

العنوان:	محددات إدارة التكلفة البيئية في ظل متطلبات الإدارة الإستراتيجية : مع دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	عبدالدايم، صفاء محمد
المجلد/العدد:	مج19, ع4
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	1057 - 1096
رقم MD:	753811
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المنشآت الصناعية ، المنافسة الإقتصادية ، الإدارة الإستراتيجية ، محاسبة التكاليف ، إدارة التكلفة
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/753811

محددات إدارة التكلفة البينية في ظل متطلبات

الإدارة الاستراتيجية مع دراسة ميدانية

د/صفاء محمد عبد الدايم

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة-جامعة قناة السويس

المخلص:

أدى اتساع دائرة المنافسة وزيادة الاعتماد على المصادر الخارجية للحصول على مكونات المنتج بدلا من تصنيعها داخليا إلى تحول المنافسة من منافسة بين المنشآت وبعضها البعض إلى منافسة بين شبكات الأعمال، ومن ثم أصبح غير كافيا أن تقتصر كل منشأة على إدارة تكاليفها من جانبها فقط حيث قد يكون السبب في ارتفاع تكاليفها هو ارتفاع تكاليف الأطراف الخارجية التي تتعامل معها، وبالتالي كان لابد من ظهور أداة جديدة تساعد المنشأة ومورديها وعملائها على إيجاد طرق جديدة لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء وزيادة قدرتها التنافسية، وقد كانت هذه الأداة هي أسلوب إدارة التكلفة البينية. ولكي يتم تطبيق إدارة التكلفة البينية بنجاح فلا بد من تحديد المحددات التي يمكن أن تعزز أو تحول دون تطبيقه، وتمثل هذه المحددات من وجهة نظر الباحثة في: نوع العلاقة البينية (من حيث الثقة/الاستقرار/الاستمرارية)، نوع المنتج (من حيث درجة تعقيده/هامش الربح)، نوعية المكون ومتطلباته التكنولوجية، درجة تطور ودقة نظم التكاليف المطبقة لدى أطراف العلاقة البينية، مدى قوة وسيطرة المنشأة في العلاقة البينية، آليات الضبط والتمكين. وقد تم تجميع بيانات الدراسة الميدانية باستخدام عينة من شركات تصنيع السيارات والصناعات الغذائية لها، وقد أظهرت الدراسة أن هناك تأثير معنوي لكلا من: نوع العلاقة البينية، سيطرة وقوة المنشأة في العلاقة البينية، نوع

المكون درجة تطور ودقة نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة، آليات الضبط والتمكين، على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البنينة في حين لا يوجد تأثير معنوي لنوع المنتج.

أولاً: موضوع البحث:

اهتمت الدراسات المحاسبية خلال الآونة الأخيرة بتطوير العديد من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة لدعم وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة، إلا أن أغلب الأساليب اقتصر تطبيقها على العمليات الداخلية في المنشأة ولم تأخذ في اعتبارها العلاقات التعاونية أو البنينة التي تسود بين المنشآت والتي يمكن أن تمثل فرصاً لخفض التكلفة وتعظيم العائد لجميع أطراف سلسلة الأعمال.

وقد أشار (Cooper & Slagmulder, 2004; Bhimani et al., 2011) إلى أن التطورات السريعة في بيئة الإنتاج واتساع دائرة المنافسة وزيادة حدتها، بالإضافة إلى زيادة الاعتماد على المصادر الخارجية للحصول على مكونات المنتج بدلا من تصنيعها داخليا، قد أدت إلى ضرورة الاهتمام بآلية العلاقات الخارجية لتحقيق مزايا تنافسية من خلال التركيز على تحويل العلاقة بين أطرافها إلى علاقة تعاونية، والتركيز على العمليات والأنشطة المنتجة للقيمة لجميع الأطراف.

كما أضاف (kwak&Gavirneni,2011) أنه لا يمكن للمنشأة في الوقت الحالي أن تحقق مستوى تنافسي مستديم بالتركيز على أدائها الفردي فقط، بل يجب أن يكون تركيزها على سلسلة التوريد الخاصة بها ككل والقادرة على إشباع الاحتياجات المتغيرة للعملاء في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة وبأقل التكاليف الممكنة.

وتبرز أهمية هذا التوجه في ضوء الاعتقاد بأن المنافسة في مجال الأعمال ستتحوّل مستقبلا إلى منافسة بين شبكات الأعمال وليس بين المنشآت وبعضها البعض، بالإضافة إلى أن الركيزة التي يعتمد عليها بناء الميزة التنافسية يتمثل في القدرة على تحقيق التكامل بين مختلف أطراف الشبكة لتوفير أقصى إشباع لاحتياجات العملاء بسرعة عالية وتكلفة

منخفضة (wu et al., 2014; Palma-Meudoza. et al., 2014)

مما سبق يتضح للباحثة أنه لم يعد مجدياً أو كافياً قصر تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة على العمليات الداخلية في المنشأة، حيث أصبح ذلك غير كافياً للحفاظ على القدرة التنافسية لاقتصارها على خفض تكاليفها من منظور ورؤية داخلية فقط، مما قد يعني الاستمرار في خفض تكاليف أنشطتها داخلياً في حين أن أسباب ارتفاع التكلفة قد يعود إلى ارتفاع تكاليف الأطراف الخارجية التي تتعامل معها. ومن ثم ظهر مدخل إدارة التكلفة البينية. حيث يرى (Saeed et al., 2005; suomala et al. 2010) أن أسلوب إدارة التكلفة البينية يعبر عن استجابة المحاسبة الإدارية للتطور الذي حدث في العديد من سلاسل التوريد حيث يساعد المنشأة وعملائها ومورديها على إيجاد طرق إضافية لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء وزيادة مقدرة المنشأة على خدمة العملاء في إطار الالتزام والثقة المتبادلة بينهم للكشف عن الفرص الإضافية لتحقيق وفر في التكلفة وتحسين الأداء.

وتساعد إدارة التكلفة البينية على تخفيض درجة عدم تناظر المعلومات بين المشتري والموارد خاصة فيما يتعلق بالموارد الخارجية أو تحديد أو تغيير المواصفات، حيث يتم إدارة التكلفة البينية عندما يسبب عدم تناظر المعلومات لدى المشتري إلى طلب مواصفات من المورد قد لا يستطيع الأخير مقابلتها في ظل سعيه إلى تحقيق أرباح مقبولة (محمود عبد الفتاح، ٢٠١١).

ويمكن أن يكتنف بداية تطبيق إدارة التكلفة البينية تخوف الإدارة وحرصها على تجنب مخاطر الإفصاح عن المعلومات، ويرى (Gooper & Slagmulder, 2004) أنه يمكن أن تزول تلك المخاوف بزيادة درجة الثقة بين جميع الأطراف، حيث أن أي تعاون حول تطبيق إدارة التكلفة البينية يتطلب توافر قدر من التكامل ودرجة عالية من الثقة بين أطراف السلسلة، بالإضافة إلى أن العائد المتوقع من تبني هذا الأسلوب والمتمثل في تدنية التكاليف واستقرار العلاقات يفوق تلك المخاطر (Agndal & Nilsson, 2009, 2010).

ولكي يتم تطبيق إدارة التكلفة البينية بنجاح ترى الباحثة أنه لا بد من تحديد العوامل أو المحددات التي يمكن أن تعزز أو تحول دون تطبيق الأسلوب، وبمعنى آخر الإجابة على التساؤل التالي:

ماهي العوامل المؤثرة على اتخاذ قرار تطبيق أسلوب إدارة التكلفة البيئية من عدمه؟

ثانيا: هدف البحث:

يهدف البحث بشكل رئيسي إلى التعرف على إمكانية الاستفادة من أسلوب إدارة التكلفة البيئية في تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية المستدامة، وتحديد العوامل والمحددات التي تعزز وتساعد على نجاح تطبيقه وكيفية تعظيم الاستفادة منه لجميع الأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بسلسلة الاعمال، الامر الذي يساهم في زيادة الثقة بين أطراف السلسلة ومن ثم زيادة حجم الاعمال.

ثالثا: أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من حداثة وأهمية أسلوب إدارة التكلفة البيئية ومتطلبات تطبيقه وندرة الدراسات التي تناولته. بالإضافة إلى محاولة اكتشاف المحددات الداخلية والخارجية التي تؤثر على نجاح تطبيق الإدارة البيئية للتكاليف لما يحققه هذا النجاح من مزايا لأطراف العلاقة البيئية (المنشأة ومورديها وعملائها).

رابعا: فروض البحث:

تتمثل فروض البحث في ستة فروض تعكس محددات تطبيق أسلوب إدارة التكلفة البيئية والتي تم تطويرها من خلال الدراسات السابقة لتحقيق أهداف البحث وهي:

١. كلما زادت درجة تعقيد المنتج وانخفض هامش ربحه زادت احتمال نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية.
٢. يزداد احتمال نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية للمكونات التي تتميز بمستوى منخفض من المتطلبات التكنولوجية.
٣. يزداد احتمال نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية كلما كانت علاقتها مع الأطراف الأخرى تتسم بدرجة عالية من الاستقرار والثقة والاستمرارية.

٤. يزداد احتمال نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البينية في حالة ما إذا كانت المنشأة هي الطرف الأقوى والمسيطر في العلاقة البينية.

٥. كلما توافرت آليات ضبط وتمكين مناسبة زاد احتمال نجاح المنشأة في إدارة التكاليف البينية.

٦. كلما زادت درجة تطور ودقة نظم التكاليف المطبقة لدى أطراف العلاقة البينية ساهم ذلك في نجاح إدارة التكلفة البينية.

خامسا: منهج البحث:

يعتمد البحث على استخدام كلا من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، حيث تقوم الباحثة باستقراء ما تم تناوله في الدراسات السابقة عن العلاقات البينية بين المنشأة ومورديها وعملائها، ومفهوم إدارة التكلفة البينية ومقومات نجاحها وذلك للوصول إلى فروض البحث، ثم استخدام المنهج الاستنباطي في محاولة لاختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية على عينة من المنشآت الصناعية المصرية، بهدف استنتاج المحددات اللازمة لنجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية بما يساهم في ضبط وترشيد التكاليف لدى الأطراف ذات العلاقة بهذه التكاليف، وبناء سلسلة استراتيجية بين هذه الأطراف في مجالات التوريد والتصنيع.

سادسا: خطة البحث:

لتحقيق هذه البحث سيتم تقسيمه إلى النقاط التالية:

١. مفهوم العلاقات البينية والنظريات المفسرة لها.

٢. المحددات الاستراتيجية لنجاح إدارة التكلفة البينية.

٣. الدراسة الميدانية.

٤. الخلاصة والنتائج والتوصيات.

وستتناول الباحثة ما سبق تفصيلاً كما يلي:

١. مفهوم العلاقات البينية والنظريات المفسرة لها:

في ظل التطورات السريعة في بيئة التصنيع قد لا تستطيع المنشآت ملاحقه هذه التطورات وتحقيق العديد من المزايا، ومن ثم فإنها تلجأ إلى التعاون مع أطراف أخرى خارج الحدود التنظيمية للمنشأة لكي تساعد في إنجاز أعمال معينة أو القيام بعمليات تشغيل لبعض مكونات المنتج الذي تقوم بإنتاجه. ومع ارتفاع نسبة هذه المكونات إلى إجمالي قيمة المنتج تتجه المنشأة إلى إبرام عقود طويلة المدى وبناء علاقات شراكة استراتيجية، أو ما يعرف بالعلاقات البينية القائمة على التعاون بين أطراف هذه العلاقة سواء على مستوى علاقة ثنائية أو على مستوى شبكة أعمال، حيث يمكن لكل الأطراف تحقيق فوائد من خلال الجهود المشتركة.

وقد عرف (Williams, 2005) العلاقة البينية بأنها مجموعات من المنشآت والمنظمات المنفصلة قانونياً والمتصلة ببعضها البعض من خلال علاقات التبادل والأهداف المشتركة التي يتم الحفاظ عليها واستمرارها. ويشير (Dent, 2006) إلى أن العلاقات البينية تتبع من احتياج منشأتين أو أكثر إلى التعاون معاً لإنجاز عمل معين بناء على رغبتهم، والثقة بينهم، والمنافع المتفق عليها. ومن ثم فلكي يمكن إدارة هذه العلاقات بنجاح لا بد من توافر الثقة بين أطراف العلاقة، وأن تكون هناك منافع متبادلة بين جميع الأطراف، وأن يكون الدخول في هذه العلاقة طوعية دون ضغوط.

وقد قدم (Barringer & Harrison, 2000) العديد من النظريات التي تفسر قيام هذه العلاقة من أهمها:

١. نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقات: والتي تركز على كيفية تنظيم المنشأة للأنشطة التي تتخطى حدودها التنظيمية

حتى تتمكن من خفض إجمالي تكاليف إنتاجها وعملياتها، حيث يتم تفسير هذه العلاقة، بأنها صفقة بين المنشأة والأطراف الأخرى. ويتم تطبيق هذه النظرية عندما يتطلب من إدارة المنشأة اتخاذ قرار الصنع أو الشراء لبعض مكونات المنتج، أو قرار المشاركة، حيث قد يكون من الأفضل اقتصادياً بالنسبة للمنشأة أن تقوم بشراء هذا المكون

من منشأة أخرى خبيرة في إنتاجه بدلا من أن تقوم هي بتصنيعه، وفي حالات أخرى قد يكون من الأفضل الدخول في علاقة شراكة لتجنب تكاليف السلوك الانتهازي الذي قد يظهره أحد أطراف العلاقة البينية، بالإضافة إلى تجنب المنشأة القيام بنشاط لا يتناسب مع كفاءتها أو ذو تكلفة مرتفعة، وبالتالي يمكن للمنشآت المكونة للعلاقة الاستفادة من التخصص الذي يمكن أن يساهم في تخفيض التكلفة الكلية.

٢. نظرية التبعية (أو الاعتمادية): وتركز هذه النظرية على الموارد التي لا بد أن تحصل عليها المنشأة من المصادر الخارجية لكي تحافظ على بقاءها واستمرارها، حيث ترى هذه النظرية أن الحاجة إلى الحصول على الموارد يمكن أن تخلق حالات التبعية واعتماد المنشأة على أطراف أخرى خارجية، وهذه الأطراف قد تكون الموردين أو المقترضين أو المنافسين أو أي طرف آخر له صلة بعمل المنشأة. ولإدارة هذه التبعية فإن المنشأة تدخل في علاقات شراكة مع منشآت أخرى للحصول على الموارد الهامة وتعزيز مركزها مقارنة بالمنشآت الأخرى.

٣. نظرية الاختيار الاستراتيجي: حيث يرى مؤيدي هذه النظرية أن المنشأة سوف تسعى إلى إقامة تحالفات بينية لزيادة قدرتها التنافسية المستدامة من خلال تكوين علاقات تعمل زيادة قوتها السوقية أو زيادة كفاءتها في البحوث والتطوير والإنتاج.

٤. نظرية التعلم: حيث تقوم هذه النظرية على فرضية أن العلاقات يمكن أن تكون وسيلة فعالة لنقل المعرفة واكتساب المهارات والإمكانيات التكنولوجية بين أطراف العلاقة مما يساعد المنشأة على تدعيم وضعها التنافسي.

ويشير (Cooper & Slagmulder, 2003) إلى أن المنشأة يمكنها أن تدعم مركزها التنافسي والاستراتيجي وتخفيض تكاليفها من خلال تنسيق برامج إدارة تكلفتها مع المشاركين في العلاقة البينية، كما يرى (Ellram, 2002) أن العلاقات البينية توفر فرصة جيدة لتجمع العديد من المهارات المتنوعة لتطوير المنتجات والخدمات، كما أن مساعدة الموردين على تحسين وتطوير أدائهم يمكن أن يكون مدخلا مناسباً لتحسين جودة المنتجات وخفض تكاليفها.

وتستنتج الباحثة مما سبق أن العلاقات البيئية القائمة على الثقة وتحقيق منافع متبادلة لأطرافها ويمكن أن تكون وسيلة مناسبة للتغلب على السلوك الانتهازي الذي قد يتواجد لدى أحد أطراف هذه العلاقة وخفض حالة عدم التأكد والمشاركة في إدارة التكلفة والمخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة أو أي طرف آخر مشارك في هذه العلاقة، بالإضافة إلى إمكانية الحصول على التمويل اللازم خاصة بالنسبة للمنشآت الصغيرة. كما أن الثقة بين أطراف العلاقة سوف تعمل على خفض الصراعات بينهم وخفض تكاليف التفاوض وحل مشاكل عدم التماثل بينهم، مما يزيد من قدرتهم على تحقيق التعاون والتفاعل بينهم ويساعد على تدعيم العلاقة البيئية وتنسيق الجهود المشتركة بينهم لخفض التكاليف لدى جميع الأطراف وبما يسمح بتحقيق ميزة تنافسية، وذلك من خلال برامج إدارة التكلفة البيئية حيث تعتبر بمثابة ممارسة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة، والتي تمتد إلى ما وراء التكلفة الداخلية لتشمل إدارة تكاليف أطراف العلاقة البيئية.

٢. الحددات الاستراتيجية لنجاح إدارة التكلفة البيئية:

أشارت بعض الدراسات إلى ارتفاع نسبة تكاليف عملية التوريد بما يتضمنها من تكلفة شراء، نقل، مقاوله، تخزين وتعهد، لتمثل ما يقرب من ٧٠% من تكلفة المنتج النهائي مما يجعل المنشأة معرضة لعدم القدرة على تحقيق ميزة تنافسية من مجرد محاولات خفض التكلفة داخل حدود المنشأة، مما يستلزم الرقابة على ما يتم خارج حدودها ويتطلب ذلك توسيع نطاق تركيز الإدارة الاستراتيجية للتكلفة إلى مدى خارج حدود المنشأة، بحيث تأخذ في الاعتبار إدارة كلا تكاليف البيئة الداخلية والبيئة الخارجة للمنشأة، نظرا لأن عملية إدارة التكلفة داخل الحدود التنظيمية للمنشأة غير كافية لدعم مركزها التنافسي، حيث أن ما يحدث من تكاليف خارج بيئة المنشأة يمكن أن ينعكس على ما يحدث من تكاليف داخل بيئتها Mouritsen, et al., 2001; Goad & Scapens , 2006 ; Choe, 2011; Fayard, et

(al., 2014; Gonzaga, et al., 2015

٢-١ مفهوم إدارة التكلفة البيئية:

اكتسب مفهوم إدارة التكلفة البيئية أهميته من تحول المنافسة بين المنشآت إلى المنافسة بين سلاسل التوريد على مستوى الصناعة ككل للمنتج ومكوناته، حيث يسعى كل أعضاء سلسلة التوريد من خلال إدارة التكلفة البيئية إلى

خفض التكاليف والاستخدام الأمثل للموارد، بالإضافة إلى أن زيادة تداخل المصالح بين المنشأة وعملائها ومورديها أدى إلى زيادة الحاجة إلى آلية تأخذ في اعتبارها إدارة تكاليف البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة معاً، وبما يحقق أو يعظم الميزة التنافسية لجميع الأطراف ذات العلاقة بصناعة معينة كهدف نهائي يسعى جميع أطراف السلسلة لتحقيقه.

وقد عرف (Kulmala et al., 2002) إدارة التكلفة البينية بأنها أداة لتحقيق التكلفة الأقل من خلال التنسيق والتعاون بين أعضاء سلسلة التوريد لإدارة وتخفيض التكلفة، كما عرفها (Cooper & Slagmulder, 2003) بأنها مدخل منظم يضم مجموعة متكاملة من أدوات وآليات إدارة التكلفة يتم تطبيقها من خلال الجهود المشتركة بين الموارد والمنشأة لإدارة التكلفة التي تتخطى حدود المنشأة.

ويرى كلا من (Coad & Cullen, 2006) أن الإدارة البينية للتكلفة هي بمثابة عملية إدارة للتكلفة على نطاق واسع يمتد خارج حدود المنشأة، حيث تستخدم البيانات التكاليفية في وضع الأهداف الاستراتيجية التي تساعد على تحقيق مزايا نسبية مستديمة للمنشأة.

ومن ناحية أخرى، أشار (Fayard et al 2012) إلى أن إدارة التكاليف البينية تقوم على التكامل بين تحليل سلسلة القيمة البينية وتحليل محركات التكلفة الداخلية ، وذلك من خلال التركيز على إدارة التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي تؤثر على المنشأة وشركائها.

كما يعرفها (McNair, 2007) بأنها مجموعة مترابطة من أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، والتي تقوم بتجميع وتحليل المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بتكاليف المنشأة ومورديها، وتكوين علاقات استراتيجية مع الموردين لزيادة القيمة المقدمة للعملاء ومحاولة الحصول على ميزة تنافسية. كما يشير (Bastl et al 2010) إليها بأنها مدخل لإدارة التكلفة من خلال الجهود المشتركة للمنشأة وعملائها ومورديها.

ويعرفها باحث آخر (محمود عبد الفتاح، ٢٠١١) بأنها تعني التنسيق بين أنشطة وجهود المنشآت أعضاء سلسلة التوريد وتجاوز الحدود التنظيمية لها مما يؤدي إلى تحسين أداء السلسلة وتعظيم ربحتها، ويرر تحمل التكلفة البينية في

عمليات التبادل بين أعضائها ويحقق الموازنة بين هذه التكلفة والقيمة المتولدة عنها مما يكون له مردودا إيجابيا على جميع أعضاء السلسلة.

مما سبق يتضح للباحثة أن جميع التعاريف السابقة تتفق على أن الهدف من إدارة التكلفة البيئية هو تحسين الوضع الاستراتيجي للمنشآت أعضاء العلاقة البيئية من خلال تحقيق أعلى قيمة للعملاء عند أقل تكلفة ممكنة، والاستفادة من مزاياها في تحسين عوامل النجاح التي تتمثل في الجودة والتكلفة والابتكار وذلك بإدارة كلا من التكاليف التي تحدث داخل حدود المنشأة والتكاليف التي تحدث خارجها من خلال التعاون وتبادل المعلومات بين أطراف العلاقة لتحسين ورفع كفاءة العمليات المتداخلة بينهم وفي تصميم المنتج النهائي، بل قد تتعدى هذه العلاقة والتي يتم التعبير عنها بالتدفقات التي تحدث بينهم سواء كانت تدفقات للطلب والمعلومات والمنتجات والخدمات إلى عملاء العملاء الأساسيين وموردي الموردين الأساسيين، في محاولة لخفض التكلفة المتعلقة بالمنتج النهائي مع عدم التضحية بمستوى الجودة الذي يرضي العملاء.

ولضمان نجاح الجهود المبذولة لإدارة التكلفة البيئية لا بد من توافر بعض المقومات التي تساعد في تهيئة الظروف الملائمة لتفعيل أدوات إدارة التكاليف البيئية. ويرى (Ellram, 2002) أن أهم هذه المقومات هو اهتمام ودعم الإدارة العليا لمبادرات إدارة التكلفة البيئية واقتناعها بمدى مساهمتها في إدارة التكلفة.

كما أن عملية اختيار الموردين القادرين على الوفاء بالتزاماتهم تجاه المنشأة في موعدها وبمستوى الجودة المتفق عليه يساعد على توافر الثقة واستمرار العلاقات معهم، مما يتطلب ضرورة جمع البيانات والمعلومات الكافية عن كل الموردين الذين يمكنهم توفير الموارد المطلوبة وتحليل هذه المعلومات لاختيار أفضل مصادر التوريد، والتي يكون لديها القدرة والرغبة في التعاون مع المنشأة لتخفيض التكاليف البيئية وتحقيق منافع لكل أطراف العلاقة، ويرى كلا من (Agndal & Nilsson, 2008) أن تعاون أي مورد مع المنشأة في إجراءات إدارة التكلفة بهدف تدنية تكاليفهم لن يتحقق إلا إذا تأكد أن هناك عائد يمكن أن يتحقق له نتيجة هذا التعاون سواء كان عائد مادي أو عائد غير مادي مثل ضمان استقرار حجم مبيعاته للمنشأة على المدى الطويل.

ويشير (Dekker, 2008) إلى أهمية قيام المنشأة بمساعدة الموردين الذين تم اختيارهم في تحسين وتطوير مستوى أدائهم من خلال الاجتماع معهم للتعرف على مؤشرات الأداء الرئيسية وإمدادهم بالمساعدة الفنية والتدريب واللازم ودعم عمليات التحسين لديهم حيث أن تدني مستوى الأداء الفني والتكنولوجي الذي تقوم عليه العمليات الداخلية للمورد يمكن أن يؤثر على تكاليف المنشأة.

أيضا، فإن مستوى مشاركة وتبادل المعلومات تلعب دورا هاما في نجاح عملية إدارة التكلفة البينية، وتتوقف درجة أو مستوى مشاركة المعلومات على عاملين رئيسيين هما: جودة المعلومات وتكلفة الحصول عليها، حيث تعبر جودة المعلومات عن مدى ملائمة المعلومات للغرض الذي تم الحصول عليها من أجله وإمكانية الوصول إليها. ولا شك أن كلا من جودة المعلومات وتكلفة الحصول عليها سيكون لها تأثير مباشر على درجة مشاركة المعلومات بين أطراف العلاقة البينية، مما يتطلب ضرورة مناقشة التحسينات الممكنة أو الاستثمار في شبكة تكنولوجيا معلومات حديثة تحقق سرعة نقل ومشاركة المعلومات في الوقت المناسب (Zhou & Benton 2008; Reese ,2010; Mohd-Jamal & Tayles, 2014). ولا شك أن توافر الثقة بين الأطراف المتعاملة يقلل من درجة عدم التأكد ويسهم في الإفصاح عن المعلومات دون تردد أو خوف من ظهور أي سلوك انتهازي (Potocan, 2009).

بالإضافة إلى ما سبق، فإن إدارة التكلفة البينية أثناء مرحلة تصميم المنتج عن طريق فرق مشتركة تضم أعضاء ممثلين للمنشآت المكونة للعلاقة البينية أو التفاعل والتواصل بين فرق التصميم في المنشآت يمكن أن يساهم بشكل فعال في تخفيض تكلفة المنتج حيث يتم في هذه المرحلة تحديد جزء كبير من تكلفة المنتج، وبالتالي يمكن من خلال هذا التواصل وضع مقترحات لتغيرات في تصميم المنتج أو المكونات التي يتضمنها أو أساليب تشغيلها، في محاولة لإيجاد حلول لتحقيق التكلفة المنخفضة والتي ستكون أفضل بالمقارنة بما إذا كانت فرق التصميم تعمل بشكل من (Cooper & Slagmulder, 2004)

وتعقبا على ما سبق ترى الباحثة أنه بالرغم من أهمية اقتناع الإدارة العليا للمنشأة بمساهمة إدارة التكلفة البينية في خفض التكلفة وزيادة القيمة، إلا أن ذلك لن يكون كافيا بدون توافر الاستعداد والرغبة لدى جميع أطراف العلاقة البينية

للاشتراك في تطبيق إدارة التكلفة البيئية، وعدم التخوف من مشاركة وتبادل المعلومات بينهم وذلك من خلال فرق عمل مشتركة من ممثلين لجميع الأطراف، والاستثمار في شبكة تكنولوجية متقدمة تحقق سرعة نقل ومشاركة المعلومات في الوقت المناسب في إطار الثقة المتبادلة بين جميع أطراف العلاقة البيئية.

٢-٢ المحددات الاستراتيجية اللازمة لنجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية:

حيث أن تحقيق ودعم الميزة التنافسية لا يقتصر على كفاءة التشغيل الداخلي وإدارة تكلفة المنشأة فقط بل يتطلب تحقيق ذلك الاعتماد على الموردين الأكثر كفاءة وامتداد عملية إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية، فإن ذلك يستلزم أن تكون المنشأة على معرفة دقيقة بالتكاليف التي تحدث لدى الموردين وهيكلها بالإضافة إلى معلومات أخرى ذات صلة بالتكاليف، حتى يتسنى تنسيق جهودهم المشتركة لإيجاد الحلول الأقل تكلفة عبر جميع الأنشطة التي تمارسها المنشأة وتحديد درجة التعاون المحتملة، ومن ثم تحديد ما إذا كان من الأفضل تطبيق إدارة التكلفة البيئية من عدمه قبل الشروع في تطبيقها، والتي تفسر أيضا سبب اختلاف درجة ونطاق التطبيق حيث قد لا تناسب هذه الفلسفة بعض الحالات التي لا يتحقق لها من وفورات التطبيق ما يفوق تكلفته، بل ربما ينتج عن ذلك نتائج عكسية من منظور التكلفة والمنفعة.

ومن ثم تحاول الباحثة عرض أهم المحددات الاستراتيجية التي تؤثر على اتخاذ قرار تطبيق إدارة التكلفة البيئية من عدمه والتي تعكسها فروض الدراسة والتي سيتم اختبارها لاحقا في هذا البحث وذلك من خلال الدراسة الميدانية على بعض المنشآت الصناعية، وتمثل أهم هذه المحددات فيما يلي:

٢-٢-١ نوع المنتج: أوضح (Rocha & Souza, 2011) أن تحليل نوعية المنتج يمكن أن تتم من بعدين،

الأول-هامش الربح للمنتج، الثاني-يتمثل في درجة تعقيد المنتج، حيث سيكون الدافع لإدارة التكلفة البيئية في محاولة لخفضها للمنتجات التي تحقق هامش ربح أقل من المستهدف تحقيقه أقوى منه في حالة المنتجات التي تحقق هامش ربح مساوي أو أعلى من هامش الربح المستهدف حيث لا توجد فرصة لتخفيض تكاليفه، وبالتالي فإن أي محاولة لإدارة

التكلفة البيئية قد تؤدي إلى إهدار الموارد بدون تحقيق أي وفورات تكاليفية، كذلك بالنسبة لبعدها درجة تعقيد المنتج والذي يتطلب تحليل المنتج وفقا لمواصفاته، فكلما زادت درجة تعقيد المنتج انعكس على تكاليفه بالزيادة، وبالتالي فإن إدارة التكلفة البيئية في هذه الحالة سيؤدي إلى إدارة تكاليف المنتج بشكل أفضل حيث سيكون لدى المنشأة الدافع والحافز للتعاون مع شركائها من أجل تخفيض التكاليف وتخفيض درجة تعقيد المنتج من خلال فرق العمل المشتركة ومن ثم تحقيق منافع مشتركة لجميع الأطراف.

• ومن ثم يمكن صياغة الفرض الأول كما يلي: كلما زادت درجة تعقيد المنتج وانخفض هامش ربحه كلما كان من الأفضل تطبيق (كلما زادت فرصة نجاح المنشأة في) إدارة التكلفة البيئية.

٢-٢-٢ نوع المكون: يرى (Rocha & Souza, 2011) أن مكونات المنتج التي تتطلب تطبيق إدارة

التكلفة البيئية هي تلك المكونات التي تتميز بمستوى منخفض من المتطلبات التكنولوجية وانخفاض نسبة قيمة المكون في المنتج (حيث يتم تحديد نسبة قيمة المكون في المنتج بقسمة ربحية المكون على تكلفته) فكلما قلت نسبة قيمة المكون دل ذلك على ارتفاع تكلفته وزادت الحاجة إلى إدارة تكاليفه البيئية ومع انخفاض المتطلبات التكنولوجية للمكون تزداد إمكانية التفاوض مع الموردين والمعهدين لتخفيض التكلفة المكون.

ومن ثم يمكن صياغة الفرض الثاني كما يلي: تزداد احتمالات نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية للمكونات التي تتميز بمستوى منخفض من المتطلبات التكنولوجية.

٢-٢-٣ نوع العلاقة البيئية: سبق أن أوضحنا أهمية وجود علاقة إيجابية بين المنشأة وعملائها ومورديها تتسم

بالاعتماد والمنفعة المتبادلة حيث لا يمكن للمنشأة إتمام منتجها بدون مدخلات مورديها، كما أن عدم قيامها بالإنتاج سيؤثر سلبا على مورديها فالمنفعة متبادلة بين كليهما وسوف يساعد ذلك على استقرار العلاقة بين جميع الأطراف. وحتى يمكن تحقيق هذا الاستقرار لا بد أن تتسم هذه العلاقة بدرجة عالية من الثقة والتي يمكن توافرها مع طول فترة العلاقة البيئية وعدم وجود سلوك انتهازي لدى أي طرف.

ويشير (Reese, et al 2010) إلى أن نوع العلاقة بين المنشأة ومورديها يحدد إلى أي مدى يمكن أن يتحقق التعاون فيما بينهم من أجل تنسيق الأنشطة المختلفة حتي يتمكنوا من تدنيه التكاليف لديهم، كما يفضل أن تكون العلاقة بينهم مدتها طويلة. كما يري (Srikathan, s 2005) أن زيادة حدة المنافسة قد فرضت على المنشأة اختيار نوعية معينة من الموردين ممن يتصفون بالكفاءة في الأداء، وبالتالي جودة المكونات الموردة منهم كما أن لديهم القدرة والقابلية لتكرار التعامل مع المنشأة أكثر من مرة.

وتشير العديد من الدراسات إلى أن علاقات الشراكة القائمة على الثقة تتميز بإمكانيات أكبر لتطبيق إدارة التكلفة البينية، حيث تعد الثقة أحد عوامل نجاح علاقات الشراكة والتحالفات الاستراتيجية لما تحققه هذه الثقة من مزايا عديدة تتمثل في توفير البيئة التي تزيد من المنافع المتبادلة لجميع الأطراف وتسهيل العمل التعاوني وبناء فريق عمل لحل المشكلات، مما يزيد من كفاءة أداء المهام والجهود المشتركة في أنشطة البحوث والتطوير وتحقيق مستوى أعلى من التكنولوجيا، وزيادة تبادل المعلومات مما يساعد على تخفيض مخاطر السلوك الانتهازي وزيادة ولاء الأطراف للعلاقة القائمة (Varoutsas & Scapens, 2015; Sadeghi & Jokar. 2014; Uddin, 2013; Coad & Cullen, 2006; Myhr & Spekman, 2005; Hakansson & Lind, 2004)

ويري (Cooper & slagmulder, 2004) أنه قد يصادف بداية تطبيق إدارة التكاليف البينية تخوف الإدارة وحرصها على تجنب مخاطر الإفصاح عن المعلومات الخاصة بمنشأتهم إلا أن هذا التخوف يمكن أن يزول تدريجياً بزيادة الثقة بين جميع الأطراف.

مما سبق يمكن صياغة الفرض الثالث للدراسة فيما يلي: يزداد احتمال نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البينية كلما كانت علاقتها مع الأطراف الأخرى تتسم بدرجة عالية من الاستقرار والثقة والاستمرارية.

٢-٢-٤ مستوى التوازن في العلاقات البينية بين المنشأة والموردين: أوضحت إحدى الدراسات (Das,)

(2006) إمكانية محاولة كل طرف من أطراف العلاقة البينية لخفض قوة الطرف الآخر لمنع ظهور السلوك الانتهازي،

وذلك بأن تقوم المنشأة بإيجاد بدائل أخرى للتوريد وحثهم على المنافسة بينهم، وقيام المورد بإيجاد بدائل عن المنشأة وذلك بتوسيع قاعدة عملائه وإقامة علاقات تعاونية مع منشآت أخرى.

ويمكن تبويب الموردين وفقاً لدرجة اعتماد كل طرف على الآخر (اعتماد المورد على المنشأة، اعتماد المنشأة على

المورد) كما في المصنوفة التالية: (Cooper & Slagmalder,1999)

منخفض	مرتفع	درجة اعتماد المنشأة على المورد
		درجة اعتماد المورد على المنشأة
النوع الثاني من الموردين (ب)	النوع الأول من الموردين (أ)	مرتفع
النوع الرابع من الموردين (د)	النوع الثالث من الموردين (ج)	منخفض

شكل رقم (١) مصنوفة درجة الاعتمادية

المصدر (Cooper & Slagmalder,1999)

ويعتبر النوع الأول من الموردين (أ) أهم الموردين بالنسبة للمنشأة حيث أن درجة اعتماد كلا منها على الآخر مرتفعة، ومن ثم فإنه يمكن عمل عقود طويلة الأجل معهم لتوريد احتياجات المنشأة من الخامات والمكونات، ومساعدتهم في تطوير أدايتهم وتقديم المقترحات لهم لخفض التكلفة والاشتراك معا في إدارة التكلفة.

أما النوع الثاني من الموردين (ب) فيمكن أن تتعاون معهم المنشأة وتحفزهم من أجل تخفيض تكلفة الخامات والمكونات التي يتم توريدها للمنشأة، حيث أن اعتماد المنشأة عليهم ضعيف في حين أنها تعتبر عميل رئيسي لهم مما يمكنها من الضغط عليهم لتخفيض تكلفتهم والمشاركة في إدارة التكلفة.

النوع الثالث من الموردين (ج) وهم الموردين الذين تعتمد عليهم المنشأة للحصول على متطلباتها فإنهم يمثلون الطرف الأقوى، وبالتالي فإنه من الصعب إخضاعهم أو الضغط عليهم للاشتراك في إجراءات إدارة التكلفة، ويحتاجون إلى مزيد من الحوافز لإدارة العلاقات معهم أو البحث عن بدائل لهم.

أما النوع الأخير (د) وهم موردون تتسم درجة الاعتماد بينهم وبين المنشأة بالانخفاض فالمنشأة لا تمثل عميل رئيسي بالنسبة للمورد من هذا النوع من الموردين، ولذا فإن علاقته بالمنشأة لا تجاوز مجرد سعيه لبيع منتجاته للمنشأة دون أي محاولة للتعاون معها حيث أن لديه قاعدة واسعة من العملاء، كما أن هذا النوع من الموردين لا يمثلون موردون أساسيون للمنشأة حيث يمكنها الحصول على نفس المواصفات ومستوى جودة ما يوردونه من خامات ومكونات من السوق مباشرة.

مما سبق يتضح أن العلاقة مع النوع الأول من الموردين (أ) تعكس أعلى درجة من الاعتماد المتبادل والثقة والتعاون والاستقرار بحيث يمكن أن تكون هناك مشاركة بين الطرفين في مراحل تصميم المنتج ومكوناته، وعمل تبادل لموظفي المنشآت لاكتساب المعرفة واقتراح الحلول البديلة لإدارة التكلفة ووضع أنظمة مشتركة لإدارة التكلفة، يليه ترتيباً في الأهمية، العلاقة مع النوع الثاني من الموردين، حيث يقدم المورد من هذا النوع درجة أقل (بالمقارنة بالمورد من النوع أ) من الاعتماد المتبادل والثقة والاستقرار والتعاون، إلا أنه يمكن أن يشترك مع المنشأة في تحديد تفاصيل المكونات اللازمة لتحقيق التصميم الذي ترغبه المنشأة في المنتج النهائي، كما أن العلاقة مع هذا المورد كافية لتدعيم الجهود المشتركة بينهم لإدارة التكلفة. ومن ثم يمكن القول أن هذين النوعين من الموردين (أ، ب) يعتبروا أكثر قبولا للاشتراك في إدارة التكلفة. أما بالنسبة للنوع الثالث من الموردين (ج) فإن هذا النوع يعتبر هو الطرف الأقوى المسيطر في العلاقة البيئية، كما أن العلاقة مع النوع الرابع من الموردين (د) تتسم بمستوى أقل من الاستقرار والتعاون والثقة، وبالتالي فإن احتمالات نجاح إدارة التكلفة بالمشاركة معهم تعتبر ضعيفة أو تكاد تكون معدومة.

مما سبق يمكن وضع الفرض الرابع وهو: تزداد احتمالات نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية مع زيادة اعتماد الطرف الآخر في العلاقة البيئية عليها (المنشأة هو الطرف الأقوى والمسيطر في العلاقة).

٢-٢-٥ الآليات المتاحة: ويقصد بهذه الآليات والأدوات التي تقدم لدعم عملية إدارة التكلفة البيئية من أجل

جعلها عملية ممكنة وناجحة، وقد قسم (Rocha & Souza, 2011) هذه الآليات إلى نوعين:

• آليات الضبط، وهي الآليات التي تستخدم للملاحظة والتصويب وتستمد من القواعد والإجراءات الرقابية والتي يجب وضعها قبل تطبيق إدارة التكلفة البنينة، ومن هذه الأدوات التكلفة المستهدفة والتقديرات البنينة.

• آليات التمكين، وهي تمثل أدوات تدعم المهارات والكفاءات اللازمة للتغلب على المشاكل التي يمكن أن تنتج من تطبيق إدارة التكلفة البنينة، كما تساعد أطراف العلاقة في تنسيق جهودهم لتحقيق أهداف إدارة التكلفة، ومن أمثلة هذه الآليات هندسة القيمة وسجلات المحاسبة المفتوحة، وإدارة التكلفة المتزامنة.

وبالتالي فإن الفرض الخامس المرتبط بهذا المحدد سوف ينص على أنه كلما توافرت آليات ضبط وتمكين مناسبة كلما وفر ذلك مناخا ملائما لنجاح إدارة التكلفة البنينة.

٢-٢-٦ درجة تطور ودقة نظم التكاليف: إذا كان الموقف التنافسي لأي منشأة مرتبط بمدى قدرتها على

خفض تكاليفها، وإن هذا الخفض يتوقف على مدى قدرتها على تحقيق التعاون والتنسيق بينها وبين مورديها وعملائها، فإن ذلك قد أحدث تأثيرا جوهريا على المعلومات المطلوبة من نظم التكاليف لتشمل معلومات عن تكاليف البيئة الخارجية للمنشأة إضافة إلى معلومات عن تكاليف البيئة الداخلية لها.

ولا شك أن عدم دقة الأنظمة المحاسبية للموردين وعدم قدرتها على إنتاج معلومات تكلفة دقيقة ستجعل من الصعوبة إدارة تكاليفهم، حيث يشير (McIvor, 2001) إلى أن الموردين الذين لديهم نقاط ضعف في نظم تكلفة منتجاتهم يكونون أقل حرصا على الإفصاح عن بيانات التكلفة لديهم، كما لن تكون هناك فائدة من مشاركة بيانات تكلفة غير دقيقة. كما يرى (Kajuter & Kulmala, 2005) إن التضارب والاختلافات في النظم المحاسبية لدى أطراف العلاقة المعنية يمكن أن تعوق عملية تحليل التكلفة لديهم.

ومن ثم فإن نجاح وامتداد برامج إدارة التكلفة لما وراء الحدود التنظيمية مرهون بوجود نظام تكاليف متكامل ومتطور يوفر المعلومات الملائمة واللازمة لإدارة وتحليل التكلفة البنينة. وهكذا يمكن القول أن مدى تطور نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة البنينة من أهم محددات نجاح عملية إدارة التكلفة البنينة.

وبالتالي فإن الفرض السادس ينص على أن: كلما زادت درجة تطور ودقة نظم التكاليف المطبقة لدى أطراف العلاقة كلما ساهم ذلك في نجاح عملية إدارة التكلفة البينية.

٣. الدراسة الميدانية:

تمثلت الدراسة الميدانية في تجميع البيانات عن طريق استمارة استقصاء تم توزيعها على العاملين بالإدارات والأقسام المالية والتكاليف في عينة من الشركات الصناعية لاستطلاع آرائهم حول فروض البحث، ومن ثم تحليل البيانات المجمعة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار فروض الدراسة.

١-٣ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات العاملة في صناعة تجميع السيارات والصناعات المغذية لها، لما تتسم به هذه الصناعة من ارتفاع نسبة الاستعانة بالمصادر الخارجية وارتفاع المنافسة الخارجية، بالإضافة إلى أنه يشترط على الشركات في مجال الصناعات التجميعية في مصر نسبة معينة للمكون المحلي تختلف حسب نوع السيارة، وتتراوح نسبة المكون المحلي ما بين ٤٥% - ٦٠% من إجمالي القيمة المضافة للسيارة مما يتطلب من الشركات ضرورة التعاون المشترك فيما بينهم لإدارة التكلفة.

شملت عينة الدراسة عدد ١٢ شركة تعمل في صناعة السيارات في مدينتي السادس من أكتوبر والعاشر من رمضان، وبواقع ٥ شركات تعمل في مجال الصناعات التجميعية، و٧ شركات تعمل في مجال الصناعات المغذية لصناعة السيارات (مثل صناعة الكاوتش، الهيدروليك، الفرامل، الكراسي، وسست السيارات)، وقد تم توزيع ١٢٠ استمارة استقصاء بمعدل ١٠ استمارات لكل شركة من الشركات محل الدراسة، حيث تم توزيع الاستمارات على العاملين بالإدارات والأقسام المالية وأقسام التكاليف.

وبفحص استمارات الاستقصاء التي تم استلامها وجد أن الاستمارات الصالحة للتحليل الإحصائي ١٠٢ استمارة.

ويوضح الجدول التالي عينة الدراسة التي تم توزيع الاستثمارة عليها ونسبة الاستجابة.

جدول رقم (١) الاستثمارات الموزعة ونسبة الاستجابة

الاستثمارات الصالحة		الاستثمارات المستلمة		الاستثمارات الموزعة	عينة الدراسة
نسبة	عدد	نسبة	عدد		
%٨٤	٤٥	%٩٠	٤٥	٥٠	شركات تعمل في الصناعات التجميعية
%٨٦	٦٠	%٩١	٦٤	٧٠	شركات تعمل في الصناعات المغذية
%٨٥	١٠٢	%٩٠,٥	١٠٩	١٢٠	إجمالي

يتضح من الجدول أن إجمالي الاستثمارات الموزعة بلغت ١٢٠ استثمارة استقصاء، تم استلام ١٠٩ استثمارة

بنسبة استجابة ٩٠,٥% وتم استبعاد ٧ استثمارات وبالتالي فإن الاستثمارات الصالحة للتحليل بلغت ١٠٢ استثمارة بنسبة

استجابة ٨٥%.

٢-٣ التحليل الإحصائي واختبار فروض الدراسة:

تقوم عملية التحليل الإحصائي على تحليل وتقييم البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية باستخدام

استمارة الاستقصاء واستخدام برنامج Spss 20 لتفريغ البيانات وإجراء التحليل الإحصائي المناسب لتحليل البيانات

واختبار صحة فروض الدراسة باستخدام مجموعة الأساليب الإحصائية التالية:

١-٢-٣ معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha):

ويستخدم هذا الأسلوب لقياس مدى الصدق والثبات للأسئلة التي تتضمنها استمارة الاستقصاء حتى يمكن

تحديد مدى إمكانية الاعتماد على مخرجات الدراسة الميدانية في تعميم المخرجات وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج.

ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار لعينة الدراسة حيث تم حساب كل من معاملي الصدق والثبات لكل

عبارة من عبارات استمارة الاستقصاء:

جدول رقم (٢) معاملي الصدق والثبات

معاملي الثبات	معاملي الصدق	العبارة
٠,٨٢	٠,٧٨	كلما زادت درجة تعقيد المنتج وانخفض هامش ربحه كلما زادت فرصة نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية
٠,٧٧	٠,٦٨	تزداد احتمالات نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية للمكونات التي تتميز بمستوى منخفض من المتطلبات التكنولوجية.
٠,٨٨	٠,٧٨	يزداد احتمال نجاح المنشأة في إدارة تكلفتها البيئية كلما كانت علاقتها مع الأطراف الأخرى تتسم بدرجة عالية من الاستقرار والثقة والاستمرارية.
٠,٩٠	٠,٨٢	تزداد احتمالات نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية إذا كانت المنشأة هي الطرف الأقوى والمسيطر في العلاقة البيئية.
٠,٨٥	٠,٧٢	كلما توافرت آليات لضبط وتمكين مناسبة كلما وفر ذلك مناخا ملائما لنجاح إدارة التكلفة البيئية.
٠,٨٧	٠,٧٧	كلما زادت درجة تطور ودقة نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة كلما ساهم ذلك في نجاح إدارة التكلفة البيئية.

ويوضح الجدول السابق ارتفاع كل من معاملات الصدق والثبات لجميع العبارات، حيث أن النسبة المقبولة هي

٠,٦، في حين تراوحت قيم معاملات الصدق المحسوبة بين (٠,٦٨-٠,٨٢) وقيم معاملات الثبات المحسوبة بين (٠,٧٧-٠,٩٠)

٠,٩٠)، مما يعني أن عبارات استمارة الاستقصاء تتميز بدرجة كبيرة من الاتساق الداخلي وأنها ذات دلالة جيدة ويمكن

الاعتماد عليها في تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

٣-٢-٢- الإحصاء الوصفي:

ويستخدم لتحليل اتجاهات آراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لمحددات نجاح الإدارة البيئية للتكلفة من

خلال المقاييس الإحصائية الوصفية، والتي يعرضها الجدول التالي:

جدول رقم (٣) المقاييس الإحصائية الوصفية لمحددات نجاح تطبيق الإدارة التكلفة البيئية

الترتيب وفقا للأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محددات نجاح تطبيق الإدارة التكلفة البيئية
٦	٧٢,٦	٠,٣٦٩	٣,١٤	١- نوع المنتج من حيث هامش الربح-درجة تعقيد المنتج
٤	٨٨,٨	٠,٤٩٧	٤,٤٤	٢- نوع المكونات من حيث مستوى المتطلبات التكنولوجية
١	٩٧,٤	٠,٥٠٣	٤,٨٧	٣- نوع العلاقة البيئية من حيث درجة الثقة والاستقرار والاستمرارية
٢	٩٣,٢	٠,٤٧٢	٤,٦٦	٤- درجة قوة وسيطرة المنشأة في العلاقة البيئية
٥	٨٤,٣	٠,٦٧١	٤,٢١	٥- توافر آليات الضبط والتمكين
٣	٩٠,٨	٠,٤٩٩	٤,٥٤	٦- درجة تطور ودقة نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة البيئية

من الجدول السابق يتضح أن هناك اتفاق بين مفردات عينة الدراسة على أن هذه المحددات تساهم في نجاح

تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة، حيث تراوحت الأهمية النسبية لها ما بين ٧٢,٦% - ٩٧,٤%، وقد جاء في المرتبة الأولى

محدد نوع العلاقة بين أطراف العلاقة البيئية وما تتسم به تلك العلاقة من حيث درجة الثقة بينهم ودرجة استقرار

واستمرارية هذه العلاقة وذلك بدرجة أهمية نسبية قدرها ٩٧,٤% يليها في الأهمية مدى قوة وسيطرة المنشأة على العلاقة

ودرجة الاعتماد المتبادل بين أطراف العلاقة وذلك بدرجة أهمية قدرها ٩٣,٢% وجاء محدد درجة تطور نظم التكاليف

لدي طرفي العلاقة في المرتبة الثالثة حيث بلغت درجة الأهمية النسبية لهذا المتغير وفقا لآراء عينة الدراسة ٩٠,٨% أما

نوعية المكون (مخرجات الصناعات المغذية) وما يحتاجه من متطلبات تكنولوجية ونسبته في المنتج النهائي فقد جاء في

المرتبة الرابعة من حيث الأهمية النسبية حيث بلغت ٨٨,٨%، أما كلا من آليات الضبط والتمكين ونوع المنتج من حيث درجة التعقيد وهامش الربح فقد سجلا المرتبة الخامسة والسادسة من حيث الأهمية النسبية (٨٤,٣%، ٧٢,٦%) على التوالي.

مما سبق يلاحظ ارتفاع قيم الأهمية النسبية للمحددات السابقة حيث تراوحت بين ٩٧,٤%، ٧٢,٦% ويستدل من ذلك على أن هناك درجة عالية من الموافقة على تأثير هذه المحددات على تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة، ويتضح ذلك من قيم المتوسط الحسابي التي تحطت القيمة (٤) باستثناء متغير نوع المنتج، وانخفاض قيم الانحراف المعياري مما يشير إلى عدم تشتت إجابات مفردات العينة وأن هناك إجماع على أن جميع المحددات السابقة تلعب دورا هاما في نجاح تطبيق الإدارة التكلفة البيئية، وتعد نوع العلاقة بين الأطراف من حيث درجة الثقة واستقرار واستمرارية العلاقة من أهم هذه المحددات، بينما يأتي نوع المنتج النهائي من حيث درجة التعقيد وهامش الربح أقل المحددات تأثيرا في نجاح التطبيق.

٣-٢-٣ اختبار فروض البحث:

لاختبار صحة فروض البحث تم الاعتماد على تحليل الانحدار الخطي البسيط لبيان مدى وجود تأثير لمحددات العلاقة البيئية (كمتغيرات مستقلة) على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية (كمتغير تابع)، حيث سيتم صياغة فروض البحث في الصورة القياسية لفرض عدم وذلك على النحو التالي:

الفرض الأول:

لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لنوع المنتج (من حيث درجة تعقيده وهامش ربحه) على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

متغيرات الفرض:

- المتغير المستقل: نوع المنتج.
- المتغير التابع: نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار لهذا الفرض واختبار معنويته

جدول رقم (٤) معاملي الانحدار والارتباط بين نوع المنتج ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية

المتغير المستقل	معامل الانحدار	مستوى الدلالة	معامل ارتباط بيرسون r	معامل التحديد r^2
نوع المنتج	٠,١١٤١	٠,١٥٩	٠,١٠٨	٠,٠١٢

يتبين من الجدول عدم وجود علاقة ارتباطية بين درجة تعقيد المنتج وهامش ربحه ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية حيث بلغ مستوى معامل الدلالة ٠,١٥٩ وهي قيمة أعلى من مستوى المعنوية ٠,٠٥، بالإضافة إلى أن معامل الارتباط (r) كان منخفضاً حيث بلغ ٠,١٠٨، كما يبين معامل التحديد (r^2) أن نسبة تأثير نوع المنتج (درجة تعقيده، هامش الربح) على نجاح إدارة التكلفة البيئية تقدر بـ ٠,٠١٢ وهي قيمة ضئيلة جداً.

كما سبق يتضح أن نوع المنتج من حيث درجة تعقيده وهامش ربحه لا يؤثر بشكل معنوي على نجاح إدارة التكلفة البيئية مما يعني قبول فرض العدم الذي ينص على عدم وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لنوع المنتج على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

الفرض الثاني:

لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لنوع المكون على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

متغيرات الفرض:

- المتغير المستقل: نوع المكون (من حيث المتطلبات التكنولوجية).
- المتغير التابع: نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار لهذا الفرض واختبار معنويته

جدول رقم (٥) معاملي الانحدار والارتباط بين نوع المكون ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية

المتغير المستقل	معامل الانحدار	مستوى الدلالة	معامل ارتباط بيرسون r	معامل التحديد r^2
نوع المكون	٠,٥٧٧١	٠٠,٠٠	٠,٥٤٨	٠,٣٠٠

من نتائج تحليل الانحدار السابق يتبين أن:

١. معاملي الانحدار والارتباط ذو إشارة موجبة مما يعني وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، بالإضافة إلى أن مستوى الدلالة أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني معنوية العلاقة بين نوع المكون ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية، وأنه كلما قلت المتطلبات التكنولوجية في المكون كلما ازدادت احتمالات نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.
٢. بلغت قيمة معامل التحديد (r^2) ٠,٣٠ أي أن نوع المكون يؤثر على تطبيق إدارة التكلفة البيئية بنسبة ٣٠% بمعنى آخر أنها مسئولة عن تفسير ٣٠% من التغيرات التي تحدث في عملية إدارة التكلفة البيئية.

مما سبق يتضح عدم صحة فرض العدم بعدم وجود تأثير لقيمة المكون على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية، وقبول الفرض البديل الذي ينص على وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لنوع المكون على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

الفرض الثالث:

لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لنوع العلاقة بين المنشأة وأطراف العلاقة البيئية على نجاح تطبيق إدارة

التكلفة البيئية.

متغيرات الفرض:

- المتغير المستقل: نوع العلاقة البيئية (درجة الثقة، الاستقرار، الاستمرارية).
- المتغير التابع: نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار واختبار معنويته

جدول رقم (٦) معاملي الانحدار والارتباط بين نوع العلاقة ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية

المتغير المستقل	معامل الانحدار	مستوى الدلالة	معامل ارتباط بيرسون r	معامل التحديد R ²
نوع المنتج	٠,٦٦٧٥	٠,٠	٠,٨٢٦	٠,٦٨٢

من الجدول يتبين ما يلي:

١. قيمة معاملات الانحدار (مستوى الدلالة) أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني معنوية العلاقة بين نوع العلاقة

البيئية ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية، كما أن إشارة معاملي الانحدار والارتباط موجبة مما يعني وجود علاقة طردية

ذات دلالة إحصائية بينهما.

٢. معامل الارتباط يبلغ ٨٢,٦% مما يعني قوة العلاقة بين كلا من المتغيرين (المستقل والتابع)، كما أن قيمة معامل

التحديد (R²) تساوي ٠,٦٨٢ مما يعني أن نوع العلاقة البيئية تساهم في نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية بنسبة

٦٨,٢%.

مما سبق يتضح أن نوع العلاقة البينية له أثر ملموس على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية وهذا نتيجة وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بينهما، أي أنه كلما زادت درجة الثقة والاستقرار والاستمرارية في العلاقة كلما زاد احتمال نجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية، مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لنوع العلاقة على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية.

الفرض الرابع:

لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لدرجة قوة وسيطرة المنشأة على العلاقة البينية على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية.

متغيرات الفرض:

- المتغير المستقل: درجة قوة وسيطرة المنشأة على العلاقة البينية.
- المتغير التابع: نجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية.

ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار لهذا الفرض واختبار معنويته

جدول رقم (٧) معلمي الانحدار والارتباط بين درجة قوة وسيطرة المنشأة

على العلاقة البينية ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية

المتغير المستقل	معامل الانحدار	مستوى الدلالة	معامل ارتباط بيرسون r	معامل التحديد r ²
درجة قوة وسيطرة المنشأة	٠,٧٠١٣	٠,٠	٠,٦٧٢	٠,٤٥٢

من الجدول يتبين ما يلي:

١. قيمة معاملات الانحدار (مستوى الدلالة) أقل من مستوي المعنوية (٠,٠٥) مما يعني معنوية العلاقة بين المتغيرين، بالإضافة إلى أن إشارة معاملي الانحدار والارتباط موجبة مما يعني وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بينهما حيث بلغ معامل الارتباط ٦٧,٢%.

٢. يشير معامل التحديد (r^2) إلى أن نسبة تأثير قوة وسيطرة المنشأة في نجاح عملية إدارة التكلفة البينية تبلغ ٤٥,٢% بمعنى آخر المتغير المستقل مسئول عن تفسير ٤٥,٢% من التغيرات التي تؤثر في نجاح عملية إدارة التكلفة البينية.

كما سبق يتضح أنه كلما زادت قوة وسيطرة المنشأة وكانت هي الطرف الأقوى في العلاقة البينية كلما أمكنها إدارة تكاليفها البينية بنجاح، مما يعني رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل الذي ينص بوجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لقوة وسيطرة المنشأة في العلاقة البينية علي نجاح إدارتها للتكاليف البينية.

الفرض الخامس:

لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لآليات الضبط والتمكين على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية.

متغيرات الفرض:

- المتغير المستقل: آليات الضبط والتمكين
- المتغير التابع: نجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية.

ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار لهذا الفرض واختبار معنويته

جدول رقم (٨) معاملي الانحدار والارتباط بين آليات الضبط والتمكين ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية

المتغير المستقل	معامل الانحدار	مستوى الدلالة	معامل ارتباط بيرسون r	معامل التحديد r^2
آليات الضبط والتمكين	٠,٧٥٨٤	٠,٠	٠,٥٣٧	٠,٢٨٧

من الجدول يتبين ما يلي:

١. معاملي الانحدار والارتباط ذو إشارة موجبة، ومستوى الدلالة أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني وجود علاقة طرفية معنوية بين آليات الضبط والتمكين ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البنينة، فكلما توافرت آليات الضبط والتمكين في العلاقة البنينة كلما ساهم ذلك في نجاح عملية إدارة التكلفة البنينة.

٢. معامل الارتباط بين المتغيرين بلغت ٠,٥٣٧، في حين كانت قيمة معامل التحديد ٠,٢٨٧ أي أن آليات الضبط والتمكين مسئولة عن ٢٨,٧% من التغيرات التي تحدث في عملية إدارة التكلفة البنينة.

مما سبق يتضح معنوية العلاقة بينهما وبالتالي رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لآليات الضبط والتمكين على إدارة التكلفة البنينة.

الفرض السادس:

لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لدرجة تطور ودقة نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة البنينة على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البنينة.

متغيرات الفرض:

- المتغير المستقل: درجة تطور ودقة نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة البنينة.
- المتغير التابع: نجاح تطبيق إدارة التكلفة البنينة.

ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار واختبار معنويته

جدول رقم (٩) معاملي الانحدار والارتباط بين درجة تطور

ودقة نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة ونجاح تطبيق إدارة التكلفة البنينة

المتغير المستقل	معامل الانحدار	مستوى الدلالة	معامل ارتباط بيرسون r	معامل التحديد r^2
تطور ودقة نظم التكاليف	٠,٦١٣٢	٠,٠١	٠,٦٤١	٠,٤١١

من الجدول السابق يتضح:

١. أن هناك علاقة ارتباط طردية معنوية بين متغير درجة تطور ودقة نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة البيئية ومتغير إدارة التكلفة البيئية ويتضح ذلك من إشارتي معاملي الانحدار والارتباط الموجبة وانخفاض مستوى الدلالة (٠,٠١) عن مستوى المعنوية (٠,٠٥).

٢. قوة العلاقة بين المتغيرين حيث كان معامل ارتباط بيرسون ٠,٦٤١ ومعامل التحديد ٠,٤١١ أي أن درجة تطور ودقة نظم التكاليف مسئولة عن تفسير ٤١,١% من التغيرات التي تحدث في تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

وبناء على ما سبق فإنه يمكن رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل وهو: أن هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لدرجة تطور ودقة نظم التكاليف على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

ويخلص الجدول التالي ترتيب المتغيرات المستقلة (محددات نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية) وفقا لدرجة ارتباطهما وتأثيرها على المتغير التابع (إدارة التكلفة البيئية) وفقا للنتائج السابقة لاختبارات الفروض.

جدول رقم (١٠) ترتيب المتغيرات المستقلة وفقا لدرجة ارتباطها وتأثيرها على المتغير التابع

المتغيرات المستقلة	درجة الارتباط (r)	معامل التحديد (r ²)	الترتيب	التأثير
نوع العلاقة (الثقة/الاستقرار/الاستمرارية)	٨٢,٦%	٦٨,٢%	١	معنوي
قوة وسيطرة المنشأة على العلاقة البيئية	٦٧,٢%	٤٥,٢%	٢	معنوي
درجة تطور ودقة نظم محاسبة التكاليف	٦٤,١%	٤١,١%	٣	معنوي
نوعية المكون (المتطلبات التكنولوجية)	٥٤,٨%	٣٠%	٤	معنوي
آليات الضبط والتمكين	٥٣,٧%	٢٨,٧%	٥	معنوي
نوع المنتج (درجة التعقيد/هامش الربح)	١٠,٨%	١,٢%	٦	معنوي

وتتفق هذه النتائج مع نتائج التحليل الوصفي السابقة، حيث جاء محدد نوع العلاقة البيئية من حيث درجة الثقة

والاستقرار واستمراريتها في المرتبة الأولى بمتوسط ٤,٨٧، وأيد ذلك معاملي الارتباط والانحدار حيث حقق معامل ارتباط

هذا المحدد بنجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية أعلى قيمة ٨٢,٦٪، كما حصل على أعلى قوة تفسيرية حيث بلغت قيمة معامل (R^2) ٦٨,٢٪. في حين جاء في المرتبة الأخيرة محدد نوع المنتج من حيث درجة تعقيده وهامش ربحه بمتوسط حسابي ٣,١٤، وقد كان أقل المحددات تأثيراً على تطبيق إدارة التكلفة البيئية حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ١٠,٨٪، كما حصل على أقل قوة تفسيرية حيث بلغ معامل التحديد له (R^2) ١,٢٪ مع عدم معنوية تأثيره على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية:

توصلت الباحثة من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلى النتائج التالية:

١. أن إدارة التكلفة داخل حدود المنشأة لم يعد كافياً لدعم مركزها التنافسي مما يتطلب ضرورة أن تمتد إدارة التكلفة إلى خارج الحدود التنظيمية للمنشأة لتشمل تكاليف مورديها وعملائها بما يعرف بالتكاليف البيئية لجميع الأطراف ذات العلاقة بشبكة الأعمال في مجال الصناعة المعنية.
٢. أن الهدف من إدارة التكلفة البيئية هو تحسين الوضع الاستراتيجي للمنشآت الأعضاء في العلاقة البيئية، وتقوم عملية مشاركة وتبادل المعلومات بدوراً هاماً في نجاح عملية إدارة التكلفة البيئية.
٣. إن توافر الثقة والاستمرارية والالتزام في العلاقة البيئية سوف يساهم في تقليل مخاطر السلوك الانتهازي عند مشاركة وتبادل المعلومات بين جميع الأطراف ذات العلاقة بشبكة الأعمال.
٤. إن تعاون الموردين في إجراءات إدارة التكلفة البيئية يتوقف على تأكدهم أن هناك عائد سيتحقق نتيجة هذا التعاون (مثل ضمان حجم معين من المبيعات لفترة طويلة أو الاشتراك في وفورات التكلفة التي يمكن أن تتحقق)، أو أن هناك تهديد أو خطر يهددهم نتيجة عدم تعاونهم (مثل فقد العميل إذا كان هو العضو الأكثر سيطرة وقوة في العلاقة البيئية)، الأمر الذي يساهم في تقوية الثقة بين جميع أطراف العلاقة البيئية.

٥. إن تطبيق إدارة التكلفة البيئية بكفاءة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة القيمة المحققة لأطراف العلاقة، والتي تنعكس بدورها في دعم الميزة التنافسية لشبكة الأعمال ككل، ومن ثم يدفع إلى تنامي التعاون والعلاقات البيئية بينهم لتحقيق لزيادة القدرة التنافسية لجميع الأطراف ذوي العلاقة البيئية في مجال أي صناعة.

٦. أظهرت الدراسة الميدانية ما يلي:

- أن علاقات التعاون القائمة على الثقة والاستقرار والاستمرارية هي أهم عوامل نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية حيث كانت درجة الارتباط بينهما ٨٢,٦%.
- إذا كانت المنشأة هي الطرف الأقوى والمسيطر في العلاقة البيئية فسوف يكون في استطاعتها تطبيق إدارة التكلفة البيئية بالتعاون مع أطراف العلاقة ويتضح ذلك من معنوية التأثير ودرجة الارتباط بينهما التي بلغت ٦٧,١%.
- أن هناك علاقة ارتباط طردية بين درجة تطور ودقة نظم التكاليف لدى أعضاء العلاقة البيئية ونجاح إدارة التكاليف البيئية، فكلما زادت درجة تطور ودقة هذه النظم انعكس ذلك على جودة وتكلفة المعلومات التي يتم مشاركتها وتبادلها بين المنشآت مما يسهم في نجاح إدارة التكلفة بينها.
- كلما كانت متطلبات المكونات التي تحصل عليها المنشأة من المورد لا تتطلب مستوى مرتفع من المتطلبات التكنولوجية، وكانت نسبة المكون في قيمة المنتج النهائي ضئيلة كلما أمكن للمنشأة الضغط على المورد للاشتراك في عملية إدارة التكلفة البيئية، وزادت إمكانية التفاوض مع المورد لتخفيض التكلفة حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون ٥٤,٨%.
- إن توافر آليات الضبط والتمكن التي تقدم الدعم لعملية إدارة التكلفة البيئية تحقق مناخاً ملائماً لنجاح عملية إدارة التكلفة البيئية حيث تشير الدراسة إلى معنوية تأثير هذه الآليات على نجاح التطبيق.
- تم رفض الفرض الأول والخاص بتأثير نوع المنتج (من حيث درجة تعقيده وهامش ربحه) على نجاح إدارة التكلفة البيئية، حيث أظهرت الدراسة الميدانية عدم معنوية هذا الفرض وأن تأثيره ضعيف للغاية (١,٢%) وغير معنوي.

في ضوء النتائج السابقة توصي الباحثة بما يلي:

١. ضرورة إدراك واقتناع الإدارة العليا للمنشآت بأهمية إدارة التكلفة البينية في ظل تحول المنافسة، من منافسة بين المنشآت إلى منافسة بين شبكات أعمال، وما يحققه ذلك من مزايا ودعم للقدررة التنافسية لشبكة الأعمال ككل.
٢. أهمية تطوير نظم التكاليف للمنشآت التي ترغب في إدارة تكاليفها البينية لتوفير المعلومات الملائمة والدقيقة، والقضاء على الاختلافات والتضارب بين هذه النظم وذلك من خلال تحقيق التعاون والتنسيق بينهم لتوفير نظام تكاليف متكامل ومتطور يوفر المعلومات اللازمة لإدارة وتحليل التكلفة البينية.
٣. ضرورة اهتمام جميع الأطراف ذات العلاقات البينية في شبكة الأعمال في مجال أي صناعة بتحديد وتحليل المحددات الاستراتيجية اللازمة لنجاح تطبيق إدارة التكلفة البينية الأمر الذي يساهم بدرجة كبيرة في ضبط وترشيد التكاليف البينية لجميع أطراف العلاقة البينية، ومن ثم تحقيق المشاركة التنافسية لجميع أطراف شبكة الأعمال.
٤. إجراء بحوث إضافية مستقبلية تتناول:
 - قياس أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في إدارة التكلفة البينية.
 - تفعيل متطلبات اتخاذ قرارات التعهيد (المصادر الخارجية) في ظل إدارة التكلفة البينية.
 - إدارة التكلفة البينية لتخفيض مخاطر إدارة الأرباح (السلوك الانتهازي) في القوائم المالية.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- د. علاء محمد البتانوني، (٢٠١٣)، "إطار مقترح لاختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية-دراسة استطلاعية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص ١٩١-٢٦٧.
- د. محمد سعد شاهين، (٢٠١٤)، "تأثير تكامل سلاسل الامداد على مستوى أدائها-دراسة تطبيقية على شركات صناعة السيراميك بجمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية: التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص ١٩٤-٢٣٦.
- د. محمد عبد الفتاح إبراهيم، (٢٠١٠)، "إدارة التكلفة البينية في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد-مع دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، ص ص ١-٦٢.

المراجع الأجنبية:

Book:

- Dent, S., (2003), " Partnership relationship management", Partnering Continuum, Inc.
- Hankansson, H. & Lind, J. , (2007) ,'Accounting in an Inter-organizational setting" , Handbook of management accounting research, Oxford: Elsevier Ltd.

Periodicals:

- Agndal, H. & Nilsson, U.,(2008), "Supply chain decisionmaking supported by an open books policy," International Journal of Production Economics. No.116, pp.154-167.
- _____ " (۲۰۰۹) Interorganizational cost management in the exchange process", Management Accounting Research, Vol. 20, pp. 85-101.
- Agndal, H. & Nilsson, U.,(2010), "Different open book accounting Practices for different purchasing strategies", Management Accounting Research, Vol. 21, No. 3, pp. 147-166.
- Barringer, B. & Harrison, J., (2000), "Walking a tightrope: creating value through inter-organizational relationships", Journal of Management, Vol.26, No.3, pp.367-403.
- Bastl, M. et al.,(2010), "Interorganizational costing approaches - inhibiting factors", The international Journal of Logistics Management, Vol.21,No. 1, pp. 65-88.
- Bhimani, A. et al., (2011), "Interorganizational cost management in Brazilian context", Cost Management,Vol.25,No.6,pp.5-16.
- Choe, J.,(2011), " How to classify the type of Interorganizational relationships in manufacturing firms", Journal 'of Business Management, August, pp. 6500-6514.
- Coad, A. F., and J. Cullen,(2006),"Inter-organizational cost management: Towards an evolutionary perspective", Management Accounting Research, Vol. 17, No. 4, pp. 342-369.
- Cooper, R., and R. Slagmulder,(1999), "Supply chain management for lean enterprises: inter organizational cost management", Strategic Finance, Vol. 8, No. 10, pp. 15-37.

- Cooper, R., and R. Slagmuldeer, (2003), "Inter organizational costing, part 1", *Journal of Cost Management*, Vol. 17, No. 5, pp. 14-21.
- Cooper, R., and R. Slagmuldeer, (2003), "inter organizational costing, part 2", *Journal of Cost Management*, Vol. 17, No. 6, p. 12-24.
- Cooper, R., and R. Slagmuldeer,(2004), "Inter organizational cost management and relational context", *Accounting , Organizations and Society*, Vol. 29, No. 1, pp. 1-26.
- Das, T.K., Mar., (2006),"Deceitful behaviors of alliance partners potential and prevention", *British Journal of Management*, Vol. 17, No. 1, pp. 1-21.
- Dekker, H.C.,(2004), "Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements", *Accounting , Organizations and Society*, Vol. 29, No. 1,pp. 27-49.
- Dekker, H.C., (2008),"Partner selection and governance design in interfirm relationships," *Accounting,Organizations and Society*, vol.33, no.7,pp.915-941.
- Fayard, D., et al.,(2012),"The Effect of Internal Cost Management, Information. Systems Integration, and Absorptive Capacity on Inter organizational Cost Management in supply chains", *Accounting, Organizations and Society* , pp. 168-187.
- Fayaed,D. et al., (2014) , "Interorganizational cost management in supply Chains: Practices and payoffs", *Management Accounting Quarterly*, Vol. 15,No.3, pp 1-9.
- Gonzaga, R. P. ,et al.,(2015), " Disciplining Mechanisms of Interorganizational costs and Transaction cost economics: a theoretical essay", *Journal of Education and Research in Accounting*, jul./sep., pp.249-264.
- Hankansson, H. & Lind, J. , (2004)," Accounting and network coordination", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. no. 1,pp. 51-72.

- Kajuter, P. & kulmala, H., (2005) "open book accounting in network: potential achievements and reasons for failures", *Management Accounting Research*, Vol. 16, No. 2, pp. 179-204.
- Kulmala, H, I., Paranko, J., & Uusi-Rauva, E., (2002), " The role of cost management in network relationships", *International Journal of Production Economics* vol 79, pp. 33-43.
- Kulmala, H, (2004), "Developing cost management in customer - supplier relationships: Three case studies", *Journal of Purchasing and Supply Management*, vol. 10, pp. 65-77.
- Kwak, J.& Gavirneni, S.,(2011), " Retailer policy uncertainty reduction and supply chain performance ", *International Journal of Production Economics*, vol.132,pp.271-278.
- McIvor, R. (2001), "Lean supply: the design and cost reduction dimensions", *European Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol. 7, No. 4, pp. 227-242.
- McNair, C. J., (2007), "Beyond the Boundaries : Future trends in cost management" , *Cost Management*, Jan./feb.,vol.21, pp.10-21.
- Mohd-Jamal, N. & Tayles, M.,(2014), "The direct effect of supply chain management practices on management accounting and supply chain performance ", *World Journal of Management*, sep.,vol.5 ,pp.50-65 .
- Mouritsen, J., Hansen,A. & Hansen, C.(۲۰۰۷) . "Interorganizational control and organizational competencies: episodës around target cost management/functional analysis and Openbook Accounting", *Management Accounting Research*, Vol. 12, No 2, June, pp. 221-244
- Myhr, N. & Spekman, R.E.,(2005), "Collaborative supply-chain partnerships built upon trust and electronically mediated exchange", *the Journal of Business & Industrial Marketing of B*, Vol. 20, No. 5, pp. 179-186.

- Palma-Mendoza,J., Neailey, K. & Roy,R.,(2014) Business process redesign methodology to support supply chain integration ", International Journal of information management ,vol.34, no.2, pp.167-176.
- Potocan, V., (2009) , "Does Trust influence Supply Chain Management?", The Journal of American Academy of Business, Vol. 15, No. 1,pp. 118-124.
- Reese, E. ; Rycraft,C.; Mehta,K. & J. Rooke, (2010), "Planning for success in Supply Chain", Management Review, Vol. 14, No. 1, pp. 46-57.
- Sadeghi L. & Jokar, I.,(2014), "Identification and classification of open book accounting dimensions by considering inter-organizational cost management : A case study of petrochemical companies listed in Tehran stock exchange" ,Management Science Letters, vol 4 pp.295-302.
- Saeed, K.A., M. K. Malhotra., and V. Grover,(2005), "Examining the Impact of interorganizational Systems on Process Efficiency and Sourcing Leverage in Buyer-Supplier Dyads", Decision Sciences, Vol. 36, No. 3 pp 365-396.
- Srikathan, S.,(2005), "Success Through Strategic Management Accounting", The Cost Management, Jan-Feb.,pp.71-96.
- Suomala, P., Lahikainen, T. & Paranko, J., (2010) , "Open book accounting in practice - exploring the faces of openness", Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 7, No. 1, pp. 71-96.
- Uddin, M.B, (2013)," Techniques of interorganizational cost management: a review essay", Journal of statistics and management systems,vol.16, pp. 95-99.
- Varoutsas E.& Scapens,R.W.,(2015)," The governance of inter-organisational relationships during different supply chain maturity phases", Industrial Marketing Management, vol.46, pp.68-82.
- Williams, t., (2005),"cooperation by design: structure and cooperation in inter-organizational networks" Journal of Business Research, No. 58 ,pp.223-231.

- Windolph, M. & Klaus Moeller,(2012), " Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? Management Accounting Research, vol. 23, pp.47-60.
- Wu, I., Chuang, C. &Hsu, C.,(2014)," Information sharing and collaborative behaviors in enabling supply chain performance: A social exchange perspective" international journal of production economics, february, pp. 122-132.
- Zhou, H. & Benton, W.,(2007), "supply chain practice and information sharing", Journal of operation Management, Vol.25, No.6, pp. 1348-1365.

Other:

- Ellram, L.M.,(2002), Strategic Cost Management in the Supply Chain: A purchasing and Supply Management Perspective. Center for Advanced Purchasing Studies, Arizona State University Research Park.
- Rocha W., and B. C. Souza,(2011), "Conditioning factors of inter - organizational cost management-A Brazilian case study", 9th manufacturing accounting research conference - cost and performance in service and operation, Muenster, Germany, pp 1-16.

قائمة الاستقصاء**السيد الأستاذ/**

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بدراسة بعنوان "محددات إدارة التكلفة البيئية في ظل متطلبات الإدارة الاستراتيجية-دراسة ميدانية"، حيث تعتبر إدارة التكلفة البيئية من الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية والتي ظهرت نتيجة لتحول المنافسة، من منافسة بين المنشآت إلى منافسة بين شبكات التوريد وشبكات الاعمال، حيث يشترك جميع أطراف العلاقة البيئية في إدارة تكاليفهم بهدف احتواء وخفض التكلفة.

لذا ارجو من سيادتكم التكرم بتعبئة قائمة الاستقصاء وإعطائها اهتمامكم لما لها من تأثير على نتائج الدراسة

ولكم جزيل الشكر

قائمة الاستقصاء

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المحددات المؤثرة على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية
					كلما زادت درجة تعقيد المنتج وانخفض هامش ربحه كلما زادت فرصة نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية
					تزداد احتمالات نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية للمكونات التي تتميز بمستوى منخفض من المتطلبات التكنولوجية.
					يزداد احتمال نجاح المنشأة في إدارة تكلفتها البيئية كلما كانت علاقتها مع الأطراف الأخرى تتسم بدرجة عالية من الاستقرار والثقة والاستمرارية
					تزداد احتمالات نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية إذا كانت المنشأة هي الطرف الأقوى والمسيطر في العلاقة البيئية.
					كلما توافرت آليات لضبط وتمكين مناسبة كلما وفر ذلك مناخا ملائما لنجاح إدارة التكلفة البيئية
					كلما زادت درجة تطور ودقة نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة كلما ساهم ذلك في نجاح إدارة التكلفة البيئية.