

## دور تقنيات المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي للكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية: دراسة ميدانية

د. نورهان السيد محمد عبد الغفار

مدرس المحاسبة بالمعهد العالي للعلوم الإدارية  
مدينة الثقافة والعلوم - السادس من أكتوبر  
جمهورية مصر العربية

### الملخص

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في تقديم رؤية مستقبلية حول أثر التكامل بين استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وذلك من خلال دراسة ميدانية على منشآت الأعمال المصرية. ويسعى البحث إلى التعرف على مدى وعي المنشآت بمفهوم أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة ودوره في تخفيض التكلفة ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة. وقد توصلت الدراسة إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً مهماً في دعم وتفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة. وذلك، من خلال ما يقوم به من دور في التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في تيار تدفق القيمة في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. ويوصي البحث بأن تتبنى المنظمات المصرية برامج ودورات تعريفية وتدريبية لإعداد كوادر متخصصة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتطوير كفاءتهم والارتقاء بمستواهم المهني وتأهيلهم للتعامل مع وتطبيق ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وزيادة وعيهم حول الفوائد التي يمكن تحقيقها من تبني هذه الممارسات والأعمال ووضع الأطر والضوابط المناسبة لتنظيم هذه الممارسات والأعمال، وذلك من خلال عقد المؤتمرات والندوات وورش العمل وإصدار نشرات التوعية وترسيخ مفهوم ثقافة التغيير والتطوير وأهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

**الكلمات المفتاحية:** سلسلة التوريد؛ السجلات المحاسبية المفتوحة؛ تكاليف تيار تدفق القيمة.

### المقدمة

يتطلب من الشركات في ضوء المستجدات والتغيرات الهائلة في بيئة الأعمال الحالية تطوير أدائها والتوجه نحو ابتكار أدوات وأساليب جديدة تعمل على تدعيم قدراتها على مواجهة تلك التغيرات، وخلق نوعاً من التعاون والتكامل والانسجام بشكل ما مع بعضها البعض، وتحقيق مزايا خفض التكلفة عند إحداث ذلك التعاون. لذلك ظهر وتنامى دور مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (Inter-organizational Cost Management (IOCM كأحد الأساليب الاستراتيجية في مجالات خفض التكلفة، وزيادة القيمة، والذي يعتمد على دراسة التكاليف خارج حدود المنشأة. وأصبحت منشآت الأعمال في حاجة للتعرف على تكاليف مورديها بهدف إدارة تكاليفها الداخلية بأكبر فعالية ممكنة (Sunil & Routroy, 2017; Windolph & Moellerb, 2012). وقد أثبتت العديد من الدراسات أن هذه الأساليب تعتمد في نجاحها على العلاقة التكاملية والتعاون القائم بين منشآت الأعمال، والذي يتم تعزيزه بتبادل بيانات التكاليف بين الطرفين بما يجعلهما يعملان معاً نحو القضاء على أوجه الإسراف، وتخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي، وتحسين مواصفاته بما يحقق قيمة لكل أطراف الشراكة (Alenius et al., 2016).

ولتحقيق وتنظيم عملية تبادل بيانات التكاليف، وللتغلب على مشكلة نقص معلومات التكاليف بين المنشآت أعضاء السلسلة أفرز الفكر المحاسبي عددًا من أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بهدف تحسين أداء



\* تم استلام البحث في نوفمبر 2022، وقبل للنشر في فبراير 2023، وسيتم نشره في ديسمبر 2025.

(معرف الوثائق الرقمي): DOI: 10.21608/AJA.2023.177851.1363

منشآت الأعمال وزيادة تدعيم القدرة التنافسية لها (Hertog, 2014). كان من أهمها أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة Open Book Accounting (OBA) كأسلوب ملائم لإدارة تكاليف سلسلة التوريد بفعالية بين المنشأة المورد والمنشأة المشتري، وتحسين جودة العلاقة بينهما، وكمدخل لتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، أو إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وكمدخل لتعظيم منفعة أدوات الإدارة البينية للتكلفة (Uddin & Hassan, 2011; Uddin, 2013).

وفي هذا السياق يُعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) أحد الأساليب الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة المشتري بالمورد من أجل تحسين الأداء. كما يقوم بدور جلي يتمثل في إيضاح هيكل التكلفة، الأمر الذي من شأنه تفعيل إدارة التكلفة بين الشركات من خلال الحدود التنظيمية في سلسلة التوريد (Paksoy et al., 2019, Elgibale & Safwat, 2014).

وقد أصبح أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ممارسة معروفة في إدارة سلسلة التوريد، ويؤدي دورا هاما من خلال التكامل مع نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)، ولذلك فإنه من الضروري أن تتسق ممارسات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مع ممارسات بيئة التصنيع الخالي من الفاقد من أجل توفير النظام المحاسبي للمعلومات المحاسبية الضرورية والملائمة لدعم عمليات قياس وإدارة التكلفة والرقابة وقياس الأداء واتخاذ القرارات (محسن، 2016).

## الدراسات السابقة

**أولاً - دراسات مرتبطة بأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، ودورها في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد:**

دراسة (Windolph & Moellerb, 2012)، وهدفت إلى أن الإفصاح عن المعلومات التكاليفية يُعتبر من الأسس الهامة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وأن هيكل تكاليف المنتج بما فيها تكاليف الموردين يعتبر من الضروريَات للتخطيط الاستراتيجي الفعال للتكلفة، وأن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يدعم بقوة مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

دراسة (Elgibale & Safwat, 2014)، وخلصت إلى أن الإفصاح عن المعلومات التكاليفية أمر مهم لنجاح إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

دراسة (Romano & Formentini, 2012)، وأشارت إلى أن استخدام وتطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يمكن أن يساعد في حل مشكلة الوكالة في سلسلة التوريد وذلك من خلال النظر إلى المنشأة المشتري على أنها المنشأة الأصيل وأن المنشأة المورد هي المنشأة الوكيل، وعندما يكون هناك مشكلة في عدم تماثل المعلومات بينهما فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعمل على تخفيض المخاطر الناتجة عن ذلك نظرا لأن المنشأة المشتري يكون لها الحق في مراقبة تصرفات المورد، ومن ثم تخفيض عدم التأكد وعدم تماثل المعلومات، حيث تضيف قيمة للعميل النهائي مما ينعكس بدوره على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

دراسة (Alenius et al., 2015)، وتوصلت إلى أن الموارد تعتبر جوهر العلاقة بين المشتري والموردين في سلسلة التوريد، وهي التي تحدد طبيعة العلاقة التعاونية الاستراتيجية بين المنشآت أعضاء سلسلة التوريد، وهذا ما يحققه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة نظرا لأن نطاق عمل هذا الأسلوب يمتد لكي يشمل العمليات الإدارية والأجور والعمال.

دراسة (Windolph & Moellerb, 2012)، وهدفت إلى اختبار تأثير أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على رضا المورد عن العلاقة مع المنشأة المشتري، وبيان أهمية التكامل بين مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، وذلك من خلال فحص تأثير الكشف عن المعلومات التكاليفية والإفصاح عنها على إدراك الشركة المورد لطبيعة العلاقة التعاونية مع المشتري. كما هدفت الدراسة أيضا إلى معالجة فجوة الكشف عن المعلومات التكاليفية وذلك من خلال تأثير أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على رضا الشركة المورد عن علاقة التعاون وتبادل المعلومات التكاليفية مع الشركة المشتري. ولقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة قد يؤثر سلبا على درجة رضا الموردين عن علاقاتهم مع المشتري بسبب ما قد يتعرض له المورد من السلوك الانتهازي Opportunistic Behavior من جانب الشركة المشتري.

**دراسة (لطفي، 2013)،** وسعت للتعرف على استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في الشركات الموردة، وكذلك العوامل المؤثرة على تطبيقه في تلك الشركات. وكذلك اتفقت نتائج تلك الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (البتانوني، 2013) بعدم تفضيل الشركات الموردة الكشف عن المعلومات التكاليفية في ظل استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لتخوفها من السلوك الانتهازي للشركات المشتريّة، وأوصت بأنه يمكن التخفيف من أثر هذا السلوك من خلال استخدام المعايير الاجتماعية الارتباطية Relational Social Norms التي قد تخفف من التأثير السلبي للسجلات المحاسبية المفتوحة على الشركات الموردة.

**دراسة (الصغير، 2015)،** واستهدفت بحث مدى ملائمة أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وكذلك لتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وقد توصلت لوجود اتفاق بين المنشآت أعضاء سلسلة التوريد (المشتريين - الموردين) على أهمية أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في الكشف عن المعلومات التكاليفية وما يترتب على ذلك من أثار إيجابية مثل التعاون والمشاركة ودعم المركز التنافسي وزيادة قيمة المنشأة. وهما أكدته دراسة (علي، 2015) التي خلصت إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يحقق المرونة في التفاوض وتعديل الأسعار.

**دراسة (عبد الدايم، 2015)،** وهدفت إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على اتخاذ قرار تطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والتعرف على مدى إمكانية الاستفادة منه في خفض التكلفة. ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة أن إدارة التكلفة في سلسلة التوريد لا بد أن تمتد خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، وأن نجاح هذا المدخل إنما يقوم على المشاركة والتعاون الفعال فيما بين أعضاء سلسلة التوريد من مشتريين وموردين، وأن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يؤدي دوراً فعالاً في إدارة علاقات المنشآت المشتريّة والموردة عبر سلسلة التوريد.

**دراسة (Alenius et al., 2016)،** وهدفت إلى تناول الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في إدارة العلاقات التعاونية مع الشركات الموردة. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن أهداف تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد هو الدافع الأساسي والمحرك الرئيسي لعلاقات التكامل والتعاون الاستراتيجية بين هذه الشركات، كما أشارت النتائج أيضاً إلى أن نجاح الشركات في تحقيق ذلك إنما يعتمد بصورة كبيرة على قدرتها على ضبط الأحداث خارج الحدود التنظيمية وذلك من خلال الإدارة الفعالة للتكلفة والبيئة المحاسبية الجديدة التي تستلزم الاعتماد على أدوات جديدة لإدارة التكلفة. ولقد أيدت هذه النتائج دراسة (أحمد، 2016) والتي توصلت إلى أن تطبيق المنشآت لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعود بالنفع الكبير المالي وغير المالي على المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد.

**دراسة (محاريق، 2017)،** واستهدفت توضيح الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتدعيم عمليات اتخاذ القرارات من جانب الأعضاء بسلسلة التوريد وتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت الأعضاء. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يُعد مدخلاً لإدارة التكلفة بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد كما أنه أحد الأساليب المهمة للكشف عن المعلومات التكاليفية والإفصاح عنها مما يدعم القيمة النفعية لمعلومات التكاليف وبما يساهم في تخفيض التكاليف وتعظيم المشاركة في المنافع وبما يؤدي إلى تحسين الأداء وتحقيق مزايا تنافسية للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد.

**دراسة (شملخ، 2018؛ Ellstrom & Larsson, 2017)،** وبحثت الدور الذي يلعبه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتدعيم عمليات اتخاذ القرارات من جانب الأعضاء بسلسلة التوريد من خلال التعرف على الموردين الأقدر على ضمان استمرار التوريد بالمواصفات والشروط المحددة والكشف عن مواطن خفض التكلفة، وأيضاً وتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت الأعضاء.

**دراسة (سلطان، 2018)،** واستهدفت بيان الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد وذلك من خلال استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وما له من أثار إيجابية على تحسين أداء سلسلة التوريد مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة ودعم المزايا التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد ككل. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن أسلوب السجلات

المحاسبية المفتوحة يعتبر وسيلة لتخفيض التكلفة من المنبع، حيث يمكن استخدامها لهندسة القيمة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج وذلك من خلال اعتباره كأداة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

### ثانيًا - دراسات مرتبطة بأهمية استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

دراسة (Van Goubergen & Van Dijk, 2011)، واعتمدت على دراسة الحالة لأحد مصانع إنتاج الحديد والصلب البلجيكية وذلك بغرض التعرف على جدوى تطبيق النظم المحاسبية وطرق حساب التكلفة التقليدية في ضوء تنفيذ استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد. وتوصلت إلى أن النظم المحاسبية وطرق حساب التكلفة التقليدية تظهران العوائد المالية بطريقة غير مباشرة ولا تتناسب مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، فضلاً عن الحاجة لتطبيق أدوات المحاسبة الملائمة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ومنها نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC) بهدف توفير معلومات مالية واقعية ومفهومة يتم من خلالها تحديد العوائد المالية عند التحول من الوضع الحالي إلى الوضع المستقبلي في ضوء تفعيل مبادرات التحسين المستهدفة.

دراسة (Harris & Cassidy, 2010)، وتوصلت إلى أن المنشآت الصناعية التي تطبق مبادرات/ ممارسات الإنتاج الخالي من الفاقد والتي من أهمها نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC) تتفوق على المنشآت الأخرى التي لا تطبق ذلك.

دراسة (Fullerton et al., 2013) هدفت إلى تحديد نوعية ممارسات المحاسبة الإدارية في عدد من الشركات الأمريكية التي تطبق مبادرات/ ممارسات الإنتاج الخالي من الفاقد. ولقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن هناك علاقة ارتباط إيجابية بين تطبيق مبادئ استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد واستخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وأن ذلك يؤدي إلى تدعيم الإدارة العليا في اتخاذ قراراتها نتيجة إتباع الأدوات المحاسبية التي تتفق مع الاستراتيجية التشغيلية.

دراسة (Arora, 2014)، وتناولت بالدراسة والتحليل الدور الذي يؤديه نظام تكاليف تيار تدفق القيمة كأحد الأساليب التكاليفية الملائمة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك في الشركات الهندية. وكان من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن أساليب محاسبة التكاليف التقليدية لا تتناسب مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وأن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساهم بإيجابية في حساب تكلفة وحدة المنتج بدرجة عالية من الدقة، كما أن التكامل بين نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يحقق الدقة في حساب تكاليف الإنتاج.

دراسة (عبد الدايم، 2014)، وطلعت الدور الذي يؤديه التكامل بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تحسين الدقة في قياس التكلفة والذي ينعكس بدوره على تعظيم قيمة كل من المنشأة والعميل. ولقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يؤدي دوراً مهماً في التغلب على مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات حيث يعتبر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة جميع التكاليف التي تحدث في تيار تدفق القيمة هي تكاليف مباشرة للتيار ويتم تحميلها على المنتجات وفقاً لمعدل تدفق المنتج داخل التيار الأمر الذي يساهم في تقييم ربحية كل منتج على حدة بالإضافة إلى ربحية التيار ككل.

دراسة (عيسى، ومحسن، 2015)، واستهدفت بيان مدى إمكانية تطبيق أساليب الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Production وكذلك المحاسبة الرشيقة Lean Accounting في المنشآت الصناعية في إقليم كردستان العراق (شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية) وتحديدًا تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC). وأشارت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق (VSC) قد ساهم في تبسيط الإجراءات المحاسبية وأزال بعض الأنشطة والعمليات التي لا تضيف قيمة وكذلك نظم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة. وأوصت الدراسة بأهمية تطوير الممارسات المحاسبية لكي تتلاءم مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

دراسة (شجاع، 2015) ودراسة (فايزة، عمر، 2018)، وركزتا على تحليل الدور الذي تقوم به المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وذلك من خلال استخدام سلسلة القيمة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC). وكان من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسات أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة مثل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يلعب دوراً كبيراً في القضاء على الهدر والضياع وتخفيض التكاليف، مما كان له انعكاس على زيادة الأرباح والقضاء على الهدر والضياع في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

دراسة (عبد اللطيف، 2016)، وهدفت إلى تحديد إمكانية استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة والاستفادة من المعلومات الناتجة عنه لكي يمكن قياس العوائد التشغيلية والمالية للمنشآت الصناعية خلال مرحلة الانتقال لتطبيق مبادرات استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد بمصنع توشيبا العربي للغسالات. وتوصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن تطبيق المبادئ التي تستند عليها استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد يعزز ويحسن من مقاييس الأداء التشغيلية والتي تنعكس بدورها على تحسين المقاييس المالية.

دراسة (Pandya & Shah, 2016)، وركزت على توضيح الدور الذي تؤديه خرائط تدفق القيمة في تنفيذ الأنشطة الإنتاجية بأقل أخطاء أو فاقد ممكن في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وكان من أهم ما توصلت إليه أن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تمثل الاتجاه الاستراتيجي لزيادة الكفاءة والفعالية في أداء المنشآت، وأن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يعتبر نظاماً فعالاً في ظل تبني المنشآت مبادرات وممارسات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك لتحقيق كفاءة الأنشطة والعمليات الإنتاجية وتحديد المجالات الرئيسية لتخفيض أو القضاء على الهدر أو الفاقد مع إمكانية إجراء التحسينات المستمرة.

دراسة (عابدين ورشوان، 2018)، وبحثت مدى تأثير استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة على تطوير النظام المحاسبي وكذلك تقييم الأداء المالي في الشركات الصناعية العاملة بقطاع غزة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وتوصلت إلى أن استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة كأداة من أدوات المحاسبة الرشيقة يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من خلال تبسيط الإجراءات وتخفيف حجم المعاملات والمساهمة الفعالة في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

دراسة (الزبيدي، 2018)، واستهدفت بيان إمكانية استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد الموجه بواسطة الزبون، أي من خلال مسارات/تيارات تدفق القيمة بهدف الاستجابة لرغبات العملاء كبديل لطرق التصنيع التقليدية ومعالجة نواحي القصور في طرق تحديد ومراقبة التكاليف التقليدية. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن تبني المنشآت لمفهوم القيمة يؤثر بشكل مباشر على نمط تدفق الأعمال والعلاقات بين الأقسام الداخلية، وينعكس ذلك وبشكل مباشر على طرق تحديد ومراقبة التكاليف من خلال الحاجة إلى معلومات تكاليفية.

دراسة (البياتي، 2018)، وتناولت مدى إمكانية الاستفادة من نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في تحقيق خفض في التكاليف في الشركات الصناعية العراقية. وقد توصلت إلى نتيجة مهمة، مفادها أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يؤدي إلى تحديد المجالات الرئيسية لتخفيض أو القضاء على الهدر أو الفاقد مع إمكانية إجراء التحسينات المستمرة وكذلك تبسيط الإجراءات وتخفيض تكلفة أداء العمليات.

دراسة (فودة وآخرون، 2019)، وهدفت إلى بيان أثر استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المصرية. وقد توصلت إلى أن هناك تأثير لاستخدام نظام تكاليف تدفق القيمة على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق خفض التكلفة وكذلك تحسين الجودة، وتحقيق الرضاء للعملاء فضلاً عن التخلص من الهدر والفاقد في العملية الإنتاجية، وتخفيض وقت الانتظار والتسليم والحركة في العملية الإنتاجية.

### ثالثاً - دراسات مرتبطة بالعلاقة بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة

دراسة (Villena et al., 2011; Sundram et al., 2011; Ofileanu, 2015; Ahakchi et al., 2012; Xu et al., 2014)، وركزت على أنه للوصول إلى تكاليف خالية من الفاقد أثناء تيار تدفق القيمة، فإن الأمر يتطلب التعرف على المشكلات التي تعوق هذا التيار والبحث عن الوسائل التي من شأنها تحسين هذا التيار والتغلب على الانحرافات بهدف متابعة تدفق القيمة وسرعة الاستجابة للعملاء والتي تتجاوز الحدود التنظيمية للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد وفي إطار إدارة تكاليف السلسلة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وتوصلت هذه الدراسات إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً مهماً في تحقيق ذلك بمشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد من مشتريين وموردين.

دراسة (Kumer & Kumer, 2016; Vinodh et al., 2015)، وتوصلت إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً مهماً في تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة من خلال ما يقوم به هذا الأسلوب من دور في التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في تيار تدفق القيمة ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

دراسة (Elgibale, 2014)، وتوصلت إلى أن هناك علاقة طردية بين تطبيق المنشآت للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وبصفة خاصة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة، وتطبيقها لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأدوات لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، حيث تمكن هذه الأساليب المنشآت من تبادل المعلومات التكاليفية الخاصة بالمنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد وذلك في حالة اعتماد المنشآت على بعضها البعض لتحقيق منافع مشتركة، مما يمكن من التحديد الدقيق لتكاليف المنتج وتدعيم عمليات اتخاذ القرارات من جانب الأعضاء في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

دراسة (غالي، 2017)، وهدفت إلى تقييم فعالية أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وكذلك تقييم ملائمة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تحقيق متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، هذا بالإضافة إلى طرح رؤية جديدة بشأن كيفية الاستفادة من أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تدعيم نظام تكاليف تيار تدفق القيمة. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج، كان من أهمها أن هناك أهمية كبيرة للمعلومات المستمدة من إدارة تكلفة تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد نظرا للدور الكبير الذي يساهم به أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في توفير معلومات تكاليفية أثناء تيار تدفق القيمة الذي يبدأ من مرحلة البحث والتطوير حتى مرحلة تسليم المنتج للعميل وذلك من خلال التخلص من الفاقد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

وباستقراء الدراسات السابقة، توصلت الباحثة لجملة من النتائج، ويتمثل أبرزها فيما يلي:

- 1- اتفقت العديد من الدراسات على أهمية الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق التعاون وتعزيز المزايا التنافسية بين أعضاء سلسلة التوريد وأن تفعيل تطبيقه يؤدي إلى استقرار وتنمية علاقات التعاون الاستراتيجية فيما بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد.
- 2- تمثل علاقات الشراكة الظاهرة الشائعة في عالم الأعمال، ويتمثل نجاحها في الالتزام والتعاون والثقة المتبادلة بين أطرافها في سلسلة التوريد وهو الأمر الذي يتطلب استخدام أساليب وأدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية التي من شأنها مساعدة أطراف الشراكة في سلسلة التوريد على تخفيض التكاليف وكذلك تحسين الأداء وزيادة مقدرتهم على خدمة العملاء من خلال زيادة القيمة المقدمة لهم.
- 3- ركزت معظم الدراسات السابقة على استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة دون غيره باعتباره أداة من أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في سبيل تخفيض التكلفة اقترانا بتعزيز المركز التنافسي للمنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد. في حين أن التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، باعتباره أداة من أدوات المحاسبة الرشيقة، قد يعزز ويدعم من مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية مما يحسن من آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة لكل منشأة من المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد وكذلك لسلسلة التوريد ككل.
- 4- رغم تعدد الدراسات في مجال أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية إلا أن هناك عدم استقرار على المستويين العلمي أو الأكاديمي على إطار محدد لإدارة تكاليف سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وقد يرجع ذلك إلى حداثة بيئة العلاقات المتبادلة بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد.
- 5- توصلت بعض الدراسات، وفي إطار التكامل بين فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد وممارسات سلسلة التوريد، إلى أن التكامل المستهدف يساعد على توفير المعلومات عن الأنشطة التي من شأنها إضافة قيمة والأخرى التي لا تضيف قيمة وكذلك تمكين المنشأة من التحسين المستمر في ضوء احتياجات ورغبات العملاء والقيمة من وجهة نظر العميل. وفي هذا السياق اتفقت العديد من الدراسات على أن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يسعى إلى تحقيق مبادئ بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك من خلال القضاء على كل ما هو غير ضروري داخل تيار تدفق القيمة وتحسين العمليات التشغيلية داخل التيار.
- 6- رغم أن الإسهامات القيمة التي قدمتها الدراسات السابقة والتي ساعدت في بلورة الإطار النظري للبحث إلا أنها قد افتقدت الصورة التكاملية الشاملة لتنسيق الأنشطة والعمليات والتكامل بين الأساليب والأدوات في سبيل تحقيق التناغم بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وذلك لتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وبالتالي فإن أهم ما يميز الدراسة الحالية، أنه على الرغم من أن الدراسات السابقة قد حققت تقدماً ملحوظاً وإسهامات قيمة في مجال الإفصاح عن المعلومات التكاليفية من خلال استخدام وتطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وذلك في البيئة الأجنبية، إلا إنه ما زال هناك بعض الفجوات البحثية في هذا المجال والتي يمكن دراستها في البيئة المصرية، وتتمثل في مدى توافق تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وأثر استخدام هذا الأسلوب في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لمساعدة أطراف الشراكة في سلسلة التوريد على تخفيض التكاليف وتحسين الأداء وزيادة مقدرتها على خدمة العملاء من خلال زيادة القيمة المقدمة لهم، وتحقيق الاستقرار والتنمية في علاقات التعاون فيما بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد ويحفز على مشاركة وتبادل المعلومات التكاليفية. بالإضافة إلى ذلك، فإنه - في حدود علم الباحثة - لا توجد دراسات تناولت وبشكل مباشر العلاقة التأثيرية والتكاملية بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وانعكاساتها على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لتحسين التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في بيئة الأعمال المصرية، مما يتطلب تطوير لنظم معلومات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من خلال تبني أدوات محاسبية ملائمة لاستراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد تساهم في توفير معلومات ملائمة تؤدي إلى تحسين وإضافة قيمة للمنشأة.

### مشكلة الدراسة

في ظل صعوبة التكيف مع بيئة الأعمال بوضعها الراهن، ونظراً لأهمية التكيف أو التجاوب مع المستجدات والتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال الحالية، برزت أهمية الارتباط بين المنشآت بعلاقات شراكة وتحالفات استراتيجية تحت مسمى سلسلة التوريد بغرض تخفيض التكلفة وتحسين الأداء لأطراف السلسلة. ويتطلب ذلك معلومات تفصيلية دقيقة وملائمة وفي الوقت المناسب، ويقع عبء توفير تلك المعلومات على عاتق نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وغالباً ما تتولى المنشأة الرئيسية قيادة جهود التنسيق والتطوير لجميع مفردات السلسلة لكي يمكن تحقيق استراتيجية مشتركة لجميع أعضاء السلسلة تعود بالنفع عليهم (Boute et al., 2015; Alenius et al., 2016).

ومع تنامي أهمية التوجه نحو تبني مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية كأحد الأساليب الاستراتيجية في مجالات خفض التكلفة وزيادة القيمة وذلك من قبل أعضاء سلسلة التوريد وكمدخل منظم لتنسيق برامج خفض التكلفة على امتداد سلسلة التوريد، ومساعدة المنشأة الرئيسية ومورديها على تطوير الجهود المشتركة لخفض التكلفة، تزايدت الحاجة إلى توفير معلومات محاسبية تساهم في تحقيق هذا التوجه وتجاوبت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع ذلك من خلال عدة أساليب مستحدثة - منها أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد التقنيات المرتبطة بسلسلة التوريد والذي يندرج تحت مظلة نظم إدارة التكاليف الاستراتيجية - تركز على الاهتمام بالمنظور الخارجي وعدم التقيد بالحدود التنظيمية للمنشأة في سبيل إدارة التكلفة استراتيجياً والتخطيط لها والتي تستند إلى تخفيض التكلفة من خلال توفير معلومات عن تكلفة أداء الأنشطة بالمنشأة الرئيسية والموردين بالإضافة إلى التكلفة التي تنشأ عن علاقات التفاعل بين المنشأة الرئيسية ومورديها وعملائها وتحليل تلك المعلومات لتحديد الفرص المحتملة لتحسين كفاءة المعاملات بين أعضاء السلسلة والتي تنعكس على تخفيض التكلفة والاستجابة السريعة للمتغيرات والمستجدات التي تحدث في بيئة الأعمال (Ellstrom & Larsson, 2017; Sohn et al., 2015).

وعلى الرغم من أهمية أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في إدارة تكاليف سلسلة التوريد وكأداة من أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد إلا أن الدراسات التجريبية في هذا المجال - في حدود علم الباحثة - تعتبر محدودة. ولسرية وحساسية بيانات التكلفة الخاصة بالشركات تعرضت القليل من الدراسات لبحث كيفية عمل هذا الأسلوب، ومع العمل على تفادي المخاطر المصاحبة لتطبيقه. بالإضافة إلى ذلك فإنه لا توجد مبادئ توجيهية كافية لدعم تنفيذه من قبل المديرين على نحو فعال (Zahraee, 2016).

وعلى ضوء ما سبق ترى الباحثة أن هناك مشكلة أساسية تواجه معظم المنشآت وهي تمثل الباعث لهذه الدراسة، وتتمثل في كيفية الاستفادة من التطورات التي تحدث في نظم إدارة التكاليف والتطورات العالمية في وسائل الاتصال ونظم المعلومات، والتي تساعد في تحقيق الممارسات التي من شأنها تحقيق التعاون والتكامل بين منشآت الأعمال. وبشكل أكثر تحديداً، إلى أي مدى يؤثر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تعزيز مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة؟

## أهمية الدراسة

يكتسب هذا البحث أهميته العلمية والتطبيقية من خلال ما يلي:

- 1- أهمية وضرة استخدام المنشآت أساليب واستراتيجيات حديثة ومتقدمة لخفض التكلفة مع الحفاظ على قيمة المنتج، وتمثلت أحد هذه الاستراتيجيات في مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والدور الذي يمكن أن يلعبه التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وذلك من خلال تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.
- 2- يعد هذا البحث امتداداً لأدبيات الفكر المحاسبي التي اهتمت بدراسة ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، حيث تعتبر تلك الممارسات أحد الموضوعات الحديثة التي تشغل اهتمام المحاسب الإداري والتي لم تلق الدراسة الكافية من جانب الأكاديميين، وسوف يظل هذا الموضوع محور اهتمامهم في المستقبل لما له من أثر على تحسين أداء المنشآت وتدعيم قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والإقليمية والعالمية.
- 3- المساهمة في تعزيز الجانب المعرفي عن ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة كأدوات لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية من خلال تشكيل قاعدة معلوماتية ومعرفية للقطاعات التي تهتم بهذا الموضوع.
- 4- يساهم هذا البحث في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتكاليف عبر الحدود التنظيمية ودعم الشفافية في الإفصاح عن بيانات التكلفة الأمر الذي سيؤدي إلى تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة من خلال زيادة فعالية مخرجات نظام محاسبة التكاليف وبما ينعكس على الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المشاركة عبر سلسلة التوريد.
- 5- تساعد الدراسة على تعزيز بيئة العمل التعاوني الاستراتيجي بين المنشآت عبر سلسلة التوريد من خلال تبادل المعلومات التكاليفية عبر استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وبما يعود بالنفع والفائدة على جميع المنشآت المشاركة في سلسلة التوريد من خلال تبني هذه الممارسة، وكذلك توجيه الفكر المحاسبي لمزيد من الدراسات حول أساليب إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ومدى ملاءمتها لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- 6- تساعد نتائج الدراسة المسؤولين في المنشآت محل الدراسة على فهم أوضاع مدى استخدام كل من أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم أعمال وممارسات مدخل التكلفة عبر الحدود التنظيمية والاستفادة من الآثار الإيجابية الناتجة عن ذلك والتي تساهم في تحقيق أهداف وتطلعات هذه المنشآت وبما يمكن أن تلبى الاحتياجات الإدارية والمحاسبية في البيئة التنظيمية التي تعمل فيها وبما يحقق لها ميزة تنافسية تدعم استقرارها في بيئة الأعمال.

## أهداف الدراسة

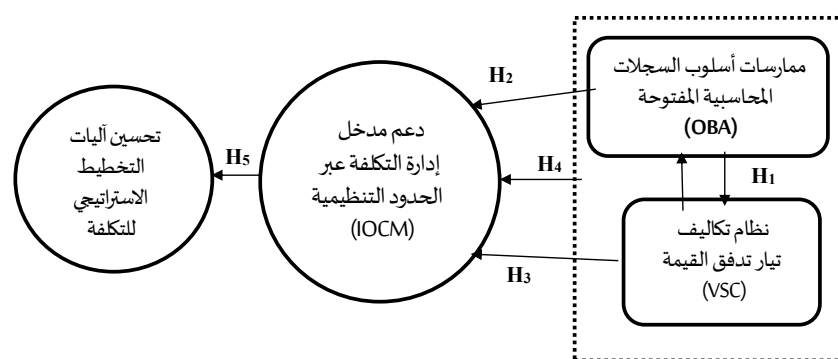
يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في تقديم رؤية مستقبلية حول دور تقنيات المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي وذلك للكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. ويتحقق الهدف الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- اختبار وتحليل أهم الممارسات وكيفية الاستفادة من تفعيل استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في أعمال وممارسات المنشآت المشاركة في سلسلة التوريد ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وكذلك تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في بيئة الأعمال المصرية.
- 2- توضيح أهمية نظام تكاليف تيار تدفق القيمة واستخدامه في تحديد ومراقبة التكاليف في ظل البيئة الديناميكية المعاصرة وبيان مدى ملائمة هذا النظام للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية مع تحديد الآثار المترتبة على التطبيق.
- 3- تقييم مدى فعالية كل من أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم مبادرات استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، والاستفادة من المعلومات المرتبطة بهما لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في علاقات الشراكة بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد.

4- تقديم دليل ميداني عن دور تقنيات المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي وذلك للكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

## فرضيات الدراسة

- تم صياغة فروض البحث بحيث توضح العلاقات التي سيتم اختبارها بين متغيرات البحث وذلك على النحو التالي:
- **الفرض الأول ( $H_1$ ):** «توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد».
- **الفرض الثاني ( $H_2$ ):** «تؤثر ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد».
- **الفرض الثالث ( $H_3$ ):** «يؤثر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد».
- **الفرض الرابع ( $H_4$ ):** «يؤثر التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية».
- **الفرض الخامس ( $H_5$ ):** «يؤثر مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة».



الشكل رقم (1): الإطار النظري المقترح للدراسة

## الإطار النظري المقترح

يوضح الشكل رقم (1) الإطار النظري المقترح للدراسة، والعلاقات بين المتغيرات والتي تم بناء فروض البحث على أساسها. حيث وضعت هذه الدراسة رؤيتها من خلال أثر التكامل بين استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم

مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، وذلك من خلال دراسة ميدانية على منشآت الأعمال المصرية. ويقترح هذا الإطار وجود علاقة إيجابية بين نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

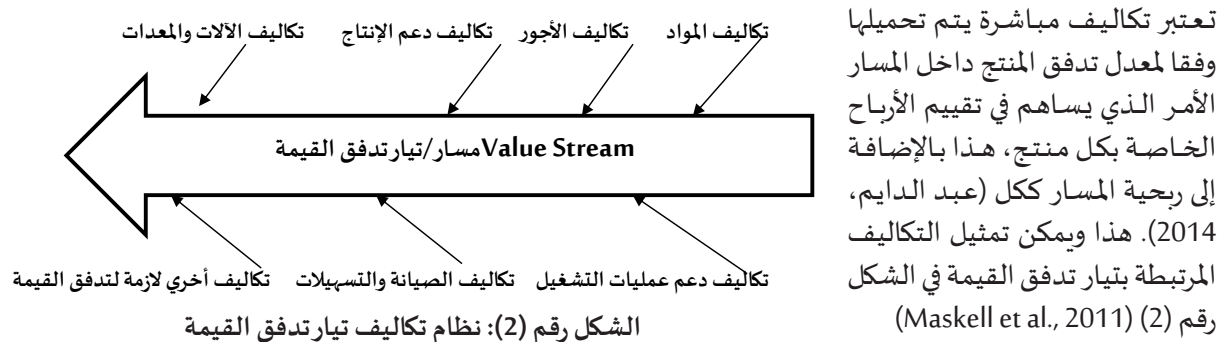
كما يقترح الإطار النظري أن التكامل بين نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يؤدي إلى دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وأن ذلك يؤدي إلى تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

## الإطار المفاهيمي لنظام تكاليف تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

في إطار سعي العديد من المنشآت لمواجهة التحديات وتعزيز مركزها التنافسي، اتجهت إلى إتباع فكر ومبادئ الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Production الذي يعتبر من أهم الاستراتيجيات التي تسعى نحو تخفيض التكاليف وترشيد استخدام الموارد والحد من الإسراف والفاقد مما ينتج عنه إنتاج منتجات ذات جودة عالية بأقل التكاليف وبأسعار تنافسية والوفاء باحتياجات ومتطلبات العملاء بسرعة كبيرة (الجندي، 2010).

طريقة تكاليف تيار تدفق القيمة من الطرق المستحدثة في نظام التكاليف والتي تهدف إلى المساعدة في تكوين القيمة للعملاء من خلال تتبع التكاليف الفعلية على مسارات القيمة بدلاً من تخصيصها على المنتجات والخدمات والأقسام. وقد اعتمد على تيار تدفق القيمة الذي يتضمن جميع الأنشطة المطلوبة واللازمة لخلق القيمة للعملاء من خلال تحسين دقة

قياس التكاليف الخاصة بالإنتاج (Arora, 2014). وهنا يتم قياس وحساب تكاليف تيار تدفق القيمة بصورة دورية، ولا يتم الاعتراف بالفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة حيث إن جميع التكاليف التي تقع في حدود نطاق تيار أو مسار القيمة



- يتضح من شكل (2) أن التكاليف المرتبطة بتيار تدفق القيمة تتمثل فيما يلي (McVay et al., 2013; Debusk & Debusk, 2014):
- 1- تكاليف المواد الفعلية المستخدمة بواسطة تيار تدفق القيمة Material Cost، ويتم حسابها طبقاً لنمط المشتريات خلال كل أسبوع والذي يتوقف على درجة ومستوى ثبات المخزون من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل.
  - 2- تكاليف الأجور Employee Cost، والتي تتمثل في مجموع الأجور التي تم دفعها للعاملين، والتي يتم تحديدها من واقع كشوف الأجور للعاملين بتيار تدفق القيمة.
  - 3- تكاليف التشغيل الخارجية Outside Processing Cost والتي يتم حسابها بمقدار المدفوعات للطرف الخارجي عند إتمام عملية التشغيل في كل فترة.
  - 4- تكاليف الآلات والمعدات Machine Cost، والتي تتمثل في تكلفة الإهلاك للآلات، هذا بالإضافة إلى تكلفة قطع الغيار والمهمات.
  - 5- تكاليف الصيانة والتسهيلات Facilities Cost، والتي تتمثل في الإيجارات والإصلاح والصيانة والخدمات والمرافق كخدمات الأمن والحراسة، وغيرها.
  - 6- تكاليف دعم عمليات التشغيل Support/ Sustaining Cost، وتتمثل في التكاليف غير المباشرة مثل التكاليف الإدارية وتكاليف المشرفين وإدارة الموارد البشرية وجدولة الإنتاج.. إلخ.
  - 7- تكاليف أخرى Other Cost، وتتضمن تلك التكاليف التجهيزات المكتبية والأدوات والمعدات وتكاليف السفر.. إلخ من التكاليف المباشرة والتي يتم تخصيصها مباشرة على مسار أو تيار تدفق القيمة.

وبالتالي فطبقاً لنظام تكاليف تيار القيمة تكون جميع التكاليف التي تقع في حدود نطاق تيار أو مسار القيمة تعتبر تكاليف مباشرة وذلك إذا كانت هناك علاقة واضحة تحكمها علاقة السبب والنتيجة فيما بين التكاليف والأنشطة، أما إذا لم تتوافر هذه العلاقة نظراً لأنها تحدث خارج إطار المسار أو تيار تدفق القيمة ولا تساهم في توفير معلومات مفيدة للإدارة فإنه غالباً ما يتم معاملة تلك التكاليف والتي يصعب ربطها بتيار تدفق القيمة على أنها تكاليف مدعومة للمنشأة وتؤثر على نتائج الأعمال بالكامل دون الحاجة إلى تخصيصها، ومن أمثلة ذلك التكاليف الإدارية (Maskell et al., 2011).

### تحليل العلاقة التآثرية والتكاملية بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وانعكاساتها على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

تعتبر نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المصدر الرئيسي لتوفير المعلومات المالية وغير المالية لتفعيل استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد على امتداد جميع المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد وما تتضمنه من تيارات تدفق القيمة وذلك لتدعيم عملية اتخاذ القرارات وإحكام الرقابة على العمليات وذلك عند حدوث تجاوزات في الأداء، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية وبشكل فوري وسريع، نظراً لأن استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد لا تتوقف فقط على نظام الإنتاج بل إن الأمر يمتد إلى جميع المجالات التي يتم ممارستها في المنشأة. (النعمي، البكري، 2013؛ Blocher et al., 2013)

والجدير بالذكر أن عملية تكوين القيمة المقدمة للعميل لا تقتصر فقط على الحدود التنظيمية للمنشأة، بل إنها تتجاوز تلك الحدود (Sundram, et al., 2011; Villena et al., 2011)، وأن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب

دورًا فعالاً في عملية تكوين القيمة وذلك من خلال ما يوفره من معلومات تكاليفية في إطار العلاقة التعاونية الاستراتيجية بين الأعضاء في سلسلة التوريد (Xu et al., 2014). بالإضافة إلى ذلك فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) يلعب دورًا مهمًا في نجاح الممارسات التي تتم في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Production وذلك من خلال تنظيم تدفق الموارد الإنتاجية اللازمة لعمليات التشغيل من حيث إزالة القيود ونقاط الاختناق التي ترتبط بتدفق المواد أثناء مسار أو تيار تدفق القيمة، نظرًا لأن مرحلة تصميم وتطوير المنتج (مراحل ما قبل الإنتاج) تعتبر مجالاً رئيسياً يتم فيه تعزيز جهود خفض التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد وذلك من خلال مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في ضوء متطلبات تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة من حيث توافر الثقة بين الموردين والعملاء، وإفصاح الموردين عن المعلومات التكاليفية الخاصة بهم، والتعاون المشترك بين العملاء والموردين لإدارة التكاليف والعمل على تخفيضها، فضلاً عن استخدام الحوافز التي تشجعهم على الإفصاح عن المعلومات التكاليفية الخاصة بهم (متولي، 2014؛ Sohn et al., 2015).

هذا ويتحقق من تفعيل أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة العديد من النتائج الإيجابية لسلسلة التوريد الخالية من الفاقد Lean Supply Chain (LSC) ودعم ممارسات تطبيق التصنيع الخالي من الفاقد وذلك من خلال المشاركة الفعالة للموردين مع المشتريين عبر سلسلة التوريد في تنفيذ الابتكارات أو التحسينات في ضوء احتياجات وتفضيلات العملاء. حيث تتطلب الإدارة الفعالة لسلسلة التوريد الخالية من الفاقد تنظيم وتنسيق تدفق المعلومات والخدمات والمنتجات بين أعضاء سلسلة التوريد لدعم ممارسات تطبيق التصنيع الخالي من الفاقد. ويتحقق ذلك من خلال خرائط تيار تدفق القيمة Value Stream Mapping والتي بمقتضاها يتم تحليل الأنشطة والعمليات الإنتاجية وتحديد ما تتضمنه من أنشطة وعمليات لا تضيف قيمة خلال تيار تدفق القيمة ووضع الاستراتيجيات اللازمة للقضاء عليها والتخلص من العوامل التي لا تؤثر بالإيجاب أو تعوق سرعة وكفاءة تدفق المنتج في مسار تدفق القيمة (سلطان، 2016).

## منهج الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهج «الوصفي التحليلي»؛ لتحليل ووصف الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في إدارة تكاليف سلسلة التوريد وكأداة من أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وكأحد الأساليب الاستراتيجية في مجالات خفض التكلفة وزيادة القيمة. وفي ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفروضة، فإنه سوف يتم إتباع المنهجين الاستقرائي والاستنباطي:

- المنهج الاستقرائي: وذلك من خلال دراسة واستقراء وتقييم ما ورد بالأدب المحاسبي وكذلك شبكة المعلومات الدولية من بحوث ودراسات محاسبية عربية منها والأجنبية والتي تناولت متغيرات البحث وكذلك تم استخدام المراجع الرصينة وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة وبناء الجوانب النظرية والفلسفية لهذا البحث.
- المنهج الاستنباطي (الاستدلالي) فهو الذي يعتمد على تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال استخدام قائمة استقصاء لقياس واقع الممارسة العملية، وتتضمن هذه القائمة عناصر لقياس عددا من المتغيرات وبما يحقق أهداف البحث ويختبر الفروض التي تم صياغتها، وتحليل نتائجها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

## مجتمع وعينة الدراسة

تقوم الدراسة الميدانية على أخذ عينة من شركات تصنيع الأدوية المصرية والذي يبلغ عددها 32 شركة تابعة للشركة القابضة للأدوية والكيماويات والمستلزمات الطبية، ومنها ثماني شركات تنتمي لقطاع الأعمال العام، 24 شركة تنتمي للقطاع الخاص والاستثماري وذلك طبقاً لإحصائيات مركز التخطيط والسياسات الدوائية. وتنوع أفراد العينة بين محاسبي التكاليف، والمحاسبين الإداريين، ومديري الإنتاج والعمليات، ومديري المشتريات، وكذلك مديري البحوث والتطوير. ولقد تم توزيع قوائم الاستقصاء على عدد 18 شركة تبين أنها تنتمي إلى سلاسل توريد منها 10 شركات تعمل في مجال صناعة الأدوية، و8 شركات تعمل في مجال الصناعات المغذية لصناعة الأدوية ويظهر فيها مظاهر التكامل والتوريد وتتوافر بها مقومات/ ممارسات تتناسب مع طبيعة مشكلة البحث وأهدافه. ويوضح الجدول رقم (1) عينة البحث وحجم استمارات الاستقصاء الموزعة عليهم والمستلمة منهم ونسبتها:

واستنادا على بيانات الجدول رقم (1) فإن الباحثة ترى أن معدل الاستثمارات الصحيحة يمكنها من الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها.

## تصميم أداة الدراسة وأساليب جمع البيانات

تعتمد الدراسة على قائمة استقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف تلك الدراسة؛ نظرا لأن أسلوب الاستقصاء يعتبر من أفضل أساليب التطبيق في مجال البحوث الوصفية والدراسات الميدانية التي تتميز موضوعاتها بالحدثة وندرة التطبيق. لذا فإنه لتحقيق أهداف البحث تم تصميم وإعداد قائمة استقصاء تضمنت اسم البحث وأهدافه وبعض التعريفات التي يحتاجها القائم بملء القائمة، ولقد تم تصميم وإعداد

**جدول رقم (1)**  
**خصائص واستجابة فئات الدراسة**

| فئات الدراسة           | عدد الاستمارات الموزعة والمرسلة إلى فئات العينة | الاستمارات الواردة ونسبة الاستجابة |       | الاستمارات الصحيحة الصالحة للتحليل الإحصائي |       |
|------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------|-------|---------------------------------------------|-------|
|                        |                                                 | عدد                                | %     | عدد                                         | %     |
| محاسب التكاليف         | 62                                              | 55                                 | 71,88 | 50                                          | 91,90 |
| محاسب إداري            | 34                                              | 30                                 | 24,88 | 27                                          | 90    |
| مدير الإنتاج والعمليات | 32                                              | 29                                 | 63,90 | 24                                          | 76,82 |
| مدير المشتريات         | 21                                              | 18                                 | 71,85 | 15                                          | 33,83 |
| مدير البحوث والتطوير   | 18                                              | 16                                 | 89,88 | 14                                          | 5,87  |
| الإجمالي               | 167                                             | 148                                | 62,88 | 130                                         | 84,87 |

قائمة استقصاء أولية واختبارها من خلال توزيعها على بعض من مديري إدارات الإنتاج والمشتريات ومديري البحوث والتطوير والمحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف ببعض المنشآت الصناعية وأعضاء هيئة التدريس من المتخصصين في المحاسبة الإدارية والتكاليف. وقد أسفرت النتائج عن إجراء بعض التعديلات وإعادة صياغة بعض عناصر القائمة وذلك للوصول إلى مفاهيم مشتركة.

هذا وقد تضمنت قائمة الاستقصاء خمسة أجزاء، تناول الجزء الأول منها معلومات عامة حول عينة البحث للتأكد من اهتمامهم ومعرفتهم بموضوع البحث. وعرض الثاني منها بعض التعريفات التي يحتاجها وحدة المعاينة، ثم تناول الثالث منها ثماني عبارات في سياق تشخيص أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، بينما تناول الرابع سبع عبارات لقراءة أبعاد ومدى تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة. في حين تناول الجزء الخامس أحد عشرة عبارات في سياق تشخيص آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وقد تناول الجزء السادس عشرة عبارات لأثر التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. إضافة لستة عبارات حول انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة. وقد تم الاعتماد على أسلوب المقابلات الشخصية لكي يتم توضيح بعض المفاهيم التي تضمنتها قائمة الاستقصاء وذلك لضمان الفهم الصحيح للمستقصي منه لموضوع البحث وضمان سلامة الردود.

## أساليب تحليل البيانات

اعتمدت الدراسة في التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). ولقد تطلب تحليل البيانات واختبار الفروض تطبيق الأساليب الإحصائية التالية:

- **الأساليب الإحصائية الاعتمادية Reliability Statistics:** وهي التي تهتم بمدى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء ومدى إمكانية تعميم النتائج التي تم التوصل إليها وذلك على المجتمع من خلال إجراء اختبارات معامل الثبات. ولقد تم الاعتماد على معامل كرونباخ ألفا ومعامل الصدق الذاتي، وذلك لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة.
- **الأساليب الإحصائية الوصفية Descriptive Statistics:** وهي التي تعنى بإعطاء معلومات عن خصائص البيانات التي تخضع للتحليل الإحصائي بهدف تحديد السمات والخصائص والاتجاهات الخاصة بعينة البحث نحو الفروض التي وضعت لكي يمكن اختبار مدى صحتها. وذلك اعتمادا على النسب المئوية، والمتوسطات، والانحرافات المعيارية. وذلك لتحويل الإدراكات الوصفية التي حددتها الإجابات على أسئلة قائمة الاستقصاء إلى قيم كمية يمكن إخضاعها إلى التحليل الإحصائي. والانحراف المعياري لقياس درجة التشتت في آراء المستقصي منهم لكل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء.

- الأساليب الإحصائية الاستدلالية **Inferential Statistics**: وهي التي تعنى بإعطاء نتائج إحصائية يتم بموجبها قبول أو رفض فروض البحث، هذا بالإضافة إلى تحديد مستويات الثقة والمعنوية في ضوء حجم العينة ونمط توزيع المجتمع ونوع البيانات، ومن هذه الأساليب:
  - اختبار كولموجوروف - سمرنوف: لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
  - تحليل التباين أحادي الاتجاه: لاختبار الدلالة الإحصائية للفروق بين المتوسطات الحسابية لآراء فئات الدراسة حول المتغيرات.
  - اختبار T- Test لعينة واحدة: لاختبار مستوى الدلالة الإحصائية لمتغيرات البحث، ولتحليل وجهة نظر مفردات العينة تجاه كل متغير من متغيرات الدراسة، وذلك عند مستوى معنوية 5%، وهو ما يعكس مستوى ثقة 95%.
  - اختبار معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor وذلك باستخدام مقياس Collinearity لكي يمكن التأكد من عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي بين متغيرات البحث.
  - معامل ارتباط بيرسون: لوصف قوة واتجاه علاقة الارتباط بين متغيرات البحث، وللتأكد من عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة. وكذلك تحليل الانحدار المتعدد.
  - معامل التحديد المصحح: لمعرفة القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، واختبار (ف) F-Test لمعرفة مدي معنوية نموذج الانحدار ككل.

## نتائج التحليل الإحصائي واختبارات فروض البحث

اعتمد تحليل نتائج الدراسة على مرحلتين بدأت بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، ثم تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض، وفيما يلي تحليل لهذه المراحل:

### أولاً- تحليل صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي

#### 1- اختبار معاملي الثبات والصدق لأداة الدراسة

تم إجراء العديد من الاختبارات لفحص صدق وثبات أداة الدراسة. فمن أجل إثبات صدق الشكل والمحتوى Face & Content Validity فقد تم عرض قائمة الاستقصاء الأولية على بعض من مديري إدارات الإنتاج والمشتريات ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين ومديري البحوث والتطوير ببعض المنشآت الصناعية وأعضاء هيئة التدريس من المتخصصين في المحاسبة الإدارية والتكاليف وطلب منهم التعليق على التنسيق ومدى ملائمة الأسئلة واقتراح أي سؤال يعتقدون أنه يجب أن يكون ضمن أسئلة قائمة الاستقصاء.

ولقد تم إجراء بعض التعديلات بناء على ملاحظات المحكمين أدت إلى تحسين مستوى وضوح أسئلة قائمة الاستقصاء.

ولقد قامت الباحثة باستخدام معاملي قياس الثبات والصدق وذلك من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) مع مراعاة ألا تقل نسبة معامل الثبات عن 50% لكي تكون نسبة مقبولة، هذا بالإضافة إلى استخدام معامل الصدق الذاتي والذي يعبر عن مدى التناسق الداخلي للعبارة الواردة في قائمة الاستقصاء ومدى مصداقية البيانات التي تم الحصول عليها من العينة وأنها تعبر عن مجتمع البحث. وكانت النتائج كما يوضح الجدول رقم (2).

يتبين من بيانات الجدول رقم (2) أن معاملات الثبات والصدق مقبولة حيث كانت أقل قيمة مسجلة لمعامل الثبات

#### جدول رقم (2)

##### نتائج قياس معاملي الثبات والصدق لعبارة قائمة الاستقصاء

| المتغيرات (Variables)                                                                                                                                                        | عدد العبارات (N. of Items) | معامل الثبات (معامل ألفا كرونباخ) | معامل الصدق الذاتي* |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|---------------------|
| أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)                                                                                                                        | 8                          | 0.863                             | 0.929               |
| أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)                                                                                                                                     | 7                          | 0.705                             | 0.840               |
| آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد                                                                                             | 11                         | 0.792                             | 0.898               |
| التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)                                                                                         | 10                         | 0.886                             | 0.941               |
| انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة | 6                          | 0.933                             | 0.966               |
| على مستوى قائمة الاستقصاء ككل                                                                                                                                                | 42                         | 0.829                             | 0.911               |

\* الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

### جدول رقم (3)

#### نتائج قياس الصدق البنائي لعبارات قائمة الاستقصاء

| المتغيرات<br>(Variables)                                                                                                                                                     | عدد<br>العبارات<br>N. of<br>Items | معامل<br>ارتباط<br>بيرسون<br>Sig. (P.<br>Value) | قيمة<br>الاحتمال<br>Sig. (P.<br>Value) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------------|----------------------------------------|
| أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)                                                                                                                        | 8                                 | 0.798                                           | 0.000                                  |
| أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)                                                                                                                                     | 7                                 | 0.752                                           | 0.000                                  |
| آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد                                                                                             | 11                                | 0.881                                           | 0.000                                  |
| التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)                                                                                         | 10                                | 0.802                                           | 0.010                                  |
| انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة | 6                                 | 0.798                                           | 0.000                                  |

والدرجة الكلية لقائمة الاستقصاء. ويوضح ذلك الجدول رقم (3):

يتضح من الجدول رقم (3) أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور قائمة الاستقصاء دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك تعتبر جميع محاور قائمة الاستقصاء صادقة لما وضعت لقياسه.

## 2- اختبار التوزيع الطبيعي Normal- Distribution Test

### جدول رقم (4)

#### نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov – Smirnov Test (K-S)

| المتغيرات<br>(Variables)                                                                                                                                                     | قيمة<br>الاختبار<br>Sig. (K-S)<br>قيمة (Z)<br>Sig. (P. Value) | قيمة<br>الاختبار<br>Sig. (K-S)<br>قيمة (Z)<br>Sig. (P. Value) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة                                                                                                                              | 1.231                                                         | 0.075                                                         |
| أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة                                                                                                                                           | 1.109                                                         | 0.366                                                         |
| آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد                                                                                                    | 1.412                                                         | 0.162                                                         |
| التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية                                                      | 1.262                                                         | 0.132                                                         |
| انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة | 1.320                                                         | 0.101                                                         |
| على مستوى قائمة الاستقصاء ككل                                                                                                                                                | 1.126                                                         | 0.063                                                         |

تم استخدام اختبار كولمغوروف-

سميرنوف Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، ولقد جاءت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (4):

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (4) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع متغيرات الدراسة وكذلك لكل متغير على حدة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي فإن توزيع البيانات لهذه المتغيرات يتبع التوزيع الطبيعي، ومن ثم يمكن استخدام الاختبارات المعملية لاختبار فروض البحث.

## ثانياً- تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض

لاختبار صحة فروض الدراسة أُجري تحليل ارتباط وتحليل انحدار للعلاقة بين متغيرات الدراسة باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS). وأسفر تحليل لبيانات الدراسة عن ظهور عدة نتائج سوف يتم عرضها هنا مع بيان مساهمتها في إثبات صحة الفروض التي قامت عليها هذه الدراسة، وذلك كالتالي:

### 1- تحليل آراء مفردات العينة تجاه متغيرات الدراسة

وهنا سوف يتم تحليل وجهة نظر مفردات العينة تجاه كل متغير من متغيرات الدراسة وذلك من خلال استخدام الإحصاء الوصفي واختبار T-Test طالما أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، ويوضح ذلك الجدول رقم (5)، الذي يتضح منه أن جميع قيم P-Value لكل متغير من متغيرات الدراسة أقل من 5%، وهذا يعني أن متوسط درجة الاستجابة لجميع متغيرات الدراسة تختلف جوهرياً عن درجة الحيادية وهي (3) مما يشير إلى أن جميع مفردات العينة قد اتفقوا بشأن جميع متغيرات الدراسة وذلك لأن متوسط الرأي كان أكبر من (3). وعندما تم إجراء اختبار T-Test تبين أنه لا توجد فروق معنوية

جدول رقم (5)  
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار T  
لتقدير أفراد العينة لمتغيرات الدراسة

| المتغيرات<br>(Variables)                                                                                                                                                     | Mean | N  | Std. Deviation | T-Test | Sig. (P-Value) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|----|----------------|--------|----------------|
| أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة                                                                                                                              | 4.0  | 8  | 0.635          | 5.301  | 0.000          |
| أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة                                                                                                                                           | 3.65 | 7  | 0.717          | 6.022  | 0.000          |
| آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد                                                                                                    | 4.18 | 11 | 0.576          | 4.900  | 0.001          |
| التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة                                                                                                   | 3.89 | 10 | 0.492          | 8.040  | 0.000          |
| انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة | 4.26 | 6  | 0.504          | 7.915  | 0.000          |

المتداخل بين المتغيرات المستقلة، للتعرف على نوع وقوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة بهدف التأكد من عدم وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرات المستقلة. وقد تبين وجود ارتباط بين المتغيرات المستقلة، ولكن ليست ذات تأثير. ويوضح ذلك جدول رقم (6):

جدول رقم (6)  
مصفوفة الارتباط المتداخل بين المتغيرات المستقلة Correlation Matrix

| المتغيرات<br>(Variables)                                                             | أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) | أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC) | التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC) | آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)                                | -                                                     |                                          |                                                                                      |                                                                                  |
| أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)                                             | 0.132                                                 | -                                        |                                                                                      |                                                                                  |
| التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC) | 0.048                                                 | 0.204                                    | -                                                                                    |                                                                                  |
| آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد     | 0.189                                                 | 0.082                                    | 0.145                                                                                | -                                                                                |

يتضح من الجدول عدم وجود علاقات ارتباط ذات دلالة إحصائية (ارتباط متداخل) بين المتغيرات المستقلة وبعضها حيث كانت معاملات الارتباط أقل من (0.5). وللتأكد من استقرار معاملات الانحدار المتعدد لتلك المتغيرات فقد تم حساب الارتباط المتداخل باستخدام اختبار Variable Inflation Factor (VIF)، واختبار Condition Index (CI). حيث يفسر (VIF) نسبة التباين الفعلي إلى التباين في حالة عدم وجود ارتباط متداخل، فإذا كانت قيمة (VIF) أكبر من (10)، دل ذلك على وجود مشكلة الارتباط المتداخل. كذلك يقيس (CI) حساسية تقديرات الانحدار للمتغيرات البسيطة على البيانات، فإذا كانت قيمة (CI) أكبر من (30) دل ذلك على وجود مشكلة الارتباط المتداخل (Dielman, 2005). ويوضح الجدول رقم (7) نتائج اختبار الارتباط المتداخل للمتغيرات بواسطة اختباري (CI) و (VIF)

جدول رقم (7)  
ملخص نتائج اختبار الارتباط المتداخل للمتغيرات المستقلة بواسطة (CI) & (VIF)

| Variables                                                                        | Variable Inflation Factor (VIF) | Condition Index (CI) |
|----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|----------------------|
| أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة                                  | 2.645                           | 23.168               |
| أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة                                               | 1.600                           | 27.606               |
| التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة       | 3.072                           | 20.311               |
| آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد | 1.977                           | 18.094               |

بين آراء فئات الدراسة حول الاتفاق بشأن المتغيرات التي تناولتها الدراسة.

## 2- اختبار فروض الدراسة

لاختبار فروض الدراسة يتطلب الأمر أولاً التأكد من عدم وجود ارتباط متداخل بين المتغيرات أو عدم وجود ازدواج خطي بينها. ويشير الازدواج الخطي إلى وجود علاقة ارتباط قوية معنوية بين اثنين أو أكثر من المتغيرات (التفسيرية)، مما يؤثر على استقرار معاملات الانحدار إضافة لعدم توفر صفة اعتمادية لهذه المعاملات. وتم اختبار درجة الارتباط

يتضح من الجدول رقم (7) الذي يبين نتائج اختبار الارتباط المتداخل للمتغيرات المستقلة بواسطة اختباري (CI)، (VIF)، أنه لا توجد أي قيمة تشير إلى مشكلة التداخل الخطي، وبالتالي فإن نتائج نموذج الانحدار المتعدد ليست ناتجة عن وجود ارتباط متداخل بين المتغيرات المستقلة. ويشير ذلك إلى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل الانحدار. ولقد تم استخدام تحليل

الانحدار الخطى المتعدد لبيان طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة. ويوضح ذلك الجدول رقم (8):

جدول رقم (8)

نتائج تحليل الانحدار الخطى المتعدد لمتغيرات الدراسة على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

| المتغير التابع                                              |        |       | آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة                                                                                                   |  |  |
|-------------------------------------------------------------|--------|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| B                                                           | T      | .Sig  |                                                                                                                                     |  |  |
| 0.400                                                       | 11.990 | 0.000 | Constant a                                                                                                                          |  |  |
| 0.062                                                       | 10.218 | 0.000 | أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)                                                                               |  |  |
| 0.044                                                       | 12.201 | 0.000 | أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)                                                                                            |  |  |
| 0.039                                                       | 9.005  | 0.000 | التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)                                                |  |  |
| 0.080                                                       | 11.032 | 0.000 | انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية |  |  |
| R = 0.886 R <sup>2</sup> = 0.785 Adj.R <sup>2</sup> = 0.696 |        |       | Sig. = 0.000 F = 62.119                                                                                                             |  |  |

يتضح من الجدول أن قيمة معامل التفسير ( $R^2$ ) هو 0.785 وأن معامل التفسير المعدل (Adj.  $R^2$ ) قد بلغت (0.696) ويعكس ذلك أن القيمة التفسيرية للنموذج عالية، حيث إن أغلب التغيرات في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يمكن تفسيرها من خلال هذه المتغيرات وأن الباقي يرجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي. أما بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA)

Variance لنموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (62.119) مما يشير إلى ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق أهداف الدراسة. كما أظهرت النتائج أيضاً أن كلا من أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، وأبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة والتكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لها تأثيراً معنوياً على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، كما أن هذا التكامل ينعكس وبشكل إيجابي على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، حيث كانت إشارة معامل الانحدار ( $\beta$ ) موجبة وكانت القيمة الاحتمالية (Sig.=0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05). ولكي يمكن التعرف على أكثر المتغيرات تأثيراً على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، تم استخدام وتطبيق تحليل الانحدار التدريجي Stepwise Regression وكانت النتائج على النحو التالي:

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (9) أن انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية من أكثر العوامل تأثيراً على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، حيث إن التغير بمقدار واحد صحيح في انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية سوف يؤثر بنسبة ( $R^2 = 59.3\%$ ) في التغير في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة. كما أشارت النتائج أيضاً إلى أن التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة تساهم بنسبة 37.4% من التغير في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

جدول رقم (9)

نتائج تحليل الانحدار التدريجي لمتغيرات الدراسة على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

| المتغيرات (Variables) |        |       | .Sig (P-Value)                                                                                                                      |  |  |
|-----------------------|--------|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| R <sup>2</sup>        | F      |       |                                                                                                                                     |  |  |
| 0.311                 | 40.303 | 0.000 | أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة                                                                                     |  |  |
| 0.263                 | 32.012 | 0.000 | أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة                                                                                                  |  |  |
| 0.374                 | 35.626 | 0.000 | التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة                                                          |  |  |
| 0.593                 | 30.400 | 0.000 | انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية |  |  |

أولاً - اختبار الفرض الأول: والذي ينص على: «توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد»

لاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار الخطى البسيط Simple Regression لبيان طبيعة العلاقة بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة. ويمكن تلخيص نتائج التحليل الإحصائي في جدول (10).

وبالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول رقم (10) يتضح أن معامل التفسير  $R^2$  للنموذج ومجموع ما تفسره المتغيرات المتعلقة بممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة مجتمعة من تباين في المتغير الخاص بنظام تكاليف تيار تدفق القيمة

### جدول رقم (10)

نتائج تحليل الانحدار البسيط للأثر المتجمع لممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

| المتغيرات (Variables)                    | $\beta$ | Std. Error | T-test | Sig. (P-Value) |
|------------------------------------------|---------|------------|--------|----------------|
| Constant a (المقدار الثابت)              | 0.069   | 0.268      | 8.307  | 0.000          |
| ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة | 0.508   | 0.057      | 6.608  | 0.002          |
| $R^2 = 0.649$ Adj. $R^2 = 0.623$         |         |            |        |                |

### جدول رقم (11)

تحليل التباين لاختبار الدلالة الإحصائية بين متوسطات فئات الدراسة حول تأثير استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

| المصدر   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة «ف» (F) | الدلالة * Sig. |
|----------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|
| الانحدار | 38.541         | 1            | 38.541         | 66.031       |                |
| الخطأ    | 82.001         | 129          | 0.633          | 181.505      | 0.000          |
| المجموع  | 120.542        | 130          |                |              |                |

\* ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a < 0.001$ )  
- معامل الارتباط ( $R$ ) = 0.806 - معامل التفسير ( $R^2$ ) = 0.649  
- معامل التفسير المعدل ( $Adj. R^2$ ) = 0.623

كان 0.649 (64.9%)، وهي نسبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، حيث إن ( $Sig. R = 0.000$ )، وأن (35.1%) من التغيرات في المتغير الخاص بنظام تكاليف تيار تدفق القيمة ترجع إلى عوامل أخرى. مما يعني أنه بمستوى ثقة (95%) مما يعني أنه توجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وهو ما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. كما أوضحت النتائج أيضاً أن معامل انحدار المتغير الخاص بنظام تكاليف تيار تدفق القيمة على المتغيرات المتعلقة بممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة  $\beta = 0.508$  وهي قيمة معنوية عند مستوى أقل من (0.01) وهذا يعني قبول الفرض توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

لمزيد من التحليل والدراسة تم استخدام تحليل التباين ANOVA لاختبار تأثير استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة. ويوضح الجدول رقم (11) نتائج التحليل التالية:

تشير معطيات الجدول رقم (11) إلى ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرض الأول نظراً لارتفاع قيمة  $F$  المحسوبة والتي بلغت (181.505) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 1%. وبالتالي فإن هناك علاقة هامة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وبين تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لأن قيمة ( $F$ ) المحسوبة أعلى من قيمتها الجدولية مع وجود مستوى احتمال معدوم ( $a < 0.000$ ). ويعزز قوة هذه العلاقة قيمة معامل الارتباط ( $R = 0.806$ )، وتفسر المتغيرات المتعلقة بممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ما مقداره 64.9% من التباين في المتغير الخاص بتفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة استناداً إلى قيمة معامل التفسير. وهو ما يثبت صحة الفرض الأول ويتفق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة التي أكدت الدور الإيجابي لاستخدام ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

### ثانياً - اختبار الفروض الثاني والثالث والرابع

- ( $H_2$ ) «تؤثر ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد»
- ( $H_3$ ): «يؤثر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد»
- ( $H_4$ ): «يؤثر التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية».

لاختبار هذه الفروض تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لبيان طبيعة العلاقة التأثيرية لكل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وكذلك التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. ومن أجل ذلك، فإنه تم اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام نموذج الانحدار للتوصل إلى نفيها أو إثباتها على النحو التالي:

- $H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة والتكامل بينهما في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

- H<sub>1</sub>: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة والتكامل بينهما في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.
- ويخلص الجدول رقم (12) نتائج التحليل الإحصائي لتحليل تأثير كل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة والتكامل بينهما على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

جدول رقم (12)

| المستغيرات المستقلة                                                                | المتغير التابع       | $\beta$ | Adj.R <sup>2</sup> | R <sup>2</sup>  | Sig (P-Value) | قيمة «ف» (F) | Sig (P-Value) | T-test |
|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|---------|--------------------|-----------------|---------------|--------------|---------------|--------|
| المقدار الثابت                                                                     | دعم مدخل             | 0.660   | 0.720              | 0.732 (R=0.856) | 0.000         | 117.006      | 0.0102        | 4.204  |
| ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة                                           | إدارة                | 0.826   | 0.769              | 0.788 (R=0.888) | 0.000         | 187.084      | 0.000         | 9.838  |
| نظام تكاليف تيار تدفق القيمة                                                       | التكلفة              | 0.701   | 0.638              | 0.641 (R=0.801) | 0.000         | 155.274      | 0.000         | 6.607  |
| التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة | عبر الحدود التنظيمية | 0.855   | 0.796              | 0.805 (R=0.897) | 0.000         | 125.071      | 0.000         | 8.442  |

يتضح من الجدول رقم (12) ما يلي:

- 1- ثبوت معنوية نموذج الانحدار فيما يتعلق بتأثير ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، حيث بلغت قيمة (F) (187.084) وهي معنوية عند مستوى معنوية (0.01). وكذلك ثبوت معنوية نموذج الانحدار فيما يتعلق بتأثير نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، حيث بلغت قيمة (F) (155.274) وهي معنوية عند مستوى معنوية (0.01). أما فيما يتعلق بالتكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، فقد بلغت قيمة (F) (125.071) وهي معنوية عند مستوى معنوية (0.01).
- 2- ثبوت معنوية معاملات انحدار ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة والحد الثابت وكذلك معاملات انحدار نظام تكاليف تيار تدفق القيمة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) لممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (9.838) عند مستوى معنوية (0.01). كما بلغت قيمة (T) لنظام تكاليف تيار تدفق القيمة (6.607) عند مستوى معنوية (0.01). أما فيما يتعلق بالتكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، فقد بلغت قيمة (T) (8.442).
- 3- بلغت قيمة (B) (0.826) وذلك فيما يتعلق بممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، كما بلغت (0.701) لنظام تكاليف تيار تدفق القيمة، وهو ما يعنى وجود تأثير معنوي إيجابي لكل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. أما فيما يتعلق بالتكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، فقد بلغت قيمة (B) (0.855) وهو ما يعنى وجود تأثير معنوي إيجابي للتكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.
- 4- فيما يتعلق بالقوة التفسيرية للنموذج، فقد بلغت قيمة (R) (0.888) وهي تمثل معامل الارتباط الثنائي بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، مما يدل على أن ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تؤثر تأثيراً إيجابياً في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. كما أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) = 0.788 وهي تدل على قوة ومدى قدرة ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في التأثير في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وبالتالي فإن ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تفسر ما نسبته (78.8%) من التغيرات التي تحدث في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- 5- وفيما يتعلق بالقوة التفسيرية للنموذج، فقد بلغت قيمة (R) (0.801) وهي تمثل معامل الارتباط الثنائي بين نظام تكاليف تيار تدفق القيمة ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، مما يدل على أن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يؤثر تأثيراً إيجابياً في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. كما أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) = 0.641 وهي تدل على قوة ومدى قدرة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في التأثير في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وبالتالي فإن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يفسر ما نسبته (64.1%) من التغيرات التي تحدث في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

6- وفيما يتعلق بالقوة التفسيرية للنموذج عندما تم إدخال التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، فكانت قيمة  $R$  (0.897) وهي تمثل معامل الارتباط الثنائي بين التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وأثره في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، مما يدل على أن التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة يؤثر تأثيراً إيجابياً في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. كما أن قيمة معامل التحديد  $R^2 = 0.805$  وهي تدل على قوة ومدى قدرة التكامل بين ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في التأثير في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وبالتالي فإن التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة يفسر ما نسبته (80.5%) من التغيرات التي تحدث في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

وبناء على النتائج السابقة فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتأثيرهم على مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وهذا يتفق مع الفرضين الثاني والثالث وأيضاً مع نتائج الدراسات السابقة التي أكدت على إيجابية استخدام ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وكذلك نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. وعندما تم إدخال التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في النموذج تبين تأثيرهم في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وهو ما يثبت صحة الفرض الرابع.

**ثالثاً - اختبار الفرض الخامس: والذي ينص على: «يؤثر مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة».**

لاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل

الانحدار البسيط بين المتغير المستقل (مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية) والمتغير التابع (تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة). ولقد جاءت نتائج التحليل كما يلي:

يتضح من الجدول وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات

التخطيط الاستراتيجي للتكلفة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (68.5%) بمستوى معنوية (0.000) مما يعني معنوية العلاقة عند كافة مستويات المعنوية. كما يتضح أيضاً معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة  $F$  (20.663) بمستوى معنوية (0.000) مما يعني معنويتها، أي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية موجبة بين استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة. كذلك بلغت القدرة التفسيرية للنموذج (46,9%) وذلك من خلال قيمة  $R^2$  أي أن نسبة (46,9%) من التغيرات التي تحدث في درجة وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة تشرحها مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية المدعوم بالتكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، كما يتضح من قيمة  $\beta$  (1.803) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير أن الزيادة في استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية بنسبة 1% يتبعها زيادة في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بقيمة (1.803)، كما يتضح من قيمة  $T$  test (0.031) بمستوى معنوية (0.000) مما يدل على معنوية معامل الانحدار. واستناداً إلى النتائج السابقة يمكن قبول الفرض الخامس ويرجع ذلك إلى وجود نتائج معنوية يظهر منها التأثير الإيجابي المعنوي لاستخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة. ولزيد من التحليل والدراسة تم استخدام تحليل التباين ANOVA لاختبار تأثير استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، ويوضح ذلك جدول (14):

جدول رقم (13)

نتائج تحليل الانحدار البسيط بين مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

| المتغير التابع: تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة |                            |                |                |                |        |
|---------------------------------------------------------|----------------------------|----------------|----------------|----------------|--------|
| المتغير المستقل                                         | المعامل                    | Sig. T test    | R              | R <sup>2</sup> | F      |
| مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM)          | $a=0.416$<br>$\beta=1.803$ | 0.046<br>0.031 | 0.096<br>0.000 | 0.685<br>0.000 | 20.663 |
|                                                         |                            |                |                |                | 0.000  |

#### جدول رقم (14)

تحليل التباين لاختبار الدلالة الإحصائية بين متوسطات فئات الدراسة حول تأثير استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

| المصدر                               | مجموع درجات متوسط قيمة الدلالة* | الانحدار | الخطأ  | المجموع |
|--------------------------------------|---------------------------------|----------|--------|---------|
| المربعات الحرة المربعات «ف» (F) Sig. | 47.812                          | 1        | 77.600 | 127.033 |
|                                      | 0.670                           | 129      | 0.000  | 204.633 |
|                                      |                                 | 130      |        |         |

\*- ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a < 0.001$ )  
- معامل الارتباط ( $R = 0.685$ ) - معامل التحديد ( $R^2 = 0.469$ )  
- معامل التحديد المعدل ( $Adj.R^2 = 0.451$ )

مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة. وبعبارة أخرى إنه كلما زاد استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية كلما زادت درجة التحسين في آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

### النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

كان من أبرز النتائج والتوصيات التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

#### أولاً - النتائج:

تتمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

- 1- إن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعد مدخلا لإدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والأنظمة المحاسبية بين الأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد وتمكينهم من تبادل المعلومات والإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية بين أطراف العلاقة التعاقدية (المورد - المشتري) وتخفيض عدم تماثل المعلومات وتوحيد جهود خفض التكلفة في إطار فلسفة ترشيد التكلفة وفي ضوء علاقة التعاون الاستراتيجي، بهدف تعزيز القدرات التنافسية لسلسلة التوريد ككل وتحسين كفاءة الأنشطة والعمليات التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي.
- 2- تهتم الشركات التي تستخدم أسلوب التصنيع المرن بتطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة، لما له من انعكاسات إيجابية على مستوى أدائها وتحقيق المبادئ التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك من خلال التخلص من كل ما هو غير ضروري والتركيز على العمليات التشغيلية داخل تيار تدفق القيمة.
- 3- يلعب أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة دورا هاما في دعم وتفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة من خلال ما يقوم به هذا الأسلوب من دور في التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في تيار تدفق القيمة في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وذلك من خلال التعرف على المشكلات التي تعوق هذا التيار والبحث عن الوسائل التي من شأنها تحسين هذا التيار والتغلب على الانحرافات بهدف متابعة تدفق القيمة وسرعة الاستجابة للعملاء والتي تتجاوز الحدود التنظيمية للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد وفي إطار إدارة تكاليف السلسلة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- 4- أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى إن نجاح المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد في تطبيق ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعزز من تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتحقيق أهداف خفض التكلفة، وذلك من خلال التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في تيار تدفق القيمة في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد والتعرف على المشكلات التي تعوق هذا التيار والبحث عن الوسائل التي من شأنها تحسين هذا التيار والتغلب على الانحرافات بهدف متابعة تدفق القيمة وسرعة الاستجابة للعملاء والتي تتجاوز الحدود التنظيمية للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد وفي إطار إدارة تكاليف السلسلة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. كما أن المعلومات المستمدة من تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة قد تساهم في تنسيق جهود برامج خفض التكلفة والتي تستند على إدارة العلاقات القائمة على الجهود التعاونية المشتركة بين العملاء والموردين.

## ثانيًا - التوصيات

على ضوء النتائج السابقة التي تم التوصل إليها، توصي الباحثة بما يلي:

- 1- ضرورة توجيه الفكر المحاسبي لمزيد من الدراسات حول أساليب وأدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ودورها في تنظيم علاقات الشراكة الاستراتيجية للأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد وذلك من أجل تحقيق مزايا تنافسية مستدامة لجميع أطراف الشراكة.
- 2- ضرورة قيام إدارات المنشآت بتبني ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة والتوسع في تطبيقها كمدخل استراتيجي لتعزيز فعالية مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لما لذلك من آثار إيجابية على تحقيق الأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد لأهدافهم، مع ضرورة التركيز على الأبحاث التطبيقية لكي يتم التوصل إلى الممارسات الفعالة في هذا المجال.
- 3- تبني المنظمات المصرية لبرامج ودورات تعريفية وتدريبية لإعداد كوادر متخصصة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتطوير كفاءتهم والارتقاء بمستواهم المهني وتأهيلهم للتعامل مع وتطبيق ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وزيادة وعيهم حول الفوائد التي يمكن تحقيقها من تبني هذه الممارسات والأعمال ووضع الأطر والضوابط المناسبة لتنظيم هذه الممارسات والأعمال وذلك من خلال عقد المؤتمرات والندوات وورش العمل وإصدار نشرات التوعية وترسيخ مفهوم ثقافة التغيير والتطوير وأهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- 4- نظرا لاعتبار نظام تكاليف تيار تدفق القيمة منطلقاً فكرياً جديداً في مجال محاسبة التكاليف ودعامة أساسية لدعم القدرة التنافسية للأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، لذا فإن الأمر يتطلب أن يتم، وبشكل أوسع، إجراء المزيد من البحوث والدراسات المحاسبية في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وذلك من قبل الأكاديميين والمختصين في المجال التطبيقي على حد سواء.

## ثالثًا - التوجهات البحثية المستقبلية

وتتضمن النقاط البحثية التالية:

- 1- مدى توافر أدوات المحاسبة الرشيقة Lean Accounting في المنظمات الخدمية: دراسة استطلاعية.
- 2- الموازنة بين التكلفة والعائد المصاحبة لتطبيق برامج إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الأعمال المصرية.
- 3- دراسة وتحليل أثر استخدام وتطبيق ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على معايير المحاسبة الدولية.
- 4- أثر التكامل بين ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على تطوير هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية المصرية.
- 5- انعكاسات مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد على جودة المراجعة الداخلية.
- 6- دور مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في تحقيق أهداف حوكمة الشركات.

## المراجع

### أولاً- مراجع باللغة العربية

- أحمد، مروة إبراهيم ربيع. (2016). «محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية»، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد (20)، العدد (3).
- البتانوني، علاء محمد. (2013). «إطار مقترح لاختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية: دراسة استطلاعية»، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (37)، العدد (1).
- الجندي، نشوى أحمد. (2010). «استخدام مدخل ترشيد الفاقد في تطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت: دراسة تطبيقية»، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (77).
- الزبيدي، مثنى فالح بدر. (2018). «استخدام مسار تدفق القيمة في قياس التكاليف في بيئة الإنتاج الموجه بواسطة الزبون»، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد (1)، العدد (41)، الجزء (1).
- الصغير، محمد السيد محمد. (2015). «التكامل بين منهجية ستة سيجما (6S) ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) لدعم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Lean): دراسة ميدانية»، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (4).
- الصغير، محمد السيد محمد. (2015). «مدى ملائمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية: دراسة ميدانية»، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (52) العدد (1).
- النعيمي، مقداد أحمد والبكري، رياض حمزة. (2013). «المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العدد (7).
- سلطان، حاتم غانم. (2016). «إطار للتكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد وممارسات إدارة سلسلة التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشأة»، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (53)، العدد (2).
- سلطان، سمر محمد السيد محمد. (2018). «دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد (مع دراسة ميدانية)»، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- شجاع، خالد فؤاد. (2015). «دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، بغداد، المجلد (8)، العدد (25).
- شملخ، ساطع سعدى. (2018). «أهمية السجلات المحاسبية المفتوحة في تعزيز أدوات الإدارة البينية للتكلفة»، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبينية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (9)، العدد (3).
- شملخ، ساطع سعدى. (2018). «دراسة تحليلية لمخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وانعكاساتها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة»، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبينية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (9)، العدد (3).
- عابدين حسنى عابدين؛ ورشوان، عبد الرحمن محمد. (2018). «أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي: دراسة حالة»، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (7)، العدد (2).
- عبد الدايم، صفاء محمد. (2014). «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 (2).

- عبد الدايم، صفاء محمد. (2015). «محددات إدارة التكلفة البيئية في ظل متطلبات الإدارة الاستراتيجية: دراسة ميدانية»، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (19)، العدد (4).
- عبد اللطيف، محمد محمد يس. (2015). «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، المجلد (3)، العدد (2).
- عبد اللطيف، محمد يس. (2016). «أثر استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية عند تفعيل مبادرات استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد: دراسة حالة»، *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا*، ديسمبر، العدد (2).
- علي، وليد أحمد محمد. (2015). «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 (1)، العدد (1).
- عيسى، سيروان كريم؛ ومحسن، محمد عبد العزيز. (2015). «المحاسبة الرشيقة وتطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملو لإنتاج المواد الغذائية»، *مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد (5)، العدد (1).
- غالى، أشرف أحمد محمد. (2017). «أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد: دراسة ميدانية مع LVSCM»، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس*، المجلد (21)، العدد (2).
- فايزة، رحيله، وعمر، جعفري. (2018). «دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات: دراسة حالة»، *رسالة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، معهد العلوم الاقتصادية*
- فودة، شوقي السيد وآخرون. (2019). «أثر استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة (VSC) في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية: دراسة ميدانية»، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ*، العدد (7).
- لطفي، أحمد محمد. (2013). «محاسبة الدفتر المفتوح بين التطبيق والمعوقات في الشركات الموردة المصرية»، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية*، العدد (2).
- مجلي، محمود بكار عبد التواب. (2018). «العلاقة بين إدارة سلسلة التوريد والأداء التشغيلي: دراسة ميدانية في شركات صناعة الأدوية التابعة للقطاع العام»، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج*، المجلد (32)، العدد (1).
- محارب، هاني أحمد. (2017). «دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد: دراسة استطلاعية»، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس*، المجلد (21)، العدد (3).
- محسن، إسراء عبد السلام. (2016). «مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة»، *رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة*.

#### ثانيًا - مراجع باللغة الأجنبية

- Ahakchi, R. et al. (2012). "Lean Accounting, Adaptation Tool Lean Thinking and Lean Production", *World Applied Sciences Journal*, Vol. 17, No. 8.
- Alenius, E. et al. (2016). "The Role of Open-Book Accounting in a Supplier Network: Creating and Managing Interdependencies Across Company Boundaries", *Industrial Marketing Management*, Vol. 45.
- 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 23458-6775.
- Blocher, et al. (2013). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 6<sup>th</sup> Edition, McGraw- Hill, Irwin.

- Boute, R. et al. (2015). "Cost Management in the Supply Chain: An Integrated Approach - Part 2", **Cost Management**, Jan/Feb., Vol. 29, No. 1.
- Debusk, G. & Debusk, C. (2014). "The Cost For Lean Accounting: Part V- the Closing Argument", **Cost Management**, July/August, Vol. 28, No.4.
- 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.
- Ellstrom, D. & Larsson, M. (2017). "Dynamic and Static Pricing in Open-Book Accounting", **Qualitative Research in Accounting and Management**, Vol. 14, Iss. 1.
- Fullerton, R., et al. (2013). "Management Accounting and Control Practices in a Lean Manufacturing Environment", **Accounting Organizations and Society**, Vol. 38, No. 1.
- Hertog, C. (2014). "Better Value Chains: A Matrix for Competitive Advantage", **The Journal of Business Strategy**, Vol. 35, No. 5.
- Kennedy, A. & Huntzinger, J., (2005), "Lean Accounting Measuring and Managing the Value Stream", **Cost Management**, (Sep./Oct.).
- Kumer, R. & 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.
- Maskell, et al. (2011). "**Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise**", 2<sup>nd</sup> Edition, Boca Raton, CRC Press, Taylor and Francis Group.
- Mcvay, G. et al. (2013). "**Accounting in the Lean Enterprise**", 1<sup>st</sup> Edition, Boca Raton, CRC Press, Taylor and Francis Group.
- Paksoy, T. et al. (2019). "**Lean and Green Supply Chain Management: A Comprehensive Review**", Springer Nature Switzerland AG. Available at: [https://doi.org/10.1007/978-3-319-97511-5\\_1](https://doi.org/10.1007/978-3-319-97511-5_1)
- Pandya, H. & 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.
- 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. 2, No. 5.
- Sohn, S. et al. (2015). "Implementation of Inter-Organizational Cost Management and its Infrastructure: The Case of Korean Chaebol", **Asia Pacific Business Review**, Vol. 21, No. 2.
- Sundram, V. et al. (2011). "Supply Chain Management Practices in the Electronics Industry in Malaysia: Consequences for Supply Chain Performance", **Benchmarking: An International Journal**, Vol. 18, Iss.6.
- 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). Doi: 10.1504/IJBSR.2017.080831.
- Surowiec, A. (2014). "**Costing Methods for Supply Chain Management**", 1<sup>st</sup> Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC, Azores, Portugal.
- Uddin, B. & Hassan, M. (2011). "Conceptual Framework of Inter-organizational Cost Management: A Critical Analysis", **ASA University Review**, Vol. 5, No. 2.
- Uddin, B. (2013). "Techniques of Inter-organizational Cost Management: A Review Essay", **Journal of Statistics and Management Systems**, Vol. 16, No.1.

- Van Goubergen, D. & Van Dijk, P. (2011). "Value Stream Costing for Quantifying the Financial Benefits of Lean-accounting to See", **IIE Annual Conference**, Proceedings.
- Villena, H. et al. (2011). "The Dark Side of Buyer-Supplier Relationships: A Social Capital Perspective", **Journal of Operations Management**, Vol. 29, No. 6.
- Vinodh, S. et al. (2015). "Development Of Value Stream Map for an Indian Automotive Components Manufacturing Organization", **Journal of Engineering Design and Technology**, Vol. 13, No. 3.
- Xu, D. et al. (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.
- 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.

## **The Role of Judicial Accounting Techniques in Developing Accounting Work Mechanisms to Detect Material Misstatements in the Financial Statements: A Field Study**

**Dr. Nourhan EL-Sayed Mohammed Abd-Elghaffar**

Lecturer of Accounting & Auditing Department

Higher Institute of Managerial Sciences- 6<sup>th</sup> of October, Egypt

amrabdelatty@gmail.com

### **ABSTRACT**

The main objective of this research is to provide a future vision on the impact of the integration between the use of open book accounting (OBA) and the value stream costing (VSC) system in supporting the approach of cost management across organizational boundaries and improving strategic cost planning mechanisms through a field study on Egyptian businesses.

The research seeks to identify the extent to which enterprises are aware of the concept of the open book accounting, and the value stream costing system, and its role in reducing cost and supporting the cost management approach across organizational boundaries to improve strategic cost planning mechanisms. The study found that the open book accounting method plays an important role in supporting and activating the value stream cost system. This is done by eliminating factors that affect the efficiency of product flow in the value stream in the supply chain in a lean production environment.

The research recommends that Egyptian organizations adopt introductory and training programs and courses to prepare specialized cadres in the field of cost accounting and management accounting. In addition to develop their efficiency, raise their professional level, qualify them to deal with and apply the practices and work of the open accounting records method, and increase their awareness about the benefits that can be achieved from adopting these practices and businesses, and develop appropriate frameworks and controls to regulate these practices and businesses also, through holding conferences, seminars and workshops, beside, issuing awareness bulletins, and consolidating the concept of a culture of change and development and the importance of applying Modern methods of cost management in a lean production environment.

**Keywords:** *Supply Chain, Open Book Accounting (OBA), Value Stream Costing (VSC).*