

**دور أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة فى ترشيد قرارات
التعهد بهدف تخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية
فى المنشآت الصناعية**

إعداد

ولاء سيد محمد حسن

مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة أسيوط

د. شريف شفيق ينى

مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة أسيوط

أ.د. برنس ميخائيل غطاس

أستاذ محاسبة التكاليف
كلية التجارة - جامعة أسيوط

ملخص البحث :

يعتبر مفهوم التعهيد (Outsourcing) أحد المصطلحات الحديثة نسبياً في مجال اتخاذ القرارات ، ويعتمد على فكرة اللجوء إلى مورد خارجي لتنفيذ بعض الأنشطة التي كانت تقوم بها المنشأة بنفسها ولكن بكفاءة وجودة أعلى من أدائها داخلياً ، ويهدف البحث إلى إبراز أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في زيادة فاعلية تطبيق قرارات التعهيد وذلك من خلال تحليل مضمون ودوافع قرارات التعهيد ، أثر تلك الدوافع في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية ، بالإضافة إلى عرض وتحليل عوامل نجاح تطبيق قرارات التعهيد ومعوقات التطبيق . وقد خلص البحث إلى أن اتخاذ قرارات التعهيد أصبح أمراً ضرورياً في سبيل تدعيم المنشآت لقدرتها التنافسية ، ويتحقق ذلك من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة والملائمة في نفس الوقت والتي توفر قدر من المعلومات المحاسبية التي تساعد في دعم وترشيد اتخاذ قرارات التعهيد .

الكلمات الدالة "الفتاح" : أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة - قرارات التعهيد - التكلفة المستهدفة -

سلسلة القيمة - التحسين المستمر - دعم القدرة التنافسية .

(*) بحث مستخرج من رسالة علمية تحت الإعداد للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة بعنوان "استخدام أساليب تحليل سلسلة القيمة والتحسين المستمر في ترشيد قرارات التعهيد (Outsourcing Decisions) في المنشآت الصناعية (دراسة تحليلية تجريبية)" ، كلية التجارة - جامعة أسيوط .

جدول رقم (١)

قائمة بالمصطلحات المستخدمة في البحث

	المصطلح	
	باللغة الإنجليزية	باللغة العربية
نظام متكامل من الأنشطة المتداخلة والتي تتصل ببعضها البعض من خلال علاقات ترابط ، وتبرز أهمية تلك الروابط عندما تؤثر طريقة أداء نشاط معين على تكلفة أو فعالية أنشطة أخرى (Michael E. Porter and Victor E. Millar, 1985: 151)	Value chain	سلسلة القيمة
نظام يهدف إلى المحافظة على مستويات التكلفة الحالية لإنتاج المنتج دون حدوث أى ارتفاع مع العمل بطريقة مستمرة ومنتظمة على خفض التكاليف إلى مستويات أقل مما هي عليه الآن . (Yasuhiro Monden, 1995)	Continuous	التحسين المستمر
عملية منضبطة ومنظمة لتحديد وتحقيق تكلفة المسار الكامل للإنتاج والذي فيه يجب إنتاج المنتج المقترح بوظائف وأداء وجودة تم تحديدها مقدماً وذلك لضمان تحقيق ربح معين من خلال بيع المنتج بسعر متوقع قبله مقدماً في السوق حالياً ولمدة معينة في المستقبل (د. سمير رياض هلال ، ٢٠١٢ : ٦٠)	Target cost	التكلفة المستهدفة
تحويل إنتاج منتجات وخدمات كانت تتم داخلياً إلى طرف خارجي (Lisa M. Ellram and Corey Billington, 2001: 16)	Outsourcing	التعهد

الإطار العام للبحث :موضوع البحث وأهميته :

حدثت تغيرات هامة في بيئة التصنيع الحديثة خلال الفترة الأخيرة أدت إلى صعوبة التنبؤ باتجاه تلك التغيرات ، وذلك بسبب التغيرات التكنولوجية المتلاحقة ، الحاجة إلى الوفاء بمتطلبات العملاء المتغيرة باستمرار ، المنافسة الدائمة بين المنشآت في مجال تخفيض التكلفة ، ارتفاع مستوى الجودة ، قصر دورة حياة المنتجات ، وعولمة الأسواق . كل ذلك أدى إلى جعل العملية الإدارية أكثر تعقيداً وجعل المنشآت تسعى إلى التركيز على الأنشطة والعمليات التي تحقق لها ميزة تنافسية . وفي ظل هذه المتغيرات تسعى المنشآت إلى البحث عن طرق وأساليب جديدة لإدارة عملياتها .

إن مقدرة المنشآت على امتلاك جميع القدرات التنافسية قد يفوق إمكانياتها ومواردها الداخلية، ومن ثم لجأت بعض المنشآت إلى التخصص والتركيز على المجالات التي تتميز

فيها مع تعهد بعض أنشطتها أو عملياتها لمتخصصين خارجيين أكثر كفاءة في أداء تلك الأنشطة أو العمليات (د. محمد محمد يس عبد اللطيف ، ٢٠١٣ : ٢) . لذا أصبح التعهد عنصراً أساسياً في إستراتيجيات بعض المنشآت ممثلاً أداة جيدة لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء ، وامتد التعهد كذلك ليشمل أنشطة رئيسة مثل التصميم والتصنيع والتسويق وإدارة الموارد البشرية بعد أن كان التركيز فقط على الأنشطة غير الرئيسة مثل النظافة وتوريد الأغذية (Ronan Melvor, 2009: 45) .

وتكمن أهمية البحث في تحديد أهمية ترشيد قرارات التعهد للمعاونة في تحقيق ودعم القدرة التنافسية للمنشآت خاصة في ظل وجود منافسة شرسة وتطورات تكنولوجية متلاحقة . كذلك يستمد البحث أهميته من الندرة النسبية للدراسات التي تناولت تأثير اتخاذ قرارات التعهد على الوضع التنافسي للمنشآت على الرغم من أهمية تأثير هذا القرار في صياغة حدود المنشأة وصياغة إستراتيجية المنشأة التنافسية ، وذلك من خلال الاعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة والتي تعد دعامة أساسية من دعائم النجاح السوقي للمنشأة .

تحليل نتائج الدراسات السابقة وموقف البحث الحالي :

فيما يلي عرض موجز لأهم الدراسات السابقة ذات الصلة بأسباب اتخاذ قرارات التعهد وأثر تلك القرارات على أداء المنشأة ، وكذلك الدراسات المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في ترشيد قرارات التعهد ، وذلك بهدف الوقوف على جهود الباحثين في هذا المجال وتحديد دور البحث الحالي ، وذلك كما يلي :

دراسات متعلقة بأسباب اتخاذ قرارات التعهد وأثرها على أداء المنشأة :

تناولت دراسة Lisa Ellram في عام ٢٠٠٨ ، ودراسة Oscar F., Bustinza في عام ٢٠١٠ ، ودراسة Barry Brewer في عام ٢٠١٣ العديد من الأسباب التي دفعت بعض المنشآت الصناعية إلى اتخاذ قرارات التعهد ، ومن أهم تلك الأسباب ما يلي :

(أ) تخفيض التكاليف : إن اتخاذ قرار التعهد يوفر في التكاليف المباشرة خاصة تكلفة العمل المباشر وتكلفة اقتناء الأصول الثابتة ، وذلك بدوره يؤدي إلى انخفاض تكلفة تصنيع المنتج .

(ب) تحسين الجودة : وذلك من خلال اعتبار الأنشطة التي تعهد بها المنشأة لمورد خارجي أنشطة رئيسة ، وبالتالي من المفترض استخدام أفضل الخبرات البشرية والتكنولوجية مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى الجودة .

(ج) تخفيض زمن أداء العمليات : إن وجود بعض الاختناقات التي تعوق أداء الأنشطة والعمليات يؤدي إلى عدم قدرة المنشآت في بعض الأحيان على إتمام جميع أنشطتها ، ومن ثم تلجأ تلك المنشآت إلى تعهيد الأنشطة المسببة للاختناق مما يؤدي إلى تخفيض زمن أداء العمليات .

(د) التركيز على الأنشطة الرئيسية : تقوم بعض المنشآت بتعهيد بعض الأنشطة التي لا تحقق ميزة تنافسية لها إلى مورد خارجي بهدف التركيز على الأنشطة الرئيسية التي تحقق من خلالها ميزة تنافسية للحفاظ على تلك الميزة وتطويرها إلى الأفضل .

وصنفت دراسة (Cengiz Kahraman, and others) في عام ٢٠٠٩ ، دوافع التعهيد بشكل مختلف ، وذلك من خلال تقسيمها إلى دوافع تكتيكية وأخرى إستراتيجية . وتتمثل الدوافع التكتيكية في التحكم في تكاليف التشغيل وتخفيضها ، تحسين التدفقات النقدية ، وتخفيض الموارد الداخلية اللازمة لأداء العمليات . أما الدوافع الإستراتيجية تتمثل في تركيز المنشأة على القضايا الجوهرية المتعلقة برؤية المنشأة ورسالتها وإعادة توجيه الموارد نحو الأنشطة التي تضيف قيمة وتحقق ميزة تنافسية .

واعتمدت دراسة (Mingu Kang and others) في عام ٢٠١٢ على دراسة العلاقة بين الأرقام الموجودة بالقوائم المالية قبل وبعد اتخاذ قرار التعهيد وذلك لتحديد الأثر على الإنتاجية ، وتوصلت إلى أن المنشآت التي تتبع إستراتيجية التعهيد الخارجي تتمتع بمعدل إنتاجية ضعف معدل إنتاجية الصناعة التي تنتمي إليها ، ويساهم قرار التعهيد في تحقيق ذلك من خلال الحد من نقاط الإختناق التي تعوق سير العملية الإنتاجية ، وتخفيض تكاليف العمالة .

وفيما يلي أهم الدراسات المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في

ترشيد قرارات التعهيد :

أكدت دراسة (Stefan Seuring and Maria Goldbach) في عام ٢٠٠٢ أن الدوافع التي تسعى المنشآت إلى تحقيقها من خلال التعهيد قد تؤثر على أدوات إدارة التكلفة خاصة وأن هذه الأدوات هدفها تدعيم عمليات المنشأة وتتم داخل الحدود التقليدية لها ، وبالتالي فهي قادرة على تدعيم إدارة التكاليف عبر سلسلة القيمة داخل المنشأة . ولكن من خلال التعهيد فإنه نظراً لأنه يجعل جزء من عمليات وأنشطة المنشأة يؤدي خارجها ، فإن سلسلة القيمة سوف تمتد إلى خارج حدود المنشأة وتضم كذلك المشاركين معها في أداء العمليات والأنشطة .

وأوضحت دراسة (Peter Kojuter and Harri I. Kulmala) فى عام ٢٠٠٥ أن شركة Eurocar (شركة تصنيع سيارات ألمانية) قد قامت بتعهد تصنيع عدد كبير من أجزاء منتجها ، ونتج عن ذلك تحسين جودة المنتج وتخفيض تكاليف الإنتاج . ومع تزايد حدة المنافسة قامت هذه الشركة بتحليل التكاليف داخل سلسلة القيمة من خلال مدخل إدارة الجودة الشاملة ، ثم تم اكتشاف فرص تخفيض التكاليف من خلال التعاون مع الشركاء الرئيسيين فى التعهد والذين ساهموا فى وضع وتطوير خطط وقائية لإدارة الجودة الشاملة .

وتعرضت دراسة (د.فايزة عبيد الله) فى عام ٢٠١١ إلى الدوافع التى تسعى المنشآت إلى تحقيقها عند القيام بالتعهد لتحديد كيفية تأثير تلك الدوافع على تطبيق العديد من أدوات إدارة التكلفة مثل مدخل التكلفة المستهدفة ، مدخل التحسين المستمر للتكلفة ، تكاليف دورة حياة المنتج ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، إدارة الجودة الشاملة ، نظرية القيود ، ونظام الإنتاج بدون مخزون. وخلصت الدراسة إلى أهمية وجود تكامل بين أدوات إدارة التكلفة مما يترتب عليه زيادة أهميتها فى المنشآت التى يوجد بها تعهد مقارنة بتلك التى لا يوجد بها تعهد .

بعد عرض نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث تبين الآتى :

- (١) أهمية اتخاذ قرارات التعهد فى تحقيق بعض الفوائد المنتظرة متمثلة فى الآتى :
 - فوائد اقتصادية : تتمثل فى تخفيض التكاليف التشغيلية وتحويل جزء من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة .
 - فوائد إستراتيجية : تتمثل فى تخفيض زمن إنجاز العمليات وزيادة درجة المرونة التى تتمتع بها المنشأة ، وكذلك التركيز على الأنشطة الرئيسة .
 - فوائد تكنولوجية : تتمثل فى التعاقد مع مورد خارجى لديه خبرات بشرية متخصصة عالية الكفاءة دون تحمل أعباء إضافية .
- (٢) أجمعت الدراسات التى تناولت أثر اتخاذ قرار التعهد على دعم المزايا التنافسية للمنشأة على أفضلية اتخاذ قرار التعهد الخارجى فى حالة رغبة المنشأة فى تحقيق ميزة تنافسية وذلك من خلال إدارة المنشأة لسلسلة القيمة الخاصة بها بشكل أكثر كفاءة وفعالية .
- (٣) اتفقت الدراسات التى تناولت اثر اتخاذ قرار التعهد على أداء المنشأة على الاعتماد على مقاييس الأداء المالية من خلال دراسة العلاقة بين الأرقام الموجودة بالقوائم المالية قبل وبعد اتخاذ قرار التعهد ، وذلك دون الأخذ فى الإعتبار مقاييس الأداء غير المالية وعلاقتها بالتعهد .

موقف البحث الحالى من نتائج الدراسات السابقة :

يعتبر البحث الحالى امتداداً للدراسات السابقة غير أنه يركز على توضيح دور أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة فى نجاح تطبيق التعهيد ، وكذلك تحديد الصعوبات التى تواجه التطبيق حتى تستطيع المنشآت اختيار ما يلائم ظروفها وتحديد ما إذا كان اتخاذ قرار التعهيد ملائماً أم لا فى ظل بيئة تتسم بحدة المنافسة .

مشكلة البحث :

تتمثل فى كيفية توظيف أساليب المحاسبة الإدارية فى ترشيد قرارات التعهيد الخارجى وذلك بهدف الصمود أمام المنافسة الشديدة فى ظل مواردها المحدودة فى بيئة تتسم بالديناميكية والتغيرات التكنولوجية المتلاحقة .

أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس للبحث فى إبراز أهمية وكيفية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة فى زيادة فاعلية تطبيق قرارات التعهيد وتحليل لأهم العقبات التى قد تواجه التطبيق ، وينبثق من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية :

- (أ) عرض وتحليل لمضمون قرارات التعهيد ومتطلباتها المحاسبية .
- (ب) تحديد الدوافع الرئيسية من وراء اتخاذ قرار التعهيد وتوضيح أثر تلك الدوافع فى دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية .
- (ج) كيفية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة فى دعم قرارات التعهيد .

منهج البحث :

تحقيقاً للأهداف التى يسعى البحث إلى الوصول إليها ، فإن الباحثين سوف يعتمدون على استخدام المنهج الاستقرائى والذى يتم على أساسه تحليل الدراسات المحاسبية التى تم تناولها فى الأدبيات والكتابات والدوريات العلمية المحاسبية والمتعلقة بأساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة وقرارات التعهيد وأثرها على تدعيم الوضع التنافسى فى المنشآت الصناعية .

تبويب محتوى البحث :

بغرض تحقيق أهداف البحث سيتم تقسيمه إلى النقاط التالية :

أولاً : تحليل مضمون ودوافع قرارات التعهيد .

ثانياً : أثر قرارات التعهيد على تحسين الوضع التنافسي للمنشأة .

ثالثاً : استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في دعم قرارات التعهيد .

رابعاً : عوامل نجاح ومعوقات تطبيق قرارات التعهيد .

وفيما يلي عرض النقاط السابقة بالتفصيل :

أولاً : تحليل مضمون ودوافع قرارات التعهيد:

يعد التعهيد أحد المصطلحات الحديثة نسبياً التي ظهرت في ظل التطور السريع والمتنامي في بيئة الأعمال الحديثة ، وقد تعددت التعاريف الخاصة بمفهومه ومنها على سبيل المثال ما يلي :

(١) تحويل إنتاج منتجات وخدمات كانت تتم داخلياً إلى طرف خارجي (Lisa, E. and Corey, B., 2001: 16).

(٢) إسناد العمل الذي كان يتم أداءه سابقاً داخل المنشأة إلى منشأة خارجية ، والتي قد تكون كياناً مستقلاً أو شركة تابعة مملوكة بالكامل للمنشأة الأم . وفي ظل التعهيد تظل المنشأة الأم مسيطرة بالكامل على العملية من حيث تحديدها بدقة وتحديد ما يتعين القيام به (د. علاء محمد البتانوني ، ٢٠١٤ : ٢٣٧) .

مما سبق يرى الباحثون أن قرار التعهيد هو قرار إداري يبنى على فكرة اللجوء إلى مورد خارجي لإتمام بعض الأنشطة التي كانت تقوم بها المنشأة بنفسها ولكن بكفاءة وجودة أعلى من أداء تلك الأنشطة داخلياً .

الدوافع الرئيسية لإتخاذ قرارات التعهيد :

تلجأ المنشآت إلى التعهيد عندما يكون لديها قناعة كاملة بأنه يمكن أداء بعض أنشطتها وعملياتها بصورة أكثر كفاءة من خلال موردين خارجيين . وقد ذكرت دراسة (Massimiliano R., and Others, 2007: 24) الأسباب أو الدوافع الرئيسية وراء إتخاذ قرار التعهيد والتي تكمن فيما يلي :

١- تخفيض التكاليف ، ويأتي ذلك من خلال أن الموردين المتخصصين هم الأكثر كفاءة وقدرة على خفض التكاليف بسبب توزيع تكلفة أداء أنشطتهم على عدد كبير من العملاء

- ٢- وجود نقص فى الطاقة المتاحة لبعض الأنشطة ، وكذلك نقص فى بعض المهارات اللازمة لتنفيذ نشاط معين .
- ٣- الحاجة إلى زيادة مستوى جودة المنتجات وزيادة الاستجابة لتغيرات السوق وتلبية رغبات العملاء .
- ٤- التركيز على الأنشطة الأساسية والذى يحقق للمنشأة ميزة تنافسية مستدامة .
- ٥- تخفيض وقت الإنتاج وتوصيل المنتجات للأسواق فى أسرع وقت .
- وأضافت دراسة (Barry Brewer and Others, 2013: 178) بعض الدوافع الأخرى للتعهد منها :

- ١- زيادة درجة المرونة ، إذ إن الاعتماد على عدد من الموردين يحسن من استعداد المنشأة للتعامل مع ظروف عدم التأكد المحيطة ببيئة الإنتاج .
- ٢- اختيار الوقت الملائم لدخول السوق ، إذ إن اعتماد المنشأة على التعهد فى إنجاز بعض أنشطتها يساعدها على تحديد الوقت الملائم للدخول إلى السوق وتقديم المنتجات الجديدة أو المطورة .
- ٣- الوصول إلى الكفاءات الفنية من خلال الاستفادة من التطورات التكنولوجية لدى الموردين .

مما سبق يمكن حصر دوافع التعهد فى أربعة دوافع رئيسة هى :

(١) تحقيق وفورات فى التكاليف :

- (أ) الوفورات فى التكاليف المباشرة المرتبطة بالاستثمارات فى الموارد البشرية وتكلفة العمل المباشر وتكلفة اقتناء الأصول الثابتة كالألات والمعدات اللازمة للإنتاج وتكلفة اقتناء التكنولوجيا الحديثة .
- (ب) الوفورات فى تكاليف الصيانة ، والمكاسب المحققة من بيع الآلات التى تم الاستغناء عنها .
- (ج) الوفورات الناتجة عن تخفيض التكاليف الإدارية السنوية والناتجة عن تنفيذ بعض أنشطة المنشأة فى منشآت أخرى ، وذلك مثل الوفرة فى تكاليف تعيين عدد كبير من الإداريين وتكاليف تقييم الأداء وتكاليف تحديث نظام الإدارة الذى سيصبح أقل تعقيداً فى ظل تطبيق التعهد .

(٢) تحسين مستوى الجودة :

إن قرارات التعهيد تساهم فى زيادة أو تحسين مستوى جودة المنتج أو الخدمة المقدمة للعملاء من خلال التعامل مع موردين لديهم تكنولوجيات متقدمة وخبرات غير متوفرة فى المنشأة الرئيسة . كذلك يترتب على التعهيد إمكانية البحث عن أساليب مبتكرة لأداء الأنشطة والعمليات لتحقيق تحسينات ملموسة فى مستوى جودة المنتج أو الخدمة ، وتتمثل مظاهر تحسين أو زيادة مستوى الجودة فى تحسين المؤشرات المالية للمنشأة ، زيادة الطلب على المنتج ، مرونة الإجراءات التنظيمية ، وأخيراً تبسيط الهيكل التنظيمى للمنشأة .

(٣) تخفيض وقت الإنتاج وسرعة الاستجابة إلى رغبات العملاء :

يساعد قرار التعهيد على سرعة الاستجابة إلى رغبات العملاء ، حيث إن إمكانيات التغيير فى الوقت المطلوب ستتوافر بمجرد التعاقد مع مورد خارجى يستطيع تلبية احتياجات العملاء . وقد ازدادت حاجة المنشآت إلى التعهيد لزيادة الحاجة إلى سرعة تلبية رغبات العملاء مع ظهور أسواق جديدة ومنتجات متطورة بشكل مستمر ، الأمر الذى يصعب معه على المنشآت أن تواكب التغييرات المستمرة فى بيئة الأعمال إلا من خلال التعهيد .

(٤) التركيز على الأنشطة الرئيسة وزيادة درجة المرونة :

إن تركيز المنشأة على أنشطة معينة تحقق لها الربحية وترك بعض الأنشطة الأخرى للموردين يؤدي إلى تحسين أداء المنشأة ككل ، والمثال على ذلك بعض شركات الإلكترونيات الأمريكية التى تقوم بتصنيع أجزاء متعددة من مكونات منتجاتها فى الهند ثم تجميعها فى دول أخرى ، وتتولى الشركات الرئيسة فقط عملية تصميم المنتج وتسويقه بعد نهاية التصنيع . ويؤدي التركيز على الأنشطة الرئيسة إلى زيادة درجة المرونة وتحقيق وفورات فى التكاليف .

إن الأساس الذى يبنى عليه فكرة التمييز بين الأنشطة الرئيسة وغير الرئيسة يتمثل فى ثبات طاقات الموردين والتكنولوجيات المستخدمة ، وقد أوضحت دراسة (Ronan) (390: 2003) McIvor، أن هناك صعوبة فى التمييز بين الأنشطة الرئيسة وغير الرئيسة . وعلى الرغم من ذلك فلا يزال التركيز على الأنشطة الرئيسة التى تتميز فيها المنشأة يمثل أمراً هاماً فى ظل التغييرات المتلاحقة فى بيئة الأعمال الحديثة .

وقد كان الهدف التقليدي للتعهد يتمثل فى التركيز على هدف خفض التكلفة فقط ، ولكن مع التغييرات المتلاحقة والمحيطه بالبيئة الخارجية للمنشآت ، تغير ذلك الهدف التقليدى ليصبح التركيز على التحسينات المستمرة فى الأربعة أهداف السابقة مجتمعة . وبالتالي تغير مستوى اتخاذ قرارات التعهد من المستوى التكتيكي قصير الأجل إلى المستوى الإستراتيجى طويل الأجل بهدف تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة ، وتوفير أكبر قيمة ممكنة للعميل ، وكذلك مراعاة سلسلة القيمة للموردين (Barry Brewer, et al., 2013: 179) .

ثانياً : أثر قرارات التعهد على تحسين الوضع التنافسى للمنشأة:

ارتكزت العديد من الدراسات على توضيح العلاقة بين اتخاذ قرارات التعهد وتحسين الوضع التنافسى للمنشآت ومن ثم أداء المنشأة . وبإعادة النظر مرة أخرى إلى الدوافع أو الأسباب الرئيسة من وراء اتخاذ قرارات التعهد نجد أنها تتوافق إلى حد كبير مع الأولويات التنافسية التى تسعى المنشأة إلى تدعيمها .

ويوضح جدول رقم (٢) التالى أثر اتخاذ قرارات التعهد على تحسين الوضع التنافسى للمنشأة من خلال الدوافع الرئيسة لاتخاذ قرار التعهد :

جدول رقم (٢)

أثر اتخاذ قرارات التعهيد على تحسين الوضع التنافسي للمنشأة
من خلال الدوافع الرئيسية لاتخاذ قرار التعهيد

الأثر على تحسين الوضع التنافسي للمنشأة	الدوافع الرئيسية لاتخاذ قرار التعهيد
<p>ويتحقق ذلك من خلال تقديم المورد للنشاط بتكلفة اقل من تكلفته داخل المنشأة بسبب تخصص المورد الخارجى فى تلك النوعية من الأنشطة وتقديمها لعدد اكبر من العملاء، ومن ثم التمتع باقتصاديات الحجم ، وأيضاً من خلال تجنب تحمل تكاليف العمالة والخبرات المتخصصة لأداء الأنشطة ، وفتح أسواق جديدة من خلال الاعتماد على المورد الخارجى . كل ذلك يساهم فى تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة .</p>	(١) خفض التكاليف :
<p>يؤدى اتخاذ قرار التعهيد إلى تحسين مستوى الجودة ومن ثم تحسين الوضع التنافسي للمنشأة وذلك من خلال الآتى :</p> <p>* توافر كفاءات متخصصة لدى المورد تساعد فى تحسين جودة الأداء .</p> <p>* توفير بعض الموارد الداخلية من خلال إعادة تخصيص تلك الموارد على الأنشطة التى تتفوق فيها المنشأة وتمثل مصدرًا للميزة التنافسية (James, R. and Soumen Ghosh, 2010 : 126)</p> <p>* تحقيق مستوى جودة مرتفع من خلال الاعتماد على التكنولوجيات المتوفرة لدى المورد .</p>	(٢) زيادة مستوى الجودة :
<p>فى حال اتخاذ قرار التعهيد ، فإن ذلك يعنى تركيز المنشأة على أداء أنشطتها فى وقت أسرع من المنشآت المنافسة ، وهو ما يحقق ميزة تنافسية لها . ويمكن أن يساهم قرار التعهيد فى تلك السياسة التى تعتمد عليها المنشأة من خلال (د. محمد محمد يس ، ٢٠١٣ : ٢٧) :</p> <p>* تعهيد أداء بعض أنشطة توزيع المنتجات لموردين أسرع فى أداء تلك الأنشطة .</p> <p>* تعهيد بعض أنشطة الإنتاج لموردين لديهم تكنولوجيات تتيح تخفيض وقت التشغيل إلى أقل ما يمكن .</p>	(٣) تخفيض وقت الإنتاج :
<p>تعتمد بعض المنشآت على قرار التعهيد لزيادة درجة المرونة من اجل مقابلة تغير رغبات واحتياجات العملاء ، ويتم ذلك من خلال الآتى :</p> <p>* إن تعهيد بعض الأنشطة خارجياً يتيح توفير جزء من الموارد الداخلية التى كانت مخصصة لتلك الأنشطة ، ويؤدى ذلك إلى زيادة درجة مرونة المنشأة من خلال تخصيص الموارد المتوفرة على الأنشطة الداخلية ، وتعتبر زيادة درجة المرونة هذه مصدر للميزة التنافسية للمنشأة .</p> <p>* تزداد كذلك درجة المرونة من خلال الاستفادة من تكنولوجيا التصنيع المتطورة المتوفرة لدى الموردين المتخصصين مما يؤدى إلى سرعة التجاوب مع ظروف عدم التأكد المحيطة بالمنشأة .</p>	(٤) زيادة درجة المرونة :

المصدر : إعداد الباحثين من خلال تجميع مضمونه من المراجع الواردة به .

من الجدول رقم (٢) السابق يتضح أن دوافع التعهيد لها أثر قوى على تحسين الوضع التنافسي للمنشأة من خلال تحقيق الأهداف السابقة مجتمعة ، وتختلف درجة التركيز على كل هدف وفقاً للإستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة .

وفى ضوء اتجاه بعض المنشآت إلى تطبيق التعهيد بسبب الرغبة فى زيادة الربحية وتحسين الأداء ، زادت الحاجة إلى معرفة أثر اتخاذ تلك القرارات على أداء المنشأة . وقد ارتكزت بعض الدراسات على بيان أثر اتخاذ قرار التعهيد على أداء المنشأة من خلال ملاحظة سعر السهم السوقى قبل وبعد الإعلان عن قرار التعهيد وذلك فى ضوء افتراض أن قرار التعهيد له دور فى تحسين الأداء المالى للمنشأة ، وأن سعر السهم يتحدد على أساس صافى التدفق النقدى المستقبلى للمنشأة . ولكن جاءت النتائج على غير المتوقع ، حيث لم يتغير سعر السهم فى بعض الحالات أو انخفض السعر فى حالات أخرى . وكان المبرر لذلك هو أن هناك مخاطر من فشل تلك النوعية من القرارات ، وبالتالي تحمل المنشأة لخسائر محتملة فى ضوء وجود معلومات عن بعض الشركات التى واجهت صعوبات عند اتخاذ قرارات التعهيد ، وسبب تلك الصعوبات هو السلوك الانتهازى لبعض الموردين أو عدم رضا المديرين المالىين عن صافى العوائد المتحققة من ذلك القرار (د. محمد محمد يس ، ٢٠١٣ : ١١) .

وتناول (Fukunari Kimura, 2002: 167) أثر اتخاذ قرار التعهيد على ربحية المنشأة ، وقد استهدفت تلك الدراسة عينة من المنشآت الصناعية اليابانية ، وأوضحت عدم وجود علاقة بين اتخاذ قرار التعهيد وربحية المنشأة . وذكرت الدراسة أن السبب الرئيس وراء ذلك هو أن اتخاذ قرار التعهيد من المحتمل أن يكون له آثار إيجابية فى الأجل الطويل يصعب ملاحظته من خلال مقاييس الأداء المالية التى تقيس الأداء فى الأجل القصير .

وقد أجرى كل من (Holger G. and Aoife H., 2004: 13) دراسة على قطاع الإلكترونيات فى أيرلندا أشارت إلى أن المنشآت كبيرة الحجم استفادت من تطبيق قرارات التعهيد ، ولكن هناك انخفاض فى ربحية المنشآت صغيرة الحجم على الرغم من زيادة الإنتاجية ، وكذلك أجرى (Hsiao, H. I. and Others, 2010: 80) دراسة على قطاع الأغذية لتحديد أثر اتخاذ قرار التعهيد للأنشطة اللوجستية على أداء المنشآت ، وقد تبين وجود متغيرات وسيطة تؤثر على مستوى الأداء منها مثلاً تعقد سلسلة التوريد ، مستوى التعهيد للأنشطة اللوجستية ، وتنظيم المنشآت وحجمها ، إذ أن المنشأة كبيرة الحجم تكون أكثر نجاحاً فى إدارة العلاقة مع المورد الخارجى .

إن مقاييس الأداء التقليدية لا تساعد المنشآت في تحقيق التطوير والتحسين المطلوبين ، بل تجعل توقعات المديرين لمقاييس الأداء التشغيلية غير واقعية لاعتمادها بشكل أساسى على مقاييس الأداء المالية . ومن ثم كان من الضروري استخدام مؤشرات الأداء غير المالية مع المؤشرات المالية ، إذ أن أثر قرارات التعهيد لا يظهر على الأداء المالى بشكل مباشر بل ينعكس فى تدعيم القدرات التنافسية للمنشأة والتي بدورها تنعكس على مؤشرات الأداء المالية فى الأجل الطويل (Robert S., and David, P., 2001) .

وبذلك يخلص الباحثون إلى أن نتائج اتخاذ قرارات التعهيد معظمها يتحقق فى الأجل الطويل ، بينما تركز مقاييس الأداء المالية على المدى القصير ، ومن ثم لابد من دراسة العلاقة بين الأسباب أو الدوافع الرئيسية لاتخاذ قرار التعهيد وأثرها على تدعيم الوضع التنافسى للمنشآت (كما فى شكل رقم (١)) والتي تنعكس بدورها على مقاييس الأداء المالية ، ويجب على نظام المحاسبة الإدارية توفير قدر كاف من المعلومات التى تمثل الدافع نحو تحسين الأداء التصنيعى ، إذ أن عدم وجود مقاييس تقيس نجاح أو فشل الجهود المبذولة لتحسين الوضع التنافسى للمنشأة من الممكن أن يقف حائلاً أمام تقدم المنشأة .

ثالثاً : استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة فى دعم قرارات التعهيد:

إن اتخاذ قرارات التعهيد يتطلب معلومات فى شكل تقارير دورية متضمنة معلومات فنية وداخلية مثل معلومات وصفية وتاريخية عن نشاط كل فرع فى المنشأة ، وكذلك معلومات عن معدلات الأداء فى كل فرع . وهذه المعلومات تسمح باتخاذ وترشيد القرارات بحيث تكون مبنية على توجيهات مقدمة من الإدارة العليا .

وعند اتخاذ قرارات التعهيد يتم تجميع البيانات والمعلومات لكل قرار تشغيلى بهدف إثبات ما إذا كان القرار رشيداً أم لا ، ولا يتم التنفيذ إلا إذا كان القرار سليماً ، ولدراسة مدى كون القرار رشيداً يجب الاستناد على ما يعرف بمحاسبة القرار ، والتي تقوم على دراسة الاتجاهات الماضية ثم امتدادها فى المستقبل ، حيث إن الإدارة تريد التعرف على اتجاهات السيولة واتجاهات التسعير واتجاهات الربحية .

مما سبق تتضح ضرورة زيادة جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وزيادة فعاليته لمقابلة المتطلبات الإدارية فى عملية اتخاذ وترشيد القرارات ، وكذلك مساندة الإدارة فى عمليات التحسين المستمر على مستوى المنشأة ككل ، بمعنى أن التحسين المستمر لا يقتصر على المنشأة ككيان اقتصادى فقط ، بل يمتد لكل فرد داخل المنشأة ضمن المستويات الإدارية المختلفة ،

ويكون كل فرد مسئول عن جودة وتوقيت وكفاية وفعالية العمليات الإنتاجية مع التركيز المستمر على ترابط الأهداف التشغيلية مع الأهداف الإستراتيجية .

كذلك فإن المحاسب الإدارى له دور رئيسى ومؤثر فى عملية اتخاذ القرار ، حيث يقوم بدور جوهري فى مدى توجه المنشأة نحو تطبيق إستراتيجية التعميد الخارجى ، ويمتد هذا الدور من مرحلة الدراسة المبدئية وتقرير مدى جدوى التوجه نحو تطبيق هذه الإستراتيجية مروراً بمرحلة تقييم مصادر التوريد واختيار المورد الملائم وانتهاءً بمرحلة تقييم أداء المورد واتخاذ قرار بجدوى تجديد التعاقد معه أم لا (د. عماد سعيد الزمر ، ٢٠١٠ : ٥١٦) .

فى هذه المرحلة يقوم المحاسب الإدارى بدراسة تحليلية لجميع التكاليف المرتبطة بتطبيق التعميد (تكاليف البحث عن مصادر التوريد ، تكاليف الرقابة على أداء المورد ، تكاليف التفاوض، التكاليف القانونية ، تكاليف أداء النشاط ، تكاليف الفشل بسبب الأداء السيئ للمورد والحاجة إلى تغيير مصادر التوريد ، وغيرها من التكاليف) ، ويقوم أيضاً بدراسة تحليلية لجميع العوائد والمنافع المرتبطة بهذا القرار ، حيث يتم دراسة مدى تأثير التوجه نحو التعميد على الكفاءة التشغيلية ، أداء التسليم ، تحسين الجودة ، زيادة المرونة ، رضا العميل ، وبالتالي الأثر على تخفيض التكاليف ، زيادة الحصة السوقية ، ومن ثم دراسة الأثر على الربحية وعلى قيمة المنشأة .

هذا وقد أضافت دراسة (Kumar and Eickhoff, 2006: 248) أنه يمكن إجراء المزيد من التحليلات التى تدعم اتخاذ قرار التعميد ، وذلك من خلال استخدام تحليلات التعادل ، صافى القيمة الحالية ، والقيمة الاقتصادية المضافة ، وقد قامت (Julia, A., and Others, 2005: 435) بدراسة أساليب المحاسبة الإدارية الخاصة بتقييم جدوى قرار التعميد الخارجى لعمليات المنشأة ، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تطبيق الأساليب التالية والتى تم ترتيبها وفقاً لأهميتها وهى : تحليل التكلفة والعائد ، معدل العائد الداخلى ، صافى القيمة الحالية ، تحليل التعادل ، والمقاييس غير المالية .

ونتيجة للانتقادات التى وجهت للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية ، كان من الضرورى إحداث تطوير فى تلك الأساليب بهدف تدعيم الوضع التنافسى لمنشآت الأعمال . ومن هنا بدأ الفكر المحاسبى فى استحداث بعض الأساليب المتقدمة فى مجال المحاسبة الإدارية للارتقاء بنظم إدارة التكلفة وتجنب الانتقادات الموجهة للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية ، وأيضاً مد المنشأة بالمعلومات اللازمة لفهم العلاقة بين التكلفة والقيمة ، والتى يستطيع المديرون من خلالها اتخاذ القرارات التى تسهم فى تحقيق الأهداف الإستراتيجية .

ويرى الباحثون ضرورة الاستعانة بأساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة وما توفره من معلومات ملائمة فى التأثير على اتخاذ قرار التعهيد ، ويرجع ذلك إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة توفر معلومات ملائمة من الممكن الاستفادة منها فى بناء نموذج اتخاذ قرار المفاضلة بين أداء أنشطة الشركة داخلياً أو أدائها عن طريق التعاقد الخارجى (Outsourcing) ، بحيث تمثل هذه المعلومات دافعاً للتعهيد .

وتوصلت دراسة (Henri C. Dekker, 2003: 7) إلى أن الأساليب المتقدمة للمحاسبة الإدارية تؤثر على هيكل وسلوك التكلفة ، كما تشمل تقدير وتخطيط ورقابة وتقييم التكاليف من خلال تحليل سلسلة القيمة (Value-Chain Analysis) ، ومدخل التكلفة المستهدفة ، ومدخل التحسين المستمر ، ونظام التكاليف على أساس النشاط ، وإدارة الجودة الشاملة .

بالإضافة إلى ما سبق ، فإن الدوافع التى تسعى المنشآت إلى تحقيقها من وراء اتخاذ قرار التعهيد ، والمتمثلة فى خفض التكاليف ، زيادة مستوى الجودة ، تخفيض وقت الإنتاج ، وزيادة درجة المرونة - قد تؤثر بدورها على اختيار أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة الملائمة ، حيث أن هذه الأساليب تدعم إدارة التكلفة عبر سلسلة القيمة للمنشأة ، ولكن لأن التعهيد يحتوى على جزء من أنشطة وعمليات المنشأة يؤدي خارج المنشأة ، فلن تقتصر سلسلة القيمة على الحدود الداخلية فقط للمنشأة ، وإنما ستمتد لتشمل سلسلة القيمة للموردين أيضاً .

هذا وقد تعددت المداخل الحديثة فى إدارة التكلفة سواء فى مجال قياس التكلفة ، أو فى مجال التخطيط والرقابة على التكلفة ، أو فى مجال قياس وتقييم الأداء ، ومنها على سبيل المثال :

التكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing (ABC) ، التكلفة المستهدفة Target Costing (TC) ، أسلوب تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis (VCA) ، تكاليف الجودة Quality Costing ، تكلفة دورة حياة المنتج Lifecycle Costing ، المقارنة بالأداء الأفضل Benchmarking ، القياس المتكامل للأداء Balanced Scorecard ، المحاسبة عن العملاء Customer Accounting ، محاسبة استهلاك الموارد Resources Consumption ، التحسين المستمر Continuous Improvement ، بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد Lean Production ، ستة سيigma Six Sigma .

وفيما يلى يتم عرض وتحليل مضمون أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة التى تعاون - من وجهة نظر الباحثين - فى دعم واتخاذ قرارات التهديد :

(١) أسلوب التكلفة المستهدفة :

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوباً منظماً لتحديد التكلفة التي يجب أن يتم عندها إنتاج منتج مقترح بجودة ومواصفات معينة لتوليد مستوى الربحية المرغوب فيه ، وذلك عند سعر البيع المتوقع للمنتج .

ويتمثل دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم قرارات التعهيد في الخصائص التي تحقق

له التميز عن أساليب إدارة التكلفة ، ومنها ما يلي (Robert Kee, 2010 : 207) :

- (أ) السعر يحدد التكلفة ، فالتكلفة تمثل دالة للسعر المحدد سوقياً .
 - (ب) تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المنشآت إلى تحقيقها .
 - (ج) تنمية روح الفريق ، إذ لا يمكن تطبيقه إلا من خلال تعاون الفرق والمجموعات من مختلف المستويات التنظيمية .
 - (د) التركيز على العميل ، بمعنى أن تصميم المنتج يتم باستمرار في ضوء متطلبات العميل لمواصفات وخصائص معينة بالمنتج .
 - (هـ) التركيز على التصميم ، حيث يعتمد هذا المدخل على إدارة التكلفة خلال مرحلة تصميم المنتجات ، وتحديد غالبية التكاليف والتي قد تصل إلى ٨٠% من إجمالي التكاليف خلال مرحلة التصميم .
 - (و) التوجه بدورة حياة المنتج ، فتطبيق ذلك المدخل يستهدف إدارة تخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج والتي تشمل تكاليف شراء الخامات ، تكاليف التشغيل ، تكاليف الصيانة والإصلاح ، بالإضافة إلى تكاليف التخلص من المنتج .
 - (ز) توفير معلومات عن السوق والمنافسين ، وفي حالة عدم توافر سعر سوقى محدد ، سيتم التفاوض بين المشتري والموردين بشأن التكلفة المستهدفة لذلك الجزء وهو ما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات تشغيلية معينة مثل قرار الصنع أم الشراء .
- وفي ضوء المميزات السابقة يعتقد الباحثون أن أسلوب التكلفة المستهدفة يستطيع توفير قدر من المعلومات عن السوق والمنافسين يسمح للإدارة باتخاذ وترشيد بعض القرارات مثل قرارات الصنع أم الشراء (التعهيد) ، وكذلك يساعد في تفعيل دور أسلوبى تحليل سلسلة القيمة والتحسين المستمر في ترشيد تلك القرارات إذ إن إدارة التكلفة عن طريق التكلفة المستهدفة تأخذ في الاعتبار كافة العلاقات الأفقية والرأسية في دورة حياة المنتج . ويتم تحديد العلاقات الأفقية في

مراحل الإنتاج والتصنيع من خلال سلسلة القيمة والتي يتم أخذها في الاعتبار لتحديد ما ينشأ عنها من تكلفة وما تحققه من قيمة مضافة في كل حلقة من الحلقات الأخرى للسلسلة.

وتمثل العلاقات الرأسية (الزمنية) في التكلفة المستهدفة دورة حياة المنتج ، وتتضمن التكلفة المستهدفة التركيز على التحسين المستمر كأحد أساليب تخفيض التكلفة في مراحل دورة حياة المنتج بعد مرحلة التصميم .

(٢) أسلوب تحليل سلسلة القيمة :

يتضمن أسلوب تحليل سلسلة القيمة تحليل العمليات إلى أنشطة مترابطة إستراتيجياً كوسيلة لإدارة التكلفة ، ونظراً لأن كل نشاط ينطوي على موارد مستثمرة ، فهذا يقتضى أن كل نشاط في سلسلة القيمة يجب أن يضيف قيمة . كما أن تخصيص التكاليف إلى أنشطة يؤدي إلى سهولة عملية تحليل قيمة النشاط والتي تتضمن مقارنة هذه التكاليف مع القيمة التي تولدها تلك الأنشطة ، والهدف الرئيسى من تحليل قيمة النشاط هو التأكد من أن كل نشاط يولد قيمة تتجاوز التكاليف التي يستهلكها (Richard Chivka, 2007: 24) .

ويساهم أسلوب تحليل سلسلة القيمة في دعم الوضع التنافسى للمنشآت من خلال صياغة الإستراتيجيات التنافسية وفهم مصادر تحقيق الميزة التنافسية ، وأيضاً تحديد العلاقات بين الأنشطة التي تخلق القيمة .

ويتمثل دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في دعم قرارات التعهيد فيما يلى :

- * يعتبر أداة مفيدة للمنشآت التي تهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية ، وذلك من خلال تحقيق الريادة فى التكلفة والتي تتحقق من خلال الوصول إلى هيكل تكلفة أقل من تكلفة المنافسين ، وأيضاً تحقيق التميز فى الجودة والتي تتحقق من خلال إنتاج منتجات بجودة تفوق جودة منتجات المنافسين .
- * الإنتاج بأقل التكاليف وجودة مرتفعة .
- * الاستجابة السريعة لطلبات العملاء .
- * المرونة فى الإنتاج بما يتلاءم مع متطلبات العميل .
- * توفير معلومات عن الموارد الجيدة وعمليات التحويل والتصميم مما يساهم فى خفض التكلفة .
- * توفير معلومات عن القنوات التوزيعية الملائمة لتوصيل المنتجات فى الوقت المناسب .

وعليه يرى الباحثون أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة قادر على توفير قدر كاف من المعلومات التي تساهم في اتخاذ وترشيد قرارات التعهيد من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي يتم تنفيذها داخلياً وأيضاً الأنشطة التي يعهد بها خارجياً .

(٣) أسلوب التحسين المستمر :

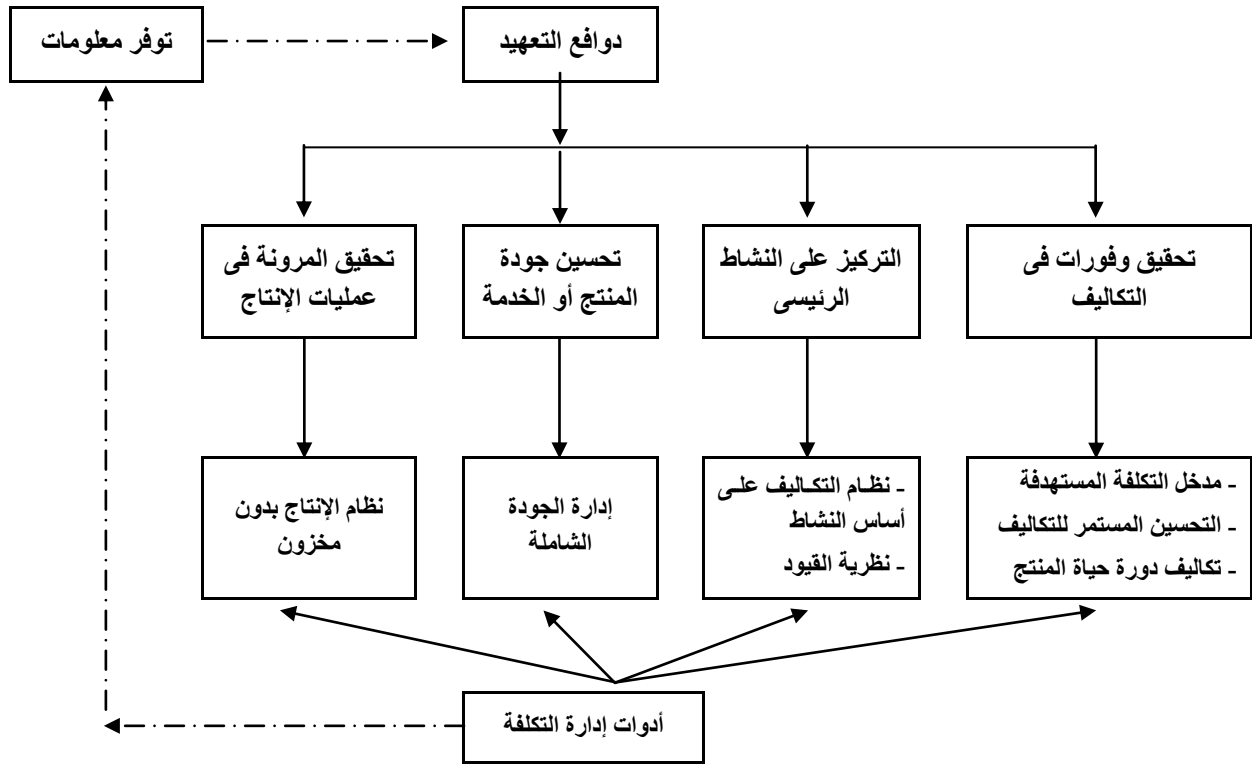
يعتمد أسلوب التحسين المستمر على استحداث تحسينات إضافية تتم بشكل مستمر وتستهدف تخفيض التكلفة اعتماداً على تحليل القيمة بهدف تعظيم القيمة للعميل عند أدنى تكلفة ممكنة ، ويتشابه أسلوب التحسين المستمر مع مدخل التكلفة المستهدفة في سعي كل منهما نحو تخفيض تكلفة أداء الأنشطة . فالتكلفة المستهدفة تركز جهودها في مرحلة تصميم وتطوير المنتج ، بينما التحسين المستمر يركز على مرحلة التصنيع وتسليم المنتج للعميل ، وتزايد أهمية أسلوب التحسين المستمر في حال ما إذا تم البدء في إنتاج المنتج بتكلفة تفوق التكلفة المستهدفة له أو عند حدوث انخفاض في سعر بيع المنتج أثناء مرحلة التصنيع مما يحتم استكشاف فرص خفض التكلفة بعمليات التصنيع سعياً نحو الالتزام بتحقيق هدف ربحية المنشأة في الأجل الطويل (د. محمد محمد يس ، ٢٠١٥ : ٢٧٠) .

ويتمثل دور أسلوب التحسين المستمر في دعم قرارات التعهيد فيما يلي :

- (أ) تخفيض عدد الأنشطة اللازمة لأداء العمليات بما يحقق خفض التكاليف الكلية للإنتاج .
 - (ب) تخفيض وقت الإنتاج ، أي إنتاج المنتج بنفس الكفاءة ولكن في وقت أقل .
 - (ج) تحقيق وفورات تكاليفية في حال التنسيق بين المنشأة الرئيسية ومورديها ، والتي قد لا تتحقق في حال عمل أي منشأة بمفردها .
 - (د) التطوير المستمر في المعايير لتكون التكلفة في كل فترة أفضل من التكلفة في الفترة السابقة لها ، مما يؤدي إلى وجود دافع مستمر للابتكار والتطوير لتحسين الأداء وخفض التكلفة .
- في ضوء ما سبق يرى الباحثون أن أسلوب التحسين المستمر يوفر معلومات بشكل مستمر عن سبل خفض التكلفة وتحسين كفاءة العمليات ، مما يساعد إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات بطريقة فعالة ومنها قرارات التعهيد .

ويمكن تلخيص العلاقة بين دوافع التعهيد وأدوات إدارة التكلفة كما في شكل رقم (١)

التالي :



شكل رقم (١)

العلاقة بين دوافع التعهيد وأدوات إدارة التكلفة

المصدر: (د. فايزة عبید الله، ٢٠١١ : ٩٨).

ويوضح شكل رقم (١) السابق أن العلاقة بين التعهيد وأدوات إدارة التكلفة ليس من الضروري أن تكون علاقة منفصلة بين التعهيد وكل أداة على حدة ، وإنما توجد علاقات تكاملية بين معظم أدوات إدارة التكلفة عند القيام بعمليات التعهيد ، حيث إن هناك عديداً من الدراسات أوضحت وجود علاقات تكامل بين أداتين أو أكثر من أدوات إدارة التكلفة وذلك عبر سلسلة القيمة للمنشأة .

واكتمالاً لتحقيق الدور المحاسبي في اتخاذ قرار التعهيد ، فإن المحاسب الإداري يقع عليه بناء نظام سليم يعتمد على التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية من خلال أسلوب القياس المتوازن للأداء والمقاييس المرجعية .

ويمكن تلخيص النقاط المتعلقة بالدور المحاسبي في اتخاذ قرار التعهيد وتشمل الآتي :

- ١- تزداد درجة مشاركة الدور المحاسبي في اتخاذ قرار التعهيد كلما ازدادت حدة المنافسة وارتفع مستوى الجودة .

٢- المنشآت التى لديها إدراك بأهمية الدور المحاسبى تقوم بتوظيف أفراد لديهم تأهيل كافى لأداء تلك الوظيفة ، ومن ثم تزداد درجة أهمية مشاركة المحاسبين الإداريين فى اتخاذ قرار التعهيد .

رابعاً : عوامل نجاح ومعوقات تطبيق قرارات التعهيد:

إن قرار التعهيد يعتبر أحد القرارات الهامة التى لها انعكاسات كثيرة تؤثر على الوضع التنافسى للمنشأة مما يتطلب ضرورة الإلمام بالعوامل والمتغيرات التى تؤثر فى نجاح قرار التعهيد ، وقد أجريت دراسة (Terry, L., and Michael, X., 2005) على ١٨٠ شركة أوروبية بهدف استطلاع آراء المنشآت حول العوامل التى ساعدت فى نجاح قرار التعهيد ، وقد تم ترتيب تلك العوامل حسب أهميتها كما يلى :

١- وضع أهداف محددة وتوقعات عن الأنشطة التى يتم تعهيدها سواء كانت تلك الأنشطة تكتيكية أو إستراتيجية وذلك بالنسبة لكل قسم من أقسام المنشأة وبالنسبة للمنشأة ككل ، لأنها تمثل فيما بعد معايير للحكم على تحسين الأداء أم لا نتيجة تطبيق قرار التعهيد .

٢- اختيار المورد الجيد ، وهناك عدة معايير تحدد المنشأة لاختيار المورد الجيد تتمثل فى : جودة مستوى الخدمة ، استخدامه لأسلوب التحسين المستمر ، القدرات التكنولوجية لديه، توافق ثقافة العمل لدى المورد مع المنشأة ، والتزامه بشروط التعاقد من حيث الجودة والتوقيت .

٣- توافر مجموعة من الكفاءات والخبرات بالمنشأة تمتلك مهارة التفاوض لإتمام التعاقد الجيد مع المورد .

٤- وجود خطة تفصيلية شاملة تحدد التوقعات والاحتياجات والمنافع المتوقعة فى الأجلين القصير والطويل ، وذلك خلال مراحل التعاقد مع المورد .

٥- الاتصال الفعال بين مختلف الوظائف بهدف تحقيق التنسيق فيما بينها فى ضوء بيئة العمل الجديدة .

٦- دعم الإدارة العليا لقرار التعهيد يساعد على نجاح التطبيق ، وكذلك إقرارها بأهمية وجود حوافز للعاملين والموردين فى حالة تحقيق التوقعات المستهدفة أو تجاوزها ، وذلك من خلال وضع معايير للأداء فى صورة كمية تمثل أفضل أداء للمنافسين والموردين .

- ٧- توافر نظام للتغذية العكسية يسمح بتحديد التجاوزات وكيفية علاجها مع الموردين .
- وفى حالة توافر عوامل نجاح تطبيق قرار التعهيد ، يرى الباحثون أن المنشآت من خلال وجود التعهيد تحقق مزايا متعددة ، وعلى الرغم من تلك المزايا التى تسعى المنشآت إلى تحقيقها من خلال اتخاذ قرار التعهيد ، إلا أن هناك بعض الصعوبات والمخاطر التى قد تعوق تطبيق إستراتيجية التعهيد ، وتتمثل أهم تلك الصعوبات فى الآتى (هشام سعيد ، ٢٠٠٩ : ١٢٢) :
- ١- عدم الالتزام بمواعيد تسليم الأجزاء مما يؤثر بالسلب على قدرة المنشأة على تلبية احتياجات السوق .
- ٢- نقص مهارات العاملين فى إنتاج الجزء الذى يتم توريده .
- ٣- عدم مرونة المنشأة لمقابلة التغيرات السريعة فى السوق .
- ٤- صعوبة تطوير وتحسين الأجزاء لتلبية التغيرات المستمرة فى طلبات العملاء .
- هذا وقد ذكر (Jess, W., Levins, 1996: 35) بعض المخاطر المرتبطة بتطبيق إستراتيجية التعهيد ومنها :
- ١- انخفاض الرقابة على الأنشطة محل التعاقد الخارجى .
- ٢- صعوبة قياس أداء الموردين .
- ٣- حدوث تعارض فى المصالح بين المورد والعميل فكلاهما يسعى إلى تعظيم منفعه الذاتية.
- ٤- فقدان المنشأة لقدرتها على الاستجابة للتهديدات التنافسية بسبب عدم توافر خبرات لديها.
- ٥- تحمل المنشأة لتكاليف إضافية فى حالة عدم اقتناعها بأداء المورد والرغبة فى التعاقد مع مورد آخر أو الرغبة فى أداء النشاط داخليًا .
- ويضيف الباحثون إلى المخاطر السابقة بعض المخاطر المتعلقة بالجودة والتى ترجع إلى العديد من الأسباب كما يلى :
- ١- عدم تماثل المعلومات بين المورد والعميل .
- ٢- فقدان الرقابة الكاملة على الأنشطة من قبل العميل .

- ٣- عدم ملاحظة العميل لكيفية أداء المورد .
 - ٤- انخفاض جودة أداء العمالة لدى المورد بسبب الضغوط المتزايدة التي تقع على عاتق الموردين والمتعلقة بارتفاع تكلفة العمالة الماهرة .
 - ٥- وجود مخاطر متعلقة بالتكاليف المستترة (**Hidden Costs**) ، بمعنى أن إستراتيجية التعهيد لمورد خارجي لها اثر واضح في تخفيض التكاليف المرئية ، لكن هناك تكاليف مستترة تتعاضد مع تعهيد النشاط لمورد خارجي ، والتي لا تقدر بشكل جيد من جانب المنشأة والمتمثلة في تكاليف التنسيق ، التحديث الدوري للعقود ، شروط التعاقد ، متابعة ومراقبة أنشطة المورد خاصة في حال تعظيم المورد منفعتة الشخصية على حساب المنشأة .
- وفي ضوء ما سبق ، فإنه من الضروري على المنشأة لكي تتخذ قراراً رشيداً بشأن التعهيد أن تقوم بدراسة المخاطر والصعوبات التي تصاحب تطبيق هذه الإستراتيجية ومحاولة تفاديها أو تقليلها إلى أدنى حد ممكن .

خلاصة ونتائج البحث :

خلص البحث إلى أهمية توفير معلومات محاسبية ملائمة في شكل تقارير دورية تساعد في اتخاذ وترشيد قرارات التعهيد وذلك من خلال الاعتماد على نظام فعال للمعلومات المحاسبية ، وكذلك أهمية الدراسة التحليلية لأساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة حتى يتسنى للمنشأة تحديد ما يناسبها من أساليب لها القدرة على توفير معلومات تساعد في ترشيد قرارات التعهيد ، كما أنه من الضروري تركيز المنشآت على أكثر من مجال في تدعيم موقفها التنافسي ، وعدم الاقتصار على تخفيض التكلفة فقط ، أو تحسين مستوى الجودة فقط ، وذلك في سبيل تحقيق منافع كثيرة من خلال التكامل بين الدوافع الأربعة الأساسية للتعهيد مجتمعة ، كذلك يجب أن تأخذ العلاقة بين المنشأة والمورد الخارجى شكل الشراكة واقتسام العوائد المتحققة بين الطرفين ومراعاة سلسلة القيمة لدى الموردين بهدف الحصول على المزايا المتوقعة من قرارات التعهيد . وأخيراً تناول البحث مجموعة من المشكلات والمخاطر التي قد تصاحب عملية اتخاذ قرارات التعهيد والمتمثلة في عدم الالتزام بمواعيد التسليم ، فقدان الرقابة الكاملة على المورد ، وحدث تعارض في المصالح بين المورد والعميل .

وقد أسفر البحث عن النتائج التالية :

- ١- التوصل إلى مجموعة من الأسباب أو الدوافع التي تقف وراء سعى المنشآت نحو اتخاذ قرارات التعهيد ، وامتدت تلك الدوافع لتشمل ليس فقط تحقيق وفورات تكاليفية في الأجل القصير ، وإنما سعت لتدعيم الميزة التنافسية التي تسعى المنشآت إلى تحقيقها ، وذلك من خلال زيادة درجة المرونة ، تحسين مستوى الجودة ، وتخفيض وقت الإنتاج وسرعة الاستجابة لرغبات العملاء .
- ٢- انتقل مستوى اتخاذ قرارات التعهيد من المستوى التقليدي الذي يهدف إلى تخفيض التكلفة في الأجل القصير إلى المستوى الإستراتيجي الذي يهدف إلى تدعيم الموقف التنافسي للمنشآت في الأجل الطويل .
- ٣- في سبيل تدعيم المنشآت لقدراتها التنافسية أصبح اتخاذ قرارات التعهيد لا يستهدف التعامل مع المورد الخارجى صاحب التكلفة الأقل وإنما امتد لمورد خارجى قد تكون تكلفته أعلى ، وذلك في سبيل تحقيق تلك الميزة .

- ٤- بغرض اتخاذ قرار التعهيد الملائم كان لزاماً على المنشأة تحديد الأنشطة والعمليات التي تحقق فيها ميزة تنافسية والتركيز عليها تاركة الأنشطة والعمليات الأخرى للموردين الخارجيين .
- ٥- يؤدي استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة الملائمة إلى توفير قدر من المعلومات يفى بغرض دعم وترشيد قرارات التعهيد .

نقاط مقترحة لبحوث مستقبلية :

- ١- دراسة تحليلية عن تبويب قرارات التعهيد إلى مجموعات متجانسة بهدف استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة الملائمة لكل قرار .
- ٢- دراسة تطبيقية لترشيد قرارات التعهيد باستخدام أساليب التكلفة المستهدفة ، سلسلة القيمة ، التحسين المستمر ، ودور كل أسلوب فى توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لتدعيم قرارات التعهيد .

مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية :

- (١) د. سمير رياض هلال (٢٠١٢) ، دراسات فى المحاسبة الإدارية المتقدمة ، المكتبة الأكاديمية .
- (٢) د. علاء محمد البتانونى ، ٢٠١٤ ، "تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الإستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية" ، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA ، مجلة علمية دولية محكمة تصدر عن جامعة بنى سويف بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية ، العدد الأول ، المجلد الثانى ، يونيو، ص ص ٢٢١--٢٩٢ .
- (٣) د. عماد سعيد الزمر ، ٢٠١٠ ، "العلاقة بين المحاسبة الإدارية وإستراتيجية التعاقد الخارجى لعمليات المنشأة - دراسة ميدانية" ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الخامس والسبعون ، السنة التاسعة والأربعون ، ص ص ٤٩٧-٥٤٥ .
- (٤) د. فايزة عبيد الله ، ٢٠١١ ، "دور أدوات إدارة التكلفة بالشركات الصناعية فى تحقيق دوافع التعميد ، مع دراسة استطلاعية فى مصر: ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثانى ، المجلد الثامن والأربعون ، يوليو ، ص ص ٨٣-١١٣ .
- (٥) د. محمد محمد يس عبد اللطيف ، ٢٠١٣ ، "دوافع وأثار قرار التعميد على تدعيم القدرات التنافسية وتحسين الأداء المالى فى المنشآت الصناعية : دراسة نظرية واستطلاعية" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الرابع ، المجلد الثانى، ص ص ١-٥٢ .
- (٦) د. محمد محمد يس عبد اللطيف ، ٢٠١٥ ، "أثر التكامل بين تحليل سلسلة القيمة وأدوات إدارة التكلفة البيئية فى تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد : دراسة استطلاعية ، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA ، مجلة علمية دولية محكمة تصدر عن جامعة بنى سويف بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية ، العدد الثانى ، المجلد الثالث ، يونيو ، ص ص ٢٣٥-٣٠٨ .
- (٧) هشام سعيد إبراهيم محمد (٢٠٠٩) ، استخدامات نظرية القيود فى مجال المحاسبة الإدارية لأغراض التقييم وترشيد القرارات التشغيلية (دراسة ميدانية) ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية :

- 1- Anton Van Der Merwe (2009), "Debating the principles: ABC and its dominant principle of work", *Cost Management*, Vol. 3, No. 5, September/October, PP. 1-9.
- 2- Barry Brewer, Bryan Ashenbaum, and Jeffrey A. Ogden (2013), "Connecting strategy-linked outsourcing approaches and expected performance", *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*, Vol. 43, No. 3, PP. 176-204.
- 3- Cengiz Kahraman, Orhan Engin, Ozgur Kabak, and Ihsan Kaya (2009), "Information systems outsourcing decisions using a group decision-making approach", *Engineering Applications of Artificial Intelligence*, Vol. 22, Issue 6, September, PP. 832-841.
- 4- Fukunari Kimura (2002), "Subcontracting and the performance of small and medium firms in Japan", *Small Business Economics*, Vol. 18, Issue 1-3, PP. 163-175.
- 5- Henri C. Dekker (2003), "Value chain analysis in interfirm relationships: a field study", *Management Accounting Research*, Vol. 14, March, PP. 1-23.
- 6- Holger Gorg and Aoife Hanley (2004), Does outsourcing increase profitability?, <http://ssrn.com>
- 7- Hsiao, H. I. Kemp, Ronvorst, and Omta, S.W.F. (2010), "A classification of logistic outsourcing levels and their impact on service performance: Evidence from the food processing industry", *International Journal of Production Economics*, Vol. 124, Issue 1, March, PP. 75-86.
- 8- James R. Kroes and Soumen Ghosh (2010), "Outsourcing congruence with competitive priorities: Impact on supply chain and firm performance", *Journal of Operations Management*, Vol. 28, Issue 2, March, PP. 124-143.
- 9- Jess W. Levins (1996), "IT outsourcing: heaven, hell, or purgatory", *The Journal of Bank Cost & Management Accounting*, Vol. 9, No. 3, January, PP. 27-58.
- 10- Julia A. Smith, Jonathan Morris, and Mahmoud Ezzamel (2005), "Organizational change, outsourcing and the impact on management accounting", *The British Accounting Review*, Vol. 37, Issue 4, December, PP. 415-441.
- 11- Kumar S., and Eickhoff J. (2006), "Outsourcing: When and now should it be done"?; *Information Knowledge Systems Management*, Vol. 5, No. 4, PP. 245-259.

- 12- Lisa M. Ellram and Corey Billington (2001), "Purchasing Leverage Considerations in the outsourcing decision", *European Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol. 7, Issue 1, March, PP. 15-27.
- 13- Lisa M. Ellram, Wendy L. Tate, and Corey Billington (2008), "Offshore outsourcing of professional services: A transaction cost economics perspective", *Journal of Operations Management*, Vol. 26, Issue2, March, PP. 148-163.
- 14- Massimiliano Ruffo, Chris Tuck, and Richard Hague (2007), "Make or buy analysis for rapid manufacturing", *Rapid Prototyping Journal*, Vol. 13, Issue 1, PP. 23-29.
- 15- Michael E. Porter and Victor E. Millar (1985), "How information gives you competitive advantage", *Harvard Business Review*, July - August, PP. 149-160.
- 16- Mingu Kang, Xiaobo Wu, Paul Hong, and Young won Park (2012), "Aligning organizational control practices with competitive outsourcing performance", *Journal of Business Research*, Vol.. 65, Issue 8, August, PP. 1195-1201.
- 17- Oscar F. Bustinza, Daniel Arias-Aranda, and L. Gutierrez (2010), "Outsourcing, competitive capabilities and performance: an empirical study in service firms", *International Journal of Production Economics*, Vol. 126, Issue 2, August, PP. 276-288.
- 18- Patricia Everaert, Werner Bruggeman, Gerrit Sarens, Steven R. Anderson, and Yves Levant, (2008), "Cost modeling in logistics using time-driven ABC experiences from a wholesaler", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 38, No. 3, PP. 172-191.
- 19- Peter Kajuter and Harri I. Kulmala (2005), "Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures", *Management Accounting Research*, Vol. 16, Issue 2, June, PP. 179-204.
- 20- Richard Chivaka (2007), "Strategic cost management: Value chain analysis approach, Accountancy SA, August 1.
- 21- Robert Kee (2010), "The sufficiency of target costing for evaluating production - related decisions", *International Journal of Production Economics*, Vol. 126, Issue 2, August, PP. 204-211.
- 22- Robert S. Kaplan and David P. Norton (2001), *The Strategy-Focused Organization*, Harvard Business School Press.
- 23- Ronan McIvor (2003), "Outsourcing: insights from the telecommunications industry", *Supply chain Management: An International Journal*, Vol. 8, Issue 4, PP. 380-394.

- 24- Ronan Mclvor (2009), "How the transaction cost and resource-based theories of the firm in form outsourcing", *Journal of Operations Management*, Vol. 27, Issue 1, January, PP. 45-63.
- 25- Stefan Seuring and Maria Goldbach (2002), "Supply chain costing - a conceptual framework", *Cost Management in Supply Chains*, PP. 15-30.
- 26- Terry Lam, and Michael X. J. Han (2005), "A study of outsourcing strategy: a case involving the hotel industry in Shanghai, china", *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 24, Issue 1, March, PP. 41-56.
- 27- Yasuhiro Monden (1995), "Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing", 1st edition, June 1, Productivity Press, Portland, Oregon.