



دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد ميدانية دراسة مع LVSCM
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	غالى، أشرف أحمد محمد
المجلد/العدد:	مج21، ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2017
الشهر:	يوليو
الصفحات:	448 - 516
رقم MD:	862404
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	السياسة المالية، النظام المحاسبي، البرامج المحاسبية، السجلات المالية، المحاسبة الإدارية، النظام الإداري
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/862404

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإنفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علماً أن جميع حقوق النشر محفوظة.
يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي
وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الإلكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

**أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) على تدعيم
إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)
مع دراسة ميدانية**

الدكتور

أشرف أحمد محمد غالى

المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة قناة السويس

أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) " مع دراسة ميدانية "

د/ أشرف أحمد محمد غالي
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة قناة السويس

ملخص البحث:

يهدف البحث إلى طرح رؤية جديدة بشأن كيفية الاستفادة من تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم إدارة تكلفة تدفق مسار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج للخالي من الفاقد (LVSCM)، حيث تتطلب هذه البيئة حدوث تغير في الطرق والأساليب التي يتم بها قياس ورقابة وتقويم أداء المنشأة، ويمكن أن يساهم أسلوب (OBA) في توفير معلومات تكاليفية أثناء مسار تدفق القيمة الذي يبدأ من مرحلة البحث والتطوير حتى مرحلة تسليم المنتج للعميل من خلال التخلص من الفاقد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتنفيذ عمليات التحسين المستمر خلال مسار تدفق القيمة.

وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بعرض وتحليل أدبيات التراث الفكري المحاسبي المتعلق بالإطار المفاهيمي لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، الى جانب مراجعة أدبيات التراث المتعلق بتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في بيئة الإنتاج الخالي، فضلاً عن تحليل العلاقة التأثيرية بين تفعيل أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (OBA) على تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد وإبراز انعكاساتها على تدعيم ادارة تكاليف مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) لمنشآت الأعمال الصناعية المصرية.

وقام الباحث بإجراء دراسة ميدانية في بيئة التصنيع المصرية لاستطلاع آراء عينة الدراسة لاختبار فروض البحث وأشارت النتائج الإحصائية إلى وجود علاقة ارتباط طردية وذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.899)، أثبت تحليل التباين أحادي الاتجاه لاختبار الفروق المعنوية بين آراء فئات عينة الدراسة عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة عند مستوي معنوية (0,05) حول أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.976).

ويوصي الباحث في نهاية البحث بعدة توصيات أهمها: توجيه الفكر المحاسبي لمزيد من الدراسات حول أساليب وأدوات إدارة التكلفة التي تتم خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، ودورها في تنظيم علاقات الشراكة الإستراتيجية بين المنشآت الصناعية في سبيل تحقيق مزايا تنافسية مستدامة لكافة أطراف الشراكة.

الكلمات المفتاحية للبحث:

أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) **Open Book Accounting** - إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) **Lean Value Stream Costing** **Management**

١- الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة وفكرة البحث:

في ظل بيئة متطورة شديدة التنافسية، تعتمد على استخدام التقنيات الصناعية المتقدمة في تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات، وتتم في نفس الوقت بندرة الموارد المتاحة، كان من المنطقي أن يحدث تطوراً موازياً في البيئة الإنتاجية انعكس على حدوث تغيرات في نوعية الأنشطة، وطرق أدائها، وهياكل تكلفتها، وطرق الرقابة عليها (الجندي، ٢٠١١)، أدت هذه التغيرات المتلاحقة مع تنامي حدة المنافسة وارتفاع مستوى توقعات ورغبات العملاء، إلى تطوير أداء المنشآت والتوجه نحو ابتكار أدوات وأساليب جديدة تعمل على تدعيم قدرتها على مواجهة تلك التغيرات، حيث اتجهت العديد من منشآت الأعمال في بيئة الإنتاج الحديثة، الى المنافسة المركزة على أتباع منهج الترشيد في التكلفة **Lean Approach** ، والاستفادة من موارد وقدرات أعضاء سلسلة التوريد **Supply Chain**.

وبالتالي لم تُعد إستراتيجية خفض التكاليف تقتصر على البيئة الداخلية للمنشأة بل امتد نطاق إدارة التكاليف إلى الحدود الخارجية للمنشأة، وأصبحت منشآت الأعمال في حاجة للتعرف على تكاليف مورديها بهدف إدارة تكاليفها الداخلية بفعالية أكبر (Windolph & Moeller, 2012)، وعلى إدارة المنشآت ضرورة البحث عن الوسائل والأدوات التي تمكنها من تحسين علاقة التعاون بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على أوجه الإسراف والفائض وكذلك الفاقد من ناحية، وتحقيق قيمة لكل أطراف الشراكة من ناحية أخرى، من خلال جهود تخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي، وتحسين مواصفات هذا المنتج، وذلك دون التأثير على القيمة المقدمة للعميل (Alenius, et al., 2015; الصغير، ٢٠١٥).

وتحتاج العلاقة التعاونية لزيادة شفافية التكاليف للتعرف أكثر على مكونات التكاليف المختلفة مثل تكاليف المواد والعمالة وغيرها ليس بهدف زيادة الضغط على المورد، وإنما لتحديد المواضع الممكنة لخفض التكاليف بدون التأثير على القيمة المضافة للعميل (Romano & Formentini, 2012; Jakobsen, 2012)، كما أفرزت التطورات الأخيرة في الفكر المحاسبي عدداً من أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، هدفها الأساسي هو تحسين أداء منشآت الأعمال وزيادة تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة من خلال إضافة قيمة للعميل، والتميز عن المنافسين (Hertog,

Open Book (OBA) المحاسبة المفتوحة (2014; Shah et al., 2011)، وتمثل سجلات المحاسبة المفتوحة Accounting أحد الأساليب الهامة لدعم المزايا التنافسية لممارسات سلسلة التوريد Supply Chain (عبداللطيف، ٢٠١٥، الصغير، ٢٠١٥، لطفى، ٢٠١٣، البتانوني، ٢٠١٣، Romano & Formentini, 2012).

وتعتبر سجلات المحاسبة المفتوحة أسلوب لتمكين التعاون بين المشتريين والموردين، بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على الفاقد من ناحية وتحقيق قيمة لكل أطراف الشراكة من ناحية أخرى، مما يعمل على خفض التكاليف وترشيد استخدام الموارد المتاحة عند إشراك الموردين في خفض التكلفة من خلال المشاركة في تصميم المنتج النهائي في ضوء احتياجات العملاء، بغية الوصول إلى هدف استدامة القدرات التنافسية للمنشأة وتحسين أدائها من خلال تعظيم القيمة المقدمة للعملاء.

ولتحقيق الهدف السابق تهتم منشآت الأعمال بالحد من الفاقد في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، مما يتطلب استخدام منهجية الإنتاج الخالي من الفاقد (Lean Production) والتي تهدف إلى القضاء على الفاقد بكافة صورته في جميع مراحل الإنتاج، من خلال التخلص من كل ما هو غير ضروري والتحول إلى نظم الخلايا الصناعية كبديل لنظم الإنتاج المستمر لتحقيق مزيد من المرونة والتغلب على مشاكل نظم الإنتاج والتي من أهمها المناولة، وقت الإعداد والتجهيز، والجدولة والتنسيق (عبد الدايم، ٢٠١٢)، وتتطلب بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حدوث تغيير في الطرق والأساليب التي يتم بها قياس ورقابة وتقويم أداء المنشأة، ويعتبر نظام تكاليف مسار تدفق القيمة Value Stream Costing (VSC) أحد أدوات إدارة التكاليف المستمدة من مفهوم تعظيم القيمة المقدمة للعملاء (زغلول، ٢٠٠٨)، والتي تعمل على معالجة أي انحرافات في أداء العمليات، وعدم وجود عوائق في العملية الانتاجية تحول دون تدفق المنتج خلال مسار تدفق القيمة.

ويرى الباحث أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة Open Book Accounting (OBA) يؤدي دوراً هاماً من خلال تحقيق الربط الكامل بين احتياجات ومتطلبات العملاء وأنشطة مسار تدفق القيمة داخل وخارج المنشأة في تفاعل العوائق والاختناقات، وبالتالي تحقيق التدفق الإنسيابي للإنتاج مع التركيز على تدفقات القيمة Value Stream، وتأكيداً على ذلك يرى (Romano & Formentini, 2012) أن سجلات المحاسبة المفتوحة تعتبر أحد الوسائل الحديثة لزيادة القيمة المقدمة للعميل من خلال خفض التكاليف والتخلص من الفاقد، وتوصلت بعض الدراسات (Elgibale & Safwat, 2014، عبيد الله، ٢٠١٠) إلى أن تطبيق المنشأة للأساليب الحديثة لنظم محاسبة التكاليف يعتبر أساس يزيد من احتمال تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

وتأكيداً على ما سبق أشارت العديد من الدراسات إلى ان تطبيق ممارسات نظم الإنتاج الخالية من الفاقد (Lean Production)، تساهم في تخفيض التكلفة، التخلص من الفاقد، تخفيض زمن الإنتاج، زيادة الانتاجية، تخفيض تكاليف المخزون، تخفيض زمن المناولة والفحص، تحديد الطاقات غير المستغلة، الإستجابة السريعة لطلبات العملاء، زيادة الجودة، زيادة رضا العملاء، تدعيم القدرات التنافسية للمنشأة (Hertog, 2014; Elgibale & Safwat, 2014; Vinelli & Pont, 2011; Elshahat, 2012, Zahraee, 2016)، وتتفق النتائج السابقة مع الأهداف التي يسعى

لتحقيقها كل من أسلوب (VSC)، و (OBA)، ويرى الباحث أنه لكي يساهم نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في تحقيق مبادئ بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد فإنه بحاجة إلى معلومات تفصيلية دقيقة وملائمة وفي التوقيت المناسب عن الاختناقات أو القيود على مسارات تدفق القيمة Value Stream (VS)، ويقع على عاتق نظم إدارة التكاليف الإستراتيجية عبء توفير تلك المعلومات، وعليه يُثار التساؤل عن أهمية وجدوى المعلومات المستمدة من أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تدعيم إدارة تكاليف مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد Lean Value Stream Costing Management (LVSCM)، باعتبارها مجال استراتيجي ومصدراً للميزة التنافسية المستدامة للمنشأة.

وإنطلاقاً مما سبق تتبلور المشكلة البحثية لهذه الدراسة في الإجابة عن التساؤل البحثي التالي: هل يساهم تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)؟ وفي إطار الإجابة على التساؤل السابق فهناك مجموعة أخرى من التساؤلات البحثية الفرعية والتي يستهدف البحث الإجابة عليها وتتمثل في:

- ١) هل يساهم أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تدعيم المزايا التنافسية لممارسات سلسلة التوريد في منشآت الأعمال الصناعية؟
- ٢) ما مدى ملائمة نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (LP)؟
- ٣) هل يساهم أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في معالجة الاختناقات أو القيود على مسارات تدفق القيمة Value Stream (VS) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد؟
- ٤) ماهي النتائج المترتبة على تفعيل أسلوب (OBA) على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد؟
- ٥) كيف يمكن التحقق ميدانياً من أثر تفعيل ممارسات (OBA) على تدعيم إدارة تكلفة تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) في منشآت الأعمال الصناعية المصرية؟

٢/١ أهداف البحث:

في ضوء فكرة ومشكلة البحث، يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، وفي إطار تحقيق هذا الهدف يسعى الباحث إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١) بيان ماهية وأهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (OBA) في منشآت الأعمال الصناعية.
- ٢) تحليل وتقييم الوضع الحالي المرتبط بالدراسات والبحوث والجهود الدولية في مجال سجلات المحاسبة المفتوحة و نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC).
- ٣) تقييم فعالية أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تحقيق متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Lean Production).

- ٤) تقييم مدى ملائمة نظام تكلفة مسار تدفق القيمة (VSC) لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (LP)، والأهداف التي يسعى الي تحقيقها.
- ٥) القيام بدراسة ميدانية في بيئة التصنيع المصرية لدراسة مدى فعالية أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM).
- ٣/١ أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته العلمية والتطبيقية من خلال العناصر التالية:

- ١) يُعد البحث امتداداً لأدبيات الفكر المحاسبي التي اهتمت بدراسة ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة، وأوصت بإجراء المزيد من الدراسات حول أثر تفعيل هذه الأساليب على بيئة الأعمال المصرية أو الأجنبية (خطاب، ٢٠٠٨، زغلول، ٢٠٠٨، عبد الدايم، ٢٠١٢، شاهين، ٢٠١٥، الصغير، ٢٠١٦، ربيع، ٢٠١٦) (Romano & Formentini, 2012; Arora, 2014; Windolph & Moeller, 2012; Kumra, et al., 2012).
- ٢) تصور نظم التكاليف التقليدية في مواجهة التغيرات في بيئة الإنتاج التنافسية الحديثة، حيث أن نطاق عملها يقتصر على التكاليف الداخلية للمنشأة فقط ولم تشمل التكاليف الأخرى التي تمتد خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، مثل تكاليف الموردين والعملاء خلال سلسلة التوريد (البتانوني، ٢٠١٤، Fliegner, 2011; Villena, et al., 2011; Sundram, et al., 2011).
- ٣) المساهمة في تعزيز المساحة المعرفية عن ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، على الرغم من تزايد الاهتمام به في الدراسات الأجنبية، الا أنه وفي حدود علم الباحث توجد فجوة بحثية في الادبيات المحاسبية تتمثل في عدم وجود الدراسات التي تناولت أثر تفعيل سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Lean Production).
- ٤) النمو المتزايد لعلاقات الشراكة الإستراتيجية بين المنشآت الصناعية تحت مسمى ممارسات سلاسل التوريد، في سبيل تحقيق مزايا تنافسية مستدامة لكافة أطراف الشراكة (عبد اللطيف، ٢٠١٥، الحواجرة، ٢٠١٣)، (Nyaga et al., 2010; Leuschner et al., 2013; Surowiec, 2013; Song, et al., 2017; Datta, 2017) مما يؤكد على أهمية توجيه الفكر المحاسبي لمزيد من الدراسات حول أساليب وأدوات إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة ومدى ملائمتها لبيئة الإنتاج الخالية من الفاقد.
- ٥) يساهم البحث في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي لتكاليف مسار تدفق القيمة، لما لها من أثر كبير في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية المتعلقة بأعمال المنشأة، حيث توصلت دراسة (Monroy et al., 2012) إلى أن اتخاذ القرارات في المنشآت

التي تطبق نظام الانتاج الخالي من الفاقد يعتمد إلى حد كبير علي تكاليف مسار تدفق القيمة Value Stream Costing.

(٦) من المتوقع أن تؤدي نتائج هذا البحث إلى توفير دليل (نظري - ميداني) على مدى النفع الناتج من تطبيق تلك الأساليب (VSC ، OBA) وتفعيلها مما يشجع المنشآت على الاستفادة من الآثار الإيجابية لها في تلبية الاحتياجات الإدارية المختلفة لاتخاذ القرارات، وتدعيم قدرتها التنافسية.

٤/١ فروض البحث:

انطلاقاً من فكرة البحث وهدفه وأهميته، يمكن اشتقاق فروض البحث كما يلي:

الفرض الاول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

الفرض الثاني: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM).

٥/١ منهج البحث:

لتحقيق هدف البحث واختباراً لفروضه، تم الاعتماد على كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي، حيث تم استخدام المنهج الاستقرائي Inductive Approach في دراسة وتحليل وتقييم الدراسات السابقة المرتبطة بكل من ممارسات سجلات المحاسبة المفتوحة ، نظام تكاليف مسار تدفق القيمة ، بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، بغرض الحصول على البيانات اللازمة لإعداد الإطار النظري للبحث والذي يوضح أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد ، ومعرفة ما توصلت إليه تلك الدراسات، وما يمكن أن يُسهم به أو يضيفه البحث الحالي إلى تلك الدراسات، بالإضافة إلى وضع الفروض وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة ومجتمع البحث، وأساليب التحليل الإحصائي المناسبة، ثم تفسير النتائج، للوصول إلى الحقائق والتعميمات العلمية ، كما يستخدم الباحث المنهج الاستنباطي (الاستدلالي) Deductive Approach من حين لآخر، وذلك عندما يستند إلى حجج ونظريات عامة مستقرة نسبياً لاستخلاص منها نتائج متعلقة بالبحث، وأيضاً اشتقاق نتائج جزئية من النتائج التي تم التوصل إليها استقرائياً.

٦/١ حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

- ١) يقتصر البحث على التعرض الي إدارة سلسلة التوريد بإيجاز في حدود ما يفيد تحقيق الهدف منها، وهو تسليط الضوء على الجوانب التطبيقية التي كانت سبباً لتبنى أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة لنجاح إدارة التكاليف البيئية لسلسلة التوريد.
- ٢) تقتصر الحدود الجغرافية للدراسة علي نطاق الشركات الصناعية بمدينة العاشر من رمضان التابعة لمحافظة الشرقية والمناطق الصناعية بمحافظة الإسماعيلية.

٧/١ هيكل البحث:

انطلاقاً من أهمية فكرة البحث وتحقيقاً لأهدافه والإجابة على تساؤلاته البحثية، فقد تم تقسيم البحث على النحو التالي:

- ١) الإطار العام للبحث.
- ٢) تحليل وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث.
- ٣) تحليل العلاقة التأثيرية بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وممارسات سلسلة التوريد.
- ٤) إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- ٥) أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM).
- ٦) تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض.
- ٧) النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.
- ٨) مراجع البحث.

٢- تحليل وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة أثر تفعيل سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، ونظراً لتنوع الدراسات السابقة التي ترتبط بموضوع البحث وأهمية النتائج التي وصلت إليها، وفي إطار استكمال جهود تلك الدراسات، قام الباحث بتنظيمها على النحو التالي:

١/٢ الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد:

- أَسْتَهْدَفْتِ دَرَاةَ (عِيِيدِ اللهُ، ٢٠١٠) وَصَفَ لِأَسْلُوبِ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ وَالْقَاءِ الضَّوْءِ عَلَى مَاهِيَّتِهِ وَمَتَلْبَابَاتِ تَطْبِيقِهِ، وَدَرَاةَ أَثْرِ خَصَائِصِ الشَّرِكَةِ عَلَى تَطْبِيقِ هَذَا الْأَسْلُوبِ، وَوَفَى سَبِيلَ تَحْقِيقِ أَهْدَافِ الدَّرَاةِ تَمَّ الْقِيَامُ بِدَرَاةٍ عَمَلِيَّةٍ لِإِخْتِبَارِ أَثْرِ خَصَائِصِ الشَّرِكَاتِ الْمَصْرِيَّةِ عَلَى تَطْبِيقِ أُسْلُوبِ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ، وَتَوَصَّلَتْ الدَّرَاةُ إِلَى أَنَّ هَذَا الْأَسْلُوبَ يُسْتَعْمَدُ كَأَدَاةٍ وَسِيطَةٍ لِرَقَابَةِ وَتَسْهِيلِ مَرُونَةِ الْإِنْتِاجِ لَدَى الشَّرِكَةِ الْمُرُودَةِ حَيْثُ يَمْدُ إِدَارَةُ الشَّرِكَةِ الَّتِي تَقُومُ بِالتَّعْهِيدِ بِمَعْلُومَاتٍ عَنِ تَكَالِيفِ وَحِجْمِ الْإِنْتِاجِ أَوْ جَدَاوِلِ الْإِنْتِاجِ، كَمَا يُوْفِرُ مَعْلُومَاتٍ تَدْفَقُ الْمَوَادَّ مِنْذُ اسْتِلَامِهَا وَإِضَافَتِهَا إِلَى أَحَدِ مَكُونَاتِ الْمَنْتَجِ وَحَتَّى الْإِنْتِهَاءِ مِنْ عَمَلِيَّةِ التَّصْنِيعِ ثُمَّ الشُّحْنِ إِلَى الْعَمِيلِ، وَمِنْ أَهْمِ مَتَلْبَابَاتِ تَطْبِيقِهِ تَوَافُرُ التَّقَنَةِ بَيْنَ الْمُرُودِ وَالشَّرِكَةِ الْقَائِمَةِ بِالتَّعْهِيدِ، وَأَنَّ ٦٠,٦% مِنْ عَيْنَةِ الدَّرَاةِ تَعْتَقِدُ أَنَّ تَطْبِيقَ أُسْلُوبِ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ يُعَدُّ مَطْلَبَ حَالِيٍّ وَسَيَكُونُ مَطْلَبَ مُسْتَقْبَلِيٍّ.
- أَسْتَهْدَفْتِ دَرَاةَ (Agndal & Nilsson, 2010) تَقْدِيمَ إِطَارٍ يَتَضَمَّنُ الْإِبْعَادَ الَّتِي يَسْتَعِدُّ إِلَيْهَا أُسْلُوبُ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ وَالْمَتَمَثِّلَةَ فِي طَبِيعَةِ وَاسْتِخْدَامَاتِ الْبَيَانَاتِ وَمَمَارَسَاتِ الْإِفْصَاحِ عَنِ تِلْكَ الْبَيَانَاتِ، عِنْدَ التَّوْجُّهِ نَحْوِ تَطْبِيقِ أُسْلُوبِ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ، وَاعْتَمَدَتْ الدَّرَاةُ التَّطْبِيقِيَّةَ عَلَى إِخْتِبَارِ ثَلَاثِ شَّرِكَاتٍ تَعْمَلُ فِي الْبِيئَةِ السُّوِيدِيَّةِ وَارْتِبَاطِهَا مَعَ مُرُودَيْنِ مِنْ ثَلَاثَةِ قَطَاعَاتٍ مُخْتَلَفَةٍ تَمَثِّلُ اسْتِرَاطِيَجِيَّاتِ الشَّرَاءِ الْمُخْتَلَفَةِ، وَتَوَصَّلَتْ الدَّرَاةُ إِلَى تَقْدِيمِ دَلِيلٍ يُؤَكِّدُ أَنَّ اسْتِرَاطِيَجِيَّةَ الشَّرَاءِ الَّتِي تَعْتَمِدُ عَلَى الْعَلَاqَاتِ الطَّوِيلَةِ، وَالِاسْتِثْمَارَاتِ الْمُشْرَكَةِ وَمَشَارِكَةِ الْأَرْبَاحِ مَقَارَنَةً بِاسْتِرَاطِيَجِيَّةِ اقْتِصَادِيَّاتِ الصَّفَقَاتِ قَصِيرَةِ الْأَجْلِ، تَعْتَبَرُ اسْتِرَاطِيَجِيَّةً مَلَائِمَةً لِنَجَاحِ تَطْبِيقِ أُسْلُوبِ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ فِي ظِلِّ مَتَلْبَابَاتِ نَجَاحِ اسْتِرَاطِيَجِيَّةِ الشَّرَاكَةِ التَّعَاوُنِيَّةِ بَيْنَ الشَّرِكَاتِ.
- وَتَنَاوَلَتْ دَرَاةَ (Hoffjan, et al., 2011) أَسْبَابَ وَكَيْفِيَّةَ اسْتِخْدَامِ الْمَنْشَأَتِ لِأَسْلُوبِ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ وَأَسْبَابَ تَبْنِيِ الشَّرِكَاتِ لِتَطْبِيقِ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ فِي ضَوْءِ شَفَافِيَّةِ التَّكَلْفَةِ خِلَالَ سُلْسَلَةِ التَّوْرِيدِ مِنْ خِلَالِ تَقْدِيمِ تَصُورٍ مُتَكَامِلٍ، وَتَوَصَّلَتْ الدَّرَاةُ إِلَى إِمْكَانِيَّةِ اسْتِخْدَامِ شَفَافِيَّةِ التَّكَلْفَةِ فِي دَعْمِ إِدَارَةِ الْأَسْعَارِ عِنْدَ التَّفَاوُضِ مَعَ الْمُرُودِ، مَعَ مَرَاةِ إِحْتِمَالِيَّةِ حُدُوثِ السُّلُوكِيَّاتِ الْإِنْتِهَازِيَّةِ مِنْ كِلَا الْمَشْتَرِيْنَ وَالْمُرُودَيْنِ، طَوَّلَ مَدَّةَ الْعَلَاqَةِ بَيْنَ الْمُرُودِ وَالْمَشْتَرِيِّ أَحَدَ مَتَلْبَابَاتِ الْإِفْصَاحِ عَنِ مَعْلُومَاتِ التَّكَالِيفِ وَأَوْصَتِ الدَّرَاةُ عِنْدَ تَطْبِيقِ أُسْلُوبِ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ أَنَّ يَتَخَذَ طَرَفِي الْعَلَاqَةِ التَّعَاوُنِيَّةِ الْإِجْرَافَاتِ الْوَقَائِيَّةَ تَحْسَبًا لِأَيَّةِ تَحْرِيفَاتٍ لِمَعْلُومَاتِ التَّكَلْفَةِ.
- فِي حِينِ دَرَاةَ (Romano & Formentini, 2012) قَدَمَتْ إِطَارًا لِلْمَبَادِئِ التَّوْجِيهِيَّةِ الَّتِي تَدْعَمُ إِخْتِبَارَ الْمُرُودَيْنِ الَذِينَ يُمْكِنُ التَّعَاوُنُ مَعَهُمْ بِنَجَاحٍ فِي تَطْبِيقِ أُسْلُوبِ سَجَلَاتِ الْمَحَاسِبَةِ الْمَفْتُوحَةِ، وَتَحْدِيدِ الْحَوَافِزِ الْمُنَاسِبَةِ الَّتِي تَسَاعِدُ الْمُرُودَيْنِ عَنِ الْإِفْصَاحِ عَنِ بَيَانَاتِ التَّكَالِيفِ، وَقَدْ تَمَّ وَضْعُ مَنَهْجِيَّةٍ بِاسْتِخْدَامِ النُّتَاجِ التَّجْرِيْبِيَّةِ الَّتِي تُوَصِّلُ إِلَيْهَا الْبَحْثُ مِنْ تَحْلِيلِ الْعَلَاqَةِ بَيْنَ مَصْنَعِ إِيطَالِيٍّ لِلْمَطْبَاخِ الْجَاهِزَةِ لَدَيْهِ سُلْسَلَةٌ مِنَ الْمُرُودَيْنِ، وَتَوَصَّلَتْ الدَّرَاةُ إِلَى أَنَّ الْإِخْتِبَارَ الصَّحِيْحَ لِلْمُرُودَيْنِ يَلْعَبُ دَوْرًا رَيْسِيًّا فِي التَّنْفِيزِ النَّاجِحِ لِأَسْلُوبِ السَّجَلَاتِ الْمَحَاسِبِيَّةِ الْمَفْتُوحَةِ، وَأَنَّ اتِّفَاقِيَّةَ السَّجَلَاتِ الْمَحَاسِبِيَّةِ الْمَفْتُوحَةِ تُؤَثِّرُ عَلَى مَوْقِفِ الْمَشْتَرِيِّ

للتعاون بموردين محددين، ومن ثم تفعيل الحوافز الأكثر تكلفة، هذه النتائج لها آثار مثيرة للاهتمام لتحديد الموردين الذين يمكن التعاون معهم في برامج السجلات المحاسبية المفتوحة، واختيار الحوافز للتخفيف من تردد الموردين من الكشف عن بيانات التكلفة، والقيود المفروضة على استخدام البيانات التي يتم الإفصاح عنها لضمان عدم إساءة استخدامها داخل وخارج العلاقة التعاونية.

- كما حاولت بعض الدراسات تقديم إطار أكثر شمولاً لدراسة محددات نجاح سجلات المحاسبة المفتوحة، حيث قدمت دراسة (البنانوني، ٢٠١٣)، إطار لاختيار الموردين الذين يمكن أن يتعاونوا من أجل نجاح أسلوب (OBA)، واختيار مجموعة مناسبة من الحوافز تشجعهم على المشاركة، وكيفية إرضائهم عن علاقة التبادل المرتبطة بممارسات أسلوب (OBA)، وكيف يمكن التغلب على السلوك الانتهازي للمشتري في بيئة الأعمال المصرية ممثلة في قطاع الصناعات التجميعية، وتعد إدارة سجلات المحاسبة المفتوحة طريقة جديدة للتفكير، تمكن موردي الأجزاء أو مؤدى الوظائف من المساهمة في إعادة تصميم المنتج بغرض تحسين جودته ووظائفه وتخفيض تكلفته، هذا فضلاً عن أنه يمنح إدارة المنشأة فرصة لمناقشة المزايا التنافسية من خلال سرعة التسليم والأسعار التنافسية، وتشير نتائج الدراسة التي تم تطبيقها على عينة مكونة من ٥٨ شركة تعمل في مجال الصناعات التجميعية إلى أن اختيار وتحفيز الموردين له أثر إيجابي على ممارسات أسلوب (OBA) مما يجعلهم يقوموا بدور أكثر فاعلية في إدارة التكلفة البيئية.

- في حين استهدفت دراسة (الصغير، ٢٠١٥)، التعرف على مدى ملائمة سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لدعم سلسلة التوريد في بيئة التصنيع المصرية من خلال اختبار مدى تقبل تلك الثقافة من جانب أطراف عملية التصنيع، وكذلك دورها في دعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد، وتوصلت الدراسة الى وجود اتفاق بدرجة كبيرة بين كلاً من الموردين و المشتريين في سلسلة التوريد على أهمية سجلات المحاسبة المفتوحة في الكشف عن بيانات التكاليف، وأثر ذلك على دعم الموقف التنافسي، عن بيانات التكاليف، مثل التعاون والمشاركة وعدم الانتهازية، وإيضاح مبررات رغبتهم في الكشف عن بيانات التكاليف من جانب المورد. وأوصت بضرورة قيام المنشآت المشتريّة ببعض الإجراءات التي من شأنها دفع الموردين لقبول تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

- وتناولت دراسة (على، ٢٠١٥) توضيح مدى الاستفادة من المعلومات التي يوفرها أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بغرض زيادة فرص خفض تكلفة المنتج وتقوية العلاقات التكاملية بين أعضاء سلسلة التوريد من أجل دعم الميزة التنافسية عبر سلسلة التوريد الإلكترونية، وتقديم مقترحات وتوصيات تساهم في دعم اتجاهات مؤسسات الأعمال نحو استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للمنشآت التي تعتمد على سلسلة التوريد الإلكترونية وذلك بالتعرف على إيجابيات تطبيق إدارة تكلفة سلسلة التوريد الإلكترونية، وفي سبيل تحقيق ذلك اعتمد الباحث على بيانات غير كمية من خلال أسلوب البحث الميداني لشركات صناعة السيارات والصناعات المغذية لها، من خلال قوائم الاستقصاء، وتوصلت الدراسة إلى مساهمة أسلوب

سجلات المحاسبة المفتوحة في تحقيق مرونة للتفاوض وتعديل الأسعار نتيجة أي تغييرات على عناصر التكلفة خلال إدارة التكلفة البيئية لسلسلة التوريد الإلكترونية، وتسهيل عملية الإفصاح عن بيانات التكلفة وجودة إدارة التكلفة البيئية بين المورد والمشتري، و تحقيق موقف تنافسي قوي وزيادة قيمة المنشأة.

- في حين حاولت دراسة (ريبع، ٢٠١٦) التعرف على محددات ونتائج تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ودوره في إدارة سلاسل التوريد، وتوصلت الدراسة النظرية الي عدم اقتصار المنافع المترتبة على تطبيق هذا الأسلوب علي تخفيض تكلفة المنتج بل يؤدي الي العديد من المنافع التي قد لا تدركها المنشآت عند تطبيقه، وتمثلت هذه المنافع في: منافع مالية مثل تخفيض تكلفة المنتج، تحسين الأداء المالي للمنشأة، كما تمثلت المنافع المرتبطة بالعملاء في اهتمام شركاء الأعمال بتسليم المنتجات في الوقت المحدد، وتخفيض زمن الاستجابة لطلبات العملاء مما يؤدي الي زيادة رضا العملاء عن منتجات المنشأة، وتمثلت المنافع المرتبطة بالعمليات الداخلية في الابتكار، ودورة التشغيل، وإدارة المخاطر، والبيئة، واتضح من نتائج الدراسة الاستطلاعية ان سجلات المحاسبة المفتوحة يمكن اعتبارها إستراتيجية مفيدة عن اتسام الأفراد بتجنبهم للمخاطر، حيث يمكن اعتبارها أداة لتوزيع المخاطر بين الأعضاء داخل شبكة التوريد، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام المنشآت المصرية بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة لدوره الإيجابي في تحقيق نتائج مفيدة تؤدي الي تحسين الإداء المالي والتشغيلي للمنشآت.

- كما أهتمت دراسة (سلطان، ٢٠١٦) بوضع إطار لتحقيق التكامل بين فلسفة التصنيع الخالي من الفاقد وممارسات إدارة سلسلة التوريد مما يعزز من تحقيق تحسينات جوهرية للمنشأة منها تعظيم المخرجات، وخفض التكلفة والاجزاء المعيبة، وتعزيز الامان وخفض مستويات المخزون، مما ينعكس بدوره على تحسين قدرة المنشآت من التعامل مع التحديات الاستراتيجية بتحسين الكفاءة والفعالية التشغيلية وتحقيق أهداف التحسين المستمر وتحسين العمليات مثل الاستجابة للعميل، والتأكد من تلبية متطلباته وتوقعاته، وتخفيض الفاقد والأنشطة غير المضيفة للقيمة والعمل على الغائها، وتقشير دورة الإنتاج، وتسليم المنتجات التي تحقق القيمة المطلوبة في الوقت والمكان المناسب وبالكمية المناسبة وبالتكلفة المناسبة، وتوصلت الدراسة بأن التكامل المستهدف يساعد على توفير العديد من المعلومات عن أنشطة المنشأة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة ومحركات التكلفة وكذلك توفير تغذية عكسية تمكن من التعديل في التصميم وخصائص المنتج في ضوء رغبات واحتياجات العملاء والقيمة من وجهة نظر العميل.

٢/٢ الدراسات السابقة التي تناولت أثر تطبيق مدخل تكاليف تدفق القيمة (VSC) في

بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد:

- استهدفت دراسة (خطاب، ٢٠٠٨) التعرف على مدى تقبل العاملين لتقافة الخلو من الفاقد Lean Culture للحكم على مدى ملاءمة نظام تكاليف تدفق القيمة (VSC) في بيئة

الأعمال المصرية وذلك من خلال دراسة مدخل الخلو من الفاقد، Lean Approach والمبادئ التي يقوم عليها هذا المدخل ومتطلباته، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تم تطوير أربعة فروض تم اختبارها من خلال القيام بدراسة ميدانية على عينة مكونة من مجموعتين من الشركات، المجموعة الأولى تتبع أسلوب التصنيع على أساس التدفق وحدة بوحدة (One- Piece Flow) ، أما المجموعة الثانية تتبع أسلوب التصنيع على أساس الإنتاج المستمر، وتوصلت الدراسة الى بيئة الاعمال المصرية تطبق مبادئ الخلو من الفاقد في معظم جوانبه، أن نشر هذه المبادئ يساعد منشآت الأعمال على مواجهة ظروف المنافسة الحادة، وذلك من خلال معلومات التكاليف التي يوفرها نظام تكاليف تدفق القيمة (VSC)، أن مجموعة الشركات التي تعتمد على التصنيع على أساس تدفق الوحدة بوحدة، كان لديها قبول أكبر لتقبل أسلوب الخلو من الفاقد أكثر من شركات المجموعة الثانية التي تعتمد على الإنتاج المستمر.

- وتمثل هدف دراسة (الجندي، ٢٠١١) في تحليل الجوانب المختلفة لإعادة هندسة ممارسات نظم المحاسبة الإدارية التقليدية في ظل تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد وإعادة هيكلتها لتعتمد على نظام تكاليف مسار تدفق القيمة، وتوصلت الدراسة إلي عدم توافق النظم المحاسبية التقليدية مع مقومات وفكر مدخل محاسبة الترشيد، مما ينعكس سلباً على قدرة تلك النظم على توفير معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة، في حين أن مدخل ترشيد الفاقد يساعد في إتخاذ قرارات أفضل من خلال تقديم معلومات ملائمة تتسم بالدقة والوضوح والتوقيت المناسب والقابلية للفهم عن التكلفة والقدرة على الربحية والنمو والتدفقات النقدية، وأوصت الدراسة بضرورة توجه المنشآت الصناعية نحو تطبيق نظم التصنيع المرشد لما يقدمه من مزايا تتمثل في ترشيد استخدام الموارد والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وخفض الفاقد بجميع صورته، والارتقاء بكفاءة الآلات، مما ينعكس إيجابياً علي قدرتها التنافسية.

- كما أستهدفت دراسة (عبد الدايم، ٢٠١٢) معرفة مدى فعالية وملائمة نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وذلك من خلال استكشاف العلاقة السببية بين استخدام الموارد المتاحة ومسببات استهلاكها داخل مسارات تدفق القيمة، بهدف دعم استراتيجية زيادة التكلفة في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد وذلك كمنطلق لزيادة القدرة التنافسية للمنتجات والمنشآت الصناعية، وقد توصلت الدراسة إلى عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية لتقديم معلومات في ظل نظم الإنتاج الحديثة، كما أثبتت الدراسة أن نظام (VSC) يقلل من الحاجة إلى تخصيص التكاليف المباشرة مما يزيد من كفاءة قياس التكاليف والحصول على معلومات أكثر دقة يمكن استخدامها في العديد من القرارات الاستراتيجية، وأوصت الدراسة بضرورة الاتجاه إلي تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في ظل تبني ثقافة الخلو من الفاقد في المنشآت الصناعية.

- وتناولت دراسة (شاهين، ٢٠١٣) دراسة أثر ممارسة سياسة الإنتاج الخالي من الفاقد المرتبطة بالموردين، والمشتريين، على أداء المنشأة، وفي سبيل الوصول لهذا الهدف تم تطوير ثلاثة فروض للدراسة، تتضمن قياس أثر ممارسات سياسة الإنتاج الخالي من الفاقد المرتبطة

بالموردين، المشتريين على أداء المنشأة، وقد طبقت الدراسة على شركات الصناعات الدوائية بجمهورية مصر العربية، وتم تجميع البيانات التي تخدم الدراسة باستخدام أسلوب الحصر الشامل من خلال استمارة استقصاء، و توصلت الدراسة إلى دليل ميداني على أن هناك علاقة إيجابية بين ممارسات سياسات الإنتاج الخالي من الفاقد المرتبطة بالمشتريين، الموردین وأداء شركات الصناعات الدوائية، وأن هذه العلاقة تأخذ الشكل الإيجابي، وأوصت الدراسة الشركات بضرورة أن تتبنى وتدعم تلك السياسات لما لذلك من انعكاسات إيجابية على مستوى أدائها، وبخاصة في ظل البيئة التنافسية الشديدة التي تعمل في إطارها.

- في حين أستهدفت دراسة (النعمي، والبكري، ٢٠١٣) التعرف على مفهوم مسار تدفق القيمة وخريطة تدفق القيمة كأحد أدوات محاسبة الترشيد، وقد توصلت الدراسة إلى أن التصنيع المرشد يهدف إلى خفض الضياع من العمليات الإنتاجية داخل الوحدة الاقتصادية استبعاد جميع العمليات التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة، مع الاستفادة القصوى من الموارد (المالية والبشرية والتكنولوجية)، وذلك عندما تتبنى الوحدة الاقتصادية إدارة التكاليف من خلال مسارات تدفق القيمة فإن ذلك سيؤدي إلى تحول عدد كبير من مراكز التكلفة إلى عدد قليل من مسارات تدفق القيمة، كما أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة لأنه يؤدي إلى تخفيض التكاليف المتعلقة بالمنتجات وذلك من خلال استبعاد التكاليف غير المرتبطة بتدفق القيمة واعتبارها تكاليف عامة تظهر في قائمة الدخل على مستوى الوحدة الاقتصادية.
- وتناولت دراسة (Arora., 2014) استكشاف دور نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) كأسلوب تكاليف ملائم للشركات التي تستخدم أسلوب التصنيع المرن في الشركات الهندية، وتوصلت الدراسة من خلال دراسة الحالة على إحدى الشركات الهندية، إلى عدم ملائمة أساليب محاسبة التكاليف التقليدية لبيئة التصنيع الخالي من الفاقد، المساهمة الإيجابية لأسلوب نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في حساب تكلفة وحدة المنتج بدقة عالية، التكامل بين (VSC) وأسلوب التصنيع المرن يحقق الدقة في حساب تكاليف الإنتاج.
- وأوضحت دراسة (عبد الدايم، ٢٠١٤) دور كلا من نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وتكلفة مسار تدفق القيمة (VSC) في تحسين دقة قياس التكلفة والذي يؤدي بدوره إلى تعظيم القيمة لكلا من المنشأة والعميل، وذلك من خلال مدخل مقترح للتكامل بينهما، وتوصلت الدراسة النظرية والميدانية إلى أن نظام تكلفة مسار تدفق القيمة يلعب دوراً فعالاً في التخلص من مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات حيث تعتبر كل التكاليف التي تحدث في مسار تدفق المنتج هي تكاليف مباشرة للمسار، يتم تحميلها للمنتجات وفقاً لمعدل تدفق المنتج داخل المسار الأمر الذي يساهم في تقييم ربحية كل منتج على حدة بالإضافة إلى ربحية المسار ككل، وأوصت الدراسة بضرورة دعم سياسات واستراتيجيات خفض التكلفة بالأساليب العلمية والمحاسبية الحديثة لإدارة التكلفة من أجل القضاء على مصادر الإسراف والفاقد في الانفاق.
- واستهدفت دراسة (شاهين، ٢٠١٥) إجراء تقييم موضوعي للدراسات الخاصة بنموذج التكاليف الخاص بتدفقات القيمة بما فيها تقييم موضوعي لكافة التناقضات والتعارضات

الفكرية الموجودة في هذه الدراسات، مع طرح مجموعة من الاتجاهات الفكرية الحديثة المحتملة في ظل إستراتيجية ترشيد الأعمال، وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب قياس التكاليف على أساس تدفقات القيمة يعتبر ضمن مجموعة من الأساليب التي تندرج تحت مظلة المحاسبة في ظل الترشيح، حيث تعتبر نظام تشغيلي يمكن من إجراء التحسين المستمر للعمليات والخلايا الإنتاجية المتواجدة في مسار القيمة وتخفيض تكاليف استخدام الموارد، كما يعمل على توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار على مستوى مسار القيمة وذلك لفرق العمل المشرفة على هذه التدفقات والتي تقوم بوضع برامج التحسين المستمر المطلوبة لاستبعاد أوجه الاسراف والفقد في استغلال الموارد، كما يعمل على توفير معلومات عن الطاقة وكيفية استغلالها.

- وفي اتجاه آخر تناولت دراسة (Helleno, et al., 2016) التكامل بين مؤشرات الاستدامة (الاقتصادي، الاجتماعي، البيئي) والتصنيع الخالي من الفاقد للمساعدة في عمليات التصنيع في القطاع الصناعي البرازيلي، وتوصلت الدراسة إلى أن التصنيع الخالي من الفاقد وخريطة مسار تدفق القيمة Value Stream Costing يستخدموا بتوسع لتطوير عمليات التصنيع الخالي من الفاقد أثناء تدفق المنتج، ودراسة الحالة قدمت دليل عن التفاعل الإيجابي بين مؤشرات الاستدامة وعمليات التصنيع الخالي من الفاقد.

- استهدفت دراسة (الصغير، ٢٠١٦) اقتراح إطار تكاملي بين منهجية ستة سيجما ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة، يعمل على دعم نجاح منهجية الإنتاج الخالي من الفاقد والموقف التنافسي للمنشأة، واعتمدت الدراسة على تطوير قائمة استقصاء كومبيلة لجمع البيانات التي تساعد في تحقيق أهداف البحث، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام تكاليف مسار تدفق القيمة يعد هو الأكثر ملاءمة للتطبيق في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وأن تبني منهجية الإنتاج الخالي من الفاقد يساهم بشكل كبير في التوجه لرغبات العملاء وتحقيق متطلباتهم من خلال خفض التكلفة وتحسين جودة المنتج والعمل على إزالة الأنشطة غير المضافة للقيمة، وتقليل التالف والمعيب ومنع الفاقد على طول سلسلة التوريد بدأ من الحصول على المواد الخام إلى مرحلة وصول المنتج للعميل، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام منشآت الأعمال الصناعية التي تبني الإنتاج الخالي من الفاقد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة.

- وأشارت دراسة (Pandya and Shah., 2016) التي بيان الدور الذي تقوم به خرائط تدفق القيمة في تنفيذ الأنشطة الإنتاجية عند أدنى مستوى ممكن من الأخطاء أو الفاقد في بيئة التصنيع المرن Lean Manufacturing في قطاع صناعة السيارات، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التصنيع المرن يمثل الاتجاه الاستراتيجي لزيادة كفاءة وفاعلية أداء الشركات الصناعية، وذلك من خلال خرائط تدفق القيمة Value Stream Mapping حيث تعتبر أداة فعالة لنظام التصنيع المرن في تحقيق كفاءة الأنشطة والعمليات الإنتاجية، وتحديد المجالات الرئيسية لتخفيض الفاقد وسهولة تحديد الضياع أو الفاقد وتسهيل عملية اتخاذ القرارات اللازمة للحد منها مع إمكانية إجراء التحسينات المستمرة.

- وتناولت دراسة (Zahraee, 2016) التعرف على مدى فعالية ممارسات وأدوات تنفيذ التصنيع الخالي من الفاقد باعتباره مفهوم رئيسي لمساعدة المديرين والمهندسين للحفاظ على

التنافسية للوصول الى الأسواق العالمية في قطاع الصناعات التحويلية الإيرانية، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة جوهرية بين مؤشرات العمليات والتجهيزات، والتخطيط والتحكم، العلاقات مع الموردين، الموارد البشرية، العلاقات مع العملاء وممارسات التصنيع الخالي من الفاقد في القطاع الصناعي، ويتضح أيضاً من نتائج المسح الشامل أن الأدوات المرنة مثل أسلوب التحسين المستمر Kaizen، تخفيض وقت الأعداد، التدفق المستمر، بساطة تصميم المنتج، تعتبر عناصر هامة لتنفيذ التصنيع الخالي من الفاقد، وأوصت الدراسة بنشر الوعي بين الباحثين فيما يتعلق بدور تقنيات Lean Manufacturing في تعزيز فوائد الإنتاج، وإجراء المزيد من الدراسات لتقييم مختلف العوائق في تنفيذ المحاسبة الخالية من الفاقد، من خلال النظر في العوامل الثقافية والفنية والتبظيمية والاقتصادية في شركات الصناعات التحويلية.

٣/٢ تحليل وتقييم الدراسات السابقة وإظهار الفجوة البحثية:

أولاً: فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت العلاقة بين ممارسات سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، يستنتج الباحث ما يلي:

- اتفقت العديد من الدراسات (عبيد الله، ٢٠١٠، الصغير، ٢٠١٥، علي، ٢٠١٥، Hoffjan, et al., 2011) إلى أهمية دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، بداية من تكوين علاقات مع الموردين تعتمد على الثقة، وتبادل المعلومات، مروراً بتكامل أنشطة الإمداد داخل المنشأة، حيث يمد إدارة الشركة التي تقوم بالتعهد بمعلومات عن تكاليف وحجم الإنتاج، كما يوفر معلومات تدفق المواد منذ استلامها وإضافتها الى مكونات المنتج وحتى الإنتهاء من عملية التصنيع ثم الشحن إلى العميل.

- قدمت نتائج دراسة كل من (البتانوني، ٢٠١٣، ربيع، ٢٠١٦، Agndal & Nilsson, 2010) إطار أكثر شمولاً لدراسة محددات نجاح أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تحقيق التعاون بين أطراف سلسلة التوريد، من خلال توافر محددات الثقة المتبادلة والمبنية على استقرار العلاقة واقتسام المنافع، والذي يحفز علي مشاركة وتبادل المعلومات التكاليفية، واتفقت دراسات (Agndal & Nilsson, 2010; Hoffjan, et al., 2011) على أن العلاقات الأفضل لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة هي استراتيجيات الشراء طويلة الأجل مقارنة باستراتيجية اقتصاديات الصفقات قصيرة الأجل.

- أما فيما يتعلق باختيار وتحفيز الموردين على المشاركة في برامج سجلات المحاسبة المفتوحة فقد اقترحت بعض الدراسات (Romano & Formentini, 2012; Agndal & Nilsson, 2010) البتانوني، ٢٠١٣) إطاراً للمبادئ التي تدعم اختيار الموردين الذين يمكن التعاون معهم بنجاح في تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وتحديد الحوافز المناسبة التي تساعد

الموردين عن الإفصاح عن بيانات التكاليف في ظل متطلبات نجاح استراتيجية الشراكة التعاونية بين الشركات.

- وفي إطار التكامل بين فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد وممارسات سلسلة التوريد فقد توصلت دراسة (سلطان، ٢٠١٦) إلى أن التكامل المستهدف يساعد على توفير العديد من المعلومات عن أنشطة المنشأة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة ومحركات التكلفة وكذلك توفير تغذية عكسية تمكن من التعديل في التصميم وخصائص المنتج في ضوء رغبات واحتياجات العملاء والقيمة من وجهة نظر العميل.

ثانياً: فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت أثر تطبيق مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، يستنتج الباحث ما يلي:

- في إطار تحديد العلاقة بين مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة وبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، اتفقت العديد من الدراسات (خطاب، ٢٠٠٨، شاهين، ٢٠١٥، النعيمي، البكري، ٢٠١٣، عبد الدايم، ٢٠١٢، زغلول، ٢٠٠٨، الصغير، ٢٠١٦) (Pandya and Shah., 2016; Arora., 2014) على أن نظام تكلفة مسار تدفق القيمة يسعى نحو تحقيق مبادئ بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وذلك من خلال التخلص من كل ما هو غير ضروري، وفصل الموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة والتركيز على تحسين العمليات التشغيلية داخل المسار.

- ومن زاوية تحقيق المزايا التنافسية المستدامة في بيئة التصنيع الخالي من الفاقد، قدمت دراسة (Helleno, et al., 2016) دليل على التأثير الإيجابي لمؤشرات الاستدامة (الاقتصادي، الاجتماعي، البيئي) والتصنيع الخالي من الفاقد، وتوصلت دراسة (Zahraee, 2016) الى وجود علاقة جوهرية بين مؤشرات العمليات والتجهيزات، والتخطيط والتحكم، العلاقات مع الموردين، الموارد البشرية، العلاقات مع العملاء وممارسات التصنيع الخالي من الفاقد في القطاع الصناعي بغية الحفاظ على التنافسية للوصول الى الأسواق العالمية.

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

١) علي الرغم من أن الدراسات السابقة قد حققت تقدماً ملحوظاً في مجال الإفصاح عن معلومات التكلفة باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في البيئة الأجنبية، إلا إنه مازال هناك بعض الفجوات البحثية في هذا المجال يمكن دراستها في البيئة المصرية وهي:

- مدى توافق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

- أثر استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تعزيز المزايا التنافسية المستدامة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

- في حدود علم الباحث لا توجد دراسات تناولت دراسة العلاقة بين تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وأثرها علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، وانعكاس ذلك علي تحقيق المزايا التنافسية المستدامة

للشركات الصناعية في البيئة المصرية، ولذلك يري الباحث دافعاً لمزيد من الحاجة للدراسة والتحليل في إطار الشركات الصناعية في البيئة المصرية.

٢) طبقت الدراسة الحالية على عدد من الشركات الصناعية المصرية حيث توجد فروق في (البيئة القانونية، الثقافية، الاقتصادية، الصناعية) التي تمت فيها الدراسات السابقة مقارنة بالبيئة المصرية، وذلك عن طريق اختبارات إحصائية متعددة لاختبار مدى صحة فروض الدراسة بالاعتماد على بيانات أولية تم تجميعها عن طريق قائمة استقصاء.

٣- تحليل العلاقة التأثيرية بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وممارسات

سلسلة التوريد:

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بالديناميكية والتغير والتطور المستمر، ومن أجل البقاء والاستمرار تعمل المنشآت الصناعية جاهدة على مواكبة والإستجابة السريعة لهذه التغيرات، وبالتالي تقوم بالبحث عن تحقيق مزايا تنافسية من خلال تحسين الجودة وتخفيض التكاليف وتلبية رغبات العملاء (Zahraee, 2016)، وقد لا تستطيع ملاحقة كل التطورات والحصول على جميع المزايا التنافسية، لذلك فهي تلجأ الى التعاون مع أطراف أخرى من خلال تدعيم العلاقات التكاملية بمشاركتهم في إنجاز وظائف محددة أو تصنيع مكونات معينة في منتج الشركة، وهذا يطلق عليه التعهيد Outsourcing ، الأمر الذي يدفع بالشركة الى محاولة استعادة الثقة في جودة منتجاتها والرقابة على ما يتم خارج حدود الشركة (عبيدالله، ٢٠١٠)، وأشارت دراسة كل من (Sundram, et al., 2011; Villena, et., 2011) إلي أن تدعيم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال يقع خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، وتعتبر شدة المنافسة بين المنشآت عاملاً أساسياً للمحاولات المستمرة لتخفيض التكاليف، حتى تتمكن من الاستمرار والمنافسة في بيئة الأعمال، وتتضح أهمية الاستفادة من أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في ظل زيادة حدة المنافسة بين المنشآت (عبد اللطيف، ٢٠١٥) ، ويُعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من أبرز أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي يمكن استخدامها في دعم ممارسات سلسلة التوريد، وسيتناول الباحث فيما يلي دراسة العلاقة التأثيرية بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وممارسات سلسلة التوريد من خلال عرض المحاور التالية:

١/٣ الإطار المفاهيمي لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:

يعرض الباحث فيما يلي لأهم الآراء التي تناولت مفهوم سجلات المحاسبة المفتوحة بغية التوصل إلى مفهوم يُرسخ علاقتها بتدعيم القدرة التنافسية لسلسلة التوريد، وبما يتفق مع هدف البحث: قدمت دراسة (عبيدالله، ٢٠١٠) تعريفاً لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بأنه أداة وسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة الموردة، حيث يمد إدارة الشركة التي تقوم بالتعهيد بمعلومات عن عمليات الإنتاج سواء تكاليف وحجم الإنتاج، ويرى (متولي، ٢٠١٤) أن سجلات المحاسبة المفتوحة، هي وسيلة لتحسين فعالية تكاليف سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين العملاء والموردين، ويقصد بها شفافية التكلفة.

وفي هذا السياق اتفقت دراسات كل من (Moller, et.al.,2011; Surowiec, 2013; Kujala, 2014) على أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة تعتبر أحد الأساليب الحديثة المستخدمة للإفصاح عن معلومات التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد في ظل ممارسات إدارة التكاليف البيئية، ويرى (عبد اللطيف، ٢٠١٥) أن المعلومات المستمدة من أدوات إدارة التكلفة والمرتبطة بتكلفة وأداء كل نشاط قد تساهم في تنسيق الأنشطة على إمتداد سلسلة التوريد، من خلال إدارة العلاقات مع العملاء والموردين والقائمة على الجهود التعاونية المشتركة بهدف تعزيز القيمة المقدمة للعملاء، ويرى (قطب، ٢٠١٠) أن سجلات المحاسبة المفتوحة تساهم في دعم منهج التعاون القائم علي إدارة تكاليف سلسلة التوريد (CMSC) Cost Management Supply Chain، وفي اتجاه آخر تناولت دراسة (Song, et al., 2017) أثر عوامل الخطر الحرجة علي إستراتيجية إدارة سلسلة التوريد المستدامة (SSCM) Sustainable Supply Chain Management، حيث يعتبر عدم اختيار الموردين المناسبين هو العامل الأبرز الذي يشكل خطراً على تحقيق الفوائد الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للمنشأة، ومن هنا يرى الباحث أن التكامل فيما بين أعضاء سلسلة التوريد يؤثر إيجابياً علي تدفق المعلومات والمنتجات والتنسيق بين العمليات، التي تساهم في تحقيق رضا العميل، مما يسفر عن تعزيز المزايا التنافسية Competitive Advantage لأطراف سلسلة التوريد.

ويتفق الباحث مع دراسة (متولى، ٢٠١٤) التي أوضحت أن أدبيات المحاسبة الإدارية قدمت مدخل (OBA) كأسلوب ملائم لسلسلة التوريد، وذلك للتغلب على مشكلة نقص معلومات التكاليف، فأسعار التوريد ما هي في الواقع إلا تكاليف المواد الأولية بالنسبة للمشتري، وهي تعكس في الواقع تكاليف مكونات المنتج المورد، إضافة إلى تكاليف عمليات التشغيل التي تمت لدى الموردين، ومن هنا يرى (Kajuter and Kulmala, 2005) أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يعمل علي تحسين كفاءة وفعالية سلسلة التوريد من خلال تدعيم الثقة بين العملاء والموردين، ومن زيادة القدرة التنافسية للمنشأة، وأشارت دراسة (Tate, 2011) إلي أن إدارة أنشطة التعهيد تؤدي إلي تحقيق خفض في التكلفة، وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، وتؤكد دراسة (Xu, et al., 2014) أن إدارة وتطوير العلاقات مع الموردين، تعمل علي زيادة القدرة علي التنبؤ باحتياجات المنشأة، وتوفير مدخلات الإنتاج في الوقت والكمية والجودة المناسبة؛ وبالتالي تخفيض كميات المخزون.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن سجلات المحاسبة المفتوحة هي: إستراتيجية تحكم إدارة الإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية (شفافية التكلفة) بين أطراف علاقة تعاقدية (المشتري - المورد) في إطار فلسفة ترشيد التكلفة، بهدف تدعيم العلاقة التعاونية بينهم في إطار (التعاون والإلتزام والثقة)، وتعظيم القيمة لأصحاب المصلحة، وتعزيز القدرات التنافسية المستدامة لأطراف العلاقة.

٢/٣ أهمية ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:

أشارت بعض الدراسات (Sunil and Routroy, 2017; Sundram, et al., 2011; Villena, et al., 2011; Fliegner, 2015) إلى أن تدعيم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال وتحقيق رضا العملاء أوسع لخارج الحدود التنظيمية للمنشأة، وفي هذا المجال أكدت نتائج العديد من الدراسات إلى أهمية ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في دعم ممارسات سلسلة التوريد على المستويين الداخلي والخارجي لتحسين كفاءة العلاقات التعاونية الإستراتيجية وتحقيق قيمة مضافة للعملاء (عبيدالله، ٢٠١٠، البتانوني، ٢٠١٣، متولي، ٢٠١٤، على، ٢٠١٥) (Agndal & Nilsson, 2008; Surowiec, 2013; Dekker, et al, 2013; Ding, et al., 2013)

- ١) تفعيل التعاون بين أطراف سلسلة التوريد، من خلال توفير معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها وإضافتها إلى أحد مكونات المنتج وحتى الإنتهاء من عملية التصنيع ثم الشحن إلى العميل.
- ٢) إمداد الشركة بمعلومات عن هياكل التكلفة لدى المورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط وكذلك معدل دوران هذا المخزون، وبالتالي خفض التكاليف المرتبطة بالمخزون.
- ٣) تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات عن طريق تحديد المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة البحوث والتطوير، حيث تشترك بيانات التكاليف لدى المورد في تحقيق المنافع لكلا الطرفين.
- ٤) يساهم في تخفيض حالة عدم التأكد المرتبطة بالتعاقدات طويلة الأجل، والحد من تضارب المصالح، والحد من التصرفات الانتهازية بين كل من المشتري والمورد وبالتالي تعزيز إدارة المخاطر بالمنشأة.
- ٥) تحقيق التعاون بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على الفاقد، وتحقيق قيمة لكل الأطراف ذات المصلحة.
- ٦) يؤدي فتح السجلات المحاسبية إلى زيادة الحصة السوقية للأطراف المتعاونة ويوفر الدعم الفني ويعزز المركز التنافسي للشركات المتعاونة، من خلال تحسين التدفقات النقدية وخفض التكاليف.
- ٧) تحقيق التنسيق وفعالية الاتصال، بين أعضاء سلسلة التوريد من خلال دورها في تحقيق المفاوضات الخاصة بالتسعير، والحوافز التشجيعية، وهذا بدوره يؤدي إلى تحسين الأداء وتعظيم ربحية أعضاء سلسلة التوريد.
- ٨) تدعيم العمل المشترك لتخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج عبر سلسلة التوريد بما يحسن الوضع التنافسي لسلسلة التوريد، حيث يمكن من معرفة تكلفة المكونات للمنتج بما في ذلك تكلفة المورد بما يحقق الإدارة الفعالة للتكاليف التي تتجاوز حدود الشركة.

٣/٣ مساهمة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد:

تناولت دراسة كل من (البتانوني، ٢٠١٤) (Ghatebi et al., 2013) أثر إدارة ممارسات سلسلة التوريد على دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية، من خلال إدارة العلاقات مع الموردين والعملاء، وحددت الدراسات العوامل المؤثرة في نجاح هذه العلاقات ممثلة في مستوى تبادل المعلومات، جودة نظم المعلومات، الممارسات الداخلية من الفاقد، وتوصلت الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى إدارة ممارسات سلسلة التوريد وتدعيم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية، وأشارت دراسة (فواد، ٢٠١٦) إلى أن سلبية التوريد هي أحد الأدوات التي تستطيع من خلالها منشآت الأعمال توفير منتجات مبتكرة تحقق لها التميز في بيئة أعمال تتصف بالتنافسية، كما يشير (Lin and Tseng, 2016) إلى الدور الهام الذي يؤديه التعاون خلال سلسلة التوريد من حيث تعزيز تبادل المعلومات وخلق المعرفة في السوق للوصول إلى الميزة التنافسية، وبالتالي تظهر أهمية ضبط تكاليف ممارسات سلسلة التوريد باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الملائمة.

ويرى الباحث أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، يعمل على تعزيز العوامل المؤثرة في نجاح العلاقات المتبادلة لسلسلة التوريد، وبالتالي تعزيز المزايا التنافسية على إمتداد هذه السلسلة، وتعزيز القيمة المقدمة للعملاء، بما يتفق مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، من خلال دورها في (سلطان، ٢٠١٦، عبد اللطيف، ٢٠١٥، متولي، ٢٠١٤، البتانوني، ٢٠١٤، عبيدالله، ٢٠١٠، Romano & Formentini, 2012 ; Sohn, et al., 2015 ; Gorane and Kant, 2015 ; Surowiec, 2013)

- ١) استكتاف فرص خفض التكلفة، من خلال تتبع التكلفة بداية من الحصول إلى المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي للعميل، في سبيل تحقيق القيمة المضافة، وبالتالي تحديد تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويمكن إستبعادها أو تخفيضها إلى أقل قدر ممكن.
- ٢) تدعيم جهود إعادة تصميم العمليات Process Redesign والمنتجات لاستبعاد الفاقد، تحسين مجالات البحث والتطوير وتخفيض وقت الإنجاز، وزيادة مستوى المرونة وتسريع معدل الإستجابة لطلبات العميل النهائي من خلال تحسين كفاءة العمليات المتداخلة.
- ٣) تساهم مشاركة المعلومات في تحسين عمليات التخطيط التعاوني لأطراف سلسلة التوريد، بهدف الاستفادة من الإمكانيات والقدرات المتاحة، وتقليل أثر التقلبات في الطلب، وتحسين مستويات خدمة العملاء.
- ٤) تحديد مصادر الفاقد، وفرص التحسين المحتملة على إمتداد سلسلة التوريد، وبالتالي تخفيض الوقت والتكلفة من خلال التخلص من الفاقد من العمليات غير الضرورية، وتوليد ونقل القيمة إلى العملاء وتوفير الدعم الفني، و تعزيز المركز التنافسي للشركات المتعاونة.

- ٥) توفير المعلومات الخاصة بهيكل تكاليف الإنتاج للشركاء في سلسلة التوريد، وتقدير تكاليف المنتجات الجديدة والرقابة عليها، وبالتالي اتخاذ قرارات أفضل تؤدي لتحسين الإيرادات والربحية، وزيادة الحصة السوقية للأطراف المتعاونة.
- ٦) تحديد مسيبيات التكلفة في ضوء مشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة بين المشتري والمورد، والتي يمكن اعتبارها كأساس للعمل المشترك حول تخفيض التكلفة والوصول للتكلفة المستهدفة.
- ٧) تدعيم ممارسات وأنشطة سلسلة التوريد لارتباطها المباشر بالعديد من القرارات ذات التأثير الاستراتيجي علي أداء المنشأة من تسعير المنتجات وإيجاد سعر تنافسي، وكذلك سياسات التصنيع والتخزين وشراء المواد الخام.
- ٨) تنسيق برامج خفض التكلفة والتي تستند علي إدارة العلاقات مع العملاء والموردين والقائمة على الجهود التعاونية المشتركة والتحسين المستمر لتحقيق التكاليف التنافسية، يُسفر عن تعزيز المزايا التنافسية على إمتداد سلسلة التوريد.
- ٩) إعداد تقارير أداء للتأكد من مدى مساهمة إدارة سلسلة التوريد في تحقيق الأهداف وتحسين الأداء، مقارنة بمقاييس الاداء المرجعية (إداء أفضل المنافسين) Benchmarking ، وذلك لإستكشاف فرص تحسين الإداء وتحديد التوجه الإستراتيجي لسلسلة التوريد.
- ١٠) تعزيز مؤشرات نجاح الشراكة الإستراتيجية مع الموردين Strategic Supplier Partnership ممثلة في زيادة الإنتاجية وتحقيق الجودة والإبتكار وتدعيم القدرات التشغيلية والاستراتيجية، من خلال تدعيم علاقات التعاون طويل الأجل، في ضوء الالتزام والثقة المتبادلة.

٤- إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد:
توصلت العديد من الدراسات التي تمت في البيئة المصرية، إلى أن النظم المحاسبية التقليدية لا تتناسب مع فلسفة بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Production، وأنعكس ذلك سلباً على قدرة تلك النظم على توفير معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة، مما يؤثر على القدرة التنافسية والربحية، وأكّدت على أهمية مواكبة منشآت الأعمال للتطورات التكنولوجية والأساليب الإنتاجية الحديثة، وانفتحت على أهمية تطوير أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية لتتوافق مع النظم المحاسبية والإنتاجية المتقدمة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (شاهين، ٢٠١٥، الجندي، ٢٠١١، عبد الدايم، ٢٠١٢، زغلول، ٢٠٠٨، خطاب، ٢٠٠٨)، وسيتناول الباحث فيما يلي دراسة إطار إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد من خلال عرض المحاور التالية:

١/٤ مدخل الإنتاج الخالي من الفاقد (المفهوم - الأهمية - نتائج التطبيق):
أتهجت العديد من المنشآت الصناعية الي الاهتمام بفكر ومبادئ الإنتاج الخالي من الفاقد، حتى تستطيع مواجهة التحديات والاستمرار في المنافسة. وهو يعتبر من أهم الفلسفات التي تتجه نحو تخفيض التكلفة وترشيد إستخدام الموارد المتاحة والحد من الإسراف والفاقد، مما

ينتج عنه تقديم منتجات ذات جودة عالية بأقل تكاليف ممكنة وبأسعار تنافسية وسرعة إستجابة كبيرة تفي بإحتياجات ومتطلبات العملاء (الجندي، ٢٠١٠)، وتعددت المفاهيم والتعريفات التي تعرضت لمفهوم الإنتاج الخالي من الفاقد، ويعرض الباحث فيما يلي لأهم الدراسات التي تناولت مفهوم وأهمية ونتائج تطبيق مدخل الإنتاج الخالي من الفاقد:

تري (عبد الدايم، ٢٠١٢) نظام الإنتاج الخالي من الفاقد، بأنه يعني الحصول على إنتاج خالي من العيوب والأخطاء، وبتكاليف إنتاج خالية من الانحرافات أي تكاليف تعادل التكاليف المستهدفة، وفي زمن إنتاج وتسليم خالي من الإسراف فى الوقت، الأمر الذى يحقق تنافسية الإنتاج وكذا تنافسية التكلفة وكذا تنافسية السعر للعملاء. وعرفه (أبو الفضل، ٢٠١٥) مفهوم الإنتاج الخالي من الفاقد بأنه يعني التخلص من كل أشكال الفاقد فى العمليات التشغيلية للمنشأة من خلال استخدام أدوات إدارة التكلفة من أجل تقديم منتج تنافسي، وقدمت دراسة (الصغير، ٢٠١٦) مفهوماً لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، بأنه نظام إنتاجي يسعى نحو الاستغلال الكفء للموارد من خلال التخلص نهائياً من أي شكل من أشكال الفاقد أو الضياع فى تلك الموارد، وتتبع مسار تدفق القيمة مما يجعل المنتج الذى يصل الى العميل يبرر ما يدفعه العميل مقابل له.

في حين يري (زغلول، ٢٠٠٨) أن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تمثل إطاراً متكاملًا لمجموعة من المفاهيم والأساليب التي تتمثل في التحسين المستمر وفلسفة الإنتاج الأني ونظرية القيود، نظام السحب، أسلوب التكلفة المستهدفة، القياس المتوازن للأداء، سلسلة القيمة، سلسلة التوريد وغيرها، والتي يتم تطبيقها من أجل تقديم منتج أو خدمات ذات مواصفات معينة بأقل تكلفة ممكنة بما يؤدي في النهاية إلى تعظيم القيمة المقدمة للعميل، وتوصلت دراسة (Zahraee, 2016) إلي أن بيئة التصنيع المرنة تحاول إيجاد الطرق والمداخل التي تعمل علي تخفيض تكلفة الإنتاج، القضاء على الفاقد، زيادة جودة المنتج، زيادة الإنتاجية، وتحسين رضا العملاء، وقامت دراسة (Demeter and Matyusz, 2011) بإختبار العلاقة بين ممارسات التصنيع الخالي من الفاقد ومعدل دوران المخزون، وتوصلت الدراسة الى أن الشركات الأكثر التزاماً بتطبيق ممارسات الإنتاج الخالي من الفاقد تحتفظ بمستوي من المخزون أقل من الشركات الأقل التزاماً بتلك الممارسات، وأكدت دراسة (Kumer and Kumer, 2016) علي دور منهجية التصنيع الخالي من الفاقد فى الحد من المبالغ المستثمرة فى المخزون، والتركيز على الإستثمارات ذات معدل دوران مرتفع للمخزون.

وبينت دراسة (إبراهيم، ٢٠١٣) أن العمل على تطبيق التصنيع في ظل مدخل الترشيد سيؤدي إلى تمكين العاملين وزيادة قدراتهم على حل المشكلات والمساهمة في اتخاذ القرارات الرشيدة، بالإضافة إلى تحسين معلومات الأداء المرئي بهدف رفع كفاءة الأداء، وتبسيط نظام التقرير المحاسبي الداخلي، واستبعاد التبع التفصيلي للمخزون وتخصيص الأعباء الإضافية، وزيادة استخدام تكاليف مسار تدفق القيمة لتسهيل تحديد التكاليف، وتوصلت دراسة (الجندي، ٢٠١١) الي نتائج تطبيق مدخل الإنتاج الخالي من الفاقد يساهم في:

- ١) دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية كإعكاس لتعظيم رضا العملاء والعمل على تحقيق رغباتهم من المنتجات في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة وبالتكلفة المناسبة.
- ٢) خفض في التكاليف نتيجة للتوجه نحو ترشيد استخدام الموارد والحد من الأنشطة غير المضيئة للقيمة ومحاولة التخلص من الفاقد بجمع صوره.
- ٣) الإرتقاء بمستوى كفاءة الآلات من خلال تبني مفهوم الصيانة الوقائية مما يعنى طول العمر الإنتاجي للآلات، والحد من الأعطال المفاجئة وغير المسببة للآلات.
- ٤) استقرار أو زيادة النصيب السوقي، وبالتالي نمو ربحية الوحدة الاقتصادية ويحقق ذلك استقرار أسعار الوحدة في سوق الأوراق المالية.

ويرتبط بمدخل الإنتاج الخالي من الفاقد مفهوم برامج الصيانة الوقائية Effective Preventive Maintenance يسعى هذا المفهوم إلى تعظيم الأداء الكلي للنظام، باستخدام طريقة منظمة لإدارة الآلات طول عمرها الإنتاجي، ويفيد ذلك في تخفيض درجة المخاطرة الناتجة عن التوقف غير المخطط للطاقة الآلية نتيجة وجود عيوب أو أعطال في الآلات، ويتضح الهدف الأساسي لتطبيق الصيانة الوقائية هو رفع درجة كفاءة الآلات والوصول إلى معدل استغلال ١٠٠%، وتخفيض الأعطال المحتملة إلى صفر % بالإضافة إلى عمل التحسينات المناسبة للآلات للوصول إلى الأداء الأمثل (الجندي، ٢٠١١).

وأنفق كل من (زغلول، ٢٠٠٨، متولي، ٢٠١٤)، علي أهم ملامح التطور في نظام المحاسبة الإدارية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، والتي تتحدد في، التركيز على تحليل النشاط، ودعم خفض تكلفة المنتج، والتخلي عن نظام التكاليف المعيارية، والتوقف عن تخصيص التكاليف إلا في أضيق الحدود، ودعم المقاييس التشغيلية، التأكيد على أدوات الرقابة الاجتماعية، ودعم عملية التحسينات المستمرة، دعم الإدارة المرئية Visual Management، ودعم إدارة مسار تدفق القيمة Value Stream Management، دعم عملية خلق القيمة للعميل، وفي اتجاه آخر يري (متولي، ٢٠١٤) أن نظام المعلومات في بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد يجب أن يتم بالفعالية، وأن يكون قادراً على توفير معلومات دقيقة، وملائمة وفي التوقيت المناسب عن تكلفة وربحية المنتج، وأن يوفر معلومات تساعد على اتخاذ قرارات إدارة طاقة الموارد عبر مسارات تدفق القيمة، وبيان نوعية الموارد المستخدمة وكميتها، وكفاءة وفعالية استخدامها، وتوجيه السلوك نحو تحقيق المبادئ التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد.

وبناءً على ما سبق يري الباحث أن مفهوم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد هي " إطار يهتم باتباع الأدوات والأساليب المحاسبية والإدارية التي تلائم التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة، والتي تتمثل في ضرورة إزالة الفاقد والضياح أثناء العمليات التشغيلية، وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والتحسين المستمر لتكاليف مسار تدفق القيمة، بهدف تعظيم القيمة لأصحاب المصلحة، وتدعيم القدرات التنافسية المستدامة للمنشأة".

٢/٤ إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة Value Stream Costing Management :

يؤدي نظام تكاليف مسار تدفق القيمة دوراً فعالاً في التخلص من مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات حيث تعتبر كل التكاليف التي تحدث في مسار تدفق المنتج هي تكاليف مباشرة للمسار، يتم تحميلها للمنتجات وفقاً لمعدل تدفق المنتج داخل المسار الأمر الذي يساهم في تقييم ربحية كل منتج على حدة بالإضافة إلى ربحية المسار ككل (عبد الدايم، ٢٠١٤)، ويعتمد نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على فكرة أن مسار تدفق القيمة يتضمن كل الأنشطة المطلوبة واللازمة لخلق قيمة للمستهلكين، ويتطلب تحديد مسار تدفق القيمة أن يتم تكوين مجموعة من خلايا العمل كل خلية تقوم على إنتاج مجموعة من الاجزاء المتشابهة من المنتج (الهلباوي، النشار، ٢٠١٣)، وكما أهتمت دراسة كلا من (Arora, 2014; Ruiz, 2013) بدراسة مدى ملائمة نظام تكاليف مسار تدفق القيمة للشركات التي تتبع أسلوب التصنيع المرن، وتوصلت الدراسة إلى أن المساهمة الفعالة لإستخدام (VSC) في تحسين دقة قياس التكاليف الخاصة بالإنتاج.

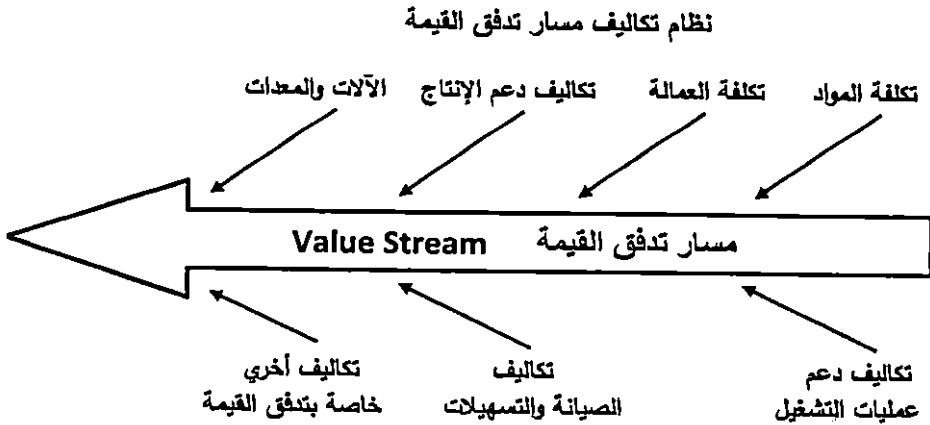
وترتكز استراتيجية الترشيد على مجموعة من الأسس والممارسات المتطورة التي يتطلب تطبيقها التخلص من الممارسات القديمة والتحول إلى تبني هذه الأسس المتطورة، ومنها استخدام مدخل قياس التكاليف على أساس تدفقات القيمة (شاهين، ٢٠١٥)، ويسعى نظام تكلفة مسار تدفق القيمة نحو تحقيق مبادئ بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وذلك من خلال التخلص من كل ما هو غير ضروري، وفصل الموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة والتركيز على تحسين العمليات التشغيلية داخل المسار (عبد الدايم، ٢٠١٢)، وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء، وتدنية الفاقد في كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية، والتحسين المستمر للعمليات عن طريق إحداث تحسينات مستمرة تتعلق بتدفق وانسيابية الإنتاج (الجندي، ٢٠١١)، وبالتالي يمكن الحصول على معلومات تكاليفية خلال مسار تدفق القيمة تبدأ من مرحلة تلقي طلبات العملاء حتى تسليم المنتج النهائي، ويعتبر مسار تدفق القيمة من ضمن المبادئ الأساسية لإستراتيجية الترشيد (شاهين ٢٠١٥)، حيث يري (Kennedy & Huntzinger, 2005) أن الإدارة من خلال تدفقات القيمة *Managing by Value Stream* تساهم في إنتاج معلومات تكاليفية دقيقة وملائمة وفي التوقيت المناسب لاتخاذ القرارات الداخلية مثل قرارات التسعير، اقتراح منتجات جديدة.

ويلاحظ الباحث أن العديد من الدراسات أكدت علي أهمية تطبيق مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (الصغير، ٢٠١٦، شاهين، ٢٠١٥، النعيمي، البكري، ٢٠١٣، الجندي، ٢٠١١، عبد الدايم، ٢٠١٢، زغول، ٢٠٠٨، خطاب، ٢٠٠٨، Pandya and Shah., 2016; Arora, 2014; Ofileanu, 2015; Ruiz, 2013; Apreutesei and Arvinte, 2010)، وتقوم فلسفة مدخل تكلفة مسار تدفق القيمة (VSC) علي توفير معلومات تكاليفية واضحة ومحدودة يمكن فهمها وملاءمة ودقيقة لمن يقوم بإدارة مسارات تدفق القيمة، ومن ثم فإن أي تكاليف تحدث خلال تلك المسارات لا تضيف منفعة أو مساعدة لإدارة مسارات القيمة، سيتم تسجيلها على مستوى المصنع أو المنشأة، ومن القرارات التي يساعد نظام

تكاليف مسارات تدفق القيمة في اتخاذها دون الحاجة لمعرفة تكلفه منتجات معينه قرارات التسعير، قرار التصنيع أو الشراء، قرار إدخال منتج جديد لمسار تدفق القيمة (Maskell and Kennedy, 2007 ، عبد الدايم ،٢٠١٢)، ويتضح للباحث من خلال العرض السابق أن إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تعمل علي تعزيز ومساندة الإدارة في إتخاذ القرارات التي تساهم في خلق القيمة لكافة أصحاب المصالح المرتبطة بالمنشأة.

٣/٤ أهداف إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM):

يسعى نظام تكلفة مسار تدفق القيمة نحو التخلص من كل ما هو غير ضروري وفصل الموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة والتركيز على تحسين العمليات التشغيلية داخل المسار، حيث يعتمد على التمييز بين تكاليف الموارد المستخدمة وتكلفه الموارد المتاحة من خلال حصر وتحديد تكاليف الموارد المستخدمة فقط مع تحويل الموارد الفائضة (الفرق بين المتاح والمستخدم) إلى فرص لزيادة المبيعات عن طريق استخدام الموارد (الطاقة) غير المستغلة في إنتاج منتج آخر يساهم في زياده الإيرادات وتعتبر المعلومات التي تتوافر عن تكلفة الموارد المستخدمة هي الأساس في دراسة وتحديد تكاليف مسار تدفق القيمة (عبد الاديم ،٢٠١٢)، ويظهر نظام تكاليف مسار تدفق القيمة كما بالشكل التالي (Baggaley, 2003):



ويعتبر الهدف الأساسي لإدارة تكلفة مسار تدفق القيمة هو توفير المعلومات التكاليفية التي تتسم بالدقة والملاءمة والفهم، وذلك للمساعدة في إدارة وتحسين العمليات التشغيلية داخل مسار تدفق القيمة، (زغلول، ٢٠٠٨)، ومن خلال إستقراء وتقييم العديد من الدراسات التي أهتمت بدراسة تكاليف مسار تدفق القيمة (شاهين ٢٠١٥، زغلول، ٢٠٠٨)، (Fullerton, 2012; Chiarini, 2015; Ofileanu, 2015; Elgibale & Safwat, 2014; et al., 2013) قام الباحث بصياغة ووضع الأهداف التي يسعى Value Stream Costing Management (VSCM) لتحقيقها في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وهي:

- ١) المساعدة في توفير احتياجات الإدارة من المعلومات التكاليفية، من خلال قياس التكاليف على أساس تدفقات القيمة، والتي تعتبر أكثر ملائمة مع احتياجات ومتطلبات البيئة الصناعية الحديثة.
- ٢) تحديد وتتبع الأخطاء والفاقد في استخدام الموارد المختلفة، ومحاولة التخلص منها أو إبقائها عند الحد الأدنى في ضوء تبنى تطبيق وأستخدم استراتيجيات التصنيع المبني على الترشيد.
- ٣) تعظيم تدفق القيمة، من خلال القيام بإجراءات التحسين المستمر لكافة العمليات التي تؤدي داخل مسار تدفق القيمة (VSC)، وبالتالي القضاء على أوجه الإسراف في استخدام الموارد، خفض زمن دورة التشغيل وتخفيض الأنشطة المتعلقة بالاحتفاظ بالمخزون، وبالتالي زيادة الانتاجية.
- ٤) التحول من الاعتماد على نظام خطوط الانتاج الثابتة التي تقوم بإنتاج منتجات نمطية متجانسة الى انتاج الطلييات والأوامر المتباينة في الخصائص والمواصفات من خلال مجموعة متنوعة من الخلايا الانتاجية المرنة.
- ٥) تخفيض زمن الاستجابة لتوقعات ورغبات العملاء (Taket Time) من خلال إمدادهم بالسلع والخدمات بمواصفات معينة، وفي الوقت المناسب، والجودة المناسبة، وبأسعار تنافسية.
- ٦) تبنى إستراتيجية التحسين المستمر لكافة العمليات والأنشطة التي يتم تنفيذها داخل المنشأة، بهدف تحديد الطاقات غير المستغلة، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.
- ٧) توفير المعلومات اللازمة لبناء خرائط تدفق القيمة (Value Stream Mapping) المرتبطة بالأوضاع الحالية والمستقبلية المرغوب الوصول إليها، بناءً على التحسينات المقترحة من فريق تدفق القيمة بالمنشأة .
- ٨) توفير المعلومات التفصيلية عن أنشطة تدفقات القيمة التي تساهم في توضيح أثر الانعكاسات المالية والتكاليفية لجهود تعزيز ثقافة التحسين المستمر.
- ٩) المساعدة في تقييم الأنشطة في كل تدفق من تدفقات القيمة، وتحديد مواطن الفاقد ومجالات التحسينات الممكنة، من خلال تقييم الوضع الحالي لمسارات تدفق القيمة، ثم وضع خريطة تدفق القيمة للوضع المستقبلي.

٥- أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) علي تدعيم إدارة

تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM):

يمكن نظام الانتاج الخالي من الفاقد Lean Production System المنشأة من إنتاج أكثر باستخدام موارد أقل من خلال تقييد أو منع الفاقد من كل عملية إنتاج، فهو يركز على تعظيم القيمة المقدمة للعميل (عبد الدايم، ٢٠١٢)، حيث تطبيق فلسفة الخلو من الفاقد لا يتوقف على نظام الإنتاج فقط، ولكنه يمتد إلى كل مجال في المنشأة (عبد الدايم، ٢٠١٢)، وبالتالي يتوجب على الشركات التحول نحو تطبيق أسلوب تكاليف مسار تدفق القيمة من أجل الاستفادة من المزايا التي يحققها هذا الأسلوب للشركات (النعمي، البكري، ٢٠١٣) وتتمثل الأهداف قصيرة الأجل التي تسعى سجلات المحاسبة المفتوحة إلى تحقيقها في تقليل معدل دوران المخزون وزيادة الإنتاجية، بينما يظهر الاتجاه الاستراتيجي حول زيادة رضا العملاء، وزيادة الأرباح، وزيادة الحصة السوقية، وسيتناول الباحث فيما يلي دراسة أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، من خلال عرض المحاور التالية:

١/٥ فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد وعلاقتها بأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:

١/١/٥ مفاهيم فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد: (خطاب، ٢٠٠٨، عبداللطيف، ٢٠١٢):

١) إزالة الفاقد Eliminate Waste من خلال التخلص من كافة أشكال الفاقد والضياح أثناء عمليات التشغيل، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي تسبب هذا الفاقد أو الضياح، وحددت دراسة كل من (Anderson, 2010، الجندي، ٢٠١١) الأنواع السبعة الرئيسية للفاقد وهي (فاقد الإنتاج الزائد، الفاقد بسبب الانتظار، فاقد النقل، الفاقد بسبب التشغيل، فاقد المخزون، الفاقد بسبب الحركة، الفاقد بسبب الإنتاج التالف أو المعيب).

٢) التحسين المستمر Continuous Improvement من خلال إدخال جهود وتحسينات في العمل تؤدي إلى إحداث تغييرات مفيدة في التشغيل مما يؤثر في زيادة القيمة للعميل ومحاولة القضاء على الاختناقات التي تعوق سير العمليات الإنتاجية.

٣) تمكين الأفراد أو العاملين Empowered People من خلال إدارة التوجيهات والرقابة لكل المتغيرات التي تتم من الإدارة العليا الى الإدارة الوسطى إلى المستوى الإداري الأدنى، ومن خلال إعطاء سلطة اتخاذ القرارات للعاملين، نجد أن كل فرد سوف يشارك في خفض الفاقد وإجراء التحسين المستمر.

ويتضح للباحث مما سبق أن فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد تركز على التخلص من الأنشطة المسببة لأي نوع من أنواع الفاقد، التركيز على تخفيض الأنشطة غير المصيفة للقيمة، ونشر ثقافة التحسين المستمر بين الأفراد والعاملين.

٢/١/٥ محددات فعالية أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد:

قدمت دراسة (متولى، ٢٠١٤) مقومات لنجاح تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتمثلت في:

(١) قيام الموردين بالكشف عن بيانات التكلفة حتى يكون المشتري على دراية تامة بذلك لتعظيم منفعة كل منهما.

(٢) تحديد الموردين ذو القيمة والراغبين في الاشتراك في برامج سجلات المحاسبة المفتوحة ووجود نظام للحوافز يعمل على الكشف عن بيانات التكلفة.

(٣) الاعتماد على نظام قياس التكلفة متعدد الأبعاد لتحقيق جودة أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات محل علاقة التبادل بالإضافة إلى تخطيط التكلفة والرقابة عليها ودعمها لقرارات الأعمال الرئيسية.

(٤) وجود أساليب ملائمة لإدارة التكلفة البيئية (IOCM) مثل هندسة القيمة، والتكلفة المستهدفة للتكامل مع برامج سجلات المحاسبة المفتوحة.

وبناءً على المقومات السابقة، يمكن عرض أهم محددات فعالية أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (عبد اللطيف، ٢٠١٥) وهي:

(١) الثقة والالتزام من جانب أطراف التعاقد: وتتأثر الثقة من استمرار العلاقة فيما بين أطراف التعاقد لمدى زمني طويل نسبياً.

(٢) جودة ودقة البيانات التكاليفية التي يتم تبادلها من خلال أنظمة التكاليف المطبقة بمنشآت السلسلة.

(٣) تحديد نوعية وطبيعة المعلومات التكاليفية التي يتم تداولها.

(٤) المشاركة في إقتسام نتائج الجهود المشتركة في تحقيق وفورات تكاليفية، في ضوء مساهمة كل طرف في تحقيق تلك النتائج.

(٥) وجود إتفاقيات تعاقدية بين أطراف السلسلة، تضمن حقوق كافة الأطراف وبخاصة عند إتباع السلوك الإنتهازي من جانب بعض الأطراف.

ويرى الباحث أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، يلعب دوراً هاماً في تنظيم تدفق الموارد الانتاجية لعمليات التشغيل في مرحلة تمهيد عملية الإنتاج Production Smoothing، من خلال إزالة القيود أو نقاط الاختناق المرتبطة بتدفق المواد أثناء مسار تدفق القيمة، وتؤكد دراسة كل من (Hoffjan, et al., 2011; Sohn, et al., 2015) على أن مراحل ما قبل الإنتاج (مرحلة تطوير وتصميم المنتج) تعتبر مجال رئيسي يعزز جهود خفض التكلفة، حيث أن ٧٠% من تكلفة المنتج تحدد في مراحل ما قبل الإنتاج، وبالتالي التركيز على خفض التكلفة بين أطراف سلسلة التوريد أثناء هذه المرحلة. وذلك في ضوء متطلبات تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة من حيث توافر الثقة بين المورد والعملاء، وإفصاح المورد عن بيانات التكاليف، والتعاون المشترك بين المورد والعميل لإدارة التكاليف، فضلاً عن استخدام حوافز مناسبة تشجع المورد على الإفصاح عن بيانات التكاليف (متولى، ٢٠١٤).

٢/٥ العلاقة بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وإدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM):

تُساهم إدارة تكاليف مسار تدفق القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة المركزة داخلياً والقائمة على أساس القيمة في تحقيق المبادئ التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وذلك من خلال تركيز الضوء على التغيير في مستويات المخزون إن وجد، فصل الطاقات والموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة، تعزيز المساواة المحاسبية، وبحث أسباب المشكلات التي حدثت إتخاذ الإجراءات التصحيحية فوراً أو خلال مدى زمني قصير جداً (زغلول، ٢٠٠٨).

ويرى الباحث أن الأهداف التي يسعى نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) لتحقيقها تتفق الى حد كبير مع مفاهيم فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد، ويرى (خطاب، ٢٠٠٨) أن ثقافة الخلو من الفاقد زاد الاهتمام بها في البيئة الصناعية، من أجل تعزيز مفهوم تدفق القيمة Value Stream، وبالتالي فإن نظام التكاليف الذي يناسب بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يتمثل في نظام يركز على زيادة القيمة للعميل، وهو ما يحققه نظام تكلفة مسار تدفق القيمة (عبد الدايم، ٢٠١٢)، وتوصلت دراسة (Fullerton, et al., 2013) الى وجود علاقة إيجابية بين تبني المنشأة فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد والاعتماد على مدخل تكلفة مسار تدفق القيمة، وتوصلت دراسة (Kennedy & Huntzinger, 2005) أن المنشآت الصناعية التي تبني فلسفة الخلو من الفاقد، تقوم على أساس الإدارة من خلال مسار تدفق القيمة Managing by Value Stream بدلاً من الاعتماد على قوائم المسؤولية Responsibility Statements، ويرى الباحث أنه يمكن الربط والتكامل بينهم، والوصول الى فلسفة وفكر مشترك قائم على إدارة تكاليف مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) Lean Value Stream Costing Management.

ويرى الباحث أن الوصول لتكاليف خالية من الفاقد أثناء مسار تدفق القيمة، يتطلب الفحص المستمر لهذا المسار، والتعرف على المشاكل التي تعوق هذا المسار والبحث عن الوسائل التي من شأنها تحسين هذا المسار، والتغلب على الانحرافات عن القيمة المستهدفة، وإيجاد الوسائل الملائمة لإزالة تلك المعوقات، وكذلك تحديد مناطق القوة والضعف في هذا المسار، بما يهدف إلى متابعة تدفق القيمة، وسرعة الاستجابة للعملاء، وتحقيق المرونة الكافية لمقابلة المتغيرات المختلفة في تلك الطلبات، بهدف توصيل القيمة للعميل والتأكيد على استمرار تدفق هذه القيمة (الصغير، ٢٠١٦، Ahakchi, et al., 2015; Ofleanu, 2012)، ويلاحظ أن هذه المتطلبات تتفق مع المنظور الاستراتيجي لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (Ahakchi, et al., 2012).

ويرى كل من (Villena, et al., 2011; Sundram, et al., 2011) أن عملية تكوين القيمة المقدمة للعميل تتجاوز الحدود التنظيمية للشركة، وبناءً على ذلك يرى الباحث أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يلعب دوراً غير مباشر في عملية تكوين القيمة، بمشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة بين المشتري والمورد في إطار إدارة تكاليف سلسلة التوريد، بناءً على التنسيق مع الموردين على زيادة القدرة على التنبؤ باحتياجات المنشأة، وتوفير مدخلات الإنتاج في الوقت والكمية والجودة المناسبة لتحقيق أقصى قدر من القيمة للعملاء (Xu, et al., 2014; Flynn, et al., 2010).

٣/٥ النتائج المتوقعة من تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة علي إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM):

تركز إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة في الحصول علي فهم أفضل لجوانب الفاقد وعدم الكفاءة في النظم الإنتاجية داخل الشركة، والذي يعد مطلباً لكل من الابتكارات أو التحسينات التدريجية، الا أن ذلك يُعد غير كافياً بدون مشاركة الموردين والتحقق من قدراتهم وكفاءتهم علي تنفيذ متطلبات الابتكارات في ضوء احتياجات وتفضيلات العملاء، وبالتالي لا بد من التركيز علي سلسلة التوريد ككل (سلطان، ٢٠١٦)، ومن هنا يظهر أهمية الدور الذي يقوم به أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في دعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد الخالية من الفاقد (LSC) Lean Supply Chain.

وفي هذا الصدد يظهر دور خرائط مسار تدفق القيمة Value Stream Mapping (VSM) لتحديد المواطن الرئيسية لتخفيض الفاقد، والتعرف علي أولويات التحسين، وتوضح هذه الخريطة كيفية تدفق القيمة (مواد - معلومات) خلال المراحل الإنتاجية المختلفة، بحيث يتم التعرف علي مساهمة كل مرحلة في خلق تلك القيمة (الجندي، ٢٠١٠)، وتهدف خرائط مسارات تدفق القيمة إلى تحليل الأنشطة والعمليات الإنتاجية وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالاعتماد علي تصميم خريطة تدفق للوضع الحالي، ثم وضع استراتيجية معينة للقضاء عليها، مما ينعكس بالإيجاب علي تكلفة وأرباح مسارات القيمة من خلال عمل خريطة تدفق للوضع المثالي المستقبلي (Chena, and Shadyc, 2010)، وبناءً علي ما سبق يرى الباحث أن الاستعانة بخرائط مسار تدفق القيمة يؤدي دوراً هاماً في التخلص من العوامل التي تؤثر علي سرعة وكفاءة تدفق المنتج من خلال دورها في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة خلال مسار تدفق القيمة.

ويري الباحث أن إدارة سلسلة التوريد الخالية من الفاقد (LSC) تتطلب تنسيق تدفق المنتجات والخدمات والمعلومات بين أعضاء سلسلة التوريد (موردين، مصنعين، عملاء)، وهي بهذا تدعم ممارسات تطبيق التصنيع الخالي من الفاقد، ومن الاعتماد علي عدد كبير من الموردين الي الاعتماد علي أقل من الموردين وهو ما يقوم عليه فكر الخالي من الفاقد (سلطان، ٢٠١٦)، وأنفقت دراسة كل من (أبو الفضل، ٢٠١٥، زغلول، ٢٠٠٨؛ Maynard, 2008) علي تحديد العوامل التي تؤثر علي كفاءة تدفق المنتج في مسار تدفق القيمة:

- ١) نقص المواد الخام أو المكونات.
- ٢) انخفاض جودة المنتجات.
- ٣) نقص مهارة العاملين بسبب انخفاض برامج التدريب.
- ٤) إعادة تشغيل المنتجات المعيبة.
- ٥) نقص جودة المواد الخام والمكونات.
- ٦) الوقت الضائع نتيجة أعطال الآلات والمعدات.
- ٧) الوقت الضائع الناتج عن مشاكل انخفاض جودة مدخلات العملية الإنتاجية.
- ٨) زيادة زمن التشغيل الناتج عن اختلاف تصميم المنتج فيما يتعلق بمزيج المكونات الخاصة

ويظهر دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تفعيل إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) من خلال دورها في التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في مسار تدفق القيمة، ودعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد الخالية من الفاقد Lean Supply Chain من خلال (متولى، ٢٠١٤، عبد الدايم، ٢٠١٤، عبد اللطيف، ٢٠١٥، الصغير، ٢٠١٥، سلطان، ٢٠١٦)، (Ahakchi et al., 2012; Ofileanu, 2015; Vinodh, et al., 2015; Pandya and Shah., 2016 ; Kumer and Kumer, 2016)

(١) إقامة علاقات تعاونية مع الموردين قائمة على العلاقات التكاملية يؤدي تخفيض زمن تدفق المنتج في مسارات تدفق القيمة، من خلال إجراء تحسينات من شأنها تخفيض التكلفة، وتخفيض الوقت، والالتزام بالتسليم في الوقت المحدد، وتحقيق مزايا تنافسية لتكلفة مسار تدفق القيمة.

(٢) تخفيض وقت دورة الإنتاج من خلال تحسين إدارة تدفق المواد الأولية في التوقيت المناسب وبالجودة المناسبة، وبالتالي ضمان استمرارية تدفق المواد دون الحاجة الى مستويات مرتفعة من المخزون، وبالتالي تقليل تكلفة الاحتفاظ بكميات من المخزون، وتخفيض مخاطر التخزين والاستثمارات المرتبطة به لإدنى حد ممكن.

(٣) تحسين أداء العمليات التشغيلية من خلال، تخفيض الوقت وتكلفة النقل والمناولة والتخزين، والتخلص من الفاقد عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية أثناء تدفق المنتج، وبالتالي تخفيض زمن الإنجاز في مسارات تدفقات القيمة.

(٤) تحسين زمن الإستجابة لطلبات العملاء، عن طريق اختيار الموردين الذين يجب التعامل معهم، ولديهم القدرة على توفير متطلبات العميل في حالة حدوث تغييرات مفاجئة تؤثر على تعطيل العمليات التشغيلية على مسار تدفق القيمة.

(٥) إشراك الموردين بالمرحلة المبكرة لتصميم المنتج، يساهم في دمج مقترحاتهم لخفض تكلفة الأجزاء والمكونات وفقاً لألية التكلفة المتزامنة والتي تعتمد على ارتفاع مستوى مشاركة المعلومات المختلفة لتحقيق متطلبات العملاء.

(٦) تحقيق التوازن بين السعر والجودة والأداء من خلال التحكم في مواصفات المنتجات، وذلك بتوريد مكونات المنتج في حدود السعر المستهدف مع تحقيق عائد مناسب، يعمل على تدعيم وتطوير طرق وأساليب الإنتاج المتوافقة مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

(٧) دعم اتخاذ القرارات المرتبطة بجودة المنتج، بناءً على تعزيز عملية الرقابة على الجودة والتركيز على الإنتاج الخالي من العيوب، إجراء التحسينات المستمرة كأحد أدوات إدارة التكلفة البيئية خلال مراحل تدفق المنتج بداية من جودة المواد الخام حتى تسليم المنتج للعميل.

(٨) دعم إعداد خريطة مسار تدفق القيمة Value Chain Mapping للوضع الحالي بمعرفة وتحديد مواطن الفاقد وكذلك مواطن إجراء التحسينات اللازمة للحد من الفاقد، ثم إمكانية إعادة تصميم خريطة مسار تدفق للقيمة للوضع المستقبلي بعد إجراء التحسينات اللازمة.

٩) وضع مؤشرات من خلال فريق Lean Supply Chain بحيث تكون مجال توافق لكافة أطراف سلسلة التوريد (الوقت، التكلفة، الجودة، سرعة الاستجابة) يتم على أساسها الحكم على مدى كفاءة وفاعلية مسار تدفق القيمة لأغراض حصر الفاقد والمعوقات التي تعوق سرعة انسياب تدفق المنتج عبر مسارات تدفق القيمة.

ويعد أن تناول الباحث النتائج المتوقعة من تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) على إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، سوف يقوم الباحث في الجزء التالي بإجراء دراسة ميدانية على عدد من المنشآت الصناعية المصرية لمعرفة آراء (محاسبي التكاليف، المحاسبين الإداريين، إدارة الإنتاج والمشتريات) لأثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد.

٦- تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض:

تسعى الدراسة إلى إجراء اختبار ميداني يوفر سندا موضوعياً داعماً للإطار النظري الذي تم تأصيله خلال الدراسة، وذلك عن طريق الإختبار الإحصائي لمدى صحة أو خطأ فروض الدراسة، وذلك للإستدلال على مدى توافق أو عدم توافق آراء عينة الدراسة حول أثر تفعيل ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على تدعيم إدارة تكاليف مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد، وسيتناول الباحث فيما يلي تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض من خلال عرض المحاور التالية:

١/٦ الهدف من الدراسة:

يتمثل هدف الدراسة في قياس أثر تفعيل ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (LVSCM) على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) لمنشآت الأعمال الصناعية المصرية، وذلك من خلال البيانات التي تم تجميعها من توزيع قوائم الاستقصاء على، محاسبي التكاليف، والمحاسبين الإداريين، ومديري إدارات الإنتاج والمشتريات ببعض منشآت الأعمال الصناعية المصرية.

٢/٦ تصميم ومحتوي الدراسة:

- تم إعداد قائمة استقصاء أولية واختبارها من خلال توزيعها على بعض مديري إدارات الإنتاج والمشتريات ومحاسبي التكاليف ببعض الشركات الصناعية، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات تخصص محاسبة إدارية وتكاليف، وأدى ذلك إلى التوصل إلى إعادة صياغة بعض العناصر للوصول إلى مفاهيم مشتركة.
- تم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى قسمين، الأول: بيانات عامة: ويضم الأسئلة التي تحدد بعض الخصائص الديموغرافية للمستقصي منهم للتأكد من اهتمامهم ومعرفتهم بموضوع البحث، الثاني: يضم أربعة أسئلة تحقق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة.

٣/٦ أساليب جمع البيانات:

تم تصميم واعداد قائمة الاستقصاء في ضوء استقراء وتحليل وتقييم نتائج الدراسات المسابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة لتكوين فكرة واضحة عن طبيعة متغيرات وعناصر الدراسة، واستخدامها في توصيف مجالات وتساؤلات قائمة الاستقصاء، وأعتمد الباحث على:

- تم الإعتماد على قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق الهدف العام للبحث: والسبب في اختيار أسلوب الاستقصاء حيث يُعد من أفضل أساليب التطبيق في مجال البحوث الوصفية و الدراسات الميدانية التي تتميز موضوعاتها بالحدائثة وندرة التطبيق والتي ينتمى اليها هذا البحث، وبناءً على ذلك صُممت قائمة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسي Five- Point Likert Scale ويتم قياس متغيرات الدراسة في مقياس Likert وذلك من خلال تحويل الإدراكات الوصفية التي حددتها إجابات عينة الدراسة على أسئلة قائمة الاستقصاء إلى قيم كمية يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي، وقد تم قياس إجابات عينة الدراسة بالنسبة للأسئلة (الأول والثالث والرابع) باستخدام المقياس السابق بحيث تُشير الدرجة (٥) الى موافق تماماً، والدرجة (٤) الى موافق، والدرجة (٣) الى موافق الى حد ما، والدرجة (٢) الى غير موافق، والدرجة (١) الى غير موافق على الإطلاق، كما تم قياس إجابات عينة الدراسة بالنسبة للسؤال الثاني باستخدام نفس المقياس بحيث تُشير الدرجة (٥) الى مهم جداً، والدرجة (٤) الى مهم، والدرجة (٣) الى مهم الى حد ما، والدرجة (٢) الى غير مهم، والدرجة (١) الى غير مهم على الإطلاق.
- أسلوب المقابلة الشخصية لتوضيح المفاهيم التي تتضمنها القائمة، وذلك لضمان سلامة وفهم المستقصي منهم لقائمة الاستقصاء موضوع الدراسة.

٤/٦ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من منشآت الأعمال الصناعية بمدينة العاشر من رمضان التابعة لمحافظة الشرقية والمناطق الصناعية بمحافظة الإسماعيلية، واشتملت وحدة المعاينة على:

- محاسبي التكاليف - المحاسبين الإداريين - مديري الإنتاج والمشتريات

وقام الباحث بتوزيع (٧) قوائم استقصاء على عدد (١٨) منشأة صناعية تمارس نشاطها بمدينة العاشر من رمضان التابعة لمحافظة الشرقية والمناطق الصناعية بمحافظة الإسماعيلية، والجدول التالي يوضح توزيع قوائم الاستقصاء على العينة والقوائم المستردة والمستبعدة والمستخدم في التحليل.

جدول رقم (١) يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والمستبعدة والصالحة للتحليل

البيان	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستردة	عدد الاستمارات الصالحة	نسبة الاستجابة للاستمارات الصالحة للتحليل
محاسبي التكاليف	٥٧	٤٧	٤٦	٨٠,٧٠%
المحاسبين الإداريين	٣٨	٣١	٢٩	٧٦,٣٢%
مديري الإنتاج والمشتريات	٣٨	٢٩	٢٨	٧٣,٦٨%
الإجمالي	١٣٣	١٠٧	١٠٣	٧٧,٤٤%

وفي ضوء الجدول السابق يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد معدل مناسب ، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في اختيار فرض البحث.

٥/٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

بعد إجراء عمليات الترميز اللازمة لكافة متغيرات الدراسة الواردة بقائمة الاستقصاء ، تم إدخال وتشغيل البيانات على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (IBM- SPSS Version 22 ، وذلك لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، حيث استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

١/٥/٦ الأساليب الإحصائية الاعتمادية Reliability Statistics:

وهي الأساليب التي تهتم بمدى إمكانية الاعتماد علي نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء بمعنى مدى تجانس الإجابات بين المستقصي منهم ومدى إمكانية تعميم نتائجها علي المجتمع وذلك من خلال اختبارات معامل الثبات، وقد تم الاعتماد علي معامل ارتباط الفا كرونباخ (Alpha Cronbach Coefficient).

٢/٥/٦ الأساليب الإحصائية الوصفية Descriptive Statistics:

هي تلك الأساليب التي تعني بإعطاء معلومات عن خصائص البيانات الداخلة في التحليل بهدف تحديد سمات وخصائص واتجاهات عينة البحث نحو فروض الدراسة ومنها:

- الوسط الحسابي Mean لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات مفردات الدراسة عن المحاور الرئيسية للدراسة.
- الانحراف المعياري Std. Deviation لمعرفة تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة عن المتوسط العام للإجابات.

٣/٥/٦ الأساليب الإحصائية الاستدلالية Inferential Statistics:

هي الأساليب التي تعني بإعطاء نتائج عن مدى قبول أو رفض فروض البحث ، إضافة الي تحديد كل من مستويات الثقة المعنوية علي أساليب الاختبار اللامعلمية Non- parametric في ضوء حجم العينة ونمط توزيع المجتمع ونوع البيانات وهي:

- اختبار Kolmogorov-Smirnov Test لقياس مدى اعتدالية توزيع المتغيرات البحثية لبيانات الدراسة، وهل بيانات الاستقصاء تتبع التوزيع الطبيعي Normal Distribution.
- اختبار معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) باستخدام مقياس Collinearity للتأكد من عدم وجود مشكلة الأزواج الخطى بين متغيرات الدراسة.
- اختبار T لعينة واحدة One-Sample Test لاختبار مستوى الدلالة الإحصائية لمتغيرات الدراسة.
- اختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه (One Way ANOVA)، لاختبار الفروق المعنوية بين اراء فئات عينة الدراسة.
- معامل ارتباط سبيرمان Spearman Liner Correlation Coefficient للبيانات الرتبوية الذي يعتبر من المقاييس التقريبية لقياس الارتباط بين المتغيرات ويعتمد علي رتب القيم وليس القيم نفسها ولهذا يمكن استخدامه في قياس العلاقة بين المتغيرات الوصفية التي لا يمكن قياسها مادياً، ويستخدم معامل الارتباط لقياس اتجاه وقوة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

- تحليل الانحدار المتعدد Stepwise regression : هو أسلوب احصائي يستخدم لاختبار أثر التفاعل بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، وذلك للتحرف على أهم المتغيرات المؤثرة في المتغير التابع، ويعتمد على اختيار المتغيرات المعنوية فقط التي لا يوجد ارتباط ذاتي بينها، كما أنه يضمن استقلالية العوامل المفسرة الداخلة في النموذج، وبالتالي يعالج مشكلة الازدواج الخطي Multicollinearity .

٦/٦ اختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث:

قام الباحث بحساب معامل ارتباط ألفا كرونباخ Alpha Cronbach Coefficient ، باعتباره أكثر أساليب تحليل الاعتمادية (Reliability) دلالة في تقييم درجة التماسك الداخلي بين بنود المقياس الخاضع للاختبار، ويستخدم لبحث مدى إمكانية الاعتماد علي نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج ، وتتراوح قيمة معامل Alpha بين (صفر) و (واحد)، وكلما اقتربت من الواحد دللت علي وجود ثبات مرتفع ، وكلما اقتربت من الصفر دللت علي عدم وجود ثبات ، ويوضح الجدول رقم (٢) معاملات الثبات والصدق لمقاييس الدراسة.

جدول رقم (٢) يوضح معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء

السؤال	البيانات	عدد العبارات	معامل الثبات Alpha	معامل الصدق الذاتي *
الأول	مدي مساهمة أسلوب سجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) في تحقيق متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، من خلال دعمها لسلسلة التوريد.	10	0.836	0.914
الثاني	المؤشرات التي تُعبر عن تحقيق المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد	7	0.855	0.925
الثالث	أهداف إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد	9	0.828	0.909
الرابع	المعلومات الناتجة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) عند تفعيل أسلوب سجلات المحاسبية المفتوحة.	9	0.906	0.952

* تم حساب معامل الصدق الذاتي عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات

ويستعرض الجدول السابق يتضح للباحث أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، ويتضح للباحث أن قيم معامل الثبات Alpha Cronbach لكل متغير من متغيرات الدراسة أكبر من ٠,٦ ومن المتعارف عليه إحصائياً أن إحصائية الاختبار يجب الا تقل عن هذا المعدل ، مما يدل على ثبات العبارة المكونة لكل متغير من هذه المتغيرات ويؤكد صلاحيتها Validity لمراحل التحليل التالية، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

٧/٦ نتائج التحليل الإحصائي لإختبارات الفروض:

سوف يقوم الباحث بعرض نتائج التحليل الإحصائي وإختبارات مدى صحة الفروض التي يقوم عليها البحث، وذلك من خلال العرض التالي:

١/٧/٦ اختبار صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي:

أستخدم الباحث اختبار (Kolmogorov-Smirnov Test)، وهو من الاختبارات الضرورية للتأكد من نمط التوزيع الذي تسلكه بيانات الدراسة، لمعرفة ما إذا كانت بيانات الاستقصاء تتبع التوزيع الطبيعي Normal Distribution أم لا، ويستخدم في المرحلة القبلية لتحليل البيانات قبل اختبار الفروض للتأكد من صلاحية نتائج الاختبارات الإحصائية المستخدمة، وقد أظهرت نتائج الاختبار كالأتي:

جدول رقم (٣)

Kolmogorov-Smirnov		ترميز المتغيرات	المتغيرات
القيمة الاحتمالية Sig.	قيمة Z		
.071	1.293	OBA	مساهمة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تحقيق متطلبات بيئة الإنتاج الخالي
.153	1.134	ADV	المؤشرات التي تُعبر عن تحقيق المزايا التنافسية لسلسلة التوريد
.103	1.218	VSCM	أهداف إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد
.198	1.075	LVSCM	المعلومات الناتجة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) عند تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة

ويتضح من الجدول رقم (٣) أن القيمة الاحتمالية Sig لكل متغير من متغيرات الدراسة تتجاوز 0.05، ويدل ذلك على أن النمط التي تسلكه بيانات المتغيرات هو التوزيع الطبيعي Normal Distribution، ومن ثم يمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

٢/٧/٦ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة الميدانية:

بعد أن تحقق الباحث من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي تأتي مرحلة الوصف التحليلي لمتغيرات الدراسة:

▪ متغيرات الدراسة المتعلقة بالسؤال الأول:

يوضح الجدول رقم (٤) الإحصاء الوصفي لمتغيرات مساهمة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تحقيق متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، والتي أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) حول مساهمة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تحقيق متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة (٣)، فبلغ متوسط الاستجابات (4.2223) بانحراف معياري (.38753)، وتتراوح جميع المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة للفقرات بين (3.9126- 4.6990)، كما يلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري لكل العبارات

أقل من الواحد ، وذلك يدل علي انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية مساهمة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تحقيق متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد:

جدول رقم (٤)

الترتيب	T. test		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات	ترميز المتغيرات
	الدالة	القيمة				
4	.000	83.21	.51864	4.2524	استكشاف فرص خفض التكلفة، من خلال تتبع التكلفة بداية من الحصول الى المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي للعميل، وبالتالي تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويمكن إستبعادها أو تخفيضها إلى أقل قدر ممكن.	OBA1
3	.000	93.51	.46891	4.3204	تدعيم جهود إعادة تصميم العمليات Process Redesign والمنتجات لاستبعاد الفاقد، وتحسين مجالات البحث والتطوير وتخفيض وقت الإنجاز، وتسريع معدل الإستجابة لطلبات العميل النهائي من خلال تحسين كفاءة العمليات المتداخلة.	OBA2
2	.000	101.28	.46891	4.6796	تساهم مشاركة المعلومات في تحسين عمليات التخطيط التعاوني لأطراف سلسلة التوريد، بهدف الاستفادة من الإمكانيات والقدرات المتاحة، وتحسين مستويات خدمة العملاء.	OBA3
5	.000	74.39	.57620	4.2233	تحديد مصانير الفاقد، وفرص التحسين المحتملة على إمداد سلسلة التوريد، وبالتالي تخفيض الوقت والتكلفة من خلال التخلص من الفاقد من العمليات غير الضرورية، وتوليد ونقل القيمة إلى العملاء وتوفير الدعم الفني، وتعزيز المركز التنافسي للشركات المتعاونة.	OBA4
10	.000	55.50	.71547	3.9126	توفير المعلومات الخاصة بتقدير هيكل تكاليف المنتجات الجديدة والرقابة عليها، وبالتالي اتخاذ قرارات أفضل تؤدي لتحسين الإيرادات	OBA5

					والربحية، وزيادة الحصص الموقوفة للأطراف المتعاونة.	
9	.000	54.16	.73864	3.9417	تحديد مسببات التكلفة في ضوء مشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة بين المشتري والمورد، والتي يمكن اعتبارها كأساس للحصل المشترك حول تخفيض التكلفة والوصول للتكلفة المستهدفة.	OBA6
8	.000	53.03	.75998	3.9709	تدعيم ممارسات وأنشطة سلسلة التوريد لارتباطها المباشر بالعديد من القرارات ذات التأثير الاستراتيجي على أداء المنشأة من تسعير المنتجات وإيجاد سعر تنافسي، وكذلك سياسات التصنيع والتخزين وشراء المواد الخام.	OBA7
6	.000	66.95	.62698	4.1359	تنسيق برامج خفض التكلفة والتي تستند على إدارة العلاقات مع العملاء والموردين والقائمة على الجهود التعاونية المشتركة والتحسين المستمر لتحقيق التكاليف التنافسية، يسفر عن تعزيز المزايا التنافسية على إمتداد سلسلة التوريد.	OBA8
7	.000	63.007	.65838	4.0874	إعداد تقارير أداء للتأكد من مدى مساهمة إدارة سلسلة التوريد في تحقيق الأهداف وتحسين الأداء، مقارنة بمقاييس الأداء المرجعية (إداء أفضل المنافسين) Benchmarking ، وذلك لإستكشاف فرص تحسين الإداء وتحديد التوجه الإستراتيجي لسلسلة التوريد.	OBA9
1	.000	103.47	.46092	4.6990	تعزيز مؤشرات نجاح الشراكة الإستراتيجية مع الموردين Strategic Supplier Partnership ممثلة في زيادة الإنتاجية وتحقيق الجودة والإبتكار وتدعيم القدرات التشغيلية والاستراتيجية، من خلال تدعيم علاقات التعاون طويل الأجل، في ضوء الالتزام والثقة المتبادلة.	OBA10
	.000	110.58	.38753	4.2223	المتوسط العام	OBA

▪ متغيرات الدراسة المتعلقة بالسؤال الثاني:

يوضح الجدول رقم (٥) الإحصاء الوصفي لنتائج قياس رأى عينة البحث بشأن المؤشرات التي تُعبر عن تحقيق المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، والتي أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) حول المؤشرات التي تُعبر عن تحقيق المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة (٣)، فبلغ متوسط الاستجابات (4.1637) بانحراف معياري (4.3845)، وتتراوح جميع المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة للفقرات بين (4.0097-4.3301)، كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية المؤشرات التي تُعبر عن تحقيق المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد:

جدول رقم (٥)

الترتيب	T test		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المؤشرات	ترميز المتغيرات
	الدلالة	القيمة				
2	.000	84.72	.51292	4.2816	ارتفاع نسبة الالتزام بمواعيد التسليم، عن طريق الحد من الوقت الضائع أثناء زمن المناولة والفحص.	CADV1
4	.000	69.74	.59903	4.1165	تخفيض معدلات التكلفة الإجمالية للمنتجات عن طريق التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	CADV2
6	.000	73.07	.56905	4.0971	زيادة الحصة السوقية للمنشأة في ضوء سرعة الاستجابة لطلبات العملاء	CADV3
1	.000	69.50	.63227	4.3301	تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء من منظور تخفيض الانحرافات	CADV4
7	.000	59.96	.67874	4.0097	تقديم منتجات للعملاء خالية من العيوب بالاعتماد على تحسين مستويات الجودة و تدعيم الابتكارية.	CADV5
5	.000	68.44	.60896	4.1068	تحسين مؤشرات الربحية بالاعتماد على زيادة العائد على المبيعات	CADV6
3	.000	73.13	.58342	4.2039	تدعيم القدرات التنافسية المستدامة للمنشأة	CADV7
	.000	96.38	.43845	4.1637	المتوسط العام	CADV

▪ متغيرات الدراسة المتعلقة بالسؤال الثالث:

يوضح الجدول رقم (٦) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدور المتوقع من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، ومن وجهة نظر عينة الدراسة يتضح ارتفاع متوسط آراء عينة الدراسة حول العنصر تبني إستراتيجية التحسين المستمر لكافة العمليات

والأنشطة التي يتم تنفيذها داخل المنشأة، بهدف تحديد الطاقات غير المستغلة، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل بمتوسط (4.3689) وانحراف معياري (59393)، والعنصر تحديد وتتبع الاخطاء والفاقد في استخدام الموارد المختلفة، ومحاولة التخلص منها أو إبقائها عند الحد الأدنى في ضوء تبنى تطبيق وأستخدم استراتيجيات التصنيع المبني علي الترشيد (4.3010) وانحراف معياري (62364). ويتضح انخفاض الانحراف المعياري مما يدل علي انخفاض التباين بين آراء عينة الدراسة، كما يلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل علي انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية الدور المتوقع من إدارة تكلفة ممار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

جدول رقم (٦)

الترتيب	الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الدور المتوقع	ترميز المتغيرات
8	.08236	.83585	3.7087	المساعدة في توفير احتياجات الإدارة من المعلومات التكاليفية، من خلال قياس التكاليف على أساس تدفقات القيمة والتي تعتبر أكثر ملائمة مع احتياجات ومتطلبات البيئة الصناعية الحديثة.	VSCM1
2	.06145	.62364	4.3010	تحديد وتتبع الاخطاء والفاقد في استخدام الموارد المختلفة، ومحاولة التخلص منها أو إبقائها عند الحد الأدنى في ضوء تبنى تطبيق وأستخدم استراتيجيات التصنيع المبني علي الترشيد.	VSCM2
9	.06903	.70055	3.6893	تعظيم تدفق القيمة، من خلال القيام بإجراءات التحسين المستمر لكافة العمليات التي تؤدي داخل مسار تدفق القيمة (VSC)، وبالتالي القضاء على أوجه الاسراف في استخدام الموارد، خفض زمن دورة التشغيل وتخفيض الأنشطة المتعلقة بالاحتفاظ بالمخزون، وبالتالي زيادة الانتاجية.	VSCM3
7	.06567	.66643	3.7864	التحول من الاعتماد على نظام خطوط الانتاج الثابتة التي تقوم بإنتاج منتجات نمطية متجانسة الى انتاج الطلبيات والأوامر المتباينة في الخصائص والمواصفات من خلال مجموعة متنوعة من الخلايا الانتاجية المرنة.	VSCM4
6	.07093	.71985	3.8252	تخفيض زمن الاستجابة لتوقعات ورغبات العملاء (Taket Time) من خلال إمدادهم بالسلع والخدمات بمواصفات معينة، وفي الوقت المناسب، والجودة المناسبة، وبأسعار تنافسية.	VSCM5
1	.05852	.59393	4.3689	تبنى إستراتيجية التحسين المستمر لكافة العمليات والأنشطة التي يتم تنفيذها داخل المنشأة، بهدف تحديد الطاقات غير المستغلة، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.	VSCM6

3	.05955	.60441	4.2913	توفير المعلومات اللازمة لبناء خرائط تدفق القيمة الحالية والمستقبلية المرغوب الوصول إليها، بناءً على التحسينات المقترحة من فريق تدفق القيمة بالمنشأة	VSCM7
5	.06185	.62774	4.1650	توفير المعلومات التفصيلية عن أنشطة تدفقات القيمة التي تساهم في توضيح أثر الانعكاسات المالية والتكافؤية لجهود تعزيز ثقافة التحسين المستمر.	VSCM8
4	.05723	.58080	4.2330	المساعدة في تقييم الأنشطة في كل تدفق من تدفقات القيمة، وتحديد مواطن الفاقد ومجالات التحسينات الممكنة، من خلال تقييم الوضع الحالي لمسارات تدفق القيمة، ثم وضع خريطة تدفق القيمة للوضع المستقبلي.	VSCM9

■ متغيرات الدراسة المتعلقة بالسؤال الرابع:

يوضح الجدول رقم (٧) الإحصاء الوصفي للمعلومات الناتجة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) عند تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، والتي أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) حول مساهمة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة (٣)، فبلغ متوسط الاستجابات (4.1726) بانحراف معياري (-42345)، وتتراوح جميع المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة للقرارات بين (3.9223-4.6699)، كما يلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية مساهمة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM):

جدول (٧)

الترتيب	T test		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العناصر	ترميز العناصر
	الدلالة	القيمة				
3	.000	83.21	.51864	4.2524	إقامة علاقات تعاونية مع الموردين قائمة على العلاقات التكاملية إلى تخفيض زمن تدفق المنتج في مسارات تدفق القيمة، من خلال إجراء تحسينات من شأنها تخفيض التكلفة، وتخفيض الوقت، والإلتزام بالتسليم في الوقت المحدد، وتحقيق مزايا تنافسية لتكلفة مسار تدفق القيمة.	LVSCM1
2	.000	93.51	.46891	4.3204	تخفيض وقت دورة الإنتاج، من خلال إدارة تدفق المواد الأولية دون الحاجة إلى مستويات مرتفعة من المخزون، وبالتالي تقليل تكلفة الاحتفاظ بكميات من المخزون، وتخفيض مخاطر التخزين والاستثمارات المرتبطة به إن أمكن.	LVSCM2

1	.000	100.30	.47255	4.6699	تحسين أداء العمليات التشغيلية من خلال، تخفيض الوقت وتكلفة النقل والمناولة والتخزين، والتخلص من الفاقد عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية أثناء تدفق المنتج، وبالتالي تخفيض زمن الإنجاز في مسارات تدفقات القيمة.	LVSCM3
4	.000	74.39	.57620	4.2233	تحسين زمن الاستجابة لطلبات العملاء، عن طريق اختيار الموردين الذين يجب التعامل معهم، ولديهم القدرة على توفير متطلبات العميل في حالة حدوث تغييرات مفاجئة تؤثر على تعطل العمليات التشغيلية على مسار تدفق القيمة.	LVSCM4
9	.000	56.09	.70973	3.9223	إشراك الموردين بالمراحل المبكرة لتصميم المنتج، تساهم في نمج مقترحاتهم لخفض تكلفة الأجزاء والمكونات وفقاً لألية التكلفة المترابطة والتي تعتمد على ارتفاع مستوى مشاركة المعلومات المختلفة لتحقيق متطلبات العملاء.	LVSCM5
8	.000	54.73	.73269	3.9515	تحقيق التوازن بين السعر والجودة والأداء من خلال التحكم في مواصفات المنتجات، وذلك بتوريد مكونات المنتج في حدود السعر المستهدف مع تحقيق عائد مناسب، يعمل على تدعيم وتطوير طرق وأساليب الإنتاج المتوافقة مع بيئة الإنتاج الحالي من الفاقد.	LVSCM6
7	.000	53.59	.75382	3.9806	دعم اتخاذ القرارات المرتبطة بإجراء التحسينات المستمرة كأحد أدوات إدارة التكلفة البيئية خلال مراحل مسار تدفق المنتج بداية من جودة المواد الخام حتى تسليم المنتج للعميل.	LVSCM7
5	.000	66.95	.62698	4.1359	دعم إعداد خريطة مسار تدفق القيمة Value Chain Mapping للوضع الحالي بمعرفة وتحديد مواطن الفاقد وكذلك مواطن إجراء التحسينات اللازمة للحد من الفاقد، ثم إمكانية إعادة تصميم خريطة مسار تدفق القيمة للوضع المستقبلي بعد إجراء التحسينات اللازمة.	LVSCM8
6	.000	62.58	.66443	4.0971	وضع مؤشرات من خلال فريق Lean Supply Chain توافق لكافة أطراف سلسلة التوريد يتم على أساسها الحكم على مدى كفاءة وفاعلية مسار تدفق القيمة لأغراض حصر الفاقد والمعوقات التي تعوق مرعة تصياب تدفق المنتج عبر مسارات تدفق القيمة.	LVSCM9
	.000	100.01	.42345	4.1726	المتوسط العام	LVSCM

٣/٧/٦ تحليل ومناقشة نتائج اختبار فروض الدراسة:

١/٣/٧/٦ نتائج اختبارات الفرض الأول:

ينص الفرض البحثي الأول على* لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد*.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد Stepwise Regression، وذلك لقياس أثر تفعيل ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) علي تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وذلك من خلال تطبيق مصفوفة ارتباط سبيرمان Spearman للتعرف علي مدى وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وكذلك تحديد قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة، وتم التوصل الى النتائج التالية التي يظهرها جدول رقم (٨) وذلك حتي يمكن تطبيق نماذج الانحدار المتعدد.

جدول رقم (٨)

مصفوفة ارتباط Spearman للتعرف علي مدى وجود علاقة بين المتغير المستقل والتابع

المتغير المستقل	معامل ارتباط Spearman	مستوي المعنوية
ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة	.899**	.000

** Correlation is significant at the 0.01 level .

ويتضح من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط طردية موجبة بين المتغير المستقل (ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA) والمتغير التابع (تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد) حيث بلغ معامل الارتباط (.899) عند مستوي معنوية أقل من (0.001)، وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل فيما يتعلق بتأثير ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة علي تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وهو ما يتفق مع نتائج التحليل الوصفي لاتجاهات مفردات عينة البحث والتي أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي أهمية الحاجة لتطبيق ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، وهو ما يتفق مع نتائج الدراسات السابقة (Romano & Formentini, 2012 ; Sohn, et al., 2015 ; Gorane and Kant, 2015 ; Surowiec, 2013) ، (البتانوني، ٢٠١٣).

ونتيجة لثبوت وجود علاقة بين المتغيرات فإنه يمكن تطبيق نموذج الانحدار المتعدد Stepwise Regression لتحديد أهم المتغيرات الأكثر تأثيراً علي تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج تطبيق نموذج الانحدار:

جدول رقم (٩)
نموذج الانحدار الخطي المتعدد لتحديد أهم المتغيرات الأكثر تأثيراً
على تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

تفسير المعاملات عند مستوى (0.05)	التباين المسموح به Tolerance	VIF	T.test		الخطأ المعياري (Std. Error)	المعاملات المقدرة B	المتغيرات المستقلة
			القيمة الاحتمالية P-Value	القيمة			
			.002	3.138	.263	.826	Constant
تأثير مغزى موجب	.350	2.859	.001	3.556	.045	.159	OBA5
تأثير مغزى موجب	.609	1.642	.000	3.834	.047	.179	OBA1
تأثير مغزى موجب	.505	1.981	.001	3.423	.043	.145	OBA8
تأثير مغزى موجب	.870	1.149	.001	3.300	.044	.145	OBA10
تأثير مغزى موجب	.465	2.152	.009	2.683	.038	.101	OBA6
تأثير مغزى موجب	.594	1.684	.039	2.093	.037	.078	OBA9
معامل الارتباط المتعدد (R) = (0.875)							
معامل التحديد (R ²) = (0.766)							
معامل التحديد المعدل (Adjusted R ²) = (0.751)							
قيمة (F) المستخرجة من جدول تطيل التباين (ANOVA) = (52.339)							
القيمة الاحتمالية (Sig) = (0.000)							

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

من الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:

١- بلغت القدرة التفسيرية للنموذج بناءً على قيمة معامل التحديد (R²) والذي يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغيرات المستقلة في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (76.6%) من التغير الكلي في المتغير التابع " تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد"، وباقي النسبة (23.4%) يرجع الي الخطأ العشوائي Random Error في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي، ويتضح أيضاً أن المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات (87.5%) بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على تدعيمها يساهم في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٢- يتضح من نتائج **T.test** لكل متغير مستقل على حده، أن المتغير المستقل تفعيل ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA)، ذو تأثير معنوي في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد عند القيمة الاحتمالية (P-Value) أقل من (0.05).

٣- كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية نموذج الانحدار، حيث أتضح أن قيمة (F) المستخرجة من تحليل التباين (ANOVA) بلغت (52.339)، وأن القيمة الاحتمالية (0.000) وهو ما يشير إلى جودة توفيق نموذج الانحدار ككل، فضلاً عن صلاحيته لتحقيق هدف الدراسة، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات.

٤- كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المتعدد أن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 76.6\%$) قد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 75.1\%$) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

٥- يتضح من الجدول السابق أيضاً أن قيمة معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor لجميع المتغيرات المستقلة أقل من القيمة (10) (أمين، ٢٠١٣)، وتراوحت بين (1.149 ، 2.859)، وجاءت قيمة التباين المسموح به Tolerance لتلك المتغيرات أكبر من (0.05) وقد تراوحت بين (0.350 ، 0.870) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي Multicollinearity، فالارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، وهذا يدل على قوة النموذج المستخدم في تفسير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وتحديد هذه التأثيرات.

ويلاحظ من نتائج التحليلات السابقة أن هناك ارتباطاً معنوياً بين تفعيل ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وهو ما يؤيد رفض الفرض العدمي الأول، وقبول الفرض البديل والذي ينص على أنه "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تفعيل ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد" وتتفق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة كل من (Gorane & Kant, 2015; Romano & Formentini, 2012; Kajuter & Kulmala, 2005).

٦- ومما سبق يمكن للباحث صياغة نموذج الانحدار بالشكل التالي:

$$\begin{aligned} & \text{تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد} = 0.826 + (OBA5) \\ & 0.159 + (OBA1) 0.179 + (OBA8) 0.145 + (OBA10) 0.145 + (OBA6) 0.101 + \\ & (OBA9) 0.078 + \end{aligned}$$

٢/٣/٧/٦ نتائج اختبارات الفرض الثاني:

ينص الفرض البحثي الثاني على " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد".

استهدف السؤال الثالث استطلاع آراء فئات عينة الدراسة حول مدى أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، ويمكن للباحث توضيح الأهمية النسبية وفقاً لرأي فئات عينة البحث، من خلال إجراء الإحصاء الوصفي لعبارة الفرض الثاني، ويوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارة السؤال الثالث المتمثل في مدى أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ، ويمكن توضيح المقاييس الإحصائية للسؤال الثالث من خلال الجدول رقم (١٠):

جدول رقم (١٠)

الإحصاء الوصفي لآراء فئات عينة الدراسة حول مدى أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

الفقرات	محاسبي التكاليف		المحاسبين الإداريين		مديري الإنتاج والمشتريات		اختبار T.test	
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	القيمة	مستوى الدلالة
VSCM1	3.76	1.058	3.66	.553	3.68	.670	45.03	.000
VSCM2	4.20	.654	4.41	.568	4.36	.621	69.99	.000
VSCM3	3.72	.720	3.86	.441	3.46	.838	53.45	.000
VSCM4	3.85	.631	3.93	.458	3.54	.838	57.66	.000
VSCM5	3.96	.759	3.86	.441	3.57	.836	53.93	.000
VSCM6	4.28	.584	4.38	.622	4.50	.577	74.66	.000
VSCM7	4.23	.621	4.31	.660	4.29	.535	72.06	.000
VSCM8	4.11	.737	4.28	.591	4.14	.448	67.34	.000
VSCM9	4.22	.664	4.21	.559	4.29	.460	73.97	.000
الإجمالي	4.04	.714	4.10	.544	4.00	.647	94.93	.000

ويتضح من الجدول رقم (١٠) الإحصاء الوصفي لنتائج قياس رأي عينة الدراسة بشأن أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، من وجهة نظر فئات عينة الدراسة " محاسبي التكاليف ، المحاسبين الإداريين ، مديري الإنتاج والمشتريات "، يتضح من تحليل آراء أفراد العينة إيجابية آراءهم تجاه فقرات المقياس، حيث جاءت

قيمة (T) موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة (٣)، وأنها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.01) حيث تشير جميع المتوسطات الحسابية العامة لإجابة المستقصي منهم إلى اتفاق فئات عينة الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بين آراء محاسبي التكاليف بمتوسط حسابي (4.04) وانحراف معياري (0.714)، وآراء المحاسبين الإداريين بمتوسط حسابي (4.10) وانحراف معياري (0.544)، وآراء مديري الإنتاج والمشتريات بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.647). ، وذلك يدل علي انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

ولاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام اختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه (One Way ANOVA)، وذلك لاختبار الفروق المعنوية بين اراء فئات عينة الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ، ويعرض الجدول (١١) نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (١١)

نتائج اختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه (One Way ANOVA) لأهمية

المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

الفقرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	القيمة الاحتمالية (P-Value)
VSCM1	بين المجموعات	.234	2	.117	.165	.849
	داخل المجموعات	71.028	100	.710		
	الإجمالي	71.262	102			
VSCM2	بين المجموعات	.968	2	.484	1.250	.291
	داخل المجموعات	38.702	100	.387		
	الإجمالي	39.670	102			
VSCM3	بين المجموعات	2.320	2	1.160	2.429	.093
	داخل المجموعات	47.739	100	.477		
	الإجمالي	50.058	102			
VSCM4	بين المجموعات	2.540	2	1.270	2.970	.056
	داخل المجموعات	42.761	100	.428		
	الإجمالي	45.301	102			
VSCM5	بين المجموعات	2.636	2	1.318	2.624	.077
	داخل المجموعات	50.218	100	.502		
	الإجمالي	52.854	102			
VSCM6	بين المجموعات	.827	2	.413	1.176	.313
	داخل المجموعات	35.154	100	.352		
	الإجمالي	35.981	102			

.980	.020	.007	2	.015	بين المجموعات	VSCM7
		.372	100	37.247	داخل المجموعات	
			102	37.262	الإجمالي	
.524	.650	.258	2	.516	بين المجموعات	VSCM8
		.397	100	39.678	داخل المجموعات	
			102	40.194	الإجمالي	
.854	.159	.054	2	.109	بين المجموعات	VSCM9
		.343	100	34.299	داخل المجموعات	
			102	34.408	الإجمالي	

ومن خلال استعراض نتائج التحليل السابق تبين للباحث عدم وجود تباين في آراء أفراد العينة تجاه أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، حيث أن قيم (P - Value) أكبر من مستوى المعنوية ٥%، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء عينة البحث حول المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وتتفق هذه النتائج مع نتائج الدراسات السابقة التي أشارت إلى أن الإدارة من خلال تدفقات القيمة تساهم في إنتاج معلومات تكاليف دقيقة وملائمة وفي التوقيت المناسب لاتخاذ القرارات الداخلية مثل قرارات التسعير والمساعدة في إدارة وتحسين العمليات التشغيلية داخل مسار تدفق القيمة (خطاب ٢٠١٢، زغول، ٢٠٠٨، عبد الدايم، ٢٠١٢؛ Arora, 2014; Ruiz, 2013; Pandya and Shah., 2016 ; Ofileanu, 2015; Kennedy and Huntzinger, 2005).

وفي ضوء نتائج التحليلات السابقة يتضح للباحث صحة الفرض الثاني " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد".

٣/٣/٧/٦ نتائج اختبارات الفرض الثالث:

ينص الفرض البحثي الثالث على " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعزيز المزاي التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)".

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد Stepwise Regression، وذلك لقياس أثر تعزيز المزاي التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، وذلك من خلال تطبيق مصفوفة ارتباط سبيرمان Spearman للتعرف على مدى وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وكذلك تحديد قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة، وتم التوصل الى النتائج التالية التي يظهرها جدول رقم (١٢) وذلك حتى يمكن تطبيق نماذج الانحدار المتعدد.

جدول رقم (١٢)

مصنوفة ارتباط Spearman للتعرف علي مدى وجود علاقة بين المتغير المستقل والتابع

مستوي المعنوية	معامل ارتباط Spearman	المتغير المستقل
.000	.976**	تعزير المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب (OBA)

** Correlation is significant at the 0.01 level .

ويتضح من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط طردية موجبة بين المتغير المستقل (تعزير المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) والمتغير التابع (تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد LVSCM) ، حيث بلغ معامل الارتباط (0.976) عند مستوي معنوية أقل من (0.001)، وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل فيما يتعلق بتأثير تعزير المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، وهو ما يتفق مع نتائج التحليل الوصفي لاتجاهات مفردات عينة البحث والتي أظهرت اتجاهاً عاماً نحو التأثير الإيجابي لتعزير المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM).

ونتيجة لثبوت وجود علاقة بين المتغيرات فإنه يمكن تطبيق نموذج الانحدار المتعدد Stepwise Regression لتحديد أهم المتغيرات الأكثر تأثيراً علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، ويوضح الجدول رقم (١٣) نتائج تطبيق نموذج الانحدار:

جدول رقم (١٣)
نموذج الانحدار الخطي المتعدد لتحديد أهم المتغيرات الأكثر تأثيراً
على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)

تفسير المعاملات عند مستوى (0.05)	التباين المسموح به Tolerance	VIF	T.test		الخطأ المعياري (Std. Error)	المعاملات المقدرة B	المتغيرات المستقلة
			القيمة الاحتمالية P-Value	القيمة			
			.405	.836	.108	.090	Constant
ذو تأثير معنوي موجب	.384	2.603	.000	5.412	.028	.150	CADV7
ذو تأثير معنوي موجب	.484	2.067	.000	7.327	.021	.156	CADV5
ذو تأثير معنوي موجب	.273	3.658	.000	4.762	.032	.153	CADV2
ذو تأثير معنوي موجب	.472	2.118	.000	5.915	.026	.152	CADV3
ذو تأثير معنوي موجب	.408	2.451	.000	4.947	.025	.123	CADV4
ذو تأثير معنوي موجب	.329	3.040	.000	4.529	.029	.130	CADV6
ذو تأثير معنوي موجب	.341	2.929	.001	3.516	.034	.118	CADV1
معامل الارتباط المتعدد (R) = (0.976)							
معامل التحديد (R ²) = (0.952)							
معامل التحديد المعدل (Adjusted R ²) = (0.948)							
قيمة (F) المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) = (267.400)							
القيمة الاحتمالية (Sig) = (0.000)							

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

من الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:

١- بلغت القدرة التفسيرية للنموذج بناءً على قيمة معامل التحديد (R²) والذي يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغيرات المستقلة في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (95.2%) من التغير الكلي في المتغير التابع "تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)"، وباقي النسبة (4.8%) يرجع الي الخطأ العشوائي Random Error في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي، ويتضح أيضاً أن المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات (97.6%) بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على تدعيمها يساهم في تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM).

٢- يتضح من نتائج **T.test** لكل متغير مستقل على حده، أن المتغير المستقل تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA ، ذو تأثير معنوي في تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) عند القيمة الاحتمالية (P-Value) أقل من (0.05).

٣- كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية نموذج الانحدار، حيث أتضح أن قيمة (F) المستخرجة من تحليل التباين (ANOVA) بلغت (267.400)، وأن القيمة الاحتمالية (0.000) وهو ما يشير إلى جودة توفيق نموذج الانحدار ككل، فضلاً عن صلاحيته لتحقيق هدف الدراسة، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات.

٤- كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المتعدد أن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 95.2\%$) قد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 94.8\%$) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

٥- يتضح من الجدول السابق أيضاً أن قيمة معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor لجميع المتغيرات المستقلة أقل من القيمة (10) (أمين، ٢٠١٣)، وتراوحت بين (2.067 ، 3.658)، وجاءت قيمة التباين المسموح به Tolerance لتلك المتغيرات أكبر من (0.05) وقد تراوحت بين (0.273 ، 0.484) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل أو الأزواج الخطى Multicollinearity، فالارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، وهذا يدل على قوة النموذج المستخدم في تفسير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وتحديد هذه التأثيرات.

ويلاحظ من نتائج التحليلات السابقة أن هناك ارتباطاً معنوياً بين تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA وتدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، وهو ما يؤيد رفض الفرض العدمي الثالث، وقبول الفرض البديل والذي ينص على أنه "توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)"، وتتفق هذه النتيجة مع التوجهات الحديثة التي تدعو إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأثرها على تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد وانعكاسها على تدعيم نظم إدارة التكلفة الموجهة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Hertog, 2014; Pandya and Shah., 2016; Romano & Formentini, 2012; Fliegner, 2015; Surowiec, 2013; Alenius, et al., 2015; Ghatebi et al., 2013).

٦- وما سبق يمكن للباحث صياغة نموذج الانحدار بالشكل التالي:

$$+ 0.090 = (LVSCM) \text{ من الفاقد} \\ (CADV3) 0.152 + (CADV2) 0.153 + (CADV5) 0.156 + (CADV7) 0.150 \\ (CADV1) 0.118 + (CADV6) 0.130 + (CADV4) 0.123+$$

٧- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

١/٧ نتائج الدراسة:

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة الميدانية، يمكن تقسيم نتائج

البحث الي:

١/١/٧ نتائج الدراسة النظرية:

(١) أتضح من إستقراء الدراسات السابقة أن المنشآت الصناعية أصبحت في حاجة للتعرف على تكاليف مورديها من أجل إدارة تكاليفها الداخلية بفعالية، حيث لم تعد استراتيجية خفض التكاليف تقتصر على البيئة الداخلية للمنشأة بل امتد نطاق إدارة التكاليف إلى الحدود الخارجية للمنشأة.

(٢) تُعتبر سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) إستراتيجية تحكم إدارة الإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية (شفافية التكلفة) بين أطراف علاقة تعاقدية (المشتري - المورد) في إطار فلسفة ترشيد التكلفة، بهدف تدعيم العلاقة التعاونية بينهم في إطار (التعاون والإلتزام والثقة)، وتعظيم القيمة لأصحاب المصلحة، وتعزيز القدرات التنافسية المستدامة لأطراف العلاقة.

(٣) يُساهم أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في استكشاف فرص خفض التكلفة على مسار تدفق القيمة، من خلال تتبع التكلفة بداية من الحصول علي المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي للعميل، في سبيل تحقيق القيمة المضافة، وبالتالي تحديد تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويمكن إستبعادها أو إخفيضها إلى أقل قدر ممكن.

(٤) يوجد اهتمام متزايد حول تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) كأسلوب ملائم للشركات التي تستخدم أسلوب التصنيع المرن، لما لذلك من انعكاسات إيجابية على مستوى أدائها، وبخاصة في ظل البيئة التنافسية الشديدة التي تعمل في إطارها.

(٥) تُساهم إدارة تكاليف مسار تدفق القيمة (VSCM) كأحد أدوات إدارة التكلفة المركزة داخلياً والقائمة علي أساس القيمة في تحقيق المبادئ التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وذلك من خلال التخلص من كل ما هو غير ضروري، وفصل الموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة والتركيز على تحسين العمليات التشغيلية داخل المسار.

(٦) يؤدي أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة دوراً غير مباشر في عملية تكوين القيمة، بمشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة بين المشتري والمورد في إطار إدارة تكاليف سلسلة التوريد، بناءً علي التنسيق مع الموردين، من أجل توفير مدخلات الإنتاج في الوقت والكمية والجودة المناسبة لتحقيق أقصى قدر من القيمة للعملاء.

(٧) يظهر دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) في محاولة التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في مسار تدفق القيمة من خلال دورها في دعم المزايا التنافسية لسلسلة

التوريد الخالية من الفاقد Lean Supply Chain

٢/١/٧ نتائج الدراسة الميدانية:

(١) هناك علاقة ارتباط طردية وذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.899). عند مستوى معنوية أقل من (0.001)، وكانت إشارة معامل الانحدار موجبة عند القيمة الاحتمالية (P-Value) تساوي (0.00)، وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ويتضح أيضا أن المساهمة النسبية (R) لممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وأن العمل على تدعيمها يساهم في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. بنسبة (87.5%)، وهو ما يثبت عدم صحة الفرض العدم الأول وبالتالي قبول الفرض البحثي البديل.

(٢) أشارت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة بشأن أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، مما يعني قبول الفرض البحثي الثاني، وقد تم إثبات ذلك نتيجة:

- وجود تأثير معنوي لأهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، من وجهة نظر محاسبي التكاليف، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.04)، وانحراف معياري (7.14)، ومن وجهة نظر المحاسبين الإداريين بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.10)، وانحراف معياري (5.44)، ومن وجهة نظر مديري الإنتاج والمشتريات بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.00)، وانحراف معياري (6.47)، مما يؤكد على عدم وجود تشتت وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات عينة الدراسة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

- أثبت تحليل التباين أحادي الاتجاه (One Way ANOVA) لاختبار الفروق المعنوية بين آراء فئات عينة الدراسة عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة عند مستوى معنوية (0.05) حول أهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

(٣) أيدت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) وتدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.976). عند مستوى معنوية أقل من (0.001)، وكانت إشارة معامل الانحدار موجبة عند القيمة الاحتمالية (P-Value) تساوي (0.00)، وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ويتضح أيضا أن المساهمة النسبية (R) لتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وأن العمل على تدعيمها يساهم في تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد بنسبة (87.5%)، وهو ما يثبت عدم صحة الفرض العدم الثالث وبالتالي قبول الفرض البحثي البديل.

٢/٧ توصيات الدراسة:

- ١) توجيه الفكر المحاسبي لمزيد من الدراسات حول أساليب وأدوات إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، ودورها في تنظيم علاقات الشراكة الإستراتيجية بين المنشآت الصناعية في سبيل تحقيق مزايا تنافسية مستدامة لكافة أطراف الشراكة.
- ٢) ضرورة إدراك محاسبي التكاليف في منشآت الأعمال الصناعية بأهمية المعلومات المستمدة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) بإعتبارها من الدعائم الأساسية لدعم القدرة التنافسية للمنشأة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- ٣) أهمية تطوير نظم التكاليف للمنشآت الصناعية التي ترغب في إدارة تكاليفها البيئية لتوفير المعلومات الملائمة والدقيقة، من خلال إنشاء وتفعيل أنظمة معلومات متخصصة في إدارة معلومات سلسلة التوريد واعتبار هذه النظم جزءاً من نسيج بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد.
- ٤) العمل على سد الفجوة بين نتائج البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد دورات تدريبية محاسبية التكاليف والمحاسبين الإداريين بالمنشآت الصناعية عن أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وعن كيفية التعامل مع هذه الأساليب.
- ٥) ضرورة العمل على وضع إطار يوضح العوامل الثقافية والفنية والتنظيمية والاقتصادية والتي ترتبط بالتحويل الى تطبيق مبادئ التصنيع الخالي من الفاقد Manufacturing Lean.
- ٦) الاستفادة من بما أنتهت اليه الدراسة الميدانية بشأن إمكانية تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في مساعدة إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد من ضوء المعلومات التي يساهم في توفيرها.

٣/٧ التوجهات البحثية المستقبلية:

- يري الباحث في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، ومن أهمها ما يلي:
- ١) إطار محاسبي مقترح لقياس أثر إدارة سلسلة التوريد المستدامة *Sustainable Supply Chain Management (SSCM)* علي ترشيد التكاليف في بيئة التصنيع الخالي من الفاقد *Lean Manufacturing* مع دراسة تطبيقية على قطاع صناعة السيارات.
 - ٢) الدور المرتقب لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة *Open Book Accounting* في تعزيز ممارسات إدارة سلسلة التوريد المستدامة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد *Lean Production*.

٣) تحليل العلاقة بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد المستدامة وتكاليف مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد *Lean Value Stream Costing (LVSCM)* وانعكاسها على تدعيم القدرات التنافسية للمنشآت الصناعية.

٤) أثر الربط والتكامل بين أسلوبَي تكاليف النشاط الموجه بالوقت *Time Driven Activity Based Cost* وتكاليف مسار تدفق القيمة *Value Stream Costing* علي دعم استراتيجية زيادة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٥) أثر الربط والتكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع *Enterprise Resource Planning (ERP)* وأسلوب التصنيع الخالي من الفاقد *Lean Manufacturing* بهدف خفض تكلفة المنتج، مع دراسة تطبيقية.

٨- مراجع البحث:

١/٨ المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم، ماجدة حسين، (٢٠١٣)، انعكاسات بيئة التصنيع في ظل مدخل الترشيد على ممارسات المحاسبة الإدارية والرقابية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص ٣٢٣ - ٣٩٨.
- أبو الفضل، عبدالعال مصطفى، (٢٠١٥)، إطار مقترح للربط والتكامل بين نظم تخطيط موارد المشروع (ERP) والإنتاج الخالي من الفاقد (Lean) وستة سيجما (Six Sigma) لدعم أداء منشآت الأعمال، *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، الجزء الأول، ص ص ٢٦٩ - ٣١٣.
- البتانوني، علاء محمد، (٢٠١٤)، تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الإستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية، *مجلة المحاسبة والمراجعة (AUJAA)*، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص ٢٢١ - ٢٨٨.
- _____، (٢٠١٣)، إطار مقترح لإختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية - دراسة استطلاعية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية تجارة جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص ١٢٨-١٩١.
- الجندي، نشوى أحمد، (٢٠١٠)، استخدام مدخل ترشيد الفاقد في تطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت: دراسة تطبيقية، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والسبعون، ص ص ٥٦٣ - ٦١٣.
- الجندي، نهال أحمد، (٢٠١١)، إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، *مجلة البحوث الإدارية*، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد الأول، ص ص ٢-٦٢.

- الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠١٦)، التكامل بين منهجية ستة سيجما (SS) ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) لدعم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Lean) دراسة ميدانية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص ٦٥٥ - ٧٠٤.
- _____، (٢٠١٥) مدي ملائمة 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 (٥٢) ص ص ١١١ - ١٤٤.
- الحواجرة، كامل محمد، (٢٠١٣)، "ممارسات سلسلة التوريد ودورها في الميزة التنافسية وتحسين أداء الأعمال في شركات الباطون الجاهز في الأردن" *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، العدد الرابع، ص ص ٧٦٨-٨٠١.
- الهلباوي، سعيد محمود، النشار، تهاني محمود، (٢٠١٣)، المحاسبة الإدارية المتقدمة : مدخل إدارة التكلفة، طنطا، بدون ناشر.
- النعيمي، مقداد أحمد، البكري، رياض حمزة، (٢٠١٣)، المحاسبة الرشيدة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، جامعة بغداد، العدد السابع، ص ص ٤٣-١.
- أمين، أسامة ربيع (٢٠١٣)، *التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS*، كلية التجارة، جامعة المنوفية، بدون ناشر، ص ص ١٣٥-١٥٠.
- خطاب، محمد شحاته، (٢٠٠٨)، مدى ملائمة نظام تكاليف تدفق القيمة لبيئة الأعمال المصرية: مدخل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد: دراسة ميدانية، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص ٦٤ - ١١٩.
- ربيع، مروة أبراهيم، (٢٠١٦)، محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة- مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص ٣٢٣ - ٣٨٠.
- زغلول، جودة عبد الرؤوف، (٢٠٠٨)، "إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة- جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص ص ٩٩-١.
- سلطان، حاتم غانم، (٢٠١٦)، إطار للتكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد وممارسات إدارة سلسلة التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشأة، *مجلة كلية التجارة للبحوث العملية*، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم (٥٢)، العدد الثاني، ص ص ٣١١ - ٣٥٠.
- شاهين، محمد أحمد، (٢٠١٥)، دراسة تحليلية لاستخدام مدخل قياس التكاليف على أساس تدفقات القيمة في تنفيذ استراتيجية ترشيد الأعمال، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني، ص ص ٣٨٢ - ٤٥٤.
- شاهين، محمد سعد، (٢٠١٣)، "تأثير ممارسات سياسة الإنتاج الخالي من الفاقد على أداء المنظمة: دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الدوائية بجمهورية مصر العربية"، *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، جامعة الكويت، العدد الثاني، ص ص ٢٢٣-٢٥٣.

- عبد اللطيف، محمد محمد يس، (٢٠١٥)، أثر التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأدوات إدارة التكلفة البيئية في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد: دراسة استطلاعية، *مجلة المحاسبة والمراجعة (AUJAA)*، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد ص ص ٢٣٥ - ٢٩٩.
- _____، (٢٠١٢)، إطار مقترح للتكامل بين منهجية الإنتاج الخالي من الفاقد ومنهجية ستة سيigma بغرض تطوير أداء المنشآت الصناعية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٩، العدد الثاني، ص ص ٥ - ٥١.
- عبد الدايم، صفاء محمد، (٢٠١٢)، دور نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في دعم استراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بهدف زيادة القدرة التنافسية، *مجلة المحاسبة المصرية*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص ص ٣٨٥-٤٢٧.
- _____، (٢٠١٤)، مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص ١ - ٣٤.
- عبيد الله، فايزة، (٢٠١٠)، "أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية، مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٧٦، ص ص ٢٢٧ - ٢٨٦.
- على، وليد أحمد محمد (٢٠١٥). دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في دعم إدارة تكلفة سلسلة التوريد الإلكترونية في بيئة التصنيع الحديثة. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد الأول، العدد الأول، ص ص ١-٤٨.
- فؤاد، ريمون ميلاد، (٢٠١٦)، أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية علي أداء منشآت الأعمال دراسة تطبيقية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الثاني، ص ص ٨٧١ - ٩٢١.
- قطب، عماد سيد، (٢٠١٠)، إطار مقترح لدور المحاسبة الإدارية في تطبيق منهج التعاون في إدارة سلسلة التوريد، *مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي*، جامعة الأزهر، العدد الحادي والأربعون، ص ص ٣٦١-٤٠٨.
- لطفي، أحمد محمد، (٢٠١٣) "محاسبة دفتر المفتوح بين التطبيق والمعوقات في الشركات الموردة المصرية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص ص ١٦٣ - ١٩٢.
- متولي، أحمد زكي حسين، (٢٠١٤)، استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص ٢٢٣-٢٩٣.

٢/٨ المراجع باللغة الإنجليزية:

- Ahakchi, R., Yangjh ,B., & Alilou, M., (2012), Lean Accounting, Adaptation Tool Lean Thinking and Lean Production, *World Applied Sciences Journal* , Vol. 17, No. 8, , pp.1040– 1045.
- Agndal, H. & Nilsson, U., (2010), Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research*, Vol. 21, Iss. 3, September , pp. 147–166.
- Agndal, H. & Nilsson, U., (2008), Supply chain decision–making supported by an open books policy, *International Journal of Production Economics*, Vol. 116, No. 1, pp. 154–167.
- Alenius, E., Lind, J. & Stromsten, T., (2015), The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries. *Industrial Marketing Management*, Vol. 45, February, pp. 195–206.
- Anderson, D.,(2010), On Demand Lean Production, Build–to–Order Consulting, Available at: <http://www.halfcostproducts.com>.
- Apreutesei, M and Arvinte, R., (2010), Financial Models and Tools for Managing Lean Manufacturing. *Journal of Economics and Engineering*, ISSN: 2078–0346, No.4, pp. 4–7.
- Arora, V.,(2014), Exploring the role of value stream costing in a lean manufacturing enterprises: A case study, *International journal of interdisciplinary research*, Vol. 1, Iss.3. ISSN 2348–6775, pp. 1–11.
- Baggaley, B., (2003), Value Stream Management for Lean Companies, *Journal of Cost Management*, Boston, March/April, Vol. 17, No. 3, pp. 23–27.
- Chena, C. and Shadyc, D., (2010), From value stream mapping toward a lean/sigma continuous, improvement process: an industrial case study, *International Journal of Production Research*, Vol. 48, No. 4. pp.1069–1086.
- Chiarini, A. (2012), Lean Production: Mistakes and Limitations of Accounting Systems inside the ME Sector, *Journal of Manufacturing Technology Management*, Vol. 23, No.5, pp.681–700.

- Datta, P., (2017), Enhancing competitive advantage by constructing supply chains to achieve superior performance. *Production Planning and Control*, Vol. 28, No. 1, pp.57-74. Available at: doi:10.1080/09537287.2016.1231854.
- Demeter, Krisztina and Matyusz, Zsolt., (2011), The Impact of Lean Practices on Inventory Turnover. *International Journal of Production Economics*, Vol. 133 No. 1, pp. 154 – 163.
- Dekker, H., Sakaguchi, J, and Kawai, T. (2013), Beyond the Contract: Managing Risk in Supply Chain Relations, *Management Accounting Research*, Vol, 24, pp. 122 – 139.
- Ding, R., Dekker, H, and Groot, T.,(2013), Risk, Partner Selection and Contractual Control in Interfirm Relationships, *Management Accounting Research*, Vol. 24, pp. 140 – 155.
- Elgibale, M. & Safwat, R., (2014), Cost Information Exchange With Other Supply Chain. *World of Computer Science and Information Technology Journal* (WCSIT), Vol. 4, No. 1, pp. 1-12.
- Elshahat, M., (2012), The impact of implementation lean production techniques on improving the financial performance in the Egyptian textile, *Egyptian Accounting Review*. Issue No.2, pp. 285-320.
- Fliegner, W., (2015), Management accounting techniques for supply chain management. *Research in logistics & production*, Vol.5, No.4, July, pp. 327-336.
- 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.
- Fullerton, R., Kennedy, A., and Widener, K. (2013), Management Accounting and Control practices in a lean manufacturing environment, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 38, No.1, pp. 50 – 71.
- 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.

- Hertog, C., (2014), Better Value Chains: A Matrix for Competitive Advantage, *The Journal of Business Strategy*, Vol.35, No.5, pp. 43-48.
- Helleno, A., Moraes, A., and Simon, A., (2016), Integrating sustainability indicators and Lean Manufacturing to assess manufacturing processes: Application case studies in Brazilian industry, *Journal of Cleaner Production*, pp. 1-12.
- Hoffjan, A., Lührs, S. & Kolburg, A., (2011), Cost Transparency in Supply Chains: Demystification of the Cooperation Tenet, *Schmalenbach Business Review*, Vol. 63, July, pp. 230-251. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1969408>.
- Jakobsen, M., (2012), Intra-organizational management accounting for inter-organizational control during negotiation processes. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 9 No. 2, pp. pp. 96-122.
- Kajuter, P., & Kulmala, H., (2005), Open book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures, *Management Accounting Research*, Vol. 16, No. 2, pp. 179-204.
- Kennedy, A. and Huntzinger, J., (2005), Lean Accounting: Measuring and Managing the Value Stream, *Cost Management*, (Sep./Oct.), pp. 31-38.
- Kumer, R., and Kumer, V., (2016), Analysis of Significant Lean Manufacturing Elements through Application of Interpretive Structural Modeling Approach in Indian Industry Uncertain *Supply Chain Management*, Vol. 4, No. 1, pp.83-92.
- Kumra, R., Agndal, H., and Nilsson, U., (2012), Open book practices in buyer-supplier relationships in India, *Journal of Business & Industrial Marketing*, Vol.27, No.3, pp.196-210.
- Kujala, A., (2014), Creating an open-books implementation framework for a maintenance-related value-based life-cycle model, *Master's thesis*, Lappeenranta University of Technology.
- Leuschner, R., Rogers, and D., Charvet, F., (2013), A meta-analysis of supply chain integration and firm performance. *Journal of Supply Chain Management*, Vol. 49, No. 2, pp.34 - 57.
- Lin, H., Tseng, L., (2016), Assessing the competitive priorities within sustainable supply chain management under uncertainty. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 112, No. 3, pp. 2133-2144.

- Maskell, H. and Kennedy, A., (2007), Why Do We Need Lean Accounting and How Does it Work?, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, March/April, pp. 59-73.
- Maynard, R., (2008), Lean Accounting, *Financial Management*, March, pp. 44-47. Available from: [http:// www.proquest.com](http://www.proquest.com)
- Moller, K., Windolph, M. & Isbruch, F., (2011), The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer-supplier partnerships. *Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol. 17, Iss. 2, May, pp. 121-131.
- Monroy, R and Nasiri, A., (2012), Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Lean Accounting: Differences among three accounting systems' approach to manufacturing, *6th International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management*. p18-20.
- Nyaga G., Whipple J., Lynch D. (2010), Examining supply chain relationships: Do buyer and supplier perspectives on collaborative relationships differ? *Journal of Operations Management*, Vol. 28, pp.101 - 114.
- Ofileanu, D. (2015), Value Stream Cost Analysis in the Romanian Footwear industry. *SEA-Practical Application of Science*, Vol. 3, No. 8, pp.45 - 52.
- Pandya, H., and shah, S. (2016), Lean Manufacturing Implementation Using Value Stream Mapping In an Automotive Industry, *International Journal of Advance Engineering and Research Development*, Vol.2, No.5, pp. 812-822.
- Romano, P. & Formentini, M., (2012), Designing and implementing open book accounting in buyer-supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation. *International Journal of Production Economics*, Vol 137, No 1, pp. 68-83.
- Ruiz, P.,(2013), Lean manufacturing: costing the value stream', *Industrial management and data systems*, Vol.113, No.5, pp. 647-668.
- Shah, H., Malik, A., & Malik, M. S. (2011), Strategic Management Accounting-A messiah for Management Accounting? *Australian Journal of Business and Management Research*, Vol. 7, No. 4, pp 1-6.
- 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.

- Sohn, S.; Shin, I. and Park, S., (2015), Implementation of interorganizational cost management and its infrastructure: the case of Korean Chaebol' firm, *Asia Pacific Business Review*, Vol. 21, No.2, pp. 228–250.
- Song, W., Ming, X., and Liu, H., (2017), identifying critical risk factors of sustainable supply chain management: A rough strength–relation analysis method. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 143, pp. 100–115.
Available at: doi:10.1016/j.jclepro.2016.12.145.
- Sunil, V., & Routroy, S. (2017), Analysis of suppliers' preferences to a manufacturer using kano model and performance value analysis. *International Journal of Business and Systems Research*, Vol. 11, No.(1–2), pp. 6–27.
doi:10.1504/IJBSR.2017.080831.
- Surowiec, A., (2013), Costing Methods for Supply Chain Management, 1st *Annual International Interdisciplinary Conference*, AIIIC, 24–26 April, Azores, Portugal, pp. 213–219. Available at: eujournal.org/index.php/esj/article.
- 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/> (accessed 19/10/2016).
- Villena, H., Revilla, E. & Choi, Y., (2011), The dark side of buyer–supplier relationships: A social capital perspective. *Journal of Operations Management*, Vol. 29, No.6, pp. 561–576.
- Vinelli, A., and Pont, G. (2011), Complementarily and lean manufacturing bundles: an empirical analysis. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 31, No. 8, pp.
- Vinodh, S., Chintha, K., and Kek, V., (2015), Development of Value Stream Map for an Indian automotive Components Manufacturing Organization, *Journal of Engineering Design and Technology*, Vol.13, No.3, pp. 380–399.
- Windolph, M. & Moeller, K., (2012), Open–book accounting: Reason for failure of inter–firm cooperation?. *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 1, March , pp. 47–60.
- Xu, D., Huo, B., and Sun, L. (2014). Relationships between intra–organizational resources, supply chain integration and business performance: An extended resource–based view, *Industrial Management and Data Systems*, Vol. 114, No. 8, pp. 1186–1206.
- Zahraee, S, (2016), A survey on lean manufacturing implementation in a selected manufacturing industry in Iran, *International Journal of Lean Six Sigma*, Vol. 7 Iss 2 pp. 136 – 148.



ملحق رقم (١)

جامعة قناة السويس
كلية التجارة بالإسماعيلية
قسم المحاسبة والمراجعة

قائمة الإقتضاء

..... / السيد الأستاذ

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بأعداد دراسة ميدانية تستهدف قياس أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM)، وفي هذا الإطار يشير الباحث إلى أن سجلات المحاسبة المفتوحة يقصد بها الإستراتيجية التي تحكم إدارة الإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية بين أطراف علاقة تعاقدية (المشتري - المورد) في إطار فلسفة ترشيد التكلفة، بهدف تدعيم العلاقة التعاونية بينهم في إطار التعاون والإلتزام والنقّة، وتعظيم القيمة لأصحاب المصلحة، وتعزيز القدرات التنافسية المستدامة لأطراف العلاقة. ويتمثل الهدف الأساسي لإدارة تكلفة مسار تدفق القيمة، هو توفير المعلومات التكاليفية التي تتسم بالدقة والملاءمة والفهم، وذلك للمساعدة في إدارة وتحسين العمليات التشغيلية داخل مسار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

ولكي يتم ربط الدراسة النظرية بالواقع العملي بالمجتمع أعدت قائمة استقصاء تضمنت مجموعة من الأسئلة سوف تُسهم أجابتم عليها في تحقيق هدف الدراسة ، ويأمل الباحث من سيادتكم التكرم بوضع علامة (√) على الإجابات المناسبة في الجداول المرفقة، والتي تمثل وجهة نظر سيادتكم في هذا المجال حيث تمثل إجابتم أحد الدعائم الاساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج، والباحث إذ يقدر لكم تعاونكم بالإجابة على الاسئلة الواردة بالقائمة المرفقة.

ويؤكد الباحث لسيادتكم أن هذه الدراسة قد صممت لأغراض البحث العلمي فقط ، كما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض الدراسة الميدانية ، علماً بأن نتائج البحث سوف تكون تحت طلب سيادتكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك، ويتوجه الباحث بشكره وتقديره لتعاونكم الصادق معه ولما تبذلونه من جهد في استيفاء هذا الاستقصاء.

الباحث

د/ أشرف أحمد محمد غالي

مدرس بقسم المحاسبة و المراجعة
كلية التجارة - جامعة قناة السويس

dr.ashraf.ghali@hotmail.com

أولاً: بيانات عامة:

- ١) الاسم (اختياري):
- ٢) القطاع الذي تنتمي إليه منشأتكم:
- () - الصناعات البتروكيمياوية () - الصناعات الغذائية والمشروبات ()
() - الصناعات البلاستيكية () - الغزل والنسيج والملابس الجاهزة ()
() - الأجهزة المنزلية والكهربائية () - أخرى، من فضلك حدد

- أخرى: فضلاً حدد القطاع

- ٣) الوظيفة الحالية لسيادتكم:
- () - محاسب تكاليف () - مديري الإنتاج والمشتريات ()
() - محاسب إداري () - أخرى، من فضلك حدد
- ٤) 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.

ثانياً: أسئلة الاستقصاء:

السؤال الأول: يساهم أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في تحقيق متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، من خلال دعمها لسلسلة التوريد في تحقيق العناصر التالية، من فضلك وضح مدى موافقتك على العبارات الآتية:

مستوى الموافقة	العبارة					مسئله	
	موافق تماماً	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق علي الإطلاق		
						١	استكشاف فرص خفض التكلفة، من خلال تتبع التكلفة بداية من الحصول الى المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي للعميل، وبالتالي تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويمكن إستبعادها أو تخفيضها إلى أقل قدر ممكن.
						٢	تدعيم جهود إعادة تصميم العمليات Process Redesign والمنتجات لاستبعاد الفاقد، وتحسين مجالات البحث والتطوير وتخفيض وقت الإنجاز، وتسريع معدل الإستجابة لطلبات العميل النهائي من خلال تحسين كفاءة العمليات المتداخلة.

					٣	تساهم مشاركة المعلومات في تحسين عمليات التخطيط التعاوني لأطراف سلسلة التوريد، بهدف الاستفادة من الإمكانيات والقدرات المتاحة، وتحسين مستويات خدمة العملاء.
					٤	تحديد مصادر الفاقد، وفرص التحسين المحتملة على إمتداد سلسلة التوريد، وبالتالي تخفيض الوقت والتكلفة من خلال التخلص من الفاقد من العمليات غير الضرورية، وتوليد ونقل القيمة إلى العملاء وتوفير الدعم الفني، و تعزيز المركز التنافسي للشركات المتعاونة.
					٥	توفير المعلومات الخاصة بتقدير هيكمل تكاليف المنتجات الجديدة والرقابة عليها، وبالتالي اتخاذ قرارات أفضل تؤدي لتحسين الإيرادات والربحية، وزيادة الحصص السوقية للأطراف المتعاونة.
					٦	تحديد مسببات التكلفة في ضوء مشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة بين المشتري والمورد، والتي يمكن اعتبارها كأساس للعامل المشترك حول تخفيض التكلفة والوصول للتكلفة المستهدفة.
					٧	تدعيم ممارسات وأنشطة سلسلة التوريد لارتباطها المباشر بالعديد من القرارات ذات التأثير الاستراتيجي علي أداء المنشأة من تسعير المنتجات وإيجاد سعر تنافسي، وكذلك مساهمات التصنيع والتخزين وشراء المواد الخام.
					٨	تصديق برامج خفض التكلفة والتي تستند علي إدارة العلاقات مع المصلاء والموردين والقائمة على الجهود التعاونية المشتركة والتحسين المستمر لتحقيق التكاليف التنافسية، يسفر عن تعزيز المزايا التنافسية على إمتداد سلسلة التوريد.
					٩	إعداد تقارير أداء للتأكد من مدى مساهمة إدارة سلسلة التوريد في تحقيق الأهداف وتحسين الأداء، مقارنة بمقاييس الأداء المرجعية (إداء أفضل المتنافسين) Benchmarking ، وذلك لإستكشاف فرص تحسين الإداء وتحليل التوجه الإستراتيجي لسلسلة التوريد.
					١٠	تعزيز مؤشرات نجاح الشراكة الإستراتيجية مع الموردين Strategic Supplier Partnership ممثلة في زيادة الإنتاجية وتحقيق الجودة والابتكار وتدعيم القدرات التشغيلية والاستراتيجية، من خلال تدعيم علاقات التعاون طويل الأجل، في ضوء الالتزام والثقة المتبادلة.

السؤال الثاني: تُعبر المؤشرات التالية عن تحقيق المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، من فضلك وضح مدى موافقتك على درجة أهمية المؤشرات الآتية:

مسلسل	المؤشرات	مستوي الأهمية				
		مهم جدا	مهم	مهم الى حد ما	غير مهم	غير مهم على الإطلاق
١	ارتفاع نسبة الالتزام بمواعيد التسليم، عن طريق الحد من الوقت الضائع أثناء زمن المناولة والقصص.					
٢	تخفيض معدلات التكلفة الإجمالية للمنتجات عن طريق التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة.					
٣	زيادة الحصة السوقية للمنشأة في ضوء سرعة الاستجابة لطلبات العملاء					
٤	تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء من منظور تخفيض الانحرافات					
٥	تقديم منتجات للعملاء خالية من العيوب بالاعتماد على تحسين مستويات الجودة و تدعيم الابتكارية.					
٦	تحسين مؤشرات الربحية بالاعتماد على زيادة العائد على المبيعات					
٧	تدعيم القدرات التنافسية المستدامة للمنشأة					

السؤال الثالث: الدور المتوقع من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة (VSCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، من فضلك وضح مدى موافقتك على تحقيق الأهداف الآتية:

مسلسل	العناصر	مستوي الموافقة				
		موافق تماما	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١	المساعدة في توفير احتياجات الإدارة من المعلومات التكاليفية، من خلال قياس التكاليف على أساس تدفقات القيمة والتي تعتبر أكثر ملائمة مع احتياجات ومتطلبات البيئة الصناعية الحديثة.					
٢	تحديد وتتبع الأخطاء والفاقد في استخدام الموارد المختلفة، ومحاولة التخلص منها أو إبقائها عند الحد الأدنى في ضوء تبنى تطبيق وأستخدم استراتيجيات التصنيع المبني على الترشيد.					
٣	تعظيم تدفق القيمة، من خلال القيام بإجراءات التحسين المستمر لكافة العمليات التي تؤدي داخل مسار تدفق القيمة (VSC)، وبالتالي القضاء على أوجه الإسراف في استخدام الموارد، خفض زمن دورة التشغيل وتخفيض الأنشطة المتعلقة بالاحتفاظ بالمخزون، وبالتالي زيادة الإنتاجية.					

					التحول من الاعتماد على نظام خطوط الإنتاج الثابتة التي تقوم بإنتاج منتجات نمطية متجانسة الى إنتاج الطلبات والأوامر المتباينة في الخصائص والمواصفات من خلال مجموعة متنوعة من الخلايا الإنتاجية المرنة.	٤
					تخفيض زمن الاستجابة لتوقعات ورغبات العملاء (Taket Time) من خلال إمدادهم بالسلع والخدمات بمواصفات معينة، وفي الوقت المناسب، والجودة المناسبة، وبأسعار تنافسية.	٥
					تبنى إستراتيجية التحسين المستمر لكافة العمليات والأنشطة التي يتم تنفيذها داخل المنشأة، بهدف تحديد الطاقات غير المستغلة، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.	٦
					توفير المعلومات اللازمة لبناء خرائط تدفق القيمة Value Stream Mapping المرتبطة بالأوضاع الحالية والمستقبلية المرغوب الوصول إليها، بناءً على التحسينات المقترحة من فريق تدفق القيمة بالمنشأة	٧
					توفير المعلومات التفصيلية عن أنشطة تدفقات القيمة التي تساهم في توضيح أثر الاتكاسات المالية والتكاليفية لجهود تعزيز ثقافة التحسين المستمر.	٨
					المساعدة في تقييم الأنشطة في كل تدفق من تدفقات القيمة، وتحديد مواطن الفاقد ومجالات التحسينات الممكنة، من خلال تقييم الوضع الحالي لمسارات تدفق القيمة، ثم وضع خريطة تدفق القيمة للوضع المستقبلي.	٩

السؤال الرابع: المعلومات الناتجة من إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) عند تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ، من فضلك وضع مدى موافقتك على العبارات الآتية:

مستوي الموافقة	نتائج تفعيل LVSCM					مستوى موافقتك
	موافق تماماً	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق على الإطلاق	
						١
						٢

				٣	تحسين أداء العمليات التشغيلية من خلال، تخفيض الوقت وتكلفة النقل والمناولة والتخزين، والتخلص من الفاقد عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية أثناء تدفق المنتج، وبالتالي تخفيض زمن الإنجاز في مسارات تدفقات القيمة.
				٤	تحسين زمن الإستجابة لطلبات العملاء، عن طريق اختبار الموردين الذين يجب التعامل معهم، ولديهم القدرة على توفير متطلبات العميل في حالة حدوث تغييرات مفاجئة تؤثر على تطيل العمليات التشغيلية على مسار تدفق القيمة.
				٥	إشراك الموردين بالمراحل المبكرة لتصميم المنتج، تساهم في دمج مقترحاتهم لخفض تكلفة الأجزاء والمكونات وفقاً لألية التكلفة المتزامنة والتي تعتمد على ارتفاع مستوى مشاركة المعلومات المختلفة لتحقيق متطلبات العملاء.
				٦	تحقيق التوازن بين السعر والجودة والأداء من خلال التحكم في مواصفات المنتجات، وذلك بتوريد مكونات المنتج في حدود السعر المستهدف مع تحقيق عائد مناسب، يعمل على تدعيم وتطوير طرق وأساليب الإنتاج المتوافقة مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
				٧	دعم اتخاذ القرارات المرتبطة بإجراء التحسينات المستمرة كأحد أدوات إدارة التكلفة البينية خلال مراحل مسار تدفق المنتج بداية من جودة المواد الخام حتى تسليم المنتج للعميل.
				٨	دعم إعداد خريطة مسار تدفق القيمة Value Chain Mapping للوضع الحالي بمعرفة وتحديد مواطن الفاقد وكذلك مواطن إجراء التحسينات اللازمة للحد من الفاقد، ثم إمكانية إعادة تصميم خريطة مسار تدفق للقيمة للوضع المستقبلي بعد إجراء التحسينات اللازمة.
				٩	وضع مؤشرات من خلال فريق Lean Supply Chain بحيث تكون مجال توافق لكافة أطراف سلسلة التوريد يتم على أساسها الحكم على مدى كفاءة وفاعلية مسار تدفق القيمة لأغراض حصر الفاقد والمعوقات التي تعوق سرعة انسياب تدفق المنتج عبر مسارات تدفق القيمة.

وليسوا نكم جزيل الشكر والشكر