

## أثر قرارات التعهيد على ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه

"دراسة تطبيقية"

### The Impact of Outsourcing decision on Rationalization of the Double Boundary Costs "Applied Study"

بحث مستخرج من رسالة دكتوراه بعنوان

دور التحليل الكمي في ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه في ضوء رقمنة الاعمال لدعم

قرارات التعهيد باعتبارها أداة للقياس الاستراتيجي للتكلفة

"دراسة تطبيقية"

الباحثة

ايه محمد عبد الحميد محمود زهران

مدرس مساعد بالمعهد العالى لتكنولوجيا الإدارة والمعلومات بالمنيا

[aya.zahran5@gmail.com](mailto:aya.zahran5@gmail.com)

إشراف

الأستاذ الدكتور

محمد مصطفى احمد الجبالي

استاذ التكاليف

كلية التجارة - جامعة بنى سويف

الأستاذ الدكتور

نجاتي ابراهيم عبد العليم

استاذ التكاليف

كلية التجارة - جامعة بنى سويف

**ملخص:**

تناول البحث أثر قرارات التعهيد على ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه وذلك من خلال دراسة نظرية وتطبيقية، حيث تناولت الدراسة النظرية ماهية قرار التعهيد، وماذا يتضمن هذا القرار من ابعاد استراتيجية ومدى منفعته للمنشأة وماهية المتغيرات الحاكمة للبت في هذا القرار، ما مدى إدراك وتطبيق المحاسبين الإداريين لدورهم الاستراتيجي حيال قرار التعهيد، وما يجب عليهم القيام به من اجراءات محاسبية جديدة، أو تحسين الممارسات القائمة حول قرار التعهيد. كما تناولت ماهية التكاليف ثنائية الاتجاه، ماهية علاقة السلوك الثنائي بالسلوك المتعارف عليه في الفكر المحاسبي وماهية المحددات والمسببات الداخلية والخارجية لتلك التكاليف. ما هو دور استراتيجية التعهيد في خفض اثار السلوك الثنائي للتكاليف وترشيد تلك التكاليف.

وتناولت الدراسة التطبيقية اختبار فرض البحث المتمثل في أنه يوجد تأثير سلبي معنوي لقرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه. واستهدف هذا الفرض اختبار أثر قرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه (تكاليف البضاعة المباعة والتكاليف العمومية والإدارية وتكاليف التشغيل)، وكانت أهم نتائج وجود تأثير لقرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه، وهذا التأثير كان سلبياً. مما يعني انخفاض التكاليف ثنائية الاتجاه في المنشآت التي لديها قرارات تعهيد. ومن ثم تم قبول فرض البحث.

**الكلمات المفتاحية:** قرارات التعهيد، التكاليف ثنائية الاتجاه، ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه

**Abstract:**

The research discussed the effect of outsourcing decisions on the rationalization of Double Boundary Costs, through a theoretical and applied study. The theoretical study discussed what the outsourcing decision is, its strategic dimensions components, its benefit to the firm, and what are the variables that govern this decision, to what extent are management accountants aware and applying their strategic role in the outsourcing decision, and what are the new accounting procedures they must perform, or improve the current practices around the outsourcing decision. The study also discussed the nature of Double Boundary Costs, what is the relationship of bilateral behavior with the behavior recognized in accounting thought, and what are the internal and external determinants and causes of those costs, what is the role of the outsourcing strategy in reducing the effects of Double Boundary Costs behavior and rationalizing those costs.

The applied study discussed testing the research hypothesis that states "there is a significant negative impact of outsourcing decisions on Double Boundary Costs ". This hypothesis aimed to test the effect of outsourcing decisions on Double Boundary Costs (costs of goods sold, general and administrative costs and operating costs). Its most important results was an effect of outsourcing decisions on Double Boundary Costs, and this effect was negative. Which means lower Double Boundary Costs in organizations that have outsourcing decisions, therefore the research hypothesis was accepted.

**Keywords:** outsourcing decisions, the Double Boundary Costs

## أولاً: مقدمة البحث

في ظل التطورات السريعة واشتداد حدة المنافسة أصبح لزاماً على منظمات الأعمال تقديم خدماتها وإدارة أعمالها باستخدام النماذج التكنولوجية المستحدثة حيث أنها تؤدي إلى تطوير مستوى أداء المنظمة مما يساعدها على مواكبة ما يحدث حول بلدان العالم من ثورة هائلة في عالم تكنولوجيا المعلومات واتخاذ خطوات واضحة نحو تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، مما فرض على كافة المنظمات البحث عن أفضل الخيارات المتاحة لها لتحقيق تلك الميزة التنافسية و من بين أفضل الخيارات في العقود الأخيرة هو تركيز المنظمة على أنشطتها و كفاءتها الأساسية لتعظيم القيمة للمساهمين والمستهلكين، و إسناد الأنشطة الثانوية والروتينية لمؤدي خدمات خارجيين متخصصين للرفع من كفاءة و فعالية أدائها. وهذا الخيار الإستراتيجي يعرف باسم قرارات التعهيد أو الاسناد الخارجي. حيث انها تعتبر أحد القرارات الهامة التي تؤثر على كلا من الموقف التنافسي والربحية لبعض أنشطة المنشأة، لأنها تنطوي على رؤية واضحة للتكاليف، وفهم جيد لمحركات هذه التكلفة، فمن خلالها تستطيع المنشأة إدارة تكلفتها بشكل يحقق لها الخفض غير المخل بالجودة. وذلك لأنها تمثل فلسفة إدارية ترتكز على أن هناك مورد خارجي لديه الامكانيات التي تؤهله إلى أداء وظيفة ما أو إنجاز نشاط معين بصورة أكثر كفاءة وأعلى جودة من أدائه داخل المنشأة، حيث تتضمن هذه القرارات العديد من الجوانب الاستراتيجية واهمها خفض التكاليف وتحسين كفاءة التكلفة لأنها تعتبر حجر الأساس لتنافسية المؤسسة وتحقيق الجودة وربحية المنشأة.

لذا أصبح لزاماً على المديرين الاهتمام بدراسة وتتبع سلوك التكاليف، حيث باتت الفكرة التقليدية لتصنيف التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وتكاليف مختلطة وافترضت سلوكاً متماثلاً للتكاليف المتغيرة وحجم النشاط في حالة الزيادة وحالة النقص وأنها دالة خطية تناسبية في حالة الاستقرار، إلى أن ظهر نموذج (ABJ) عام 2003 وهو نموذج بديل للتصنيف التقليدي للتكلفة حيث يستطيع المحاسبين الإداريين ضبط مواردهم كاستجابة للتغيرات في حجم النشاط وتعتمد أيضاً في التحليل على اتجاه التغيير صعوداً وهبوطاً ، وأن هناك بعض عناصر التكاليف تكون زيادتها أكبر من نسبة الزيادة في حجم النشاط عنها في حالة نقصانها عند خفض حجم النشاط نتيجة السلوك غير

المتماثل في التكلفة وتسمى هذه التكاليف بالتكاليف ثنائية الاتجاه. أن مثل هذا السلوك الثنائي للتكاليف ينعكس على نوعية المعلومات الناتجة عن نظام معلومات المحاسبة الإدارية نتيجة تأثيره على دقة تقديرات بنود التكلفة وبالتالي ينعكس على جميع القرارات داخل المنشأة بما فيها قرارات الربحية وتقييم الأداء وعمليات التخطيط والرقابة.

ومن خلال هذا البحث سيتم التعرف على الاتجاه التأثيري لأبعاد قرارات التعهيد على ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه.  
**ثانياً: مشكلة البحث**

في ضوء ما سبق مكن صياغة مشكلة البحث في شكل مجموعة من الأسئلة التالية:

- ماهية التكاليف ثنائية الاتجاه وماهية المحددات والمسببات الداخلية والخارجية لتلك التكاليف ؟
- ماهية طبيعة ومفهوم قرار التعهيد، وماذا يتضمن هذا القرار من ابعاد استراتيجية، وماهية المتغيرات الحاكمة للبت في هذا القرار؟
- هل يمكن لمنشآت الاعمال ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه من خلال تفعيل إستراتيجية التعهيد؟

### ثالثاً: هدف البحث

- تهدف الدراسة الى ما يلي:
- لقاء الضوء على أحد الاستراتيجيات الهامة في مجال ادارة وترشيد التكاليف وهي استراتيجية التعهيد ومجالات الاستفادة منهما في خفض التكاليف ثنائية الاتجاه ودعم اداء المنشأة.
- تقديم إطار منهجي منظم يستند على إطار نظري متكامل حول كيفية الاستفادة من استراتيجية التعهيد في ترشيد السلوك الثنائي للتكلفة.

#### رابعاً: أهمية البحث

- تتبع أهمية الدراسة أكاديمياً: من كونها تنصدي لدراسة واختبار أثر قرارات التعهيد على ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه، لأنه على الرغم من وجود بعض الدراسات التي تناولت السلوك الثنائي للتكاليف، واستراتيجية التعهيد، إلا أنه لا توجد دراسة تربط بين كلاهما. لذا تعد هذه الدراسة خطوة في طرق الاهتمام بمدى تأثير استراتيجية التعهيد على سلوك التكاليف في بيئة الأعمال المصرية.
- وعلى المجال العملي: تستمد الدراسة أهميتها من كونها تعتمد على بيانات فعلية، الأمر الذي يعطى للنتائج مصداقية وأهمية خاصة للمهتمين بقرارات التعهيد وترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه.

#### خامساً: فروض البحث

اعتمداً على مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه سوف يتم اشتقاق فرض الدراسة التالي نظرياً وسيتم اختباره تطبيقياً لاحقاً وهو كالتالي:

- H1: يوجد تأثير سلبي معنوي لقرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه.

#### سادساً: حدود البحث

- وفقاً لأهداف البحث ومشكلته سيتم الاقتصار على دراسة أثر قرارات التعهيد على ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه دون التطرق لأي متغيرات أخرى تؤثر على ترشيد تلك التكاليف.
- لن يتناول البحث الشركات غير المقيدة بالبورصة وتتوه الباحثة أن تعميم النتائج مشروط بضوابط تصميم وإجراء الدراسة التطبيقية.

## سابعاً: خطة البحث

وفقاً لأهداف البحث ولمعالجة مشكلته بصورة منطقية في ضوء حدوده، يستكمل البحث كما يلي:

1/7 التكاليف ثنائية الاتجاه كمدخل حديث لتحليل سلوك التكاليف

2/7 قرارات التعهيد وتأثيرها على الأداء الاستراتيجي في بيئة الاعمال

3/7 انعكاسات قرارات التعهيد على ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه في بيئة الاعمال

4/7 الدراسة التطبيقية

5/7 الخلاصة والنتائج والتوصيات

## 1/7 التكاليف ثنائية الاتجاه كمدخل حديث لتحليل سلوك التكاليف

يمثل مصطلح سلوك التكاليف انعكاساً لاستجابة الإدارة للتغيرات في الطلب على منتجات المنشأة، أي يشير إلى الطريقة التي تتغير بها التكاليف تبعاً للتغير في حجم النشاط، ولقد ظل المدخل التقليدي لتحليل هذا السلوك مسيطراً على الفكر والتطبيق المحاسبي لفترات طويلة، وظل هذا المدخل يفترض وجود علاقة خطية تناسبية بين سلوك التكاليف والتغير في حجم النشاط بالزيادة أو النقص، إلى أن جاءت دراسة (Noreen and Soderstran, 1997) وأشارت إلى أن هذا المدخل يشوبه خطأ جوهري، وأوضحت أن هناك محددات أخرى تحكم هذا السلوك وأن الإدراك الصحيح له يجب أن لا يعتمد فقط على التغير في حجم النشاط حيث لا بد من أن نأخذ في الحسبان اتجاه هذا التغير سواء بالزيادة أو النقص. لأن هناك بعض بنود التكاليف لا تتأثر زيادة أو نقصاً وفقاً لاتجاه التغير في حجم النشاط، نظراً لوجود بعض بنود التكلفة التي تلتصق بحجم النشاط حتى في حالة انخفاضه، وبالتالي لا يمكن تجاهلها وأحياناً ما تكون كبيرة، وأن هذا التأثير بالزيادة أو النقص يكون نسبياً أي أنه يحدث بنسب غير متماثلة (غير متساوية) (مؤمن، 2017).

ثم قدمت العديد من الدراسات وخاصة التطبيقية منها دليلا قطعيا ان بعض بنود التكاليف تستجيب للتغيرات في حجم النشاط بطريقة غير متماثلة وفقا لاتجاه هذا التغير صعودا وهبوطا. حيث تزداد قيمة بعض بنود التكلفة عند زيادة النشاط بمقدار أكبر أو أقل من انخفاضها عند انخفاض مكافئ في مستوى النشاط. تلك الظاهرة دفعت العديد من الباحثين على مستوى العالم نحو دراسات نظرية وتطبيقية لفهم هذا السلوك غير المتماثل في محاولة للوقوف على مفهومه ومحدداته وأثاره على دقة قياس التكلفة واتخاذ القرارات. (Noreen & Soderstrom 1997; Anderson et al., 2003; Subramaniam & Weidenmier 2003; Balakrishnan et al., 2014; Calleja et al., 2006; Banker et al., 2011; Chen et al., 2012,; Kama & Weiss 2013)

فكانت دراسة (Anderson et al. 2003) من الدراسات الأساسية والاولية للسلوك الثنائي للتكاليف، حيث قدم دراسة تحليلية لتتبع سلوك التكاليف من خلال تتبع سلوك تكاليف البيع والتوزيع والتكاليف العمومية والإدارية في حالة التغير في حجم النشاط (مستوى إيراد المبيعات)، وتوصلت الدراسة الى ان هناك تكلفة ثنائية الاتجاه (غير متماثلة السلوك، لزجة)، إذا كان معدل الزيادة في التكاليف عند زيادة حجم النشاط أكبر من معدل انخفاضها عند انخفاض حجم لنشاط بنفس النسبة.

وفي اتجاه اخر جاءت دراسة (Wises, 2010) لتوضيح الاتجاه الثاني للسلوك الثنائي (الغير متماثل) للتكاليف حيث توصلت الدراسة الى ان التكلفة تزداد مع زيادة حجم النشاط بمقدار أقل من مقدار انخفاضها عند الانخفاض المكافئ للنشاط، وأطلق عليها مصطلح التكاليف المنزقة.

ومما سبق يمكن القول إن اغلب الدراسات استخدمت مصطلح السلوك الثنائي للتكلفة، سواء كانت تكاليف لزجة sticky cost أو تكاليف منزقة (غير لزجة) Anti-sticky cost. كما اكدت أن السلوك الثنائي للتكلفة (درجة اللزوجة) لا يرتبط باتجاه المبيعات / النشاط في الفترة القادمة فقط مقارنة بالفترة الحالية ، ولكن أيضا مقارنة اتجاه نشاط الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة، لان التكاليف تتغير بمعدل أكبر مع التغيرات المتماثلة في اتجاه النشاط لفترات متتالية عما تكون عليه عند اختلاف اتجاه النشاط من فترة لأخرى.



ومما سبق يمكن تعريف التكاليف ثنائية الاتجاه كما يلي:  
 وعرفها (wiess,2010) بأنها تلك التكاليف التي تتخفف مع انخفاض حجم النشاط بنسبة أكبر من نسبة الارتفاع المكافئ في حجم النشاط.  
 وكما عرفها (Mohamed,2014) بأنها نوع من التكاليف التي تستجيب أو تتغير نتيجة التغيرات التي تحدث في اتجاه مستوى النشاط، فيحدث السلوك غير المتماثل عندما تزيد التكاليف مع الزيادة في المبيعات بمعدل أكبر من الانخفاض في المبيعات.  
 عرفها مغيض بأنها تلك التكاليف التي تتخفف مع الانخفاض في حجم النشاط بنسبة أقل من نسبة الارتفاع في حجم النشاط (مغيض، 2015).

ومن العرض السابق تعرف الباحثة التكاليف ثنائية الاتجاه بأنها : هي التكاليف التي تحدث عندما لا يتساوى معدل التغير في عناصر التكاليف مع معدل التغير في حجم النشاط صعودا وهبوطا أي هي التكاليف الناتجة عن تغير درجة استجابة التكاليف لمستوى النشاط في حالة الارتفاع عن استجابتها لمستوى النشاط في حالة الانخفاض عند نفس النسبة، فيكون هناك اتجاهين الأول : أن تستجيب التكاليف لارتفاع حجم النشاط بمقدار أكبر من درجة الاستجابة إلى درجة الانخفاض عند نسبة محددة وهو ما يسمى بالتكاليف ثنائية الاتجاه المتزايدة (sticky cost)، أما الاتجاه الثاني: أن تستجيب التكاليف لارتفاع حجم النشاط بمقدار أقل من درجة الاستجابة إلى درجة الانخفاض عند نسبة محددة وهو ما يسمى بالتكاليف ثنائية الاتجاه المنزقة أو المتناقصة (Anti-sticky cost).

ومما سبق يمكن القول انه طبقا للمدخل التقليدي المتعارف عليه في محاسبة التكاليف قام

العديد من الباحثين بتقسيم التكاليف من حيث علاقتها بحجم النشاط الى الانواع التالية:

1- تكاليف ثابتة: وهي تكاليف لا ترتبط بحجم النشاط حيث تظل التكاليف ثابتة مع اختلاف

حجم النشاط ولكن يشترط أن تكون في حدود المدى الإنتاجي الملائم.

2- تكاليف متغيرة: وهي التكاليف التي ترتبط بتغير حجم النشاط، أي انها تتغير ولكن بمعدل

ثابت سواء ارتفع او انخفض حجم النشاط.

3- التكاليف المختلطة: وهي الدمج بين النوعين السابقين أي انها تجمع بين الثبات والتغير.

ومن ثم يمكن القول ان تقديرات النموذج المتعارف عليه لسلوك التكلفة (معادلة الخط المستقيم السابق ذكرها) لم يفسر أو يوضح السلوك الثنائي للتكلفة، ذلك لان تقديرات التكلفة وفقا له تعكس القيم الحسابية لاحتياجات الوحدة فقط، في حيث أن السلوك الثنائي للتكلفة يعكس التكلفة الحسابية بالإضافة الى تكلفة التعديل المصاحبة لتغير مستوى النشاط وخاصة في حالة الانخفاض (تمثل تكاليف التعديل التكلفة التي تتحدد وفقا لقرار المديرين الخاص بالمفاضلة بين الاحتفاظ بالموارد الزائدة و بين تكلفة التكييف). لذا ترى الباحثة ضرورة تحديد طبيعة علاقة السلوك الثنائي للتكلفة بالسلوك المتعارف عليه للتكلفة في الفكر المحاسبي من حيث كون العلاقة بينها استبداليه أم تكاملية؟ وللإجابة على هذا التساؤل سوف تقوم الباحثة بتوضيح تصنيف التكاليف طبقا لوجهات النظر الحديثة (الدراسات الحديثة لسلوك التكلفة).

أن طرق القياس و التفسير المتعارف عليها لعناصر التكلفة لا تستطيع أن تنتج و تفسر السلوك الثنائي للتكلفة؛ لأن أدواتها لا تحتوى على محركات هذا السلوك كما تفترض امكانية التحكم في آثار المحركات على تقدير التكلفة وهو الأمر الذي يتنافى مع الواقع التطبيقي ؛ فالقرار الإداري (كمحرك أساسي للسلوك الثنائي للتكلفة) لا يمكن إلغاؤه أو تجنب آثاره التكاليفية، نظرا لكونه نتاج تفاعل مستمر بين إمكانات المنشأة و تقلبات الطلب المتوقعة، و بالمثل فإن وفورات الحجم يصعب تجاهلها عند تقدير التكلفة لأنها تتحقق ذاتيا من ناحية أولى وتسعى المنشأة إلى الاستفادة منها في زيادة الأرباح و تحقيق ميزة تنافسية من ناحية أخرى.

وبناء على ذلك فإن الأمر يتطلب إعادة النظر في منهجية تبويب وتفسير سلوك التكلفة المتعارف عليه، وذلك من خلال الأخذ في الاعتبار محددات أخرى للسلوك بخلاف حجم النشاط وفي مقدمتها قرارات إعادة تخصيص الموارد المصاحبة لتغير النشاط، وبخاصة تلك المتعلقة بإضافة أو استبعاد تكلفة الطاقة الاختيارية (Balakrishnan et al., 2014)

وعليه فيمكن تقسيم سلوك التكاليف طبقا لوجهه النظر التقليدية والحديثة كما يلي(الزمر ،2020):

1- سلوك متماثل للتكاليف (تكاليف غير لزجة) وتقسم كما يلي: تكاليف ثابتة - تكاليف متغيرة - تكاليف مختلطة.

2- سلوك غير متماثل (تكاليف لزجة) وتقسم كما يلي: التكاليف ثنائية الاتجاه المتزايدة ( sticky cost) - التكاليف ثنائية الاتجاه المنزلة أو المتناقصة (Anti-sticky cost).

ومما سبق ترى الباحثة ان العلاقة بين مفاهيم سلوك التكاليف المتعارف عليها وبين مفهوم السلوك الثنائي أو الغير متماثل علاقة تكاملية وليست علاقة استبداليه، حيث تفسر الظاهرة سلوكا اضافيا وليس بديلا لبعض بنود التكلفة. ومن ثم فان عدم اخذ هذا السلوك في الاعتبار اثناء تقدير التكاليف ربما يؤدي الى انخفاض نفعية اليات ومخرجات نظام المحاسبة الادارية بمفهومه الشامل، نتيجة المغالاة أو التقليل من درجة تغير بند التكلفة بالنسبة للتغيرات في حجم واتجاه النشاط.

وقد تناولت العديد من الدراسات انواع التكاليف ثنائية الاتجاه التي بها درجة عدم تماثل أو اللزوجة ولوحظ ان بنود التكاليف التي بها درجة عدم تماثل بشكل كبير قد تكررت في معظم الدراسات السابقة وسوف تقوم الباحثة بتجميع وعرض أهم عناصر التكاليف التي تتسم بالسلوك الثنائي للتكلفة كما يلي:

(Noreen & Soderstrom 1997; Anderson et al., 2003; Subramaniam & Weidenmier 2003;Balakrishnan et al.,2014;Calleja et al., 2006; Hirai & Shiiba2006;Homburg & Nasev 2019; Banker et al., 2011;Wiersma,2011;Kama& Weiss 2013) (مغيض، 2015):

1- تكاليف النفقات العامة

2- تكلفة البضاعة المباعة

3- تكاليف التشغيل

4- التكاليف البيعية والإدارية والعمومية

5- تكلفة العمالة

6- تكلفة البحث والتطوير7- تكلفة الانفاق على الممتلكات والمعدات والآلات الرأسمالية

ومما سبق يمكن القول إن أي بند تكلفة لا يأخذ شكل العلاقة الخطية التناسبية تجاه التغيرات في حجم النشاط بالزيادة أو النقص ينتج عنه تكاليف لزجة، لذا فيمكن القول ان هناك مجالاً لاكتشاف بنود تكاليف أخرى ذات سلوكاً لزجاً (غير متماثل).

وفي ضوء عرض أهم عناصر التكاليف ذات السلوك الثنائي سوف تقوم الباحثة بمحاولة عرض محددات ومسببات حدوث السلوك الثنائي للتكلفة والنظريات التي تفسير السلوك الثنائي للتكلفة من خلال الوقوف على دوافع ومحركات هذا السلوك.

حاولت العديد من الدراسات التوصل الى مسببات حدوث عدم تماثل سلوك التكاليف، وتفسير هذه الظاهرة من خلال الوقوف على دوافع ومحركات هذا السلوك. وارتكزت أوائل هذه الدراسات في تفسيرها لظاهرة عدم التماثل على مجموعة من الاعتبارات الاقتصادية التي تؤثر في القرار الإداري الخاص بالمفاضلة بين تكلفة تعديل الموارد في حالة الركود وانخفاض حجم النشاط وتكلفة الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة لحين استعاضة حجم النشاط مرة أخرى وزيادته، وهذه الاعتبارات الاقتصادية هي : تكلفة تعديل الموارد (التي تتحدد وفق كثافة الأصول الثابتة وكثافة العمالة وطبيعتها من حيث كونها عمالة ماهرة أو عادية - عمالة مؤقتة أو دائمة)، حجم التغير في النشاط الاقتصادي، وتوقعات المبيعات المستقبلية وفق معدل النمو الاقتصادي المتوقع، ومدى وجود طاقة غير مستغلة مرحلة من السنوات السابقة ((Anderson et al.,2003

وتخلص الباحثة الى امكانية حصر المحددات والدوافع المسببة للسلوك الثنائي للتكلفة وتبويب هذه المحددات الى مجموعتين أساسيتين وهما: المجموعة الاولى هي المحددات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة وآليات الحوكمة والوضع الاقتصادي للدولة والمتمثلة في (حجم وطبيعة المنشأة ، كثافة العمالة، اتجاه التغير في حجم النشاط الاقتصادي، الحالة الاقتصادية العامة للدولة ، اتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة (اتجاه التغير في حجم النشاط خلال الفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة، كثافة الأصول ، كثافة المخزون ،آليات الحوكمة) والمجموعة الثانية هي المحددات الادارية، والمحددات

والاعتبارات السلوكية والمتمثلة في (الدفع لبناء إمبراطورية إدارية (دوافع مرتبطة بمشكلة الوكالة)،  
مقابلة الأرباح المستهدفة، التوقعات الإدارية)

وتشير الباحثة الى انه بالإضافة الى محددات ودوافع السلوك الغير متماثل للغير متماثل  
للتكلفة السابق ذكرها، قد توصلت العديد من الدراسات الى ان هناك نظريات هامه لتفسير هذا  
السلوك بالاعتماد على النظريات المحاسبية لفهم طبيعة التكلفة واسباب ظهورها بالمنشأة ويمكن  
عرضها كما يلي:

هناك عدة نظريات تفسر السلوك الثنائي للتكاليف بالاعتماد على النظريات المحاسبية لفهم  
طبيعة التكلفة واسباب ظهورها بالمنشأة وتتمثل في قرارات الإدارة، والتكاليف المتكبدة والمتولدة نتيجة  
اتخاذ بعض القرارات التي تخص موارد الشركة، والمحددات التي تحكم تصرف الإدارة، مثل حوكمة  
الشركات، تشريعات الإفصاح، والتكاليف المترتبة على السياسات الحكومية التي تفرضها السياسات  
الحكومية ويمكن توضيح هذه النظريات كما يلي:

### 1- نظرية قرارات الإدارة (القرار المتأني)

تفسر هذه النظرية لزوجة التكاليف بناء على القرارات التي يتخذها المديرون في الشركات والتي  
تعتمد على نظرتهم المستقبلية لوضع الشركة والنشاط فيها. ونظرية القرار المتعمد تقول إن  
التكاليف تصبح لزجة نتيجة للقرار المتعمد الذي يتخذه المديرون في الشركات، أحد المولدات  
والمحركات الأساسية للزوجة التكاليف هي القرارات الادارية المتعمدة لمحاولة زيادة الأرباح في  
المدى الطويل المبنية على أساس توقعاتهم المستقبلية للمبيعات. (Anderson et al.، 2016).

### 2- نظرية تعديل التكاليف وإعادة هيكلتها (تكاليف التكيف)

تشير نظرية تعديل أو هيكله التكاليف إلى أنه عندما تحدث صدمة في الاقتصاد بصورة عامة أو  
الشركة بصورة خاصة، فلا يمكن للشركة أن تغير فوراً عوامل إنتاج دون تكلفة التكيف، إذ أن  
تغيير مستوى عوامل الإنتاج المستخدمة مكلف وتبنى العديد من الباحثين هذا المفهوم لتغيير  
الظروف، مثل التغييرات في الاستثمار أو رأس المال، تغيير العمالة، والتغييرات في مستوى المخزون  
السلعي .

### 3- نظرية الوكالة وتعارض المصالح:

أن ظهور الشركات المساهمة الكبيرة، وانفصال الملكية عن الإدارة كان لها سبباً في ظهور الاختلاف بين أولويات وأهداف كلاً من أصحاب رأس المال وحملة الاسهم (الأصيل) والإدارة (الوكيل)، حيث يقوم الأصيل بتكليف الوكيل بأداء بعض الأعمال نيابة عنه والتي تتضمن اتخاذ القرارات التي تمكنه من أداء المهام الموكلة إليه (El Gebaly and Ali, 2013) ، ويترتب على ذلك سعى الأصيل إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من جهد وعمل من قبل الوكيل مقابل أجر معقول، في نفس الوقت يسعى الوكيل إلى تعظيم منفعته من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت والحوافز مع بذل جهد أقل. وبسبب هذا التضارب ظهرت نظرية الوكالة على يد Jensen and Meckling, 1976 لتقدم لنا تفسيراً مقنعاً عن طبيعة العلاقة بين الأصيل والوكيل.

### 2/7 قرارات التعهيد وتأثيرها على الأداء الاستراتيجي في بيئة الاعمال

تعددت الدراسات التي تناولت التعهيد وتعددت التعريفات المرتبطة بمفهومه بالرغم من تشابهها في المضمون، فعرف (Beaumont and Sohel , 2004) قرار التعهيد بأنه " تكليف لطرف آخر بأداء عمل كان من الممكن أن يؤدي داخل المنشأة، كما عرفه (Elmuti,2003) بأنه استراتيجية إدارة تقوم المنشأة من خلالها بتفويض نشاط كان فيما مضى ينجز داخليا الى مورد خارجي. ، كما وصف (Gero and Stefan , 2008) قرار التعهيد بأنه استخدام للموارد الخارجية لتنفيذ مهام تشغيلية، فهو يتضمن تحويل وإدارة واحدة أو أكثر من عمليات المنشأة لمورد خارجي. كما عرفه (Kroes and ghosh,2010) أن التعهيد هو عملية اللجوء الى مورد خارجي لإنجاز نشاط في العادة تقوم به المنشأة بنفسها، وغالبا ما يصاحب عملية التعهيد انتقال الموارد المادية والبشرية للمورد لنهاة عقد التعهيد.

**ومما سبق يمكن للباحثة تعريف التعهيد بأنه :** قرار استراتيجي للمنشأة يعمل على الاستفادة من مؤسسة خارجية لأداء بعض الأنشطة التي كانت تؤدي عادة داخل المنشأة ، بهدف تخفيض التكاليف والمخاطر و تحسين الكفاءة ورفع مستوى الجودة، بالإضافة الى تركيز المنشأة على أنشطتها الرئيسية وذلك من خلال الاستعانة بمصدر خارجي متخصص وفق عقود واتفاقيات محددة، ليكون

مسؤولاً عن المجالات التي لا ترتبط مباشرة بالنشاط الرئيسي للمنظمة، مما يؤدي إلى تأدية هذه الأنشطة بكفاءة وفعالية أفضل، تقليل التكاليف ورفع من جودة منتجاتها.

وقد استند الأساس الفكري للتعهيد على نظريتين يعتبروا الأساس لفهم قرارات التعهيد هما:

- 1- نظرية تكاليف المعاملات: سعي وليامسون سنة 1695 لفهم التعهيد وأقترح نموذج يسمى نظرية تكلفة المعاملات، يميز بين نوعين من التكاليف: تكاليف التنسيق المتعلقة بإدارة الوظيفة من قبل المنظمة نفسها، وتكاليف المعاملة المتعلقة باختيار المورد، مع الأخذ في الحسبان المعايير التالية: درجة خصوصية الأصول، وتيرة المعاملات والانتهازية المحتملة من المورد.
- 2- نظرية الموارد والمهارات: تقوم هذه النظرية على رفض المزاعم الاقتصادية التقليدية بأن الموارد متجانسة ومتنقلة تماماً، أي وجود اختلاف وتباين في الموارد والمهارات، ومن أجل تعويض هذا النقص توجد للمنظمة ثلاثة آليات تتمثل في: تطوير هذه الموارد والمهارات داخلياً، شراء شركة لديها هذه الموارد والمهارات، استخدام التعهيد.

يعتبر التعهيد في معظم الأحيان وسيلة سريعة للوصول إلى الموارد والمهارات التي لا بد من توافرها داخلياً لدى المنظمة، ومن أجل ضمان استدامة الميزة التنافسية والبعد الاستراتيجي يجب أن تتميز الموارد والمهارات بالندرة والقيمة والثبات. ومن منظور هذه النظرية يعتبر التعهيد بجميع أنواعه الخيار الاستراتيجي الذي يستخدم لسد الفجوة بين المهارات المطلوبة والفعالية. لذا وجب علينا التعرف على أنواع قرارات التعهيد والاختلاف بين كل نوع والآخر.

هناك أنواع مختلفة من التعهيد، والتي يمكن تجميعها من خلال التصنيفات التالية: ( Ellram, et al., 2008 )

يصنف التعهيد وفقاً لمستوي القرار إلى:

- 1- **التعهيد التقليدي:** فيه يتم اتخاذ قرار التعهيد بشكل رئيسي بهدف خفض التكلفة، وخفض الموارد اللازمة لأداء العمليات داخلياً، ويرتبط هذا النوع بتعهيد بعض الأنشطة غير الرئيسية مثل (وظائف الأمن، ونقل العمال، وأعمال النظافة).

- 2- **التعهيد الاستراتيجي أو التكتيكي:** ينطوي هذا النوع على تعهيد بعض الأنشطة والوظائف الرئيسية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع بانتقال الموارد (افراد ومعدات)، ويستلزم تعاون طويل الأجل، وتحليل تفصيلي يتضمن جميع المتغيرات المرتبطة بالقرار، ودراسة مدى تأثيره على المنافسة. كما يصنف التعهيد من حيث مكان التعهيد إلى:
- 1- **التعهيد المحلي:** يعتمد التعهيد الداخلي على ان يعمل كلا من المنشأة التي ترغب في تعهيد أنشطتها والمورد الخارجي في نفس البلد.
- 2- **التعهيد الدولي:** يعتمد التعهيد الدولي على ان يتم التعهيد بالأنشطة إلى مورد خارجي في بلد بخلاف بلد المنشأة، وذلك لأهداف تتعلق بتحسين الجودة أو خفض التكلفة أو كلاهما معا. من التصنيفات السابقة للتعهيد ترى الباحثة أن اختلاف أنواع التعهيد قد ترجع الى اختلاف الهدف الذي تسعى اليه المنشأة من اتخاذها لقرارات التعهيد، ويتأثر تلك الهدف بعده دوافع أو عوامل تؤثر على توجه المنشأة لقرارات التعهيد ولذا سوف تحاول الباحثة عرض اهم الدوافع والعوامل التي قد تؤثر على توجه المنشأة لقرارات التعهيد
- تتعدد العوامل التي تقف وراء اتخاذ المنشآت لقرار التعهيد Outsourcing ومن اهم هذه العوامل:
- (Ellram , et al , 2008, Brewer , et al,2013) ، عبد اللطيف، 2013، الزمر، ( Bae, et al., 2008 2010 ) ( Sadi, et al.,2011 )
- 1- عوامل إدارة وخفض التكاليف المؤثرة على توجه المنشآت لقرارات التعهيد، وهي تتمثل في ادارة التكاليف، تغيير تصنيف التكاليف (تحويل جزء من التكاليف الثابتة لتكاليف متغيرة)، تخفيض التكاليف الناتجة عن تحقيق وفورات في التكاليف المباشرة المرتبطة بالاستثمارات في العمل المباشر، أو بعض الأصول كالألات والمعدات ما يلزمها من تكاليف صيانة
- 2- عوامل دعم القدرة التنافسية المؤثرة على توجه المنشآت لقرارات التعهيد: وتشمل ثلاث مجموعات يمكن توضيحهم كما يلي:
- مجموعة العوامل الاستراتيجية: تتمثل العوامل الاستراتيجية في مجموعة العوامل التي ترتبط بتحقيق أهداف طويلة الأجل تدعم قدرات المنشأة وتقوي موقفها التنافسي، وتشمل تلك العوامل ما يلي: التركيز على الأنشطة الرئيسية، الدفع نحو مستويات المنافسة العالمية، تحسين درجة



مرونة استجابة المنشأة للتغيرات الناتجة عن ديناميكية السوق ، إعادة هندسة طرق إنتاج جديدة لإنجاز أدق تفاصيل العمل. ( Sadi, et al.,2011 )

- مجموعة عوامل الجودة: يرى البعض أنه عندما تلجأ المنشأة إلى مورد خارجي فأنها سوف تبني ذلك على سمعة هذا المورد، وسيكون هناك فرص لرفع مستوى الجودة في أداء الانشطة التي سيعهد بها لمورد خارجي، ويرجع ذلك إلى أن الانشطة ستكون بالنسبة للمورد أنشطة رئيسية، ويتوافر لديه مستوى تكنولوجي أفضل لتنفيذها، كما أنه يمتلك خبرات ومهارات بشرية متخصصة في هذا المجال قد لا يتوافر في المنشأة، وبالتالي سيؤدي التعهيد الخارجي إلى رفع مستوى الجودة للمنتجات بشكل عام، ( Kroes and Ghosh , 2010 )، وتتمثل عوامل الجودة المتوقعة من قرار التعهيد فيما يلي: تحسين جودة الانشطة التي يتم تعهدها لمورد خارجي ، تحسين متطلبات الجودة، المحافظة مستويات عالية من الجودة لميزة تنافسية.
- مجموعة عوامل دعم التوجه بالعملاء والموردين: تسعى إدارة أي منشأة إلى زيادة رضا العملاء، ومحاولة جذبهم، وذلك عن طريق زيادة المنافع التي تقدمها إليهم، وزيادة درجة اشباعهم، لان وجود العلاقات مع العملاء ودعم وتنمية هذه العلاقات يعتبر أحد محددات القدرة التنافسية، وقد يكون التعهيد من العوامل التي تساعد على سرعة الاستجابة للعملاء، لأن إمكانية التغيير في الوقت المطلوب ستتوفر بمجرد إبرام عقد التعهيد مع مورد يستطيع تلبية احتياجات العملاء، (الزمر، 2010)، ولذا يمكن القول أن قياس أثر قرار التعهيد على درجة رضا العملاء أمرا يتطلب جهدا استراتيجيا، لتحديد أثر هذا القرار على جودة المنتج، وسرعة الاستجابة لرغبات العملاء. (Roslender and Hart, 2010)، وتتمثل أهم العوامل المرتبطة بالعملاء والموردين والتي تدفع المنشأة للتعهد فيما يلي: دعم التجديد والابتكار، دعم التوجه بالجودة، دعم التوجه بالتوقيت، إدارة اختناقات الانتاج وتخفيض زمن اداء العمليات، قيام علاقات شراكة بين المورد / المنشأة أساسها الالتزام والثقة.

### 3/7 الهامش التأثيري لقرارات التعهيد على ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه

ينطوي التعهيد على رؤية واضحة للتكاليف، وفهم جيد لمحركات هذه التكلفة، فمن خلاله تستطيع المنشأة إدارة وترشيد تكلفتها بشكل يحقق لها الخفض غير المخل بالجودة، حيث توجه المنشأة مواردها نحو انشطتها الرئيسية، والتعهيد لبعض الأنشطة غير الرئيسية لأطراف خارجية. ومن ثم ترى الباحثة ان قرار التعهيد أي كان نوعه تقليدي أو تكتيكي يؤدي إلى ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه بشكل ملحوظ وهذا ما ستوضحه الباحثة فيما يلي: -

#### 1- خفض التكاليف التكاليف ثنائية الاتجاه الناتج عن التعهيد التقليدي:

ينطوي التعهيد التقليدي على أسناد بعض الأنشطة غير الرئيسية إلى متعهد خارجي، ويسعى هذا النوع إلى خفض التكاليف ثنائية الاتجاه بشكل ملحوظ، وتشمل عوامل الخفض المتوقعة للتكلفة في هذا النوع من أنواع التعهيد ما يلي:

- **الخفض الناتج عن تغيير تصنيف التكاليف:** حيث يؤدي قرار التعهيد الى تخفيض التكاليف ثنائية الاتجاه بشكل كبير من خلال تحويل بعض التكاليف الثابتة كالأهلاك والرواتب والتأمين والصيانة إلى تكاليف متغيرة يمكن السيطرة عليها من خلال التفاوض على مقابل التعهيد، وهذا التخفيض في التكاليف الثابتة سوف يعجل بتحقيق نقطة التعادل.

- **خفض تكاليف عنصر العمل:** بمجرد اتخاذ المنشأة قرار التعهيد وعدم اداء النشاط داخليا تحدث وفورات في التكاليف المباشرة المرتبطة بالاستثمارات في العمل المباشر، واختصار الالتزامات المرتبطة بهذا العنصر كالتدريب وتوفير السكن، وبدل السفر والضرائب والضمان الصحي وغيرها من الالتزامات، كل ذلك سوف يؤدي الى تخفيض التكاليف ثنائية الاتجاه المرتبطة بعنصر العمل.

- **خفض تكلفة الآلات:** من المتوقع أن يؤدي قرار التعهيد إلى الاستغناء عن حيازة بعض الآلات المعدات التي كانت ستتولى المهام والأنشطة التي سيتم تعهدها لمتعهد خارجي، وبالتالي تخفيض ما يرتبط بتلك الآلات من تكاليف صيانة وتشحيم وقوى محرقة، وأهلاك وتأمين وغيرها، مما يؤدي الى تخفيض التكاليف ثنائية الاتجاه المرتبطة بعدم تماثل سلوك التكلفة المتعلق بتكلفة الانفاق على المعدات والآلات الرأسمالية بسبب عدم القدرة على تخفيض تكاليف تلك الاصول عند انخفاض حجم النشاط.

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

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

- **خفض التكاليف الإدارية:** قد يؤدي التعهيد إلى توفير تكاليف تعيين عدد كبير من الإداريين وتكاليف تقييم الأداء وتكاليف تحديث نظام الإدارة، والتكاليف ثنائية الاتجاه الغير الملموسة المرتبطة بالوقت والجهد اللازمين للتعلم وتبني العمليات الجديدة، مما يساعد على تماثل سلوك التكاليف.

- **خفض تكلفة الاجزاء التالفة نتيجة التصنيع الداخلي للأجزاء:** يؤدي التعهيد الخارجي لتصنيع بعض الأجزاء إلى التخلص من التكاليف التي قد تترتب على وجود بعض الأجزاء التالفة حال تصنيعها داخلياً، وذلك لأن المنشأة سوف تحصل على أجزاء سليمة وجيدة من المتعهد الخارجي، مما يؤدي الى تخفيض التكاليف ثنائية الاتجاه المتعلقة بالأجزاء التالفة والتكاليف المتعلقة بمعالجة الخسائر وتكاليف الصيانة.

- **إدارة اختناقات الانتاج:** يعتبر قرار التعهيد سببا في خفض التكاليف ثنائية الاتجاه المرتبطة باختناقات التي تواجه الانتاج لأنه يمثل حلا لمصادر الاختناق التي تعوق زمن أداء الانشطة والعمليات، كما قد يكون هناك بعض المشكلات بالعمليات الصناعية تستوجب إعادة هندسة العمليات، ولا تستطيع المنشأة وقتها إتمام ذلك مما يتطلب تعهيد بعض الأنشطة لأطراف خارجية، ولتحقيق ذلك تسعى المنشأة إلى بذل المزيد من الجهود بغرض تخفيض وقت الانتاج، ووقت التهيئة، ووقت تطوير المنتجات، والقضاء على الاختناقات التي تحول دون إنجاز ذلك، وعلى هذا يكون التعهيد أحد الآليات التي تساعد على القضاء على اختناقات التي قد تواجه الانتاج، وتقييم ذلك يتطلب جهدا استراتيجيا، لذا

يمكن القول ان ادارة الاختناقات بشكل فعال عن طريق التعهيد يؤدي الى تقليل الوقت الزائد الخاص بمعالجة الاختلالات مما يؤدي الى تخفيض التكاليف ثنائية الاتجاه.

## 2- خفض التكاليف التكاليف ثنائية الاتجاه الناتج عن التعهيد التكتيكي:

ينطوي التعهيد التكتيكي على اسناد تنفيذ بعض الأنشطة الرئيسية والجوهرية أو الفرعية ولكن تحتاج مهارة خاصة لتنفيذها كما هو الحال في تعهيد أنشطة الصيانة للألات المتخصصة فنياً أو تنفيذ بعض الأجزاء المعقدة فنياً، وهذا النوع يتضمن عوامل خفض تكلفة نابعة من خصائص تلك الأنشطة وتتضمن:

- **خفض تكلفة تشخيص الأنشطة المطلوبة:** قد يؤدي تعهيد بعض الأنشطة لمتعهد خارجي متخصص وذو خبرة عالية إلى توفير التكلفة التي تستغرقها عملية الوقوف على ما يجب عمله على سبيل المثال تحديد المطلوب إجراؤه لصيانة آلة متخصصة ذات هيكل بنائي معقد ولها وظائف غاية في التخصص مما يؤدي الى تخفيض التكاليف خاصة التكاليف ثنائية الاتجاه التي تتحملها المنشأة المتمثلة في النفقات الزائدة من أجر ووقت واستهلاك أو عدم وجود انتاج.
- **خفض تكلفة قطع الغيار اللازمة لإنجاز الأنشطة:** فقد يحتاج النشاط حال الصيانة أو تعهيد تكنولوجيا المعلومات إلى قطع غيار متخصصة تفتقد المنشأة الخبرة الكافية في الحصول عليها، وفي استطاعة المتعهد الخارجي تنفيذها بتكلفة أقل ودقة أكبر، بما يحقق وفر التكلفة وزيادة درجة تماثل سلوك التكلفة.
- **خفض تكلفة السيطرة والرقابة على تنفيذ الأنشطة:** في حالات كثيرة يحتاج تنفيذ بعض الأنشطة إلى جهد غير عادي ومتخصص لرقابة تنفيذها، والتأكد من تنفيذها بالشكل الصحيح، وقد تتكلف المنشأة مبالغ كبيرة لهذا العمل حال تنفيذه بمعرفتها، في حين أن التعهيد قد يوفر لها هذه التكلفة ويضمن لها جودة التنفيذ.
- **خفض تكلفة نقص الآلات والمعدات المتخصصة:** يحتاج تنفيذ الأنشطة التكتيكية في معظم الحالات إلى الآلات ومعدات متخصصة ذات تكلفة مرتفعة، والمقياس الأساسي لاستخدام أي آلة أو أداة هو تكلفته ومدى ملاءمتها لتنفيذ النشاط، علاوة على كونها اقتصادية من ناحية التكلفة،

وقد يؤدي التعهيد إلى تخليص المنشأة من هذه التكاليف، نظراً لامتلاك المتعهد الخارجي لتلك الآلات، ويستطيع أداء الأنشطة نيابة عن المنشأة بتكاليف أقل، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف ثنائية الاتجاه المتعلقة بالإنفاق على المعدات والآلات الرأسمالية.

ومن هنا ترى الباحثة أن دافع إدارة وتخفيض التكاليف خاصة التكاليف ثنائية الاتجاه، من أهم دوافع التعهيد التي تتطلبها منشآت الأعمال، وهوما يتطلب الإلمام بكافة المعلومات المرتبطة بالتكلفة، وهذا أمراً يتطلب جهداً استراتيجياً وعمل متكامل من جانب الإدارة. حيث يؤثر هذا الدافع بشكل كبير على القرارات الإدارية الاستراتيجية بالمنشأة.

## 4/7 الدراسة التطبيقية

### 1/4/7 منهجية الدراسة:

تحقيقاً لهدف البحث، ومن ثم اختبار الفروض، تم إجراء دراسة تطبيقية. وتتناول الباحثة في هذه الدراسة؛ أهداف الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، نموذج الدراسة، توصيف وقياس متغيرات الدراسة، أدوات وإجراءات الدراسة، وأدوات التحليل الإحصائي، وأخيراً اختبار فروض الدراسة ونتائج الدراسة التطبيقية.

### 2/4/7 أهداف الدراسة التطبيقية:

تستهدف الدراسة التطبيقية دراسة واختبار فروض الدراسة باستخدام البيانات المنشورة للمنشآت الصناعية المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية بغرض قياس أثر قرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه، وذلك في ضوء ما تم التوصل إليه في الإطار النظري للبحث. وذلك قياساً على الدراسات التالية (Abdelalim, 2021، سمعان واحمد، 2020، مندور، 2017، Mohammed, 2019، منطاش، 2015، محمد، 2018).

### 3/4/7 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من 2011 وحتى 2020، وقد تم تحديد عينة الدراسة والفترة المحددة وفق المحددات التالية:

1. توافر القوائم المالية والبيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة على مدار فترته المحددة.
2. يتطلب قياس بعض المتغيرات في العام (t) 2011 الاعتماد على القوائم المالية للعام (t-1) 2010 والعام (t-2) 2009.
3. الا تكون الشركة الداخلة ضمن عينة الدراسة قد اندمجت مع شركة أخرى.
4. استبعاد الشركات التي تعرض قوائمها المالية بعملة بخلاف الجنيه المصري.

وبعد تطبيق هذه الشروط والمحددات المذكورة، فقد شملت عينة الدراسة عدد 55 شركة صناعية موزعة على سبع قطاعات يوضحها الجدول التالي:

## بيانات توزيع عينة الدراسة حسب القطاعات

م	القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	النسبة
1	التشييد ومواد البناء	16	160	29%
2	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	9	90	16.4%
3	رعاية صحية وأدوية	6	60	11%
4	منتجات منزلية وشخصية	7	70	12.7%
5	الكيمائيات	7	70	12.7%
6	الموارد الأساسية	7	70	12.7%
7	غاز وبتترول	3	30	5.5%
	الإجمالي	55	550	100%

وفيما يتعلق بأدوات الدراسة، فقد اعتمدت الباحثة في الحصول على بيانات الدراسة التطبيقية المطلوبة عن شركات العينة من خلال الاعتماد على مجموعة من المصادر، تشمل؛ المواقع الإلكترونية لشركات العينة، وموقع معلومات مباشر ([www.mubasher.info](http://www.mubasher.info))، وكذلك موقع البورصة المصرية ([www.egx.com.eg/ar/homepage.aspx](http://www.egx.com.eg/ar/homepage.aspx))، وموقع شركة مصر لنشر المعلومات ([www.egidegypt.com](http://www.egidegypt.com)). وبمجرد الانتهاء من احتساب مختلف متغيرات الدراسة المستهدفة اختبارها، تم وضعها في شكل جداول إلكترونية باستخدام برنامج (Microsoft Excel) تمهيداً لإجراء التحليل الإحصائي لها.

## 4/4/7 توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

اسنادا لفروض الدراسة، فقد تم توصيف وقياس متغيرات الدراسة كما يلي:

## 1- المتغير المستقل:

قرارات التعهيد: يعبر عنها بمتغير وهمي (1، صفر)

## 2- المتغير التابع:

يتم قياس درجة عدم تماثل سلوك التكلفة (السلوك الثنائي للتكلفة) من خلال قياس التغير لثلاث انواع من التكلفة (تكلفة انتاج البضاعة المباعة - التكاليف العمومية والإدارية - تكاليف التشغيل) (كمتغير تابع).

- تكاليف البضاعة المباعة (COGS) بين العام الحالي (t) والعام السابق (t-1).
- التكاليف العمومية والإدارية (SG&A) بين العام الحالي (t) والعام السابق (t-1).
- تكاليف التشغيل (OC) بين العام الحالي (t) والعام السابق (t-1).

## 5/4/7 نماذج الدراسة:

نموذج تجريبي لتحليل العلاقة بين التغير في تكلفة انتاج البضاعة المباعة والتكاليف العمومية والإدارية وتكاليف التشغيل والتغير في إيراد المبيعات، في ظل وجود قرارات التعهيد، وبناء عليه تم صياغة النموذج التالي:

$$\text{Log } (C_i, t / C_i, t-1) = \beta_0 + \beta_1 \log (\text{Revenue}_{i,t} / \text{Revenue}_{i,t-1}) + \beta_2 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \log (\text{Revenue}_{i,t} / \text{Revenue}_{i,t-1}) + \beta_3 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \log (\text{Revenue}_{i,t} / \text{Revenue}_{i,t-1}) * \text{outsourc}_{i,t}$$

حيث إن:

$outsourc_{i,t}$	متغير وهمي يأخذ القيمة (1) اذا كان لدى الشركة تعهيد (الاستعانة بمصادر خارجية). والقيمة (صفر) بخلاف ذلك.
------------------	---

## 6/4/7 نتيجة اختبار الفرض (H1):

استهدف هذا الفرض اختبار أثر قرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه (تكاليف البضاعة المباعة والتكاليف العمومية والإدارية وتكاليف التشغيل)، وقد تم استخدام النموذج الثاني، واختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم، كما يلي:

فرض العدم:  $H_0$ : لا يوجد تأثير سلبي معنوي لقرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه.

ويوضح الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار للنموذج :



## نتائج تحليل الانحدار لاختبار العلاقة محل فرض البحث (H1)

Variables	Dependent variable: COGS		Dependent variable: SG&A		Dependent variable: OC	
	$\beta$	Sig	B	Sig	B	Sig
$\beta_0$ : Constant	.073	.000	.080	.000	.073	.000
$\beta_1$ : log Revi,t	.402	.000	.104	.000	.352	.000
$\beta_2$ : Dec*log Revi,t	.015	.043	.134	.042	.028	.024
$\beta_3$ : Dec*log Revi,t* Outsource	-.487	.002	-.225	.036	-.506	.004
Adj R2	.195		.022		.148	
F =	45.33 9	.000	4.941		32.722	.000
Durban Watson	1.516		1.732		1.617	

يتضح من تحليل نتائج الجدول السابق، أنه فيما يتعلق بتكلفة إنتاج البضاعة المباعة، أن النموذج معنوياً وصالح لاختبار العلاقة محل الدراسة، حيث بلغت قيمة اختبار F-Test (45.339) والقيمة الاحتمالية للنموذج (Sig) بلغت (0.000)، ويشير ذلك إلى معنوية النموذج في تفسير التغير في تكلفة إنتاج البضاعة المباعة. كما أن قيمة معامل التحديد ( $Adj R^2$ ) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (19.5%)، وهو ما يشير إلى أن النموذج يفسر 19.5% من التغير في تكلفة إنتاج البضاعة المباعة.

ولقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء وبواقى النموذج Autocorrelation تم استخدام اختبار Durbin Watson (DW)، وقد أظهرت النتائج أن قيمته (1.516) وتقع هذه القيمة ضمن المدى المثالي (1.5 - 2.5)، ويشير ذلك إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقى في قيم تكلفة إنتاج البضاعة المباعة.

وبتحليل معاملات الانحدار، تظهر النتائج أن معامل انحدار التغير في المبيعات ( $\beta_1$ ) معنوي وقيمه (0.402)، أي ارتفاع تكلفة إنتاج البضاعة المباعة بنسبة 0.402% عند ارتفاع إيراد المبيعات بنسبة 1%. كما أن معامل انحدار المتغير الوهمي ( $\beta_2$ ) معنوي وقيمه (0.015)، وبذلك تبلغ قيمة ( $\beta_1 + \beta_2$ ) 0.417، أي انخفاض تكلفة إنتاج البضاعة المباعة بنسبة 0.417% عند انخفاض إيراد المبيعات بنسبة 1%. وبناء على هذه النتائج، تعد تكلفة إنتاج البضاعة المباعة لزجة لأسفل أو ذات سلوك غير متماثل أثناء الفترة من 2011 إلى 2020 في المنشآت الصناعية المصرية، لأن نسبة ارتفاعها البالغة 0.402% أقل من نسبة انخفاضها البالغة 0.417%.

وفيما يتعلق بمعامل انحدار متغير قرارات التعهيد ( $\beta_3$ ) فقد كان معنوي وقيمه (-0.487)، مما يعني وجود تأثير لقرارات التعهيد على لزوجة تكلفة إنتاج البضاعة المباعة، وهذا التأثير كان سلبياً. مما يعنى انخفاض لزوجة تكلفة إنتاج البضاعة المباعة لأسفل في المنشآت التي لديها قرارات تعهيد. ومن ثم تم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل، وبالتالي تم قبول فرض البحث (H1)، القائل " يوجد تأثير سلبي معنوي لقرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه ".

وفيما يتعلق بالتكاليف العمومية والإدارية، يتضح أن النموذج معنوياً وصالح لاختبار العلاقة محل الدراسة، حيث بلغت قيمة اختبار F-Test (4.941) والقيمة الاحتمالية للنموذج (Sig) بلغت (0.000)، ويشير ذلك إلى معنوية النموذج في تفسير التغير في التكاليف العمومية والإدارية. كما أن قيمة معامل التحديد ( $Adj R^2$ ) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (2.2%)، وهو ما يشير إلى أن النموذج يفسر 2.2% من التغير في التكاليف العمومية والإدارية.

ولقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء وبواقي النموذج Autocorrelation تم استخدام اختبار Durbin Watson (DW)، وقد أظهرت النتائج أن قيمته (1.732) وتقع هذه القيمة ضمن المدى المثالي (1.5 - 2.5)، ويشير ذلك إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي في قيم التكاليف العمومية والإدارية.

**وبتحليل معاملات الانحدار،** تظهر النتائج أن معامل انحدار التغير في المبيعات ( $\beta_1$ ) معنوي وقيمته (0.104)، أي ارتفاع التكاليف العمومية والإدارية بنسبة 0.104% عند ارتفاع إيرادات المبيعات بنسبة 1%. كما أن معامل انحدار المتغير الوهمي ( $\beta_2$ ) معنوي وقيمته (0.134)، وبذلك تبلغ قيمة ( $\beta_1 + \beta_2$ ) 0.238، أي انخفاض التكاليف العمومية والإدارية بنسبة 0.238% عند انخفاض إيرادات المبيعات بنسبة 1%. وبناء على هذه النتائج، **تعد التكاليف العمومية والإدارية لزجة لأسفل** أو ذات سلوك غير متماثل أثناء الفترة من 2011 إلى 2020 في المنشآت الصناعية المصرية، لأن نسبة ارتفاعها البالغة 0.104% أقل من نسبة انخفاضها البالغة 0.238%.

**وفيما يتعلق بمعامل انحدار متغير قرارات التعهيد ( $\beta_3$ )** فقد كان معنوي وقيمته (-0.225)، مما يعني وجود تأثير لقرارات التعهيد على لزوجة التكاليف العمومية والإدارية، وهذا التأثير كان سلبياً. مما يعني انخفاض لزوجة التكاليف العمومية والإدارية لأسفل في المنشآت التي لديها قرارات تعهيد. ومن ثم تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وبالتالي تم قبول الفرض.

**وفيما يتعلق بتكاليف التشغيل،** يتضح أن النموذج معنوياً وصالح لاختبار العلاقة محل الدراسة، حيث بلغت قيمة اختبار F-Test (32.722) والقيمة الاحتمالية للنموذج (Sig) بلغت (0.000)، ويشير ذلك إلى معنوية النموذج في تفسير التغير في تكاليف التشغيل. كما أن قيمة معامل التحديد ( $Adj R^2$ ) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (14.8%)، وهو ما يشير إلى أن النموذج يفسر 14.8% من التغير في تكاليف التشغيل.

ولقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء وبواقي النموذج Autocorrelation تم استخدام اختبار Durbin Watson (DW)، وقد أظهرت النتائج أن قيمته (1.617) وتقع هذه القيمة ضمن المدى المثالي (1.5 - 2.5)، ويشير ذلك إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي في قيم تكلفة التشغيل.

وبتحليل معاملات الانحدار، تظهر النتائج أن معامل انحدار التغير في المبيعات ( $\beta_1$ ) معنوي وقيمته (0.352)، أي ارتفاع تكاليف التشغيل بنسبة 0.352% عند ارتفاع إيرادات المبيعات بنسبة 1%. كما أن معامل انحدار المتغير الوهمي ( $\beta_2$ ) معنوي وقيمته (0.028)، وبذلك تبلغ قيمة ( $\beta_1 + \beta_2$ ) 0.380، أي انخفاض تكاليف التشغيل بنسبة 0.380% عند انخفاض إيرادات المبيعات بنسبة 1%. وبناء على هذه النتائج، تعد تكاليف التشغيل لزوجاً لأسفل أو ذات سلوك غير متماثل أثناء الفترة من 2011 إلى 2020 في المنشآت الصناعية المصرية، لأن نسبة ارتفاعها البالغة 0.352% أقل من نسبة انخفاضها البالغة 0.380%.

وفيما يتعلق بمعامل انحدار متغير قرارات التعهيد ( $\beta_3$ ) فقد كان معنوي وقيمته (-0.506)، مما يعني وجود تأثير لقرارات التعهيد على لزوجاً تكاليف التشغيل، وهذا التأثير كان سلبياً. مما يعني انخفاض لزوجاً تكاليف التشغيل لأسفل في المنشآت التي لديها قرارات تعهيد. ومن ثم تم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل، وبالتالي تم قبول فرض البحث (H1).

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات التي قد تكون أشارت إليها فقط ولكن لم تتعمق في دراستها مثل دراسة كلا من (Ibrahim, 2015) (Mohammed, 2019) (Abdelhalim, 2021) وترى الباحثة أنه من الممكن تقليل ظاهرة السلوك الثنائي للتكلفة (غير المتماثل) من خلال التوجه نحو الاستعانة بمصادر خارجية في بعض التخصصات للتكيف مع انخفاض الطلب، حيث يقلل من تكلفة فصل العمالة الزائدة أو الاستغناء عنها، كما أنه يجعل التكاليف أكثر تماثلاً من خلال الاستعانة بمصادر خارجية لمهام أقسام الدعم عند زيادة الطلب. لذا تعتبر قرارات التعهيد الحل الأمثل والأكثر فعالية وملاءمة لتقليل السلوك الغير متماثل.

## 5/7 الخلاصة والنتائج والتوصيات

استهدف هذا البحث التعرف على أثر قرارات التعهيد على ترشيد التكاليف ثنائية الاتجاه وذلك من خلال دراسة نظرية وتطبيقية، حيث تناولت الدراسة النظرية ماهية قرار التعهيد، وماذا يتضمن هذا القرار من ابعاد استراتيجية ومدة منفعته للمنشأة وماهية المتغيرات الحاكمة للبت في هذا القرار، ما مدى إدراك وتطبيق المحاسبين الإداريين لدورهم الاستراتيجي حيال قرار التعهيد، وما يجب عليهم القيام به من اجراءات محاسبية جديدة، أو تحسين الممارسات القائمة حول قرار التعهيد. كما تناولت ماهية

التكاليف ثنائية الاتجاه، ماهية علاقة السلوك الثنائي بالسلوك المتعارف عليه في الفكر المحاسبي وماهية المحددات والمسببات الداخلية والخارجية لتلك لتكاليف. ما هو دور استراتيجية التعهيد في خفض اثار السلوك الثنائي للتكاليف وترشيد تلك التكاليف.

وتناولت الدراسة التطبيقية اختبار فرض البحث المتمثل في أنه يوجد تأثير سلبي معنوي لقرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه. واستهدف هذا الفرض اختبار أثر قرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه (تكاليف البضاعة المباعه والتكاليف العمومية والإدارية وتكاليف التشغيل)، وقد توصلت الباحثة الى مجموعة من النتائج كانت أهمها ما يلي:

- يعتبر قرار التعهيد قرار إستراتيجي يؤدي الى تحقيق مجموعة من الاهداف الاستراتيجية والتكنولوجية والاقتصادية لمنظمات الاعمال.
  - يساعد دراسة وتتبع السلوك الثنائي للتكلفة على تحسين ترشيد وتحسين عملية اتخاذ خاصة قرارات التعهيد بمنظمات الاعمال.
  - هناك تأثير سلبي لقرارات التعهيد على التكاليف ثنائية الاتجاه، مما يعنى انخفاض التكاليف ثنائية الاتجاه وزيادة درجة تماثل التكلفة في المنشآت التي لديها قرارات تعهيد.
- وتوصى الباحثة بضرورة الاهتمام بدراسة أسباب واثار السلوك الثنائي للتكلفة، لإثراء الفكر المحاسبي وتحقيق التوافق والتكامل بين الأطر النظرية والواقع العملي ومواكبة التغيرات المستمرة في بيئة الاعمال. كما توصى الباحثة بضرورة تطبيق منشآت الاعمال لقرارات التعهيد للحد من هذا السلوك وزيادة تماثل سلوك التكلفة.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- الزمر، عماد سعيد ، ( 2010 ) ، العلاقة بين المحاسبة الإدارية واستراتيجية التعاقد الخارجي لعمليات المنشأة ، دراسة ميدانية ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، السنة 49 ، العدد 57 ، ص.497.
- الزمر، عماد سعيد،(2020)، قياس الاثر التفاعلي لمستويات عدم تماثل سلوك التكلفة وممارسات إدارة الاباح بالانشطة الحقيقية على جودة الارياح المحاسبية: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد 24، العدد 4.
- عبد الطيف ، محمد يس، ( 2013 ) ، دوافع وأثار التعهيد على تدعيم القدرات التنافسية وتحسين الأداء المالي في المنشآت الصناعية : دراسة نظرية استطلاعية ، التجارة والتمويل ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد 2 ، العدد 4 ، ص 5-51 .
- محمد، عبد الله حسين يونس محمد، (2018)، أثر مشكلة الوكالة والتوجه الاستراتيجي للمنشأة على لزوجة التكلفة - بالتطبيق على بيئة الاعمال المصرية، مجلة المحاسبة و المراجعة المصرية ، العدد 15 ، المجلد 2، ص 201-281
- مغيض، براق عوض محمود (2015): تحليل سلوك التكاليف غير المتمائلة، دراسة استقصائية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإنسانية العالمية، الأردن.
- منطاش، عبد الحميد عبد النعيم عبد الحميد (2015): قياس انعكاس التكلفة الثنائية الاتجاه على دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abdelalim, Hager Ahmed Fouad Abdeltawab, (2021). The integration between Sticky Cost and Capability Maturity Model Integration (CMMI) Supporting Continuous Improvement in The Industrial Sector in The Context of Intrnal Agents –an Applied Study. . Master Thesis. Faculty of Commerce. Beni-Suef University.
- Anderson, M. Banker, R and Janakiraman, S. (2003) " are selling General and administrative costs sticky"? *Journal of accounting research*, Vol. 41, No.1, March 2003.
- Anderson, M. C., & Yu, J. (2016). Customer Satisfaction, Cost Behavior and Future Performance. Cost Behavior and Future .
- Balakrishnan, R. E. E., Labro, E. and Soderstorm, N. S. (2014). "Cost Structure and Sticky Costs", *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), pp. 91–116.
- Banker, R., D. Byzalovand J. plehn–dujowich. (2011) "Sticky Cost Behavior: Theory and Evidence." *Working paper*, Available at: [www.searchlocal Egypt.com](http://www.searchlocal Egypt.com).
- Beaumont , N. and Sohel , A . 2004 . Outsourcing in Australia , International Journal of Operation and Production Management , 24 (7) , PP. 688–700
- Calleja, K., Steliaros, M., & Thomas, D. C. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons. *Management Accounting Research*, 17(2),

- Chen, C.X., Lu, H. and sougiannis, T. (2012). The agency problem, corporate governance, and the asymmetrical behavior of welling, general, and administrative costs, **Contemporary Accounting Research**, 29 (1): 252– 282.
- El Gebaly, M.M., and Ali, M. R. M. (2013). "The use of rechmological performance sets to solve agency theory problems and its impact on the performance of managerial accounting for its functions" **Accounting thought**, pp. 237– 289.
- Elmuti , D. (2003), The Perceived impact of Outsourcing on organization performance , Mid–American Journal of Business , Vol.18, No. 2,.
- Gero, W. and Stephan , S., (2008), Information need , Industrial Management , Vol. 108, pp.107–121 .
- Homburg, C., Hoppe, A., Nasev, J., Reimer, K., & Uhrig–Homburg, M. (2019, August). How cost stickiness affects credit risk. AAA .
- Kama, I., & Weiss, D. (2013). Do earnings targets & managerial incentives affect sticky costs? **Journal of Accounting Research**, 51(1), PP: 201–224. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=214888>.
- Kroes , J. and Ghosh , S. (2010) , Outsourcing congruence with competitive priorities impact on supply chain and firms performance , Journal of operational Management , vol. 28
- Mohamed ,Abdel Hamied,Ahmed Abdel–Aziz,(2014),"Testing the stickiness behavior of selling, general and administrative expenses in



Egyptian corporations: An empirical study" , Master Thesis ,faculty of commerce ,zagazig university

- Noreen, E. and Soderstrom, N. (1997) the accuracy of proportional cost models: evidence from hospital service departments, ***Review of Accounting Studies***, 2(1):89-114.
- Roslender , Robin and Hart , Susan , J. , (2010) , Taking the customer into account : Trans ceding the construction of customer though the promotion of self-accounting, critical perspectives on accounting , vol. 21 , pp.73
- Sadi, Assaf, et al., Factors affecting outsourcing decisions of maintenance services in Saudi Arabian universities, Property Management, Vol.29 NO.2, 2011, pp.195-211
- Weidenmier, Marcia Lynne & Subramaniam, Ch&ra, (2003). Additional Evidence on the Sticky Behavior of Costs, ***TCU Working Paper***. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=369941> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.369941>
- Weiss, D. (2010). Cost behavior & analysts' earnings forecasts, ***The Accounting Review***, 85(4), PP: 1441-1471.