

دور تحليل القيمة في إدارة تكلفة الأنشطة الإنتاجية من منظور إستراتيجي
(دراسة حالة)

الأستاذ الدكتور

عصام عبد المنعم إسماعيل

أستاذ المحاسبة المالية

كلية التجارة - جامعة المنصورة

هالة محمد عبد الفتاح عامر

باحثة ماجستير

كلية التجارة - جامعة المنصورة

دور تحليل القيمة في إدارة تكلفة الأنشطة الإنتاجية من منظور إستراتيجي

(دراسة حالة)

الأستاذ الدكتور

هالة محمد عبد الفتاح عامر

عصام عبد المنعم إسماعيل

باحثة ماجستير

أستاذ المحاسبة المالية

كلية التجارة - جامعة المنصورة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الملخص: إستهدف هذا البحث الربط بين كل من محركات القيمة ومحركات التكلفة الخاصة بالأنشطة الإنتاجية بالمنشأة بهدف تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من منظور القيمة، وتناول البحث توضيح كيفية الربط بين محركات كل من القيمة والتكلفة الخاصة بالأنشطة الإنتاجية بالمنشأة لتحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من منظور القيمة من خلال التطبيق على شركة الدقهلية للغزل والنسيج (ديتكس) في محافظة الدقهلية بجمهورية مصر العربية.

وتمثل المشكلة موضوع البحث في تحديد المحركات الإستراتيجية التي تؤثر على تكلفة الأنشطة الإنتاجية وربطها بمحركات القيمة الخاصة أيضاً بتلك الأنشطة، وهكذا يمكن قياس إنتاجية هذه الأنشطة من خلال مقدار ما تضيفه من قيمة، بحيث يصبح من الممكن إستخدام القيمة المضافة كميّار أكثر قبولاً لتخصيص الموارد وهنا يثار التساؤل التالي: هل يمكن إستخدام تحليل القيمة المضافة كأداة لإدارة تكلفة الأنشطة الإنتاجية بالمنشأة بمنظور إستراتيجي؟

وأظهرت نتائج البحث أن إدارة التكلفة تعد من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها الشركة لتحقيق قيمة مضافة ويحتاج ذلك إلى إستخدام أساليب مستحدثة تهدف إلى تحقيق هذه الإستراتيجية ومن أهم تلك الأساليب هو أسلوب الربط بين محركات كل من القيمة والتكلفة الخاصة بالأنشطة الإنتاجية بالمنشأة.

ويوصى البحث بالإهتمام بأبعاد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وتحليل القيمة التي تؤثر على إنتاجية المنشأة وهي بحسب ترتيبها؛ سلسلة القيمة كبعد للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، ومحركات القيمة كبعد لتحليل القيمة.

Abstract:

The objective of this research is to link the value engines and the cost drivers of the production activities of the Firm in order to realize the strategic management of cost from the value perspective. Application on the Dakahlia Spinning and Weaving Company (DETEX) in Dakahlia Governorate, Egypt.

The problem of the current research is to determine the strategic drivers that affect the cost of production activities and to link them to the value engines of those activities. Thus, the productivity of these activities can be measured by the value added, so that value added can be used as a more acceptable criterion for allocating resources. This research is attempt to answer the following question: Can value-added analysis be used as a tool to manage the cost of the enterprise's productive activities from a strategic perspective?

The results showed that cost management it one of the most important strategies adopted by the company to achieve added value.

It recommend to focus on the dimensions of strategic cost management and value analysis that affect the productivity of an enterprise in its order; value chain as a dimension to strategic cost management, and value engines as a dimension to value analysis.

حظيت العلاقة التأثيرية المتبادلة بين التكاليف والأرباح بالكثير من البحث والدراسة في مجال المحاسبة في السابق، إلا أن التطورات العلمية والتكنولوجية المتلاحقة في الآونة الأخيرة، قد وجهت الإهتمام نحو البحث في موضوع إدارة التكاليف بشكل إستراتيجي، يهتم بكل من البيئة الداخلية والخارجية، ويرى أحد الباحثين (إسماعيل، ٢٠١٥، ص٣٥) أن المنشأة تعتبر نظاماً جزئياً بالنسبة للبيئة المحيطة، فهي جزء من نظام اقتصادي واجتماعي وسياسي وقانوني، ويجب أن تتشكل أنشطة المنشأة وفقاً لهذه المتغيرات البيئية وتتجاوب معها.

ولإدارة الاستراتيجية للتكلفة مجموعة من التقنيات والأدوات، ويمكن استخدام هذه التقنيات أو الأدوات بشكل فردي لتحقيق هدف محدد، أو تطبيقها معاً لتلبية الاحتياجات العامة للمنظمة. ويطلق على أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، التي تعمل معاً لتحقيق أهداف المنظمة وأنشطتها اسم نظام الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

وتعد تحليل القيمة هي أحد الأدوات التي تعمل على إدارة التكاليف بشكل إستراتيجي، وترى دراسة (El Kelety,2006,P.82 according to Hergert and Morris, 1989,P.177) أن تحليل سلسلة القيمة يستخدم لتحليل الشركة إلى أنشطة ذات أهمية إستراتيجية وفهم مدى تأثيرها على التكلفة والقيمة.

وترى دراسة (E. Fawcett & A. Fawcett,1995,P.24) أن التحدي الذي يواجه المدراء في شركات التصنيع الرائدة اليوم، هو الحاجة لرؤية الشركة باعتبارها نظاماً متكاملًا، قائم على التعاون بين مختلف الوظائف ذات القيمة المضافة.

ويستخلص البحث مما سبق، أن التعاون بين الأنشطة التي تضيف قيمة، يتطلب دراسة الطريقة التي تدير بها المنشأة هذه الأنشطة، وتحليل تكاليفها، والربط بين محركات كل من القيمة والتكلفة الخاصة بهذه الأنشطة، وعندها يمكن الوصول إلى تحقيق أفضل إستغلال وتخصيص لموارد المنشأة، وبخطوات ثابتة نحو تحقيق التحسين المستمر في الأداء. وعليه فإنه من الممكن أن يتم تناول هذا البحث من خلال النقاط الآتية:

٢- مشكلة البحث:

ينبغي على إدارة المنشأة أن تسعى إلى العمل في تآلف وإنسجام في ظل منظومة واحدة شاملة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وترى دراسة (Pletnev, et al.,2014,P.83) أن الممارسات الإدارية التقليدية قد أدت إلى حدوث فهم غير صحيح لجوهر وطبيعة الشركات الحديثة كمنظومة متكاملة يقودها الهدف المتمثل في تعظيم القيمة، وأدت أيضاً إلى عدم القدرة على التقويم السليم لأداء تلك الشركات.

وننتج عن ذلك عدم قدرة تلك الشركات على الإستمرار والمنافسة. ولذلك فقد تم توجيه الإهتمام نحو أهمية إختيار المنهجية المثلى لتقويم أداء الشركات، لكونها تمثل الوحدة المؤسسية للنظام الاقتصادي.

كما أشارت إحدى الدراسات (IMA,2015,P.1) إلى أن هناك إنتقاد كبير موجه لأنظمة قياس الأداء التي تعتمد على المحاسبة على أساس الإستحقاق.

ويرجع ذلك لوجود إلى أن المقاييس المالية مثل ربحية السهم، لاتأخذ في الإعتبار تكلفة الإستثمارات المطلوبة للعمليات التشغيلية، كما أنها غالباً ما تحفز المديرين على إتخاذ قرارات غير دقيقة تشجع بشكل كبير الإستثمارات قصيرة الأجل، فضلاً عن أنها لاترتبط بشكل جيد مع القيم السوقية الفعلية للشركات، والتي تعد ضرورية لإمداد الإدارة بمؤشرات جيدة عن مقدار القيمة المضافة.

وترى دراسة (Drury & Doran ,2003,P.1) أنه يمكن أن تلعب بيانات الأداء المتعلقة بالأنشطة، التي تضيف قيمة دوراً مهماً في الموازنة بين السياسات والموارد والاستراتيجيات الخاصة بالمنشأة، وهكذا يمكن القول بأن الإهتمام بمقدار القيمة المضافة للمنشأة، يعد بمثابة خطوة لإتجاه جديد ومختلف لتقييم أداء الإدارة خلال الفترة المحاسبية.

كما يعد مفهوم القيمة المضافة للدخل أداة هامة لتقويم أداء الشركات، لما لعملياتها من تأثير على الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع بأكمله. وترى إحدى الدراسات (Mandal & Goswami,2008,P.102) أن الربح لا يشكل سوى جزء صغير من إجمالي القيمة أو الثروة المتولدة للشركة في فترة معينة، لذلك فإن تحسين القيمة يعد المعيار الأنسب لتقويم الأداء، وينبغي على المديرين الماليين أن يتخذوه كهدف أكثر وضوحاً من هدف تحسين الأرباح. ونظراً لإمكانية قياس إنتاجية مختلف وسائل الإنتاج من خلال مقدار ما تضيفه من قيمة، يصبح من الممكن إستخدام القيمة المضافة كمعيار أكثر قبولاً لتخصيص الموارد.

ويخلص البحث مما سبق، الى أنه يمكن تقويم أداء الشركات على أساس ما حققته من قيمة مضافة خلال الفترة، ويمكن تدعيم ذلك بعمليات تحليل للقيمة المضافة، بغرض الكشف عن المسارات المالية والتشغيلية، والتي يمكن أن تؤدي إلى مساعدة المنشأة على تحقيق أقصى منفعة ممكنة من الموارد المتاحة، وزيادة فعالية الأداء عندما يتم التركيز على تطبيق الإدارة الإستراتيجية لتكلفة الأنشطة الإنتاجية من منظور القيمة. ويرى أحد الباحثين (Sullivan,2012,P.137) أن ذلك يمكن أن يحدث إذا أخذنا بعين الإعتبار تقويم مدى فعالية المخرجات، حتي يمكن تحسين كفاءة المدخلات. ووفقاً لهذا المنطق، فإن هذا الأسلوب يهدف الى توجيه الإهتمام نحو تفعيل الإستفادة من عمليات التغذية المرتدة بالمنشأة على أفضل وجه .

وتأسيساً على ما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث في السؤال البحثي التالي:

هل يمكن إستخدام تحليل القيمة المضافة كأداة إستراتيجية لإدارة تكلفة الأنشطة الإنتاجية بالمنشأة؟

٣- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث الى محاولة تقدير قيمة التحسن الممكن في إدارة تكلفة الأنشطة الإنتاجية بالمنشأة عند استخدام تحليل القيمة المضافة, وهو من الأساليب الجديدة في هذا الخصوص, حيث يصبح بمثابة المرشد لكل الأطراف المعنية بعملية تقويم الأداء.

ويتحقق الهدف من البحث, المتمثل في إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي, من خلال تسليط الضوء على إستراتيجيات إدارة تكلفة الأنشطة الإنتاجية بالمنشأة, والعوامل التي تساهم في تحقيقها, والعمل على تدعيمها بعمليات تحليل القيمة المضافة, بغرض الكشف عن المسارات المالية والتشغيلية التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء.

٤- أهمية البحث:

تتبع الأهمية العلمية لهذا البحث, من كونه يتناول واحداً من الموضوعات الهامة في مجال المحاسبة, وهو تقويم الأداء لدورة في الكشف عن مواطن القوة والضعف, ومواطن الفرص والتهديدات, في العمليات والأنشطة المتعلقة بالمنشأة, بالإضافة الى إعداد المنشأة بشكل جيد لتصبح قادرة على تحديد فرص التحسين في كلٍ من العمليات والأنشطة الحالية, مما يساعدها في إتخاذ أفضل القرارات لإدارة تكلفة تلك العمليات والأنشطة, وبالتالي تعظيم القيمة المضافة بالمنشأة خلال الفترة.

كما تبرز أهمية هذا البحث, من منطلق كونه يتناول أسلوباً جديداً لإدارة تكلفة الأنشطة, من خلال تحليل أداء المسارات المالية والتشغيلية التي تؤثر على القيمة المضافة بالمنشأة. وهكذا يمكن الوصول الى أفضل الممارسات في إدارة التكلفة, لأن هذا الأسلوب قد أخذ بعين الإعتبار تقويم مدى فعالية المخرجات حتي يمكن تحسين كفاءة المدخلات. ووفقاً لهذا المنطق فإن هذا الأسلوب يهدف الى توجيه الإهتمام نحو تفعيل الإستفادة من عمليات التغذية المرتدة بالمنشأة على أفضل وجه .

٥- فروض البحث:

تتمثل فروض البحث في ضوء المشكلة البحثية وهدف البحث في الفروض التالية:

- الفرض الأول:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل القيمة المضافة والإدارة الإستراتيجية لتكلفة الأنشطة الإنتاجية بالمنشأة ."

- الفرض الثاني:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من محركات القيمة ومحركات التكلفة الخاصة بالأنشطة الإنتاجية بالمنشأة ."

٦- منهجية البحث:

للوصول إلى هدف البحث تم استخدام كلاً من المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي، حيث إعتد البحث على المنهج الإستقرائي، الذي يهتم بالتركيز على تجميع المشاهدات حول الظاهرة محل البحث، وتحليلها وتفسيرها تمهيدا لإستخراج النتائج، ثم إختبار صحة فروض البحث لتعميم هذه النتائج.

كما إعتد البحث على المنهج الإستنباطي، الذي يهتم بالتركيز على المقدمات والبدهييات والحقائق، ثم القيام بتحليلها وإستخراج النتائج، وهكذا يتم مزج كل من الجانب النظري بالواقع الفعلي، وتعميم ما تم إستنباطه من نتائج.

٧- حدود البحث:

تقتصر حدود البحث على قياس القيمة المضافة للمنشأة محل دراسة الحالة بإستخدام معادلة دراسة (Pulic,2004,P.4)، وتحليل محركات التكلفة للأنشطة الإنتاجية، والربط بينها وبين محركات القيمة الخاصة أيضا بالأنشطة التشغيلية كأحد أساليب التحليلات الإستراتيجية للتكلفة من منظور القيمة. بغرض إستبعاد الأنشطة التي تستهلك موارد دون إضافة قيمة. وهكذا يتحقق وفر في التكلفة وتعظيم لمقدار القيمة المضافة. مما يعني أنه يمكن استخدام تحليل القيمة المضافة كأداة إستراتيجية لإدارة تكلفة الأنشطة الإنتاجية بالمنشأة.

٨- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث:

للقوف على طبيعة المشكلة والجوانب المختلفة لها، فإن ذلك يستلزم عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، بهدف استكشاف المتغيرات المرتبطة بالمشكلة محل البحث، والتي في ضوءها سوف يتم تحديد متغيرات البحث، وإمكانية تحقيق علاقة فيما بينها؛ وبالتالي التعرف على الفجوة البحثية المرتبطة بهذه المتغيرات والتي تحتاج للمزيد من البحث. وسوف يتم تقسيم هذه الدراسات إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي:

المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت الأبعاد الإستراتيجية للقيمة المضافة :-

١- دراسة (Ze'ghal and Maaloul , 2010)

هدفت الدراسة إلى تحليل دور القيمة المضافة كمؤشر لرأس المال الفكري، وذلك بإستخدام طريقة معامل القيمة المضافة لرأس المال الفكري (VAIC)، وقد تم الحصول على البيانات المطلوبة من قائمة القيمة المضافة التي تقدمها وزارة التجارة والصناعة بالمملكة المتحدة. وقد تم إجراء تحليل تجريبي باستخدام تحليل الارتباط و تحليل الانحدار الخطي المتعدد. وقد توصلت الدراسة الى وجود تأثير إيجابي لرأس المال الفكري على الأداء الاقتصادي والمالي. كما أشارت النتائج إلى أن رأس المال العامل لا يزال أحد المحددات الرئيسية للأداء المالي وسوق الأوراق المالية، فضلاً عن أهميته لحملة الأسهم وأصحاب المصلحة من خلال دوره الكبير في خلق القيمة.

٢- دراسة (Pletnev et al., 2014)

هدفت الدراسة الى اختبار منهجية تقييم أداء الشركة, نظراً لأن النظام الحالي للتقييم والذي يعتمد على المعايير المحاسبية، ينطوي على متغيرات تخضع لرأي المحاسب الخبير. وتناولت الدراسة افتراض مدخل جديد لتقييم مدى إمكانية تطويع أداء الشركات و توقع أنشطتها الرئيسية. وهذا المدخل يقوم على أساس حساب مؤشرات لهيكل القيمة المضافة ومستوى معاملات الشركات. ثم يقوم بتقدير توزيع إجمالي القيمة المضافة بين تلك الأنشطة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين حصة القيمة المضافة من العائدات ومستوى تكاليف المعاملات، وكذلك بين حصة القيمة المضافة التي تم تخصيصها للملاك ومستوى تكاليف المعاملات. كما وجدت علاقة إيجابية بين مستوى تكاليف المعاملات وحصة القيمة المضافة التي تم تخصيصها للموظفين.

٣- دراسة (IMA, 2015)

هدفت الدراسة الى تقديم تقرير لمقارنة وتوضيح مختلف المقاييس التي تستخدم في قياس قدرة الإدارة على إنتاج قيمة مضافة. وقد ركزت الدراسة على المفاهيم الأساسية للقيمة المضافة للمساهمين, والربط بين القيمة المضافة وتعظيم الثروة للمساهمين. وقد توصلت الدراسة الى عدد من الأدلة التي تشير إلى أن زيادة القيمة المضافة للمساهمين لا تتعارض مع المصالح طويلة الأجل للأطراف ذوي العلاقة. كما يمكن للمديرين أن يستفيدوا بشكل كبير من استخدام القيمة المضافة كمقياس أساسي لقياس أداء الإدارة, نظراً لأنها توفر أكثر من مؤشر يساعد على الثقة في سلامة الموقف الإقتصادي للمشروعات, كما تعد أكثر موثوقية من تلك المؤشرات التي توفرها المقاييس التقليدية.

المجموعة الثانية : الدراسات التي تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

١- دراسة (Shingjergji and Sulanjaku,2015)

تهدف هذه الدراسة الى تحليل الأدوات المتعلقة بالإدارة الإستراتيجية للتكلفة (SCM), وتحديد الأدوات المحاسبية الأكثر استخداماً في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (SCM). والمنهجية المستخدمة في إعداد هذه الدراسة هي استخدام مجموعة واسعة من المؤلفات, واستخدام المقابلات والاستبيانات للمجموعة المستهدفة. وتوصلت الدراسة الى أن أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة SCM الأكثر استخداماً هي: المقارنة المرجعية، التسعير الاستراتيجي، المحاسبة عن العملاء والتكلفة المستهدفة. ويرجع السبب وراء اختيار هذه الأدوات إلى أنها تنطوي على تكاليف التشغيل, واستخدام المعلومات غير المالية، الى جانب محركات التكلفة.

٢- دراسة (Jariwala, Sonal,2015)

هدفت هذه الدراسة الى تحليل سلسلة القيمة. وتوضيح بعض الجوانب مثل مفهوم تحليل سلسلة القيمة، واستخدامات تحليل سلسلة القيمة. وذلك من خلال تنفيذ برنامج الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، والتي تعد بمثابة الإقرار الشامل لعلاقات التكلفة بين الأنشطة في سلسلة القيمة. وسلسلة القيمة هي أداة استراتيجية حاسمة والتي تستخدم على نطاق واسع في إدارة التكاليف الاستراتيجية. وتوصلت الدراسة الى أن نظام القيمة وسلسلة القيمة هي أدوات مهمة، لفهم كيفية تطبيق برامج الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

٣- دراسة (Janjić , et al.,2017)

استهدفت الدراسة معرفة تأثير استخدام تقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على ثلاثة متغيرات هي حجم الشركة ونشاطها التجاري وشكلها القانوني، في الشركات في جمهورية صربيا ورأي المستطلعين عنها. وكذلك رأي المستجيبين فيما يتعلق بالربح / الخسارة المتولدة في الشركة التي يعملون فيها. وتوصلت الدراسة الى أن تطبيق تقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي شملها المسح لا يزال ضئيلا. وباختبار الفرضية المحددة، ثبت أنه لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين آراء المستجيبين لتقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة فيما يتعلق بحجم الشركة، أو نشاطها التجاري، أو شكلها القانوني أو الأرباح أو الخسائر الناتجة في الشركات التي يعملون بها.

المجموعة الثالثة: الدراسات التي تناولت العلاقة بين القيمة والإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

١- دراسة (Matthews, Joseph,2013)

هدفت الدراسة الى استكشاف مفهوم القيمة المضافة، واستكشاف الطرق التي يمكن بها للمكتبات أن تضيف بها قيمة في حياة عملائها، واقتراح الطرق التي يمكن للمكتبات أن تقدم من خلالها خدمات جديدة ومبتكرة تضيف قيمة حقيقية. **وتسعى** هذه الدراسة إلى توسيع عمل روبرت تايلور الذي طور نموذجا للقيمة المضافة. **وتوصلت** الدراسة الى أنه يجب على المكتبة تسهيل عملية خلق القيمة، من خلال توفير سهولة الوصول إلى منتجاتها وخدماتها. ويجب التأكيد على أن أساس إستمرار أي مكتبة هو خلق القيمة.

٢- دراسة (Lumley and Gergely,2015)

استهدفت الدراسة الى توسيع نطاق البحوث التطبيقية المتعلقة بالإدارة الإستراتيجية للتكلفة، من خلال تطوير روابط جديدة بين قيمة العملاء والتكاليف المتكبدة عمليا. من خلال تطوير نموذج لخلق القيمة، ويسهل هذا النموذج تخصيص موارد أكثر فعالية، وبالتالي تحسين الربح المحتمل، من خلال الموازنة بين خصائص القيمة وشرائح العملاء والتكاليف. **وتوصلت** الدراسة الى بناء نموذج نظري لإجراء تحليل التكاليف الاستراتيجية في وظيفة الدعم. وقد حددت دراسة الحالة، التي أجريت في وظيفة دعم تكنولوجيا المعلومات في شركة كبيرة، كيف يمكن تصميم نموذج البحث و خصائص القيمة لتتناسب مع هذا السياق.

تهدف هذه الدراسة الى تحليل سلوك محركات القيمة، ثم تقسم سلوكها إلى ثلاث فئات: السلوك الذي يؤثر فقط على القيمة الاقتصادية المضافة الحالية (EVA)، والسلوك الذي يؤثر على كل من القيمة الحالية والمستقبلية للقيمة الاقتصادية المضافة EVA، والسلوك الذي يؤثر فقط على القيمة المستقبلية للقيمة الاقتصادية المضافة EVA. **وتوصلت** الدراسة الى أن خلق القيمة للمؤسسة، ينتج من سلوك المؤسسة القائم على خلفية محددة للأسواق والموارد. وينبغي أن تضع المؤسسة مجموعة من أنظمة مراقبة السلوك، تستهدف النمو المستدام للقيمة الاقتصادية المضافة EVA .

ومما سبق يتضح إن معظم الدراسات تناولت موضوع القيمة المضافة، من منطلق كونها أداة إستراتيجية، تساعد على إتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالحكم على أداء وإنتاجية المنشآت. كما أشارت تلك الدراسات الى أهمية القيمة المضافة وكيفية قياسها، والعوامل الحاكمة التي تؤثر فيها. وأنه يمكن إستخدام القيمة المضافة كأداة للتحليل ولخدمة العديد من الأغراض.

كما تناولت الدراسات السابقة، موضوع الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (SCM)، وناقشت الأدوات المحاسبية الأكثر استخداما في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وأوضحت كيف يمكن لمنظور القيمة أن يساهم في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال تطوير نموذج لخلق القيمة.

لم تتناول الدراسات السابقة موضوع إمكانية تحسين مقدار القيمة المضافة، من خلال الربط بين محركات القيمة ومحركات التكلفة. فالربط بين محركات القيمة ومحركات التكلفة يعد بمثابة أسلوب إستراتيجي منظم لإدارة التكلفة، يهدف الى تحسين مقدار القيمة المضافة، من خلال تحسين الرقابة على محركات التكلفة أو إعادة تشكيل الأنشطة في سلسلة القيمة.

وهكذا يمكن توجيه الإهتمام، نحو تفعيل الإستفادة من عمليات التغذية المرتدة بالمنشأة، والتي تهدف الى التركيز على تحليل مدى فعالية المخرجات لتحديد مقدار التحسين المطلوب لزيادة كفاءة المدخلات. وهذا يدعو الى توسيع نطاق البحث في موضوع الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من منظور القيمة.

٩- مراجعة أدبيات الدراسة:

- الأبعاد الإستراتيجية لتحليل القيمة:

تعد مواكبة التطورات الديناميكية المستمرة في الظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، هي المحرك الرئيسي لحث الإدارة على التمسك بالتحسين المستمر للأداء، وذلك بهدف الحفاظ على المركز التنافسي للمنشأة، والإستمرار في تحقيق قيمة مضافة لأصحاب المصلحة. مما جعل تركيز الإهتمام على مدى نجاح الإدارة، في إنتاج قيمة مضافة للمنشأة خلال الفترة، بمثابة الوسيلة المفضلة والأكثر موضوعية لوصف أداء الإدارة خلال الفترة.

ويمثل الإعلام الصادق والكافي عن أداء المنشأة حلقة الوصل بين المنشأة والأطراف ذوي العلاقة (أصحاب المصلحة)، لذلك فتبني إدارة المنشآت لمفهوم القيمة المضافة جاء كخطوة متناسبة مع الإتجاه المعاصر لعرض وتقييم أداء المنشآت، وهو إتجاه يهتم بالتعبير عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية للمنشأة من خلال التقارير المتكاملة، التي تسلط الضوء على مفاهيم حديثة مثل الدخل الشامل والإستدامة وتحليل القيمة المضافة.

ويهدف تحليل القيمة المضافة الى تحقيق التقييم الدقيق لأداء المنشأة، وهو يعد أيضا بمثابة الأداة التي تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات على أسس أكثر دقة ورشدا، نظرا لأنها توجه الإدارة الى إستخراج العناصر التي تؤثر على الإنتاجية، تلك العناصر التي تمثل في الوقت ذاته محركات القيمة.

ويرى أحد الباحثين (حسين، ٢٠١٦، ص ٢٢) أن القيمة تعبر عن المبادئ التي تسترشد بها الشركة لتحقيق أهدافها، ولذلك على كل شركة أن تقرر وتحدد القيم المناسبة لها، أو القيم المحققة لأهدافها، إعتامادا على البيئة التنافسية الحالية وفكر الإدارة. كما يرى باحث آخر (سليمان، ٢٠١٧، ص ٣٧) أن هدف خلق القيمة وتعظيمها قد أصبح الهدف الإستراتيجي لإدارة المنشأة منذ التسعينات، فنماذج الإدارة مثل إدارة الجودة الشاملة وإعادة هندسة العمليات التجارية، لم تستطع أن تحقق النتائج المرجوة، نظرا لأن تلك النماذج تفقر الى عدد من المكونات الأساسية لتقديم أفضل قيمة محتملة بالنسبة للمنشأة.

وتأييدا لما سبق فقد أضاف أحد الباحثين (Teck,2003,P.242) أنه قد أصبح الآن لدى الإدارة العليا وعي أكبر بكثير بأن القدرة التنافسية الحقيقية تتبع من الإنتاجية مقاسة بالقيمة المضافة. وترى إحدى الدراسات (Mandal & Gaswami,2008,P.102) أن القيمة المضافة قد تكون هي المعيار الأنسب لتخصيص الموارد، وذلك لأنه يمكن قياس إنتاجية مختلف وسائل الإنتاج من خلال مقدار القيمة المضافة بواسطتها. كما ترى دراسة أخرى (de Chernatony, et al.,2014,P.39) أن هناك الكثير من المؤيدين لاستخدام "القيمة المضافة" كإستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية في بيئة تجارية تنمو فيها المنافسة بصورة متزايدة.

ويخلص البحث مما سبق الى أنه يمكن إعتبار الإهتمام بتحسين مقدار القيمة المضافة، كهدف مرتبط بتحسين أداء المنشأة من الجانبين التشغيلي والمالي، وبالتالي يعد تحسين مقدار القيمة المضافة، هدفاً أكثر وضوحا وإرتباطا بأداء المنشأة من هدف تعظيم الربح.

أما فيما يتعلق بتعريف القيمة المضافة فقد عرفت إحدى الدراسات (Mandal & Goswami,2008,P.100 according to John Sizer,1994) بأنها هي مقدار الثروة التي يمكن للشركة توليدها من ممتلكاتها، وبمساعدة جهود موظفيها خلال فترة ما. كما عرفها أحد الباحثين (عبد الفتاح، ٢٠١٦، ص ١١١) على أنها مؤشر يعبر عن القيمة التي تحققت للشركة خلال سنة ما، وهي تقاس بالفرق بين المدخلات والمخرجات ويعبر عنها بوحدات نقدية. كما أكدت دراسة (Moore,2014,P.151) على أن القيمة المضافة للمساهمين تشير إلى الزيادة في قيمة المشروع خلال فترة معينة.

ويخلص البحث مما سبق، إلى التعبير عن القيمة المضافة، على أنها هي مقدار الثروة التي تنشأ نتيجة الإستغلال الكفء لموارد المنشأة خلال فترة ما، والتي توزع بين أصحاب المصلحة الذين ساهموا في إنتاجها.

وتحسب القيمة المضافة بعدة طرق، وترى إحدى الدراسات (Mandal & Goswami,2008,P.101,102) أن الحديث عن كيفية حساب القيمة المضافة لا بد أن يسبقه أولاً تصنيف للقيمة المضافة وذلك من منطلق إدراكها بأنه يمكن أن تصنف القيمة المضافة إلى فئتين هما:

(أ) إجمالي القيمة المضافة (ب) صافي القيمة المضافة

(أ) إجمالي القيمة المضافة (GVA):

وهي تشير إلى المبيعات بالإضافة إلى العائد من الخدمات الأخرى مطروحا منها تكلفة المشتريات من المواد والخدمات. ولقد اقترح Bernard Cox الطريقتين التاليتين لحساب إجمالي القيمة المضافة (GVA):

١- **طريقة التجميع:** في ظل هذه الطريقة يتم حساب إجمالي القيمة المضافة باستخدام المعادلة التالية:

$$GVA=PBT+ EC+ D+ I \dots\dots\dots (1)$$

حيث، PBT = الربح قبل الضرائب و D = الإهلاك و EC = تكلفة التوظيف و I = الفائدة
٢- **طريقة الطرح:** وفي ظل هذه الطريقة يتم حساب إجمالي القيمة المضافة باستخدام المعادلة التالية :

$$GVA= S+ IS-CBGS \dots\dots\dots (2)$$

حيث أن، S = المبيعات و IS = الدخل من الخدمات الأخرى و CBGS = تكلفة شراء السلع والخدمات.

(ب) صافي القيمة المضافة (NVA) :

وهي تشير الى الفرق بين GVA والإستهلاك. أو بعبارة أخرى، صافي القيمة المضافة NVA هو مجموع القيمة المضافة للموظفين، ولمقدمي رأس المال المقترض، والى الحكومة والى المساهمين. وقد اقترح Studneski Paul الطريقتين التاليتين لحساب صافي القيمة المضافة:

(١) طريقة توزيع الدخل: في هذه الطريقة يتم حساب صافي القيمة المضافة (NVA) من خلال المعادلة التالية:

$$NVA=VAW+VAG+VAF+VAE \dots\dots (3)$$

حيث أن، VAW = القيمة المضافة للعمال / موظفين، و VAG القيمة المضافة إلى الحكومة، VAF = القيمة المضافة للممولين، VAE = القيمة المضافة إلى المنشأة.

(٢) طريقة صافي المخرجات: بموجب هذه الطريقة يتم حساب صافي القيمة المضافة (NVA) من خلال المعادلة التالية:

$$NVA=GVA-D$$

أو

$$NVA =(S+IS)-CBGS-D \dots\dots\dots (4)$$

حيث، S = المبيعات، IS = الدخل من الخدمات الأخرى، $CBGS$ = تكلفة شراء السلع والخدمات و D = الاستهلاك.

كما عرضت الدراسة (Mandal & Goswami,2008,P.101,102) محاولات أخرى ترى أن الحديث عن كيفية حساب القيمة المضافة، لايستلزم تصنيفها كما سبق، وإنما من الأفضل أن يكون الحديث عن القيمة المضافة، وكيفية حسابها بصورة عامة ومن الأمثلة على هذا الفريق مايلي:

- المعادلة التي قدمها Kohler كطريقة لحساب القيمة المضافة (VA):

$$\text{Value Added} = (\text{Value of Output} + \text{Income from other sources}) - (\text{Cost of materials and services purchased from outside})\dots\dots\dots(5)$$

القيمة المضافة = (قيمة الإنتاج + الدخل من مصادر أخرى) - (تكلفة المواد والخدمات التي تم شراؤها من الخارج).

- كما اقترحت لجنة توجيهات المعايير المحاسبية Accounting Standard Steering Committee (ASSC) صيغة لحساب القيمة المضافة (VA)، والتي هي على النحو التالي:

$$VA=a-b=c+d +e+f \dots\dots\dots (6)$$

حيث أن، VA = القيمة المضافة، a = دورة رأس المال (دورة المبيعات)، b = تكلفة شراء المواد والخدمات، c = أجور الموظفين وغيرها من المزايا العينية، d = توزيعات الأرباح والفوائد المستحقة، e = الضريبة المستحقة و f = الأرباح المحتجزة.

ويرى باحث آخر (إسماعيل، ١٩٩٥، ص ٧٩) ضرورة التقرير عن القيمة المضافة الإجمالية والصافية معا، معتمدا في رؤية على أن ذلك من شأنه توفير مصدر أكثر شمولية للمعلومات يمكن معه للمستخدم إختيار المعلومة الأكثر ملاءمة لإحتياجاته.

ويخلص البحث مما سبق الى:

أولاً: فيما يتعلق بالأراء التي ترى تصنيف القيمة المضافة الى إجمالي وصافي، فهي أراء تتحرى الدقة، كما أنها تستند إلى أن طريقة عرض قائمة القيمة المضافة، فقد عرضت القائمة القيمة مصنفة مرة بالإجمالي ثم بالصافي. إلا أن الفريق الذي يرى أن الحديث عن حساب القيمة المضافة لا يستلزم تصنيفها الى إجمالي وصافي، فهم يهدفون الى التبسيط والحديث بشكل عام.

ثانياً: إن طريقة عرض قائمة القيمة المضافة، قد تضمنت تصنيفاً لأصحاب المصلحة، الذين توزع عليهم القيمة المضافة، الى الموظفين ومقدمي رأس المال المقترض والحكومة والمساهمين، ولم تذكر المنشأة كأحد أصحاب المصلحة الذين ينالون حصة من القيمة المضافة، ويتأمل المعادلات السابقة لكيفية حساب القيمة المضافة، سنجد أن تلك المعادلات قد إنتهت من قام بصياغتها نفس تصنيف قائمة القيمة المضافة لأصحاب المصلحة.

فيما عدا طريقة توزيع الدخل لـ Paul والمعادلة المقترحة من لجنة إرشاد المعايير المحاسبية والتي صنفت أصحاب المصلحة الى الموظفين والحكومة ومقدمي رأس المال (سواء كانوا مساهمين أو مقرضين) والمنشأة.

ثالثاً: يمكن القول بأن المعادلة المقترحة من قبل لجنة إرشاد المعايير المحاسبية لقياس القيمة المضافة، هي من أفضل المعادلات التي قدمت لحساب القيمة المضافة، فهي تعرض كيفية حساب القيمة المضافة سواء بالإجمالي أو الصافي، وكذلك من حيث كيفية إنتاجها أو توزيعها، فضلا عن أنها تشبه الى حد كبير ما تعرضه قائمة القيمة المضافة من خطوات لحساب القيمة المضافة.

١٠. محركات القيمة المضافة:

يجب أن يتوافر للإدارة الفهم العميق لمتغيرات الأداء التي تؤثر على الإنتاجية، والتي تؤدي الى إنتاج قيمة مضافة للمنشأة، وتسمى إحدى الدراسات (IMA,2012,P.3,4) هذه المتغيرات باسم

مسارات القيمة أو محركات القيمة، وتعرف محركات القيمة بأنها هي أي متغير يؤثر تأثيراً كبيراً على قيمة المنشأة.

وحيث أن القيمة المضافة، تنتج من تحسين التدفقات النقدية الناتجة من تحسين العمليات التشغيلية، وتخفيض تكاليف رأس المال، من خلال إتخاذ أمثل قرارات هيكل رأس المال، كان لا بد من معرفة أن هذه التدفقات النقدية، تتأثر كذلك بالقرارات التشغيلية والإستثمارية المتخذة بواسطة الإدارة. لذلك لا بد للإدارة أن تحدد هذه المسارات بشكل دقيق، وتفهم جيداً مدى تأثير محركات القيمة على الأداء إذا كانت ترغب في الإستمرار في إنتاج قيمة مضافة لمنشأتها.

ويرى أحد الباحثين (Wendee,2011,P.12) أن محركات القيمة تؤثر على قيمة المنشأة من خلال التشغيل بشكل مباشر أو غير مباشر. وعرضت الدراسة دراسات أخرى ناقشت محركات القيمة من الناحية التشغيلية. كما ناقشت تقسيم محركات القيمة إلى ثلاث مجموعات منفصلة: التشغيل والاستثمار والمالية. ثم أضافت إليها مجموعة رابعة تسمى المحركات غير الملموسة. ويرى أحد الباحثين (Wendee,2011,P.19 according to Rappaport,1998,P.171) إن قيمة الأعمال تعتمد على سبعة محركات مالية هي: نمو المبيعات، هامش الربح التشغيلي، زيادة رأس المال الثابت المستثمر، زيادة رأس المال العامل المستثمر، معدل الضريبة النقدية، تكلفة رأس المال، وفترة نمو القيمة.

وأشارت دراسة (Wendee,2011,P.20 according to Lev 2001) إلى أن المحركات غير المالية يمكن أن تخلق قيمة في المنشآت التجارية. وتشمل المحركات غير المالية؛ الشهرة، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر وغيرها من أشكال الملكية الفكرية. وترى دراسة (Wendee,2011,P.19) أن من محركات القيمة الأكثر أهمية مايلي: (أ) دوافع المشتري / البائع؛ (ب) نوع الصناعة؛ (ج) ظروف صفقة معينة؛ (د) حجم الأعمال التجارية؛ (هـ) استمرار قاعدة العملاء والموردين وقاعدة الموظفين؛ (و) سهولة الدخول في الأعمال التجارية؛ (ز) التراخيص، واتفاقيات الامتياز، والتصاريح؛ و (ح) المنافسة.

ويخلص البحث مما سبق إلى أنه من المفيد لإدارة المنشأة لأغراض التخطيط الإستراتيجي وتقييم الأداء، التركيز على تصنيفات محركات القيمة الأربعة الأكثر شيوعاً وهي المحركات التشغيلية والاستثمار والمالية وغير الملموسة، وذلك نظراً لأنها ترتبط بقرارات التشغيل والتمويل والإستثمار، وهكذا يمكن ربطها بسهولة بأهداف المنشأة، كما تخدم أغراض التخطيط الإستراتيجي أيضاً.

أما التصنيفات المتنوعة الأخرى لمحركات القيمة، فلا يمكن إنكار تأثيرها أو وجودها ولكن يمكن القول بأن مقدار أو نوع أو حدوث هذا التأثير لتلك المحركات، قد يتفاوت بين المنشآت طبقاً لطبيعتها والقطاع الذي تعمل لخدمته ومجال الصناعة وظروف السوق وغيرها من العوامل.

١١. إستخدام تحليل القيمة المضافة كمدخل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

بحلول القرن الحادي والعشرين بدأت الدعوة للعولمة وفتح الحدود الدولية، وإنشاء الشركات متعددة الجنسيات وظهور الإنتاج الدولي المشترك، وقد أدى ذلك الى حدوث تغيرات جذرية في عملية الإنتاج وعوامله وفي البيئة التنافسية بين المنشآت، وعلى التوازي أيضا؛ ظهرت مبادرات إدارية إستراتيجية جديدة مثل إدارة الجودة الشاملة، وإعادة هندسة العمليات، وتحليل القيمة، والتكلفة على أساس المواصفات وغيرها من المبادرات والتي من أحدثها الإدارة القائمة على القيمة. وفي ظل هذه الظروف تحتاج المنشآت لتكون قادرة على الإستمرار والتصدي للمنافسة إلى معلومات أكثر إكتمالا وتطورا، لتخدم تحقيق أهداف إستراتيجية طويلة الأمد وتُحدِث تكامل بين البيئتين الداخلية والخارجية للمنشأة.

وكنتيجة منطقية لتطور المحاسبة الإدارية، تطورت تبعا لها تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وأصبحت أدواتها تركز على المنتج طوال دورة حياته، وتحديد مقدار مساهمة كل نشاط في القيمة الكلية لهذا المنتج، ونمي الوعي بالدور الكبير لكل من محركات القيمة والتكلفة في عملية الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

فقد تمثل الدور الرئيسي لمحاسبة التكاليف سابقاً في توفير معلومات من البيئة الداخلية للمنشأة تتعلق بالمنتجات وكفاءة العمليات، وكان ذلك لخدمة أغراض داخلية تهدف الى مساعدة المديرين على إتخاذ القرارات الروتينية، والتنبؤ بالعمليات المالية والتشغيلية، إلا أن التطورات المتلاحقة في الظروف الإقتصادية دفعت المنشآت، حتي تكون قادرة على الصمود، في هذه البيئة التنافسية الجديدة، الى أن تطور من نظام معلومات ادارة التكاليف لديها، ليشمل معالجة المعلومات المالية وغير المالية، ويوفر معلومات من البيئة الداخلية والخارجية، وهو ماتضمنته الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

حيث يساعد استخدام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، على تحقيق الفعالية في صنع القرار، من خلال ما توفرة من القدرة على الفهم الواضح في الوقت المناسب لعلاقات السبب والنتيجة بين المدخلات والمخرجات المطلوب إنتاجها.

وفيما يتعلق بمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، فقد عرفها أحد الباحثين (Jariwala,2015,P.14) بأنها التدقيق في كل عملية داخل المؤسسة، وإزالة الحواجز الإدارية، وفهم أعمال الموردين والمساعدة في تحسين عملياتهم. كما عرف دراسة أخرى (Gliubiccas & Kanapickiene,2015,P.255) بأنها مجموعة من التقنيات التي تنفذها إدارة الشركات لتصميم المعلومات لخلق القيمة المتعلقة بمحركات التكاليف في سلسلة القيمة، لاتخاذ القرارات الاستراتيجية ومواءمتها باستمرار مع الإستراتيجية في ظل ظروف عدم التأكد العالية في بيئة الأعمال.

وعرفها كذلك أحد الباحثين (باسيلي، ٢٠١٤، ص ١٢١) بأنها الإدارة التي تعمل من منظور فكري إداري وسلوكي متطور، بقصد تقديم منتج بمواصفات وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة، وبتكاليف منخفضة، وبأسعار حقيقية، إرتكازا على أساليب فنية وأدوات متطورة. ويخلص البحث

مما سبق الى أنه يمكن إعتبار الإدارة الإستراتيجية للتكلفة, بأنها تعد بمثابة الإقرار الشامل لكافة علاقات التكلفة بين الأنشطة في سلسلة القيمة, وإدارة هذه العلاقات لصالح المنشأة.

ولا تقتصر الإهتمامات والأهداف الرئيسية للإدارة الاستراتيجية للتكاليف على التكلفة فقط, بل تشمل أيضا التركيز على القيمة والإيرادات. وذلك من خلال تحليل محركات التكلفة وتحليل سلسلة القيمة. ويرى أحد الباحثين (El Kelety,2006,P.73 According to Miller 1992) أن التخفيض التقليدي للتكاليف ليس دائما هو الحل, لأنه قد يفشل في تحقيق نتائج طويلة الأجل بل قد يضر الشركة. ولذلك لا تركز الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على التخفيض التقليدي للتكاليف, بل إنها تتضمن إزالة التكاليف غير الضرورية مع تركيز الموارد على العملاء.

ويخلص البحث مما سبق, الى أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تركز على إدارة موارد المنشأة من منظور القيمة التي توفرها تكاليف الأنشطة في سلسلة القيمة للمنشأة. وهي بذلك تربط بين جميع تكاليف المنتج وتصور العميل للقيمة. بما يساعد الإدارة على تحقيق ميزة تنافسية.

ويساعد تحليل سلسلة القيمة على قياس موارد المنشأة, وتجميعها, وتخصيصها لمختلف عمليات المنشأة ونواتجها. الأمر الذي يُمكن من تفسير وفهم وتحسين هيكل وعمليات المنشأة. ولذلك تعد سلسلة القيمة, أداة إستراتيجية هامة تستخدم على نطاق واسع في مجال الإدارة الإستراتيجية للتكلفة, تلك الإدارة التي تهدف الى تحديد المواقع الإستراتيجية وتحليل محركات التكلفة بإنتظام بغرض خفض التكاليف وتعظيم القيمة الإجمالية للمنتج مع أخذ منظور العميل في الإعتبار.

ويخلص البحث مما سبق, إلى أن تحليل سلسلة القيمة يساعد على النمذجة الصحيحة للمعلومات المالية وغير المالية, ويوضح كيفية إستغلال الموارد المتاحة للمنشأة بكفاءة, بما يؤدي الى تسليط الضوء على المواقع الإستراتيجية التي يُمكن أن تُساعد المنشأة في تحقيق ميزة تنافسية.

وتتطلب الحاجة الى دعم القرار عادةً, نظرة أعمق لتشخيص أسباب الأحداث وربطها بشكل واضح ومباشر بالعمليات. الأمر الذي يساهم في الوقت ذاته في دعم التخطيط للنتائج المستقبلية المرجوة. لذلك من الضروري توفير الفهم المستنير للمحركات التنظيمية الخاصة بالتكلفة والقيمة, نظراً لأن هذه المحركات تعكس العلاقة بين الأسباب والنتائج, وتوضح السلوكيات الديناميكية للطريقة التي تعمل بها المنظمة.

ويسهم تحديد المحركات التنظيمية للتكلفة والقيمة, في المساعدة على توضيح كيفية تحقيق الأرباح وإنشاء القيمة, من خلال الصورة التي توضحها عن العمليات الهامة بالمنشأة. ويمكن أن تختلف الكيفية التي تقاس بها التكاليف تبعا للظروف والغرض الذي ينبغي إستخدام القياس من أجله, حتي يمكن التوصل في نهاية المطاف الى إدارة موارد المنشأة بحكمة, وذلك إستنادا الى هيكل العمليات بالمنشأة وإستراتيجياتها والبيئة التنافسية المحيطة.

ويساعد التحديد الدقيق وتحليل محركات التكلفة على توفير المعلومات اللازمة عن تكلفة الأنشطة ذات القيمة في العمليات التشغيلية، بما يسمح للمسؤولين بالمنشأة بالإدارة الإستراتيجية لتكاليفها، ولكن المساهمة الأكبر لهذا التحديد لمحركات التكلفة تكمن فيما يوفره من معلومات مستقبلية لازمة للتخطيط وإتخاذ القرارات السليمة على المستويين الإستراتيجي والتشغيلي.

ويخلص البحث مما سبق، الى أن الربط بين محركات القيمة ومحركات التكلفة يعد بمثابة أسلوب إستراتيجي منظم لخفض التكلفة، يهدف الى تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مع الحفاظ على الخصائص الوظيفية للجودة والعمل على زيادة كل من كفاءة إدارة الموارد وفعالية الأداء لهذا المنتج.

ويرى أحد الباحثين (El Kelety,2006,P.62) أن Porter قد أوضح أن الخطوة الأولى في إجراء التحليل الاستراتيجي للتكاليف هو تحديد سلسلة القيمة للشركة. ويدعو Porter إلى أن تستخدم المنظمات هذه المعلومات لتحديد الفرص المتاحة للخفض الإستراتيجي للتكاليف، إما بتحسين الرقابة على محركات التكلفة أو إعادة تشكيل سلسلة القيمة. وبناءا على ذلك يمكن القول بأن الربط بين محركات القيمة والتكلفة يتيح للمنشأة خيار إستراتيجي أكثر دراية وإحكاما على تكاليف أنشطة العمليات.

ويخلص البحث مما سبق، الى إقتراح أن يتم الربط بين محركات القيمة والتكلفة من خلال الخطوات التالية، أولا يجب تحديد أنشطة سلسلة القيمة بوضوح، ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج، ومن خلالها يمكن إستخلاص متغيرات الأداء التي تؤثر على هذه الأنشطة والتي تؤدي الى إنتاج قيمة مضافة للمنشأة والتي تعرف بمحركات القيمة، ثم يتم حساب تكاليف هذه الأنشطة و تحديد محركات التكلفة الخاصة بها. وبهذه الصورة سيتم توجيه غالبية الموارد نحو هذه الأنشطة. عندئذ تكون الإدارة قد حققت الكفاءة في إستغلال الموارد والفعالية في الأداء وهذا هو الهدف من الربط بين محركات القيمة والتكلفة.

١٢ - دراسة الحالة لتوضيح كيفية إستخدام تحليل القيمة في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

يتمثل مجتمع الدراسة في شركة الدقهلية للغزل والنسيج (ديتكس)، وهي إحدى شركات قطاع الأعمال العام لعام ٢٠١٧، حيث يمثل قطاع الغزل والنسيج أحد القطاعات التي يقل فيها إستيراد المواد الخام، ويرجع السبب في ذلك الى إعتقاد هذا القطاع بشكل كبير على الخامات المحلية، وهذا يجعله في الوقت نفسه من من أقل القطاعات التي تتأثر بالإنخفاض في سعر العملة المحلية، مقابل العملات الأجنبية، وهكذا يصبح بالإمكان تقويم أداء وحداته بطريقة صحيحة بعيدا عن التأثر بأسعار الصرف.

وطبقاً لذلك فإن مجال دراسة الحالة، يتمثل في شركة الدقهلية للغزل والنسيج (ديتكس)، بمحافظة الدقهلية.

١/١٢ خطوات تطبيق دراسة الحالة:

١- قياس القيمة المضافة بإستخدام المعادلة الواردة في دراسة (Pulic,2004,P.4) للتأكد من أن المنشأة قد حققت الكفاءة في إستغلال الموارد والإمكانات المتاحة.

٢- تحليل محركات التكلفة للأنشطة الإنتاجية، والربط بينها وبين محركات القيمة الخاصة أيضا بالأنشطة التشغيلية كأحد أساليب التحليلات الإستراتيجية للتكلفة من منظور القيمة. بغرض إستبعاد الأنشطة التي تستهلك موارد دون إضافة قيمة.

٣- حساب القيمة المضافة مرة أخرى، وفي حالة زيادة مقدار القيمة المضافة يصبح الربط بين محركات القيمة والتكلفة يحقق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من منظور القيمة، وهكذا يتحقق هدف الدراسة النظرية وهو أن تحليل القيمة يمثل أداة إستراتيجية لإدارة التكلفة.

٢/١٢ دراسة الحالة لشركة الدقهلية للغزل والنسيج(ديتكس):

١- من واقع البيانات الخاصة بقائمة الإنتاج والقيمة المضافة عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠١٧/٦/٣٠ الخاصة بشركة الدقهلية للغزل والنسيج، تم حساب مقدار القيمة المضافة المحقق خلال تلك الفترة وفقا لمعادلة دراسة (Pulic,2004,P.4) كما يلي:

$$VA = OP + EC + D + A$$

حيث أن OP هو الربح التشغيلي والذي بلغ خلال الفترة ٥١٠٦٨

و EC هو تكاليف التوظيف والتي بلغت خلال الفترة ٩١٦١٧

و D و A هما الإهلاك والإستنفاد وقد بلغا خلال الفترة ٩١١

وهكذا يصبح مقدار القيمة المضافة المحقق خلال الفترة هو:

$$VA = 51068 + 91617 + 911 = 143596$$

ويشير ناتج المعادلة السابقة الى أن الشركة قد حققت قيمة مضافة مقدارها (143596)، وهذا بدوره يعني أن الشركة تسعى الى تحقيق الكفاءة في إستغلال الموارد والإمكانات المتاحة.

٢- وبمراقبة العملية الإنتاجية بهدف تحليل الأنشطة الإنتاجية بخط إنتاج الغزل لشركة الدقهلية للغزل والنسيج، إتضح من خلال آراء الفنيين أن خط إنتاج الغزل يتضمن المراحل الإنتاجية الآتية؛ مرحلة الخلط، مرحلة الكرذ، مرحلة التمشيط، مرحلة السحب، مرحلة البرم، مرحلة الغزل.

- ودراسة وتفحص هذه المراحل وما تتضمنه من أنشطة وبناءاً على آراء الفنيين. تبين أن مرحلة البرم ماهي إلا تأكيد لما يحدث بمرحلة السحب وأنه يمكن دمج مرحلتي السحب والبرم معا في مرحلة

واحدة لتحقيق وفر في التكلفة، ومن ثم تحقيق المزيد من القيمة، ويتطلب هذا الأمر إستبدال الآلة الحالية بأخرى حديثة.

- حيث يلاحظ وجود إختناقات واضحة بين المراحل، فمرحلة الخلط تنتج ٢٠٠ ك / س، بينما تنتج مرحلة الكرد ٣٠ ك / س، وكذلك الحال تنتج مرحلة السحب والبرم مجتمعين ٢٠ ك / س، هذا يعني أنه من مصلحة الشركة التخفيض من هذه المراحل لتخفيض حجم هذه الإختناقات، فضلا عن العمل على تحقيق وفر في التكلفة، ومن ثم تحقيق المزيد من القيمة.

- ولذلك فقد تم عمل دراسة جدوى من قبل محاسبي التكاليف للبحث في مدى إمكانية إستبدال الآلة الحالية بأخرى حديثة. تختزل مرحلة البرم وتدمجها مع مرحلة السحب. وبناءا على أفضل العطاءات المعروضة على الشركة تم عمل دراسة الجدوى.

- وأظهرت نتائج دراسة الجدوى، أنه عند إستبدال الآلة الحالية بأخرى حديثة، سيلاحظ أنه لا يزال وجود إختناقات بين المراحل، إلا أن معدلات الإنتاج قد تزايدت أيضا مقارنة بالمعدلات الحالية للإنتاج، وبالتركيز على الإنتاج النهائي كمؤشر للإنتاج والأداء والمتمثل في نشاط الغزل، سنجد أنه قد تزايد لما يفوق الضعف بل ثلاث أضعاف، وهكذا فإن إختزال مرحلة البرم ودمجها مع مرحلة السحب، قد أدى الى حدوث وفورات كبيرة في التكلفة، وتخفيض في معدل الإختناق بين المراحل وما يتبع ذلك من تكاليف، ومضاعفة الإنتاج السنوي، و تحقيق المزيد من القيمة بالتبعية.

والجدول التالي يوضح عرض مقارن لمحركات التكلفة للأنشطة الإنتاجية ومعدلات الإنتاج الخاصة بكل من الآلة الحالية والآلة الحديثة المقترح إمتلاكها لشركة الدقهلية للغزل والنسيج (ديتكس):

معدلات الإنتاج وفقا للآلة الحديثة المقترحة	معدلات الإنتاج وفقا للآلة الحالية	محركات التكلفة للأنشطة الإنتاجية
٥٠٠ ك / س	٢٠٠ ك / س	نشاط الخلط : ك / س (كيلو / الساعة)
٦٠ ك / س	٣٠ ك / س	نشاط الكرد : ك / س (كيلو / الساعة)
٤٠ ك / س	٢٠ ك / س	نشاط السحب والبرم:ك/س (كيلو / الساعة)
٦٠٠٠ طن / سنويا	٢٠٠٠ طن / سنويا	نشاط الغزل : طن / سنويا

٣- وبافتراض إستبدال الآلة الحالية بالأخرى الحديثة، ثم حساب مقدار القيمة المضافة المحقق في ضوء البيانات التي وفرتها دراسة الجدوى، للتحقق مما إذا كان سيتحقق زيادة في مقدار القيمة المضافة، كما تحقق وفر في التكلفة ومضاعفة للإنتاج.

٤- تم حساب مقدار القيمة المضافة للإنتاج عند إمتلاك الآلة الحديثة خلال الفترة التالية وفقا للمعادلة الواردة في دراسة (Pulic,2004,P.4) وهو:

$$VA = OP + EC + D + A$$

$$VA = 342078000 + 712800 + 16333333 = 359124133$$

٤- وبمقارنة القيمة المضافة المحققة خلال الفترة السابقة (143596) مع القيمة المضافة المتوقع تحقيقها في ضوء البيانات التي وفرتها الدراسة الخاصة بإمتلاك الآلة الحديثة (359124133) :

$$359124133 > 143596$$

- وتدلل الزيادة في مقدار القيمة المضافة المتوقع تحقيقها على أن الربط بين محركات القيمة والتكلفة يحقق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من منظور القيمة, وهكذا يتحقق الأمر الذي تم التأكيد عليه كهدف للبحث, وهو دور تحليل القيمة في إدارة التكلفة بمنظور إستراتيجي.

٣/٩ إثبات صحة فروض البحث:

إثبات الفرض الأول للبحث:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل القيمة المضافة والإدارة الإستراتيجية لتكلفة الأنشطة الإنتاجية بالمنشأة.

بالتطبيق على شركة الدقهلية للغزل والنسيج (ديتكس) أسفرت نتائج تطبيق معادلة دراسة (Pulic,2004,P.4) الخاصة بتوضيح كيفية حساب القيمة المضافة, عن زيادة في مقدار القيمة المضافة المتوقع تحقيقها (359124133), عن القيمة المضافة المحققة خلال الفترة السابقة 143596 .()

$$359124133 > 143596$$

وتحققت هذه الزيادة نتيجة تحليل الأنشطة الإنتاجية الخاصة بخط الغزل, ودمج نشاطي السحب والبرم معا في مرحلة واحدة, نظرا لأن مرحلة البرم لاتضيف قيمة كبيرة للمنتج مقارنة مع ما تستهلكه من موارد, وما تتسبب فيه من زيادة في معدل الإختناقات بين نواتج المراحل. وهكذا فإن دمجها مع المرحلة السابقة لها سيؤدي الى تحقيق وفر في التكلفة, ومن ثم تحقيق المزيد من القيمة, ويتطلب هذا الأمر إستبدال الآلة الحالية بأخرى حديثة.

ويخلص البحث مما سبق, الى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل القيمة المضافة والإدارة الإستراتيجية لتكلفة الأنشطة الإنتاجية بالمنشأة, وهذا يثبت صحة الفرض الأول للبحث. كما أنه يتفق في الوقت ذاته مع ما توصلت اليه نتائج دراسة (Groth&1994,P.52 Kinney) وهو أن

النجاح في إدارة التكلفة يمكن أن يكون له تأثير كبير على قيمة الشركة. ويتفق أيضا مع ما توصلت اليه نتائج دراسة (Lumley& Gergely,2015,P.61), والتي قامت بتصميم نموذج لخلق القيمة (VCM) في إطار إدارة التكاليف الاستراتيجية من منظور القيمة.

إثبات الفرض الثاني للبحث:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من محركات القيمة ومحركات التكلفة الخاصة بالأنشطة الإنتاجية بالمنشأة.

تقود الأنشطة الإنتاجية التي تضيف قيمة دوما الى محركات القيمة التشغيلية بالمنشأة، لذلك فإن الإهتمام بهذه الأنشطة ومحاولة زيادة كفاءة أدائها، لا تعكس آثاره فقط على تكاليف هذه الأنشطة، بل تمتد لتؤثر على مقدار القيمة المضاف خلال الفترة.

وهذا ما حدث، عندما تم دمج نشاطي السحب والبرم معا في مرحلة واحدة، فقد ظهر تحسن واضح في محركات التكلفة، كما ظهرت آثاره أيضا واضحة في زيادة مقدار القيمة المضافة المتوقع تحقيقها (359124133)، عن القيمة المضافة المحققة خلال الفترة السابقة (143596).

ويخلص البحث مما سبق الى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من محركات القيمة ومحركات التكلفة الخاصة بالأنشطة الإنتاجية بالمنشأة. وهذا يثبت صحة الفرض الثاني للبحث. كما أنه يتفق في الوقت ذاته مع ما توصلت اليه دراسة (El Kelety,2006,P.137)، حيث أشارت الى أن الخطوة الأولى في إجراء التحليل الاستراتيجي للتكاليف هو تحديد سلسلة القيمة للشركة. موضحة أنه يجب على المنظمات أن تستخدم هذه المعلومات لتحديد الفرص المتاحة للخفض الإستراتيجي للتكاليف، إما بتحسين الرقابة على محركات التكلفة أو إعادة تشكيل سلسلة القيمة. ويتفق أيضا مع ما توصلت اليه دراسة (Lakmal,2014,P.2) وهو إن نظام تكاليف الذي يدعم القرارات له قيمة في تحسين الأداء، وخلق القيمة، وتحقيق الكفاءة والفعالية في إستغلال الموارد وتنفيذ عمليات المؤسسة.

١٣ - النتائج والتوصيات:

١/١٣ توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١- يُستخدم غالبا مصطلحي القيمة المضافة وتعظيم الثروة بشكل متبادل, إلا أنه ثمة هناك فروق بين إضافة القيمة وتعظيم الثروة, فمنظور القيمة يقوم على أساس القيمة المقاسة مباشرة من نظام المعلومات المحاسبي القائم مع إجراء بعض التعديلات، في حين يعتمد منظور الثروة أساسا على المعلومات التي يتم الحصول عليها من سوق الأوراق المالية.

٢- يشمل التحليل الاستراتيجي للتكلفة تحديد المحركات الإستراتيجية للتكلفة وكيف تعمل معا بطريقة تفاعلية, لأن النجاح في إدارتها والتعامل معها يؤدي الى تحديد نمط سلوك التكلفة لكل نشاط ومن ثم تحديد هيكل التكلفة للأنشطة في سلسلة القيمة.

٣- إن تحديد الأهمية النسبية للأنشطة في سلسلة القيمة, ثم تحديد الروابط والعلاقات المتبادلة بينها, ثم تحديد محركات التكلفة الخاصة بهذه الأنشطة, يُمكن الإدارة من تحديد فرص خفض التكلفة أو تحسين القيمة بشكل واضح. وهكذا يمكن تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال إستخدام تحليل سلسلة القيمة.

٤- إن الربط بين محركات القيمة ومحركات التكلفة يعد بمثابة أسلوب إستراتيجي منظم لخفض التكلفة, يهدف الى تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مع الحفاظ على الخصائص الوظيفية للجودة والعمل على زيادة كل من كفاءة إدارة الموارد وفعالية الأداء لهذا المنتج.

٢/١٣ التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من البحث يُمكن تقديم بعض التوصيات تتمثل فيما يلي:

١. ضرورة الإهتمام بوضع معيار محاسبي خاص بالقيمة المضافة من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية, حتي يتم تقييم أداء مختلف المنشآت بطريقة عادلة وموحدة.

٢. يجب الإهتمام بقضية التحديد الدقيق لتصنيف فئات محركات القيمة, من منطلق كونها تعد المفتاح الإستراتيجي لتحسين أداء المنشأة.

٣. يجب الإهتمام بتفعيل تطبيق أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على جميع المنشآت التي تعمل في قطاع الأعمال العام فهو بحاجة لترشيد التكلفة بشكل سليم ومنهجي.

١٤- المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- إسماعيل, عصام عبد المنعم, (٢٠١٥) نظم المعلومات المحاسبية, بدون ناشر, المنصورة, جمهورية مصر العربية.
- إسماعيل, محمد إسماعيل عبد الرحمن, (١٩٩٥), مشاكل القياس والإعلام المحاسبي للقيمة المضافة مع دراسة تطبيقية على إحدى شركات قطاع الأعمال العام, رسالة ماجستير, كلية التجارة, جامعة المنصورة.
- باسيلي, مكرم عبدالمسيح, (٢٠١٤) المحاسبة الادارية مدخل معاصر, الجزء الاول, المكتبة العصرية للنشر والتوزيع, المنصورة, جمهورية مصر العربية.
- حسين, آلاء ميران, (٢٠١٦), مدخل مقترح للتكامل بين مقاييس القيمة الإقتصادية المضافة وأسلوب التكلفة المستهدفة بغرض تطوير التخطيط الإستراتيجي لمنظمات الأعمال (دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية), رسالة ماجستير, كلية التجارة, جامعة المنصورة.
- سليمان, حامد نبيل حامد, (٢٠١٧), إطار محاسبي مقترح لتعظيم قيمة المنشأة من منظور المساهمين بإستخدام تحليل مغلف البيانات (DEA) دراسة تطبيقية, رسالة دكتوراة, كلية التجارة, جامعة المنصورة.
- عبد الفتاح, هالة عبد النبي, (٢٠١٦), تقييم كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية المصرية بإستخدام نموذج القيمة المضافة لرأس المال الفكري, *المجلة المصرية للدراسات التجارية*, المجلد ٣٦, العدد ٣, كلية التجارة, جامعة القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Darrel Drury & Harold Doran, (2003), the Value of Value-Added Analysis, **Policy Research Brief**, Vol. 3 Issue: 1, pp.1-4.
- De Chernatony, Leslie & Harris, Fiona & Riley, Francesca Dall'Olmo, (2014). Added value: its nature, roles and sustainability, **European Journal of Marketing**, Vol_34/1, pp.18.
- El Kelety, I., A. (2006). Towards a conceptual framework for strategic cost management- the concept, objectives, and instruments, **For the degree of Doctor of Philosophy** , Chemnitz Business School, University of Chemnitz, Germany.
- E. Fawcett, Stanley & A. Fawcett, Stanley, (1995), the firm as a value-added system: integrating logistics, operations and purchasing, **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, Vol. 25 Issue: 5, pp.24-42 .
- Gliubic, D. & Kanapickiene, R. (2015). Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage in Lithuanian Companies, **20th International Scientific Conference Economics and Management - 2015 (ICEM-2015)**,

Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University, Kaunas, LT-44280, Lithuania.

- Groth, John C. & Kinney, Michael R., (1994). Cost Management and Value Creation, **Management Decision**, Vol. 32 Issue: 4, pp.52-57.

- Institute of Management Accountants, (2015), Measuring and Managing Shareholder Value Creation, **Institute of Management Accountants**, <https://www.imanet.org.cn>.

- Janjić, Vesna & Karapavlović, Nemanja & Damjanović, Jelena, (2017), Techniques of Strategic Cost Management – the Case of Serbia, **TEME**, [Vol. XLI, No 2](#), pp.441-455.

- Jariwala, Sonal, (2015), Value Chain Analysis - Tool of Strategic Cost Management, **International Journal for Research in Management and Pharmacy**, Vol. 4, Issue 2, pp.14-17.

- Jiang, Yuanbin & Shuai, Ruobing, (2017). Study on Behavior Value Analysis and Decision Methodology of Grid Corporations in China, **MATEC Web of Conferences**, Foshan 528000, China.

- Lakmal, K.A.Darshana, (2014), Decision Analysis and Cost Control: Assessing and Improving Costing in Organizations, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2435021> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2435021>.

- Lumley, I., & Gergely, M. (2015). The Value Perspective in Strategic Cost Management - A case study of a support function in a large manufacturing firm, **Master Thesis**, University of Gothenburg, School of Business, Economics and Law.

- Moore, Samuel, (2014), "**Cost and Management Accounting**", Published by Venus Books, New Delhi.

- Mandal, Niranjana & Goswami, suvarun, (2008), Value Added Statement (VAS) – A Critical Analysis A case Study of Bharat Heavy Electricals Limited, **Great Lakes Herald**, Vol. 2, No. 2, pp.98-120.

- Matthews, Joseph, (2013), Adding value: getting to the heart of the matter, **Performance Measurement and Metrics**, Vol. 14 Issue: 3, pp.162-174.

- Pulic, Ante, (2004), Intellectual capital – does it create or destroy value?, **Measuring Business Excellence**, Vol. 8 Issue: 1, pp.62-68.

- Pletnev, Dmitri & Nikolaeva, Ekaterina & Bitkulova, Zinfira, (2014), Analysis Of Value Added Distribution And Level Of Transaction Costs In The Russian Corporations, **CBU International Conference On Innovation, Technology Transfer And Education**, WWW.CBUNI.CZ, OJS.JOURNALS.CZ.

- Sullivan, Valerie, (2012), The Value of Value-Added Methods, **Emerald**, Vol.16, pp.137 – 149.
- Sulanjaku,Marsel & Shingjergji, Ali, (2015), Strategic Cost Management Accounting Instruments And Their Usage In Albanian Companies, **European Journal of Business, Economics and Accountancy**, Vol. 3, No. 5, pp. 44-50.
- Teck, Foo Check,(2003), Enabling symbolism for communicating performance: strategic analyses of corporate value-added productivity, **Corporate Communications: An International Journal**, Vol. 8 Issue: 4, pp.241-254.
- Wendee, P., M. (2011). A THEORY OF VALUE DRIVERS: A GROUNDED THEORY STUDY, For the degree of Doctor of Philosophy , UNIVERSITY OF PHOENIX,U.S.A.
- Zéghal, Daniel & Maaloul, Anis,(2010), Analysing value added as an indicator of intellectual capital and its consequences on company performance, **Journal of Intellectual Capital**, Vol. 11 Iss 1, pp. 39 – 60.