

العنوان:	أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد و أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء منشآت الأعمال : دراسة تطبيقية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	فؤاد، ريمون ميلاد
المجلد/العدد:	مج20, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	أبريل
الصفحات:	869 - 934
رقم MD:	753894
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	منشآت الأعمال ، النشاط الإقتصادي ، المنافسة الإقتصادية ، المحاسبة الإدارية ، حوكمة الشركات
رابط:	<a href="https://search.mandumah.com/Record/753894">https://search.mandumah.com/Record/753894</a>

**أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة  
الإدارية الإستراتيجية علي أداء منشآت الأعمال  
دراسة تطبيقية.**

الدكتور

ريمون ميلاد فؤاد

المدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة بنها

## أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية علي أداء منشآت الأعمال

### - دراسة تطبيقية.

د/ ريمون ميلاد فؤاد

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة- جامعة بنها

### ملخص البحث

تواجه منشآت الأعمال في الآونة الأخيرة ضغوط تنافسية شديدة، بالإضافة إلى بعض التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، وقد أدى ذلك إلى توجه منشآت الأعمال نحو تكوين علاقات طويلة الأجل مع شركائها التجاريين- الموردين والعملاء- فيما يعرف بسلسلة التوريد، وقد حظيت ممارسات سلسلة التوريد- علي سبيل المثال: العلاقة مع الموردين، العلاقة مع العملاء، التكامل الداخلي، وتبادل المعلومات.. وغيرها- باهتمام العديد من الباحثين باعتبار هذه الممارسات هي المسئولة عن أداء سلسلة التوريد. وفي هذا المجال ظهر دور حوكمة الشركات في ضبط ممارسات سلسلة التوريد- كأحد الأدوار المتجددة لحوكمة الشركات- وعرف ذلك بمصطلح حوكمة ممارسات سلسلة التوريد. وفي إطار التحول من فكرة التركيز علي أن المنتج النهائي هو الوسيلة الوحيدة لخفض التكلفة إلى فكرة أن أطراف سلسلة التوريد هم مسئولون جميعا عن ذلك، ولما كانت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بما توفره من معلومات وأساليب تساهم في تحقيق ذلك، وبناء علي ما سبق تمثل هدف البحث في دراسة أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد واساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية علي الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الاعمال، وفي إطار تحقيق هدف البحث تم تنظيم الدراسة إلي: الدراسة النظرية: وتناول فيها الباحث دور حوكمة ممارسات سلسلة التوريد في تحسين أداء سلسلة التوريد ومن ثم أداء منشآت الأعمال، ودور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين أداء منشآت الأعمال ، وكذلك تناول الباحث مراحل تحقيق التكامل بين أسلوبي تحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في ضوء ممارسات سلسلة التوريد: الدراسة التطبيقية: واهتم فيها الباحث باختبار فروض البحث، وتوصل الباحث إلي أن حوكمة ممارسة سلسلة التوريد تؤدي إلي تحسين أداء منشآت الأعمال، وأن لتكامل ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة تأثير معنوي في تحسين أداء منشآت الأعمال.

وفي نهاية البحث يوصي الباحث بعدة توصيات أهمها، توجيه اهتمام منشآت الأعمال نحو تطبيق فلسفة حوكمة الشركات في ضبط ممارسات سلسلة التوريد، وأهمية الاستفادة من تكامل حوكمة ممارسات

سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال.

**المصطلحات الرئيسية:** إدارة سلسلة التوريد، حوكمة ممارسات سلسلة التوريد، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية- الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال.

## 1- الإطار العام للبحث:

### 1/1 مقدمة:

تميزت بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة بالعديد من التغيرات، البعض منها اقتصادي وسياسي واجتماعي، والآخر يرتبط بتطور تكنولوجيا الإنتاج والاتصالات ونظم المعلومات، وهذه التغيرات ألقت بظلالها علي البيئة الداخلية والخارجية لمنشآت الأعمال، وأصبح لزاما علي منشآت الأعمال البحث عن أساليب استراتيجية تمكنها من تحقيق التكامل بين البيئتين الداخلية والخارجية، وتستطيع من خلالها توفر منتجات جديدة مبتكرة Innovation تقابل الاحتياجات المتجددة للعملاء بتكلفة ملائمة تدعم موقفها التنافسي وأدائها المالي.

هذه التغيرات ساهمت في التوجه نحو إدارة التكلفة فيما بين منشآت الأعمال المتعاونة Collaboration في تقديم منتج واحد- أطراف سلسلة التوريد- كأحد أدوات المحاسبة الإدارية المتقدمة لتحسين الأداء المالي والتنافسي كأحد الأهداف الإستراتيجية لمنشآت الأعمال (Crisan, et al., 2011; Loconto, 2010)

### 2/1 مشكلة البحث:

أدت التغيرات المتلاحقة في البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بمنشآت الأعمال إلي التحول من فكرة الاقتصاد علي المنتج الأخير- الوسيلة الوحيدة للسيطرة علي التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية- إلي فكرة التكامل بين الجهود الداخلية وجهود الشركاء الخارجيين تحت مفهوم ممارسات إدارة سلسلة التوريد كأداة لضبط التكلفة خلال دورة حياة المنتج.

وتشير دراسات (e.g., Gorane and Kant , 2015; Cheng, et al., 2014; Crisan, 2012) إلي أن ممارسات سلسلة التوريد تمتد من أطراف المصب إلي المنبع وتشمل العلاقة مع الموردين Suppliers Relationship، العلاقات مع العملاء Customers Relationship تبادل (مشاركة) المعلومات Information Sharing، جودة المعلومات المتبادلة Quality of Information sharing، والتكامل الداخلي Internal Integration.

وفي هذا المجال تشير دراسة (Crisan, 2012) إلي أن لحكومة الشركات دور في ضبط ممارسات سلسلة التوريد، وعرف ذلك بمصطلح حوكمة ممارسات سلسلة التوريد خاصة فيما يتعلق بتحسين الثقة،

وتوازن المصالح فيما بين أطراف سلسلة التوريد، والحد من التصرفات الإنتهازية، وضمان تدفق (تبادل) المعلومات فيما بين أطراف سلسلة التوريد، وإدارة وأقسام المنشأة.

وتوفر المحاسبة الإدارية المتقدمة- بوصفها أهم مصادر المعلومات الإدارية- أساليب لإدارة التكلفة تساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية- قصيرة وطويلة الأجل- لمنشآت الأعمال، والاعتماد علي أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في ضبط تكلفة ممارسات سلسلة التوريد حيث يمثل أحد الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية (Ghatebi, et al., 2013).

وبناء علي ما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

(1) هل هناك فرق بين مفهوم إدارة سلسلة التوريد، وإدارة الإمداد (اللوجستيات)

.Logistics Management (LM)

(2) كيف يمكن استخدام فلسفة حوكمة الشركات في تحسين ممارسات سلسلة التوريد؟

وكيف تؤثر علي أداء منشآت الأعمال؟

(3) كيف يمكن تحقيق التكامل بين أسلوبي تحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة داخل

المنشأة؟

(4) ما هو أثر التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي تحليل سلسلة القيمة

والتكلفة المستهدفة علي أداء منشآت الأعمال؟

### 3/1 أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة أثر التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الملاءمة علي أداء منشآت الأعمال، وفي إطار تحقيق هذا الهدف يسعى الباحث إلي تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

(1) بيان مفهوم وممارسات إدارة سلسلة التوريد.

(2) التعرف علي دور حوكمة الشركات في ضبط ممارسات سلسلة التوريد.

(3) بيان تأثير حوكمة ممارسات سلسلة التوريد في تحسين أداء منشآت الأعمال.

(4) دراسة أثر تكامل أساليب المحاسبة الإدارية وحوكمة ممارسات سلسلة التوريد علي أداء

منشآت الأعمال.

### 4/1 أهمية البحث:

يشير الفكر المحاسبي إلي أن سلسلة التوريد هي أحد الأدوات التي تستطيع من خلالها منشآت الأعمال توفير منتجات مبتكرة تحقق لها التميز في بيئة أعمال تتصف بالتنافسية، ويرى الباحث أن غالبية منشآت الأعمال تطبق بعض أو كل ممارسات سلسلة التوريد، ومن ثم تتبع أهمية البحث من خلال أهمية ضبط تكاليف ممارسات سلسلة التوريد باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

الملاءمة، وانعكاساتها علي تحسين أداء منشآت الأعمال، ويتناول الباحث الأهمية العلمية والعملية للبحث فيما يلي:

**الأهمية العملية:** يستمد البحث أهمية العلمية من خلال العناصر التالية:

- ندرة الدراسات- في حدود علم الباحث- التي تناولت دور حوكمة الشركات في ضبط ممارسات إدارة سلسلة التوريد، وأثرها علي تحسين أداء منشآت الأعمال- المالي والتنافسي.
- تأكيد الكثير من المنظمات المهنية علي أهمية دور المحاسبة الإدارية في إدارة سلسلة التوريد، حيث قام معهد المحاسبين الإداريين Institute of Management Accountants (IMA) بإصدار قائمة بعنوان "أدوات تحقيق الإدارة المتكاملة لسلسلة التوريد وأشارت القائمة إلى أن (25%) من الفاقد في تكاليف التشغيل يرجع إلى عدم كفاءة ممارسات سلسلة التوريد، وأن تخفيض (5%) من هذا الفاقد يؤدي إلي مضاعفة الربح (IMA, 1999)

**الأهمية العملية:** يستمد البحث أهمية العملية من خلال العناصر التالية:

- بالنسبة للمساهمين وأصحاب المصالح: ضبط إدارة سلسلة التوريد من خلال حوكمة الشركات حيث يساهم في حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح ويحقق القيمة المضافة لحملة الأسهم.
- بالنسبة لمنشآت الأعمال المصرية: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في ضبط تكاليف ممارسات سلسلة التوريد يساهم في تحقيق منشآت الأعمال الميزة التنافسية، وتحسين أدائها المالي.
- بالنسبة للعملاء: الاعتماد علي فلسفة سلسلة حيث التوريد يؤدي إلي توفير منتجات مبتكرة تلبي احتياجات العملاء واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يساهم في ضبط تكلفة تلك المنتجات.

### 5/1 منهج البحث:

اعتمد الباحث علي كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي في فحص وتحليل الدراسات السابقة، واشتقاق فروض الدراسة واختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات.

### 6/1 حدود ونطاق البحث:

- يقتصر البحث علي دراسة دور حوكمة الشركات في ضبط ممارسات إدارة سلسلة التوريد دون أن يمتد إلي الإطار الفكري لحكومة الشركات، إلا بالقدر الذي يحقق هدف البحث.

- يقتصر البحث في دراسة حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد علي الممارسات التالية: العلاقة مع الموردين، العلاقة مع العملاء، تبادل المعلومات، جودة المعلومات المتبادلة والتكامل الداخلي.
- يقتصر البحث في تحقيق التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية علي أسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة دون أن يتطرق الباحث إلي أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الأخرى، إلا بالقدر الذي يحقق هدف البحث.

### 7/1 خطة البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث تم تنظيمه علي النحو التالي:

- 1) الإطار العام للبحث.
- 2) الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.
- 3) حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد ودورها في تحسين أداء منشآت الأعمال- المالي والتنافسي:-
- 4) دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين أداء منشآت الأعمال.
- 5) أثر التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وممارسات إدارة سلسلة التوريد في تحسين أداء منشآت الأعمال.
- 6) الدراسة التطبيقية.
- 7) النتائج والوصيات والتوجهات البحثية المقترحة.
- 8) مراجع البحث.
- 9) الملاحق.

### 2- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة تأثير تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الملائمة علي أداء منشآت الأعمال، ونظراً لتنوع الدراسات السابقة التي ترتبط بموضوع البحث وأهمية النتائج التي توصلت إليها، وفي إطار استكمال جهود تلك الدراسات، قام الباحث بتنظيمها علي النحو التالي:

### 1/2 الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأداء منشآت الأعمال:

أشارت دراسة (Kingoo, 2010) إلي أن ممارسات سلسلة التوريد تمثل أكثر من (73%) من حجم المعاملات الاقتصادية لشركات القطاع الخاص، وأكثر من (86%) لشركات القطاع العام بكينيا،

ومن ثم تمثل هدف الدراسة في قياس أثر حوكمة ممارسات سلسلة التوريد علي أداء منشآت القطاع العام، وأوضحت الدراسة أن المقصود بحوكمة ممارسات سلسلة التوريد هي الآليات التي تضمن تكامل ممارسات سلسلة التوريد، بداية من الحصول علي المواد الخام إلي وصول المنتج إلي المستهلك النهائي، ومن أمثلتها: الثقة المتبادلة، وتبادل المعلومات، والحد من التصرفات الانتهازية، وقد تم تحقيق هدف الدراسة من خلال قياس أثر آليات الحوكمة علي تحسين ممارسات سلسلة التوريد، ومن ثم أداء منشآت الأعمال، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة ارتباط قوية بين الالتزام بتطبيق آليات حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وتحسين أداء منشآت قطاع الأعمال العام.

وأوضحت دراسة (Richey, et al., 2010) أن منشآت الأعمال التي تبحث عن تحقيق ميزة تنافسية مستدامة يجب عليها توفير الاحتياجات المتغيرة Dance Change للعملاء، ولتحقيق ذلك لابد من تصميم نظام حوكمة يضمن توازن المصالح بين أطراف سلسلة التوريد، ومن ثم تمثل هدف الدراسة في الكشف عن دور حوكمة ممارسات سلسلة التوريد في تحسين أداء منشآت الأعمال، وأشارت الدراسة إلي أن تحسين أداء ممارسات سلسلة التوريد يرتبط بتحقيق التكامل الداخلي، والتكامل الخارجي، غير أن تحقيق هذا التكامل يواجه بعدة صعوبات Barriers أهمها: الاتجاه الواحد Unidirectional - ويقصد به عدم تبادل المعلومات والخبرات، والإمكانات التي تؤدي إلي تحسين ممارسات سلسلة التوريد- وتضارب المصالح Incongruent - ويقصد به أن لكل طرف من أطراف سلسلة التوريد أهدافه الخاصة دون الأخذ في الاعتبار أهداف ومصالح الأطراف الأخرى- وتوصلت الدراسة إلي أن هناك تأثير معنوي لآليات حوكمة ممارسات سلسلة التوريد في التغلب علي صعوبات التكامل، ومن ثم تحسين أداء منشآت الأعمال.

وفي إطار ذلك أشارت دراسة (crisan, et al., 2011) إلي أن فحص العلاقة بين آليات حوكمة الشركات - استقلالية مجلس الإدارة، الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، فعالية نظام الرقابة الداخلية... وغيرها- وأداء منشآت الأعمال حظي باهتمام العديد من الباحثين غير أن دراسة دور حوكمة الشركات في تحسين ممارسات إدارة سلسلة التوريد لم يحظ بالاهتمام الكافي، وأرجعت الدراسة سبب ذلك إلي عدم توافر المعلومات حول تعاقدات الشركة مع الموردين والكيفية التي يتم اتمامها بها، واستهدفت الدراسة الكشف عن دور حوكمة الشركات في تحسين ممارسات أداء سلسلة التوريد، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة بلغ قوامها (167) مفردة من مديري إدارات المشتريات والمخازن بالشركات الرومانية، وتوصلت الدراسة إلي أن حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد تساهم في: تحسين علاقة الشراكة مع الموردين، وتخفيض عدم التماثل في المعلومات المتبادلة ومن ثم تحسين ممارسات سلسلة التوريد.



وهدفت دراسة (Hammervoll,2011) إلى فحص العلاقة بين آليات حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وخلق القيمة علي امتداد سلسلة التوريد، وذلك من خلال تحسين العلاقات التعاونية بين شركاء سلسلة التوريد والاستفادة من خبراتهم، ولتحقيق هدف الدراسة تم استطلاع آراء عينة بلغ قوامها (97) مفردة من خبراء صناعة الأسماك بالنرويج، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج، وأهمها: ضمان تبادل المعلومات بين أطراف سلسلة التوريد، والاحتفاظ بعلاقات شراكة مع الموردين يؤدي إلى تحسين ممارسات سلسلة التوريد، ومن ثم أداء منشآت الأعمال.

وتناولت دراسة (Srinivasan,2012) أثر آليات الحوكمة في تحسين ممارسات سلسلة التوريد، وذلك بالتطبيق على التعهيد outsourcing كأحد ممارسات سلسلة التوريد وذلك بهدف الحد من التصرفات الانتهازية بين الشركاء التجاريين ومخاطر الأعمال المرتبطة بظروف عدم التأكد المحيطة بمنشآت الأعمال، وأشارت الدراسة إلى أن اتخاذ المنشأة قرار التعهيد لبعض الأنشطة يرتبط بتحليل التكلفة والعائد لهذا القرار، وعادة تلجأ منشآت الأعمال إلى التعهيد إذا كان ذلك سيؤدي إلى: خفض التكلفة، تحسين جودة الخدمات، تحسين الأداء المالي.... وغيرها من الآثار الإيجابية، ولتحقيق هدف البحث تم استطلاع آراء عينة بلغ قوامها (218) مفردة من مديري منشآت الأعمال باستخدام المواقع الإلكترونية، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام الإدارة العليا آليات مختلفة لحوكمة العلاقة بين المنشأة وشركائها التجاريين يؤدي إلى الحد من التصرفات الانتهازية، وتقليل المخاطر المرتبطة بظروف عدم التأكد المحيطة بمنشآت الأعمال، والاستفادة من الآثار الإيجابية لتعهيد بعض الأنشطة علي أداء منشآت الأعمال.

واستهدفت دراسة (Sözüer, et al., 2015) بحث أثر آليات الحوكمة علي جودة العلاقة بين المشتري والبائع داخل سلسلة التوريد، وذلك من خلال استطلاع آراء طرف ثالث *third Party*، وأشارت الدراسة إلى أن جودة العلاقة بين المشتري والبائع تشير إلى قوة العلاقة الترابطية *Relational Ties*، والتي تتحدد بعدة أبعاد إدارية، وأن آليات الحوكمة يقصد بها الآليات الرسمية مثل: العقود الرسمية، ومشاركة الأصول الرأسمالية، والآليات غير رسمية مثل: الثقة المتبادلة، ومرونة العقود، ولتحقيق هدف البحث تم استطلاع آراء عينة قوامها (216) من مديري شركات النقل المسجلة بجمعية النقل الدولية بتركيا، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة بين آليات الحوكمة الرسمية وغير الرسمية في تحسين العلاقة بين الشركاء التجاريين داخل سلسلة التوريد، وهذا يؤدي بدوره إلى تحسين أداء منشآت الأعمال.

وأشار تقرير (National Treasury, 2015) (\*) إلى أن حوكمة ممارسات سلسلة التوريد هي الأداة التي يمكن للحكومة من خلالها تنفيذ سياساتها الاقتصادية ودورها في تحقيق القيمة المضافة لحملة الأسهم، وتناول التقرير المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وهي علي سبيل المثال:

- ضمان الشفافية والمساءلة والكفاءة، والتمسك بالقانون خلال المعاملات التجارية.
- الحد من المخاطر المرتبطة بظروف عدم التأكد المحيطة بمنشآت الأعمال.
- حماية حقوق أصحاب المصالح من خلال تكوين علاقات شراكة تؤدي إلى كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

وفي إطار ذلك تناولت دراسة (Barnow1, 2015) أهمية حوكمة ممارسات سلسلة التوريد كأداة للحد من تضارب المصالح، والحد من التصرفات الانتهازية بين الشركاء التجاريين، وفي هذا المجال أشارت الدراسة إلى أن اقتصاد جنوب أفريقيا هو الأول علي مستوي العالم تضررا من الجرائم الاقتصادية الدولية، حيث تضررت نسبة (69%) من شركات المساهمة من جرائم النصب الدولية بزيادة مقدارها (9%) عن عام (2011)، وأوضحت الدراسة وأوضحت الدراسة بعض آليات الحوكمة- الرسمية وغير الرسمية- التي يمكن أن تعتمد عليها منشآت الأعمال للحد من التصرفات الانتهازية وتحسين أدائها.

## 2/2 الدراسات السابقة التي تناولت أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية في تحسين أداء منشآت الأعمال (\*\*)

اهتمت دراسة (IMA,1999) بممارسات سلسلة التوريد علي اعتبار أنها الأداة الأكثر أهمية لمواجهة تحديات المنافسة، لأنها تمكن أعضاء سلسلة التوريد من متابعة المنتج بداية من الحصول علي المواد الخام إلي وصول المنتج إلي المستهلك النهائي، وفي هذا المجال أوضحت الدراسة أن عدم كفاءة إدارة سلسلة التوريد يمكن أن يسبب هدرا يعادل (25%) من تكاليف التشغيل، وتخفيض هامش الربح بمقدار (3%) إلي (4%) وأن تخفيض (5%) من حجم الهدر يؤدي إلي مضاعفة الأرباح، وفي هذا المجال أشارت الدراسة إلي أن هناك (30) بليون دولار- أي حوالي (7%) من تكاليف سلسلة التوريد- يمكن تخفيضها إذا تعاون أطراف سلسلة التوريد علي توفير المنتجات للعملاء في الوقت المناسب.

(\*) National Treasury مؤسسة حكومية في جنوب أفريقيا تأسست في عام (1910) ومعنية بإدارة السياسة الاقتصادية للحكومة وإعداد الموازنة السنوية للحكومة وتوفير مصادر التمويل اللازمة، وقد تطورت مهام تلك المؤسسة لتشمل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد.

(\*\*) اهتم الباحث بالتأصيل التاريخي للدراسات السابقة، لأنها تمثل الدراسات الأولى، وقد اعتمد الباحث علي التأصيل التراكمي للدراسات السابقة.

وأكدت الدراسة علي أهمية دور المحاسبين الإداريين في تحليل أنشطة سلسلة التوريد وتحسين أداء أطراف سلسلة التوريد، كذلك دورهم في بناء نظام للتكاليف يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتطوير الأداء المالي: هذا بالإضافة إلي تأسيس نظام لقياس وتقييم الأداء، ونظام للرقابة يهتم بـ:

- قياس الأثر المالي علي امتداد سلسلة التوريد.
- قياس الأداء الداخلي والخارجي.

وتمثل هدف دراسة (Lockamy and Smith, 2000) في توضيح كيفية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة تكلفة سلسلة التوريد، وأشارت الدراسة إلي أن أطراف سلسلة التوريد تهتم بتحقيق مصالحها وأهدافها الشخصية دون الأخذ في الاعتبار تأثير ذلك علي الأطراف الأخرى، وهذا يؤدي إلي آثار سلبية علي رضا العميل، ومن ثم الحصة السوقية للمنشأة وربحيتها، وأوضحت الدراسة أن تخفيض التكلفة يجب أن ينظر إليه كنتيجة، ورغبات العملاء يجب أن ينظر إليها علي أنها قيود المنافسة، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أفضل أسلوب لتخفيض التكلفة وتحقيق رضا العميل وتطوير الربحية، حيث أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة خلال سلسلة التوريد يؤدي إلي تحسين دورة النقدية بنسبة تتراوح بين (40%) إلي (60%) وزيادة القيمة المضافة بنسبة (40%) وتخفيض التكاليف الكلية بنسبة تتراوح بين (3%) إلي (7%) من الإيرادات، (50%) من تكاليف الحصول علي المواد الأولية، وتخفيض من (30%) إلي (50%) من وقت الاستجابة لرغبات العملاء.

وأوضحت دراسة (Dekker, 2003) أن توفير المعلومات بهدف تنسيق الأنشطة فيما بين أطراف سلسلة التوريد يمثل تحدياً جديداً للمحاسبة الإدارية، واعتبرت الدراسة أن تحليل سلسلة القيمة هو الأسلوب الملائم لمواجهة تلك التحديات، ومن ثم تمثل هدف الدراسة في بيان كيفية استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة علي امتداد سلسلة التوريد، وذلك بدراسة حالة لإحدى الشركات البريطانية الكبرى التي تعمل في مجال تجارة التجزئة، وتتعامل مع عدد كبير من الموردين، وتوصلت الدراسة إلي أن تحليل الأنشطة المتداخلة وتبادل المعلومات فيما بين أطراف سلسلة التوريد يساهم في تحقيق التميز، وتخفيض التكلفة مع الحفاظ علي القيمة أو زيادة القيمة عند نفس التكلفة.

وتناولت الدراستان التي قاما بهما (Anderson and Dekker, 2009, a,b) إدارة التكلفة

الاستراتيجية لسلسلة التوريد، وفي إطار ذلك تم تبويب التكلفة الإستراتيجية لسلسلة التوريد إلي:

- إدارة التكلفة الهيكلية: وتناولها الباحثان في الدراسة الأولى (2009,a) وتوصلت الدراسة إلي أن إدارة التكلفة الهيكلية لسلسلة التوريد تعتمد علي ثلاثة عناصر مرتبطة بالموردين هي: قرار الاعتماد علي الموردين، اختيار الموردين والعلاقة مع الموردين.

- **إدارة التكلفة التنفيذية:** وتناولها الباحثان في الدراسة الثانية (2009,b) وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة التكلفة التنفيذية لسلسلة التوريد تعتمد علي تقييم الأداء علي مستوي العلاقات مع الشركاء التجاريين.

في حين استهدفت دراسة (Askarany, et al., 2010) بيان تأثير خصائص منشآت الأعمال عند تطبيق أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في إدارة تكلفة سلسلة التوريد، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة بلغ قوامها (218) مفردة من المحاسبين الإداريين المؤهلين بنيوزيلندا، وأشارت الدراسة إلي أن تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط في سلسلة التوريد يتطلب إعادة تبويب الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها، وهذا يتأثر بحجم المنشأة، والصناعة التي تنتمي إليها، وتوصلت الدراسة إلي أن استخدام أسلوب التكلفة علي أساس النشاط يساهم في خفض التكلفة، وأن منشآت الأعمال كبيرة الحجم أكثر ميلا نحو استخدام أسلوب التكلفة علي أساس النشاط.

وأوضحت دراسة (Tate, 2011) أن تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال يعتمد إلي حد ما علي أساليب خفض التكلفة، وفي هذا الإطار تمثل هدف الدراسة في إدارة تكلفة أنشطة الشراء والتعهد خلال ممارسات سلسلة التوريد، وتوصلت الدراسة إلي أن إدارة التكلفة الاستراتيجية لأنشطة الشراء والتعهد تؤدي إلي خفض التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية.

وفي هذا الإطار استهدفت دراسة (Brinze, 2013) إلي تحليل دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال، وفي إطار ذلك تناولت الدراسة أسلوب تحليل سلسلة القيمة خلال مراحل دورة حياة المنتج، وتوصلت الدراسة إلي أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يحقق الميزة التنافسية نتيجة خفض التكلفة وتقديم منتجات ذات جودة مرتفعة مقارنة بمثيلاتها في السوق. وأشارت دراسة (Fayard, et al., 2014) إلي أن أحد الأدوار الرئيسية للإدارة هي تعظيم الربح من خلال فعالية الرقابة علي التكلفة، وأن هذا الدور في الماضي كان يعتمد علي رقابة التكلفة داخل حدود المنشأة، ومع تطوير بيئة الأعمال ووحدة المنافسة وتوجه منشآت الأعمال نحو تكوين علاقات مع شركائها التجاريين، استخدمت إدارة المنشأة أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط التكلفة البيئية بين شركائها التجاريين، ومن ثم تمثل هدف الدراسة في بيان أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في إدارة التكلفة البيئية بين أطراف سلسلة التوريد، وفي إطار تحقيق هدف البحث ثم استطلاع آراء عينة بلغ قوامها (109) من المحاسبين الإداريين المقيدين بمعهد المحاسبين الإداريين، وتوصلت الدراسة إلي أن منشآت الأعمال التي تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في إدارة التكلفة البيئية بين الشركاء التجاريين تحقق العديد من المزايا منها: سرعة ابتكار منتجات جديدة تلي

الاحتياجات المتقلبة للعملاء، زيادة الحصة السوقية للمنشأة، خفض التكلفة، وقد أظهرت القوائم المالية  
الفترة لهذه المنشآت تحسن في الأداء المالي.

ومن خلال استقراء الباحث للدراسات السابقة يستنتج ما يلي:

**أولاً:** أشارت نتائج الدراسات السابقة إلى أن آليات حوكمة ممارسات سلسلة التوريد تمتد علي طول سلسلة التوريد، بداية من تكوين علاقات مع الموردين تعتمد علي الثقة، وتبادل المعلومات، مروراً بتكامل أنشطة الإمداد داخل المنشأة، إلي ضمان وجود قنوات اتصال فعالة لتحقيق رضا العملاء، والاحتفاظ بعلاقات طويلة الأجل معهم، غير أن هذه الدراسات تناولت آليات حوكمة ممارسات سلسلة التوريد بشكل مستقل، ومن ثم تهدف الدراسة الحالية إلي تحقيق التكامل بين تلك الآليات لدعم أداء منشآت الأعمال.

**ثانياً:** في حدود علم الباحث الدراسات التي تناولت حوكمة ممارسات سلسلة التوريد تمت جميعها في بيئة أعمال أجنبية، والتي تختلف خصائصها عن بيئة الأعمال العربية والمصرية، والتي تحتاج إلي مزيد من الثقة في المعاملات بين أطراف سلسلة التوريد، وضمان تبادل المعلومات وجودتها... وغيرها، من آليات حوكمة ممارسات سلسلة التوريد، لذلك تبين أهمية دراسة الباحث في كونها تتناول أثر حوكمة ممارسات سلسلة التوريد في تحسين أداء منشآت الأعمال ببيئة الأعمال العربية.

**ثالثاً:** أشارت نتائج الدراسات السابقة التي تناولها الباحث إلي أهمية دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين أداء ممارسات سلسلة التوريد، حيث أشارت دراسة (IMA, 1999) إلي أن هناك (30) بليون دولار يمكن تخفيضها إذا تعاون أطراف سلسلة التوريد، وأشارت دراسة (Tate, 2011) إلي أن إدارة أنشطة الشراء والتعهد يؤدي إلي تحقيق خفض حقيقي في التكلفة، وتحقيق الميزة التنافسية، وفي هذا المجال استخدمت دراسة (Lockamy and Smith, 2000) أسلوب التكلفة المستهدفة، في حين استخدمت دراستي (brínza , 2013; dekker , 2003)

أسلوب تحليل سلسلة القيمة، واستخدمت دراسة (Askarany, et Al., 2010) أسلوب التكلفة علي أساس النشاط، وتتم الدراسة الحالية ببيان أثر التكامل بين أسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة وكيفية تحقيقه داخل منشآت الأعمال هذا من جهة، وحوكمة ممارسات سلسلة التوريد من جهة أخرى.

### **3- حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد ودورها في تحسين أداء منشآت الأعمال - المالي والتنافسي -:**

نتيجة ضغوط المنافسة والتطور التكنولوجي السريع، والتقلب المستمر في رغبات العملاء، أدركت منشآت الأعمال أن مصادر الميزة التنافسية- في ضوء قيد التكلفة- تقع خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، وهذا أدي إلي توجه منشآت الأعمال نحو ممارسات إدارة سلسلة التوريد، وذلك من خلال

تكوين شبكة علاقات مع الموردين والعملاء (Sundram, et al., 2011) وتشير دراسة (crişan et al., 2011) إلى أن نجاح منشآت الأعمال في بيئة الأعمال الحالية يرتبط بنجاحها في حوكمة ممارسات سلسلة التوريد، وتعني بذلك توازن المصالح الذاتية فيما بين أطراف سلسلة التوريد، وضمان تدفق المعلومات فيما بينها وداخل المنشأة وسيتناول الباحث فيما يلي دور حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد في تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال من خلال المحاور التالية:

### 3/1 مفهوم إدارة سلسلة التوريد:

يري الباحث أن إدارة سلسلة التوريد (Supply Chain Management (SCM) هي تطور لإدارة الإمداد (اللوجستيات) (Logistics Management (LM) وأن هذا التطور يشير في جوهره إلى إدراك منشآت الأعمال لأن الاقتصار على المنتج النهائي ليس الوسيلة الأكثر فعالية في تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال، واختراق الحدود التنظيمية للمنشأة، والتركيز على مراحل تدفق القيمة Value Stream خلال دورة حياة المنتج، والتي تمتد من المنيب (الموردين) إلى المصب (العملاء) - أطراف سلسلة التوريد- أكثر فعالية في تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال، ومن ثم يري الباحث أهمية التمييز بين مصطلح إدارة سلسلة التوريد (SCM) ومصطلح إدارة الإمداد (اللوجستيات) (LM)- حيث يري البعض أنهما مترادفين- وفقا لما هو صادر عن مجلس المهنيين لإدارة سلسلة التوريد The Council of Supply Chain Management of Professionals (CSCMP)، فإدارة سلسلة التوريد (SCM) حسب التعريف الصادر عن (CSCMP) تتضمن تخطيط وإدارة كل الأنشطة الخاصة بالمصادر والمشتريات والأنشطة اللوجستية، كما تتضمن التنسيق والتعاون بين كل الأطراف المشتركة في سلسلة التوريد من موردين ووسطاء ومقدمي الخدمات والعملاء، وجوهر إدارة سلسلة التوريد هو تحقيق التكامل بين الطلب والعرض عن طريق التنسيق بين المنشآت لخلق نموذج لإدارة الأعمال عالي الأداء" (Stock and Boyer, 2009).

أما بالنسبة لتعريف إدارة الإمداد (اللوجستيات) فهي: "جزء من إدارة سلسلة التوريد والتي تقوم بعمليات تخطيط وتنفيذ ومتابعة كفاءة وفعالية التدفقات الأمامية والخلفية والتخزين لكل من البضائع والخدمات والمعلومات من مصادرها إلى نقطة استهلاكها، وتتضمن أنشطة النقل والمناولة وانجاز أوامر التوريد، والمشتريات وتخطيط وجدولة الإنتاج وعمليات التغليف وتجميع البضائع وكذلك خدمة العملاء" (Borgström, 2012).

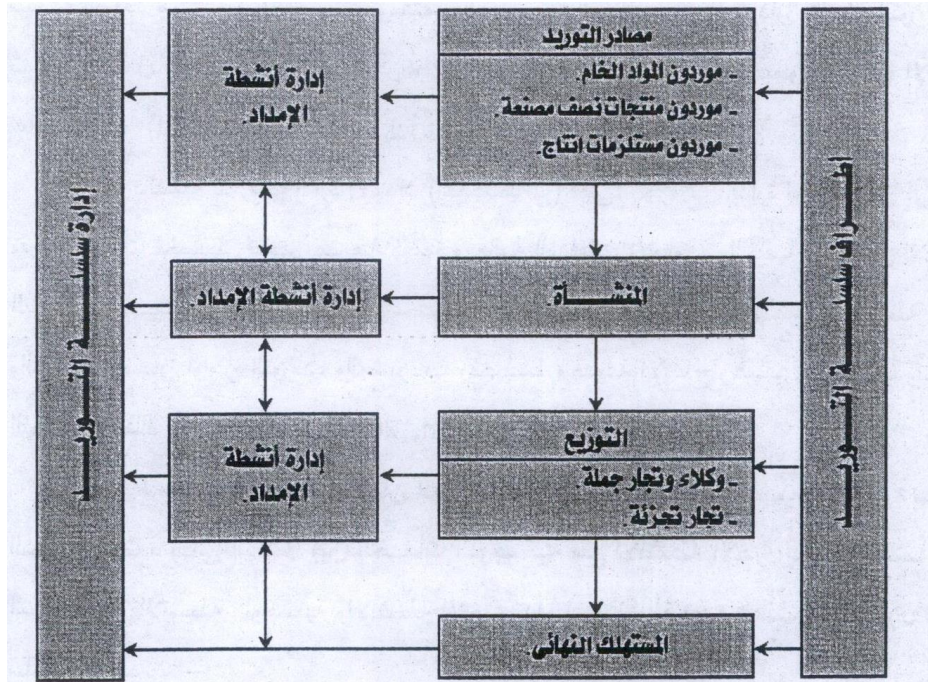
وبناء على ما سبق يتضح أن إدارة الإمداد (اللوجستيات) هي جزء من إدارة سلسلة التوريد، حيث يتخطى التكامل بين الخدمات اللوجستية مع الأنشطة الأخرى داخل المنشأة إلى التكامل بين الأنشطة اللوجستية والأنشطة الأخرى داخل المنشأة ومع المنشآت الأخرى داخل سلسلة التوريد.

وعرف (Leukel and Kim, 2008) إدارة سلسلة التوريد بأنها : "شبكة أو نظام من منشآت الأعمال المهتمة بصورة مباشرة بإنتاج سلعة معينة بداية من الموردين إلي العملاء" كما عرفها (Sundram, et al., 2011) بأنها: تكامل الوظائف الرئيسية التي تتضمن تقديم المنتجات والخدمات والمعلومات من جانب الموردين إلي العملاء بصورة يحصل منها العملاء وأطراف سلسلة التوريد علي القيم المضافة" أي أن إدارة سلسلة التوريد تعبر عن مستوي التكامل بين هذه الأنشطة من خلال تحسين العلاقات بين أطراف سلسلة التوريد، سواء كانت تمثل أفراد أو شركات من أجل الوصول إلي الأداء المتميز" (Seuring and Muller, 2008).

ويري (Flynn, et al., 2010) أن إدارة سلسلة التوريد هي : "التعاون بين المنشأة وشركائها في سلسلة التوريد علي المستويين الداخلي والخارجي لتحقيق فاعلية وكفاءة تدفق المنتجات والخدمات والمعلومات لتحقيق أقصى قدر من القيمة للعملاء".

بناء على ما سبق يرى الباحث ان مفهوم ادارة سلسلة التوريد يشير الى انه " اطار لتحقيق التكامل بين أنشطة الامداد و الأنشطة الاخرى داخل المنشأة وبين اطراف سلسلة التوريد (افراد او شركات) لتحسين كفاءة اداء اطراف سلسلة التوريد ، وتحقيق القيمة المضافة للعملاء"

والشكل التالي يوضح مفهوم إدارة سلسلة التوريد.



شكل رقم (1) يوضح إن إدارة سلسلة التوريد تعتمد علي تكامل أنشطة إدارة الإمداد(\*) فيما بين أطراف سلسلة التوريد.

وحددت دراسة (Surowiec, 2013) أنشطة الإمداد فيما يلي:

- التنبؤ بالطلب
- تشغيل الأوامر.
- النقل
- شراء المواد الخام.
- التعبئة.
- خدمة العملاء.
- تخطيط الاحتياجات.
- المردودات.
- التخزين
- التسليم (التوزيع).
- التخلص من العادم والتالف.
- الخدمات المساعدة

### 2/3 ممارسات إدارة سلسلة التوريد:

حظيت ممارسات إدارة سلسلة التوريد باهتمام العديد من الباحثين من منطلق أن ممارسات سلسلة التوريد هي الأداة التي يمكن استخدامها في قياس أثر سلسلة التوريد على أداء منشآت الأعمال (Banerjee and Mishra, 2015; Hamister, 2012; Randall, et al., 2011) غير أن نتائج تلك الدراسات جاءت متناقضة في بعض الأحيان، ويرى الباحث أن سبب ذلك التناقض هو الخلط بين مصطلح إدارة سلسلة التوريد، وإدارة الإمداد (اللوجستيات) ويرجع هذا الخلط إلى:

- حداثة مفهوم إدارة سلسلة التوريد، فعلى الرغم من قدم ممارسة هذه الأنشطة داخل منشآت الأعمال، إلا أن تناولها في إطار وظيفة واحدة بغرض تحقيق التكامل فيما بينها يعتبر حديثا نسبيا.
- صعوبة الفصل بين أنشطة إدارة سلسلة التوريد، وإدارة الإمداد، فكثير من الأنشطة يتم إنجازها وبشكل متداخل بكليهما.
- تقضي النظرية الشرطية بعدم وجود ممارسات موحدة لإدارة سلسلة التوريد تلائم جميع منشآت الأعمال، وأن هناك عوامل سياقية Contextual Variables تحدد ممارسات سلسلة التوريد الملائمة لكل منشأة مثل: الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة، حجم المنشأة، مركز المنشأة في سلسلة التوريد (e.g. Wiengarten, et al. 2010; Li et al., 2006)

ونظرا لتعدد الدراسات التي تناولت ممارسات إدارة سلسلة التوريد، يتناول الباحث في الجدول

التالي بعض هذه الدراسات بحسب الترتيب الزمني لها



## جدول رقم (1)

يوضح بعض الدراسات التي تناولت ممارسات إدارة سلسلة التوريد.

القائم بالدراسة	ممارسات إدارة سلسلة التوريد.
دراسة: Li, et al., 2006	<ul style="list-style-type: none"> <li>• العلاقة مع الموردين.</li> <li>• العلاقة مع العملاء (المستهلكين).</li> <li>• تبادل المعلومات.</li> <li>• جودة المعلومات المتبادلة.</li> <li>• التأجيل Postponement.</li> </ul>
دراسة: Sezen, 2008	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تكامل سلسلة التوريد.</li> <li>• تبادل المعلومات.</li> <li>• تصميم سلسلة التوريد.</li> </ul>
دراسة: Bayraktar, et al., 2009	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التعاون الإستراتيجي.</li> <li>• ممارسات تتعلق بتخفيض الفاقد.</li> <li>• اختيار الموردين.</li> <li>• الشراء.</li> </ul>
دراسة: Jabbour, et al., 2011	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تكامل سلسلة التوريد.</li> <li>• تبادل المعلومات.</li> <li>• العلاقة مع الموردين.</li> <li>• العلاقة مع العملاء.</li> <li>• التأجيل.</li> </ul>
دراسة: Sundram, et al., 2011	<ul style="list-style-type: none"> <li>• العلاقة مع الموردين.</li> <li>• العلاقة مع العملاء.</li> <li>• تبادل المعلومات.</li> <li>• جودة المعلومات المتبادلة.</li> <li>• التأجيل.</li> <li>• رؤية موحدة لأطراف سلسلة التوريد.</li> </ul>
دراسة: Ibrahim and Ogunyemi 2012	<ul style="list-style-type: none"> <li>• العلاقة مع الموردين.</li> <li>• العلاقة مع العملاء.</li> </ul>

القائم بالدراسة	ممارسات إدارة سلسلة التوريد.
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تبادل المعلومات.</li> <li>• جودة المعلومات المتبادلة.</li> </ul>
دراسة: Subramanian, and Gunasekaran, 2015	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التعاون (Collaboration).</li> <li>• تخطيط وطلب التوريد.</li> <li>• إدارة المخزون.</li> <li>• تخطيط الإنتاج.</li> <li>• تخطيط التوزيع.</li> </ul>

بناء علي استقراء الباحث للدراسات السابقة يري أن ممارسات سلسلة التوريد التالية قد حظيت بإهتمام من قبل الباحثين، هذا بالإضافة إلي كونها تمتد إلي جميع أطراف سلسلة التوريد، ومن ثم يعتمد عليها الباحث في تحقيق أهداف البحث وهي:

- \* العلاقة مع المورد.
- \* العلاقة مع العملاء.
- \* التكامل الداخلي.
- \* تبادل المعلومات.
- \* جودة المعلومات المتبادلة.

ويتناول الباحث فيما يلي مفهوم حوكمة الشركات ودورها في ضبط ممارسات إدارة سلسلة التوريد.

### 3/3 حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد:

مع زيادة حالات الفشل المالي والإداري والتي ظهرت في العديد من دول العالم بداية من دول جنوب شرق آسيا عام 1997، وانحيار كبرى الشركات الأمريكية بداية من شركة (Enron) للطاقة إلي إفلاس بنك (Leman Brothers) في منتصف عام 2008 أجهت منشآت الأعمال نحو تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، كأداة تضمن الشفافية وتحقيق قدر ملاءم من مساءلة الإدارة عن ممارستها، الأمر الذي يعظم استغلال الموارد المتاحة للمنشأة، وتحسين أداء منشآت الأعمال.

وعلي الرغم من الاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات من قبل الباحثين والمنظمات المهنية غير أنه لا يوجد تعريف واحد متفق عليه لحوكمة الشركات، وقد يرجع سبب ذلك إلي تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، وأشارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) إلي أن حوكمة الشركات تمثل أحد العناصر الرئيسية في تحسين الكفاءة الاقتصادية والنمو، فضلا عن تحسين ثقة المستثمر، وهي عبارة عن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة، ومجلس إدارتها، والمساهمين والأطراف

الأخرى ذات المصلحة، كما أنها توفر الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة (OECD, 2004, P.11).

كما تم تعريف حوكمة الشركات طبقاً للدليل وقواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية في فبراير 2011 بأنها: "مجموعة القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركات والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها" (مركز المديرين المصري، 2011، ص3).

وعرفها المجلس الاسترالي لحوكمة الشركات بأنها: "مجموعة القواعد والقوانين واللوائح والتعليمات التي يتم من خلالها إدارة ورقابة وتحسين أداء الشركة (Australian Corporate Governanse Council, 2014).

وتهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق ما يلي (Joseph, et al., 2014):

- تحسين الأداء المالي من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين.
  - الرقابة الجيدة والفاعلة علي أداء الشركة لتطوير وتحسين قدراتها التنافسية.
  - محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.
  - تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة.
  - تحديد ضوابط وقواعد وهيكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة، وتضمن حقوق المساهمين فيها.
  - تنمية الاستثمارات وتدفعها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال.
  - تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة.
  - تطوير وتحسين ومساعدة أصحاب القرار علي بناء استراتيجية متطورة تخدم الكفاءة الإدارية والمالية للشركة.
  - تطوير المعلومات والخبرات والمهارات نتيجة العمل بالحوكمة.
- ولتحقيق أهداف حوكمة الشركات، تعتمد في ذلك علي مجموعة من المبادئ هي (OECD, 2004; Krafft, 2014):

- المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات داخل منشآت الأعمال.
- المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين.
- المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
- المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.
- المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية.
- المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة.

وفي هذا المجال تجدر الإشارة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات السابق تناولها والتي صدرت عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) عام (2004) هي تطوير للإصدار الأول لمبادئ حوكمة الشركات في عام (1999)، وكانت تهدف في الأساس إلى تحسين الشفافية والمساءلة والرقابة لمجلس إدارة الشركة، واحترام حقوق المساهمين وتفعيل دور أصحاب المصلحة الرئيسيين كانعكاس للتجارب والتي تتعلق بالفضائح والانهيارات المالية والمحاسبية منذ عام (2004)، وهذه المبادئ تخضع الآن للتعديل من قبل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، وقد تم طرح التعديلات المقترحة للحوار علي الموقع الإلكتروني لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية خلال الفترة من (2014/11/14 وحتى (2015/1/4) وتم مناقشة تلك التعديلات من جانب وزارة مالية دول العشرين خلال العشرين (G20) بمدينة انطاليا بتركيا في الفترة من (15-16 نوفمبر 2015) هذه التعديلات تهتم بتحديث مبادئ حوكمة الشركات لتواكب التطورات في بيئة الأعمال الحديثة، وأسواق المال (<http://www.oecd.org,20/11/2015>)

واستخدام حوكمة الشركات في ضبط ممارسات سلسلة التوريد أحد الأدوار المتجددة لحوكمة الشركات، لاسيما في ظل توجه منشآت الأعمال نحو تحقيق التكامل مع أطراف خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، وتهدف حوكمة ممارسات سلسله التوريد إلى تحسين كفاءة وفعالية أداء سلسلة التوريد، ومن ثم الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال (sözüer, et al., 2015).

### 1/3/3 حوكمة العلاقة مع الموردين:

أدركت منشآت الأعمال أنها لا تستطيع العمل بشكل منفرد في بيئة أعمال تتميز بالتنافسية، ومن ثم تسعى منشآت الأعمال إلى بناء علاقات مع الموردين - أفراد أو منشآت - مبنية علي التعاون والشفافية في تبادل المعلومات والخبرات من أجل تحقيق منفعة متبادلة (Abdallah, et al., 2014). وفي هذه المجال تم تعريف حوكمة العلاقة مع الموردين بأنها "الآليات الرسمية- العقود- وغير الرسمية، والتي تنظم العلاقة مع الموردين وتعتمد علي الثقة المتبادلة، الإتصال الدائم والفعال" (sözüer, et al., 2015) وتعتمد حوكمة العلاقة مع الموردين علي الاستراتيجية التي تتبعها منشآت الأعمال في توفير احتياجاتها من مدخلات الإنتاج- استراتيجية الشراء- ووفقا لهذه الاستراتيجية تأخذ العلاقة مع الموردين أحد الأشكال التالية:

- **الشركة Partnership:** تمثل علاقة الشراكة مع الموردين علاقة طويلة الأجل، وتتم بين المنشأة وواحد أو اثنين من الموردين علي الأكثر، وتعتمد علي المنفعة المتبادلة Win-Win القائمة علي التكامل، ويتضمن التكامل بعدي الثقة والالتزام، وتمثل الثقة عنصرا مهما لأطراف سلسلة التوريد، كما أن هناك ارتباطا وثيقا بين الثقة والحد من المخاطر في العلاقات المتبادلة بين

شركاء سلسلة التوريد، أما الالتزام فيشير إلى الحرص علي استمرار علاقة الشراكة، مع الأخذ في الحسبان الأهداف طويلة الأجل لطرفي العلاقة (crisan , 2012).

- **التعاون Collaboration**: تمثل علاقة التعاون بين المنشأة والموردين علاقة طويلة الأجل - وتختلف عن علاقة الشراكة في عدم وجود تسهيلات رأسمالية يتم توظيفها لخدمة طرفي العلاقة - وتعتمد علي عدد محدود من الموردين، ويؤدي ذلك إلي الاستفادة من اقتصاديات الحجم في تخفيض التكاليف (Flynn, et al., 2010).

وفي هذا المجال تجدر الإشارة إلي أن اعتماد منشآت الأعمال في علاقتها مع الموردين علي الشراكة أو التعاون يؤدي إلي الاستفادة من مزايا الإنتاج في الوقت المحدد (Echtelt, et al., 2008) Just in Time (JiT).

\* **التفاوض Negotiation**: التفاوض هو أحد الآليات التي تعتمد عليها المنشأة في توفير احتياجاتها من مدخلات الإنتاج وفقا لآليات السوق، وهو أسلوب نافع ذو قيمة عالية، ويستخدم في الوصول إلي إتفاق مع الموردين فيما يتعلق بالأسعار والجودة والكميات المطلوبة، وتنشأ المفاوضات نتيجة للمنافسة بين الموردين، وتعتمد في ذلك علي القوة التفاوضية لكل طرف، ومدى اعتماد المفاوضات علي علاقات من نوع الكسب والخسارة Win-Lose أو علاقات من نوع الكسب المتبادل Win-Win (الشعار، 2014).

وتعتمد حوكمة العلاقة مع الموردين علي عدد من الآليات الرسمية وغير الرسمية هي (sözüer, et al., 2015; cheng, et al., 2014):

- \* العقود الرسمية المكتوبة.
- \* شفافية المعلومات.
- \* توافق الأهداف.
- \* الثقة المتبادلة.
- \* التوازن في المصالح.
- \* التنسيق المشترك للأنشطة.
- \* الحد من التصرفات الإنتهازية Opportunistic.

### 2/3/3 حوكمة العلاقة مع العملاء:

نتيجة لضغوط المنافسة اتجهت منشآت الأعمال نحو بناء علاقة مع العملاء تهدف إلي تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحقيق القيمة المضافة لهم، وتلبية احتياجاتهم المتجددة.

وفي هذا المجال تم تعريف العلاقة مع العملاء بأنها: "إطار متكامل من الممارسات والتي تعتمد علي إدارة شكاوي العملاء وبناء علاقات طويلة الأجل معهم بهدف تلبية احتياجاتهم (Li, et al., 2006).

وتشير دراسة (Kingoo, 2010) إلي أن حوكمة العلاقة مع العملاء لا تتم بمعزل عن حوكمة العلاقة مع الموردين، وأن أحد آليات حوكمة العلاقة مع العملاء هي الاعتماد علي سلسلة توريد رشيقة،

وتعرف سلسلة التوريد الرشيقة بأنها: "توظيف المعارف السوقية لاستغلال الفرص في الأسواق المتغيرة" (Pearson, et al., 2010)، وتشير رشاقة سلسلة التوريد إلى مدى قدرة أطراف سلسلة التوريد علي تكييف أنشطة سلسلة التوريد مع احتياجات العملاء، ويعتمد تطبيق سلسلة التوريد الرشيقة علي مرونة نظم التصنيع التي تتيح تقليل فترة إعداد الآلات وتنوع المنتجات، وبالتالي استجابة أعلى لمتطلبات العملاء، دون إهمال بعدي الجودة والتكلفة (Ambe and Badenhorst- Weiss, 2010) وتلائم سلسلة التوريد الرشيقة منشآت الأعمال التي تتصف بمنتجاتها بقصر دورة إنتاجها، وانخفاض كمية الإنتاج، وهامش الربح المرتفع، والمنافسة بناء علي المواصفات (Pearson, et al., 2012). وتشير دراسة (Burkerta, et al., 2012) إلى أن حكومة العلاقة مع العملاء تعتمد علي عدة آليات هي:

- استخدام تكنولوجيا المعلومات في الاحتفاظ بسجلات متكاملة للعملاء، وأماكن تواجدهم وتفضيلاتهم.
- فعالية التعامل مع شكاوي العملاء.
- استطلاع آراء العملاء بشكل دوري.

### 3/3/3 حوكمة التكامل الداخلي:

عرف (Burkerta, et al., 2012) التكامل الداخلي بأنه: تكامل أنشطة التخطيط والتنفيذ، الرقابة، التدفق، التخزين الكفء والفعال لمدخلات الإنتاج، والمنتجات النهائية، والمعلومات المرتبطة بتلك العمليات بداية من توفير مدخلات الإنتاج إلي المستهلك النهائي "Consumer Use". وعرف (Richey, et al., 2010) التكامل الداخلي بأنه: "تكامل الأنشطة التي تهدف إلي توفير الطلبية في المكان المناسب، وبأقل تكلفة، وبالكيفية والزمن المناسبين، وتشمل أنشطة الإنتاج والتعبئة والتخزين وإدارة المخزون وتحضير الطلبية والنقل ومتابعة التسليم". ويرى الباحث أن التكامل الداخلي يقترب إلي مفهوم إدارة الإمداد (اللوجستيات) التي سبق وأن أشار إليها الباحث في متن البحث.

وفيما يتعلق بحوكمة التكامل الداخلي، تشير دراسة (Hammervoll, 2011) إلى أن حوكمة التكامل الداخلي تهدف إلي الإجابة علي السؤال التالي: "كيف يتم تحقيق التناغم Harmoniously بين الأقسام المختلفة داخل المنشأة، وكيف يتم التنسيق فيما بين أنشطتها؟"، وفي هذا المجال تجدر الإشارة إلي أن حوكمة التكامل الداخلي تحتاج إلي مجهودات تتمثل في البحث عن طرق جديدة للتفكير مصحوبة بتطبيق برامج وممارسات جديدة، وأن هناك صعوبات عديدة تواجه حوكمة التكامل الداخلي أهمها: ضعف الاتصال، علاقات العمل الضعيفة، تضارب الأهداف بين أقسام وإدارات المنشأة، وضعف التوجيه من جانب المدير (Richey, et al., 2010).

وتناولت دراسة (Pearson, et al., 2010) الآليات التي تعتمد عليها حوكمة التكامل

الداخلي وهي:

\* رؤية موحدة للأهداف.

\* الإتصال الفعال

\* تحليل تدفق القيمة Value Stream Analysis.

\* الاعتماد علي سلسلة التوريد المرنة Lean supply Chain.

### 4/3/3 حوكمة تبادل المعلومات:

ينظر إلي التعاون فيما بين أطراف سلسلة التوريد في تبادل المعلومات، بأنه المحدد الأساسي في خلق القيمة، وقد تم تعريف تبادل المعلومات بأنه: "التبادل الرسمي وغير الرسمي لمعلومات ذات مغزي وفي الوقت المناسب بين أطراف سلسلة التوريد (Hammervoll,2011) ويساهم تبادل المعلومات في تخفيض التكلفة، وتلبية احتياجات العملاء، وتحقيق الميزة التنافسية (Taylor and Fearn, 2006).

وفيما يتعلق بحوكمة تبادل المعلومات فيقصد بها ضمان استمرار تدفق المعلومات الملائمة كما ونوعا لتحسين كفاءة سلسلة التوريد (crisan, 2012)، وفي هذا المجال يتم التمييز بين مستويين من تبادل المعلومات هما (Hammervoll, 2011):

#### الأول: تبادل المعلومات الداخلي - بين أقسام وإدارات المنشأة:

حيث يتأثر الأداء اللوجستي Logistical Performance بكفاءة وفعالية الترتيبات اللوجستية Logistical Arrangements وأن تبادل المعلومات فيما بين أقسام وإدارات المنشأة يحقق التنسيق الفني والإداري الفعال للعمليات اللوجستية، ومن أمثلة تلك المعلومات التنبؤ بحجم المبيعات، خطط الإنتاج، مستوي المخزون، وخطط الإعلان أو الترويج.

#### الثاني: تبادل المعلومات الخارجي بين أطراف سلسلة التوريد:

في إطار تعظيم الفوائد التي يمكن أن تتحقق من تعاون أطراف سلسلة التوريد، فإن ذلك التعاون يعتمد علي أساس تبادل المعلومات لإختراق الحدود التنظيمية Boundary Permeability، والذي يضمن أن لكل طرف لدية المعرفة الكاملة بخطط الطرف الآخر، وتشير دراسة (Banerjee and Mishra, 2015) إلي أن حوكمة تبادل المعلومات تساهم في تحقيق القيمة المضافة للعميل وتلبية حاجاته ورغباته والحصول علي الميزة التنافسية، كما أنها تقلل من حالة عدم التأكد Uncertainty والتقليل من تأثير السوط The Bullwhip Effect (وهو صعود وهبوط المخزون من المنتج النهائي نتيجة التقلب في طلبات العملاء).

### 5/3/3 حوكمة جودة المعلومات المتبادلة:

تسود بيئة الأعمال الحالية ظروف عدم التأكد وهي: "أحداث غير متوقعة في المستقبل بسبب نقص المعرفة أو تغيير البيئة" (Germain, et al., 2008) وتشير نتائج العديد من الدراسات (e.g., Jie, et al., 2013; Wiengarten, et al., 2010) إلى أن هناك آثار سلبية لظروف عدم التأكد علي أداء سلسلة التوريد وأداء المنشأة ككل تتمثل في:

- زيادة الفاقد والتالف في المخزون، ومن ثم ارتفاع تكلفة الإنتاج.
- زيادة التباين في تقديرات الطلب.
- زيادة تأثير السوط.

وأشارت دراسة (Barros, et al., 2011) إلى أن أحد أدوات الحد من الآثار السلبية لظروف عدم التأكد تتمثل في تبادل المعلومات تتصف بالجودة فيما بين أطراف سلسلة التوريد وفيما بين أقسام وإدارات المنشأة الواحدة.

وفي هذا المجال يرى الباحث أنه علي الرغم من كون مفهوم الجودة مفهوم نسبي لا يحظي بتوافق عام، إلا أن هناك توافق علي أن جودة المعلومات المتبادلة تتصف بخصائص الشفافية، الكفاية، التوقيت المناسب.

وتعتمد حوكمة جودة المعلومات المتبادلة فيما بين أطراف سلسلة التوريد علي آليات تتمثل في توافر منافذ الوصول إلي المعلومات، الإتصال الدائم والفعال واستخدام تكنولوجيا المعلومات (Hammervoll, 2011)، وتؤدي حوكمة جودة المعلومات المتبادلة إلي تحسين أداء سلسلة التوريد نتيجة (Banerjee and Mishre, 2015):

- الحد من تأثير ظروف عدم التأكد، ومن ثم المخاطر المرتبطة بها.
- زيادة قدرة المنشأة علي مواجهة التغيير المستمر في رغبات العملاء.
- تخفيض التكاليف المرتبطة بالمخزون، وخلق قيمة مضافة للعميل.
- زيادة الثقة المتبادلة بين أطراف سلسلة التوريد.

### 4/3 دور حوكمة ممارسات سلسلة التوريد في تحسين أداء منشآت الأعمال:

يرى الباحث أن توجه منشآت الأعمال نحو تبني فلسفة سلسلة التوريد كان لهذين رئيسيين متكاملين هما، الأول: مقابلة الاحتياجات المتجددة والمتقلبة للعملاء في بيئة أعمال شديدة التنافسية- تمتد إلي العالمية في بعض الأحيان- الثاني: تحسين أداء منشآت الأعمال وفي هذا المجال يظهر الفكر المحاسبي أداتين- علي امتداد سلسلة التوريد- لتحسين أداء منشآت الأعمال هما:

أولاً: التمييز السلعي: ويتحقق التمييز السلعي من خلال مقابلة رغبات العملاء وتحقيق القيمة المضافة لمنتجات المنشأة من وجهة نظر عملائها، وذلك في ضوء بعدي الجودة، والتجديد والابتكار



Innovation ويتحقق ذلك من خلال القيام بالممارسات التالية (الصغيرة 2015 Crimi, e.g., and Kauffman, 2012; IMA, 1999;

- تحسين العلاقة مع العملاء (التدفق لأسفل)، للتعرف علي احتياجاتهم المتجددة والتخطيط لإشباع رغباتهم.
- تحسين العلاقة مع الموردين (التدفق لأعلي) لضمان تدفق مدخلات الإنتاج بالموصفات الملائمة.
- إدارة التدفقات العكسية (المرتجعات) Return Management، مثل: مردودات المبيعات والمنتجات التالفة، والعمل علي تقليل هذه التدفقات.

**ثانيا: التميز التكاليفي:** ويتحقق التميز التكاليفي من خلال التركيز علي خفض تكلفة المنتجات (المباشرة وغير المباشرة) دون المساس بالجودة، ويتحقق ذلك من خلال القيام بالممارسات التالي (crimi and Kauffman, 2012, 2012; IMA, 1999;):

- تخفيض وقت دورة حياة المنتج.
  - تحسين إدارة المخزون، ومن ثم تخفيض تكاليف الفاقد والتألف.
  - تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات من خلال تحسين التعاون مع الموردين، وتنسيق الجهود داخل أقسام وإدارات المنشأة.
- وبناء علي ما سبق يمكن صياغة الفرض الرئيسي الأول "تؤدي حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد إلي تحسين أداء منشآت الأعمال".

#### 4- دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين أداء منشآت الأعمال:

في ظل بيئة أعمال شديد التنافسية تحدد منشآت الأعمال الاستراتيجية التي سوف تتبعها وتسعي من خلالها إلي تحقيق تميز عن غيرها من المنافسين، وتحدد كذلك نوعية المعلومات التي تحتاجها لتحقيق ذلك، ولما كانت المحاسبة الإدارية هي المنوطة بتوفير معلومات للإدارة، فقد أدي ذلك إلي توجيه العديد من الانتقادات إلي المحاسبة الإدارية التقليدية، والتي تهتم بشكل أساسي بتوفير معلومات عن الأداء الداخلي للمنشأة، وترتب علي ذلك ظهور مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والذي استخدم بعدة معاني فقد تم استخدامه كمحاولة لدمج المحاسبة الادارية وأدبيات الاستراتيجية- وربما يكون هذا المعني هو الأكثر انتشارا- واستخدم ليعكس توجه منشآت الأعمال نحو السوق (Smith, 2008; Market Orientation. Roslender and Hart, 2003) ويتناول الباحث فيما يلي مفهوم وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ودورها في تحسين أداء منشآت الأعمال:

#### 1/4 مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

قدم (Simmonds) لأول مرة مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عام (1981)، وذلك نتيجة حدة المنافسة بين منشآت الأعمال، حيث عرفها بأنها: توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية المرتبطة باستراتيجية الأعمال، والمعلومات عن الاتجاهات والمستويات النسبية للتكاليف الحقيقية، وهياكل التكلفة والأسعار الخاصة بالمنافسين، وحجم النشاط وكل منهم في السوق والتدفقات النقدية لكل منافس " (Simmonds, 1981)، ويشير هذا التعريف إلى التوجه الخارجي للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والذي يعتمد على توفير معلومات عن المنافسين وعرفها (Bromwich, 1990) بأنها: "توفير وتحليل معلومات مالية عن أسواق منتج المنشأة تكاليف المنافسين، هيكل التكلفة، ومراقبة استراتيجية المنشأة ومنافسيها في هذه الأسواق لعدة فترات زمنية" ويشير هذا التعريف إلى التركيز على السوق وليس المنافسين كما في تعريف (Simmonds)، ويرى (Roslender and Hart, 2003) أن مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مفهوم واسع يهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية كما يتضمن إدارة التكلفة، وتشير دراسة (Smith, 2008) إلى أن هناك ثلاثة مداخل تفسر التوجه الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية هي:

- المدخل الأول: الاهتمام بالمنافسين: يعكس الاهتمام بتوفير معلومات عن المنافسين.
- المدخل الثاني: الاهتمام بالموردين: يعكس الاهتمام بتوفير معلومات عن الموردين.
- المدخل الثالث: الاهتمام بالعملاء: يعكس الاهتمام بتوفير معلومات عن رغبات العملاء والمواصفات التي يرغبون في توافرها بالمنتج.

وبناء على المداخل السابقة تعددت أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ويتناول الباحث فيما يلي أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

#### 2/4 أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

تتعدد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ويرى الباحث أن سبب ذلك يرجع إلى بيئة الأعمال الديناميكية التي تتطلب باستمرار أساليب تمكن الإدارة من مواجهة تلك التغيرات، فأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ستظل متجددة، وسيأتي المستقبل الذي يرى أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحالية أصبحت تقليدية.

ويتناول الباحث فيما يلي أساليب المحاسبة الإدارية مبنية لخمسة مجموعات رئيسية (Cadez

and Guilding, 2008):

- **المجموعة الأولى: التكاليف Costing، وتضمن الأساليب التالية:**
  - تكاليف المواصفات Attribute Costing: يقصد بها تكاليف السمات الخاصة بالمنتج، والتي يتم تعريف العملاء بها وتتضمن: متغيرات أداء التشغيل، إمكانية الاعتماد الضمان، الكماليات، وخدمات ما بعد البيع.
  - تكاليف دورة حياة المنتج Life- Cycle Costing: هو نظام تكاليف يمكن المنشأة من التخطيط طويل الأجل للمنتج خلال دورة حياته.
  - تكاليف الجودة Quality Costing: هي التكاليف اللازمة للحفاظ علي مستوى الجودة وتشمل تكاليف الرقابة وتكاليف الفشل.
  - التكاليف المستهدفة Target Costing: أداة إدارية تهدف إلى خفض تكلفة المنتج خلال دورة حياته، وتبدأ بتحديد سعر بيع المستهدف الذي يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.
  - تكاليف سلسلة القيمة Value Chain Costing: تهدف إلى تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة بدء من الحصول علي المواد الخام وانتهاء بتسليم المنتج للمستخدم النهائي، ويتضمن هذا المدخل سلاسل فرعية هي: سلسلة القيمة الخاصة بالموردين، سلسلة القيمة داخل المنشأة نفسها، سلسلة القيمة الخاصة بالعملاء.
- **المجموعة الثانية: التخطيط والرقابة وقياس الأداء Planning, Control and Performance Measurement، وتضم الأساليب التالية:**
  - المقاييس المرجعية Benchmarking: تعتمد علي أفضل الممارسات سواء كانت داخلية، وخارجية، مالية، تشغيلية واستراتيجية.
  - قياس الأداء المتكامل Integrated and Performance Measurement: يعتمد علي مقاييس الأداء المالية وغير المالية.
- **المجموعة الثالثة: اتخاذ القرارات الاستراتيجية Strategic Decision Making، وتضم الأساليب التالية:**
  - التكاليف الاستراتيجية Strategic Costing: مدخل يعتمد علي استخدام بيانات التكاليف لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
  - التسعير الإستراتيجي Strategic Pricing: يقصد به العوامل الاستراتيجية التي تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير مثل: رد فعل المنافسين مرونة السعر.

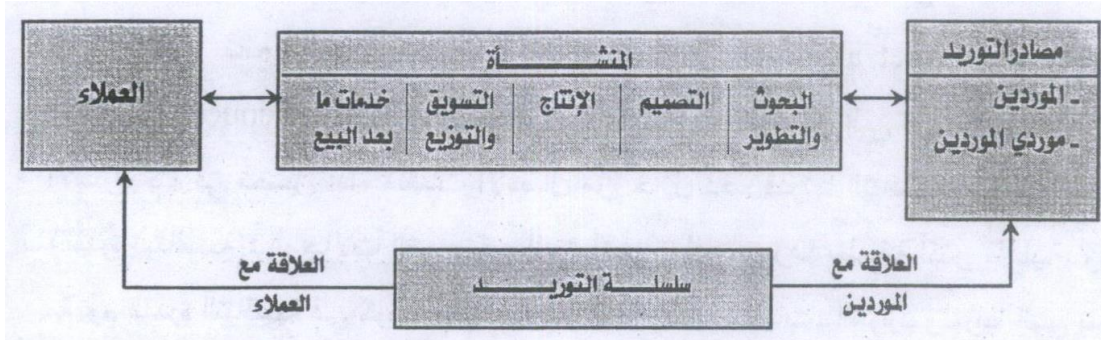
- تقييم العلامة التجارية **Brand Valuation**: تشير إلى التقييم المالي لمقومات الاسم التجاري مثل: القيادة، الثبات والسوق.
- المجموعة الرابعة: محاسبة المنافسين **Competitor Accounting**، وتضم الأساليب التالية:
  - تقييم تكلفة المنافسين **Competitor Cost Assessment**: تشير إلى القيام بعمل دراسات وتقديرات لتكلفة وحدة المنتج لدى المنافسين.
  - متابعة الموقف التنافسي **Competitive Position Monitoring**: تشير إلى المعلومات التي يمكن من خلالها تقييم الاستراتيجية التنافسية للمنافسين من خلال متابعة الحصة السوقية لهم ونمو المبيعات.
  - تقييم أداء المنافسين **Competitor Performance**: تشير إلى تحليل القوائم المالية للمنافسين لمعرفة مصادر الميزة التنافسية للمنافسين.
  - المجموعة الخامسة: محاسبة العملاء **Customer Accounting**، تضم الأساليب التالية:
    - تحليل ربحية العميل **Customer Profitability Analysis**: حيث يتم حساب الربحية المحققة من عميل معين.
    - التحليل الموسع لربحية العميل **Lifetime Customer Profitability Analysis**: تشير إلى تحليل ربحية العميل لعدد من السنوات المستقبلية.
    - تقييم العملاء كأصول: تشير إلى تحديد القيمة الحالية لجميع الأرباح المستقبلية التي يمكن تحقيقها من عميل معين.
- 3/4 دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين أداء منشآت الأعمال: تشير نتائج العديد من الدراسات (e.g., Alnwiseh, et al., 2014; Aykan and Aksaylu, 2013; Cinquini and Tenucci, 2010) إلى دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين أداء منشآت الأعمال من خلال دعم قدرتها التنافسية، ويقصد بمصطلح (القدرة التنافسية): المجالات التي يمكن للمنشأة أن تنافس غيرها بطريقة أكثر فاعلية، وتبلور مفهوم القدرة التنافسية في كونها مجموعة من المهارات، التقنيات، الموارد والمزايا التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين (Hertog, 2014):
  - قيمة للعميل **Customer Value**.
  - التمييز عن المنافسين **Differentiation**.

وتحدد منشآت الأعمال الاستراتيجية التنافسية Competitive Strategy - الطريقة التي تستطيع من خلالها المنشأة تحقيق التميز عن منافسيها- وهناك توافق في الفكر المحاسبي علي أن هناك استراتيجيتين في هذا المجال هما: استراتيجية التميز Differentiation Strategy، وتعتمد علي تقديم منتجات متميزة من وجهة نظر العميل مقارنة بما يقدمه المنافسون، ومن ثم فإن نجاح هذه الاستراتيجية يعتمد علي تقدير العملاء للمنتج ودرجة تميزه عن المنتجات المنافسة. استراتيجية قيادة التكلفة Cost Leadership Strategy، وتعتمد علي تقديم منتج إلي السوق بتكلفة أقل من مثيله الموجود بالسوق، وبالتالي جذب عملاء جدد والاستحواذ علي حصة سوقية أكبر (Hertog, 2014; Cinquini and Tenucci, 2010) وبناء علي الاستراتيجية التي تحددها المنشأة تتحدد أساليب المحاسبة الإدارية الملاءمة لتحقيق تلك الاستراتيجية.

## 5- أثر التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وممارسات إدارة سلسلة التوريد في تحسين أداء منشآت الأعمال:

وبناء علي ما سبق يري الباحث أن توجه منشآت الأعمال نحو فلسفة سلسلة التوريد يعكس في جوهره عدة دلالات هي:

- زيادة حدة المنافسة وإدراك منشآت الأعمال أن الميزة التنافسية تقع خارج الحدود التنظيمية للمنشأة.
- توجه منشآت الأعمال نحو السوق Market Orientation، والذي يشير إلي اهتمام المنشأة نحو تحقيق رغبات العملاء.
- رغبة منشآت الأعمال في ضبط- إدارة- تكلفة المنتج خلال مراحل دورة حياته، والتي تبدأ من التخطيط للحصول علي مدخلات الإنتاج إلي استهلاكه وخدمات ما بعد البيع والشكل التالي يوضح تكامل أطراف سلسلة التوريد خلال دورة حياة المنتج.



شكل رقم (2) يوضح أطراف سلسلة التوريد خلال دورة حياة المنتج (٥)

وبناء علي ما سبق وفي إطار تحقيق التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد، وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، يري الباحث أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في ضبط تكلفة ممارسات سلسلة التوريد، خلال كافة مراحل دورة حياة المنتج، بداية من أنشطة دراسات السوق والمفاوضات مع الموردين والحصول علي مدخلات الإنتاج حتى خدمات ما بعد بيع المنتج للمستهلك النهائي، ويتكامل مع تحليل سلسلة القيمة أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها مع أنشطة الموردين، والعملاء.

ويتناول الباحث بالدراسة والتحليل فيما يلي العناصر الأساسية لأسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة تمهيدا لتحقيق التكامل فيما بينهما لضبط تكلفة ممارسات سلسلة التوريد.

### 1/5 أسلوب تحليل سلسلة القيمة في ضبط تكلفة ممارسات سلسلة التوريد.

يمثل تحليل سلسلة القيمة امتداد لسلسلة التوريد، وهو الأسلوب الملائم لضبط التكلفة خلال دورة حياة المنتج، والتي تمتد إلي خارج الحدود التنظيمية للمنشأة بما يتلاءم مع مفهوم إدارة التكلفة استراتيجيا (Dekker, 2003)، وفي هذا المجال تشير دراسة (Elloumi, 2008, p.28) إلي أن تحليل سلسلة القيمة يبدأ من تحليل أنشطة الحصول علي مدخلات الإنتاج والعلاقات مع الموردين، مروراً بعمليات الإمداد والإنتاج داخل المنشأة، وإنتهاء بإنتاج المنتج النهائي والعلاقات مع العملاء. ويشار إلي مفهوم القيمة في سلسلة القيمة بالقيمة من وجهة نظر العميل، أي أن فلسفة سلسلة القيمة تعتمد علي التوجه بالسوق- الاهتمام ببحث رغبات العملاء وتلبيتها- وفي هذا المجال عرف (Donaldson, et al., 2006) سلسلة القيمة بأنها: "مجموعة من الأنشطة المتتالية، والتي يضيف كل منها منفعة أو قيمة للمنتج النهائي أو المخرجات المستهدفة للعميل".

بناء علي ما سبق يمكن للباحث استنتاج ما يلي:

- سلسلة القيمة هي عبارة عن مجموعة من الأنشطة تمتد خلال دورة حياة المنتج.
- يعتمد أسلوب تحليل سلسلة القيمة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في ضبط تكلفة ممارسات سلسلة التوريد علي تحليل أنشطة سلسلة التوريد إلي أنشطة تضيف قيمة والعمل علي تنميتها وضبط تكلفتها، وأنشطة لا تضيف قيمة والعمل علي التخلص منها.

ويتناول الباحث فيما يلي مراحل تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة:

#### المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة في سلسلة القيمة:

يري (Porter) في كتابه "Value Chain Framework" عام (1985) أنه يمكن تبويب الأنشطة التي تشكل سلسلة القيمة خلال دورة حياة المنتج إلي مجموعتين (Hammatfar, et al., 2010; IMA, 1996) هما:

• **الأنشطة الرئيسية (الأساسية) Primary Activities:** هي تلك الأنشطة المعنية بالتكوين المادي للمنتج، وعمليات البيع والتسويق، وخدمات ما بعد البيع، وتشمل خمسة أنواع من الأنشطة هي:

- أنشطة الإمداد الداخلي **Inbound Logistics**: تتضمن الأنشطة ذات العلاقة بالموردين، وتشمل أنشطة نقل، استلام، فحص، تخزين المواد الخام وعناصر المدخلات الأخرى اللازمة للإنتاج.
- أنشطة العمليات **Operations**: تتضمن الأنشطة المعنية بتحويل مدخلات الإنتاج إلى منتجات تامة، وتشمل البحوث والتطوير، الإنتاج وغيرها.
- الإمداد الخارجي **Outbound Logistics**: تشمل أنشطة التخزين للمنتجات النهائية وتوصيلها للمستهلكين.
- التسويق والمبيعات **Marketing and Sales**: تشمل كافة أنشطة التواصل مع المشترين، الإعلان والتسعير.
- خدمات ما بعد البيع **Service**: تشمل أنشطة التركيب، الصيانة، قطع الغيار وغيرها.

• **الأنشطة الداعمة (الثانوية) Support Activities:** هي تلك الأنشطة التي تقدم المساعدة التي تحتاجها الأنشطة الرئيسية، وتشمل أربعة أنواع من الأنشطة هي:

- المشتريات **Procurement**: تشمل أنشطة شراء المواد الخام، الآلات والمستلزمات السلعية.
- التطوير التكنولوجي **Technology Development**: هي أنشطة تحسين وتصميم المنتج، ومعرفة الإجراءات والتكنولوجيا الضرورية بكل نشاط في سلسلة القيمة.
- إدارة الموارد البشرية **Human Resource Management**: تشمل أنشطة التعيين، التدريب، تنمية المهارات والتعلم.
- الهيكل التنظيمي **Firm Infrastructure**: تشمل أنشطة الإدارة، التمويل، المحاسبة، التخطيط وإدارة الجودة.

#### المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة:

حتى يمكن التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتعظيم الاستفادة منها، وتلك التي لا تضيف قيمة ومحاولة التخلص منها، يتطلب ذلك حساب تكلفة كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة، وذلك من واقع البيانات الفعلية لكل نشاط (Seth, et al., 2008).

وتمثل تكلفة النشاط مجموع تكاليف الموارد التي أمكن تتبعها وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط التكاليف المباشرة ونصيبه من التكاليف غير المباشرة، ويتم في هذا المجال الاعتماد على مسببات

التكلفة- العامل المحرك لحدوث تكلفة النشاط ويعتبر الأساس المناسب لتحديد وتخصيص التكاليف علي الأنشطة المختلفة- (الجبالي، 1998، 2008، Seth et al.).

#### المرحلة الثالثة: دراسة وتحديد مسببات التكلفة:

يمثل تحديد ودراسة مسببات التكلفة مرحلة هامة من مراحل بناء واستخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة، لما لهذه المسببات من تأثير إيجابي علي تخفيض التكاليف من خلال فعالية استخدامها بالنسبة للأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج (Richard, 2007) فعدد الأجزاء التي يتكون منها المنتج- علي سبيل المثال- يعد مسبا رئيسيا للتكلفة، وتخفيض عدد الأجزاء في مرحلة التصميم يؤدي إلي خفض تكلفة الإنتاج، وعلي الرغم من الجهود المبذولة في تحديد مسببات التكلفة، غير أنه لا توجد قائمة بمسببات التكلفة متفق عليها، ويرى الباحث أن سبب ذلك هو أن مسببات التكلفة تختلف بحسب طبيعة نشاط المنشأة.

ويقترح كل من (Shank and Govindarajan, 1992) مجموعتين من العوامل المؤثرة علي التكاليف أطلقا عليها مسببات التكلفة الهيكلية ومسببات التكلفة التنفيذية وهي كما يلي:

- أ- مسببات التكلفة الهيكلية وتشمل: الحجم، المجال، الخبرة، التكنولوجيا ودرجة التعقيد.
- ب- مسببات التكلفة التنفيذية وتشمل: تطوير قوي العمل، إدارة الجودة الشاملة، استغلال الطاقة، كفاءة تصميم المصنع، فعالية تصميم المنتج، العلاقات مع الموردين والعملاء.

#### المرحلة الرابعة: تحليل الأنشطة:

يقصد بتحليل الأنشطة تحديد مضمون وأهداف كل نشاط من خلال تتبع وتحديد ووصف وتقييم الإجراءات التفصيلية اللازمة لأداء الأنشطة، مثل عدد الأفراد الذين يقومون بأداء تلك الأنشطة والموارد والزمن المطلوب لأدائها، والتعرف علي كيفية حدوثها ومسبباتها، وكيفية ارتباطها مع بعضها البعض، وتأثيرها علي التكاليف وعلي توليد القيمة، وذلك بهدف تحديد الأنشطة التي تضاف إلي القيمة، والأنشطة التي لا تضاف إلي القيمة (Talha and Raja, 2010) وتشير دراسة (الجبالي، 2001) إلي أن تحليل الأنشطة يتم من خلال الاستعانة بمقاييس تقييم الأداء المالية وغير المالية، مثل مقاييس الكفاءة والفعالية، ومقاييس الجودة والمقاييس الزمنية، بالإضافة إلي القياس المرجعي.

#### المرحلة الخامسة: اتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيض التكاليف:

يتم في هذه المرحلة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيض التكاليف، ويقترح الباحث استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة اعتمادا علي أنه أسلوب يلاءم توجه منشآت الأعمال نحو السوق- في بيئة شديدة التنافسية وقيد التكلفة- ويتناول الباحث فيما يلي مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة ومراحل تطبيقه:



## 2/5 أسلوب التكلفة المستهدفة في ضبط تكلفة ممارسات سلسلة التوريد:

عرف (Kato, 1993) أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه: "نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج، وضمان جودته، وتلبية رغبات العميل، وذلك من خلال فحص كافة الأفكار المحتملة لتخفيض التكلفة، وعرّف (Pennanen, et al., 2011) بأنه: نظام يهدف إلى إعادة تصميم الخصائص المرغوبة للمنتج، والسعر المناسب له، ويولي ذلك إعادة تصميم الأنشطة بما يساعد في الوصول إلى التكلفة المسموح بها" وعرّف (Yasukata, et al., 2013) التكلفة المستهدفة في ضوء سلسلة التوريد بأنها: "أسلوب لتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة في ضوء السعر والجودة خلال سلسلة التوريد.

ومن خلال تحليل التعاريف السابقة، يرى الباحث ان اسلوب التكلفة المستهدفة يلاءم ضبط التكلفة علي امتداد سلسلة التوريد لأنه يتميز بالخصائص التالية:

- يلاءم أسلوب التكلفة المستهدفة توجه نحو السوق، ومن ثم ممارسات سلسلة التوريد التي تهدف إلى توفير الاحتياجات المتجددة للعملاء.
- يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة علي ضبط التكلفة خلال دورة حياة المنتج بداية من التخطيط للمنتج وحتى استهلاكه بواسطة المستهلك النهائي، ويشمل ذلك الأداء الداخلي والخارجي، ومن ثم يلاءم ذلك الأسلوب ممارسات إدارة سلسلة التوريد.
- أنه أسلوب يوفر الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المرجوة، حيث يعتمد علي التعاون من جانب الأطراف المشاركة في إنتاج المنتج.

ويتناول الباحث فيما يلي مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة طبقاً لدراسة معهد المحاسبين الإداريين بالولايات المتحدة الأمريكية (Institute of Management Accountants (IMA)، والتي كانت تهدف إلى وضع إطار شامل للأدوات والأساليب والخطوات المتبعة في أسلوب التكلفة المستهدفة (IMA, 2006):

المرحلة الأولى: دراسة وتحليل السوق، (العملاء، الموردین، المنافسين):

يتم في هذه المرحلة.

- دراسة العملاء: لتحديد الاحتياجات والمتطلبات المتجددة للعملاء، والمواصفات المرغوبة من جانب العملاء، وفي ضوء تلك المواصفات يتم تحديد نوعية ومواصفات مدخلات الإنتاج (Al- Awawdeh, 2012).

- دراسة استراتيجيات وأسعار المنافسين: حيث تتم دراسة القوائم المالية للمنافسين لعدة فترات حتى يمكن تحديد المزايا التنافسية التي يتمتعون بها، والمجالات التي يمكن أن تحقق المنشأة الميزة التنافسية تتفوق بها عليهم.

- دراسة سوق الموردين: في ضوء مواصفات مدخلات الإنتاج يتم دراسة الموردين القادرين علي توفير هذه المواصفات، وإعداد قائمة بالموردين المحتملين، وتحديد استراتيجية الشراء التي سوف تتبعها المنشأة- الطريقة التي سيتم من خلالها توفير مدخلات الإنتاج- والتي قد تكون الشراكة والتعاون مع الموردين، والمفاوضات، والتعهد في بعض الحالات.

#### المرحلة الثانية: تحديد السعر المستهدف:

يحدد السعر المستهدف بناء علي الاعتبارات التالية (Ellram, 2006):

- الاحتفاظ بالعملاء الحاليين وجذب عملاء جدد.
- أسعار المنافسين
- تحقيق هامش الربح المستهدف.

#### المرحلة الثالثة: فحص وتحقيق التكلفة المستهدفة:

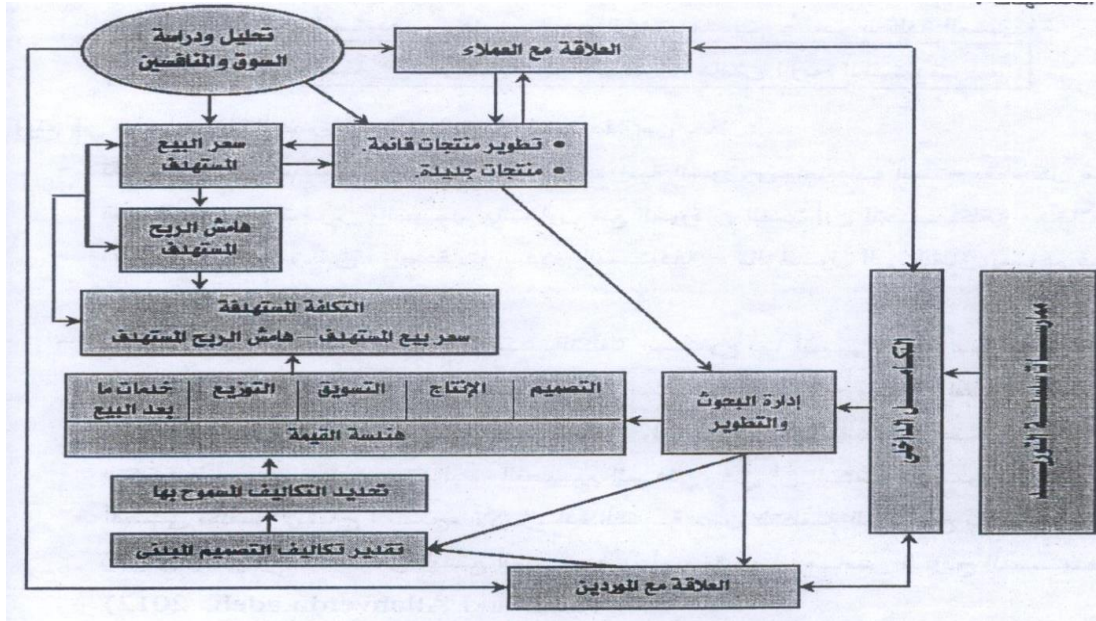
بناء علي السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف يتم حساب التكلفة المستهدفة

$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$
---

ويتم في هذه المرحلة فحص وتحقيق التكلفة المستهدفة من خلال:

- تقدير تكاليف التصميم المبدي: في ضوء دراسة السوق ومواصفات المنتج يقوم كل من قسم البحوث والتطوير والتصميم بالتعاون مع الموردين المحتملين لتحديد تكلفة مدخلات الإنتاج- التي تحقق مواصفات المنتج المستهدفة- والوصول إلي اتفاق يساهم في تحقيق تكلفة المستهدفة.
- تحديد التكلفة المسموح بها: يقصد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفة محتملة ترغب إدارة المنشأة في تحملها لإنتاج المنتج بالمواصفات المحددة- وفقا لدراسة السوق- مع الأخذ في الاعتبار الربح المستهدف، والذي لا يمكن التنازل عنه، وتختلف التكلفة المسموح بها عن تكاليف التصميم المبدي، في أن التكلفة المسموح بها تمثل أقصى تكلفة لإنتاج المنتج، لأن زيادة التكلفة عن التكلفة المسموح بها، إما أن يؤدي إلي زيادة سعر البيع المستهدف، أو تخفيض هامش الربح المستهدف (Sani and Allahverdizadeh, 2012).
- تحقيق التكلفة المستهدفة: في ضوء التكلفة المسموح بها ومن خلال تحليل سلسلة القيمة يتم إعادة النظر في كافة عمليات التقدير المبديّة للتكلفة، الأنشطة والعمليات ونماذج التصميم، بدائل مدخلات الإنتاج، بدائل الإنتاج، اساليب التوزيع والتسويق، وخدمات ما بعد البيع، بما يحقق خفض إيجابي للتكلفة- أي خفض التكلفة مع المحافظة علي نفس مستوي الجودة والخصائص والمواصفات- وعند هذه التكلفة تتحقق التكلفة المستهدفة.
- وتتميز التكلفة المستهدفة بالخصائص التالية (Kee and Matherly, 2014):
- أقل تكلفة يمكن الإنتاج بها بعد دراسة وتحليل كافة البدائل اللازمة لخفض التكلفة المقدرة.

- تمثل التكلفة المستهدفة أقصى درجات الاستغلال الاقتصادي الأمثل للموارد.  
والشكل التالي يوضح التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد ومراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:



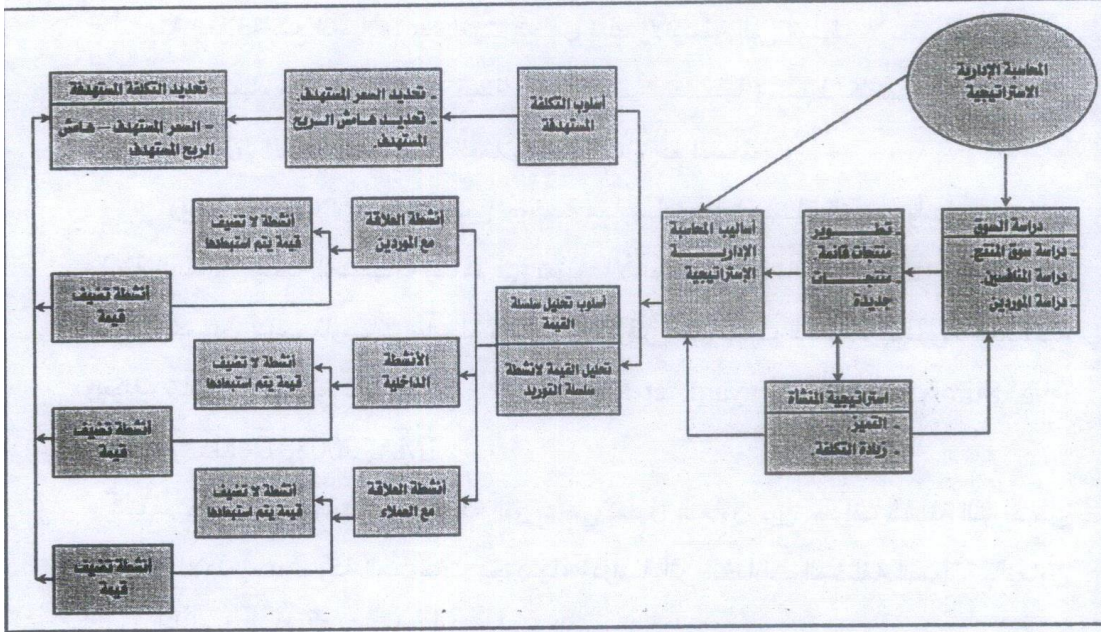
شكل رقم (3) يوضح التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد ومراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (٥)

3/5 دور التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة في تحسين أداء منشآت الأعمال:

في ظل بيئة أعمال شديدة التنافسية، تشير دراسة (Sundram, et al., 2011) إلى أن تعزيز أداء منشآت الأعمال ودعم قدرتها التنافسية يقع خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، وأن المنافسة تحولت من المنافسة بين منشآت الأعمال إلى المنافسة بين سلاسل التوريد.

وفي هذا الإطار يري الباحث أن تحقيق خفض الحقيقي لتكلفة سلسلة التوريد يمكن أن يتم من خلال التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، فعندما تحدد المنشأة هدف تخفيض التكلفة فإنها تبحث عن أسلوب لتحقيق ذلك، حيث يتم تحليل أنشطة سلسلة التوريد، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها، والأنشطة التي تضيف قيمة وضبط تكلفتها، وذلك في ضوء التكلفة المستهدفة المحددة بناء على دراسات السوق.

والشكل التالي يوضح كيفية تحقيق التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة.



شكل رقم (4) يوضح كيفية التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد

#### وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

من الشكل رقم (4) يتضح أن تحقيق التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة. يتم بداية بتحليل ودراسة السوق لتوفير معلومات عن سوق المنتج والمنافسين والموردين، والاحتياجات المتجددة للعملاء. وبناء على معلومات دراسة السوق يتم تحديد السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف، وحساب التكلفة المستهدفة حيث أن:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر بيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

وتزامنا مع ذلك يتم استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة في تحليل القيمة لأنشطة سلسلة التوريد والتي يتم تقسيمها إلى سلاسل فرعية هي:

- أنشطة العلاقة مع الموردين: حيث يتم تحليل تلك الأنشطة إلى أنشطة لا تضيف قيمة يتم التخلص منها، وأنشطة تضيف قيمة والعمل على تحسينها وضبط تكلفتها، وحوكمة تلك الأنشطة مثل: اختيار الموردين، بناء العلاقات مع الموردين وتبادل المعلومات.

- أنشطة داخلية: حيث يتم تحليل تلك الأنشطة إلى أنشطة لا تضيف قيمة يتم التخلص منها وأنشطة تضيف قيمة والعمل على تحسينها وضبط تكلفتها، وحوكمة تلك الأنشطة مثل: التطوير والتصميم - حيث تشير دراسة (Davila and Wouters, 2006) إلى أن أنشطة التطوير والتصميم تمثل نسبة (80%) من تكلفة المنتج - وأنشطة الإنتاج والتسليم.

- أنشطة العلاقة مع العملاء: حيث يتم تحليل تلك الأنشطة إلى أنشطة لا تضيف قيمة يتم التخلص منها، وأنشطة تضيف قيمة والعمل علي تحسينها وضبط تكلفتها، وحوكمة تلك الأنشطة مثل: الاستجابة لشكاوي العملاء، والتواصل مع العملاء. ويرى الباحث أن التكامل بين حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة يساهم في تعزيز الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال عن طريق تحسين أداء ممارسات سلسلة التوريد، وتوفير احتياجات العملاء بالجودة الملاءمة وبتكلفة تنافسية ويتضح ذلك فيما يلي (e.g. Surowiec, 2013, Fayard, et al., 2012; IMA. 2008, Dekker, 2003).

- تساهم حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد في تفعيل التعاون بين أطراف سلسلة التوريد من خلال الاهتمام بمشاركة المعلومات وجودتها، ودراسة أثر الخيارات المختلفة المتعلقة بالتعاون بين أطراف سلسلة التوريد علي أداء سلسلة التوريد.
  - إدارة معلومات التكاليف المتعلقة باختيار الموردين، وتصميم علاقات الشراكة والتعاون معهم، وتحليل أسباب الأداء الحالي والوصول إلى أفكار جديدة لتحسينه.
  - إدارة معلومات التكاليف المتعلقة بمراحل التصميم وتطوير المنتجات بهدف تحقيق أقل تكلفة لتلك المنتجات.
  - إدارة معلومات التكاليف المتعلقة بتوفير احتياجات العملاء وخدمات ما بعد البيع.
- وبناء علي ما سبق يمكن صياغة الفرض الرئيسي الثاني: "يؤدي التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة إلى تحسين أداء منشآت الأعمال" ويشق عن هذا الفرض، فرضين فرعيين هما: الفرض الفرعي الأول "يؤدي التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، إلى تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال" والفرض الفرعي الثاني "التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة يحقق التكلفة التنافسية.

ويتناول الباحث فيما يلي الدراسة التطبيقية لاختبار فروض البحث:

## 6- الدراسة التطبيقية:

### 1/6 هدف الدراسة:

يتمثل هدف الدراسة في قياس أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال، وذلك من خلال البيانات التي تم تجميعها من توزيع قوائم الاستقصاء علي مسعولي شركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية بالمملكة العربية السعودية.

## 2/6 تصميم ومحتوي الدراسة:

- تم إعداد قائمة استقصاء أولية واختبارها من خلال توزيعها علي مجموعة من مديري إدارات التوريد والإنتاج ببعض شركات المساهمة، وأدي ذلك إلي التوصل إلي مفاهيم مشتركة تحقق هدف قائمة الاستقصاء.
- تم تقسيم قائمة الاستقصاء إلي قسمين، الأول: بيانات عامة: ويضم الأسئلة التي تحدد بعض الخصائص الديموغرافية للمستقصي منهم للتأكد من اهتمامهم ومعرفتهم بموضوع البحث، الثاني: يضم ثمانية أسئلة تحقق أهداف البحث واختبار الفرض الرئيسي الأول، والفرض الفرعي الأول المشتق من الفرض الرئيسي الثاني.

## 3/6 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من شركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية السعودية، واشتملت وحدة المعاينة علي:

- مدير إدارة الإنتاج والعمليات.
- مدير إدارة المشتريات والتوريد
- مدير الإدارة المالية
- مدير إدارة المبيعات والتسويق

وقد تم تحديد حجم عينة الدراسة من خلال القانون التالي:

$$n = Z_{\alpha/2} * P * Q / d^2$$

حيث أن:

- n: حجم العينة.
- Z: القيمة الجدولية تحت منحنى التوزيع الطبيعي، وبافتراض أن مستوي المعنوية (5%) فقد بلغت قيمة (z)  $z_{\alpha/2} = z_{0.025} = 1.41$
- P: عبارة عن نسبة العينة الممثلة للمجتمع، وقد تم التعبير عنها بنسبة 80%.
- Q: تمثل النسبة المكملة لمعلمة المجتمع، حيث أن  $Q = 1 - P$
- D: الخطأ المسموح به في المعاينة الإحصائية، وقد تم التعبير عنه بـ 5%

$$n = Z_{\alpha/2} * p * Q / d^2$$

بلغ حجم العينة 90 مفردة.

وقام الباحث بتوزيع (4) قوائم استقصاء علي عدد (27) شركة مساهمة مسجلة بسوق الأوراق المالية السعودية، والتي تمارس نشاطها بمنطقة الرياض، والجدول التالي يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والواردة، والمستبعد والصحيح منها.

## جدول رقم (2)

يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة علي مجتمع الدراسة وعدد قوائم الاستقصاء الواردة والمستبعدة والصحيحة

وحدة المعاينة	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	عدد قوائم الاستقصاء الواردة	عدد قوائم الاستقصاء المستبعدة	عدد قوائم الاستقصاء الصحيحة
مدير إدارة الإنتاج والعمليات	27	26	3	23
مدير إدارة المشتريات والتوريد	27	27	1	26
مدير الإدارة المالية	27	25	-	25
مدير إدارة المبيعات والتسويق	27	26	3	23
الإجمالي	108	104	7	97

4/6 قياس متغيرات الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

## 1/4/6 المتغير التابع:

يتمثل المتغير التابع في أداء منشآت الأعمال (FP) Firm Performance:

ويتم قياس هذا المتغير وفقا لعدة مؤشرات، ويسترشد الباحث في ذلك بمنهجية بعض الدراسات (e.g. Thatee et al., 2013; Kannan and Tan. 2005; Vokurka, et al., 2002) وتمثلت هذه المؤشرات في:

- توفير منتجات بأسعار تنافسية.
- ارتفاع جودة منتجات المنشأة.
- ابتكار منتجات جديدة.
- ارتفاع معدل نمو المبيعات.
- انخفاض تكلفة منتجات المنشأة.
- زيادة الحصة السوقية للمنشأة.

## 2/4/6 المتغيرات المستقبلية:

- حوكمة العلاقة مع الموردين (SRG) Suppliers Relationship Governance: ويتم قياسها وفقا للآليات الرسمية وغير الرسمية الواردة بالمحور الأول من السؤال الرابع بقائمة الاستقصاء.
- حوكمة العلاقة مع العملاء (CRG) Customers Relationship Governance: ويتم قياسها وفقا للآليات الرسمية وغير الرسمية الواردة بالمحور الثاني من السؤال الرابع بقائمة الاستقصاء.

- حوكمة التكامل الداخلي (IIG) Internal Integration Governance: ويتم قياسها وفقا للآليات الرسمية وغير الرسمية الواردة بالمحور الثالث من السؤال الرابع بقائمة الاستقصاء.
- حوكمة تبادل المعلومات (ISG) Information Sharing Governance: ويتم قياسها وفقا للآليات الرسمية وغير الرسمية الواردة بالمحور الرابع من السؤال الرابع بقائمة الاستقصاء.
- حوكمة جودة المعلومات المتبادلة Quality of Information Sharing Governance (QISG): ويتم قياسها وفقا للآليات الرسمية وغير الرسمية الواردة بالمحور الخامس من السؤال الرابع بقائمة الاستقصاء.

### 5/6 نموذج الدراسة:

$$FP = \beta_0 + \beta_1 SRG + \beta_2 CRG + \beta_3 IIG + \beta_4 ISG + \beta_5 QISG + \varepsilon$$

حيث أن:

- FP: أداء المنشأة.
- $\beta_0$ : ثابت نموذج الانحدار.
- $\beta_1 - \beta_5$ : معاملات نموذج الانحدار.
- SRG: حوكمة العلاقة مع الموردين.
- CRG: حوكمة العلاقة مع العملاء.
- IIG: حوكمة التكامل الداخلي.
- ISG: حوكمة المعلومات المتبادلة.
- QISG: حوكمة جودة المعلومات المتبادلة.
- $\varepsilon$ : الخطأ العشوائي.

### 6/6 تحليل النتائج واختبار فروض البحث:

1/6/6 اختبار معامل الثبات والصدق:

حتى يمكن الاعتماد علي نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة قام الباحث باختبار معامل الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء، وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) والذي يأخذ قيمة تتراوح بين صفر (لا يوجد ثبات أو صدق في بيانات قائمة الاستقصاء) والواحد الصحيح (يوجد ثبات وصدق في بيانات قائمة الاستقصاء) وقد بلغت قيمة (معامل ألفا كرونباخ 0.983) وتمثل تلك القيمة درجة ثبات وصدق جيدة، ومن ثم يمكن الاعتماد علي إجابات عينة الدراسة علي أسئلة قائمة الاستقصاء، وتعميم نتائج الدراسة علي المجتمع ككل.



## 2/6/6 اختبار فروض البحث:

1/2/6/6 اختبار الفرض الرئيسي الأول:

"تؤدي حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد إلي تحسين أداء منشآت الأعمال".

تم اختبار الفرض من خلال نموذج الدراسة:

$$FP = \beta_0 + \beta_1 SRG + \beta_2 CRG + \beta_3 IIG + \beta_4 ISG + \beta_5 QISG + \varepsilon$$

وتتمثل نتائج اختبار فروض البحث في:

أولاً: نتائج تحليل الارتباط Correlation Analysis:

تم استخدام معامل الارتباط بيرسون في تحديد قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير

التابع، والجدول التالي يوضح نتائج تحليل معامل الارتباط بيرسون لمتغيرات النموذج.

## جدول رقم (3)

يوضح نتائج تحليل معامل الارتباط بيرسون لمتغيرات النموذج.

Variable	?	Person Correlation					
		FP	SRG	CRG	IIG	ISG	QISG
FP	Pearson	1					
SRG	Pearson	-0.397**	1				
CRG	Pearson	0.289*	-0.471	1			
IIG	Pearson	0.118*	0.309*	0.318	1		
ISG	Pearson	0.276*	0.159**	0.222**	0.151	1	
QISG	Pearson	0.267*	0.257**	0.337	0.161*	0.231	1
* Correlation is significant at < 0.05 level							
** Correlation is significant at < 0.01 level							

من الجدول رقم (3) يتضح أن هناك علاقة ارتباط عكسية بين أداء المنشأة وحوكمة العلاقة مع المورد، حيث كانت قيمة معامل الارتباط (-0.397)، وعند مستوى معنوية (0.01) بينما توجد علاقة ارتباط موجبة بين أداء المنشأة وحوكمة العلاقة مع العملاء، وحوكمة التكامل الداخلي عند مستوى معنوية (0.05) بينما توجد علاقة ارتباط موجبة بين أداء المنشأة وحوكمة تبادل المعلومات وحوكمة جودة المعلومات المتبادلة عند مستوى معنوية (0.01).

## ثانياً: نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد:

أشارت نتائج تحليل معامل الارتباط بيرسون إلي أن هناك علاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، ومن ثم يمكن تطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد لبيان أثر تلك العلاقة، والجدول التالي يوضح ذلك.

## جدور رقم (4)

يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لمتغيرات النموذج.

Varriables	$\beta$	T- test		"F"test		$R^2$
		Value	Sig.	Value	Sig.	
$\beta$	63.935	3.816	0.000	10.443	0.000	0.861
SRG	2.583-	5.961	0.000			
CRG	6.317	4.972	0.000			
IIG	8.931	4.495	0.002			
ISG	11.584	5.861	0.000			
QISG	9.986	2.968	0.002			

من الجدول رقم (4) يتضح ما يلي:

- معامل التحديد  $R^2$ : يشير إلى أن المتغيرات المستقلة تفسر (86.1%) من التغير في الأداء المالي والتنافسي للمنشأة، وباقي النسبة (13.9%) يرجع إلى الخطأ العشوائي في النموذج أو نتيجة عدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى.
  - اختبار معنوية النموذج: تم استخدام اختبار (f) حيث بلغت قيمة (F) 10.443 وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية أقل من (0.001) مما يدل علي تأثير المتغيرات المستقلة علي الأداء المالي والتنافسي للمنشأة.
  - اختبار معنوية كل متغير مستقل علي حدة: تم ذلك باستخدام اختبار (T) وتشير نتائج اختبار (T) إلى أن حوكمة العلاقة مع الموردين، وحوكمة العلاقة مع العملاء، وحوكمة تبادل المعلومات ذي تأثير معنوي علي أداء المنشأة، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.001)، وأن حوكمة التكامل الداخلي، وحوكمة جودة المعلومات المتبادلة ذي تأثير معنوي علي أداء المنشأة وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.01).
- وبناء علي ما سبق يتضح صحة الفرض الرئيسي الأول وهو "يؤدي حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد إلى تحسين أداء منشآت الأعمال".

ويمكن صيغة نموذج الدراسة كما يلي:

$$FP = 63.435 - 2.583 (SRG) + 6.317 (CRG) + 8.931 (IIG) + 11.589 (ISG) + 9.986 (QISG)$$

## 2/2/6/6 اختبار الفرض الرئيسي الثاني:

"يؤدي التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة

المستهدفة إلى تحسين أداء منشآت الأعمال"

ويشتق عن هذا الفرض الرئيسي، فرضين فرعيين هما:  
 الفرض الفرعي الأول: "يؤدي التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي تحليل سلسلة القيمة،  
 والتكلفة المستهدفة إلي تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال".  
 ويتم اختبار هذا الفرض من خلال استكمال التحليل الإحصائي لإجابات المستقصي منهم عن  
 أسئلة قائمة الاستقصاء.

الفرض الفرعي الثاني: التكامل بين أسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة يحقق التكلفة  
 التنافسية.

ويتم اختبار هذا الفرض من خلال تطبيق إطار التكامل بين أسلوبي تحليل سلسلة القيمة والتكلفة  
 المستهدفة- الذي تناوله الباحث في متن البحث- في شركة أسمنت اليمامة بالمملكة العربية السعودية.

#### أولاً: اختبار الفرض الفرعي الأول:

"يؤدي التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة  
 إلي تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال"

تشير نتائج التحليل الإحصائي لإجابات المستقصي منهم أن نسبة (100%) من عينة الدراسة  
 يرون أن معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية دور في تحسين الأداء المالي والتنافسي للمنشأة (السؤال  
 رقم 5) وذلك نتيجة استخدامها في ترشيد ممارسات إدارة سلسلة التوريد، ومن ثم أداء المنشأة (السؤال  
 رقم 7).

والجدول التالي يوضح أثر التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي تحليل سلسلة القيمة  
 والتكلفة المستهدفة علي مؤشرات الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال.

#### جدول رقم (5)

يوضح تأثير التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة

المستهدفة علي مؤشرات الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال.

الرتبة	اختبار t		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مؤشرات الأداء المالي والتنافسي
	مستوي المعنوية	القيمة			
4	0.000	22.504	0.757	4.43	يؤدي التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي: تحليل سلسلة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة إلي: -تحسين العلاقة بين المنشأة وشركائها التجاريين، ومن ثم ارتفاع جودة منتجات المنشأة مقارنة بمثيلاتها في السوق.

الرتبة	اختبار t		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مؤشرات الأداء المالي والتنافسي
	مستوي المعنوية	القيمة			
2	0.000	56.865	0.382	4.82	- تحسين العلاقة بين المنشأة وشركائها التجاريين، ومن ثم التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي خفض تكلفة المنتج.
1	0.000	73.184	0.308	4.89	- تحسين العلاقة بين المنشأة وشركائها التجاريين، ومن ثم توفير منتجات المنشأة بأسعار تنافسية.
3	0.000	26.09	0.701	4.54	- سرعة الاستجابة والوصول الى السوق ، ومن ثم زيادة الحصة السوقية للمنشأة
5	0.000	12.566	1.015	4.07	- تحسين العلاقة بين المنشأة وشركائها التجاريين، ومن ثم تحقيق القيمة من وجهة نظر العملاء.

من الجدول رقم (5) يتضح معنوية آراء عينة الدراسة حول تأثير التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة علي تحسين مؤشرات الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال.

وبناء علي ما سبق تتضح صحة الفرض الفرعي الأول "يؤدي التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة إلي تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال" ويقوم الباحث فيما يلي باختيار الفرض الفرعي الثاني.

#### ثانيا: اختبار الفرض الفرعي الثاني.

"التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة يحقق التكلفة التنافسية" و لاختبار صحة الفرض، تم تطبيق التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة بشركة أسمنت اليمامة بالمملكة العربية السعودية.

#### \* التعريف بالشركة محل الدراسة:

- تأسست شركة أسمنت اليمامة عام (1961م) بهدف صناعة وتجارة الأسمنت، وتتخذ منطقة الرياض مقرا لها، ويبلغ رأس مال الشركة المدفوع حاليا 1350 مليون ريال سعودي.

- تقوم الشركة بإنتاج الأسمنت البورتلاندي العادي بالطريقة الجافة.

#### \* مراحل التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة:

المرحلة الأولى: دراسة وتحليل السوق: حيث يتم في هذه المرحلة:

- دراسة سوق المنتج: لدراسة احتياجات العملاء.
  - دراسة استراتيجيات وأسعار المنافسين: حيث تتم دراسة أسعار المنتج المثلل بالسوق، والمزايا التنافسية التي قد يتمتع بها المنافسون، وفي هذا المجال تجدر الإشارة إلي أن عدد شركات قطاع الأسمنت بالمملكة العربية السعودية يبلغ عدد (15) شركة، هذه الشركات موزعة علي المناطق الجغرافية للمملكة العربية السعودية، ويوجد في الرياض عدد (3) شركات تعمل في مجال صناعة الأسمنت، والجدول رقم (6) يوضح ذلك.
  - دراسة سوق الموردين: لتحديد مصادر الحصول علي الحجر الجيري.
- المرحلة الثانية: تحديد السعر المستهدف:
- في ضوء نتائج تحليل ودراسة السوق أمكن الحصول علي حجم مبيعات شركات قطاع الأسمنت بالمملكة العربية السعودية ومتوسط أسعار بيع الطن، تكلفة الإنتاج وهامش الربح لكل طن.

#### جدول رقم (6)

يوضح حجم ونسبة مبيعات شركات صناعة الأسمنت، ومتوسط أسعار بيع الطن، تكلفة الإنتاج وهامش الربح لكل طن.

الشركة	حجم المبيعات (ألف طن)	نسبة المبيعات	متوسط سعر البيع للطن	متوسط تكلفة للطن	متوسط الربح للطن
أسمنت الجنوب	8.487	13.80%	241.86	126.44	115.42
أسمنت السعودية	7.662	12.46%	253.53	125.62	127.91
أسمنت ينبع	7.019	11.41%	229.31	122.87	106.44
أسمنت اليمامة (منطقة الرياض)	5.831	9.48%	221.92	137.76	84.16
أسمنت العربية	5.398	8.77%	غير محدد	غير محدد	غير محدد
أسمنت نجران	4.460	7.25%	242.99	210.30	32.69
أسمنت القصيم	4.415	7.18%	230.27	108.62	121.65
أسمنت الرياض	3.390	5.52%	غير محدد	غير محدد	غير محدد
أسمنت الشرقية	3.124	5.09%	231.06	210.92	20.14
أسمنت المدينة (منطقة الرياض)	2.649	4.30%	210.94	123.20	87.74
أسمنت الشمالية	2.357	3.84%	غير محدد	غير محدد	غير محدد

الشركة	حجم المبيعات (ألف طن)	نسبة المبيعات	متوسط سعر البيع للطن	متوسط تكلفة للطن	متوسط الربح للطن
أسمنت الصفوة	1.876	2.86%	غير محدد	غير محدد	غير محدد
اسمنت حائل	1.758	2.86%	201.37	129.07	72.30
أسمنت الجوف (منطقة الرياض)	1.749	2.84%	210	154.33	55.67
أسمنت تبوك	1.317	2.15%	212.2	174.22	37.98
الإجمالي	61.494	100%	---	---	---

المصدر:

WWW.argaam.com/ar/facts-statistics/أسمنت/sector (16/11/2015).

من الجدول رقم (6) يتضح أن:

- توجد ثلاثة شركات معنية بتغطية احتياجات عملاء منطقة الرياض، وهي شركة أسمنت اليمامة، وشركة أسمنت المدينة، وشركة أسمنت الجوف.
- سعر بيع طن الأسمنت بشركة اليمامة يبلغ (221.90) ر.س/طن، في مقابل (210.94) ر.س/طن، (210) ر.س/طن لكل من شركتي أسمنت المدينة والجوف علي الترتيب، ومن ثم يتضح أن سعر البيع التنافسي (المستهدف) هو (208) ر.س/طن.
- متوسط نسبة هامش الربح المتعارف عليه بين شركات قطاع الأسمنت يتراوح ما بين (40% - 45%)، وقد تم تقديره بشركة أسمنت اليمامة بنسبة (44%).

المرحلة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة:

يتم حساب التكلفة المستهدفة لإنتاج طن الأسمنت من خلال المعادلة التالية:

$$\bullet \text{ التكلفة المستهدفة} = \text{سعر بيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف.}$$

ومن ثم فإن:

$$\bullet \text{ التكلفة المستهدفة} = 208 - (208 \times 44\%) = 116.48 \text{ ر.س/طن.}$$

المرحلة الرابعة: تحقيق التكلفة المستهدفة:

يتم في هذه المرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة لإنتاج طن الأسمنت، والتي تم تحديدها بمبلغ

(116.48) ر.س/طن، وذلك من خلال الخطوات التالية:

- أ- حساب فجوة التكلفة: يتم في هذه الخطوة حساب الفرق بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة، ويتم ذلك من خلال تحليل القيمة لأنشطة سلسلة التوريد، وتبويبها إلى سلاسل توريد فرعية:
- سلسلة القيمة الخاصة بالموردين.
  - سلسلة القيمة داخل المنشأة.
  - سلسلة القيمة الخاصة بالعملاء، والجدول التالي يوضح ذلك.

### جدول رقم (7)

يوضح التكلفة الحالية والمستهدفة وفجوة التكلفة

لأنشطة سلسلة التوريد لإنتاج طن الأسمت.

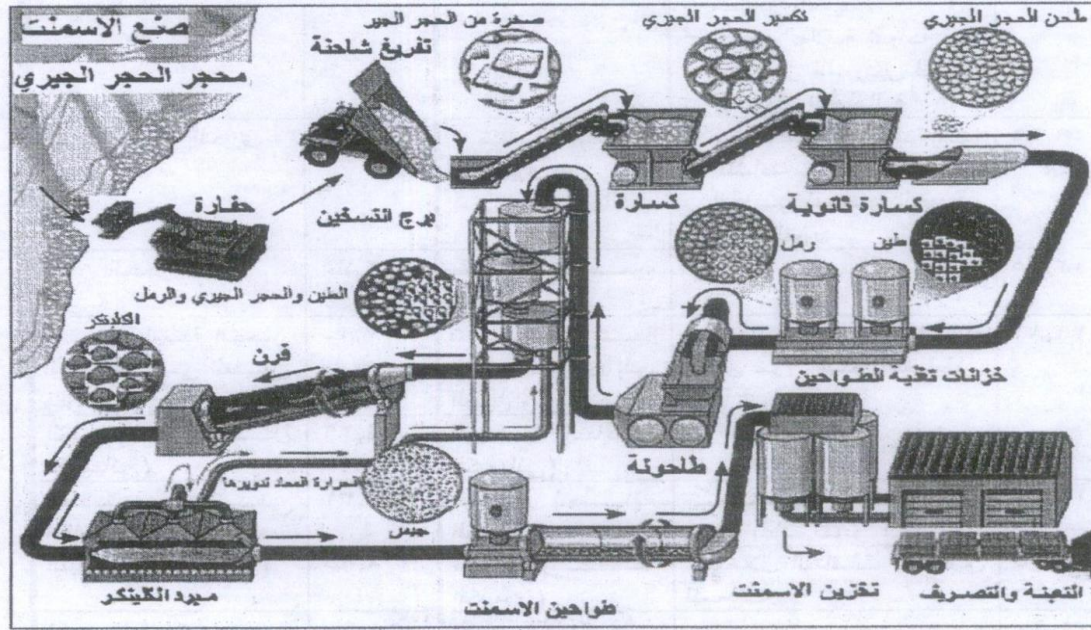
فجوة التكلفة	التكلفة المستهدفة	التكلفة الحالية		تحليل القيمة لأنشطة سلسلة التوريد
		التكلفة	الأنشطة	
3.19	17.47	20.66	الحصول علي الحجر الجيري	سلسلة القيمة الخاصة بالموردين
4.25	23.3	27.55	البحوث والتطوير	سلسلة القيمة داخل المنشأة
9.36	51.25	60.61	الإنتاج	
1.07	5.82	6.89	مساعدته	
3.41	18.64	22.05	التوزيع والتسليم	سلسلة القيمة الخاصة بالعملاء
21.27	116.48	137.75	الاجمالي	

من الجدول رقم (7) يتضح أن فجوة التكلفة داخل المنشأة أكبر فجوة حيث تبلغ (14.68) ر.س/طن بنسبة (69%) من إجمالي فجوة التكلفة.

ب- تحليل أنشطة القيمة خلال دورة حياة المنتج.

يتم في هذه الخطوة تحديد الأنشطة التي يتم من خلالها إنتاج الأسمت، والشكل التالي يوضح

ذلك :



شكل رقم (5)

يوضح مراحل وأنشطة إنتاج الأسمنت.

المصدر:

[www. argaam. Com/ Ar/ company/ companyoverview/ marketid/ 3/ companyid/ 59](http://www.argaam.Com/Ar/company/companyoverview/marketid/3/companyid/59), (20/12/2015).

ج- هندسة القيمة وفرض خفض التكلفة:

من الجدول رقم (7) يتضح أن جهود خفض التكلفة بشركة أسمنت اليمامة تشمل جهود خفض التكلفة داخل وخارج المنشأة، وفي إطار ذلك تم إجراء عدد من المقابلات الشخصية مع مسئولي الإنتاج، وفي ضوء الشكل رقم (5) أمكن إعادة هندسة بعض الأنشطة خلال مراحل الإنتاج والتخلص من بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والجدول التالي يوضح ذلك.



## جدول رقم (8)

يوضح تحليل أنشطة سلسلة التوريد الحالية وإعادة الهندسة لتلك الأنشطة لتحقيق التكلفة المستهدفة.

بعد تطبيق هندسة القيمة			قبل تطبيق هندسة القيمة	
التكلفة	الاجراءات	النشاط	التكلفة	النشاط
17.47	تقوم الشركة بدراسة جدوي الاستحواذ علي بعض مصادر التوريد - تكوين علاقة شراكة مع عدد من الموردين لتبادل الأصول الرأسمالية	الحصول علي الحجر الجيري	20.66	الحصول علي الحجر الجيري
9.66	- يتم تخفيض تكلفة هذا النشاط من خلال التكسير الجزئي للحجر الجيري أثناء التوريد	تكسير الحجر الجيري	11.40	تكسير الحجر الجيري
12.35		طحن الحجر الجيري	12.35	طحن الحجر الجيري
29.81	يتم دراسة شراء خزانات تمكن من القيام بالنشاطين في آن واحد	تصحيح نسبة الحجر الجيري إلي الطين والرمل	20.90	تصحيح نسبة الحجر الجيري إلي الطين
		الكلسنة (التفاعل الكيميائي)	14.29	الكلسنة (التفاعل الكيميائي)
11.27	يتم تخفيض التكلفة من خلال إعادة تدوير الحرارة	الحرق (تصنيع الكلينكر)	13.31	الحرق (تصنيع الكلينكر)
7.25	استغلال الطاقات القصوي للمعدات	التبريد (تبريد الكلينكر)	8.55	التبريد (تبريد الكلينكر)
1.90		تكسير الكلينكر	1.90	تكسير الكلينكر
8.33	دراسة جدوي تزويد المصنع بمعدات تقوم بإضافة الجبس وطحن الاسمنت	إضافة الجبس	4.75	إضافة الجبس
		طحن الكلينكر (الحصول علي الأسمنت)	5.70	طحن الكلينكر (الحصول علي الأسمنت)
---	اتباع أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)	تخزين الأسمنت	1.9	تخزين الأسمنت
18.44	- الاستجابة لشكاوي العملاء	التوزيع والتسليم	22.05	التوزيع والتسليم

بعد تطبيق هندسة القيمة			قبل تطبيق هندسة القيمة	
التكلفة	الاجراءات	النشاط	التكلفة	النشاط
	حول الفاقد نتيجة عدم جودة الطحن. - الاستحواذ علي منافذ توزيع لبعض شركات بيع الخرسانة الجاهزة			
116.48			137.75	الاجمالي

من الجدول رقم (8) يتضح أنه أمكن من خلال تكامل أسلوب تحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة تحقيق التكلفة التنافسية لشركة أسمنت اليمامة، وهذا يثبت صحة الفرض الفرعي الثاني "التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة يحقق التكلفة التنافسية" وبناء علي ما سبق ثبتت صحة الفرض الرئيسي الثاني "يؤدي التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة إلي تحسين أداء منشآت الأعمال"

#### 7- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المقترحة:

##### 1/7 النتائج:

في ضوء تحقيق أهداف البحث، توصل الباحث إلي النتائج التالية:

##### 1/1/7 نتائج الدراسة النظرية:

- 1- كان للمتغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال دورا في توجه منشآت الأعمال نحو تكوين علاقات طويلة الأجل مع شركائها التجاريين في ظل فلسفة سلسلة التوريد كأداة لتحسين أدائها المالي والتنافسي.
- 2- حظيت ممارسات إدارة سلسلة التوريد باهتمام العديد من الباحثين باعتبارها الأداة التي يمكن استخدامها في قياس أداء سلسلة التوريد غير أن نتائج تلك الدراسات جاءت مربكة في بعض الأحيان، ويرجع سبب ذلك إلي.
- تقضي النظرية الشرطية بعدم وجود ممارسات موحدة لإدارة سلسلة التوريد تلاءم جميع منشآت الأعمال، وأن هناك عوامل سياقية تحدد ممارسات سلسلة التوريد الملائمة لكل منشأة مثل: الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة، حجم المنشأة، مركز المنشأة في سلسلة التوريد.
- صعوبة الفصل بين أنشطة إدارة سلسلة التوريد وإدارة الإمداد فكثير من الأنشطة يتم إنجازها بشكل متداخل بكليهما.

- 3- تمثل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد أحد الأدوار المتجدد لحوكمة الشركات، وتهدف إلى تحسين كفاءة وفعالية أداء سلسلة التوريد ومن ثم أداء المنشأة، وذلك من خلال تحسين الثقة وتوازن المصالح فيما بين أطراف سلسلة التوريد، والحد من التصرفات الانتهازية بين الشركاء التجاريين، وضمان تبادل المعلومات بين أطراف سلسلة التوريد وبالجودة المطلوبة.
- 4- ساهمت بيئة الأعمال شديدة التنافسية إلى تحول منشآت الأعمال نحو المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بما توفره من معلومات وأساليب تمكن المنشأة من تحقيق أهدافها الاستراتيجية تتعدد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والتي تعكس مداخل التوجه الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية وهي: الاهتمام بتوفير معلومات عن المنافسين، الموردين، والعملاء.
- 5- يحقق التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة على طول سلسلة التوريد الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة الأداة التي تسمح بنقل ضغط المنافسة وخفض التكلفة التي تواجه منشآت الأعمال إلى أعضاء سلسلة التوريد، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال.

### 2/1/7 نتائج الدراسة التطبيقية:

قام الباحث في متن الدراسة التطبيقية باختبار فروض البحث وتوصل إلى ما يلي:

- 1- صحة الفرض الرئيسي الأول: تؤدي حوكمة ممارسات إدارة سلسلة التوريد إلى تحسين أداء منشآت الأعمال، وفي هذا المجال يشير الباحث إلى:
- تم اختبار صحة الفرض من خلال نموذج، تتمثل متغيراته المستقلة المتغيرات في حوكمة العلاقة مع الموردين، حوكمة العلاقة مع العملاء، حوكمة التكامل الداخلي، حوكمة تبادل المعلومات وحوكمة جودة المعلومات المتبادلة، ومتغيره التابع في أداء منشآت الأعمال، وتشير النتائج إلى أن المتغيرات المستقلة تفسر (86.1%) من التغير في الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال.
- أن حوكمة العلاقة مع الموردين، حوكمة العلاقة مع العملاء وحوكمة تبادل المعلومات ذي تأثير معنوي على أداء المنشأة عند مستوى معنوية أقل من (0.001) في حين أن حوكمة التكامل الداخلي وحوكمة جودة المعلومات المتبادلة ذا تأثير معنوي على أداء المنشأة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

- 2- **صحة الفرض الرئيسي الثاني:** يؤدي التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة إلى تحسين أداء منشآت الأعمال" ويشتق من الفرض الرئيسي الثاني فرضين فرعيين، وفي هذا المجال يشير الباحث إلى:
- صحة الفرض الفرعي الأول: يؤدي التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة إلى تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال" وقد أشارت نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة إلى وجود تأثير معنوي للتكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة علي مؤشرات الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال.
- صحة الفرض الفرعي الثاني: التكامل بين أسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة يحقق التكلفة التنافسية، وقد تم اختبار ذلك الفرض من خلال تطبيق إطار التكامل بين أسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة علي شركة أسمنت اليمامة.

## 2/7 التوصيات:

### في ضوء نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية يوصي الباحث بما يلي:

- 1- توجيه منشآت الأعمال بأهمية تكوين علاقات استراتيجية مع شركائها التجاريين، تحت مفهوم سلسلة التوريد لتعظيم الاستفادة من الآثار الإيجابية لتلك العلاقات علي الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال، والعمل علي تحسينها باستمرار.
- 2- توجيه اهتمام منشآت الأعمال نحو أهمية تضمين فلسفة حوكمة الشركات عند تنفيذ ممارسات سلسلة التوريد لضمان تعظيم الاستفادة من أداء سلسلة التوريد، ومن ثم أداء منشآت الأعمال.
- 3- العمل علي تعظيم الاستفادة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بشكل متكامل والآخر الإيجابي علي تحقيق الأهداف الاستراتيجية لمنشآت الأعمال.
- 4- أهمية الاستفادة من التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للملاءمة لدعم الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال.
- 5- العمل علي الاستفادة من نتائج البحث العلمي في الواقع العملي من خلال عقد دورات تدريبية لفرق العمل بمنشآت الأعمال، يتضمن شرح خطوات تحقيق التكامل بين أسلوبي تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة علي امتداد سلسلة التوريد.

## 3/7 التوجهات البحثية المقترحة:

- 1- دور نظم المعلومات الإلكترونية في تحسين ممارسات سلسلة التوريد وانعكاساتها علي أداء منشآت الأعمال.
- 2- محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لضبط التكلفة البيئية علي امتداد سلسلة التوريد

## 8- مراجع البحث:

## 1/8 المراجع باللغة العربية:

- الجبالي، محمد مصطفى، (1998) "استخدام العوامل المسببة لحدوث التكلفة والعناصر المحركة للأداء في صياغة نموذج موضوعي لتقييم الأداء تحقيقاً لأهداف المشروعات الإنتاجية الحديثة" مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، السنة الثامنة.
- الجبالي، محمد مصطفى، (2001) / نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي القيمة وهندسة القيمة، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع.
- الشعار، إسحاق محمود (2014)، أثر تكامل سلسلة التوريد من خلال استجابة سلسلة التوريد في الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم: دراسة ميدانية: المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (10)، العدد (3) ص ص 488-509.
- الصغير، محمد السيد محمد، (2015) مدي ملاءمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية (دراسة ميدانية) مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد (52) ص ص 111-144.
- مركز المديرين المصري، (2011) دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات، جمهورية مصر العربية، وزارة الاستثمار، ص ص 1-25 .

- Abdallah A, Obeidat B & Aqqad N,(2014)," The Impact of Supply Chain Management Practices on Supply Chain Performance in Jordan: The Moderating Effect of Competitive Intensity", **International Business Research**, Vol. 7, No. 3,pp. 13-27.
- Al-Awawdeh.w.,(2012)," The Relationship between Target Costing and Competitive ; Advantage of Jordanian Private Universities", **International Journal of Business and Management** ,Vol. 7, No. 8,pp. 123-142.
- Alnawaiseh , M., AL-Rawashdi , F. and Alnawaiseh, M.,(2014)," The Extent' of Applying Value Chain Analysis to Achieve and Sustain Competitive Advantage in Jordanian Manufacturing Companies" ,**International Business Research**; Vol. 7, No. 8,pp.179-188.
- Ambe, M and Badenhorst-Weiss, J.(2010),"Strategic Supply Chain Framework for The Automotive Industry", *African Journal of Business Management*, Vol. 4, No.10, pp.2110-2120.
- Anderson, S. and Dekker, H.,(2009,a)," Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", *Accounting Horizons*, Vol. 23,Iss.2,pp. 201-220.
- —————,(2009,b)," Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 2: Executional Cost Management", *Accounting Horizons*, Vol.23,Iss.3,pp. 289-305.
- Askaryana, D. ,Yazdifarb, H. and Askaryc, S.,(2010)," Supply chain management, activity-based costing and organizational factors", *International Journal of Production Economics*, Vol. 127, Iss. 2, pp. 238-248.
- Australian Corporate Governance Council (ACGC) ,(2014)," Corporate Governance Principles and Recommendation",pp.1-44, Available at:, <http://www.asx.com.au/documents/asx-compliance/cgc-principles- and-recommendations-3rd-edn.pdf>,(accessed 14/8/2015).
- Aykan, E. and Aksoylu, S. ,(2013)," Effects of Competitive Strategies and Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses", *Australian Journal of Business and Management Research* ,Vol.3 ,No.7, pp. 30-39.
- Banerjee, M. and Mishra, M.,(2015)," Retail supply chain management practices in India :A business Intelligence perspective", *Journal of Retailing and Consumer Services*,Vol.9,pp.1-12.
- Bamowl, (2015)," Conflict of Interest within a Coherent Supply Chain Governance Framework", pp. 1-14, Available at:, <http://www.barnowl.co.za/wp-content/uploads/2015/06/Inoxico>
- Barros, A., Barbosa-Povoa, A. and Blanco, E. ,(2011),"Selection of Tailored Practices for Supply Chain Management", *International*

Journal of Operations & Production Management ,Vol. 33, No. 8, PP. 1040-1074.

- Bayraktar, E., Demirbag, M., Koh, S., Tatoglu, E. and Zaim, H., (2009), "A Casual Analysis of The Impact of Information Systems and Supply Chain Management Practices on Operations Performance: Evidences from Manufacturing SMEs in Turkey", International Journal of Production Economics, Vol. 122 No. 1, PP. 133-149.
- Borgstrom, B., (2012), "Towards a Methodology for Studying Supply Chain Practice", International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol. 42, Nos. 8/9, pp. 843-862.
- Brinza, G.,(2013)," Cost Management Through Competitive Advantage and Value Chain", Quality - Access To Success, Vol. 14, pp.578-580.
- Bromwich, M.,(1990), "The Case for Strategic Management Accounting; The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", Accounting, Organizations, and Society, Vol. 15, Nos. 1/2, pp. 27-46.
- Burkerta, M., Ivensb, B. and Shane, J.,(2012)," Governance Mechanisms in Domestic and International Buyer-Supplier Relationships: an Empirical Study", Industrial Marketing Management, Vol. 41, Iss. 3, pp. 544-556.
- Cadez, S. and Guilding, C.,(2008)," An exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting", Accounting, Organizations and Society, Vol.33,Iss.7-8, pp.836-863.
- Cinquini, L., and Tenucci, A. (2010). Strategic Management Accounting and Business Strategy: A Loose Coupling?, Journal of Accounting and Organizational Change, Vol. 6, No. 2, pp. 228 -259. - **Conflict-of-Interest-Presentation-25jujil5.pdf**, (accessed 28/8/2015).
- Crimi, T. and Kauffman, R.,(2012),"How to Achieve Cost Savings from Supply Chain Management: Techniques That Work",pp. 1-6, Available at: <https://www.instituteforsupplymanagement.org/files/Pubs/Proceedings/CrimiGG.pdf>,(accessed 14/8/2015).
- Crisan, E:(2012)," Supply Chain Governance and Multinational Corporations' Governance - A Theoretical Comparison", Polish Journal of; Management Studies, Vol.6,pp.33-44.
- Crisan, E., Parpucea, I. and Ilies, L.,(2011)," The Relation Between Supply . Chain Performance and Supply Chain Governance Practices", Management & Marketing Challenges for the Knowledge Society, Vol. 6, No. 4, pp. 637-644.

- Davila, T. and Wouters, M.,(2006)," Management Accounting in the Manufacturing Sector: Managing Costs at the Design and Production Stages",Handbooks of Management Accounting Research,Vol.2,pp. 831-858.
- Dekker, C.,(2003)," Value Chain Analysis in Inter firm Relationships: A Field Study".Management Accounting Research,Vol. 14,Iss. 1,pp. 1-23.
- Donaldson, K., Ishii, K. and. Sheppard, S., (2006),"Customer Value Chain Analysis",Research in Engineering Design, Vol.16, pp. 174-183.
- Echtelt, F., Wynstra, F., Weele, A, and Duysters, G., (2008)," Managing Supplier Involvement in New Product Development: A Multiple-Case Study", The Journal of Product Innovation Management, Vol. 25, No.2,pp. 180-201.
- Elloumi, F. (2008), "Value chain analysis: a strategic approach to online learning", in Anderson, T. (Ed.), The Theory and Practice of Online Learning, 2nd ed., Athabasca University Press, Athabasca.
- Elliam, L., (2006)," The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice", Journal of Supply Chain Management: A Global Review of Purchasing and Supply, Vol. 42, No.1,pp. 13-26.
- Fayard D., Lee, S., Leitch, A. and Kettinger, J.,(2012),"Effect of Internal Cost Management, Information Systems Integration, and Absorptive Capacity on Inter-Organizational Cost Management in Supply Chains",Accounting, Organizations and Society, Vol. 37, pp. 168—187.
- Fayard, D., Lee, L., Leitch, R., and Kettinger, W., (2014), "Tnterorganizational Cost Management in Supply Chains: Practices and Payoffs", Management Accounting Quarterly, Vol.15, No.3,pp.1-9.
- Flynn, B., Huo, B. and Zhao, X., (2010)," The impact of supply chain integration on performance: A contingency and configuration approach", Journal of Operations Management, Vol. 28,pp. 58-71.
- Germain, R., Claycomb, C. and -Droge, C., (2008), "Supply Chain Variability, Organizational Structure, and Performance: The Moderating Effect of Demand Unpredictability", Journal of Operations Management, Vol. 26, No. 5, pp. 557-570.
- Ghatebi, M.,Ramezani, E.,Shiraz, Enayati,M.,(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,pp.269-274.



- Gorane, S. and Kant, R. , (2015),"Supply Chain Practices", International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 64, Iss. 5, pp. 657 - 685.
- Hamister, J.,(2012),"Supply Chain Management practices In Small Retailers", International Journal of Retail and Distribution Management, Vol.40,Iss.6, pp.427-450.
- Hammervoll, .T.,(2011),"Governance of Value Creation in Supply Chain Relationships", Supply Chain Forum, Vol.12 , No.2,pp.116-126.
- Hemmatfar, M,, Salehi, M. and Bayat, M., (2010),” Competitive Advantages and Strategic Information Systems", International Journal of Business and Management, Vol. 5, No. 7, pp.158-169.
- Hertog, C., ( 2014), "Better Value Chains: A Matrix for Competitive Advantage",The Journal of Business Strategy,Vol.35, No.5, pp. 43-48.
- Ibrahim, S. and Ogunyemi, o.,(2012), ‘The Effect of Linkages and Information Sharing on Supply Chain and Export Performance: An Empirical Study of Egyptian Textile Manufacturers", Journal of Manufacturing Technology Management, Vol. 23,Iss.4,pp. 441—463.
- Institute of **Management** Accountants,(IMA),(1996)," Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage",pp. 1-33, , Available at, <http://www.imanet.org/docs/default-source/research/sma/valae-chain-analysis.pdf?sfvrsn=2>, (accessed 14/8/2015).
- \_\_\_\_\_,(1999),"Implementing Integrated Supply Chain Management for Competitive Advantage", Statements on Management Accounting,pp.1-33, Available, at:, [http://www.imanet.org/docs/default-source/thought\\_leadership/operations-process-management-innovation/implementing\\_integrated\\_supply\\_chain\\_management\\_for\\_competitive\\_advantage.pdf?sfvrsn=2](http://www.imanet.org/docs/default-source/thought_leadership/operations-process-management-innovation/implementing_integrated_supply_chain_management_for_competitive_advantage.pdf?sfvrsn=2) (accessed 15 /8/ 2015).
- \_\_\_\_\_,(2008),"Managing the Total Costs of Global Supply Chains" Statements, on Management Accounting, ppl-16, Available at:, [http://www.imanet.org/docs/default-source/thought\\_leadership/management\\_control\\_systems/managing\\_the\\_total\\_cost\\_of\\_global\\_supply\\_chains.pdf?sfvrsn=2](http://www.imanet.org/docs/default-source/thought_leadership/management_control_systems/managing_the_total_cost_of_global_supply_chains.pdf?sfvrsn=2) (accessed 15 /8/2015).
- Jabbour, A, Filho, A., Viana, A. and Jabbour, C., (2011)," Measuring Supply Chain Management Practices", Measuring Business Excellence, Vol. 15, Iss.2,, pp. 18-31.
- Jie, F., Parton, K. and Cox, R.,(2013), "Linking Supply Chain Practices to Competitive Advantage: an Example from Australian Agribusiness , British Food Journal, Vol. 115 No. 7, pp. 1003-1024.

- Joseph, J., Ocasio, W. and McDonnell, M.,(2014),"The Structural Elaboration of Board Independence: Executive Power, Institutional **Logics**, and the Adoption of CEO-Only Board Structures in U.S. Corporate Governance", **Academy of Management Journal**,Vol.57, No.6,pp. 1834-1858.
- Kannan, V. andTan,K.,(2005), "Just In Time, Total Quality **Management**, and Supply Chain Management: Understanding their Linkages and Impact on Business Performance", *Omega*, Vol.33,No. 2, pp.153-162.
- Kato, Y. (1993), "Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies", *Management Accounting Research*, Vol. 4 No. 4, **pp.** 33-47.
- Kee, R. and Matherly, M.,(2012), "Target Costing in the Presence of Product and Production Interdependencies", **Advances in Management Accounting**, Vol. 22,pp. 135-158.
- Kingoo, E.,|(2010)," - Supply chain Governance and Organizational Performance Among Parastatals In Kenya",pp 1-57,. Available at:, **<http://chss.uonbi.ac.ke/sites/default/files/chss/elizabeth%20subinitiation.pdf>**,(accessed 14/9/2015).
- Krafft , J., Qu, Y., Quatraro, F. and Ravix, J.,(2014)," Corporate Governance, Value and Performance of Firms: New Empirical Results on Convergence from A Large International Database", **Industrial and Corporate Change**, Vol. 23, Iss. 2, pp. 361-397.
- Leukel, J. and Kim, S., (2008), "A Supply Chain Management Approach to Logistics Ontologies in Information Systems",pp.95-105, in: **Proceedings of the 11th International Conference on Business Information Systems** Springer LNBIP, Innsbruck .
- Li, S., Nathan, B., Nathan, T. and Rao, S.,(2006),"The Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage and Organizational Performance", **Omega**, Vol. 34, Iss. 2, pp. 107-124. - Lockamy A. and Smith, W., (2000), "Target costing for supply chain management: criteria and selection", **Industrial Management & Data Systems**, Vol. 100, Iss. 5,pp.210-218.
- Loconto, A., (2010), 'Value Chains and Chains of Values: Tracing Tanzanian Tea", paper presented at **The 116th EAAE Seminar "Spatial Dynamics in Agri-food Systems: Implications .for Sustainability and Consumer Welfare"**, October 27th-30th,Parma, Italy.
- National Treasury,(2015)," Public Sector Supply Chain Management Review", pp.1-83, Available at:, **<http://www.treasury.gov.za/publications/other/SCMR%20REPORT%202015.pdf>**, (accessed 30/1/2016).

- The Organisation for Economic Co-operation and Development (OCED) ,(2004)," OECD Principles of Corporate Governance",pp.1-69., , Available at:, <http://www.oecd.org/corporate/ca /corporate governance principles/31557724.pdf>,(accessed 15/8/2015).
- ———,2014-2015 "Review of the OECD Principles of Corporate Governance", Available at:, <http://www.oecd.org/ Corporate /2014-review-oecd-corporate-govomance-principles.htm>, (accessed 20/11/2015).
- Pearson, M., Masson, R., and Swain, A.,(2010),"Process Control in an Agile Supply Chain Network", **International Journal of Production Economics**, Vol.128, No.1,pp.22-30.
- Pennanen, A., Ballard, G. and Haahtela, Y., (2011),"Target Costing and Designing to Targets in Construction", **Journal of Financial Management of Property and Construction**, Vol. 16, Iss.1, pp. 52—63.
- Randall, W, Gibson, B., Defee, C. and Williams, B.,(2011), "Retail Supply Chain Management: Key Priorities and Practices", **International Journal of Logistics Management**, Vol.22,Iss.3, pp.390-402.;
- Richard, C.,(2007),"Strategic Cost Management: Value Chain Analysis Approach", **Accountancy Sa**; Aug, pp. 24-27.
- Richey, R., Roath, A., Whipple, J. and Fawcett, S.,(2010)," Exploring A Governance Theory of Supply Chain Management: Barriers and Facilitators to Integration", **Journal of Business Logistics**,Vol.31, Iss. 1, pp. 237-256.
- Roslender R. and Hart, S.,(2003)," In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspective", **Management Accounting Research**, Vol. 14, Iss. 3,pp. 255—279.
- Sani, A. and Allahverdizadeh, M.,(2012)," Target and Kaizen Costing", **International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering**, Vol.6, No.2,PP.171-177.
- Seth, D., Seth, N. and Goel, D., (2008), "Application of value stream mapping (VSM) for minimization of wastes in the processing side of supply chain of cottonseed oil industry in Indian context", **Journal of Manufacturing Technology Management**, Vol. 19, No.4, pp. 529-550.
- Seuring,. S. and Muller, M., (2008)," Form a Literature Review to A Conceptual Framework for Sustainable Supply Chain Management", **Journal of Cleaner Production**, Vol. 16,pp. 1699- 1710.
- **Sezen, B.**,(2008)," Relative Effects of Design, **Integration** and Information Sharing on Supply Chain Performance", **Supply Chain**

- Management: An International Journal**, Vol.13,Iss.3,pp. 233-240. - Shank, J. and Govindarajan, V., (1992), "Strategic cost **management**: the **value** chain perspective", **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 4, No. 2, pp. 179-197.
- Simmonds, K. (1981), "Strategic Management Accounting", **Management Accounting**, Vol. 59,pp.26-29.
  - Smith, K., (2008) "Strategic Management Accounting: **How Far Have We Come in 25 Years?**", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 21 Iss: 2, pp.204 - 228.
  - Sozuer, A., Altuntas, G. and Semercioz, F.,(2015)," Inter-Firm Governance and Relationship Quality: A Study on 3pl **Finns**", **Journal Of Global Strategic Management**, Vol. 17,pp.29-40.
  - Srinivasan, R.,(2012), "Governing Inter-Organizational Relationships in the Presence of Ex Post Opportunism and Uncertainty: **An Alignment Model of Managing Outsourcing**", Available at:, <http://etdJib.msu.edu/islandora/object/etd%3A202/datastream/QBJ/view>, (accessed 22/8/2015).
  - Stock, J. and Boyer, S.,(2009),'Developing a consensus definition of supply chain management: a qualitative study',**International Journal of Physical Distribution&Logistics Management**,Vol.39,Iss.8,pp690-711
  - Subramanian, N. and Gunasekaran, A.,(2015)," Cleaner Supply-Chain Management Practices for Twenty-First-Century Organizational Competitiveness: Practice-Performance Framework and Research Propositions", **International Journal Of Production Economics**, Vol .164, **pp.** 216-233.
  - Sundram, V., Ibrahim, A. and Govindaraju, V.,(2011), "Supply Chain Management Practices in the Electronics Industry in Malaysia: Consequences for Supply Chain Performance", **Benchmarking: An International Journal**, Vol. 18,Iss. 6, pp.834-855.
  - Surowiec, A.,(2013)," Costing Methods for Supply Chain Management", **1st Annual International Interdisciplinary Conference, AIC**, 24-26 April, Azores, Portugal, pp.213-219.
  - Talha, M. and Raja, J.,(2010),"Role of Supply Chain Management in Target Costing", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.6, No.7,pp.46-57.
  - Tate, W.,(2011)," The Essentials of Supply Chain Management Strategic Sourcing: Cost Management", *Supply Chain Management Review Magazine*, Available at:, [http://www.scmr.com/article/the\\_essentials\\_of\\_supply\\_chain\\_management](http://www.scmr.com/article/the_essentials_of_supply_chain_management),( accessed 14/8/2015).
  - Taylor, D. and Fearn, A., (2006), 'Towards a Framework for Improvement in The Management of Demand in Agri-Food Supply

- Chains", *Supply Chain Management: an International Journal*, Vol. 11, No. 5, pp. 379-384.
- Thatte, A, Rao, S., and Ragu-Nathan, T.,(2013)," Impact Of SCM Practices Of A Firm On Supply Chain Responsiveness And Competitive Advantage Of A Firm", *Journal of Applied Business Research (JABR)*, Vol.29, No.2, pp.499-530.
  - Vokurka, R Gail, Z. and Carl, L., (2002),"Improving Competitiveness through Supply Chain Management: A Cumulative Improvement Approach", *Competitiveness Review*, Vol.12, Iss.1,pp.14-25.
  - Wiengarten, F., Humphreys, P., Cao, G., Fynes, B. and Mc Kittrick, A., (2010),"Collaborative Supply Chain Practices and Performance: Exploring the Key Role of Information Quality", *Supply Chain Management: an International Journal*, Vol.15 Iss. 6, pp. 463 - 473..
  - [www.argaam.com/ar/company/companyoverview/marketid/3/companyid/59](http://www.argaam.com/ar/company/companyoverview/marketid/3/companyid/59), (20/12/2015).
  - [www.argaam.com/ar/facts-statistics/الاسمنت/sector](http://www.argaam.com/ar/facts-statistics/الاسمنت/sector) (16/11/2015).
  - Yasukata, K., Yoshida, E., Yamada, I. and Oura, K. ,(2013),"A longitudinal Case Study of Target Cost Management Implementation at a Shipbuilding Company", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 9, Iss. 4, pp. 448 - 470.

## قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ/.....

يقوم الباحث بإعداد دراسة تطبيقية هدفها قياس دور التكامل بين حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب تحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال، وفي هذا الإطار يشير الباحث إلى أن المقصود بحوكمة ممارسات سلسلة التوريد هي الآليات الرسمية وغير الرسمية التي يتم استخدامها لتحسين ممارسات سلسلة التوريد، وذلك من خلال تحسين الثقة وتوازن المصالح وتقليل فرص الانتهازية بين أطراف سلسلة التوريد، وضمان تبادل المعلومات بين أطراف سلسلة التوريد بالجودة الملائمة، ويستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة في توفير الاحتياجات المتجددة للعملاء بالجودة المناسبة وبالتكلفة الملائمة.

ومن ثم يود الباحث أن يبرز أهمية إجاباتكم علي الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء وفي هذا المجال يؤكد الباحث أن جميع بيانات هذا الاستقصاء سرية ولن تستخدم نتائجها إلا في أغراض البحث العلمي.

ويود الباحث أن يعرب مسبقا عن شكره وتقديره لما تبذلونه من جهد في استيفاء هذا الاستقصاء.

## الباحث

د/ ريمون ميلاد فؤاد

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة- جامعة بنها

Dr. remon. Fouad @gmail.com

## أولا: بيانات عامة:

- (1) اسم المنشأة (اختياري): .....
- (2) فضلا حدد القطاع الذي تنتمي إليه منشأتكم:
 

- الزراعة والصناعات الغذائية ( )	-الصناعات البتروكيماوية ( )
- الأسمت ( )	- الاستثمار الصناعي ( )
- أخرى: فضلا حدد القطاع .....	
- (3) فضلا حدد الوظيفة الحالية لسيادتكم:
 

- مدير إدارة المشتريات والتوريد ( )	- مدير إدارة الإنتاج والعمليات ( )
- مدير إدارة المبيعات والتسويق ( )	- مدير الإدارة المالية ( )

(4) فضلا حدد عدد سنوات خبرة سادتكم:

أقل من خمس سنوات  من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات   
 من عشر سنوات إلى أقل من خمسة عشر سنة  أكثر من خمسة عشر سنة

### ثانيا: أسئلة الاستقصاء:

(1) هل تطبق المنشأة إحدى ممارسات سلسلة التوريد؟

نعم  لا

(2) إذا كانت إجابة سيادتكم في السؤال السابق بـ(نعم) فضلا حدد ممارسات سلسلة

التوريد التي يتم تطبيقها، وضع علامة (√) في الخانة المعبرة عن اختياركم:

- بناء علاقة تعاون أو شراكة مع بعض الموردين ( )
- بناء قنوات اتصال مع العملاء. ( )
- مشاركة المعلومات مع الشركاء التجاريين. ( )
- تكامل رؤية وأهداف إدارات وأقسام المنشأة ( )

(3) هل ممارسات سلسلة التوريد تؤدي إلى تحسين الأداء المالي والتنافسي للمنشأة:

نعم  لا

(4) هناك عدة آليات رسمية وغير رسمية تؤدي إلى حوكمة (ضبط) ممارسات سلسلة التوريد

فضلا حدد درجة أهمية تأثير الآليات الرسمية وغير الرسمية لحوكمة ممارسات سلسلة التوريد

في تحسين الأداء المالي والتنافسي للمنشأة:

الأليات الرسمية وغير الرسمية	مؤثرة جدا	مؤثرة نوعا ما	مؤثرة إلى حد ما	غير مؤثرة	غير مؤثرة علي الإطلاق
<p><b>المحور الأول: آليات حوكمة العلاقة مع الموردين:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- جودة مستلزمات الإنتاج هي المحدد الرئيسي في اختيار الموردين.</li> <li>- لدى المنشأة والموردين رؤية متكاملة حول أساليب تطوير المنتجات القائمة.</li> <li>- العقود الرسمية المكتوبة.</li> <li>- الثقة والالتزام المتبادل.</li> <li>- توازن المصالح والحد من التصرفات الانتهازية.</li> </ul>					

					<p><b>المحور الثاني: آليات حوكمة العلاقة مع العملاء:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاحتفاظ بسجلات متكاملة للعملاء تتضمن أماكن تواجدهم، وتفضيلاتهم المتوقعة</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>- يتم قياس رضا العملاء بشكل دوري.</li> <li>- تتم تلبية طلبات العملاء في الوقت المتفق عليه.</li> <li>- توجد إجراءات محددة للتعامل مع شكاوي العملاء لبناء مصداقية المنشأة.</li> <li>- لدى المنشأة سياسة لإدارة المرتجعات.</li> </ul>
					<p><b>المحور الثالث: آليات حوكمة التكامل الداخلي:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاعتماد علي معلومات السوق في صياغة الرؤية والاستراتيجية التنافسية للمنشأة.</li> <li>- ضمان قنوات اتصال فعالة بين أقسام وإدارات المنشأة.</li> <li>- لدى المنشأة نظام إنتاج مرن يعمل باستمرار علي تحسين جودة منتجات المنشأة.</li> <li>- لدى المنشأة نظام انتاج مرن يعمل باستمرار علي خفض تكلفة منتجات المنشأة</li> </ul>
					<p><b>المحور الرابع: آليات حوكمة تبادل المعلومات:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تتوفر قنوات اتصال فعالة لتبادل المعلومات بين المنشأة والموردين.</li> <li>- تتوفر قنوات اتصال فعالة لتبادل المعلومات بين إدارات وأقسام المنشأة.</li> <li>- تتوفر قنوات اتصال فعالة لتبادل المعلومات بين المنشأة والعملاء.</li> </ul>
					<p><b>المحور الخامس: آليات حوكمة جودة المعلومات</b></p>



					<p><b>المتبادلة:</b></p> <p>- يتم تبادل المعلومات بين المنشأة وشركائها التجاريين في التوقيت المناسب.</p> <p>- يتم تبادل المعلومات بين المنشأة وشركائها التجاريين تتصف بالمصادقية.</p> <p>- الاحتفاظ بخصوصية المعلومات المتبادلة بين المنشأة وشركائها التجاريين.</p>
--	--	--	--	--	---

(5) تهتم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بتوفير معلومات للإدارة عن سوق منتجات المنشأة، وأسعار المنافسين واستراتيجيتهم التنافسية، فهل تعتمد إدارة المنشأة علي المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في توفير المعلومات اللازمة لتحسين الأداء المالي والتنافسي للمنشأة:

نعم  لا

(6) إذا كانت إجابة سيادتكم في السؤال السابق بـ(نعم)، فضلا حدد درجة الأهمية النسبية مؤشرات الأداء المالي والتنافسي:

مهمة جدا	مهمة نوعا ما	مهمة إلي حد ما	غير مهمة	غير مهمة علي الإطلاق	مؤشرات الأداء المالي والتنافسي
					<p>- توفير منتجات المنشأة بأسعار تنافسية.</p> <p>- ارتفاع جودة منتجات المنشأة مقارنة بمثيلاتها.</p> <p>- اقتناص الفرص التسويقية الناتجة من تغير رغبات العملاء (ابتكار منتجات جديدة)</p> <p>- ارتفاع معدل نمو المبيعات.</p> <p>- انخفاض تكلفة منتجات المنشأة.</p> <p>- زيادة الحصة السوقية لمنتجات المنشأة.</p>

(7) هل تري سيادتكم أن التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يؤدي إلي تحسين الأداء المالي والتنافسي للمنشأة:

نعم  لا

(8) إذا كانت إجابة سيادتكم في السؤال السابق بـ(نعم) فضلا حدد درجة تأثير التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة علي مؤشرات الأداء المالي والتنافسي:

غير مؤثرة علي الإطلاق	غير مؤثرة	مؤثرة إلي حد ما	مؤثرة نوعا ما	مؤثرة جدا	مؤشرات الأداء المالي والتنافسي
					<p>يؤدي التكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب التكلفة المستهدفة إلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تحسين العلاقة بين المنشأة وشركائها التجاريين، ومن ثم ارتفاع جودة منتجات المنشأة مقارنة بمثيلاتها في السوق.</li> <li>- تحسين العلاقة بين المنشأة وشركائها التجاريين، ومن ثم التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي خفض التكلفة.</li> <li>- تحسين العلاقة بين المنشأة وشركائها التجاريين، ومن ثم توفير منتجات المنشأة بأسعار تنافسية.</li> <li>- سرعة الاستجابة والوصول إلي السوق، ومن ثم زيادة الحصة السوقية للمنشآت.</li> <li>- تحسين العلاقة بين المنشأة وشركائها التجاريين، ومن ثم تحقيق القيمة من وجهة نظر العملاء.</li> </ul>

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام والتقدير