

التكامل بين مدخلي الأداء المرجعي وتحليل القيمة لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة (دراسة تطبيقية)

إشراف

أ.د. مكرم عبدالمسيح باسيلي

أستاذ محاسبة التكاليف

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الباحثة

به يمان عثمان سعيد

ملخص الدراسة:

أصبحت أنشطة الشركة في بيئة الأعمال الحديثة موجهة نحو العملاء لأن إشباع الحاجات ورغبات العملاء هي عامل أكثر تأثيراً على السوق، الأداء المرجعي وتحليل القيمة التي تدعم إستراتيجية زيادة التكلفة لتحقيق هدف الشركة كرائداً في سوق التنافسية وتأثيرها لجذب العملاء، لذلك هذه الدراسة يسلط ضوء على بعض أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وهي سلسلة القيمة، هندسة القيمة، الأداء المرجعي التي توفر فهماً لقيمة والأنشطة حسب القيمة الواجب تسليمها للعملاء في ظل إستراتيجية الشركة من خلال التركيز على تخفيض التكلفة والحفاظ على جودة المنتجات.

ستتم إعادة هيكلة سلسلة القيمة داخلياً من خلال التدفقات الداخلة وهذا يتطلب معلومات إضافية للنظر إلى وضع الشركة حالياً وماهية علاقاتها الداخلية بالخارجية من خلال المعلومات التي نحصل عليها من الأداء المرجعي التي تتم المقارنة مع أداء مماثل للوحدات أو المنتجات المنافسة.

وفقاً لذلك يتمثل هدف الدراسة لتكامل بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة المطبق في الشركات الأسمنت لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة، ولتحقيق ذلك الهدف فإن الأمر يتطلب دراسة وتحليل خطوات الأداء المرجعي المتمثلة بـ (التخطيط، والتحليل، والتكامل، والتنفيذ، والنضج) وأدوات تحليل القيمة يتكون من هندسة القيمة وسلسلة القيمة ليسهم في تخفيض التكلفة دون المساس بالجودة المنتج.

Summary:

The firm's activities have become in the modern environment-oriented customers because satisfying the needs and desires of customers is the most influential factor on the market, Benchmarking and value analysis that supports the cost leadership strategy to achieve the goal of the firm as a leader in a competitive market and their impact to attract customers, Therefore, this study sheds light on some of strategy cost management techniques and they are value chain, value Engineering, and benchmarking which provide understanding to the value and activities according to the value that must be delivered to customers in light of the firm's strategy by focusing on reducing costs and maintaining quality of products .

The value chain will be restructured internally through the inflows and this requires additional information to consider the firm's situation currently and the kind of their internal relations with the external ones through the information we get from the benchmarking to make a comparison with similar performance of the units or competing products.

According to this, the goal of the study is represented in the integration between Benchmarking and value analysis applied in the cement companies to support cost leadership strategy, To achieve this objective, the matter requires studying and analyzing the Benchmarking steps which are represented in (planning, analysis, integration, implementation, and maturity) and value analysis tools consists of value engineering and value chain to contribute in cost reduction without compromising the product's quality.

مشكلة الدراسة:

شهدت شركات الأعمال في بداية القرن العشرين تطوراً سريعاً بسبب تميز السوق في تلك الفترة بإرتفاع الطلب من قبل العملاء وضعف المنافسة، مما سمح لها بتحقيق الأرباح والنمو وتعويض إرتفاع التكلفة بالزيادة في الأسعار حيث أنصب تركيز الشركات حينها على الإنتاج مهما كانت تكلفة المنتج التي قد كان يتم حسابها بإضافة الهامش الذي تريد الشركة تحقيقه على التكلفة ولذلك كانت أنظمة التكاليف تتم بحساب التكلفة فقط، ولكن مع إنتقال السوق من حالة الندرة إلي حالة الفائض في العرض وبزيادة المنافسة أصبح النظام التقليدي للمحاسبة على أساس التكلفة غير مناسب على الإطلاق، حيث أصبح سعر البيع يتحدد في السوق، كما ظهر الإهتمام المتزايد لدى الشركات نحو ضمان تسويق ما يتم إنتاجه.

مما أدى إلى ظهور منافسة على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة، وبذلك أصبح التحكم في التكلفة سلاحاً تنافسياً وفي ظل هذه الظروف كان لا بد من مقارنة أداء الشركة بأداء الشركات المنافسة الأخرى، ومن ثم شهد الأداء المرجعي تطوراً ملحوظاً وإنتشاراً عالمياً لمساعدته في تحديد وضع الشركة فيما يتعلق بتخلفها أو عملها على قدم المساواة مع الشركات الأخرى، فضلاً عن توفير الأساس الذي يمكن الشركة من قياس قدرتها على تحقيق نتائج محددة، بالإضافة إلى تحليل القيمة كأداة لتخفيض التكلفة، ومع تزايد حدة المنافسة بين شركات الأسمنت في محافظة السليمانية بإقليم كردستان العراق والنتائج عن تباين في سعر البيع بين مجموعة الشركات التي تقوم بإنتاج الأسمنت، ويثار التساؤل التالي:

هل يدعم التكامل بين مدخلي الأداء المرجعي وتحليل القيمة تحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة دون المساس بجودة المنتج وذلك بالتطبيق على شركات الأسمنت في محافظة السليمانية بإقليم كردستان بالعراق؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تبرز أحد أفضل المداخل لتحقيق الميزة التنافسية ألا وهو الأداء المرجعي، كما أنها تتناول تحليل القيمة وهي طريقة علمية موجهة نحو التحليل الوظيفي للمنتج تهدف إلى إيجاد علاقات بين عناصر جودة المنتج وعناصر تكلفته لتوفير الوظائف المطلوبة فيه بأقل تكلفة ممكنة.

هدف الدراسة:

تتمثل في دراسة علاقة الارتباط بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة وتأثيرها على إستراتيجية زيادة التكلفة وكيف يمكن تطبيقها على صناعة الأسمنت.

منهج الدراسة:

إعتمدت الباحثة في إتمام الدراسة على المنهجين:

المنهج الاستقرائي: حيث يبدأ بالجزئيات ليصل منها إلى قوانين عامة، ويعتمد على التحقق بملاحظة الشركة الخاضعة للتجريب والتحكم في المتغيرات المختلفة.

المنهج الإستنباطي: وفيه يتم الربط بين المقدمات والنتائج وبين الأشياء وعلها على أساس المنطق والتأمل الذهني، فهو يبدأ بالكليات ليصل منها إلى الجزئيات.

حدود الدراسة:

تم إعداد الدراسة في ضوء الحدود التالية: **الحدود المكانية:** سوف تقتصر الدراسة في هذا الدراسة على مدى تأثير مدخلين فقط من مداخل إستراتيجية زيادة التكلفة وهما الأداء المرجعي وتحليل القيمة، **الحدود الزمنية:** أيضاً إن مجال هذه الدراسة هو شركات الأسمنت في كردستان العراق بالسليمانية خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠١٦ في حدود قدرة الباحثة.

هيكل الدراسة:

بالإضافة إلى ما سبق وتحقيقاً لأهداف الدراسة سوف يتم بمشيئة الله تعالى تقسيم الدراسة إلى النقاط التالية:

- أولاً: دراسات السابقة المتعلقة بالدراسة الحالية.
- ثانياً: دور مدخلي الأداء المرجعي وتحليل القيمة في رفع كفاءة إستراتيجية زيادة التكلفة.
- ثالثاً: دور الأداء المرجعي وتحليل القيمة لتحقيق زيادة التكلفة بإستخدام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة،
- رابعاً: تتناول على الدراسة تطبيقية في شركات الأسمنت في محافظة السليمانية بإقليم كردستان العراق.

أولاً: الدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة الحالية:

يعرض هذا المبحث أهم الدراسات السابقة الأجنبية والعربية والتي تقترب من موضوع الدراسة الحالية، وتم عرض بعض الدراسات السابقة من خلال ثلاثة مجموعة وهي:

المجموعة الأولى: دراسات سابقة تتناول العلاقة بين الأداء المرجعي وإستراتيجية زيادة التكلفة .

Savelyev et al., 2013, Benchmarking Methods of Management of Competition in the world Economy.

هدفت الدراسة إلى توضيح دور الأداء المرجعي في تحقيق الميزة التنافسية، في محاولة للتغلب على الفكر التقليدي للمنافسة، وقد تناولت هذه الدراسة عدة نقاط رئيسية تمثلت في التطور التاريخي للأداء المرجعي، والتكامل بين الأنواع المختلفة لأداء المرجعي.

وقد أظهرت **نتائج** الدراسة دور كل نوع من أنواع الأداء المرجعي في تطبيق أفضل الممارسات سعياً لتخفيض التكلفة ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية، **وتتفق** هذه الدراسة مع الدراسة الحالية من حيث تركيزها على دور الأداء المرجعي في تحقيق زيادة التكلفة كأحد أبعاد الميزة التنافسية، على الرغم من اعتماد هذه الدراسة على تأثير أنواع الأداء المرجعي في تحقيق زيادة التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على دور خطوات تطبيق الأداء المرجعي في تحقيق زيادة التكلفة، فضلاً عن تركيز هذه الدراسة على دور الأداء المرجعي فقط في تحقيق زيادة التكلفة، في حين تركز الدراسة الحالية على توضيح التكامل بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة لتحقيق زيادة التكلفة.

Attiany, 2014, Competitive Advantage Through Benchmarking: Field Study of Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange.

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير الأنواع المختلفة من الأداء المرجعي (التنافسي، الوظيفي، الداخلي، العام) على تحقيق الميزة التنافسية (زيادة التكلفة، والتمايز، وسرعة الاستجابة)، وقد تمثلت أهم **الموضوعات التي تناولتها** الدراسة في توضيح الأداء المرجعي، وتطوره التاريخي، وخطواته، وأنواعه، بالإضافة إلى توضيح وتوصيف مفهوم الميزة التنافسية وأنواعها، ومن أهم ما أسفرت عنه **نتائج** الدراسة وجود تأثير معنوي إيجابي للأداء المرجعي على زيادة التكلفة، في حين أثبتت نتائج الدراسة وجود تأثير معنوي إيجابي لثلاثة أنواع فقط من أنواع الأداء المرجعي وهي

الأداء المرجعي (التنافسي، الوظيفي، الداخلي) على زيادة التكلفة، بينما لم يثبت وجود تأثير معنوي للأداء المرجعي العام على زيادة التكلفة.

وتتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية من حيث تركيزها على دور الأداء المرجعي في تحقيق زيادة التكلفة، على الرغم من اعتماد هذه الدراسة على تأثير أنواع الأداء المرجعي في تحقيق زيادة التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على دور خطوات تطبيق الأداء المرجعي في تحقيق زيادة التكلفة، ويقسم الأداء المرجعي إلى طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

تحليل للمجموعة الأولى من الدراسات السابقة

ترى الباحثة أن هذه المجموعة يمثل الأداء المرجعي أهمية كبيرة في مختلف الشركات بشكل عام، و في الشركات الصناعية بشكل خاص حيث يعتبر أداة من أدوات إدارة التكلفة ومدخل للتخطيط الإستراتيجي للتكلفة، و تمثل زيادة التكلفة أحد أبعاد الميزة التنافسية، ويساعد في قياس وتقويم أداء الشركة بشكل عام من خلال تطبيق الأداء المرجعي الداخلي للشركة ومقارنته بالشركات المنافسة، لكنها لم تتطرق أي من تلك الدراسات بشكل مباشر لأهمية التكامل بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة في توفير المعلومات اللازمة لسد الفجوة التكاليفية بين شركة الأسمت والشركات المنافسة الأخرى في نفس المجال.

المجموعة الثانية: دراسات سابقة تتناول العلاقة بين تحليل القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة.

Alnawaiseh et al, 2014, The Extent of Applying Value Chain Analysis to chieve and Sustain Competitive Advantage in Jordanian Manufacturing Companies .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق تحليل سلسلة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية المتواصلة فيما يتعلق بكل من إستراتيجية زيادة التكلفة و التمايز في الشركات الصناعية بالأردن، وقد تناولت الدراسة الموضوعات الرئيسية المتمثلة في: توضيح مفهوم وخطوات تحليل سلسلة القيمة، بالإضافة إلى توضيح إستراتيجيات الميزة التنافسية التي تشمل إستراتيجية زيادة التكلفة وإستراتيجية التمايز.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية في الأردن تطبق تحليل سلسلة القيمة ولكن لم تستخدمه في تحقيق الميزة التنافسية المتواصلة فيما يتعلق بكل من إستراتيجية زيادة التكلفة وإستراتيجية التمايز، وأيضاً أظهرت النتائج أن الخصائص الديموغرافية للقائمين في هذه الشركات كان لها تأثير معنوي كبير على وعيهم بأهمية تطبيق تحليل سلسلة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية المتواصلة، حيث أن ٦٠,٢%

من المستقصي منهم لم يكن لديهم المعرفة والخبرة المتعلقة بإستخدام تحليل سلسلة القيمة للحد من تكاليف أنشطة سلسلة القيمة، وقد أوصت الدراسة بتدريب موظفي تلك الشركات على التحليل الإستراتيجي للبيئة الداخلية والخارجية للشركة، فضلا عن تدريبهم على تطبيق ممارسات تحليل سلسلة القيمة، وقد انصب تركيز هذه الدراسة على دور تحليل سلسلة القيمة في تحقيق ريادة التكلفة، في حين أن الدراسة الحالية تركز على دور الأداء المرجعي بالتكامل مع تحليل القيمة في تحقيق ريادة التكلفة وهنا يكمن الإختلاف بين الدراستين .

Hoang, 2015, Value Chain Analysis and Competitiveness Assessment of Da Xanh Pomelo Sector in Ben Tre, Vietnam .

هدفت الدراسة إلى توضيح دور تحليل سلسلة القيمة في تخفيض التكلفة سعياً لتحقيق الميزة التنافسية، وقد **تمثلت الموضوعات الرئيسية** لهذه الدراسة في: توضيح مفهوم ومراحل تطبيق سلسلة القيمة، مفهوم إستراتيجيات الميزة التنافسية.

وقد **أوضحت نتائج** الدراسة أن تحليل سلسلة القيمة يعتبر أداة مرنة ورئيسية تسهم في تحقيق القيمة المطلوبة للمستخدم النهائي، من خلال التركيز على تحليل الأنشطة والوظائف للإبقاء على كل ما هو ضروري منها، وقد أسفرت النتائج عن وجود ارتباط معنوي قوى بين تحليل سلسلة القيمة، وتخفيض التكلفة، وزيادة الإنتاجية بما يسهم في الوصول إلى ريادة التكلفة، إلى جانب تحقيق الجودة المطلوبة، وبما ينعكس على تحقيق الميزة التنافسية.

وتتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لدور تحليل سلسلة القيمة في تحقيق ريادة التكلفة، بينما يبرز الإختلاف بينهما في تركيز الدراسة الحالية على دور الأداء المرجعي وتحليل القيمة في علاقته المتداخلة بهندسة وسلسلة القيمة على تحقيق ريادة التكلفة.

تحليل للمجموعة الثانية من الدراسات السابقة

تري الباحثة أن هذه المجموعة أكدت الدراسات السابقة على إستخدام أداة تحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج من خلال إعادة تصميم المنتجات ومن ثم تخفيض أسعار البيع وبالتالي تعزيز الموقف التنافسي للشركة في السوق، لكنها لم تنطرق أي من تلك الدراسات بشكل مباشر لدور تحليل سلسلة القيمة وأهم مراحلها، ولم تعطي الأولوية لتحديد مسببات التكلفة والعوامل التي تؤثر فيها مع العلم بأهميتها في تحقيق الميزة التنافسية للشركة .

المجموعة الثالثة: دراسات سابقة تتناول العلاقة بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة، مع إستراتيجية زيادة التكلفة.

Ran et al., 2013, The Application of Value Chain Analysis and Benchmarking in Cost Management.

هدفت الدراسة إلى توضيح دور التكامل بين الأداء المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في مساعدة المديرين على تحديد مقاييس الأداء الأكثر أهمية لنجاح الشركة، وتمثلت النقاط الرئيسية التي تناولتها الدراسة في توضيح مفهوم ووظيفة تحليل سلسلة القيمة، والتحديات والقيود المفروضة على تطبيق تحليل سلسلة القيمة في إدارة التكلفة، وتحسين الإدارة لتحليل سلسلة القيمة، بالإضافة إلى توضيح مفهوم وعملية وأنواع الأداء المرجعي.

أوضحت **نتائج** الدراسة دور الأداء المرجعي في الكشف عن تطور مستويات الأداء بالشركات نتيجة المقارنات الداخلية والخارجية المستمرة للأنشطة الرائدة بما يسهم في تحقيق النجاح الكلي للشركة، كما أوضحت الدراسة أن تحليل سلسلة القيمة يعد أحد الأدوات الهادفة إلى تحقيق الميزة التنافسية، وأنهما معاً يشكلان أهم العوامل الهادفة إلى تحقيق إدارة التكلفة في ظل المنافسة الاقتصادية الشرسة، حيث تتعرض الشركات للعديد من التحديات من أجل تقديم منتجات ذات جودة عالية بأقل سعر ممكن، وقد **أوصت** الدراسة بأنه نظراً للضغوط المتزايدة على جانب التكلفة، فإنه من الأهمية للمديرين الإهتمام بجودة المعلومات الخاصة بالتكلفة وفهم كيفية قياس وإدارة التكلفة سعياً لإنتاج منتجات عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة وصولاً إلى تحقيق الميزة التنافسية.

وتتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في توضيح دور كل من الأداء المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في التأثير على إدارة التكلفة، في حين تسعى الدراسة الحالية إلى توضيح دور التكامل بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة في التأثير على إستراتيجية زيادة التكلفة.

تحليل للمجموعة الثالثة من الدراسات السابقة

ترى الباحثة أن هذه المجموعة التكامل بين الأدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى تحليل الأنشطة وإعادة تخطيط تكلفة المنتج وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين للوصول إلى زيادة التكلفة والتي تحدد لها سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل ويبحث عنها في المستقبل، لكنها لم تتطرق بشكل مباشر إلى أهمية التكامل بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة لتعزيز إستراتيجية زيادة التكلفة وتطبيقه في صناعة الأسمنت.

ثانياً: دور مدخلي الاداء المرجعي وتحليل القيمة لرفع كفاءة إستراتيجية ريادة التكلفة:

حيث يمثل تحليل القيمة الأداة التي تهدف الى تحقيق الميزة التنافسية، فهي تستخدم أدوات منهجية لدراسة الأنشطة والعلاقات داخل الشركة لإيجاد موارد التي تسهم في دعم الميزة التنافسية، كما يعكس الأداء المرجعي تقييم الأعمال الخاصة بالشركة بالإضافة إلى كونه وسيلة لدراسة الشركات الأخرى، فإن تحليل القيمة والأداء المرجعي يسهمان في مساعدة المديرين على معرفة مقاييس الأداء الأكثر أهمية في تحديد نجاح شركاتهم بشكل عام، وتحقيق ريادة التكلفة بشكل خاص. وتم تقسيمها إلى: (Tamizharasi & Kathiresan, 2014,p1243, Ran, et al, 2013, Op.cit, p 765)

١. دور الأداء المرجعي في دعم إستراتيجية ريادة التكلفة:

حيث يساعد الأداء المرجعي في تحديد ما إذا كان وضع الشركة متراجع أم أنها تعمل على قدم المساواة مع الشركات الأخرى، وأيضاً توفير الأساس الذي يمكن الشركة من قياس قدرتها على نتائج محددة، ومن ثم يساعد الأداء المرجعي على تحديد هوية الشركة ومعالجة معظم المجالات التي تحتاج بصورة عاجلة إلى التحسين. (Accenture, 2011, pp2-3)

أ. مدى تأثير الأداء المرجعي على إستراتيجية ريادة التكلفة:

حيث أن زيادة سرعة الأداء تساعد على زيادة الأرباح وتخفيض التكلفة ودعم المركز التنافسي للشركة، وتركز الشركات التي تتبع إستراتيجية ريادة التكلفة على تنفيذ التوجه بالمنافسة كإستراتيجية تسويقية خاصة بها، على الرغم من أن الهدف هو إنتاج منتجات أو خدمات منخفضة التكلفة، لكن الشركة تركز على الجودة والقيمة أيضاً، حيث تهدف إستراتيجية ريادة التكلفة إلى تخفيض التكلفة وتقديم السلع والخدمات للعملاء بأقل الأسعار وبأفضل جودة مقارنة بالمنافسين. (Gilchrist, et.al, 2012,p6,Kaliappen & Hilman, 2013,p1412) سيد عبدالفتاح سيد، ٢٠١٠، ص٢٣٢)

تتضح الباحثة أن الأداء المرجعي أداة مقارنة مستمرة لتقويم أداء الشركة أو أحد أنشطتها أفضل نموذج سواء كان من داخل الشركة أو من خارجها، وبناء عليه يمكن تشخيص نقاط القوة والضعف، وتحديد الفجوة بين أداء الشركة وأداء أفضل المنافسين، وتبين ذلك من خلال تأثير الأداء المرجعي على إستراتيجية ريادة التكلفة.

ب. مدى تأثير إستراتيجية ريادة التكلفة على الميزة التنافسية المتواصلة:

تعتبر إستراتيجية ريادة التكلفة وعلاقتها بالميزة التنافسية المتواصلة من الموضوعات الأكثر أهمية لتطوير القدرة التنافسية للشركة، تمتلك الشركة ميزة

تنافسية متواصلة عندما تكون قادرة على الحفاظ على معدل ربح أعلى من معدل ربح الصناعة لعدة سنوات، ومن خلال قدرتها على إنتاج منتجاتها بتكاليف أقل من منافسيها، وتحقيق الميزة التنافسية المتواصلة سواء في الشركات الرائدة في السوق والتي تتبنى مدخل الابتكار الجذري أو الشركات التابعة التي تعتمد على الابتكار والتحسين، كما أن الشركة التي تسعى إلى جعل الابتكار هو محور نجاحها وقاعدة ميزتها التنافسية، فإن الابتكار الإستراتيجي سيكون أكثر ملاءمة للشركة. (بويعة عبدالوهاب ٢٠١٢، ص٤٧، 126، Ismail et.al, 2014, pp 138-143, Al-Awawdeh, et.al, 2012, p126، ٤٧)

في ضوء ماسبق تعتقد الباحثة إن أهم الإستراتيجيات المستخدمة لنجاح الشركات هي إستراتيجية تنافسية وإستراتيجية زيادة التكلفة لأنها تعمل على تحسين أداء الشركة، وتزايد المبيعات والأرباح، وجذب العملاء من خلال تقديم أفضل خدمة وإضافة القيمة للمنتج، والابتكار في المنتجات، و تحليل التكاليف للتوصل إلى الميزات التنافسية المتواصلة التي تسمح للشركة أن تؤدي بشكل افضل من منافسيها، والقيمة للعملاء تعد وسيلة لتحقيق الإستراتيجية التنافسية.

٢. دور مدخل تحليل القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة:

تحليل القيمة مؤشراً جيداً لتحسن مستويات الأرباح عن طريق تخفيض تكلفة الإنتاج دون زيادة سعر المنتج، بمساعدة هندسة القيمة تعد أداة تحليل القيمة منهج يمكن أن يستخدم لتحسين تكلفة المنتج خلال مرحلة التصميم الأولي، بالإضافة إلى تخفيض تكلفة تشغيل المنتج الحالي من خلال تحليل العوامل المؤثرة في التكاليف، والتي بناء عليها يتم تخفيض التكلفة عن طريق التوصية بالبدائل الممكنة لإنتاج المنتجات بتكلفة أقل، ويتمحور الهدف الرئيسي من تحليل القيمة حول تقديم المنتجات للمستخدم النهائي أو العميل وفقاً لمتطلباته بأقل تكلفة. (Hemanth, et.al, 2013, p 43)

أ. مدى تأثير أداة تحليل القيمة على رفع كفاءة إستراتيجية زيادة التكلفة:

يعتبر تحليل القيمة من الأدوات المستحدثة التي تعمل على تخفيض التكلفة مع الإحتفاظ بالجودة في نفس الوقت، وذلك من خلال الرقابة على الأنشطة التي تحدث داخل الشركة والعمل على إستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة، ومن هنا يظهر تأثير أداة تحليل القيمة على رفع كفاءة إستراتيجية زيادة التكلفة وذلك من خلال ما يلي:

(محمد، زينب أحمد عبدالعال، ٢٠١١، ص٤٧، 3-6، Muasa, 2014, pp3-6)

- خلق الميزة التنافسية في السوق.
- تحقيق أدنى تكلفة تشغيل متعلقة بكل وحدة إنتاجية.
- زيادة المبيعات.
- تخفيض التكلفة النهائية.

مما سبق تستنتج الباحثة أن تحليل القيمة هي أداة هامة تساعد على تخفيض التكلفة والحفاظ على الجودة من خلال الأنشطة التي تحدث داخل الشركة، حيث تساعد إستراتيجية زيادة التكلفة على خلق الميزة التنافسية في السوق عن طريق تخفيض التكلفة وتقديم أفضل منتج.

ب. مدى فعالية تطبيق تحليل القيمة على الموقف التنافسي للشركات:

في هذا الجزء من المبحث سيتم مناقشة دور تحليل سلسلة القيمة، وتحليل هندسة القيمة لرفع مستوى الشركة وإستمراريتها في السوق التنافسي، وكذلك إعطاء حالات تطبيقية لبعض الشركات في صناعة الأسمنت.

خطوات تحليل سلسلة القيمة وكيفية تطبيقها في الشركات:

يمكن للشركة أن تحلل سلسلة القيمة عن طريق تنفيذ الخطوات التالية:

- **تحديد أنشطة سلسلة القيمة:** وتتكون من الأنشطة الأساسية والداعمة، الأنشطة الأساسية هي التي تساهم بصفة مباشرة في عملية الإنتاج والبيع، والأنشطة الداعمة وهي التي تساعد الأنشطة الرئيسية وتسمح لها بأداء أدوارها. (www. hrdiscussion.com/hr95421.html, 26/12/2014)
- **تشخيص مسببات التكلفة والعوامل التي تؤثر فيها:** تعتبر مسببات التكلفة هي تلك العوامل المحدثة والمحركة للتكلفة وعن طريق رقابة وضبط وتحليل تلك المسببات تتمكن الشركة من ضبط التكاليف وترشيد استخدام الموارد بما يحقق متطلبات زيادة التكلفة. (ماري، تريزطلعت نجيب، ٢٠٠٩، ص٢٧)
- **إختبار إمكانيات بناء وتطوير الميزة التنافسية:** هناك نوعين للميزة التنافسية، الميزة التنافسية المبنية على تخفيض التكلفة، والميزة التنافسية المبنية على التميز، والميزة التنافسية تقسم العمل إلى أنشطة إستراتيجية وهي التي تقوم بإضافة قيمة للعميل وأنشطة غير إستراتيجية وهي التي لا تضيف القيمة، كذلك تحديد الأنشطة الموجودة بسلسلة القيمة، وتحديد خصائص الأنشطة التي يمكن استخدامها لخلق قيمة لدى العميل، والربط ما بين أنشطة سلسلة القيمة وتحديد خصائص المنتج لتحقيق رضا العملاء، وإستمرارية التميز للإنتاج. (Alnawaiseh et.al, 2014, Op.cit, P181)

ويتضح مما سبق أن استخدام أداة تحليل سلسلة القيمة يؤدي إلى تخفيض التكلفة من خلال تحديد تكاليف الأنشطة ومسبباتها، أما بالنسبة لتحليل هندسة القيمة فهي تستخدم لتحديد التكاليف المستهدفة في مرحلة تصميم المنتجات والعمليات وإعادة التخطيط للأنشطة.

ج. الأبعاد الرئيسية لتحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكلفة كما يلي:

* **البعد السلوكي:** تطبيق مفهوم سلسلة القيمة على أنشطة الشركات من خلال تحليل قيمة كل نشاط ومقارنته بأجمالي قيمة الأنشطة.

* **البعد التكاليفي:** تقسيم أنشطة الشركة إلى مجموعة من الأنشطة المتتابعة التي تضيف قيمة للمنتج بغرض التحديد الإستراتيجي للتكلفة، والأنشطة غير الضرورية يتم إلغاؤها أو البحث عن أنشطة أخرى بديلة لها.

* **البعد التسويقي:** يعتمد على تقويم التهديدات والفرص الخارجية وكذلك يعتمد على مواطن القوة والضعف داخل الشركة، ويمكن القول أن أداة هندسة القيمة تساعد إدارة الشركات لتحقيق أهدافها ويقوم هذا الأداة على تطوير الأداء والإنتاجية، سواء كانت من خلال إقامة المشروعات أو تقديم السلع والخدمات، وتحقيق وفورات في التكاليف دون المساس بالجودة والوظائف الرئيسية التي يتوقعها العملاء والمنتجون.
(شيخاني، شيرين عزيز، ٢٠١٠، ص ٦٧-٦٨، الحداد، هيثم رؤوف أحمد، ٢٠١٤، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠-٤٤)

ثالثاً: دور الأداء المرجعي وتحليل القيمة لتحقيق ريادة التكلفة باستخدام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

إن التغيير المستمر لبيئة التصنيع وإزدياد المنافسة بين الشركات الصناعية يفرض على الشركات تغيير إستراتيجيتها وإهتمامها بشكل مستمر بالتكلفة، لبقاء حصتها في السوق كما هي في ظل المنافسة الحالية، لايفرق بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وبين التحليل الإستراتيجي للتكلفة ويرون أن كل منهما مرادفاً للآخر، في حين أن الأولى تمثل تطبيقاً لأدوات إدارة التكلفة بغرض تخفيضها من منظور إستراتيجي، سعياً إلى تحقيق آلية التحسين المستمر للأداء وضبط الجودة الشاملة مما يؤدي لزيادة الإنتاج، وزيادة الربحية، ورفع كفاءة إدارة الموارد الإقتصادية والبشرية، وأما الثانية فهو أداة لتحديد سلسلة الأنشطة الرئيسية التي تعطي قيمة مرتفعة للمنتج وتخصيص التكلفة في ظل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة سعياً إلى تحليل التكلفة الخاصة بالشركة، ومقارنتها بالتكلفة لدى المنافسين. وفي ضوء ما سبق تم تقسيم هذا المبحث إلى:
(عبدالرزاق، سيد عبدالرزاق عبد السميع، ٢٠١١، ص ٢٧، الزعيتري، عادل عبد الغني قائد، ٢٠١٠، ص ٣٢-٣٣، باسيلي، مكرم عبدالمسيح، ٢٠١٤، ص ١١٥-١١٧)

١. دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تدعيم الميزة التنافسية المتواصلة في بيئة الأعمال الحديثة.

هناك ثلاثة أبعاد رئيسية يجب التركيز عليها عند التطرق لفكرة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وهي (المنافسين، العملاء، المنتجات) ومع ظهور أدوات المقارنة

بين الشركات ركزت هذه الإستراتيجية على هيكل التكلفة داخل الشركة، كما أهتمت بتوفير المعلومات، تحليل سلسلة القيمة، المقارنة بين الشركات التي تعمل في نفس المجال للحفاظ على المركز التنافسي للشركة.

ومما سبق يتضح أن هذه الإستراتيجية تعد مفهوماً موجهاً لتحليل سلسلة القيمة والتركيز عليها لتحسين الأرباح والبحث عن الميزة التنافسية.
(علي، أشرف حسن محمود، ٢٠١٠، ص ١٣-٢٧)

أ. كفاءة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال زيادة التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية المتواصلة:

الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كفلسفة لتحسين الإيراد وتخفيض التكلفة ليست إدارة للتكلفة فقط وإنما أيضاً إدارة للإيراد، وعنصر أساسي أيضاً في إستراتيجية أي شركة ناجحة، فهي لا تركز فقط على تخفيض التكلفة ولكن أيضاً تركز على تخطيط وتحليل ورقابة التكلفة، ويوفر هذا المدخل المعلومات الضرورية للحفاظ على الميزة التنافسية في الأجل الطويل، ويعتقد البعض الآخر أنها مفهوم يستخدم لتعظيم الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية والحفاظ عليها في الأجل القصير والطويل أيضاً كما أنها نظام للتحسين المستمر بهدف وصول الشركة الى إرضاء العملاء وتخفيض التكلفة.
(عبدالدايم، صفاء محمد، ٢٠١٢، ص ٣٨٦، عبدالدايم، صفاء محمد، ٢٠١٠، ص ٢٠٢، زقزوق، سمر عبده أحمد، ٢٠١١، ص ٤٩)

ب. دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تفعيل الأداء المرجعي وتحليل القيمة لتعزيز إستراتيجية زيادة التكلفة:

تلعب هذه الفلسفة دوراً حيوياً في رسم ما سيكون عليه مستقبل الشركة لأنها تتبنى فكرة إستمرار الدراسة عن طريق مساعدة الشركات لاتخاذ القرارات الصائبة للوصول إلى تقديم قيمة أعلى للعملاء بتكلفة أقل، فالمنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة هي مقياس للقيمة التي يرغبها العميل من خلال جودة المنتجات والخدمة المتميزة للعملاء والسعر المناسب.
(علي، أشرف حسن محمود، ٢٠١٠، ص ١٤-٣٦)

تعتمد الفكرة الرئيسية لكل من أداتي الأداء المرجعي وتحليل القيمة على الإهتمام بالإستراتيجية الشركة، ورؤيتها، وأنشطتها والعاملين بها، وتحقيق رضى العملاء، وهنا يتضح التكامل بين هذين المدخلين حيث يعد الأداء المرجعي خطوة نحو الوصول لإستراتيجية زيادة التكلفة.
(طلعت، حنان أحمد، ٢٠٠٨، ص ١٢٥)

في ضوء ما سبق تؤكد الباحثة أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هي المصدر الأساسي لأداتي الأداء المرجعي وتحليل القيمة مع زيادة التكلفة، حيث أنها تعتبر أداة للربط بين أنظمة التكاليف وإستراتيجية الشركة بهدف تحقيق الميزة التنافسية، وتأكيدا

لذلك تتطرق الباحثة في فقرة التالية إلى التكامل المقترح بين مدخلي الأداء المرجعي وتحليل القيمة لتحقيق ريادة التكلفة.

٢. التكامل المقترح بين المدخلي الأداء المرجعي وتحليل القيمة في دعم إستراتيجية ريادة التكلفة:

يساعد الأداء المرجعي في زيادة فعالية أنشطة سلسلة القيمة للشركة من خلال مجموعة من المقاييس أو المؤشرات التي تساعد الشركة للحصول على جميع المعلومات التي تخص طلبات أو رغبات العملاء وتكاليف منتجات المنافسين، وسعر السوق للمنتجات، ويساعد في مرحلة البحث والتطوير في زيادة فعالية عمليات بحث والتطوير وذلك اعتماداً على التعلم من المنافسين المتميزين في نفس الصناعة لتحديد أنسب وأفضل ممارسات تخفيض التكلفة. (سيد، عبدالفتاح سيد، ٢٠١٠، ص ١٧٤-١٧٥)

أ. العوامل المؤثرة على تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة:

تسعى ريادة التكلفة للحفاظ على ميزة تخفيض التكلفة، وجودة المنتج، لذا يجب تحديد عدد من محركات أو مسببات التكلفة التي يجب أن تدرس بالتفصيل، لأن استدامة ميزة التكلفة في نشاط ما تعتمد على مسببات تكلفة هذا النشاط، وفيما يلي نوضح بعض مسببات التكلفة التي يجب تحليلها وفهمها، والرقابة أو السيطرة عليها من خلال (الحجم، التعلم، التوقيت، إستغلال الطاقة الإنتاجية، العلاقات المتبادلة، الروابط، التكامل، السياسات، الموقع، العوامل التنظيمية) (عادل، مزوغ، ٢٠١٣، ص ٤٨)

ب. مدى تأثير مدخلي الأداء المرجعي وتحليل القيمة على إستراتيجية ريادة التكلفة:

لتحقيق ريادة التكلفة في الشركة يتطلب ذلك الكفاءة في تحديد الحجم، والسعى الحثيث لتخفيض التكلفة من خلال الرقابة على التكاليف والنفقات العامة، فضلاً عن تخفيض التكلفة في عدة مجالات (Kaliappen & Hilman, 2013, p1412) لذلك يمكن القول أن المدخل المتكامل لإدارة التكلفة في ظل المنافسة يحتاج إلى:

سلسلة القيمة: تركز على الأنشطة لخلق القيمة في بيئة الأعمال الحديثة بدءاً من المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل، أما تحليل الموقف التنافسي فيركز على الطريقة التي تختارها الشركة للإستمرار في المنافسة. (العفيري، فؤاد أحمد محمد، ٢٠١٠، ص ١٧-١٨)

هندسة القيمة: يركز على مواصفات المواد الخام واستنفادها بهدف الوصول إلى تصميم عدة نماذج للمنتج الذي يحقق كافة الوظائف الضرورية من وجهة نظر العميل

وبأقل تكلفة ممكنة أثناء التخطيط والتطوير والتصميم، وهدفها تخفيض التكلفة دون المساس بالجودة.
(أبو رغيف، إسماعيل عباس منهل، ٢٠١٢، ص ٦٧)

مدخل الأداء المرجعي: ويهدف للرقابة والمقارنة بين أداء المنافسين في السوق من خلال دراسة وتحليل البيئة التنافسية وجمع المعلومات وتحديد الإجراءات المتبعة لإجراء المقارنات وتحديد مجالات الحاسمة التي تظهر فيها شركة أداء غير مرضى مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين، ودمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية لمساعدة تطوير وتحسين الأداء على المدى الطويل. (أحمد، تهاني سامي محمد، ٢٠١١، ص ١٢٧)

وبناءً على ما تقدم فإن المدخل متكامل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية على المستوى الإقليمي والدولي، يمكنه الجمع بين كل من سلسلة القيمة وهندسة القيمة بهدف تخفيض التكلفة من أول تخطيط وتصميم المنتج إلى مرحلة ما بعد البيع، كما أنه بمساعدة الأداء المرجعي يمكن الوصول إلى إستراتيجيتي ريادة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة القيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل والبحث عنه مستقبلاً.

في ضوء ما سبق تبين للباحثة أن الأداء المرجعي وتحليل القيمة من أهم أدوات المحاسبة الإدارية لدعم الموقف الإستراتيجي للشركة، وكل منهما مكمل للآخر ويساعد التكامل بينهما على تحسين ونمو التعلم والإبتكار في عملية الإنتاج بهدف تحقيق الرقابة على التكلفة والإنتاج وذلك وصولاً للتميز والمقارنة بالمنافسين ويساعد الشركة على تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة.

• رابعاً: الدراسة التطبيقية في شركات الأسمنت في محافظة السليمانية بإقليم كوردستان العراق:

مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المديرين والموظفين بشركات الأسمنت في محافظة السليمانية بالعراق، وسيتم تحديد العينة وفقاً للبرنامج الإحصائي (Sample size calculator) وتوزيعها بطريقة عشوائية، بحيث تمثل مجتمع الدراسة تمثيل جيد وتحقق أهداف الدراسة، ويتكون مجتمع الدراسة من خمس شركات أسمنت في محافظة السليمانية في العراق وهي: شركة الأسمنت (ماس، طاسلوجة، بازيان، دلتا، كاسن).

عينة الدراسة: وقد أختارت الباحثة عينه من هذا المجتمع تعادل أربع شركات وهي شركة الأسمنت (ماس، طاسلوجة، بازيان، دلتا) وبنسبة ٨٠%، ولتحديد حجم العينة وبافتراض أن الظاهرة الإستراتيجية ريادة التكلفة محل الدراسة تتحقق في المجتمع بنسبة ٥٠% وعند معامل ثقة ٩٥% يعني حدود الخطأ المسموح به ٥% فقد تم استخدام المعادلة التالية لحساب حجم العينة بتطبيق معادلة ستيفن ثامبسون، (سيد محمد

أبو الهاشم حسن ٢٠١٠) وحيث تم توزيع (٢٥٠) إستمارة الإستقصاء على عينة الدراسة لتحقيق الأهداف وتثبيت الفروض، وقد تم إسترداد (٢٢٢) إستمارة الإستقصاء بنسبة (٨٩%) من مجموع الإستمارات الموزعة، أيضاً تم استبعاد (٨) إستمارات لعدم إكمال المعلومات، ولوجود أخطاء يتعذر معها إدراجها ضمن العينة، ومما سبق فإن عدد الإستمارات التي أدرجت ضمن العينة وتحليل الدراسة (٢١٤) إستمارة تمثل نسبة (٨٥,٥%) من حجم الإستمارات الموزعة، وفي النهاية تم مراجعة الإستمارات وتدقيقها وعمل المعالجة الإحصائية اللازمة لإستخراج النتائج والتوصيات.

أولاً : ثبات وصدق الإستقصاء:

تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha) لأداة الدراسة (إستمارة الإستقصاء)، وتحلل معاملي الثبات والصدق لأسئلة الإستقصاء، ويتضح أن قيم معامل الثبات مقبولة لجميع الأسئلة، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء ثلاثة محاور رئيسية وكل محور يتكون من مجموعة من الأبعاد تأخذ شكل ليكرت الخماسي ويتكون من أكثر عنصر، وتراوحت قيمة معامل الثبات بين (0.746) للبعد الأول من المحور الثالث (تخفيض التكلفة) و (0.978) للمحور الأول ككل (الأداء المرجعي) وتراوحت قيمة معامل الصدق بين (0.865) للبعد الأول من المحور الثالث وبين (0.989) للمحور الأول (حيث أن قيمة معامل الصدق هي الجذر التربيعي لقيم معامل الثبات) وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لتحقيق أهداف البحث ويمكن الإعتماد عليها في تعميم المخرجات على المجتمع ككل.

ثانياً: وصف عينة الدراسة:

توزيع عينة الدراسة حسب ترتيب النسب وكما يلي:

ان نسبة 34.1% من اجمالي العينة يعملون بوظيفة مدقق، ونسبة 3% 24. من اجمالي العينة يعملون بوظيفة مدير قسم، ونسبة 38.8% من اجمالي العينة حاصلين على بكالوريوس، ونسبة 43.0% من اجمالي العينة لهم سنوات خبرة من 10- 15 سنة في مجال عملهم، ونسبة 26.6% من اجمالي العينة لهم سنوات خبرة 15 سنة فأكثر في مجال عملهم .

ثالثاً: الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يفسر الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة كما يلي:

يتضح أن ارتفاع متوسط اراء عينة الدراسة حول البعد " التكامل " كأحد أبعاد الأداء المرجعي بمتوسط (4.11) بانحراف معياري (0.73). مما يدل على ان معظم الأراء تتراوح ما بين موافق وموافق تماماً وتميل إلى ان تكون موافق، وارتفع متوسط

آراء عينة الدراسة حول البعد " الجودة العالية " كأحد أبعاد استراتيجية زيادة التكلفة (ترشيد التكلفة) بمتوسط (3.97) بانحراف معياري (0.52). مما يدل على ان معظم الآراء تتراوح ما بين محايد وموافق وتميل إلى ان تكون موافق.

رابعاً: إختبارات الفروض وتحليل النتائج:

الفرض الأول: (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة، وإستراتيجية زيادة التكلفة)

لإختبار هذا الفرض تم إختبار الفروض الفرعية التالية:
الفرض الفرعي الأول من الفرض الأول: (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأداء المرجعي وإستراتيجية زيادة التكلفة)

لإختبار هذا الفرض تم إستخدام معاملات الارتباط لبيرسون بين متوسط آراء عينة الدراسة حول الأداء المرجعي وإستراتيجية زيادة التكلفة، ويتضح من خلال هذا التحليل أن ارتفاع معامل الارتباط بين النضج كأحد أبعاد الأداء المرجعي و الجودة العالية كأحد أبعاد إستراتيجية زيادة التكلفة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.823). مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%، وبلغت قيمة معامل الارتباط بين متوسط آراء عينة الدراسة حول الأداء المرجعي ككل ومتوسط آراء عينة الدراسة حول الأداء إستراتيجية زيادة التكلفة ككل (0.786). مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%. مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الأول من الفرض الأول وصحة الفرض البديل: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأداء المرجعي وإستراتيجية زيادة التكلفة).

الفرض الفرعي الثاني من الفرض الأول: (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة).

لإختبار هذا الفرض تم استخدام معاملات الارتباط لبيرسون بين متوسط آراء عينة الدراسة حول تحليل القيمة، وإستراتيجية زيادة التكلفة، ويتضح من خلال هذا التحليل أن ارتفاع معامل الارتباط بين سلسلة القيمة كأحد أبعاد أداة تحليل القيمة والجودة العالية كأحد ابعاد إستراتيجية زيادة التكلفة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.927). مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%، وبلغت قيمة معامل الارتباط بين متوسط آراء عينة الدراسة حول تحليل القيمة ككل ومتوسط آراء عينة الدراسة حول الأداء إستراتيجية زيادة التكلفة ككل (0.876). مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الثانى من الفرض الأول وصحة الفرض البديل: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة)

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول وصحة الفرض البديل: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة، وإستراتيجية زيادة التكلفة).

الفرض الثانى: (لا توجد تأثير ذو دلالة إحصائية للأداء المرجعي وتحليل القيمة على إستراتيجية زيادة التكلفة)

لإختبار هذا الفرض تم إختبار الفروض الفرعية التالية: الفرض الفرعى الأول من الفرض الثانى: (لا توجد تأثير ذو دلالة إحصائية للأداء المرجعي على وإستراتيجية زيادة التكلفة) لإختبار هذا الفرض تم إستخدام الإنحدار البسيط والإنحدار المتدرج. كما يتضح معنوية معاملات الإنحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5% ، ويتضح من الجدول ان أهم أبعاد الأداء المرجعي التى تؤثر فى إستراتيجية زيادة التكلفة ككل بحسب ترتيبها فى النموذج هى: النضج (x1.5)، التحليل (x1.2)، التكامل (x1.3)، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.677) مما يدل على ان المتغيرات المستقلة (النضج - التحليل - التكامل) تفسر 67.7% من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول إستراتيجية زيادة التكلفة ككل)، مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الأول من الفرض الثانى وصحة الفرض البديل:

(توجد تأثير ذو دلالة إحصائية للأداء المرجعي على إستراتيجية زيادة التكلفة) .

الفرض الفرعى الثانى من الفرض الثانى: (لا توجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتحليل القيمة على إستراتيجية زيادة التكلفة)

لإختبار هذا الفرض تم إستخدام الإنحدار البسيط والإنحدار المتدرج كما يلى: كما يتضح معنوية معاملات الإنحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5% ، ويتضح أن أهم أبعاد تحليل القيمة التى تؤثر فى إستراتيجية زيادة التكلفة ككل بحسب ترتيبها فى النموذج هى: هندسة القيمة (X2.1)، سلسلة القيمة (X2.2)، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.875) مما يدل على ان المتغيرات المستقلة فى النموذج (هندسة القيمة - سلسلة القيمة) تفسر 87.5% من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول إستراتيجية زيادة التكلفة ككل).

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الثانى من الفرض الثانى وصحة الفرض البديل: (توجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتحليل القيمة على إستراتيجية زيادة التكلفة)، مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثانى وصحة الفرض البديل: (توجد تأثير ذو دلالة إحصائية للأداء المرجعي وتحليل القيمة على إستراتيجية زيادة التكلفة).

الفرض الثالث: (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة على إستراتيجية زيادة التكلفة):

لإختبار هذا الفرض تم إستخدام الإنحدار المتعدد والإنحدار المتدرج كما يلي: كما يتضح معنوية معاملات الإنحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5% ، ويتضح أن أهم أبعاد الأداء المرجعي وتحليل القيمة التي تؤثر في المتغير التابع (إستراتيجية زيادة التكلفة ككل) بحسب ترتيبها في النموذج هي: سلسلة القيمة كأحد أبعاد تحليل القيمة، النضج كأحد أبعاد الأداء المرجعي، التحليل كأحد أبعاد الأداء المرجعي، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.875) مما يدل على ان المتغيرات المستقلة (سلسلة القيمة - النضج- التحليل) تفسر 87.5% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول إستراتيجية زيادة التكلفة ككل).

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثالث: (توجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة على إستراتيجية زيادة التكلفة).

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة:

أ. نتائج الدراسة النظرية:

أسفر الجانب النظري للدراسة الذي جاء على ثلاثة فصول كما يلي:

- 1 لايعتبر كل من تحليل القيمة والأداء المرجعي أداة لقياس وتقويم الأداء فقط، ولكنه نظام إداري شامل يقود الشركات الصناعية نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية عن طريق تقويم الأداء في الأجل القصير والطويل.
- 2 يعد زيادة التكلفة من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها الشركة لتحقيق المزايا التنافسية ويحتاج ذلك إلى إستخدام أدوات مستحدثة تتسم بمنظور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومن أهم تلك أدوات الأداء المرجعي وتحليل القيمة وربطهما مباشرة بإستراتيجية الشركة.
- 3 يساعد التكامل بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة في تقويم أداء الشركة عن طريق المقارنة بين الأهداف التي تم التخطيط لها مسبقاً والأهداف التي تم تحقيقها.

ب. نتائج الدراسة التطبيقية:

- 1 وجود علاقة طردية قوية بين الأداء المرجعي وإستراتيجية زيادة التكلفة ومعنوية عند مستوى معنوية 1%.

- ٢ وجود علاقة طردية قوية بين تحليل القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة ومعنوية عند مستوى معنوية 1%.
- ٣ معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة F (270.846) ، وقيمة (sig=0.000) ، كما يتضح معنوية معامل الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5% ، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.788) مما يدل على ان الأداء المرجعي ككل وتحليل القيمة ككل يفسر % 78.8 من التغيرات التي تحدث في متوسط آراء العينة حول إستراتيجية زيادة التكلفة.

ثانياً: التوصيات الدراسية:

- في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة توصي الباحثة بالآتي:
- ١ يجب على الشركات الصناعية التركيز على تخفيض التكلفة مع الاحتفاظ بجودة عالية لضمان الميزة التنافسية للشركة في ظل الإستراتيجيات التنافسية من خلال التكامل بين الأداء المرجعي وتحليل القيمة لتقديم أفضل قيمة للعملاء.
- ٢ الإهتمام بتطبيق الأدوات الحديثة في المحاسبة الإدارية مثل تحليل القيمة وأدواتها والتكامل مع الأدوات الحديثة الأخرى لتخفيض التكلفة، والجودة العالية.
- ٣ ضرورة الإستفادة من تطبيق الأداء المرجعي في مجالي تخفيض التكلفة و تقييم الأداء.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

الكتب:

١. د. مكرم عبدالمسيح باسيلي، (٢٠١٤) المحاسبة الادارية مدخل معاصر، الجزء الاول، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية، المنصورة .

الرسائل العلمية:

١. اسماعيل عباس منهل أبو رغيف، (٢٠١٢) إستخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات، رسالة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
٢. أشرف حسن محمود علي، (٢٠١٠) الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
٣. بوبعه عبدالوهاب، (٢٠١٢) دور الابتكار في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري.

٤. تهاني سامي محمد أحمد، (٢٠١١) تقييم دور أساليب المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين قياس الأداء المالي لمنشآت الأعمال، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٥. زينب أحمد عبدالعال محمد، (٢٠١١) تطوير نظم التكاليف في ظل بيئة الإنتاج الحديثة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة منصوره.
٦. ماري، تريزطلعت نجيب، (٢٠٠٩) تحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض التكلفة منظور استراتيجي دراسة تطبيقية على قطاع الأسمنت في مصر، درجة العضوية، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
٧. سمر عبده أحمد زقروق، (٢٠١١) دراسة إمكانية التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة والقياس المتوازن للأداء كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
٨. سيد عبدالرزاق عبد السميع عبدالرزاق، (٢٠١١) إستخدام تحليل سلسلة القيمة الخارجية بهدف تعظيم قيمة للمنشأة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٩. سيد عبدالفتاح سيد، (٢٠١٠) نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التمييز عالمياً، رسالة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الاعمال، جامعة حلوان.
١٠. شيرين عزيز محمد شيخاني، (٢٠١٠) دور نظم المعلومات المحاسبية في التحليل الاستراتيجي للكلفة وامكانية تطبيقه في معمل إسمنت كركوك، شهادة ماجستير، جامعة السليمانية، كلية الادارة والاقتصاد.
١١. عادل عبدالغني قائد الزعيتري، (٢٠١٠) إستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف، دراسة نظرية تطبيقية على المنشآت الصناعية اليمينية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
١٢. هيثم رؤوف أحمد الحداد، (٢٠١٤) ترشيد كلف البحث والتطوير باستعمال تقنية هندسة القيمة، رسالة الدكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

الدوريات:

١. دصفا محمد عبدالدايم، (٢٠١٢) دور نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في دعم إستراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بهدف زيادة القدرة التنافسية مع دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الثالث، السنة الثانية، الناشر كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٢. _____، (٢٠١٠) دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الاتجاهات الحديثة لإدارة التكاليف ودعم القدر التنافسية للمنشأة، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، المجلد ٤٩، العدد ٧٦، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

٣. مزوغ عادل، (٢٠١٣) دراسات نقدية لاستراتيجيات (Porter) التنافسية، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، دورية دولية محكمة تصدرها جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف، المقالات باللغة الفرنسية، المجلد ٢، العدد ١٠، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، (الجزائر).

منشورات الأخرى:

١. فؤاد أحمد محمد العفيري، (٢٠١٠) مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، مقدم للندوة ١٢ لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، المنعقد في رحاب كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Periodicals:

1. Al-Awawdeh, W., M., & Al-Sharairi, J., A. (2012). The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities, Faculty of Business and Finance, Al al-Bayt University, Jordan, **International Journal of Business and Management**, 7(8) pp.123- 142.
2. Alnawaiseh, M., A.,I. AL-Rawashdi, F., M., & Alnawaiseh, M. (2014). The Extent of Applying Value Chain Analysis to Achieve and Sustain Competitive Advantage in Jordanian Manufacturing Companies. Faculty of Management and Finance, The University of Jordan, **International Business Research**, 7(8) pp.179-188.
3. Attiany, M., S. (2014). Competitive Advantage through Benchmarking: Field Study of Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange. **Journal of Business Studies Quarterly**, 5(4) pp.41-51.
4. Gilchrist, M., Mooers, L., D., Skrubbeltrang, G., & Vachon, F. (2012). Knowledge discovery in databases for competitive advantage, **Journal of Management and Strategy**,3(2) pp. 2-15.
5. Hemanth, R., Mahesh, N., S., & Muralidharan, M., S (2013). Reducing Material Cost in fabricated parts for two wheelers through Value Analysis Technique, **Sas Tech Journal**, 12(1) pp.43-50.
6. Hoang, V., V. (2015). Value Chain Analysis and Competitiveness Assessment of Da Xanh Pomelo Sector in Ben Tre, Vietnam. **University of Economics Ho Chi Minh City, Vietnam, Asian Social Science**, 11(2) pp.8-19.
7. Kaliappen, N., & Hilman, H. (2013). Enhancing organizational performance through strategic alignment of cost leadership strategy and

competitor orientation. **Middle-East Journal of Scientific Research**, **18(10)** pp.1411- 1416.

8. Savelyev, Y., Kurylyak, V., & Smalyuk, H. (2013). Benchmarking Methods of Management of Competition in the world Economy. Ternopol National Economic University, Ukraine, **Journal of Economy** **12(1)** pp.3-26.
9. Tamizharasi, G., & Kathiresan, S. (2014). Cost Reduction Analysis Through Value Engineering in Leaf Spring Manufacturing. **World Applied Sciences Journal**, **29(10)** pp.1243-1247.

Theses or Messages:

- 1 Muasa. S., M. (2014). Cost Leadership Strategy and sustainable competitive advantage of naivas supermarket limited in Kenya, For the award of the **degree of master** of business administration, School of business, University of Nairobi.

Conferences & Symposium:

- 2 Ismail, M., D., Domil, A., K., A., & MdIsa, A. (2014). Managerial Competence, Relationship Quality and Competitive Advantage among SME Exporters, **The 5th Indonesia International Conference** on Innovation, Entrepreneurship, and Small Business.
- 3 Ran, H., Huang, S., Guo, S., T. (2013). The Application of Value Chain Analysis and Benchmarking in Cost Management, **International Conference** on Industry, ©Springer-Verlag Berlin Heidelberg, School of Economics, Northeast Normal University, Changchun, People's Republic of China, Proceedings of 20th International Conference on Industrial.

Other publications:

1. Accenture, (2011). Achieving High performance: The value of benchmarking, Consulting, Technology Outsourcing, Copyright © Accenture All rights reserved, Accenture, www.accenture.com/Strategy/Accenture-Ach1.

الموقع الإلكتروني:

1. www.hrdiscussion.com/hr95421.html, 26/12/2014.