

إطار مقترح لتقدير وفورات التكاليف الناتجة عن إقامة التحالفات الإستراتيجية: دراسة حالة

د. يسرى محمد على خيرى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

المستخلص: تعتبر هذه الدراسة بمثابة استجابة لممارسة اقتصادية وإدارية شائعة وهي التحالفات الإستراتيجية، حيث إن هناك مشكلة محاسبية ناتجة عن إقامة تلك التحالفات، تتمثل في تقدير وقياس وفورات التكاليف الناتجة عن إقامتها، وتهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى وضع إطاراً لتقدير تلك الوفورات، وذلك من أجل التأثير على رؤية وتفكير مسؤولي المنشآت لدفعهم إلى إقامة تحالفات إستراتيجية فيما بينهم. وتم استخدام تقدير التكاليف على أساس النشاط وجداول التكلفة كأدوات محاسبية فعالة لتقدير وفورات التكاليف المتوقعة من التحالف، فمدخل التكلفة على أساس النشاط سترتب عليه دقة أكثر في تقدير التكاليف، كما أن جداول التكلفة سيكون له تأثير إيجابي في زيادة وعي وإدراك فرق العمل بتفاصيل بنود التكاليف والمواطن التي تنطوي على مشاكل والتي يترتب عليها تكبد تكلفة كبيرة، وبالتالي توجيه الجهود لخفض هذه التكاليف، وقد تم تطبيق الإطار المقترح على دراسة حالة توضيحية، وتبين إمكانية تطبيق الإطار بسهولة، ومساهمته في توفير المعلومات التي تساعد في اتساع مدارك أعضاء فريق إقامة التحالف بما يساهم في الاختيار الموضوعي لمستوى التعاون ومجالات العمل المشترك بين المنشآت المتحالفة.

الكلمات المفتاحية: التحالفات الإستراتيجية، تقدير وفورات التكلفة، تقدير التكلفة على أساس النشاط، جداول التكلفة.

Abstract: This study is considered as a response to a common economic and administrative practice, which is strategic alliances. There is an accounting problem resulting from the establishment of these alliances, which is represented in estimating and measuring the cost savings resulting from the establishment of strategic alliances. This study aims to develop a framework for estimating these savings, to influence the vision and thinking of establishment officials to push them to establish strategic alliances among themselves. Activity-based cost estimation and cost tables were used as effective accounting tools to estimate expected cost savings from the alliance. The activity-based costing approach will result in more accuracy in cost estimation, and cost tables will have a significant positive impact in increasing awareness and understanding of work teams of the details of cost items. and problem areas that entail significant costs, and thus direct efforts to reduce these costs. The proposed framework was applied to an illustrative case study, and it shows the possibility of applying the framework easily, and its contribution to provide information that helps in broadening the perceptions of the members of the coalition establishment team, which contributes to the objective selection of the level of cooperation and areas of joint work between the allied establishments.

Keywords: strategic alliances, cost savings estimation, Activity based cost estimation, cost tables.

المقدمة وطبيعة المشكلة:

مازالت التحولات الجذرية في العالم مستمرة ومتلاحقة، فقد انتقلنا من مرحلة القومية إلى الدولية ثم إلى العولمة، وانهارت جميع الحواجز، سواء الثقافية أو السياسية أو الاقتصادية، وهذا راجع إلى التقدم الهائل في وسائل الإعلام والاتصال والتواصل والانتقالات. وأصبح العالم كقرية صغيرة متصلة، حيث لا قيود ولا حدود على انتقال أي شيء من مكان إلى آخر في العالم، وهذا دفع الدول المتقدمة إلى وضع التدابير التي تكفل نفس الأمر فيما يتعلق بالأنشطة التجارية والاقتصادية، سواء في السلع أو الخدمات أو الاستثمار، ومن هنا نشأة فكرة إقامة منظمة التجارة العالمية.

وبما أن الدول النامية والأقل نموا هي جزء من العالم تتأثر به وتؤثر فيه، فقد استوجب ذلك ضرورة انضمام تلك الدول إلى معظم الاتفاقيات التي تحقق فكرة العولمة (Büthe & Milner, 2008)، والدولة التي لا تنضم (كطرف أو عضو) إلى هذه الاتفاقيات سوف تتعرض لخسائر وأخطار الانغلاق عن العالم، والتي تتمثل باختصار في الانصياع لمبادئ وأسس هذه الاتفاقيات بما يحقق المنافع للغير - بسبب التجمع الدولي حول الاتفاقية - مع صعوبة الاستفادة من المزايا والمنافع التي تتحقق من هذه الاتفاقيات لتلك الدولة غير العضو - لأنها غير منضمة لتلك الاتفاقيات - وهذا ما دفع معظم الدول سواء المتقدمة أو النامية إلى الانضمام للاتفاقيات الدولية والمشاركة في صياغتها أو بمعنى آخر الانضمام إلى عضوية المنظمات العالمية سواء منظمة الأمم المتحدة، أو صندوق النقد الدولي، أو البنك الدولي، أو منظمة التجارة العالمية (عمرو، ٢٠٠٧؛ ناصر، ٢٠٠٧).

فمنظمة التجارة العالمية هي باختصار منظمة قامت من أجل عولمة الأنشطة الاقتصادية والتجارية، وبالتالي إلغاء الحدود والقيود ووسائل الحماية الوطنية أمام التجارة العالمية (Rose, 2004؛ الشمري & الشمري، ٢٠١٢)، وبالطبع أدى ذلك إلى وجود تحديات وتهديدات عديدة ومتزايدة، أفرزتها متغيرات كثيرة في عالم مفتوح سريع التغير، وهذا يحتم على الباحثين والعلماء المهتمين بالجوانب الاقتصادية والتجارية والإدارية والقانونية أن يقوموا بتبصير وتعريف المجتمع وبصفة خاصة المنشآت الاقتصادية بالتداعيات القانونية والاقتصادية والتجارية لانضمام الدولة إلى منظمة التجارة العالمية، وأيضا بالوسائل التي تمكنهم من الاستعداد والتفاعل مع هذه التداعيات وما يرتبط بها من متغيرات وتحديات، وعلى أن يكون هذا التبصير والتعريف مختصر وبلغة مستقبل المعرفة، بحيث يتم عرضه ببساطة ووضوح وصدق وإفصاح للمنافع والتهديدات الناتجة عن الانضمام.

يبدو وكأنه سياق محموم مع الزمن واستعداد الأبد منه لمرحلة ما بعد تحرير التجارة العالمية، فقد شهد العالم موجة من التحالفات والاندماج والاستحواذ بين

الكيانات الاقتصادية في مختلف القطاعات، وما زالت هذه الموجة مستمرة في الوقت الراهن، فلا يكاد يمر يوم حتى نسمع عن عملية تحالف كبرى تمت هنا أو هناك، ينتج عنها عملاق اقتصادي عالمي جديد يتمتع بقدرة عالية على المنافسة والاحتكار، وهذا الاتجاه لا يقتصر فقط على مستوى منشآت الأعمال بل على مستوى الدول أيضاً، فالعالم يتحول إلى مجموعة من التكتلات الاقتصادية والسياسية تجمع كل منها مصالح وأهداف مشتركة (فؤاد، ٢٠١٨).

ومن المعلوم أن المحاسبة علم اجتماعي، العلم الاجتماعي يولد أو لا يولد، يتطور أو يضيق، ينمو أو يتضاءل، كل ذلك حسب حاجة المجتمع إليه (بلبع، ١٩٨١)، وأيضا حسب قدرة المهتمين بهذا العلم على تطويره للاستجابة للاحتياجات المتجددة والمتلاحقة.

ومحاسبة التكاليف باعتبارها أحد فروع علم المحاسبة، فإنها تخضع للقاعدة السابقة، وبالتالي فإن تطور محاسبة التكاليف كان وسيظل نتيجة لاحتياجات المجتمع والتطورات التي تحدث فيه، وإذا لم يطور المحاسبين من قدراتهم ومخرجاتهم، مع التطورات التي تحدث في المجتمع ومع الاحتياجات المتجددة والمتلاحقة من المعلومات، لقامت جهات أو مهن أخرى بتوفير تلك الاحتياجات الجديدة، وهذا بالطبع يؤثر بالسلب على أهمية مهنة المحاسبة في المجتمع.

ويعتبر هذا البحث بمثابة استجابة لممارسة اقتصادية وإدارية - تبدو جديدة - وهي التحالفات الإستراتيجية، حيث يرى الباحث أن هناك مشكلة محاسبية ناتجة عن إقامة تلك التحالفات، تتمثل في تقدير وقياس حجم المنافع الناتجة عن إقامة التحالف، ومن الذي سوف يحصد النصيب الأكبر من تلك المنافع، وهل يمكن إعادة توزيع هذه المنافع بما يحقق الرضا لمجموعة المنشآت المتحالفة.

وجدير بالذكر أن أهداف إقامة وتكوين التحالف متعددة ومتباينة، منها: تحقيق التعاون بدلا من التنافس بين المنشآت المتحالفة، وتضافر الإمكانيات والتخصصات والجهود والمعارف والتجارب التي كانت منفصلة فيما سبق، والتعلم والتزود الداخلي بالمهارات، وتطوير القدرات لاكتشاف الفرص الجديدة. وبالطبع يترتب على ذلك العديد من المنافع منها: وفورات في التكاليف، وتقاسم وتدنية المخاطر، وتحسين مستويات جودة المنتجات، وتحسين العلاقات التسويقية وسهولة الوصول إلى أسواق جديدة، وأيضا تحسين مستوى الأداء، والوصول إلى الخدمات التكاملية، بالإضافة إلى دعم القدرة التنافسية لمجموعة المنشآت المتحالفة وتحقيق مزايا تنافسية مستدامة (Chuang, et al., 2018; Mamédio, et al., 2019; Cacciolatti, et al., 2020).

وبالتالي يمكن القول إن تكوين التحالفات الاستراتيجية تؤثر بالضرورة على تكاليف المنشآت المتحالفة، حيث يترتب عليها غالباً وفورات في التكاليف، وعلى ذلك

فهناك دور واقع على عاتق المحاسبين خلال مرحلة إقامة التحالف تتمثل في تقدير وفورات التكاليف وتقدير المنافع الأخرى الناتجة عن إقامة التحالف، لتحفيز ودفع المنشآت إلى إقامة التحالف والانضمام إليه. وبالرغم من ذلك فإن الأبحاث المحاسبية (على حد علم الباحث) لم تهتم بالقدر الكافي بمثل هذه الموضوعات.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما هو الدور المرتقب للمحاسبة في دعم إقامة التحالفات الاستراتيجية؟

وللإجابة على هذا التساؤل، يحاول الباحث وضع إطاراً لتقدير وفورات التكاليف الناتجة عن إقامة التحالفات الإستراتيجية.

أهداف الدراسة:

في ضوء طبيعة المشكلة، تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى وضع إطاراً لتقدير وإدارة وفورات التكاليف الناتجة عن إقامة التحالفات الإستراتيجية، وذلك من أجل التأثير على رؤية وتفكير مسؤولي المنشآت لدفعهم إلى إقامة تحالفات إستراتيجية فيما بينهم.

ويمكن تقسيم الهدف الرئيسي السابق إلى الأهداف الفرعية التالية:

- ١- توضيح مفهوم التحالفات الاستراتيجية وأغراضها والخطوات العملية لإقامتها.
- ٢- التعرف على بواعث الاهتمام بتقدير وإدارة التكلفة في مرحلة إقامة التحالف.
- ٣- وضع إطار مقترح لتقدير وإدارة التكلفة في مرحلة إقامة التحالف، على أن يوفر هذا الإطار أربع متطلبات أساسية هي:
 - ضرورة التحديد الواضح لدور المحاسبين في مرحلة إقامة التحالف، وهذا الدور يمثل الهدف من الإطار المقترح.
 - ضرورة التحديد الواضح للمعلومات المحاسبية التي ينبغي توفيرها في هذه المرحلة.
 - ضرورة تحديد الأدوات المستخدمة في تقدير وإدارة التكلفة التي تساعد على توفير المعلومات المحاسبية بشكلٍ فعّال بما يحقق الهدف والدور المرتقب للمحاسبين في هذه المرحلة.
 - كيفية عرض المعلومات السابقة في تقارير يسهل فهمها من قبل المستخدمين المختلفين، بما يؤدي إلى تحفيز ودفع المنشآت إلى إقامة التحالف والانضمام إليه.

أهمية الدراسة:

- تُعد الدراسة الحالية استجابة لممارسة اقتصادية وإدارية جديدة وهي التحالفات الإستراتيجية.

- توضح الدراسة الحالية مناطق العمل الواجب على المحاسبين الدخول فيها.
- تحديد الدور المرتقب للمحاسبين في دعم إقامة التحالفات الاستراتيجية.
- تحديد الأدوات المحاسبية التي تمكنهم من الوفاء بدورهم المرتقب.

حدود البحث:

سوف يتم التركيز فقط في هذا البحث على المنافع الناتجة عن وفورات التكاليف لدى مجموعة المنشآت المتحالفة، وكيفية تقدير تلك الوفورات في مرحلة إقامة التحالف بهدف دعم إقامة التحالف وتحقيق التعاون والرضا بين مجموعة المنشآت المتحالفة. وبالتالي يخرج عن حدود البحث تقدير المنافع الناتجة عن إقامة التحالف بخلاف تلك المنافع المترتبة على وفورات التكاليف.

كما أن هذا البحث يغطي فقط خطوات إقامة التحالف حتى يتم الاتفاق على مجالات التعاون والعمل المشترك، أما الخطوات التالية لهذه الخطوة والمتمثلة في تحديد الالتزامات المتبادلة بين المتحالفين، وتنفيذ تلك الالتزامات، والمحافظة على التحالف وإدارته وتطويره، وتقييم أداء التحالف، فإنها تخرج عن حدود هذا البحث.

خطة البحث:

- انطلاقاً من أهمية البحث، وتحقيقاً لأهدافه، فقد تم تقسيم البحث على النحو التالي:
- 1- التحالفات الاستراتيجية، مفهومها وأغراضها والخطوات العملية لإقامتها.
 - 2- تقدير التكلفة وبواعث الاهتمام بها في مرحلة إقامة التحالف.
 - 3- الدراسات السابقة.
 - 4- إطار مقترح لتقدير التكلفة في مرحلة إقامة التحالف.
 - 5- دراسة حالة.
 - 6- النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية.
 - 7- المراجع.

١- التحالفات الاستراتيجية:

منذ بداية القرن الحالي، وعلى مستوى منشآت الأعمال - وبصفة خاصة في الدول المتقدمة - نجد أن هناك عدد لم يسبق له مثيل من اتفاقيات الشراكات والتحالفات الإستراتيجية (Strategic Partnerships and Alliances) تتم سنوياً في جميع مجالات الأعمال، ويرجع ذلك بالطبع إلى معرفة هذه المنشآت في تلك الدول بعظم حجم

المنافع التي سوف تعود عليها مقارنة بتكاليف إجراء تلك الاتفاقيات (Jamali et al., 2011; Yoon et al., 2018).

وغياب هذه المعرفة لدى المنشآت العربية - في بداية الأمر - أدى إلى تقليص مثل هذه الاتفاقيات، مما ترتب عليه فقدان حصتها في أسواقها المحلية لمصلحة الكيانات الاقتصادية الدولية، حيث تمكنت الكيانات الاقتصادية العالمية الكبرى من التحكم في معظم الأسواق - بما فيها الأسواق العربية - في مجالات الأعمال المختلفة.

إن اتفاقيات التحالفات والشراكات بين المنشآت المحلية مطلوبة الآن أكثر من أي وقت مضى، فهناك متغيرات كثيرة وقوى كبرى تدفع المنشآت إلى تكوين تحالفات وتكتلات، فقد فتح التحرك نحو العولمة العديد من الفرص الجديدة أمام المنشآت، وأطلق سباقاً على أسواق العالم بين الموردين العالميين الرئيسيين فيما بينهم، وبين الموردين المحليين، فبمجرد دخول دولة ما كعضو في منظمة تحرير التجارة العالمية، يجد المنتجين والموردين المحليين أنفسهم في مواجهة لاعبين عالميين طموحين (منشآت عالمية كبرى أو كيانات اقتصادية متحالفة) ومؤهلين لخوض المعركة الاقتصادية الجديدة (عمرو، ٢٠٠٧؛ Kaats & Opheij, 2014؛ فؤاد، ٢٠١٨)، وهذا يحتم على المنشآت المحلية السعي نحو تكوين تحالفات وشراكات إستراتيجية فيما بينها، لكي تتمكن هذه المنشآت من مواجهة هذه الكيانات العملاقة التي تمكنت من امتصاص الحصص السوقية للمنشآت الوطنية، وما زالت تتطلع إلى المزيد.

٢/١ ماهية التحالفات الاستراتيجية:

يمكن للمنشآت التوجه نحو إنشاء تحالفات استراتيجية للحصول على موارد خارجية مفيدة تمكنها من تطوير المهارات التي تسمح بزيادة الفرص التسويقية أو تقليل تأثير المخاطر والتهديدات، فالدخول في تحالفات مع منشآت أخرى، قد تجعل المنشأة قادرة على دخول أسواق جديدة، وزيادة حصتها في السوق وتطوير منتجات أو خدمات جديدة (Mamédio, et al., 2019). وتعتبر التحالفات بديل إستراتيجي يمكن استخدامه من أجل تحقيق أهداف مشتركة لجهتين أو أكثر، فالتحالف مرتبط بالتعاون والتكامل بين المنشآت، فهو قائم على إحلال التعاون محل المنافسة التي قد تؤدي إلى خروج أحد الأطراف من السوق، كما يؤدي إلى السيطرة على المخاطر والتهديدات، وتشارك المتحالفين في الأرباح والمنافع والمكاسب الملموسة وغير الملموسة (النجار، ١٩٩٩). وأشار كل من Hill & Jones (1998)، أن التحالف الإستراتيجي هو عبارة عن مشروع مشترك في شكل مشاركة بين منشأتين أو أكثر أو اتفاق طويل الأجل بين مجموعة من المنشآت للقيام ببعض النشاطات المشتركة لتحقيق أهداف مشتركة أو لتحقيق منافع لكل الأطراف المتحالفة، كما أشار مصطفى (٢٠٠٠) أن التحالف هو سعي منشأتين أو أكثر نحو تكوين علاقة تكاملية تبادلية بهدف تعظيم الاستفادة من

الموارد المشتركة، لكي تتمكن تلك المنشآت من الاستجابة للمتغيرات التنافسية في بيئة تتسم بالديناميكية السريعة.

وعلى ذلك، يمكن القول أن مفهوم التحالف الإستراتيجي يأخذ شكل مدى، يبدأ من الاتفاق بين منشأتين أو أكثر على تنفيذ قرار معين معاً (مثل توحيد سعر البيع أو توحيد مواصفات معينة أو غير ذلك من القرارات) وينتهي قبل عقد صفقة اندماج المنشآت المتحالفة في منشأة واحدة، مروراً بإقامة مشروعات مشتركة أو تأدية أنشطة معينة بشكل جماعي أو غيره من مظاهر التعاون والتكامل، وذلك بهدف تحقيق منافع ومصالح قد تكون متباينة ومختلفة بين المنشآت المتحالفة ذاتها، ولكن المهم أن يكون لكل منشأة متحالفة مصلحة أو منفعة من إقامة وتكوين وتطوير التحالف، والمنشأة التي لا تحقق مصلحة أو منفعة من التحالف يجب أن تخرج منه فوراً، وهذا كله حتى تتمكن المنشآت المتحالفة من الاستجابة للمتغيرات والتحديات الاقتصادية العالمية الجديدة.

ففي ظل السباق العالمي بين المنشآت على أسواق العالم يكون أمام المنشأة ثلاثة بدائل لتكوين القدرات من أجل تحقيق مزايا تنافسية مستدامة، وتتمثل هذه البدائل في:

البديل الأول: أن تحاول المنشأة أن توفر كل شيء مما تحتاج إليه للنجاح بمفردها، وهذا البديل صعب المنال (أو شبه مستحيل) في الوقت الراهن بسبب التطور الهائل في العالم، والدليل على ذلك، أن أكبر المنشآت العالمية (مثل تويوتا وجنرال موتور وفورد، وسامسونج وأبل وأي بي إم وكومباك وإتش بي، وأمازون وجوجل، والعديد من شركات الطيران، والعديد من البنوك العالمية) قامت بعمل عقود اندماج أو اتفاقيات شراكة وتحالف مع منشآت أخرى، حتى تتمكن من مواجهة منشآت أخرى منافسة، أو تتمكن من تحقيق منافع نتيجة تضافر الجهود بينها وبين المنشآت الأخرى (Doz & Hamel, 1998; Wang et al., 2018).

أما البديل الثاني: فهو الاندماج مع منشأة أو منشآت أخرى، وهذا الاندماج قد يكون بالضم (Absorption) أي أن منشأة كبيرة (تسمى المنشأة الدامجة) تضم إليها منشآت أخرى، ويترتب على ذلك اختفاء الشخصية المعنوية للمنشآت المندمجة وتظل المنشأة الدامجة هي القائمة وحدها بالشخصية المعنوية. كما قد يكون هذا الاندماج بالمزج أو الاتحاد (Amalgamation)، ويترتب على هذا الوضع فناء جميع المنشآت الداخلة في الاندماج وظهور شخصية معنوية جديدة تختلف عن شخصية كل من المنشآت الداخلة في الاندماج (حماد وآخرون، ٢٠٠٣). وبديل الاندماج وإن كان متاحاً وقد لجأت إليه العديد من المنشآت الكبرى في الفترات السابقة، إلا أنه يحتاج إلى موارد كبيرة من قبل المنشآت الدامجة، وقد اهتمت معايير المحاسبة بهذا البديل وأفردت له معيار التقرير المالي الدولي رقم ٣ - معيار اندماج الأعمال -، ويقابله معيار المحاسبة المصري رقم

٢٩ - معيار تجميع الأعمال -، كما أن هناك دراسات وأبحاث محاسبية كثيرة تناولت هذا البديل من منظور المحاسبة المالية (Harrison, et al., 2001; Paugam, et al., 2015; Wangerin, 2019).

والبديل الثالث: يتمثل في إقامة علاقة تحالف مع منشآت أخرى مع بقاء كل منشأة مستقلة في قراراتها الخاصة ومصالحها الذاتية وشخصيتها المعنوية، وهذا البديل يأخذ شكلين أو نوعين:

- الأول، يتمثل في التحالفات التي تتم بين المنشآت التي تعمل في صناعات تبادلية أو تكاملية، بمعنى أن بعض المنشآت تعتبر مورداً للمنشآت الأخرى ضمن مراحل سلسلة التوريد (Supply Chain) الخاصة بمنتج معين، وأطلق على هذا النوع من التحالفات - سواء في الكتابات الإدارية أو الاقتصادية أو المحاسبية - اسم سلاسل التوريد (Jacobs, et al., 2014; Hugos, 2018)، وقد اهتمت كثير من الدراسات والبحوث المحاسبية بإدارة التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد، وذلك بعد أن تناول كلاً من Cooper and Yoshikawa (1994) موضوع إدارة التكاليف البيئية Inter-Organizational Cost Management (IOCM)، وتقوم فكرة إدارة التكاليف البيئية على ضرورة اشتراك أعضاء سلسلة التوريد في إجراءات إدارة التكلفة بهدف تدنية تكاليف المكونات والخامات والخدمات المتبادلة بين أعضاء السلسلة، وأيضاً الاشتراك في تكاليف البحوث والتطوير، وكذلك تخفيض التكاليف المرتبطة بالمشتريين والموردين، وهذا بالضرورة يتطلب اختراق الحدود التنظيمية بين مجموعة منشآت سلسلة التوريد، بهدف تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وتحقيق المنافع وتحسين أداء السلسلة بأكملها. وذلك عن طريق تحديد أفضل الطرق البديلة لإدارة التكاليف على مدار السلسلة، بالإضافة إلى زيادة فعالية تنفيذ هذه الطرق، وبالتالي تعظيم الربحية على مدار منشآت السلسلة (Cooper & Slagmulder, 2004; Fayard et al., 2012; Uddin et al., 2020).

- والثاني: يتمثل في التحالفات التي تتم بين المنشآت التي تعمل في مجال واحد، وهذا النوع هو الذي يطلق عليه الباحثين والكتاب اسم التحالفات الاستراتيجية، وهو محل اهتمام الدراسة الحالية، وهذا النوع من التحالفات لم تهتم به الدراسات والبحوث المحاسبية رغم الاهتمام البالغ به في الدراسات والبحوث الإدارية والاقتصادية (النجار، ١٩٩٩؛ مصطفى، ٢٠٠٠؛ الأمين، ٢٠٠٥؛ عمرو، ٢٠٠٧؛ طاهري، ٢٠١٨؛ جميل، ٢٠٢١؛ عيد & العتيبي، ٢٠٢٢) (Doz & Hamel, 1998; Hill & Jones, 1998; Chen & Chen, 2003; Jamali et al., 2011; Yoon et al., 2018).

٢/١ أغراض التحالفات الاستراتيجية:

جدير بالذكر أن أغراض إقامة التحالف متعددة، وقد تكون أغراض المنشآت المتحالفة متباينة، بحيث تسعى كل منشأة لتحقيق غرض مختلف عن المنشآت الأخرى، وتتمثل أهم أغراض إقامة التحالفات في:

- تحقيق التعاون بدلاً من التنافس بين المنشآت المتحالفة: فالتحالفات القائمة على التعاون تحول المنافسين المحتملين إلى حلفاء متآزرين، أو إلى مقدمي سلع وخدمات مكملة بعضها لبعض مما يؤدي إلى تكوين اقتصاديات شبكية لمصلحة التحالف وهذا يسمى تعاون المكملين، وهذا التعاون يتيح إمكانية تطوير وتحسين أعمال المنشآت المتحالفة ، (Jacobs, et al., 2014; Hugos, 2018).

- تضافر الإمكانيات والتخصصات والجهود: إن تضافر الإمكانيات والتخصصات والجهود هو تكوين متواصل للمنافع والمكاسب التي تنتج عن مزج واتحاد موارد وتخصصات ومهارات وجهود وتجارب ومعارف كانت منفصلة فيما سبق، وذلك عن طريق تفاعل تلك الموارد والتخصصات والجهود مع بعضها البعض، من أجل نجاح واستمرار وتطوير التحالف (Doz & Hamel, 1998). وتزداد أهمية هذا الغرض بشكل مستمر عندما يركز التحالف على التضافر في أداء الأنشطة لتحسين الأداء وتخفيض التكاليف، ووضع أنظمة وحلول جماعية للمشاكل والتهديدات التي تواجه مجموعة المنشآت المتحالفة، وأيضاً استغلال الفرص الجديدة التي تحتاج إلى حجم أكبر من الإمكانيات والجهود مما يمتلكه شريك واحد بمفرده، وفتح أسواق جديدة، وتطوير القدرات التكنولوجية لمجموعة المنشآت المتحالفة (IšoraIté, 2009).

- التعلم والتزود الداخلي بالمهارات: قد تكون التحالفات سبباً مؤدياً إلى التعلم وتنمية المهارات وإدخال مهارات جديدة إلى المنشأة، عن طريق الاستفادة من مهارات وخبرات المنشآت المتحالفة، فمن المعروف أن المهارات والكفاءات النادرة ليست معروضة للبيع في سوق مفتوحة، وعندما يمكن تعلم تلك المهارات من شريك ما وإدخالها إلى المنشأة واستغلالها بشكل جيد فإنها تصبح أكثر منفعة. وكثيراً ما يمكن نقل التعلم المكتسب من شريك التحالف على نطاق واسع إلى أنشطة ووحدات أعمال تتجاوز تلك التي يغطيها التحالف (Doz & Hamel, 1998; Mehta, et al., 2006; Chuang, et al., 2018).

وبالطبع يترتب على الأغراض السابقة العديد من المنافع منها: وفورات في التكاليف، وتقاسم وتدنية المخاطر، وتحسين مستويات جودة المنتجات، وتحسين العلاقات التسويقية وسهولة الوصول إلى أسواق جديدة، وأيضاً تحسين مستوى الأداء، والوصول إلى الخدمات التكاملية، بالإضافة إلى دعم القدرة التنافسية لمجموعة المنشآت المتحالفة وتحقيق مزايا تنافسية مستدامة (Chuang, et al., 2018; Mamédio, et al., 2019; Cacciolatti, et al., 2020).

وتأسيساً على ما سبق، فإن الباحث يرى، أنه أياً كان الغرض من التحالف، فإن تكوينه تؤثر بشكل جوهري على تكاليف المنشآت المتحالفة عن طريق المشاركة في أداء العديد من الأنشطة بشكل جماعي، والصفقة الموحدة بدلاً من الصفقات المتعددة (أو إنشاء وحدة تقوم بنشاط التوريد على مستوى مجموعة المنشآت المتحالفة)، والتدريب الموحد، والإعلانات الموحدة، ومواقع الويب الموحدة، والاشتراك في العديد من التكاليف الثابتة، وتكاليف البحوث والتطوير، وتكاليف الاستحواذ على التكنولوجيا الحديثة ... إلى آخره. هذا بالإضافة إلى تعميم أوجه القوة والاستفادة من فكرة محاكاة الرواد Benchmarking في مجال التكاليف، بمعنى إذا كان أحد المتحالفين يدير تكاليف بعض الأنشطة بشكل كفاً، فلنستفيد ببقية المنشآت المتحالفة من أداء تلك المنشأة وتستنعين بالأساليب والوسائل التي تمكنها من ممارسة نفس النشاط لديها بنفس الكفاءة أو قريباً منها (Rivenbark & Carter, 2000; Kogler, et al., 2021).

٣/١ الخطوات العملية لتكوين التحالف وإدارته والمحافظة عليه:

هناك ثلاث مراحل لتكوين التحالفات الاستراتيجية وإدارتها والمحافظة عليها، وتتمثل أهم الخطوات العملية لكل مرحلة من هذه المراحل في:

المرحلة الأولى: إقامة التحالف: وتتمثل أهم خطوات هذه المرحلة في:

- إدراك الحاجة إلى التعاون: لا يستيقظ الإداريون في صباح يوم من الأيام ولديهم دافع للتعاون لا تفسير له، فذلك ليس من طبعهم، وينطبق الأمر نفسه على الدول، ففي غياب سبب قاهر يدفع لذلك فإنهم دائماً يحاولون (أي الإداريون والدول) إتباع مسالك خاصة بهم لتجنب الوقوع في التزامات عقود التحالفات، فلا بد من وجود شيء يدفعهم إلى التعاون مع الشركاء الآخرين، وعادة يكون هذا الشيء إما تهديداً خارجياً أو فرصاً يجب اغتنابها ولا يمكن التعامل معها إلا بمساعدة الآخرين (Doz & Hamel, 1998; Kale, et al., 2001).

- تجميع واختيار المشاركين في شبكة التحالف: الاعتراف بالحاجة إلى التعاون هو إحدى الخطوات المهمة لبناء تحالف متعدد الأطراف، وحتى المنشآت التي تدرك الحاجة الواضحة للتعاون، لا تتعاون تلقائياً، ولكن يجب أن يكون هناك جهة محركة لإقامة التحالف سواء كانت منشأة أو مؤسسة حكومية أو أفراد. ويجب أن تتصف الجهة المحركة للتحالف بالفعالية والمصدقية والعدالة والخبرة، وذلك حتى يتعامل معها المشاركون ولديهم إحساساً بالثقة والحيادية والعدالة، وبالإضافة إلى ذلك يفضل أن يكون لدى الجهة المحركة مدخلاً إلى النفوذ، كمصادر للتمويل وخبرة علمية وعملية موثوق بها وعلاقات حكومية، ويمكن لشخص ذي مصداقية شخصية ودعم من إحدى المؤسسات الحكومية أو الاقتصادية أن يلعب هذا الدور. وحتى تعمل الجهة المحركة للتحالف بشكل فعال يجب أن تقوم بعمل اتصالات ثنائية، وعلاقات مع

الأفراد والمنشآت، وتوضيح المشاكل والتهديدات، واقتراح المداخل التعاونية لمواجهة تلك المشاكل والتهديدات، كما أنها مسؤولة عن اختيار أعضاء التحالف الجادين، وذلك من خلال التشاور والاتصالات مع الأعضاء المحتملين، كما تقوم الجهة المحركة للتحالف بعمل اجتماعات أو ورش عمل أو ندوات أو لقاءات لتجميع أكبر قدر من الأعضاء المحتملين، وتوضيح مبررات وضروريات إقامة التحالف، والبحث عن مجالات التعاون والعمل المشترك (Wang, et al., 2018).

- الاتفاق على مجالات التعاون والعمل المشترك: يجب تحديد مجالات التعاون والعمل المشترك التي يمكن لكل المشاركين قبولها، وقد يتم تحديد هذه المجالات بشكل مبدئي في حدود ليست متسعة، ومع مرور الزمن ونجاح التحالف تتسع هذه المجالات لتشمل معظم المجالات التي يمكن أن تتم بشكل مشترك. بمعنى يجب تحديد نطاق المهام التي سيشارك المتحالفين في أدائها، ويمكن للمتحالفين أن يتفقوا على إدخال جميع أنشطة المنشآت المتحالفة في نطاق التحالف من حيث البحوث والتطوير وتصميم المنتج والإنتاج والأنشطة المعاونة وخدمات ما بعد البيع ونشاط التسعير وغيره من الأنشطة، أو يتفقوا على أداء مجموعة معينة من الأنشطة فقط بشكل مشترك الآن، ويمكن أن تتطور العلاقة في المستقبل لتشمل الاشتراك في أداء أنشطة أكثر أو أقل وذلك حسب اتفاق المتحالفين من أجل تحقيق منافع أكثر (النجار، ١٩٩٩؛ الأمين، ٢٠٠٥).

المرحلة الثانية: صياغة الالتزامات المتبادلة وتنفيذها: وتتمثل أهم خطوات هذه المرحلة في (Doz & Hamel, 1998; Uddin & Akhter, 2011):

- تحديد وصياغة الالتزامات المتبادلة بين المتحالفين: كلما كانت الجهة المحركة للتحالف ذات نفوذ وقوة كلما نجح التحالف في التحديد الأفضل للالتزامات المتبادلة وتنفيذها، وعادة يتم وضع الالتزامات في شكل تحديد أولويات العمل المشترك وقواعد عامة ومعايير مقبولة يتفق عليها الأعضاء معاً، بما يحقق نسبياً العدالة في الحصول على المنافع والمكاسب بين المتحالفين، وبالطبع هذه المرحلة تعتبر من مراحل النزاعات بين المتحالفين حتى يصلوا إلى اتفاق عام فيها.

- تنفيذ الالتزامات: عند تنفيذ الالتزامات، قد يحدث من جانب بعض المتحالفين عدم القدرة على التنفيذ، ومن هنا يتم مناقشة الأوضاع وحل النزاعات بالمشاورات ورغبة كل عضو في استمرار التحالف، وقد يصل الأمر إلى إعادة صياغة الأولويات والالتزامات في بعض الأحيان، ويجب أن يتصف المتحالفين بسعة الصدر والرغبة في تخطي العقبات لنجاح التحالف، كما يجب أن يحاول كل عضو بكل جهده أن ينفذ التزاماته. وجليد بالذكر أنه مع مرور الزمن ونجاح التحالف، وشعور المتحالفين بالمنافع والمكاسب التي تتحقق من التحالف تنقل النزاعات إلى درجة كبيرة فيما يتعلق بتنفيذ الالتزامات.

المرحلة الثالثة: إدارة وتطوير التحالف: وتتمثل أهم خطوات هذه المرحلة في (Doz

:(Hamel, 1998; Stouthuysen, et al., 2017

- المحافظة على التحالف: عندما يكون التحالف أقل نجاحاً، بسبب كثرة النزاعات والخلافات، قد يكون هدف المحافظة على التحالف هو الدافع لاستمرار التحالف ولإجراء تعديلات في مجالات التعاون والعمل المشترك والالتزامات، ولكن في التحالفات الناجحة دائماً تظهر الرغبة في زيادة العمل المشترك والتعاون. ويجب أن يكون واضح للمتحالفين أن في الفترات الأولى لإقامة التحالف لا يكن واضحاً حجم المنافع والمكاسب بشكل جلي، ولكن مع استمرار التحالف ومرور الزمن يبدأ المتحالفين في استشعار المكاسب والمنافع من التحالف، لذلك يجب أن يكون هدف المحافظة على التحالف واضح ومدرك في الفترات الأولى لإقامة التحالف.

- تطوير التحالف: بالطبع عندما يستقر التعاون بين الأعضاء المتحالفين وعندما تتوالى النجاحات والمنافع، تظهر الرغبة في زيادة التعاون والعمل المشترك لتحقيق مزيد من المنافع والمكاسب لأعضاء التحالف، وبالتالي يكون هناك ضرورة لوجود إدارة للتحالف تقوم على دراسة وتحليل واقتراح مجالات تطوير وتحسين واستمرار التحالف.

- إدارة التحالف: الإدارة الجيدة للتحالف هي أساس النجاح، وإدارة التحالف تعني ترجمة الالتزامات والأفكار والاتفاقات إلى أفعال وتصرفات حية وملموسة داخل التحالف، وأيضاً السيطرة على هذه الأفعال والتصرفات والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأهداف، ويجب أن يكون هناك اتفاق مسبق بين المتحالفين لكيفية إدارة التحالف.

وجدير بالذكر أن هناك مجموعة من التحديات تواجه العديد من التحالفات عند إقامتها أو تطويرها، وهذه التحديات يمكن صياغتها في مجموعة من الأسئلة أهمها (Doz & Hamel, 1998):

- هل سيؤدي التحالف إلى تحقيق منافع ومكاسب؟ ولمن؟ وكيف سنتحقق تلك

المنافع والمكاسب؟ وهل ستكون المنافع المحققة متناسبة مع جهود المتحالفين؟

- هل سيجتاز التحالف اختبار الزمن؟ فعلى الرغم من أن طول عمر التحالف يجب

ألا يكون هدفاً في حد ذاته، إلا أن الحقيقة التي لا يمكن إنكارها هي أن معظم

التحالفات تتمكن من تحقيق المنافع والمكاسب فقط مع مرور الزمن، ومن هنا

تعتبر مقدرة التحالف على البقاء في مواجهة الاضطرابات والمتغيرات الخارجية

والخلافات الداخلية من الأمور ذات الأهمية البالغة التي يجب أن يسعى جميع

أطراف التحالف إلى تحقيقها.

– هل سيقوم الشركاء المتحالفين بإحداث توافق بين المصالح والاهتمامات المتعارضة؟ وكيف يمكن احتواء النزاعات أو حلها بما يؤدي إلى المحافظة على التحالف وتطويره وتقويته؟

- كيف سيتمكن كل شريك من المساهمة في إدارة التحالف بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق مصالحه ومصالح بقية المتحالفين؟ وبالتالي ضمان استمرار وتطوير التحالف.

هذه الأسئلة تمثل التحديات الرئيسية، والتي تحتاج إلى إجابات واضحة ومحددة من قبل مجموعة المنشآت المتحالفة، وذلك حتى تضمن إحداث توافق بين المتحالفين بما يؤدي إلى تحقيق المنافع والمكاسب على مستوى جميع المنشآت المتحالفة، وبالتالي ضمان نجاح واستمرار التحالف.

وحتى يستطيع أي تحالف أن يواجه هذه التحديات، يجب الالتزام بمجموعة من العوامل أهمها: الاتفاق على نطاق التحالف، والاتفاق على المهام بالغة الأهمية لنجاح التحالف، وتوقع نقاط التوتر والنزاع، وتقدير مدى إسهام كل شريك في التحالف، ووضع مجموعة من المؤشرات (المالية وغير المالية) لقياس مدى تقدم ونجاح التحالف، والاهتمام باستمرار التحالف وتطويره (Doz & Hamel, 1998; Kale, et al., 2001; Chuang, et al., 2018)، وهذه العوامل تعد من أهم المتغيرات التي تؤدي إلى نجاح التحالف واستمراره وتطويره.

٢- تقدير التكلفة وبواعث الاهتمام بها في مرحلة إقامة التحالف:

الحاجة إلى تقدير التكلفة من الأمور التي لا خلاف عليها في العديد من فروع العلم، وعادة يتم الاهتمام بموضوع تقدير التكلفة في أقسام المحاسبة وبحوث العمليات وهندسة النظم وهندسة الإنتاج والهندسة المدنية والمعمارية (Mislick & Nussbaum, 2015)، كما أن تقدير التكلفة يعتبر من الموضوعات الحيوية في مجال الأعمال، لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فمعظم القرارات سواء الاستراتيجية أو الرأسمالية أو التشغيلية تحتاج إلى تقدير التكلفة.

١/٢ ماهية تقدير التكلفة:

تقدير التكلفة هو عملية جمع البيانات التاريخية والمعلومات المتاحة وتحليلها، وتطبيق النماذج الكمية والتقنيات والأدوات وقواعد البيانات من أجل التنبؤ بالتكلفة المستقبلية لعنصر أو منتج أو برنامج أو مهمة أو نشاط، فتقدير التكلفة هو تقريب القيمة (أو المدى) المحتملة للتكلفة لشيء ما بناءً على المعلومات المتاحة في ذلك الوقت (Mislick & Nussbaum, 2015).

وهناك منهجين أساسيين لتقدير التكلفة، الأول: المنهج الاحتمالي، حيث يتم استخدام التقدير الاحتمالي في حالة عدم توفر الكثير من المعلومات، أو عند وجود

شكوك في التقديرات. والثاني: المنهج الحتمي، ويستخدم هذا المنهج للتقدير التفصيلي للتكلفة عندما يتوافر بيانات محددة بدقة واقعية، وعادة ما تنفذ إجراءات تقدير التكلفة على أساس البيانات التاريخية والخبرة المهنية للقائمين بالتقدير (Sequeira & Lopes, 2015). وفي جميع الحالات هناك حاجة لصياغة النماذج الكمية التي تحدد العلاقات بين الأجزاء والأنشطة والعمليات والمهام وتأثير التغيرات في أياً منها على الآخرين وتأثير ذلك على التغير في التكاليف، وهذه النماذج الكمية يتم التعبير عنها في قواعد بيانات تعتمد على صفحات إكسيل، وهو ما يعرف بجداول التكلفة "Cost tables"، وكان أول من استخدم هذه الجداول هي الشركات اليابانية (Yoshikawa, et al., 1990)، وهي جداول لتقدير التكلفة تعتمد على صياغة العلاقات بين العناصر في شكل معادلات كمية تدرج في خلايا صفحات إكسيل، بحيث إذا تغير عنصر تتغير معه جميع العناصر المتأثرة به، وبالتالي تتغير التكلفة في ذات الوقت تلقائياً.

وقد تم تطوير فكرة جداول التكلفة مع تقنيات التصميم بواسطة الكمبيوتر "CAD" وتقنيات أخرى عن طريق كبرى الشركات العالمية المتخصصة في هندسة النظم. وظهرت برامج جاهزة تُحدث الترابط بين الجوانب المختلفة لمشروعات التشييد والبناء والبنية التحتية، وأشهر هذه البرامج الآن هو برنامج نمذجة معلومات البناء BIM، هو عبارة عن برنامج ضخم يستند إلى النماذج ثلاثية الأبعاد التي تتوافق مع طبيعة صناعة التشييد والبناء، وتوفر للمهندسين تصوراً كاملاً، بالإضافة إلى الأدوات الكافية لتخطيط المباني والبنية التحتية وتصميمها وإدارتها بشكل أكثر كفاءة، من خلال التمثيل الرقمي للمواصفات والأنشطة المادية والوظيفية للمشروع، وبالتالي فإن هذا البرنامج يقدم العديد من الحلول لمشاكل البناء المختلفة، لأنه يحتوي على العديد من النماذج المعمارية والإنشائية والميكانيكية والكهربائية والصحية (Abanda, et al., 2017).

ويقوم هذا البرنامج على إحداث التكامل بين كافة الاختصاصات الهندسية بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة، للوصول إلى أقرب تصور للواقع، بالإضافة إلى تقدير زمن إنجاز المشروع مع كل تغير في المواصفات، كما يساعد على تخفيض زمن الإنجاز من خلال قدرة التقنيات الموجودة في البرنامج (مثل شبكات الأعمال بيرت وغيره) على إجراء تعديلات للوصول إلى الحد الأدنى لزمن الإنجاز، كما يعتبر تقدير التكلفة جزءاً من برنامج BIM الذي يُمكن من تقدير تكاليف المشروع في أي وقت خلال دورة حياته (أحمد، ٢٠١٨).

ويجب على منشآت الأعمال أن تطور قواعد بيانات أو برامج أو جداول تفصيلية لتقدير التكلفة الخاصة بالعناصر سواء المنتجات أو المهام أو الأنشطة الخاصة بها، وذلك حتى تتمكن من تقدير التكاليف في أي وقت من دورة حياة تلك العناصر، وأيضاً للتعرف على التغيرات التي ستطرأ على التكاليف نتيجة تطوير تلك العناصر لملاحقة التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال.

و عند إقامة التحالفات الاستراتيجية نحتاج إلى توفير المعلومات التي يترتب عليها دفع الشركات إلى الانضمام للتحالف، والتي من أهمها الوفورات في التكاليف التي يمكن أن تستفيد منها الشركات المتحالفة، وبالتالي هناك حاجة إلى تقدير تكاليف مجالات العمل المشترك لكي نتمكن من التعرف على الوفورات في التكاليف التي يمكن أن تتحقق لكل شركة في التحالف.

٢/٢ بواعث الاهتمام بتقدير التكلفة في مرحلة إقامة التحالف:

تعد مرحلة إقامة التحالف هي المرحلة الأولى لتكوين التحالف، ويجب الاهتمام بشدة بتقدير وفورات التكاليف في هذه المرحلة، لأن هذه المرحلة تنسم مجموعة من الخصائص تجعلها من أهم المراحل تأثيراً في استقرار واستمرار التحالف، وتتمثل أهم هذه الخصائص في:

١- وفورات التكاليف كدافع للانضمام إلى التحالف والمحافظة عليه وتنميته: عند إجراء قياس تقريبي للخفض المتوقع في تكاليف أنشطة ومجالات العمل المشترك، فإن ذلك سوف يكون من أكثر الدوافع الملموسة للانضمام إلى شبكة التحالف والمحافظة عليه وتنميته بشكل متواصل (Bruce & Shermer, 1993; IšoraItè, 2009; Uddin & Akhter, 2011)، ومن المعلوم أن خفض في التكاليف يترتب عليه غالباً زيادة في الأرباح، وتحقيق الربح يعتبر الهدف الأول لإقامة منشآت الأعمال.

وفي هذا الخصوص، يود الباحث أن يشير إلى أن الإطار المقترح والذي سوف يتم تناوله في الجزء اللاحق من البحث سيكون ضمن أهدافه إجراء قياس تقريبي للخفض المتوقع في تكاليف أنشطة ومجالات العمل المشترك، وبالطبع هذا من صميم عمل المحاسبين.

٢- تحسين مستوى الجودة على مستوى مجموعة المنشآت المتحالفة: إذا تمكنا من إبراز التحسين المتوقع في مستوى الجودة والنتائج عن إقامة التحالف سوف يكون ذلك من الدوافع الهامة للانضمام للتحالف، وعادة تتحسن الجودة على مستوى مجموعة المنشآت المتحالفة عن طريق، تبادل المعلومات والمعرفة والخبرات والمهارات، والتخطيط المشترك، وابتكار سياسات إدارية جديدة ووضع إستراتيجيات موحدة، والتدريب المتداخل والمشارك، وتوحيد الجهود والإمكانيات في مجال البحوث والتطوير (Bamel, et al., 2021).

٣- استمرارية التأثير: يعد قرار تكوين والانضمام إلى التحالف من القرارات الإستراتيجية التي لا تؤثر على منشأة واحدة فحسب، بل يمتد تأثيرها على مجموعة المنشآت المتحالفة، وإذا تم إقامة هذا التحالف بشكل جيد من حيث تحديد المشاركين، وتحديد نطاق التحالف ومجالات العمل المشترك، وكيفية أداء وتنفيذ هذا العمل المشترك، وتحديد التزامات الشركاء وكيفية تنفيذها، فإن هذا سوف يُمكن التحالف من تحقيق أهدافه في المستقبل بشكل جيد ومتواصل على مدار عمر التحالف.

وكما سبق أن أشار الباحث إلى أن إقامة التحالف له تأثير كبير على تخفيض التكاليف على مستوى مجموعة المنشآت المتحالفة، ويمتد هذا التأثير بالطبع على مدار عمر التحالف، لذلك يجب الاهتمام بشدة بتقدير التكاليف وحجم الخفض المتوقع فيها خلال مرحلة إقامة التحالف بصفة خاصة بسبب استمرارية تأثيرها على مدار عمر التحالف بعد ذلك، وهذا يؤدي إلى زيادة العبء والمسئولية الواقعة على المحاسبين في هذه المرحلة.

٤- المساهمة في توقع نقاط التوتر والنزاعات واقتراح مجالات جديدة للتعاون في المستقبل: إن الاهتمام بالتكاليف في مرحلة إقامة التحالف، ومستوى التفصيل في المعلومات التي سوف يوفرها الإطار المقترح، ستساعد على اتساع مدارك أعضاء فريق إقامة التحالف بما يساهم في توقع النقاط التي ستفجر بسببها النزاعات، وبالتالي يتم الاتفاق على وضع حلول مبدئية لمثل هذه التوترات والنزاعات، وأيضا يساهم ذلك في اقتراح مجالات جديدة للتعاون في المستقبل، وأيضا يساهم ذلك في إدراك المهام بالغة الأهمية لنجاح التحالف مما يمكن أعضاء الفريق من وضع والاتفاق على التدابير التي تكفل استقرار واستمرار ونجاح التحالف (Doz & Hamel, 1998).

٣- الدراسات السابقة:

في ضوء العلاقة بين متغيرات الدراسة، سيتم استعراض الدراسات السابقة من خلال مجموعتين على النحو التالي:

١/٣ بعض الدراسات السابقة التي تناولت التحالفات الاستراتيجية وخفض التكلفة:

العديد من الأبحاث والدراسات المتعلقة بالتحالفات الإستراتيجية ذكرت أن التحالفات تؤدي بالضرورة إلى تحقيق منافع ومكاسب مادية ملموسة للمنشآت المتحالفة في مجالات مختلفة، منها تخفيض التكاليف.

حيث ذكرت دراسة (Bruce & Shermer 1993) أن بناء مصدر مستدام للميزة التنافسية أمراً صعباً، لذلك فإن العديد من الشركات تتجه إلى الشراكات والتحالفات الاستراتيجية لإيجاد طرق جديدة لخفض التكاليف، وقامت الدراسة بالتطبيق على قطاع النفط والغاز بالولايات المتحدة، وتوصلت الدراسة إلى أن تكوين الشراكات والتحالفات في قطاع النفط والغاز يوفر العديد من السبل الجديدة لخفض التكاليف وتحقيق مزايا هامة أخرى.

كما أشارت دراسة (Doz & Hamel 1998) إلى أن التحالفات الاستراتيجية تؤدي إلى تحقيق العديد من المنافع للمنشآت المتحالفة منها تخفيض التكاليف الناتج عن الاشتراك في العديد من بنود التكاليف الثابتة؛ وأيضا الناتج عن الاشتراك في أداء بعض الأنشطة بشكل جماعي، كالصفقة الموحدة بدلاً من الصفقات المتعددة (أو إنشاء وحدة تقوم بنشاط التوريد على مستوى مجموعة المنشآت المتحالفة)، والتدريب

الموحد، والإعلانات الموحدة، ومواقع الويب الموحدة، والاشتراك في تكاليف البحوث والتطوير، وتكاليف الاستحواذ على التكنولوجيا الحديثة.

أما دراسة (Chen & Chen (2003) فتناولت مقارنة نموذجين لتفسير هيكل إدارة التحالفات الاستراتيجية وعلاقتها بخطة التعاون، النموذج القائم على الموارد والنموذج القائم على تكلفة المعاملة، وقامت الدراسة بالتطبيق على مجموعة من الشركات التايوانية، وتوصلت الدراسة إلى أن نموذج تكلفة المعاملة قوي في شرح الاختيار بين مجالات العمل المشترك والمشاريع المشتركة، أما النموذج القائم على الموارد فيوفر رؤى مفيدة في الاختيار لحالات التحالفات التبادلية والتكاملية.

واستهدفت دراسة (İşoraİtè (2009) تحديد أهم فوائد وأنواع وإجراءات تكوين التحالفات الاستراتيجية، حيث قامت بتحليل بعض حالات التحالفات الاستراتيجية، وتوصلت إلى أن أهم فوائد التحالفات الاستراتيجية تتمثل في تبادل المعرفة والخبرة بين الشركاء، وكذلك الحد من المخاطر وخفض التكاليف، في مجالات مثل العلاقات مع الموردين وتطوير المنتجات والتقنيات الجديدة.

واهتمت دراسة (Uddin & Akhter (2011) بالعلاقة بين التحالفات الاستراتيجية والتنافسية، وأكدت أن التحالفات الاستراتيجية لها دور كبير في تخفيض تكاليف الشركات المتحالفة مما يمكنها من تحقيق ميزة تنافسية من خلال السعر، وهو ما يعرف باستراتيجية زيادة التكلفة.

وطورت دراسة (Di Dio & Correani (2020) نموذج لفحص نوعين من التحالفات، الأول: التحالفات التي يكون الغرض منها تحسين جودة المنتج، والثاني التحالفات التي يكون الغرض منها الابتكارات وعمليات خفض التكلفة. وتوصلت الدراسة إلى أن شبكة التحالفات التي تعمل على تحسين الجودة أصبحت أكثر كثافة من الشبكات التي تعمل على مشاركة الابتكارات وخفض التكلفة. كما أن الأدلة التجريبية تدعم وجود تعاون في البحث والتطوير في كل من النوعين.

وسعت دراسة (Arslan, et al. (2020) إلى اختبار الفرص التي يمكن أن يقدمها التعاون بين شبكة التحالف للوصول إلى الحد الأدنى لتكاليف المعاملات الناتجة عن تكوين التحالف. وقد ركزت الدراسة على التحالفات الثنائية وطورت نماذج بديلة لحل المشاكل المرتبطة بتصميم شبكة التحالف. وتوصلت الدراسة إلى أن حساب تكلفة المعاملة عند تصميم الشبكة أمر حيوي للتحالف، حيث يمكن أن تكون تكاليف المعاملات المشتركة عالية بما يجعل التعاون غير جذاب، ومن ثم، فإن جمع البيانات بعناية ومعالجتها بموضوعية مطلوبان قبل اتخاذ قرار بشأن تكوين تحالف.

أما دراسة (Musa (2022) فتبحث في مدى ارتباط التحالفات الاستراتيجية بالقدرة على الابتكار وخفض التكلفة وولاء العملاء والميزة التنافسية. وتم جمع البيانات من ٣٣٥ مستجيباً من الشركات التي دخلت في تحالفات. وتوصلت هذه

الدراسة إلى أن التحالفات الإستراتيجية لها أعلى ارتباط بخفض التكاليف، يليها ارتباطها بالقدرة على الابتكار، وأنها تعزز ولاء العملاء من خلال القدرة على الابتكار وخفض التكلفة. وتؤكد الدراسة أيضاً أن الكفاءات التشغيلية هي بالضرورة مصدر الميزة التنافسية، وأن التحالفات الاستراتيجية تدعم مصدر الميزة التنافسية.

٢/٣ بعض الدراسات السابقة التي تناولت تقدير التكلفة على أساس النشاط:

ذكرت دراسة Ong (1993) أن جداول التكلفة هي قواعد بيانات لمعلومات التكلفة بناءً على متغيرات التصنيع المختلفة، واستهدفت الدراسة إجراء تقدير دقيق لتكلفة المنتج في مرحلة التصميم لدعم اتخاذ القرار، من أجل اختيار التصميم الأقل تكلفة بين التصميمات البديلة التي تفي بالموصفات المطلوبة للمنتج. وقامت الدراسة بتطوير جداول تكلفة على أساس النشاط لتقدير تكلفة تصنيع أسلاك التوصيل في المراحل الأولى من التصميم لمجموعة واسعة من الأسلاك باستخدام أجزاء مختلفة من المكونات وطرق تصنيع مختلفة، بحيث يتم اكتشاف الأجزاء أو طرق التصنيع باهظة الثمن في وقت مبكر، ويمكن أيضاً إجراء تحليل ماذا لو عن طريق تغيير أحد المكونات أو اختيار عمليات تصنيع مختلفة.

كما استهدفت دراسة Ong (1995) تطوير نظام لتقدير التكلفة على أساس النشاط لمساعدة المصممين في تقدير تكلفة التصنيع لأنشطة تجميع لوحة دوائر الطباعة (PCB)، ويتم تحديد الأنشطة وتحديد مقدارها والتكاليف المخصصة بناءً على كمية ونوع الأنشطة المستخدمة للتجميع، ويتم تحديد تكاليف النشاط باستخدام مخططات ورسومات النشاط وأوراق العمل وجدول تقدير التكلفة التراكمية، وتم تقديم مثال كحالة لتوضيح كيفية تطبيق إجراءات تقدير التكلفة ومخططات الأنشطة التي تم تطويرها وجداول التكلفة، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام تقدير التكلفة على أساس النشاط يساعد المصممين على تحديد الأنشطة التي تنطوي على مشاكل والتي تتكبد تكلفة كبيرة، ويمكن بعد ذلك بذل الجهود لخفض هذه التكاليف، كما أنها تساعد على تحقيق تحسينات كبيرة في الإنتاجية وتكاليف التصنيع.

أما دراسة Staub-French et al. (2003) فقد سعت إلى تطوير نموذج لتقدير التكلفة على أساس النشاط المعتمد على المواصفات العامة التي تؤثر على تكاليف البناء، وذلك وفقاً للتفضيلات والمميزات الخاصة بالمشروع، وعلى أن تتصف هذه العملية بالرسمية، وقد تم تطوير نموذجاً متكاملًا يرتبط بوضوح المميزات والأنشطة والموارد والتكاليف، لكي يتم تقدير التكاليف على أسس منطقية، وتوصلت الدراسة إلى أن هذا النموذج يمكن من إنشاء تقديرات التكلفة بسرعة وثبات ودقة.

وقد استهدفت دراسة Özbayrak et al. (2004) تقدير تكاليف التصنيع والمنتج باستخدام طريقة تحديد التكاليف على أساس النشاط، في نظم التصنيع الآلية المتقدمة التي يتم تشغيلها إما بموجب تخطيط متطلبات الموارد (MRP) أو في الوقت المحدد

(JIT). وتم استخدام ABC لنمذجة تكاليف التصنيع والمنتج، وتم إجراء تحليل شامل لتقدير التكاليف وتبين أن النتائج أكثر دقة من النظم التقليدية لتقدير التكاليف.

قدمت دراسة (Qian & Ben-Arieh (2008) نموذج لتقدير التكلفة يربط التكلفة على أساس النشاط مع نماذج كمية لمعاملات التكلفة باستخدام هندسة مواصفات الأجزاء، وذلك خلال مراحل تصميم وتطوير الأجزاء الدورانية. وتبين أن التفاصيل المضمنة في النموذج ترتب عليها تحسين واضح في دقة تقدير التكلفة.

واستهدفت دراسة (Darla & Narayanan (2013) تطوير نظام لتقدير تكلفة دورة حياة المنتج في مرحلة التصميم المبكرة من أجل توفير معلومات تكلفة دورة حياة المنتج بكفاءة وفعالية لدعم اتخاذ القرار. وتم بناء هذا النظام باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط وبرمجة الأشياء، مع توفير قواعد بيانات مترابطة، لمساعدة المصممين في الحصول على معلومات تفصيلية عن التكلفة عند الحاجة في أي مرحلة من مراحل عملية تطوير المنتج. ويتم استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لتقدير تكلفة دورة الحياة من خلال محركات تكلفة المنتج. وتم عمل دراسة الحالة على مرحلة واحدة من مراحل دورة الحياة وهي مرحلة التصنيع، كما تم التطبيق على عملية تصنيع واحدة وهي تصنيع الأجزاء المصبوبة بالحقن.

وقامت دراسة (Haroun (2015) بتطبيق التكلفة على أساس النشاط كطريقة عادلة لتقدير التكلفة في قطاع خدمي وهو قطاع الصيانة. وتم تقديم مثال كحالة لتوضيح كيفية التطبيق، وتم بموجبه استخدام الأنشطة الافتراضية وبيانات التكلفة الخاصة بصيانة آلات الحاقن ومضخات لاحتراق الداخلي للمحرك. وتوصلت الدراسة إلى أن نظام تقدير التكلفة على أساس النشاط يوفر تقديرات تكلفة أكثر دقة مقارنة بالطرق التقليدية.

وقدمت دراسة (Cassettari et al. (2016) منهجاً لتقدير التكلفة في قطاع الرعاية الصحية، وهذا المنهج قائم على تقدير تكلفة دورة التلقيح الاصطناعي باستخدام التكلفة على أساس النشاط ومحاكاة مونت كارلو، ويأتي سبب هذا البحث من حقيقة أن النظام المتبع لتقدير تكلفة عملية العلاج غير دقيقة. حيث إن مدد الأنشطة الفردية المختلفة الخاصة بهذه العملية غير ثابتة ويتم وصفها عن طريق توزيعات متباينة، وبالتالي فهناك ضرورة للبحث عن مناهج أكثر دقة لتقدير تكلفة هذه العملية لكل دورة من دوراتها، لذلك تم استخدام كل من تقنية التكلفة على أساس النشاط لتحديد تكلفة الأنشطة الفردية للعملية مع محاكاة مونت كارلو، للتحكم في الخطأ التجريبي وتحديد المدى المسموح به وتأثير ذلك على النتيجة النهائية.

وكذلك قدمت دراسة (Mouseli et al. (2017) منهجاً لتقدير التكلفة في قطاع الرعاية الصحية، لتقدير تكلفة خدمات المختبرات المعملية بالاعتماد على التكلفة على أساس النشاط، وذلك من أجل تقدير التكلفة التقريبية لهذه العمليات بشكل أدق. وتم

التطبيق على ٦٢٩ اختباراً في دفاتر المختبر، بحيث تم اختيار ١٨٨ اختباراً (أنواع متعددة من الاختبارات المعملية) منها لتقدير تكلفة كل منها باستخدام منهجية التكلفة على أساس النشاط، ثم تم حساب السعر التقديري لكل نوع من أنواع الاختبارات. وتبين أن هناك فروق جوهرية بين الأسعار الفعلية والأسعار التقديرية المحسوبة على أساس المنهج المقترح.

٣/٣ التعليق على الدراسات السابقة:

في ضوء تحليل الدراسات السابقة، يمكن التعقيب عليها كما يلي:

- فيما يتعلق بمجموعة الدراسات التي تناولت التحالفات الاستراتيجية وخفض التكلفة، فقد أكدت معظم الدراسات في هذه المجموعة أن التحالفات الاستراتيجية لها دور كبير في تخفيض تكاليف الشركات المتحالفة، من خلال الاشتراك في العديد من التكاليف الثابتة، وأداء العديد من الأنشطة بشكل جماعي. ولكن لم تتعرض هذه الدراسات لكيفية تقدير الوفورات في التكاليف الناتجة عن تكوين التحالفات، لا في مرحلة إقامة التحالف ولا في المراحل التالية عليها، وذلك ببساطة راجع إلى أن البحث في هذا الموضوع يجب أن يقوم به الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية والتكاليف وليس الباحثين في مجالات الأخرى.

- فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت تقدير التكلفة على أساس النشاط، فقد أكدت معظم الدراسات في هذه المجموعة أن مدخل التكلفة على أساس النشاط سيزترب عليه دقة أكثر في تقدير التكاليف، كما أن جداول التكلفة سيكون له تأثير إيجابي كبير في زيادة وعي وإدراك فرق العمل بتفاصيل بنود التكاليف والمواطن التي تنطوي على مشاكل والتي يترتب عليها تكبد تكلفة كبيرة، وبالتالي توجيه الجهود لخفض هذه التكاليف، كما أنها تساعد على تحقيق تحسينات كبيرة في الإنتاجية وتكاليف التصنيع.

ولهذا الأسباب إستخدامت الدراسة الحالية هذين الأداةين لتقدير تكاليف مجالات العمل المشترك، وتقدير الوفورات في التكاليف الناتجة عن تكوين التحالف، عند بناء الإطار المقترح لتقدير وفورات التكلفة في مرحلة إقامة التحالف.

٤- الإطار المقترح لتقدير وخفض التكلفة في مرحلة إقامة التحالف

١/٤ أركان ومقومات الإطار المقترح:

يغطي الإطار المقترح خطوات مرحلة إقامة التحالف، حتى يتم الاتفاق على مجالات التعاون والعمل المشترك، أما المراحل التالية لهذه المرحلة والمتمثلة في تحديد الالتزامات المتبادلة بين المتحالفين وتنفيذها، والمحافظة على التحالف وتطويره، فإنها تخرج عن حدود هذا الإطار، فالإطار المقترح يهتم بالمعلومات التي يجب توفيرها لدفع المنشآت إلى إقامة تحالف فيما بينها فحسب، بمعنى أن هذا الإطار يركز على المعلومات القبلية لاتخاذ قرار الانضمام للتحالف، والتي تؤثر على رؤية

وتفكير أعضاء التحالف المحتملين لدفعهم إلى الانضمام الفعلي للتحالف. ويمكن عرض أركان ومقومات هذا الإطار في الجدول رقم (١) التالي.

٤- كيفية عرض المعلومات في شكل تقارير وقوائم وجداول.

جدول (١) أركان ومقومات الإطار المقترح

خطوات إقامة التحالفات	أركان ومقومات الإطار	إدراك الحاجة للتعاون	تجميع المشاركين في شبكة التحالف	تحديد مجالات التعاون والعمل المشترك
الهدف من الإطار المقترح	المساهمة في تنمية الوعي بالأسباب القاهرة التي تدفع للتعاون.	المشاركة في تحديد واختيار أعضاء التحالف الجادين.	إدراك المنافع المترتبة على إقامة التحالف.	
المعلومات التي يجب توفيرها	نتائج دراسة البيئة الخارجية سواء العامة أو الخاصة، مع توضيح التهديدات والتحديات (المخاطر والمخاوف) التي تواجه مجموعة المنشآت الراغبة في إقامة التحالف.	- معلومات أولية عن أعضاء التحالف المحتملين. - معلومات عن القدرات الداخلية ونقاط القوة والضعف للشركاء الجادين.	معلومات عن الوفورات المتوقعة في تكاليف كل شريك لكل مجال من مجالات العمل المشترك، وأيضاً الإفصاح عن المنافع الأخرى المتوقعة من أداء النشاط بشكل جماعي.	
الأدوات المقترحة استخدامها	تحليل البيئة الخارجية.	تحلل البيئة الداخلية.	- تقدير التكاليف على أساس النشاط. - جداول التكلفة.	
كيفية عرض المعلومات (المخرجات)	تقارير توضح التهديدات والتحديات (المخاطر والمخاوف)، وأيضاً عرض فوائد التحالفات الاستراتيجية.	تقرير شامل ومختصر (في ضوء المعلومات التي يمكن الحصول عليها) عن كل شريك محتمل، على أن يركز هذا التقرير على تقييم القدرات الداخلية ونقاط القوة والضعف.	مجموعة من التقارير والقوائم توضح المنافع التي يمكن أن يحصدها كل شريك من شركاء التحالف لكل مجال من مجالات العمل المشترك، كما سنوضح في الهيكل العام للإطار المقترح.	

من هذا الجدول يتضح أن الهيكل البنائي للإطار يركز على محورين هما:

المحور الأفقي: والوارد في الجزء العلوي من الجدول ويعبر عن خطوات مرحلة إقامة التحالف.

المحور الرأسي: والوارد في العمود الأول من الجدول ويتضمن أركان ومقومات الإطار المقترح وتتمثل هذه الأركان والمقومات في:

- ١- الهدف من المعلومات التي يوفرها الإطار لكل خطوة من خطوات إقامة التحالف.
- ٢- المعلومات التي يجب توفيرها للوفاء بالهدف السابق.
- ٣- الأدوات الفنية التي تساعد على إنتاج المعلومات السابقة.

وجدير بالذكر أن **الخطوة الأولى** لإقامة التحالف تحتاج إلى تقارير نظرية لتوضيح نتائج دراسة البيئة الخارجية، وذلك للتعرف على التهديدات والتحديات التي تواجه المنشآت المحلية، كما يجب أن تتضمن هذه التقارير بشكل نظري منافع وفوائد التحالفات الإستراتيجية لتنمية الوعي لدى أكبر عدد من المنشآت إلى أهمية التعاون والعمل المشترك.

أما فيما يتعلق **بالخطوة الثانية** لإقامة التحالف فإنها تحتاج إلى تقارير أكثر تفصيلاً عن القدرات الداخلية للشركاء الذين من المحتمل أن يصبحوا أعضاء فعليين في التحالف، وإن كان الأمر هنا لا يحتاج إلى الدراسة المتأنية للبيئة الداخلية لكل شريك محتمل، ولكن يحتاج الأمر فقط إلى تكوين تصور صحيح عن إمكانات وقدرات كل شريك محتمل، وذلك من خلال خبرات الجهة المحركة للتحالف (أو الاستعانة بجهة متخصصة) والزيارات الميدانية للشركاء المحتملين.

وأعضاء التحالف المحتملين الجادين، هم الذين يتم التفاوض معهم على إقامة التحالف وتحديد مجالات العمل المشترك، حيث تقوم الجهة المحركة للتحالف بتكوين فريق عمل يختص باستكمال مراحل إقامة التحالف، على أن يحتوي هذا الفريق على أعضاء من الجهة المحركة للتحالف، وأعضاء من جميع الشركاء الجادين، وأحد الجهات الداعمة (إن أمكن ذلك)، ومجموعة من المحاسبين ذوي الخبرة لتوفير المعلومات التي يتطلبها الإطار المقترح، كما يمكن أن يحتاج هذا الفريق إلى خبرة أعضاء آخرين من داخل المنشآت المتحالفة أو خبرة جهات خارجية، ويتمثل دور هذا الفريق في تهيئة وإجراء مناقشات ومفاوضات متعددة الأطراف للوصول إلى أفضل الصيغ والاتفاقات التي ترضي جميع أطراف التحالف.

وجدير بالذكر أن دور المحاسبين في هذا الفريق لا يقل في الأهمية عن دور أي عضو آخر من أعضاء الفريق، حيث إن دور المحاسبين يقوم على إدخال البُعد التكاليفي أو بالأحرى بُعد القياس المالي للمنافع المحتمل تحقيقها من الانضمام للتحالف، وهذا البُعد إن لم يكن هو المحرك الوحيد لإقامة التحالف، فهو من أهم المحركات لإقامته.

أما فيما يتعلق **بالخطوة الثالثة** وهي تحديد مجالات التعاون والعمل المشترك، فهي تحتاج إلى تفاوض بين الشركاء المحتملين الجادين، كما أنها من أكثر الخطوات التي يحدث فيها نزاعات وخلافات بينهم، لذلك فهي تحتاج أكثر إلى القياس المالي للمنافع المتوقعة للشركاء في ظل كل بديل من بدائل أداء كل مجال من مجالات العمل المشترك، وبالتالي فإن هذه الخطوة هي التي تحتاج إلى أساليب وأدوات لتقدير

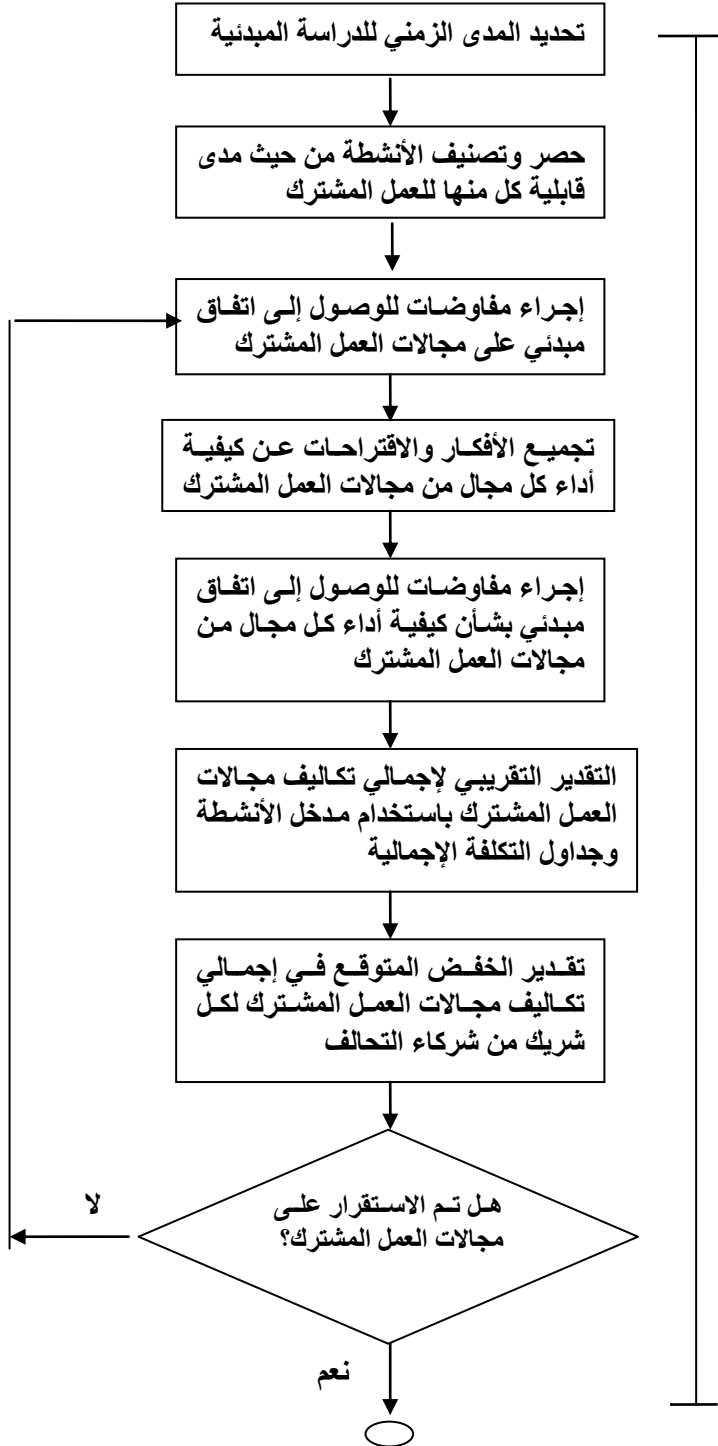
التكلفة، وذلك لإقرار أفضل مستوى للتعاون ولاختيار أفضل بديل لأداء كل مجال من مجالات العمل المشترك، بما يحقق أفضل المنافع لمجموعة المنشآت المتحالفة، وبالتالي دفع الشركاء المحتملين إلى الانضمام الفعلي للتحالف.

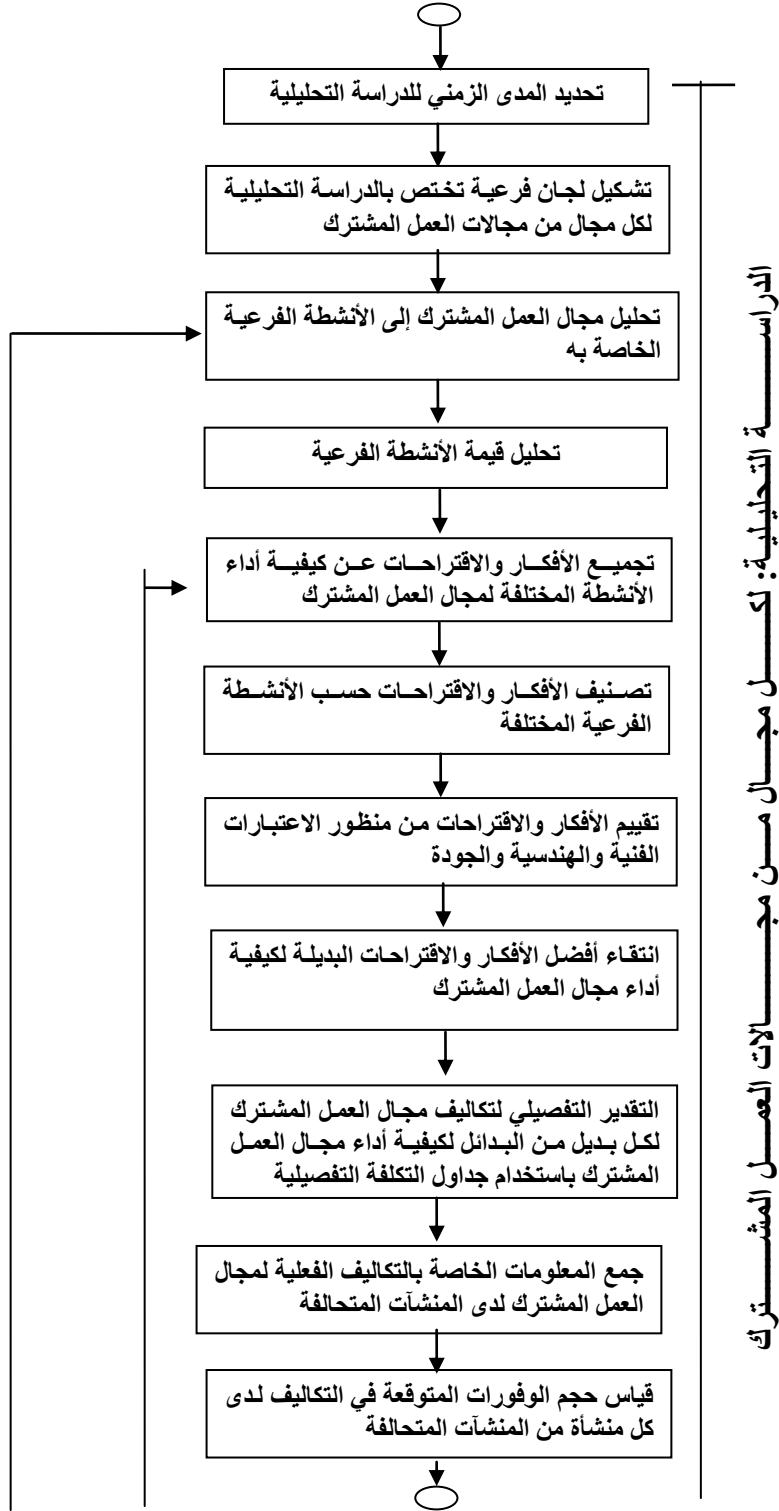
وتمر عملية تحديد مجالات التعاون والعمل المشترك بخطوتين أساسيين، تتمثل الأولى في الدراسة المبدئية، وتهدف هذه الخطوة إلى الاتفاق على مستوى التعاون وتحديد مجالات العمل المشترك، لذلك فإننا في هذه الخطوة نحتاج فقط إلى معلومات إجمالية عن حجم الخفض المتوقع في إجمالي تكاليف مجالات العمل المشترك لكل شريك من شركاء التحالف، أما الثانية فتتمثل في الدراسة التحليلية لكل مجال من مجالات العمل المشترك، وتهدف هذه الخطوة إلى اختيار أفضل بديل لكيفية أداء كل مجال من مجالات العمل المشترك، لذلك فإننا نحتاج في هذه الخطوة إلى معلومات أكثر تفصيلاً عن الأنشطة الفرعية لكل مجال من مجالات العمل المشترك وتقديرات التكاليف لكل بديل من البدائل الخاصة بكيفية أداء كل نشاط وأيضاً قياس حجم المنافع المتوقعة لكل شريك في ظل كل مجال من مجالات العمل المشترك.

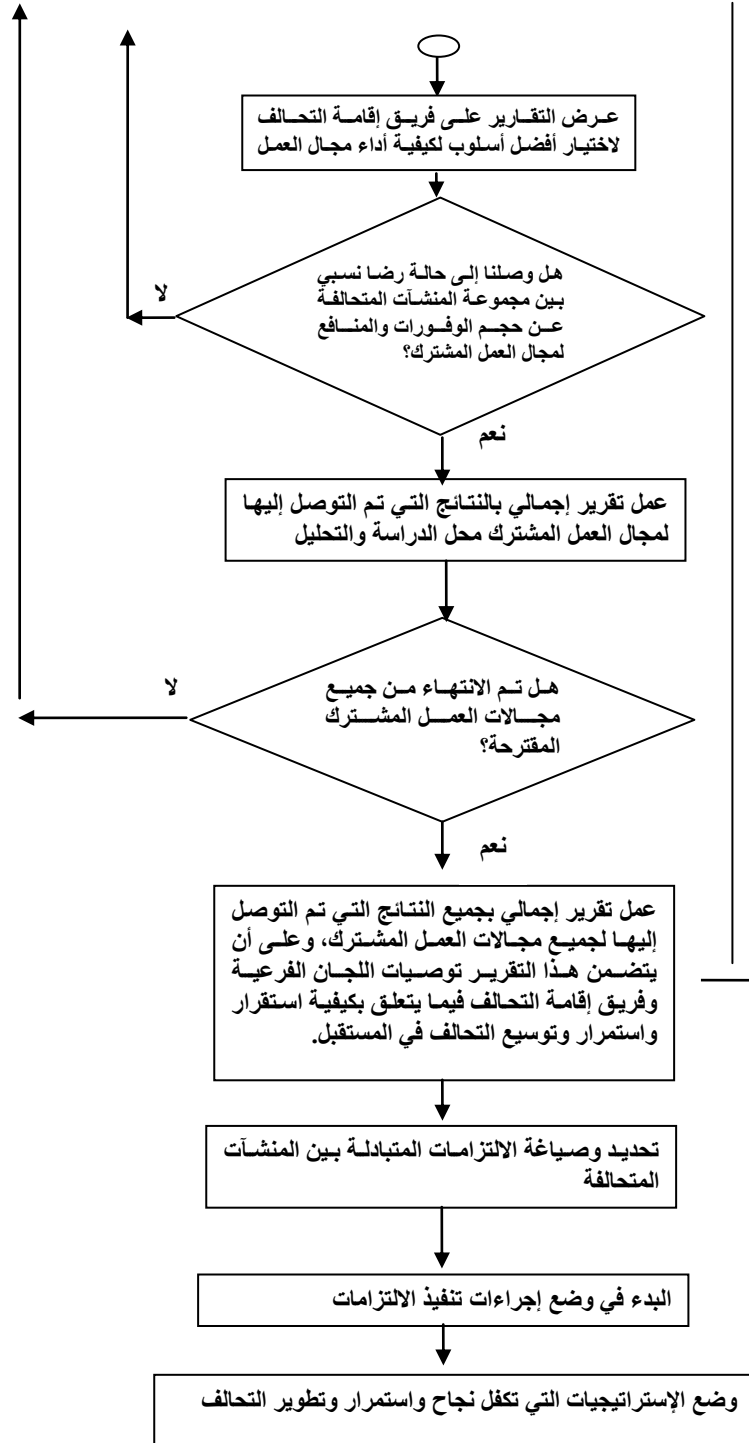
وكما سبق أن أشرنا فإن دور المحاسبين في فريق إقامة التحالف لا يقل في الأهمية عن دور أي عضو آخر في هذا الفريق، لأن دور المحاسبين يتمثل في توفير أكبر قدر من المعلومات التي يحتاج إليها جميع أعضاء الفريق عند إجراء المفاوضات فيما بينهم، بما يساعد أعضاء تلك الفريق على تحقيق الرشد في اتخاذ القرارات المختلفة، وبصفة خاصة فيما يتعلق باختيار أفضل مستوى للتعاون والعمل المشترك، وأيضاً اختيار أفضل بديل لكيفية أداء كل مجال من مجالات العمل المشترك، بما يحقق مستوى مقبول من الرضا لدى جميع الشركاء المتحالفين، وبالتالي تخفيض نسبة النزاعات بين الأطراف المتحالفة أثناء وبعد إقامة التحالف، فمن المعلوم أن وضوح الرؤية لدى جميع الأطراف من البداية، دائماً يؤدي إلى قرارات إيجابية ترضي جميع الأطراف إلى حد كبير، مما يؤدي إلى استقرار واستمرار التحالف في المستقبل، وأيضاً توسيع دائرة التعاون والعمل المشترك.

ويوضح الشكل (١) الهيكل العام للإطار المقترح لتقدير وخفض التكلفة في مرحلة تحديد مجالات التعاون والعمل المشترك ممتزجا ببقية أدوار فريق إقامة التحالف، وذلك لأنه من الصعب فصل إجراءات القياس المالي الذي يجب أن يقوم به المحاسبين عن بقية أدوار الفريق، لأن أي تفاوض بين أعضاء الفريق أو أي قرار يتم اتخاذه بواسطتهم يحتاج إلي معلومات، ويحاول الباحث من خلال هذا الإطار أن يوفر جزء كبير من هذه المعلومات، ويأخذ الهيكل العام للإطار المقترح الشكل التالي:

الدراسة المبدئية: تحليل الأنشطة لتحديد مجالات التعاون والعمل المشترك







شكل (١) الهيكل العام للإطار المقترح

بالطبع يحتاج إنتاج المعلومات سواء الإجمالية أو التفصيلية إلى مجموعة من الأدوات المحاسبية، كما أن هناك حاجة إلى الجمع بين أداتين أو أكثر للحصول على تقدير أسرع وأكثر دقة للتكلفة (Qian & Ben-Arieh, 2008)، وذلك من أجل إدخال بُعد القياس المالي للمنافع المحتمل تحقيقها من قرارات فريق إقامة التحالف، ويقتصر هذا البحث على توفير معلومات عن التكاليف والوفورات المتوقع تحقيقها من إقامة التحالف، ويقترح الباحث أن تتمثل هذه الأدوات في تقدير التكاليف على أساس الأنشطة وجدول التكلفة.

٢/٤ تقدير التكلفة على أساس النشاط Activity-based cost estimation:

النشاط هو دائرة عمل تقوم بإنجاز مهمة معينة مثل شراء المواد، صيانة الآلات، تجميع الأجزاء....، وقد يتسع النشاط ليشمل مجموعة من الأنشطة الفرعية، كما يمكن أن يضيق النشاط بحيث ينحصر على القيام بعمل واحد كإغلاق العبوة مثلاً، ويجب عدم توسيع حدود النشاط بما يخل بالغرض من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط، كما يجب ألا يضيق بما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف تطبيق النظام عن المنافع المتحققة منه (Alsayegh, 2020).

ويهدف مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC الذي اقترحه (Cooper & Kaplan, 1988) في مرحله الأولى إلى تحسين عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات بما يؤدي إلى دقة قياس تكلفة المنتجات. ويقوم هذا المدخل على منطوق أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (عناصر التكاليف المختلفة)، بينما وحدات المنتج هي التي تستهلك الأنشطة، لذلك يجب تخصيص الموارد أولاً على الأنشطة، ثم بعد ذلك يتم تخصيص تكاليف تلك الأنشطة على أغراض التكلفة وفقاً لمدى استفادة كل غرض تكلفة من محركات التكلفة في هذا النشاط، ولن يخوض الباحث في تعريف مدخل التكلفة على أساس النشاط لكثرة الكتابات فيه.

وبعد استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وتطبيقه في عدد من المنشآت، اتسع ليشمل بعض الاستخدامات الاستراتيجية، وأطلق عليه بعد ذلك تحليل الأنشطة أو إدارة التكاليف على أساس النشاط Activity Based Cost Management (Lee, et al., 1994; Foster & Swenson, 1997)، وإدارة التكاليف على أساس النشاط هي فلسفة أو نظام إداري لتخطيط ورقابة موارد المنشأة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، وقياس مدى كفاءة أداء تلك الأنشطة وتحديد ما إذا كانت تضيف قيمة أو لا تضيف

قيمة، والمساهمة في تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة (Ostrenga,1990; Beheshti, 2004).

ويساعد نظام إدارة تكاليف الأنشطة في المراحل القبلية لاتخاذ قرار تحديد مجالات العمل المشترك بين مجموعة المنشآت المتحالفة على تحقيق مجموعة من المنافع أهمها:

- نظام تقدير التكلفة على أساس النشاط يوفر تقديرات تكلفة أكثر دقة (Qian & Ben-Arieh, 2008; Haroun, 2015).

- أنه يمكن من زيادة فعالية هذه المرحلة من تأثيرها على التكاليف، عن طريق توفير معلومات عن تكاليف وأداء الأنشطة، وربما تؤدي هذه المعلومات إلى تخفيض تكلفة ووقت الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كما أنها توفر أداة قياس جيدة للعلاقات بين تحقيق القيمة والجهد المبذول (Kaplan,1992).

- أنه يؤدي إلى إمداد فريق العمل وإدارات الشركات بفهم المحركات التي تؤثر على بنود التكاليف عند اقتراح البدائل المختلفة (Darla & Narayanan, 2013) لمجال العمل المشترك.

- أنه يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تخفيض الوقت والمجهود اللازمين لأداء النشاط (مجال العمل المشترك)، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، واختيار أفضل البدائل لأداء الأنشطة المختلفة، ودمج بعض الأنشطة معا للاستفادة من وفورات اقتصاديات الحجم الكبير (Cuervo-Cazurra, 2007).

- أنه يساعد على تخصيص تكاليف مجال العمل المشترك بين مجموعة الشركات المتحالفة على أسس موضوعية، مما يقلل من حدوث نزاع بينهم.

ويجب الاستفادة من المنافع السابقة عند تحديد مستوى التعاون بين المنشآت المتحالفة، وأيضا عند تصميم كيفية أداء مجالات العمل المشترك، يرى الباحث أنه يمكن تصنيف الأنشطة من حيث مدى قابلية كل منها للعمل المشترك إلى ثلاث مجموعات هي:

المجموعة الأولى: الأنشطة التي يفضل أداؤها بشكل جماعي: وهي الأنشطة التي يؤدي أداؤها بشكل جماعي إلى انخفاض مؤكد في التكاليف وزيادة مؤكدة في جودة الأداء على مستوى جميع المنشآت المتحالفة.

المجموعة الثانية: الأنشطة التي يمكن أدائها بشكل جماعي: وهي الأنشطة التي يحتاج أدائها بشكل جماعي إلى المزيد من الدراسة والتروي في القرار، لأنها تحتاج إلى ترتيبات خاصة، ومزيد من النفقات والمجهود المشترك حتى يتمكن من تحقيق منافع من أدائها بشكل جماعي.

المجموعة الثالثة: الأنشطة التي لا يمكن أدائها بشكل جماعي: وهي الأنشطة التي لا يمكن أن تؤدي بواسطة أطراف آخرين، أو التي إذا تم أدائها بواسطة الآخرين ترتب على ذلك سيطرة الآخرين على المنشأة أو ترتب على ذلك أدائها بشكل غير كفاء.

وبعد تصنيف الأنشطة يجب أن يتم إجراء اجتماعات ومناقشات بين أعضاء فريق إقامة التحالف للوصول إلى اتفاق حول اختيار مجالات التعاون والعمل المشترك. حيث يقوم فريق إقامة التحالف بإجراء مفاوضات للوصول إلى اتفاق مبدئي على مجالات العمل المشترك، مع تحديد مستوى التعاون لكل مجال، بمعنى هل يكون التعاون في هذا المجال كلي أم جزئي؟

وبعد ذلك يتم تحديد الأنشطة الفرعية لكل مجال من مجالات العمل المشترك، ثم يتم الاتفاق على تصميم الأنشطة الفرعية لمجال العمل المشترك في ضوء الاعتبارات الفنية واعتبارات الجودة والتكلفة، وذلك تمهيدا لتقدير تكاليف مجال العمل المشترك في ظل أفضل بديل مقترح باستخدام جداول التكلفة، وحساب الوفورات المتوقعة في التكاليف لدى كل شريك متحالف.

٣/٤ جداول التكلفة Cost Tables:

لقد تم استخدام جداول التكلفة منذ زمن بعيد بواسطة مقدري التكلفة في اليابان، وفي بداية نشأتها كان الهدف منها تقدير تكاليف الخامات والأجزاء المشتراة من خارج المنشأة فقط لأنها كانت تُستعمل في دعم وظيفة الشراء، وذلك لأن معظم المنشآت اليابانية كانت تعتمد على منتجين وموردين فرعيين (الصناعات المغذية) لإمدادهم بالأجزاء والمكونات الخاصة بالمنتج، فكان من الضروري وجود قاعدة بيانات تمد هذه المنشآت بشكل سريع ودقيق بالتكلفة المتوقعة لتلك الأجزاء والمكونات، وكذلك بدائل الحصول عليها، مما يُمكن تلك المنشآت من الحصول عليها بأفضل الأسعار من المنتجين الفرعيين، وتم استخدام نفس الفكرة بعد ذلك لاختيار أنسب الآلات والمعدات التكنولوجية وطرق الإنتاج وأفضل مواصفات للمنتجات (Yoshikawa, et al, 1990).

وجداول التكلفة هي قواعد بيانات تحتوي على تفاصيل عن معلومات التكلفة بافتراض تغير العوامل المختلفة، وتستخدمها المنشآت اليابانية لتوضيح تكاليف المنتج

بافتراض استخدام مواد مختلفة، أو طرق أداء أو إنتاج مختلفة، أو وظائف مختلفة أو أنشطة مختلفة .. إلخ، فهي تمكن المنشآت من تحديد التأثير المسبق على تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة) عند تغير أي عامل من العوامل المتسببة في حدوث تلك التكاليف (Yoshikawa, et al., 1990)، وعلى ذلك فإن جداول التكلفة تجيب على تساؤل هام هو ماذا.. لو ...؟

بمعنى ماذا يحدث للتكلفة لو تغير أي عامل من العوامل؟ لذلك فإن جداول التكلفة تكون أكثر فائدة في مرحلة تحديد مجالات التعاون والعمل المشترك بين الشركاء المتحالفين، لأنها تعطي إجابات فورية عن تكلفة البدائل المتاحة أمام أعضاء فريق إقامة التحالف في الوقت المناسب.

وتعتبر جداول التكلفة أشمل من التقدير التقليدي للتكلفة والذي يعتمد على البيانات التاريخية غير التفصيلية، أما جداول التكلفة فتبنى أساساً على الخبرة وعلى التعريف الشامل متعدد الأبعاد للمتغيرات الخاصة بأثر العوامل المختلفة على التكاليف، وقد أدى ذلك إلى انتشار استخدامها بشكل ملحوظ في اليابان، مما نتج عنه - بسبب الطلب الهائل على معلومات جداول التكلفة - وجود جهات مستقلة توفر معلومات جداول التكلفة عن بدائل المواد والعمالة والمعدات الرأسمالية ... إلخ لقطاعات معينة (Yoshikawa, et al., 1990)، وهذا الانتشار والطلب الهائل على معلومات جداول التكلفة ناتج بالضرورة عن شعور متخذي القرارات في المنشآت اليابانية بأهمية تلك المعلومات.

ولجداول التكلفة مجموعة من الفوائد تحتم الاهتمام بها منها (Ong, 1993):

- توفير المعلومات التي تمثل نقطة البداية للمباحثات مع الموردين والمقاولين الفرعيين عن سعر وجودة مكون معين، فهي توفر معلومات عن تفاصيل المكون الذي يتم الاتفاق عليه مع المقاول الفرعي إذا تم استخدام تكنولوجيا معينة أو إذا تم استخدام خامات معينة وهكذا.

- تدعم قرارات الاستثمار الرأسمالي، وذلك بتوفير المعلومات الفعالة عن التكاليف الخاصة بتلك الاستثمارات لبدائل التصميم والإنتاج المختلفة للمنتجات أو لبدائل أداء الأنشطة المختلفة.

- جداول التكلفة تلعب دوراً هاماً في إدارة التكلفة وتخفيضها وخاصة فيما يتعلق بالمعلومات القبلية للقرارات المختلفة، حيث إنها تمكن من تقدير التكلفة بشيء من الدقة والسرعة للبدائل المختلفة المعروضة على متخذي القرارات.

- تساعد جداول التكلفة على بناء كوادرات ذات مهارات ومعرفة بالمتغيرات الهامة التي تسبب التكاليف على مستوى المنتجات والعمليات والأنشطة المختلفة.

- تمكّن محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين من زيادة فاعلية تأثيرهم على القرارات المختلفة.

- تسهيل عملية المقارنة بين البدائل المختلفة، وذلك بسبب قدرتها الفائقة والسريعة على تقدير التكاليف في ظل كل بديل، كما أنها تضع المبررات المفهومة لاختلاف التكاليف من بديل لآخر.

وتنقسم جداول التكلفة إلى نوعين: (Yoshikawa & Tanaka, 1993)

الأول: جداول التكلفة التقريبية (تسمى أيضاً جداول التكلفة من أعلى إلى أسفل):

ويتم بناء هذه الجداول على أساس عدد قليل من مسببات التكلفة التي تؤثر بشكل جوهري في التكلفة (قد تصل إلى محرك واحد)، مثل نوع المعدن وسمك المعدن عند حساب تكلفة الترس مثلاً، ومثل وزن وحجم الكمية في نشاط النقل وهكذا، وهذه الجداول قد تعتمد على معادلات ودوال رياضية متعارف عليها في نوع الصناعة وقد تكون هذه الدوال ذات متغير مستقل واحد أو عدد محدود من المتغيرات، وقد تعتمد هذه الجداول أيضاً على خبرة القائمين بالتقدير فيما يتعلق ببعض الأنشطة.

وتساعد هذه الجداول على وضع تقدير تقريبي للتكاليف بسرعة في الدراسة المبدئية لتحديد مستوى التعاون ومجالات العمل المشترك، حيث يتم تقدير إجمالي تكاليف كل مجال من مجالات العمل المشترك في ظل الاتفاق المبدئي لكيفية أدائه، وبالتالي تقدير الخفض المتوقع في إجمالي تكاليف كل مجال من مجالات العمل المشترك لدى كل شريك من شركاء التحالف، وذلك لتوفير أساس سليم للتفاوض بين المتحالفين.

ويعتبر بناء جداول التكلفة مسئولية محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين بصفة خاصة وليست مسئولية أي طرف آخر، وذلك على الرغم من أن إعدادها يتطلب اشتراك مجموعة من خبراء من الأقسام المختلفة لدى شركاء التحالف (Yoshikawa & Tanaka, 1993).

الثاني: جداول التكلفة التفصيلية (وتسمى أيضاً جداول التكلفة من أسفل إلى أعلى):

تهدف جداول التكلفة التفصيلية بشكل أساسي إلى الوصول للتقدير التفصيلي لتكلفة الأنشطة الفرعية لكل مجال من مجالات العمل المشترك في ظل البدائل المختلفة

المقترحة لأداء هذا المجال، وتأخذ جداول التكلفة التفصيلية في الاعتبار تفاصيل التكاليف لكل نشاط فرعي أو عملية أو مكون، مما يؤدي إلى زيادة إدراك التكلفة لدى الفريق، وأيضاً تقدير التكلفة بشكل أكثر دقة.

والفكرة الأساسية في جداول التكلفة التفصيلية هي احتوائها على أقصى قدر ممكن من تفاصيل التكلفة في الجدول، وهذا يستوجب الاستفادة من مزايا الحاسبات الإلكترونية، وبصفة خاصة برنامج الجداول الإلكترونية Microsoft Excel، حيث يتم صياغة العلاقات بين تفاصيل بنود التكاليف المختلفة في شكل معادلات تبدأ من أقصى التفاصيل حتى تنتهي بإجمالي تكلفة مجال العمل المشترك.

٤/٤ كيفية عرض المعلومات (المخرجات):

تشتمل هذه التقارير على الأنشطة التي تم الاتفاق عليها كمجالات للعمل المشترك، وكيفية أداء كل منها، ومستوى التعاون في كل منها، والتقدير التقريبي لتكاليف كل مجال والوفورات المتوقعة في التكاليف لدى كل شريك متحالف لكل مجال من مجالات العمل المشترك، بالإضافة إلى مقترحات اللجان الفرعية فيما يتعلق بمواضع التحسين المحتملة في المستقبل والمنافع التي يمكن أن تتحقق من توسيع نطاق مجالات العمل المشترك بين المنشآت المتحالفة، وأيضاً تتضمن هذه التقارير التوصيات التي تراها كل لجنة فرعية من لجان مجالات العمل المشترك فيما يتعلق بكيفية استمرار واستقرار وتوسيع التحالف.

وبناء على هذه التقارير يقرر فريق إقامة التحالف مجالات العمل المشترك ومستوى التعاون في كل منها، ثم يتم بعد ذلك صياغة الالتزامات المتبادلة بين المنشآت المتحالفة، ووضع إجراءات تنفيذ تلك الالتزامات.

٥- دراسة حالة:

زادت المنافسة في صناعة منتجات الألبان والعصائر في مصر بعد دخول شركات ذات طابع دولي في هذه الصناعة بالسوق المصرية، وذلك بعد أن استحوذت شركة المراعي على شركة بيتي عام ٢٠٠٦، ثم دخلت شركة المراعي باسمها التجاري في السوق المصري عام ٢٠١٦، وأصبحت ثاني أكبر شركة منتجات ألبان في مصر بعد شركة جهينة، تليها شركة لامار بالمركز الثالث، وتستحوذ هذه الشركات الثلاث على حوالي ٩٠% من الحصة السوقية في مصر، في حين تتوزع النسبة التي تقارب ١٠% على عدة شركات منها شركة نستله ودومتي والمصريين والبركة والدوار وغيرهم (دليل شركات الألبان في مصر).

ومن المعلوم أن أكبر شركة لصناعة الألبان في مصر كانت شركة مصر للألبان، حيث كانت أكبر صرح لهذه الصناعة في الشرق الأوسط، ولكن بعد تحرير التجارة العالمية ومع شدة المنافسة تم تصفية هذه الشركة تدريجيا من سنة ١٩٩٦ حتى سنة ٢٠١٤، وقد تعرضت شركات أخرى في قطاع صناعة الألبان للخروج من السوق حيث استحوذت عليها شركات أخرى أو لم تتمكن من الاستمرار بسبب شدة المنافسة (المعرفة، شركة مصر للألبان).

وبالبحث في دليل شركات هذا القطاع، تبين للباحث أن هناك أربع شركات لمنتجات الألبان في مواقع متقاربة بأحد المدن الصناعية المصرية، منهم أحد أكبر الشركات بمصر، وقد تم التباحث مع بعض المسؤولين في الثلاث شركات الأخرى، واستعدت شركتين لدراسة مدى إمكانية تكوين تحالف فيما بينهما لبعض الأنشطة، من أجل الحفاظ على استمرارية الشركتين، والاستفادة من منافع إقامة التحالفات الاستراتيجية. وبالتالي سيتم اختبار الإطار المقترح على أحد مجالات العمل المشترك لهذين الشركتين من خلال دراسة حالة توضيحية.

١- اختيار مجالات العمل المشترك:

يمر الإنتاج في مصانع الألبان بثلاث مراحل إنتاجية مشتركة هي مرحلة استلام وفرز الحليب، ومرحلة تبريد وحفظ الحليب، ومرحلة بسترة الحليب، وتعتبر نهاية مرحلة البسترة هي نقطة الانفصال. حيث بعد نقطة الانفصال يمر كل منتج من منتجات الشركة بمرحلة إنتاجه الخاصة به، وتتمثل أهم منتجات شركات الألبان في الحليب الطازج المبستر (خالى الدسم، كامل الدسم، قليل الدسم)، الحليب المبستر بنكهات مختلفة، اللبن الرايب، الزبادي الطبيعي، القشدة، الأيس كريم، الزبدة، الجبن.

وبالتالي فطبقا لطبيعة صناعة منتجات الألبان تم التحديد المبدئي لبعض مجالات العمل التي يفضل أداؤها بشكل جماعي، فيما يلي:

- أنشطة الصيانة الكهربائية والميكانيكية وصيانة المباني والإنشاءات والتسهيلات.

- صفقات توريد مشتركة من الداخل والخارج.

- التدريب المشترك.

- أنشطة التخلص من مخلفات الإنتاج.

وبالطبع يحتاج الاتفاق على مجالات العمل المشترك بين الشركتين إلى تجميع بيانات وإجراء اجتماعات وتفاوض بين قيادات الشركتين. وقد تم السماح بالاطلاع على جداول الصيانة الكهربائية وبعض البيانات الخاصة بها لدى الشركتين، كما قام الباحث بإجراء لقاءات مع بعض مسؤولي هذا النشاط، كخطوة للتعرف على وفورات التكاليف المتوقعة من التحالف في هذا النشاط، باعتبار ذلك أحد حوافز إقامة التحالف. وبالتالي سيقصر اختبار الإطار المقترح على نشاط الصيانة الكهربائية كدراسة حالة توضيحية، مع العلم أن الأرقام الواردة في دراسة الحالة التوضيحية هي أرقام مستوحاة من بيانات ولقاءات مع المتخصصين، ولكن بغرض الحفاظ على سرية البيانات لم يتم الإفصاح عن أسماء الشركات.

٢- تحليل نشاط الصيانة الكهربائية إلى الأنشطة الفرعية الخاصة به:

تعني هذه الخطوة القيام بتحديد جميع الأنشطة الفرعية التفصيلية لكل مجال من مجالات العمل المشترك، وبالطبع نحن لا نعمل من فراغ فجميع المنشآت المتحالفة تمارس جميع الأنشطة الرئيسية، لذلك ليس من الصعب تحليل مجالات العمل المشترك إلى الأنشطة الفرعية الخاصة بها، فعن طريق خبرة المتخصصين بمجال العمل المشترك يكون من السهل تحديد الأنشطة الفرعية.

ومن الجدير بالذكر أن تحليل مجال العمل المشترك إلى الأنشطة الفرعية الخاصة به وتقدير تكاليف تلك الأنشطة بعد ذلك، يوفر نوعاً من اللغة المشتركة بين المتخصصين في مجال العمل المشترك وبين محاسبي التكاليف، مما يؤدي إلى نتائج إيجابية فيما يتعلق بإدارة وتخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة. ونحتاج لهذا التفصيل عند وضع التقدير التفصيلي لتكاليف مجال العمل المشترك، وبالتباحث مع المتخصصين في قسم الصيانة الكهربائية، تبين أن الأنشطة الفرعية لنشاط الصيانة الكهربائية يمكن أن تتمثل في الأنشطة المدرجة في جدول رقم (٢) التالي:

جدول (٢) الأنشطة الفرعية لنشاط الصيانة الكهربائية

م	الأنشطة الفرعية	محرك تكلفة النشاط
١	نشاط الصيانة الروتينية اليومية	عدد الآلات والماكينات ونوعيتها
٢	نشاط الصيانة الدورية	عدد الآلات والماكينات مرجحة بالمدة
٣	نشاط الإصلاح المفاجئ	عدد مرات الإصلاح مرجح بمدة الإصلاح

٤	نشاط توفير قطع الغيار والمستلزمات الكهربائية والعدد وأدوات القياس	عدد أوامر الشراء
٥	نشاط تخطيط وجدولة أعمال الصيانة، وسجلات الصيانة	عامة
٦	نشاط الاستعانة بشركات الصيانة والتوكيلات والخبراء	مباشر

٣- حصر الآلات والمعدات وخطوط الإنتاج والتسهيلات التي تحتاج إلى صيانة كهربائية لدى الشركتين، ويفيد هذا الحصر في:

- عمل خطة الصيانة وبناء الموازنة المالية لقسم الصيانة الكهربائية.

- تخصيص التكاليف بين الشركات المتحالفة بشكل موضوعي.

- يساعد في عمل جداول التقدير التفصيلي لتكاليف مجال العمل المشترك.

وقد تم الحصر عن طريق المتخصصين، كما في الجدول رقم (٣) التالي:

جدول (٣) حصر الآلات والمعدات وخطوط الإنتاج والتسهيلات

بيان	شركة س	شركة ص	إجمالي
لوحات الضغط المتوسط	١	١	٢
لوحات الضغط المنخفض	٢٢	١٦	٣٨
المحولات ١٠٠٠ كيلو أو ١٥٠٠ كيلو واط	١	١	٢
لوحات التوزيع الرئيسية	٤	٣	٧
لوحات التوزيع الفرعية	٢٤	١٨	٤٢
مولدات ١٠٠٠ ك واط	٢	٠	٢
مولدات ٥٠٠ ك واط	٠	٢	٢
خطوط الكابلات	٢١٠٠ م	١٧٠٠ م	٣٨٠٠ م
غلايات البخار	٢	٢	٤
ثلاجات التبريد أبراج التبريد	٤	٣	٧
شيلرات تبريد مياه	٣	٢	٤
محطة المياه	١	١	٢
طلمبات المياه الرئيسية	٣	٧	١٠
طلمبات المياه الفرعية	٢٥	٢١	٤٦
طلمبات ألبنان فرعية	٢٨	٢١	٤٩

٢	١	١	محطة إطفاء الحريق
٢	١	١	طلبة حريق أوتوماتيك كهرباء
٢	١	١	طلبة حريق ديزل
٢	١	١	طلبة جوكي
٥	٢	٣	محطة استلام وتنقية وفرز الحليب
٥	٢	٣	ماكينات البسترة
٨	٣	٥	خزانات
١١	٦	٥	خط إنتاج الزبادي
٤٤	٢٤	٢٠	ماكينات التعبئة والتغليف لخط الزبادي
٧	٤	٣	خط إنتاج الجبنة البيضاء
٢٨	١٦	١٢	ماكينات التعبئة والتغليف للجبنة البيضاء
١	٠	١	خط إنتاج الجبنة الموتزريلا
١	٠	١	ماكينات التعبئة والتغليف لخط الموتزريلا
١	٠	١	خط إنتاج الجبنة المطبوخة
٤	٠	٤	ماكينات التعبئة والتغليف لخط الجبنة المطبوخة
٧	٣	٤	خط إنتاج الألبان
٣	١	٢	ماكينات تتراباك - هاي تكنولوجي
١٢٥	٥٤	٧١	لوحات التحكم فرعية للمكينات والخطوط
			أخرى

٤- تحديد الاحتياجات المتوقعة من المواد:

المواد التي يتم الاحتياج إليها بقسم الصيانة الكهربائية عبارة عن قطع الغيار ومستلزمات الصيانة والعدد وأدوات قياس والكابلات، ويتم تحديد هذه الاحتياجات بشكل تفصيلي كامل، طبقاً لحصر الآلات والمعدات وخطوط الإنتاج والتسهيلات المدرجة في الجدول رقم (٣) السابق، حيث تختلف قطع الغيار ومستلزمات الصيانة حسب نوعية الآلات والمكينات والمعدات، وتقوم الشركتان بالفعل بتحديد هذه الاحتياجات سنوياً ضمن خطة الصيانة ثم يتم عمل الموازنة المالية لها، ويوضح الشكل (٢) التالي جزء من قائمة الاحتياجات المتوقعة من قطع الغيار للوحة الجهد المتوسط.

Standard Code	Capacity	Max. pressure	Connection	Dimensions	Packaging	Qty/pallet
	L	bar	inch	mm	m ³	n.
S2H19361CS0BP000*	19	8	1"	300x418	0.031	63
S2H20361CS0BP000*	20	10	1"	274x497	0.038	56
US041361CS000000	40	10	1"	352x595	0.066	36
US051361CS000000	50	10	1"	410x610	0.126	25
US061361CS000000	60	10	1"	410x670	0.131	20
US081361CS000000	80	10	1"	479x637	0.170	20

شكل (٢) جزء من قائمة الاحتياجات المتوقعة من قطع الغيار

ثم يتم عمل الموازنة المالية لهذه الاحتياجات بضرب الكمية في السعر ويضاف إلى الناتج جزء من تكاليف أوامر الشراء والنقل والمعاينة والفحص.

٤- التقدير التقريبي لتكاليف نشاط الصيانة الكهربائية كمجال عمل مشترك:

سيكتفي الباحث بوضع التقدير تقريبي لإجمالي تكلفة الصيانة الكهربائية ثم مقارنته بإجمالي التكاليف طبقاً للموازنة المالية لخطة الصيانة لدى الشركتين، للتعرف على إجمالي الوفرة المتوقعة في التكاليف لنشاط الصيانة الكهربائية كمجال عمل مشترك. ويمكن بناء جداول التكلفة التقريبية عند إجراء الدراسة المبدئية لمجال العمل المشترك باستخدام إحدى الطرق الآتية:

- التقدير الشخصي لمهندس أو أخصائي خبير.

- مدخل الفريق المعتمد على خبرة الأفراد من مختلف الأقسام المرتبطة بمجال العمل المشترك لدى الشركاء المتحالفين (التفاوض).

- مدخل المقارنة المعتمد على التكلفة السابق لأداء مجال العمل كأساس لتقدير تكلفة أداء نفس مجال العمل بشكل مشترك.

- التحليل الفني والهندسي للمكونات والأنشطة والعمليات المعتمد على الطرق الهندسية والفنية البحتة لمجال العمل المشترك والمعلومات المأخوذة عن الأبعاد الفنية والهندسية للمكون أو أداء النشاط والعمليات.

- الاعتماد على معادلات ودوال رياضية متعارف عليها في نوع الصناعة.

ويوضح الجدول رقم (٤) التالي التقدير التقريبي لتكلفة نشاط الصيانة

الكهربائية كمجال عمل مشترك.

جدول (٤) التقدير التقريبي لتكلفة نشاط الصيانة الكهربائية كمجال عمل مشترك

بيان	التكلفة التقريبية	الإجمالي
تكاليف المواد		
قطع غيار	٩٦٥٠٠٠٠	
مستلزمات صيانة	٢٥٠٠٠	
العدد وأدوات قياس	٤٢٠٠٠	
كابلات	٢١٠٠٠٠	
لوحات تحكم	١٢٠٠٠٠	
أخرى	١٢٠٠٠	
		١٠٠٥٩٠٠٠
تكاليف العمل (الأجور)		
رئيس قسم الصيانة الكهربائية	٤٣٢٠٠٠	
٣ مهندسين	٧٢٠٠٠٠	
مشرف قسم	٢٤٠٠٠٠	
٣ مشرف ورديّة	٦٤٨٠٠٠	
١٢ فني كهرباء	١٨٧٢٠٠٠	
٤ عمالة عادية	٢٤٠٠٠٠	
		٤١٥٢٠٠٠
تكاليف الاستعانة بشركات الصيانة والتوكيلات	١٤٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠
تكاليف الاستعانة بخبراء وتوكيلات ماكينات التتراباك	١٣٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠
التكاليف الإضافية	٤٢٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠
إجمالي التقدير التقريبي لتكاليف نشاط الصيانة الكهربائية		١٦٠٧١٠٠٠

٥- إجمالي تكاليف قسم الصيانة الكهربائية من واقع خطة الصيانة الكهربائية لسنة ٢٠٢٣:

يتم وضع خطة الصيانة سنوياً، ويتم اعتمادها من مجلس الإدارة، وهذه الخطة تشمل ثلاث خطط فرعية، هي خطة الصيانة الكهربائية وخطة الصيانة الميكانيكية وخطة صيانة المباني والإنشاءات والتسهيلات، وتشمل كل خطة من هذه الخطط الجدول الزمني للأعمال والاحتياجات والتعاقدات مع الخبراء والتعاقد مع الشركة المختصة بماكينات التتراباك، بالإضافة للموازنة المالية للنشاط:

وكانت الموازنة المالية لنشاط الصيانة الكهربائية للشركة س ١٠١٨٢٠٠٠ جنيته، وللشركة ص ٨٧٢٨٠٠٠ جنيته، وبالتالي فإن مجموع تكاليف الصيانة الكهربائية يساوي ١٨٩١٠٠٠٠ جنيته

٦- تقدير الوفر المتوقع في إجمالي تكاليف نشاط الصيانة الكهربائية لكل شركة:

يتمثل الوفر الإجمالي المتوقع لتكاليف نشاط الصيانة الكهربائية في ناتج طرح "إجمالي التقدير التقريبي لتكلفة نشاط الصيانة الكهربائية كمجال عمل مشترك" من "مجموع تكاليف الصيانة الكهربائية للشركتين معا طبقا للموازنة المالية لدى كل شركة"

- الوفر الإجمالي المتوقع لتكاليف نشاط الصيانة الكهربائية

$$= 18910000 - 16071000 = 2839000 \text{ جنيته}$$

- نسبة الوفر إلى إجمالي التكاليف = $2839000 \div 18910000 = 15.013\%$

وبالتالي فإنه من المتوقع أن تحقق كل شركة وفر في تكاليف نشاط الصيانة الكهربائية يصل تقريبا إلى ١٥% من إجمالي تكاليف نشاط الصيانة الكهربائية لديها. وذلك كما يظهر في الجدول رقم (٥) التالي:

جدول (٥) التقدير التقريبي للوفر المتوقع في تكاليف نشاط الصيانة الكهربائية

بيان	إجمالي التكاليف طبقا لموازنة ٢٠٢٣	نسبة الوفر المتوقع	التقدير التقريبي للوفر المتوقع لكل شركة
الشركة س	١٠١٨٢٠٠٠	١٥.٠١٣%	١٥٢٨٦٤٦
الشركة ص	٨٧٢٨٠٠٠	١٥.٠١٣%	١٣١٠٣٥٤
إجمالي	١٨٩١٠٠٠٠		٢٨٣٩٠٠٠

٧- إجراءات الدراسة التحليلية لكل مجال من مجالات العمل المشترك:

بعد الانتهاء من الدراسة المبدئية لجميع مجالات العمل المشترك، يتم عمل تقرير بالنتائج للعرض على اللجان المختصة بإقامة التحالف في الشركتين، من أجل الاتفاق على مجالات العمل المشترك، والسير في إجراءات الدراسة التحليلية لكل منها، وتهدف الدراسة التحليلية إلى الدخول في تفاصيل تصميم جميع الأنشطة الفرعية لمجال العمل المشترك في ضوء الاعتبارات الفنية واعتبارات الجودة والتكلفة، حيث

يقوم أعضاء لجنة مجال العمل المشترك باستخدام خبراتهم وقدراتهم ومواهبهم لتقديم الأفكار والاقتراحات الخاصة بكيفية أداء الأنشطة المختلفة لمجال العمل المشترك. مع تقييم تلك الأفكار والاقتراحات لاختيار أفضل بديل لكيفية أداء كل نشاط فرعي لمجال العمل المشترك، تمهيدا للتقدير التفصيلي لتكاليف مجال العمل المشترك في ظل أفضل بديل مقترح.

وبعد ذلك، يتم عمل التقدير التفصيلي لتكاليف مجال العمل المشترك في ظل أفضل بديل مقترح، وحساب الوفورات المتوقعة في التكاليف لدى كل شريك متحالف في ظل أفضل بديل مقترح، ويتم عمل تقرير بهذه النتائج للعرض على فريق إقامة التحالف، من أجل صياغة الالتزامات المتبادلة بين الشركتين، ووضع إجراءات تنفيذ تلك الالتزامات.

ثم يتم عمل تقرير مجمع بالنتائج، للعرض على مجالس الإدارة، لمناقشة وإقرار الاتفاق، على أن يتضمن هذا التقرير بيانات إجمالية عن وفورات التكاليف المتوقعة على مستوى كل مجال من مجالات العمل المشترك، والوفر الإجمالي، والمنافع الأخرى التي يمكن أن تتحقق نتيجة إقامة التحالف، بالإضافة إلى الالتزامات المتبادلة بين المتحالفين، وإجراءات تنفيذ تلك الالتزامات.

٦- النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

١/٦ النتائج

تتمثل أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة في:

١- إن التحالفات الإستراتيجية بين المنشآت مطلوبة الآن أكثر من أي وقت مضى، وذلك كمتطلب للتفاعل مع المتغيرات والتحديات الاقتصادية المعاصرة، كما أن إدراك الحاجة إلى التعاون والتكامل من أهم الأسباب التي تدفع المنشآت إلى إقامة التحالفات الإستراتيجية فيما بينها.

٢- تمكن التحالفات الإستراتيجية المنشآت من تحقيق مجموعة كبيرة من المنافع، أهمها صد المخاطر والتهديدات بشكل جماعي، وتضافر الإمكانيات والتخصصات والجهود بما يؤدي إلى تحسين مستوى الجودة وتخفيض التكاليف على مستوى مجموعة المنشآت المتحالفة، وتزايد فرص التعلم والتزود الداخلي بالمهارات.

٣- تؤثر مرحلة إقامة التحالف بشكل جوهري على استمرار واستقرار التحالف، كما أن إدارة التكاليف في هذه المرحلة بشكل جيد يظل تأثيره مستمرا على مدار عمر التحالف.

٤- إن الاهتمام بتقدير وإدارة التكاليف في مرحلة إقامة التحالف، ومستوى التفصيل في المعلومات التي يوفرها الإطار المقترح تؤدي إلى اتساع مدارك أعضاء فريق إقامة التحالف بما يساهم في توقع النقاط التي ستفجر بسببها النزاعات وبالتالي يتم الاتفاق على وضع حلول مبدئية لمثل هذه التوترات والنزاعات، وأيضا يساهم ذلك في اقتراح مجالات جديدة للتعاون في المستقبل، وأيضا يساهم ذلك في إدراك المهام بالغة الأهمية لنجاح التحالف مما يمكن أعضاء الفريق من وضع التدابير التي تكفل استقرار واستمرار ونجاح التحالف.

٥- إن التحديد الجيد لدور المحاسبين في مرحلة إقامة التحالف له دور كبير في تحسين قدرتهم على التأثير في قرار من أهم القرارات الإستراتيجية والمتمثل في اختيار مستوى التعاون ومجالات العمل المشترك بين المنشآت المتحالفة، كما أن الاهتمام بالمعلومات المحاسبية في هذه المرحلة يؤدي بالضرورة إلى تخطيط تكاليف مخفضة لمجالات العمل المشترك، مما يساعد على دفع الشركاء المحتملين إلى الانضمام الفعلي للتحالف.

٦- إن إحداث التكامل بين الأدوات المحاسبية والمواهب والقدرات والخبرات لدى أعضاء اللجان الفرعية لكل مجال من مجالات العمل المشترك، يساعد على إحداث التعاون المتزامن بين جهود أعضاء هذه اللجان، مما يؤدي إلى الوصول إلى شمولية التفكير والنظر إلى الأمور من كافة جوانبها في مرحلة إقامة التحالف، وبالتالي اتخاذ قرارات رشيدة في هذا الصدد.

٧- يساعد الإطار المقترح على إحداث التكامل والتزامن المرغوب فيه بين أعضاء اللجان الفرعية لمجالات العمل المشترك وبينهم وبين أعضاء فريق إقامة التحالف.

٨- إن تقدير التكاليف على أساس النشاط وجداول التكلفة من أفضل الأدوات المحاسبية التي تساعد في مرحلة إقامة التحالف الاستراتيجية، حيث إنها تعد أدوات فعالة لتقدير الوفورات المتوقعة من التحالف كأحد حوافز إقامتها.

٢/٦ التوصيات

١- بسبب تعاظم حجم التحديات والتهديدات التي تتعرض لها المنشآت الوطنية، يجب الاستفادة من الأفكار الاقتصادية والإدارية والمحاسبية المعاصرة لحماية الصناعة الوطنية من تبعات دخول المنشآت الأجنبية العملاقة إلى السوق المحلية.

٢- ضرورة تفعيل فكرة الدعم السيادي للمنشآت الوطنية، من خلال إنشاء جهات حكومية أو إدارات تابعة لجهات حكومية تتولى تبصير وتعريف المنشآت الوطنية بأهمية التعاون والتحالف، وتتولى أيضا حث ودفع هذه المنشآت نحو تكوين تحالفات إستراتيجية فيما بينها، وذلك لكي تتمكن هذه المنشآت الوطنية من مواجهة الكيانات العالمية العملاقة التي تتطلع دائما إلى غزو الأسواق، مع ضرورة قيام هذه الجهة الحكومية بدعم المنشآت التي ترغب في أن تكون جهات محركة لإقامة التحالفات.

٣- يجب على الشركات الوطنية السعي نحو تقليص التنافس فيما بينها من خلال إقامة علاقات تحالف وتعاون فيما بينها، من أجل التفرغ لتحسين منتجاتها من منظور الجودة والتكلفة، لتتمكن من لمواجهة المنافسة العالمية على أرض وطنها على الأقل.

٤- عند تكوين تحالف ما، يجب إنشاء جهة تكون مسؤولة عن إدارة التحالف، وعلى أن يتم تحديد مهام هذه الجهة بشكل واضح من قبل مجموعة المنشآت المتحالفة.

٥- يجب الاهتمام بشدة بإدارة التكاليف في مرحلة إقامة التحالف بسبب استمرارية تأثيرها على مدار عمر التحالف.

٦- عند تكوين تحالف، يكون من الضروري وجود نظام معلومات جيد يكون قادر على تسهيل تدفق المعلومات بين الشركاء، وقياس وتقييم مساهمات الشركاء في التحالف، وتشجيع الشركاء على توسيع نطاق التحالف، واقتراح ووضع أساليب إدارة التكاليف التي تساعد على تخفيض التكاليف والسيطرة عليها.

٧- على منشآت الأعمال الاهتمام بعمل دورات تدريبية للعاملين بالمنشآت الوطنية لإنشاء كوادر محاسبية متفهمة للأدوار الجديدة التي تقع على عاتقها، وكيفية الوفاء بتلك الأدوار.

٨- ضرورة الاستفادة من الإطار المقترح في هذا البحث في مرحلة إقامة التحالفات الإستراتيجية بين المنشآت الوطنية لدعم القدرة التنافسية لتلك المنشآت.

٣/٦ الأبحاث المستقبلية:

لم ينل موضوع التحالفات الاستراتيجية الاهتمام الكافي من المنظور المحاسبي، لذلك يقترح الباحث أن تتجه بعض الأبحاث المستقبلية لدراسة:

- أثر التحالفات الاستراتيجية على ربحية المنشآت المتحالفة.
- أثر التحالفات الاستراتيجية على قيمة الشركة.
- تقدير المنافع الناتجة عن إقامة التحالف بخلاف تلك المنافع المترتبة على وفورات التكاليف.
- استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء الشركات المتحالفة من منظور تنفيذ الالتزامات المتبادلة بين المتحالفين.
- دور أدوات المحاسبة الإدارية في المحافظة على التحالف وإدارته وتطويره، وتقييم أدائه.

٧- قائمة المراجع:

١/٧ المراجع باللغة العربية:

- أحمد، أحمد حنفي محمود. (٢٠١٨)، نمذجة معلومات البناء BIM ودورها في تطوير عملية التصميم المعماري والبناء، مجلة جامعة الأزهر قسم الهندسة، ١٣ (٤٩)، ١٥٧٣ - ١٥٩٢.
- الأمين، بن عزة محمد (٢٠٠٥)، التحالف الإستراتيجي كضرورة للمؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، (٢)، ٣١ - ٤٨.
- الشمري، أياد عبد علي سلمان & الشمري، رضا عبد الجبار سلمان (٢٠١٢)، آثار منظمة التجارة العالمية (WOT) على الدول المنضمة إليها، مجلة آداب الكوفة، ٤ (١٠)، ٦٨ - ١١٢.
- النجار، فريد (١٩٩٩)، التحالفات الإستراتيجية من المنافسة إلى التعاون خيارات القرن الحادي والعشرين، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة.
- بلبع، محمد توفيق (١٩٨١)، نظرية الحاجة في التكاليف، مجلة التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مقدمة العدد الخامس عشر.
- جميل، شفهان عبد الرحمن (٢٠٢١)، أنماط التحالفات الاستراتيجية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة: دراسة استطلاعية لأراء عينة من المديرين في عدد من الشركات ومكاتب السياحة والسفر في مدينة دهوك، مجلة جامعة دهوك العلوم الإنسانية والاجتماعية، ٢٤ (٢)، ١٨٣ - ٢٠٤.
- حماد، طارق عبد العال، وآخرون (٢٠٠٣)، موسوعة الاندماج الأبعاد القانونية والضريبية والمحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢٢ المعدل، الجزء الرابع، بدون ناشر.
- دليل شركات الألبان في مصر، (٤ / ١١ / ٢٠٢٢)

<https://mosader.com/ar/%D8%B4%D8%B1%D9%83%D8%A7%D8%AA-%D8%A7%D9%84%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%A7%D9%86-%D9%81%D9%89-%D9%85%D8%B5%D8%B1/>

شركة مصر للألبان، المعرفة، (٤ / ١١ / ٢٠٢٢)

https://www.marefa.org/%D9%85%D8%B5%D8%B1_%D9%84%D9%84%D8%A3%D9%84%D8%A8%D8%A7%D9%86

طاهري، بن غزال (٢٠١٨)، التحالفات الإستراتيجية كأداة لاختراق المؤسسات للأسواق الدولية: نماذج عن تحالفات إستراتيجية دولية، *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي* - جامعة المسيلة، (٤)، ١٨٦ - ١٩٩.

عمرو، حافظ شعيلي، (٢٠٠٧). الاقتصاد العربي ومنظمة التجارة العالمية بين الاختلالات وتحديات الانضمام، المؤتمر العربي الثاني: التوجهات المستقبلية لمنظمة التجارة العالمية - الفرص والتحديات أمام الدول العربية، مسقط: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ٢٩١ - ٣١١.

عيد، ايمن عادل عبد الفتاح & العتيبي، بدر زعار محماس خالد محمد (٢٠٢٢)، دور التحالفات الاستراتيجية في تحسين ربحية البنوك التجارية، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، ١٣ (٢)، ١١٤٣ - ١١٧٧.

فؤاد، ياسمين محمود (٢٠١٨)، الرقابة على عمليات الاندماج والاستحواذ في قانون حماية المنافسة وتقويم تأثيرها على هيكل السوق ومناخ الاستثمار، *مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية*، ١٩ (٢)، ٧ - ٤٢.

مرسي، نبيل محمد (١٩٩٧)، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارية الإستراتيجية - حالة تطبيقية لنموذج سلسلة القيمة، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، ٣٤ (٢).

مصطفى، أحمد السيد (٢٠٠٠)، *تحديات العولمة والتخطيط الإستراتيجي*، دار النهضة العربية، القاهرة.

ناصر، مثنى عبد الإله، (٢٠٠٧). تسهيل التجارة العربية البينية مطلب عالمي أم ضرورة اقتصادية؟، المؤتمر العربي الثاني: التوجهات المستقبلية لمنظمة التجارة العالمية - الفرص والتحديات أمام الدول العربية، مسقط: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ٣١٣ - ٣٥١.

٢/٧ مراجع باللغة الإنجليزية:

Abanda, F. H., Kamsu-Foguem, B., & Tah, J. H. M. (2017). BIM–New rules of measurement ontology for construction cost estimation. *Engineering Science and Technology, an International Journal*, 20(2), 443-459.

Alsayegh, M. F. (2020). Activity Based Costing around the World: Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 6(1), 251-262.

- Arslan, O., Archetti, C., Jabali, O., Laporte, G., & Speranza, M. G. (2020). Minimum cost network design in strategic alliances. *Omega*, 96, 102079.
- Bamel, N., Pereira, V., Bamel, U., & Cappiello, G. (2021). Knowledge management within a strategic alliances context: past, present and future, *Journal of Knowledge Management*, 25 (7), 1782-1810.
- Beheshti, H. M. (2004). Gaining and sustaining competitive advantage with activity based cost management system. *Industrial Management & Data Systems*, 104 (5), 377–383.
- Bruce, G., & Shermer, R. (1993). Strategic partnerships, alliances used to find ways to cut costs. *Oil and Gas Journal;(United States)*, 91(45), 71-76.
- Büthe, T., & Milner, H. V. (2008). The politics of foreign direct investment into developing countries: increasing FDI through international trade agreements?, *American journal of political science*, 52(4), 741-762.
- Cacciolatti, L., Rosli, A., Ruiz-Alba, J. L., & Chang, J. (2020). Strategic alliances and firm performance in startups with a social mission. *Journal of Business Research*, 106, 106-117.
- Cassettari, L., Mosca, M., Mosca, R., Rolando, F., Costa, M., & Pisaturo, V. (2016). IVF cycle cost estimation using Activity Based Costing and Monte Carlo simulation. *Health care management science*, 19(1), 20-30.
- Chen, H., & Chen, T. J. (2003). Governance structures in strategic alliances: transaction cost versus resource-based perspective. *Journal of world business*, 38(1), 1-14.
- Chuang, Y. T., Dahlin, K. B., Thomson, K., Lai, Y. C., & Yang, C. C. (2018), Multimarket contact, strategic alliances, and firm performance, *Journal of Management*, 44(4), 1551-1572.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard business review*, 66(5), 96-103.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2004). Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, organizations and society*, 29(1), 1-26.
- Cooper, R., & Yoshikawa, T. (1994). Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. *International Journal of Production Economics*, 37(1), 51-62.
- Cuervo-Cazurra, Á. (2007). Sequence of value-added activities in the multinationalization of developing country firms. *Journal of international Management*, 13(3), 258-277.
- Darla, S. P., & Narayanan, S. (2013). Activity Based Cost Estimation System for Product Lifecycle Using Object Oriented Programming. *International Journal of Customer Relationship Marketing and Management (IJCRMM)*, 4(1), 69-79.
- Darla, S. P., & Narayanan, S. (2013). Activity Based Cost Estimation System for Product Lifecycle Using Object Oriented Programming. *International*

Journal of Customer Relationship Marketing and Management (IJCRMM), 4(1), 69-79.

- Di Dio, F., & Correani, L. (2020). Quality-improving and cost-reducing strategic alliances. *Economia Politica*, 37(2), 493-524.
- Doz, Yves L & Hamel, Gary (1998), "Alliance Advantage The Art of Creating Value Through Partnering", Harvard Business School Press, Boston.
- Doz, Yves L & Hamel, Gary (1998), *Alliance Advantage The Art of Creating Value Through Partnering*, Harvard Business School Press, Boston.
- Fayard, D., Lee, L. S., Leitch, R. A., & Kettinger, W. J. (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 168-187.
- Foster, G., & Swenson, D. W. (1997). Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Journal of management accounting research*, 9, 109-142.
- Haroun, A. E. (2015). Maintenance cost estimation: application of activity-based costing as a fair estimate method. *Journal of Quality in Maintenance Engineering*, 21 (3), 258-270.
- Harrison, J. S., Hitt, M. A., Hoskisson, R. E., & Ireland, R. D. (2001), Resource complementarity in business combinations: Extending the logic to organizational alliances. *Journal of management*, 27(6), 679-690.
- Hill, Charles W.L. & Jones, Gareth R. (1998), *Strategic Management An Integrated Approach*, Houghton Mifflin Co.
تعريب: رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد عبد المتعال (٢٠٠١)، دار المريخ للنشر، الرياض.
- Hugos, M. H. (2018). *Essentials of supply chain management*. John Wiley & Sons.
- Huynh, T., Gong, G., & Nguyen, A. (2013). Integrating activity-based costing with economic value added. *Journal of investment and management*, 2(3), 34-40.
- Işoralté, M. (2009). Importance of strategic alliances in company's activity. *Intellectual economics*, 1(5), 39-46.
- Jacobs, F. R., Chase, R. B., & Lummus, R. R. (2014). *Operations and supply chain management*, McGraw-Hill/Irwin, New York.
- Jamali, D., Yianni, M., & Abdallah, H. (2011), Strategic partnerships, social capital and innovation: Accounting for social alliance innovation. *Business Ethics: A European Review*, 20(4), 375-391.
- Kaats, E., & Opheij, W. (2014). *Creating conditions for promising collaboration: Alliances, networks, chains, strategic partnerships*. Heidelberg: Springer.
- Kale, P., Dyer, J., & Singh, H. (2001). Value creation and success in strategic alliances:: alliancing skills and the role of alliance structure and systems. *European Management Journal*, 19(5), 463-471.

- Kaplan, R. S. (1992). In defense of activity-based cost management. *Strategic finance*, 74(5), 58-69.
- Kogler, C., Schimpfhuber, S., Eichberger, C., & Rauch, P. (2021). Benchmarking Procurement Cost Saving Strategies for Wood Supply Chains. *Forests*, 12(8), 1086.
- Lee, J. Y., Jacob, R., & Ulinski, M. (1994). Activity-based costing and Japanese cost management techniques: a comparison. *Advances in Management Accounting*, 3(4), 179-196.
- Mamédio, D., Rocha, C., Szczepanik, D., & Kato, H. (2019). Strategic alliances and dynamic capabilities: A systematic review, *Journal of Strategy and Management*, 12 (1), 83 – 102.
- Mamédio, D., Rocha, C., Szczepanik, D., & Kato, H. (2019). Strategic alliances and dynamic capabilities: A systematic review. *Journal of Strategy and Management*, 12 (1), 83- 102.
- Mislick, G. K., & Nussbaum, D. A. (2015). *Cost estimation: Methods and tools*. John Wiley & Sons.
- Mouseli, A., Barouni, M., Amiresmaili, M., Samiee, S. M., & Vali, L. (2017). Cost-price estimation of clinical laboratory services based on activity-based costing: a case study from a developing country, *Electronic Physician*, 9(4), 4077.
- Musa, S. (2022, September). Strategic Alliances, Innovation Capability, Cost Reduction, Customer Loyalty and Competitive Advantage in B2B Alliances. In *European Conference on Innovation and Entrepreneurship*, 17 (1), 361-369.
- Ong, N. S. (1993). Activity-based cost tables to support wire harness design. *International Journal of Production Economics*, 29(3), 271-289.
- Ong, N. S. (1995). Manufacturing cost estimation for PCB assembly: An activity-based approach, *International Journal of Production Economics*, 38(2-3), 159-172.
- Ostrenga, M. R. (1990). Activities: the focal point of total cost management. *Management Accounting*, 71(8), 42-49.
- Özbayrak, M., Akgün, M., & Türker, A. K. (2004). Activity-based cost estimation in a push/pull advanced manufacturing system. *International journal of production economics*, 87(1), 49-65.
- Paugam, L., Astolfi, P., & Ramond, O. (2015). Accounting for business combinations: Do purchase price allocations matter?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(4), 362-391.
- Qian, L., & Ben-Arieh, D. (2008). Parametric cost estimation based on activity-based costing: A case study for design and development of rotational parts. *International Journal of Production Economics*, 113(2), 805-818.

- Rivenbark, W. C., & Carter, K. L. (2000). Benchmarking and cost accounting: the North Carolina approach. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 12 (1), 125- 137.
- Rose, A. K. (2004). Do we really know that the WTO increases trade?. *American economic review*, 94(1), 98-114.
- Sequeira, S., & Lopes, E. (2015). Simple method proposal for cost estimation from work breakdown structure. *Procedia Computer Science*, 64, 537-544.
- Staub-French, S., Fischer, M., Kunz, J., & Paulson, B. (2003). A generic feature-driven activity-based cost estimation process. *Advanced Engineering Informatics*, 17(1), 23-39.
- Stouthuysen, K., Slabbinck, H., & Roodhooft, F. (2017). Formal controls and alliance performance: The effects of alliance motivation and informal controls, *Management Accounting Research*, 37, 49-63.
- Uddin, M. B., & Akhter, B. (2011). Strategic alliance and competitiveness: theoretical framework, *Researchers World, Journal of Arts Science & Commerce*, 2(1), 43 – 54.
- Uddin, M. B., Fu, Y., & Akhter, B. (2020). Inter-organizational cost management: effects of antecedents and methods in a hybrid relational context. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 35(5), 909 – 923.
- Wang, C. N., Nguyen, X. T., Le, T. D., & Hsueh, M. H. (2018), A partner selection approach for strategic alliance in the global aerospace and defense industry. *Journal of Air Transport Management*, 69, 190-204.
- Wangerin, D. (2019), M&A due diligence, post-acquisition performance, and financial reporting for business combinations. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2344-2378.
- Wangerin, D. (2019). M&A due diligence, post-acquisition performance, and financial reporting for business combinations. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2344-2378.
- Yoon, J., Rosales, C., & Talluri, S. (2018), Inter-firm partnerships–strategic alliances in the pharmaceutical industry. *International Journal of Production Research*, 56(1-2), 862-881.
- Yoshikawa, T., & Tanaka, M. (1993). *Contemporary cost management*. Chapman & Hall.
- Yoshikawa, T., Innes, J., & Mitchell, F. (1990). Cost tables: a foundation of Japanese cost management. *Journal of Cost Management*, 4(3), 30-36.