

إدارة التكلفة باستخدام سلسلة القيمة وتأثيرها على التكاليف في قطاع المقاولات

عمر تاج السر عمر النور*

المخلص: تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية إدارة التكلفة باستخدام أحد الأساليب الحديثة، وهي سلسلة القيمة ودورها في تخفيض التكاليف في قطاع المقاولات وطرحت المشكلة من خلال التساؤلات التالية: هل تهتم شركات المقاولات السودانية بتطبيق أسلوب سلسلة القيمة؟ ما أثر استخدام أسلوب سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة في تخفيض تكاليف المقاولات؟ وتفرعت منه الأسئلة التالية: ما أثر قياس القيمة في تخفيض تكاليف المقاولات؟ ما أثر تحليل القيمة في تخفيض تكاليف المقاولات؟ ما أثر إدارة القيمة في تخفيض تكاليف المقاولات؟ وهدفت الدراسة إلى: استخدام أسلوب سلسلة القيمة في إدارة التكاليف والمحافظة على مستوي الجودة المطلوبة بما يحقق الميزة التنافسية في شركات المقاولات بالسودان. والإسهام في تقديم الحلول التي تعزز إمكانية الوحدات الاقتصادية في إدارة وتخفيض التكلفة الاستراتيجية بغرض البقاء والنمو في بيئة المنافسة. وأثبتت صحة الفرضيات حيث تم التوصل إلى أن استخدام سلسلة القيمة أسلوباً في مجال إدارة التكلفة يساعد الشركات في تحليل تكاليف الأنشطة الرئيسية والفرعية وبالتالي التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتي لا تضيف قيمة له. وتحليل سلسلة القيمة وقياس تكاليفها يعتبر المدخل الأفضل لخفض التكاليف وتحقيق المزايا التنافسية. وإدارة التكاليف وتخفيض التكلفة هي الطريقة الوحيدة لتحسين الأداء المالي للشركات.

الكلمات المفتاحية: سلسلة القيمة، إدارة التكلفة.

Cost management using the value chain and its effect on costs in the construction sector

Omer Tajelsir Omer Elnour

Abstract: the study problem was how to cost management by using one of the modern methods and the value chain and its role in reducing costs in the construction sector and put the problem through the following questions: Do you care about the Sudanese contractors apply value chain? What is the impact of using a value chain cost management tools reduce the cost of construction? And branched off from him the following questions: what impact measure value in reducing construction costs? Impact analysis of value in reducing the costs of Contracting? What is the impact of value management in construction costs reduction? And the purpose of this study is to: use method in value chain cost management and maintain the level of quality required to achieve competitive advantage in construction companies in Sudan. Contribute to providing solutions that enhance the possibility of economic units in strategic management and cost reduction for the purpose of prostitution and the growth in competition environment. And prove hypotheses, where it was found that using the value chain cost management method helps companies in key activities and costs analysis Subcommittee and therefore identify activities that add value to the product which adds value. Value chain analysis and measurement of costs is the best entrance to reduce costs and achieve competitive advantage. Cost management and cost reduction is the only way to improve the financial performance of companies.

Keywords: value chain, cost management.

* أستاذ مشارك - قسم المحاسبة كلية الأعمال - جامعة الملك خالد - قسم المحاسبة، وجامعة شندني.

المحور الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة: يرتبط بقاء أية شركة واستمرارها ونموها - مهما كانت طبيعة نشاطها في تقديم منتجات أو خدمات ذات خصائص تميزها عن الشركات الأخرى، وهذه الخصائص تتمثل في التكلفة والسعر والجودة أو تقنية الأداء للمنتج. إن التطورات المعاصرة في مختلف العلوم وتأثير التغيرات التكنولوجية يتطلب رؤية متكاملة عن نشاط وأعمال الشركة تستند إلى فلسفة واضحة تسهم في زيادة كفاءة وفاعلية الإدارة وبيئة الأعمال التنافسية ويعتبر الهدف الأساسي لأي وحدة اقتصادية هو تعظيم الأرباح وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد.

لقد أصبحت أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أدوات فاعلة، تسهم في مساندة الوحدات الاقتصادية بتزويدها بمعلومات تعتمد عليها في اتخاذ قرارات رشيدة، ذات آفاق بعيدة الأمد تساعدها في دراسة التكاليف، ومن ثم تخفيض تكلفة المنتجات دون المساس بجودة المنتجات، ومن هنا جاء هذا البحث ليلسط الضوء باستخدام التقنيات الحديثة في مجال إدارة التكلفة باستخدام سلسلة القيمة، والتي تقوم على دراسة التكاليف الكلية وتقسيمها على الأنشطة الرئيسية والفرعية. فقد تم تقسيم البحث إلى جانبين هما الجانب النظري، ويتضمن إدارة التكلفة ودور سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف، والآخر العملي وهو الدراسة التطبيقية والخاص بشركات المقاولات.

مشكلة البحث: باستقراء عدد من الدراسات في مجال الدراسة والتي طرحت العديد من المشكلات ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة ومنها دراسة فودة (2003 م): استخدام مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية، ودراسة (زينب جبار 2009 م): تعاني العديد من الوحدات الإنتاجية والخدمية التي تهدف إلى تحقيق الربح من الارتفاع في تكاليف المنتج أو الخدمة والذي ينعكس بشكل سلبي على الربح المتحقق، ودراسة (الشعباني: 2010 م): ارتفاع التكاليف في شركات المستلزمات الطبية وهذا الارتفاع يؤثر في سعر المنتج وربحية الشركة واعتماد تلك الشركات على استراتيجيات تقليدية في خفض التكاليف، ودراسة (الكوش: 2011 م): استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة لإدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي في إطار التسويق، وباعتبار التكلفة هي العنصر الوحيد الذي يمكن التحكم فيه من قبل المنشآت التي تسعى جاهدة نحو إدارة التكلفة وصولاً إلى التكلفة المماثلة لأفضل المنتجات المنافسة في السوق الإلكتروني. ودراسة (حنان جابر: 2011 م) التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعماً لقدرته التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية، وحتى يتمكن القطاع المصرفي من تحقيق ميزة تنافسية وتحقيق ميزة مماثلة أفضل للعميل من تكلفة أقل من المنافسين بما يمكن من مواجهة التحديات المعاصرة، واستخدام أساليب موضوعية لترشيد التكاليف غير المباشرة المحملة على الخدمات المصرفية. ودراسة (shashi:2012م): إن الشركات الناضجة التي تركز على وفورات الحجم والتي تعمل في سوق احتكار الغلة وتبيع منتجاتها بكثافة عالية ومنخفضة القيمة، قد أهملت سلسلة القيمة لتحقيق تخفيضات في التكاليف، فإن إدارة سلسلة القيمة توفر الفرصة لتفريق السوق وخفض التكاليف وبهذا أصبحت وسيلة لتأمين الحافة التنافسية وتحسين الأداء التنظيمي. ودراسة (على: 2014م): استخدام مقاييس الأداء غير المالية يدعم سلسلة القيمة وهو في طريقه لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية عن طريق إيجاد فرص جديدة لتحسين الأداء مما يؤدي إلى تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية. ودراسة (إبراهيم: 2015م): استخدام سلسلة القيمة في تفعيل الأنشطة اللوجستية بغرض ترشيد الأداء المالي، أصبحت المنظمات تتحمل تكاليف عالية لنقل وتوريد المواد الخام من السوق العالمي إلى نقاط التشغيل محلياً، لذا أصبحت المنظمات تبحث عن سبل تحسين الأداء المالي وزيادة الإيرادات عن طريق

تخفيض تكلفة السلع والخدمات. ودراسة (درويش: 2016م): إطار مقترح لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على دعم القدرة التنافسية للشركات المصرية، وأن لا بد على الشركات الصناعية أن تتبنى نظم مختلفة لإدارة التكلفة في محاولة للسيطرة على السوق وهو نظام التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة واستخدامها بطريقة مستقلة لا يؤدي إلى السيطرة على الأسواق وتحقيق الميزة التنافسية بصورة فعالة. ودراسة (الصفار: 2016م): بغرض الوصول إلى تحقيق إدارة فاعلة للتكاليف الاستراتيجية يستلزم الأمر التعويل على التقنيات والأدوات التي تكفل تحقيق تلك المتطلبات وتعد تحليلات سلسلة القيمة واحدة من الحلول التي تساعد الوحدة الاقتصادية في إدارة وتحقيق تكاليفها والمحافظة على موقعها التنافسي ومواكبة التطورات المستمرة في بيئة الأعمال. ودراسة (البياتي: 2016م): يمكن لمنظمات الأعمال تحقيق الميزة التنافسية سواء بتقديم منتجات جديدة أو تخفيض تكاليف المنتجات الحالية، وذلك باستخدام أساليب تحليل القيمة وسلسلة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة والبيع بأسعار تنافسية، وذلك كهدف استراتيجي ولكن يواجه تحقيق هذا الهدف حدوث بعض المشكلات التطبيقية ذات الصلة باتخاذ القرارات كاستبعاد بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، أو تخفيض بعض التكاليف التي يتعين دراستها وتحليل آثارها على المنتجات.

يلاحظ الباحث أن معظم الدراسات قد ركزت على سلسلة القيمة ودورها في الميزة التنافسية أو دورها في تخفيض التكاليف في قطاع الأدوية والمستلزمات الطبية أو قطاع المصارف، أو العلاقة التكاملية بين سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة أو استخدامها في تفعيل الأنشطة اللوجستية، أما هذه الدراسة فسوف تركز على كيفية إدارة التكلفة باستخدام أحد الأساليب الحديثة وهي سلسلة القيمة ودورها في تخفيض التكاليف في قطاع المقاولات، الأمر الذي يتطلب البحث عن الوسائل الحديثة والمتطورة والتي من شأنها إدارة وتوجيه التكاليف بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف في هذا القطاع.

عليه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

السؤال الأول: هل تهتم شركات المقاولات السودانية بتطبيق أسلوب سلسلة القيمة؟

السؤال الثاني: ما أثر استخدام أسلوب سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة في تخفيض تكاليف المقاولات؟ وتتفرع منه الأسئلة التالية.

1. ما أثر قياس القيمة في تخفيض تكاليف المقاولات.

2. ما أثر تحليل القيمة في تخفيض تكاليف المقاولات.

3. ما أثر إدارة القيمة في تخفيض تكاليف المقاولات.

أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في بيان الدور الذي يمكن أن تقوم به تحليلات سلسلة القيمة في إدارة التكاليف، وكذلك الارتقاء بالجودة المطلوبة وتبني القرارات الرشيدة، وتوجيه انظار الشركة حول الاستراتيجية الملائمة التي تحقق الأهداف بأقل التكاليف الممكنة وتخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات وبالتالي دعم القدرة التنافسية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

أهداف البحث:

1. استخدام أسلوب سلسلة القيمة في إدارة التكاليف والمحافظة على مستوى الجودة المطلوبة بما يحقق الميزة التنافسية في شركات المقاولات بالسودان.

2. الإسهام في تقديم الحلول التي تعزز إمكانية الوحدات الاقتصادية في إدارة وتخفيض التكلفة الاستراتيجية بغرض البقاء والنمو في بيئة المنافسة.

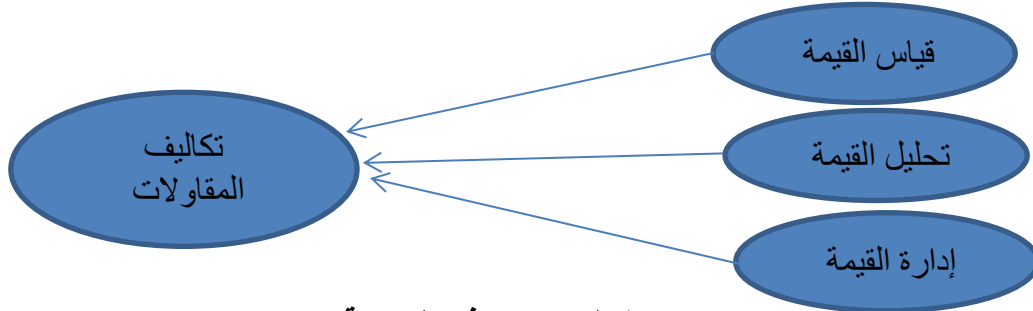
فروض البحث: يختبر البحث الفرضيات التالية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام سلسلة القيمة كأحد أدوات التكلفة في تخفيض تكاليف المقاولات. وتتفرع منه الفرضيات التالية:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقياس القيمة في تخفيض تكاليف المقاولات.
 2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتحليل القيمة في تخفيض تكاليف المقاولات.
 3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدارة تكلفة القيمة في تخفيض تكاليف المقاولات.
- أدوات جمع البيانات:** أدوات جمع البيانات الأولية، الاستبانة والملاحظة، وأدوات جمع البيانات الثانوية: الكتب والدوريات العلمية والرسائل الجامعية والإنترنت.

حدود الدراسة: تغطي الدراسة الحدود التالية: حد مكاني، عينة مختارة من شركات المقاولات السودانية، حد زمني 2017م.

المتغيرات المستقلة المتغير التابع



شكل (1) نموذج الدراسة

تنظيم البحث: قسم البحث إلى أربعة محاور حيث يتناول المحور الأول الإطار العام للدراسة، المحور الثاني الإطار النظري، المحور الثالث الدراسة الميدانية والمحور الرابع النتائج والتوصيات.

المحور الثاني

الإطار النظري

أولاً: مفهوم إدارة التكلفة Cost management Concept:

تمثل إدارة التكلفة إحدى المداخل الحديثة للمحاسبة الإدارية إذ يكون دورها مهماً جداً في بيئة التصنيع الحديثة، ويمكن القول بوجود علاقة وثيقة بين الإدارة والتكلفة، أو بمعنى آخر بين القرار الإداري المتخذ والتكلفة المترتبة على هذا القرار (باسيلي، 2001 ص112). إذ أدت التغيرات التي حدثت في البيئة الحديثة إلى ازدياد حدة المنافسة وارتفاع مستوياتها، مما دفع الشركات إلى تبني الاستراتيجيات التي تدعم القدرات التنافسية وتقوي مراكزها التنافسية، ومن هنا كان التركيز على التكلفة وكيفية إدارتها وإمكانية خفضها، إذ إن إدارة وتخفيض التكلفة قد أصبحت اليوم واحدة من المرتكزات الرئيسية في دنيا الأعمال، حيث ترى أفضل الشركات العالمية أن تخفيض التكلفة هو الطريقة الوحيدة لتحسين أدائها المالي، لذلك فإن ما تحتاجه الشركات فعلاً هو إدارة تكاليفها (الدقاف، 2004، ص72).

أهداف إدارة التكلفة: تتمثل أهداف إدارة التكلفة فيما يلي: (Stenzel,2002p8)

1. تصميم نظام فعال لإدارة التكلفة لكي يطابق البيئة الداخلية للمنظمة وهياكل التكلفة المحددة.
 2. تحديد أولويات استهلاك الموارد.
 3. الاستجابة لمتطلبات الربح الضروري من خلال تنظيم العمل والعاملين وسلوكيات الصرف مع الاستراتيجية التنظيمية لتحقيق الأهداف المرسومة.
 4. تحديد تكلفة الأنشطة الهامة، لتحديد كفاءة وفعالية أداء الأنشطة.
 5. تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي تستطيع تحسين الأداء المستقبلي.
- أهمية إدارة التكلفة:** تكمن أهمية إدارة التكلفة للشركة في أنها أكثر من مجرد وسيلة للقياس والتقارير عن تكاليف المنتجات والخدمات بل هي فلسفة وموقف وتقنية إذ تتضح أهمية إدارة التكلفة من خلال أنها: (الدقاف 2004م، 73).

1. إدارة التكلفة فلسفة للتحسين المستمر لأنها بمثابة تطوير لفكرة البحث المستمر عن الطرائق التي تساعد الشركة على اتخاذ القرارات الملائمة من ناحية تخفيض التكلفة، والتي تسهم في تحديد أسعار المنتجات والتي تحقق منفعة ورضا للشركة والزبون.
 2. إن إدارة التكلفة موقف مسبق ومبادر حيث أن التكلفة الكلية للمنتجات والخدمات هي نتيجة لقرارات إدارية، ولذلك فإن دور إدارة التكلفة ببساطة لا يقتصر فقط على تسجيل وتحليل عناصر التكلفة، بل أنه أصبح شريكاً نشطاً في القرارات الإدارية من أجل تحسين وتطوير المنتجات والخدمات وتخفيض التكلفة.
 3. إن إدارة التكلفة تعني تصميم طرائق وأساليب يعتمد عليها لاستخدامها في دعم قرارات إدارة المشروع.
- ثانياً: مفهوم سلسلة القيمة:**

مفهوم سلسلة القيمة: عرف (حسين 2010، ص39) مفهوم سلسلة القيمة على أنه أسلوب أو أداة تستخدم في تقسيم وتحليل الوحدة الاقتصادية داخلياً إلى مجموعة من الوحدات الداخلية (خلايا قيمة وأنشطة قيمة) المترابطة التي تتصل مع بعضها البعض من خلال علاقة ترابط – والمسئولة عن خلق وتوليد القيمة بهدف تقسيم وتعظيم قدرة تلك الوحدات على الإضافة إلى القيمة للمخرجات المستهدفة للمستخدمين النهائيين، بالشكل الذي يساعد على تدعيم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية في السوق سعياً وراء تحقيق ميزة تنافسية متواصلة.

وعرفت بأنها مجموعة مترابطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق المنتجات والخدمات من استخدام المواد الأولية لغاية تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي (Porter, 1985 p37)، كما عرفت بأنها تتابع وتعاقب وظائف المنشأة والتي من خلالها تضاف القيمة لمنتجات أو خدمات الشركة (Horngrenet, al, 2012 p6). أيضاً بأنها مجموعة من الأنشطة اللازمة لتصميم وتطوير وإنتاج وتسويق ونقل المنتجات والخدمات، فضلاً عن توفير خدمات الدعم للزبائن (Rich, et.al., 2010, p709) ويمكن للباحث أن يستنتج من التعاريف السابقة التعريف التالي لسلسلة القيمة بأنها منهج لتحليل ودراسة الأنشطة المترابطة التي تمارسها الشركة، ابتداء من نشاط البحث والتطوير، ونشاط تصميم المنتج، والعمليات وأنشطة الإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة العملاء، والتي تضيف قيمة للمنتج وكيف تتفاعل هذه الأنشطة مع بعضها البعض والروابط بين هذه الأنشطة وبما يساعد على زيادة قيمة الزبون وخلق قيمة أكبر للشركة مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

تحليل سلسلة القيمة: إن استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة يوفر معلومات عن تكاليف الأنشطة مما يؤدي إلى اكتساب ميزة تنافسية للشركة في السوق التنافسي مقارنة بأقرانها، فإذا استطاعت الشركة التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة حينئذ بإمكانها خفض التكاليف دون أن تنخفض قيمة المنتج، وانخفاض التكاليف يقود إلى تخفيض سعر بيع المنتج المقدم إلى الزبون كنتيجة منطقية لتخفيض التكاليف، وبالتالي يحقق ذلك للشركة ميزة تنافسية تتمثل بالتكلفة المخفضة مقارنة ببقية المنافسين: (باسيلي، 2007، ص27).

يعتمد طول سلسلة القيمة أو قصرها على أنواع الأنشطة التي تحتويها وفقاً لوجهة نظر من يحدد القيمة التي يحققها ذلك النشاط: سلسلة القيمة الداخلية هي عبارة عن الأنشطة الأولية والمساندة التي تنفذ داخليا وتضيف قيمة للمنتجات، ويعتبر نموذج Porter لسلسلة القيمة تقنية لتحليل الأنشطة الداخلية لسلسلة القيمة والتي تتمثل بالأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة في المنظمة وذلك بهدف تحليل المصدر الداخلي للميزة التنافسية، ومن ثم تحديد عناصر القوة والضعف الداخلية الموجودة حالياً أو المحتملة، وتعتبر المنظمة من منظور سلسلة القيمة عبارة عن سلسلة من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات، وأن تحليل قيمة كل نشاط يتطلب أيضاً فهم وتحليل تكلفتها ومتابعة التكلفة وتحديد مصادرها، وذلك لارتباط هذا التحليل بقياس المخرجات وتحقيق الشركة أرباحاً عندما تكون قيمة المخرجات، وهي حصة القيمة المضافة من نشاط أكبر من التكاليف التي تحملتها الشركة لقاء جميع أنشطة سلسلة القيمة: (Elloumi, 2004, 67).

وتتكون الأنشطة الرئيسية من الآتي: (Romney & Stinbart, 2009, 45):

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

وأنشطة الدعم تنقسم إلى أربع فئات وهي:

1. **البنية التحتية للشركة:** وتشمل الأنشطة المحاسبية والمالية والقانونية والإدارية التي تساعد الشركة على أداء وظائفها.
2. **الموارد البشرية:** وهي الأنشطة التي تشمل تعيين الموظفين وتدريبهم وتقديم المنافع والتعويضات لهم.
3. **التكنولوجيا:** وهي الأنشطة التي تعمل على تطوير المنتج أو الخدمة، ومن هذه الأنشطة البحث والتطوير والاستثمار في تكنولوجيا المعلومات.
4. **المشتريات:** وهي أنشطة الحصول على المواد الأولية والتجهيزات والآلات بالإضافة إلى المباني المستخدمة لتنفيذ الأنشطة الأساسية.

مراحل عمل نموذج سلسلة القيمة:

يعتمد الإطار الفكري لنموذج سلسلة القيمة على ثلاث مراحل تتأسس عليها آلية عمل نموذج سلسلة القيمة وهي (عاشور، 2004، ص270):

الخطوة الأولى: مرحلة القياس: Measurement Stage يتم تنفيذ مرحلة القياس على خطوتين، حيث تشتمل الأولى على قياس القيمة التي تنتجها خلية القيمة، بينما تستهدف الثانية القيمة التي تضيفها خلية القيمة. وحيث إن القيمة وفقاً للفلسفة التي يعتنقها نموذج سلاسل القيمة وهي قيمة خارجية تتحدد بالضرورة بفعل قوى خارجية عن الوحدة الاقتصادية، هي قوى السوق دون تدخل في تحديدها من جانب الوحدة الاقتصادية فإن نواتج خلايا القيمة يجب أن تكون من النوع الذي يخضع للتداول في الأسواق ولا يشترط بالضرورة أن تخضع نواتج خلايا القيمة للتداول في الأسواق بشكل مباشر وإنما بشكل غير مباشر.

الخطوة الثانية: مرحلة التقييم: Evaluation Stage تمثل مرحلة التقييم الإجراء اللاحق لمرحلة القياس، حيث تهدف إلى توضيح جوانب التميز أو القصور في القدرة الاستراتيجية للتكاليف على مستوى خلايا القيمة التي تضيف للقيمة، وبالشكل الذي يؤهلها أو لا يؤهلها للقيادة التكاليفيه، على أن يتم الاستناد إلى نواتج هذا التقييم في تحديد الهدف الذي يجب أن يوجه إليه التحليل والأنشطة التي يجب أن يشملها الخلايا التي تنبثق عنها هذه الأنشطة.

الخطوة الثالثة: مرحلة التحليل: Analysis Stage تمثل الإجراء اللاحق لمرحتي القياس والتقييم، فهي الوسيلة التي يعتمد عليها الإطار الفكري لنموذج سلاسل القيمة لإكساب تكاليف خلايا القيمة القدرة التي تفتقدها، وهي في طريقها لتخفيض أو المحافظة على القيادة التكاليفيه.

وتلعب إدارة التكلفة الاستراتيجية دوراً مهماً ومؤثراً خلال سلسلة القيمة للشركة من خلال توفيرها معلومات تحليلية عن الأنشطة (التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة)، وسلسلة التجهيز (المدخلات والأسعار) ومعلومات التغذية الراجعة من الزبائن (للاستفادة منها في تطوير التصميم والإنتاج والخدمات) بغرض تحسين الأداء وزيادة الجودة وتخفيض التكاليف لتلك الأنشطة (السامرائي وآخرون، 2012م، 53). إن استخدام سلسلة القيمة لإدارة التكاليف الاستراتيجية يمكن أن تساعد الشركة لتقييم وتحسين موقعها الاستراتيجي من خلال ما يلي: (Elkeley,2006,146):

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

يمكن أن يستنتج الباحث علاقة إدارة التكلفة باستخدام سلسلة القيمة تتمثل في أن إدارة التكلفة تمثل إحدى المدخل الحديثة والتي تكون ذات أهمية للمنشأة باعتبارها فعالة للتطوير والتحسين المستمر لاستخدامها مجموعة من التقنيات الفعالة لدعم وحماية الميزة التنافسية للمنشأة وقياس درجة نجاحها، وتعد سلسلة القيمة أسلوباً أو طريقة لتخفيض التكلفة يتم من خلالها احتساب التكاليف على أساس الأنشطة الرئيسية والفرعية، من خلال إعادة هيكلة الأنشطة بهدف تعظيم تلك الأنشطة بدءاً من عملية شراء المواد الأولية إلى تسليم المنتج للمستهلك. وأن عملية تحليل تكلفة الأنشطة يساعد الإدارة في التعرف على مقدار ما تمثله تكلفة كل نشاط. وأن يتم البحث عن كل السبل التي تؤدي إلى تخفيض تلك التكلفة، وبالشكل الذي يؤدي إلى الحفاظ على نوعية المنتجات أو الخدمات المقدمة، وبما يكفل لها تحقيق سلسلة القيمة ومنافسة الشركات الأخرى.

المحور الثالث

الدراسة التطبيقية

إجراءات الدراسة الميدانية:

1/1/3 مجتمع الدراسة الميدانية: يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والمراجعين ومدراء المراجعة والمدراء الماليين وآخرين لهم علاقة بموضوع الدراسة
2/1/3 خصائص عينة الدراسة: للخروج بنتائج دقيقة وموثوقة قام الباحث بتنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

جدول (1): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	الفئة	
30.0%	12	محاسب تكاليف	المسمى الوظيفي
35.0%	14	محاسب مالي	
22.5%	9	رئيس حسابات	
10.0%	4	مدير مالي	
2.5%	1	أخرى	
100.0%	40	المجموع	
27.5%	11	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
35.0%	14	5-10 سنة	
12.5%	5	10-15 سنة	
25.0%	10	15-20 سنة	
100.0%	40	المجموع	

أداة الدراسة الميدانية: استخدم الباحث استمارة الاستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة.

وصف الاستبانة: أرفق الباحث مع الاستبانة خطاباً للمبحوثين تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض من استمارة الاستبانة، وتكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين:
القسم الأول: تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، تمثلت في، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، وغيرها.

القسم الثاني: احتوى هذا القسم على عدد (27) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عما تصفه كل عبارة وفقاً لقياس " ليكرت" الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة). وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاثة كما يلي:

المحور الأول يتضمن (18) عبارات، والمحور الثاني يتضمن (9) عبارات.

الثبات والصدق الظاهري لأداة الاستبانة: من أجل تحسين صدق الأداة (استمارة الاستبانة) وثباتها فقد تم إجراء الاختبار القبلي لها عن طريق عرضها على بعض الأكاديميين من الجامعات الأخرى، بغرض التحقق من صلاحيتها، وسلامة ووضوح عباراتها. حيث تم تحديثها بتعديلاتهم قبل توزيعها على المبحوثين، ويوضح الملحق أسماء وعناوين محكمي استمارة الاستبانة ودرجاتهم العلمية و الوظيفية.

الثبات والصدق الإحصائي: لحساب الصدق والثبات الإحصائي لاستمارة الاستبانة تم أخذ استطلاعية وتم حساب ثبات وصدق الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب معادلة التجزئة النصفية ويوضح الجدول رقم (2) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية:

جدول (2): معاملات الثبات

الفرضيات	معامل الثبات
----------	--------------

0.62	المحور الأول
0.72	المحور الثاني
0.75	الاستبانة كاملة

يتضح للباحث من الجدول (2) أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي وفقاً لمعادلة كرونباخ ألفا للعبارات لكامل استبانة الاستبانة جميعها عالية جداً مما يعطى مؤشراً جيداً لقوة وصدق الاستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم تم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة. الأساليب الإحصائية المستخدمة: ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، كما تمت الاستعانة ببرنامج الإكسل (Excel) لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة. وذلك لاستخدام نتائج الأساليب الإحصائية التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على العبارات.
2. الرسومات البيانية والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة
3. كرونباخ ألفا لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي.
4. والوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة.
5. معامل ارتباط بيرسون.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: تحليل ومناقشة المتغير الأول: أسلوب سلسلة القيمة

1: قياس القيمة:

جدول (3): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة البعد الأول المحور الأول

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
يوجد قائمة تفصيلية بأنشطة الشركة الأساسية	4.18	.636	أوافق
تصنع الشركة قائمة بالأنشطة المساعدة	4.08	.694	أوافق
الحرص الفعلي لتكاليف الأنشطة الأساسية والمساعدة	4.28	.679	أوافق بشدة
دراسة مسببات التكلفة والمفاضلة بينها	4.23	.577	أوافق بشدة
حساب معدل تكلفة النشاط	4.23	.577	أوافق بشدة
حساب نصيب النشاط الأساسي من الأنشطة المساعدة	4.03	.577	أوافق
قياس القيمة	4.17	.394	أوافق

يتبين من الجدول (3) الخاص بنتائج البعد الأول (قياس القيمة) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.17) أي أوافق حسب مقياس ليكرت الخماسي. أي أن غالبية المبحوثين يوافقون بشدة على ما جاء بعبارات البعد الثاني قياس القيمة.

2: تحليل القيمة:

جدول (4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة البعد الثاني المحور الأول

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
تفصيل الأنشطة الأساسية للقيمة	4.48	.554	أوافق بشدة
تبويب الأنشطة إلى تكاليف منتحة للقيمة وتكاليف غير منتحة للقيمة	4.00	.816	أوافق بشدة
يتم تحليل تكلفة كل نشاط مساعد من الأنشطة داخل كل نشاط أساسي	4.08	.656	أوافق بشدة
تحليل التكاليف الإضافية للقيمة	4.10	.632	أوافق بشدة
تحليل تكاليف تسويق المنتج وإضافتها للقيمة	4.10	.632	أوافق بشدة
يتم التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتخفيض التكاليف دون أن تخفض قيمة المنتج	3.98	.800	أوافق بشدة
تحليل القيمة	4.12	.381	أوافق

يتبين من الجدول (4) الخاص بنتائج البعد الثاني (تحليل القيمة) أنه حصل على وسط حسابي (4.12) أي اوافق حسب مقياس ليكرت الخماسي. أي أن غالبية المبحوثين يوافقون على ما جاء بعبارات البعد الثاني تحليل القيمة.

3: إدارة تكلفة القيمة:

جدول (5): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة البعد الثالث المحور الأول

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
الاهتمام بتعزيز الأنشطة ذات القيمة المرتفعة	4.20	.516	أوافق بشدة
العمل على دراسة البدائل المختلفة لتعظيم الميزة التنافسية للمنشأة	4.10	.545	أوافق
تحسين أداء الأنشطة ذات القيمة المتوسطة	4.23	.660	أوافق بشدة
إعادة تصميم الأنشطة ذات القيمة النسبية المنخفضة	4.03	.800	أوافق
الغاء الأنشطة ذات القيمة الضعيفة	3.90	.810	أوافق

أوافق	.816	4.00	استبعاد الأنشطة التي لا يمكن تصحيح مسارها لتصبح أنشطة ذات قيمة
أوافق	.415	4.08	إدارة تكلفة القيمة

يتبين من الجدول (5) الخاص بنتائج البعد الثالث (إدارة تكلفة القيمة) أنه حصل على وسط حسابي (4.08) أي **أوافق** حسب مقياس ليكرت الخماسي. أي أن غالبية المبحوثين يوافقون على ما جاء بعبارات البعد الثالث **إدارة تكلفة القيمة**.

2. تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني: تخفيض التكاليف

جدول (6): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
العمل على تطوير تصميم منتجنا بما يمكن من تخفيض التكاليف	4.18	.636	أوافق
محاولة الحصول على مصادر توريد مستلزمات الإنتاج	4.23	.530	أوافق بشدة
الحصول على مصادر توريد مستلزمات الإنتاج	4.33	.526	أوافق بشدة
الحصول على المواد الأولية بأقل تكاليف مستفيدين من سياسة الخصم على الشراء	4.15	.700	أوافق
استخدام منحى الخبرة في التشغيل لتخفيض التكاليف	4.18	.675	أوافق
التركيز على طرق التخزين المناسبة في تخفيض التكاليف	4.13	.648	أوافق
الاستفادة من التقنية الحديثة ذات التكلفة الأقل في تسويق منتجات الشركة	3.88	.853	أوافق
الاهتمام بتخفيض سعر بيع المنتج المقدم إلى الزبون مقارنة بالشركات المثيلة	4.15	.483	أوافق
نهتم بقياس رضا العملاء عن خدمات ما بعد البيع	4.28	.506	أوافق بشدة
تخفيض التكاليف	4.16	.343	أوافق

يتبين من الجدول (6) الخاص بنتائج المحور الأول (تخفيض التكاليف) أنه حصل على وسط حسابي (4.16) أي أوافق حسب مقياس ليكرت الخماسي. أي أن غالبية المبحوثين يوافقون ما جاء بعبارات البعد الثاني من المتغير الأول تخفيض التكاليف.

ثانياً تحليل ومناقشة نتائج الفرضيات:

تحليل ومناقشة نتائج المحور الأول: أسلوب سلسلة القيمة

يهدف هذا البعد لمعرفة ولاختبار بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لإبعاد أسلوب سلسلة القيمة.

1. بعد قياس القيمة

جدول (7): اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة

م	العبارة	ت المحسوبة -	المعنوية	القرار
1	يوجد قائمة تفصيلية بأنشطة الشركة الأساسية	11.685	.000	دالة إحصائياً
2	تصنع الشركة قائمة بالأنشطة المساعدة	9.799	.000	دالة إحصائياً
3	الحصر الفعلي لتكاليف الأنشطة الأساسية والمساعدة	11.878	.000	دالة إحصائياً
4	دراسة مسببات التكلفة والمفاضلة بينها	13.432	.000	دالة إحصائياً
5	حساب معدل تكلفة النشاط	13.432	.000	دالة إحصائياً
6	حساب نصيب النشاط الأساسي من الأنشطة المساعدة	11.239	.000	دالة إحصائياً

يتضح للباحث من الجدول (7) أن جميع القيم الاحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين أي توجد دلالة إحصائية في توزيع استجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على عبارات المحور الأول. وهو يشير إلي: وجود فروق دالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات بعد قياس القيمة.

2. بعد تحليل القيمة:

جدول (8): اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة

م	العبارة	ت المحسوبة -	المعنوية	القرار
1	تفصيل الأنشطة الأساسية للقيمة	16.835	.000	دالة إحصائياً
2	تبويب الأنشطة إلى تكاليف منتحة للقيمة وتكاليف غير منتحة للقيمة	7.746	.000	دالة إحصائياً
3	يتم تحليل تكلفة كل نشاط مساعد من الأنشطة داخل كل نشاط أساسي	10.367	.000	دالة إحصائياً
4	تحليل التكاليف الإضافية للقيمة	11.000	.000	دالة إحصائياً
5	تحليل تكاليف تسويق المنتج وإضافتها للقيمة	11.000	.000	دالة إحصائياً
6	يتم التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتخفف التكاليف دون أن تخفف قيمة المنتج	7.706	.000	دالة إحصائياً

يتضح للباحث من الجدول (8) أن جميع القيم الاحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين أي توجد دلالة إحصائية في توزيع استجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة

نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الأول. وهو يشير إلى: وجود فروق دالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات بعد تحليل القيمة.
3. إدارة تكلفة القيمة:

جدول (9): اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة

م	العبرة	ت المحسوبة -	المعنوية	القرار
1	الاهتمام بتعزيز الأنشطة ذات القيمة المرتفعة	14.697	.000	دالة إحصائياً
2	العمل على دراسة البدائل المختلفة لتعظيم الميزة التنافسية للمنشأة	12.756	.000	دالة إحصائياً
3	تحسين أداء الأنشطة ذات القيمة المتوسطة	11.743	.000	دالة إحصائياً
4	إعادة تصميم الأنشطة ذات القيمة النسبية المنخفضة	8.101	.000	دالة إحصائياً
5	إلغاء الأنشطة ذات القيمة الضعيفة	7.026	.000	دالة إحصائياً
6	استبعاد الأنشطة التي لا يمكن تصحيح مسارها لتصبح أنشطة ذات قيمة	7.746	.000	دالة إحصائياً

يتضح للباحث من الجدول (9) أن جميع القيم الاحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين، أي توجد دلالة إحصائية في توزيع استجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على عبارات المحور الأول. وهو يشير إلى: وجود فروق دالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات إدارة تكلفة القيمة.

تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني: تخفيض التكاليف

يهدف هذا البعد لمعرفة تخفيض التكاليف واختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test).

جدول (10): اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة تخفيض التكاليف

م	العبرة	ت المحسوبة -	المعنوية	القرار
1	العمل على تطوير تصميم منتجنا بما يمكن من تخفيض التكاليف	11.685	.000	دالة إحصائياً
2	محاولة الحصول على مصادر توريد مستلزمات الإنتاج	14.605	.000	دالة إحصائياً
3	الحصول على مصادر توريد مستلزمات الإنتاج	15.943	.000	دالة إحصائياً
4	الحصول على المواد الأولية بأقل تكاليف مستفيدين من سياسة الخصم على الشراء	10.393	.000	دالة إحصائياً
5	استخدام منحى الخبرة في التشغيل لتخفيض التكاليف	11.008	.000	دالة إحصائياً
6	التركيز على طرق التخزين المناسبة في تخفيض التكاليف	10.981	.000	دالة إحصائياً
7	الاستفادة من التقنية الحديثة ذات التكلفة الأقل في تسويق منتجات الشركة	6.488	.000	دالة إحصائياً

8	الاهتمام بتخفيض سعر بيع المنتج المقدم إلى الزبون مقارنة بالشركات المثيلة	15.057	.000	دالة إحصائياً
9	نهتم بقياس رضا العملاء عن خدمات ما بعد البيع	15.945	.000	دالة إحصائياً

يتضح للباحث من الجدول (10) أن جميع القيم الاحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين أي توجد دلالة إحصائية في توزيع استجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على عبارات المحور الثاني. وهو يشير إلي: وجود فروق دالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات محور تخفيض التكاليف.

تحليل الارتباط:

جدول (11): نتائج تحليل الارتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير إدارة التكلفة باستخدام أسلوب سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف

المتغيرات المستقلة	معامل الارتباط	الاستنتاج
قياس القيمة	.021	ارتباط غير معنوي
تحليل القيمة	.499**	ارتباط معنوي
إدارة تكلفة القيمة	.318*	ارتباط معنوي

يتضح من الجدول رقم (11)

1. أظهرت نتائج التحليل وجود ارتباط طردي ضعيف بين قياس القيمة كمتغير مستقل وتخفيض التكاليف كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط التي بلغت (0.021) وتشير القيمة المصاحبة التي بلغت (0.897) وهي أكبر القيمة العرفية أن الارتباط غير معنوي.
2. أظهرت نتائج التحليل وجود ارتباط طردي قوي بين تحليل القيمة كمتغير مستقل وتخفيض التكاليف كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط المتعدد التي بلغت (0.499)، وتشير القيمة المصاحبة التي بلغت (0.001) وهي أقل القيمة العرفية أن الارتباط معنوي.
3. أظهرت نتائج التحليل وجود ارتباط طردي متوسط بين إدارة تكلفة القيمة كمتغير مستقل وتخفيض التكاليف كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط المتعدد التي بلغت (0.318)، وتشير القيمة المصاحبة التي بلغت (0.045) وهي أقل القيمة العرفية أن الارتباط معنوي.

2/2 تحليل الانحدار الخطي:

يعتبر مقياساً لنوعية العلاقة بين متغيرين، وفي كثير من الدراسات تكون العلاقة بين أكثر من متغيرين هي علاقة اعتماد (انحدار)، ويعتبر الانحدار الخطي البسيط من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى أحد المتغيرات المتغير المستقل (Independent Variable) وهو المتسبب في تغير المتغير الآخر ويسمى المتغير تابع (dependent Variable). وتمثل هذه العلاقة بمعادلة الخط المستقيم.

أولاً: تحليل الانحدار بين المتغيرين (قياس القيمة، تخفيض التكاليف):

تهدف هذه العلاقة لمعرفة ما إذا كان قياس القيمة لها تأثير في تخفيض التكاليف، ويتم ذلك بإجراء انحدار بسيط بين المتغيرين أعلاه.

جدول (12): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير قياس القيمة وتخفيض التكاليف

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.000	6.917	4.088	\hat{B}_0
غير معنوية	.897	.130	.018	\hat{B}_1
			.021a	معامل الارتباط (R)
			.000	معامل التحديد (R^2)
النموذج غير معنوي			.017	اختبار (F)

يتضح من الجدول (12)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف جداً بين قياس القيمة كمتغير مستقل وتخفيض التكاليف كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.021).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.000)، هذه القيمة تدل على أن قياس القيمة كمتغير مستقل يساهم بـ (0%) ليس له تأثير في تخفيض التكاليف (المتغير التابع).
3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد أن نموذج الانحدار الخطي البسيط غير معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (0.017) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.897).
4. نجد أن ثابت نموذج الانحدار تساوي (4.088) وهي قيمة تخفيض التكاليف عندما تكون قياس القيمة مساوية للصفر، في حين نجد قيمة معلمة قياس القيمة تساوي (0.018) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.897) وهي أكبر من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة إحصائياً بين قياس القيمة وتخفيض التكاليف.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " هناك علاقة بين قياس القيمة وتخفيض التكاليف قد تحققت.

$$\hat{y} = (4.088) + 0.018X$$

ثانياً: تحليل الانحدار بين المتغيرين (تحليل القيمة، تخفيض التكاليف):

تهدف هذه العلاقة لمعرفة ما إذا كان قياس القيمة لها تأثير في تخفيض التكاليف ويتم ذلك بإجراء انحدار بسيط بين المتغيرين أعلاه.

جدول (13): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير تحليل القيمة وتخفيض التكاليف

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.000	4.418	2.314	\hat{B}_0
معنوية	.001	3.548	.449	\hat{B}_1
			.499a	معامل الارتباط (R)
			.249	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			12.588	اختبار (F)

يتضح من الجدول (13)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين تحليل القيمة كمتغير مستقل وتخفيض التكاليف كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.499).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.249)، هذه القيمة تدل على أن تحليل القيمة كمتغير مستقل يساهم بـ (25%) في تخفيض التكاليف (المتغير التابع).
3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد أن نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (12.588) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.001).
4. نجد أن ثابت نموذج الانحدار تساوي (2.314) وهي قيمة تخفيض التكاليف عندما تكون تحليل القيمة مساوية للصفر في حين نجد قيمة معلمة تحليل القيمة تساوي (0.449) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.001) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة إحصائياً بين تحليل القيمة وتخفيض التكاليف.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على أن: " هناك علاقة بين تحليل القيمة وتخفيض التكاليف قد تحققت.

$$\hat{y} = (2.314) + .499X$$

ثالثاً: تحليل الانحدار بين المتغيرين (إدارة تكلفة القيمة، تخفيض التكاليف):
تهدف هذه العلاقة لمعرفة ماذا كانت إدارة تكلفة القيمة لها تأثير في تخفيض التكاليف ويتم ذلك بإجراء انحدار بسيط بين المتغيرين أعلاه.
جدول (14): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير إدارة تكلفة القيمة وتخفيض التكاليف

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.000	5.940	3.093	\hat{B}_0
معنوية	.045	2.068	.263	\hat{B}_1
			.318a	معامل الارتباط (R)
			.101	معامل التحديد (R^2)
			4.277	اختبار (F)
النموذج معنوي				

يتضح من الجدول (14)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين إدارة تكلفة القيمة كمتغير مستقل وتخفيض التكاليف كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.318).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.101)، هذه القيمة تدل على أن إدارة تكلفة القيمة كمتغير مستقل يساهم بـ (10%) في تخفيض التكاليف (المتغير التابع).
3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد أن نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (4.277) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.04).

4. نجد أن ثابت نموذج الانحدار تساوي (3.093) وهي قيمة تخفيض التكاليف عندما تكون قياس القيمة مساوية للصفر في حين نجد قيمة معلمة إدارة تكلفة القيمة تساوي (0.263) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.04) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين إدارة تكلفة القيمة وتخفيض التكاليف.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على أن: " هناك علاقة بين إدارة تكلفة القيمة وتخفيض التكاليف قد تحققت.

$$\hat{y} = (3.093) + .263X$$

رابعاً: تحليل الانحدار بين المتغيرات المستقلة (أبعاد متغير سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف):

تهدف هذه العلاقة لمعرفة ماذا كان (أبعاد متغير سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف) ويتم ذلك بإجراء انحدار متعدد بين المتغيرات اعلاه. جدول (15): نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس العلاقة بين متغير سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	.070	1.865	1.557	\hat{B}_0
غير معنوية	.623	.496	.062	\hat{B}_1
معنوية	.004	3.110	.413	B_2
غير معنوية	.199	1.307	.158	B_3
			.540a	معامل الارتباط (R)
			.292	معامل التحديد (R^2)
			4.939	اختبار (F)
النموذج معنوي				

يتضح من الجدول (15)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين أبعاد متغير سلسلة القيمة كمتغيرات مستقلة وتخفيض التكاليف كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.540).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.292)، هذه القيمة تدل على أن أبعاد متغير سلسلة القيمة كمتغير مستقل يساهم بـ (29%) في تخفيض التكاليف (المتغير التابع).
3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد أن نموذج الانحدار الخطي المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (4.939) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.006).
4. نجد أن ثابت نموذج الانحدار تساوي (1.557) وهي قيمة تخفيض التكاليف عندما تكون أبعاد متغير سلسلة القيمة مساوية للصفر، في حين كانت قيمة متوسط أبعاد متغير سلسلة القيمة على التوالي:

- نجد قيمة معلمة قياس القيمة تساوي (0.062) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.623) وهي أكبر من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني عدم وجود علاقة دالة إحصائياً بين قياس القيمة وتخفيض التكاليف.
- نجد قيمة معلمة تحليل القيمة تساوي (0.413) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.004) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة إحصائياً بين تحليل القيمة وتخفيض التكاليف.
- نجد قيمة معلمة إدارة تكلفة القيمة تساوي (0.158) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.199) وهي أكبر من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني عدم وجود علاقة دالة إحصائياً بين إدارة تكلفة القيمة وتخفيض التكاليف.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعض أبعاد متغير سلسلة القيمة ومن تخفيض التكاليف قد تحققت.

$$\hat{y} = (1.557) + 0.062X_1 + (0.413)X_2 + (0.158)X_3$$

المحور الرابع

النتائج والتوصيات

أولاً النتائج: من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. استخدام سلسلة القيمة أسلوباً في مجال إدارة التكلفة يساعد الشركات في تحليل تكاليف الأنشطة الرئيسية والفرعية، وبالتالي التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتي لا تضيف قيمة له.
2. تحليل سلسلة القيمة وقياس تكاليفها يعتبر المدخل الأفضل لخفض التكاليف وتحقيق المزايا التنافسية.
3. استخدام سلسلة القيمة لإدارة التكاليف الاستراتيجية يمكن الشركات من تقييم وتحسين موقعها الاستراتيجي من خلال تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف من خلال تركيز الاهتمام على المجالات التي تحتاج إلى تخفيض التكاليف وإعادة تشكيل سلسلة القيمة. 1-3 (تؤكد صحة الفرضية الأولى التي تنص على (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام سلسلة القيمة كأحد أدوات التكلفة في تخفيض تكاليف المقاولات)
4. إدارة التكاليف وتخفيض التكلفة هي الطريقة الوحيدة لتحسين الأداء المالي للشركات.
5. تعتبر إدارة التكلفة إحدى المداخل الحديثة التي تكون ذات أهمية للمنشأة باعتبارها أداة فعالة للتطوير والتحسين المستمر لاستخدامها مجموعة من التقنيات الفعالة لدعم وحماية الميزة التنافسية للمنشأة.
6. تمثل إدارة التكلفة إحدى المداخل الحديثة للمحاسبة الإدارية إذ يكون دورها مهماً جداً في بيئة التصنيع الحديثة.
7. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود ارتباط طردي قوي بين تحليل القيمة كمتغير مستقل وتخفيض التكاليف كمتغير تابع. 4-7 تؤكد صحة الفرضية الأخرى التي تنص على (يوجد أثر

نو دلالة إحصائية لقياس القيمة - تحليل القيمة - إدارة تكلفة القيمة - في تخفيض تكاليف المقاولات

ثانياً التوصيات، يوصي الباحث بالآتي:

1. اهتمام الشركات بتطوير نظام التكاليف التقليدي للتغلب على نقاط الضعف الموجودة به.
2. تطبيق أسلوب سلسلة القيمة في الشركات للمساعدة في إدارة التكاليف وتحقيق الوضع الاستراتيجي الأفضل.
3. ضرورة العمل على تحليل التكلفة الكلية إلى الأنشطة الرئيسية والفرعية ؛ لأن ذلك يساعد في التعرف على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة وذات التكلفة المنخفضة، وبالتالي المساعدة في اتخاذ القرارات السليمة.
4. يجب تركيز الاهتمام على المجالات التي تحتاج إلى تخفيض التكاليف وإعادة تشكيل سلسلة القيمة.

قائمة المصادر والمراجع:

- إبراهيم، محمد درواش، (2015 م)، استخدام سلسلة القيمة في تفعيل الأنشطة اللوجستية بغرض ترشيد الأداء المالي، العدد 4.
- باسيلي، مكرم عبد المسيح، (2001م)، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ط3، المكتبة العصرية، مصر.
- باسيلي، مكرم عبد المسيح، (2007م)، إدارة التكلفة الاستراتيجية- مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر.
- البياتي، حسام أحمد، (2016 م)، أثر التكامل بين تحليل القيمة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف، دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة العراقية، مجلة كلية الرافدين، العدد37.
- حسن، حنان جابر، (2011 م)، التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعماً لقدراته التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة البحوث المحاسبية، السعودية، العدد 1، المجلد 10.
- حسين، على أحمد (2011م)، إطار محاسبي مقترح لاستخدام نموذج سلاسل القيمة في تطوير تقييم استراتيجيات الاستثمار في الوحدات الاقتصادية، دراسة تطبيقية لرسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس.
- درويش، حنان محمد، (2016 م)، إطار مقترح لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على دعم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد 1.
- الدقاف، عبدة أحمد محمد، (2004 م)، مدخل مقترح لإدارة التكلفة في المنشآت الصناعية بهدف دعم قدراتها التنافسية في ظل البيئة الاقتصادية والصناعية الحديثة، رسالة دكتوراة غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر.
- زينب، جبار يوسف، (2009 م)، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة - دراسة حالة الشركة العامة للصناعات الإنشائية، العراق.
- السامرائي، منال جبار سرور، مهند مجيد طالب، الزالملي، على عبد المحسن هاني (2012م)، تكاليف الجودة والتقنيات المعاصرة، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر - العراق.
- الشعباني، صالح إبراهيم يونس، وآخرون، (2011م) استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية، تنمية الرافدين، العدد 97، المجلد 32.
- الصفار، عمار صبيح، (2016 م)، دور تحليلات سلسلة القيمة في إدارة وتخفيض التكلفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 108.
- عاشور، عصافيت سيد أحمد، (2004 م)، التطور الاستراتيجي لإدارة التكلفة - قضايا معاصرة، بدون ناشر.

- علي، أيمن محمد سيد، (2014 م)، استخدام مقاييس الأداء غير المالية لتحليل سلسلة القيمة بغرض تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد 3.
- فودة، شوقي السيد، (2011 م)، مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف جودة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 3، المجلد 27.
- الكوش، أحمد محمد حسين، (2011 م)، استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة لإدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي في إطار التسويق، مجلة البحوث المالية والتجارية، مصر، العدد 1.
- المراجع باللغة الإنجليزية:
- Elkelety ,Ibrahim Abd Elmageed Ali (2006),“**toward a conceptual framework for strategic management – The concept, objectives , and instrument** “ PHD dissertation in Accounting submitted to college board Zur Er langung des akademischen.
- Elloumi Fathi)2004(“**Value chain Analysis Strategic Approach to online learning** “ Athabas university .,
- Hornngrent ,Charles T, Datar Shrikant Madhar,2012 ,**Cost Accounting Managerial Emphasis** “ prentice Hall.
- Porter, Micheal, (1985), **competitive Advantage**,New York,Free press.
- Rich,Jays ,Jones,Jefferson, heitger ,Danl,Mowen. Maryanne,Hansen ,DonR, (2010) “**Corners tones Financial& Mangerial Accounting Curent Trends Update**” south- western cengage learning.
- Romney, Marshall, & Stinbart Paul (2009) “ **Accounting information system** “ Pearson prentice Hall,.
- Shashi Kant ,Dikshit,2012 ,**Impact of supply chain management practices on competitive edge and organizational performance ,study of cement industry** , vol 16,issue 2.
- Stenzel,C,)2002(, **Essenteal of cost management** ,John Wiley &sons , inc ,USA,p8.