

اثر ادارة التكلفة في تعزيز كفاءة سلسلة التجهيز

م.م. علاء محمد عبيد**

ا.م.د. عماد صبيح الصفار*

المستخلص:

فرضت التحديات المستمرة في سوق المنافسة وظهور وحدات منافسة وابتكار منتجات جديدة، على الوحدات الاقتصادية السعي الدؤوب باتجاه مواكبة تلك التطورات من خلال تطوير انظمتها واساليبها وكانت ادارة التكلفة لسلسلة التجهيز احد ابرز تلك المنافذ التي اسهمت في ايجاد الركائز التي تستند اليها الوحدات الاقتصادية في تحقيق اهدافها وتعظيم منافعها. ويوضح البحث اثر ادارة التكلفة لسلسلة التجهيز لالغاء التكاليف غير المضافة للقيمة وتعظيم الربحية ومنافع الاطراف ذات المصالح. تم اختيار شركة بغداد للمشروبات الغازية لاجراء الجانب التطبيقي من الباحثان وقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها تعد ادارة التكلفة الاداة التي تعزز امكانيات وقدرات سلسلة التجهيز في خلق وتعظيم القيم وكافة اصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية، كما قدم البحث تحليلاً وصفيًا وكمياً لتخفيض التكلفة وتعظيم القيم لبعض اصحاب المصلحة في شركة بغداد للمشروبات الغازية اذ تم تسليط الضوء على تحسين العلاقات مع المجهزين واستبعاد التكاليف غير المضافة للقيم وذلك لاثرها الواضح في تعظيم القيم .

Abstract

The continuous challenges in the competitive Market and the emergence of the Competitive unit and inventor of new products have imposed urgent endeavor on the Economic units to go along with these development via developing their systems and styles. The cost management of Supply Chain has been one of the ways that help in finding the bases on which the Economic units in achieving their targets and strengthening their profit. The present research clarifies the role of cost management of Supply Chain in cancelling the costs that do not add to the values. Baghdad Co. for soft drinks has been chosen for the practical part of the research. A number of conclusions have been reached. Chief among them is that the cost management is the tool that reinforces the possibilities of preparation series for all beneficiaries in the unit.

المقدمة

اسهمت التطورات المستمرة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وانظمة الانتاج والتكلفة والتطورات التقنية في توليد الضغط المتزايد على الوحدات الاقتصادية سعياً وراء مواكبة تلك التطورات والتغيرات في بيئة المنافسة، وتحسين كفاءتها وبالشكل الذي يسهم في تلبية متطلبات استراتيجيات الوحدات الاقتصادية. ظهرت الحاجة الى ضرورة الاعتماد على ادارة التكلفة كمحاولة لدعم الادارات في تلك الوحدات من خلال تحسين كفاءة سلسلة التجهيز وتوفير المعلومات الملائمة التي يعول عليها في دعم استراتيجيات الوحدات الاقتصادية.

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

** الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

مقبول للنشر بتاريخ 2015/5/4

مستل من اطروحة دكتوراه

1. منهجية البحث

تتكون منهجية البحث من الآتي:

1-1 مشكلة البحث.

أصبحت الأساليب التقليدية التي تعول عليها سلسلة التجهيز ذات فعالية محدودة في تلبية متطلبات الوحدات الاقتصادية من حيث المعلومات التي تعتمد عليها في أداء وظائفها المختلفة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية في خلق وتعظيم القيم لأصحاب المصالح في تلك الوحدات فضلاً عن تحقيق النمو والبقاء في بيئة المنافسة. الأمر الذي تطلب إيجاد أساليب معاصرة تساهم في تعزيز كفاءة السلسلة ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:

هل تساهم أساليب إدارة التكلفة المعاصرة في تعزيز كفاءة سلسلة التجهيز؟

2-2 هدف البحث.

هدف الدراسة إلى الإسهام في عرض وتحليل دور إدارة التكلفة وبكل ما تتضمنه من مفاهيم وأسس ذات رؤية استراتيجية في إدارة التكاليف المستقبلية وتسخير كل ذلك في خدمة إدارة سلاسل التجهيز في الوحدات الاقتصادية.

3-3 فرضية البحث.

يستند البحث إلى الفرضيتين الآتيتين:

1- تجسد إدارة التكلفة التغيرات في توجهات المحاسبة التقليدية باتجاه خلق وتعظيم الربحية والقيم لأصحاب المصالح.

2- توافر إدارة التكلفة أدوات تعزز من كفاءة سلسلة التجهيز في الوحدات الاقتصادية.

4-4 أهمية البحث.

تتجسد أهمية الدراسة في دورها في تبيان أثر إدارة التكلفة الاستراتيجية في دعم كفاءة سلسلة التجهيز وذلك من خلال الاعتماد على إدارة التكلفة في دراسة وتحليل قوى المنافسة والتحديات والفرص التي يمكن أن تحد من تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية من خلق وتكوين القيم فضلاً عن تنظيم القيم لأصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية.

5-5 حدود البحث.

تتمثل حدود البحث:

حدود بحثية. وتتمثل في التطرق إلى مدى إسهام إدارة التكلفة في خلق وتعظيم القيم لأصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية.

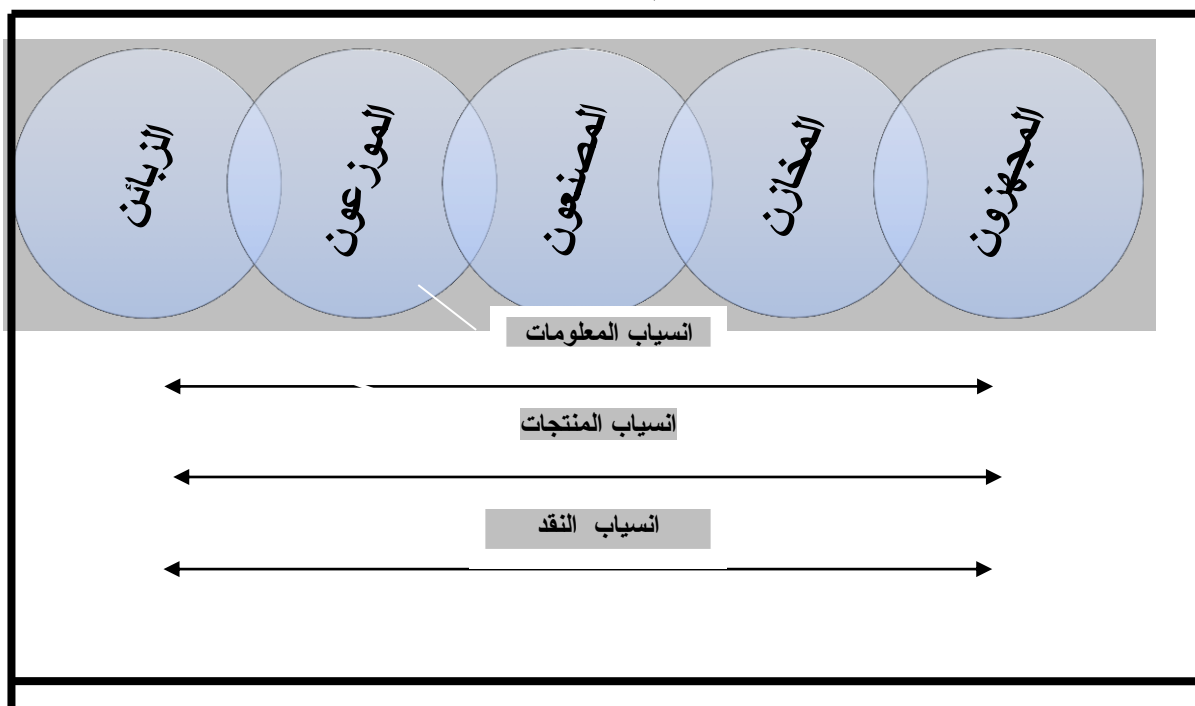
حدود زمنية. وتتجسد في المدة الزمنية الممتدة من الربع الأخير من القرن الماضي ولغاية الوقت الحاضر، وماتضمنه من توجيه الاهتمام نحو إدارة التكلفة وبجميع تقنياتها، ودورها الفاعل في دعم سلاسل التجهيز للوحدات الاقتصادية.

حدود مكانية. ركز الجانب التطبيقي للدراسة على عرض وتحليل جزء من بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية.

2. مفهوم سلسلة التجهيز.

على الرغم من تطرق أدبيات محاسبة التكاليف والإدارية لمفهوم سلسلة التجهيز إلا أنه لم يتم عرض مفهوم موحد يجمع كافة وجهات النظر للباحثين في هذا المجال. فقد عرفها Chopra على أنها سلسلة من الأنشطة التي تهدف في جميع عملياتها التنفيذية المباشرة وغير المباشرة إلى تلبية وتحقيق متطلبات الزبائن إذ أنها لا تقتصر على المجهزين والمصنعين فقط إنما تمتد لتشمل الناقلين والجهات المسؤولة عن المخزون وكلا من تجار الجملة والمفرد فضلاً عن الزبائن (Chopra ; 2001: 3). أما Schroeder فيصفها بأنها تمثل التعاقب والتسلسل لعمليات وحدات الأعمال ونظم المعلومات التي توافر المنتجات والخدمات ابتداءً من المجهزين مروراً بالمصنعين وصولاً إلى الزبائن النهائي (Schroeder;2007:189). ويصفها Nezamodini وآخرون على أنها شبكة عالمية من المجهزين والمصنعين والمستودعات ومراكز التوزيع وتجار التجزئة التي يتم بموجبها الحصول على المواد الأولية ونقلها وإيصالها إلى الزبائن (Nezamodini, et al ; 2011 : 996). إن سلسلة التجهيز تتضمن كافة الأنشطة ذات الصلة بالتدفق المادي لكافة الإمدادات الداخلة والخارجة وتدفق المعلومات من المجهزين إلى الزبائن مروراً بكافة الأطراف ذات الصلة ضمن السلسلة وبما يعكس خلق وتعظيم القيم ولجميع ذوي العلاقة مع الأنشطة والعمليات. ويوضح الشكل (1) الأطراف ذات الصلة وأنسياب وتدفق المعلومات والمنتجات والنقد بين تلك الأطراف.

الشكل (1)
مفهوم سلسلة التجهيز



Source:Hutt , M.D. & Spell, TW. (1998), Business Marketing Management: Strategy and Organizational Market, The Dryden press, New York, p 415.

ويتضح من الشكل السابق ان سلسلة التجهيز ما هي الا سلسلة من التدفقات للمواد والمعلومات والنقد مابين كافة المراحل للسلسلة وتتوحد الجهود في ظل تلك المراحل سعيا للوصول الى الاهداف المنشودة وتصنف السلسلة ضمن مجموعة من الدورات (التدبير، والتصنيع ، والاكمال، وتلبية متطلبات الزبائن) وتمتاز كل مرحلة من المراحل بانها دورة حياة متكاملة بحد ذاتها، اذ تبدأ كل دورة باستلام مخرجات الدورة التي تسبقها وتنتهي بتسليم المخرجات الى الدورة التي تليها.

3. عمليات سلسلة التجهيز

يمكن النظر الى سلسلة التجهيز على انها سلسلة من الانشطة والعمليات ذات التكامل المستمر، التي تتظافر الجهود بموجبها من اجل تحقيق رؤية واستراتيجية لوحدات الاعمال. ويمكن ان تتضمن سلسلة العمليات هذه مجموعة من المراحل وكالاتي: (Supply Chain Council ;2005: 7)

أ- التخطيط. يعد تحقيق التوازن بين الطلبات والتجهيز من الضروريات التي تسهم في تطوير مجريات وسياقات الاعمال، سعيا للوصول الى تلبية الموارد والمنتجات ومتطلبات التسليم وفقا لاسلوب منظم مبني على خطط مدروسة تتسجم مع رؤى واستراتيجيات وحدات الاعمال.

ب- التجهيز. ينبغي ان تكون عمليات الحصول على المنتجات او الخدمات وفقا لما مخطط له مسبقا، اي وفقا للمتطلبات الكلية.

ج- التصنيع. ينبغي ان تكون عملية تحويل المنتجات والخدمات الى الشكل النهائي وفقا لما تم التخطيط له.

د- التسليم. ان عمليات تجهيز وتلبية المنتجات والخدمات ستكون وفقا لما مخطط له من توقيتات، وتتضمن العمليات ضمن هذا المحور ادارة الطلب وادارة النقل والتوزيع.

هـ- المرتجعات. وتتمثل بالعمليات ذات الصلة بالمنتجات المرتجعة التي يتم تسلمها من الباعة وتمتد هذه العمليات لتصل الى تسلم البضائع من الزبائن.

اما بالنسبة لـKrajawski واخرون فيصفون عمليات سلسلة التجهيز بما يأتي (Krajawski;2005;404):

أ- الشراء. ويشمل العمليات ذات الصلة بالافتناء واختيار المجهزين واي منهم يتم التعاقد معهم، فضلا عن التقرير عن طبيعة عملية الشراء محلية او مستوردة.

ب- الانتاج. ويتمثل بالعمليات ذات الصلة بالتحويل، اي العمليات ذات الصلة بانتاج المنتجات وتقديم الخدمات.

ج- التوزيع. ويشمل العمليات ذات الصلة بادارة تدفقات الخدمات والمواد من الوحدة الاقتصادية الى الزبائن الخارجيين.

وبالنسبة لـChase واخرون فيضعون سلسلة عمليات سلسلة التجهيز بما يأتي:

(et.al. Chase ; 2003 :516-517)

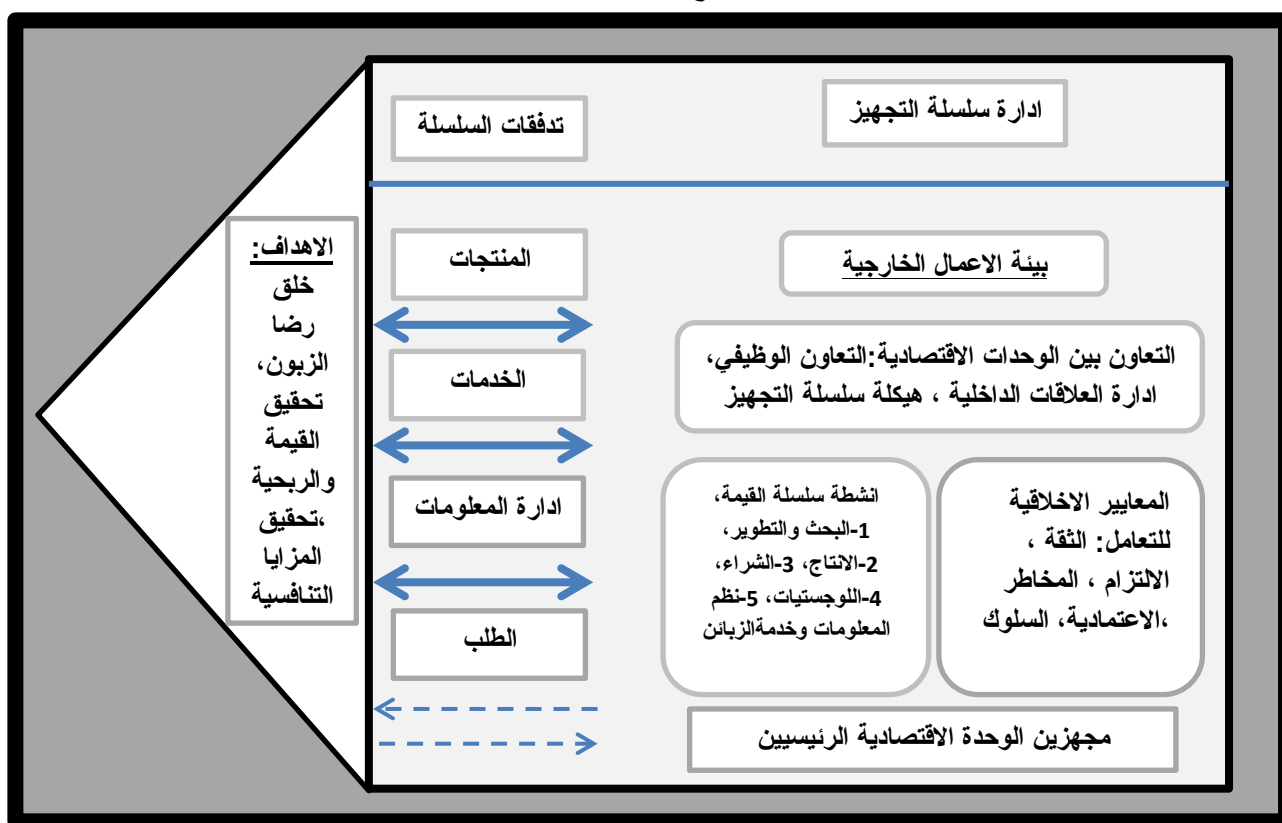
أ-الإمدادات الداخلية. وتشمل العمليات التي يتم بموجبها تسلم المواد المنتجة المشتراة من الموزعين.
ب-عمليات التحويل. وتتمثل بالانشطة التي يتم من خلالها اضافة القيمة من خلال تحويل المدخلات من المواد المشتراة الى مخرجات متمثلة بالمنتجات والخدمات.
ج-الإمدادات الخارجية. وتتمثل بتسليم المنتجات والخدمات المباعة الى الزبائن مع كافة الخدمات ذات الصلة بذلك.

ومن ما تم ذكره يتضح ان العمليات ذات الصلة بسلسلة التجهيز يمكن ان تتمثل بكافة العمليات التي تكفل تحويل الخامات الاولية الى منتجات تامة الصنع، وبذلك سوف تظهر الحاجة للمحاسبة عند كل عملية من العمليات اعلاه، اذ تتمحور الحاجة للمحاسبة في تخفيض التكاليف وتعظيم القيم لاصحاب المصالح.

4. ادارة سلسلة التجهيز.

ينظر الى ادارة سلسلة التجهيز على انها مجموعة من التسهيلات والتقنيات والمجهزين والمنتجات واساليب التوزيع وقد ظهرت ادارة سلسلة التجهيز في فترة التسعينات من القرن المنصرم من اجل تحقيق التزام بالنسبة لوظائف المنظمة مع وظائف تجهيزها لتحقيق التناغم والانسجام في تدفق المواد والخدمات والمعلومات وبالشكل الذي ينسجم مع متطلبات ورغبات الزبائن.(Titus & Dooley;1996:14). ان ادارة سلسلة التجهيز ستمثل في ادارة كافة التدفقات في الوحدة الاقتصادية ابتداء من الامدادات الاولية والمعلومات ذات الصلة بكافة اصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية، وترتكز على تحسين العلاقات الداخلية والخارجية مع الوحدات سعيا من اجل تحقيق المزايا التنافسية. ويوضح الشكل (2) نموذج لادارة سلسلة التجهيز.

الشكل (2)
نموذج لادارة سلسلة التجهيز



5. اتجاهات تطور المحاسبة الإدارية

تعد عملية توفير بيانات كلفوية دقيقة وشاملة عن سلسلة التجهيز جوهرية لادارة الاداء، اذ ان المدراء المسؤولين عن كفاءة وفاعلية سلسلة التجهيز بحاجة الى نظرة ثاقبة لمقاييس الاداء فيما يتعلق بالتوقيت والتكامل والتنفيذ. لقد اصبحت بيانات التكلفة لسلسلة التجهيز الهدف الرئيس لتوفير المعلومات الملائمة اذ ينصب الاهتمام على تلك التكلفة منذ بداية عملية التخطيط وكافة مكوناتها (اجزائها) وتشمل بذلك كافة التكاليف التي يتم تكبدها على مدى السلسلة اي من المجهز الاول مرورا بكافة اصحاب المصالح وصولا الى الزبون النهائي.(Institute of Management Accountants;2008:6) وتوافر بيانات التكاليف لسلسلة التجهيز الاليات التي تكفل تطوير مقاييس الاداء التي تعتمد على تكلفة الانشطة وتشمل بذلك العمليات

الاساسية والقدرات والمزايا المتاحة في سلسلة التجهيز لتوفير وخلق الفاعلية الشاملة لتلك السلسلة بهدف تحقيق المزيد من التحسينات واعادة الهندسة والوصول الى تقييم وقياس الاداء الكفوء وتقييم الانشطة والعمليات الفردية وتقييم سلاسل التجهيز البديلة وتحديد سلسلة التجهيز الأكثر كفاءة بالنسبة للشركاء. (Brien Whicker; 2013:12). ان احتساب تكلفة عمليات سلسلة التجهيز لا يمكن ان يعوض عن المحاسبة الادارية التقليدية ولكنه الاداة التنافسية لتشخيص المعوقات والمخاطر والتي تمكن المدراء من تقويم الاداء والرقابة على استغلال الموارد. ان المعلومات التي تقدمها المحاسبة الادارية التقليدية تتعرض الى العديد من الانتقادات ولعل ابرزها (3: 2010; Harrison .et al):

- 1- ان المعلومات التي تقدمها المحاسبة الادارية التقليدية غير كافية لتحديد المعلومات الملائمة ذات العلاقة بسلسلة التجهيز .
 - 2- تعول المحاسبة الادارية التقليدية على التكلفة المعيارية كأداة لتقييم التكاليف الا انها لا توفر رؤية واضحة تتعلق بفرص خفض التكلفة داخل الوحدات الاقتصادية إذ يمكن الاعتماد عليها ضمن نطاق محدود .
 - 3- لا تعكس التطبيقات والممارسات التي تعتمدها المحاسبة الادارية التقليدية المؤشرات والمتغيرات ذات الصلة بالنمو في نسب الزبائن والمبيعات ومستويات الخزين وتكاليف الاحتفاظ به ووقت التحول الى التصنيع (زمن الانتظار) .
 - 4- تحديد التكاليف يكون على مستوى عال من التجميع .
 - 5- لا تساعد تلك الممارسات على ادخال تحسينات وبصورة مستمرة .
- ويوضح جدول (1) الاختلافات بين المحاسبة الادارية التقليدية والمحاسبة على اساس لسلسلة التجهيز.

جدول (1)

التباينات بين المحاسبة التقليدية على اساس سلسلة التجهيز

محور التباين	المحاسبة الادارية التقليدية	المحاسبة لسلسلة التجهيز
التركيز والتحليل	تركز على منحى المعاملات اما على اساس الوظيفي او على اساس تكامل الانشطة العمودي.	تتجاوز نطاق وحدود الاقسام المتعددة .
نطاق التكاليف	التكاليف موضوع الدراسة الداخلة ضمن الوحدة الاقتصادية.	تشمل التكاليف داخل الوحدة الاقتصادية فضلا عن التكاليف التي تتكدها مع الشركاء في العمليات وموردي الخدمات .
الاعتراف بالتكاليف	يعترف بالتكاليف في مكان محدد وتوقيت محدد .	الاعتراف مستمر عن اية نقطة تتحقق فيها تلك التكاليف

Source : Institute of Management Accountants" Managing the Total Costs of Global Supply Chains" Statements on Management Accounting 2008,PP4.

وتوجد صلات ربط على جميع المستويات الاستراتيجية والتشغيلية بين ادارة سلسلة التجهيز وممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية إذ يمكن للمدراء استخدام المعلومات المحاسبية لدعم وخلق النجاح في بيئة ادارة سلسلة التجهيز والذي من شأنه ان يؤدي الى تحسين اداء سلسلة التجهيز. لقد طورت ادارة سلسلة التجهيز لتخرج من المدى الضيق للعلاقة مع المحاسبة الادارية إذ تتمثل نقطة التحول في انشاء وادامة تعاون بعيد الامد وعلى طول سلسلة التجهيز لخلق المزايا التنافسية وتعظيم الربحية ويتحقق ذلك من خلال سلسلة قيمة متكاملة ويعول بذلك على المعلومات التي تقدمها تقنيات المحاسبة الادارية. ومع مرور الوقت فان هناك دعوات لانشاء دراسات حول استخدام نظم المحاسبة الادارية في ظل الظروف المعاصرة والاستراتيجيات الوظيفية المختلفة وبالتحديد في مجال التكامل بين ادارة سلسلة التجهيز وتقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية، وتشير الدراسات الى ان العوامل البيئية التي تحيط بالوحدات الاقتصادية كتكنولوجيا المعلومات والاتصالات ومتطلبات الجودة وريادة الاسواق يمكن ان تؤثر في النظم المحاسبية والرقابية، ولتحسين كفاءة وفاعلية سلسلة التجهيز يتطلب الامر توفير معلومات دقيقة في الوقت المناسب لانشطة وتكاليف سلسلة التجهيز بما في ذلك تحقيق التخصيص الامثل لتلك التكاليف بين المجهزين والمنتجين والزبائن والخدمات (2 : 2013 ; Tayles & Jamal).

وتساعد الانشطة بين الوحدات الاقتصادية على انشاء وادامة التعاون على الامد البعيد والذي يتمحور حول تبادل المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي وبالتحديد مع الاندماج والتكامل بين كافة الاطراف ذات العلاقة المتمثلة بالمجهزين والمصنعين والبائعين والزبائن ، وبذلك يكون من المنطقي ادخال تعديلات على ادوات المحاسبة الادارية سعيا وراء خلق معلومات يمكن ان تكون مفيدة في صياغة وتنفيذ استراتيجية تسهم في ايجاد وتحقيق المزايا التنافسية من خلال (7 : 2012 ; Dived):-

- 1- توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب لدعم عملية صنع القرارات الاستراتيجية والتشغيلية .
- 2- تقديم معلومات عن مدى فاعلية أنشطة وحدات الاعمال فضلا عن الاسهام في توفير الضمانات والتأكدات المتعلقة بمدى اتساق الانشطة المنفذة مع الخطط المرسومة .
- 3- تطوير سبل التعاون مع المنظمات التي لها دور في تعظيم القيم في سلسلة التجهيز في الامد الطويل إذ ينطوي ذلك على العديد من العمليات ذات الصلة بالمفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأفضل .

- ومن أجل تلبية متطلبات ادارة التكلفة لسلسلة التجهيز يتطلب الأمر توظيف مجموعة من تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية. إذ تساعد تلك التقنيات سلسلة التجهيز على مواجهة المعوقات التي تظهر فضلا عن الاسهام في خلق واكتساب المزايا التنافسية المستمرة التي تحسن من نظم الإدارة وهنا ينبغي التأكيد على ان تقنيات المحاسبة الادارية تمثل ادوات استراتيجية تسمح بالنظر للاداء الاقتصادي في سياق سلسلة التجهيز وتسهم تلك الادوات في خلق القيم لكافة المشاركين واصحاب المصالح في سلسلة التجهيز فضلا عن الاسهام في تلبية متطلبات سلسلة التجهيز وان اهم ما في ذلك (Surowiec ; 2013 :217):-
- 1- ضمان التعاون الفعال بين كافة المشاركين في سلسلة التجهيز من مجهزين ومصنعين وموزعين وزبائن.
 - 2- ادارة الاتصال والتفاوض الفعال بين كافة الاطراف ذات العلاقة والمصالح في سلسلة التجهيز .
 - 3- تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والانتفاع من كافة الفرص المتاحة للتحسين المستمر .
 - 4- دراسة الجوانب السلوكية والتركيز على تجنب السلوك الانتهازي الذي قد يغلب مصلحة مشارك على مشارك اخر في سلسلة التجهيز .
 - 5- الاسهام في خلق ودعم النمو والتعلم والتنسيق المستمر بين كافة الاطراف ذات العلاقة في سلسلة التجهيز .

6. ادارة التكلفة لسلسلة التجهيز

تعد رقابة التكلفة من الوظائف الرئيسية التي تقدم الضمانات التي تكفل تحقيق الكفاءة والفاعلية للنتائج المالية وغير المالية وخلق القيم والمزايا التنافسية وتواجه تلك العملية الكثير من المعوقات ذات الصلة بالقياس بسبب التغيرات المستمرة في بيئة الاعمال. ويؤمن المدراء في بيئة الاعمال ان تحقيق الفاعلية يعد مصدر المزايا التنافسية لذلك توجه الجهود نحو تحسين وتطوير اساليب التحليل وادارة التكلفة والعمليات ذات الصلة من اجل تحقيق وفورات في التكلفة وكافة الانشطة ذات العلاقة بسلسلة التجهيز. إذ ان خفض التكلفة وتحقيق الوفورات يمثل احد اهم الاهداف في معظم الاحيان في ادارة سلسلة التجهيز. وكنتيجة لذلك فإن الجهود التي تبذل لخفض التكلفة سوف تسهم في ايجاد الحافز المستمر لوحدات الاعمال لزيادة البحث والدراسة لكافة العلاقات بين اصحاب المصلحة المشاركين في سلسلة التجهيز بحيث يمكن تحسين القدرة التنافسية وتعظيم الربحية وايجاد وخلق القيم ابتداء من المجهزين وصولا الى الزبائن (Surowiec;2013:215) ويمكن وصف ادارة التكلفة على انها مجموعة من الانشطة والاجراءات التي تمكن وحدات الاعمال من ادارة اعمالها داخليا واتخاذ القرارات ذات العلاقة بالكلف ويمكن ان تتضمن ادارة الكلف مجموعة من الاجراءات التي تطبق ضمن سلسلة القيمة الداخلية لادارة التكلفة كالتكاليف على اساس الانشطة والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر ومن جهة اخرى وضمن سياق ادارة سلسلة التجهيز يلحظ ان مفهوم ادارة التكاليف المشتركة بين الوحدات الاقتصادية ضمن اطار سلسلة التجهيز هو امتداد للجهود داخل الوحدة الاقتصادية لادارة التكاليف ويوضح الجدول (2) اهم المفاهيم ذات العلاقة بأدارة التكلفة.

جدول (2)

المفاهيم ذات العلاقة بأدارة التكلفة لسلسلة التجهيز

المفهوم	الخصائص
تكلفة سلسلة التجهيز	تتطلب تبويب التكاليف التي يتم تحليلها ضمن ثلاث مستويات من التكاليف :-1- تكلفة النشاط المباشر. 2- تكلفة المعاملات لغرض احتساب تكاليف سلسلة التجهيز.3- التكلفة المتعلقة بالشريك الرئيسي الذي ستتم الرقابة عليه .
ادارة التكلفة الاستباقية Proactive	موجهة باتجاه السوق وتعتمد تقنيات محددة بغرض تنسيق الانشطة ضمن القطاع .
المحاسبة الادارية الرشيقة Lean Management Accounting	ربط المستويين الاستراتيجي والتشغيلي لفهم العملاء والعمليات وبالتالي العمل على تعزيز القيم للشركاء.
ادارة التكلفة المشتركة بين المنظمات	ادارة التكلفة بين المجهزين والزبائن تعويلا على برامج كلفوية تنسق الجهد لخفض التكاليف ابتداء من تصميم المنتجات
الضبط المؤسسي Setting Organization	التركيز على البعد المؤسسي في ادارة التكلفة والتعويل في ادارتها على سلسلة تجهيز وحدات الاعمال.

Source: Surowiec, Anna" Costing Methods for Supply Chain Managment"1st Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC 2013, 24-26 April, Azores, Portugal.PP 205.

ويوجد ارتباط وثيق (تكامل) وعلاقة ما بين ادارة سلسلة التجهيز وادارة الكلف وتنطلق هذه الروابط بين المنتجين من ان خفض التكلفة يعد في مقدمة اهداف ادارة سلسلة التجهيز فضلا عن ان التكاليف اذا انخفضت سيكون بإمكان وحدات الاعمال التوصل الى افاق جديدة تسهم في خلق المزايا التنافسية وتعظيم الربحية لكافة الشركاء في سلسلة التجهيز ولكل من المجهزين والزبائن، وتعتمد ادارة سلسلة التجهيز في تحقيق اهدافها على مجموعة من الاساليب والمفاهيم التي تسمح بتحليل ورقابة كافة التكاليف وقد تناول الكثير من الباحثين تلك المفاهيم والادوات (Seuring:2002:5). ويوضح الجدول (3) أهم الكتابات التي تناولت تلك المفاهيم.

جدول (3)

التطور في مفاهيم ادارة التكلفة لادارة سلسلة التجهيز

المصدر	ادوات ادارة التكلفة	دور الاسلوب في تكامل ادارة التكلفة وسلسلة التجهيز.
Seuring	التكلفة المستهدفة	تسهم الكلف المستهدفة في ادارة سلسلة التجهيز اذ يتم التحليل المباشر للكلف وتحليل الانشطة وبيان مدى كفاءة الاسس المعتمدة وقياس وتحليل تكاليف الصفقات .
Rebitzer	تكاليف دورة حياة المنتج	يعول على منهجية دورة حياة المنتج في تقدير التكاليف وتحليل الكلف في سلسلة التجهيز بالاعتماد على دورة حياة المنتج .
Mehafdi	اسعار التحويل	يعتمد عليها في دراسة وتحليل سلاسل التجهيز الداخلية فضلا عن الاسهام في خلق الارتباط مع سلاسل التجهيز خارج اطار الوحدة الاقتصادية.
Stemmler	اسس التمويل	تحليل وسائط التمويل لاستعمالها في تحسين اداء سلسلة التجهيز وبخاصة فيما يتعلق بإدارة وتخفيض مستويات الخزين .
Fischer.et.al	تبادل البيانات الكترونيا	يعتمد منهج الكفاءات الذي يسهم في دعم شبكات الانتاج بين الشركات الصغيرة والمتوسطة لتحسين نظم الانتاج وتقدير التكاليف
Bahrami	تكاليف التوزيع	عرض وتناول التعاون الافقي في توزيع الشبكات الانتاجية وبالشكل الذي يسهم في اتاحة الفرص لخفض الكلف عن طريق اعادة هيكلة شبكات التوزيع .

Source : Seuring , Stefan" Cost Management in Supply Chain Different Research Approaches" Physica-Verlag, Heidelberg 2002,PP7.

ويتجسد التحول في سلسلة التجهيز من خلال تشكيل الكيانات الفردية المتنافسة لسلسلة التجهيز المتكاملة التي تمتد خارجا لتشمل كل من المنبع **upstream** والمصب **downstream** ولذلك فان ادارة العلاقات بين تلك الكيانات يعد امرا غاية في الاهمية يسهم في خلق القيم لاصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية مع خفض في التكلفة الكلية. ان الطريق الامثل لخلق او تكوين القيم وتقليص التكلفة يتحقق من خلال الجهود المشتركة، ولكل شريك في سلسلة التجهيز لانجاز مهامه وبافضل كفاءة ممكنة، وبذلك يمكن تحقيق الاهداف لاصحاب المصالح ، ويتحمل المحاسب الاداري الدور البارز كمزود للمعلومات الملائمة التي تمكن المدراء في سلسلة التجهيز في اتخاذ وتنفيذ قرارات فاعلة.

وهناك مدخل يسمى تحديد التكلفة ما بين المنظمة **IOC Inter-Organization Costing** يعمل على ادارة التكاليف من خلال الجهود المشتركة لكافة الاطراف في سلسلة التجهيز في منظمات الاعمال من المجهزين والزبائن وبالتالي الاسهام في تكوين القيم لكافة اصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية فضلا عن الاسهام في (3: 2010 Factor .et. al):

- 1- تعظيم ربحية المنتجات .
- 2- تحسين العلاقات التجارية بين وحدات الاعمال .
- 3- تحقيق فهم افضل للتكاليف الحقيقية لوحدات الاعمال .
- 4- تقليص الضغوط التنافسية من المنبع في سلسلة التجهيز .
- 5- زيادة المعرفة بعمليات الشركة التجارية والتكاليف المرتبطة بالعمليات .
- 6- تحسين عمليات صنع القرارات .

أن اهم النتائج المترتبة على تطبيق ادارة التكلفة لادارة سلسلة التجهيز يمكن ان تتمثل في تخفيض التكلفة وضمن حدود جميع اجزاء سلسلة التجهيز سواء اكان ذلك للمخزون او خفض كلف الزبون، اما النتائج الاخرى التي يمكن ان تتمخض عن ادارة التكلفة لسلسلة التجهيز فتتمثل في تحسين الجودة وكذلك رفع مستوى الموثوقية بقدر تعلق الامر بأداء المجهزين من اجل تحقيق الوفاء بتوقعيات التسليم وتحسين خدمات النقل وخفض كلف التعبئة والغاء الانشطة التي لا تضيف قيمة في سلسلة التجهيز. وكذلك التحليل

والدراسة لغرض الوصول الى افضل البدائل التي يمكن ان تسهم في القضاء على الاستخدام المفرط للموارد والتكاليف ويمكن ان يتحقق ذلك وبشكل ديناميكي من خلال (Kauffman ; 2010 :4):-

- 1- تقدير الاسعار والكلف الاساسية وبشكل مستمر بمرور الوقت.
- 2- تحديد موجبات التكلفة للوحدات الاقتصادية وكافة الانشطة فيما يتعلق بكافة المشاركين في سلسلة التجهيز.
- 3- بناء نموذج نظام للتكاليف والتسعير كعنصرين اساسيين، وذلك من خلال استخدام تقنيات التكلفة الاستراتيجية والتي من اهمها:
 - تقنية التكاليف على اساس الانشطة : اذ يساعد في معرفة الكلف الحقيقية فضلاً عن توفير اسس فاعلة لصنع القرارات وتقديم الدعم في رقابة التكاليف وتحسين الربحية من خلال تحديد الانشطة المضيفة للقيم وغير المضيفة للقيم .
 - الربحية المباشرة للمنتج *Direct Product Profitability* يساعد هذا الاسلوب بشكل جوهري في قطاع تجارة التجزئة اذ يتم اضافة التكاليف التي يتحملها تجار التجزئة كالتخزين والتوزيع الى سعر الشراء وتكمن فائدة هذا الاسلوب في تحسين العلاقات بين الموردين وتجار التجزئة وتكون التكاليف اكثر وضوحا وتوافر بيانات اكثر تفصيلا ويتحقق بذلك فهم افضل بين الطرفين.
 - تكلفة الخدمة: *Cost-to-Serve* اسلوب لتحديد تكاليف سلسلة التجهيز الخارجية ويهدف الى تحديد وتحليل موجبات التكلفة المرتبطة بالمنتجات المختلفة وقنوات البيع والتوزيع المختلفة ومختلف الزبائن ويمثل بذلك احد اشكال تقنية التكاليف على اساس الانشطة يطبق على المصعب من جانب سلسلة التجهيز وصولا لفهم افضل للتكاليف وموجباتها .
 - التكاليف الكلية للملكية *Total Cost Of Owership* اسلوب تتعلق بعملية الشراء تهدف الى فهم واستيعاب تكاليف شراء سلعة او خدمة من مورد خارجي، ولا تعتمد العملية على جمع التكاليف الخاصة بالشراء، اذ يتم تقييم اداء المورد من خلال تكاليف الطلب والاستلام والفحص فضلا عن التكاليف الخاصة بالبحث عن الموردين وتأهيلهم.
 - التكاليف المستهدفة : اسلوب لادارة الارباح الاستراتيجية لوحدات الاعمال وتستخدم كاداة رئيسية في ادارة التكاليف المشتركة بين الوحدات الاقتصادية، وتعتمد غالبا في مرحلة تطوير المنتجات الجديدة وتصبح التكلفة المستهدفة اداة فاعلة حين يتم ربطها ضمن سلسلة من المشاركين ان مخرجات تقنية الكلف المستهدفة للمشتريين تصبح مدخلات للكلف المستهدفة للمجهزين وينعكس ذلك على تخفيض الضغوط التنافسية التي تواجهها الشركات في اعلى سلسلة التجهيز مع شركات اخرى ضمن السلسلة نفسها .

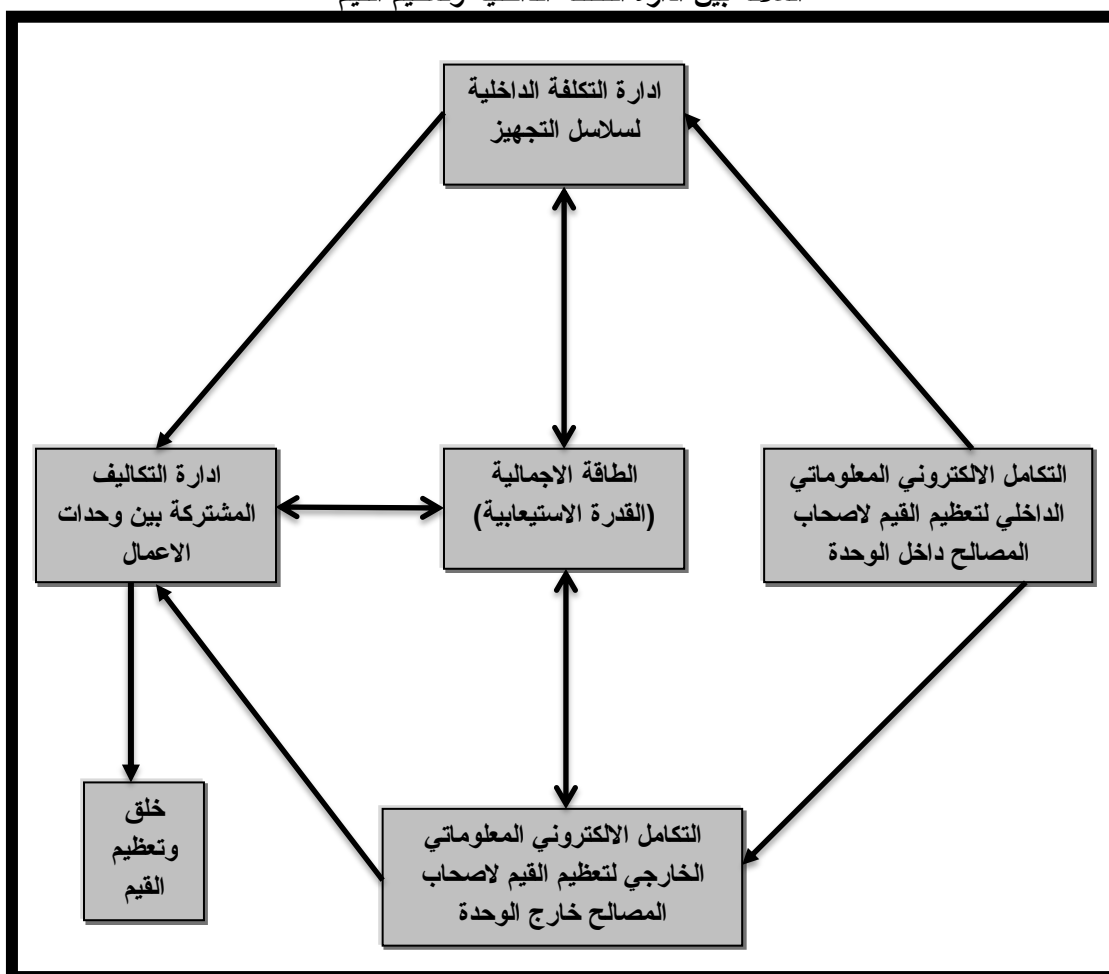
ان ازدياد حدة المنافسة في بيئة الاعمال والرغبة في تحقيق الريادة واكتساب مزايا تنافسية واعتماد استراتيجيات تنافسية مختلفة والبحث عن السبل التي تكفل تحقيق اهداف تلك الاستراتيجيات زاد من اهمية تحليلات سلسلة القيمة، ويعتقد *Porter* ان سلسلة القيمة تبنى على اساس الجمع بين الانشطة التي تسهم في خلق القيمة للوحدات الاقتصادية ووفقا لذلك فان سلسلة القيمة ستمثل في سلسلة الكلف التي تقابل الانشطة ذات القيم فيها والتي تبدأ بالبحث والتطوير والاعدادات قبل الانتاج والاستهلاك في عملية التصنيع وقنوات التوزيع والتسويق وخدمات ما بعد البيع. كل ذلك يمثل سلسلة الكلف التي تدعم الانشطة المختلفة في سلسلة القيمة والتي سيتم تطويرها بشكل فعال لخلق قيم للمنتجات وتحقيق متطلبات الزبائن .

(Mie & Han;2009: 17)

7. ادارة التكلفة الداخلية

يعول على ادارة التكلفة في تقويم اداء المجهزين الذي يمكن ان يمتد ليشمل الزبائن. ويمكن تطبيق نظم التقويم على مستوى سلسلة التجهيز وفحص كافة تكاليفها فضلا عن الاسهام في تحقيق المفاضلة بين المجهزين وبالتالي الاسهام في توفير الادوات اللازمة لرسم خريطة الاداء اللوجستي (Fayard.etal;2012). وتعتمد ادارة التكلفة الداخلية على الموارد الاساسية لتلك التكلفة التي يمكن وصفها كمحفظة تضم جميع الانشطة والاجراءات التي تسمح بادارة تلك التكلفة وصنع القرارات ذات العلاقة بها معتمدة بذلك على مجموعة من التقنيات كتحليلات سلسلة القيمة الداخلية وانشطتها والتكاليف على اساس الانشطة والكلف المستهدفة ادارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر. تمثل ادارة التكلفة الداخلية اداة لادارة أنشطة الاعمال التجارية التي يمكن ان تصاغ (ترجم) الى البيئة التنظيمية المشتركة بين المنظمات وتعتمد ذلك على المعرفة والخبرات لادارة الكلف الداخلية والتي ستمثل ادوات ادارية لادارة التكاليف المشتركة بين المنظمات للمشاركين في سلسلة التجهيز لغرض تعظيم منافعهم ويوضح الشكل (3) ادارة التكلفة الداخلية والتكامل مع نظم المعلومات لتعظيم المنافع لاصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية .

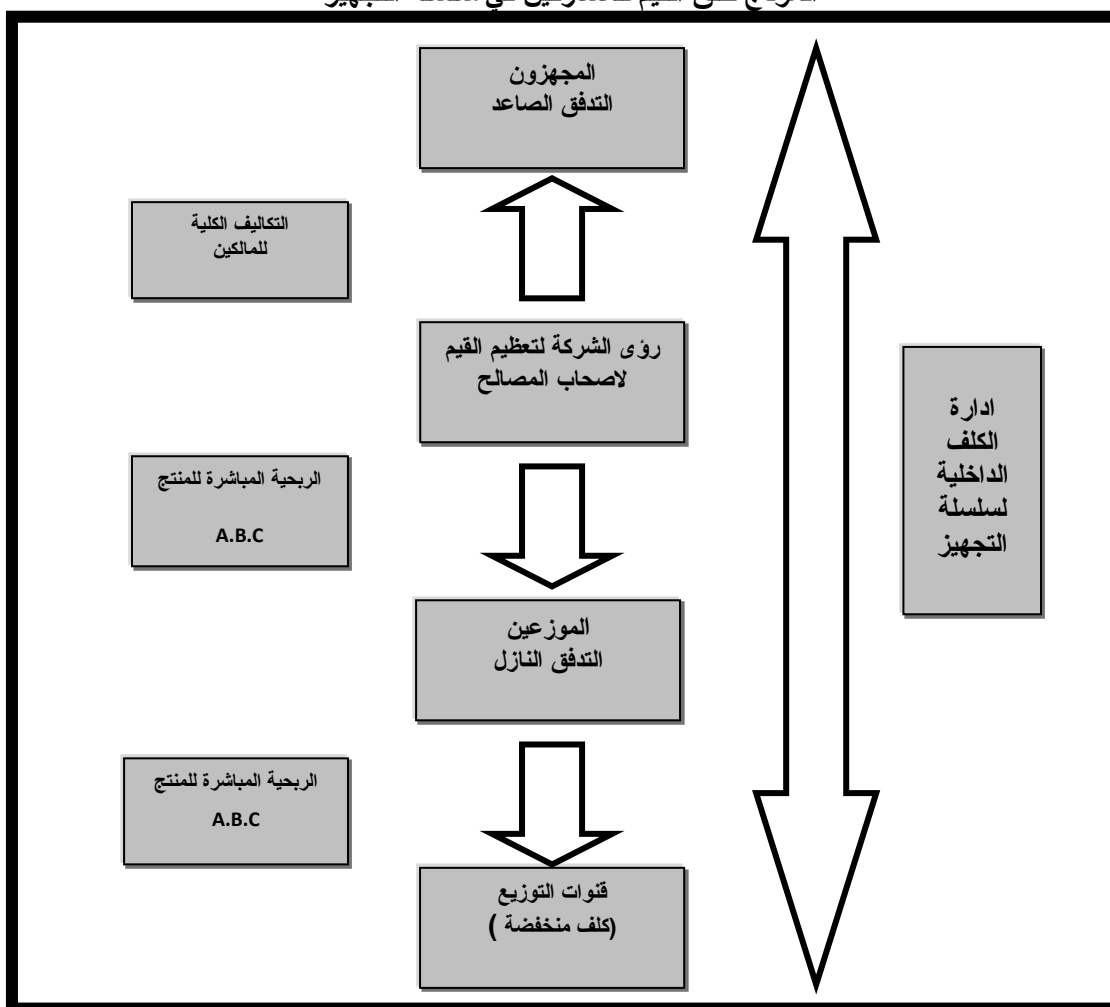
الشكل (3)
العلاقة بين ادارة التكلفة الداخلية وتعظيم القيم



Source : Surowiec, Anna" Costing Methods for Supply Chain Managment" 1st Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC 2013, 24-26 April, Azores, Portugal.PP 215.

ويبين الشكل التحرك داخل الوحدات الاقتصادية بالاعتماد على نظم المعلومات الاليكترونية من اجل خلق القيم لاصحاب المصالح والذي سيرتبط بمحورين احدهما يمثل ادارة الكلف الداخلية لاصحاب المصلحة في سلسلة التجهيز ضمن اطار الوحدة الاقتصادية والاخر يتجه نحو المنظومة الاليكترونية لنظم المعلومات لكن خارج اطار الوحدة الاقتصادية من اجل ادارة التكلفة المشتركة لوحدات الاعمال وبالتالي خلق القيم للمشاركين في سلسلة التجهيز. تسهم ادارة التكلفة الداخلية لسلسلة التجهيز في تحقيق المزايا التنافسية من خلال تحسين ادارة العمليات التجارية داخل وخارج الوحدة الاقتصادية سعياً وراء خلق القيم لكافة المشاركين في السلسلة وصولاً الى الزبون النهائي ويتمثل في التحول مابين المجهزين والزبائن والوسطاء ويوضح الشكل (4) تلك المفاهيم .

الشكل (4)
انموذج خلق القيم للمشاركين في سلسلة التجهيز



Source : Brien C. O' & Whicker L. " A longitudinal Case-based Assessment of Supply Chain Time & Cost" 19th International Conference on Production Research 2013,PP 5.

ويبين الشكل ادارة التكلفة الداخلية لسلسلة التجهيز مع اصحاب المصالح في السلسلة من خلال محورين بالاعتماد على الرؤى والمناظير الخاصة بالوحدة الاقتصادية، يتمثل المحور الاول بالتدفق الصاعد والذي يكون مع المجهزين ويركز على تعظيم القيم وفي نفس الوقت تخفيض التكلفة ومن اهم الادوات التي يعول عليها التكلفة الكلية للمالكين ، أما المحور الثاني فيتمثل بالتدفق النازل الذي يتضمن الزبائن مع قنوات التوزيع (الاسواق) ومن الادوات التي يتم اعتمادها في تعظيم قيم الربحية المباشرة للمنتج وتقنية التكاليف على اساس الانشطة .

يمثل خلق القيمة هدفا نهائيا ينبغي التوصل اليه، ومالم يتحقق ذلك سيكون من الصعب بيع او تداول شي ما، لان القيمة ستتقل بين كافة الاطراف في سلسلة التجهيز وصولا الى الزبون النهائي وهذه الحقيقة تبقى راسخة في الذهن عند تحليل سلسلة التجهيز. ويتحقق رضا الزبون بتكلفة اجمالية اقل والقيمة الاقتصادية النهائية ستكون من خلال خفض الاسعار للزبون وتذهب الى البائع على شكل ارباح بمستوى اعلى وبذلك تتواجد مصلحة مشتركة ما بين اصحاب المصلحة في سلسلة التجهيز ويمكن لادارة التكلفة الداخلية في سلسلة التجهيز الاسهام في تحقيق ذلك من خلال

(Kauffman ; 2010 : 3):

- 1- تحديد موجبات التكلفة .
- 2- تحديد فئات التكلفة الاجمالية .
- 3- تطوير برامج وانشطة تخفيض التكلفة .
- 4- قياس التكلفة وبشكل مستمر بمرور الوقت .
- 5- قياس انشطة الخدمات من خلال وضع فريق عمل لبناء الانموذج التكلفة .
- 6- محاولة الحصول على ردود ايجابية حول تساؤلات اهمها :
 - ما مدى تطبيق القيمة الاقتصادية المضافة ؟
 - ما مدى ترجمة التحسينات في القيمة الاقتصادية من خلال تحسين المنتج او الخدمة بدلا من اضافة الكلف ؟

ان ازدياد حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية يجعل مهامها لا تقتصر على مراقبة التكلفة الداخلية للمنتجات، وانما سينصب اهتمامها في البحث عن السبل التي تكفل تقليص التكاليف التشغيلية واكتساب مزايا تنافسية من خلال دراسة وتحليل عناصر القوة للمنافسين في بيئة الاعمال ويعول على التكامل بين سلسلة القيمة والقوى الداخلية لاقامة علاقات تعاونية بين الوحدات الاقتصادية، وذلك بإنشاء نظام القيم الذي نادى به Porter المتمثل في سلاسل القيم المتكاملة لكل من سلسلة القيمة للوحدة وسلسلة القيمة للمجهز وسلسلة القيمة لقنوات التوزيع وسلسلة القيمة للمشتري وهذا ودخل هذا المفهوم حيز التنفيذ مع تطور العولمة الاقتصادية (Mei & Han ; 2009:17).

8. ادارة التكلفة المشتركة في سلسلة التجهيز

يمكن ان تسهم ادارة التكلفة المشتركة كتكلفة الاجزاء الرئيسية التي يعول عليها في تقديم المنتج النهائي والتي يتم شرائها او تصنيعها خارج اطار وحدات الاعمال، بين الوحدات الاقتصادية والمشتريين والمجهزين في معرفة وادارة التعاملات والانشطة بين المشاركين والهدف من ذلك تشخيص الفرص والانتفاع وبما يساعد في خفض التكلفة المشتركة. ان الوحدات الاقتصادية التي تتمتع بمستويات عالية لادارة التكلفة الداخلية ستكون قادرة على استخدام مهاراتها وخبراتها لتطوير انشطة لها دور جوهري في التفاعل المشترك وبما يساعد في تحسين الادارة لتكاليفها وتحسين مستوى عمليات التخطيط ورفع كفاءة المهارات الرقابية من اجل تعظيم المنفعة لكافة المشاركين ضمن سلسلة التجهيز (Surowice ;2012:216). ولغرض اعتماد ادارة التكلفة المشتركة على مدى سلسلة التجهيز يتطلب الامر توفير بعض المتطلبات :-

1- تحديد اهداف خاصة يتم بموجبها العمل على خفض التكلفة بالنسبة للمجهزين.
2- العمل المشترك بين المجهزين والعملاء لدراسة وتشخيص الطرائق التي يمكن من خلالها خفض التكلفة.

3- مراعاة ربحية المجهزين عند التفاوض على اسعار الشراء .

4- ضمان التعاون الفعال بين المجهزين وقنوات التوزيع والزبائن .

ولا يقتصر التعاون الوثيق بين الوحدات الاقتصادية على تطوير العلاقات لاصحاب المصلحة في سلسلة التجهيز فقط انما يعول عليه في تنسيق الرقابة الادارية لغرض تحقيق الدعم الكافي في التخطيط والتنفيذ والقياس والتقييم لكافة الانشطة. وتسمح العمليات المشتركة بين وحدات الاعمال بإنشاء وادامة التعاون في الامد الطويل والذي يمكن ان يتمثل بشكل جوهري في تبادل المعلومات الناتجة عن نظم المعلومات ولكل من المجهزين والمصنعين وباقي الشركاء في سلسلة التجهيز. ويعول على سلسلة القيمة وانشطتها في دراسة وتحليل العلاقات بين المشاركين في سلسلة التجهيز وباقي الوحدات الاقتصادية المتنافسة لغرض تحقيق التوافق وتعظيم القيم.

9. ادارة التكلفة للمجهزين

تعد أنشطة المشتريات وأنشطة ادارة المجهزين على قدر كبير من الهمية لتحسين كفاءة وفاعلية المحاسبة الادارية وسلسلة التجهيز اذ تركز ادارة المشتريات على تحسين العمليات وجميع الانشطة ذات العلاقة لادارة العلاقات مع المجهزين ومواصلة الجهود من اجل تخفيض التكاليف وتحسين الجودة. ولاينحصر اهتمام المحاسبة الادارية باسعار الشراء فقط بل تشارك وتسعى للوصول الى مستويات مرتفعة من الجودة للمنتجات والاسهام في خلق الوثوقية لدى الزبائن وتحقيق السرعة في التسليم فضلا عن الاسهام في تحليل القيم . يمكن ان تحقق الوفورات في التكلفة بعدة اشكال فقد يكون ذلك من خلال المنتج التقليدي الذي يعول على التفاوض لخفض الاسعار وبناء علاقات جيدة مع المجهزين وبذلك تنتضح اهمية التعاون بين المحاسبة الادارية وسلسلة التجهيز في تحقيق المنافع للوحدات الاقتصادية (Adebisi ;2013 :82). يستند الاسلوب التقليدي في اختيار المجهزين على اسعار الشراء مع تجاهل التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالجودة و التسليم والخدمات ذات العلاقة بالمواد الاولية التي سيتم شرائها. ان النظم المحاسبية التقليدية تدمج bury تكاليف الاوامر والتسليم والفحص ضمن التكاليف الاجمالية وتشجع المدراء بذلك لاختيار ادنى العطاءات لتجنب الاحرافات غير المفضلة في اسعار الشراء على الرغم من أن اقل العطاءات قد لا تمثل افضل العروض المقدمة من حيث التكلفة والجودة وشروط التسليم. في نفس الوقت فأنها ستؤثر في قدرة الادارة على تجميع المعلومات الملائمة لتقويم المجهزين (Grrfamy 2008 ; 662). يعول على وظيفة الشراء في اقتناء المواد المطلوبة والخدمات والمعدات اللازمة لتشغيل الوحدات الاقتصادية وبذلك فانها تؤدي دورا فعالا في كافة الوحدات الاقتصادية اذ يتم العمل على تلبية متطلبات الزبائن وجداول التصنيع. وتتطلب سلسلة التجهيز التعرف على البيات التعامل مع المواد واعادة تشكيل تكاليف عناصر الانتاج لتقويم اداء المجهزين ولا تحتفظ ادارة التجهيز عادة ببيانات حول الانشطة الفردية التي من الممكن ان تزيد من الكلف الاجمالية ، اذ تعتمد نظم قياس الاداء لادارة التجهيز على المدخلات التي يقدمها محاسبو التكلفة

للمساعدة في احتساب التكلفة الاجمالية ولكل عنصر. ولغرض تحقيق الفوائد للشركاء في سلسلة التجهيز يتطلب الامر من ادارة الوحدات الاقتصادية ادارة التكاليف التي تقع ضمن مايلي (81 ; 2013 , Adebisi)

1- تكاليف الشراء : تمثل تكاليف المستلزمات السلعية التي تدفع الى المجهزين بما في ذلك كلف الشحن وهذه التكاليف تكون بأكثر من فئة وكذلك تختلف الخصومات مع المستويات والاحجام كما وتؤثر شروط الأئتمان للمجهزين على تكاليف الشراء.

2- تكاليف الاوامر : تشمل الكلف ذات العلاقة بأعداد واصدار اوامر الشراء واستلام وفحص البنود المدرجة في الاوامر ومطابقة الفواتير الواردة واوامر الشراء وسجلات الاستلام وكذلك تتضمن الكلف الخاصة بالحصول على اذونات الشراء.

3- تكاليف النقل : تتضمن التكلفة ذات الصلة بخزن ونقل البضاعة المعدة للبيع وتتضمن التكلفة التي تضاف الى المخزون ذات العلاقة بالمخزون كالايجارات واماكن الخزن والتأمين و التصادم والتلف والانكماش.

4- تكاليف الجودة : وهي الكلف التي تنتج عن عدم مطابقة مواصفات وخصائص المنتج او الخدمة للمواصفات المحددة مسبقاً.

وهناك تأثير لممارسات ادارة سلسلة التجهيز على اداء سلسلة التجهيز للوحدة وبخاصة فيما يتعلق بالمجهزين الاستراتيجيين من خلال التكامل معهم لتطوير منتجات جديدة وتحسين العمليات اذ يمكن ان يسفر عن ذلك ارتفاع في مستوى كفاءة الاداء بالنسبة للمجهزين وارتفاع في مستوى الاستجابة للزبائن وتحقيق رضاهم، و اشارت دراسات عديدة الى ضرورة اعتماد الانتاج الرشيق وكشفت ان هناك تأثير فعال للمجهزين يتمثل في مشاركة ودمج المعلومات في الاستجابة لتحقيق اهداف سلسلة التجهيز وتلبية متطلبات الزبائن.

(Tayles & Jamal ;2013 :5)

10. التكامل بين ادارة التكلفة وسلسلة التجهيز لاغراض اتخاذ القرارات

تسعى المحاسبة الادارية الى تحسين امكانات صنع القرارات من قبل المدراء ذوي العلاقة وذلك بتوفير معلومات عن الكلف الضرورية والملائمة، والتي يمكن ان تستخدم من قبل مدراء العمليات والمحاسبين لجمع معلومات تساعد صنع القرار لتحقيق تقييم افضل توافق استراتيجي، وهذه الاعتبارات تكون مفيدة عند محاولة بناء سلسلة تجهيز ذات كفاءة وفاعلية اذ يتم وضع التوافق ويوصف كجسر (حلقة وصل) يربط بين استراتيجيات سلسلة التجهيز العامة و الوحدة الاقتصادية، وهنا تبدأ المحاسبة الادارية بالعمل على خلق الارتباط بين المدراء والمحاسبين. ومن اجل ضمان فاعلية ادارة التكلفة على أنشطة سلسلة التجهيز ينبغي على المدراء تحليل تكاليف سلسلة التجهيز بدقة داخل وخارج الشركات وتشمل تلك التكاليف تكاليف البيع والشراء لوحدات الاعمال كما ان تحليل تلك التكاليف سيسمح باجراء المقارنات واداء الأنشطة والوظائف والعمليات باقل كلفة ممكنة. يتطلب التقويم الدقيق لتكاليف سلسلة التجهيز تحليلاً لموجهات الكلف المرتبطة بالعمليات ، ولتحقيق التكامل بين سلسلة التجهيز والمحاسبة الادارية يتطلب الامر.

(Knipper;2010: 40)

- 1- تحليل تكاليف سلسلة التجهيز وكافة الأنشطة والمهام والوظائف ذات العلاقة المباشرة بتدفق المعلومات الخاصة بالمنتج او الخدمة وكافة الوحدات ذات العلاقة .
- 2- تقويم مستوى التعاون الايجابي المعتمد على حجم بيانات تكاليف سلسلة التجهيز التي يتم تجميعها والتي تتعلق باصحاب المصالح في سلسلة التجهيز.
- 3- تحديد التقنيات المحاسبية التي يمكن تطبيقها في تحليل ودراسة التكلفة والتي في مقدمتها نظام التكاليف على اساس الأنشطة والكلف المستهدفة والربحية المباشرة للمنتجات D.P.P وهناك من يعول على المحاسبة الادارية للدخول الى المجهزين لبيان تكاليف الجهود واستخلاص المنفعة المتبادلة لاصحاب المصالح في سلسلة التجهيز .
- 4- تحديد تكاليف سلسلة التجهيز الجوهرية والتي تسهم في صنع القرارات الاستراتيجية لاصحاب المصالح في سلاسل التجهيز، كتكلفة النقل التي تعتمد على وسيلة النقل المستخدمة والبعد عن مصدر التجهيز.
- 5- تحديد خصائص الوحدات القابلة للتأثر بتكاليف سلسلة التجهيز عند صنع القرارات.

11. ادارة التكلفة وسلسلة التجهيز في شركة بغداد للمشروبات الغازية

يختص هذا الجزء من البحث بالدراسة العملية لتحليلات ذات الصلة بادارة التكلفة وسلسلة التجهيز في شركة بغداد للمشروبات الغازية. تأسست شركة بغداد للمشروبات الغازية في عام 1989 حسب قانون الشركات النافذ اذ انذاك براسمال قدره 70 مليون دينار عراقي لممارسة نشاطها الرئيسي المتمثل بانتاج المشروبات الغازية واستثمار راسمالها باكملها لشراء موجودات مصانع الشركة العامة للمشروبات والمعلبات الغذائية (الملغاة) وهي:

- مصنع الزعفرانية للمشروبات الغازية.
 - مصنع بغداد للمشروبات الغازية وبضمنه خط تعبئة المشروبات الغازية بالعلب المعدنية.
- تنتج الشركة عدة انواع من المشروبات الغازية وبيعوات متعددة التي تصمم من قبل الشركة المانحة للامتياز وهي شركة بيبسي كولا العالمية، ويعتمد الاستمرار بانتاج المنتج او التوقف عنه على طلب السوق حيث قدمت منتجات ولم تلاق رواجاً في السوق، او لم تتلائم مع البيئة العراقية فتوقفت عن انتاجها. تتميز

الشركة بان لديها عدد من مراكز التوزيع موزعة في محافظة بغداد وعدد من المحافظات الداخلة ضمن الترخيص، إذ يسهل ذلك إيصال المنتجات بسهولة للبانين والزبائن. وبعد التطرق الى نبذة مختصرة عن الشركة اعلاه، سيتم التطرق الى بعض تقنيات ادارة التكلفة مع بيان اثرها في تحقيق اهداف سلسلة التجهيز في تعظيم القيم لاصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية.

1-11- تعظيم القيم للمجهزين.

تعتمد شركة بغداد للمشروبات الغازية في الحصول على الخامات الاولية التي تدخل في صناعة المنتج على المجهزين الخارجيين وسيتم التطرق لذلك حسب نوع المواد الداخلة في تصنيع المنتج:

- السكر...تعول شركة بغداد للمشروبات الغازية في الحصول على مادة السكر من المجهزين الخارجيين، إذ تعتمد على مجهز واحد يجهز الشركة بالسكر من دولة الامارات ، ويتميز السكر الذي تستعمله الشركة في انتاج المشروبات بمواصفات تختلف عن السكر الاعتيادي من ناحية درجة البياض ونقاوة السكر من الشوائب فضلا عن كونه من النوع الناعم البلوري، ولا تعتمد الشركة على اكثر من مجهز ويكون المجهز اما حاصل على **APPROVED** من شركة بيبسي كولا العالمية لمدة ستة اشهر او سنة وهذا لا يمنع من فحص السكر ومعرفة مدى المطابقة للمواصفات ولكن الفحص يكون هنا بعينات اقل ، وحيانا قد يتعرض السكر اثناء النقل من الميناء في البصرة الى مخازن الشركة الى الامطار او اية عوامل اخرى ناجمة عن النقل تغير من الخصائص الكيميائية للمنتج، ترفض الشركة السكر وقد حدثت عدد من حالات الرفض ويتحمل المجهزين النتائج المترتبة على ذلك، اما اذا لم يكن المجهز حاصل على **APPROVED** من شركة بيبسي كولا العالمية تتم عمليات الفحص والمطابقة داخل مختبرات فحص الجودة داخل الشركة وبعينات اكثر فضلا عن قيام الشركة باجراء عمليات الفحص المستمرة على السكر اثناء عملية الصرف الى الخطوط الانتاجية.
- المركزات (العصائر) تحصل شركة بغداد للمشروبات الغازية على مشرب العصير من الشركة المانحة للامتياز وهي شركة بيبسي كولا العالمية وبموجب هذا الامتياز لا تستطيع الشركة ان تحصل على العصير من شركات عالمية اخرى، وقد منحت الشركة العالمية للبيبسي كولا الامتياز لثلاث شركات في العراق وهي:
- شركة بغداد للمشروبات الغازية ويكون امتيازها في محافظات (بغداد، وكربلاء، وبابل، وواسط، والانبار، وديالى، ونيوى، وصلاح الدين وديالى)
- شركة الكوفة للمشروبات الغازية ويكون امتيازها الممنوح في محافظات (النجف، والقادسية، والمثنى، وذى قار، والعمارة، والبصرة)
- شركة السليمانية للمشروبات الغازية ويكون امتيازها الممنوح في محافظات الاقليم (سليمانية ، واربيل، ودهوك) فضلا عن محافظة كركوك.

ولا يمكن لاي شركة من الشركات بموجب الامتياز الممنوح من الشركة العالمية ان تقوم بالبيع والتوزيع في محافظات غير المحافظات الداخلة بالترخيص (الامتياز) والا فان الشركة تتحمل التبعات القانونية نتيجة توزيعها في خارج مناطق الامتياز.

- العلب والامبولات. تحصل شركة بغداد للمشروبات الغازية على العلب والامبولات بكافة انواعها واحجامها من مجهزين من عدة دول مجاورة من الامارات والاردن وسوريا والسعودية والكويت وتكون معظم تلك الشركات في تلك الدول حاصلة على **APPROVED** من شركة بيبسي كولا العالمية ويتم اختيار المجهز حسب اقل الاسعار المطروحة من قبل الشركات المنافسة، وكما هو الحال بالنسبة للسكر فان الشركة تعتمد على مجهز واحد ولفترة سنة او ستة اشهر حسب فترة ال **APPROVED** الممنوح من قبل الشركة العالمية، ومن الجدير بالذكر ان شركة بغداد للمشروبات الغازية لا تتدخل في اشكال وتصاميم العلب والامبولات التي يتم تعبئة المنتجات بها إذ تكون التصميمات حكرا على شركة البيبسي كولا العالمية، وقد قامت شركة بغداد للمشروبات الغازية بتقديم منتج فريد من نوعه لاقى رواجا في الاسواق لم يوجد له منافس من قبل الشركات المنافسة في السوق وهو العلب المعدنية من حجم 500 مل ،وتقوم الشركة باستيراد تلك العلب من شركة مجهزة واحدة في دولة الهند لكن الشركة توقفت عن انتاجها بسبب توقف المصنع في الهند عن الانتاج. علما ان الشركة كانت تمتلك مصنعا للعلب هو مصنع بغداد الكائن قرب مجمع المشن الا المكانن الموجودة في المصنع هي قديمة وقامت الشركة ببيعها، وتحويل مقر المصنع الى مركز للتوزيع
- غاز **Co2** تحصل الشركة من مجهز واحد من دولة تركيا ، حاصل على موافقة **APPROVED** من قبل شركة بيبسي كولا العالمية، علما ان الشركة تمتلك معمل للغاز في مقر شركة بغداد للمشروبات الغازية وبطاقة انتاجية تغطي متطلبات الانتاج للشركة فضلا عن امكانية تجهيز الوحدات الحكومية بالغاز. وسيتم التطرق لغاز **Co2** والمشكلات ذات الصلة بالموضوع لاحقا.

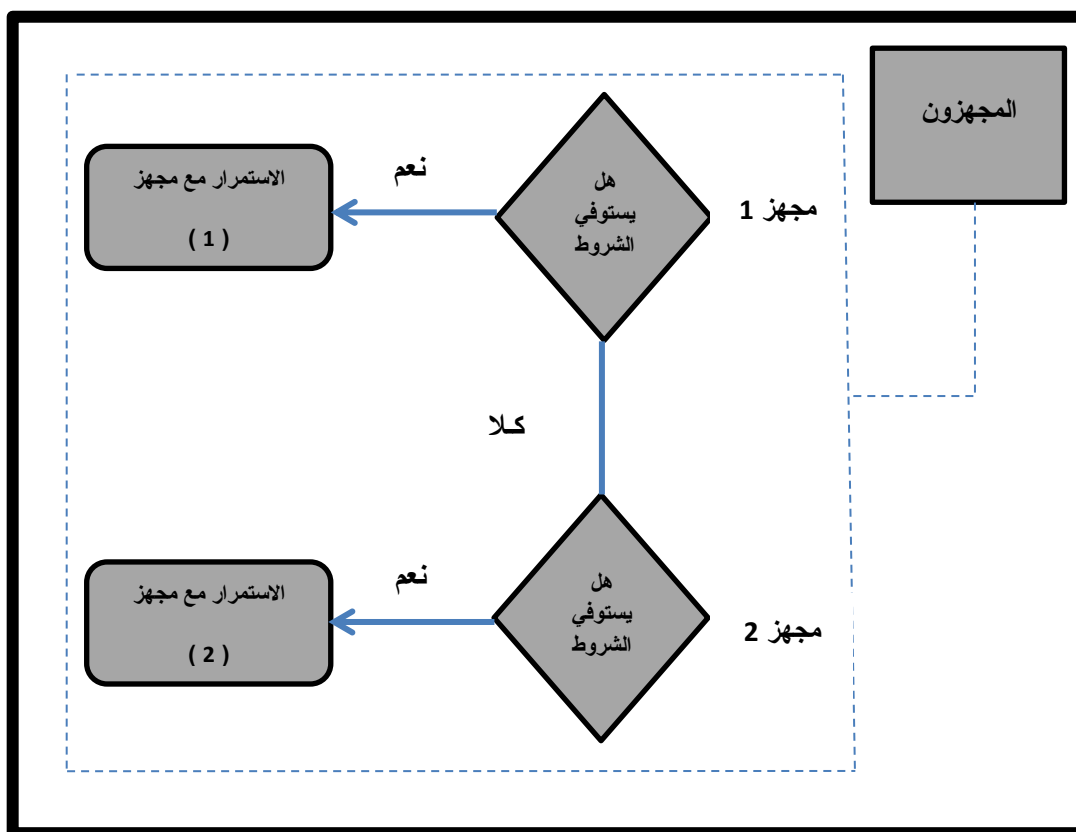
يتضح ان سياسة شركة بغداد للمشروبات الغازية هي الاعتماد على مجهز واحد كفوء والكفاءة هنا هي (الثقة الناجمة عن التعامل)، وكذلك فان السياسة المعمول بها في استلام دفعات الامدادات الداخلية من قبل الشركة هي استلام دفعات تغطي الانتاج لاربعة اوسنة اشهر. وفي حال تكلو المجهز في تجهيز الكميات المطلوبة بالمواصفات المطلوبة والتوقيتات المتفق عليها في العقود المبرمة مابين الطرفين فان الشركة ستفرض غرامات تاخيرية تتراوح ما بين \$200 او \$150 او \$100 حسب الاتفاق المبرم عن كل يوم تاخير عن المواعيد المتفق عليها، وفي حال قيام المجهز بتقديم اسباب التاخر في التسليم واذا كانت تلك الاسباب

قاهرة وخارجة عن سيطرة المجهز ومقتعة من قبل الشركة تلغى الغرامات المفروضة على المجهز. إن تلك الإجراءات المعتمدة من قبل شركة بغداد للمشروبات الغازية هي إجراءات لاتقدم الضمانات الكافية للشركة التي تكفل استمرارية الانتاج في حال عدم قدرة المجهز على التجهيز في المواعيد المتفق عليها بين الطرفين. إن الأسباب التي تقف وراء عدم قيام الشركة بالاعتماد على أكثر من مجهز لغرض تجهيز الخامات الأولية هو قيام المجهز الثاني باستغلال الظرف الحرج للشركة وفرض أعلى الأسعار التي لاتتماشى مع التكاليف المخططة من قبل الشركة. ولغرض التحول التدريجي الى نظام الانتاج في الوقت المحدد ينبغي على شركة بغداد للمشروبات الغازية:

- الاعتماد على عدد من المجهزين لديهم القدرة على تجهيز المواد الأولية وبكميات صغيرة تغطي الانتاج لمدة اسبوع او اسبوعين في ظل الظروف التي يمر بها البلد حالياً.
 - مراجعة اداء المجهزين وبشكل مستمر للتعرف على المجهزين الذين ليس لديهم الكفاءة والقدرة على تلبية متطلبات الشركة من المواد الأولية.
 - تنمية العلاقات مع المجهزين الكفووين وبالشكل الذي يكفل الاستمرار بالتجهيز في المواعيد المتفق عليها وحسب المواصفات التي بموجبها تم الاتفاق.
- ويوضح الشكل (5) الآلية التي من خلالها يتم اعتماد المجهزين

الشكل (5)

آلية الاعتماد على أكثر من مجهز



المصدر : اعداد الباحثان

2-11- تعظيم القيم للمصنعين

إن المشكلة الأساس التي تعاني منها معظم الوحدات الاقتصادية ومن بين تلك الوحدات شركة بغداد للمشروبات الغازية هي تحميل الوحدات المنتجة بتكاليف اضافية غير مضافة للقيم للوحدات المنتجة، فضلا عن مشكلات معدلات التحميل، وسيتم التعرض في هذا الجزء من البحث لامكانية تخفيض التكاليف غير الضرورية. تضم شركة بغداد لشركة بغداد للمشروبات الغازية مجموعة من المراكز الخدمية التي تؤمن الخدمات للخطوط الانتاجية الثمان في مصنعي النصر والسلام، ومن خلال استطلاع وجهات النظر لاصحاب الخبرة في شركة بغداد من مهندسين وفنيين والدائرة الادارية في الشركة، اتضح ان هناك مركزين خدميين وهما مركز الورشة الميكانيكية وورشة اللف في مركز خدمي واحد اذ يسهم هذا المحج في تخفيض جزء من التكاليف غير المضافة للقيم دون التأثير والمساس بخصائص ومزايا المنتج وبالتالي فان ذلك يمكن ان يدعم امكانية الشركة في تحقيق ريادة التكلفة فضلا عن المحافظة على مستويات الجودة المطلوبة، فضلا عن امكانية الاستفادة من المبنى المخصص لورشة اللف داخل الشركة في:

- التوسع في الخطوط الانتاجية.
- دمج المراكز الخدمية التي تقدم نفس الخدمات من خلال مركز خدمي واحد يقدم كافة الخدمات التي يقدمها كلا المركزين في حال الدمج.
- التفكير في انشاء مصنع للعلب المعدنية التي تحتاجها الشركة وتقوم باستيرادها من خارج البلد، مع الاخذ بنظر الاعتبار ان الشركة لديها معرفة متكاملة في مجال تصنيع العلب اذ كانت تمتلك مصنع بغداد الذي قد تم بيع مكانه لتقادمها.
- تشغيل معمل غاز Co2 الخاص بشركة بغداد للمشروبات الغازية ومعالجة المشاكل التي تحول دون الاستفادة من المنافع التي يقدمها المعمل في تخفيض التكاليف غير المضيفة للقيم.
- وكذلك يشير المهندسون ان عمل ورشة اللف هو شبه معطل اذ ان الشركة تعتمد قطع الغيار الجديدة اذ ان اللف والتصليح هو اكثر تكلفة. ويوضح الجدول (4) التكاليف الخاصة بورشة اللف في شركة بغداد للمشروبات الغازية

جدول (4)
تكاليف ورشة اللف

اسم المصروف	المقدار	الملاحظات
رواتب	69800000 دينار	تتضمن ورشة اللف ثمان فنيين.
لوازم	1000000 دينار	
ماء وكهرباء	190000 دينار	
صيانة	110000 دينار	
اجور نقل	500000 دينار	
اعانات	175000 دينار	
اندثارات	69000000 دينار	وتتضمن اندثارات المباني، والسيارات، والمكانن، والاثاث والعدد.
اجمالي تكاليف ورشة اللف	140775000 دينار	

المصدر اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة لعام 2011

- وبتوزيع تكاليف ورشة اللف على الانتاج الفعلي في 2011، سيتم تحديد مقدار التخفيض في التكلفة غير المضيفة للقيم للصندوق او الكارتون او الرزمة الواحدة:
- اجمالي تكاليف ورشة اللف / الانتاج الفعلي = حصة الصندوق او الرزمة من التخفيض
- 140,775,000 دينار / 36,709,000 صندوق او رزمة = 3.835 دينار.
- ويوضح الجدول (5) حصة الوحدة المنتجة من التخفيض الناجم عن التخلص من التكاليف غير المضيفة للقيم لورشة اللف.

جدول (5)
التكاليف غير المضيفة للقيم للوحدة من المنتج

التفاصيل	التكاليف غير المضيفة للقيم للصندوق او الرزمة	عدد الوحدات في الصندوق او الرزمة.	التكاليف غير المضيفة للقيم للوحدة واحدة من المنتج علبه او قنينة.
مشروب غازي 250 مل RB.	3.835 دينار.	24 قنينة	0.160 دينار
مشروب غازي 250 مل.	3.835 دينار.	30 علبه	0.128 دينار
مشروب غازي 330 مل.	3.835 دينار.	24 علبه	0.160 دينار
مشروب غازي 150 مل.	3.835 دينار.	30 علبه	0.128 دينار
مشروب غازي 2,250 لتر PET.	3.835 دينار.	6 قنينة	0.639 دينار
مشروب غازي 1,500 لتر PET.	3.835 دينار.	6 قنينة	0.639 دينار
مشروب غازي 1,250 لتر PET.	3.835 دينار.	6 قنينة	0.639 دينار
مشروب غازي 250 مل NRB.	3.835 دينار.	24 قنينة	0.160 دينار

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة.

3-11- تعظيم القيم للموزعين

- بعد ان يتم تعظيم القيم للمجهزين والمصنعين من خلال ادارة التكلفة في سلسلة التجهيز فان ذلك ينسحب الى الموزعين في سلسلة التجهيز عن طريق:
- نتيجة تخفيض التكاليف غير المضيفة للقيم سواء اكانت للمجهز او المصنع فان الاثر سيشمل الموزعين من خلال تخفيض الاسعار لمنتجات الشركة، وبالتالي تخفيض تكلفة المشتريات بالنسبة للموزعين.
- استغلال التكاليف غير المضيفة للقيم التي يتم تخفيضها في مجال تحسين خدمات التوزيع للشركة وذلك بزيادة شاحنات النقل والتوزيع من قبل الشركة الى مراكز البيع والبائعين بدلا من مراكز التوزيع الرئيسية او المركزية.

4-11- تعظيم القيم للزبائن

من الطبيعي ان يكون هناك اثر نتيجة تخفيض التكاليف بالنسبة لاصحاب المصالح اعلاه في سلسلة التجهيز بالنسبة للزبائن، اذ ان تخفيض التكلفة بالنسبة للمجهزين والمصنعين والموزعين سيسهم في رفع القدرات للريادة في مجال مبادرات تخفيض التكاليف بالنسبة لشركة بغداد وبما يسهم في امكانية تخفيض الاسعار لمنتجات الشركة ، مع التاكيد على المحافظة على مستويات الجودة المطلوبة .

12- الاستنتاجات

ان ماورد ضمن البحث يقود الى استنتاجات ابرزها:

- 1- هناك جملة من الاسباب تدعو الى الاهتمام بادارة التكلفة ومفاهيمها ومنها اسباب تتعلق ببيئة المنافسة والتطورات المستمرة في تلك البيئة وانظمتها وتقاناتها واسباب تتعلق بضعف الاساليب التقليدية للتكاليف التي يعول عليها من قبل الوحدات الاقتصادية.
- 2- توافرادارة التكلفة وكما تم عرضه في البحث المرتكزات الرئيسية التي تقدم الدعم للوحدات الاقتصادية بقدر تعلق الامر برفع مستوى الكفاءة لسلاسل التجهيز في تلك الوحدات.
- 3- تعد ادارة التكلفة الاداة التي تعزز امكانيات وقدرات سلسلة التجهيز في خلق وتعظيم القيم وكافة اصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية.
- 4- قدم البحث تحليلا وصفا وكما لتخفيض التكلفة وتعظيم القيم لبعض اصحاب المصلحة في شركة بغداد للمشروبات الغازية اذ تم تسليط الضوء على تحسين العلاقات مع المجهزين واستبعاد التكاليف غير المضيفة للقيم وذلك لاثرها الواضح في تعظيم القيم.

13.التوصيات

- 1- ضرورة الاهتمام بدراسة وتحليل ادارة التكلفة وكافة المفاهيم ذات الصلة بها لغرض الوقوف على المعوقات التي تحول دون تحقيق سلسلة التجهيز لاهدافها.
- 2- يوصي الباحثان بضرورة الاهتمام بدور ادارة التكلفة في دعم سلسلة التجهيز واثرها في تعظيم المنافع لاصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية.
- 3- يرى الباحثين ان نقطة الانطلاق في تحقيق التحسينات في سلسلة التجهيز تتمثل في تشخيص المشكلات والمعوقات في ظل الانظمة الكلفوية التقليدية ومن ثم الاتجاه للعمل بتقنيات ادارة التكلفة لمعالجة تلك المشكلات والتحديات مع مراعاة ان يكون التحول بشكل تدريجي ومرحلي.
- 4- يوصي الباحثان بضرورة الانتفاع من التحليلات ذات الصلة بتخفيض التكاليف غير المضيفة للقيم في شركة بغداد للمشروبات الغازية لغرض الانتفاع منها في تعظيم القيم لاصحاب المصالح كافة في شركة بغداد للمشروبات الغازية.

14.المصادر

1-14 المصادر العربية

- 1- تقرير مجلس الادارة السنوي والحسابات الختامية لشركة بغداد للمشروبات الغازية (2010-2011).

2-14 المصادر الاجنبية.

A-Books.

- 1- Chase, Richard B.& Aquilano, Nicholas J& Davis , Mark M."Fundamentals of Operations Management";4thed, Mc Graw-Hill, Irwin.companies, New York ,2003.
- 2- Chopra, S. & Meindle, P., "Supply Chain Management: strategy. Planning, and operation"2001, prentice- Hall, New Jersey.
- 3- Hutt , M.D. & Spell, TW, " Business Marketing Management: Strategy and Organizational Market", The Dryden press, New York, 1998.
- 4- Krajewski, Lee J.&Ritzman, Larry P. "Operations Management-Processes and Value Chains";7thed, Prentice-Hall, U.S.A, 2005.
- 5- Schroader, R. G., "Operation Management Contemporary Concept and Case", 3th Ed.2007 , McGraw - Hill, New York.

B-Periodical & Rivew

- 1- Adebisi, Nafisat Toyosi & Rafiu Akinpelu Olaore , " Accounting, Purchasing and Supply Chain Management Interface" IOSR Journal of Business and Management. Volume 11, Issue 2 (May. - Jun. 2013), PP 80-84 www.iosrjournals.org.
- 2- Brien C. O' & Whicker L. " A longitudinal Case-based Assessment of Supply Chain Time & Cost" 19th International Conference on Production Research 2013.

- 3- Fayard, Dutch, Lorraine S. Lee, Robert A. Leitch ,William J. Kettinger " Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains" Accounting, Organizations and Society, journal homepage: www.elsevier.com/locate/aos 2012.
- 4- Garfamy , Reza Mohammady " A data envelopment analysis approach based on total cost of ownership for supplier selection" Journal of Enterprise Information Management Vol. 19 No. 6, 2006 pp. 662-678.
- 5- Harrison¹, Alan" Inter-organisational costing approaches – the inhibiting factors" The International Journal of Logistics Management, Volume 21, Number 1, 2010, www.emeraldinsight.com.
- 6- Mei Xue & Han Zhijun" Study on the Cost Management Based on the Cooperative Value Chain" Vol. 4, No. 6 International Journal of Business and Management 2009 www.ccsenet.org/journal.html.

C-Article Internet.

- 1- Fiedler, Brenton & Michael S, H Heng & Chris Kandunias" Implications of Supply Chain Management for Accounting Information Systems" 2010 <http://www.pacis-net.org/file/2005/170>.
- 2- Institute of Management Accountants" Managing the Total Costs of Global Supply Chains" Statements on Management Accounting 2008.
- 3- Kandunias , Chris & Michael S H Heng & Brenton Fiedler" Implications of Supply Chain Management for Accounting Information Systems", Conference: Pacific Asia Conference on Information Systems, PACIS 2005, Bangkok, Thailand, July 7-10, 2010.
- 4- Kauffman, -Ralph G." How To Achieve Cost Savings From Supply Chain Management: Techniques That Work" 87th Annual International Conference Proceedings - 2010 - San Francisco, <https://www.ism.ws/files/Pubs/Proceedings/CrimiGG>.
- 5- Knipper, Michael" Developing an integrated Supply Chain Costing Approach for Strategic Decision Making" University of North Texas August 2010.
- 6- Nezamoddini, N. and Kianfar, F. and Hosseini, Tash F., "Integrated Strategic Decision Making using ANP, Chinese Control and Decision Conference" 2011 (CCDC)".
- 7- Seuring, Stefan" Cost Management in Supply Chain Different Research Approaches" Physica-Verlag, Heidelberg 2002, ISBN 3-7908-1500-4.
- 8- Surowiec, Anna" Costing Methods for Supply Chain Management" 1st Annual International Interdisciplinary Conference, AllC 2013, 24-26 April, Azores, Portugal.
- 9- Tayles Mike & Jamal , Noriza Mohd-" The Direct Effect of Supply Chain Management Practices for Management Accounting and Supply Chain Performance" Proceedings of 23rd International Business Research Conference 18 - 20 November, 2013.
- 10- Tituse , matthew J . & Dooley , Frank J " supply chain management Assessing costs and linkages in the wheat value chain " ; <http://www.mountain – plains . org/pubs / pdf / mpcg6 – 61 ,1996 .> .

.....
.....
.....