

تبنى مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية باستخدام اسلوب محاسبة
السجلات المفتوحة لتحقيق ميزة تنافسية

Adopting An Inter-Organizational Cost Management Approach Using The Open Books Accounting Method To Achieve A Competitive Advantage

الباحثين

علاء عبد الحسن حسن أ.د. سلمى منصور سعد

كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية

dr.selma_960@yahoo.com

alaa.alhasan199193@gmail.com

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ أستلام البحث : ٢٠٢٣/١١/١٠ تاريخ قبول النشر : ٢٠٢٣/١٢/٢١
المستخلص

يهدف البحث الى تبني مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية باستخدام اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية .
تم اعتماد المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي في اعداد البحث ، وتم اختيار مصنع الجلدية / معمل رقم (٨) محلاً للتطبيق العملي للبحث خلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها (ان تبني مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية باستخدام اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يحقق منافع كبيرة للوحدة الاقتصادية



• بحث مستل من اطروحة دكتوراه

والموردين ، من خلال توطيد العلاقات وتسهيل عملية التفاوض بينهم فضلاً عن زيادة الثقة بين اطراف سلسلة التوريد)

واختتم البحث بمجموعة من التوصيات أهمها (العمل على زيادة الوعي بمدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية واسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال البحوث والورش والندوات لما له من دور كبير في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية) **الكلمات المفتاحية :** ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ، محاسبة السجلات المفتوحة، الميزة التنافسية

Abstract

The research aims to adopt an Inter-Organizational Cost Management using the open books accounting method and its role in achieving competitive advantage.

The inductive approach and the descriptive analytical approach were adopted in preparing the research, and the leather factory/laboratory No. (8) was chosen as a place for the practical application of the research.

The research concluded with a set of conclusions, the most important of which is (adopting the Inter-Organizational Cost Management using the open records accounting method achieves great benefits for the economic unit and suppliers, by consolidating relationships and facilitating the negotiation process between them, as well as increasing trust between the parties of the supply chain)

The research concluded with a set of recommendations, the most important of which is (working to increase awareness of the Inter-Organizational Cost Management approach and open books accounting method through research, workshops and seminars because of its major role in reducing costs and achieving competitive advantage)

Keywords: Inter-Organizational Cost Management Approach, Open Books Accounting, Competitive Advantage

١- المبحث الاول/ منهجية البحث

١.١- مشكلة البحث

تتسم البيئة المحيطة بالوحدات الاقتصادية في العراق بالمتغيرات السريعة فضلاً عن ذلك تواجه العديد من الوحدات الاقتصادية الصناعية الكثير من المشكلات منها ضعف قدرتها على المنافسة مع المنتجات المستوردة لعدة اسباب منها ارتفاع التكاليف ، ضعف الاهتمام بالجانب التسويقي ، ضعف العلاقة بين اعضاء سلسلة التوريد ، والاعتماد على انظمة تقليدية في ادارة التكلفة والتي تنصف بعدم قدرتها على توفير المعلومات التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية في ممارسة مهامها بالسرعة الممكنة ، مما ينعكس ذلك في ضعف قدرتها على تلبية رغبات الزبون ، ويمكن صياغة المشكلة في التساؤل الآتي:-

- ما هو دور تبني مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في تحقيق الميزة التنافسية ؟

٢.١- اهداف البحث

في ضوء مشكلة البحث والتساؤل التي تم عرضه فان البحث يهدف الى بيان:

١- المرتكزات المعرفية لكل من مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية واسلوب محاسبة السجلات المفتوحة .

٢- تطبيق مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية باستخدام محاسبة السجلات المفتوحة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية .

٣.١- أهمية البحث

تتبع اهمية البحث من كونه مساهمة علمية متواضعة في معالجة المشكلات التي تواجه الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية من خلال تبني مدخل ادارة التكاليف عبر الحدود التنظيمية اذ يعد اول دراسة محاسبية تطبيقية عراقية - حسب علم الباحث - تتناول مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية باستخدام محاسبة

السجلات المفتوحة من أجل تحقيق الميزة التنافسية باعتماد البيانات الكفوية ، اذ ان جميع الدراسات السابقة اعتمدت الاستبانة اداة للبحث .

٤.١ - فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الرئيسية : " ان تبني مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية باستخدام محاسبة السجلات المفتوحة يسهم في تحقيق الميزة التنافسية "

٥.١ - حدود البحث

١- **الحدود المكانية:** تم اختيار الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود / مصنع بغداد للأحذية الجلدية / معمل رقم (٨) ، والكائن في منطقة الكرادة / بغداد.

٢- **الحدود الزمانية :** تم اعتماد التقارير والبيانات الخاصة بالشركة والمصنع لعام (٢٠٢٢) وهي تمثل أحدث ما تم الحصول عليه من بيانات وتقارير .

٢- **المبحث الثاني/ الجانب النظري للبحث /مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية**

١.٢ - نشأة وتعريف مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية

ادى تحول المنافسة من منافسة بين الوحدات الاقتصادية إلى منافسة بين سلاسل التوريد ، إلى زيادة اعتماد الوحدات الاقتصادية الصناعية على مصادر توريد خارج حدودها التنظيمية كبديل للتصنع الداخلي وبالتالي لم يعد كافياً أو مجدياً تطبيق نظم إدارة التكاليف التقليدية التي تقتصر على العمليات الداخلية في الوحدة الاقتصادية ، إذ أصبح من الضروري الخروج بهذه النظم خارج حدودها ، وترتب على ذلك ظهور مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (ابو شعيع ، ٢٠١٦ : ٤٩٥)

يشير بعض الباحثين الى ان مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) انتشر من مقالات (Slagmulder & Cooper) في عام ١٩٩٤ م والتي أكدت على أهمية و ضرورة ادارة التكلفة بكفاءة وفعالية ليس فقط داخل حدود الوحدة الاقتصادية وانما يتعدى ذلك إلى خارج الحدود التنظيمية لها ليصل الى الزبائن والموردين ، فقد تناول البعض مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على أنه

العملية التي تساعد في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الوحدة الاقتصادية والمورد بشأن مواصفات الأجزاء التي ترغب الوحدة في الحصول عليها من مصادر توريد خارجية (خطاب ، ٢٠١٦ : ١٠) .

تعددت تعريفات مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية فمنهم من يرى بانها مجموعة من الممارسات التي تهدف إلى مواءمة الأهداف ، وزيادة القدرة التنافسية والكفاءة في العلاقات بين الوحدات الاقتصادية بما يساهم في حل مشاكل التنسيق وتقليل عدم تناسق المعلومات والتكاليف التي تتخطى الحدود التنظيمية (Silva & Voese , 2021 : 55) .

فيما يرى (Abu Hanifah & Yulianto , 2022 : 2) انها تمثل ممارسة استراتيجية لإدارة التكاليف تتضمن تطبيق أنشطة إدارة التكلفة بما يتجاوز إدارة التكاليف الداخلية التقليدية من خلال إدارة التكاليف بين شركاء سلسلة التوريد لتحقيق أقصى قدر من النجاح.

كما تعرف بانها التطبيق المتكامل والاستراتيجي لتقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في إدارة العلاقات بين الوحدات الاقتصادية لتحقيق القيمة المثلى عبر سلسلة القيمة (Thomas & Jerry , 2022 : 46).

وان سلسلة التوريد تمثل سلسلة من العمليات التي تحدث بين مجموعة مترابطة من الموردين والوحدات الاقتصادية التي تعمل معاً لإنتاج وتوزيع المنتجات و / او الخدمات للزبائن ، حيث تتضمن هذه العمليات تبادل التدفقات المادية والمعلوماتية والمالية ، بهدف تلبية احتياجات و طلبات الزبون النهائي من المنتجات و / أو الخدمات .

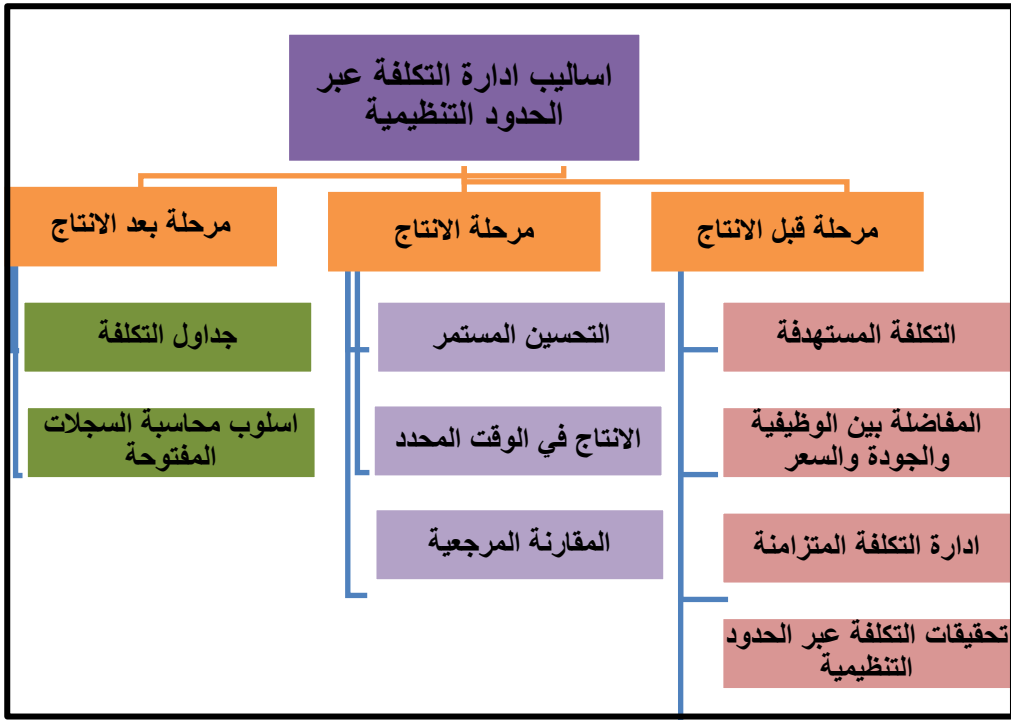
ومما سبق يمكن تعريف مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على انه مدخل استراتيجي لإدارة التكاليف بين اعضاء سلسلة التوريد يقوم على مجموعة من الممارسات المتضمنة تنسيق الجهود وتوطيد العلاقات وتبادل المعلومات داخل و خارج الحدود التنظيمية للوحدات الاقتصادية بهدف تخفيض التكاليف الكلية للمنتج

عبر سلسلة التوريد وبما يحقق منفعة لكل وحدة اقتصادية ويسهم في تحقيق ميزة تنافسية .

١.١.٢ - اساليب إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية

تهدف إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية بشكل اساس إلى رقابة التكاليف وتخفيضها في جميع أنشطة سلسلة القيمة سواء كانت في مرحلة البحث والتطوير والتصميم للمنتج اي في مرحلة ما قبل الانتاج أو في مرحلة الانتاج ، أو في مرحلة ما بعد الانتاج، وتختلف الاساليب في كل مرحلة عن مرحلة اخرى حيث هنالك مجموعة من الأساليب والأدوات التي تسعى لتحقيق هدف إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتقسم إلى ثلاث مجموعات من الأدوات و الأساليب المستخدمة التي تساعد في تطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (شكور، ٢٠٢٠ : ٢٧).

والشكل الاتي يبين هذه الاساليب :



شكل (١) : اساليب ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على (ابراهيم واحمد ، ٢٠١٩ : ٢٨٥)

٢.١.٢ - مقومات ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية

هنالك أربعة مقومات لتبني مدخل IOCM وهي (Vann, 2016 : 28) :

أ- التكامل الإلكتروني الخارجي : يسمح التكامل الإلكتروني الخارجي للشركاء بدمج ضوابط المحاسبة الإدارية ومشاركة المعلومات بشكل أكثر كفاءة ، مثل التخطيط والطلب والتتبع والشحن ، عادة ما تكون هذه الأنظمة فريدة لسلسلة التوريد وهي مورد حيوي يمكن إن يساعد في إدارة التكاليف بين الوحدات الاقتصادية من أجل الحصول على ميزة تنافسية.

ب- البحث عن معلومات التكلفة المشتركة : البحث عن المعلومات ذات الصلة بالتكلفة وهي عنصر حاسم في التعاون مع الموردين ، مثل البحث عن أفكار جديدة للابتكار واستكشافها والاستجابة بسرعة أكبر للتغيرات في بيئة الأعمال، قد تستخدم الوحدات الاقتصادية أيضاً المعلومات المكتسبة حول هيكل تكلفة المورد لتحسين استراتيجيات إدارة التكلفة الخاصة بها بين الوحدات الاقتصادية .

ج- قبول وتنفيذ الأفكار الجديدة بين الوحدات الاقتصادية : العمل جنباً إلى جنب مع البحث عن المعرفة لقبول و تنفيذ الابتكارات والأفكار الجديدة التي تتعلق بإدارة التكلفة، ومع ذلك فإن الابتكار والتعلم المرتبطين بـ (IOCM) لن يحدث إلا إذا تم تقييم أفكار الشركاء وتم تحفيز الأفراد في الوحدات الاقتصادية لتنفيذ الأفكار فعلياً.

د- الثقة بين الوحدات الاقتصادية الشريكة: الثقة هي مطلب لتطوير (IOCM) لأنه بدونها لن تكون الوحدات الاقتصادية على استعداد لمشاركة المعلومات .

إن أهم الاختلافات بين مجموعة (IOCM) القوية ومجموعة (IOCM) الضعيفة كانت مرتبطة "بالسعي للمعرفة عن معلومات التكلفة المشتركة ومدى التكامل الإلكتروني الخارجي بين الوحدات الاقتصادية (Fayard et al., 2014: 7).

يرى الباحثان ان هذه المقومات مترابطة فيما بينها ولا يمكن الاستغناء عن اي منها عند تبني مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ، حيث يعتمد كل مقوم على الاخر ، اذ لا يمكن البحث عن معلومات التكلفة المشتركة مالم يتم التكامل

الإلكتروني الخارجي لنظم التكاليف بين الوحدات الاقتصادية في سلسلة التوريد ، وكذلك فإن البحث عن معلومات التكلفة هو عنصر اساسي في ايجاد الافكار والابتكارات والتي بدورها لا يمكن قبولها و تبنيها مالم تتوفر ثقة بين الوحدات الاقتصادية الشريكة في السلسلة

٢.٢- اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (OBA)

١.٢.٢- تعريف محاسبة السجلات المفتوحة

يعرف اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بانه عملية مشاركة المعلومات المتعلقة بالتكاليف والعمليات و الأنشطة بين الأطراف في سلسلة التوريد من اجل إظهار الالتزام في العلاقة ، وتعزيز المكانة بين المنافسين للوحدة الاقتصادية ، وتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية ، والمشاركة من أجل تحسين التكلفة و لن يكون تبادل المعلومات هذا ممكناً إلا في بيئة من الترابط والتعاون والثقة. (Cardoso , et al. 2020: 38)

كما عرف انه اسلوب يهدف إلى تعزيز التعاون بين الوحدة الاقتصادية والمورد ، من خلال تبادل البيانات والمعلومات التفصيلية وتحديد الجوانب التي تحتاج إلى تحسينات يمكن إن تساعد في زيادة احتمالات تخفيض التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد (Sabir et al. , 2021: 279).

ويعرف على انه أحد الأدوات التي تمكن من تطبيق ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لتسهيل تبادل المعلومات بين الوحدات الاقتصادية في سلسلة التوريد بهدف تحسين إدارة التكلفة من خلال تحديد فرص خفض التكلفة و إظهار الالتزام بالعلاقة ، والتحكم في الأنشطة المشتركة ، واختيار الموردين (Lima , 2022 : 29) مما سبق يمكن تعريف محاسبة السجلات المفتوحة بانها اسلوب منهجي يساعد في عملية تبادل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية بين الوحدات الاقتصادية الشركاء في سلسلة التوريد المستقلون قانونياً بهدف إدارة التكاليف الاجمالية

وتبادل المعرفة الامر الذي ينعكس بالإيجاب على دعم الميزة التنافسية لكل الاعضاء في سلسلة التوريد .

٢.٢.٢- أسباب ظهور محاسبة السجلات المفتوحة

تتمثل ابرز الأسباب التي ادت إلى ظهور اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بما يأتي (البخاري ، ٢٠١٨ : ٣٨) :

أ- **ظهور نظام الإنتاج الرشيق** : يسعى هذا النظام إلى التخلص من الهدر والأنشطة غير المضيئة للقيمة وذلك من خلال التحسين المستمر خلال مراحل تدفق المنتج حتى وصوله للزبون النهائي، وبالرغم من مزايا الإنتاج الرشيق الا أنه خلق العديد من المشاكل بين المورد والوحدة الاقتصادية المشتري ، مثل ارتفاع أسعار التوريد نتيجة لارتباك نظم الإنتاج لدى المورد مما أدى إلى السعي لتنسيق الجهود من خلال تبادل المعلومات التي ترتبط بداول الإنتاج والعمليات والتي توسعت لتشمل الإفصاح عن بيانات التكلفة مما عرف لاحقاً بمحاسبة السجلات المفتوحة .

ب- **زيادة التشغيل الخارجي (التعهيد)** : في الآونة الأخيرة ازداد الاهتمام بتكوين تحالفات استراتيجية وذلك نسبة لزيادة اعتماد الوحدات الاقتصادية على التشغيل الخارجي حيث أصبح يشكل نسبة كبيرة من القيمة الإجمالية للمنتج مما أدى إلى توسيع تقنيات واساليب المحاسبة الإدارية وذلك من خلال بناء علاقات شراكة استراتيجية عبر سلسلة التوريد لتعزيز الميزة التنافسية وتخفيض التكلفة حيث تحتاج تلك الوحدات الاقتصادية إلى آليات تحكمها ومن أهمها محاسبة السجلات المفتوحة .

ج- **ظهور أدوات جديدة لإدارة التكلفة** : لا تقتصر هذه الادوات على الحدود التنظيمية للوحدة الاقتصادية ، اذ لم تعد الأساليب التقليدية لإدارة التكاليف كافية للمحافظة على موقفها التنافسي ولذلك يجب على الوحدات الاقتصادية القيام بالتنسيق مع الموردين بما يحقق لها وفورات في التكلفة ، وان من أهم الطرق المستخدمة للتنسيق والرقابة على عمليات تبادل المعلومات أسلوب محاسبة السجلات المحاسبية .

ويرى الباحث ان هنالك اسباب اخرى بالإضافة إلى الاسباب السابقة تتمثل بالعولمة والانفتاح الاقتصادي اذ اصبح العالم بمثابة قرية صغيرة يحتاج إلى تبادل واسع للمعلومات ، فضلا عن التطور التكنولوجي والاعتماد الكبير على الاتمة ، وزيادة حاجات ورغبات الزبائن وتعدد ادواقهم الامر الذي يستوجب على الوحدات الاقتصادية السعي إلى اعتماد اساليب وتقنيات حديثة تواكب هذا التطورات ، من اجل الحفاظ على الحصة السوقية لها ولشركائها في سلسلة التوريد وتحقيق مزايا تنافسية لكل الاعضاء في السلسلة

٣.٢.٢- اهمية اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

تبرز اهمية استخدام اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال النقاط الاتية (غالي ، ٢٠١٧ : ٤٦٦) (Sunil & Routroy, 2017 :8) :

- أ- زيادة التعاون بين الأطراف في سلسلة التوريد، من خلال توفير المعلومات اللازمة عن تدفق المواد منذ استلامها مروراً بعملية الانتاج وحتى الشحن إلى الزبون .
- ب- إمداد الوحدة الاقتصادية بمعلومات عن هياكل التكلفة لدى المورد وكذلك حجم المخزون من المنتج الوسيط و معدل دوران هذا المخزون، بما يحقق خفض التكاليف المرتبطة بالمخزون.
- ج- تحديد المناطق الحرجة من خلال تحسين أنشطة البحث والتطوير من اجل تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات ، اذ يتم مشاركة بيانات التكاليف لدى المورد من اجل تحقيق المنافع لكلا الطرفين.
- د-المساهمة في تخفيض حالة عدم التأكد التي ترتبط بالتعاقدات طويلة الأجل، وكذلك الحد من تضارب المصالح و التصرفات الانتهازية بين كل من الوحدة الاقتصادية المشتري والمورد وبالتالي تعزيز إدارة المخاطر .
- هـ-تحقيق التعاون بين الوحدة الاقتصادية والموردين بما يجعلهم يعملوا معاً للقضاء على الهدر، وتحقيق قيمة لكل الأطراف في سلسلة التوريد .

و- يؤدي فتح السجلات إلى زيادة الحصة السوقية لكل الأطراف المتعاونة من خلال توفير الدعم الفني و تحسين التدفقات النقدية وخفض التكاليف.

ز- تحقيق الاتصال الفعال بين أعضاء سلسلة التوريد في المفاوضات الخاصة بالتسعير، والحوافز التشجيعية، مما يؤدي إلى تحسين الأداء وزيادة ربحية أعضاء سلسلة التوريد.

مما سبق يلاحظ ان اهمية محاسبة السجلات المفتوحة تكمن في المساهمة في دعم العمل المشترك لتخفيض التكاليف الإجمالية للمنتج داخل وخارج حدود الوحدة الاقتصادية بما يحسن الوضع التنافسي لكافة الاعضاء في سلسلة التوريد، من خلال تحديد تكلفة اجزاء المنتج بما في ذلك التكلفة لدى المورد بما يحقق الإدارة الفعالة والكفاءة للتكاليف.

٤.٢.٢ - اهداف اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

يمكن تحديد ابرز اهداف اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال ما يأتي (البخاري ، ٢٠١٨ : ٣٩-٤٠) (ابراهيم واحمد ، ٢٠١٩ : ٢٨٥) :

أ- دعم أداء سلسلة التوريد اذ يؤدي فتح السجلات فيما بين المورد والوحدة الاقتصادية إلى شفافية المعلومات وشراكة كلاهما في تحديد مناطق خفض التكاليف المحتملة وهذا من شأنه تحقيق ما يأتي:

- تخفيض تكاليف الإنتاج و مستويات المخزون وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة .
- تحقيق رضا الزبون من خلال محورين الأول تحقيق رغبات الزبون من خلال مواصفات المنتج والثاني خفض التكاليف وبالتالي تخفيض الاسعار .
- تقييم الأنشطة من المنبع الأولي للتوريد مما يحقق ادارة تكاليف الأنشطة وامكانية تصنيفها إلى أنشطة مضيقة للقيمة وأخرى لا تضيف قيمة ويمكن استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد في تخفيض التكاليف.

ب- تحسين العلاقات الترابطية بين اعضاء سلسلة التوريد والحد من مشكلة عدم التماثل في المعلومات والتي قد تحد من الفوائد المرتبطة بمعلومات المورد والمعلومات

المرتبطة بتكاليف التشغيل والتصنيع، فإن تبادل بيانات التكلفة فيما بين أعضاء سلسلة التوريد قد يقلل من خطر السلوك الانتهازي من جانب المشتري من خلال وضع الضمانات اللازمة للكشف عن بيانات التكلفة.

ج- تقديم معلومات مفيدة عن التكاليف التقديرية للأنشطة بدءاً من المراحل المبكرة لتصميم المنتج إلى معلومات عن اجزاء المنتج و الأنشطة وطرق التصنيع، بما يمكن من ترشيد القرارات التي تخص اختيار مكونات المنتج أو العمليات التي تتوجب إعادة التصميم بهدف التأثير على التكاليف.

د- تسهيل عملية تبادل المعلومات فيما بين الوحدات الاقتصادية وأداة لتطوير كفاءة تكاليف سلسلة التوريد وبناء الثقة بين أعضاء سلسلة التوريد.

هـ- تساعد عملية فتح السجلات بين أعضاء سلسلة التوريد على زيادة كفاءة أداء السلسلة من خلال الكشف عن مواضع المخاطر والعوائد والتكاليف وتجزئتها فيما بين أعضاء السلسلة مما يحقق الدعم اللازم فيما بين أعضاء سلسلة التوريد لبناء إدارة تدعم تبادل المعلومات.

و- إدارة الأسعار بين الوحدة الاقتصادية والموردين حيث إن الاختيار الجيد للشركاء يقلل من آليات الرقابة حيث إن درجة استفادة الوحدة الاقتصادية من هذه الممارسات مع المورد المعين وكذلك استعداد المورد في الانخراط في هذه الممارسات يحدد الموردين الأكثر نفعاً للوحدة الاقتصادية فإن الهدف الأساسي للوحدة الاقتصادية هو إدارة الأسعار.

ز- إدارة عملية التفاوض على السعر والاتفاق حول قواعد تغيير السعر لاحقاً .

ح- حساب التكلفة والرقابة علي الموارد والمساعدة في إعداد الموازنات والتخطيط المالي ، اختيار مزيج المنتج، تخطيط عملية الإنتاج وإدارة العمليات.

كما يمكن لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مساعدة الإدارات المختلفة في الوحدات الاقتصادية في عملية صنع و اتخاذ القرار لكونه يوفر معلومات مالية

وغير مالية موثوق بها من قبل الاعضاء في سلسلة التوريد وباقل كلفة ممكنة ووقت اسرع .

٣.٢ - الميزة التنافسية

١.٣.٢ - نشأة وتعريف الميزة التنافسية

يُرجع الباحثون البدايات الاولى لظهور مفهوم الميزة التنافسية الى نهاية اربعينيات القرن الماضي عندما عرضه (Chambrlin) عام ١٩٣٩، وفي عام ١٩٥٩ ربط (Selznik) بين الميزة بالقدرة، ثم توالى استخدام المصطلح فيما بعد ، والذي اولى المزيد من الاهمية لهذا المصطلح لإيمانه المطلق بأهميته في تحقيق النجاح للوحدات الاقتصادية الرامية إلى التفوق

ومن خلال تطور مفهوم الميزة التنافسية نرى بأن الانطلاق الحقيقي لهذا المفهوم هو في الثمانينات عندما اوضح (Porter) ان الميزة التنافسية أداة بيد الوحدات الاقتصادية تبرز بمجرد توصلها إلى اكتشاف أو اعتماد طرق واساليب جديدة أكثر فاعلية من منافسيها في ذات القطاع، وعلى وجه التحديد عندما تتمكن من تجسيد وتطبيق هذا الاكتشاف ميدانياً بتفوق (صالح، ٢٠١٧: ١٣). وتعددت تعريفات الميزة التنافسية بتعدد الباحثين ومنها:

هي التفاعل والصراع بين الوحدات الاقتصادية المشاركة في السوق لتوفير أفضل الفرص لبيع منتجاتها و لتلبية الاحتياجات المتنوعة للزبائن (Axmadjonovich, 2021: 26).

او انها قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيقها شيء لا يفعله منافسوها ، أو تفعل شيء أفضل من الوحدات الاخرى أو يمكنها أن تفعل شيء لا يستطيع الآخرون القيام به (Tuzimek et al, 2021 : 287).

وبناءً على ما سبق، يمكن تعريف الميزة التنافسية بأنها الخصائص والقدرات والكفاءات التي تحقق الابعاد التنافسية او الاسبقية والتفوق على المنافسين من خلال استغلال إمكانيات الوحدة الاقتصادية المادية وغير المادية الداخلية والخارجية

وبصورة مستمرة للوصول إلى تقديم منتجات مميزة بسعر مناسب وجودة عالية يصعب على المنافسين محاكاتها وبما يلبي رغبات وحاجات الزبائن الحاليين و استقطاب زبائن جدد للوحدة الاقتصادية .

٢.٣.٢- أبعاد الميزة التنافسية

هناك مجموعة من الأبعاد التي تعد أسبقيات تنافسية للوحدة تتمثل بالآتي :

أ- **بُعد البيئة:** تستطيع الوحدات الاقتصادية العمل على تقوية ودعم قدرتها التنافسية وتحقيق ميزة تتفرد بها عن باقي المنافسين في السوق ، من خلال تقديمها منتجات و خدمات تكون صديقة للبيئة خاصة في ظل زيادة التلوث وما يسببه من اضرار بالبيئة (السيد، 2018:120).

ب- **بُعد المرونة:** ويقصد به قدرة الوحدات الاقتصادية على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات او الخدمات في الوقت المناسب للزبون (Al-Najjar, 2016:119) ، او تطوير المنتجات الحالية وتحسين عملياتها من اجل تلبية احتياجات ورغبات الزبائن المتجددة و المتغيرة باستمرار (علاوي، ٢٠٢١: ١٣٣).

ج- **بُعد الإبداع:** يعد الإبداع التنظيمي أداة هامة ومفتاح أساسي لأي ميزة تنافسية، ان الوحدة الاقتصادية من النادر أن تملك سبق تنافسي على كافة الأصعدة وفي جميع المجالات من دون الابداع ، ويقصد به قدرة الوحدات الاقتصادية على إنتاج الأفكار واتخاذ القرارات والسلوكيات التي تعد غير مألوفة او غير اعتيادية (weng et al , 2020:5).

د- **بُعد الجودة:** أي قدرة الوحدات الاقتصادية على تقديم المنتجات والخدمات بأقل تكلفة ممكنة وخالية من العيوب ، لضمان تحقيق التميز للوحدة الاقتصادية في ظل المنافسة القائمة في السوق وبما يلبي احتياجات الزبائن ورغباتهم . (Garg & Kunmar ، Gupta،2014:81).

هـ- **بُعد التكلفة:** تعتبر التكلفة من المتغيرات المهمة في تحقيق الميزة التنافسية ، فمن خلال تقليل تكلفة المنتج تحقق رضا شريحة واسعة من الزبائن ، وان تقليل التكلفة

الإجمالية يعتبر ضرورة وهدف استراتيجي للوحدات الاقتصادية ، ولكن وفق ضوابط الوحدة (السلاموي ، ٢٠٢١: ٦٧).

و- **بُعد التمايز:** يتمثل هذا البعد بإنتاج منتج أو خدمة فريدة لتقديم قيمة أعلى للزبائن، ويعمل بشكل معتاد على إبراز الميزات الفريدة للمنتج أو الخدمة وتوفير قيمة إضافية للزبائن بحيث يكون الزبون على استعداد لدفع قيمة أعلى للمنتج أو الخدمة. (Al-najjar, 2016:120)

مما سبق يلاحظ انه يمكن للوحدات الاقتصادية ان تسعى إلى تقديم منتجات أو خدمات فريدة ومتميزة عن الوحدات الأخرى مما يعطي ميزة في المنتجات أو الخدمات المختلفة التي تكسب من خلالها ولاء زبائنهم ، وبالتالي يحتم عليها ان تلجأ إلى استخدام أحدث التقنيات والاساليب التي تمكنها من تخفيض التكاليف او تخفيض وقت التسليم الى الزبون مع المحافظة على مستوى الجودة .

٤.٢ - العلاقة بين مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والميزة التنافسية

بدأت الوحدات الاقتصادية مع ظهور فلسفة الإنتاج الخالي من الهدر تهتم بدعم وتطوير المنتجات الجديدة والرقابة على التكاليف وتفعيل الجودة من خلال التعاون مع الموردين الرئيسيين ، وفي ظل التقدم في تكنولوجيا المعلومات السريع وسهولة تبادل البيانات والمعلومات بين الوحدات الاقتصادية أصبحت التعاملات عبر الحدود التنظيمية في مقدمة اهتمام بحوث المحاسبة الإدارية ، ويمكن استخدام أساليب إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ، حيث أصبح تحدي إدارة التكاليف خارج حدود الوحدات الاقتصادية دافع للشركاء في سلسلة التوريد لدعم العوائد الخاصة ، فالمنطق يشير إلى أنه على المشاركين في سلسلة التوريد " زيادة حجم الكعكة وليس مجرد زيادة حصتهم من الكعكة " (البتانوني ، ٢٠١٣: ٢٤٩)

تعد المشاركة الموثوقة للمعلومات ذات أهمية بالغة في ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية التي تدعم التعاون والتوجه طويل الأجل للعلاقة بين الوحدات ، هناك

حاجة إلى معلومات إدارة التكاليف وإدارة العمليات في إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية إن تبادل المعلومات ذات الصلة بين الوحدة الاقتصادية والمورد يمكنهم من إيجاد طرق مناسبة للتنسيق وخفض التكاليف ، و لتحديد إمكانية خفض التكلفة وتحقيق إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ، يتم إجراء تحليل القيمة من خلال مشاركة المعلومات عبر سلسلة التوريد بأكملها ، يتطلب التصميم المشترك الفعال والتطوير المشترك للمنتج والعمليات وإعادة تصميمها اتصالاً ثنائياً ومشاركة المعلومات لتحقيق أهداف التكلفة (Belal Uddin et al , 2020 : 914)

يلاحظ ان نجاح عملية تبني مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية يعتمد على أن يكون العمل في سلسلة التوريد منسقاً ومتكاملاً مع بعضه البعض، وان أي فشل في أحد أطراف السلسلة من الممكن ان يؤدي إلى فشل التنفيذ وان المحور الاساسي هو العلاقة مع الموردين ، اذ يعتمد نجاح مدخل إدارة التكلفة واسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على مدى علاقة الوحدة الاقتصادية مع الموردين ، ان توطيد العلاقة مع الموردين ممكن ان يحقق للوحدة الاقتصادية القدرة على التفاوض مع الموردين وتخفيض تكاليف المواد الاولية وبالتالي القدرة على تخفيض سعر المنتج وتحقيق ميزة تنافسية .

٣- المبحث الثالث/ الجانب التطبيقي للبحث

١.٣- نبذة عن الشركة ومصانعها ومعاملها

تم تأسيس (الشركة العامة للصناعات الجلدية) عام ١٩٧٠ وذلك من خلال دمج معمل (باتا) الذي أسس عام ١٩٣٢ مع (معمل الأحذية الشعبية في الكوفة) والذي أُسس عام ١٩٦٠ .

في عام ١٩٧٦ تم تغيير اسمها الى (المنشأة العامة للصناعات الجلدية)، بعد دمج (شركة الدباغة الوطنية) إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن التي أُسست في عام ١٩٤٥ معها ، ومن ثم تم تحويلها بموجب قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ إلى شركة عامة سُميت بـ (الشركة العامة للصناعات الجلدية) .

وبناءً لقرار مجلس الوزراء المرقم ٣٦٠ لسنة ٢٠١٥ قامت وزارة الصناعة والمعادن في عام ٢٠١٧ بدمج عدد من الشركات العائدة لها في كيان واحد، حيث تم دمج كلٍ من (الشركة العامة للصناعات النسيجية و الشركة العامة للصناعات الجلدية وشركة واسط العامة للصناعات النسيجية والشركة العامة للصناعات القطنية والشركة العامة للسجاد اليدوي والشركة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة والشركة العامة للصناعات الصوفية) فضلاً عن مصنع نسيج ذي قار الذي تم ضمه لها لاحقاً ليصبح اسم الشركة الجديد (الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود) (الوقائع العراقية ، ٢٠١٧: ٤٧) .

تُعد الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود وحدة انتاجية اقتصادية ممولة ذاتياً ، ومملوكة للدولة بالكامل ،تعمل وفق اسس اقتصادية وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري، وبأرسمال قدره (١٣,٣٦٩,٠٠٠,٠٠٠) ثلاثة عشر مليار وثلاثمائة وتسعة وستين مليون دينار عراقي (الوقائع العراقية، 2020، 2) .

٢.٣- اختيار المعمل محل البحث

نظراً للتعدد الكبير في مصانع الشركة ومعاملها وتنوع منتجاتها ، تم اختيار مصنع الجلدية - موقع بغداد / معمل رقم (٨) محلاً للتطبيق في الجانب العملي للبحث للأسباب الآتية:

١- يعتبر المعمل من أكبر معامل مصنع الجلدية - موقع بغداد فضلاً عن تنوع موديلات الاحذية الرجالية الجلدية التي ينتجها .

٢- ضعف منافسة منتج معمل رقم (٨) مع المنتجات المنافسة في السوق والتي تكون غالبيتها مستوردة .

٣- تعاون إدارة المعمل والعاملين فيه مع الباحث في توفير المعلومات اللازمة لإنجاز البحث ، كما يمكن للباحث تتبع مراحل الانتاج وتحديد مواطن القوة والضعف عند تبني تطبيق الأساليب الحديثة مثل (مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية واسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) .

ويختص معمل رقم (٨) بإنتاج الأحذية الرجالية الجلدية والرياضية وبموديلات مختلفة وفق التصاميم المقترحة من قبل شعبة تخطيط الموديلات في المصنع، وتم اختيار موديل (٧٩٢٧٢) كنموذج للتطبيق العملي ، ويضم المعمل أربع شُعب تشمل :

*شعبة الفصال *شعبة الخياطة *شعبة السحب (الجَر) *

شعبة الصبغ والتغليف

فيما يلي قائمة تسعير منتج الحذاء الرجالي موديل (٧٩٢٧٢)

جدول (١) : تسعير منتج الحذاء الرجالي موديل (٧٩٢٧٢)

الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود / معمل الجلدية				
بطاقة تسعيرة				التاريخ ٢٠٢٢/٠٦/١٩
الموديل / ٧٩٢٧٢				المواصفات : حذاء جلد رجالي
المعمل ٨	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة / دينار	القيمة / دينار
٢٤	دسم ٢	٢٤	٥٩٢	١٤,٢٠٨
١١٥٠	دسم ٢	١١٥٠	٠,١٦٥	١٩٠
١١	سم ٢	١١	٢١٥	٢,٣٦٥
٩٠٠	سم ٢	٩٠٠	٠,٥٩٨	٥٣٨
١٥٠	سم ٢	١٥٠	٠,٢	٣٠
٣٠٠	سم ٢	٣٠٠	٠,٩١٦٨	٢٧٥
٣٥٠	سم ٢	٣٥٠	٠,٧٢٣	٢٥٣
٨	دسم ٢	٨	٢١٥	١٧٢٠
١٥	م . ط	١٥	١,٩	٢٩
١	زوج	١	٢٠٢	٢٠٢
١٥	ملل	١٥	٣,٩٨٨	٦٠
١٥	ملل	١٥	٤,٤٤٧	٦٧
٤٠	غم	٤٠	١٠,٢٤٢	٤١٠
٥٠	غم	٥٠	٩,٥	٤٧٥
٢٠	غم	٢٠	٧,٠٥١	١٤١
١	زوج	١	١٣٤	١٣٤
١	عدد	١	١٣١٤	١٣١٤
١٥	ملل	١٥	١٢	١٨٠
١	زوج	١	٥٢٥٠	٥٢٥٠
٣	غم	٣	٣,٨٦١	١٢
٦	غم	٦	١٢,٩٩٤	٧٨
مجموع التكاليف				٢٧,٩٣١
متغيرات الاسعار				١١١٧
الأجور				١٥٨
م. صناعية ١٤١ %				٢٢٣
م. ادارية ١٤ %				٥٣

٣٤	م. تسويقية ٩%
٢٠٠٠	حافز نوعي
٣١,٥١٦	مجموع تكاليف الإنتاج
٢٩٨٤	هامش الربح $\approx 10\%$
٣٤,٥٠٠	سعر البيع

المصدر : بيانات شعبة التسعير في الشركة

يلاحظ من الجدول اعلاه ان احتساب التكلفة غير حقيقي ويعتمد على تقديرات ونسب تحددها ادارة المصنع ، علماً ان الكلفة الحقيقية اضعاف الكلفة الحالية ومع هذا فان سعر البيع الحالي لا ينافس اسعار السلع في السوق ، فضلاً عن وجود

مشاكل اخرى في المصنع والمعمل منها

• ضعف الطلب على منتجات معمل رقم (٨) اذ بلغ الانتاج فقط (٢٨٧١) زوج خلال عام ٢٠٢٢

• ضعف الاهتمام بالجانب التسويقي واجراء دراسات لمعرفة رأي الزبون بمنتجات الشركة .

• ضعف الاهتمام بسلسلة التوريد والمشكلات التي تواجه المصنع .

• ضخامة اعداد العاملين مقارنة بكمية الانتاج .

٣.٣- الواقع الحالي لسلسلة التوريد

لا يمتلك مصنع الجلدية مورد رئيسي ومعتمد للمواد الاولية (الجلد الطبيعي للوجه والبطانة ، الفلوريتان (النعل) ، اسطار كف ، الاصماغ) وانما يتم الشراء من المحلات المتخصصة بتلك المواد في السوق وفق سياسة الشراء المتبعة في الدوائر الحكومية والتي يتم من خلالها تشكيل لجنة مشتريات تقوم بجلب عروض من ثلاث موردين وتختار الشركة العرض الارخص منهم وفق المواصفات المحددة للمواد الاولية ، ومن ثم تقوم اللجنة بشراء المواد وفق وصولات شراء معتمدة ووفق الكميات المطلوب شرائها وتسليمها الى مخازن المواد الاولية في المصنع ، ان عملية توريد المواد الاولية بهذه الطريقة تولد مشاكل عديدة للمصنع منها :

١- ارتفاع اسعار المواد لكون المورد غير رئيسي وانما موردين فرعيين .

- ٢- التفاوت في اسعار المواد بين فترة واخرى وعدم تحديد سعر معتمد وثابت لها .
 - ٣- اختلاف مواصفات المواد بين عملية شراء واخرى .
 - ٤- عدم وجود مفاوضات سعرية بين ادارة المصنع والمورد لكون المورد غير ثابت .
 - ٥- غياب العلاقة بين ادارة المصنع والمورد مما يؤدي الى ضعف امكانية تبادل المعلومات والسعي الى تخفيض التكاليف .
 - ٦- صعوبة توفير كافة المواد وبنفس المواصفات المطلوبة في وقت واحد من الموردين ، مما قد يجعل الادارة تضطر الى التنازل عن بعض المواصفات مثل درجة اللون في الجلد او مستوى ارتفاع النعل او غيرها .
- ان الحالة الطبيعية للتوريد في ظل مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ان تتعاقد الادارة مع عدد محدود من الموردين يقومون بتوريد المواد الاولية التي تحتاجها الشركة وفق شروط التعاقد ومواصفات المواد المطلوبة وبالكميات اللازمة للعمل في الوقت المناسب ، الامر الذي يحقق للإدارة القدرة على تحديد اسعار المواد والدخول في مفاوضات للتسعير مع الموردين ، فضلاً عن ضمان ثبات مواصفات وجودة المواد المستلمة والاستغناء قدر الامكان عن التخزين الذي يتسبب بخسارة كميات كبيرة منها بسبب التلف و التقادم .
- اما فيما يتعلق بأسلوب الإنتاج فان مصنع الجلدية / معمل رقم ٨ يتبع اسلوب المراحل في الانتاج وفق نظام قائم على الدفع ، حيث يحدد في بداية السنة كمية الانتاج لكل معمل وفق خطة سنوية مبنية بشكل كبير على كمية الانتاج في السنة السابقة ونسبة المبيعات مع مراعاة عدم ايقاف العمل في أي معمل خلال اشهر السنة ، ويستلم المعمل كميات من المواد الاولية اللازمة للإنتاج وفق دفعات حسب الحاجة من قسم صرف المواد ليتم تسليمها الى شعبة الفصال حيث يقوم العاملون في هذه الشعبة بتقطيع الجلد الطبيعي وباقي المواد التي تحتاج الى فصال وفق نماذج معده سابقاً لكل موديل ، ومن ثم تسلم يدوياً بواسطة عامل الى قسم الخياطة ليتم خياطة الاجزاء مع بعضها ، ومن ثم تحويلها الى قسم الجر يدوياً بواسطة عامل ليقوم

بتركيب اجزاء الجلد التي تم خياطتها مع الفلوريتان (النعل) وتنشيتها بالمسامير والصمغ ، ومن ثم يقوم احد العاملين بتحويلها الى شعبة الصبغ والتغليف ليتم صبغها وتغليفها ، ومن ثم ترسل الى مخزن البضاعة الجاهزة بواسطة احد العاملين .

وفقاً لما سبق من مشاكل تتعلق بتوريد المواد الاولية وجودتها وارتفاع تكاليفها والتي تسبب ارتفاع تكاليف المنتج ، يحتم على الشركة السعي الى فتح السجلات وتبادل المعلومات بين الشركة وموردي المواد الاولية في السوق من اجل العمل على تخفيض تكاليف المواد الاولية وزيادة جودتها بما يحقق رغبات وتطلعات الزبون بمنتج الشركة من اجل زيادة حصتها السوقية وتحقيق ميزة تنافسية تساعد على البقاء في السوق

٣.٤ - تبادل المعلومات مع موردي المواد الاولية في السوق

بالاتفاق مع مدير الانتاج في معمل ٨ ومسؤول شعبة صرف المواد قام الباحث بصفته مندوب عن الشركة بزيارة موردي المواد الاولية في السوق والذين يتركزون في بغداد / الشورجة لغرض تبادل المعلومات بينهم وبين الشركة و معرفه الاسعار الفعلية للمواد الاولية التي تستخدمها الشركة في معاملها لصناعة الاحذية الرجالية الجلدية وانواعها ومستوى جودتها ، وعند الاستفسار منهم عن اسعار المواد الاولية تبين وجود تفاوت في الاسعار ولنفس المادة وبنفس المواصفات ، وعند الاستفسار عن اسباب التفاوت اوضح بعضهم ان السبب قد يعود الى درجة لون الجلد او بلد المنشأ او طبيعة المورد للمادة هل هو مورد رئيسي ام ثانوي حيث ترتفع الاسعار عند المورد الثانوي ، وسيعتمد الباحث على بيانات ثلاث موردين وهم الاقل سعراً مع نفس المواصفات لكل مادة لغرض المفاضلة ، وسيقتصر ذلك على المواد الاساسية (الجلد الطبيعي للوجه والبطانة ، الفلوريتان (النعل) ، اسطار كف ، علبة التغليف) لكونها تشكل ما يقارب نسبة (٨٩%) من كلفة المنتج ، ، وفيما يلي جدول يبين اسعار مادة جلد البقر الطبيعي الذي يستخدم في صناعة وجه الحذاء الرجالي :

جدول (٢) : اسعار الموردين لمادة جلد البقر الطبيعي

ت	اسم المورد	نوع المادة	بلد المنشأ	اللون	السعر لكل قدم مربع
١	محلات ابو رسل	جلد طبيعي	تركيا	كافة الالوان	٤,٠٠٠
٢	محلات المواهب	جلد طبيعي	تركيا	كافة الالوان	٣,٥٠٠
٣	محلات الشامي	جلد طبيعي	تركيا	اسود وجوزي	٣,٢٥٠

المصدر : اعداد الباحثان

يلاحظ من الجدول السابق وجود تفاوت في الاسعار رغم عدم وجود اختلاف في نوع الجلد او بلد المنشأ وان متوسط السعر يبلغ (٣,٥٠٠) دينار لكل قدم مربع ، وان التفاوت يرجع الى العروض المقدمة من الموردين حيث عرض صاحب محلات ابو رسل تزويد الشركة بعلبة التغليف كهدية مع الجلود وحسب التصميم الذي ترغب الشركة فيه ، اما محلات المواهب فان السعر يشمل تكاليف النقل الى مقر الشركة وفق الدفعات التي ترغب بها على ان لا تقل الكمية في كل دفعة عن (١,٠٠٠) قدم مربع ، اما محلات الشامي فان السعر هو الاقل لكون الالوان محدودة وفق لونين وهما الاسود والجوزي فقط ولا يوجد تدرجات في الالوان وكما ان نسبة لمعان اللون اقل من بقية الموردين اما في ما يتعلق بمادة جلد الماعز الطبيعي الذي يستخدم في بطانة الحذاء الرجالي فالجدول ادناه يوضح المعلومات الاتية :

جدول (٣) : اسعار الموردين لمادة جلد الماعز الطبيعي للبطانة

ت	اسم المورد	نوع المادة	بلد المنشأ	السعر لكل قدم مربع
١	محلات ابو رسل	جلد طبيعي بطانة	تركيا	١,٥٠٠
٢	محلات السيد	جلد طبيعي بطانة	ايطاليا	٢,٠٠٠
٣	محلات الشامي	جلد طبيعي بطانة	سوريا	١,٥٠٠

المصدر : اعداد الباحثان

ان التفاوت في اسعار مادة جلد الماعز الطبيعي يعود الى اختلاف بلد المنشأ لهذه المادة وان متوسط السعر يبلغ (١,٦٦٧) دينار لكل قدم مربع ، حيث ان مواصفات هذه المادة متقاربة جداً ولا يؤثر تدرج الالوان بشكل كبير فيها ، لكونها تكون داخل

الحذاء ولا يمكن ملاحظتها مثل الجلد الموجود على وجه (سطح) الحذاء ، وان صاحب محلات ابو رسل قدم عرضاً لتخفيض السعر الى (١,٠٠٠) دينار لكل قدم عند شراء جلد البقر الطبيعي منه ايضاً ، كما ان الجلد الايطالي لم يؤكد المورد شرعية تزكياته بالإضافة الى ارتفاع سعره ، وان هذه الاسعار تمثل اوطئ اسعار حصل عليها الباحث من الموردين .

وفيما يتعلق بالفلوريتان (النعل) فقد قام الباحث بالحصول على المعلومات الموضحة في الجدول الاتي من الموردين :

جدول (٤) : اسعار الموردين لمادة الفلوريتان (النعل)

ت	اسم المورد	نوع المادة	بلد المنشأة	السعر لكل زوج من النعل
١	محلات الولاء	فلوريتان	تركيا	٣,٧٥٠
٢	محلات المواهب	فلوريتان	تركيا	٣,٢٥٠
٣	محلات المهند	فلوريتان	سوريا	٢,٥٠٠

المصدر : اعداد الباحثان

وفق الجدول اعلاه فان متوسط سعر الفلوريتان يبلغ (٣,١٦٧) دينار لكل زوج ، حيث عرضت محلات الولاء سعر الدرزن (١٢ زوج) بمبلغ (٤٥,٠٠٠) دينار ، اما محلات المواهب فكان السعر (٣٩,٠٠٠) دينار للدرزن ، اما محلات المهند فكان سعر الدرزن (٣٠,٠٠٠) دينار ، كما يوجد بعض انواع الفلوريتان تكون طبية تحتوي على مكان لتفريغ الهواء اسفل الكعب ولكن اسعارها تكون اعلى بمعدل (٢٥٠) دينار لكل زوج تقريباً .

واما مادة اسطار الكف الصناعي فان الجدول الاتي يبين معلومات الموردين لهذه المادة وبلد المنشأ والسعر :

جدول (٥) : اسعار الموردين لمادة اسطار الكف الصناعي

ت	اسم المورد	نوع المادة	بلد المنشأة	السعر لكل قدم مربع
١	محلات المواهب	اسطار كف صناعي	تايلند	٥٠٠
٢	محلات المهند	اسطار كف صناعي	تركيا	٥٠٠
٣	محلات الشامي	اسطار كف صناعي	سوريا	٢٥٠

المصدر : اعداد الباحثان

تعتبر اسطار الكف مادة مقوية تضاف الى البطانة الداخلية للحذاء وتكون تحت جلد البطانة ، وحسب رأي الموردين في السوق فان افضل الانواع هو التايلندي لكونه يتمتع بسمك اكبر بقليل من باقي الانواع وقوة صلابة اكثر ، وان التركي يكون مقارب للتايلندي اما السوري فيكون اقل صلابة منهما ويشير بعض الموردين الى امكانية وضع طبقتين من النوع السوري ليكون اقوى حتى من باقي الانواع الا ان هذه العملية تزيد من كمية الصمغ والعمل وبالتالي تزداد تكلفة المنتج الى اكثر من بقية البدائل ، وان متوسط السعر للقدم المربع الواحد يبلغ (٤١٧) دينار تقريباً ، ويتم بيع هذه المادة على شكل طبقات كبيرة ويتم تفصيلها وفق قياس الفلوريتان الذي توضع فوقه وتثبت بواسطة الصمغ .

اما فيما يتعلق بعلمة التغليف الكارتون فقد تواصل الباحث مع عدد من المطابع والمعامل والجدول الآتي يبين معلومات هذه المطابع والاسعار :

جدول (٦) : اسعار الموردين لعلمة التغليف الكارتونية

ت	اسم المطبعة او المعمل	نوع المادة	الغطاء	السعر لكل علبة
١	سما المنار	علبة تغليف	منفصل	٥٠٠
٢	معمل سومر	علبة تغليف	منفصل	٧٠٠
٣	معمل النور	علبة تغليف	متصل او منفصل	٨٠٠

المصدر : اعداد الباحثان

يلاحظ ان متوسط سعر علبة التغليف الكارتونية يبلغ (٦٦٧) دينار لكل علبة ، مع الاخذ بالاعتبار تكفل المطبعة او المعمل بالتصميم الذي ترغب الشركة بطباعته على الكارتون وما يحتويه من معلومات عن المنتج والمواد الداخلة في انتاجه او اعلانات لباقي منتجات الشركة ، وان هذه الاسعار تعتمد على كمية العلب المطلوبة حيث اقترح الباحث على هذه المعامل والمطابع عدد (١,٠٠٠) علبة للطلبية لتجنب التلف والتقادم ، كما اشار البعض منهم الى امكانية تخفيض السعر اذا زادت الكمية عن (٥,٠٠٠) علبة ، وتحتاج الشركة بمعدل (١٠,٠٠٠) علبة سنوياً الا ان ذلك العدد لا يمكن طباعته في وقت واحد لكونه يتعرض للتقادم والتلف ، لذا يمكن ان يتم التعاقد

على (١٠,٠٠٠) علبة سنوياً بمعدل طباعة وتزويد (١,٠٠٠) علبة ، مما يمكن ان يساعد الشركة على الدخول في مفاوضات لتحديد سعر مرضي لكلا الطرفين واقل من السعر الموجود في الجدول السابق

٥.٣- اختيار المورد الانسب للشركة

يعتمد اختيار المورد الانسب بشكل كبير على سعر المواد وجودتها ومدى شمولها للمواصفات التي ترغب بها الشركة ، وسيتم تحديد المورد الانسب لكل مادة وفق المعلومات في الفقرة السابقة وكالآتي :

١- مادة جلد البقر وجلد الماعز الطبيعيين : ان الشركة قامت بشراء (٧٠٠٠) قدم من جلد البقر الطبيعي خلال عام ٢٠٢٢ ، وهو ما يمثل الحاجة الفعلية لمصنع الجلدية سنوياً حسب رأي مسؤول شعبة صرف المواد وفق الاسعار والتواريخ المبينة في الجدول الاتي :

جدول (٧) : كميات الجلد التي تم شرائها خلال عام ٢٠٢٢

ت	نوع الجلد واللون	تاريخ الشراء	الكمية بالقدم المربع	تكلفة القدم	القيمة
١	جلد طبيعي تركي اسود	٢٠٢٢/٥/١	١,٥٠٠	٧,٠٠٠	٩,٧٥٠,٠٠٠
٢	جلد طبيعي تركي اسود	٢٠٢٢/٦/١	١,٠٠٠	٦,٥٠٠	٦,٥٠٠,٠٠٠
٣	جلد طبيعي قهوائي	٢٠٢٢/١٢/١	١,٠٠٠	٥,٥٠٠	٥,٥٠٠,٠٠٠
٤	جلد طبيعي تركي اسود	٢٠٢٢/١٢/١	١,٥٠٠	٥,٧٥٠	٨,٦٢٥,٠٠٠
٥	جلد طبيعي تركي اسود	٢٠٢٢/١٢/١	١,٥٠٠	٥,٧٥٠	٨,٦٢٥,٠٠٠
٦	جلد طبيعي تركي اسود	٢٠٢٢/١٢/١	٥٠٠	٦,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠
	المجموع		٧,٠٠٠	----	٤٢,٠٠٠,٠٠٠

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات شعبة السيطرة المخزنية

اما جلد الماعز المستخدم في بطانة الحذاء فقد اشترت الشركة (١,٠٠٠) قدم مربع خلال العام بدفعة واحدة وبسعر (٣,٥٠٠) دينار للقدم المربع الواحد .

وفق البيانات اعلاه فان متوسط سعر شراء القدم المربع من جلد البقر الطبيعي يبلغ (٦,٠٠٠) دينار ، وبمقارنة هذا السعر مع عروض الموردين التي سبق عرضها في جدول (٢) يرى الباحث ان المورد الانسب لهذا الجلد هو محلات ابو رسل لكونه قدم عرض للشركة بان يكون سعر القدم (٤,٠٠٠) دينار ليكون تكلفتها

(٢٨,٠٠٠,٠٠٠) دينار وعلى وفق نفس الكمية المشتراه سابقاً بالإضافة الى ذلك سيقوم هذا المورد بتزويد الشركة بعلبة التغليف الكارتونية مجاناً والتي ستوفر على الشركة مبلغ يقارب (٥,٠٠٠,٠٠٠) دينار وهو ثمن العلب التي تشتريها الشركة في حال تعاقدتها مع مورد اخر وتخفيض (٥٠٠) دينار من كل قدم جلد ماعز للبطانة والذي سيوفر للشركة (٥٠٠,٠٠٠) دينار مقدار التخفيض الذي قدمه هذا المورد للشركة في سعر جلد الماعز الطبيعي ، وبذلك تكون التكلفة الاجمالية للعلب وجلد الماعز وجلد البقر الطبيعيين بقيمة (٢٩,٠٠٠,٠٠٠) دينار وهو اقل عرض مع الحصول على جلد بكافة الالوان . اما محلات المواهب فان كلفة الشراء لجلد البقر الطبيعي ستكون (٢٤,٥٠٠,٠٠٠) دينار وسيتوجب على الشركة شراء العلب الكارتونية من مطبعة المنار لكونها الاقل كلفة بقيمة (٥,٠٠٠,٠٠٠) دينار ، وجلد الماعز الطبيعي من محلات ابو رسل بقيمة (١,٥٠٠,٠٠٠) وبذلك تصبح التكلفة الاجمالية للعلب وجلد البقر وجلد الماعز الطبيعيين بقيمة (٣١,٠٠٠,٠٠٠) دينار وان تكلفة التعاقد مع محلات الشامى لجلد البقر الطبيعي بقيمة (٢٢,٧٥٠,٠٠٠) دينار ، و لجلد الماعز الطبيعي ستكون (١,٥٠٠,٠٠٠) دينار ، وسوف يتوجب على الشركة شراء العلب بقيمة (٥,٠٠٠,٠٠٠) دينار من مطبعة المنار ، وبذلك تكون القيمة الإجمالية لهذا التعاقد بمبلغ (٢٩,٢٥٠,٠٠٠) وستخسر الشركة ميزة تعدد الالوان الموجودة لدى محلات المواهب او محلات ابو رسل .

٢- **مادة الفلوريتان (النعل)** : ان السعر المقدم من محلات الولاء مرتفع جداً لذا يقترح الباحث عدم التعاقد معهم ، وان جودة المنتج السوري من الفلوريتان منخفضة مقارنةً مع التركي لذا يقترح الباحث عدم التعاقد مع محلات الشامى ، وعليه يقترح الباحث التعاقد مع محلات المواهب لتوريد هذا الجزء من المنتج بسعر (٣,٢٥٠) دينار للزوج لكون السعر اقل من محلات الولاء والجودة افضل من محلات الشامى .

٣- **مادة اسطار الكف الصناعي** : على الرغم من ان عرض محلات الشامى اوطأ العروض المقدمة (٢٥٠ دينار لكل قدم) ولكن اختياره سيحمل الشركة كلفة الصمغ

والعمل الاضافيين كونه سوري المنشأ وذو جودة اقل ، لذا تم استبعاد هذا العرض ، ولكون جودة التايلندي اعلى من التركي وبنفس السعر يقترح الباحث توريد هذا الجزء من محلات المواهب .

٤- **علبة التغليف الكارتونية :** ان التعاقد مع محلات ابو رسل لتوريد الجلود سيجنب الشركة شراء هذه العلب ، اما اذا رغبت الشركة بالتعاقد مع مورد اخر فعليها اختيار معمل سما المنار لكونها الاقل سعراً بين العروض الاخرى للموردين ، ويجب مراعاة التعاقد على كامل العدد المطلوب خلال السنة والاتفاق على توريده على شكل دفعات شهرية وحسب الحاجة .

٦.٣- تكلفة المنتج من المواد الاولية بعد اختيار المورد الانسب

بعد عرض معلومات الموردين للمواد الاولية في السوق فضلاً عن التكاليف الحالية التي تكبدها المصنع لشراء هذه المواد ، وتحديد المورد الانسب سيتم تحديد التكلفة الكلية للمواد الاولية اللازمة للوحدة الواحدة من منتج حذاء الجلد الرجالي موديل (٧٩٢٧٢) وفق الجدول الاتي:

جدول (٨) : تكلفة المواد الاولية بعد اختيار المورد الانسب

التفاصيل	وحدة القياس	الكمية	السعر القديم للوحدة	القيمة دينار / للزوج	السعر الجديد للوحدة	القيمة دينار / للزوج
جلد طبيعي تركي	دسم ٢	٢٤	٥٩٢	١٤,٢٠٨	431,5	10,356
بطانة الوجه كتان	دسم ٢	١١٥٠	٠,١٦٥	١٩٠	٠,١٦٥	١٩٠
البطانة جلد طبيعي	دسم ٢	١١	٢١٥	٢,٣٦٥	108	1,188
الكف تكسون ٢ ملم + نصف كف ١.٥ ملم	سم ٢	٩٠٠	٠,٥٩٨	٥٣٨	٠,٥٩٨	٥٣٨
حشوة ايفا	سم ٢	١٥٠	٠,٢	٣٠	٠,٢	٣٠
بمبة ١.١- ١.٢ ملم حرارية	سم ٢	٣٠٠	٠,٩١٦٨	٢٧٥	٠,٩١٦٨	٢٧٥
فورت ١.٤ ملم سليلوزي	سم ٢	٣٥٠	٠,٧٢٣	٢٥٣	٠,٧٢٣	٢٥٣
اسطار كف صناعي	دسم ٢	٨	٢١٥	١٧٢٠	54	432
خيط قياس ٦٠/٣ او ٤٠/٣ نايلون	م . ط	١٥	١,٩	٢٩	١,٩	٢٩
قيطان	زوج	١	٢٠٢	٢٠٢	٢٠٢	٢٠٢
ثئر	ملل	١٥	٣,٩٨٨	٦٠	٣,٩٨٨	٦٠
سبيرتو	ملل	١٥	٤,٤٤٧	٦٧	٤,٤٤٧	٦٧
صمغ PU	غم	٤٠	١٠,٢٤٢	٤١٠	١٠,٢٤٢	٤١٠

٤٧٥	٩.٥	٤٧٥	٩.٥	٥٠	غم	صمغ نيوبرن
١٤١	٧.٥٥١	١٤١	٧.٥٥١	٢٠	غم	صمغ لاتكس
١٣٤	١٣٤	١٣٤	١٣٤	١	زوج	ليل نسيجي
0	0	١٣١٤	١٣١٤	١	عدد	علبة متطورة
١٨٠	١٢	١٨٠	١٢	١٥	ملل	فنش
3,250	3,250	٥٢٥٠	٥٢٥٠	١	زوج	نعل ٥٩٢٦
١٢	٣.٨٦١	١٢	٣.٨٦١	٣	غم	مسمار ناعم
٧٨	١٢.٩٩٤	٧٨	١٢.٩٩٤	٦	غم	مسمار خشن
18,300	----	27,931	المجموع			
١١١٧	%٤					متغيرات الاسعار
١٥٨	$٢١٦ \div ٢٢ \div ٢٥٠,٠٠٠ \times ٣$					الأجور
٢٢٣						م. صناعية ١٤١%
٥٣						م. ادارية ١٤%
٣٤						م. تسويقية ٩%
٢٠٠٠						حافز نوعي
٢١,٨٨٥						مجموع تكاليف الإنتاج
2,188						هامش الربح $\approx ١٠\%$
24,073						سعر البيع

المصدر : اعداد الباحثان

حيث تم احتساب سعر القدم المربع من جلد البقر الطبيعي التركي ب (٤,٠٠٠) دينار وفق المورد المقترح وتم تقسيمه على (٩.٢٧)^{*} لتحديد السعر الجديد لكل ديسيمتر مربع منه ، اما بطانة الجلد الطبيعي فد تم احتسابه وفق سعر (١,٠٠٠) دينار لكل قدم مربع واحتساب الديسيمتر المربع وفق نفس الطريقة *، وتم احتساب كلفة اسطار كف صناعي وفق نفس الطريقة * وبسعر (٥٠٠) دينار للقدم المربع من محلات المواهب ، وقد تم اعتبار كلفة العلبة المتطورة صفر لكون الشركة ستحصل عليها مجاناً وفق المقترح المقدم من الباحث عند التعاقد مع محلات ابو رسل لتوريد الجلود الطبيعية بنوعها ، وقد تم احتساب سعر الفلوريتان (النعل) ب (٣,٢٥٠) دينار للزوج وفق المورد المقترح (محلات الولاء) لذلك الجزء من المنتج { * من اجل تحويل القدم الى ديسيمتر مربع يتم تقسيمه على المعامل الثابت الذي يساوي (٩.٢٧) }

يلاحظ مما سبق انخفاض تكلفة المنتج من (27,931) دينار الى (١٨,٣٠٠) دينار للزوج الواحد من حذاء الجلد الرجالي موديل (٧٩٢٧٢) بعد تبني مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية بأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وبذلك يكون التخفيض المتحقق لكل وحدة من المنتج (زوج) يساوي (٩,٦٣١) دينار ، وان التخفيض الاجمالي لكافة الوحدات المنتجة والبالغة (٢,٨٧١) وحدة خلال عام ٢٠٢٢ في معمل رقم ٨ يبلغ (٢٧,٦٥٠,٦٠١) دينار من المواد الاولية الاساسية للمنتج والبالغ عددها خمسة مواد (جلد البقر ، جلد الماعز ، الفلوريتان، اسطار الكف الصناعي ، علبه التغليف) ، وبهذا قد تم اثبات فرضية البحث التي تنص على "ان تبني مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية باستخدام محاسبة السجلات المفتوحة يسهم في تحقيق الميزة التنافسية "

٤- المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

١.٤ - الاستنتاجات

١- يهدف مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية الى ادارة التكاليف بين شركاء سلسلة التوريد لتحقيق النجاح ، لذا فهو يتجاوز النهج التقليدي الذي يركز على ادارة التكاليف الداخلية .

٢- ان تبني مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية باستخدام اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يحقق منافع كبيرة للوحدة الاقتصادية والموردين ، من خلال توطيد العلاقات وتسهيل عملية التفاوض بينهم فضلاً عن زيادة الثقة بين اطراف سلسلة التوريد .

٣- تشير اغلب الدراسات الى ان فتح السجلات عادة ما يكون من جانب واحد فقط ، ويعود السبب في ذلك الى نقاط القوى التي يتمتع بها الطرف الذي يستلم المعلومات او الثقة المتبادلة بين الاطراف .

٤- لا يطبق مصنع الجلدية التابع للشركة العامة لصناعات النسيج والجلود وبضمنه معمل رقم ٨ اي من الاساليب الحديثة في الانتاج

او ادارة التكاليف مثل مدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية او محاسبة السجلات المفتوحة ، فضلاً عن عدم اطلاع الادارة والعاملين بالمعمل عليها .

٥- من اسباب ارتفاع تكاليف الانتاج في معمل رقم ٨ هو ارتفاع تكاليف المواد الاولية الناتج عن طرق الشراء غير السليمة والتي قد تشوبها بعض الشبهات نتيجة عدم اتباع اساليب سليمة وذات موثوقية عالية ، حيث يتم الشراء وفق لجان مشتريات بسيطة ومن موردين ثانويين في الغالب ولا يوجد تعاقد بطريقة الاحالة مع مورد رئيسي معتمد .

٢.٤- التوصيات

١- العمل على زيادة الوعي بمدخل ادارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية بأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال البحوث والورش والندوات لما له من دور كبير في التعرف على اهميتها كأساليب حديثة لتخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية .

٢- زيادة الثقة بين الشركة وموردي المواد الاولية وفتح السجلات من قبل كلا الطرفين من اجل تحديد مواطن تخفيض التكاليف وتبادل التجارب والخبرات مما يحقق ميزة تنافسية لكافة الاطراف .

٣- التعاقد مع موردي المواد الاولية بعقود طويلة الاجل ووفق شروط تمكن الشركة من الحصول على المواد بأعلى جودة وافضل سعر وفي الزمان والمكان المناسبين ، وتوطيد العلاقات معهم وتبادل المعلومات بما يحقق الفائدة للجميع .

٤- تفعيل التنسيق بين الشركة و الجامعات او مراكز الدراسات والبحوث التي تختص بإصدار البحوث والرسائل والاطاريح المهمة بتطوير نظم الانتاج والتسويق ، والاطلاع على توصياتهم والحلول المقترحة للمشاكل التي تعاني منها الكثير من الوحدات الاقتصادية والاخذ بها .

المصادر

أولاً : المصادر العربية

- ١- ابراهيم ، الهادي ادم محمد، واحمد، محمد المهدي الأمير، " أثر اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية في القطاع الصناعي دراسة حالة " مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد ٤٢ ، العدد ١٢٢ ، ٢٠١٩
- ٢- ابو شعشع ، احمد مختار اسماعيل " دراسة تحليلية لتدعيم تكامل الأساليب الإدارية الاستراتيجية لإدارة تكاليف سلسلة الإمداد " المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، جامعة السويس، المجلد ٧، العدد ١ ، ٢٠١٦ .
- ٣- البتانوني، علاء محمد "تأثير الربط والتكامل بين ممارسات ادارة سلسلة التوريد وادارة التكاليف الاستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الاعمال الصناعية " مجلة المحاسبة والمراجعة ، جامعة بني سويف، المجلد الثاني، العدد الاول ، ٢٠١٣
- ٤- البخاري ، يسرا أزهرى الأمين " دور استخدام محاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية (دراسة ميدانية على شركة حاجكو للأنشطة المتعددة) " اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، الخرطوم ، ٢٠١٨
- ٥- خطاب ، محمد شحاتة خطاب " دور نظم التكاليف المستهدفة المسلسلة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لتعزيز العلاقة التكاملية بين سلسلة القيمة وسلسلة التوريد: دراسة نظرية وميدانية " مجلة المحاسبة المصرية ،المجلد ٦ ، العدد ١١ ، ٢٠١٦
- ٦- السلماوي، ميثم عباس " أنموذج مقترح للمحاسبة عن التكاليف البيئية على وفق معايير الاستهلاك الثانوية (9-CIIS) لتحقيق الميزة التنافسية. - بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحياسة واسط " بحث تطبيقي مقدم الى المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، بغداد ، ٢٠٢١.

- ٧- السيد، أروى محمد " أثر إدارة سلاسل التوريد الخضراء على تحقيق التميز في أداء نشاط النقل الأخضر" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية جامعة قناة السويس ، المجلد ٩، العدد ٤، الجزء ٢، ٢٠١٨.
- ٨- شكور، مروة رضا " الخصائص المحددة لتبني ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة في ضوء تبين الثقافة التنظيمية للوحدات الاقتصادية " رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت ، ٢٠٢٠
- ٩- صالح ، ماجد، "عناصر التحسين المستمر ودوره في الميزة التنافسية: دراسة تحليلية في شركة كارفور" مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٢، العدد ٣٨، ٢٠١٧.
- ١٠- غالي ، أشرف أحمد محمد " اثر تفعيل اسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على ادارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد " مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس ، المجلد ٢١ ، العدد ٢ ، ٢٠١٧
- ١١- علاوي ،خضير مجيد " دور تكاليف الانتاج الانظف ومحاسبة استهلاك الموارد في تحقيق أبعاد الميزة التنافسية – أنموذج مقترح "أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٢١.
- ١٢- الوقائع العراقية ، العدد ٤٤٤٧ ، ١٥، ايار ، ٢٠١٧ ، السنة الثامنة والخمسون
- ١٣- الوقائع العراقية ، العدد ٤٥٧٨ ، ١٧، شباط ، ٢٠٢٠ ، السنة الحادية و الستون

ثانياً : المصادر الاجنبية

- 1- Abu Hanifah , Imam & Yulianto , Agus Sholikhan " Kompleksitas Produk Dan Kualitas Komunikasi Terhadap Inter- Organizational Cost Management Dan Open Book Accounting " Journal Buana Akuntansi , Vol. 7 No. 1 , 2022
- 2- Al-Najjar, F. J. "Social Responsibility And Its Impact On Competitive Advantage (An Applied Study On Jordanian

- Telecommunication Companies)". International Journal Of Business And Social Science, Vol. 7 , No. 2 , 2016 .-**
- 3- Belal Uddin, Mohammed & Fu, Yuanlue & Akhter, Bilkis " **Inter-Organizational Cost Management: Effects Of Antecedents And Methods In A Hybrid Relational Context "** Journal Of Business & Industrial Marketing , Vol. 35 , NO 5 , 2020
- 4- Fayard, Dutch & Lee, Lorraine S.& Leitch, Robert A. & Kettinger, William J. " **Interorganizational Cost Management In Supply Chains: Practices And Payoffs"** Journal Management Accounting Quarterly, Volume 15, No 3 , 2014.
- 5- Garg, V. D., & Kumar, R. "**Depiction Of Total Quality Management During A Span Of 2003-2013"** Journal Of Engineering & Technology, Vol.4 , No2 , 2014
- 6- Lima, Daiane Da Silva " **Open-Book Accounting No Relacionamento Entre Cooperativa E Cooperados No Setor Cafeeiro "**Master Thesis Submitted To Universidad Federal De Uberlandia , 2022
- 7- Sabir, Sardar A.,& Sabir, Rizkar, A., & Ali, Barzan, O. " **Adoption Of Open Book Accounting And Its Effect In Supporting Competitive Strategies "** Academic Journal Of Nawroz University , Volume 10 , No 1 , 2021
- 8- Silva, Marivânia Rufato Da & Voese, Simone Bernardes " **Intercooperative Relationships: Characteristics, Challenges And Possibilities For Interorganizational Cost Management "** Business Journal, V. 26, No. 2, 2021
- 9- Sunil, Kumar, & Routroy, Srikanta " **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) , 2017
- 10- Thomas, Ishaku & Jerry , Musa " **Inter-Organizational Cost Management And Governance Mechanisms: A Conceptual Review "** International Journal Of Social Science Humanity & Management Research , Volume 01 Issue 02 August 2022

- 11- Tuzimek , Anna &Duda , Joanna & Sieradzka , Katarzyna " **Sources Of Competitive Advantage Of Enterprises In Selected Sectors Of The Polish Economy** " European Research Studies Journal , Vol .24, No .3b , 2021.
- 12- Vann, Carol E. " **Strategic Benefits Of Integrating The Managerial Accounting Function With Supply Chain Management** " Journal Of Corporate Accounting & Finance, Volume 27 , No 3 , 2016
- 13- Weng, Wen Cheng, Lin, Chien Hung & Chu, Ying Chien " **Types Of Competitive Advantage And Analysis** " International Journal Of Business And Management, Vol. 6 , No. 5 , 2021