

سلسلة القيمة كاحد ادوات ادارة
التكلفة الاستراتيجية
بهدف التخفيض

.....

(بحث مستل من أطروحة الدكتوراه "قياس تكاليف دورة حياة المنتج في ظل تحليل سلسلة القيمة وانعكاسه على أرباح الشركة العامة لصناعة الأسمدة -المنطقة الجنوبية")

الدكتورة

سرور

جبار

الأستاذ
المدرس المساعد

منال
مهند هادي صالح

العراق- جامعة بغداد
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

ملخص البحث:

يشهد العالم تغيرات كبيرة و متسارعة في بيئة الاعمال من تنافس كبير و تطورات تكنولوجية متسارعة و كبيرة فضلا عن انفتاح الاسواق و العولمة و تغير طرق الانتاج بالاضافة الى زيادة الاهتمام بمتطلبات الزبائن المتغيرة و السريعة. هذه الامور مجتمعة دفعت الشركات الى البحث عن سبل لادارة التكاليف من خلال تبني استراتيجيات تستطيع من خلالها البقاء و الاستمرار و المنافسة مع التركيز على تحقيق بعدي الجودة و التكلفة و تحقيق رضا الزبون و من اهم هذه الادوات الحديثة هي سلسلة القيمة , اذ من خلال هذه الاستراتيجية يتم تقسيم الانشطة الى أنشطة مضافة و غير مضافة للقيمة على اساسها تقسم التكاليف الى تكاليف مضافة للقيمة و تكاليف غير مضافة للقيمة و التي تيم استبعادها او يتم تحسينها اذا ما كانت الانشطة ضرورية.

Abstract:

The world is witnessing significant and rapid changes in the business environment regarding the increased competition, the rapid technological developments, the opening of markets, globalization, changing in production methods and the increased interest in the changing customer requirements. Thus, companies work hard to manage costs through the adoption of strategies enable them to survive and compete with a focus on achieving dimensions of quality, cost and customer satisfaction. Strategic value chain is regarded one of the most modern strategies in this area. Through this strategy, activities can be divided to the adding and non-value adding activities on the basis of which costs will be divided to the costs of adding value and non-value adding costs which in turn will be removed or improved if the activities are essential.

اولاً: المقدمة :

نتيجة التغيرات المستمرة والسريعة في بيئة التصنيع الحديثة، وما يصاحبها من تقدم تقني هائل في أساليب الإنتاج، وزيادة درجة الآلية في عمليات التصنيع وارتفاع حدة المنافسة المحلية والعالمية وتعدد المنتجات وقصر دورة حياتها وتزايد كم ونوعية القرارات المطلوب اتخاذها من المدراء، ازداد الضغط على ادارة الشركات لتوفير احتياجات الزبائن المتغيرة والسريعة والمحافظة على حصتها السوقية وضرورة البقاء والاستمرار واصبحت نظم التكاليف التقليدية لا تلائم خصائص البيئة الحديثة و لا تقدم المعلومات الملائمة لمتخذ القرار نتيجة لعدم دقة المعلومات التي تقدمها . ونتيجة لذلك زادت أهمية إدارة التكلفة والتحديد الدقيق لتكلفة المنتج وما يتبعها من التسعير السليم والتخطيط الجيد للتكاليف، ويتم تحقيق ذلك من خلال أدوات ومفاهيم مستحدثة في محاسبة التكاليف الاستراتيجية ومن أدواتها مدخل سلسلة القيمة حيث يعمل هذا المدخل على معرفة الأنشطة التي لاتضيف قيمة لتخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج. وقد اتبع الباحث المنهجية التالية:

1. مشكلة البحث: نتيجة للتغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال اصبحت المناهج التقليدية لادارة التكاليف غير فعالة وان هذه النظم اصبحت لا تلبي احتياجات الادارة في عملية اتخاذ القرارات خصوصا فيما يتعلق بمسألة تخفيض التكاليف. وعليه فان المشكلة الرئيسية للبحث تكمن في دراسة وفهم وتحليل اسلوب تحليل سلسلة القيمة في توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات التي تتعلق بتخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة وبما يساهم على تعزيز الميزة التنافسية للشركة في مجال التسعير .
2. هدف البحث: ان البحث يهدف الى بيان المرتكزات المعرفية للادارة الاستراتيجية للتكاليف وتوضيح اهمية ودور سلسلة القيمة باعتبارها احد ادوات التكلفة الاستراتيجية بتخفيض التكاليف مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب وبما يحقق الميزة التنافسية.
3. اهمية البحث: تنطلق اهمية هذا البحث من انه يتناول جانبين مهمين الجانب الاول هو الادارة الاستراتيجية للتكاليف وبيان اهمية دورها في ادارة التكاليف اما الجانب الاخر فهو مسألة تخفيض التكاليف والمنهج الملائم لتخفيض لتكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة والمتمثل بسلسلة القيمة .

ثانياً : مفهوم ادارة التكلفة :-

يعتبر مفهوم ادارة التكلفة مفهوم حديث نسبيا وظهر نتيجة التطورات الحاصلة في البيئة الصناعية الحديثة, ونتيجة لزيادة حدة المنافسة بين الشركات حيث حرصت كل شركة على تصميم نظامها الخاص لإدارة الكلف. (Cooper, 1996:26). ويستخدم مصطلح ادارة الكلفة لوصف المناهج والانشطة المستخدمة من قبل الادارة حول كيفية استخدام الموارد التي تزيد القيمة للزبون وتحقق اهداف الشركة. (Horngren, et. al., 2012: 4).

عرف Drury ادارة التكلفة بانها " الجهود المبذولة من قبل الادارة والتي تهدف الى خفض التكاليف وتعزيز رضا الزبون" (Drury,2001:455). اما Hlilton فقد اشار بان ادارة التكلفة هي مهمة للمنظمة وهي اكثر من كونها اداة للقياس والتقرير عن كلفة المنتج فهي فلسفة وموقف ومجموعة تقنيات. فهي فلسفة للتحسين المستمر كونها تشجع فكرة ايجاد الطرق بصورة مستمرة لمساعدة المنظمات باتخاذ قرارات صحيحة تؤدي لخلق قيمة للزبون باقل تكلفة . وهي موقف وذلك لان كل كلف المنتجات والخدمات ناتجة عملية اتخاذ قرارات ادارية مستمرة تهدف الى التحسين والتطوير وتخفيض التكاليف. وهي مجموعة تقنيات كونها تمثل عددا من التقنيات يمكن استخدامها بصورة منفردة لدعم قرارات معينة او سوية لدعم الادارة الشاملة للمنظمة. (Hlilton, 2003:7-8).

وان معلومات ادارة التكلفة تشمل معلومات مالية حول الكلف والايرادات ومعلومات غير مالية حول الاحتفاظ بالزبون و حول الانتاجية والجودة ,وعوامل النجاح الاساسية للوحدة الاقتصادية.اذ ان الاعتماد على المعلومات المالية فقط تكون غير كافية ومضللة بسبب تركيزها على المدى القصير , بينما لاغراض التفوق التنافسي فالشركات تحتاج الى التركيز على العوامل الطويلة الامد اي التركيز على المنتج او تطوير التصنيع وتحسين جودة المنتج .وكسب رضا وقناعة الزبون اذا ن التركيز على المعلومات المالية فقط قد يقود الى التأكيد على خفض التكاليف (الكلفة كمقياس مالي) بينما يتم اهمال او تقليل اهمية معايير الجودة(مقياس غير مالي). (Blocher,et al., 2010:3) ان انجاز عمل ادارة التكلفة يمر باربعة مراحل هي كما يلي: (Ostrenge, 1995: 31-41)

المرحلة الاولى: يتم فيها تحديد ودراسة أنشطة وفعاليات الوحدة الاقتصادية وتحليل قيمة العملية والذي يمثل اسلوباً لخفض الكلف عن طريق تحديد: الموارد المستهلكة بالعملية، المسببات

الرئيسية للكلفة. ويتم فيها التركيز على تحديد ووصف الانشطة وتحليلها لكل عملية وتحديد الكلف وموجهاتها ومعرفة سلوكها من خلال مقاييس الاداء لبيان اثر التغيرات على الانشطة والموارد.

المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد تكاليف العملية على اساس الانشطة، من خلال تحديد الموارد وربطها بالأنشطة اعتماداً على معدلات الاستهلاك، ومن ثم ربط هذه الانشطة بأهداف الكلفة النهائية وذلك عن طريق معرفة العلاقة السببية بين موجهات الكلفة والانشطة.

ومن المرحلة الاولى والمرحلة الثانية يمكن تكوين اطار لمحاسبة المسؤولية يحقق المنافع الكاملة من فهم اختلافات مصادر الكلف (الموجهات ومصادر الطلب) ومجالات استهداف الكلف (موارد الانشطة المستنفذة)، وهذا ما يضع محاسبة المسؤولية عند المستوى الصحيح من الرقابة في سلسلة القيمة. وتكتمل المرحلة الثانية بالتكامل مع ادارة الاستثمارات، اذ ان ربط هذه الادارة بمراكز المسؤولية من خلال وضع مقاييس الاداء المبنية على اساس التحسين المستمر في انجاز العمليات، يعتبر اساساً سليماً وفعالاً لتوجيه استخدام الموارد.

المرحلة الثالثة: يتم تحديد تكاليف العمليات وتكاليف المنتجات، وعليه فان الجهود المبذولة لخفض التكاليف التي تم انجازها في المرحلة الثانية سوف تتضح نتائجها في كلف العمليات وكلف المنتجات وسيتم هنا تقديم صورة واضحة وحقيقية عن الكلف الكلية اذ ان استعمال المؤشرات والنتائج لتحليل العمليات وتحديد التكاليف على اساس الانشطة يمكن تحديد كلف المنتجات بشكل اكثر دقة وموضوعية.

المرحلة الرابعة: يتم فيها تكامل المعلومات المالية واستخدام المعلومات المتحصل عليها من تحليل وادارة الانشطة لغرض اعداد التقارير المالية والادارية.

ثالثاً : مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف:-

ان اصل كلمة الاستراتيجية (Strategy) مشتقة من الكلمتين الاغريقيتين (Strates) وتعني الجيش و (Agein) وتعني القيادة اي ان الاستراتيجية تعني قيادة الجيش (الشعباني والحديدي, 2010: 69) . ومن الناحية اللغوية عرفت الاستراتيجية " بانها علم او فن الحرب ووضع الخطط والعمليات الحربية" (البعلبكي , 2004: 914) . الا ان الاهتمام بالاستراتيجية خارج اطار الحروب لم يظهر الا خلال الاربعين سنة الماضية (من القرن العشرين) , فقد اولى رجال الاعمال والباحثين هذا المفهوم اهتمامهم المتزايد, ابتداء من خمسينيات القرن العشرين اذ استحدثت في تلك الفترة مفهوم التخطيط الاستراتيجي ومن ثم مفهوم الادارة الاستراتيجية وعلى اثر ذلك اكتشف اسلوب جديد في الادارة عرف بالاستراتيجية.(القطامين, 1996: 12). وتعرف الاستراتيجية " بانها وصف لما يمكن ان تقوم به المنظمة لمقابلة قدراتها الذاتية مع الفرص المؤتية في السوق لغرض انجاز اهدافها" (Horngren, et. al, 2012:467).

تعد الادارة الاستراتيجية للتكاليف احد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الاستراتيجي الذي يقدم المعلومات التي تساعد الادارة على تحقيق زيادة الارباح وتدعيم المركز التنافسي في الاجل الطويل للوحدات الاقتصادية وكذلك المعلومات التي تحتاجها الادارة في اتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع الزبائن وكسب رضاهم بجانب خفض التكاليف في ذات الوقت, ويضم مدخل ادارة التكاليف الاستراتيجية مجموعة من الادوات التي قد يستخدم احداها منفردا لدعم قرار محدد او قد يستخدم معا لدعم العملية الادارية ككل للوحدة الاقتصادية عند تخطيط ورقابة تكاليف الانشطة المرتبطة بتحقيق الارباح في الاجل القصير.(زعر, 2013: 40)

ان الادارة الاستراتيجية الفعالة تكون حاسمة في نجاح الوحدة، فالضغوط المتزايدة للمنافسة العالمية والابتكارات والتكنولوجيا والتغيرات في العمليات التشغيلية جعلت من ادارة الكلفة ذات أهمية كبيرة، وهذا حتم بالمحاسبة الادارية الى التفكير التنافسي من خلال استراتيجية قائمة على التفكير

طويل الاجل والتي ينبغي ان تتكامل مع باقي الاستراتيجيات، ان هذا التفكير التنافسي يتصف بكونه: (Blocher, et.al.,2002, P.P 5-6).

1- يقوم على احداث تغييرات ضرورية في تصميم المنتجات والعمليات الانتاجية تلبى الطلب المتوقع للزبون.

2- ان يكون مرناً، بمعنى ان يسمح بأجراء تغييرات حاسمة لنجاح الوحدة.

3- ان يكون سريعاً مع الاخذ في الاعتبار ان النجاح الذي تستهدفه الوحدة ليس النجاح قصير الاجل وانما الطويل الاجل المبني على التفكير الاستراتيجي الشامل والمتكامل.

وتعرف ادارة التكاليف الاستراتيجية " بانها تطبيق لأساليب ادارة التكلفة بهدف تحسين الموقف التنافسي للشركة وخفض التكاليف" (Cooper & Slagmulder,1998:14). كما وعرفت " بانها ما تقوم به الادارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمنشأة وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف خفضها (دون المساس بالجودة) واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمنشأة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط اكبر من رضا العملاء" (المحمود ورزق, 2005: 213). كما وعرفها Hiltion " بانها التميز الكامل لأهمية العلاقات الكفوية بين الأنشطة في سلسلة القيمة وعملية ادارة هذه العلاقات الكفوية لصالح المنشأة" (Hilton,2008:24). كما ووصفت " بانها فلسفة الوحدة الاقتصادية في بيئة التصنيع الحديثة نحو توجيه مواردها وامكانياتها المادية والمعرفية للأنشطة المضيفة للقيمة من خلال استخدام اساليب وتقنيات محاسبية وادارية فعالة في المجالات التي تمثل فرص جوهرية لتخفيض التكاليف وتحسين مستوى جودة المنتجات لتحقيق ميزات تنافسية فريدة وقوية تعزز بها المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وتحقق لها عوائد مستهدفة مستقبلية". (السامرائي واخرون,2012: 7) ان ادارة التكلفة الاستراتيجية تعتمد على مفهومين مهمين هما العمليات وموجهات الكلفة، وان العديد من الوحدات الاقتصادية قد طبقت الاساليب التي تعتمد على الأنشطة لإعادة التنظيم وهندسة العمليات، الا ان دور موجهات الكلفة لم تستخدم بشكل كامل لحد الان. حيث ان النظر اليه من خلال الهدف الابعد للنشاط يعطي فهما عميق للقوى المحركة للكلفة والقدرة على تحليل التعارض والتوافق بين الاهداف التشغيلية والاستراتيجية. (Wong, 1996:30)

لذلك فان ادارة الكلفة الاستراتيجية اهتمت بتحقيق ودعم الميزة التنافسية والمالية وللأمد القصير والطويل وهذا يتحقق من خلال: (النعيبي, 2007: 40)

- 1- تحسن ادارة الكلفة الاداء المالي والموازنة بين الأسبقيات القصيرة والطويلة الاجل من خلال تقنية بطاقة الاداء المتوازنة .
 - 2- اجراء مبادلات ومقابلات واضحة ومستمرة بين الكلف والقيمة المضافة من خلال تحليل مكونات الكلفة والقيمة المضافة.
 - 3- ان الاولوية هي للأفناق الاستراتيجية لغرض تحقيق الاهداف الاستراتيجية.
 - 4- تحديد وفهم وادارة موجهاً الكلفة المالية وغير المالية.
- وان لمعلومات ادارة التكاليف الاستراتيجية اهمية بالغة ويأتي ذلك من خلال الاتي:
- 1- المساعدة في تخصيص الموارد للاستخدامات البديلة وزيادة الكفاءة والفاعلية عن طريق الاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية التي توضح نتائج تنفيذ الخطط الاستراتيجية (Wong, 1996: 3).
 - 2- بيان مدى الاستجابة لتغيرات بيئية الاعمال السابق الاشارة اليها والتي اصبحت تشكل تحديات وضغوطات مستمرة على الوحدة الاقتصادية (Blocher, et.al., 2010:10).
 - 3- دعم وحماية الميزة التنافسية للوحدة من خلال التفكير الاستراتيجي الذي يحقق القدرة على الرؤية المتكاملة لجميع جوانب الوحدة وذلك باستخدام التحليل الاستراتيجي. (سلمان, 2003: 31)
 - 4- بيان وتوضيح مدى تحقيق الاهداف الاستراتيجية للوحدة وهذا يتم من خلال الاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية في قياس مدى تحقيق الوحدة لأهدافها الاستراتيجية. (سلمان, 2003: 31)
 - 5- ان المعلومات المالية وغير المالية التي يوفرها نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية اصبحت اليوم بمثابة الوقود الذي يحمل الشركة الصناعية الحديثة على الحركة في بيئة صناعية تنافسية شديدة التغيير, وفي حالة عدم توفر تدفق منتظم لهذه المعلومات فان الشركة لا تستطيع الصمود امام تحديات بيئة التصنيع الجديدة ومتغيرات قوى المنافسة المتعاضمة وبالتالي فشلها في تحقيق اي من اهدافها التشغيلية والاستراتيجية. (السامرائي واخرون, 2012: 12).
 - 6- ان دور نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة قد اصبحت فعالاً من خلال استجابته المتسارعة لكل نتائج التغيير المتولدة عن هذه البيئة, فقد مكنت الوسائل والادوات والتقنيات الحديثة من ادارة التكلفة بكفاءة وفاعلية عاليتين وتحقيق تدفق منتظم للمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية لاستخدامها في القياس والتحليل والرقابة وتقييم الاداء الاستراتيجي. (السامرائي واخرون, 2012: 12).

رابعاً : مفهوم سلسلة القيمة :-

عرفت سلسلة القيمة " بانها مجموعة مترابطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق المنتجات

والخدمات من استخدام المواد الاولية ولغاية تسليم المنتج الى المستهلك النهائي" (Porter,1985: 37). كما وعرفت " بانها تتابع وتعاقب وظائف المنشأة والتي من خلالها تضاف القيمة لمنتجات او خدمات الشركة" .(Horngren et. al., 2012:6). وبنفس السياق وصفها هيكس "بانها تسلسل وظائف الاعمال على وفق المنافع التي تضاف الى المنتجات او الخدمات وفي كل نشاط من انشطتها" (هيكس,1998: 102). كما ووضحت " بانها مجموعة من الانشطة اللازمة لتصميم وتطوير ونتاج وتسويق ونقل المنتجات والخدمات فضلا عن توفير خدمات الدعم للزبائن" (Rich et. al., 2010: 709).

كما واعطى Ansari تعريف لسلسلة القيمة يشير الى "انها تفاعل عدة اطراف المجهز واقسام المنظمة والموزع وجميع تلك الاطراف تضيف قيمة في عدة اطوار لعمليات سلسلة القيمة " (الموسوي, 2006: 20). وبناء على التعاريف السابقة يمكن ان نعرف سلسلة القيمة بانها " منهج لتحليل ودراسة الانشطة المترابطة التي تمارسها الشركة -ابتداء من نشاط البحث والتطوير ونشاط تصميم المنتج والعمليات ونشاط الانتاج ونشاط التسويق ونشاط التوزيع ونشاط خدمة العملاء- والتي تضيف قيمة للمنتج وكيف تتفاعل هذه الانشطة مع بعضها البعض والروابط بين هذه الانشطة وبما يساعد على زيادة قيمة الزبون وخلق قيمة اكبر للشركة مما يؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية. تصف سلسلة القيمة المجموعة الكاملة من النشاطات المطلوبة لتصنيع المنتج أو الخدمة، مروراً بالمرحل المختلفة التي تتضمن تحويل المدخلات المادية ولغاية التسليم للمستهلكين. وان سلسلة القيمة تعتبر اداة مهمة للتحليل الاستراتيجي تستخدمها ادارة الشركات وذلك لتشخيص مجالات زيادة المنفعة او القيمة بالنسبة الى الزبائن وتخفيض كلف المنتجات خلال دورة حياتها من اجل الحصول على فهم افضل للشركة وروابطها مع تجهيزها وزبائنها . وهذا المدخل يركز على المنفعة او القيمة التي يقدمها كل منتج من منتجات الشركة الى زبائنها بما يلبي رغباتهم وزيادة منفعتهم من تلك المنتجات لضمان ولائهم وللمحافظة على حصة سوقية مرضية (Blocher et. al., 2010:38).

ان سلسلة القيمة تساعد على تشخيص وتحليل العوامل المسببة للكلف المنكبدة في الوظائف الرئيسية للشركة والانشطة الفرعية المكونة لها والعمليات داخل كل نشاط لتحديد مدى مساهمة كل عملية في ما تضيفه من قيمة الى المستهلك وما يمكن تخفيضه من التكاليف ذات العلاقة وان هذه العملية تعد

خطوة حاسمة في تطوير استراتيجيات الشركة في تشخيص الفرص من اجل خفض التكاليف وتقديم خدمة تنافسية الى الزبون.(مصاروة و الخفاجي,2013: 331)

وتعتبر سلسلة القيمة احد الأدوات الاستراتيجية التي تساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في المنظمة . ليس فقط عن طريق التحليل الداخلي لمعرفة الأنشطة التي يمكن إنجازها بشكل افضل من المنافسين ، بل قد يتعدى الأمر إلى تحليل سلاسل القيمة لدى المنافسين أنفسهم ، مما يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة في تسليم عروض القيمة التي تجتذب أو تستبقي المستهلكين في القطاعات السوقية المستهدفة (السبوع ، 2000 : 38)

وتتكون سلسلة القيمة من ستة وظائف رئيسية هي كالآتي:(Horngren et. al., 2012:6)

1- البحث والتطوير : وتتمثل هذه الوظيفة في توليد وتجربة الافكار المرتبطة بمنتجات او خدمات اوعمليات جديدة.

2- تصميم المنتجات : وتتعلق هذه الوظيفة بالتخطيط التفصيلي وهندسة المنتجات والخدمات او العمليات.

3- الانتاج : وتهتم هذه الوظيفة بالحصول على الموارد وتنسيقها وتجميعها لانتاج المنتج او تادية الخدمة.

4- التسويق: وتتمثل هذه الوظيفة في ترويج وبيع المنتجات او الخدمات للعملاء .

5- التوزيع : وتهتم هذه الوظيفة بتسليم المنتجات او الخدمات للعملاء.

6- خدمات الزبائن : وتركز هذه الوظيفة على توفير الدعم للزبائن بعد عملية البيع

اي أنه كل وظيفة من الوظائف السابقة تقدم قيمة للسلعة أو الخدمة حتى نحصل في النهاية على القيمة الاجمالية للسلع أو الخدمات التي قدمتها جميع الوظائف. وأن هذه الوظائف تكون متعاقبة أي يتم طرح فكره متعلقة بالسلع أو الخدمات وإختبارها من خلال قسم البحوث والتطوير، ثم يأتي قسم التصميم ليصمم هذه السلعة أو الخدمة من خلال التصميم الهندسي، وتصميم العمليات اللازمة لإنتاج هذه السلعة أو الخدمة، ثم يأتي دور الإنتاج ليقوم بالحصول على الموارد اللازمة للإنتاج ثم تنفيذ العملية الإنتاجية في ضوء التصميم الموضوع، ثم يأتي دور التسويق،

وبعدها يأتي دور التوزيع لتوصيل السلع والخدمات للعملاء، وأخيراً يأتي دور خدمة العملاء وهي الخدمات المقدمة للعملاء.

ومن ثم فان سلسلة القيمة تعرض الكيفية التي يتحرك بها المنتج ابتداء من مرحلة التفكير بتصنيع منتج معين ومن ثم مرحلة الحصول على المواد الاولية الى مرحلة استخدام المستهلك للمنتج. لذلك يتم تقسيم المنظمة الى مجموعة من الانشطة الفرعية وكل جزء من أنشطة سلسلة القيمة يساهم بتحقيق القيمة الكلية المقدمة الى الزبون وكذلك يساهم بتحقيق جزء من الارباح الكلية للمنظمة. ويشير Dekker الى انه يمكن تمييز اربع علاقات متنوعة داخل سلسلة القيمة وهي العلاقات مع الزبائن والعلاقات مع الموردين والعلاقات بين أنشطة سلسلة القيمة والعلاقات بين سلاسل القيمة داخل الشركة. (Dekker, 2003:4). ولا يمكن تجاهل العلاقة مع الزبائن لما لها من اثر بالغ , حيث يمكن استغلال هذه العلاقة لتحقيق ميزة تنافسية وذلك عن طريق الاهتمام بتكاليف استخدام المنتج بعد شراء الزبون لمنتجات الشركة وهذا يؤدي الى خلق ميزة تنافسية لمنتجات الشركة بتميزها بان تكاليف تشغيلها واستخدامها اقل من غيرها. .وكذلك الامر بالنسبة الى العلاقة مع الموردين يمكن استغلال هذه العلاقات بشكل كفوء وبما يؤدي الى تخفيض التكاليف, وذلك عن طريق استقرار الشركة على جدول الانتاج وتقديمه الى الموردين كي يتمكنوا من جدولة الانتاج لديهم وتحقيق وفورات في التكاليف. كما يمكن استخدام الروابط بين أنشطة سلسلة القيمة يساعد في تخفيض التكاليف عن طريق استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الى تخفيض التكاليف الخاصة بتلك الأنشطة. اما فيما يتعلق باستغلال العلاقات بين سلاسل القيمة داخل الشركة فان تجزئة الشركة الى عدد من سلاسل القيمة يمكن من استغلال الفرص الممكنة لتحقيق ارباح لم يكن من الممكن تحقيقها دون استخدام اسلوب سلاسل القيمة.

ويتوقف نجاح الشركة على قدرتها على خلق القيمة للزبون فيما تقدمه له من منتجات تشبع رغباته وتحقق طموحه.وتسلك الشركات في ذلك طريقين الاول هو ادارة الجودة الشاملة وتحليل سلسلة القيمة, فإدارة الجودة الشاملة هي فلسفة ادارية تقوم على التحسين المستمر للجودة والخفض المستمر للتكلفة, ومن الامور المهمة الجوهرية لتحقيق القيمة الافضل للزبون هو ادارة سلسلة القيمة بطريقة علمية ومدروسة وذلك لغرض تصميم وتطوير وانتاج وتسويق وتسليم المنتج للزبون (فودة,2003: 334).

خامساً : تحليل سلسلة القيمة :-

ويقصد بتحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis) " هو طريقة منهجية لتصنيف الأنشطة الوظيفية في المنظمة التي تصيفقيمة او تكلفة في المنظمة" (Odhiambo,2010:10). وقد ظهر اسلوب تحليل سلسلة القيمة نتيجة التحول في الفكر الاداري من التحليل التقليدي للتكاليف الى التحول الاستراتيجي للتكاليف. ويحتل مفهوم سلاسل القيمة في الوقت الحاضر موقعا متميزا بين الادوات التي تستند اليها الشركات لأغراض التحليل الاستراتيجي المتمثلة في تحقيق خفض تكاليفي من جهة وتحقيق ميزة تنافسية من جهة اخرى.(حسن,2011: 23).

اذ ان استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة يوفر معلومات عن تكاليف الأنشطة مما يؤدي الى اكتساب ميزة تنافسية للشركة في السوق التنافسي مقارنة بأقرانها . فاذا استطاعت الشركة التخلص من الأنشطة التي لا تصيف قيمة حينئذ بإمكانها خفض التكاليف دون ان تنخفض قيمة المنتج، وانخفاض التكاليف يقود الى تخفيض سعر بيع المنتج المقدم الى الزبون كنتيجة منطقية لخفض التكاليف وبالتالي يحقق ذلك للشركة ميزة تنافسية تتمثل بالتكلفة المنخفضة مقارنة ببقية المنافسين.(باسيلي, 2007: 27).

هذا وتلعب ادارة التكلفة الاستراتيجية دور مهما ومؤثرا خلال سلسلة القيمة للشركة من خلال توفيرها معلومات تحليلية عن الأنشطة (التي تصيف قيمة والأنشطة التي لا تصيف قيمة) وسلسلة التجهيز (المدخلات والاسعار) ومعلومات التغذية الراجعة من الزبائن (للاستفادة منها في تطوير التصميم والانتاج والخدمات) لغرض تحسين الاداء وزيادة الجودة وتخفيض التكاليف لتلك الأنشطة.(السامرائي واخرون,2012: 53).

ان استخدام تحليل سلسلة القيمة لإدارة التكاليف الاستراتيجية يمكن أن تساعد الشركة لتقييم وتحسين موقعها الاستراتيجي من خلال ما يلي: (El Kelety,2006:145)

- 1- تحسين الجودة من خلال توفير فهم افضل لمتطلبات الزبائن.
- 2- توفير وسيلة لتقييم الموقف التنافسي للتكاليف وبالتالي تحسين الموقع الاستراتيجي.
- 3- تخفيض الوقت عندما يكون هنالك قدر كبير من الترابط في الأنشطة داخل سلسلة القيمة.
- 4- تخفيض التكاليف من خلال تركيز الاهتمام على المجالات التي تحتاج إلى تخفيض التكاليف وإعادة تشكيل سلسلة القيمة.

وتتضح اهمية تحليل سلسلة القيمة من خلال ما يلي: (الذهبي ,2001: 94-95)

- 1- انها تمثل احد ادوات الاساسية للتحليل الاستراتيجي والذي يساعد على انجاز استراتيجيات الوحدة

من خلال ما يلي:

1- تخفيض التكاليف الذي يتم انجازه عن طريق التحليل النظامي لكلف وإيرادات وموجودات كل وحدة ، ومقارنة سلسلة قيمة الوحدة مع سلاسل القيمة لواحدة أو أكثر من الوحدات المنافسة وهذا يساعد في تحديد المهام المطلوبة لأداء أنشطة سلسلة القيمة بشكل أفضل من منافسيه.

ب- التميز في المنتجات والخدمات المقدمة والتي يعدها الزبون ذات قيمة وعن طريق هندسة القيمة وعن طريق استعمال خفض التكاليف.

ج- الاستعمال الفاعل والكفاء للموجودات وتحقيق المرونة الإنتاجية بالإضافة لتحسين المقدرة الكلية للوحدة في خلق وزيادة القيمة.

2- يعد احد الادوات الكفوة والفعالة في التحديد الشامل لكلف وإيرادات الانشطة وبالشكل الذي يغطي كامل دورة حياة المنتج.

3- يقدم صورة واضحة عن تدفق الانشطة في الوحدة ، وذلك لشموليته على جميع الانشطة الرئيسية والمساعدة وبما يسهم في بيان كيفية ومدى مساهمة هذه الانشطة في خلق القيمة للمنتج النهائي.

وتعد عمليات تحليل سلسلة القيمة خطوة اولية لتحليل قيمة الانشطة والذي بموجبه يتم تصنيف الانشطة الى نوعين هما : (Horngren,et.al., 2012:442)

1- **الانشطة التي تضيف قيمة** : وهي تلك الانشطة التي يدرك الزبائن انها تضيف قيمة او منفعة للمنتجات التي يشترونها وتحقق اشباع لديهم.

2- **الانشطة التي لا تضيف قيمة** : وهي تلك الانشطة التي يترتب على الغائها تخفيض التكاليف دون ان يترتب على ذلك تخفيض قيمة المنتجات المقدمة للزبائن. ومن هذه الانشطة الانتظار حيث يؤدي الى تعطيل العاملين, المخزون الزائد عن الحاجة, النقل والمناولة غير الضرورية للمكائن والمعدات, معالجة العيوب والتي تتطلب اعادة العمل لتصحيح الاخطاء. وهذه الانشطة اما ان تكون غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها او انها ضرورية لكنها غير كفوة وقابلة للتحسين.

ويرتبط بهذه الانشطة تكاليف , وهي على نوعين . النوع الاول وهي التكاليف التي تضيف قيمة وهي تلك التكاليف التي يقتنع المستهلكون ان انفاقها سوف يؤدي الى اضافة قيمة للمنتج, وهي تكون من وجهة نظر المستهلكون وادارة الشركة. اما النوع الثاني فهي التكاليف التي لا تضيف قيمة

وهي تلك التكاليف التي تقتنع الادارة بان انفاقها لا يؤدي الى اضافة قيمة للمنتج ان لتحليل الانشطة اثر كبير على خفض التكاليف. وهو ما ينبع اساسا من التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة الى المنتج وفي نفس الوقت تعمل على زيادة مستوى جودة السلع وتخفيض الزمن اللازم للإنتاج والتسليم. (الجبالي, 1998: 19).

وان مفهوم تحليل القيمة متم لسلسلة القيمة ويعمل على التعرف على انواق واحتياجات الزبائن والمستهلكين مع مراعاة تحسين القيمة بهدف ترشيد التكاليف من خلال الاستخدام الافضل للموارد المتاحة ويعمل على استبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة ومنع التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل دورة حياة المنتج عن طريق دراسة العلاقة بين الوظائف والانشطة والكلفة على اساس تنظيم الاساليب الفنية لإنجاز الوظيفة المطلوبة باقل كلفة ممكنة. (البالكى, 2008: 174). وتبدء عملية تحليل القيمة قبل البدء بمرحل الإنتاج بهدف تحديد الانشطة التي تضيف قيمة للمنتج وتلك التي لا تضيف قيمة للمنتج ومن ثم العمل على التخلص من تلك الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج . (الجبالي, 1998: 29) . وان تحليل سلسلة القيمة يهدف الى ما يلي : (ذواوي, 2009: 214)

- 1- تقييم مساهمة الانشطة الداخلية في تحقيق القيمة النهائية التي تولدها الشركة.
- 2- تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف بتحليلي العمليات الداخلية للشركة.
- 3- تحديد مجموعة الانشطة التي يمكن ان تكون مصدر حاليا او محتملا لمزايا تنافسية.
- 4- تقييم البعد التنافسي للشركة.
- 5- توفير امكانية اكبر لتحسين ربحية الشركة بتحليل العلاقة مع الموردين, العلاقات مع العملاء , العلاقات الداخلية بين خلايا القيمة .

وتتميز تقنية تحليل سلسلة القيمة بالخصائص التالية: (عطوي, 2008: 67)

- 1- **طريقة علمية:** المعرفة في القياس الكمي لعناصر تكلفة المنتج للقيام بحساب عناصر قيمته, والاستعانة بأرقام لتقدير الجودة الاقتصادية للمنتج التي تساعد متخذ القرار على

اتخاذ القرار الصحيح.

2- **موجهة نحو الوظيفة:** اي تقوم على التحليل الوظيفي للمنتج بتحديد وظائفه وتقييمها, حيث يعرف المنتج بمجموعة الوظائف التي يؤديها بدلا من هيكلته.

3- **تهدف الى تحسين قيمة المنتج:** تقدر قيمة المنتج وفقا للفرق بين ما يعنيه المنتج للمستهلك والسعر الذي يدفعه مقابل حصوله على ذلك المنتج, وبالتالي فان الشركة تهدف الى زيادة هذا الفرق او تحسين النسبة بين ما يعنيه المنتج وتكلفته بالنسبة الى المستهلك.

4- **ايجاد علاقات بين عناصر قيمة المنتج وعناصر تكلفته:** من خلال توفير معلومات عن رغبات واحتياجات المستهلكين, ورفع عناصر هذه القيمة بحيث لا يؤدي ذلك الى ارتفاع تكلفة المنتج او انخفاض بتكلفته.

5- **توفير الوظيفة المطلوبة باقل تكلفة:** اي حصول الزبون على المنتج باقل سعر مقارنة باسعار بقية المنتجين.

ويجب التفرقة بين تحليل القيمة المضافة وتحليل سلسلة القيمة (القيمة المضافة هي الفرق ما بين الإيرادات الإجمالية وبين إجمالي ما دفع من مستلزمات الإنتاج اللازمة للعملية الإنتاجية). ان استخدام تحليل القيمة المضافة يكون مضلل. اذ تعمل المحاسبة الادارية التقليدية على تعظيم هذه القيمة في ظل افتراض اساسي بان هذا التحليل هو الاسلوب الامثل الممكن ان يؤثر على ارباح الوحدة الاقتصادية. بينما يرى مؤيدي تحليل سلسلة القيمة افضليته مقارنة بمفهوم القيمة المضافة اذ يتصف تحليل القيمة المضافة بالبداية المتأخرة, حيث يبدأ تحليل التكاليف بنقطة المشتريات, ويهمل كل الفرص الخاصة باكتشاف علاقة ارتباط مع موردي الوحدة الاقتصادية. حيث انه يجب التعرف على علاقات الارتباط بين الوحدة الاقتصادية والموردين وحسن ادارة هذه العلاقة لأثارها المربحة للطرفين. (Institute of Management Accounting, 1996: 29).

كما ان تحليل القيمة المضافة ينتهي مبكرا حيث يعتبر نقطة البيع هي اخر المطاف في تحليل التكاليف, ومن ثم تضيع كل الفرص المتاحة لاستغلال العلاقة بين الشركة والزبائن , وقد تلجا بعض الشركات الى تقليل التكلفة او زيادة القيمة المقدمة الى الزبائن عن الاستثمار جزئيا في أنشطة ما قبل الانتاج مثل أنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتج , في حين نجد ان شركات

أخرى يمكنها ان تتنافس بالتركيز على أنشطة ما بعد الانتاج مثل خدمة الزبائن. (El Kelety, 2006:128)

بالإضافة الى ذلك فانه يتم النظر الى جميع العمليات الداخلية باعتبارها وحدة واحدة لإنتاج القيمة وفق الى مفهوم القيمة المضافة, ويترتب على ذلك المنهج قصور في قدرة هذا الاسلوب عن الكشف عن فعالية كل نشاط من الأنشطة الداخلية بمفرده على الاضافة الى القيمة. وبالتالي يكون بعيد عن ادراك القرارات العلاجية. وعلى العكس يتطلب مفهوم سلسلة القيمة تقسيم عمليات الشركة الداخلية الى مجموعة من الأنشطة المسؤولة عن الإضافة الى القيمة ليصبح بالإمكان تقييم قدرة كل نشاط على تحقيق هدفه بمعزل عن الأنشطة الأخرى.

كما وان نتائج تحليلات النماذج المرتكزة على مفهوم القيمة المضافة لظواهر السوق تأتيمتأخرة مما يؤخر رد فعل ادارة منظمة الاعمال على تلك النتائج. حيث ان تلك المناهج تحسب تكلفة المنتج المتوقع تقديمه ثم يضاف اليها هامش ربح معين من اجل تحديد مساهمة المنتج في تحقيق العائد المستهدف على الاستثمار, في حين ان التحليل الستراتيجي يبدأ من سوق المنتج عبر تحديد السعر المستهدف وبالتالي التكلفة المستهدفة وتكون هذه التكلفة مؤشر يهتدى به وبعد تجاوزه من المحظورات مع تجنب الشروع في تصنيع المنتج في حال العجز عن الوصول اليها مما يمنح المنظمة تصورات افضل قبل الدخول الى بيئة تصنيع المنتج. (الصغار, 2009: 20-21)

كما وان المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الادارية التقليدي بما في ذلك محاسبة التكاليف لا تصلح لتحليل سلسلة القيمة . وعموماً، تركز المحاسبة الإدارية التقليدية على المعلومات الداخلية (المتعلقة بالأنشطة الداخلية). وغالبا ما يكون التركيز على تكاليف التصنيع. في حين ان سلسلة القيمة تركز على العمليات الداخلية للشركة والعلاقات الترابطية المنسقة بين تلك العمليات والفعاليات الداخلية ومع المجهزين والزبائن. (Jiambalvo, 2004:12).

سادساً : أساليب تحليل سلسلة القيمة :-

هنالك اسلوبان لتحليل سلسلة القيمة, حيث يعتمد طول سلسلة القيمة او قصرها وانواع الأنشطة التي تحتويها وفقاً لوجهة نظر من يحدد القيمة التي يحققها ذلك النشاط . الاسلوب الاول هو تحليل

سلسلة القيمة الداخلية للشركة والاسلوب الثاني هو تحليل سلسلة قيمة الصناعة. (ElIoumi,2004:67) وكالاتي :

الاسلوب الاول - تحليل سلسلة القيمة الداخلية :-
سلسلة القيمة الداخلية هي عبارة عن الانشطة الاولية والمساندة التي تنفذ داخليا وتضيف قيمة للمنتجات. ويعتبر نموذج Porter لسلسلة القيمة تقنية لتحليل الانشطة الداخلية لسلسلة القيمة والتي تتمثل بالأنشطة الرئيسية والانشطة الداعمة في المنظمة وذلك بهدف تحليل المصدر الداخلي للميزة التنافسية ومن ثم تحديد عناصر القوة والضعف الداخلية الموجودة حاليا او المحتملة. وتعتبر المنظمة من منظور سلسلة القيمة عبارة عن سلسلة من الانشطة التي تضيف قيمة للمنتجات. وان تحليل قيمة كل نشاط يتطلب ايضا فهم وتحليل تكلفتها ومتابعة التكلفة وتحديد مصادرها وذلك لارتباط هذا التحليل بقياس المخرجات . وتحقق الشركات ارباح عندما تكون قيمة المخرجات وهي حصيلة القيمة المضافة من نشاط اكبر من التكاليف التي تحملتها الشركة لقاء جميع انشطة سلسلة القيمة. وتتكون الانشطة الرئيسية من الانشطة الفرعية التالية : (Romney & Stinbart,2009:45)

- 1- **الدعم الداخلي:** وتتكون من أنشطة تسلّم وتخزين وتوزيع المواد التي تستخدمها الشركة لإنتاج الخدمات والمنتجات التي تبيعها.
- 2- **العمليات:** وهي الأنشطة التي تحول المدخلات إلى منتجات وخدمات جاهزة.
- 3- **الدعم الخارجي:** وهي أنشطة توزيع المنتجات والخدمات الجاهزة للعملاء.
- 4- **التسويق والمبيعات:** وهي الأنشطة التي تساعد الزبائن على شراء منتجات وخدمات الشركة.
- 5- **الخدمات:** وهي الأنشطة التي تقدم دعم ما بعد البيع للعملاء .

اما أنشطة الدعم فتقسم إلى أربع فئات كالاتي: (Romney & Stinbart,2009:46)

- 1- **البنية التحتية للشركة :** وتشمل الأنشطة المحاسبية والمالية والقانونية والإدارية التي تساعد الشركة على أداء وظائفها.

2- **الموارد البشرية:** وهي الأنشطة التي تشمل تعيين الموظفين وتدريبهم وتقديم المنتفع والتعويضات لهم.

3- **التكنولوجيا:** وهي الأنشطة التي تعمل على تطوير المنتج او الخدمة ومن هذه الأنشطة البحث والتطوير والاستثمار في تكنولوجيا المعلومات.

4- **المشتريات :** وهي أنشطة الحصول على المواد الاولية والتجهيزات والآلات بالإضافة الى المباني المستخدمة لتنفيذ الأنشطة الاساسية.

الا انه التحليل الموضوعي لنموذج Porter يظهر النقاط التالية: (المعموري, 2007: 325)

- 1- إن نشاط الشراء ليس من أنشطة الدعم بل هو أحد أنشطة الدعم الداخلي.
- 2- إن الأنشطة الاساسية تبدأ بنشاط الشراء والتي تسبق واحيانا ترافق أنشطة تحويل المدخلات وبمجرد انتهاء عمليات التحويل تبدأ عمليات التسويق والبيع.
- 3- ان أنشطة الخدمات تبدأ بعد أنشطة البيع والتسويق وانما تكون مرافقة لكافة الأنشطة الاساسية وأنشطة الدعم.

4- اختلفت المصادر العلمية التي تتناول سلسلة القيمة في تحديد المرحلة التي تتحقق فيها الهامش، فقد أشار بعضها إلى تحقق الهامش في نهاية الأنشطة الرئيسة، وأشار البعض الآخر إلى تحققها في نهاية الأنشطة الدعم. إن الهامش الذي تحققه أنشطة سلسلة القيمة يتحقق بشكل تدريجي مع تنفيذ سياسيات الشركة من خلال أداء الأنشطة بكفاءة وفاعلية

وان الغرض الرئيسي من تحليل سلسلة القيمة الداخلية هو للوقوف على أنشطة الشركة التي من الممكن ان تحقق لها ميزة تنافسية اذا ما تم تعزيزها واستثمارها بطريقة افضل من الشركات الاخرى العاملة في نفس الصناعة .

الاسلوب الثاني : تحليل سلسلة قيمة الصناعة :

تتكون سلسلة قيمة الصناعة من جميع الأنشطة التي تخلق القيمة ابتداء من الخطوة الاولى للتصنيع المتمثلة بالفكرة الاساسية لتصنيع المنتج وتنتهي بتقديم خدمات ما بعد البيع للزبون (Elloumi, 2004:67) ويهدف تحليل سلسلة قيمة الصناعة الى التعرف على مراكز القوة للشركة

مقارنة بالشركات المنافسة الاخرى في الصناعة,اي بمعنى الحصول على ميزة تنافسية على مستوى الصناعة ككل. (علي,2008: 178). وان سلسلة قيمة الصناعة تتكون من الانشطة الفرعية التالية: (Maher, et. al, 2006: 3)

- 1- **البحث والتطوير**: تقديم الأفكار المتعلقة بالسلع والخدمات أو العمليات واختبارها.
- 2- **التصميم**: تصميم السلع والخدمات بمعنى التخطيط التفصيلي من هندسة تصميم السلع والخدمات واختبارها.
- 3- **الإنتاج**: تحويل الموارد والتنسيق بينها لإنتاج السلع والخدمات.
- 4- **التسويق**: الدعاية والترويج وبحوث السوق وتخطيطها وتقديم الدعم للمشتري/الموزع.
- 5- **التوزيع**: توصيل السلع والخدمات للزبون.
- 6- **خدمة الزبون**: وتشمل خدمات ما بعد البيع.

سابعاً : خطوات تحليل سلسلة القيمة :

ولإنجاز هذا التحليل يتم اتباع الخطوات الآتية :

أولاً: تحديد أنشطة سلسلة القيمة :

يتطلب تحليل سلسلة القيمة تقسيم الشركة الى مجموعة من الأنشطة المستقلة عن بعضها البعض

وذلك لغرض استيعاب سلوك التكاليف والموارد الحالية والمحتملة لتحقيق الميزة التنافسية. ويعرف النشاط " بأنه اي حدث او معاملة تعتبر موجه او محرك للتكلفة وهو العامل السببي لحدوث التكلفة" (جاسم,2011: 185) وان ما يمكن اعتباره نشاط يجب ان يحقق واحد او اكثر من الشروط التالية: (Shank and Govindarajan ,1993:48)

ا- ان يكون النشاط اساسي لتحقيق الميزة التنافسية.

ب- ان يكون النشاط ذو تكاليف عالية وتشكل نسبة كبيرة من اجمالي التكاليف.

ج- ان يتم انجاز هذا النشاط بصورة متميزة عن كيفية انجازه من قبل المنافسين.

د- ان يكون للأنشطة موجه تكلفة مستقل.

ولتحديد أنشطة سلسلة القيمة يجب القيام بالخطوات التالية:(علي , 2008 : 187)

1- البحث عن الأنشطة المستقلة او المنفصلة : تتميز هذه الأنشطة في كونها تخلق قيمة بتطرق مختلفة وانها تحتوي تكاليف مختلفة , موجبات كلف مختلفة, موجودات مستقلة وعمال مختلفين , ومن امثلتها نشاط تصميم المنتج, نشاط الاعلان, ونشاط التسويق.

2- تحديد الأنشطة التشغيلية, الاجرائية والهيكلية: تتمثل الأنشطة التشغيلية بالمهام كافة والعمليات المتعلقة بتصنيع المنتجات وتسويقها. اما الأنشطة الهيكلية فهي توضح الطبيعة الاقتصادية للشركة في حين تتضمن الأنشطة الاجرائية كافة اوجه عمليات الشركة التي تعكس قابليتها في تنفيذ العمليات بكفاءة وفاعلية.

3- التركيز على الأنشطة الهيكلية والاجرائية: تركز معظم الشركات على الأنشطة التشغيلية في مجال خفض التكاليف الا ان هذا التركيز غالبا ما يكون محدود ومفيد في الاجل القصير . وبالتالي فانه لا يقدم اي ميزة تنافسية بشكل متكامل. وعليه يجب ان تركز الشركات على الأنشطة الهيكلية والاجرائية اذا ما ارادت البقاء والنمو في ظل المنافسة الدولية.

ثانيا : تحديد موجبات التكلفة :

يعرف موجه التكلفة " بأنه خاصية لفعالية او نشاط والتي تسبب الكلف عن طريق تلك الفعالية او النشاط الذي يقود الكلف".(Hilton et. al., 2003:46) كما وعرفت " بأنه اي متغير مثل مستوى النشاط او الحجم يؤثر بشكل سببي على التكاليف خلال فترة زمنية معينة", (Horngren et. al., 2012:32). كما ووصف موجبات التكلفة " بانها مجموعة من العوامل التي ترتبط فيما بينها بعلاقات

تشابكية لفهم سلوك التكاليف في موقف معين" (توفيق, 2010: 16)

حيث تعد موجّهات التكلفة العوامل التي تغير مستوى التكلفة الكلية , لذا فالمنظمة تهدف إلى تحديد الأنشطة التي تمتلك فيها ميزة التكلفة الحالية أو المستقبلية. فهنا يتم تحديد وجه كلفة لكل نشاط داخل سلسلة القيمة ليفسر كيف يتم تحقيق التكلفة مع تغير ذلك النشاط عن طريق تحليل الأنشطة وتحسين الرقابة التشغيلية والإدارية في المنظمة التي تكشف عن الأنشطة التي تضيف قيمة أو لا تضيف قيمة للزبون وكذلك الاهتمام بالأنشطة ذات التكلفة الأكثر بالنسبة للمنافسين (Blocher et al. 2010, p. 64).

ويمكن تصنيف موجّهات التكلفة إلى صنفان وكالاتي:

1- **موجّهات التكلفة الهيكلية** : وهي التي تحدد نوعية التكاليف والموارد المستنفذة في أداء أنشطة المنشأة وهي السبب الرئيسي في تكوين التكاليف. وتعني الخيارات الاستراتيجية المتعلقة بالموقف الاقتصادي. (اليامور, 2010: 235). وتنقسم موجّهات التكلفة الهيكلية إلى خمسة فئات يمكن عرضها بالجدول التالي .

موجّهات التكلفة الهيكلية

الدالة	موجه التكلفة
ما حجم الاستثمار المطلوب لعمليات التصنيع ولأنشطة البحوث والتطوير ولأنشطة التسويق وما هي درجة التكامل الافقي لأنشطة المنشأة	الحجم
درجة التكامل الراسي لأنشطة المنشأة	المجال
ما عدد مرات اداء المنشأة للنشاط نفسه بالمقارنة بما تقوم به الان	الخبرة
ما الاساليب التكنولوجية المستخدمة في كل خطوة من سلسلة القيمة للمنشأة	التكنولوجيا
ما حجم اتساع وتنوع المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن	درجة التعقيد

المصدر : ابراهيم, محمود احمد. " التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية". مجلة تنمية الرافين . جامعة الموصل كلية الادارة والاقتصاد. العدد 101/ المجلد 2010/32.

2- **موجهات التكلفة التنفيذية** : وهي التي تحدد كيفية اداء وتنفيذ الشركة لأنشطتها واعمالها واسباب استهلاك الموارد في ذلك العمل اي بمعنى اخر كيف تدير الشركة سلسلة القيمة الخاصة بها, وهي مجموعة من السياسات والطرائق والاجراءات التي تستخدمها الشركة لغرض انجاز اعمالها, حيث ان هنالك مجموعة من العوامل التي تؤثر في التكلفة منها كيفية تنفيذ العاملين لإجراءات التحسين المستمر , سلوك العاملين وامكانية الشركة لرفع جودة المنتجات, دورة كفاءة الوقت في تقديم وتطوير منتجات جديدة, مدى كفاءة العمليات في التصميم والتنفيذ وكيفية العمل بكفاءة وفاعلية مع المجهزين او الزبائن لتخفيض التكلفة في انجاز الانشطة(اليامور,2010: 235) . وان توجه ادارة الكلفة الاستراتيجية هو نحو الموجهات التنفيذية اكثر من الهيكلية التي تعتبر متقدمة وتنقصها الكفاية.(الذهبي,2001: 101)

ثالثا : تحديد تكاليف المنتج:

بعد ان يتم تحديد الانشطة وتجميعها في اوعية تكاليف متناسقة (Cost Pools) وكذلك يتم تحديد موجهات التكلفة كأساس لتوزيع التكاليف وربطها بالمنتج . وبعد ذلك توزع تكاليف هذه الانشطة على المخرجات النهائية والمتمثلة بالمنتجات.(الذهبي,2001: 102).

رابعاً: تطوير الميزة التنافسية من خلال خفض التكلفة أو إضافة القيمة:

لتحقيق ميزة تنافسية يجب على كل شركة ادارة سلسلة قيمتها بشكل افضل من منافسيها. وهذه يعني تخفيض الشركات لتكاليفها مع زيادة الميزة التنافسية. لكن هذا لا يعني ان جميع التكاليف يجب ان تكون منخفضة. وهو ما يعني أن جميع التكاليف التي لا تؤثر سلباً على ميزة تنافسية يمكن ويجب تخفيضها. (Akenbor& Okoye,2011: 190-192). وللقيام بذلك يجب اتباع الخطوات التالية: (Blocher et al. 2010, p. 39)

- 1- **تحديد الميزة التنافسية (قيادة التكلفة أو التمايز):** ان تحليل أنشطة سلسلة القيمة يساعد الادارة على فهم افضل لستراتيجية التنافس الخاصة بالشركة.
- 2- **تحديد فرص اضافة القيمة :** ان تحليل أنشطة سلسلة القيمة يساعد بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة الى الزبائن . فعلى سبيل المثال ان مصانع تجهيز الاغذية ومصانع التعبئة والتغليف تقام بالقرب من التجمعات السكانية الضخمة ومراكز المدن المزدهمة وذلك لتقديم واسرع خدمات تسليم باقل تكلفة نقل.
- 3- **تحديد الفرص المتاحة لخفض التكاليف :** دراسة أنشطة سلسلة القيمة يمكن ان يساعد الشركة لتحديد تلك الاجزاء من سلسلة القيمة التي تعتبر غير تنافسية. فقد وجدت بعض الشركات ان الاعتماد على بعض الشركات لتزويدها ببعض الاجزاء يؤدي الى تخفيض التكاليف. فبدلاً من ان تقوم بالتصنيع بدئت الشركات تعتمد على الشراء المباشر.

ثامناً: الاستنتاجات:

- من خلال ما تقدم من البحث فقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها:
- 1- نتيجة للتطورات في البيئة الصناعية الحديثة وما نتج عنها من المنافسة الشديدة والتغير والتقدم بطرق الانتاج والانفتاح في الاسواق والعولمة اصبحت نظم التكاليف التقليدية عاجزة عن تقديم المعلومات المناسبة للادارة كما انها اصبحت غير كفوة بمجال خفض التكاليف.
 - 2- ان نظام ادارة التكاليف الاستراتيجي يوفر للادارة في ظل المتغيرات بالوقت الحاضر المعلومات التي تمكنها من اداء دورها على اكمل وجه واتخاذ القرارات الصائبة.
 - 3- ان نظم ادارة التكاليف الاستراتيجية ظهرت كي تعالج اوجه القصور في انظمة التكاليف التقليدية وكي

تعمل على سد النقص بالمعلومات التي توفرها تلك النظم.

4- ان استخدام مدخل سلسلة القيمة يساعد الشركات على تحقيق استراتيجياتها ويعمل على خفض التكاليف.

تاسعاً التوصيات:

استنادا الى الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان يمكن الاشارة الى التوصيات التالية:

1- ان معلومات التكاليف التي توفرها النظم التقليدية تتسم بالقصور مما يترتب عليها اتخاذ قرارات غير صائبة تؤدي الى ضعف المركز التنافسي للشركة واصبحت هذه النظم عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة التي تتلائم مع هذه المتطلبات . وان هذه المعلومات تكون مضللة لمتخذي القرارات نظرا لتأثير البيئة الجديدة بشكل كبير على هيكل وسلوك التكاليف . وبالتالي يجب على الشركات في ظل هذه البيئة الحديثة ان تطور هذه النظم وتعيد النظر فيها.

2- يجب على ادارات الشركات ان تقوم بتبني نظم ادارة التكاليف الاستراتيجية لان هذه النظم تزود الادارات بالمعلومات المالية وغير المالية والتي تخدم ادارة الشركة بتحقيق استراتيجيتها لمواجهة ظروف المنافسة الشديدة مما يؤدي الى تحقيق العديد من الاهداف منها زيادة الانتاجية والارباح وتحقيق تخفيض التكاليف.

3- ضرورة تطبيق مدخل سلسلة القيمة كأحد ادوات ادارة التكاليف الاستراتيجية وذلك لانه سلسلة القيمة يساعد الادارة على تحليل الانشطة المختلفة الرئيسية والفرعية ومن ثم يوفر الفرصة من اجل تحسين هذه الانشطة التي لا تضيف قيمة او حذف هذه الانشطة مما يؤدي الى استبعاد تكاليف الانشطة الغير ضرورية مما يؤدي بالاجمال الى تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة وهذا يؤدي الى زيادة الارباح وتعظيم الموقف التنافسي للشركات .

المصادر

١-

1- ابراهيم, محمود احمد. " التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية". مجلة تنمية الرافدين . جامعة الموصل كلية الادارة والاقتصاد. العدد 101/ المجلد 32/2010.

2- باسيلي , مكرم عبد المسيح. " ادارة التكلفة الاستراتيجية مدخل معاصر ". المكتبة العصرية للنشر والتوزيع, جمهورية مصر العربية-المنصورة.2007.

3- البعلبكي : منير . "المورد " بيروت. دار العلم للملايين. لبنان.

- 4- البالكي , فاق مال الله. " التركيز على مرحلة التصميم في تحديد التكاليف المستهدفة للانتاج في حدود التكاليف المسموح بها".مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية- جامعة تكريت كلية الادارة والاقتصاد. المجلد 4/العدد 12 / 2008.
- 5- توفيق: عمر اقبال. " اعادة هندسة اساليب المحاسبة الادارية في ظل التطور في بيئة التصنيع الحديثة ". مجلة الجامعة الخليجية. كلية العلوم الادارية والمالية - مملكة البحرين . المجلد 2/ العدد 4 / 2010.
- 6- جاسم, رغد هاشم."مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على اساس الانشطة ABC ".مجلة كلية التربية . الجامعة المستنصرية. العدد4/ المجلد 1/ 2011.
- 7- الجبالي : محمد مصطفى . " نموذج مقترح لتخفيض التكاليف من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة". مجلة البحث الحاسبية/ الجمعية السعودية للمحاسبة/ المجلد2/ العدد الاول/ مايو 1998.
- 8- حسن , حنان جابر. " التكامل بين نظام التكاليف على اساس الانشطة وتحليل سلسلة القيمة كاداة لخفض تكاليف القطاع الصناعي المصرفي دعما لقدرة التنافسية في ظل الازمة العالمية - دراسة نظرية ميدانية" . مجلة البحوث الحاسبية- الجمعية السعودية للمحاسبة, المجلد العاشر / العدد الاول/ 2011.
- 9- الذهبي: جلييلة عيدان حليحل. " دور المعلومات الحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية - دراسة في ضوء المدخل الاستراتيجي لنظم إدارة الكلفة - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد، 2001.
- 10- زعرب , حمدي شحده محمود."دراسة تحليلية لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين - دراسة ميدانية". مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية. جامعة غزة الاسلامية- العدد 2, المجلد 21. يونيو 2013.
- 11- السامرائي , منال جبار سرور, السامرائي , مهند مجيد طالب , الزالمي , علي عبد الحسين هاني ."تكاليف الجودة والتقنيات المعاصرة" مكتب الجزيرة للطباعة والنشر- العراق بغداد2012.

- 12- سلمان ، علاء جاسم ، "دور معلومات إدارة الكلفة الإستراتيجية في تقييم الأداء"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية ، 2003.
- 13- السبوع، سليمان سند سبع " استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة " . أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد . 2000.
- 14- الشعباني ، صالح ابراهيم يونس؛ الحديدي، هشام عمر حمودي."استخدام سلسلة القيمة كاحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى".مجلة تنمية الرافدين- جامعة الموصل كلية الإدارة والاقتصاد. العدد 97 مجلد 32 - 2010.
- 15- الصفار ، عماد صبيح." تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الادارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة". مجلة المنصور . كلية المنصور الاهلية-العدد12/2009.
- 16- علي ، عبد الكريم عبد الرحيم . " تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة".مجلة العلوم الاقتصادية- جامعة البصرة. كلية الإدارة والاقتصاد.العدد22/ المجلد 6/2008.
- 17- عطوي : راضية . " دور التكاليف المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف " . رسالة ماجستير في العلوم التجارية غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير في جامعة الحاج لخضر. باتنة/ الجزائر . 2008.
- 18- الموسوي : خولة شهاب نجم . " اعتماد تحليل سلسلة القيمة مدخل لإدارة الكلف الاستراتيجية. دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الاسمدة / المنطقة الجنوبية". رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة البصرة. 2006.
- 19- مهدي، نوادي." مدخل التكلفة المستهدفة كاداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي".مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف الجزائر.العدد9. 2009.
- 20- المعموري : علي محمد ثجيل . " نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة - مدخل استمرارية القيمة باستخدام ادارة تكاليف الجودة " . مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية . كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 14 - 2007.

- 21- المحمود , صالح عبد الرحمن ؛ رزق , محمود عبد الفتاح . " مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد" المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل, المجلد السادس العدد الثاني 2005.
- 22- مصاروة, ذاكِر عبد الله مفلح ؛ الخفاجي , عبيد خيون." الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الاردني - دراسة ميدانية " مجلة دراسات محاسبية ومالية- جامعة بغداد. المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية. المجلد الثامن العدد 23/الفصل 2/2013.
- 23- فودة , شوقي السيد . " مفهوم سلسلة القيمة كاداة لبناء اطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم ارباح الشركات الصناعية: دراسة نظرية تطبيقية". المجلة المصرية للدراسات التجارية. المجلد 27/ العدد 3/2003.
- 24- القطامين , احمد. " الادارة الاستراتيجية". جامعة مؤتة الاردن 1996.
- 25- النعيمي: صباح عبد الوهاب عبد الرزاق" تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية ودورها في تنفيذ وتقييم الاستراتيجيات الوظيفية في بيئة الاعمال المعاصرة- دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية ". أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد، 2007.
- 26- اليامور ,علي حازم يونس." استخدام نظام الادارة على اساس الانشطة ال ABM في تحديد فرص تخفيض التكاليف. دراسة حالة في معمل البان الموصل". مجلة تنمية الرافدين . جامعة الموصل كلية الادارة والاقتصاد. العدد 98/ المجلد 32/2010.

27- Akenbor Cletus O ;Okoye Emma I," An Empirical Investigation of Value-Chain Analysis and Competitive Advantage in the Nigerian Manufacturing Industry". African Research Review. An International Multidisciplinary.2011.

28- BlocherEdwarJ,Stout David E,Cokins Gary.5 ED. 2010 " Cost Management A Strategic Emphasis". Ma Graw-Hill Irwin.

- 29- BlocherEdwardJ,Stout David E,Cokins Gary.2 ed 2002"Cost Management A Strategic Emphasis". Ma Graw-Hill Irwin.
- 30- Cooper,Robin." The Changing practice of management accounting". Management accounting, Vol 74.no.3,(march- 1996).
- 31- Cooper, R. and Slagmulder, R. (Strategic Cost Management: What is Strategic Cost Management? Management Accounting, Jan 1998. Vol. 79 No. 7, p.14.
- 32- Drury,Colin ."Management Accounting For Business".Second Edition .Thomson South-Western.2001 .
- 33- Dekker Henri C." Value chain analysis in interfirm relationships: a field study". Management Accounting Research 14,2003.
- 34- Elloumi, Fathi "Value chain Analysis: A Strategic Approach to online Learning", A thabasca university, 2004.
- 35- El Kelety , Ibrahim Abd El Mageed Ali" Towards a conceptual framework for strategic cost management-The concept, objectives, and instruments" . PHD Dissertation In Accounting Submitted to College Board ZurErlangung des akademischen 2006.
- 36- Hilton, Ronald, W., Maher, Michael W. &Selto, Frank H. "Cost Management For BusineddDecicion", Second Edition.McGraw-Hill, Inc, 2003.
- 37- Hilton, Ronald "Managerial Accounting" 7th ed., Irwin Mc GRAW Hill co. 2008.
- 38- Horngren Charles T,DatarSrikantM,Rajan Madhav.2012."Cost ccounting A Managerial Emphasis".Prentice Hall.
- 39- Institute of Management Accounting."Practices and Techniques: Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage".

Statement on Management Accounting, Statement No.4x, March- 1996

- 40- Jiambalvo,James." Managerial Accounting" 2th ed. John Wiley & Sons,Inc.2004.
 - 41- Maher, Michael &Lanen, William &Rajan, Madhav. "Fundamentals of Cost Accounting" McGraw – Hill, Irwin, 2006.
 - 42- Osterenga , Michael R., "Activates: The Focal Doint of Total CostManagement", Management Accounting, Feb, 1995.
 - 43- Odhiambo ,Otieno Antony." THE VALUE CHAIN ANALYSIS IN TELKOM KENYA" A Management Research Project Submitted In Partial Fulfillment Of The Requirements For Award Of The Degree Of Master Of Business Administration, School Of Business, University Of Nairobi.2010
 - 44- Porter, Micheal, "Competitive Advantage", New York free press, 1985.
 - 45- Rich,Jays;Jones,Jefferson;Heitger,DanL;Mowen,Maryanne;Hansen,D on R." Cornerstones Financial & Managerial Accounting Current Trends Update" .South-Western Cengage Learning.2010.
 - 46- Romney,Marshall ; Stinbart Paul Johan. "Accounting Information Systems". Pearson Prentice Hall.2009.
- Wong, Martin, "Strategic Cost Management ", Management Accounting, April, 1996.