



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية



**إطار مقترح للتكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل
القيمة لتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد
(دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية اليمنية)**

A proposed Framework for the Integration of the Target Cost Methods
and Value Analysis Strengthening the Competitive Advantages of the
Supply Chain (A Field Study of Yemeni Industrial Firms)

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية

من الباحث / علي عبدالله صالح الشطبي

إشراف

الدكتور

فارس الطيب محمد عثمان

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية الدراسات التجارية- جامعة

السودان للعلوم والتكنولوجيا

الدكتور

أبو بكر أحمد الهادي عبد الرحيم

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية الدراسات التجارية- جامعة

السودان للعلوم والتكنولوجيا

1443هـ - 2021م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا ۚ لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا
اَكْتَسَبَتْ ۗ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا ۗ رَبَّنَا وَلَا
تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِمْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا ۗ رَبَّنَا
وَلَا تُحْمِلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ ۗ وَاعْفُ عَنَّا وَاعْفِرْ لَنَا
وَارْحَمْنَا ۗ أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ .

سُورَةُ الْبَقَرَةِ الْعَظِيمَةِ

سورة البقرة الآية (286)

الإهداء

إلى من علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر

،،، والدي العزيز،،،

أطال الله في عمره

إلى نبع الحنان المتدفق من كان دعائها سر نجاحي

،،، أمي الحبيبة الغالية على قلبي،،،

تكريماً وإجلالاً متعها الله بالصحة والعافية وأطال الله في عمرها

إلى رفيقة عمري ومصدر ابتسامتي

،،، زوجتي الكريمة،،،

إلى قرة عيني بسملة الأمل وإشراقه المستقبل

،،، أبنائي فاتن، وأسماء، ومحمد، ورهف، وإسماعيل،،،

إلى من أشد بهم أزرني ومصدر اعتزازي

،،، أخوتي وأخواتي،،،

إلى كل من له فضل عليّ بعد الله سبحانه وتعالى

أهدي إليهم جميعاً ثمرة جهدي

الشكر والتقدير

الحمد لله حمد الشاكر المقر بفضلته والعاجز عن الوفاء بشكره والثناء عليه والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وعلى آله وصحبه وسلم تسليماً كثيراً أما بعد:

أتقدم بخالص الشكر والتقدير لأستاذي الفاضل الدكتور/ أبو بكر أحمد الهادي عبد الرحيم أستاذ المحاسبة كلية الدراسات التجارية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، لتفضله الإشراف على هذه الدراسة ولما قدمه من عون ونصح وإرشاد للباحث مما كان له أكبر الأثر في إنجاز هذا البحث على هذه الصورة فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما يتوجه الباحث بخالص شكرى وتقديرى لأستاذي الفاضل الدكتور/ فارس الطيب محمد عثمان أستاذ المحاسبة كلية الدراسات التجارية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، لتفضله بالمشاركة في الإشراف على هذه الرسالة وما قدمه لي من عون صادق، وتوجيهات بناء ومساعدة قيمة خلال جميع مراحل إعداد هذه الرسالة فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهما بقبول الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة، على الرغم من مشاغلها ومسؤولياتها، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر والتقدير للإدارات والعاملين بالشركات الصناعية محل الدراسة لتعاونهم مع الباحث في جمع بيانات الدراسة.

كما يطيب لي أن أتوجه بالشكر إلى جامعتي (جامعة عمران) التي أوفدنتي للدراسة، وإلى بلد السودان ممثلة في جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، وأخص بالشكر كلية الدراسات التجارية.

وفي الأخير أتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من قدم لي عوناً أو أسدى لي معروفاً أو دعوة خالصة في ظهر الغيب وألتمس العذر لمن فاتني أن أذكره.

وأختتم بحمد الله وشكره على إتمام هذا العمل فإن كنت قد وفقت فبفضل منه وماتوفيقى إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب، وإن قصرت فمن نفسي وحسبي في ذلك أن طلب العلم من المهد إلى اللحد، اللهم اجعل عملي هذا عملاً مقبولاً وسعيي فيه مرضياً مبتغياً فيه وجهك الكريم، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

الباحث،،،

المستخلص:

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالقطاع الصناعي اليمني، وتمثلت مشكلة الدراسة في محاولة معالجة مشكلة إدارة التكاليف بين منشآت سلسلة التوريد بهدف تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات عبر الأسواق للوصول بالأسعار إلى المستوى التنافسي، وتوفيرها بالجودة الملائمة في الوقت المناسب، من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ممثلاً في سلسلة القيمة وهندسة القيمة، وهدفت الدراسة إلى بناء إطار محاسبي للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة (ممثلاً في سلسلة القيمة وهندسة القيمة) من أجل فعالية إدارة التكلفة بين منشآت سلسلة التوريد لدعم المزايا التنافسية لكل عضو(منشأة) وللسلسلة ككل، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وتمثلت أداة الدراسة في استبانة مكونة من(67) فقرة تم استخدام أسلوب الحصر الشامل في تطبيق أداة الدراسة بلغت (183) استبانة هم جميع المدراء الماليين والمحاسبين ومديري المشتريات والمبيعات والإنتاج في(52) شركة صناعية في العاصمة صنعاء ونسبة استجابة 70.3%. وباستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) فقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يساهم في دعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد من خلال تقليص التكلفة المستهدفة بمساندة أسلوب تحليل القيمة، وكذلك نقل ضغط المنافسة بشكل عادل إلى باقي أعضاء سلسلة التوريد مما ينعكس ذلك على خفض التكلفة المستهدفة، ومن ثم تقليل التكلفة الإجمالية لسلسلة التوريد وهذا يؤثر بشكل مباشر على الميزة التنافسية للشركة في سلسلة التوريد، كما تبين أن هناك علاقة إيجابية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، أيضاً وجود علاقة إيجابية بين أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، كما تبين أن هناك علاقة إيجابية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، وأوصت الدراسة وزارة الصناعة والغرفة التجارية والصناعية تبني خطاً وبرامج تدريبية تتعلق بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة وكافة الأنشطة على امتداد سلسلة التوريد، وتعزيز أهمية علاقات التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد التي تنتمي إليها كل شركة صناعية في سبيل تدعيم المزايا التنافسية لسلاسل التوريد المختلفة.

الكلمات المفتاحية: أسلوب التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، تحليل سلسلة القيمة، إدارة التكلفة
البيئية، سلسلة التوريد، المزايا التنافسية

Abstract:

The study examined a proposed framework for the integration of targeted cost and value analysis methods for strengthening the competitive advantages of supply chain in Yemen industrial sector. The problem of the study was an attempt to address the Interorganizational Cost Management in supply chain firms for declining total cost of products through markets so as to achieve competitive prices level; and to be available at the right time with suitable quality by the integration of the targeted cost and value analysis methods in relation to chain value and engineering value. The study aimed to build an accounting framework for integration between the targeted cost and value analysis methods (value chain and engineering value) for the effectiveness of the Interorganizational Cost Management between the supply chain firms to strengthen the competitive advantages of each member (firm) and all supply chain firms. To realize the objective of the study, the researcher adopted the analytical descriptive method by using a questionnaire including 67 statements and an inclusive count approach was applied; and the total number of the questionnaire was 183. The respondents were mainly from 52 industrial firms in Sunaha (the capital) including financial managers, accountants, procurement, selling and production managers; and the percentage of response was 70.3%. By employing SPSS method, the findings showed a number of results and the most significant of them indicated that the application of the proposed framework for the integration of targeted cost and value analysis methods for strengthening the competitive advantages of supply chain by reducing the targeted cost and supporting the value analysis approach as well as fairly transferring the pressure on competition to other firms of the supply chain member. Therefore, this process would be reflected on declining the targeted cost and led to reduce the total cost of supply chain so that it would have direct effect on the competitive advantage of firms related to supply chain. It was found that there was a positive relationship between the integration of the targeted cost and strengthening competitive advantages of the supply chain in industrial firms under study; and there was a positive relationship between the integration of the targeted cost and value analysis for strengthening the competitive advantages of the supply chain in industrial firms in the study. It was recommended that the ministry of industry and chamber of commerce and industry should adopt

plans and training programs related to the application of targeted cost approach, value analysis and all activities across the supply chain. Significantly, the cooperation relationship should be enhanced in each industrial firm to support the competitive advantages for different supply chains.

Keywords: Target cost, Value Engineering, Value Chain Analysis, Interorganizational Cost Management, Supply Chain, Competitive Advantages.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
ج	الإستهلال
د	الإهداء
هـ	الشكر والتقدير
و	المستخلص
ز	Abstract
ط	فهرس الموضوعات
ك	فهرس الجداول
ن	فهرس الأشكال
	المقدمة
2	أولاً: الإطار المنهجي
12	ثانياً: الدراسات السابقة
45	الفصل الأول : عرض وتحليل أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ودورهما فى تخفيض التكاليف
47	المبحث الأول: الإطار الفكرى لأسلوب التكلفة المستهدفة TC
66	المبحث الثانى: الإطار الفكرى لسلسلة القيمة VC.
81	المبحث الثالث: الإطار الفكرى لهندسة القيمة VE.
97	خلاصة الفصل.
99	الفصل الثانى : تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد من خلال التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة (إطار مقترح).
101	المبحث الأول: المزايا التنافسية لسلسلة التوريد
114	المبحث الثانى: إدارة التكلفة فى سلسلة التوريد.
137	المبحث الثالث: التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة فى سلسلة التوريد
151	خلاصة الفصل
154	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
156	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
182	المبحث الثانى: نتائج التحليل الإحصائى لمتغيرات الدراسة
201	المبحث الثالث: إختبار فروض الدراسة

رقم الصفحة	الموضوع
226	خلاصة الفصل
228	الخاتمة
229	أولاً: نتائج الدراسة
235	ثانياً: توصيات الدراسة
237	قائمة المصادر والمراجع
238	أولاً: المراجع العربية
247	ثانياً: المراجع الأجنبية
257	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
170	أفراد عينة الدراسة	1/1/3
171	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير القطاع الصناعي	2/1/3
172	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة	3/1/3
173	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد العاملين	4/1/3
173	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	5/1/3
174	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	6/1/3
175	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	7/1/3
176	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	8/1/3
177	الوزن النسبي للمتغيرات	9/1/3
178	تدرج مقياس ليكرت	10/1/3
180	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	11/1/3
182	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل أسلوب التكلفة المستهدفة	1/2/3
185	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول (أسلوب التكلفة المستهدفة)	2/2/3
187	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل أسلوب تحليل القيمة	3/2/3
190	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل أسلوب تحليل القيمة	4/2/3
192	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تخفيض التكلفة)	5/2/3
193	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تخفيض التكلفة)	6/2/3
194	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تحسين الجودة)	7/2/3
195	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تحسين الجودة)	8/2/3
197	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تحقيق المرونة)	9/2/3
198	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على	10/2/3

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
	عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تحقيق المرونة)	
199	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- التسليم في الوقت المناسب)	11/2/3
200	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- التسليم في الوقت المناسب)	12/2/3
201	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمزايا التنافسية لسلسلة التوريد	1/3/3
203	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكلفة المنتجات	2/3/3
204	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تحسين الجودة للشركات	3/3/3
205	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق المرونة للشركات	4/3/3
206	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتسليم في الوقت المناسب للشركات	5/3/3
208	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تحليل القيمة و المزايا التنافسية لسلسلة التوريد	6/3/3
209	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات	7/3/3
210	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات	8/3/3
211	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات	9/3/3
212	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات	10/3/3
214	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة	11/3/3
215	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة على تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد	12/3/3
217	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات	13/3/3

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
219	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة على تحسين الجودة للشركات الصناعية	14/3/3
220	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة على تحقيق المرونة للشركات الصناعية	15/3/3
221	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة على التسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية	16/3/3

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	متغيرات الدراسة	1/1/0
56	الفرق بين نظام التكاليف التقليدية والتكلفة المستهدفة	1/1/1
57	مراحل تحديد التكلفة المستهدفة	2/1/1
68	نموذج سلسلة القيمة	1/2/1
78	العلاقة بين سلسلة القيمة وسلسلة التوريد	2/2/1
111	حركة التدفقات المختلفة بين أعضاء سلسلة التوريد	1/1/2
120	أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة	1/2/2
123	أساليب إدارة التكلفة	2/2/2
128	مصفوفة درجة الإعتمادية	3/2/2
139	الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد	1/3/2

المقدمة:

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة:

ثانياً: الدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة:

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة

تمهيد:

شهدت بيئة الأعمال الحديثة العديد من التغيرات والتطورات نتيجة زيادة حدة المنافسة الناجمة عن تحرير وعولمة الأسواق والتي أدت إلى تلاشي معظم الحدود الجغرافية والحوجز التجارية بين المنتجات والأسواق، مما أدى إلى زيادة تطلعات العملاء لتوافر المنتجات في المكان المناسب بأسرع وقت وبأعلى جودة وعند أدنى تكلفة ممكنة، وأدركت العديد من المنشآت صعوبة التكيف مع بيئة الأعمال بوضعها الراهن، ولمواكبة تلك المستجدات برزت أهمية ارتباط المنشآت الصناعية بعلاقات شراكة وتحالفات إستراتيجية مع مورديها وعملائها تحت مسمى سلسلة التوريد Supply Chain بهدف تعظيم القيمة المقدمة للعميل بأقل تكلفة ممكنة من خلال التعاون والتنسيق بين أطراف السلسلة والتي تشمل مجموعة من الموردين والمصنعين لتلبية متطلبات ورغبات فئات من العملاء، قائمة على تنسيق تدفق المعلومات والمواد الخام والأنشطة الإنتاجية والتسويقية لإزالة مصادر الهدر والضياع وإزالة التعارض فيما بين أطراف سلسلة التوريد بغرض تحقيق مستويات مرتفعة من الإستجابة والكفاءة. (Zbib, et al., 2014)

وإستناداً لمفهوم سلسلة التوريد فإن كل منشأة تتخصص في أداء الأنشطة التي تتميز بميزة نسبية فيها، وتعهد باقي الأنشطة لمنشآت أخرى بالسلسلة أكثر كفاءة في أدائها، ومن ثم أصبح جزء كبير من تكلفة المنتج يتحدد خارج حدود المنشأة إرتباطاً بالموردين، وبالتالي فلم يعد الجهود التقليدية لخفض التكلفة والمقتصر على الحدود التنظيمية للمنشأة كافياً في ظل بيئة الأعمال الحديثة، ولذلك برز التوجه نحو إدارة التكلفة على إمتداد سلسلة التوريد لتدعيم المزايا التنافسية للسلسلة ككل سواء في مجالات الجودة والإلتزام بمواعيد التسليم وسرعة الإستجابة للتغير في حجم الطلب من خلال تدعيم كفاءة العمليات الداخلية والعلاقات المتداخلة بين أطراف السلسلة، ويدعم ذلك التوجه تغيير المنافسة بين المنشآت من مجال المنافسة بين المنشآت بصفة منفردة إلى المنافسة فيما بين سلاسل التوريد. (Boute, et al., 2014)

وقد ظهر العديد من الأساليب والمداخل التكاليفية أهمها مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة حيث ظهر مدخل التكلفة المستهدفة في اليابان خلال الستينات من القرن الماضي في شركة تويوتا لصناعة السيارات، ثم انتشر إستخدامه في العديد من الشركات الصناعية اليابانية، ومع نهاية عقد التسعينات أصبح أكثر من 80% من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا

المدخل (صناعة السيارات، الإلكترونيات، الأدوات المنزلية... الخ) كما تستخدمه معظم الشركات اليابانية مثل تويوتا، وسوزوكي، وكانون، دايهاتسو. (حسن عيسى، ص 286)

ويمثل الإطار العام لتحليل القيمة محاولة تجزئة الأنشطة التي تسهم في مجموعها في تكوين قيمة لمنتج أو خدمة ما من خلال رؤية هذه الأنشطة على أنها سلسلة حلقات مترابطة لا بد من دراستها وتحليلها ضمن الإطار الإستراتيجي لفهم سلوك التكاليف وربطها مع الصفات المميزة للمنتج أو الخدمة (Donovan, et, al, 2015, P11).

وحديثاً تناول الأدب الأكاديمي في مجال المحاسبة أسلوباً يهتم بإدارة التكلفة بين منشآت سلسلة التوريد وقد أطلق عليه مسمى الإدارة البيئية للتكلفة، حيث يتعاون أعضاء سلسلة التوريد وينسقون جهودهم من أجل إدارة التكلفة، والهدف الذي تسعى إليه المنشآت من تطبيق هذا الأسلوب هو البحث عن حلول لخفض التكلفة بنسبة أكبر من الخفض الذي يحدث إذا اعتمدت كل منشأة على نفسها.

وتسعى هذه الدراسة لمحاولة وضع إطار للتكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد بهدف تدعيم قدرتها التنافسية في بيئة الأعمال.

مشكلة الدراسة:

اهتمت الدراسات المحاسبية خلال الأونة الأخيرة بتطوير العديد من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة لدعم وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة، إلا أن أغلب الأساليب إقتصرت تطبيقها على العمليات الداخلية للمنشأة ولم تأخذ في إعتبارها العلاقات البيئية التي تسود بين المنشآت والتي يمكن أن تمثل فرصاً لخفض التكلفة وتعظيم العائد لجميع أطراف سلسلة الأعمال.

وقد أشار (Bhimani et al, 2011, P6) إلى أن التطورات السريعة في بيئة الإنتاج وإتساع دائرة المنافسة وزيادة حدتها، بالإضافة إلى زيادة الإعتماد على المصادر الخارجية للحصول على مكونات المنتج بدلاً من تصنيعها داخلياً، قد أدى إلى ضرورة الإهتمام بإدارة العلاقات الخارجية لتحقيق مزايا تنافسية من خلال التركيز على تحويل العلاقة بين أطرافها إلى علاقة تعاونية والتركيز على العمليات والأنشطة المنتجة للقيمة لجميع الأطراف.

كما أضاف (Kwak & Gavimeni, 2011, p273) أنه لا يمكن للمنشأة في الوقت الحالي أن تحقق مستوى تنافسي مستديم بالتركيز على أدائها الفردي فقط، بل يجب أن يكون

تركيزها على سلسلة التوريد الخاصة بها ككل والقادرة على إشباع الإحتياجات المتغيرة للعملاء في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة وبأقل التكاليف الممكنة.

وتبرز أهمية هذا التوجه في ضوء الاعتقاد بأن المنافسة في مجال الأعمال ستتحول مستقبلاً إلى منافسة بين شبكات الأعمال وليس بين المنشآت وبعضها البعض، بالإضافة إلى أن الركيزة التي يعتمد عليها بناء الميزة التنافسية يتمثل في القدرة على تحقيق التكامل بين مختلف أطراف الشبكة لتوفير أقصى إشباع لإحتياجات العملاء بسرعة عالية وتكلفة منخفضة (wu et al, 2014,p126).

وبالتالي تضائل دور نظم التكاليف التقليدية في إدارة أنشطة شبكات الأعمال بالشكل المأمول، وللتغلب على تلك الإنتقادات تفاعلت ممارسات المحاسبة الإدارية مع تلك التطورات ببيئة الأعمال، ولذلك ظهر أسلوب إدارة التكلفة البيئية، ويشير (Suomala et al, 2010,p72) أن أسلوب ادارة التكلفة البيئية يعبر عن إستجابة المحاسبة الإدارية للتطور الذي حدث في العديد من سلاسل التوريد حيث يساعد المنشأة وعملائها ومورديها على إيجاد طرق إضافية لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء.

مما سبق يتضح للباحث أنه لم يعد مجدياً أو كافياً قصر تطبيق أدوات إدارة التكلفة على العمليات الداخلية في المنشأة حيث أصبح ذلك غير كافياً للحفاظ على المزايا التنافسية لإقتصارها على خفض تكاليفها من منظور داخلي فقط، في حين أن أسباب إرتفاع التكلفة قد يعود إلى إرتفاع تكاليف الأطراف الخارجية الأخرى التي تتعامل معها، ومن ثم تزايدت الحاجة لتوافر معلومات محاسبية تساهم في تعزيز المزايا التنافسية وتحسين أداء منشآت سلسلة التوريد، فالمنشأة الرئيسية والتي ترتبط مباشرة بالعملاء، لم تعد مسؤولة بمفردها عن تخفيض التكلفة وصولاً للمستويات التنافسية وتوفير المنتج بالجودة المرغوبة للعميل، فتلك المسؤولية أصبحت تضامنية لكافة الأطراف المشتركة في تقديم المنتج النهائي (Chen, 2010,p260; Alenius, et al, 2015,p198; Boute, et al., 2015,p45).

وبالرغم من تعدد الدراسات التي تناولت أسلوب إدارة التكلفة البيئية IOCM إلا أن تلك الدراسات لم توفر إطاراً يحدد تناغم أدوات إدارة التكلفة البيئية الملائمة في سبيل تحقيق التنسيق بين برامج خفض التكلفة وتعزيز القيمة للعميل على إمتداد سلسلة التوريد، كما أن تلك الدراسات كلاً منها إقتصرت إستخدامها لأحد أدوات إدارة التكلفة البيئية IOCM بمفردها سعياً لتطوير أداء شبكة الأعمال، أيضاً تلك الدراسات لم تتناول بشكل متكامل كيفية تطبيق إدارة التكلفة البيئية في منشآت سلسلة التوريد، (Askrany, et al., 2010; Agngal and Nilsson, 2010;

Moller and Windolph, 2012, Jayeola & Onou 2014, Boute,et al, 2015, Carlsson,et al, 2015,Alenius,et al, 2015, DhaifAllah, et al, 2016, Farias,et al, 2016) ونظراً للدور المهم الذي تقوم به سلسلة التوريد، ولما كانت مشكلة إرتفاع التكلفة من أهم المشكلات التي تواجه تلك المنشآت، بالإضافة إلى عدم وجود آلية محددة وواضحة لإدارة تكاليف سلسلة التوريد في الشركات اليمنية، وذلك لفهم وتحليل هيكل التكاليف ومحاولة تفسير العوامل المحركة لها، والتعرف على نواحي القصور وعدم الكفاءة في أداء الأنشطة والعمليات على امتداد سلسلة التوريد، بالإضافة إلى حاجة الشركات اليمنية إلى الإلمام الكافي بطرق توظيف وتطبيق أساليب إدارة التكاليف فيما بينها وتحسين مستوى أدائها، وباختصار تكمن مشكلة البحث في غموض الرؤية وغياب التقييم الدقيق حول كيفية إدارة تكاليف المنتج على امتداد سلسلة التوريد بالمنشآت الصناعية اليمنية.

مما سبق تتمثل المشكلة الرئيسية للدراسة في الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي: هل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يساهم في تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد بما يحقق تدعيم المزايا التنافسية لكل منشأة ولللسلسلة ككل؟

وفي سبيل الإجابة على التساؤل السابق فهناك مجموعة أخرى من الأسئلة البحثية الفرعية والتي تستهدف الدراسة الإجابة عليها وتتمثل في:-

- ماهو دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد؟
- ماهو دور أسلوب تحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد؟
- هل توجد علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة في إدارة تكاليف سلسلة التوريد؟
- كيف يمكن الربط والتكامل بين كل من بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في إدارة التكلفة بين منشآت سلسلة التوريد بغرض تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد؟

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في إدارة التكلفة البيئية لسلسلة التوريد بغرض دعم المزايا التنافسية لكل منشأة ولللسلسلة ككل، ويتحقق الهدف الرئيسي بتحقيق الاهداف الفرعية التالية:

- دراسة وتحليل الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ودورهما في تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة البيئية في منشآت سلسلة التوريد.

- تحديد دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.
- بيان دور أسلوب تحليل القيمة في +
- لاتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.
- تحديد الأثر المتداخل للتكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.
- بناء إطار للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في إدارة التكلفة البيئية لسلسلة التوريد.
- إجراء دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية اليمينية للتعرف على أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في إدارة التكلفة البيئية على تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في ظل بيئة الأعمال التنافسية.

أهمية الدراسة:

يكتسب البحث أهميته من أهمية موضوعه ومدى مساهمته في تدعيم جهود البحث العلمي عامة ومحاسبة التكاليف خاصة حيث لوحظ من الدراسات السابقة والكتابات ذات الصلة قلة الدراسات التي تناولت دور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تطوير أداء سلسلة التوريد. وبالتالي يتوقع الباحث أن تفيد نتائج البحث على النحو الآتي:

الاهمية العلمية:

تكمن أهمية الدراسة في ندرة الدراسات التي تناولت دور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تطوير أداء سلسلة التوريد، وتحقيق إدارة أنشطة شبكات الأعمال بالشكل المأمول، ولذلك يأتي هذا البحث لسد الفجوة العلمية في هذا المجال، أيضا تكتسب الدراسة أهميتها من حداثة وأهمية أسلوب إدارة التكلفة البيئية ومتطلبات تطبيقه وندرة الدراسات التي تناولته، بالإضافة إلى ندرة الدراسات التي تربط بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في إدارة التكلفة البيئية لجميع الأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بسلسلة الأعمال، ولهذا يأمل الباحث أن تمثل الدراسة إضافة نوعية للمكتبة اليمينية والعربية يستفيد منها الباحثون في الميدان وعموم المهتمين.

الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية للدراسة في الآتي:

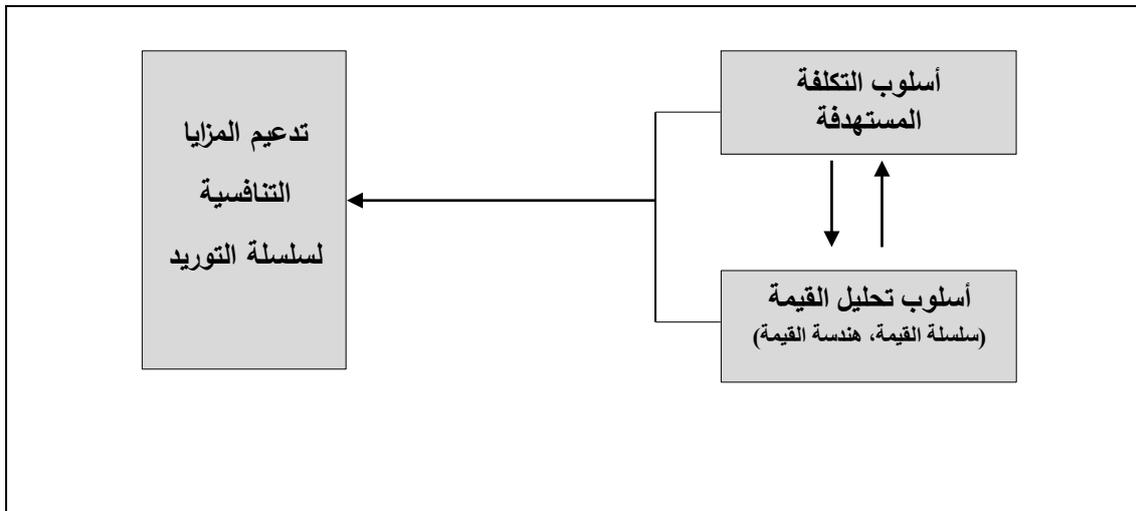
- النمو المتزايد لعلاقات الشراكة الإستراتيجية بين المنشآت الصناعية تحت مسمى سلاسل توريد في سبيل تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها البقاء بدنيا الأعمال.

- قد تفيد نتائج البحث في زيادة وعي رؤساء الشركات بأهمية دور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تطوير أداء سلسلة التوريد.
- يساهم في توفير معلومات تكاليفية تتسم بالدقة تساعد المديرين في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بتخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين الجودة للمنشآت الصناعية بما يعزز القدرة التنافسية لكل من المنشآت والإقتصاد القومي ويعزز ثقة المستهلك بالمنتجات الوطنية، بسعر مخفض يتناسب مع القدرة الشرائية لعموم المستهلكين.
- قد تسهم في تشجيع المنشآت الصناعية على التركيز على وعي العميل النهائي بجودة المنتج ودعم المنتجات الوطنية، لتعزيز الصناعات الوطنية لمواجهة التحديات التنافسية في ظل شدة المنافسة العالمية.
- قد تفيد الجهات المسؤولة في وزارة الصناعة والغرفة التجارية والصناعية لتبني خططاً وبرامج تدريبية تتعلق بتحليل القيمة وكافة الأنشطة التي تتضمنها على امتداد سلسلة التوريد باعتبارها أداة أساسية في تحقيق أهداف سلاسل التوريد المختلفة.

متغيرات الدراسة:

يمكن تصور نموذج الدراسة الذي يوضح متغيرات الدراسة بالشكل التالي:

شكل رقم (1/1/1)
متغيرات الدراسة



لمصدر: من إعداد الباحث

التعريفات الإجرائية:

- **أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing**: أسلوب لإدارة التكلفة يهتم بتخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج خلال دورة حياته بمشاركة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق، كما أنه أداة لتخطيط الربحية والأسعار ووسيلة لتحقيق المزايا التنافسية. (أبو بكر، 2013، ص 135)
- **أسلوب تحليل القيمة value analysis**: أداة من أدوات إدارة التكلفة يشمل تحليل سلسلة القيمة، وتقنية هندسة القيمة (رندا، 2015، 775).
- **تحليل سلسلة القيمة: value Chain analysis**: تحليل وفحص الأنشطة المتتالية التي يتم تنفيذها لتصميم وإنتاج وتسويق وتقديم ودعم المنتجات لخلق قيمة للعملاء. (Koc, & Bozdog, 2017, p 565)
- **هندسة القيمة Value Engineering**: عملية فحص عناصر تكاليف المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج (صفاء، 2001، 475).
- **إدارة التكلفة البينية: Interorganizational Cost Management**: مجموعة متكاملة من أدوات إدارة التكلفة يتم تطبيقها بين المورد والمشتري عبر مجموعة من التصرفات المتناسقة بهدف إيجاد الطرق لإدارة التكلفة من خلال المجهودات المشتركة. (Yuhong, Shuya, 2020, p660)
- **المزايا التنافسية: Competitive advantage**: تحقيق قيمة أفضل للعميل عند مستوى تكلفة مساوية لتكلفة المنافسين أو أقل منها، أو تحقيق قيمة مساوية للقيمة التي يحققها المنافسين عند تكلفة أقل من مستوى التكلفة لدى المنافسين (Barney&Hesterly,2006,P.21).
- **سلسلة التوريد Supply Chain**: مجموعة من الشركات المترابطة التي تشترك في الإنتاج بدءاً من دخول المواد الخام من المورد ومروراً بعمليات التحويل وإنهاءً بتقديم المنتجات النهائية المطلوبة للعملاء. (Al-Hashimi, Al-Ardawe, 2020 p1310)

فرضيات الدراسة:

الفرض الرئيس الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

وتتبع منه الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الثاني: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الرئيس الثاني: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الثاني: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الرئيس الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة.

الفرض الرئيس الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الثاني: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، أسلوب تحليل القيمة (VA)، إدارة التكاليف البيئية، سلسلة التوريد، ويخرج عن مجال هذه الدراسة الأساليب الأخرى للمحاسبة الإدارية وإن كان الباحث سيتعرض لها بعض الشيء لتحقيق أهداف الدراسة، واختار الباحث الأسلوبين السابقين لإعتقاده من جانبين، الجانب الأول أن إستخدامهما يغطي كافة مراحل دورة حياة المنتج على إمتداد سلسلة التوريد ابتداءً من مرحلة البحوث والتطوير وانتهاءً بمرحلة التسويق وخدمات ما بعد البيع، والجانب الثاني أن هذه الأساليب تحقق التكامل بين وجهتي النظر الداخلية والخارجية لمنشآت سلسلة التوريد من خلال تعظيم القيمة الكلية لكل منشأة ضمن السلسلة وللأسئلة ككل، وتحقيق البعد الإستراتيجي للتكاليف من خلال إسهامهما في خفض التكلفة والرقابة عليها وتعظيم الربحية في الأجل الطويل.
- **الحدود البشرية:** الموظفين العاملين بقطاع الإدارة المالية ومحاسبة التكاليف وإدارات المشتريات والمبيعات والإنتاج العاملين بالعاصمة صنعاء اليمنية.
- **الحدود المكانية:** المنشآت الصناعية اليمنية في صنعاء والتي تتوافر بها مقومات الإنتماء لسلاسل توريد مختلفة.
- **الحدود الزمانية:** 2021م.

منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على إستخدام كلا من المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي، حيث يقوم الباحث بإستقراء ماتم تناوله في الدراسات السابقة عن أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة وعن العلاقات البيئية بين المنشأة ومورديها وعملائها، ومفهوم إدارة التكلفة البيئية وسلسلة التوريد وذلك للوصول إلى فروض البحث، والمنهج التاريخي لإستعراض الدراسات السابقة والإطلاع

على الكتب والدوريات العلمية المتعلقة بالدراسة، ثم استخدام المنهج الإستنباطي في محاولة لإختبار فروض الدراسة من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية اليمينية، بهدف بناء إطار محاسبي للتكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة لنجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد بما يسهم في تدعيم المزايا التنافسية لتلك المنشآت من خلال ضبط وترشيد التكاليف لدى الأطراف ذات العلاقة بهذه التكاليف وبناء سلسلة إستراتيجية بين هذه الأطراف في مجالات التوريد والتصنيع.

هيكل الدراسة:

تحتوي الدراسة على مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، المقدمة وتشتمل على الإطار المنهجي للدراسة والدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة، والفصل الأول بعنوان: عرض وتحليل أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ودورها في تخفيض التكاليف، ويحتوي على ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتناول الإطار الفكري لأسلوب التكلفة المستهدفة، والمبحث الثاني يتناول الإطار الفكري لأسلوب سلسلة القيمة والمبحث الثالث الإطار الفكري لهندسة القيمة.

والفصل الثاني بعنوان تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة (إطار مقترح)، ويحتوي على ثلاثة مباحث، المبحث الأول المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، والمبحث الثاني إدارة التكلفة في سلسلة التوريد، والمبحث الثالث دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، ويتناول الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد، وكذلك أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، والفصل الثالث بعنوان الدراسة الميدانية، ويشمل على ثلاثة مباحث، المبحث الأول إجراءات الدراسة الميدانية، ويتناول المبحث الثاني نتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة، ويتناول المبحث الثالث إختبار فرضيات الدراسة، وأخيراً الخاتمة وتشمل على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة.

دراسة (Cooper and Slagmulder,2004):

كان هدف الدراسة هو البحث عن كيفية تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتجات بالإضافة إلى طبيعة العلاقة التي تربطهم ببعضهم البعض، وأيضاً الآثار المترتبة على هذه التطورات فيما يخص قرارات الشراء والتصنيع.

وقد عرضت الدراسة ثلاثة أساليب للإدارة البيئية للتكلفة، الأسلوب الأول المفاضلة بين الوظيفة والجودة والسعر، والأسلوب الثاني الفحص المتبادل للتكلفة، والأسلوب الثالث هو الإدارة الآنية للتكلفة، ويتوقف إختيار أسلوب من الأساليب السابقة على طبيعة العلاقة بين المشتري والمورد، وأشارت الدراسة إلى أنه يجب أن يكون استخدام أسلوب الإدارة البيئية للتكلفة مبرراً إقتصادياً أي أن المنافع المتحققة من تطبيق هذا الأسلوب تكون أكبر من التكاليف المتكبدة من أجل تنفيذه، ويتم التأكد من ذلك من خلال حساب صافي القيمة الحالية لمقدار الخفض في التكلفة الذي يأتي من الموردين عند استخدام هذا الأسلوب خلال فترة زمنية معينة ثم طرح التكاليف المتعلقة بهذا الأسلوب وما يرتبط به من علاقات، كما ذكرت الدراسة أن عدم القدرة على مواجهة تحديات التكلفة باستخدام الأساليب التقليدية هو عامل مهم ومحفز للتعاون في إدارة التكلفة.

دراسة (ابو الرجال، 2007):

هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى تأثير إدارة سلسلة التوريد على الأداء المؤسسي في الشركات الصناعية في الجمهورية اليمنية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت الأداة في إستقصاء 48 مديراً يعملون في 48 شركة صناعية في عدد من المحافظات اليمنية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية اليمنية تطبق نظام إدارة سلسلة التوريد بدرجة عالية، كما تبين وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين القدرات الإدارية لإدارة نظام التوريد(مشتريات، معالجة طلب العميل، تطوير، معلومات) وبين القدرات الإدارية الخارجية المتجهة إلى الداخل(المواد الأولية: نقلها، جردها، تخزينها، حتى نقلها إلى خط الإنتاج)، ولاتوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القدرات الإدارية المتجهة إلى الداخل والقيمة المحسوسة للمنتج، والولاء للعميل، الأداء التسويقي، الأداء المالي.

دراسة (Briciu & Capușneanu, 2013):

تناول البحث بالدراسة والتحليل إيجابيات وسلبيات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الخاصة بتصنيع الأجهزة المنزلية في رومانيا.

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية: ماهي العوامل المؤثرة على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة؟ هل يمكن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الرومانية؟ ماهي الفوائد المترتبة من تطبيق التكلفة المستهدفة، وماهي أهم الصعوبات التي تواجه نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الرومانية؟

وهدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وبيان المميزات والصعوبات التي تواجه الشركات الرومانية في تطبيق التكلفة المستهدفة.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث يجمع بين المنهج الإستقرائي من خلال التطرق إلى مفاهيم التكلفة المستهدفة، والدراسة التطبيقية من خلال دراسة حالة لإحدى الشركات الصناعية في رومانيا والتي تعمل في صناعة الأجهزة المنزلية.

أوضحت الدراسة أنه نتيجة لضغوط المنافسة المتزايدة على المستوى العالمي يجب على الشركات الرومانية أن تبحث عن طرق وأدوات حديثة لإدارة تكاليف منتجاتها إستجابة لتلك التغيرات المتطورة في بيئة الأعمال حتى تحافظ على مركزها التنافسي على المدى الزمني الطويل ومن هذه الأدوات مدخل التكلفة المستهدفة، كما توصلت الدراسة إلى العديد من الإعتبارات والعوامل المؤثرة على تبني الشركات الرومانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ومن أهمها: تحديد المشاكل المتعلقة بمشتريات المواد والمستلزمات اللازمة للإنتاج من خلال تحديث التعاون والعلاقات بين شركاء سلسلة التوريد، أيضا مدى فهم عناصر تكاليف المنتج وتحديد المشكلات المتعلقة بنخفيضاها، التركيز على المستهلكين النهائيين للمنتج والعملاء المخلصين للتعرف على إحتياجاتهم ومتطلباتهم وجذب عملاء جدد، مشاركة الموظفين من جميع الأقسام في تحليل التكلفة، كما أشارت الدراسة أنه من خلال النتائج التي تم التوصل إليها من دراسة الحالة أن هناك إمكانية لتطبيق التكلفة المستهدفة في شركات تصنيع الأجهزة المنزلية في رومانيا بشكل عام.

دراسة علاء محمد البتانوني (2013):

تناولت الدراسة اطار مقترح لإختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل إستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية، وتمثلت مشكلة الدراسة بعدم وجود آلية واضحة أو نموذج يدعم اختيار وتحفيز الموردين للكشف عن بيانات التكلفة ويوضح علاقة المشتري والمورد والشروط التي تخفف من تردد الموردين نحو الكشف عن بيانات التكلفة في ظل إستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية، وكذلك دراسة العلاقة بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ورضاء المورد عن علاقة التعاون.

وهدفت الدراسة الى تقديم اطار لإختيار الموردين الذين يمكن أن يتعاونوا من أجل نجاح أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة واختيار مجموعة مناسبة من الحوافز تشجعهم على المشاركة وكيفية إرضائهم عن علاقة التبادل المرتبطة بممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والسلوك الإنتهازي للمشتري وكيف يمكن التغلب عليه في بيئة الأعمال المصرية.

دراسة بلال فريد عصمت سالم (2013):

تناولت الدراسة أثر الثقة والإلتزام المتبادل عبر سلسلة التوريد على أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة في بيئة الأعمال المصرية.

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة إضفاء الثقة والإلتزام المتبادل بين شركاء سلسلة التوريد لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة لأعضاء سلسلة التوريد كأحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة، وهدفت الدراسة إلى إبراز دور وتأثير الثقة والإلتزام المتبادل على علاقات الشراكة عبر سلسلة التوريد وعلاقتها بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في ظل وجود جدل علمي حول إعتبار الثقة متطلب سابق لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت الأداة في استبيان تم توزيعه على الشركات التي تعمل في مجال صناعة السيارات والصناعات المغذية لها في مصر بلغت 81 مفردة بين محاسب ومدير وموظف مشتريات ومبيعات، وتم إختبار الفرضيات التالية:

- يؤثر الإلتزام المتبادل بين شركاء سلسلة التوريد إيجابيا على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.
- تؤثر الثقة المتبادلة بين شركاء سلسلة التوريد إيجابيا على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

وأهم ماتوصلت إليه الدراسة أن الإلتزام المتبادل يؤثر إيجابيا على مدى تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.، وبالتالي فإن إلتزام المشتري والمورد يؤثر إيجابيا على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة، كما تؤثر الثقة المتبادلة إيجابيا على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وتعد الثقة الشخصية بين ملاك الشركات أحد أهم مصادر بناء الثقة والتي تزيد من قبول الشركات لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في بيئة الاعمال المصرية، كما يزيد الإلتزام المتبادل من هذا التأثير.

دراسة (Fayard, et, al,2014):

تمثلت مشكلة الدراسة بتحديد ممارسات إدارة التكلفة البيئية في سلاسل التوريد والعوائد المتحققة منها، وهدفت الدراسة الى إستكشاف ممارسات إدارة التكاليف البيئية والعوائد المنتظرة منها لمنشآت سلاسل التوريد، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع قائمة استقصاء لأراء 1883 عضو من أعضاء معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي يعملون بـ 76 منشأة تنتمي لسلاسل توريد مختلفة.

وأوضحت الدراسة أن المنشآت في السابق كانت تركز على رقابة التكاليف بكل منشأة من خلال أدوات إدارة التكلفة الداخلية، ومع توافر القدرات التكنولوجية وبخاصة المعلوماتية أمكن قياس وتتبع التكاليف على إمتداد سلسلة التوريد ومن ثم إدارة التكاليف البيئية والتي تمثل إمتداداً لإدارة التكاليف الداخلية بغرض تحقيق المنافع لكافة الأطراف، ومن ممارسات إدارة التكاليف تحليل القيمة والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وإعادة تصميم العمليات بغرض تبسيطها، إلا أن العوائد المنتظرة من تلك الممارسات سواء بجانب خفض التكلفة أو تعزيز المركز التنافسي لكل منشأة تتوقف على بعض العوامل منها تكامل نظم المعلومات بين كل منشأة والأطراف المرتبطة بها سواء بجانب الموردين والعملاء، والسعي نحو المعرفة من خلال البحث عن إستكشاف الأفكار الجديدة والتي تعزز مرونة الإستجابة للتغيرات ببيئة الأعمال والضغوط المتزايدة لتخفيض التكلفة، ففي سلسلة التوريد تسعى كل منشأة للتعرف على هياكل تكاليف الأطراف المرتبطة بها بغرض تحسين أنشطتها أو أنشطة شركائها، من خلال تفعيل أدوات إدارة التكلفة البيئية، أيضا من تلك العوامل الثقة المتبادلة فيبيئة الثقة المتبادلة والمتولدة من تكرار العمليات بين أطراف السلسلة تمثل الأساس لنجاح جهودات إدارة التكلفة البيئية، كما تمثل متطلب أساسي لإمكانية تبادل المعلومات.

دراسة محمود صلاح أحمد محسن (2014):

تناولت الدراسة استخدام جداول التكلفة لتخفيض تكاليف سلاسل التوريد بهدف دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال المصرية، وتبلورت مشكلة الدراسة في كيفية استخدام جداول التكلفة في تخفيض تكاليف سلاسل التوريد بهدف دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال.

وهدفت الدراسة إلى الاستفادة من المعلومات التي توفرها جداول التكلفة كأداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من أجل زيادة فرص خفض تكلفة المنتج وتقوية العلاقات التكاملية والتعاونية بين أعضاء سلسلة التوريد من أجل دعم الميزة التنافسية عبر سلسلة التوريد.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتمثلت أداة الدراسة في استمارة إستقصاء مدعمة بالمقابلات الشخصية تم توزيعها على عينة من موظفي إدارة التكلفة والمشتريات والمبيعات والإدارة المالية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع السيارات وقطاع الأجهزة الكهربائية في مصر بلغت 132 استمارة استقصاء.

وتم إختبار الفرضيات التالية: لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقضي منهم حول أهمية وسبل دعم الميزة التنافسية، لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقضي منهم حول أهمية التكامل والتعاون بين أعضاء سلسلة التوريد، لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقضي منهم حول أهمية إشراك أعضاء سلسلة التوريد في تصميم المنتج، لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقضي منهم حول أهمية استخدام جداول التكلفة لتخفيض تكاليف سلسلة التوريد، لاتوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام جداول التكلفة في خفض تكاليف سلسلة التوريد ودعم الميزة التنافسية للمنشأة، لاتوجد علاقة انحدار تنبؤية ذات دلالة إحصائية لإستخدام سلسلة التوريد لأسلوب جداول التكلفة على دعم الميزة التنافسية للمنشأة.

وخلصت الدراسة إلى أن جداول التكلفة يمكن أن تسهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف سلاسل التوريد من خلال إعداد جداول التكلفة التقريبية وجداول التكلفة التفصيلية بالصورة التي تساعد على توفير البيانات اللازمة لمتخذي القرارات لتحقيق هذا الهدف، كما بينت نتائج الدراسة عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقضي منهم حول كل من أهمية وسبل دعم الميزة التنافسية، وأهمية إشراك أعضاء سلسلة التوريد في تصميم المنتج، وأهمية استخدام جداول التكلفة لتخفيض تكاليف سلسلة التوريد، أيضا توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام جداول التكلفة في خفض تكاليف سلسلة التوريد

ودعم الميزة التنافسية للمنشأة، ووجود علاقة انحدار تنبؤية ذات دلالة إحصائية لإستخدام سلسلة التوريد لأسلوب جداول التكلفة على دعم الميزة التنافسية للمنشأة.

دراسة الشعار (2014) :

تناولت الدراسة أثر تكامل سلسلة التوريد من خلال إستجابة سلسلة التوريد في الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود أدلة كافية تؤكد أن هناك أثر لتكامل سلسلة التوريد في أداء الشركات، وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تكامل سلسلة التوريد من خلال إستجابة سلسلة التوريد في الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت الأداة في استقصاء عينة بلغت 144 مديراً في 144 شركة في الأردن كبيرة ومتوسطة الحجم، واختبرت الدراسة الفرضيات التالية: لا يوجد أثر هام ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للتكامل الداخلي في الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم، لا يوجد أثر هام ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للتكامل الخارجي في الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم، لا يوجد أثر هام ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للتكامل الاستراتيجي في الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم، لا يوجد أثر هام ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للتكامل الداخلي والخارجي في إستجابة سلسلة التوريد في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم، وتوصلت الدراسة إلى أن تكامل سلسلة التوريد (التكامل الإستراتيجي، التكامل الداخلي، التكامل الخارجي)، له أثر في الأداء التشغيلي وإستجابة سلسلة التوريد، كما أشارت الدراسة إلى أن إستجابة سلسلة التوريد تؤثر في الأداء التشغيلي.

دراسة (العمور، 2015) :

هدفت الدراسة إلى بناء إطار لإدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد في شركات صناعة الأدوية بالعاصمة المصرية القاهرة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت الأداة في إستمارة إستقصاء بلغت 72 مفردة تم تطبيقها على عينة من شركات صناعة الأدوية في مدينة القاهرة بلغت 18 شركة، واختبرت الدراسة الفروض التالية:

- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور إستراتيجي ودعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد.

- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيام المنشأة بالتعاون والتكامل مع أعضاء سلسلة التوريد في إدارة تكاليف نشاط البحوث والتطوير وبين تخفيض التكاليف لكل أعضاء سلسلة التوريد.

- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور إستراتيجي ودعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد.

- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور إستراتيجي ودعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد، توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد، أيضا وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين قيام المنشأة بالتعاون والتكامل مع أعضاء سلسلة التوريد في إدارة تكاليف نشاط البحوث والتطوير وبين تخفيض التكاليف لكل أعضاء سلسلة التوريد في منشآت تصنيع الأدوية.

دراسة (عبد الدايم، 2015):

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد العوامل المؤثرة على تطبيق أسلوب إدارة التكلفة البيئية، وقد تم صياغتها في تساؤل رئيسي: ماهي العوامل المؤثرة على اتخاذ قرار تطبيق أسلوب ادارة التكلفة البيئية من عدمه؟، هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية الإستفادة من أسلوب إدارة التكلفة البيئية في تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية، وتحديد العوامل والمحددات التي تساعد على نجاح تطبيقه بسلسلة الأعمال المصرية، واعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي في تناول الإطار النظري للدراسة وكذلك المنهج الإستنباطي لإختبار فرضيات الدراسة، وتمثلت أداة الدراسة في إستقصاء عينة بلغت (120) موظفاً يعملون في 12 شركة صناعية في مجال صناعة السيارات بمصر.

وقد كانت فرضيات الدراسة كما يلي: كلما زادت درجة تعقيد المنتج وانخفض هامش ربحه زادت احتمال نجاح المنشأة في ادارة التكلفة البيئية، يزداد احتمال نجاح المنشأة في إدارة التكلفة البيئية للمكونات التي تتميز بمستوى منخفض من المتطلبات التكنولوجية، يزداد احتمال نجاح المنشأة في ادارة التكلفة البيئية كلما كانت علاقتها مع الأطراف الأخرى تتسم بدرجة عالية من الإستقرار والثقة والإستمرارية، يزداد احتمال نجاح المنشأة في ادارة التكلفة البيئية في حالة ما اذا كانت المنشأة هي الطرف الأقوى والمسيطر في العلاقة البيئية، كلما توفرت آليات ضبط وتمكين

مناسبة زاد احتمال نجاح المنشأة في إدارة التكاليف البيئية، كلما زادت درجة تطور ودقة نظم التكاليف المطبقة لدى أطراف العلاقة البيئية ساهم ذلك في نجاح إدارة التكلفة البيئية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير معنوي لكل من: نوع العلاقة البيئية (من حيث الثقة، الإستقرار، الإستمرارية)، سيطرة وقوة المنشأة في العلاقة البيئية، آليات الضبط والتمكين، نوع المكون، درجة تطور ودقة نظم التكاليف المطبقة لدى أطراف العلاقة، على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية، في حين لا يوجد تأثير معنوي لنوع المنتج (من حيث درجة تعقيده/ هامش الربح).

دراسة راندا مرسي كيوان (2015):

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية مواجهة المنافسة الشديدة التي تتعرض لها المنشآت الصناعية المصرية بما يحقق المحافظة على مركزها التنافسي وبقائها في السوق، وذلك من خلال الإعتماد على الإتجاهات الحديثة في مجال تخفيض التكلفة وتصميم المنتجات ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة.

وهدفنا الدراسة الى بناء اطار للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ممثلاً في تقنية هندسة القيمة وتحليل القيمة بهدف الوصول إلى التكلفة التنافسية وتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.

واعتمدت الدراسة على منهج دراسة حالة لإحدى الشركات الصناعية الكبرى لإنتاج الأجهزة الكهربائية والإلكترونية هي شركة فريش إليكترونك للأجهزة المنزلية بمدينة العاشر من رمضان.

وأختبرت الدراسة فرضية أساسية : لا يؤثر التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة.

وأهم ماتوصلت إليه الدراسة أن تحليل القيمة يساعد في الوصول إلى التكلفة التنافسية، ومن ثم تحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة من خلال رفع كفاءة الأنشطة المضيئة للقيمة، وإستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة، كما أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أداة هامة لدعم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة وتحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة، وأن التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يحقق التوافق بين رغبات العميل وأهداف المنشأة، وإشراك الموردين في جهود تخفيض التكلفة، وتحسين تكلفة المنتجات بإستبعاد الأجزاء والمكونات غير الضرورية في تصميم المنتج.

دراسة مجدي وائل الكبيجي (2015):

تناولت الدراسة مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وهدفت الدراسة إلى معرفة مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، وقد كانت فرضيات الدراسة كما يلي:

- لا تتوافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية.
- لا تدرك الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها.
- لا تستخدم الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية.
- لا يؤدي استخدام مدخل هندسة القيمة إلى تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية.
- لا توجد صعوبات تعيق تبني مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتمثلت أداة الدراسة في إستمارة استقصاء تم توزيعها على عينة من المديرين الماليين ورؤساء الحسابات في 9 شركات، وقد أظهرت النتائج أنه يتوافر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن الشركات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تبين أن الشركات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، وأن الشركات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة، كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها، التكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

دراسة (Jayeola & Onou, 2015) :

تناولت الدراسة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ولاية أوغون الصناعية بنيجيريا، وتمثلت مشكلة الدراسة في استكشاف مدى وجود علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونسبة الربحية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، واستهدفت

الدراسة معرفة مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة مناسبة لإدارة التكاليف في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في تحسين حصتها السوقية، وقد وضعت الدراسة لتحقيق أهدافها الفرضيات التالية:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المستهدفة ومعدل الربحية Profitability للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في مدينة أوغون الصناعية.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المستهدفة ومعدل العائد السنوي Turnover في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في مدينة أوغون الصناعية.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت أداة الدراسة في استبيان مكون من 138 منشأة صغيرة ومتوسطة في ثلاثة قطاعات في محافظة أوغون الصناعية وهي قطاع صناعة الحلويات، والتجارة العامة، والقطاع الزراعي، واستخدمت الدراسة أسلوب الإنحدار المتعدد في إختبار العلاقة بين المتغيرات.

وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة والمبيعات والربحية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في مدينة أوغون الصناعية، كما أن تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة قد أدى إلى تخفيض التكاليف، وهذا يعني أن تطبيق التكاليف المستهدفة قد أدى إلى تحسن كبير في معدل مبيعات الشركات محل البحث، كذلك أن اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة قد حسنت أيضا ربحية المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في مدينة أوغون الصناعية، أيضا بينت نتائج التحليل في الدراسة أن اعتماد أساليب مناسبة لإدارة التكاليف من جانب المنشآت التي شملتها الدراسة قد أدى إلى تحسين الحصة السوقية لمنتجاتها وخدماتها.

دراسة (Alenius,, et, al,2015):

تمثلت مشكلة الدراسة بتحديد أثر استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على إدارة التكلفة البيئية خلال سلسلة التوريد، وأعدمت الدراسة على منهج دراسة الحالة لسلسلة من متاجر التجزئة للمواد الغذائية بالسويد والتي ترتبط بعلاقات مباشرة مع منشآت تجهيز وتعبئة اللحوم والتي ترتبط بمزارع إنتاج الحيوانات.

واستهدفت الدراسة تحديد مدى مساهمة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في توفير المعلومات اللازمة لإدارة علاقات التوافق Interdependence فيما بين الأنشطة والتي لا تقتصر على العلاقات المباشرة وتأثير ذلك على إعادة صياغة العلاقات التنظيمية والفنية في ضوء

دراسة سلاسل القيمة لمنشآت سلسلة التوريد، بغرض إحكام الرقابة على مسيبيات التكلفة بمنشآت العرض والطلب، بهدف تخفيض التكلفة من خلال ترشيد إستهلاك الموارد، وكفاءة أداء الأنشطة وتعزيز العوائد من المبيعات.

أشارت الدراسة إلى إهتمام الدراسات السابقة ببيان أثر إستخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تنسيق الأنشطة فيما بين المنشأة الرئيسية والموردين المرتبطين بها بعلاقات مباشرة/موردي المستوى الأول من خلال التعرف على عناصر تكلفة المنتج والتي تتضمن تكاليف الموردين لإدارة التكلفة بفاعلية خارج الحدود التنظيمية.

دراسة علاء محمد عبيد، عماد صبيح الصفار (2016):

تناولت الدراسة أثر إدارة التكلفة في تعزيز كفاءة سلسلة التوريد وتمثلت مشكلة الدراسة في تساؤل رئيسي: هل تسهم اساليب إدارة التكلفة المعاصرة في تعزيز كفاءة سلسلة التوريد؟، وهدفت الدراسة إلى الإسهام في عرض وتحليل دور ادارة التكلفة بما تتضمنه من مفاهيم واسس ذات رؤى استراتيجية في ادارة التكاليف المستقبلية وتسخير كل ذلك في خدمة ادارة سلاسل التوريد في الوحدات الإقتصادية، واستخدمت الدراسة منهج دراسة حالة لشركة بغداد للمشروبات الغازية، وتم اختبار الفرضيات التالية:

- تجسد ادارة التكلفة التغيرات في توجهات المحاسبة التقليدية باتجاه خلق وتعظيم الربحية والقيم لأصحاب المصالح.

- توفر ادارة التكلفة أدوات تعزز من كفاءة سلسلة التوريد في الوحدات الإقتصادية.

وتوصلت الدراسة الى أن إدارة التكلفة تعد الأداة التي تعزز امكانيات وقدرات سلسلة التوريد في خلق وتعظيم القيم لكافة أصحاب المصالح في الوحدات الإقتصادية.

دراسة (Ramadan, 2016):

تناولت مشكلة الدراسة كيفية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف البيئية على مستوى سلسلة التوريد، واستهدفت الدراسة محاولة بناء إطار للتكلفة المستهدفة خلال سلسلة التوريد لإدارة التكاليف البيئية، واعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي في التأصيل النظري لمشكلة الدراسة ومنهج دراسة الحالة في شركة العربي للتكييف والتبريد لإختبار الإطار المقترح.

وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة البيئية للتكلفة أداة قوية لتخفيض التكاليف عن طريق المشاركة والتعاون والتنسيق في برامج إدارة التكلفة بين المشتري والموردين، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الهامة لإدارة التكاليف حيث يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها

أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها، كما أن تبني التكلفة المستهدفة مرهون بتعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات في المنشأة، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في نقل ضغوط المنافسة وتوزيعها بين مهندسي التصميم والموردين والعملاء وهذا يساهم في نجاح الإدارة البيئية للتكلفة.

وأشارت الدراسة إلى إيجابيات الإطار المقترح في شركة العربي للتكييف والتبريد حيث أجرت الدراسة مقارنة بين الوضع الحالي للشركة وما يجب أن يكون وبعض المتطلبات المقترحة لما يجب أن يكون، وأشارت الدراسة إلى أن هناك ثلاث أدوات يتم الإستعانة بها في إدارة التكاليف البيئية للوصول إلى أو تحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج تتمثل في الإدارة المتزامنة للتكاليف، والمفاضلة بين الوظيفة والسعر والجودة، الفحص المتبادل للتكلفة.

دراسة علي عطيه عبد العظيم (2016) :

تمثلت مشكلة الدراسة بمحاولة تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة في العناقيد الصناعية، وهدفت الدراسة إلى إستكشاف دور الإدارة البيئية للتكلفة في تخفيض تكاليف منشآت العناقيد الصناعية لدعم قدرتها التنافسية، واستخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة، وتمثلت الأداة في المقابلات والفحص الميداني لأحد مصانع الموبيليا في محافظة دمياط بجمهورية مصر العربية.

وتوصلت الدراسة إلى أن نجاح العقود الصناعي يتطلب تدعيم التعاون والترابط الموجود بين منشأته من خلال توظيف أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية، وخصوصاً مدخل الإدارة البيئية للتكلفة وما يرتبط به من أساليب مثل التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر، وأن توافر بعض السمات في منشآت العناقيد الصناعية مثل المرونة وبساطة عملية صنع القرار والإتصال المباشر بين المديرين والعاملين والمعرفة الدقيقة بالعملاء والأسواق بالإضافة إلى الإقترب الجغرافي لهذه المنشآت يسهل من تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة، كما أشارت الدراسة إلى دور المحاسبين في كل مراحل دورة حياة المنتج وخصوصاً في مرحلة التصميم، وأيضاً في تحديد مجالات التعاون لتحسين أداء الأنشطة.

دراسة المسعودي (2016) :

هدفت الدراسة إلى تحديد السبل الممكنة لتكامل أداء سلسلة القيمة وسلسلة التوريد، وتأثيره في تعزيز القيمة للعميل بمعمل أسمنت الكوفة بالعراق، واعتمدت الدراسة منهجية دراسة حاله لمعمل أسمنت الكوفة.

وتوصلت الدراسة إلى أن تحليل سلسلة القيمة يمثل أداة إستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية وتحديد أين يمكن أن تزداد القيمة للعميل، أو يمكن تخفيض التكاليف من خلال

التمييز بين الأنشطة المضيئة للقيمة عن الأنشطة غير المضيئة، ومن ثم تحقيق وفورات في التكاليف وتحسين المركز التنافسي، كما تساعد في تحقيق فهم أفضل لعلاقات المنشأة مع الموردين والعملاء والشركات الأخرى في قطاع الصناعة التي تنتمي إليها، كما أن التحليل المنطقي والمتكامل لسلسلتي القيمة والتوريد يساعد على توفير رؤية واضحة لدى الإدارة لما يمثل نشاطاً مضيئاً للقيمة على إمتداد السلسلتين.

دراسة (Farias, et, al,2016):

تناولت مشكلة الدراسة مناقشة وتحليل العوامل (الصعوبات) المؤثرة على تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة في الشركات الصناعية في البرازيل، وهدفت الدراسة إلى إستكشاف العوامل أو الصعوبات (factors inhibit) التي قد تحول دون تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة بين منشآت سلاسل التوريد، واعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي، وتمثلت الأداة في الإطلاع على 54 دراسة في مجال البحث.

وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة التكاليف الداخلية للشركة أصبحت غير كافية من أجل المركز التنافسي للشركة ولذلك يجب أن تتسع إدارة التكاليف إلى خارج الحدود التنظيمية للشركة بما يسمى الإدارة البيئية للتكلفة من أجل تعاون وتبادل المعلومات بين الأطراف المرتبطة مع الشركة لتعزيز الموقف التنافسي لأعضاء العلاقة البيئية، كما أشارت الدراسة أنه لكي يتم تنفيذ إدارة التكاليف البيئية بنجاح فيجب تحديد العوامل التي يمكن أن تساعد أو تكون عائقاً للتنفيذ، حيث أشارت إلى أن إدارة التكاليف البيئية تواجهه الكثير من المعوقات التي تحول دون تطبيقها وقد وجد ما يقارب من 30 عاملاً مؤثراً على تطبيق إدارة التكاليف البيئية تم تبويبها في ثلاث مجموعات، تتمثل المجموعة الأولى بالعوامل المرتبطة بنوع العلاقة البيئية من حيث الثقة والإستقرار والإستمرارية في علاقة الشركة مع الأطراف الأخرى التي لها إرتباط مع الشركة، في حين تتعلق المجموعة الثانية بالعوامل المرتبطة بنوع المنتج من حيث درجة تعقيده وهامشه ربحه حيث أنه كلما زادت درجة تعقيد المنتج وانخفض هامشه ربحه زاد إحتمال النجاح في تنفيذ الإدارة البيئية للتكلفة، كما تعلقت المجموعة الثالثة بالعوامل المرتبطة بمكونات المنتج حيث أنه كلما احتوى المنتج على مكونات تتطلب تكنولوجيا منخفضة كلما زاد احتمال نجاح تنفيذ الإدارة البيئية للتكلفة، كما أن درجة تطور نظم التكاليف المطبقة لدى الأطراف البيئية للشركات تؤثر على نجاح تنفيذ الإدارة البيئية للتكلفة، أيضاً درجة سيطرة الشركة في العلاقة البيئية تؤثر على تنفيذ الإدارة البيئية للتكلفة.

دراسة فراس ابراهيم كريم الحميري (2017) :

تناولت الدراسة امكانية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية سواء للمنتجات الجديدة أم الحالية كأداة هامة في تخفيض التكلفة دون المساس بجودة المنتج.

تمثلت مشكلة الدراسة في معالجة ارتفاع تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية العراقية من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث حاولت الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية: هل تهتم إدارة الشركات الصناعية بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة؟ وهل يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة تخفيض في التكلفة دون التأثير على جودة المنتج؟

وهدفت الدراسة إلى عرض كيفية استخدام التكلفة المستهدفة، وكيف يمكن أن تعتمد الشركة محل الدراسة بهدف خفض التكلفة والإرتقاء بالجودة لتعزيز مكانتها في السوق المحلية، واعتمدت الدراسة منهجية دراسة حالة لإحدى الشركات الصناعية في محافظة ديالى، وتم إختبار الفرضية التالية: ان اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض تكلفة الإنتاج مع المحافظة على الجودة ومن ثم تحقيق الربحية المستهدفة للشركة.

أوضحت الدراسة أنه تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى، إذ تم تحديد التكلفة الفعلية، والتكلفة المستهدفة التي يتم اشتقاقها من طرح الربح المستهدف من سعر البيع، وإجراء المقارنة بينهما لتحديد فجوة التكلفة، وتم وضع أفكار وحلول بعد التشاور ومناقشة الإدارة والعاملين في الإنتاج والمجالات ذات العلاقة بما لا يؤثر على نوعية وجودة المنتج، وتم التوصل إلى تخفيض التكلفة وسد الفجوة والوصول إلى التكلفة المستهدفة مع تحقيق فجوة ايجابية.

دراسة (Talebnia, et, al, 2017):

تناولت الدراسة كل من التكاليف المستهدفة، وهندسة القيمة، وطريقة كايزن من حيث العلاقات والروابط فيما بينها وأثرها على الربح المتوقع للوحدة الإقتصادية.

وتمثلت مشكلة الدراسة في دراسة العوامل المتعلقة بعملية التقدير الدقيق للتكلفة المستهدفة للمنتج، باعتبارها المرحلة الأساسية في المنشأة والتي سيبنى على أساسها جميع أنشطة المنشأة من تخطيط وتطوير وتصميم وتحسين للمنتج، وهدفت الدراسة إلى التعرف على أحدث أدوات المحاسبة الإدارية التي ينبغي استخدامها في تقدير التكلفة للمنتج بشكل دقيق وتحسينه لتحقيق هامش الربح المرغوب للمنشأة.

واعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي من خلال الرجوع إلى الأدبيات المحاسبية عن طريق الأبحاث المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية، وتم إختبار الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين كل من التكلفة المستهدفة والعميل.
- توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين تخفيض التكاليف المتعلقة بتصميم المنتج والتكلفة المستهدفة
- توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين هندسة القيمة وطريقة كايزن وتحقيق التكلفة المستهدفة.
- توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين تكاليف دورة حياة المنتج وتحقيق التكلفة المستهدفة.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إرتباط وثيقة بين كل من التكلفة المستهدفة وهنسة القيمة وطريقة كايزن وهامش الربح المتوقع، كما أشارت إلى أن تطبيق تلك الطرق تمثل الأدوات الأفضل عن غيرها من أدوات المحاسبة الإدارية في تحقيق هامش الربح المتوقع للمنشأة وتحقيق ميزه تنافسية في المدى القصير والطويل الأجل.

دراسة محمد عثمان ابراهيم أحمد (2017):

تناولت الدراسة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

وتمثلت مشكلة الدراسة في كيفية معالجة مشاكل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تبني استراتيجية خفض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينها والرقابة عليها وأن تكون أقل تكلفة، واعتمدت الدراسة على كلا من المنهج التاريخي لإستعراض الدراسات السابقة، والمنهج الإستقرائي لجمع الأساليب والمفاهيم المتعلقة بتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية، والمنهج الوصفي لوصف وبيان ملامح مجتمع الدراسة، والمنهج الإحصائي التحليلي لتفسير نتائج الدراسة، وتمثلت الأداة في استمارة استقصاء تم توزيعها على عينة من المحاسبين والإداريين في شركتي السكر السودانية وشركة السكر للنيل الأبيض بلغت 160 مفردة، واختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف وتوفير معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.
- تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف ويؤثر في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

- تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف ويوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط و نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف ويوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة مهند مجيد طالب (2017) :

تمثلت مشكلة الدراسة في إنخفاض جودة خصائص المنتج العراقي وارتفاع تكاليف تصنيعه وتسويقه وعدم مرونته مما أثر على ولاء ورضاء العميل بالمنتجات المحلية، وبالتالي إنعكس ذلك في ظهور فجوة صناعية وتنافسية واسعة بين المنتج المحلي والمنتج الأجنبي المنافس، وكل هذه العوامل أدت إلى عدم قدرة الوحدة الإقتصادية في السوق المحلية والعالمية، ومن ثم عدم قدرتها على تحقيق أرباح عالية بسبب ارتفاع تكاليف انتاجها وانخفاض جودته الأمر الذي نتج عنه تدهور كبير في كل من ربحيتها ومركزها التنافسي، وهدفت الدراسة إلى بناء إطار نظري لتحقيق التكامل بين أسلوب هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة للمنتج ودورهما في تحقيق التصميم الجيد لهيكل تكلفة المنتج إستجابة للطلبات والإحتياجات المتغيرة للعملاء في ظل دورة حياة المنتج.

واعتمدت الدراسة منهجية دراسة حالة لإحدى شركات صناعة السيارات في العراق وتم اختبار فرضيتين أساسيتين: أن تطبيق هندسة القيمة وتحليل القيمة بشكل متزامن مع بناء هيكل التكلفة المستهدفة للمنتج سوف يحقق الإتساق والتكامل بينهما بشكل يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وتحسين تنافسيتها في السوق، أن بعض الوحدات الإقتصادية العراقية قد تكون لديها إمكانية لتطبيق هندسة القيمة كي تساعد في تحديد التكاليف المستهدفة لمنتجاتها.

وخلصت إلى قصور المدخل المحاسبي التقليدي في الوحدات الاقتصادية بسبب اعتماده على المعايير المرتبطة بالبيئة الداخلية للعمليات الإنتاجية وإهمال المعايير والمتغيرات ذات العلاقة بالبيئة الخارجية، كما أن المتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الحديثة أدت بشكل ملحوظ وجوهري إلى طرح منتجات بمواصفات متغيرة إستجابة لطلبات العملاء المتغيرة مما انعكس على قصر دورة حياة المنتج وبالتالي التغيير في تحديد هيكل تكلفة المنتج والربحية بخلاف عما كانت عليه في البيئة التقليدية.

دراسة خالد محمد، فتح الرحمن (2017):

تناولت الدراسة التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، وهدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) في الشركة السودانية للتوليد الحراري كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية.

واعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي للوقوف على أنماط المشاكل المرتبطة بموضوع الدراسة ثم المنهج الإستقرائي للوقوف على المشاكل المرتبطة بقياس تكلفة إنتاج الكهرباء والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة وكذلك المنهج الوصفي من خلال أسلوب دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري وتمثلت أداة الدراسة في الإطلاع على التقارير والدراسات والمقابلات والإطلاع على البيانات من واقع سجلات ودفاتر الشركة السودانية للتوليد الحراري.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الشركة السودانية للتوليد الحراري تستخدم الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف والتي لا توفر قياسات دقيقة لتحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية، وأن تحقيق التكامل بين التكلفة المستهدفة والتكاليف وفقاً للنشاط بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة.

كانت الدراسة استطلاعية واعتمدت على المنهج الوصفي وتمثلت أداة الدراسة باستمارة استقصاء تم توزيعها على عينة من المنشآت العاملة في الصناعات التجميعية بمدينة الإسكندرية بلغت 58 مفردة.

واختبرت الدراسة الفرضيات التالية: تفضل الشركات التي تنتمي إلى الصناعات التجميعية تطبيق ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، تؤثر ممارسات أسلوب سجلا المحاسبة المفتوحة بشكل ايجابي على إدارة التكلفة البينية في مجال الصناعات التجميعية، يؤثر تحفيز الموردين ورضائهم عن علاقة التبادل بشكل ايجابي على ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية، يؤثر اختيار الموردين بشكل كبير في نجاح تنفيذ ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الموردين لا يفضلون الكشف عن بيانات التكاليف في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بسبب تخوفهم من السلوك الإنتهازي للمشتري، كما أن اختيار وتحفيز الموردين له أثر ايجابي على ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مما يجعلهم يقومون بدور فاعل في ادارة التكلفة البينية في مجال الصناعات التجميعية.

دراسة (Marhoon, et, al, 2019):

تناولت الدراسة التكامل بين السجلات المفتوحة والتكلفة المستهدفة لإدارة تكاليف سلسلة التوريد بشكل فعال في العراق، وتمثلت مشكلة الدراسة في محاولة تخفيض تكاليف سلسلة التوريد لدعم الميزة التنافسية لأعضاء السلسلة ككل، واستهدفت الدراسة دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال التكامل بين السجلات المفتوحة والتكلفة المستهدفة.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي وتمثلت أداة الدراسة في إستمارة إستقصاء تم توزيعها على عينة من الشركات الصناعية العراقية التي تنتمي لسلاسل توريد مختلفة بلغت 300 مفردة، واختبرت الدراسة فرضية أساسية: يؤدي التكامل بين السجلات المفتوحة والتكلفة المستهدفة إلى دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.

وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين السجلات المفتوحة والتكلفة المستهدفة يساهم في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال تقليص التكلفة المستهدفة بمساندة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، ومن ثم يؤدي خفض التكلفة المستهدفة إلى تقليل التكلفة الإجمالية لسلسلة التوريد وهذا يؤثر بشكل مباشر على الميزة التنافسية مما يساعد في الحفاظ على المركز التنافسي للشركة في سلسلة التوريد.

دراسة (حاتم الجزولي، 2019):

تناولت الدراسة أثر تكامل نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة على دعم الميزة التنافسية بالقطاع الصناعي السوداني، وتمثلت مشكلة الدراسة في إختبار أثر التكامل بين نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة على دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية العاملة بولاية الخرطوم، وهدفت الدراسة إلى بيان أثر التكامل بين نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة على دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية العاملة بولاية الخرطوم، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتمثلت أداة الدراسة في إستمارة إستقصاء تم توزيعها على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم بلغت 220 مفردة، واختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والميزة التنافسية للشركات الصناعية العاملة بولاية الخرطوم.
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق سلسلة القيمة والميزة التنافسية للشركات الصناعية العاملة بولاية الخرطوم.

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة والميزة التنافسية للشركات الصناعية العاملة بولاية الخرطوم.
وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تكامل نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة يساهم في تطوير وتصميم المنتجات وتقليل تكلفتها حسب الطلب بغرض تعزيز الميزة التنافسية في الشركات العاملة بولاية الخرطوم.

دراسة (Yuhong, Shuya, 2020):

تناولت الدراسة تحليل تأثير التغير في تكلفة أعضاء سلسلة التوريد على تكاليف الموردين والمجمعين (المعرضين) وتجار التجزئة، وهدفت الدراسة إلى استكشاف أثر التغير في التكلفة من قبل أحد أعضاء سلسلة التوريد على باقي الأعضاء في العلاقة البيئية في السلسلة ومدى إعتكاس ذلك على تكلفة إنتاج وأداء أعضاء سلسلة التوريد ككل، واعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي في تحقيق هدف البحث، وتمثلت الأداة في المقابلات الشخصية مع 12 مديرين بشركة Foxconn الأمريكية والمتخصصة في صناعة الإلكترونيات والتي تمثل المنشأة الرئيسية بسلسلة التوريد ولها علاقات إستراتيجية بعدد محدود من الموردين والعملاء (شركة Sony، PlayStation، Xbox).

وتوصلت الدراسة إلى أن أي زيادة تحدث على تكلفة أحد الأعضاء المشاركين في سلسلة التوريد سوف تؤثر على جميع الأعضاء الآخرين في نفس السلسلة، حيث سينعكس ذلك التأثير بشكل سلبي على جميع الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد، بإعتبار أن تأثير الزيادة في تكلفة ذلك العضو (المنشأة) على الأعضاء (المنشآت) الأخرى يختلف حسب الدور الذي يلعبه هذا العضو (المنشأة) في سلسلة التوريد وعلاقته بالأعضاء (المنشآت) الأخرى، على سبيل المثال حدوث زيادة في تكلفة المورد لمكون المنتج أو زيادة في تكلفة بائع التجزئة سوف يؤثر سلباً على كل عضو في سلسلة التوريد، ومن ثم فإنه لا يستفيد أي أحد في سلسلة التوريد من زيادة تكلفة بائع التجزئة لأن بائع التجزئة في الأساس يلعب دوراً مكماً لجميع الأعضاء الآخرين في سلسلة التوريد، وعندما تزيد تكلفته، فسوف يطلب من البائعين الفوريين المجمعين خفض أسعار بيعهم (من أجل التخفيف من زيادة التكلفة الإجمالية)، وبالمثل يطلب المجمعون من مورديهم خفض أسعار مبيعاتهم، مما يؤثر على ربحية كل منهم. ولذلك فإن هيكل التكلفة يعتبر مهم للغاية لجميع شركات السلسلة، وأشارت الدراسة إلى ضرورة التركيز من جانب الشركات الأخرى في سلسلة التوريد على العضو (الشركة) الذي تتغير لديه التكلفة تقادياً للتأثير السلبي على تكاليف الشركات الأخرى ونتيجة لذلك يجب التعاون المشترك في إدارة التكلفة بين الأعضاء في سلسلة التوريد.

دراسة (Al-Hashimi, Al-Ardawe, 2020):

تناولت الدراسة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ضمن سلسلة التوريد كأحد الأدوات الهامة في تخفيض التكاليف، هدفت الدراسة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة ضمن سلسلة التوريد لإدارة التكاليف في الشركات الصناعية بالعراق، واعتمدت الدراسة منهجية دراسة حاله لمصنع أسمنت النجف.

وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف المتبع في المصنع غير قادر على توفير المعلومات المناسبة لترشيد القرارات اللازمة لتعزيز رضا العملاء في ظل شدة المنافسة من قبل المنتجات المحلية والأجنبية، كما أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ضمن سلسلة التوريد يساهم في تحقيق وفورات في تكلفة الإنتاج من خلال إعادة تنظيم وتصميم المنتج والأنشطة المصيفة للقيمة خلال سلسلة التوريد والتخلص من تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتحديد تكلفته على أساس سعر البيع التنافسي بما ينعكس على تحسين وزيادة كفاءة العمليات التجارية جميعها قبل وأثناء وبعد الإنتاج من خلال التعاون والتنسيق مع جميع الأطراف بسلسلة التوريد لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج ومن ثم تعظيم القيمة للعميل.

دراسة (عبد الحميد، 2020):

تناولت الدراسة استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود في إدارة التكاليف اللوجستية لسلسلة التوريد في البيئة المصرية، وتمثلت مشكلة الدراسة في قياس تكاليف الأنشطة اللوجستية والتقارير عنها في محاولة لتخفيض تكاليفها ومن ثم تكلفة المنتج، وهدفت الدراسة إلى تطبيق نموذج للتكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود في إدارة التكاليف اللوجستية لسلاسل التوريد، واعتمدت الدراسة على منهجية حاله لشركة الصالحية للإستثمار والتنمية في جمهورية مصر العربية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة التكاليف اللوجستية يساهم في خفض التكاليف اللوجستية من خلال إستبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة، والكشف عن مواضع القيود من خلال المقارنة بين الطاقة المتاحة والطاقة المستغلة كخطوة أولى للتكامل المقترح، حيث تقوم نظرية القيود بإدارة القيود مما أدى إلى حسن إدارة وتوظيف الطاقات المتاحة بين مواضع الزيادة والنقص طبقاً لإحتياجات القيد، وتحديد المورد المقيد والنشاط المقيد وإدارته.

دراسة (شكر، 2021) :

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق التكامل بينها وبين سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية في دعم القدرة التنافسية

للشركات الصناعية المصرية، وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أبعاد المحاسبة عن استهلاك الموارد وإدارة تكاليف سلسلة التوريد البيئية، ومدى تأثيرهم على عمليات المصادر الخارجية في الشركات الصناعية بجمهورية مصر العربية.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت الأداة في إستمارة إستقصاء بلغت 120 مفردة تم تطبيقها على عينة من الشركات الصناعية في مدينة القاهرة بلغت (84) شركة، وتم إختيار الفرضيات التالية:

- لا يوجد اختلاف معنوي حول دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية في تحقيق وفورات في تكاليف الشركات الصناعية.
- لا يوجد اختلاف معنوي حول دور تطبيق محاسبة استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية إلى إعطاء الشركة القدرة على إنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات العملاء.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل مدخل محاسبة استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية وزيادة الحصة السوقية للشركات الصناعية.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل مدخل محاسبة استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية ودعم المركز التنافسي للشركات الصناعية.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها عدم وجود إختلاف معنوي حول دور مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية في تحقيق وفورات في تكاليف الشركات الصناعية، عدم وجود إختلاف معنوي حول دور تطبيق محاسبة استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية إلى إعطاء الشركة القدرة على إنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات العملاء، كما أن هناك تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية بين تكامل نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية وزيادة الحصة السوقية للشركات الصناعية ودعم مركزها التنافسي.

ملخص الدراسات السابقة وعلاقتها بموضوع البحث:
أولاً: الدراسات التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة:

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
دراسة (AI-Hashimi, AI-Ardawe, :2020)	Implementing Target Costing within the Supply Chain to Lean Costs: Case Study in Najaf Cement Factory	هدفت الدراسة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة ضمن سلسلة التوريد لإدارة التكاليف في الشركات الصناعية بالعراق.	أهم ما توصلت إليه الدراسة أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدف ضمن سلسلة التوريد يساهم في تحقيق وفورات في تكلفة الإنتاج من خلال إعادة تنظيم وتصميم المنتج والأنشطة المضيئة للقيمة خلال سلسلة التوريد والتخلص من تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتحديد تكلفته على أساس سعر البيع التنافسي بما ينعكس على تحسين وزيادة كفاءة العمليات التجارية جميعها قبل وأثناء وبعد الإنتاج
دراسة (Marhoon, et,) (al, 2019)	Integration between open records and target cost to effectively manage supply chain costs	استهدفت الدراسة دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال التكامل بين السجلات المفتوحة والتكلفة المستهدفة.	أهم ما توصلت إليه الدراسة أن التكامل بين السجلات المفتوحة والتكلفة المستهدفة يساهم في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال تقليص التكلفة المستهدفة بمساندة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، ومن ثم يؤدي خفض التكلفة المستهدفة إلى تقليل التكلفة الإجمالية لسلسلة التوريد وهذا يؤثر بشكل مباشر على الميزة التنافسية مما يساعد في الحفاظ على المركز التنافسي للشركة في سلسلة التوريد.
دراسة فراس ابراهيم كريم الحميري (2017)	تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة- دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالي	هدفت الدراسة إلى عرض كيفية استخدام التكلفة المستهدفة، وكيف يمكن أن تعتمد الشركة محل الدراسة بهدف خفض التكلفة والإرتقاء بالجودة لتعزيز مكانتها في السوق المحلية	تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالي، إذ تم تحديد التكلفة الفعلية، والتكلفة المستهدفة التي يتم اشتقاقها من طرح الربح المستهدف من سعر البيع، وإجراء المقارنة بينهما لتحديد فجوة التكلفة، وتم وضع أفكار وحلول بعد التشاور ومناقشة الإدارة والعاملين في الإنتاج والمجالات ذات العلاقة بما لا يؤثر على نوعية وجودة المنتج، وتم التوصل إلى تخفيض التكلفة وسد الفجوة والوصول إلى التكلفة المستهدفة مع تحقيق فجوة ايجابية.
دراسة (Talebna, et,) (al, 2017)	Target Costing, the Linkages Between Target Costing and Value Engineering and Expected Profit and Kaizen	هدفت الدراسة إلى التعرف على أحدث أدوات المحاسبة الإدارية التي ينبغي استخدامها في تقدير التكلفة للمستهدفة للمنتج بشكل دقيق وتحسينه لتحقيق هامش الربح المرغوب	أن هناك علاقة ارتباط وثيقة بين كل من التكلفة المستهدفة وهنسة القيمة وطريقة كايزن وهامش الربح المتوقع، كما أشارت إلى أن تطبيق تلك الطرق تمثل الأدوات الأفضل عن غيرها من أدوات المحاسبة الإدارية في تحقيق هامش الربح المتوقع للمنشأة وتحقيق ميزه تنافسية في المدى القصير والطويل

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
		للمنشأة.	الأجل.
دراسة خالد محمد، فتح الرحمن (2017)	التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء- دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحرارى.	هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقا للنشاط(ABC) في الشركة السودانية للتوليد الحرارى كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية.	خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الشركة السودانية للتوليد الحرارى تستخدم الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف والتي لاتوفر قياسات دقيقة لتحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية، وأن تحقيق التكامل بين التكلفة المستهدفة والتكاليف وفقا للنشاط بالشركة السودانية للتوليد الحرارى يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة.
دراسة راندا مرسى كيوان (2015)	إطار مقترح للتكامل بين مدخلى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة حالة تطبيقية.	هدفت الدراسة الى بناء اطار للتكامل بين مدخلى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ممثلا في تقنية هندسة القيمة وتحليل القيمة بهدف الوصول إلى التكلفة التنافسية وتحقيق استراتيجيه ريادة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.	أن تحليل القيمة يساعد في الوصول إلى التكلفة التنافسية، ومن ثم تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة من خلال رفع كفاءة الأنشطة المضيئة للقيمة، وإستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة، كما أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أداة هامة لدعم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة وأن التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يحقق التوافق بين رغبات العميل وأهداف المنظمة، وإشراك الموردين في جهود تخفيض التكلفة، وتحسين تكلفة المنتجات بإستبعاد الأجزاء والمكونات غير الضرورية في تصميم المنتج
دراسة مجدى وائل الكبيجي (2015)	مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية	هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالى الوصول إلى التكلفة المستهدفة	أنه يتوافر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن الشركات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تبين أن الشركات تدرک مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، وأن الشركات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة. كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها، الكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.
دراسة (Jayeola & Onou, 2015)	Implemanting	واستهدفت الدراسة معرفة مدى مساهمة	وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة والمبيعات والربحية

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
	Target Costing In Small and Medium Scale Enterprices in Ogun Industrial Metropolis	أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة مناسبة لإدارة التكاليف في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في تحسين حصتها السوقية	للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في مدينة أوغون الصناعية، كما أن تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة قد أدى إلى تخفيض التكاليف، وهذا يعني أن تطبيق التكاليف المستهدفة قد أدى إلى تحسن كبير في معدل مبيعات الشركات محل البحث، كذلك أن اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة قد حسنت أيضا ربحية المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في مدينة أوغون الصناعية، أيضا بينت نتائج التحليل في الدراسة أن اعتماد أساليب مناسبة لإدارة التكاليف من جانب المنشآت التي شملتها الدراسة قد أدى إلى تحسين الحصة السوقية لمنتجاتها وخدماتها.
دراسة (Briciu & Căpușeanu, 2013)	Pros and cons for the implementation of target costing method in Romanian economic entities	هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وبيان المميزات والصعوبات التي تواجه الشركات الرومانية في تطبيق التكلفة المستهدفة.	هناك العديد من الإعتبارات والعوامل المؤثرة على تبني الشركات الرومانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ومن أهمها: تحديد المشاكل المتعلقة بمشتريات المواد والمستلزمات اللازمة للإنتاج من خلال تحديث التعاون والعلاقات بين شركاء سلسلة التوريد، أيضا مدى فهم عناصر تكاليف المنتج وتحديد المشكلات المتعلقة بنخفيضها، التركيز على المستهلكين النهائيين للمنتج والعملاء المخلصين للتعرف على إحتياجاتهم ومتطلباتهم وجذب عملاء جدد، مشاركة الموظفين من جميع الأقسام في تحليل التكلفة

ثانياً: الدراسات التي تناولت أسلوب تحليل القيمة:

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
دراسة (Talebnia, et al, 2017)	Target Costing, the Linkages Between Target Costing and Value Engineering and Expected Profit and Kaizen 2016	هدفت الدراسة إلى التعرف على أحدث أدوات المحاسبة الإدارية التي ينبغي استخدامها في تقدير التكلفة للمستهدفة للمنتج بشكل دقيق وتحسينه لتحقيق هامش الربح المرغوب للمنشأة.	أن هناك علاقة ارتباط وثيقة بين كل من التكلفة المستهدفة وهنسة القيمة وطريقة كايزن وهامش الربح المتوقع، كما أشارت إلى أن تطبيق تلك الطرق تمثل الأدوات الأفضل عن غيرها من أدوات المحاسبة الإدارية في تحقيق هامش الربح المتوقع للمنشأة وتحقيق ميزه تنافسية مستدامه.
دراسة فراس ابراهيم كريم الحميري (2017)	تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة- دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات	هدفت الدراسة إلى عرض كيفية استخدام التكلفة المستهدفة، وكيف يمكن أن تعتمد الشركة محل الدراسة بهدف خفض	أوضحت الدراسة أنه تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالي، إذ تم تحديد التكلفة الفعلية، والتكلفة المستهدفة التي يتم اشتقاقها من طرح

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
	في ديالي	التكلفة والإرتقاء بالجودة لتعزيز مكانتها في السوق المحلية	الربح المستهدف من سعر البيع، وإجراء المقارنة بينهما لتحديد فجوة التكلفة، وتم وضع أفكار وحلول بعد التشاور ومناقشة الإدارة والعاملين في الإنتاج والمجالات ذات العلاقة بما لا يؤثر على نوعية وجودة المنتج، وتم التوصل إلى تخفيض التكلفة وسد الفجوة والوصول إلى التكلفة المستهدفة مع تحقيق فجوة ايجابية.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
دراسة مهند مجيد طالب (2017)	إدارة بناء هيكل التكلفة المستهدفة في إطار تقنية هندسة القيمة لأغراض تصميم المنتج في بيئة الأعمال التنافسية"	هدفت الدراسة إلى بناء إطار نظري لتحقيق التكامل بين أسلوب هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة للمنتج ودورها في تحقيق التصميم الجيد لهيكل تكلفة المنتج إستجابة للرغبات والإحتياجات المتغيرة للعملاء في ظل دورة حياة المنتج	قصور المدخل المحاسبي التقليدي في الوحدات الاقتصادية بسبب اعتماده على المعايير المرتبطة بالبيئة الداخلية للعمليات الإنتاجية وإهمال المعايير والمتغيرات ذات العلاقة بالبيئة الخارجية، كما أن المتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الحديثة أدت بشكل ملحوظ وجوهري إلى طرح منتجات بمواصفات متغيرة إستجابة لرغبات العملاء المتغيرة مما انعكس على قصر دورة حياة المنتج وبالتالي التغيير في تحديد هيكل تكلفة المنتج والربحية بخلاف عما كانت عليه في البيئة التقليدية.
دراسة رائدا مرسي كيوان (2015)	إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة حالة تطبيقية.	هدفت الدراسة الى بناء اطار للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ممثلا في تقنية هندسة القيمة وتحليل القيمة بهدف الوصول إلى التكلفة التنافسية وتحقيق استراتيجيات ريادة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.	أهم ماتوصلت إليه الدراسة أن تحليل القيمة يساعد في الوصول إلى التكلفة التنافسية، ومن ثم تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة من خلال رفع كفاءة الأنشطة المضيقة للقيمة، وإستبعاد الأنشطة غير المضيقة للقيمة، كما أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أداة هامة لدعم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة وتحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة، وأن التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يحقق التوافق بين رغبات العميل وأهداف المنظمة.
دراسة مجدي وائل الكبيجي (2015)	مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية	هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول	أنه يتوافر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن الشركات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تبين أن الشركات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، وأن

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
		إلى التكلفة المستهدفة	الشركات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة. كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها، الكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

ثالثاً: الدراسات التي تناولت سلسلة التوريد:

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
دراسة (شكر، 2021)	استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية، دراسة ميدانية 2015	هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أبعاد المحاسبة عن استهلاك الموارد وإدارة تكاليف سلسلة التوريد البيئية، ومدى تأثيرهم على عمليات المصادر الخارجية في الشركات الصناعية بجمهورية مصر العربية.	وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها عدم وجود إختلاف معنوي حول دور مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية في تحقيق وفورات في تكاليف الشركات الصناعية، عدم وجود إختلاف معنوي حول دور تطبيق محاسبة استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية إلى إعطاء الشركة القدرة على إنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات العملاء، كما أن هناك تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية بين تكامل نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية وزيادة الحصة السوقية للشركات الصناعية ودعم مركزها التنافسي.
دراسة Al-Hashimi, Al-Ardawe, (2020)	Implementing Target Costing within the Supply Chain to Lean Costs: Case Study in Najaf Cement Factory	هدفت الدراسة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة ضمن سلسلة التوريد لإدارة التكاليف في الشركات الصناعية بالعراق	أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدف ضمن سلسلة التوريد يساهم في تحقيق وفورات في تكلفة الإنتاج من خلال إعادة تنظيم وتصميم المنتج والأنشطة المضيقة للقيمة خلال سلسلة التوريد والتخلص من تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتحديد تكلفته على أساس سعر البيع التنافسي بما ينعكس على تحسين وزيادة كفاءة العمليات التجارية جميعها قبل وأثناء وبعد الإنتاج من خلال التعاون والتنسيق مع جميع الأطراف بسلسلة التوريد لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج ومن ثم تعظيم القيمة للعميل.
- دراسة علاء محمد عبيد، عماد صبيح	أثر إدارة التكلفة في تعزيز كفاءة سلسلة التجهيز	الإسهام في عرض وتحليل دور ادارة التكلفة بما تتضمنه من مفاهيم واسس ذات رؤى	أن إدارة التكلفة تعد الأداة التي تعزز امكانيات وقدرات سلسلة التوريد في خلق وتعظيم القيم لكافة أصحاب

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
الصفار (2016)		استراتيجية في ادارة التكاليف المستقبلية وتسخير ذلك في خدمة ادارة سلاسل التوريد في الوحدات الاقتصادية	المصالح في الوحدات الاقتصادية.
دراسة المسعودي (2016)	التحليل التكاملي لسلسلتي القيمة والتجهيز وأثره في دعم القيمة للزبون، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للأسمنت الجنوبية- معمل أسمنت الكوفة	هدفت الدراسة إلى تحديد السبل الممكنة لتكامل أداء سلسلة القيمة وسلسلة التوريد، وتأثيره في تعزيز القيمة للعميل بمعمل أسمنت الكوفة بالعراق، واعتمدت الدراسة منهجية دراسة حاله لمعمل أسمنت الكوفة.	أن تحليل سلسلة القيمة يمثل أداة إستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية وتحديد أين يمكن أن تزداد القيمة للعميل، أو يمكن تخفيض التكاليف من خلال التمييز بين الأنشطة المضيفة للقيمة عن الأنشطة غير المضيفة، ومن ثم تحقيق وفورات في التكاليف وتحسين المركز التنافسي، كما تساعد في تحقيق فهم أفضل لعلاقات المنشأة مع الموردين والعملاء والشركات الأخرى في قطاع الصناعة التي تنتمي إليها، كما أن التحليل المنطقي والمتكامل لسلسلتي القيمة والتوريد يساعد على توفير رؤية واضحة لدى الإدارة لما يمثل نشاطاً مضيفاً للقيمة على إمتداد السلسلتين.
دراسة الشعار (2014)	أثر تكامل سلسلة التوريد من خلال إستجابة سلسلة التوريد في الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم	هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تكامل سلسلة التوريد من خلال إستجابة سلسلة التوريد في الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم	توصلت الدراسة إلى أن تكامل سلسلة التوريد (التكامل الإستراتيجي، التكامل الداخلي، التكامل الخارجي)، له أثر في الأداء التشغيلي وإستجابة سلسلة التوريد، كما أشارت الدراسة إلى أن إستجابة سلسلة التوريد تؤثر في الأداء التشغيلي.
دراسة (ابو الرجال، 2007)	أثر إدارة سلسلة التوريد على الأداء المؤسسي في الشركات الصناعية اليمنية	هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى تأثير إدارة سلسلة التوريد على الأداء المؤسسي في الشركات الصناعية في الجمهورية اليمنية	توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية اليمنية تطبق نظام إدارة سلسلة التوريد بدرجة عالية، كما تبين وجود علاقة إيجابية ذات دلالة احصائية بين القدرات الإدارية لإدارة نظام التوريد(مشتريات، معالجة طلب العميل، تطوير، معلومات) وبين القدرات الإدارية الخارجية المتجهة إلى الداخل(المواد الأولية: نقلها، جردها، تخزينها، حتى نقلها إلى خط الإنتاج)، ولا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القدرات الإدارية المتجهة إلى الداخل والقيمة المحسوسة للمنتج، والولاء للعميل، أداء التسويقي، الأداء المالي.

رابعاً: الدراسات التي تناولت الإدارة البيئية للتكلفة:

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
دراسة Yuhong,) Shuya, 2020	Cost analysis in global supply chains	هدفت الدراسة إلى استكشاف أثر التغير في التكلفة من قبل أحد أعضاء سلسلة التوريد على باقي الأعضاء في العلاقة البيئية في السلسلة ومدى إتكاس ذلك على تكلفة إنتاج وأداء أعضاء سلسلة التوريد ككل	أن أي زيادة يطرأ على تكلفة أحد الأعضاء المشاركين في سلسلة التوريد سوف يؤثر على جميع الأعضاء الآخرين في نفس السلسلة، حيث سينعكس ذلك التأثير بشكل سلبي على جميع الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد، بإعتبار أن تأثير الزيادة في تكلفة ذلك العضو (المنشأة) على الأعضاء (المنشآت) الأخرى يختلف حسب الدور الذي يلعبه هذا العضو (المنشأة) في سلسلة التوريد وعلاقته بالأعضاء (المنشآت) الأخرى، وأشارت الدراسة إلى ضرورة التركيز من جانب الشركات الأخرى في سلسلة التوريد على العضو (الشركة) الذي تتغير لديه التكلفة تقيدياً للتأثير السلبي على تكاليف الشركات الأخرى ونتيجة لذلك يجب التعاون المشترك في إدارة التكلفة بين الأعضاء في سلسلة التوريد.
دراسة (عبد الحميد، 2020)	دور التكامل بين نظام التكلفة على أساس زمن النشاط ونظرية القيود في إدارة تكاليف سلاسل التوريد بالتطبيق على الأنشطة اللوجستية في البيئة المصرية	هدفت الدراسة إلى تطبيق نموذج للتكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود في إدارة التكاليف اللوجستية لسلاسل التوريد.	أن استخدام نظام التكاليف النشاط الموجه بالوقت في إدارة التكاليف اللوجستية يساهم في خفض التكاليف اللوجستية من خلال إستعداد تكاليف الطاقة غير المستغلة، والكشف عن مواضع القيود من خلال المقارنة بين الطاقة المتاحة والطاقة المستغلة كخطوة أولى للتكامل المقترح، حيث تقوم نظرية القيود بإدارة القيود مما أدى إلى حسن إدارة وتوظيف الطاقات المتاحة بين مواضع الزيادة والنقص طبقاً لإحتياجات القيد، وتحديد المورد المقيد والنشاط المقيد وإدارته.
دراسة Marhoon,) et, al, (2019)	Integrat ion between open records and target cost to effectively manage supply chain costs	استهدفت الدراسة دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال التكامل بين السجلات المفتوحة والتكلفة المستهدفة.	أن التكامل بين السجلات المفتوحة والتكلفة المستهدفة يساهم في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال تقليص التكلفة المستهدفة بمساندة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، ومن ثم يؤدي خفض التكلفة المستهدفة إلى تقليل التكلفة الإجمالية لسلسلة التوريد وهذا يؤثر بشكل مباشر على الميزة التنافسية مما يساعد في الحفاظ على المركز التنافسي للشركة في سلسلة التوريد.
دراسة محمد عثمان ابراهيم أحمد (2017)	الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية"	كيفية معالجة مشاكل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تبني استراتيجية خفض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينها والرقابة عليها وأن تكون أقل تكلفة.	خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق كلا من أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط و نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف ويوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.
دراسة)	. A Proposed Framework for	محاولة بناء إطار للتكلفة المستهدفة خلال سلسلة	وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة البيئية للتكلفة أداة قوية لتخفيض التكاليف عن طريق المشاركة

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
Ramadan, (2016)	Chained Target Costing to Manage Inter-organizational Cost: With A Case Study	التوريد لإدارة التكاليف البيئية	والتعاون والتنسيق في برامج إدارة التكلفة بين المشتريين والموردين، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الهامة لإدارة التكاليف حيث يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها، كما أن تبني التكلفة المستهدفة مرهون بتعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات في المنشأة، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في نقل ضغوط المنافسة وتوزيعها بين مهندسي التصميم والموردين والعملاء وهذا يساهم في نجاح الإدارة البيئية للتكلفة
دراسة علي عطيه عبد العظيم (2016)	إطار مقترح للإدارة البيئية للتكلفة لدعم القدرة التنافسية للعناقيد الصناعية	وهدفت الدراسة إلى إستكشاف دور الإدارة البيئية للتكلفة في تخفيض تكاليف منشآت العناقيد الصناعية لدعم قدرتها التنافسية	أن نجاح العنقود الصناعي يتطلب تدعيم التعاون والترابط الموجود بين منشأته من خلال توظيف أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية، وخصوصا مدخل الإدارة البيئية للتكلفة وما يرتبط به من أساليب مثل التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر، وأن توافر بعض السمات في منشآت العناقيد الصناعية مثل المرونة وبساطة عملية صنع القرار والإتصال المباشر بين المديرين والعاملين والمعرفة الدقيقة بالعملاء والأسواق بالإضافة إلى الإقتراب الجغرافي لهذه المنشآت يسهل من تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة، كما أشارت الدراسة إلى دور المحاسبين في كل مراحل دورة حياة المنتج وخصوصا في مرحلة التصميم، وأيضا في تحديد مجالات التعاون لتحسين أداء الأنشطة.
دراسة Farias, et,) (al,2016)	Inhibiting Factors of Inter-organizational Cost Management Complementar y Study	هدفت الدراسة إلى إستكشاف العوامل أو الصعوبات (inhibit) التي قد تحول دون تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة بين منشآت سلاسل التوريد	هناك مجموعة من العوامل المؤثرة، تتمثل المجموعة الأولى بالعوامل المرتبطة بنوع العلاقة البيئية من حيث الثقة والإستقرار والإستمرارية في علاقة الشركة مع الأطراف الأخرى التي لها إرتباط مع الشركة، في حين تتعلق المجموعة الثانية بالعوامل المرتبطة بنوع المنتج من حيث درجة تعقيده وهامش ربحه حيث أنه كلما زادت درجة تعقيد المنتج وانخفض هامش ربحه زاد احتمال النجاح في تنفيذ الإدارة البيئية للتكلفة، كما تعلقت المجموعة الثالثة بالعوامل المرتبطة بمكونات المنتج حيث أنه كلما احتوى المنتج على مكونات تتطلب تكنولوجيا منخفضة كلما زاد احتمال نجاح تنفيذ الإدارة البيئية للتكلفة، كما أن درجة تطور نظم التكاليف المطبقة لدى الأطراف البيئية للشركات تؤثر على نجاح تنفيذ الإدارة البيئية للتكلفة، أيضا درجة سيطرة الشركة في العلاقة البيئية تؤثر على تنفيذ الإدارة البيئية للتكلفة.
دراسة (العمور،	إطار مقترح لإدارة تكاليف البحوث	هدفت الدراسة إلى بناء إطار لإدارة تكاليف	وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور إستراتيجي ودعم

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
(2015)	والتطوير من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد	البحوث والتطوير من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد في شركات صناعة الأدوية بالعاصمة المصرية القاهرة،	القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد، توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد، أيضا وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين قيام المنشأة بالتعاون والتكامل مع أعضاء سلسلة التوريد في إدارة تكاليف نشاط البحوث والتطوير وبين تخفيض التكاليف لكل أعضاء سلسلة التوريد في منشآت تصنيع الأدوية.
دراسة (عبد الدايم، 2015)	محددات إدارة التكلفة البيئية في ظل متطلبات الإدارة الإستراتيجية مع دراسة ميدانية	هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية الاستفادة من أسلوب إدارة التكلفة البيئية في تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية، وتحديد العوامل والمحددات التي تساعد على نجاح تطبيقه بسلسلة الأعمال المصرية	يوجد تأثير معنوي لكل من: نوع العلاقة البيئية (من حيث الثقة، الإستقرار، الإستمرارية)، سيطرة وقوة المنشأة في العلاقة البيئية، اليات الضبط والتمكين، نوع المكون، درجة تطور ودقة نظم التكاليف المطبقة لدى أطراف العلاقة، على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية، في حين لا يوجد تأثير معنوي لنوع المنتج (من حيث درجة تعقيده/ هامش الربح).
دراسة (Alenius, et, al, 2015)	The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries	تحديد مدى مساهمة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في توفير المعلومات اللازمة لإدارة علاقات التوافق فيما بين الأنشطة وتأثير ذلك على إعادة صياغة العلاقات التنظيمية والفنية في ضوء دراسة سلاسل القيمة لمنشآت سلسلة التوريد، بغرض إحكام الرقابة على مسببات التكلفة بمنشآت العرض والطلب.	إهتمام الدراسات السابقة ببيان أثر استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تنسيق الأنشطة فيما بين المنشأة الرئيسية والموردين المرتبطين بها بعلاقات مباشرة/ موردي المستوى الأول من خلال التعرف على عناصر تكلفة المنتج والتي تتضمن تكاليف الموردين لإدارة التكلفة بفاعلية خارج الحدود التنظيمية.
دراسة (Fayard, et, al, 2014)	Interorganizational cost management in supply chains: Practices and payoffs	هدفت الدراسة إلى إستكشاف ممارسات إدارة التكاليف البيئية والعوائد المنتظرة منها لمنشآت سلاسل التوريد	من ممارسات إدارة التكاليف تحليل القيمة والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وإعادة تصميم العمليات بغرض تبسيطها، إلا أن العوائد المنتظرة من تلك الممارسات سواءا بجانب خفض التكلفة أو تعزيز المركز التنافسي لكل منشأة تتوقف على بعض العوامل منها تكامل نظم المعلومات بين كل منشأة والأطراف المرتبطة بها سواء بجانب الموردين والعملاء، والسعي نحو المعرفة من خلال البحث عن إستكشاف الأفكار الجديدة والتي تعزز مرونة الإستجابة للتغيرات ببيئة الأعمال والضغط المتزايدة لتخفيض التكلفة، أيضا من تلك العوامل الثقة المتبادلة ببيئة الثقة المتبادلة والمتولدة من تكرار العمليات بين أطراف السلسلة تمثل الأساس لنجاح مجهودات إدارة التكلفة البيئية.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
دراسة محمود صلاح أحمد محسن (2014)	استخدام جداول التكلفة لتخفيض تكاليف سلاسل التوريد بهدف دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال- دراسة نظرية تطبيقية"	الإستفادة من المعلومات التي توفرها جداول التكلفة كأداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من أجل زيادة فرص خفض تكلفة المنتج وتقوية العلاقات التكاملية والتعاونية بين أعضاء سلسلة التوريد من أجل دعم الميزة التنافسية عبر سلسلة التوريد.	وخلصت الدراسة إلى أن جداول التكلفة يمكن أن تسهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف سلاسل التوريد من خلال إعداد جداول التكلفة التقريبية وجداول التكلفة التفصيلية بالصورة التي تساعد على توفير البيانات اللازمة لمتخذي القرارات لتحقيق هذا الهدف، أيضا توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام جداول التكلفة في خفض تكاليف سلسلة التوريد ودعم الميزة التنافسية للمنشأة، ووجود علاقة انحدار تنبؤية ذات دلالة إحصائية لإستخدام سلسلة التوريد لأسلوب جداول التكلفة على دعم الميزة التنافسية للمنشأة.
دراسة علاء محمد البتانوني (2013)	اطار مقترح لإختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل إستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية- دراسة استطلاعية	تقديم اطار لإختيار الموردين الذين يمكن أن يتعاونو من أجل نجاح أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وإختيار مجموعة مناسبة من الحوافز تشجعهم على المشاركة وكيفية إرضائهم عن علاقة التبادل المرتبطة بممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، في بيئة الأعمال المصرية.	أن الموردين لا يفضلون الكشف عن بيانات التكاليف في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بسبب تخوفهم من السلوك الإنتهازي للمشتري، كما أن إختيار وتحفيز الموردين له أثر إيجابي على ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مما يجعلهم يقومون بدور فاعل في ادارة التكلفة البيئية في مجال الصناعات التجميعية.
دراسة بلال فريد عصمت سالم (2015)	أثر الثقة والإلتزام المتبادل عبر سلسلة التوريد على أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة	إبراز دور وتأثير الثقة والإلتزام المتبادل على علاقات الشراكة عبر سلسلة التوريد وعلاقتها بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى ظل وجود جدل علمى حول إعتبار الثقة متطلب سابق لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الادارة البيئية للتكلفة	أن الإلتزام المتبادل يؤثر إيجابياً على مدى تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وبالتالي فإن إلتزام المشتري والمورد يؤثر إيجابيا على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة، كما تؤثر الثقة المتبادلة إيجابياً على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وتعد الثقة الشخصية بين ملاك الشركات أحد أهم مصادر بناء الثقة والتي تزيد من قبول الشركات لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى بيئة الاعمال المصرية، كما يزيد الإلتزام المتبادل من هذا التأثير.
دراسة Cooper) and Slagmulder, 2004	Interorganizational cost management and relational context. Accounting	هدف الدراسة هو البحث عن كيفية تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتجات بالإضافة إلى طبيعة العلاقة التي تربطهم ببعضهم البعض، وأيضا الآثار المترتبة على هذه	هناك ثلاثة أساليب لإدارة البيئية للتكلفة، الأسلوب الأول المفاضلة بين الوظيفة والجودة والسعر، والأسلوب الثاني الفحص المتبادل للتكلفة، والأسلوب الثالث هو الإدارة الأنية للتكلفة، ويتوقف إختيار أسلوب من الأساليب السابقة على طبيعة العلاقة بين المشتري والمورد، وأشارت الدراسة إلى أنه يجب أن يكون إستخدام أسلوب الإدارة البيئية للتكلفة

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
		التطورات فيما يخص قرارات الشراء والتصنيع	مبررا إقتصاديا أي أن المنافع المتحققة من تطبيق هذا الأسلوب تكون أكبر من التكاليف المتكبدة من أجل تنفيذه، ويتم التأكد من ذلك من خلال حساب صافي القيمة الحالية لمقدار الخفض في التكلفة الذي يأتي من الموردين عند استخدام هذا الأسلوب خلال فترة زمنية معينة ثم طرح التكاليف المتعلقة بهذا الأسلوب وما يرتبط به من علاقات، كما ذكرت الدراسة أن عدم القدرة على مواجهة تحديات التكلفة باستخدام الأساليب التقليدية هو عامل مهم ومحفز للتعاون في إدارة التكلفة.

علاقة الدراسات السابقة بموضوع البحث وتحديد الفجوة البحثية.

من خلال الدراسات السابقة يتضح للباحث مايلي:-

- تتفق بعض الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في المنهجية المتبعة وأداة البحث المستخدمة مثل دراسة (شكر، 2021)، (عبد الدايم، 2015)، (العمور، 2015)، كما اختلفت مع البعض الآخر منها في المنهجية المتبعة مثل دراسة (Al-Hashimi, Al-ardawe,) (عبد الحميد، 2020)، (المسعودي، 2016).
- تعتبر الدراسة الحالية امتداداً وتطويراً للدراسات السابقة من حيث اتباعها نفس مناهج البحث التي اتبعتها بعض الدراسات السابقة، و يمكن الإستفادة منها في تكوين الإطار النظري لمتغيرات الدراسة.
- تناولت بعض الدراسات السابقة إدارة التكلفة في الحدود الداخلية للمنشأة ولم تتعرض لإدارة التكلفة ضمن الحدود التنظيمية الخارجية والمرتبطة بالمنشأة.
- الدراسات التي تناولت الإدارة البيئية للتكلفة معظمها ركزت على أسلوب واحد بمفردة من أساليب إدارة التكلفة البيئية ولم تتطرق إلى الأساليب الأخرى والتي تعتبر ذات أهمية في إدارة التكلفة البيئية، وهو من وجهة نظر الباحث لا يكفي لنجاح إدارة التكلفة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية لمنشآت سلسلة التوريد كونها لم تبحث في إمكانية التفاعل بين أساليب إدارة التكلفة البيئية للإستفادة من المميزات الناتجة من ذلك التفاعل لنجاح إدارة التكلفة البيئية.
- بالرغم من الجهود البحثية السابقة إلا أنه لا يوجد إطار متعارف عليه ومقبول على المستوى العملي أو الأكاديمي يتم الإعتماد عليه في إدارة التكاليف فيما بين منشآت سلسلة التوريد وتعزيز المركز التنافسي في نفس الوقت، وقد يرجع ذلك لحدثة بيئة العلاقات البيئية المتبادلة بين أطراف منشآت سلسلة التوريد.

- ندرة الدراسات التي تتناول الربط بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في منشآت سلسلة التوريد في بيئة الأعمال اليمنية بإعتبارها بيئة لا تزال تفتقر الى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وأنظمة التكاليف الحديثة.
- نظرا للدور الهام الذي تقوم به سلاسل التوريد لمواجهة المنافسة العالمية في تنمية الإقتصاد القومي، فقد ركز الباحث إهتمامه في محاولة فعالية إدارة التكلفة البيئية لتلك المنشآت لتعزيز مزاياها التنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة.
- تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أن بعض الدراسات السابقة تناولت دور أدوات إدارة التكلفة في الحدود الداخلية للمنشأة ولم تتعرض لإدارة التكلفة ضمن الحدود التنظيمية الخارجية والمرتبطة بالمنشأة من موردين وعملاء هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فالدراسات السابقة التي تناولت الإدارة البيئية للتكلفة معظمها ركزت على كيفية إدارة التكلفة باستخدام أساليب أخرى وفي بيئة غير البيئة اليمنية والتي لا زالت تعتمد على نظام التكاليف التقليدي، في حين تتناول الدراسة الحالية إن شاء الله بناء إطار محاسبي للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة يساهم في إداة التكلفة في الحدود الداخلية للمنشأة وكذلك ضمن الحدود التنظيمية الخارجية والمرتبطة بالمنشأة من موردين وعملاء في شكل سلاسل توريد مختلفة في الشركات الصناعية اليمنية وتحديداً في العاصمة صنعاء.

الفصل الأول

عرض وتحليل أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ودورهما فى تخفيض التكاليف.

مقدمة الفصل:

أصبحت إدارة التكلفة في ظل بيئة الأعمال الراهنة إحدى المقومات الأساسية للإستراتيجيات التنافسية التي تضمن للمنشأة البقاء والإستمرار والنمو، وتتطلب إدارة التكلفة إطار متكامل يعمل على إستغلال كافة الموارد المتاحة للمنشأة بغرض الوصول إلى أفضل منتج وبأقل تكلفة ممكنه، حيث أن إستخدام نظم غير شاملة لإدارة التكلفة قد يعكس تأثيراً سلبياً على التكلفة الكلية للمنشأة في المدى الزمني الطويل.

وبالرغم من تعدد الدراسات التي تناولت أساليب الإدارة البيئية للتكلفة في الفكر المحاسبي إلا أن أغلب تلك الدراسات تناولت هذه الأساليب بصورة منفردة دون التطرق إلى جمع عدد من أساليب إدارة التكلفة في شكل إطار متناغم ومتكامل يمكن أن تعتمد عليه منشآت سلسلة التوريد في تحقيق ميزة تنافسية مستمرة تسهم في تدعيم مركزها التنافسي في ظل بيئة الأعمال التي تتميز بشدة المنافسة العالمية.

ويهدف هذا الفصل إلى دراسة وتحليل أسلوبين من أهم أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة سواء على المستوى التنظيمي الداخلي للمنشأة أو على مستوى الأطراف الخارجية الأخرى (منشآت سلسلة التوريد) التي ترتبط بها المنشأة الرئيسية إسهاماً في تحقيق أهدافها التي تمكن من تدعيم قدراتها التنافسية وتحسين أدائها من خلال المساهمة في تخفيض التكلفة والرقابة عليها وتعظيم الربحية في الأجل الطويل، وتتمثل هذه الأسلوبين في أسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب تحليل القيمة الذي يشمل مفهوم سلسلة القيمة وهندسة القيمة، وهو ماسيتناوله الباحث في هذا الفصل من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار الفكري لأسلوب التكلفة المستهدفة.

المبحث الثاني: الإطار الفكري لسلسلة القيمة.

المبحث الثالث: الإطار الفكري لهندسة القيمة.

المبحث الأول: الإطار الفكري لأسلوب التكلفة المستهدفة.

يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة نقطة تحول مهمة من الفكر الإداري المرتكز على الإدارة على أساس التكنولوجيا والتي تتخذ من التكاليف المعيارية طريقة للوصول إلى أفضل تقدير لتكاليف المنتج بغرض تقليل الإنحرافات بين توقعات الموازنة والأداء الفعلي إلى الإدارة على أساس السوق حيث تستخدم التكلفة كأداة لتفعيل الرقابة على التكاليف خلال دورة حياة المنتج بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الجودة بما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة.

وقد ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة Target Cost كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المستحدثة بشكل عام والإدارة الإستراتيجية للتكلفة بشكل خاص، وذلك إستجابة للتغيرات والتطورات المستمرة في بيئة الأعمال المعاصرة والتي أهمها زيادة حدة المنافسة وما تتطلبه من ضرورة إحداث توازن بين التكلفة والجودة والوقت على إعتبار أنهم يمثلون أبعاداً إستراتيجية للمنشأة.

أولاً: نشأة أسلوب التكلفة المستهدفة:

بدأ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الستينات من القرن الماضي حيث استخدم على نطاق واسع في شركات تصنيع السيارات وشركات البرمجيات والتشييد ثم تطور بعد ذلك في اليابان حيث وصل استخدامه إلى أكثر من 80% في كل الصناعات التجميعية، وقد كان لشركة تويوتا السبق في استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأصبحت من أنجح مصنعي السيارات في العالم كونها أنتجت سيارات بجودة عالية وتكلفة منخفضة والبيع بسعر تنافسي مع تحقيق رغبات العملاء (Baharudin., & Jusoh 2015, p172).

كما تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة فورد Ford الأمريكية وشركة Volkswagen Bettle الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينات ففي شركة Volkswagen ومن أجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM900 تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض تكلفة التصنيع إلا أن التطور المتكامل لأسلوب التكلفة المستهدفة بدأ أثناء فترة ندرة الموارد الإقتصادية بعد الحرب العالمية الثانية، حيث تبنى رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وفي نفس الوقت تخفيض تكاليف إنتاجها، حيث عرف هذا الأسلوب بهندسة القيمة والتي أصبحت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية، وفي الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة تويوتا لصناعة السيارات في عام 1963م (الموسوي، 2008، ص5).

ثانياً: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة:

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوباً استباقياً في تحديد التكلفة حتى قبل حدوثها من خلال ما يتمتع به من مرونة في تغيير التكلفة بواسطة أدواته الخاصة مثل هندسة القيمة وتحليل القيمة، وتعتبر التكلفة المستهدفة متغير تابع لمتغير مستقل هو سعر المنتج المقبول في السوق، ومن ثم محاولة التحكم بتكلفة المنتج وتكييفها لتلائم سعر الربح المرغوب من قبل إدارة الوحدة الإقتصادية (Pazarceviren & Celayir, 2014).

ويعتمد مفهوم التكلفة المستهدفة على فكرة أن تكاليف المنتج المستقبلي يجب أن تدار في المراحل الأولى من دورة حياة المنتج لأن هذه المراحل توفر الجزء الأكبر من التخفيض في التكلفة. (Al-Hashimi, Al-Ardawe, 2020, p1311).

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى بأنها أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتج هدفه مساعدة المديرين في إيجاد أساليب لخفض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته لزيادة الربحية مع التركيز على تصميم المنتج الذي يرضي العملاء (Hendricks, 2015).

أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط التكلفة أثناء مرحلة البحث والتصميم والتطوير والتي بموجبها يتم إختيار التصميم الأقل تكلفة والذي يحقق الربح المطلوب شرط المحافظة على الجودة التي تفي بإحتياجات العملاء. (لبنى هاشم، 2019، ص 536)

كما تعرف التكلفة المستهدفة بأنها نظام تخطيط الربح وإدارة التكلفة للوصول إلى السعر المنافس من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج وتطويره في دورة حياة المنتج الكلية وتحليل الأنشطة في سلسلة القيمة مع متطلبات العملاء (Sackmann, et al, 2014, p181).

وعرف (أبو بكر، 2013، ص 135) التكلفة المستهدفة بأنها تكلفة محددة مسبقاً تستخدم لتخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج خلال دورة حياته بمشاركة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق، كما أنها أداة لتخطيط الربحية والأسعار ووسيلة لتحقيق المزايا التنافسية.

كما عرف (Talebna, et, al, 2017, p11) التكلفة المستهدفة بأنها أداة لإدارة التكلفة ببخذ من التكاليف الإجمالية للمنتج خلال دورة حياته الإنتاجية بأكملها وذلك من خلال تعاون أقسام الإنتاج والهندسة والأبحاث والتصميم، وتمثل الحد الأقصى لمقدار التكلفة التي يمكن تحميلها على أحد المنتجات وبحيث يمكن للشركة أن تحقق هامش الربح المطلوب من هذا المنتج.

ويعرف (Horngren et al., 2012: 462) التكلفة المستهدفة بأنها التكلفة المتوقعة في المدى الزمني الطويل للوحدة الواحدة من المنتج أو الخدمة التي تمكن الشركة من تحقيق الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عند بيعها بالسعر المستهدف.

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق أن التكلفة المستهدفة ماهي إلا تكلفة مقدرة للمنتج في المدى الطويل الأجل وأن إيرادات المنشأة من مبيعاتها يجب أن يغطي جميع تكاليفها في المدى الطويل الأجل، ومازاد عن ذلك يعتبر هامش ربح يساعدها على ضمان بقائها في السوق واستمرارها في النشاط.

وعرفها (المطارنة، 2008، ص284) بأنه أسلوب يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج .

كما عرفها (مصاروة، الخفاجي، 2013، ص 325) بأنها مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة والربحية يهتم بسعر المنتج وجميع تكاليفه الضرورية المتوقعة خلال دورة حياته وتحقيق هامش ربح متوقع مرض يلبى رغبات العملاء ويضمن إستمرار الشركة وبقائها في السوق بوضع تنافسي متميز .

كما عرفها (الغبان، صبري، 2007، ص236) بأنها أسلوب لتحديد تكلفة الإنتاج للمنتجات المقدمة وبالشكل الذي يمكن من معرفة فيما إذ أنها تحقق هامش الربح المرغوب. يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أنها تتفق في أن أسلوب التكلفة المستهدفة تمثل إحدى أساليب إدارة التكلفة المتميزة في بيئة المنافسة العالمية حيث تركز على جميع تكاليف المنتج خلال دورة حياته وليس على مرحلة معينة منها، وتستهدف ثلاثة عناصر تنافسية وهي السعر والجودة والتكلفة مما يساعد المنشأة في احتفاظها بحصة سوقية معينة وتحقيق ميزة تنافسية بين المنشآت المماثلة لها والتي تنتج منتجات مماثلة.

أيضا تم تعريف التكلفة المستهدفة بأنها مدخل لإدارة التكلفة والربحية للمنتج من خلال تحديد السعر المستهدف للمنتج والذي يكون العميل مستعدا لدفعه في سبيل الحصول عليه، ومن ثم تحديد التكاليف المسموح بها والتي يجب أن لا تزيد عنها التكاليف الفعلية للمنتج (Ebtehal, 2016, p31).

من خلال ماسبق يعرف الباحث التكلفة المستهدفة بأنه أسلوب لإدارة التكلفة والربحية يضم مجموعة من الطرق والأدوات المحاسبية الموضوعية لإنتاج منتجات ذات جودة عالية تشبع حاجات ورغبات العملاء وذلك بتكلفة إنتاج محددة سلفا في ظل أسعار السوق للسلعة المنتجة والتي تمكن المنشأة من تحقيق ميزة تنافسية على المدى الزمني القصير والطويل الأجل.

ثالثاً: أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

يعتبر هدف تخفيض التكلفة هدف هام بالنسبة لجميع المنشآت، ولذلك فإن كل منشأة تحاول أن يتم الإنتاج الفعلي لمنتجاتها في حدود أقل تكلفة ممكنة والتي تحقق لها نفس مستوى الجودة، وتراعي رغبات واحتياجات المستهلك.

وتهدف التكلفة المستهدفة بشكل رئيسي إلى تقدير تكلفة المنتج الذي سيتم إنتاجه في ضوء تحقيق هامش الربح المستهدف للمنشأة بعد بيع المنتج وتسليمه للعميل وتقديم خدمات مابعد البيع (Sharafoddin, 2016, p: 125).

كما يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكلفة المنتج دون أن يؤثر ذلك التخفيض على جودته، الأمر الذي ينعكس على تخفيض سعر البيع ليطمأنى مع أسعار المنافسين ويتم ذلك التخفيض من خلال حذف الأنشطة التي لاتضيف قيمة على المنتج، وتدريب القوى العاملة أو إحلال الآلة محل العامل، بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك أهداف فرعية لأسلوب التكلفة المستهدفة يتم عرضها كما يلي: (أبو بكر، 2013، 135)، (غسان، 2008)، (Savio, 2015)، (Yazdifar. and Askarany, 2012,p 384)، (لبنى هاشم، 2019، ص 538)

- تقديم منتج ذات جودة وسعر مناسبين، فالعميل هو الركيزة الأساسية للشركة فإذا لم يحصل على المنتج بالجودة المناسبة وبسعر مناسب فإنه سوف يتجه لمنتجات المنافسين.
- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر، حيث أنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة فإن تكلفة ذلك المنتج يتم تحديدها بالفرق بين الأرباح المستهدفة وسعر البيع المستهدف على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة.
- تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة، وهذا يمثل بداية عمل أسلوب التكلفة المستهدفة.
- تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل نزوله للسوق.
- التركيز على دورة حياة المنتج ككل وتتبعها من البداية وحتى النهاية لمعرفة تحقيق التخفيض الحقيقي في التكلفة فيها، وأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال توفيره للمنتج بجودة عالية وتكلفة منخفضة يساهم في زيادة الطلب على المنتج ليس على الطلب المحلي فحسب بل يتعدى ذلك إلى الأسواق الأجنبية.
- تخطيط الإنتاج والربحية وأسعار البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية.
- تخفيض التكلفة الإجمالية خلال دورة حياة المنتج مع عدم المساس بجودته المناسبة لتحقيق المزايا التنافسية.

- تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي بإحتياجات العميل.
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- تخفيض تكاليف المنتج الى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف.
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

رابعاً: مبررات استخدام التكلفة المستهدفة:

يمثل قصور نظام التكاليف التقليدي من أهم المبررات لإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والتي يتمثل في الآتي: (حنان، 2016، 523)

- * في نظام التكاليف التقليدي تكون التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج هي المحدد الرئيسي لسعر البيع دون النظر مسبقاً إلى سعر السوق.
- * تخفيض التكلفة في النظم التقليدية يقصد به تقليل فرص الضياع والتلف في الوحدة الإقتصادية دون الأخذ في الإعتبار التكلفة المستهدفة.
- * تركز نظم التكاليف التقليدية على تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق بدلا من التركيز على تخفيض التكلفة مقدماً.
- * نظم التكاليف التقليدية لا تأخذ في الإعتبار قرارات واقتراحات الموردين والمستهلكين قبل عملية الإنتاج، على عكس نظم التكاليف الحديثة ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة.
- * تبدأ النظم التقليدية بتحديد التكلفة أولاً ثم على ضوء ذلك تقوم بتحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع.
- * اشتداد المنافسة بين المشروعات مما دفعها للبحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والإستمرار في الأسواق، وذلك من خلال تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية.

من خلال ماسبق يرى الباحث أن من أهم مبررات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إضافة للأسباب السابقة هو التطور في أساليب الإنتاج وشدة المنافسة العالمية وزيادة حدتها من وقت إلى آخر مما فرض على المنشآت تبني سياسات واستراتيجيات وأساليب تنافسية للحفاظ على حصتها السوقية وماتطلبه تلك الإستراتيجيات من التوجه نحو العميل لضمان استمرارها في النشاط.

خامساً: مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة:

يمثل تضمين بيانات السوق في نظام التكاليف أهم المبادئ الأساسية التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة، وقد أكدت العديد من الدراسات على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على مجموعة من المبادئ أهمها الأتي: (أبو بكر، 2013، 135)، (غسان، 2008)، (Sharafoddin, 2016, p125)، (Hilton, et al, 2011, p 694)

1- قيادة السعر للتكلفة Price Led Costing وليس قيادة التكلفة للسعر Cost Led Pricing:

حيث أنه يتم التحكم في السعر عن طريق الوضع في السوق ويحدد الربح المستهدف بواسطة المتطلبات المالية للشركة والصناعة، ويعتبر كل من سعر السوق التنافسي الذي يحدد طبقاً لظروف ومتطلبات السوق وكذلك الربح المستهدف الذي يحدد طبقاً لاحتياجات الشركة والمتطلبات المالية وما ترغب الشركة في تحقيقه من معدلات أرباح لتحقيق أهدافها من أهم العوامل التي تدخل في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات والتي يتم تصميم المنتجات في حدودها حيث أنها تكلفة مخفضة ولكنها تراعى ظروف السوق والأسعار التنافسية في السوق، وكذلك مستوى ومعدلات الأرباح الذي ترغب الشركة في تحقيقها، فإذا تمكنت المنشأة من أن تصل إلى التكاليف المستهدفة قبل البداية الفعلية لعملية الإنتاج سوف تكون قادرة على تحقيق ميزة التكلفة الأقل في السوق، وتكون التكلفة المستهدفة عبارة عن الفرق بين سعر السوق الذي يفي برضاء العملاء وهامش الربح المطلوب من جانب الإدارة، ويمكن صياغة المعادلة الأتية لحساب التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة تساوي = سعر البيع التنافسي - هامش الربح المطلوب.

2- التركيز على العميل Focus on The Customer :

من أهم مبادئ التكلفة المستهدفة وهو التركيز على احتياجات ورغبات المستهلك، فنظراً لأن التكلفة المستهدفة تقوم على تحديد السعر المستهدف الذي يحدد طبقاً لاحتياجات ومتطلبات السوق ومراعاة احتياجات ورغبات المستهلك، لذلك فإن هذا السعر لا يتلاءم فقط مع وجهة نظر المشروع ولكن يتلاءم أيضاً مع وجهة نظر المستهلك لأنه السعر الذي يكون المستهلك على استعداد لدفعه مقابل الحصول على السلعة، فلا بد أن يراعى عند تحديد السعر المستهدف، وهو عامل أساسي في تحديد التكلفة المستهدفة من وجهة نظر المستهلك والتأكد من أن هذا السعر الذي يشبع رغبات المستهلك ويجعله يقبل على السلعة وكذلك عند تعديل تصميم المنتج الذي يتم بناءً على تحديد التكلفة المستهدفة حتى تتساوى تكلفة المنتج مع التكلفة المستهدفة أن لا يؤثر هذا التعديل على احتياجات ورغبات المستهلك ومستوى الجودة المطلوب والخصائص

والمواصفات الذي يرغب فيها المستهلك ولذا يعتبر المستهلك عامل هام في تحديد التكلفة المستهدفة، وبعبارة أخرى فهذا المبدأ يشير إلى أن متطلبات المستهلك تجاه المنتج هي التي تحكم عملية تحليل التكاليف حيث لا بد من الإهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة والسعر والوقت المناسب للحصول على المنتج ومن ثم خلق قيمة للعميل في ظل سعر البيع التنافسي.

3- التركيز على تصميم المنتج Focus on Product Design :

تهتم التكلفة المستهدفة بعملية تخفيض التكلفة في مرحلة تصميم المنتجات والذي تقوم على مبدأ التصميم في حدود تكلفة معينة Design To Cost فبعد أن تحدد التكلفة المستهدفة كرقم لا بد أن يتم تصميم المنتج في حدوده، حيث أن هذا الرقم هو أفضل تكلفة يتم تصميم المنتج في حدودها ويراعى فيه ظروف واحتياجات السوق وتحقيق رغبات واحتياجات المستهلك كما يراعى فيه مستوى وهامش الربح الذي ترغب المنشأة في تحقيقه، لذا فهو أفضل رقم تكلفة يتم تصميم المنتج في حدوده، وحتى يكون تصميم المنتج في حدود هذا الرقم (رقم التكلفة المخفض) يتطلب ذلك أن يتم تعديل تصميم المنتج والعمليات الإنتاجية بما يلائم هذا الرقم فقد يتم إلغاء بعض مكونات المنتج أو تغيير بعض المكونات الأخرى أو تعديل في بعض صفات وخصائص المنتج أو تغيير بعض أجزاء العمليات الإنتاجية التي تدخل في إنتاج المنتج مع مراعاة أن لا يؤثر ذلك على مستوى جودة المنتج أو الصفات والخصائص والمواصفات التي يرغب فيها المستهلك، فمرحلة تصميم المنتج تعد النقطة الأساسية التي تبدأ منها جهود خفض التكاليف، إذ يجب على المصممين والمهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة، وفحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه وفقاً للتكلفة المستهدفة.

4- فرق العمل الوظيفي : Cross – Functional Teams

تتشارك العديد من الأطراف وفرق العمل الوظيفية في تحديد التكلفة المستهدفة فهي تقوم على تعاون كل من المهندسين والمصممين ورجال الإنتاج والتسويق والتوزيع والمحاسبين الإداريين، وجميعها أطراف لها دور في تحديد التكلفة المستهدفة فرجال التسويق والتوزيع تقوم بتحديد ظروف واحتياجات السوق وتحديد سعر السوق التنافسي الذي يدخل في تحديد التكلفة المستهدفة وكذلك تحديد رغبات واحتياجات المستهلك الذي لا بد أن تراعى عند تحديد السعر المستهدف حيث لا بد أن يكون هذا السعر ملائم ليس فقط من وجهة نظر المشروع ولكن أيضاً من وجهة نظر المستهلك فهو السعر الذي يكون المستهلك على استعداد لدفعه أو أنه السعر الذي يرغب المستهلك في دفعه نظير الحصول على السلعة، ويأتي دور المحاسبين الإداريين وهو الدور الأكبر في تحديد التكلفة المستهدفة ويتمثل في تحديد هامش الربح الذي ترغب المنشأة في تحقيقه وتحديد السعر الذي يحقق أكبر عائد ممكن للشركة وهو أيضاً من أهم العوامل الذي

تدخل في تحديد التكلفة المستهدفة وكذلك يظهر دور المحاسبين في تحديد التكلفة المستهدفة كرقم تكلفة يتم التصميم في حدوده وكذلك يشارك المهندسين والمصممين في تحديد التكلفة المستهدفة فبعد تحديد سعر السوق التنافسي وتحديد هامش الربح المطلوب أو الربح المستهدف وتحديد التكلفة المستهدفة كرقم تكلفة وهو بالطبع رقم تكلفة مخفض يقوم المهندسين والمصممين بتعديل تصميم المنتج وتغيير بعض أجزائه أو إلغاء البعض منها أو إضافة أجزاء أخرى أو تعديل في خصائص ومواصفات المنتج حتى يتلاءم التصميم مع رقم التكلفة المستهدفة وبذلك نضمن أن يتم إنتاج المنتج بتكلفة مخفضة تحقق تخفيض التكلفة الكلية للمنتج النهائي، ويؤدي التعاون بين مختلف المجالات إلى خلق لغة مشتركة بين أعضاء فريق نظام التكلفة المستهدفة في عملية تحقيق الهدف المشترك ويساعد في تعزيز الخبرات والمعارف وتكوين بيئة تعاونية بين مختلف الوظائف للعديد من الإدارات، أيضا المشاركة المبكرة للموردين والعملاء في عمليات التكاليف المستهدفة بما يساهم في تطوير تصميم منتج مريح يحقق أهداف التكلفة المستهدفة.

5- تخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج Life-Cycle Costs :

تهتم التكلفة المستهدفة بإحداث تخفيض حقيقي للتكلفة خلال دورة حياة المنتج فمعنى أن يبدأ تصميم المنتج بتكلفة مخفضة تراعى صفات وخصائص وجودة المنتج وجميع الخصائص والصفات والاحتياجات التي تحقق رغبات المستهلك يجب أن يتم إنتاج المنتج بتكلفة مخفضة وتستمر هذه التكلفة حتى انتهاء عمليات الإنتاج ووصول المنتج للمستهلك وهذا يحقق أهداف المنشأة من إحداث تخفيض حقيقي للتكلفة بدون المساس بجودة المنتج أو الخصائص والمواصفات التي يرغب فيها المستهلك أي أنها تحافظ على وجود المستهلك وفي نفس الوقت تحقق أرباحها التي ترغب فيها، وتمثل دورة حياة المنتج الفترة الزمنية منذ بداية الإنفاق على البحث والتطوير وحتى الاستخدام النهائي للمنتج من قبل العميل (Jong-Min Choe, 2012, p23).

وتمثل تكاليف دورة حياة المنتج جميع عناصر التكاليف الخاصة بملكية المنتج خلال دورته، حيث يجب على المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة الأخذ في الاعتبار أهمية جميع كافة التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج، ومن ثم الإجهاد في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج سواء تكاليف المواد الخام أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض من استخدامه، وفي كل الأحوال يجب تحليل تكاليف دورة حياة المنتج من أجل خفضها تحقيقاً لصالح كل من المنتج والمورد والعميل.

6- التركيز على سلسلة القيمة Value-chain Orientation:

نجد أنه لتحقيق التكلفة المستهدفة فإنه تتشابك جميع مراحل سلسلة تحقيق القيمة ابتداءً من المستهلك وتحديد احتياجاته ورغباته والسعر المستهدف الذي يرغب المستهلك في دفعه مقابل الحصول على السلعة، وحتى يتم تصميم المنتج الذي تراعى فيه رقم التكلفة المخفضة (التكلفة المستهدفة) ثم الدخول في مراحل الإنتاج بنفس التكلفة المخفضة إلى أن تنتهي مراحل إنتاج المنتج ويظهر في السوق بالسعر الذي يحقق هامش الربح الذي ترغب المنشأة في تحقيقه، أي أن التكلفة المستهدفة تعمل خلال سلسلة تحقيق القيمة وتراعي جميع مراحل دورة حياة المنتج، حيث يجب تضمين كل أعضاء سلسلة القيمة من موردين ومهندسين ومصممين ومحاسبين وإداريين وموزعين وعملاء في عملية التكلفة المستهدفة.

وفي هذا الصدد يرى (أبو بكر، 2013، ص 138) أن مبادئ التكلفة المستهدفة تتمثل في تخفيض التكاليف لدورة حياة المنتج بالتركيز على الجودة بداية من عملية تصميم المنتج في حدود تكلفتة المستهدفة مروراً بعملية الإنتاج حتى وصول المنتج إلى العملاء من خلال تشكيل فريق عمل متكامل من كافة إدارات المنشأة.

ويتضح مما سبق أن أسلوب التكلفة المستهدفة يختلف عن نظام التكاليف التقليدي في قياس وتحديد كل من التكاليف وسعر البيع وكذلك المنهجية المتبعة في تخفيض التكلفة، ويمكن توضيح أهم الفروق بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف التقليدية من خلال الشكل رقم (1/1/1).

شكل رقم (1/1/1)

الفروق بين نظام التكاليف التقليدية والتكلفة المستهدفة

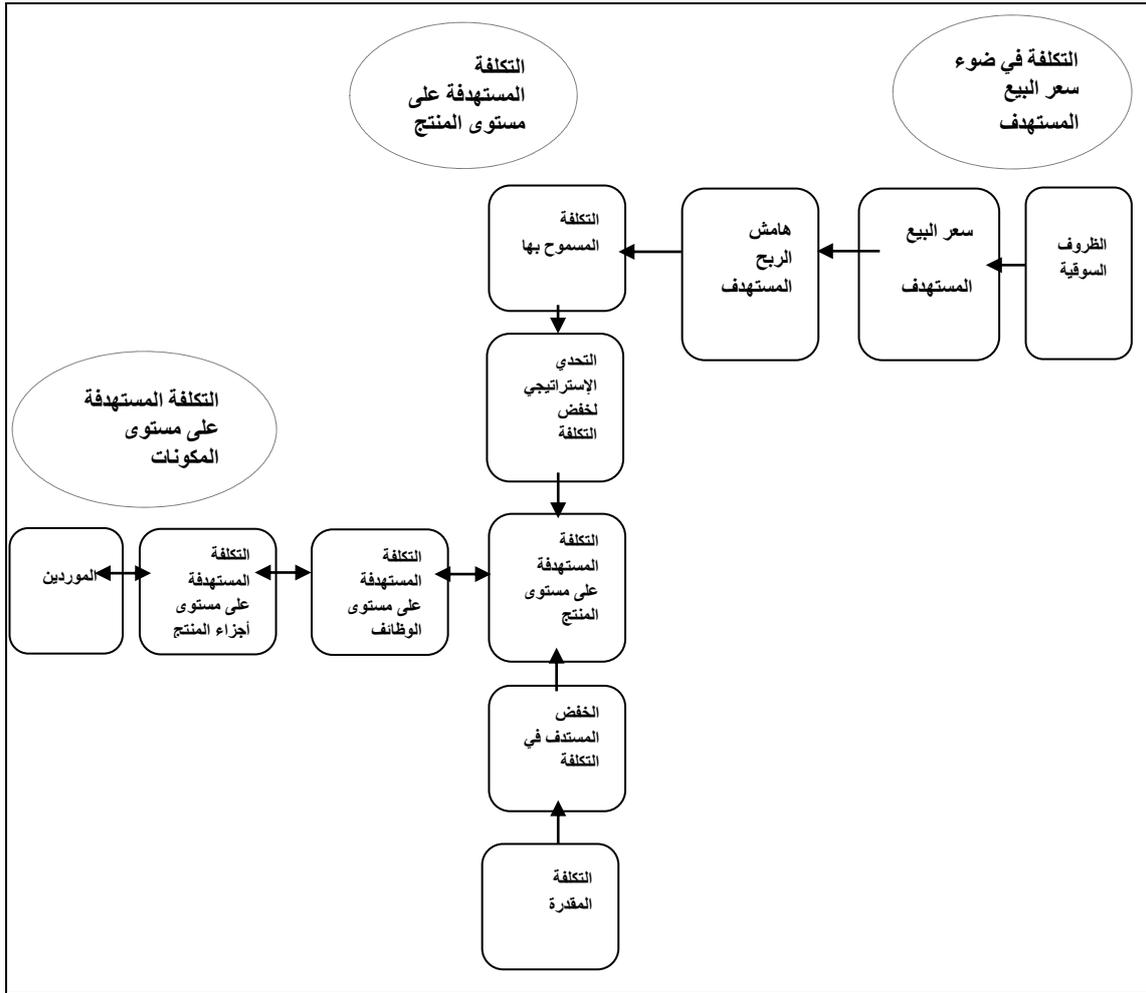
التكلفة المستهدفة	نظام التكاليف التقليدية
سعر السوق التنافسي للمنتج يعتبر جزء ضروري في تخطيط وتحديد التكلفة الأولية للمنتج	سعر السوق لا يعد كجزء من تخطيط التكلفة الأولية
سعر البيع هو الذي يحدد تكاليف الإنتاج	تكاليف الإنتاج هي التي تحدد سعر البيع
تعد مرحلة التصميم الأساس في تخفيض تكاليف المنتج.	تؤخذ في الاعتبار الخسائر وعدم الكفاءة في تخفيض التكاليف.
الإهتمام برغبات ومتطلبات العميل كدليل في تخفيض التكلفة	لايؤخذ في الإعتبار المعلومات المتعلقة بالعملاء في تخفيض التكلفة
الإهتمام بالعصف الذهني للحصول على المقترحات والأفكار المثمرة واستكشاف المهارات والعمل بروح الفريق الواحد.	لايؤخذ في الحسابان العمل بروح الفريق، والأفكار والمقترحات والمهارات المختلفة.
مشاركة الموردين للمواد والمستلزمات اللازمة تتم قبل مرحلة التصميم للمنتج	مشاركة الموردين للمواد والمستلزمات اللازمة تتم بعد مرحلة التصميم للمنتج
يستخدم أساليب تحليل القيمة في عملية تخطيط التكلفة	لا توجد علاقة بين أسلوب تحليل القيمة وعملية تخطيط التكلفة.

المصدر: (Sharafoddin, 2016,p: 126)

سادساً: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة آلية منظمة لإدارة التكاليف البينية بين أعضاء سلسلة التوريد أثناء مرحلة تصميم المنتجات، فأسلوب التكلفة المستهدفة لدى المنشأة الرئيسية يحدد سعر البيع للمورد بالإضافة لتوفير معلومات للمورد لمواطن تركيز مجهودات إدارة التكلفة، وبالتالي إمكانية تنسيق أنشطة إدارة التكلفة فيما بين المنشأة الرئيسية ومورديها، ويتحقق ذلك من خلال التعرف على المكونات الثلاثة الرئيسية لأسلوب التكلفة المستهدفة كما يتضح من الشكل رقم (2/1/1).

شكل رقم (2/1/1)
مراحل تحديد التكلفة المستهدفة



المصدر: (Kee, 2010, p37)

أشارت معظم الدراسات في تحديد مراحل أسلوب التكلفة المستهدفة وصنفتها إلى ثلاث مراحل رئيسية تمثلت في التكلفة الموجهة بالسوق، والتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، والتكلفة المستهدفة على أساس المكون (Man-Li Lin, 2009, p10).

حيث تركز التكلفة الموجهة بالسوق على معلومات خاصة بالعملاء من حيث احتياجاتهم ورغباتهم بحيث يتم استخدام تلك المعلومات في نقل ضغط المنافسة الموجودة في السوق إلى مصممي المنتج وموردي مكوناته، وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد التكاليف المسموح بها للمنتج، أما المرحلة الثانية المتمثلة بالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج يتم من خلالها تحديد التكلفة التي من المفترض أن تكون قابلة للتحقيق بإعتبار أن مصممي المنتجات يبذلون جهداً كبيراً بهدف الوصول إلى التكلفة المطلوبة، وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد التكاليف للمنتج الممكن تحقيقها، وتعرض هذه التكلفة على مصممي المنتج لإيجاد الطرق المبتكرة لتخفيض التكاليف الصناعية للمنتج التي يقومون بتصميمه، أما المرحلة الثالثة والمتمثلة بالتكاليف المستهدفة على

مستوى المكون ففتم ففها تفدفد عناصر التكالفف على مستوى الأجزاء المكونة للمنتج والبفء عن الموردفن الذفن فوفرون للمنشأة المكونات التي تساعد فف الوصول إلى التكلفة المستهدفة، وتهدف هذه المرحلة إلى نقل ضغط التكلفة التي تواجه المنشأة إلى مورديها بإعتبار أن التكلفة المستهدفة للمكونات التي فتم الحصول عليها من الموردفن تمثل أسعار بفع هذه المكونات، وبتم الإهتمام فف هذه المرحلة على مهارات وابتكارات الموردفن ففما ففءق بإفجاد طرق جفدفة لتخففض تكالفف المكونات مع ضمان الحفاظ على الأداء الوظففف المناسب لتلك المكونات، وسففتناول البافء عرض تلك المراحل كما فلف: (أنس، 2005)، (أمجاد، 2011، ص 92-96)، (Savio, 2015) (Al-Hashimi, Al-Ardawe, 2020, p1311)

المرحلة الأولى : تفدفد التكلفة الموجهة بالسوق:

تعد هذه المرحلة الخطوة الأساسية فف تفدفد التكلفة المستهدفة والتي فتم من خلالها تفدفد السعر المستهدف وتفدفد هامش الربفء والتكالفف المسموح بها ففءف تم تقسفمها إلى خمس خطوات وكما فلف:

- تفدفد أهداف المبفعات على المدى الطوفل الأفل: وففها ففدأ أسلوب التكالفف المستهدفة بتفدفد أهداف المبفعات والأرباح على المدى الطوفل الأفل والتي تفءق الربفء المستهدف للمنشأة، وللتأكد من أن المنتجات تساهم فف تفءق الأرباح المرغوبة للمنشأة فف الأفل الطوفل، وفتم القفام بتفلفلات تفصفلفة عن العملاء واتجاهات المنافسفن من أفل وضع خطة للمنتجات على المدى الطوفل.

وأشار (Ansari,J, & Bell, 2007) إلى أن إتجاهات السوق واحتفاجات العملاء والتطور التكنولوجف المستمر، ومتطلبات الجودة فف المنتج لتلبية رغبات العملاء وتوقعاتهم حول الجودة والسعر ووقت التسلفم تمثل فف مجملها أهداف المنشأة التي ففب أن تفءقها لتلبية متطلبات السوق والمحافظة على إستمرار ربحفة نشاطها من خلال الإستراتيجية التنافسفة.

- هفكلة خطوط الإنتاج لتفءق أقصى قدر من الربحفة : فف هذه الخطوة ففب أن فتم هفكلة خطوط الإنتاج بالشكل الذي ففءق لتلبية احتفاجات أكبر عدد ممكن من العملاء، ولهذا ففب أن تتم هفكلة خطوط الإنتاج على أساس تفلفل شامل للتففر المستمر عبر الزمن فف تفصفلات العملاء، ومثال ذلك شركة نيسان Nissan اليابانفة والتي تعد ثاني أكبر شركة لإنتاج السفارات بالفابان، ففءف أنها تتففل موفدل السفارة الجفدفة من خلال ما فمكن أن نطلق عليه " تجميع رأف العملاء" للتعرف على الأبعاد المختلفة للعلاقة بفن العمل وموفدل السفارة الجفدفة، ومن ثم هفكلة خطوط الإنتاج لإنتاج الموفدل الذي ففءق هذه الأبعاد، الأمر الذي ففف برغبات العملاء، وتتمثل هذه الأبعاد بالثقة والإمتاع

العقلي، والحماس الممزوج بالمغامرة، الإعتبارات المتعلقة بالسرعة، الإعتبارات المالية (Horngren, et al, 2012, p:461)، (جودة، 2003، 15).

• تحديد سعر البيع المستهدف:

يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد سعر البيع المستهدف حيث يعرف (Horngren, et al, 2012, p:461) السعر المستهدف بأنه السعر المقدر للمنتج أو الخدمة الذي يكون العملاء المحتملون قادرين على دفعه، ويرى هؤلاء على أن سعر البيع المستهدف يعتمد على قيمة المنتج المدركة التي يتصورها العملاء والتي يتم الحصول عليها من خلال البحوث التسويقية التي تنفذها أقسام التسويق في الشركات نتيجة التواصل المباشر مع العملاء والتفاعل ومعرفة إحتياجاتهم ورغباتهم.

ويرى الباحث أن سعر السوق التقديري يعتبر محدداً رئيسياً في التكلفة المستهدفة، فالسوق في الواقع هو من يتحكم في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج، وإن أي منشأة تحاول أن تتجاهل هذا الأمر فسيكون على حساب بقائها واستمراريتها في النشاط.

• تحديد الربح المستهدف:

يتعلق الربح المستهدف بالأرباح المخططة للوحدة الإقتصادية على المدى المتوسط مع الأخذ في الإعتبار تكلفة الأموال التي تولد تلك الأرباح، وفي أسلوب التكلفة المستهدفة يتم احتساب الربح المستهدف في ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تغطي فترة 3- 5 سنوات ثم تقسيم اجمالي الربح إلى أرباح مستهدفة لكل المنتجات التي سوف يتم تسويقها للسوق مستقبلاً فيما يتم استخدام معدل العائد على المبيعات أو العائد على الإستثمار لتحديد الأرباح المستهدفة، وهناك عاملين أساسيين في تحديد هامش الربح المستهدف (جودة، 2003، 15) :

• واقعية هامش الربح المستهدف: ويعني إمكانية الوصول إليه من خلال طريقتين، الطريقة الأولى تبدأ بتحديد هامش الربح المستهدف للمنتج السابق وإجراء التعديلات اللازمة عليه وفقاً لظروف السوق واستخدامه كأساس لهامش الربح المستهدف للمنتج الجديد، والطريقة الثانية تبدأ بهامش الربح المستهدف على مستوى مجموعة من المنتجات، مع تعديل هامش الربح المستهدف زيادةً ونقصاً لكل منتج على حده بالإعتماد على معلومات وظروف السوق.

والتأكد من أن هامش الربح المستهدف كافي لتغطية تكاليف دورة حياة المنتج من خلال الموازنة بين هامش الربح المستهدف وتكاليف دورة حياة المنتج، فإذا كانت عملية تقديم المنتج للسوق يتطلب استثمارات عالية، وإذا كانت تكاليف وأسعار بيع المنتج من المتوقع أن تتغير تغيراً جوهرياً خلال دورة حياته فإن هامش الربح المستهدف يجب أن يعكس ذلك، ومن ثم يجب على

الشركة أن تقوم بتعديل هامش الربح المستهدف للتأكيد على العدالة في توزيع الربحية المتوقعة بالشكل الذي تتوازن معه أسعار وتكاليف المنتج خلال دورة حياته.

هذا ويتم احتساب هامش الربح المستهدف لوحدة المنتج بقسمة الدخل التشغيلي المستهدف لوحدة المنتج على تكلفتها الكلية المستهدفة (Horngren, et al, 2012, p:462)، ويؤكد (Blocher et al., 2010, p:548) أنه إذا تم تحديد هامش الربح المستهدف للوحدة وانخفض سعر المنتج وانخفضت تكلفتة المستهدفة بصورة تناسبية عندئذ ستبقى الأرباح على حالها على الرغم من تغير السعر بافتراض أن الوحدات المباعة من المنتج تبقى على حالها دون تغيير.

• تحديد التكلفة المستهدفة(المسموح بها):

يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج بطرح هامش الربح المرغوب من سعر البيع المحدد في السوق للوصول الى التكلفة المراد تحقيقها (المستهدفة) لهذا المنتج في ظل الموارد المتاحة مع الأخذ في الإعتبار جميع المواصفات المطلوبة للمنتج، وغالبا تلك التكلفة المسموح بها غير قابلة للتحقيق على إعتبار أن تحديدها ناشئ عن رؤية خارجية تتعلق بالسوق والمنافسين، ولا تأخذ في الحسبان قدرات فرق التصميم لدى المنشأة ومورديها، وفي حالة ظهور تكلفة المنتج بأكبر من التكلفة المستهدفة يمكن البدء بإجراءات خاصة للبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف من دون التأثير في خصائص ومواصفات المنتج الرئيسية التي يحتاجها الزبائن عن طريق ما يعرف بهندسة القيمة، وهناك عاملين أساسيين يرتبطان بمفهوم التكلفة المستهدفة(المسموح بها) يجب على منشآت الأعمال أخذهما في الإعتبار، العامل الأول أن التكلفة المستهدفة تعكس المركز التنافسي للوحدة الإقتصادية لأنها تكون قائمة على أساس واقعي وفي ضوء هدف الربح طويل الأجل، والعامل الثاني أن التكلفة المستهدفة لا تأخذ في الحسبان إمكانيات خفض التكلفة من جانب مصممي المنتج وموردي المستلزمات السلعية والخدمية لذلك المنتج وبالتالي لا يوجد ضمان لإمكانية تحقيق التكلفة المستهدفة، ومن ثم يجب على الوحدة الإقتصادية وضع مستوى أعلى من التكلفة المستهدفة وصولا إلى التكلفة الممكن تحقيقها.

المرحلة الثانية: تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج:

تم في المرحلة الأولى تحديد التكلفة المسموح بها وفقا للتوجه السوقي من خلال التركيز على متطلبات وتطلعات العملاء للمنتج من حيث الجودة والتكلفة الأقل والخصائص الوظيفية للمنتج، إلا أنه في الواقع قد يصعب تحقيق تلك التكلفة دون التأثير عليها بالزيادة نتجية الظروف الخارجية التي تعتمد عليها تلك التكلفة مما يؤثر على ربحية الوحدات الإقتصادية على المدى القصير والطويل الأجل، وللقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المسموح بها والتي تم

اشتقاقها وفقاً لتوجه السوق وبين التكلفة الحالية المقدرة في كل من المدى القصير والطويل الأجل وصولاً للتكلفة المستهدفة يتم من خلال الخطوات التالية: (جودة، 2003، 18) (Cooper and Slagmulder, 2004):

- تحديد فجوة التكاليف بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج، ومن ثم بيان كيفية احتواء تلك الفجوة في المدى الزمني القصير والطويل عن طريق تحديد ما يمكن تحقيقه من خفض التكلفة وما لا يمكن تحقيقه، وهذا الجزء من فجوة التكاليف الذي يمكن تخفيضه في ضوء إستنفار جهود كل من فرق التصميم بالمنشأة والموردين يسمى الخفض المستهدف في التكلفة والقابلة للتحقيق، ويتم ذلك الخفض في التكلفة على مراحل، فبعد كل تخفيض ممكن في التكلفة الحالية في ضوء نتائج التصميم، والجهود المشتركة مع الموردين والعملاء تنخفض التكلفة لمستوى أقل يطلق عليه Cost Drifing وتتكرر تلك المحاولات حتى تكون نتائج المحاولة الأخيرة متمثلة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، ومن ثم يمكن الانتقال من مستوى التكلفة المقدر حالياً لمستوى التكلفة المستهدفة للمنتج.
- تحديد الجزء الباقي من فجوة التكاليف (الجزء الذي لا يمكن تخفيضه من التكلفة في المدى الزمني القصير) ويمثل هذا تحدياً إستراتيجياً لخفض التكلفة على المدى الطويل الأجل من خلال إجراء تحسينات مستمرة لإحتواء فجوة التكاليف الأخرى للوصول إلى التكلفة المستهدفة، وتتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في الأجل القصير بالتكلفة التي يمكن تحقيقها، وعلى الأجل الطويل بالتكلفة المسموح بها.

المرحلة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج:

لتحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يتم توزيع وتجزئة التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج الذي تم تحديدها في المرحلة السابقة على كل مكون من المكونات التي يتكون منها المنتج طبقاً لمستوى الوظائف الأساسية لكل مكون والتي تشكل معاً لتحقيق الخصائص الوظيفية التي تجعل المنتج يقوم بأداء الوظائف التي أنتج من أجلها لتحقيق رضا العملاء، وهذا يساعد في نقل ضغط التكلفة التنافسية التي تواجهها الوحدة الإقتصادية إلى مورديها في توفير المكونات والمستلزمات السلعية التي تشكل المنتج، وبعد التوصل إلى التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات قد يتطلب الأمر تعديل هذه التكلفة المستهدفة، حيث يشير أحد الكتاب إلى أن هناك مبررات لتعديل التكلفة المستهدفة على أساس المكون وهي :-

- إذا كانت التكلفة المستهدفة على مستوى المكون لا تحقق هدف خفض التكلفة المرغوب فعندئذ يجب البحث في بدائل تصميم المنتج وبدائل العمليات وإجراء مزيد من المفاوضات

مع الموردين في محاولة التوصل إلى التكلفة المستهدفة التي تحقق المستوى المرغوب من تخفيض التكلفة.

- إذا كانت الأهمية النسبية المعطاة للخصائص الوظيفية للمنتج متغيرة من جيل إلى آخر، و/ أو درجة التكنولوجيا التي تعتمد عليها خصائص وظائف المنتج فإنه يتم تعديل التكلفة المستهدفة وفقاً لذلك التغيير.

الجدير ذكره أن الوصول إلى التكلفة المستهدفة لا يعني نهاية الموضوع، بل يعتبر بداية لمرحلة جديدة وهي مرحلة التحسين المستمر للتكلفة للبحث عن مواطن تخفيض تكلفة المنتج وتحسين جودته مهما كان بسيطاً (عبدالرحمن وآخرون، 2013).

كما يشير أحد الكتاب إلى مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة كما يلي (Talebnia, et, al,

-: (2017, p11

- مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة.
- مرحلة تخطيط وتطوير المنتج.
- مرحلة تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج.
- مرحلة هندسة القيمة والتحسين المستمر.
- مرحلة التصميم.
- مرحلة برامج التحسين المستمر.

من خلال ماسبق يرى الباحث من أجل الوصول إلى أفضل تكلفة مستهدفة فإن يتم الأخذ في الاعتبار مايلي:

- إيجاد آلية أفضل للرقابة والمراجعة داخل إدارة التصميم، بحيث أن المهندس الذي يقوم بتصميم المنتج لا يقوم بمراجعة تصميمه، بل يتم تعيين مهندس آخر لعملية المراجعة وإدخال التحسينات، والحكمة في ذلك أن المهندس الآخر سوف يحرز تقدماً أفضل من الذي قام بتصميم ذلك المنتج، لأن المهندس الأساسي قد يكون استنفذ كل أفكاره، فيأتي المهندس الآخر بأفكار وابتكارات جديدة.
- الرقابة على تكاليف المنتجات بالتبادل، بحيث أن الشخص المسئول عن شراء المواد الخام، يقوم بالرقابة على شراء الأجزاء المصنعة خارجياً، والعكس بالعكس يقوم الشخص المسئول عن شراء الأجزاء المصنعة خارجياً بالرقابة على شراء المواد الخام.
- عدم قضاء فترة زمنية طويلة في تطوير المنتج لتحقيق تكلفته المستهدفة، بل يجب تحديد فترة زمنية معينة للوصول للتكلفة المستهدفة، ولكن في حالة أنها انقضت الفترة المحددة

للوصول للتكاليف المستهدفة وذلك المنتج لم يستطع تحقيق التكلفة المستهدفة، فمن الأفضل تجاوز ذلك المنتج وتصميم آخر بمواصفات أفضل منه.

سابعاً: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة:

يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، حيث يلعب دوراً أساسياً في تخفيض التكلفة وزيادة الأرباح وزيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، نتيجة تأثيرها على التكلفة قبل مرحلة الإنتاج، مما يجعل تأثيرها على التكلفة بشكل أكبر من التأثير عليها بعد مراحل الإنتاج، ويتناول الباحث تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال التعرض للمساهمات (المزايا) التي يحققها أسلوب التكلفة المستهدفة، وكذلك الجوانب السلبية التي تحد من فعالية هذا الأسلوب ومحاولة التغلب عليها وكما يلي:

1- مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة

يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى العديد من الفوائد للوحدة الاقتصادية أهمها (جودة، 2003، 15)، (Hilton, 2005)، (Sharafoddin, 2016, p125)، (Horngren, Burrows &)، (Briciu, S., & Căpuşneanu, 2013, 483)، (et al, 2012, p 464) (Zbib, et,al, 2014)، (Chenhall, 2012, p16)

- يساهم في تخفيض التكلفة بشكل مستمر وبصورة أقوى من الأساليب الأخرى لإدارة التكلفة من خلال تأثيرها على التكلفة قبل حدوثها.
- يؤدي إلى زيادة رضا العملاء من خلال أن عملية تصميم المنتجات يركز على إشباع رغبات العملاء ومقابلة تفضيلاتهم.
- يساهم في التحفيز على إتقان المراحل المختلفة من دورة حياة المنتجات من خلال وضوح رؤية الوحدة الاقتصادية لمنتجاتها من وجهة نظر العملاء مع القدرة على التنبؤ بالمبيعات المستقبلية بدقة عالية.
- يحفز الوحدة الاقتصادية على خلق علاقات شراكة تجارية مع الموردين بصورة لا تحقق مصلحة طرف على حساب الطرف الآخر ولكن بما يحقق الصالح العام لكل الأطراف.
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكاليف والربحية في آن واحد.
- يساهم في الرقابة على التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة ومعالجة فجوة التكاليف إن وجدت.
- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الإستثمارية المناسبة حول قرار الإستمرار في إنتاج منتج معين أو التوقف عن إنتاجه، من خلال التركيز على المنتجات التي تحقق مستوى مرتفع من الربحية.

- العمل على تنمية روح الفريق، من خلال تعاون أفراد الوحدة الاقتصادية بمختلف المستويات التنظيمية لتحقيق التكلفة المستهدفة.
 - المساهمة في تعزيز المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية من خلال الإستمرار في تلبية متطلبات ورغبات العملاء من المنتجات مع التحسين المستمر للجودة وبأسعار مقبولة، ومن ثم تحقيق الحصة السوقية المسندة للمنشأة.
 - مشتركة أعضاء سلسلة التوريد من خلال مشاركة المنشأة الرئيسية لأعضاء السلسلة الرئيسيين ومنهم الموردين، الموزعين، مقدمي الخدمات، العملاء، في سبيل تحقيق القيمة للعميل بأقل تكلفة ممكنة.
- من خلال ماسبق يمكن القول أن التكلفة المستهدفة تعتبر أسلوب هام لإدارة أي منشأة يساعدها في إدارة التكلفة والأرباح عن طريق تصميم منتجات يمكن إنتاجها بتكاليف منخفضة وتسعيها بصورة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي مستدام في السوق.

2- الجوانب السلبية لأسلوب التكلفة المستهدفة:

- على الرغم من المساهمات التي يتميز بها أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بكل من التحديد السليم للتكلفة والتطبيق الفعال لهذا الأسلوب مما يحد من فعاليته في إدارة التكلفة أهمها الأتي: (جودة، 2003، 15)، (غسان، 2008)، (جريدة، طلال، 2011، 165)، (مجدي، 2014)، (Garrison, et al, 2011)، (Briciu, S., &)، (Căpușeanu, 2013, 483)، (Burrows & Chenhall, 2012, p16) :
- حذف بعض أو جزء من تكلفة المنتج، حيث أن حذف بعض التكاليف عند تحديد تكلفة المنتج يؤدي إلى عدم إحتساب تكلفة المنتجات بصورة سليمة وصحيحة، حيث تظهر تكلفة المنتج بأقل مما يجب، ومن ثم فالشركة دون أن تعلم فهي تطور وتحفظ بمنتجات تحقق خسائر على المدى الطويل وليس أرباحاً، ولذلك ينبغي إستخدام مفهوم تكلفة دورة حياة المنتج الذي يركز على جميع التكاليف عبر سلسلة القيمة خلال دورة حياة المنتج لتجنب حذف التكاليف التي تكون جزءاً من تحليل الربحية.
 - إستخدام طرق غير ملائمة في تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ويعود السبب في ذلك إلى الفشل في تتبع التكاليف وربطها بالمنتجات بصورة مباشرة فالتكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بمنتج معين يجب أن لا يتم تحكيها على منتج آخر، ونتيجة لذلك فإن إستخدام أساس تحميل غير ملائم يتجاهل الإستهلاك الفعلي من الموارد وبالتأكيد ينتج عنه تكاليف محرفة أو مشوهة Cost Distortion.
 - عدم وضوح مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عملي لكثير من المنشآت.

- توقعات بعض المنشآت بتطبيق طرق جديدة غير الطرق التقليدية المستخدمة.
- صعوبات عدم كفاية أو توافر البيانات المحاسبية اللازمة.
- تكاليف تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تفوق الفائدة المتوقعة من ذلك.
- صعوبة تحديد بعض عناصر التكاليف المستهدفة لعدم توفر المعلومات والبيانات اللازمة.
- عوائق تنظيمية وإدارية، حيث يحتاج تطبيقها إجراء بعض التغييرات التنظيمية عبر الأقسام الوظيفية المختلفة، وتدريب الكادر المحاسبي والمالي على احتساب التكلفة المستهدفة.
- صعوبة التنبؤ بكل من سعر السوق، وكذلك تقلبات السوق التي قد تنشأ وماقد تواجهه المنشأة في المستقبل من منافسين جدد، أيضا صعوبة التنبؤ برغبات وحاجات العملاء في المستقبل، والتطورات التكنولوجية المستمرة.

المبحث الثاني: الإطار الفكري لسلسلة القيمة

يُعد أسلوب تحليل القيمة أسلوباً فعالاً في تحقيق الربط والتفاعل بين وجهتي النظر الداخلية والخارجية، حيث تمثل إدارة وتحليل القيمة حجر الأساس في بناء ميزة تنافسية مستمرة عن طريق توفير معلومات مالية وغير مالية عن جميع أنشطة المنشأة بداية من عملية تصميم المنتج وانتهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع مما يساعد المنشأة من تحقيق أهدافها الإستراتيجية المرسومة وبالتالي قدرتها على تعظيم القيمة للعميل ومساعدتها على دعم مركزها في السوق.

وقد ظهر أسلوب تحليل القيمة كأحد الأساليب المستحدثة في المحاسبة الإدارية عموماً وإدارة التكلفة بشكل خاص نتيجة التغير في وجهة نظر الإدارة من التحليل التقليدي للتكاليف إلى التحليل الإستراتيجي لها حيث تغير مجال الرؤية من المجال الداخلي المحدد إلى الرؤية الخارجية المحيطة التي تأخذ في الإعتبار توجهات الموردين والعملاء في بناء السياسات ووضع الإستراتيجيات اللازمة لتحقيقها، ونتيجة لذلك فقد قدم الفكر المحاسبي في مجال المحاسبة الإدارية أسلوب تحليل القيمة Value Analysis كأسلوب فعال يساهم في تحليل التكاليف على المستوى التنظيمي الداخلي للمنشأة وعلى مستوى الأطراف الخارجية التي تتعامل معها في آن واحد، ويوفر المعلومات اللازمة لمساعدة الوحدات الاقتصادية في إتخاذ وترسيد قراراتها المتعلقة بتخفيض تكلفة منتجاتها وتحسين جودتها.

لقد ظهر أسلوب تحليل القيمة في شركة جنرال إلكتريك (General Electric) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية، كأسلوب هندسي منظم لإنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، حيث تم تكليف شخص يدعى miles رئيساً لفريق عمل من المهندسين في الشركة بالبحث عن الوفورات الاقتصادية وجمع وتطوير المبادئ والأساليب الأساسية، واعتبر هو المكتشف لأسلوب تحليل القيمة، حيث فرضت الضرورة على فريق المهندسين بالإبتكار والإبتعاد عن الخصائص الأصلية للمنتج، وقد كانت النتائج التي توصل إليها إيجابية حيث حققت وفورات إقتصادية مما أدى إلى إستخدام نفس الطريقة حتى بعد إنتهاء فترة ندرة عناصر الإنتاج، بعد ذلك إنتقلت فكرة تحليل القيمة إلى اسيا وأوروبا ثم تم تشكيل جمعية تسمى "جمعية مهندسي القيمة" والتي تضم في عضويتها مجموعة كبيرة من المهندسين من مختلف التخصصات (Bock & Pütz, 2017, p 7).

عرفت الجمعية الفرنسية للمعايير تحليل القيمة (Association Française des Normes) بأنها طريقة منظمة وإبداعية للمنافسة تهدف إلى الإشباع الكامل لإحتياجات العميل وهي طريقة وظيفية واقتصادية وجماعية في آن واحد.

ويرتكز أسلوب تحليل القيمة على محورين أساسيين هما مفهوم سلسلة القيمة، وهندسة القيمة (رندا، 2015، 775)، وسوف يتم تناول كل منهما في مبحث مستقل كما يلي:

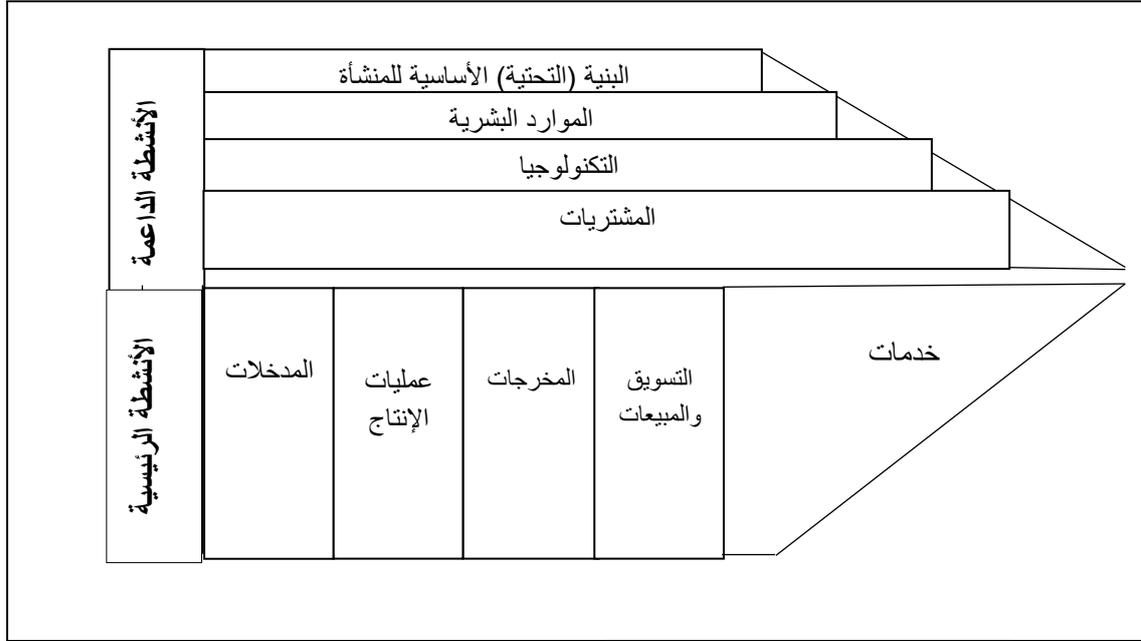
سلسلة القيمة: Value Chain

تعود فكرة سلسلة القيمة لجهود بورتر 1985 والتي تشير إلى أن القيمة المقدمة للعميل تتحقق من خلال أداء سلسلة من الأنشطة الداخلية بالمنشأة وتنتهي بتسليم المنتج للعميل وتستهدف إستبعاد تلك الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتعزيز أداء تلك الأنشطة المضيفة للقيمة ولتحقيق ذلك يجب التعرف على أنشطة المنشأة بالدراسة والتحليل (هلال، 2013).

ظهر مفهوم سلسلة القيمة Value Chain كوسيلة للتفكير في العمليات التنظيمية التي تسهم في خلق القيمة لأصحاب المصالح في الوحدات الإقتصادية، وفي عام 1960 ظهر مفهوم فيليير Filiere وهي كلمة فرنسية تشير إلى التحليلات ذات التكامل العمودي وعقود التصنيع في الزراعة الفرنسية، وكذلك تدفق المدخلات والخدمات في إنتاج المنتج النهائي ودراسة العلاقات في نقطة معينة (Spies, 2011, p2)، وفي عام 1970م ظهر مفهوم السلاسل السلعية كمدخل للعلوم الإدارية لإدارة سلسلة التوريد والإستعانة بمصادر خارجية لإتخاذ القرارات الإدارية، وفي عام 1985م قدم بورتر Porter في كتابه الشهير "الميزة التنافسية" مفهوم سلسلة القيمة وركز على الأنشطة التي تتضمنها سلسلة القيمة وصنفها إلى أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة، وتنطوي فكرة بورتر على التنظيم الأمثل لجميع أنشطة المنشأة التي تقوم بها لتقديم منتجاتها للسوق، ويشير (Balik;2009:2) إلى سلسلة القيمة بأنها تصف العمليات المتكاملة التي تقوم بها الوحدة الإقتصادية والتي تكون مترابطة وتسهم في إضافة قيمة للمنتج النهائي.

وقد قدم بورتر النموذج العام لتحليل سلسلة القيمة في المنشأة Value Chain Analysis ممثلاً في الأنشطة الأساسية التي تضيف قيمة إلى المنتج النهائي، والأنشطة الداعمة التي تضيف قيمة على المنتج النهائي ولكن بصورة غير مباشرة، والشكل رقم (1/2/1) يوضح تحليل سلسلة القيمة.

شكل رقم (1/2/1)
نموذج سلسلة القيمة



المصدر: (Tran & Craddock, 2014, p: 2.)

يتضح من الشكل السابق أن الأنشطة الرئيسية تتمثل في أربعة أنشطة وهي البحث والتطوير، والإنتاج، والتسويق والخدمات والمبيعات، وخدمات ما بعد البيع. أما الأنشطة الداعمة فتتمثل في الأنشطة التي تقوم بمساندة ودعم الأنشطة الأساسية بمدخلات حتى تسمح بها بالتحقق والحدوث مثل:

- إدارة الموارد وهو النشاط المسؤول عن نقل الخامات الأولية خلال سلسلة القيمة، بداية من عملية توفير الموارد ومرورا بالإنتاج وانتهاء بتوزيع المنتج، أي أنها الإدارة المسؤولة عن حركة المواد وضمان تدفقها خلال سلسلة القيمة.
- الموارد البشرية ويعني هذا النشاط توفير الأفراد المؤهلين لأداء كل ما يتعلق بأنشطة خلق القيمة بكفاءة وفاعلية.
- البنية التحتية وتشير إلى البيئة المحيطة أو الوعاء الذي يستوعب جميع الأنشطة الأخرى المرتبطة بخلق القيمة، وتشمل هيكل المنشأة التنظيمي، ونظم الرقابة، وثقافة المنشأة نحو خلق القيمة.

أولاً: مفهوم سلسلة القيمة:

يعد أسلوب سلسلة القيمة أداة هامة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة، تستخدمه إدارة الوحدة الإقتصادية في مجالات زيادة المنفعة أو القيمة بالنسبة للعملاء وتخفيض تكلفة المنتجات خلال دورة حياتها إلى أدنى ما يمكن من أجل فهم أفضل للميزة التنافسية للمنشأة وعلاقتها مع مورديها وعملائها.

كما يعتبر تحليل سلسلة القيمة طريقة مفيدة للتفكير في كيفية تقديم قيمة للعملاء ومراجعة جميع العمليات والأنشطة التي يمكن القيام بها لتعزيز هذه القيمة، وتتم من خلال المراحل الآتية: (Al-Hashimi, Al-Ardawe, 2020, p1312)

- تحليل النشاط: تحديد الأنشطة التي تساهم في تقديم المنتج أو الخدمة.
- تحليل القيمة: تحديد الأشياء التي يقدرها العملاء في طريقة إجراء كل نشاط، ثم العمل على التغييرات المطلوبة.

التقييم والتخطيط: تحديد التغييرات التي يجب إجراؤها والتخطيط لكيفية إجرائها. وتمثل القيمة كل ما يحصل عليه العميل نتيجة شراءه لمنتجات وخدمات المنشأة ويشار إليها بالقيمة المدركة للعميل والتي تتمثل في الجودة والسعر والملائمة المدركة للعميل حيث تعني تقييم العميل لجودة المنتج وللتكلفة النقدية التي يتحملها العميل في سبيل الحصول على المنتج وكذلك تقييم مدى قدرة المنشأة على تخفيض الوقت والجهد للحصول على المنتج (صفاة، 2014، ص 320 - 321).

ويشير أحد الكتاب إل أن سلسلة القيمة تركز على المنفعة أو القيمة التي يتم الحصول عليها من كل منتج من منتجات الوحدة الإقتصادية لعملائها بما يفي بمتطلباتهم ورغباتهم ومن ثم ولائهم للمنشأة للمحافظة على مركز تنافسي مرغوب (Blaik;2009:2).

ويمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها إعادة تجميع المنشأة إلى أنشطتها الملائمة إستراتيجياً بالأسلوب الذي يؤدي إلى فهم سلوكيات التكاليف والمصادر الكامنة للتمييز (حنان، 2016، 529).

يرى أحد الكتاب أن تحليل سلسلة القيمة أسلوب لتجزئة عمليات المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية والثانوية لدراسة خصائص المنتج والأنشطة التي ساهمت فيه، والعلاقات داخل سلسلة القيمة وتأثير ذلك على سلوك التكاليف بغرض التعرف على الأنشطة الإستراتيجية التي تضيف قيمة إلى المنتج وتدعيمها، وكذلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص منها ودراسة الطرق والوسائل البديلة للإنتاج بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على مستوى الجودة المناسب مما يساعد في ترشيد استخدام موارد المنشأة وتحقيق مزايا تنافسية لها (عادل، 2008، 218).

وعرف (Koc, & Bozdog, 2017, p 565) سلسلة القيمة بأنها مجموعة من الأنشطة التي يتم تنفيذها لتصميم وإنتاج وتسويق وتقديم ودعم منتجاتها لخلق قيمة لعملائها، هذه الأنشطة هي الأنشطة المتميزة المادية والتكنولوجية التي تقوم بها الشركة لإخراج منتج ذو قيمة للعملاء. كما عرفها كاتب آخر بأنها مجموعة أنشطة المنشأة المتتالية والتي تضيف منفعة أو قيمة للسلع والخدمات بحيث يتم ترتيبها في شكل سلسلة قيمة والمتمثلة في البحث والتطوير، والتصميم والإنتاج، والتسويق والتوزيع، وخدمة العملاء (Horngren, et al, 2012).

يرى الباحث أن أسلوب سلسلة القيمة يعتبر من الأساليب الهامة في إدارة التكلفة من منظور استراتيجي سواء على مستوى العمليات الداخلية للمنشأة أو على مستوى عمليات منشآت سلسلة التوريد، وذلك من خلال كافة مراحل دورة حياة المنتج، حيث يساعد هذا الأسلوب في تحديد وتحليل أنشطة المنفعة أو القيمة التي يجب توجيه الموارد المتاحة للمنشأة إليها لزيادة قدرتها على إضافتها للقيمة وتخفيض الموارد التي تستهلكها في سبيل خلق المنفعة أو القيمة للعميل من المنتج.

وأشار كاتب آخر بأنها مجموعة من الأنشطة المترابطة المسئولة عن توليد قيمة بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتجات إلى المستخدم النهائي العميل، كما تعرف أيضاً بأنها مجموعة من المراحل المتتابعة تضم كل مرحلة مجموعة من الأنشطة تؤدي عمليات قادرة على توليد قيمة للعملاء من خلال إنتاج مخرجات ذات قيمة (Staritz, 2012).

وعرف أحد الكتاب سلسلة القيمة بأنها تمثل سلسلة من الأنشطة والعمليات المتسلسلة والمترابطة التي تعمل على نحو متكامل من أجل إضافة قيمة للسلعة أو الخدمة التي تقدمها، فضلاً عن مساعدة أصحاب القرار في الوحدات الاقتصادية في البحث عن المصادر التي من شأنها تضيف قيمة إلى السلعة أو الخدمة وبالتالي زيادة القيمة للعميل (بسام، 2018، 75).

من خلال ماسبق يعرف الباحث سلسلة القيمة بأنها أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يتضمن سلسلة من الأنشطة المتتالية والمتعاقبة والمترابطة مع بعضها البعض والتي تضيف قيمة للعميل من خلال المنتج عن طريق تشخيص وظائف الأنشطة الرئيسية والأنشطة الفرعية المترابطة والمتفاعلة مع بعضها البعض وتحليل تكاليفها المتوقعة خلال دورة حياة المنتج ومقارنتها بالمنافع (القيمة) المتوقع منها من أجل تحقيق الأهداف التنظيمية المنشودة بأفضل صورة ممكنة.

ثانياً: أهداف سلسلة القيمة:

يسعى أسلوب سلسلة القيمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي (Jason, et al, 2012)، (Al-Hashimi and, Al-ardawe, 2020, 1310):

- تحسين جهود خفض التكلفة وتحسين الجودة، من خلال التعرف على خصائص ووظائف المنتج والأنشطة التي ساهمت فيها وقياس وتحليل وتقييم قدرة هذه الأنشطة على الإضافة إلى القيمة وتحديد أوجه قصور أداء تلك الأنشطة.
- تحليل العلاقات بين الأنشطة الداخلية للمنشأة المضيفة للقيمة وتحديد تأثيرها على تكاليف أداء الأنشطة والإستفادة من ذلك في ترشيد استخدام موارد المنشأة بالإضافة إلى العلاقات الخارجية للتعرف على الأنشطة التي يجب أن تقوم المنشأة بأدائها والأنشطة التي يتم تعهدها إلى الغير للقيام بها.
- تحديد مجالات التميز في الأنشطة المضيفة للقيمة، وذلك من خلال تحديد وتحليل ودراسة محركات التكلفة لكل نشاط حيث يمثل كل نشاط من أنشطة القيمة عاملاً من عوامل تحقيق الميزة التنافسية.

ثالثاً: أوجه الإختلاف بين القيمة المضافة وسلسلة القيمة:

يعتبر أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية في تحليل وإدارة التكاليف بينما يعد مفهوم القيمة المضافة من المفاهيم التي يعتمد عليها التحليل التقليدي للتكاليف، ويمكن التفرقة بين مفهوم القيمة المضافة ومفهوم سلسلة القيمة من خلال أوجه الإختلاف التالية : (عادل، 2008، 220)، (Hendricks, 2009)

- نطاق العمليات المنتج للقيمة: في ظل القيمة المضافة يقتصر نطاق العمليات المنتج للقيمة على العمليات الداخلية فقط ويمثل الفرق بين مدخلات ومخرجات العملية الإنتاجية والتسويقية مقدار القيمة المضافة للمنشأة والتي تسعى في محاولة تعظيمه باعتبار أن هذه الطريقة الوحيدة للتأثير على الأرباح وبذلك يقتصر نطاق القيمة المضافة على الجزء الخاص من المنشأة والمتمثل بالعمليات الداخلية فقط، أما في ظل أسلوب سلسلة القيمة فإن هذا النطاق يمتد ليشمل سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة (جميع العمليات الداخلية المنتجة للقيمة) وسلسلة القيمة الخاصة بالموردين والعملاء (جميع العمليات الخارجية المنتجة للقيمة).
- مفهوم العمليات المنتج للقيمة: تتمثل أهمية هذا البعد في الكشف عن الفرق بين الفلسفة التي يتبناها كل مفهوم من خلال انعكاساته على مفهوم العمليات المنتجة للقيمة، فوفقاً للقيمة المضافة يتم النظر إلى جميع العمليات الداخلية باعتبارها كيان واحد أو

وحدة واحدة لإنتاج القيمة ويترتب على هذه الفلسفة قصور شديد في القدرة على الكشف عن فاعلية كل نشاط من الأنشطة الداخلية بمفرده على الإضافة للقيمة، وعلى العكس من ذلك يتم من خلال سلسلة القيمة تقسيم عمليات المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة وبالتالي إمكانية دراسة وتحليل وتقييم قدرة الأنشطة على مدى إضافتها للقيمة مما يساعد في تحديد مواطن عدم الكفاءة في أداء تلك الأنشطة.

- **من حيث الهدف:** وفقاً للقيمة المضافة فإن الهدف منها قياس القيمة المضافة للمنشأة من خلال قياس الفرق بين المدخلات والمخرجات، في حين يهدف تحليل سلسلة القيمة إلى استكشاف وتحديد الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنشأة، وتحديد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة ومحاولة التخلص منها وبالتالي ترشيد إستهلاك الموارد.

من خلال ماسبق يرى الباحث أن مفهوم القيمة المضافة يعتبر مفهوم ضيق كونه يركز على العمليات والأنشطة الداخلية للمنشأة فقط ولا يأخذ في الإعتبار العمليات الخارجية للمنشأة المتمثلة في سلسلة القيمة للموردين والعملاء، مما يؤدي إلى فقد الفرص المتاحة لإستغلال العلاقات المتداخلة مع كلا من الموردين والعملاء في مجال جهود تخفيض التكلفة، بينما يمثل مفهوم سلسلة القيمة أكثر شمولاً وتفضيلاً كونه ذو منظور واسع يمتد نطاقه إلى خارج حدود المنشأة في ما يتعلق بقرارات المنشأة الخاصة بالتكاليف لدى كل من موردي المنشأة وعملائها، كما أنه يقوم بتحليل كل نشاط بشكل منفصل عن الأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة مما يساهم بشكل أكبر في تحسين جهود المنشأة في خلق ميزة تنافسية.

رابعاً: مزايا سلسلة القيمة:

هناك مجموعة من المميزات الناتجة من تطبيق المنشأة لإسلوب سلسلة القيمة والتي تمكنها من إستغلال بعضها أو جميعها في سبيل الميزة التنافسية ويتم عرضها كما يلي (Kirli, & Gumus, 2011):

- تحسين العلاقات مع الموردين من جهة وبما يقابله من علاقات مع العملاء.
- تحسين العلاقات الداخلية بين أنشطة القيمة على المستوى الجزئي وبين سلاسل القيمة داخل المنشأة.
- تحليل سلسلة القيمة بما يمكن الوحدات الإقتصادية من خلق القيمة وتحقيق وفورات في التكلفة وإدارتها، والإهتمام بإحتياجات ورغبات العميل، بمعنى أنها تهتم بتطوير مستويات التكامل بين الأنشطة المسؤولة عن توفير متطلبات العميل.

- تساعد في تحديد عناصر التكلفة النسبية لعمليات توريد القيمة الداخلية من خلال تحليل التكلفة الداخلية.
- فهم مواطن التميز في أنشطة وعمليات توليد القيمة.
- تطبيق أسلوب سلسلة القيمة يساعد الوحدة الاقتصادية في تقديم قيمة أكبر للعميل (زيادة في قيمة المنتج) وتخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة والكشف عن فرص أخرى للربحية.
- يوفر أسلوب تحليل سلسلة القيمة معلومات تفصيلية عن جميع أنشطة المنشأة مما يساعد على إستغلالها وذلك بالتكامل مع نظام التكاليف على أساس النشاط التي تساعد في بيان نقاط القوة والضعف إنطلاقاً لتحقيق الميزة التنافسية.

خامساً: مقومات تحليل أسلوب القيمة:

يرتكز أسلوب تحليل سلسلة القيمة على مجموعة من المقومات الأساسية تمكنه من أداء وظائفه وتحقيق أهدافه، تتمثل في كل من الأنشطة، والقيمة، والأهداف، والعلاقات، ونموذج سلسلة القيمة، وتقارير القيمة، ويتناول الباحث تلك المقومات كما يلي (عادل، 2008، 220):

1- الأنشطة:

يعرف النشاط بصفه عامة بأنه عبارة عن وظيفة أو إجراء يؤدي إلى عمل ما، أو أنه مجموعة من الأحداث والإجراءات التي تتكامل معاً لأداء عمل معين (تهاني، 2004). ومن منظور سلسلة القيمة فإن الأنشطة عبارة عن العمليات أو الإجراءات التي تسبب العمل الذي يؤدي في المنشأة، كما أنها عبارة عن تجمع من المهام سواء تم تأديتها من قبل أفراد أو الآت لإشباع حاجات العملاء سواء الداخليين أو الخارجيين. ويرى بورتر Porter أنه يمكن تبويب الأنشطة التي تشكل سلسلة القيمة إلى مجموعتين من الأنشطة المستقلة عن بعضها البعض تكنولوجياً وإستراتيجياً بغرض فهم سلوك التكلفة كما يلي: (Koc & Bozdog, 2017, 563)

- الأنشطة الأساسية: وهي الأنشطة المسؤولة عن التكوين المادي للمنتج أو الخدمة التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للعميل بما فيها خدمات ما بعد البيع، وتشمل الأنشطة التالية: نشاط الإمدادات الداخلة، والعمليات الإنتاجية، والمخرجات من المنتجات، والتسويق والمبيعات، وخدمات ما بعد البيع.
- الأنشطة الداعمة: وهي الأنشطة المساندة أو التي تدعم الأنشطة الأساسية بحيث تمكنها من أدائها مهامها، وتشمل الأنشطة التالية: البنية التحتية للمنشأة، وإدارة الموارد البشرية، والتطوير التكنولوجي، والمشتريات.

2- الأهداف:

إضافة للأهداف السابق ذكرها لسلسلة القيمة يعتبر قياس قدرة الأنشطة على مدى إضافتها قيمة للمنتج من أهم أهداف سلسلة القيمة وهذا يعني ضرورة الفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لاتضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

وتعتبر الأنشطة التي تضيف قيمة أنشطة ضرورية لايمكن الإستغناء عنها، في حين أن الأنشطة التي لا تضيف قيمة يمكن تقسيمها إلى نوعين من الأنشطة، النوع الأول أنشطة ضرورية لايمكن الإستغناء عنها، والنوع الثاني يتمثل في الأنشطة غير الضرورية والتي يمكن الإستغناء عنها دون أن يؤثر ذلك على جودة المنتج.

ويمكن القول أنه من أجل تحقيق أهداف أسلوب سلسلة القيمة يجب ضرورة التفرقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لاتضيف قيمة، وفي هذا المجال يشير أحد الكتاب إلى أنه يمكن استخدام أسلوب قوائم الإستقصاء في التفرقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لاتضيف قيمة للمنتج، فمثلا يكون النشاط مضيعاً للقيمة عندما تكون الإجابة على الأسئلة التالية بالإيجاب: هل يرتبط النشاط بمتطلبات العميل بشكل مباشر؟ هل العميل مستعد أن ينفق على هذا النشاط؟ هل يقدم النشاط خطوة إضافية لإتمام المنتج النهائي؟ هل يرتبط النشاط بالهدف الوظيفي لأداء المنتج بشكل مباشر؟

ويكون النشاط غير مضيعاً للقيمة عندما تكون الإجابة على الأسئلة التالية بالنفي: هل يرتبط النشاط بحدوث مشكلة معينة؟ وهل يرتبط النشاط بتصحيح أداء ضعيف آخر مثل إعادة تشغيل المردودات؟ (Feather, 1998, p 35-36).

3- القيمة:

يقصد بالقيمة من وجهة نظر سلسلة القيمة كل ما يحصل عليه العميل نتيجة شراء لمنتجات وخدمات المنشأة ويشار إليها بالقيمة المدركة للعميل والتي تتمثل في الجودة والسعر والملائمة المدركة للعميل حيث تعني تقييم العميل لجودة المنتج وللتكلفة النقدية التي يتحملها العميل في سبيل الحصول على المنتج وكذلك تقييم مدى قدرة المنشأة على تخفيض الوقت والجهد للحصول على المنتج (صفا، 2014، ص 320-321).

غالبا ما يتم قياس مقدار القيمة التي يضيفها النشاط بالفرق بين الأسعار السوقية لمخرجات هذا النشاط وبين تكلفة النشاط من الموارد التي استهلكها، وعلى هذا الأساس فإن مخرجات الأنشطة يجب أن تكون خاضعة للتداول في الأسواق، أو أن يكون لهذه المخرجات نظائر متداولة في الأسواق حتى يمكن قياس القيمة لمخرجات تلك الأنشطة، وهذا يتحقق في الأنشطة الأساسية أما بالنسبة للأنشطة الداعمة فقد ربما لايمكن قياس قيمة مخرجاتها نتيجة أن هذه

الأنشطة قد لا تتوفر قيمة سوقية لمخرجاتها، وعلى هذا الأساس يكون المعيار الأساسي للأنشطة التي تضيف قيمة هو قدرة هذه الأنشطة على إنتاج منتج بتكاليف أقل من القيمة السوقية له.

4- نموذج سلسلة القيمة:

يتم بناء نموذج سلسلة القيمة بالإعتماد على مجموعتين رئيسيتين من الأنشطة وهي (Atkinson, et al, 2012):

■ المجموعة الأولى : الأنشطة الرئيسية Primary activities :

تتعلق هذه الأنشطة بتطبيق المعرفة واستخدامها وتعتمد على جهود صناع القرارات، وتحتوي على أربعة أنشطة رئيسية وهي (Shahrabi, et al, 2012):

- * مشاركة المعرفة: تعتبر هذه الخطوة ضرورية للبدء بمجموعة الأنشطة الرئيسية حيث يتطلب الأمر تحقيق نوع من التفاهم المشترك بين العامل في مجال المعرفة وصانع القرار، بحيث أن وجود أي تقصير في هذه الخطوة يترتب عليه عدم اكتمال أنشطة سلسلة القيمة، بالمستوى والجودة المطلوبة واستغراق وقت أطول بحثاً لحل مشكلة ما.
- * استخدام الذكاء: من خلاله يتم القيام بمجموعة من الأنشطة المتعلقة باستخدام والتطبيق الفعلي للمعرفة، وتشير إلى قيام صناع القرارات باستخدام الذكاء وتطبيقه من أجل صنع قرارات تتعلق باستخدام مجموعة معينة من الموارد أو الإستثمار في مجالات معينة من خلال خبرات صانع القرار وما لديه من معرفه.
- * صياغة الأنشطة: يتم في هذه الخطوة قيام صانع القرار بتخطيط وتنفيذ بعض التصرفات التي تدخل في عملية صنع القرار، ولا يقتصر الأمر فقط على عملية صنع القرار بل يتم تنفيذ القرار عن طريق صياغة مجموعة من الإجراءات والخطط اللازمة لتنفيذ القرارات التي تم إتخاذها.
- * تنفيذ الأنشطة: توضح هذه الخطوة مجموعة الأنشطة اللازمة لتنفيذ القرار في ضوء الإجراءات وخطط العمل السابقة، ولذلك يتطلب الأمر دراسة وإعداد تخصيصات الموارد، والالتزام بها، ووضع الأهداف، وتوقيتات التنفيذ، وتحديد الجهة أو الإدارة المسؤولة عن متابعة تنفيذ النتائج، ويتم في هذه الخطوة إنجاز النتائج المرجوة من استخدام المعرفة، وقد ربما تظهر الحاجة إلى بيانات أو معلومات أو معرفة جديدة يتم الحصول عليها من خلال مجموعة أنشطة البنية الأساسية (التحتية)، وتوضح هذه العملية التغذية العكسية لنموذج سلسلة القيمة.

▪ المجموعة الثانية : الأنشطة الداعمة Support activities :

تتعلق هذه الأنشطة بالحصول على المعرفة وتعتمد بصفة أساسية على مجهودات العاملين في مجال المعرفة وتحتوي هذه المجموعة على الأنشطة التالية:

- الحصول على البيانات: تعتبر البيانات البنية الأساسية لنموذج سلسلة القيمة معبراً عنها في شكل حقائق وأرقام، وتوضح هذه المرحلة الحصول أو الإستحواذ على البيانات بمقابل مادي عن هذه العملية وتحديد مصادر الحصول عليها عن طريق الأنترنت أو من خلال المصادر المكتوبة.
- تشغيل البيانات: وتوضح هذه الخطوة عملية تشغيل البيانات وتنظيمها وإعدادها في شكل يساعد في عملية تحليلها، ويتم تنفيذ هذه الأنشطة من خلال عملية الإدخال للبيانات إلى الحاسب الآلي وباستخدام برامج التشغيل المناسبة، مثل برامج تشغيل الكلمات أو إدخال بيانات رقمية عن طريق قوائم البيانات أو رسم خرائط أو جداول أو أشكال والتحقق من مدى مصاقية تلك البيانات.
- تحليل المعلومات: Information analysis : بعد أن تم الحصول على البيانات وتشغيلها في الخطوة السابقة ينتج عنها معلومات تتعلق بهذه الخطوة وتسمى تحليل المعلومات وتعني التوصل إلى المعرفة من خلال الإلمام بالظروف المحيطة ودراستها، والتعرف على مدى ملائمة المعرفة التي حصلت عليها الوحدة الاقتصادية، وتحديد بدائل العمل تجاه هذه المعرفة لمساعدة متخذ القرار على التصرف اللازم.
- توصيل المعرفة: Knowledge communication تحتل هذه الخطوة أهمية كبيرة نتيجة أهمية تحويل المعرفة من الأفراد العاملين في مجال المعرفة إلى صناع القرارات، حيث تعتمد هذه الخطوة على استخدام مجموعة من الوسائل مثل البريد الإلكتروني، وإعداد تقارير رسمية، تقديم المعرفة في شكل يسهل عرضها أو إعداد ملخصات شخصية، تقديم توصيات وإرشادات ومقترحات.

5- العلاقات:

عبارة عن العلاقات المتبادلة بين الأنشطة وبعضها البعض، حيث أن كل نشاط أساسي يتفرع منه مجموعة من الأنشطة الثانوية غير المستقلة والتي تربطها علاقات متبادلة مع بعضها البعض، ووفقاً لنموذج سلسلة القيمة فإن هناك نوعين من العلاقات هما (عادل، 2008، ص225):

- العلاقات بين أنشطة القيمة الأساسية: وهي العلاقات التي تربط أنشطة القيمة الأساسية ببعضها البعض والتي تمثل مدخلات لأنشطة أساسية أخرى أو مخرجات للسوق حيث تنتقل القيمة من نشاط أساسي إلى نشاط أساسي آخر.
- العلاقات بين أنشطة القيمة الأساسية وأنشطة القيمة الثانوية: وهي العلاقات التي تربط أنشطة القيمة الأساسية بأنشطة ثانوية والتي تساعد الأنشطة الأساسية في أدائها لوظائفها من خلال استخدام مخرجات الأنشطة الثانوية كمدخلات لكل نشاط أساسي.

6- تقارير القيمة:

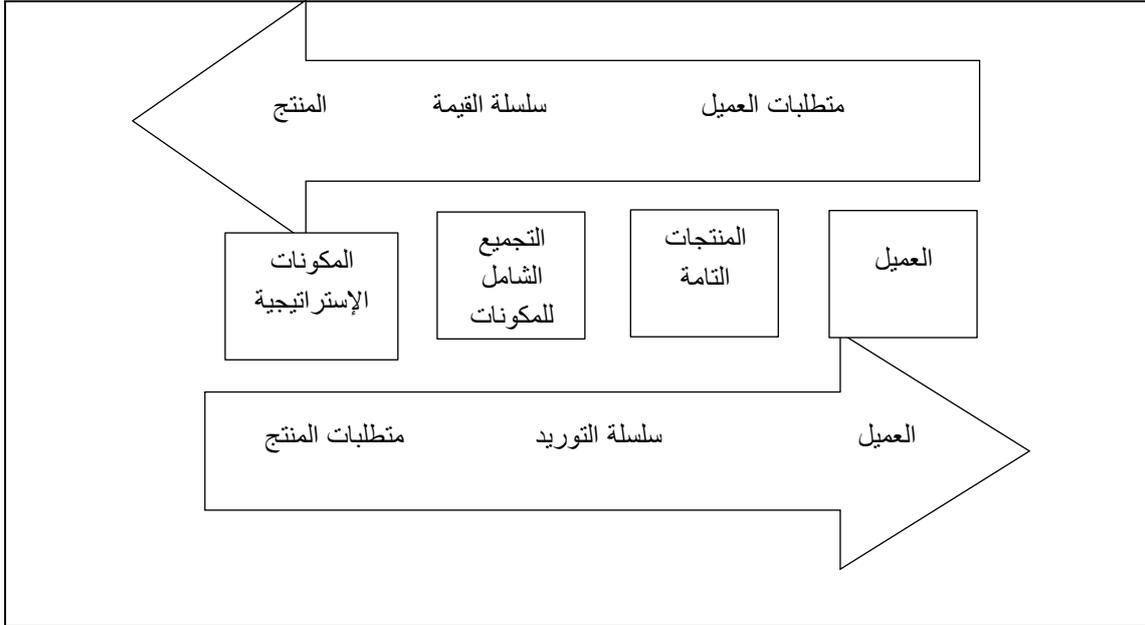
تمثل تقارير القيمة وسيلة أو أداة لتوصيل المعلومات عن قدرة الأنشطة في إضافة القيمة تمهيدا لإجراء تحليل للتكاليف والقيمة، وتتضمن تقارير القيمة معلومات عن إجمالي القيمة السوقية لكل نشاط أساسي وكذلك معلومات مفصلة عن التكاليف الخاصة به، والقيمة السوقية للوحدات المحولة من نشاط أساسي سابق، حيث تندرج ضمن تكاليف النشاط الأساسي في تقارير القيمة وعدد الوحدات المنتجة وما تم استهلاكه من الموارد لكل وحدة منتجة على مستوى جميع أنشطة القيمة الأساسية التي ساهمت في إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج.

سادساً: تحليل سلسلة القيمة لسلسلة التوريد:

يعتبر أسلوب تحليل القيمة مكملاً لمفهوم سلسلة التوريد حول المفهوم الممتد للمشروع الذي يتضمن العمليات المتكاملة لوحدة الأعمال، وتشمل دراسة الطلب والتدفقات النقدية في اتجاه (من العميل إلى المنتج) بالنسبة لسلسلة القيمة، وتدفق المنتجات في الاتجاه الآخر بالنسبة لسلسلة التوريد (من المنتج إلى العميل)، وإن تحليل سلسلة القيمة في إطار نموذج إدارة سلسلة التوريد يتضمن تحليل كل من أداء المورد وقدرات المشروع لكل رابط من روابط السلسلة من منظور العميل، ويوضح الشكل رقم (2/2/1) هذه العلاقة بين سلسلة القيمة وسلسلة التوريد.

شكل رقم (2/2/1)

العلاقة بين سلسلة القيمة وسلسلة التوريد



المصدر: (Cullen. John, 2009,p13-14)

يتضح من الشكل السابق أن تحليل سلسلة القيمة في إطار نموذج إدارة سلسلة التوريد يتضمن تحليل كل من أداء المورد وقدرات المنشأة لكل رابط من روابط السلسلة من منظور العميل.

وفي سبيل تخفيض التكلفة تسعى كل منشأة في سلسلة التوريد إلى تحسين مركزها التكاليفي من خلال التنسيق والتحسين المشترك لأداء سلاسل القيمة الذي يحقق الإستغلال الأمثل لإمكانات سلسلة التوريد ومن ثم تخفيض التكلفة النهائية للمنتج، وفي سبيل تقديم منتجات متميزة ومختلفة تسعى كل منشأة إلى إعادة تشكيل سلسلة القيمة بهدف إيجاد القيمة الحقيقية أو المحتملة للعملاء. (عماد سيد، 2010، ص373)

وتحقق المنشأة الرئيسية ميزة تنافسية عن طريق إستغلال علاقات الترابط والتداخل بين تحليل كل من سلسلة القيمة وسلسلة التوريد لكل من الموردين والعملاء مما يؤدي إلى تحسين الأداء للسلسلة ككل من خلال إختيار أفضل الطرق البديلة لتخفيض التكلفة، كما يجب الإعتماد على سلسلة القيمة عند تحديد درجة التكامل في معلومات التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد لتحسين العمليات على إمتداد سلسلة التوريد. (محمد عبدالرحمن، 2011، ص 50)

من خلال ماسبق يمكن القول أن سلسلة القيمة تمثل إحدى الأدوات الهامة في إدارة سلسلة التوريد والتي تمكن من زيادة كفاءة أداء سلسلة التوريد ككل ويعزز المركز التنافسي لكل عضو في السلسلة، حيث أن تحليل المعلومات الخاصة بكل من الأنشطة والأصول والتكاليف

والإيرادات وفي النموذج الموسع لسلسلة القيمة يمكن إدارة سلسلة التوريد من تحقيق الأهداف التالية:

- تحليل أداء التكاليف لأنشطة سلسلة التوريد على مستوى كل طرف من أطراف سلسلة التوريد وعلى مستوى السلسلة ككل حيث تستخدم هذه المعلومات في بناء العلاقات والإتصال مع الموردين في تحليل ومناقشة أسباب الأداء الحالي وإتخاذ التدابير اللازمة للتحسين.
- تقدير التكاليف المتوقعة لتنفيذ الأفكار الجديدة لتحسين أداء سلسلة التوريد.
- رصد التغير في تكاليف التوريد عبر الزمن، وتحسين كفاءة التدفقات النقدية.
- تحديد القيود التي قد تحول دون تحقيق القيمة لأعضاء سلسلة التوريد سواء كانت صعوبات داخلية أو سياسية أو قيود خارجية.

ويتم الإعتماد في إجراء تحليل سلسلة القيمة لمنشآت سلسلة التوريد على جهود فريق يتكون من المحاسبين الإداريين ومهندسي التصميم والإنتاج ومديري التسويق والعملاء والموردين للمنشأة الرئيسية بهدف تحديد مواطن القوة والضعف والفرص والتحديات التي توفر تصور مستقبلي لسلسلة التوريد، والذي يمثل الأساس لإتخاذ القرارات الملائمة لتدعيم الميزة التنافسية (Blocher, et al., 2010; Taylor, 2009)، ويتم تحليل سلسلة القيمة لسلسلة التوريد من خلال الخطوات التالية:

- يتم تحديد أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة الرئيسية، وكذلك الأنشطة المرتبطة بعملائها ومورديها: بغرض تحديد الأنشطة المساهمة في خلق القيمة التي تدعم المركز التنافسي للمنشأة، حيث يجب التخلي عن التقييم الوظيفي للمنشأة وتبني منظور العمليات بداية من المدخلات وإنتهاءا بتوفير المخرجات للعميل على إمتداد سلسلة التوريد، بما يتيح تحديد كيفية أداء الأنشطة والعمليات وإمكانية تحسينها (Agndal and Nilsson, 2010; Holweg, and Helo, 2014).
- وعند تحديد أنشطة سلسلة القيمة يجب التركيز على الأنشطة الإستراتيجية والتي تتميز بالأنشطة التي لها نسبة جوهرية من إجمالي التكاليف التشغيلية، الأنشطة التي لها مسبب تكلفة يختلف عن باقي الأنشطة، الأنشطة التي يتم القيام بها بطريقة مختلفة عن المنافسين، الأنشطة التي ينتج عنها تفوق أو تمايز عن المنافسين، ثم يتم بعد ذلك تحديد التكلفة والإيرادات والأصول المخصصة لكل نشاط إستراتيجي ومن ثم إمكانية حساب معدل العائد على الأصول المرتبطة بذلك النشاط (Dekker, 2003, Taylor, 2009).
- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: يعتبر تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط إستراتيجي من أهم المقومات التي يرتكز عليه تحليل سلسلة القيمة والتي تمثل الأساس لتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد (Anderson and Dekker, 2009)، حيث تنشأ التكلفة من عدة عوامل

ترتبط مع بعضها البعض بعلاقات مترابطة ومتشابكة، وتحليل تلك العوامل يساعد في تفسير علاقات التغيير في تلك العوامل وأثرها على تغيير التكلفة، وكذلك فهم سلوك وهيكل التكلفة ومن ثم تحديد مبادرات تخفيض التكلفة، وفي ذلك السياق يجب على المنشأة أن تتوافر لديها معلومات عن مسببات التكلفة لدى منافسيها حتى تتمكن من تحديد الميزة النسبية التكاليفية.

وهناك عدة أنواع من مسببات تكاليف الأنشطة منها: (Uddin, 2013; Hansen, et al., 2009)

مسببات تكلفة هيكلية تتمثل في الحجم وعدد خطوط الإنتاج، ودرجة تعقد المنتجات ونوعية التكنولوجيا المستخدمة والتي تساهم في تكوين الهيكل الإقتصادي للمنشأة، كذلك **مسببات تكلفة تنفيذية** والتي تعكس القرارات التشغيلية للمنشأة وتهدف إلى الإستغلال الأمثل لمواردها، ويتم تحديد تلك المسببات في ضوء سياسات وثقافة إدارة المنشأة وتتمثل في درجة إستغلال الطاقة المتاحة، وتصميم المنتجات، كفاءة تنظيم وترتيب المصنع، نظم إدارة الجودة، تمكين العاملين والتي تحد من قدرة المنشأة على توفير البيئة المناسبة لتنفيذ إستراتيجيتها وتحقيق أهدافها، كذلك **مسببات تكلفة تشغيلية** ومنها على سبيل المثال عدد الأجزاء، عدد مرات تهيئة الآلات، المناولة، عدد ساعات الفحص، والتي ترتبط بأنشطة التشغيل اليومية.

ويمكن للمنشأة تحقيق ميزة تكاليفية من خلال التركيز على مسببات التكلفة الهيكلية والتنفيذية والتشغيلية من خلال إحكام الرقابة على مسببات التكلفة التشغيلية لتخفيض مقدار ما يستهلك من الموارد، ودراسة إمكانية استخدام تكنولوجيا أكثر تطورا لتحقيق تكلفة أقل وجودة أعلى، وكذلك إستغلال الطاقة المتاحة وتحديد مقدار الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة (الطاقة الفائضة والطاقة العاطلة).

المبحث الثالث: الإطار الفكري لهندسة القيمة

تعد هندسة القيمة من الأدوات الرئيسية التي يستخدمها مصمموا الإنتاج في تحقيق التكلفة المستهدفة لمنتجاتهم نظرا للدور الحيوي التي تقوم به، حيث تعمل على البحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، ويتناول الباحث هندسة القيمة من خلال النقاط التالية:

أولاً: نشأة هندسة القيمة:

نشأت هندسة القيمة بتأسيس أسلوب تحليل القيمة Value Analysis أثناء الحرب العالمية الثانية بواسطة شركة جنرال الكتريك General Electric في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة شح الموارد الإستراتيجية، مما حفز الوحدة الإقتصادية للبحث عن بدائل ساهمت في تخفيض التكلفة وتطوير المنتج (Bock & Pütz, 2017, P:7). وفي عام 1954 انتقل تطبيقها إلى شركات وقطاعات أخرى وبالتحديد البحرية الأمريكية، وكانت أي وحدة إقتصادية أو مؤسسة حكومية تطبق تحليل القيمة تطلق عليه تسمية هندسة القيمة ليعكس طبيعة العمل الهندسي في تطبيقها في مرحلة التصميم قبل البدء بالعمل والإنتاج، وفي عام 1961 بدأ تطبيق هندسة القيمة في جميع فروع وزارة الدفاع الأمريكية (عدنان، 2010، ص 16-17).

مفهوم هندسة القيمة:

عرفت هندسة القيمة بأنها عملية فحص عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج (صفاء عبدالدايم، 2001، 475).

هندسة القيمة هي تقييم منهجي لجميع جوانب سلسلة القيمة بهدف خفض التكاليف وتحقيق مستوى جودة يرضي العملاء، وتستلزم هندسة القيمة إجراء تحسينات في تصميمات المنتجات وتغييرات في مواصفات المواد وتعديلات في طرق المعالجة وأنظمة التوزيع والخدمات (AI-Hashimi, Al-Ardawe, 2020, p1312)

عرف أحد الكتاب هندسة القيمة بأنها أداة لخفض التكلفة وتحسين العملية التي تستخدم المعلومات المجمع حول تصميم المنتج وعمليات الإنتاج وبعد ذلك فحص الخواص المختلفة من التصميم والعملية لتحديد جهود التحسين (Hilton, et al, p: 661).

كما عرفها كاتب آخر بأنها أسلوب يعمل على تخفيض التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم والإحتفاظ بالأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال إجراء عملية فحص وتحليل للمنتج ووظائفه (أبو بكر، 2013، ص 141).

وعرف أحد الكتاب هندسة القيمة بأنها مجموعة من الأنشطة المتعلقة بتصميم المنتج من زوايا مختلفة وبأقل تكلفة ممكنة من خلال إعادة النظر بالوظائف أو المنافع التي يحتاجها العملاء، وتهدف إلى خفض التكلفة عن طريق التخلص من الضياع، ولذلك فهندسة القيمة لا تستخدم في مراحل الإنتاج فحسب بل أيضا في مراحل الشراء، والتخطيط، والتصميم، وكافة المراحل الأخرى، وإن الشركة تستطيع زيادة فاعليتها من خلال ربطها بالتكاليف المستهدفة لأن مرحلة تحدي التكاليف المستهدفة تبدأ بعد الإنتاج من تحديد مواصفات المنتج وتصميمه بشكل نهائي (مكرم، ص 105-106).

وعرفت هندسة القيمة بأنها تقنية تستخدمها الوحدة الاقتصادية لتحديد تكاليف المشروع والقضاء على التكاليف التي لا تضيف قيمة وبالتالي تعزيز قيمة المشروع (Hafshejani, 2012).

كما عرفها كاتب آخر بأنها أسلوب فعال من أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة الحديثة الذي يعمل على تحسين وتوليد قيمة للشركة والعملاء وذلك من خلال تحسين أنشطة تصميم المواصفات في مراحل ما قبل إنتاج المنتج، كما يساعد هذا الأسلوب إدارة الشركة في إتخاذ القرارات المناسبة في تقديم منتجات أفضل، ويحقق ميزة تنافسية للشركة في ظل المنافسة الشديدة. (محمد، 2017، ص 59)

كما تم تعريفها على أنها تقنية لحل مشاكل ارتفاع تكلفة المنتج والعمل على تخفيضها من خلال تخفيض تكلفة الوظائف التي يقدمها المنتج والعمل على تخفيضها من خلال تخفيض تكلفة الوظائف التي يقدمها المنتج دون التأثير على نوعية وجودة الوظيفة. (فراس، 2017، ص 171) أيضا عرفت هندسة القيمة بأنها تطبيق منهجي لإجراءات محددة يتم من خلالها تعريف وظيفة المنتج أو الخدمة وتحديد قيمتها ومن ثم مدى اعتمادها أو قبولها في ضوء مدى تحقيقها للمتطلبات الفنية واحتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة فهي تركز على تحليل الوظيفة أو الوظائف، وتحديث هندسة القيمة في مرحلة تصميم المنتج فهي تعطي البدائل الممكنة للتصميم عن طريق إختلاف نوعيات المواد المستخدمة في كل تصميم فمن الممكن استبدال مادة بمادة تكلفتها أعلى ولكنها تحقق قيمة أعلى، أما تحليل القيمة فيتم تنفيذها بعد بداية الإنتاج ويكون تكيّزة على الأنشطة والعمليات بهدف التحقق من أن الأنشطة والعمليات يتم أدائها بكفاءة (دعاء، 2013، ص 115).

وعرفها آخر بأنها التقويم المنظم لجميع جوانب وظائف سلسلة القيمة من حيث البحث والتطوير، والتصميم، والعمليات، والإنتاج، والتسويق، والتوزيع، وخدمة العملاء بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق الوفاء بمتطلبات ورغبات العملاء، كما أنها تؤدي إلى تحسين في تصميمات المنتج، وتغيير مواصفات وخصائص المواد أو تعديل في طرق التشغيل (Horngren, 2014).

من خلال ماسبق يلاحظ الباحث أن التعاريف السابقة جميعها أكدت على أن هندسة القيمة تهتم بتحسين التصميم والمواصفات الوظيفية لتلبية متطلبات ورغبات العملاء، كما أنها تسعى إلى جعل تكلفة المنتج مساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة بدلا من جعل التكلفة المستهدفة تقترب من تكلفة التصميم.

أيضا عرف أحد الكتاب هندسة القيمة بأنها طريقة منظمة systematic method لتحسين القيمة للبضائع أو المنتجات والخدمات من خلال إجراءات تحليل وفحص الخصائص الوظيفية لتلك المنتجات أو الخدمات ومن ثم يتم زيادة القيمة إما عن طريق تحسين الوظيفة أو تخفيض تكلفتها مع الحفاظ على الوظائف الأساسية حيث لا يمكن حذف أي منها أو تخفيض أدائها في سبيل نجاح إجراءات تحسينات القيمة (Talebna, et al, 2017, p11).

وعرفت هندسة القيمة بأنها تقنية فعالة من تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة التي تستخدم في مرحلة التخطيط والتصميم من أجل تخفيض التكاليف الإنتاجية للمنتج وصولا إلى التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال استبدال المواد عالية السعر بمواد ذات سعر أقل تؤدي نفس الوظائف وتحقق الأهداف أو إستبعاد المواد الأقل أهمية والتي لا تضيف قيمة للمنتج (مهندس، عاشة، 2018، ص 280).

مما سبق ولأغراض هذا البحث يعرف الباحث هندسة القيمة كما يلي:

هندسة القيمة أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال فحص وتحديد وتحليل المواطن المختلفة لتخفيض تكاليف المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم دون المساس بجودة وأداء الوظائف الأساسية للمنتج والتي تلبى متطلبات ورغبات العملاء، ومن ثم إحتواء فجوة التكاليف بين التكاليف المقدرة (المسموح بها) بالإعتماد على أبحاث السوق ورغبات ومتطلبات العملاء وبين تكاليف إنتاج المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى الوصول للتكلفة المستهدفة ومن ثم تحقيق هامش الربح المرغوب وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة على المدى القصير والطويل الأجل.

ثانياً: أهداف هندسة القيمة:

تهدف هندسة القيمة إلى مجموعة من الأهداف أهمها الآتي: (حاتم، 2012، 112)، (لبنى هاشم، 2019، ص 536)

- إحداث تغييرات في الأداء أو المنتج أو كليهما وذلك من خلال تغيير أسلوب وطرق العمل والنتائج وكذلك تمكين العاملين في مرحلة تصميم المنتجات وفقاً لإحتياجات العملاء وأهداف الوحدة الاقتصادية.
- التركيز على العملاء من خلال تحديد إحتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم، بحيث يتم إعادة تصميم المنتجات وتنظيم العمليات لتحقيق ذلك.

- تحقيق التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها من خلال تحديد التصاميم المحسنة للمنتج التي تخفض تكلفته دون التأثير على الخصائص الوظيفية للمنتج، أو حذف الأنشطة غير الضرورية التي لا يكون العميل مستعدا لدفع مبلغ إضافي مقابلها.

ثالثاً: خطوات تطبيق هندسة القيمة:

تركز هندسة القيمة على دراسة وتحليل وظائف المنتج وتحديد العناصر المكونة له ومن ثم إعادة تشكيل تلك الوظائف وفقاً لمدى مساهمتها في إضافة القيمة للعميل وذلك من خلال الخطوات التالية: (حاتم، 2012، 1113)، (Ilyaraja.k and Eqyaabal, 2015, p 4)، (محمد، 2011، ص 50)

- جمع المعلومات: يتم في هذه المرحلة جمع معلومات دقيقة عن المنتج من حيث عناصر تكلفته، وأجزائه التي يتكون منها، والخصائص الوظيفية التي يجب أن تتوفر فيه وفقاً لمتطلبات العملاء، كذلك جمع معلومات عن مواصفات المنتج تتعلق بالتقارير الهندسية وخطط التصميم، ومظهره الحالي، وجودته، ومدى قابليته للصيانة، أيضاً جمع معلومات فنية عن المنتج تتعلق برسومات وخطط ومعدلات الإنتاج، وتقديرات الكميات المواد اللازمة للإنتاج وأسعارها.
- تحليل الوظائف: في هذه المرحلة يتم إجراء التحليل الوظيفي للمنتج أثناء عملية تطوير المنتج الجديد ويعتبر التحليل الوظيفي للمنتج جوهر هندسة القيمة حيث يتم الإعتماد عليه كأساس لإدارة التكلفة وتحسين الربحية عن طريق محاولة تخفيض التكاليف أو تحسين المنتج بإضافة مواصفات جديدة تجذب العملاء ومن ثم زيادة الحصة السوقية للمنشأة.
- مرحلة الإبداع: يتم من خلال هذه المرحلة تحفيز الإبداع وإطلاق المواهب واستكشاف الأفكار من خلال أسلوب العصف الذهني، حيث يقوم أعضاء فريق هندسة القيمة بطرح أفكارهم وتصوراتهم ومواهبهم الإبداعية لإيجاد حلول لما هو مطروح من قضايا وإشكاليات تحقق الوظائف أو الأداء المطلوب والذي تم تحديده في الخطوة السابقة إما بطريقة أفضل أو بتكلفة أقل أو بهما معاً.
- دراسة وتقييم الحلول: يتم في هذه الخطوة دراسة ومناقشة الأفكار والبدائل التي تم الحصول عليها في الخطوة السابقة وتقييمها تمهيداً لإختيار البديل الأفضل وفقاً لمعايير محدده مسبقاً.
- مرحلة التطوير: ويتم فيها وصف للتصميم المقترح للمنتج.

• مرحلة العرض: وتعتبر المرحلة النهائية في مراحل تطبيق هندسة القيمة حيث يتم عرض المنتج المقترح على العملاء ومن ثم اتخاذ القرار النهائي إما بإنتاج المنتج أو التخلي عنه.

ويرى أحد الكتاب أن إجراءات هندسة القيمة تتمثل فيما يلي:

- توجيه وإدارة بحوث التسويق نحو إعادة دراسة إمكانية رفع أسعار البيع دون المساس بالقدرة التنافسية أو دون التأثير على حصة المنشأة في الأسواق.
- توجيه إدارة تصميم المنتج نحو إعادة النظر في مكونات المنتج ومراحل تصميمه ومكونات إجرائية بتكلفة أقل دون المساس بالخصائص الأصلية ومستوى الجودة المطلوب.
- قيام إدارة الإنتاج بإعادة النظر في الأنشطة الجزئية والعمليات المحدثة للتكلفة لمحاولة إستبعادها للأنشطة التي لاتضيف قيمة دون المساس بقيمة المنتج وخصائصه ومستوى جودته.
- إعادة النظر في بدائل عناصر المدخلات للبحث عن بدائل أخرى أقل تكلفة مع المحافظة على خصائص الجودة.
- إعادة النظر في التشكيلة البيعية التي تحقق وفورات في تكلفة الإنتاج أو تكلفة التسويق دون المساس بالقدرة البيعية أو الأسعار أو المركز التنافسي للمنشأة.
- إعادة دراسة بدائل الشراء للخدمات ومصادرها دون المساس بجودة وخصائص تلك الخدمات.
- إعادة دراسة الخطة الإنتاجية والتخطيط المتزامن للعمليات ومستويات إستغلال الطاقة ومستوى كفاءة العمالة ومرونة إنسياب العمليات، وتمثل التكلفة النهائية الناتجة عن تطبيق هندسة القيمة والتي لايمكن تخفيضها أكثر من ذلك في الأجل القصير مايسمى بالتكلفة المستهدفة.
- التصميم النهائي للمنتجات ومعايير التكلفة، حيث يتم ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط مع تحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر بإعتبار أنها معايير ملزمة لكافة الأهداف المشاركة في التصميم والإنتاج لايمكن تجاوزها وعند تحقيقها يتم تحقيق التكاليف المستهدفة، وتعتبر تلك بمثابة أهداف تحقيق الملائمة والقدرة التنافسية والخفض الإيجابي للتكلفة.

أيضاً أشار (Bock, S., & Pütz, 2017, p: 8) إلى أن إجراءات هندسة القيمة تتمثل في تحديد الوظائف ذات الصلة بالمنتج أو الخدمة من خلال معرفة متطلبات أداء المنتج للعميل، وتحديد القيم النقدية للوظائف المحددة سابقاً، وكذلك توفير الوظائف المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة.

رابعاً: مزايا تطبيق هندسة القيمة:

يؤدي تطبيق المنشأة لهندسة القيمة إلى تحقيق العديد من المزايا أهمها: (Iayaraja.k and Eqyaabal, 2015, p 4)، (صباح، 2014، ص 38)، (مهند، عائشة، 2018، 282)

- القيام بعملية التحليل الوظيفي function analysis لمكونات وأداء المنتج بطريقة مميزة ودقيقة، ومن ثم توفير معلومات صحيحة ودقيقة لإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

- الحصول على كمية كبيرة من الأفكار والمقترحات الجيدة التي تمكن من تحسين جودة المنتج وتحقيق وفورات في التكلفة.

- العمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد.

- تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الترشيح في القرارات الإدارية.

- زيادة الإنتاجية وتخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين هامش الربح.

- زيادة رضا الزبون ورفع الروح المعنوية لدى العاملين.

- تقديم منتج أفضل ذات منفعة دون زيادة تكلفته.

- تساعد هندسة القيمة في تحسين التصميم والإنتاج والقابلية على صيانة واستخدام المنتج.

- تحليل هندسة القيمة يمكن أن يؤدي إلى تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في طرق التصنيع مما يؤدي إلى تحسين القيمة التي يقدمها المنتج للعميل وفي نفس الوقت يحقق التكاليف المستهدفة من خلال تخفيض الهدر والتالف.

خامساً: متطلبات تطبيق هندسة القيمة:

لتحقيق فعالية تطبيق هندسة القيمة ينبغي اتباع سلسلة من الخطوات المنظمة والتي تتمثل

في الآتي: (محمد، 2017، ص 61)

- التوجه: يتم في هذه الخطوة تحديد فريق دراسة هندسة القيمة ومجالها المناسب ويتكون فريق الدراسة من أقسام المشتريات والتصميم والإنتاج والمبيعات.

- إختيار المنتج: ويتطلب ذلك موافقة الإدارة العليا بالمنشأة بناء على عدة اعتبارات تتمثل في بحوث السوق لتحديد عمر المنتج، والتغيرات التي قد تطرأ على تكاليف المواد والعمالة وحجم الإنتاج.
- جمع البيانات والمعلومات: حيث يجتمع فريق العمل للمرة الأولى ويقوم كل عضو بجمع البيانات والمعلومات التي في نطاق عمله.
- تعريف وظيفة المنتج: وفيها يتم تحديد الوظائف الرئيسية والثانوية للمنتج والتي تمثل المميزات والخصائص المتعلقة بأداء المنتج والتي تساعد على بيعه.
- التفكير بالحلول البديلة: تهدف هذه الخطوة إلى إيجاد أفكار جديدة لإنجاز الوظائف الرئيسية والثانوية ويمكن الحصول عليها من خلال العصف الذهني.
- تطوير الحلول البديلة: يتم إختيار البديل الأفضل والأمثل وفقاً لمزاياه وعيوبه، فالبديل الأفضل هو الذي يحقق متطلبات العميل ويكون ملائماً للتنفيذ بأقل تكلفة.
- التطوير : ويتم في هذه الخطوة قيام فريق هندسة القيمة بتطوير البديل الأفضل من خلال تقديرات التكلفة والتحليلات الفنية، وذلك للتأكد من صلاحيته.
- تقديم حلول بديلة: يقدم فريق هندسة القيمة تقرير مختصر مكتوب فيه توصياته إلى الإدارة.
- التنفيذ والمتابعة: وتمثل الخطوة الأخيرة لهندسة القيمة وهي تنفيذ عملية إنتاج المنتج ومتابعة إنتاجه حتى تسليمه للعميل.

سادساً: التجربة العملية لأسلوب التكلفة المستهدفة في المشروعات اليابانية الرائدة.

يمكن التعرف على أسلوب التكاليف المستهدفة المتبع من قبل المشروعات اليابانية الرائدة بتوضيح نتائج الدراسة التي توصل لها الباحثان Cooper و Slagmulder حيث ظهر من خلال هذه الدراسة (Cooper and Slagmulder, 1999) أن لكل مشروع من هذه المشروعات طريقته الخاصة به والمختلف بها عن الآخرين في تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة، ولكن رغم هذا الاختلاف في التطبيق والممارسة، إلا أن هناك ثلاث خطوات رئيسية في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها متفق عليها من قبل هذه المشروعات وهي:

تحديد التكلفة المستهدفة (المسموح بها) على أساس تحليل ظروف السوق والتعرف على رغبات العملاء من حيث المواصفات والأسعار والجودة، وأيضاً على أساس دراسة المنتجات المنافسة.

تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج Product-Level Target Costing وتكون هذه التكلفة إما متساوية تماماً مع التكلفة المسموح بها أو تكون قريبة منها أو تكون وسطاً بين

التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية (التقديرية) المحددة على أساس إمكانيات المشروع المتاحة، ويتم التوصل لهذه التكلفة عن طريق قيام المصممين بإجراء التعديلات المستمرة على تصاميم المنتج.

تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى أجزاء ومكونات المنتج Component Level Target Costing، حيث يتم في هذه الخطوة تقسيم التكلفة لمستوى المنتج إلى عدة أجزاء حسب العناصر المكونة للمنتج وذلك تسهيلاً لتكليف الجهات المسؤولة عن كل جزء من أجزاء المنتج بالمهام المطلوبة منها، وأيضاً لممارسة نوع من الضغط على هذه الجهات حتى تخفض تكاليفها، مع تقديم المساعدة لها على ذلك بالأفكار البناءة التي تمكنهم فعلاً من تخفيض التكاليف والحصول على عوائد مناسبة.

وبالرغم من وجود اتفاق على هذه الخطوات الثلاث الرئيسية في الوصول للتكاليف المستهدفة، إلا أن لكل مشروع طريقة مختلفة في التطبيق بسبب بعض العوامل المؤثرة والتي أهمها نوعية الصناعة التي يمارسها المشروع والمنافسة التي يواجهها، وفيما يلي سوف يتم توضيح طريقة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل مشروع شركة تويوتا:

أسلوب التكاليف المستهدفة في شركة تويوتا

لقد كان مشروع تويوتا هو أول من قام باستخدام أسلوب التكاليف المستهدفة عام 1959م، ومن ثم انتشر استخدامه في جميع أنحاء اليابان، وبالرغم من أن معظم المشروعات اليابانية تستخدم هذا الأسلوب اليوم إلا أن لتويوتا أسلوب تكلفة مستهدفة يعتبر الأكثر تطوراً، وتلعب التكاليف التقديرية لدى تويوتا دوراً مهماً في تحديد التكلفة المستهدفة لمستوى المنتج، حيث أن أسلوب التكاليف المستهدفة يقوم بالتقريب بين التكلفة المستهدفة (المسموح بها) والتكلفة التقديرية، وتتم عملية التقريب هذه عن طريق مقارنة التكلفة المسموح بها والتكلفة التقديرية للكشف عن مواطن الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع، ومن ثم العمل الدائم على تطوير التصميم، ولكن هذا لا يعني أن تكون التكاليف التقديرية هدفاً من أهداف التكاليف المستهدفة، إنما هي وسيلة تساعد على الوصول للتكاليف المستهدفة، ويتم تحديد التكاليف التقديرية في تويوتا باستخدام جداول التكاليف Cost Table التي يتم تحديثها باستمرار وفق التغيرات التي تطرأ على المعلومات التي تتضمنها تلك الجداول من أسعار المواد ومعدل ساعات العمل وحجم الإنتاج وتكاليفه وأرباحه السابقة والمستقبلية.

ويتم حساب التكلفة المستهدفة في شركة تويوتا لكل موديل وتحليلها إلى التكاليف المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج وصولاً إلى التكلفة المستهدفة لكل جزء من أجزاء كل مكون للمنتج على انفراد، وفي هذه الحالة يقوم المصممون بإعداد جداول تكاليفية تفصيلية لكل مخطط تجريبي للتأكد من أن التكاليف التقديرية للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة له، وإذا لم

تكن كذلك يتم إجراء تغييرات على التصميم وإعداد جداول تكاليف تفصيلية أخرى للمخطط التجريبي الجديد، وتستمر عملية التصميم هذه حتى تتوافر ثقة كافية لتصنيع نموذج أصلي للمنتج طبقاً للمخطط التجريبي، فإذا كان هناك فجوة بين التكلفة التقديرية والتكلفة المستهدفة فإن تصميم المنتج يتم تعديله مرة أخرى، وبعد إعادة هذه العملية عدد من المرات يتم رسم المخطط النهائي وتحويله إلى قسم الإنتاج، وتعد عملية إعادة تصميم المنتج واحتساب التكاليف المرتبطة به عملية مستمرة حتى يتم إيجاد التوافق بين التكلفة التقديرية والتكلفة المستهدفة (Garrison and Noreen, 1997).

وتعتمد تويوتا في تحديد السعر المستهدف للموديل على مبدأ المحافظة على نفس السعر القديم ما لم يكن هناك أي تغيير طرأ على الموديل الجديد، مع الأخذ في الاعتبار أن التغيير الحاصل في سعر السيارة الجديدة يلعب دوراً مهماً في تغيير موقف العميل من السيارة، لذلك فإن أي زيادة في سعر الموديل الجديد يجب أن تعتمد على مدى إدراك العميل للقيمة المضافة للوظائف الجديدة لهذا الموديل، ويتم تحديد القيمة المضافة للموديل الجديد من خلال تحليل ظروف السوق والتعرف على مدى استعداد العميل لتحمل ودفع مبالغ إضافية مقابل تلك الوظائف أو الخصائص المضافة، ومن الجدير بالذكر هنا أن تويوتا لا تعتبر أنه من الضروري أن يرتفع سعر بيع الموديل بنفس النسبة التي تكلفت بها الوظيفة المضافة، إنما ترى الشركة أنه من المهم أن يكون السعر المحدد للموديل الجديد مقبولاً لدى العملاء ومحددًا على أساس أسعار المشروعات المنافسة، وهكذا فإنه كلما أضيفت وظائف جديدة للموديل الجديد كلما ارتفع سعر البيع لذلك الموديل حسب إدراك العميل لقيمة الوظائف المضافة، وأن هناك حداً أقصى لهذا الارتفاع حسب استراتيجية المشروع، وعندما يصل المشروع إلى ذلك السعر أو الحد فإن الخيار الوحيد أمامه لتحقيق مكاسب من الوظائف المضافة هو زيادة حجم المبيعات، ولقد استطاعت تويوتا تحقيق أفضل النتائج من خلال سياسة التسعير هذه المتبعة لديها وكذلك لكونها لا تقوم بتحديد سعر البيع للموديل إلا قبل البدء بإنتاجه الفعلي بفترة بسيطة، بالإضافة إلى ذلك فهي تقوم بإشراك جميع المهندسين من مختلف الأقسام في عملية التصميم للاستفادة من خبراتهم وابتكاراتهم (Cooper and Slagmulder, 1999).

سابعاً: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

تتميز بيئة الأعمال الراهنة بالمنافسة الشديدة الأمر الذي يتطلب من الشركات أن تصبح أكثر خبرة في تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة، جودة مرتفعة، وتتميز بالوظائف التي يرغبها العملاء، ولذلك يجب تبني الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تساهم في بقاء الشركة في السوق في ظل المنافسة العالمية من خلال تقديم منتج ذو تكلفة منخفضة ومن تلك

الأساليب التكلفة المستهدفة والتي يعتبر من أكثر الأدوات والأساليب الفعالة في إدارة التكلفة، وتعتبر منهج شامل لإدارة التكاليف حيث تقوم بتخفيض تكلفة المنتجات في المرحلة الأولية من تخطيط وتصميم المنتج وتحقيق الربح على المدى الطويل (Sharafoddin, 2016, p123).

ويؤكد (Horngren & Et al, 2011, p219) على أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليف تنافسية، وأساساً قوياً لبقاء وإستمرار الشركات في ظل بيئة تتصف بالتغير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، كما وأصبحت متطلبات ورغبات العملاء في السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من حيث الجودة والسعر المنخفض والخصائص الوظيفية للمنتج، وأن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور العميل، ويعتبر تخفيض التكلفة من أهم الأهداف التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العميل.

وأشار (Hematfar, et al, 2013) أن أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى نحو تخفيض

التكلفة من خلال المراحل التالية:

1- مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه:

يتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقاً لإحتياجات وتفضيلات العميل، حيث يقوم المحاسب الإداري بتركيز جهوده في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد لمقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتج الجديد، أيضاً يتم في هذه المرحلة العمل على تقليص الفجوة بين التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج مع المحافظة على جودة المنتج وخصائصه الوظيفية.

2- مرحلة تحليل التكاليف:

يتم في هذه المرحلة تحليل التكاليف من خلال دراسة مكونات تكلفة المنتج ومحاولة إيجاد وسائل لتخفيضها دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه، وتتمثل بتحليل كل جزء من أجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى ما يمكن والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وتشمل عملية تحليل التكاليف القيام بالأنشطة التالية:

* إعداد قائمه بأجزاء ووظائف المنتج.

* إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.

* تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل.

* إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.

3- مرحلة تطبيق تحليل القيمة:

ويتم في هذه المرحلة تحليل الوظائف المختلفة لمكونات المنتج من أجل إنجاز هذه الوظائف أثناء دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة، ودون المساس بجودة المنتج وأدائه، من خلال

استخدام أسلوب هندسة القيمة لتحسين المنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والإنتاج للمنتجات، وذلك من خلال تحليل أنشطة وتكاليف المنشأة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، ومن ثم المحافظة على الأنشطة التي تضيف قيمة ومحاولة التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، الأمر الذي يمكن المنشأة في الوصول إلى التكلفة المقدره النهائية ضمن أسلوب التكلفة المستهدفة (Iranmanesh, & Thomson, 2013, p67).

4- مرحلة الإنتاج:

تمثل هذه المرحلة القرار النهائي إما التوقف عن الإنتاج أو التوجه نحو الإنتاج حيث يتطلب إلى جهد جماعي مشترك من فرق العمل المختلفة داخل المنشأة من أجل تمكين المنشأة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.

وفي هذا الصدد يرى أحد الكتاب أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمثل أداة هامة لدعم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بهدف الوصول إلى التكلفة التنافسية وتحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة Cost Leadership وذلك من خلال الأتي: (رندا، 2015، 783)

- البعد الإستراتيجي لجهود خفض التكلفة: حيث يتناسب أسلوب التكلفة المستهدفة مع طبيعة بية الأعمال الجديدة شديدة التنافس، حيث يستخدم سعر البيع الذي يسمح به السوق كنقطة بداية لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة بعد خصم هامش الربح المرغوب فيه، وبالتالي يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب إداري متكامل ليس فقط لإدارة التكلفة، وإنما لتخطيط الأرباح أيضاً بناء على توجيهات السوق ورغبات العملاء وأسعار المنافسين، وتصبح التكلفة دالة في سعر السوق وليس العكس كما هو الحاصل في نظم التكاليف التقليدية.
- الفعالية في جهود خفض التكاليف: يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بتكلفة المنتجات من مفهومها الواسع على مدى دورة حياة المنتج، وحتى سحبه من الأسواق والتوقف عن إنتاجه وليس في مرحلة التصنيع فقط، بمعنى أن تكلفة المنتج منذ التفكير فيه وليس من وقت تصنيعه ومن ثم فإن جهود خفض التكلفة تمتد لتتضمن مرحلة تخطيط وتصميم المنتج.

كما يشير كاتب آخر إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على تخفيض التكلفة أثناء مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج والذي يتم فيهما تحقيق القدر الأكبر من التكاليف مما يوفر فرص حقيقية أمام المنشأة لتخفيض التكاليف في المراحل المختلفة لعملية الإنتاج وبالتالي تحقيق الريادة في التكلفة (فايز، 2015، 55).

من خلال ماسبق يرى الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يلعب دور أساسي في إدارة التكلفة حيث يحقق هدف تخفيض التكلفة من خلال إستراتيجية معينة واضحة تستهدف ميزة تنافسية للمنشأة وذلك بتحديد تكلفة معينة مسبقاً للمنتج تمكن المنشأة من بيعه بالسعر التنافسي (السعر المستهدف) في السوق لتحقيق الربح المرغوب فيه ومن ثم تحفيز جميع الأفراد في المنشأة للبحث عن إنتاج المنتج بتلك التكلفة المحددة (المستهدفة) خلال دورة حياة المنتج هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة من خلال فعاليته في التأثير على تكلفة المنتج في مراحل مبكرة من إنتاجه (مرحلة التخطيط والتصميم)، الأمر الذي يمكن من تحقيق وفر كبير في التكاليف مقارنة بأساليب ومداخل التكاليف الأخرى والتي يكون جوهر فعاليتها في إدارة التكلفة بعد عملية الإنتاج، هذا بالإضافة إلى تشجيع الأفراد في المنشأة على تخفيض التكلفة في المراحل الإنتاجية الأخرى بمساندة أسلوب تحليل القيمة لتحسين وتطوير المنتج ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

ثامناً: دور أسلوب تحليل القيمة في تخفيض التكاليف

يعتبر أسلوب تحليل القيمة أسلوباً مناسباً في تحقيق الربط والتفاعل بين وجهتي النظر الداخلية والخارجية، وبالتالي تمثل سلاسل القيمة حجر الأساس في بناء الميزة التنافسية المستمرة عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المنشأة ابتداءً من تصميم فكرة المنتج، وإنهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع، بما يمكن المنشأة من تحليل وتوجيه الأنشطة والموارد لمواطن تحقيق القيمة ومن ثم تحقيق التكلفة المستهدفة والتميز للمنتج بغرض إرضاء العميل (عاطف، 2003، ص139).

لقد أكدت العديد من الدراسات والبحوث المحاسبية على أهمية الارتباط بين تحليل أنشطة القيمة وتحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة، حيث أشارت دراسة (البلتاجي، 2012، ص576) إلى أن تحليل أنشطة القيمة يعني أي من الأنشطة تضيف قيمة إلى المنتج، وأي منها لا يعد كذلك، حيث يقصد بالقيمة هنا القيمة من وجهة نظر العميل ومن ثم تأتي أهمية هذا التحليل في تحديد الأنشطة التي يؤدي التركيز عليها إلى تحقيق مزايا تنافسية للمنظمة (يسري، 2012، ص576).

كما ركزت دراسة (McCormick T., 2010, P.28) على تحقيق المزايا التكاليفية من خلال التكامل بين تحليل سلسلة القيمة للمنشأة وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، وأشارت إلى أن نموذج تصنيف أنشطة سلسلة القيمة إلى أنشطة أساسية وأنشطة داعمة يتوقف على طبيعة النشاط في كل منشأة، وأن دقة الفصل والتحديد بين هذه الأنشطة له أهمية خاصة في تحقيق فعالية تخفيض التكلفة في أي جزء من أجزاء سلسلة القيمة دون أن يؤثر ذلك على أداء باقي الأجزاء فيها.

وأشار كاتب آخر إلى أن تحليل القيمة حتى يكون أكثر فعالية في تخفيض التكلفة يجب أن يتضمن الأبعاد التالية : (رندا، 2015، 778)

- تحليل مسببات حدوث التكلفة : من خلال دراسة العوامل المحركة أو المسببة لحدوث تكلفة الأنشطة التي تمثل الطلب على موارد المنشأة النادرة، كما أنها تمثل الأساس المناسب لتحميل التكاليف على الأنشطة المختلفة ومن ثم على المنتجات التي إستهلكت وأستفادت من تلك الأنشطة على إعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وليس المنتجات وبالتالي تمثل الأنشطة همزة الوصل بين الموارد والمنتجات.
 - تقييم محتوى القيمة: من خلال تحديد الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة حيث يمثل ذلك الأساس في تحليل القيمة لأغراض تحقيق التكلفة التنافسية.
 - تقييم فاعلية أداء الأنشطة: حيث يتطلب تحليل القيمة ضرورة قياس أداء أنشطة المنشأة مما يساعد في التمييز والفرقة بين الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة.
- وفي هذا الصدد أشار (فارس الطيب، (2016، ص159، 161) إلى أن تحليل مسببات تكلفة النشاط يعتبر من أهم الخطوات التي تساعد في تخفيض تكاليف أنشطة الإنتاج وذلك عن طريق تحميل كل نشاط بمقدار ما تسبب به من تكاليف، كما أن هندسة القيمة تعمل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأعمال غير الضرورية أو بالتخلص من الهدر والإسراف أثناء الإنتاج.

وللتفرقة بين الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة فقد تناولت العديد من الدراسات توضيح معايير للفرقة بين تلك الأنشطة، حيث قدمت دراسة (Donelan & Kaplan, 1998, P.9-12) معيار التميز التكنولوجي والمادي والمسئولية عن خلق الخصائص المطلوبة في المنتجات النهائية لتمييز الأنشطة المضيضة للقيمة مثل نشاط التصميم، أما الأنشطة غير المضيضة للقيمة فهي تلك الأنشطة التي لا ينتج عنها خلق أي ميزة إستراتيجية في المنتج ومن ثم فهي لا تحقق أي منفعة أو قيمة للعميل، وأشارت دراسة (Hawang N., 1999, PP. 95- 97) أن الأنشطة المضيضة للقيمة هي تلك الأنشطة التي تحقق عوائد كبيرة من الموارد المخصصة لها ويطلق عليها أنشطة ضد التيار Upstream Activities ويكون هدفها هو زيادة في القدرة التنافسية للمنتج مثل أنشطة البحوث والتطوير والتصنيع، بينما تعتبر الأنشطة غير المضيضة للقيمة عن الأنشطة التي تحقق عوائد منخفضة من الموارد المخصصة ويطلق عليها أنشطة مع التيار Downstream Activities ويكون هدفها تقديم الخدمات العامة للأنشطة الأخرى مثل الخدمات الإدارية، والتخزين، وخدمات النقل (Donelan J. Kaplan, 1998, p: 7-12).

كما أشارت دراسة (رندا كيوان، 2015، ص 880) أن تحليل القيمة يمثل أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة حيث يساعد إدارة المنشأة في الكشف عن مزايا وعيوب الميزة

التنافسية بغرض زيادة القدرة على إستغلال الفرص وتخفيض التهديدات الخارجية، كما يساعد تحليل القيمة في تحقيق ريادة التكلفة عن طريق رفع كفاءة الأنشطة المضيئة للقيمة والتخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

وأشارت دراسة (حنان درويش، 2016، ص 534) أن التوجه الإستراتيجي في تحليل سلسلة القيمة يظهر في مواطن تحسين ربحية المنشأة وهذه المواطن تتمثل بالآتي:

- إدارة التوريد: وذلك من خلال تحسين العلاقات مع الموردين بحيث تقوم المنشأة بإعداد جداول الإنتاج المقدر للسنة المالية وتقديمها للموردين بغرض جدولة الإمدادات من المستلزمات الضرورية للإنتاج وتحقيق وفورات في التكاليف، وتحديد المواطن الممكنة لخفض التكاليف من خلال علاقات المنشأة بالموردين وذلك عند دراسة البدائل الإستراتيجية مثل دراسة فرص التكامل عكس الإتجاه لتحقيق السيطرة على المواد الخام والأجزاء جاهزة الصنع، ودراسة إمكانية استخدام مدخلات إحلالية مما يؤثر على تشكيلة الموردين وكذلك تحديد أثر ذلك على تشكيل الأنشطة التي تقوم بها المنشأة.
 - إدارة العلاقات مع العملاء: من خلال توجيه إهتمام المنشأة إلى التكاليف المرتبطة باستخدام المنتج بعد بيعه للعميل مما يؤدي إلى تحقيق مزايا تنافسية لمنتجات المنشأة بتخفيضها في تكاليف تشغيلها واستخدامها عن تكاليف المنتجات البديلة، وهذا يساعد في مجال إدارة التكلفة وتخفيض مواطن خفض التكاليف من خلال علاقة المنشأة مع العملاء.
 - العلاقات التفاعلية بين العمليات الداخلية والخارجية للمنشأة: من خلال إستغلال العلاقات بين وحدات الأعمال الإستراتيجية وبين أنشطة القيمة التي تنظمها هذه الوحدات وتحقق وفورات تكاليفية للمنتج من خلال تسويق منتجاتها التي تحمل نفس العلامة التجارية.
- من خلال ماسبق يرى الباحث أن أسلوب سلسلة القيمة يلعب دورا أساسيا في تخفيض تكلفة المنتجات وذلك من خلال تحليل كل وظيفة أساسية من وظيفة المنشأة إلى الأنشطة المكونة لها ومن ثم كل نشاط إلى العمليات والأنشطة التشغيلية الفرعية الخاصة به بغرض تحديد المنفعة أو القيمة المضافة للعميل من المنتج، وبالتالي فإن أي أنشطة لا تكون ضمن أنشطة القيمة تعتبر أنشطة غير مضيئة للقيمة لأنها لا تقدم أي قيمة للعميل، ومن ثم فإن إستبعاد تلك الأنشطة التي لاتضيف قيمة للعميل تحقق وفورات في التكلفة دون تخفيض القيمة بالنسبة للعميل، كما أن تحليل سلسلة القيمة تحفز المنشأة على تحسين القيمة من خلال دراسة كل عملية جزئية من الوظائف الرئيسية لها بعناية من أجل تحديد مساهمة كل عملية فيما تضيفه من قيمة للعميل.

وتعتبر هندسة القيمة من الأساليب والأدوات في إدارة وتحليل التكلفة حيث تهدف إلى تحقيق التكلفة المستهدفة أي احتواء الفجوة التكاليفية بين تكاليف المنتج التي تم تقديرها باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بناء على أبحاث ومعلومات السوق والعملاء وبين تكاليف إنتاج المنتج وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات الخاصة بهندسة القيمة، عن طريق تحليل الوظائف للمنتج الذي يقضي بتفكيك المنتج إلى عناصره الرئيسية ويحدد السعر والقيمة لكل عنصر منها بحيث يعكس مدى استعداد العميل على الدفع عن طريق مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة من قبل العميل، فإذا كانت تكلفة الوظيفة تزيد على القيمة التي يحصل عليها العميل فإن هذه الوظيفة يجب إستبعادها أو تفعيلها لتخفيض تكلفتها أو إجراء تغيير في مفردات القيمة المستلمة لكي تحقق زيادة في القيمة على التكلفة المقدره مع أخذ الإعتبار العناصر التي تنجز نفس الوظيفة في منتجات أخرى وبالتالي تزداد أمكانية إستخدام العناصر المعيارية وتحقيق تخفيضات التكاليف من خلال هندسة القيمة (خولة، محمد، 2017، ص 10).

ويرى أحد الكتاب أن إجراء تحليل هندسة القيمة يؤدي إلى تحسينات في تصميمات المنتج أو تغييرات في مواصفات المواد أو تعديل طرق التصنيع تؤدي جميعها أو منفردة إلى خفض التكلفة الممكن تحقيقها أثناء الإنتاج لتصبح متساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة، وتختلف هندسة القيمة عن أي طريقة أخرى لخفض التكاليف، حيث أن هندسة القيمة تتوجه إلى الوظائف وليست نحو العناصر بمعنى أنها لاتستبعد شيء من الوظائف الأساسية للمنتج، ويتم إستخدامها في تخطيط سلسلة قيمة المنتج وتعتمد القرارات فيها على التكلفة، حيث تتحقق التكلفة المستهدفة بإستخدام هندسة القيمة من خلال تحديد أفضل تصميمات للمنتج التي تخفض تكاليف الإنتاج دون التضحية بالوظائف الأساسية للمنتج، وإستبعاد الوظائف التي لاتضيف قيمة للمنتج وإنما تضيف تكلفة غير ضرورية، وذلك من خلال تظافر جهود فريق متكامل من مهندسي التصميم والمديرين ومحاسبي التكاليف (علي، 2013، ص 255).

ويؤكد (Ilayaraja and Eqyaabal, 2015, p:4) أن تطبيق هندسة القيمة تؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة بنسبة 5 إلى 10% وفي كثير من الحالات بنسبة أكثر من ذلك وخصوصاً في المنشآت الصناعية التي تنتج منتجات عالية التكلفة.

وكمثال لتوضيح كيفية تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب تحليل القيمة، سوف يتم عرض الدراسة الميدانية التالية : (Lee, 1994, p: 68-70)

قامت إحدى المشروعات المنتجة للإلكترونيات التي تعمل في الولايات المتحدة الأمريكية بتحديد سعر بيع منتجاتها بـ \$ 48 للوحدة الواحدة، وكان عدد الوحدات التي سوف يتم إنتاجها 10000 وحدة، ويستخدم هذا المشروع في تحديد أرباحه المستهدفة معدل العائد على المبيعات ROS والذي يبلغ 25% من سعر بيع الوحدة الواحدة، وعلى ذلك نجد أن:

معدل العائد على المبيعات لكل وحدة = $12 = 25\% \times 48$

التكلفة المسموح بها للوحدة الواحدة = $36 = 12 - 48$

التكلفة المقدرة للوحدة الواحدة = 40

الفجوة بين التكلفة المقدرة والمستهدفة (المسموح بها) للوحدة الواحدة = $4 = 36 - 40$ للوحدة الواحدة.

إجمالي فجوة التكاليف بين التكاليف المقدرة والمستهدفة = $40000 = 10000 \times 4$

ولقد قام المشروع بإجراء نشاطات هندسة القيمة VE لتقليل الفجوة وتخفيض التكاليف، حيث تم التركيز على تخفيض تكلفة المواد الخام، كما وضع معدل أعلى للعائد على المبيعات، ونتيجةً لذلك فقد تم تخفيض التكلفة فعلاً إلى 2 \$ للوحدة الواحدة، واستمر التحسين في تصنيع المواد الخام وحركة دورانها والتقريب بين مناطق الاستلام والتسليم، مما جعل المشروع يتمكن من تحقيق تخفيض التكلفة إلى 3 \$ للوحدة الواحدة بإجمالي 30000 \$، وبالتالي تخفيض الفجوة من 400000 \$ إلى 370000 \$ وبدراسة باقي العوامل الأخرى المؤثرة ومعالجتها قد يستطيع المشروع الوصول للتكاليف المستهدفة وهي 360000 \$.

وعليه يرى الباحث أنه في حالة فشل جهود المنشأة في إدارة تكلفة المنتج لتحقيق التكلفة المستهدفة على المدى الزمني الطويل فينبغي اللجوء إلى تخفيض هامش الربح المستهدف وليس زيادة سعر البيع المستهدف، حيث أن تخفيض هامش الربح المستهدف يؤثر نسبياً بشكل سلبي على أهداف أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية وهذا يعتبر أقل ضرراً من زيادة سعر البيع المستهدف والتي سينتج عنه تأثير سلبي على الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية وبالتالي التأثير على الميزة التنافسية.

من خلال ماسبق يرى الباحث أن أسلوب تحليل القيمة والمتمثل في سلسلة القيمة وهندسة القيمة يعتبر أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال توافر الآليات والوسائل المناسبة في أسلوب تحليل القيمة لتحسين المنتجات والبحث عن المناطق المختلفة لخفض التكلفة أثناء دورة حياة المنتج، وبالتالي إحتواء الفجوة التكاليفية بين التكاليف المقدرة للمنتجات والتكاليف المستهدفة أو المسموح بها وصولاً للتكلفة المستهدفة التي تحقق الحصة السوقية الملائمة للمنشأة خلال المدى الزمني القصير والطويل الآجل، كما يساهم أسلوب تحليل القيمة في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد من خلال دمج التحليلات المتعلقة بأداء المورد وقدرات المنشأة ومتطلبات العميل في إطار هيكل منظم ومحدد بأبعاد أسلوب تحليل القيمة، بحيث يمكن تحديد أثر أداء الأنشطة الهامة إستراتيجياً على تكلفة وتمايز سلسلة التوريد ككل، وترجمة تصرفات أعضاء سلسلة التوريد للمساهمة إيجابياً لجميع الأطراف بالإعتماد على المعلومات المحاسبية التكاليفية.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل بالدراسة والتحليل كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كأساليب حديثة للمحاسبة الإدارية عامة ومحاسبة التكاليف خاصة ودورها في إدارة التكاليف وتدعيم المزايا التنافسية في سلسلة التوريد، وتحقيقاً لهذا الهدف تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وكما يلي:

تناول المبحث الأول أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تخفيض التكلفة، وقد خلصت الدراسة في هذا المبحث إلى الآتي:

- قصور أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية إحتياجات الإستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة بسبب تركيز إهتمامها على ظروف وإمكانيات البيئة الداخلية فقط، دون مراعاة لظروف السوق ومؤثرات البيئة الخارجية، ولذلك فإن هذا يعتبر من أهم المبررات لإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

- أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أسلوباً استباقياً في تحديد التكلفة حتى قبل حدوثها من خلال ما يتمتع به من مرونة في تغيير التكلفة بواسطة أدواته الخاصة مثل هندسة القيمة وتحليل القيمة، وتعتبر التكلفة المستهدفة متغير تابع لمتغير مستقل هو سعر المنتج المقبول في السوق، ومن ثم محاولة التحكم بتكلفة المنتج وتكييفها لتلائم سعر الربح المرغوب من قبل إدارة الوحدة.

- أن التكلفة المستهدفة يمثل أسلوب لإدارة التكلفة حيث يسعى إلى محاولة تخفيض تكلفة المنتج في كل مرحلة من مراحل دورة حياته، كما أنه أسلوب فعال في تحقيق الربح المرغوب من قبل الإدارة عن طريق قدرتها في التأثير على التكلفة مقدماً قبل عملية الإنتاج الفعلي وهي بهذا تساعد المنشأة في تحقيق ميزه تنافسية.

- يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل رئيسي إلى تقدير تكلفة المنتج الذي سيتم إنتاجه في ضوء تحقيق هامش الربح المستهدف للمنشأة بعد بيع المنتج وتسليمه للعميل وتقديم خدمات ما بعد البيع.

- بالرغم من الإسهامات البارزة لأسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة إلا أنه لا يكفي بمفرده لتحقيق أهداف إدارة التكلفة في سلسلة التوريد، وأنه بحاجة إلى أساليب وأدوات أخرى تسهم في تحليل الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها من لحظة التفكير في إنتاج المنتج وحتى تسليمه للعميل وانتهاءً بتقديم خدمات ما بعد البيع.

- وتتناول المبحث الثاني أسلوب تحليل القيمة من حيث المفهوم والأهداف والمقومات التي يركز عليها ودوره في تخفيض التكاليف، وقد خلصت الدراسة في هذا المبحث إلى الآتي:

- يشمل أسلوب تحليل القيمة مفهومين رئيسيين هما تحليل سلسلة القيمة وهندسة القيمة.
- سلسلة القيمة تمثل مجموعة أنشطة المنشأة المتتالية والتي تضيف منفعة أو قيمة للسلع والخدمات بحيث يتم ترتيبها في شكل سلسلة قيمة والمتمثلة في البحث والتطوير، والتصميم والإنتاج، والتسويق والتوزيع، وخدمة العملاء
- يهدف تحليل سلسلة القيمة بشكل رئيسي إلى تحديد الأنشطة المضافة للقيمة والتركيز على تعزيزها، وتحديد الأنشطة غير المضافة للقيمة ومحاولة التخلص منها.
- سلسلة القيمة تمثل إحدى الأدوات الهامة في إدارة سلسلة التوريد والتي تمكن من زيادة كفاءة أداء سلسلة التوريد ككل ويعزز المركز التنافسي لكل عضو في السلسلة.
- هندسة القيمة هي عملية فحص عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج.
- هندسة القيمة أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال فحص وتحديد وتحليل المواطن المختلفة لتخفيض تكاليف المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم دون المساس بجودة وأداء الوظائف الأساسية للمنتج والتي تلبي متطلبات ورغبات العملاء، ومن ثم إحتواء فجوة التكاليف بين التكاليف المقدرة (المسموح بها) بالإعتماد على أبحاث السوق ورغبات ومتطلبات العملاء وبين تكاليف إنتاج المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى الوصول للتكلفة المستهدفة ومن ثم تحقيق هامش الربح المرغوب وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة على المدى القصير والطويل الأجل.
- تهدف هندسة القيمة إلى إحداث تغييرات في أداء المنتج أو المنتج نفسه، إعادة تصميم المنتجات وتنظيم العمليات بغرض تحقيق رغبات العملاء ومحاولة الوصول أو تحقيق التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها من خلال تحديد التصاميم المحسنة للمنتج التي تخفض تكلفته دون التأثير على الخصائص الوظيفية للمنتج، أو حذف الأنشطة غير الضرورية التي لا يكون العميل مستعداً لدفع مبلغ إضافي مقابلها.
- أن أسلوب تحليل القيمة والمتمثل في سلسلة القيمة وهندسة القيمة يعتبر أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال توافر الآليات والوسائل المناسبة في أسلوب تحليل القيمة لتحسين المنتجات والبحث عن المناطق المختلفة لخفض التكلفة أثناء دورة حياة المنتج، وبالتالي إحتواء الفجوة التكاليفية بين التكاليف المقدرة للمنتجات والتكاليف المستهدفة أو المسموح بها وصولاً للتكلفة المستهدفة التي تحقق الحصة السوقية الملائمة للمنشأة خلال المدى الزمني القصير والطويل الأجل.

الفصل الثاني

تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد من خلال التكامل بين
أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة (إطار مقترح).

مقدمة الفصل:

شهدت الأونة الأخيرة العديد من التطورات الإقتصادية والتكنولوجية بصورة شديدة، مما نتج عنه ظهور مجموعة كبيرة من المفاهيم والعمليات وزيادة شدة المنافسة على المستوى المحلي والإقليمي.

كما أدى التطور في تكنولوجيا المعلومات ووسائل الإتصال ونظم الإنتاج إلى فتح آفاق جديدة أمام المنشآت كان من أهم نتائجها زيادة التركيز على الجودة وتحقيق رضا العملاء، واستجابة لتلك التطورات أصبح من الضروري إعادة النظر في أساليب وطرق التشغيل والرقابة على التكاليف ونظم المعلومات كي تعكس متطلبات البيئة الحديثة وتساعد على تحديد عوامل النجاح الأساسية والتي يجب أن تكون مرتبطة بالإستراتيجية التي تقرر المنشأة إتباعها لتحقيق أهدافها الطويلة الأجل، مما فرض على نظم إدارة التكلفة التركيز ليس على الأهداف التشغيلية قصيرة الأجل فحسب، بل ويجب أن تكون ذات توجه إستراتيجي طويل الأجل أيضاً، وهذا يعني أنه يجب توفير معلومات إستراتيجية تساعد في توضيح الأهداف الإستراتيجية، والخطط طويلة الأجل من أجل مواجهة المنافسة الحادة على المستوى المحلي والإقليمي وتحقيق مزايا تنافسية من خلال توفير قيمة للعملاء.

وتلعب أدوات إدارة التكلفة الحديثة دوراً مهماً في إدارة تكاليف سلسلة التوريد وذلك من خلال خلق فرص أكبر لخفض التكاليف، على إعتبار أن البحث عن طرق وأساليب تمكن من تخفيض التكلفة أصبح الشغل الشاغل للوحدات الإقتصادية في ظل بيئة الأعمال الراهنة المتميزة بشدة المنافسة الشديدة في دنيا الأعمال، وأن البحث عن طرق وأساليب تخفيض التكلفة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة على إمتداد سلسلة التوريد يمثل مجالاً جديداً لإدارة التكلفة ويفتح آفاق ومجالات أوسع لتحقيقها حيث أن تخفيض التكلفة ليس هدفاً في حد ذاته وإنما وسيلة لتحسين وتدعيم الوضع التنافسي لسلسلة التوريد.

وفي ضوء ما تقدم يتناول هذا الفصل مايلي:

المبحث الأول: المزايا التنافسية لسلسلة التوريد

المبحث الثاني: إدارة التكلفة في سلسلة التوريد

المبحث الثالث: التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

المبحث الأول: المزايا التنافسية لسلسلة التوريد

أولاً: المزايا التنافسية

اعتمدت المنشآت في الأونة الأخيرة على منهج يساعدها في دخول الأسواق العالمية لتحقيق أهدافها الإستراتيجية، وفي سبيل ذلك فإنها تسعى نحو تطبيق نظم وأساليب تكاليفية جديدة، وتحت ضغط مخاطر المنافسة تلجأ المنشأة إلى إختيار الإستراتيجية التنافسية المناسبة والتي تدعم تنفيذ الخطط التي تعتمد عليها تلك المنشآت مما يمكنها من تحقيق المزايا التنافسية (أحمد الجبري، آخرون، 2012، ص 66)

1- مفهوم الميزة التنافسية: Competitive advantage

تعرف الميزة التنافسية بأنها تحقيق قيمة أفضل للعميل عند مستوى تكلفة مساوية لتكلفة المنافسين أو أقل منها، أو تحقيق قيمة مساوية للقيمة التي يحققها المنافسين عند تكلفة أقل من مستوى التكلفة لدى المنافسين (Barney&Hesterly,2006,P.21).

الميزة التنافسية تتمثل في تميز المنشأة على منافسيها بمركز فريد (متميز عن الغير) يُتيح لها تقديم منتج مُتميز أو أكثر بأسلوب ناجح وريحية أفضل (أحمد سيد، 2006، 416).

كما تعرف الميزة التنافسية على أنها قدرة المنشأة على منافسة المنشآت الأخرى العاملة في نفس السوق بالنسبة لنفس السلع والخدمات والعمل على تحقيق كفاءات مساوية أو تفوق كفاءات المنافسين، وتتجسد الميزة التنافسية من خلال التحكم في التكاليف وجودة المنتج، كما تعني القدرة على مواجهة المنافسين بغرض تحقيق الربحية. (فايز الدعيس، 2015، ص 53)

ويرى كاتب آخر أن الميزة التنافسية تمثل القدرة على تحقيق حاجات العملاء أو القيمة التي يرغب العميل في الحصول عليها من شراؤه المنتج، ويمكن للمنشأة تحقيق الميزة التنافسية من خلال إعطاء العملاء كل ما يرغبون به بصورة أفضل من أية منشأة أخرى، وأن الميزة التنافسية هي إعلان قدرة المنشأة على تفوقها في مجالي التسويق والمالية فوق كل أولويتها وهي بدورها تتطلب فهم الإطار العام للمنشأة من خلال أن الإدارة العليا يجب أن تُحدد حاجات ورغبات العميل وكيفية إيصالها إلى العميل عبر سلسلة توريد وذلك من اجل تلبية متطلبات العميل في توصيله وتسليمه المنتج أو الخدمة في الوقت المناسب. (Evans and Collier,2007,118)

من خلال ماسبق يرى الباحث أن الميزة التنافسية تمثل قدرة المنشأة على فعل شيء أفضل من المنافسين لها بحيث يحقق لها تفوق تنافسي في السوق، بمعنى قدرة المنشأة على تقديم سلع وخدمات للعملاء بجودة أعلى وبتكلفة أقل مما يقدمه المنافسون.

هناك مؤشرات أو عوامل يمكن من خلالها قياس الميزة التنافسية تتمثل في الربحية، تكلفة الصنع، الإنتاجية الكلية، حصة المنشأة في السوق، وسيتم عرضها كما يلي: (عائشة عميش،

(Krajewsky and Ritzman, 2005,62)، (Slack,et.al,2004,44)، (2010،ص5)، (Stevenson,2007,4-14)، (Evans and Collier,2007,127)

أ-الربحية: تمثل الربحية مؤشراً لقياس الميزة التنافسية للمنشأة من خلال أن حسابها يعكس أهمية النتيجة التي تم الوصول إليها بالنسبة للموارد المستهلكة، فهي تساعد على الرقابة من خلال استخراج الانحرافات عن طريق المقارنة بما تحقق وما تم تقديره، كما تساعد على إتخاذ القرارات كقرار التخلي عن مشاريع ذات تكلفة عالية وربحية منخفضة، وقرار زيادة الإستثمار في مشاريع ذو ربحية منخفضة لكنها ذات تكلفة منخفضة.

ب-الإنتاجية الكلية: وتعتبر عن النسبة بين كمية المخرجات من السلع والخدمات خلال فترة زمنية معينة وكمية المدخلات المستخدمة في الحصول على تلك المخرجات من الإنتاج، بحيث تقيس درجة نجاح المنشأة في مدى إستغلال مواردها المتاحة لإنتاج السلع والخدمات، ومن ثم فإن تحسين الإنتاجية الكلية يؤدي إلى تخفيض كمية الوقت اللازم للإنتاج وبالتالي تخفيض التكاليف مما يحقق للمنشأة ميزة تنافسية.

ج-تكلفة الإنتاج: يرى (Slack,et.al,2004,44) بأن التكلفة الأقل هي الهدف الرئيس لعمليات المنشآت التي تتنافس من خلال التكلفة، وحتى المنشآت التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى غير التكلفة فإنها تسعى لتحقيق تكلفة منخفضة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها، ويشير (Evans and Collier,2007,124) إلى أن المنشأة يمكن لها تخفيض التكاليف من خلال الإستغلال الكفء لمواردها المتاحة فضلاً عن التحسين المُستمر لجودة المنتجات والإبداع في تصميم المنتجات وتقانة العمليات، حيث يعتبر أساس مهم لخفض التكاليف فضلاً عن مساعدة المدراء في دعم وإسناد إستراتيجية المنشأة لتكون لها الريادة في التكاليف.

د-جودة المنتجات: يعني القدرة على تقديم منتجات تتطابق مع حاجات ورغبات العملاء (Zolghadar,2007,29)، ويؤكد (Evans and Collier,2007,126) على أن المنتجات ذات الجودة العالية تُسهم في تحسين سمعة (شهرة) الشركة وتحقيق رضا العملاء كما أن المنشأة يمكن أن تحدد أسعار أعلى في حالة تقديم منتجات ذات جودة عالية لتلبية متطلبات العملاء، ومن ثم تعتبر الجودة من العوامل الرئيسية في نجاح المنشأة على تحقيق ميزة تنافسية من خلال تقديم منتجات بمواصفات وخصائص تحقق رضا العملاء، بالتالي زيادة الطلب على منتجاتها وهذا يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية.

و-المرونة: يقصد بالمرونة الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات بما يتلائم ومتطلبات العملاء، ويوضح (William,2007,38-39) بان المرونة تعني قدرة المنشأة على الاستجابة السريعة للتغيرات المتعلقة بخصائص تصميم المنتج أوالتغيرات المتعلقة بحجم طلبات العميل، كما يشير (العلي،2006،39) بان المرونة أصبحت الوسيلة الفعالة في المنافسة

بين المنشآت، إذ تتضمن القدرة على تصنيع تشكيلة واسعة من المنتجات وتقديم منتجات جديدة بصورة مستمرة والسرعة في تطوير المنتجات القائمة بالإضافة للاستجابة عموماً إلى حاجات ورغبات العملاء.

يرى الباحث أن المرونة تحقق ميزة تنافسية للمنشأة من خلال أنها تمكن المنشأة من سرعة الإستجابة لإحداث التغييرات اللازمة للوفاء بمتطلبات ورغبات العملاء ومن ثم زيادة حصتها السوقية أو على الأقل المحافظة على حصتها الحالية في السوق.

ز- وقت التسليم للمنتج: يوضح أحد الكتاب أن هناك ثلاثة عوامل تتعلق بتوقيت تسليم المنتجات للعملاء وهي: (Krajewsky and Ritzman,2005,64)

سرعة التسليم: ويتم قياسها بالوقت المستغرق بين استلام طلب العميل وتلبية الطلب والذي يسمى بوقت الانتظار، ومن الممكن تخفيض وقت التسليم بتقليل وقت الانتظار.
التسليم بالوقت المحدد: ويعني تسليم طلبات العملاء في الوقت المحدد لهم من قبل المنشأة.

سرعة التطوير: وهي سرعة تقديم منتج جديد وتقاس سرعة التطوير بالوقت بين توليد الفكرة وحتى التصميم النهائي للمنتج وتقديمه إلى السوق، ويشير (Evans and Collier,2007,126) بأن الوقت في العصر الراهن يعد من المصادر الأساسية لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، فالعملاء يرغبون بالاستجابة السريعة لطلباتهم خلال وقت قصير، وان العديد من المنشآت تدرك كيف تستخدم الوقت كوسيلة تنافسية فعالة، من خلال تسليم المنتجات إلى العملاء بشكل أسرع وأفضل.

من خلال ماسبق يمكن القول أن مؤشر التكلفة يعتبر من المقومات الأساسية لنجاح المنشأة وتفوقها من خلال تمكينها من الوقوف أمام المنشآت المنافسة ومساعدتها في الوصول إلى أسعار تنافسية تدعم الميزة التنافسية لمنتجات المنشأة في السوق، وأن عدم إهتمام المنشأة بتخفيض تكاليفها قد يكون العامل الرئيسي لتدهورها وقد ربما يؤدي إلى توقفها عن النشاط وخرجها من السوق، كما أن وقت التسليم يمثل مصدر أساسي لتحقيق ميزة تنافسية من خلال تحقيق إرضاء العملاء بشأن وقت الحصول على المنتج أو المنتجات التي يرغبون في الحصول عليها ومن ثم زيادة الطلب على منتجات المنشأة وزيادة الحصة السوقية.

2- الإستراتيجيات التنافسية:

تشير الاستراتيجية إلى كيفية الحصول على ميزة تنافسية عن طريق خلق قيمة ووضع متميز، والتي تنطوي على مجموعة مختلفة من الأنشطة، ومضمون الوضع الإستراتيجي هو إختيار الأنشطة التي تحقق ربحية متفوقة لأنها تختلف عن المنافسين وبالتالي خلق ميزة تنافسية

مستدامة (Minarik, 2007, p 11)، وتصنف الإستراتيجيات التنافسية إلى نوعين وفقاً لمستوى النشاط ومستوى المنشأة كما يلي: (Barney & Hesterly, 2006, P. 11)

Business – level strategies الإستراتيجيات على مستوى النشاط
Corporate –level strategies الإستراتيجيات على مستوى المنشأة

وتشير الإستراتيجيات على مستوى النشاط إلى الإجراءات التي تتخذها المنشأة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق معين أو في صناعة معينة، وهناك إستراتيجيتين رئيسيتين عند هذا المستوى هما إستراتيجية زيادة التكلفة وإستراتيجية التميز وإستراتيجية التركيز، وسوف يتم تناولهما كما يلي:

أ- إستراتيجية زيادة التكلفة Cost Leadership

عرف أحد الكتاب إستراتيجية زيادة التكلفة بأنها الحصول على ميزة تنافسية من خلال التركيز على تخفيض التكاليف إلى مستوى أقل من تكاليف المنافسين. (Barney & Hesterly, 2006, P. 118)

كما تعبر هذه الإستراتيجية عن قدرة المنشأة على الإنتاج بأقل التكاليف إذا ما تم مقارنتها بمنافسيها، وتتم من خلال تحسين الإنتاجية وحذف الأنشطة غير الضرورية والرقابة المحكمة على عناصر التكاليف وتقوم هذه الإستراتيجية على قاعدة أساسية تتمثل في قدرة المنشأة على تقديم منتجاتها بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على جودة المنتج (جمال خطاب، 2004، ص 278).

ويرى أحد الكتاب أن إستراتيجية زيادة التكلفة قد تكون جذابة خاصة للشركات التي تعمل في إقتصاد يمر بمرحلة إنتقالية بسبب تفكيك الحواجز التجارية وزيادة المنتجات المستوردة من الدول ذات الأجور المتدنية مثل الصين، أيضاً لأن معظم المستهلكين محدودي الدخل وبالتالي فإن السعر يكون مهم للغاية. (Acquaah, et al, 2008, p349)

ويمكن تحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة من خلال إستخدام حجم أقل من الموارد مقارنة بالمنافسين في إنتاج نفس القدر من السلع والخدمات وبنفس الجودة مما يؤدي لإكتساب المنشأة لقدرة تنافسية تكاليفية ويتطلب ذلك إجراءات معينة لخفض التكلفة منها على سبيل المثال: (Grant, 2005, P 255-263)

- 1- إدارة مسببات التكلفة بشكل أفضل من المنافسين في كل مراحل تحليل سلسلة القيمة .
- 2- استغلال الحجم الإقتصادي للإنتاج ومنحنى التعلم وذلك لتخفيض متوسط تكلفة الوحدة
- 3- إنشاء المصنع بالقرب من الأسواق والموردين لتخفيض تكاليف النقل، وإعادة تصميم المصانع لتخفيض المسافات بين العمليات، وإعادة هندسة العمليات، والإنتاج لتخفيض المخزون.

- 4- استخدام تكنولوجيا جديدة، وتدريب العاملين للعمل بشكل أكثر كفاءة
- 5- اختيار السياسات المناسبة للمنشأة ومزيج الإنتاج المناسب.
- 6- تخفيض تكاليف أنشطة البحوث، والتطوير، والتصميم، ومسببات التالف والضياع.
- 7- تصميم المنتج بعدد أجزاء أقل لتخفيض تكاليف الإنتاج.

من خلال ماسبق يمكن القول أن المنشآت التي تطبق إستراتيجية ريادة التكلفة تقوم بالتركيز والرقابة المشددة على خفض التكلفة وتكثيف جهودها لتخفيض التكاليف في جميع الأنشطة ومراحل الإنتاج، والإهتمام بكفاءة العمليات والأنشطة التي تمكنها من الحفاظ على هامش أرباح لفترات زمنية طويلة، والحفاظ على مركز تنافسي متميز، وبالتالي فإن إستراتيجية ريادة التكلفة تؤدي إلى تحسينات في كفاءة الأنشطة مما يؤدي إلى تخفيض سعر المنتج ومن ثم تحقيق زيادة في المبيعات وحصة المنشأة في السوق.

ب- إستراتيجية التميز Differentiation

تشير إستراتيجية التميز Differentiation إلى الإجراءات التي تتخذها المنشأة لزيادة القيمة للعميل من خلال زيادة المنافع التي يحصل عليها العميل أكثر من المنافسين فيمكن تحسين خصائص المنتج ومواصفاته والجودة نتيجة تقديم بعض الخصائص الجيدة، ويجب أن لا تتعدى المنافع التي يحصل عليها العميل إلى التكلفة التي يكون على استعداد لدفعها للحصول على الخصائص أو المواصفات المطلوبة. (Hansen & Mowen, 2003, P.518)

ووفقاً لهذه الإستراتيجية فإن المنشأة تهدف إلى تقديم منتجات ذات خصائص متميزة عن غيرها من المنتجات المنافسة ويتم من خلالها تقديم قيمة للعميل ويكون هذا التميز إما في الجودة أو التقنية، ويكون العميل مستعداً لدفع السعر المطلوب مقابل المنتجات ذات التميز العالي كونها قادرة على تحقيق القيمة التي يرغب الحصول عليها.

ويرى أحد الكتاب أن إستراتيجية التميز تهدف إلى تقديم خدمات ومنتجات ذات جودة عالية أو مواصفات خاصة أو إضافة خصائص إضافية للمنتج أو الخدمة تميزه عن منتجات وخدمات المنافسين، ويتطلب تطبيق هذه الإستراتيجية تضافر العديد من الجهود والموارد ورأس المال، وأن تقديم منتجات بجودة عالية يتطلب الإهتمام بتخفيض التكاليف التي لا تؤثر على قيمة المنتج، ويبرر ذلك بقصر دورة حياة المنتجات في الوقت الحالي وماتقدمه المنشآت من منتجات متجددة ومتطورة تلبي رغبات المستهلك والذي ينتظر ظهور موديلات جديدة من المنتجات والخدمات (فارس الطيب، 2016، ص 195).

ويمكن تحقيق إستراتيجية التميز من خلال مجموعة من الإجراءات أهمها: تميز خصائص ومواصفات المنتج، جودة المدخلات، مهارة وخبرة العاملين، تميز توقيت تقديم المنتج للسوق،

تميز موقع وسمعة المنشأة، تميز علاقات التكامل داخل الشركة ومع الموردين، تميز مزيج المنتج وبخاصة حالة الترابط التكنولوجي بين هذه المنتجات وتنوعها، تميز قنوات التوزيع وخدمات الدعم. (Barney& Hesterly,2006,P.147)

ويلاحظ أن هناك بعض مصادر إستراتيجية التميز تحقق ميزة تنافسية مؤقتة للمنشأة نظراً لسهولة تقليدها مثل خصائص المنتج، كما أن هناك بعض المصادر التي تمثل ميزة تنافسية مستدامة للمنشأة وذلك لندرته وصعوبة تقليدها من المنافسين مثل توقيت تقديم المنتج للسوق، الموقع، السمعة، قنوات التوزيع، خدمات الدعم.

ج- إستراتيجية التركيز:

تقوم هذه الإستراتيجية على أساس إختيار قطاع معين من السوق فالمنشأة في ظل هذه الإستراتيجية لا تتعامل مع السوق ككل وإنما تقوم بتجزئة السوق إلى عدد من القطاعات وفيها تركز على قطاع معين من السوق، والهدف الأساسي لهذه الإستراتيجية هو إتباع خط تنافسي لا تتمكن المنشآت الأخرى من تحقيقه والتي من خلالها تستطيع المنشأة من تقديم منتجات متميزة وربحية عالية.(فايز الدعيس، 2015، ص57)

وأشار أحد الكتاب إلى أن الإعتماد على إستراتيجيات متعددة تؤدي إلى تحسين كفاءة أداء المنشأة، كما أن الدمج بين إستراتيجية التميز وريادة التكلفة تحقق للمنشأة قدرة أفضل على المنافسة، ويمكن للمنشأة تطوير كل منها بطريقة مكملة لبعضها البعض. (Claver 2012, 1001)

من خلال ماسبق يرى الباحث أن إتباع المنشأة لإستراتيجية واحدة قد لا تمكنها من دعم موقفها التنافسي بالشكل المناسب، فمثلاً إستراتيجية التميز تحتاج أيضاً إلى التركيز على ريادة التكلفة وإتباع أفضل الطرق والأدوات المتاحة والأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة حتى تمكنها من مواجهة المنافسة التي تتعرض لها من قبل المنشآت الأخرى.

بناء على ما تقدم ومن أجل تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد من جانب الفكر المحاسبي حتى تتمكن من مواجهة المنافسة العالمية فيجب عليها أن تحقق إنتاج منتجات بأقل تكلفة ممكنة وجودة مرغوبة، ويتطلب ذلك البحث عن الطرق الأفضل لإدارة تكاليف منتجاتها بما يمكنها من تحقيق تفوق تنافسي على المستوى المحلي والعالمي، لذلك يقترح الباحث التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كأدوات هامة للمحاسبة الإدارية في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد وهو ماسوف يتم تناوله في الأجزاء القادمة إن شاء الله تعالى.

ثانياً: سلسلة التوريد

إن تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة لم يعد يقاصر على تحسين الأنشطة الداخلية فقط بل إمتد إلى خارج الحدود التنظيمية، مما يوضح أهمية التنسيق بين الأنشطة الداخلية للمنشأة والأنشطة الخارجية للمنشآت المشتركة معها في تقديم خدمة أو منتج معين، مما أدى إلى ظهور مفهوم سلسلة التوريد SupplyChain ، وتشير دراسة (Cooper &Slagmulder,1999) الى زيادة نسبة إعتقاد المنظمات على التعهيد بحيث أصبحت نسبته ما يقارب من 60% إلى 70% من القيمة الإجمالية للمنتج، ومن هنا زاد الاهتمام فى العقود الاخيرة بسلسلة التوريد، فالمنافسة لم تعد قاصرة على منشآت الاعمال كوحدات مستقلة فقط وانما المنافسة أصبحت فى اطار أكبر بين سلاسل التوريد وبعضها البعض.

1- مفهوم سلسلة التوريد:

هناك العديد من التعريفات لسلسلة التوريد Supply Chain حيث عرفها أحد الباحثين بأنها تخطيط وإدارة وتكامل جميع الأنشطة والموارد والمعلومات المشتركة لمنظمات الأعمال بدايةً من المستخدم النهائي وانتهاءً بالمورد الأصلي بهدف تحقيق ودعم القدرة التنافسية لسلسلة التوريد(عماد، 2010)، كما تناول مجموعة من الباحثين مفهوم سلسلة التوريد من منظور هيكلها، حيث عرف (Booth, R., 1997) أن سلسلة التوريد تعني أن المنشأة حلقة في سلسلة تبدأ بالمورد ثم المنشأة ثم العميل، مما يجعل المنشأة في مركز وسط بين العملاء والموردين. وعرف مجلس محترفي إدارة سلاسل التوريد (SCMP) مفهوم إدارة سلاسل التوريد بأنها عملية تخطيط وإدارة جميع الأنشطة المتعلقة بتحديد المصادر والإقتناء والتحويل والتنسيق والتعاون مع شركاء السلسلة من موردين ووسطاء وعملاء ومزودي الخدمات كطرف ثالث لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

سلسلة التوريد مجموعة من الأنشطة و/ أو الخطوط الإنتاجية المترابطة بصورة مباشرة أو غير مباشرة لإنتاج منج معين بحيث لايمكن إنتاج المنتج إلا من خلال مجموعة الأنشطة داخل هذه السلسلة. (ندى عبدالرزاق، آلاء وضاح، 2019، ص42)

تعرف سلسلة التوريد بأنها مجموعة من الشركات المترابطة التي تشترك في الإنتاج بدءاً من دخول المواد الخام من المورد ومروراً بعمليات التحويل وإنهاءاً بتقديم المنتجات النهائية المطلوبة للعملاء.(Al-Hashimi, Al-Ardawe, 2020, p1310)

ويرى أحد الباحثين أن سلسلة التوريد عبارة عن تعاون بين شبكة من المنشآت من خلال الإرتباط بين الأنشطة قبل الإنتاج وبعده في شكل حلقات متصلة، بمعنى أنها شبكة من المنشآت المشتركة التي تعمل معا لتحقيق أهداف محددة. (رزق، 2006)

أيضا عرف كاتب آخر سلسلة التوريد بأنها مجموعة العلاقات المترابطة ما بين الشركات وشركائها من موردين وموزعين تتدفق بموجبها المعلومات والمواد والمنتجات فيما بين الشركات وشركائها إلى أن تصل المنتجات النهائية إلى المستهلك النهائي. (غسان، مصطفى، 2016، 25)

من خلال ماسبق يرى الباحث أن سلسلة التوريد عبارة عن مجموعة من المنشآت التي تشترك مع بعضها البعض في أنشطة إنتاج منتج ما في شكل حلقات متصلة بداية من المورد ثم المنشأة ثم العميل، بحيث يتم تنسيق أنشطتها وجهودها في سبيل تحسين أدائها ككل لتحقيق مزايا تنافسية تمكنها من الصمود أمام المنافسة الشديدة المحلية والعالمية.

2- أهمية سلسلة التوريد:

إن العمل بروح الفريق وتخطيط وإدارة سلسلة التوريد، تقيّد جميع أعضاء سلسلة التوريد سواء كانوا في بداية السلسلة أو مركزها أو نهايتها وتعمل على زيادة الإيرادات وتخفيض التكلفة والاستخدام الأمثل للأصول لتحقيق رغبات العملاء ويمكن إيضاح ضرورة الإهتمام بسلسلة التوريد للأسباب الآتية: (حسن، 2006، 39)، (محمد، 2011، 41)

- الحاجة إلى تحسين العمليات
- تخفيض تكاليف النقل.
- زيادة أهمية التجارة الإلكترونية.
- زيادة ضغوط المنافسة واتساع مدى العولمة (زيادة عدد المنافسين للمنشأة في الداخل والخارج لنفس المنتج الذي تقوم بإنتاجه)
- توافر مصادر متعددة لإختيار العملاء طلباتهم نتيجة زيادة المنافسة المحلية والعالمية.
- أصبحت المنشآت أكثر تخصصا وتعدد الموردين مما دفعها للبحث عن مواد ذات تكلفة أقل وجودة أعلى وذلك لتحسين الأداء، وذلك من خلال تعاون أعضاء سلسلة التوريد يتحقق فوائد لجميع أعضاء سلسلة التوريد.
- رفع مستويات الشراء الخارجي مما أدى إلى ضرورة الإهتمام بعلاقات المنشأة مع الموردين كضرورة لتمكين المنشأة من تدعيم مزاياها التنافسية.

3- أهداف سلسلة التوريد:

- تهدف سلسلة التوريد إلى مجموعة من الأهداف أهمها: (IMA, 2008, Fayard, et al., 2012; Piontkowski, et al., 2014)، (سالي عبدالباسط، 2020، ص 29)
- تطوير الأداء لمقابلة إحتياجات العملاء وتذنية التكاليف من خلال الإستغلال الأمثل للموارد.
 - تحقيق التوافق بين إدارة العرض لموارد ومنتجات الشركة والطلب على مخرجاتها لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.
 - توفير المنتجات المناسبة في الوقت المناسب وبالسعر المناسب ومن ثم تحقيق رغبات العملاء.
 - تخفيض كمية المخزون إلى أدنى مايمكن وتخفيض التكاليف المترتبة عليه.
 - تنظيم وتنسيق حركة التدفق سواء الخاصة بالمنتجات أو المعلومات بين شركاء سلسلة التوريد ومن ثم تحقيق وتحسين كفاءة أداء سلسلة التوريد.
 - تحسين الوضع التنافسي لسلسلة التوريد بما يحقق لها مزايا تنافسية تدعمها في مواجهة المنافسين.
 - تحقيق رغبات العملاء من خلال الربط بين إحتياجات ورغبات العملاء والأنشطة الجارية لأعضاء سلسلة التوريد
- ولكي تتحقق أهداف سلسلة التوريد يجب توفر مجموعة من العوامل والتي تتمثل بالآتي: (محمد، 2011، ص 40)
- الإعتقاد على سلسلة القيمة عند تحديد درجة التكامل في معلومات التكاليف بين أعضاء سلسلة التوريد بهدف تحسين العمليات عبر السلسلة كما أنه يمكن استخدام تحليلات القياس المرجعي لتحقيق ذلك.
 - أن تكون العلاقات بين أطراف سلسلة التوريد واضحة من خلال مرحلة التصميم للمنتج والخصائص والإتجاهات التي تربط بينهم ودرجة التحالف بين المنشأة والموردين والعملاء.
 - أن تكون إدارة التكلفة إقليمية من أجل المشاركة في بيانات التكاليف وتبادلها بين أطراف السلسلة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة تلك البيانات ومن ثم تكلفة المنتج من خلال مشاركة تلك الأطراف في أنشطة ما قبل الإنتاج مثل أنشطة البحوث والتطوير بالإضافة إلى تبادل الخبرات بالقدر الذي يسهم في تحقيق أهداف سلسلة التوريد.
- من خلال ماسبق يرى الباحث أن الهدف الرئيسي لسلسلة التوريد يتمثل في تحسين كفاءة أداء سلسلة التوريد ومن ثم تعزيز مركزها التنافسي في السوق، ولذلك فإن تحسين أداء السلسلة لا يمكن أن يتحقق بتحسين أداء المنشأة الرئيسية في السلسلة والتي ترتبط مباشرة بالعملاء، ويبرر

ذلك أن تكلفة المنتج وجودته يرتبط ارتباط وثيق بتحسين كفاءة أداء جميع الأنشطة التي ساهمت في إنتاجه على إمتداد جميع منشآت سلسلة التوريد بدءاً من دخول المواد الخام إلى أول منشأة في السلسلة وانتهاء بالمنشأة الرئيسية المرتبطة بالعملاء بشكل مباشر، ومن ثم فإن جهود تخفيض تكلفة المنتج وتحسين وجودته أصبحت مسؤولية مشتركة (مسؤولية تضامنية) على جميع منشآت سلسلة التوريد وإن أي إهمال أو فشل منشأة في السلسلة يؤثر سلباً على جميع أعضاء سلسلة التوريد.

4- مكونات سلسلة التوريد

تتكون سلسلة التوريد من عدد من المنشآت تقوم بتنسيق أنشطتها وجهودها في سبيل تحقيق هدف مشترك، إلا أن عدد أعضاء سلسلة التوريد يختلف من سلسلة إلى أخرى باختلاف طبيعة المنتجات المقدمة، وحدود إستخدام إستراتيجيات التعهيد، ظروف الطلب وطبيعة المنافسة، وقابلية المنشأة للإنخراط في علاقات شراكة مبنية على الثقة والالتزام بهدف تحقيق أفضل مركز تنافسي لأعضاء السلسلة، وتتكون سلسلة التوريد من الموردين والمصنعين والعملاء كأعضاء للسلسلة (محمد، 2016، ص249).

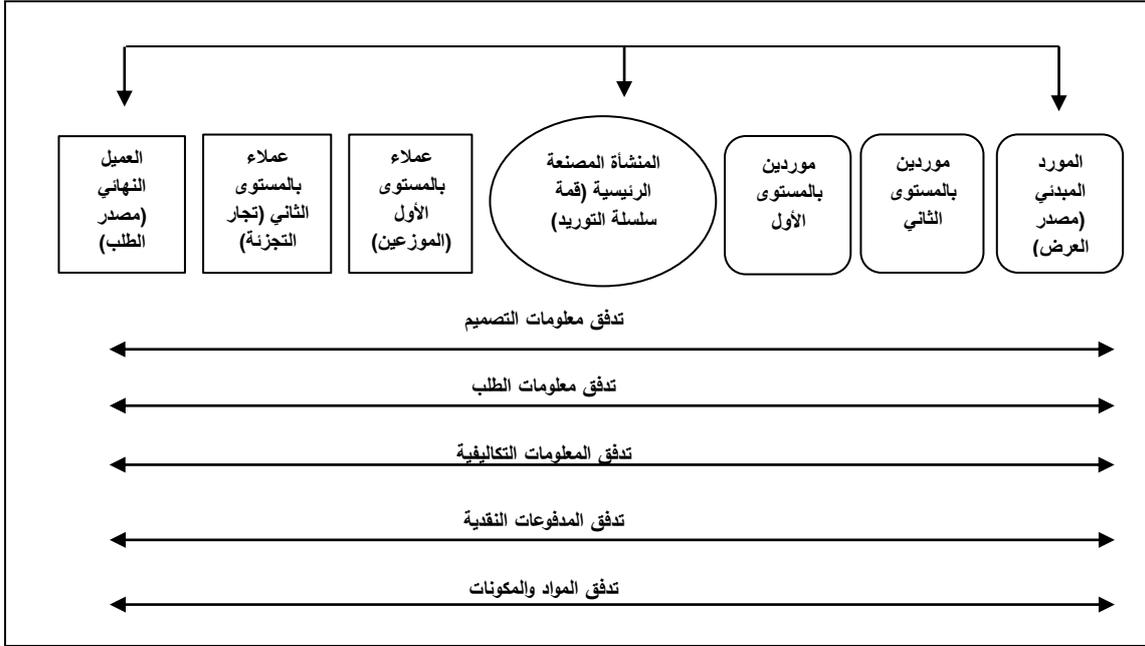
ويضيف كل من (Lockamy and Smith, 2000) الموزعين وتجار التجزئة لأعضاء السلسلة لأهميتهما في تنسيق الجهود فيما بين العملاء والمصنعين

5- أنواع التدفقات بين أعضاء سلسلة التوريد

يتوقف تحقيق أهداف سلسلة التوريد على درجة التعاون والتنسيق بين أعضاء السلسلة بشأن حركة التدفقات المختلفة والتي تتضح من خلال الشكل رقم (1/1/2) التالي:

شكل رقم (1/1/2)

حركة التدفقات المختلفة بين أعضاء سلسلة التوريد



المصدر: (Stevenson, 2012)

من خلال الشكل السابق يتضح الآتي:

تدفق معلومات التصميم: وفقا لمنظور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في إرضاء العميل من الممكن أن يشترك كل من العملاء والموردين في تصميم المنتج ومكوناته، وبالتالي نجد معلومات التصميم في إتجاهين من العملاء إلى الموردين، ومن الموردين إلى العملاء مما يساهم في تطوير قدرات أعضاء سلسلة التوريد في الوفاء بمتطلبات العملاء.

تدفق الطلب وتتمثل في معلومات الطلب على المنتج النهائي وتساهم تلك المعلومات في تحديد مستويات الإنتاج وجدولته لتجنب تراكم المخزون أو التعرض لنقص التوريد.

تدفق المواد والمكونات والمنتجات من الموردين بإتجاه المصنعين وصولا بالمنتج النهائي للعملاء، وتستهدف إدارة سلسلة التوريد تحسين إنسيابية ذلك التدفق بما ينعكس إيجابيا على تخفيض مستويات المخزون والإلتزام بمواعيد التسليم ومن ثم تخفيض التكاليف.

تدفق المعلومات التكاليفية وهي تمثل تجميع للعناصر التكاليفية المرتبطة بحركة المواد والمكونات والمنتجات من الموردين مروراً بالمصنعين وصولاً للمستهلك النهائي بغرض تحديد هياكل تكلفة المنتجات والمكونات ويساهم ذلك في تخفيض التكاليف على إمتداد السلسلة.

تدفق المدفوعات النقدية من جانب العملاء بإتجاه الموردين مروراً بالمشآت المصنعة وتشمل مدفوعات مقابل المواد الأولية والمكونات وعمليات التجميع والتصنيع والخدمات الداعمة (Bhamu and Sangwan, 2014; Fayard, et al., 2014)، (الجندي، 2006).

6- أنواع سلسلة التوريد:

هناك ثلاثة أنواع من سلاسل التوريد: (Cooper and Slagmuder, 2004; De) (Faria, et al, 2013)

- سلسلة التوريد الملكية حيث تكون هناك منشأة واحدة فقط تحتل المركز الرئيسي بالسلسلة وترتبط بشكل مباشر مع العميل
 - سلسلة التوريد البارونية حيث تكون هناك منشأتين أو أكثر تشارك في إحلال المركز الرئيسي بالسلسلة وتتساوى السيطرة من جانب كل منها على أطراف السلسلة، ولكن سيطرة كل منها تقل عن سيطرة المنشأة الرئيسية في السلسلة الملكية.
 - سلسلة التوريد متساوية القوى حيث لا توجد منشأة تحتل المركز الرئيسي بالسلسلة وتتعدم فيها سيطرة منشأة على الأخرى.
- 7- ممارسات إدارة سلسلة التوريد:

ممارسات إدارة سلسلة التوريد هي سلسلة من الأنشطة ينبغي القيام بها للتشجيع على الإدارة الفعالة لتكاليف سلسلة التوريد (Ghatebi et al, 2013).

- أوضحت العديد من الدراسات مجموعة من الممارسات لإدارة سلسلة التوريد لتعزيز الميزة التنافسية أهمها: (Niknia, 2007)، (Hamister,2012)، (Ghatebi et al, 2013)
- الشراكات والتحالفات الإستراتيجية مع الموردين: وتمثل العلاقة طويلة الأجل بين المنشأة ومورديها والمصممة للإستفادة من القدرات الإستراتيجية والتشغيلية للمنشآت الفردية المشاركة في سلسلة التوريد لمساعدتها على تحقيق منافع مستمرة.
 - العلاقات مع العملاء: من خلال مجموعة من الممارسات التي تستخدم لغرض إدارة شكاوي العملاء وبناء علاقات طويلة الأجل معهم بغرض تلبية طلباتهم وتحسين رضاهم.
 - مستوى مشاركة (تبادل) المعلومات: ويمثل المدى الذي يتم من خلاله تبادل ونقل المعلومات على إمتداد سلسلة التوريد، ويوضح مستوى تبادل المعلومات قدرة المنشأة على تبادل المعرفة والمعلومات مع الشركاء في سلسلة التوريد بكفاءة وفاعلية.
 - جودة المعلومات المتبادلة: والتي تعكس مدى دقة ومصداقية المعلومات المشتركة بين الشركاء، كما يعتبر تبادل المعلومات الدقيقة وفي الوقت المناسب من العوامل الهامة لتحسين الأداء على إمتداد سلسلة التوريد.
 - التعهيد: ويمثل إسناد العمل الذي كان يتم أدائه سابقاً داخل المنشأة لمنشأة خارجية لتقوم بأدائه مثل التعبئة والتغليف، والنقل، والتخزين.
 - الممارسات الداخلية الخالية من الفاقد: وتشير هذه الممارسة إلى إستهلاك موارد أقل مع نفس كمية الإنتاج كبيرة الحجم وعروض أكثر تنوعاً للعملاء.

- الإنتاج في الوقت المحدد: والذي يقوم على الربط بين المورد والعميل من خلال أجهزة الحاسب الآلي في وقت واحد لأداء نشاط الهندسة المتزامنة في قسم هندسة العملاء داخل شركة العميل لإدارة المخزون والتجديد التلقائي للمواد اللازمة.

ويتم تحسين أداء سلسلة التوريد من خلال تطوير خمسة أولويات تنافسية في تسلسل محدد وهي: الجودة، الإعتمادية، المرونة، سرعة الإستجابة، فعالية التكلفة، لذا يجب التركيز على الجودة كأساس للشراكة في سلسلة التوريد، ويعتبر تحسين التكلفة النتيجة النهائية للجهود المستمرة في كل من الجودة، الإعتمادية، المرونة، سرعة الإستجابة. (ايناس شكر، 2021، 485).

المبحث الثاني: إدارة التكلفة في سلسلة التوريد

لقد شهدت العقود الماضية العديد من التغييرات في بيئة الأعمال، نتيجة التطورات المستمرة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ونظم الإنتاج الحديثة مما أدى إلى زيادة شدة المنافسة بين المنشآت، ولم يعد للمنشآت إمكانية بناء ميزة تنافسية إلا من خلال التوجه نحو تحقيق رضا العملاء وتخفيض التكاليف، ونتيجة لقيام المنشآت بعمليات التشغيل الخارجى (التعهيد) لبعض المكونات أو الأنشطة وكذلك إرتفاع نسبة المكونات الخارجية الى إجمالى قيمة المنتجات يجعل عملية إدارة التكلفة داخل الحدود التنظيمية للمنشأة رغم فعاليتها غير كافية لدعم المركز التنافسى حيث قد يكون السبب في إرتفاع تكاليف المنشأة هو إرتفاع تكاليف الأطراف الخارجية التي تتعامل معها المنشأة ومن ثم أصبح غير كافيا عملية إدارة التكلفة داخل حدود المنشأة فقط، ونتيجة لذلك فقد أفرز الفكر المحاسبى ممثلا بالمحاسبة الإدارية أسلوبا جديدا إستجابة لتلك المتغيرات تساعد المنشأة وأطرافها الخارجية التي تتعامل معها (الموردين والعملاء) في إيجاد طرق جديدة لتخفيض التكاليف وتدعيم المركز التنافسى، وقد كان هذا الأسلوب هو إدارة التكلفة البيئية وسوف يتناول الباحث ذلك من خلال الموضوعات التالية:

أولاً: إدارة التكلفة.

ثانياً: الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

ثالثاً: أساليب إدارة التكلفة.

رابعاً: إدارة التكلفة البيئية.

أولاً: إدارة التكلفة Cost Management

تعتبر محاسبة التكاليف إحدى الركائز الهامة التي تعتمد عليها المحاسبة الإدارية في تكوين جزء كبير من مادتها العلمية وتوفير المعلومات التحليلية اللازمة لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات الرشيدة بالنسبة للعديد من المشاكل والأمور المعروضة عليها في مجال وظائفها المختلفة.

وقد اعتمد المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف على مصطلح تحليل التكلفة واستخدم في تحقيق أغراض تخطيطية ورقابية وكان دورها إعلاميا حيث كان الهدف الأساسى لمحاسبة التكاليف يتمثل في قياس تكلفة المنتج، ثم تطور الفكر المحاسبى ليستخدم مفهوم إدارة التكلفة وأصبح دورها تأثيريا وذلك بهدف التأثير على التكلفة التي تم قياسها من خلال محاسبة التكاليف، وتجسيدها للترابط

والتكامل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ظهرت إدارة التكلفة وهي عبارة عن دمج لكل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وتختلف إدارة التكلفة عن محاسبة التكاليف في كونها أكثر شمولاً منها حيث أنها تركز على التكلفة والإيراد والإنتاجية وقيمة العميل والمركز الإستراتيجي، كما أن إدارة التكلفة تختلف عن المحاسبة الإدارية في كونها مسؤولة أكثر في توفير معلومات عن التكاليف اللازمة لإتخاذ القرارات الإدارية. (Elkelety, 2006, p59)

وقد تعددت التعريفات التي وردت في الفكر المحاسبي حول مفهوم إدارة التكلفة حيث عرف (Drury,2004,P.944) إدارة التكلفة على أنها مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المديرون لتخفيض التكلفة وإرضاء العميل.

وعرفت إدارة التكلفة بأنها الأنشطة التي يقوم بها المديرين لإستخدام الموارد من أجل زيادة القيمة المحققة للعملاء ومن أجل تحقيق أهداف المنشأة، ولقد اتسع مفهوم إدارة التكاليف فلم تعد تقتصر على خفض التكاليف ولكنها تشمل إتخاذ قرارات لإحداث أي تكاليف إضافية من شأنها أن تؤدي إلى زيادة رضا العملاء وتحسين الجودة وتطوير منتجات جديدة بالإضافة إلى هدف تحسين الإيرادات والأرباح. (horngren, et, al, 2012)

كذلك عرف (Hilton, et. al, 2006, P.191) إدارة التكلفة بأنها فلسفة واتجاه ومجموعة من الأساليب اللازمة لتحقيق مزيد من القيمة عند أقل تكلفة فهي اتجاه هجومي و فلسفة للتحسين لأنها تهتم بالبحث عن الطرق اللازمة لمساعدة المنظمات على إتخاذ القرارات الصحيحة، وتحقيق قيمة للعميل عند أقل تكلفة، وهي مجموعة من الأساليب تعمل على دعم أهداف وأنشطة المنظمة.

كما عرف (محمود، 2007، ص74) نظام إدارة التكلفة من منظور شامل على أنه نظام لتخفيض التكلفة وتحقيق قيمة أفضل للعميل من خلال قياس تكلفة ومنافع الموارد المستنفدة في أداء أنشطة المنشأة وتحسين كفاءة وفاعلية الأنشطة وتوفير وإدارة المعلومات التكاليفية المتعلقة بالعملاء والموردين وقياس تكاليف ومنافع الأنشطة والمنتجات المستقبلية وإدارة المعلومات التكاليفية المتعلقة بتطوير إستراتيجية المنظمة.

من خلال ماسبق يتضح أن التعاريف السابقة ركزت على مفهوم إدارة التكلفة بينما بدأت الكتابات المتخصصة في مجال الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أو إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، نتيجة ازدياد حدة المنافسة العالمية والمحلية وسعى كل منشأة لتحقيق ميزة تنافسية في الأجل القصير والطويل، والسعي نحو خفض التكلفة لأنشطتها المختلفة، صاحب ذلك تطور مفهوم إدارة

التكلفة إلى مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بعد أن تم إدخال البعد الإستراتيجي عليها، وهو ما سوف يتناوله الباحث.

ثانياً: الإدارة الإستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management

1- مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

لقد برز مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتلبية إحتياجات بيئة الأعمال الحديثة من خلال تطوير الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة والتحول الى أساليب مستحدثة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، وتتضمن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة استراتيجية ثنائية الأبعاد (تعزيز الإيرادات وتخفيض التكاليف) ويتم تعزيز الإيرادات من خلال تحسين نوعية مصادر الدخل الحالية وتحديد فرص النمو في الإيرادات، في حين يشير تخفيض التكاليف الى استخدام أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتحديد أوجه القصور في العمليات التشغيلية واحتواء التكلفة. (Chang, & Hassabelnaby, 2014, p:2)

وتعد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أحد المداخل الحديثة التي نشأت للترابط والتكامل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وإدارة الإستراتيجية وذلك بغرض تكوين إطار معرفي متكامل يساعد في الوصول إلى هيكل تكاليف يتفق مع الإستراتيجية التنافسية من خلال توفير معلومات عن تكاليف أنشطة وعمليات ومنتجات المنشأة وكذلك معلومات عن تكاليف المنافسين بما يمكن من التعرف على مصادر الميزة التنافسية. (Hansen et al., 2007,p.376)

ويعود مصطلح الإستراتيجية إلى اللغة الإغريقية والذي ينقسم إلى شطرين، الشطر الأول stratos ويعني الجيش، والشطر الثاني agos ويعني أقود (قيادة) وعلى هذا الأساس فإن أصل إستراتيجية strategos تعود إلى الميدان العسكري وتعني علم تخطيط العمليات العسكرية وتوجيهها لتحقيق ميزة دفاعية أو هجومية في الحرب. (Oxford Dictionary, 2004,p.43)

ثم إنتقل مفهوم الإستراتيجية إلى مجال الأعمال وإدارة المنشآت للتعبير عن رؤية أو خطط مستقبلية بعيدة المدى تتخذها المنشأة لتحقيق ميزة تنافسية والمحافظة عليها نتيجة إشتداد المنافسة بين منشآت الأعمال.

ويرى (Plant, 2007, p:13) بأن إدارة الإستراتيجية هي عملية إدارية تهدف إلى إنجاز رسالة المنشأة من خلال إدارة وتوجيه علاقة المنشأة مع بيئتها، كما يرى (أحمد النور، 2012، ص 40) أن إدارة الإستراتيجية هي منظومة من الأنشطة والعمليات المتكاملة تسعى إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة وبالتالي رسالتها، من خلال صياغة وتنفيذ وتقييم الإستراتيجية الملائمة في ضوء الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتغلب على الضعف والتهديدات بما يؤدي

إلى إيجاد ميزة تنافسية مستمرة في الأجلين القصير والطويل تسهم في تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

وقد عرف (Yoshikawa,2006, p:22) إدارة التكلفة بأنها إستخدام مجموعة من الأدوات لإدارة التكلفة بغرض إنتاج المنتج بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج للمستهلك في الوقت المناسب علاوة على خفض التكلفة بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة بالسوق.

ثم ما لبث أن تطور مفهوم إدارة التكلفة الى ما يسمى بإدارة التكلفة الإستراتيجية (Strategic Cost Management) وذلك عندما أدخل عليه البعد الإستراتيجي في زيادة التكلفة وتميز المنتج والتركيز على منتج أقطاع معين في السوق.

وقد تناولت العديد من الدراسات مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بصيغ مختلفة، إلا أن جميعها تدور حول أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هي عملية منقنة تنظر الى التكاليف بشكل إستراتيجي وتقوم على اتخاذ قرارات تهدف الى موائمة هيكل تكاليف الشركة مع إستراتيجيتها، حيث يرى (Hansen et al., 2009, p:31) أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تعد بمثابة أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي لمنشآت الأعمال، كما تمثل تطورا هاما لنظم التكاليف والمحاسبة الإدارية يهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لإدارة إستراتيجية المنشأة من خلال إستخدام أساليب وأدوات حديثة لإدارة التكلفة على نطاق واسع داخل وخارج حدود المنشأة بهدف تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحسين أداء المنشأة من حيث الجودة والتكلفة ووقت التسليم والمرونة والإبتكار بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق ميزة تنافسية مستمرة تسهم في تحقيق رضا العملاء وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

كما عرفها (الشطبي، 2017، ص42) بأنها عملية محاسبية مستمرة موجهة لخدمة الإدارة يتم من خلالها استخدام معلومات التكاليف التي يتم توفيرها من خلال الاعتماد على أساليب وأدوات محاسبية حديثة بقصد تحقيق التوافق بين تحقيق القيمة القصوى للعملاء وبين تقليل الفاقد ومن ثم تقليل التكاليف الى أدنى ما يمكن وبما يساعد على استغلال موارد المنشأة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية في الأجلين القصير والطويل".

ويعرف (Apak et al, 2012, p:531) الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها إستخدام أساليب إدارة التكلفة لتطوير إستراتيجية المنشأة في التخفيض الإستراتيجي للتكاليف وتحقيق ميزة تنافسية. كما ترى (أميمة الجيوشي، 2015، 28) بأن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة نظام لإدارة التكلفة على مستوى طويل الأجل، وذلك من خلال التحديد الواضح للأهداف الإستراتيجية المراد تحقيقها، ثم دراسة البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنشأة، بما يساعد على إستغلال الفرص ومواجهة التهديدات الخارجية، ثم إختيار الإستراتيجيات والأساليب والأدوات التي تساعد في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

يرى الباحث أن التعريفات السابقة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لا يوجد فيها إختلافات جوهرية يجعل من الممكن تجنب أحدها أو تبني الآخر حيث أن جميعها أكدت على أن الهدف الأساسي للإدارة الإستراتيجية للتكلفة هو الربط بين مخرجات نظام معلومات التكاليف (معلومات تكاليفية) وتحقيق إستراتيجية المنشأة بما فيها تخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية.

2- أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

لم يعد تخفيض التكاليف في حد ذاته إستراتيجية كافية للحصول على ميزة تنافسية بدون الأخذ في الاعتبار الإعتبارات الأخرى للسوق، حيث يزيد اهتمام الشركات في الوقت الحالي بالعوامل التي تساعد على التميز من حيث شهرة علاماتها التجارية، وتحول المنشأة من المحلية الى العالمية ومواجهة المنافسة الشرسة، وزيادة التركيز على إرضاء العملاء، ولذلك فهي تسعى الى تحقيق ميزة تنافسية من خلال إدارة التكاليف الإستراتيجية، وتتميز الإدارة الإستراتيجية الفعالة للتكلفة بأن تكون موجهة من السوق، حيث يمثل الهدف الأساسي منها في تدعيم وتقوية الوضع الإستراتيجي للوحدة الاقتصادية في ظل تخفيض التكاليف، وحتى يتحقق هدف تدعيم وتقوية الوضع الإستراتيجي للوحدة الاقتصادية، ينبغي أولاً معرفة احتياجات العملاء، ثم طرح منتجات الى السوق تلبي هذه الإحتياجات، مع الأخذ في الإعتبار تخفيض التكاليف، وتسعى الإدارة الإستراتيجية للتكلفة الى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها ما يلي: (Apak et al, 2012, p:531)، (أميمة الجيوشي، 2015، ص29)، (صباح صالح، 2014، ص29)، (شوقي فودة، 2007، ص193)

- قياس التكاليف : لايعتبر قياس التكلفة هدفا في حد ذاته للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ولكنه وسيلة لتحقيق هدف يتمثل في تحديد الحالة التي وصل اليها التنفيذ الفعلي.
- الخفض الإستراتيجي للتكاليف: إن أحد أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هو خفض الإستراتيجي للتكلفة أو التحسين المستمر للتكلفة وليس تخفيض التكلفة، حيث أنه يمكن تخفيض التكلفة من خلال تخفيض الإنفاق في تحقيق المستوى المحدد من الجودة وبترتب على ذلك تخفيض التكاليف في الأجل القصير، إلا أنه في الأجل الطويل تكون له آثار سلبية على الوحدة الإقتصادية تتمثل في إنخفاض أو عدم إقبال المستهلك على شراء المنتج، وإرتفاع التكاليف والخسائر الناتجة عن إنخفاض مستوى الجودة.
- تحقيق تميز المنتج عن غيره من المنتجات المنافسة: سواء من حيث مستوى الجودة من خلال اتباع سياسة التحسين المستمر للجودة، أو من حيث التكاليف من خلال اتباع إستراتيجية زيادة التكلفة، أو من حيث التجديد والإبتكار من خلال حسن تنفيذ أنشطة البحوث والتطوير.

أما التحسين المستمر للتكلفة فيكون متلازما مع مستوى جودة السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة وذلك من خلال البحث المستمر عن فرص جديدة لتخفيض التكاليف وتخفيض أو إلغاء الأسباب الجذرية لحدوث العيوب، وكذلك البحث عن فرص تنافسية جديدة ومواصفات تميز المنتج عن غيره من المنتجات المنافسة، كما يجب أن تكون عملية التخفيض للتكلفة تركز على منابع حدوث التكلفة وهو الأمر الذي يمكن من إحداث التخفيض ليس فقط في مجالات الأنشطة والعمليات الداخلية ولكن أيضا في مواطن أخرى خارج نطاق أداء المنشأة مثل خدمات ما بعد البيع.

- تحسين الإيرادات: إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لا تركز فقط على جانب التكاليف بل تسهم في تحسين الإيرادات، فتخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية وتوليد قيمة للعميل كل هذا يعتبر عوامل تساعد على زيادة مبيعات المنشأة وذلك يؤدي الى زيادة إيرادات المنشأة.

- تحسين الإنتاجية : حيث تعبر الإنتاجية عن قيمة المخرجات المنتجة مقارنة بقيمة المدخلات، ويتم تحسين الإنتاجية من خلال تعظيم قيمة المخرجات وتدنية قيمة المدخلات، وتقوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بدور فعال في ذلك من خلال تحسين جودة المنتج، وتخفيض التكاليف، وزيادة الإيرادات، وتحقيق رضا العميل.

- تعظيم القيمة للعميل: تعبر القيمة لدى العميل عن الفرق بين ما يحصل عليه من منافع وما يتحمله من تكاليف، وتسعى إدارة التكلفة الموجهة للعميل الى بناء منظور العميل في جميع أنشطة وعمليات المنشأة بما يحقق درجة من التوافق بين تحقيق رضا العميل من ناحية وتقليل الفاقد وبالتالي التكاليف الى أدنى ما يمكن من ناحية أخرى.

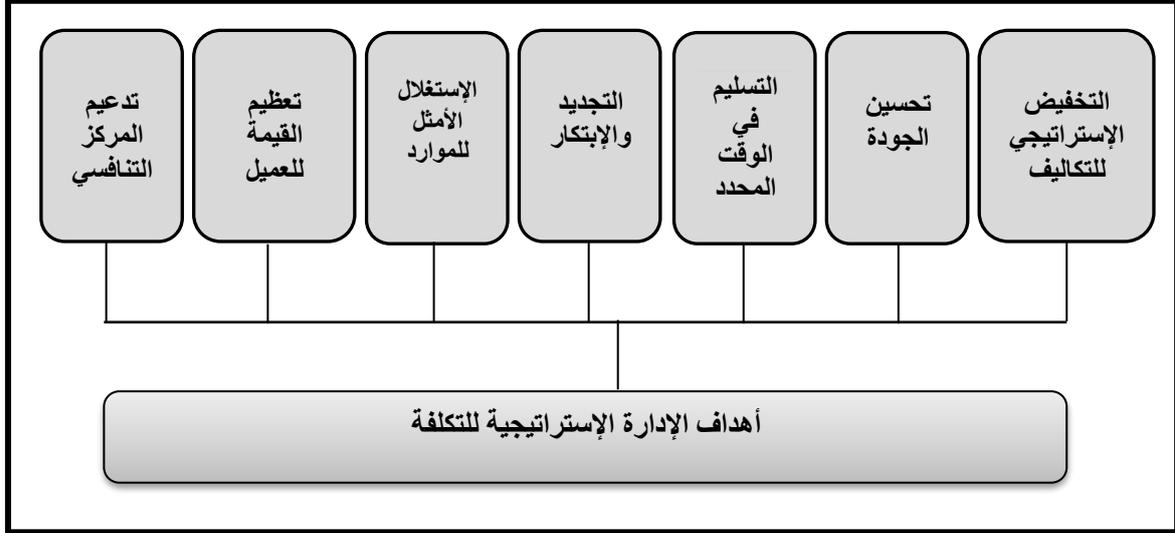
- تدعيم المركز التنافسي للمنشأة: يعبر المركز التنافسي للمنشأة عن موقعها في مواجهة المنافسين، ويعكس أدائها في الوقت الحاضر كما يعد مؤشرا لما يجب أن يكون عليه الأداء في المستقبل، وتقوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بدور أساسي في تدعيم المركز التنافسي للمنشأة من خلال أنها تساعد في تخفيض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة قدرة المنشأة على تخفيض السعر مما يؤدي الى زيادة الطلب على منتجاتها والحد من دخول منافسين جدد للمنشأة وبالتالي دعم قدرتها التنافسية، كما تسهم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تحقيق إستراتيجية المنشأة ومن ثم أهدافها ورسالتها مما يؤدي الى تعظيم قيمتها الكلية وبالتالي تدعيم مركزها التنافسي.

ويرى (الشطبي، 2017، ص،70) بأن أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تتمثل في تحقيق عدد من العوامل التي من شأنها أن تساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق مزايا تنافسية ومالية أيا كانت تلك العوامل، ومن أهمها: التخفيض الإستراتيجي للتكاليف، وتحسين الجودة، وتعظيم القيمة المقدمة للعميل، والعمل على إدخال التجديد والابتكار، والالتزام بالوقت في أداء التصنيع والتسليم، والتي تجعل المنشأة تقدم منتجاتها بأقل تكلفة وأعلى جودة وبسرعة عالية

مقارنة بمنافسيها حتى تقابل إحتياجات وطلبات العملاء، والشكل التالي يوضح أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

شكل رقم (1/2/2)

أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة



المصدر: (الشطبي، 2017، ص 70).

3- أهمية الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

تتطلب الإستراتيجيات الحديثة للإدارة الى تدعيم فعال بالمعلومات الملائمة والدقيقة من خلال أنظمة تكاليف متطورة باعتبار أن الإدارة تواجه العديد من المشكلات أثناء بناء الإستراتيجيات خاصة عند محاولة التوفيق بين أهداف أصحاب المصالح المتعارضة، حيث أن هدف المستثمر هو تعظيم عائد السهم وهو ما قد يتعارض مع أهداف العملاء المتمثلة في الضغط نحو تخفيض الأسعار مع الجودة العالية مما قد يتعارض أيضا مع مصالح وأهداف العاملين، ويصبح على إدارة الوحدة الإقتصادية ضرورة التوفيق بين تلك المصالح بحيث تسعى الى تعظيم القيمة الكلية للمنشأة، كما تواجه الإدارة أيضا مشكلة أخرى وهي التغير المستمر والسريع في تقنية الإنتاج وسرعة تقادم المنتج مع التغير المستمر في أذواق ورغبات المستهلكين نتيجة سرعة تقديم المنتجات للسوق من قبل المنافسين.

وبذلك تقوم إدارة التكلفة على تبني إستراتيجيات وأدوات إستراتيجية محددة لمواجهة تلك المتناقضات والمحافظة على أسواق المنشأة وتمييزها وتحقيق الميزة التنافسية لها وتحديدًا يصبح على الإدارة ضرورة تبني استراتيجية ريادة التكلفة باعتبارها واحدة من الإستراتيجيات الفعالة لمواجهة المنافسين، وعلى هذا فإن الهدف الأساسي من خفض التكلفة هو تحقيق الإستخدام الإقتصادي الأمثل للموارد المتاحة مما يقلل من مجالات الإسراف وسوء الإستخدام وتوجيه التكلفة

الى الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة حقيقية للمنتج، كما أن الهدف الآخر والذي يكتسب أهمية أيضا هو تحقيق رضا العميل من خلال تقديم منتج بالجودة والمواصفات المميزة وبأقل سعر ممكن مقارنة مع أسعار المنافسين، ويمكن تحديد أهمية الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في النقاط التالية : (Ma and Zhan, 2013, p:718)، (أحمد سامي، 2012، ص33)

- توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المنشأة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية عن التكاليف والإيرادات أم غير مالية حول الإنتاجية والنوعية.
- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في إنجاز أنشطة المنظمة الأساسية وتحديد كفاءة وفعالية الأنشطة القائمة وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي من خلالها يمكن تصور إستراتيجية المنشأة وتحسين أدائها في المستقبل.
- تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على المركز التنافسي في المدى الطويل، وتحسين رضا ورغبات العملاء، والتوقيت الملائم للمعلومات من أجل المساعدة في إتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل، وتساعد إدارة التكلفة على تحديد تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ورقابتها وقياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف من خلال استخدام العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة مما يؤدي الى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الإقتصادية.

وتعتبر المبادئ الأساسية للإدارة الإستراتيجية للتكلفة الأساس في الوصول إلى إدارة فعالة للتكلفة وتتمثل هذه المبادئ في: (McMahon, 2001,p.35)

تحديد هيكل التكاليف والإيرادات بالمنشأة، تعريف أنشطة المنشأة وتحديد أيها منها يضيف قيمة وأيها لا يضيف قيمة من خلال تحديد مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق مزايا تنافسية، فهم وتخفيض تعقيد العمليات الداخلية في المنشأة، زيادة كفاءة التكاليف والتحسين المستمر لها، استخدام الإستراتيجية في إدارة التكلفة، بناء المهارات وإشراك العاملين في إتخاذ القرارات.

كما أن هناك بعض المفاهيم التي يجب تحديدها لوضع إطار عام للإدارة الإستراتيجية

للتكلفة تتمثل بالآتي: (EIKElety, 2006,pp: 65-66: Hilton et al., 2001,p.10)

الفلسفة : تقوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على فلسفة مفادها أن تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة تتم من خلال إدارة إستراتيجيتها بكفاءة وفعالية عبر توفير المعلومات اللازمة لها، وخفض التكلفة وتحسين الإيرادات والإنتاجية، وتحقيق رضا العميل، كل تلك العوامل تؤدي إلى تحسين الأداء الكلي للمنشأة ومن ثم تعزيز ميزتها التنافسية.

التوجهات: ويشير هذا المفهوم إلى أن توجه الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في أن كل التكاليف

ناتجة عن قرارات المديرين بناء على إحتياجات ورغبات العملاء وتشمل التوجهات التالية:

التوجه بالسوق: ويعني أنه عند تخطيط التكاليف ينبغي على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إضافة بعد خارجي عن إحتياجات ورغبات العملاء وسلوك المنافسة. النظرة الشاملة: ويعني هذا التوجه بنظرة شمولية للإدارة الإستراتيجية للتكلفة للعديد من العناصر بما فيها سلسلة القيمة الكلية للمنشأة ودورة حياة المنتجات. مدخل التنبؤ والإستمرارية: تبدأ الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مرحلة ما قبل الإنتاج وتحديدا في مرحلة تصميم المنتج بغرض التأثير على التكلفة في المراحل اللاحقة، كما أنها تعد عملية مستمرة بهدف التأكد من إجراء التحسينات المستمرة. المشاركة والتكامل الوظيفي: حيث يتطلب تطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تضافر كافة جهود العاملين في المنشأة كما أنها تساعد على إحداث التكامل بين وظائف المنشأة المختلفة.

4- محاور إدارة التكلفة:

وفقا لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة فإن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يرتكز على ثلاثة أنواع رئيسية من التحليلات والتي تمثل محاور إدارة التكلفة وفيما يلي عرض لتلك المحاور: (خالد، 2016، ص 287)

- **تحليل سلسلة القيمة:** تعد سلسلة القيمة نظام متكامل من الأنشطة المتداخلة والتي ترتبط مع بعضها البعض بغرض تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة، وقد سبق تناولها بالتفصيل في الفصل الثاني من هذا البحث.
- **تحليل الموقف الإستراتيجي للمنشأة:** حيث حدد بورتر 1985م ثلاث إستراتيجيات تنافسية أساسية يتم الإختيار من بينها الإستراتيجية وفقا لظروف المنافسة وقدرات المنشأة وهي: إستراتيجية ريادة التكلفة، وإستراتيجية التميز، وإستراتيجية التركيز.
- **تحليل مسببات التكلفة:** يتم تحديد مسببات التكلفة من خلال الطرق التالية: فحص الأنشطة الرئيسية للمنشأة، الخبرة الداخلية للمنشأة، المقابلات مع الخبراء، تحليل تكاليف المنافسين.
- **تحليل المتغيرات السلوكية للأفراد داخل المنشأة:** للتعرف على المتغيرات التي تحكم عملية إدارة التكلفة ومن ثم التحسين المستمر لتلك المتغيرات وتوجيهها نحو إستراتيجيات وأهداف المنشأة.

3- أساليب إدارة التكلفة

يقصد بأساليب إدارة التكلفة الأدوات المستخدمة في إدارة التكلفة من أجل تحقيق أهداف وإستراتيجيات المنشأة، ويمكن تصنيف أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلى أربعة تصنيفات رئيسية وهي أساليب تتعلق بقياس التكلفة وأساليب تتعلق بتحليل التكلفة، وأساليب متعلقة بتقييم الأداء، وأساليب تتعلق بتطوير وتحسين الأداء وكما موضحة في الشكل التالي

شكل رقم (2/2/2)
أساليب إدارة التكلفة

التصنيف	الغرض من الأسلوب	أساليب إدارة التكلفة
أساليب مرتبطة بقياس الأداء	تستخدم لتحديد تكلفة تصنيع المنتج أو تقديم الخدمة بدرجة دقة مقبولة وبمستوى مناسب من الموضوعية والتي تعتمد بشكل رئيسي على قوة نظام معلومات المحاسبة الإدارية في المنشأة.	نظام التكلفة على أساس النشاط. نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت. منهج التكلفة المستهدفة. نظام التكلفة على أساس الخصائص والمواصفات. نظام محاسبة الإنجاز نظام محاسبة إستهلاك الموارد.
أساليب مرتبطة بتحليل التكلفة	تحليل هيكل تكاليف المنشأة خلال مراحل دورة حياة المنتج، وذلك من خلال التحليل التفصيلي لأنشطة وموارد وعمليات المنشأة بالإضافة إلى الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة	تحليل سلسلة القيمة. تحليل تكاليف الجودة. تحليل مصفوفة القوة والضعف والفرص والتهديدات. المحاسبة عن التكلفة على أساس دورة حياة المنتج.
أساليب مرتبطة بتقويم الأداء	قياس الأداء المالي وغير المالي للمنشأة ثم تقييم هذا الأداء وصولاً إلى أوجه القصور والضعف لدى المنشأة ثم محاولة البحث عن حلول وبدائل لمعالجة هذا القصور لتحقيق إستراتيجيات وأهداف المنشأة.	المقياس المرجعي. مقاييس الأداء المتوازن.
أساليب مرتبطة بتطوير وتحسين الأداء	تطوير وتحسين الأداء المالي وغير المالي للمنشأة بشكل منظم ودوري من أجل مسايرة التطورات والمستجدات المالية والفنية المستحدثة من وقت لآخر دعماً للإستمرارية في بيئة الأعمال وتحقيق مراكز تنافسية قوية.	التحسين المستمر. نظرية القيود. الإنتاج في الوقت المحدد. إدارة الجودة الشاملة. سنة سيجمما. مدخل الترشيح.

المصدر: (خالد، 2016، ص287)

من خلال ماسبق يتضح أن أغلب الأساليب السابقة إقتصرت تطبيقها على العمليات الداخلية في المنشأة ولم تأخذ في الإعتبار العلاقات التعاونية أو العلاقات البيئية التي تسود بين المنشآت

والتي يمكن أن تمثل فرصا لخفض التكلفة وتعظيم العائد لجميع أطراف سلسلة الأعمال، وقد أطلق عليه مصطلح الإدارة البيئية للتكلفة وهو ما سوف يتناوله الباحث.

4- إدارة التكلفة البيئية: Interorganizational Cost Management

أ- مفهوم إدارة التكلفة البيئية:

أدى إتساع دائرة المنافسة وزيادة الإعتماد على المصادر الخارجية للحصول على مكونات المنتج بدلا من تصنيعها داخليا إلى تحول المنافسة بين المنشآت وبعضها البعض إلى منافسة بين شبكات الأعمال ومن ثم أصبح غير كافيا أن تقتصر كل منشأة على إدارة تكاليفها من جانبها فقط، حيث قد يكون السبب في إرتفاع تكاليفها هو إرتفاع تكاليف الأطراف الخارجية التي تتعامل معها، وبالتالي كان لا بد من ظهور أداة جديدة تساعد المنشأة ومورديها وعملائها على إيجاد طرق جديدة لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء وزيادة قدرتها التنافسية، وقد كانت هذه الأداة هي أسلوب إدارة التكلفة البيئية (صفاء عبد الدايم، 2015، ص1057)، كما عرفها (kulmala et al., 2002) على أنها أداة لتحقيق التكلفة الأقل من خلال التعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد لإدارة وتخفيض التكلفة.

وعرف (mcnair, 2007) إدارة التكلفة البيئية بأنها مجموعة مترابطة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، والتي تقوم بتجميع وتحليل المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بتكاليف المنشأة ومورديها وتكوين علاقات إستراتيجية مع الموردين لزيادة القيمة المقدمة للعملاء ومحاولة الحصول على ميزة تنافسية.

وعرف (cooper and slagmulder, 2003) إدارة التكلفة البيئية IOCM بأنها مدخل منظم يضم مجموعة متكاملة من أدوات وآليات إدارة التكلفة يتم تطبيقها بين المورد والمشتري عبر مجموعة من التصرفات والأفعال المتناسقة بهدف إيجاد الطرق لإدارة التكلفة من خلال الجهود المشتركة، كما عرفها (Coad and Cullen, 2006) على أنها إدارة التكلفة على نطاق واسع يمتد خارج جدران المصنع ويستخدم البيانات التكاليفية في وضع الأهداف الإستراتيجية التي تساعد في تحقيق مزايا تنافسية مدعمة للمنشأة.

وعرف (Agndal and Nilsson) بأنها مدخل يتطلب منا إدراك حدوث تكلفة التعاقد وفي ضوء ذلك يعتمد الأداء الكلي للمنشأة ليس فقط على كفاءتها الداخلية ولكن أيضا على الطريقة التي تدير بها علاقتها مع مورديها وكافة الأطراف المشاركة. (Agndal and Nilsson, 2010)

وعرف أحد الكتاب إدارة التكلفة البينية بأنها منهج إستراتيجي لإدارة التكلفة داخل وخارج حدود المنشأة بحيث تتسع إجراءات وأنشطة إدارة التكلفة من الحدود الداخلية للمنشأة لتشمل إدارة التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد. (Fayard , et al., 2012, P. 168)، وأشار الكاتب إلى أن إدارة التكاليف البينية تقوم على التكامل بين تحليل سلسلة القيمة البينية وتحليل محركات التكلفة الداخلية، وذلك من خلال التركيز على إدارة التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي تؤثر على المنشأة وشركائها.

ويرى (Yuhong, Shuya, 2020, p660) إدارة التكلفة البينية IOCM بأنها مجموعة متكاملة من أدوات إدارة التكلفة يتم تطبيقها بين المورد والمشتري عبر مجموعة من التصرفات المتناسقة بهدف إيجاد الطرق لإدارة التكلفة من خلال المجهودات المشتركة.

ويعرفها كاتب آخر بأنها التنسيق بين أنشطة وجهود المنظمات أعضاء سلسلة التوريد وتجاوز الحدود التنظيمية لها بما يؤدي إلى تحسين أداء السلسلة وتعظيم ربحيتها، ويبرر تحمل التكلفة البينية في عمليات التبادل بين أعضائها ويحقق الموازنة بين هذه التكلفة والقيمة المتولدة عنها مما يكون له مردودا إيجابيا على جميع أعضاء السلسلة. (محمود عبدالفتاح، 2010، ص7) ويرى (Factor .et. al., 2010 :p3) أن إدارة التكلفة البينية يمثل مدخل لإدارة التكاليف من خلال الجهود المشتركة لكافة الأطراف في سلسلة التوريد في منظمات الأعمال من الموردين والعملاء وبالتالي الإسهام في تكوين القيم لكافة أصحاب المصالح في الوحدات الإقتصادية وتعظيم ربحية المنتجات وتحسين العلاقات التجارية بين وحدات الأعمال، وكذلك تقليص الضغوط التنافسية من المنبع في سلسلة التوريد، وزيادة المعرفة بعمليات المنشأة التجارية والتكاليف المرتبطة بالعمليات وتحسين عمليات صنع القرارات.

من خلال المفاهيم والتعاريف السابقة يتضح أن إدارة التكلفة البينية تعتمد على بعدين أساسيين، البعد الأول يتعلق بكيفية إدارة العلاقة بين المورد والمشتري، والبعد الثاني يتعلق بكيفية استخدام معلومات التكاليف البينية في تحسين عملية التصميم والإنتاج بحيث يؤثر كل بعد منهما على الآخر من خلال تفاعلها مع بعضهم البعض، وتعاون أعضاء سلسلة التوريد في إدارة التكلفة.

ب-محددات إدارة التكلفة البينية

نتيجة تحول المنافسة بين المنشآت إلى منافسة بين سلاسل التوريد على مستوى الصناعة ككل للمنتج ومكوناته، فقد أدى إلى زيادة الإهتمام بإدارة التكلفة البينية، حيث يسعى كافة أعضاء سلسلة التوريد من خلال إدارة التكلفة البينية إلى خفض التكاليف والإستخدام الأمثل للموارد، بالإضافة إلى أن زيادة تداخل المصالح بين المنشأة وعمالها ومورديها أدى إلى الحاجة إلى آلية

تأخذ في إقرارها إدارة تكاليف البيئـة الداخليـة والـخارجيـة للمنشأة معاً، ولـذلك يـتطلب من المنشأة أن تكون على معرفة دقيقة بالتكاليف التي تحدث لدى الموردين وهيكلها بالإضافة إلى معلومات أخرى ذات صلة بالتكاليف حتى يتسنى تنسيق جهودهم المشتركة لإيجاد الحلول التي تحقق أقل تكلفة عبر جميع الأنشطة التي تمارسها المنشأة وتحديد درجة التعاون المحتملة، ومن ثم تحديد ما إذا كان من الأفضل تطبيق إدارة التكاليف البيئية من عدمه قبل الشروع في تطبيقها، والتي تفسر أيضاً سبب إختلاف درجة ونطاق التطبيق حيث قد لا تتناسب هذه الفلسفة مع بعض الحالات التي لا يتحقق لها وفورات تزيد عن تكاليف التطبيق، وقد ربما ينتج عن ذلك نتائج عكسية من منظور التكلفة والمنفعة (صفاء، 2015، ص 1068)، ولذلك فإن أهم المحددات أو العوامل المؤثرة على نجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية يمكن عرضها كما يلي: (صفاء، 2015، ص 1068)، (Rocha & Souza, 2011)، (Reese, et al, 2010)، (Das,)، (2006)، (Varoutsas & Scapens, 2015)، (Sadeghl & Joker, 2014)، (Uddin,)، (2013).

1) **نوع المنتج:** تتم عملية تحليل نوعية المنتج من خلال بعدين، يتمثل البعد الأول بهامش الربح للمنتج، والبعد الثاني هو درجة تعقيد المنتج، حيث سيكون الدافع لإدارة التكاليف البيئية في محاولة لخفضها للمنتجات التي تحقق هامش ربح أقل من الهامش المستهدف تحقيقه، وزيادة المنتجات التي تحقق هامش ربح مساوي أو أعلى من هامش الربح المستهدف تحقيقه حيث لا توجد فرصه لتخفيض تكاليفه، وبالتالي فإن أي محاولة لإدارة التكلفة البيئية قد تؤدي إلى إهدار الموارد بدون تحقيق أي وفورات تكاليفية، وبالنسبة للبعد الثاني درجة تعقيد المنتج والذي يتطلب تحليل المنتج وفقاً لمواصفاته، فكلما زادت درجة تعقيد المنتج أدى إلى زيادة في تكاليفه، ومن ثم فإن إدارة التكلفة البيئية في هذه الحالة سيؤدي إلى إدارة تكاليف المنتج بشكل أفضل حيث سيكون لدى المنشأة الدافع والحافز للتعاون مع شركائها من أجل تخفيض التكاليف وتخفيض درجة تعقيد المنتج من خلال فرق العمل المشتركة ومن ثم تحقيق منافع مشتركة لجميع الأطراف.

2) **مكونات المنتج:** مكونات المنتج التي تتطلب تطبيق إدارة التكلفة البيئية هي تلك المكونات التي تتميز بمستوى منخفض من المتطلبات التكنولوجية وإنخفاض نسبة قيمة المكون في المنتج حيث يتم تحديد نسبة قيمة المكون في المنتج بقسمة ربحية المكون على تكلفته، فكلما قلت نسبة قيمة المكون دل ذلك على ارتفاع تكلفته وزادت الحاجة إلى إدارة تكاليف البيئية ومع إنخفاض المتطلبات التكنولوجية للمكون تزداد إمكانية التفاوض مع الموردين والمتعهدين لتخفيض تكلفة المكون.

(3) **نوع العلاقة البينية:** من الأهمية بمكان وجود علاقة إيجابية بين المنشأة ومورديها وعمالها تتسم بالإعتماد والمنفعة المتبادلة حيث لا يمكن للمنشأة إتمام عملية الإنتاج بدون مدخلات مورديها، كما أن توقفها عن الإنتاج سيؤثر سلباً على مورديها، إذاً فالمنفعة متبادلة بين كليهما، ومن ثم يساعد ذلك على إستقرار العلاقة بين جميع الأطراف وحتى يمكن تحقيق هذا الإستقرار يجب أن تتسم هذه العلاقة بدرجة عالية من الثقة والتي يمكن توافرها مع طول فترة العلاقة البينية وعدم وجود سلوك إنتهازي لدى أي طرف، ويحدد نوع العلاقة بين المنشأة ومورديها المدى الذي يمكن أن يتحقق التعاون فيما بينهم من أجل تنسيق الأنشطة المختلفة حتى يتمكنوا من تدنية التكاليف لديهم، كما يفضل أن تكون مدة العلاقة بينهم طويلة، كما أن علاقات الشراكة القائمة على الثقة تتميز بإمكانيات أكبر لتطبيق إدارة التكلفة البينية، حيث تعد الثقة أحد عوامل نجاح علاقات الشركة والتحالفات الإستراتيجية لما تحققه هذه الثقة من مزايا عديدة تتمثل في توفير البيئة التي تزيد من المنافع المتبادلة لجميع الأطراف وتسهيل العمل التعاوني وبناء فريق عمل لحل المشكلات، مما يزيد من كفاءة أداء المهام والجهود المشتركة في أنشطة البحوث والتطوير وتحقيق مستوى أعلى من التكنولوجيا، وزيادة تبادل المعلومات مما يساعد على تخفيض مخاطر السلوك الإنتهازي وزيادة ولاء الأطراف للعلاقة القائمة، كما أنه قد يصادف بداية تطبيق إدارة التكلفة البينية تخوف الإدارة وحرصها على تجنب مخاطر الإفصاح عن المعلومات الخاصة بمنشأتهم إلا أن هذا التخوف يمكن أن يزول تدريجياً بزيادة الثقة بين جميع الأطراف.

مستوى التوازن في العلاقات البينية بين المنشأة والموردين: يحاول كل طرف من أطراف العلاقة البينية لخفض قوة الطرف الأخر لمنع ظهور السلوك الإنتهازي وذلك بأن تقوم المنشأة بإيجاد بدائل أخرى للتوريد وحثهم على المنافسة بينهم، وقيام المورد بإيجاد بدائل عن المنشأة من خلال جذب أكبر عدد من العملاء وإقامة علاقات تعاونية مع منشآت أخرى ويمكن تبيويب الموردين وفقاً لدرجة إعتماد كل طرف على الأخر بمعنى إعتماد المورد على المنشأة وإعتماد المنشأة على المورد كما في الشكل رقم (3/2/2) التالي:

شكل رقم (3/2/2)
مصفوفة درجة الاعتمادية

		درجة اعتماد المنشأة على المورد
منخفض	مرتفع	درجة اعتماد المورد على المنشأة
النوع الثاني من المورد (ب)	النوع الأول من المورد (أ)	مرتفع
النوع الرابع من المورد (د)	النوع الثالث من المورد (ج)	منخفض

المصدر (cooper & Slagmulder, 1999).

ويتضح من خلال الشكل السابق أن النوع الأول من الموردين (أ) يعتبروا أهم الموردين بالنسبة للمنشأة وذلك لأن درجة اعتماد كلا منهم على الآخر مرتفعة ومن ثم فإنهم يمكن عمل عقود طويلة الأجل معهم لتوريد إحتياجات المنشأة من الخامات والمكونات ومساعدتهم في تطوير أدائهم وتقديم المقترحات لهم لخفض التكلفة والإشتراك معا في إدارة التكلفة.

أما النوع الثاني من الموردين (ب) يمكن أن تتعاون معهم المنشأة وتحفزهم من أجل تخفيض تكلفة المواد الخام والمكونات التي يتم توريدها للمنشأة وذلك لأن اعتماد المنشأة عليهم ضعيف، كما أنها تعتبر عميل رئيسي لهم مما يمكنها من الضغط عليهم لتخفيض تكلفتهم والمشاركة في إدارة التكلفة.

النوع الثالث من الموردين (ج) وهم الموردين التي تعتمد عليهم المنشأة في توفير متطلباتها ومن ثم يمثلون الطرف الأقوى ولذلك يكون من الصعب إخضاعهم أو الضغط عليهم للإشتراك في إجراءات إدارة التكلفة ويحتاجون إلى مزيد من الحوافز لإدارة العلاقات معهم أو البحث عن بدائل لهم.

النوع الرابع من الموردين (د) وهم الموردين التي تكون درجة الاعتماد بينهم وبين المنشأة منخفضة حيث أن المنشأة لاتمثل عميل رئيسي بالنسبة للمورد من هذا النوع، ولذلك فإن علاقته بالمنشأة لا تتجاوز مجرد سعيه لبيع منتجاته للمنشأة دون أي محاولة للتعاون معها وذلك لأن لدي المورد قاعدة واسعة من العملاء، كما أنه لا يمثل مورد أساسي للمنشأة حيث يمكن لها من خلال السوق مباشرة حصولها على ما يوردونه بنفس المواصفات ونفس الجودة.

الأساليب والأدوات المتاحة: وتعني الأساليب والأدوات التي تقدم لدعم عملية إدارة التكلفة البيئية وهذه الأدوات يمكن تقسيمها إلى نوعين، النوع الأول أساليب الضبط وهي التي تستخدم

للملاحظة والتصويب وتستمد من القواعد والإجراءات الرقابية والتي يجب وضعها قبل تطبيق إدارة التكلفة البيئية ومن هذه الأساليب التكلفة المستهدفة والتقديرية البيئية، والنوع الثاني أساليب وأدوات التمكين وهي تمثل أدوات تدعم المهارات والكفاءات اللازمة للتغلب على المشاكل التي يمكن أن تنتج من تطبيق إدارة التكلفة البيئية، كما تساعد أطراف العلاقة في تنسيق جهودهم لتحقيق أهداف إدارة التكلفة ومن أمثلتها أداة هندسة القيمة، وسجلات المحاسبة المفتوحة، وإدارة التكلفة المتزامنة.

درجة تطور ودقة نظم التكاليف: إن المعلومات اللازم توفيرها من نظم التكاليف وخاصة المعلومات عن تكاليف البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة تؤثر بشكل جوهري وذلك عندما تكون المنشأة في موقف تنافسي يتوقف على مدى قدرتها على تخفيض تكاليفها، وأن هذا التخفيض يتوقف على مدى قدرتها على تحقيق التعاون والتنسيق بينها وبين مورديها وعملائها، ولذلك فإن قصور الأنظمة المحاسبية للموردين وعدم دقتها وقدرتها على إنتاج معلومات تكلفة دقيقة ستجعل من الصعوبة إدارة تكاليفهم ويشير أحد الكتاب إلى أن الموردين الذين لديهم نقاط ضعف في نظم تكلفة منتجاتهم يكونون أقل حرصاً على الإفصاح عن بيانات التكلفة لديهم كما أنه لن تكون هناك فائدة من مشاركة بيانات تكلفة غير دقيقة (McIvor, 2001)، ولذلك فإن نجاح إدارة التكلفة إلى ما وراء الحدود التنظيمية للمنشأة مرهون بوجود نظام تكاليف متكامل ومتطور بحيث يوفر المعلومات التكاليفية الملائمة واللازمة لإدارة وتحليل التكلفة البيئية، وعلى هذا الأساس فإن تطور ودقة نظم التكاليف يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على نجاح عملية إدارة التكلفة البيئية.

ج- دور إدارة التكلفة البيئية في تخفيض التكاليف:

أشار (cooper & Slagmulder, 1999, p:147) إلى أن إدارة التكاليف البيئية يمكن أن تساعد في تخفيض تكاليف منشآت سلسلة التوريد من خلال طرق مختلفة يمكنها مساعدة المنشأة وعملائها ومورديها في البحث عن طرق جديدة لتصميم المنتجات بحيث يمكن تصنيعها عند أدنى تكلفة ممكنة، كما تساعد المنشأة ومورديها في البحث عن طرق تخفيض التكلفة أثناء مرحلة الإنتاج، وكذلك تساعد إدارة التكلفة البيئية في جعل المساحة البيئية أكثر فعالية بين المنشآت، وهذه الطرق يمكن عرضها كما يلي:

إدارة التكلفة البيئية أثناء مرحلة تصميم المنتج:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تطبيق إدارة التكلفة البيئية أثناء تصميم المنتجات من خلال تعاون وتنسيق منشآت سلسلة التوريد في أنشطة التصميم بما يحقق إنتاج المنتج في حدود التكلفة المستهدفة، ويمثل دور إدارة التكلفة البيئية في مرحلة التصميم للمنتج من خلال قيام المنشآت عبر سلسلة التوريد بضبط وتمكين عمليات تطوير المنتج من خلال أدوات الضبط والتمكين،

حيث أن أدوات الضبط هي التي تستخدم للملاحظة والتصويب وتستمد من القواعد والإجراءات الرقابية والتي يجب وضعها قبل تطبيق إدارة التكلفة البيئية ومن هذه الأساليب التكلفة المستهدفة والتقديرية البيئية، والنوع الثاني أساليب وأدوات التمكين وهي تمثل أدوات تدعم المهارات والكفاءات اللازمة للتغلب على المشاكل التي يمكن أن تنتج من تطبيق إدارة التكلفة البيئية، كما تساعد أطراف العلاقة في تنسيق جهودهم لتحقيق أهداف إدارة التكلفة ومن أمثلتها أداة هندسة القيمة، وسجلات المحاسبة المفتوحة، وإدارة التكلفة المتزامنة. (Rocha & Souza, 2011)

إدارة التكلفة البيئية أثناء مرحلة الإنتاج:

تقوم إدارة التكلفة البيئية بدور هام في إدارة وتخفيض التكلفة بين منشآت سلسلة التوريد وذلك من خلال التعاون والمشاركة فيما بين تلك المنشآت في أنشطة الإنتاج بحيث يتم الاعتماد على مفهزم كايزن Kaizen Cost أثناء إنتاج المكونات وتجميع المنتج ، حيث أن المورد يستخدم التحسين المستمر لوضع أهداف خفض التكلفة، والتي تعكس الضغوط التنافسية التي تواجه المشتري في السوق وهذه الأهداف يمكن أن تطبق إما بشكل عام على جميع العناصر والمكونات أو يتم وضع هدف لخفض التكلفة يخص كل عنصر أو مكون من المكونات.

إدارة التكلفة البيئية من خلال تحسين فعالية المساحة البيئية:

حيث يتم تطبيق إدارة التكلفة البيئية عندما يتم تعاون المشتري والموردين للبحث عن طرق جديدة تزيد من المساحة البيئية ومن هذه الطرق خفض تكاليف الصفقات عن طريق ابدال البيانات الإلكترونية، كما أن هناك طريقة أخرى وهي تخفيض درجة عدم التأكد عن طريق زيادة تبادل المعلومات وتخفيض الفترات الزمنية ومن ثم تخفيض التكاليف.

وهناك مجموعة من الأنشطة التي يكون لكل من المشتري والمورد أدواراً هامة فيها خلال سلسلة التوريد يمكن حصرها في ستة أنشطة وهي: إختيار المورد، مناقشة الأفكار المبدئية، المشاركة في تصميم المنتج، المشاركة في تحسين وتطوير المنتج، ومراجعة السعر، وإعادة تصميم المنتج، ويمكن تناولها على النحو التالي: (Wagner and Bode, 2006)، (Wu, et al., 2014)، (محمود إبراهيم، 2010)

1- إختيار المورد: يتم إختيار المورد لمقابلة حاجات وطاقت وإمكانيات المشتري، ويمكن أن تلعب إدارة التكلفة البيئية دوراً هاماً لتحديد هذه الحاجات والطاقت والإمكانيات، فعندما يكون لدى المشتري معرفة بظروف المورد وإمكاناته فإن هذا قد يساعده على تجنب بعض مسببات ضعف سلسلة التوريد لديه، ويعتمد إختيار الموردين على عدد من المعايير أهمها:

- البحث عن الموردين القادرين على توريد المواد والمكونات والمنتجات والخدمات بالسعر المناسب وفي الوقت المناسب وبالكميات المناسبة وبجودة مناسبة، مع تبسيط عمليات الشراء لضمان فعالية سلسلة التوريد.
- الإختيار الجيد للموردين بما يحقق للمنشأة إستمرار كل من العلاقة والتوريد.
- تحديد الكميات المثلى للمشتريات من كل مورد من الموردين الذي تم إختيارهم لتحقيق أقصى منفعة ممكنة من القيمة الإجمالية لعملية الشراء وتخفيض تكلفتها الإجمالية إختيار الموردين ذوي القدرة الأكبر على الوفاء بمتطلبات الأنظمة البيئية.
- تقييم الموردين البديلين لكل مادة أو مكون/ جزء أو منتج عند تغيير أجزاء المنتج أو مواصفاته.
- إختيار المنهج الذي يوفر آلية فعالة لإختيار الموردين بما يساعد على تحقيق المشاركة بين الموردين والمشتريين في تطوير المنتجات خاصة في مرحلة التصميم.
- 2- مناقشة الأفكار المبدئية: عند إختيار الموردين يتم إقامة قواعد مشتركة لبيانات التكاليف تبدأ مع مرحلة مناقشة الأفكار والتصورات المبكرة اعتمادا على كيفية ومدى حاجة كل من المورد والمشتري في الإشتراك في عملية التصميم.
- 3- المشاركة في تصميم المنتج: ويعني المشاركة في الأنشطة المتعلقة بالتغيرات في مرحلة التصميم وخاصة في الأنشطة الأكثر إستهلاكاً للوقت والموارد من كامل أنشطة عمليات التبادل بين المورد والمشتري، حيث الجزء الأكبر من التكاليف يتم تحديده في هذه المرحلة، ولذلك فهذه المرحلة يمكن أن تساهم في تخفيض تكلفة المنتج في سياق إدارة التكلفة البيئية.
- 4- المشاركة في تحسين وتطوير المنتج: يتم في هذا النشاط الأخذ في الإعتبار الجودة، وموعد التسليم، ومتطلبات الإستثمار، والتكاليف المرتبطة بها، ما يتم إتخاذها من القرارات بشأن الآلات والأدوات الخاصة بكل مكون، والتعاقد من الباطن وأشكال التفاعل بين المورد والمشتري وذلك من خلال إدارة التكلفة البيئية.
- 5- مراجعة الأسعار: قد تمتد عملية التفاعل والتبادل بين المشتري والبائع عدة سنوات، ونتيجة لذلك قد تحدث تغييرات في بيئة العمل مما يستلزم قيام المورد والمشتري بمراجعة السعر بغرض موازنة التكلفة وتفاعلها مع تلك التغييرات، وإجراء التحسينات المستمرة في المدى القصير والطويل الأجل.
- 6- إعادة تصميم المنتج: حيث قد تحدث تغييرات في مواصفات وخصائص ومكونات المنتج خاصة فيما يتعلق بالمواد وعناصر التصميم بهدف توفير أكبر قدر من التحسين

في القيمة المتوقعة للمنتج، ويتطلب ذلك إعادة تصميم المنتجات ومكوناتها بما يحقق القيمة المدركة للعملاء وبالتالي زيادة المبيعات وتحقيق الأرباح المستهدفة.

د- أساليب إدارة التكاليف البيئية

تتأثر إدارة التكلفة البيئية باستخدام أحد أو كل من الأساليب التالية:

التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing

المفاضلة بين الوظيفة والسعر والجودة

إدارة التكلفة المتزامنة Simultaneous Engineering Management.

التحسين المستمر Continuous Improvement.

جداول التكاليف Cost Table.

محاسبة السجلات المفتوحة Open Books accounting.

التكلفة المستهدفة: (TC) Target Costing

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوباً استباقياً في تحديد التكلفة حتى قبل حدوثها من خلال ما يتمتع به من مرونة في تغيير التكلفة بواسطة أدواته الخاصة مثل هندسة القيمة وتحليل القيمة، وتعتبر التكلفة المستهدفة متغير تابع لمتغير مستقل هو سعر المنتج المقبول في السوق، ومن ثم محاولة التحكم بتكلفة المنتج وتكييفها لتلائم سعر الربح المرغوب من قبل إدارة المنشأة (Pazarceviren & Celayir, 2014).

وتهدف التكلفة المستهدفة بشكل رئيسي إلى تقدير تكلفة المنتج الذي سيتم إنتاجه في ضوء تحقيق هامش الربح المستهدف للمنشأة بعد بيع المنتج وتسليمه للعميل وتقديم خدمات ما بعد البيع (Sharafoddin, 2016,p125)

يرى أحد الباحثين أن تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يعد أحد أهم العناصر التي تساعد على إدارة التكلفة البيئية كما أنها تساعد على ضغط التكاليف خلال سلسلة التوريد ويمكن أن تلعب سلسلة التوريد دوراً أساسياً في تحقيق التكلفة المستهدفة (Ibusuki and Kaminski, 2007)، وقد سبق تناول الباحث أسلوب التكلفة المستهدفة بالتفصيل في الفصل الثاني.

المفاضلة بين الوظيفة والسعر والجودة

يساعد أسلوب المفاضلة بين الوظيفة والسعر والجودة على حل مشاكل التجاوز الطفيف في التكلفة والتغيرات البسيطة في المواصفات وعندما يقرر المورد أن تكلفة الإنتاج فيما يتعلق بالموارد الخارجية تتجاوز التكلفة المستهدفة وكان السبيل الوحيد لخفض التكاليف إلى المستوى المستهدف هو تخفيض الوظيفة أو السعر أو الجودة أو كليهما للعنصر أو المكون، مع الإستعانة

بالمصادر الخارجية بطرق مقبولة لدى المشتري وبمجرد تحديد هذا التخفيض يتم عقد إجتماع بين المشتري وفريق التصميم لمناقشة التغييرات المقترحة وللحصول على موافقة المشتري بما يساعد المورد على ضمان تولد عائدات كافية وتحقيق النجاح على المدى الطويل وتكون هذه الإجتماعات فنية بالدرجة الأولى لمناقشة التغييرات المقترحة وتحديد أثرها على التكلفة ومدى إمكانية تحقيق الموازنة بين التكلفة وما يتولد عنها من قيمة.(محمود عبد الفتاح، 2011، ص 24)

التحسين المستمر Continuous Improvement.

يعتبر التحسين المستمر من الأساليب التي يعتمد عليها في مرحلة الإنتاج، ويشير مفهوم التحسين المستمر السعي الوؤب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى مايمكن دون المساس بالجودة.(مكرم باسيلي، 2007، ص 128)

ويمكن تحقيق أقل تكلفة ممكنة لأعضاء سلسلة التوريد عندما يشترك أعضاء السلسلة في تصميم المنتج لزيادة كفاءة التصنيع، ففي اليابان يبدأ التحسين المستمر من قبل الشركة من قمة سلسلة التوريد خاصة عندما يكون بعض أو كل أعضاء سلسلة التوريد غير قادرين على تحقيق التكلفة المستهدفة.(Cooper and Slagmulder, 2004)

إدارة التكلفة المتزامنة Simultaneous Engineering Management.

تتناول المشاكل التي تتطلب تخفيض مستويات التكاليف ويتطلب ذلك مستويات مرتفعة من التفاعل بين المشتري ومهندسي التصميم لدى المورد وتؤدي إلى تغييرات أساسية في المنتج، ويمكن أن تساعد إدارة التكلفة المتزامنة في تخفيض التكاليف عن طريق زيادة مجال التغييرات في التصميم التي يمكن للمورد أن يتعهد بها بطريقتين: الأولى زيادة مقدار الوقت الذي يستغرقه مهندسو المورد لتطوير حلول إبداعية لمتطلبات العملاء، والطريقة الثانية التركيز على الموارد الرئيسية مع مورد وحيد، ونظرا لإرتفاع التكلفة اللازمة لتطبيق إدارة التكلفة المتزامنة فإنها تستخدم فقط للعناصر ذات القيمة العالية مثل الوظائف الرئيسية.(Cooper and Slagmulder , 1999, P. 148)

جداول التكاليف Cost Table.

تعد جداول التكلفة أحد الأساليب الهامة لتخفيض التكاليف بما توفره من بيانات تساعد في التعرف على التغيير في التكلفة نتيجة التغيير في أحد العوامل المؤثرة في تكلفة المنتج وتستخدم الشركات اليابانية جداول التكلفة لبيان ومقارنة تأثير تصميمات وظائف المواد الخام المختلفة للمنتجات على تكلفة المنتج. (Yazdifar & Askarany, 2011, p5)

وتعرف جداول التكاليف على أنها وسيلة لقياس التكاليف والتقارير عنها لتوفير القدرة على تقييم تكاليف المنتجات الموجودة حاليا وكذلك تقييم تكاليف المنتجات المستقبلية عند بداية عملية التصميم. (Lange., S ,et. al, 2010, p23)

كما عرفها كاتب آخر بأنها قواعد بيانات تتضمن نوعين من البيانات التفصيلية: النوع الأول بيانات عن تكلفة المنتج في ظل البيئة السائدة والمواصفات ومستويات الإنجاز والجودة التي على أساسها تم الإنتاج، وسلسلة التوريد التي ساهمت في توريد المدخلات اللازمة للعملية الإنتاجية، والنوع الثاني يمثل بيانات تقديرية عن تكلفة المنتج في ظل البدائل المختلفة المتاحة والمؤثرة على تلك التكلفة مثل البيئة المتوقع أن تسود خلال فترة الإنتاج والتغيرات المحتملة فيها والمواصفات المختلفة للمنتج ومستويات الإنجاز البديلة لكل مواصفة، والمستويات البديلة للجودة، والبدائل المختلفة لتشكيلة المنتجات والمكونات البديلة للمنتج، وطرق التصنيع البديلة والمدخلات البديلة للإنتاج، وسلاسل التوريد البديلة لتوريد المدخلات، على أن تعتمد تلك التقديرات على كل من التكلفة التاريخية والخبرات الشخصية، والخبرة وفقا لمدخل العمل والمقارنات بين الفترات المختلفة لنفس المنتج مع تثبيت المتغيرات الأخرى بخلاف التكلفة، ومقارنة نفس المنتج لدى المنافسين، والتحليلات الهندسية والفنية لمكونات المنتج. (محمود عبد الفتاح، 2011، ص 29)

من خلال ما سبق يمكن القول أن جداول التكلفة تساهم في توفير بيانات يمكن من خلالها قياس التكلفة الفعلية للمنتجات والتقارير عنها بما يساعد في تحقيق الرقابة على المرحلة السابقة بالإضافة ظغلى وضع قيم تقديرية للمنتجات في ظل كل بديل من البدائل المتاحة وتحديد الأثر المتوقع على تكلفة المنتج عند حدوث أي تغيير في أي محرك من محركات التكلفة بما يساعد على توفير البيانات اللازمة للتخطيط وترشيد القرارات في المرحلة الثانية.

وهناك أنواع مختلفة من جداول التكلفة تعتمد على وقت ومكان إستخدامها في مراحل وعمليات دورة حياة المنتجات، فالبعض منها تستخدم في مراحل مبكرة من تطوير المنتج، والبعض الآخر للشراء وإدارة تكلفة الإنتاج (Yoshikawa et al., 1990)، وسوف يتناول الباحث أهم أنواع جداول التكلفة الشائع إستخدامهما وهي جداول التكلفة التقديرية وجداول التكلفة التفصيلية وكما يلي: (Tanaka, et al, 2011, p 92-103)

النوع الأول: جداول التكلفة التقريبية: ويطلق عليها البعض تسمية جداول التكلفة من أعلى إلى أسفل، وهي جداول يتم إعدادها في المراحل المبكرة من تصميم منتج جديد أو عند إجراء تحسينا أو تطويرا على منتج قائم، أو عند المفاضلة بين المواصفات المختلفة للمنتج في مرحلة ما قبل التصميم، وتتضمن هذه الجداول التكلفة التقديرية التقريبية خلال دورة حياة المنتج، ويتم إعدادها في ضوء العوامل المؤثرة على تكلفة الأنشطة مثل جودة ومواصفات المنتج، وطبيعة ومواصفات المدخلات، ويتم إعدادها على أساس أقل عدد ممكن من محركات أو مسببات التكلفة

التي تمثل المحرك الرئيسي للتكلفة مثل نوع المواد الخام ومستوى الجودة، وتساعد جداول التكلفة التقريبية على سرعة وضع تقديرات تقريبية للتكلفة في المراحل الأولى لتصميم المنتجات أو مكوناتها، وينبغي تقدير التكلفة بدقة في مرحلة التصميم لدعم اتخاذ القرارات مثل قرارات إختيار التصميم الأمثل من حيث التكلفة من بين النماذج البديلة التي تفي بالموصفات المطلوبة والجدوى الاقتصادية للمنتج.

ويرى (محمود عبد الفتاح، 2011، ص 30) أنه يمكن تطوير إعداد جداول التكلفة التقريبية بالشكل الذي يساعد على زيادة حجم وجودة ودور بيانات التكاليف التي يمكن أن توفرها بحيث لا تقتصر على جودة ومواصفات المنتج وطبيعة ومواصفات المدخلات وطرق ومستوى التقنية المستخدمة، وإنما تمتد إلى تكلفة سلسلة التوريد المتوقع التعامل معها والمتغيرات المتوقع أن تسود خلال مراحل الإنتاج ويكون لها تأثيرا مباشرا أو غير مباشر على تكلفة المنتج.

النوع الثاني جداول التكلفة التفصيلية: ويطلق عليها البعض تسمية جداول التكلفة من أسفل إلى أعلى وتهدف بشكل أساسي إلى الوصول للتقدير التفصيلي لتكلفة المكونات والعمليات في ظل بدائل التصميم المختلفة، وتمثل قاعدة بيانات تحتوي على تقديرات تفصيلية لعناصر تكاليف المنتج أو مكوناته في ظل بدائل التصميم المختلفة، مما يساعد متخذ القرار على إختيار أفضل التصميمات مع الأخذ في الإعتبار التكلفة، ومن ثم تعد جداول التكلفة من أهم قواعد البيانات والمعلومات التفصيلية لتكلفة المنتج في ضوء مختلف المتغيرات، وتعتبر أداة هامة للمصممين والمهندسين والقائمين بالتصنيع عند تقدير تكلفة الإنتاج.

ويؤكد أحد الباحثين على أن بيانات التكاليف المقدمة بواسطة المورد وتوزيعها وتحليلها تمثل البديل المقبول لإستخدام التكاليف الواردة في التقارير التي يصممها المشتري، فإنه يجب أن تكون هذه البيانات محددة بمستوى معين من التفصيل والتصنيف، بالإضافة إلى كيفية تحقيق تلك التكاليف بما يساعد في إدارة التكلفة البيئية.

وتساهم جداول التكلفة في تخفيض تكلفة سلسلة التوريد من خلال العديد من المنافع الناتجة من إعدادها أهمها الآتي: (محمود عبد الفتاح، 2010، ص 31)

1) تساعد على توفير البيانات اللازمة لمتخذي القرارات بالدقة والسرعة الملائمين عن تكلفة البدائل المختلفة لتشكيلة المنتجات ومكونات كل منتج مما يساعد على تخفيض التكاليف، وكذلك لعمل مقارنات موضوعية بين التكاليف التقديرية للبدائل المختلفة للمساعدة في إختيار البديل الملائم، وأيضا لإدارة التكاليف من خلال تقدير تكلفة البدائل المتاحة بالدقة والسرعة الملائمة مما يساعد على تخفيض التكاليف.

2) توفر بيانات لتحديد تكلفة البدائل المتعلقة بمواصفات المنتج أو مكوناته، وكذلك البدائل المتعلقة بطرق تصنيع المنتج أو مكوناته، وتحديد المتغيرات المؤثرة في تكلفة الأنشطة خلال دورة حياة كل مستوى إنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج أو مكوناته.

3) تقدم معلومات مفيدة عن الموقف الهندسي للمنتج خاصة في مرحلة التصميم، وفي المراحل المبكرة لتصميم الفكرة وتصميم تشكيلة المنتجات ومكونات المنتج واختيار طرق التصنيع، وعن الوفورات المحتملة في التكلفة وكذلك عن الأنشطة والعمليات الإنتاجية لكل من المشتري والمورد.

4) تقدم معلومات مفيدة في تخصيص التكاليف بدقة وإدارة الأنشطة بكفاءة في ظل أسلوب التكلفة على أساس النشاط، كما تساعد في توفير بيانات ومعلومات للمورد تساعد في زيادة كفاءة استخدام معدات والآلات الإنتاج.

محاسبة السجلات المفتوحة **Open Books accounting**

يعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة أحد الممارسات المحاسبية الحديثة والتي كانت إستجابة للتغيرات والتطور في بيئة الأعمال المعاصرة، وتتعلق ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بقيام الشركات بالكشف عن بيانات وهيكل التكاليف للشركاء.

عرف (Moller et al, 2011) أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بأنه " الكشف المنهجي المنظم ومناقشة البيانات المتعلقة بالتكلفة بين الشركاء ، وهو أمر لاغنى عنه للكشف عن أي فرص إضافية لخفض التكاليف والتي أصبحت ممكنة من خلال الجهود المشتركة بين مختلف الشركات في إطار شراكات (المورد- المشتري).

كما عرف أحد الكتاب أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بأنه أسلوب للكشف عن بيانات التكلفة و/ أو ما يتعلق بها من بيانات بصورة جزئية أو كلية ، متكررة أو إستثنائية وذلك وفقاً لمجموعة من المحددات البيئية ، لتحقيق مجموعة من الاهداف التي تختلف وفقاً لطبيعة العلاقة بين الشركات في إطار علاقات سلسلة التوريد. (بلال، 2014، ص 25)

والغرض من سجلات المحاسبة المفتوحة قيام المشتري بمساعدة المورد على خفض التكاليف عن طريق تحديد المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة البحوث والتطوير حيث أن بيانات التكاليف لدى المورد تشترك في تحقيق المنافع لكلا الطرفين، ويتطلب أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة أن يوفر المورد للمشتري إمكانية الوصول إلى بيانات التكاليف لديه وما قد يترتب على ذلك من آثار ضارة للمورد. (Kulmala., 2005).

المبحث الثالث: التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

تتميز بيئة الأعمال الراهنة بمجموعة من الخصائص التي أهمها التطور المذهل في تكنولوجيا الإنتاج والنقل والاتصال والمعلومات وقد أدت تلك الخصائص إلى ظاهرة العولمة والتي أوجدت مجموعة من التحديات التي تهدد المنشآت في بيئة الأعمال الراهنة بعدم القدرة على الإستمرار نظراً لشدة المنافسة التي تتزايد بإستمرار، ونتيجة لذلك كان لا بد للمنشآت من البحث عن الحلول والطرق الأفضل لدعم قدرتها على المنافسة.

ولحل مشكلة إدارة التكاليف بين منشآت سلسلة التوريد بهدف تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات عبر الأسواق للوصول بالأسعار إلى المستوى التنافسي، يقترح الباحث بناء إطار محاسبي يعتمد على التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة (ممثلاً بسلسلة القيمة وهندسة القيمة) في سلسلة التوريد، وذلك لإعتقاده من جانبين، الجانب الأول أن إستخدامهما يغطي كافة مراحل دورة حياة المنتج على إمتداد سلسلة التوريد ابتداءً من مرحلة البحوث والتطوير وانتهاءً بمرحلة التسويق وخدمات ما بعد البيع، والجانب الثاني أن هذه الأساليب تحقق التكامل بين وجهتي النظر الداخلية والخارجية لمنشآت سلسلة التوريد من خلال تعظيم القيمة الكلية لكل منشأة ضمن السلسلة وللسلسلة ككل، وتحقيق البعد الإستراتيجي للتكاليف عن طريق إسهامهما في خفض التكلفة والرقابة عليها وتعظيم الربحية في الأجل الطويل.

ويتناول الباحث التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد من خلال الآتي:

- أولاً: الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد.
- ثانياً: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة البيئية بسلسلة التوريد
- ثالثاً: دور أسلوب تحليل القيمة في إدارة التكلفة البيئية بسلسلة التوريد
- رابعاً: أثر التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد

أولاً: الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد.

يقوم الإطار المقترح على التعاون والتنسيق بين المنشأة الرئيسية ومورديها وعملائها لإستكشاف وسائل تعزيز كفاءة العمليات المتداخلة على إمتداد سلسلة التوريد والتي قد ينتج عنها تخفيض مستويات عدم التأكد من خلال إمكانية تبادل المعلومات فيما بينها بما ينعكس في شكل وفورات تكاليفية لأعضاء سلسلة التوريد من خلال التركيز على جهود تخفيض التكلفة وتحسن جودة المنتجات.

أهداف الإطار المقترح

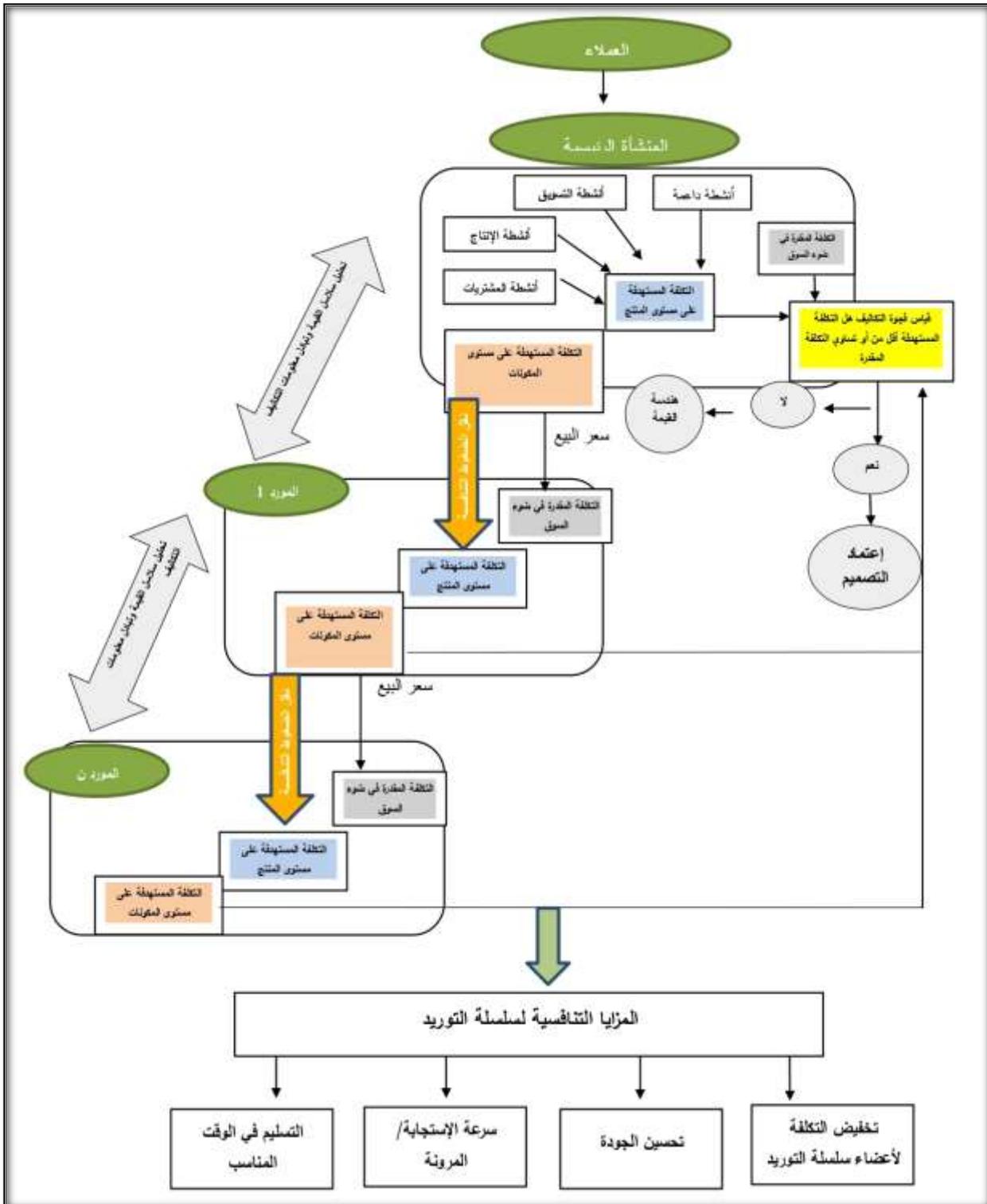
يهدف الإطار المقترح إلى:

- تحقيق التوافق بين إستراتيجية منشآت سلسلة التوريد ورغبات العملاء.
- إشراك الموردين في جهود خفض التكلفة من خلال تقييم البدائل المختلفة للخامات المطلوبة.
- إستكشاف مزايا وعيوب المزايا التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ككل من خلال الفصل الواضح بين الأنشطة الأساسية والداعمة.
- تخفيض تكلفة المنتجات بإستبعاد الأجزاء والمكونات غير الضرورية وكذلك الأنشطة غير المضيفة للقيمة، مع الحفاظ على جودة وأداء المنتج النهائي.
- التطوير المستمر لجهود خفض التكاليف وتحسين الجودة من خلال رفع كفاءة الأنشطة المضيفة للقيمة.

أوجه التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة:

- يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة التكلفة التنافسية للمنتج، وسعر البيع للمورد.
- تساعد هندسة القيمة في إختيار بديل التصميم الملائم الذي يفي بمتطلبات العملاء ويكون في حدود التكلفة المستهدفة.
- يساعد تحليل سلسلة القيمة في تنفيذ التصميم السابق من خلال أفضل تشكيلة ممكنة من الأنشطة الوظيفية لدى كل عضو من أعضاء سلسلة التوريد على إمتداد السلسلة.
- والشكل رقم (1/3/2) يوضح الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد.

شكل رقم (1/3/2) الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد.



المصدر: من إعداد الباحث.

يتضح من خلال الشكل السابق أن التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد يقوم على المراحل التالية:

المرحلة الأولى: تحديد التكلفة المستهدفة:

تقوم المنشأة الرئيسية في سلسلة التوريد بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج والتي تشمل على تكلفة المشتريات، وتكاليف الإنتاج والتسويق، وتكاليف خدمات مابعد البيع حيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج بطرح هامش الربح المرغوب من سعر البيع المحدد في السوق للوصول الى التكلفة المراد تحقيقها (المستهدفة) لهذا المنتج في ظل الموارد المتاحة مع الأخذ في الاعتبار جميع المواصفات المطلوبة للمنتج، ومن ثم تقدير التكلفة التي ستحملها المنشأة الرئيسية في إنتاج وبيع المنتج اعتماداً على قدرات مواردها الحالية ومقارنة الفرق، وغالباً يوجد فرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة يطلق عليه فجوة التكاليف وكما يلي:

أولاً: تحديد السعر المستهدف للمنتج:

في هذه الخطوة تقوم المنشأة الرئيسية في سلسلة التوريد بتحديد السعر المستهدف للمنتج (سعر البيع) وفقاً للسوق بدلاً من الاعتماد على تكاليف المورد، حيث يعتمد على قيمة المنتج المدركة التي يتصورها العملاء والتي يتم الحصول عليها من خلال البحوث التسويقية التي تنفذها أقسام التسويق في الشركات نتيجة التواصل المباشر مع العملاء والتفاعل ومعرفة إحتياجاتهم ورغباتهم، بمعنى أنه يتم تحديد السعر المستهدف للمنتج بناء على الأسعار السائدة في السوق لنفس المنتج وبنفس الجودة والتي تناسب أذواق الكثير من العملاء.

ثانياً: تحديد الربح المستهدف للمنتج:

في هذه الخطوة تقوم المنشأة الرئيسية في سلسلة التوريد بتحديد الربح المستهدف في ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تغطي عادةً فترة 3-5 سنوات ثم تقسيم إجمالي الربح إلى أرباح مستهدفة لكل المنتجات التي سوف يتم تسويقها للسوق مستقبلاً فيما يتم استخدام معدل العائد على المبيعات أو العائد على الإستثمار لتحديد الأرباح المستهدفة.

ثالثاً: تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج ككل:

وفيها تقوم المنشأة الرئيسية بسلسلة التوريد بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج وتحديد أهداف خفض التكلفة، حيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج بطرح هامش الربح المرغوب من سعر البيع المحدد في السوق (طرح ثانياً من أولاً) للوصول الى التكلفة المراد تحقيقها (المستهدفة) لهذا المنتج في ظل الموارد المتاحة مع الأخذ في الاعتبار جميع المواصفات المطلوبة للمنتج.

المرحلة الثانية: حساب فجوة التكاليف:

يتم في هذه المرحلة حساب التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج في ضوء الظروف والإمكانيات الحالية للمنشأة الرئيسية في سلسلة التوريد، وقياس الفرق بينها وبين التكلفة المستهدفة السابق تحديدها، وفي كل الأحوال غالباً ما يكون هناك فرق يطلق عليه (Cost Gap) فجوة التكاليف والذي يتم تحليلها وتوزيعها وفقاً لسلسلة القيمة ودورة حياة المنتج إلى خفض مستهدف لتكاليف الأنشطة الداخلية بالمنشأة الرئيسية، وخفض مستهدف لتكاليف الأنشطة لدى الموردين والعملاء في ضوء دراسة مسببات التكلفة لأنشطة المنشأة الرئيسية ومورديها وعملائها ، وخفض مستهدف لتكاليف أنشطة دورة حياة المنتج الكلية والتي تشمل البحوث والتطوير وتصميم المنتج وإنتاجه وتسويقه وأنشطة خدمات ما بعد البيع وذلك من منظور دورة حياة المنتج وكما يلي:

فجوة التكاليف: تساوي التكلفة المقدرة لإنتاج المنتج مطروحاً منه التكلفة المستهدفة (المسموح بها والمحددة في ثالثاً) والتي تم تحديدها بناء على دراسة السوق، وفي هذه المرحلة تكون المنشأة الرئيسية في سلسلة التوريد أمام الإحتمالات التالية:

الإحتمال الأول: التكلفة المقدرة لإنتاج المنتج أقل أو تساوي التكلفة المستهدفة (المسموح بها) والتي تم تحديدها بناء على دراسة السوق، ويشير ذلك إلى عدم وجود فجوة في التكاليف وفي هذه الحالة يتم اعتماد التصميم والبدء في إنتاج المنتج، على اعتبار أن المنتج سوف يتم إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة التي تحقق التوجه الإستراتيجي لسلسلة التوريد وما يترتب عليه من تفوق في مركزها التنافسي.

الإحتمال الثاني: التكلفة المقدرة لإنتاج المنتج أكبر من التكلفة المستهدفة (المسموح بها) والتي تم تحديدها بناء على دراسة السوق، وهذا يعني وجود فجوة في التكاليف وهنا يعكس مدى التحدي الإستراتيجي لإدارة تكلفة المنتج حتى تكون مساوية للتكلفة المستهدفة المسموح بها على الأقل إن لم تكن أقل منها، وفي هذه الحالة يتم الانتقال إلى المرحلة الثالثة.

المرحلة الثالثة: تطبيق هندسة القيمة:

يتم في هذه المرحلة التغلب على فجوة التكلفة الناتجة في الإحتمال الثاني وذلك بتعاون وإشراك جهود كل من فرق التصميم بالمنشأة الرئيسية والموردين في سبيل إستكشاف حلول لخفض التكلفة اعتماداً على مفاهيم هندسة القيمة والتي تهدف إلى إستبعاد أوجه القصور وعدم الكفاءة في تصميم المنتج وعمليات إنتاجه ومن ثم إنخفاض عناصر تكلفة دورة حياة المنتج من خلال تحليل سلاسل القيمة لكل من المنشأة الرئيسية ومورديها وموردي الموردين في سبيل تحقيق القيمة المنشودة للعميل.

وتعتمد هندسة القيمة على إجراء فحص وتحليل وظيفي لمكونات المنتج بهدف التعرف على مواطن وفرص تخفيض التكلفة من أجل تقليص فجوة التكاليف وذلك في مرحلة التصميم مع المحافظة على جودة الأداء الوظيفي للمنتج، حيث تقوم بالأنشطة التالية:

- 1) تحديد مكونات المنتج التي يمكن تخفيضها أو تكون مرشحة لعمليات التحسين والتطوير.
- 2) توليد أفكار خفض التكلفة مما يتطلب التفكير المبدع والخلق وإجراء عملية العصف الذهني لإجراء بعض التعديلات في مكونات المنتج لخفض التكلفة دون المساس بالأداء الوظيفي لهذه المكونات أو جودته.
- 3) إختيار وتطبيق أفكار خفض التكلفة، حيث يتم إختيار أفكار خفض التكلفة التي ثبت جدواها فنيا ماليا والتأكد من قبولها لدى العملاء.
- 4) تقدير التكلفة الأولية حيث يتم تقدير التكلفة الأولية لبدائل التصميم المقترحة من خلال إستخدام جداول التكلفة التي تتضمن قاعدة بيانات للتكاليف التفصيلية لمكونات وأجزاء المنتج، مما يتيح الفرصة لحساب التكلفة التقديرية لتصميمات المنتجات الجديدة بسرعة وبدقة.

المرحلة الرابعة: تحديد التكلفة المستهدفة على أساس مكونات المنتج:

في ظل تزايد عدد وتكلفة مكونات المنتج ووظائفها والتي يعتمد فيها على الموردين، يتم إتباع ممارسة ضغوط على الموردين لتخفيض التكلفة، ويتطلب ذلك تجزئة التكلفة المستهدفة للمنتج إلى التكلفة المستهدفة لكل مكون أو جزء من مكونات المنتج، ومن ثم تحديد سعر الشراء لكل مكون من المكونات والتي تمثل سعر البيع لدى المورد، وهذا يساهم في نقل ضغط التكلفة التنافسية التي تواجهها المنشأة الرئيسية في سلسلة التوريد إلى مورديها في توفير المكونات والمستلزمات السلعية التي تشكل المنتج.

وتستهدف هذه المرحلة إمكانية التأثير على توزيع الأرباح فيما بين المنشأة الرئيسية ومورديها، ففي حالة أن الجزء أو المكون له سعر سوقي محدد فالتكلفة المستهدفة لذلك المكون يتحدد في ضوء سعره السوقي وبالتالي تنقلص حجم المفاوضات بين المشتري والموردين، أما إذا كان الجزء أو المكون لا يوجد له سعر محدد في السوق فسوف يكون هناك تفاوض بين المشتري والموردين وفي هذه الحالة يبرز مدى فاعلية إدارة التكلفة البيئية بين أعضاء سلسلة التوريد بالشكل الذي يمكن من خفض في التكلفة الكلية المستهدفة للمنتج.

المرحلة الخامسة: تطبيق تحليل أنشطة سلسلة القيمة:

يتم في هذه المرحلة تجزئة أنشطة سلسلة التوريد بإعداد خريطة توضح تسلسل أداء الأنشطة الجوهرية إستراتيجياً للمنشأة بالإضافة لإرتباط تلك الأنشطة بأنشطة سلاسل القيمة للعملاء والموردين وقد تقوم بهذه المهمة المنشأة الرئيسية بسلسلة التوريد في ضوء إفتراضات عن أنشطة الموردين والعملاء بالسلسلة، أو بمجهود مشترك من أطراف السلسلة يستند على تبادل معلومات ترتبط بتكلفة وأداء الأنشطة إقتناعاً من جانب الموردين والعملاء بأن إدارة أنشطة سلسلة التوريد ككل يحقق فعالية أكبر من إدارة كل منشأة لأنشطتها على حده، وإستعراض التحليل الوظيفي لأنشطة سلسلة القيمة عبر سلسلة التوريد والمشاركة في إنتاج نموذج التصميم الذي سبق وتم الإتفاق عليه بغرض البحث عن فرص التحسين الممكنة لتخفيض تكلفته وذلك قبل البدء في الإنتاج الفعلي له وذلك من خلال تحديد الأنشطة الأساسية والأنشطة المساندة عبر سلسلة التوريد، وتحديد محركات التكلفة الخاصة بكل نشاط، وتحليل الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة للقيمة ومن ثم تحديد فرص تحسين التكلفة.

وفي سبيل التغلب على فجوة التكلفة، هناك خفض في التكلفة ممكن تحقيقه، ويتم على مراحل، فبعد كل تخفيض ممكن في التكلفة الحالية في ضوء نتائج إعادة التصميم، والجهود المشتركة مع الموردين والعملاء تنخفض التكلفة لمستوى أقل يطلق عليه (Cost Drifting) وتتكرر تلك المحاولات حتى تكون نتائج المحاولة الأخيرة هي التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، كما أن هناك خفض في التكلفة لايمكن تحقيقه (الجزء المتبقي من فجوة التكلفة) ويمثل تحدي إستراتيجي لإدارة التكلفة والنتائج من عدم إمكانية تخفيضه في الوقت الحالي ويجب التغلب عليه لاحقاً من خلال عمليات التحسين المستمر، وتعزيز العلاقات والتعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد.

ثانياً: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة البينية بسلسلة التوريد:

تقوم المنشأة الرئيسية في سلسلة التوريد وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة وذلك في مرحلة تصميم المنتج بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج والتي تتضمن: تكلفة المشتريات والتصنيع والتسويق وتكلفة الخدمات اللوجستية (خدمات مابعد البيع) في ضوء سعر البيع المرتبط بمستوى المواصفات والجودة المحددة مقدماً ومن ثم تتضح أهمية أثر الأنشطة المتخذة بمرحلة التصميم بالمنشأة الرئيسية على سلسلة القيمة الخاصة بالعميل والمورد. (Surowiec, 2013; Sohn, et al., 2015)، ثم يتم تقدير التكلفة التي ستحملها المنشأة الرئيسية عند إنتاج وتوزيع المنتج يتم مقارنتها بالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، وغالباً يتضح وجود فجوة تكاليف بينهما والتي

يتم تقسيمها من وجهة نظر سلسلة القيمة إلى خفض مستهدف لتكاليف الأنشطة الداخلية بالمنشأة الرئيسية وأنشطة الموردين والعملاء في ضوء محركات التكلفة لأنشطة المنشأة والموردين والعملاء.

وفي سبيل إحتواء فجوة التكاليف يتم من خلال التعاون وتكثيف الجهود لكل من فرق التصميم بالمنشأة الرئيسية والموردين بغرض إستكشاف حلول لخفض التكلفة إعتقادا على أسلوب هندسة القيمة Value Engineering والتي تستهدف إستبعاد عدم الكفاءة في تصميم المنتجات والعمليات ومن ثم تخفيض عناصر تكاليف دورة حياة المنتج من خلال دراسة سلاسل القيمة بكل من المنشأة الرئيسية ومورديها في سبيل تحقيق القيمة المنشودة للعميل. (Cooper and Slagmulder, 2003; uddin, 2013)

وبالنسبة لبرامج خفض التكلفة أثناء مرحلة الإنتاج يعتبر التحسين المستمر أحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة أثناء مرحلة الإنتاج حيث يهدف إلى القضاء على كل أشكال الفاقد أو الهدر في كل مراحل العمليات الإنتاجية وذلك من خلال تقسيم أهداف خفض التكلفة على مكونات المنتج أو الوظائف التي يتم الحصول عليها من الموردين في مواجهة إنخفاض سعر بيع المنتج النهائي أو لإحتواء فجوة التكاليف عند البدء في إنتاج المنتج بتكلفة تزيد عن التكلفة المستهدفة. (Cooper and Slagmulder, 2004; Sohn, et al., 2015)

ومن أجل تحديد أهداف خفض التكلفة المرسومة تقوم المنشأة الرئيسية وبالتعاون مع مورديها بتحليل سلاسل القيمة لكل منها مع دراسة أداء أفضل المنافسين ومن ثم يتم تحديد مصادر عدم الكفاءة في إستخدام الموارد والأنشطة التي لا تضيف قيمة، بعد ذلك يتم إتخاذ تدابير لتخفيض التكلفة مثلا تخفيض تكلفة عمليات الإنتاج بمعدل ثابت لجميع مكوناته وخلال فترة زمنية معينة قد تكون سنويا مثلا، وتخفيض التكلفة لبعض العناصر التي تتميز بإرتفاع تكاليفها من خلال إعادة هندسة التصميم للعمليات والمكونات دون المساسا بوظائف المنتج، وكذلك التركيز على محركات التكاليف غير المباشرة، ومن ثم فإن أسلوب التحسين المستمر يمكن من نقل ضغوط خفض التكلفة من المنشأة الرئيسية في سلسلة التوريد إلى الموردين والتي تستهدف تخفيض التكاليف من خلال عمليات الشراء بمعدل واحد لجميع الأجزاء أو المكونات من جميع الموردين سنويا أو بتخفيض سعر الشراء من الموردين لبعض الأجزاء والمكونات ذات التكلفة المرتفعة لتعويض إنخفاض سعر البيع بالسوق أو لسد الفجوة بالتكلفة المستهدفة والمحدد بمرحلة تصميم المنتج، ويتم من وجهة نظر تحليل سلسلة القيمة إضافة قيمة للعميل وخفض تكاليف الأنشطة الداخلية بالمنشأة الرئيسية وأنشطة الموردين والعملاء في ضوء محركات التكلفة لأنشطة المنشأة والموردين والعملاء. (Al-Hashimi, Al-Ardawe, 2020, p1312) (Ponpakdee, et al., 2014)

ثالثاً: دور أسلوب تحليل القيمة في إدارة التكلفة البينية بسلسلة التوريد:

تشمل سلسلة التوريد على جميع الأنشطة المرتبطة بتدفق المواد وتحويلها إلى منتجات عبر منشآت سلسلة التوريد بداية من منشأة المورد للمواد الخام ومرورا بالمنشآت التحويلية وصولاً إلى تجهيز المنتج النهائي وتسليمه للعميل من قبل المنشأة المرتبطة بالعميل في سلسلة التوريد، وعليه فإن حدوث التكاليف لم يعد يرتبط بتدفق المواد والمعلومات وتحويلها إلى منتجات فقط بل أصبح حدوث التكاليف مرتبطاً بالقدرة على تنسيق وإستغلال تلك العلاقات والروابط بين منشآت السلسلة ومن ثم برزت أهمية التنسيق والتعاون من منظور إدارة التكلفة الإستراتيجية بين أعضاء سلسلة التوريد.

ويساهم أسلوب تحليل القيمة في تخفيض التكاليف من خلال تقسيم وتجزئة أنشطة سلسلة التوريد من خلال خريطة توضح تسلسل أداء الأنشطة الجوهرية للمنشأة بالإضافة إلى إرتباط تلك الأنشطة بأنشطة سلاسل القيمة للعملاء والموردين وقد تقوم بذلك المنشأة الرئيسية في السلسلة في ضوء إفتراضات عن أنشطة الموردين والعملاء بالسلسلة أو بمجهود مشترك من أطراف السلسلة يعتمد على تبادل معلومات ترتبط بتكاليف الأنشطة لتحسين أداء السلسلة ككل وإقتناع الموردين والعملاء بأن التعاون في إدارة أنشطة سلسلة التوريد ككل يحقق فعالية أكبر من إدارة كل منشأة لأنشطتها بشكل منفصل، ومن خلال تحديد محركات تكلفة كل نشاط يمكن تحليل سلوك التكلفة ومصادر التمايز (Ponpakdee and Sirivongpasial, 2014))، وبمقارنة تلك المعلومات بالمعلومات المتوافرة عن أداء أفضل المنافسين يتحدد مسارات التعاون والتنسيق في ضوء قدرات الموردين وإمكانية المنشأة الرئيسية وإحتياجات العملاء في تدعيم المزايا التنافسية.

وللتفرقة بين الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة فقد تناولت العديد من الدراسات توضيح معايير للتفرقة بين تلك الأنشطة، حيث قدمت دراسة (Donelan & Kaplan, 1998, P.9-12) معيار التميز التكنولوجي والمادي والمسئولية عن خلق الخصائص المطلوبة في المنتجات النهائية لتمييز الأنشطة المضيضة للقيمة مثل نشاط التصميم، أما الأنشطة غير المضيضة للقيمة فهي تلك الأنشطة التي لا ينتج عنها خلق أي ميزة إستراتيجية في المنتج ومن ثم فهي لا تحقق أي منفعة أو قيمة للعميل.

ومن خلال تحديد التكاليف، والإيرادات، والأصول المرتبطة بأداء أنشطة سلسلة التوريد، وتحديد مسببات تكلفة كل نشاط يمكن تحليل سلوك التكلفة ومصادر التمايز لتحديد فرص خفض التكلفة والتحسين المستمر بإستخدام ثلاثة أنواع من التحليلات:

المقارنة مع أداء أفضل المنافسين: حيث تتم مقارنة تكاليف أداء الأنشطة بالمنشأة الرئيسية ومورديها بتكلفة أداء تلك الأنشطة لدى أفضل المنافسين أو الموردين المنافسين إعتياداً

على تكلفة الوحدة من مسبب التكلفة أو بمقارنة تكلفة أداء النشاط بمتوسط تكلفة أداء النشاط بالصناعة، ومن ثم تتضح مواطن التحسين المحتملة بالمنشأة الرئيسية أو لدى الموردين.

تحليل الإتجاه: ويتم على فترات زمنية منتظمة ربع سنوية بهدف متابعة التطورات في تغير تكلفة أداء أنشطة سلسلة التوريد على مدار فترة زمنية وتحديد متى يتم التدخل في تصحيح التغيرات.

تحليل ماذا - لو الإستراتيجي: لتحليل تأثير التغيرات والقرارات بسلسلة التوريد على إجمالي تكاليف السلسلة، ويستخدم ذلك التحليل لتحديد مدى جدوى برامج التحسين من خلال مقارنة تكاليف تفعيل تلك البرامج مع الوفورات الناتجة عنها (Dekker, 2003)، ويترتب على تلك التحليلات إلى تخفيض التكاليف لنشاط يضيف قيمة مع ثبات الإيرادات المتولدة عنه، أو زيادة الإيرادات الذي يقدمه النشاط الذي يضيف قيمة مع ثبات تكاليف أداء النشاط، وتخفيض الأصول المستخدمة في أداء النشاط مع ثبات الإيراد والتكاليف.

وتساهم التحليلات السابقة في تنسيق أنشطة الموردين والعملاء مع أنشطة المنشأة الرئيسية في سبيل تعزيز المزايا التنافسية بجانب تخفيض التكلفة أو تعظيم التمايز، من خلال إحكام الرقابة على محركات التكلفة أو إعادة تنظيم أداء الأنشطة للمنشآت التي تتميز بكفاءة الأداء لتلك الأنشطة من خلال دمج سلسلة القيمة للمنشأة الرئيسية بنظام أكبر يشمل سلاسل القيمة الخاصة بكل من الموردين والعملاء والتي قد يتولد عنها إمكانية إكتشاف مصادر جديدة للمنافع المختلفة (Carlsson, et al., 2015)، وبالتالي فتحليل سلسلة القيمة للمنشآت المكونة لسلسلة التوريد مع إمكانية إدارة تلك الروابط فيما بين الأنشطة داخليا وخارجيا بشكل أفضل من أداء سلاسل التوريد الأخرى، قد يمثل أداة فعالة لتعظيم الاستفادة من الموارد المحدودة وتسهيل عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية مثل تعهيد أداء أنشطة لمنشأة أخرى بسلسلة التوريد أكثر كفاءة وتوفير تغذية عكسية لأطراف سلسلة التوريد بشأن تأثير مبادرات التحسين المستهدفة على الميزة التنافسية لكافة الأعضاء المشتركة.

وفي ذات السياق يرى (Al-Hashimi, Al-Ardawe, 2020, 1310) أنه يمكن إنشاء قيمة العميل داخل سلسلة التوريد من خلال تخفيض تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج النهائي وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال التدفق الفعال لـ الموارد والمعلومات عبر شركات السلسلة لتعظيم الإنتاج باستخدام الحد الأدنى من المدخلات لتحقيق تكلفة منخفضة، التسليم الفعال والجودة العالية والمرونة مع سلسلة التوريد.

وتعقبا على ماسبق يرى الباحث أن تحقيق فعالية إدارة التكلفة البيئية يتطلب نجاح كل منشأة في سلسلة التوريد ونجاح كل أعضاء السلسلة في إدارة التكلفة البيئية من موردين وعمليات التحويل ومخازن ووكلاء البيع وكذلك التعاون والتنسيق بين كل أعضاء سلسلة

التوريد، وأن أي زيادة تحدث في تكلفة أحد الأعضاء المشاركين في سلسلة التوريد سوف يؤثر على جميع الأعضاء الآخرين في نفس السلسلة، وسينعكس ذلك التأثير بشكل سلبي على جميع الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد.

رابعاً: أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد:

في سبيل تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد يتطلب تحديد مدى الوفاء بإحتياجات العملاء في الوقت الحالي من حيث سعر المنتج ومواصفاته وجودته ومدى مرونته مقارنة بأداء أفضل المنافسين وذلك بغرض إستكشاف الفرص الممكنة لتحسين الأداء لسلسلة التوريد وتحديد توجهها الإستراتيجي، ومن ثم يساهم الإطار المقترح في تحسن الأداء وتحقيق التوجه الإستراتيجي المحدد لسلسلة التوريد من خلال إستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة لسلسلة التوريد لتحليل وفحص أنشطة السلسلة بداية من دخول المواد الخام وإجراء العمليات التحويلية وحتى تسليم المنتج للعميل النهائي لفحص مدى كفاءة وفاعلية تلك الأنشطة من جانب أعضاء سلسلة التوريد في تحقيق التوجه الإستراتيجي لسلسلة التوريد ودعم مركزها التنافسي، ويتناول الباحث أثر الإطار المقترح في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد كما يلي:

1- في مجال تخفيض التكاليف:

تتعرض الشركات في الوقت الحاضر للكثير من الضغوط من أجل تخفيض تكاليف منتجاتها وخدماتها حتى يحصل العميل على المنتج بأسعار منخفضة ولذلك يجب على الوحدات الإقتصادية أن تنتج عند أقل تكلفة ممكنة دون المساس بجودة المنتج حتى تظل متقدمة عن منافسيها، ونظراً لأن تحقيق الأرباح من الأهداف الأساسية لبقاء أعضاء سلسلة التوريد واستمرارها في السوق، وأن الأسعار يحددها السوق وليس المنشأة العضو في السلسلة فلم يعد أمامها إلا تخفيض التكاليف كميزة تنافسية.

ويمكن تخفيض التكاليف من خلال مجموعة من العوامل المتمثلة في إعادة تصميم المنتج في ضوء مستوى الجودة المناسب والقدرة على تحديد مواطن الإسراف والفاقد والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتحديد مناطق عدم الكفاءة في إستخدام الموارد والقياس الدقيق للتكاليف والتخلص من نقاط الإختناق بين العمليات الإنتاجية.

ويظهر أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على إمتداد سلسلة التوريد في إمكانية تخفيض التكاليف من خلال مساهمة الأسلوبين في تحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج عن طريق تحسين كفاءة العمليات والتي قد تتطلب إعادة هيكلة سلسلة التوريد بما يمكن من نقل

أداء نشاط من منشأة لأخرى وإستخدام نظم متطورة، وتظافر الجهود في خفض التكلفة ونقل ضغط المنافسة بين أعضاء سلسلة التوريد وصولاً للتكلفة المرغوبة (المستهدفة) للمنتج من خلال جهود أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة على إمتداد سلسلة التوريد في ضغط تكاليف المنتج وخفضها والتي كان من الصعوبة إدارتها في ظل الأساليب الأخرى لإدارة التكلفة الأمر الذي يترتب عليه تحقيق خفض في التكاليف ومن ثم تخفيض في تكلفة المنتج وتحديد أكثر دقة للطاقة غير المستغلة على مختلف الأنشطة على إمتداد سلسلة التوريد، مما يحقق التوجه الإستراتيجي لسلسلة التوريد في مجال تخفيض التكاليف.

2- في مجال تحسين الجودة:

مما لا شك فيه أن جودة المنتجات والخدمات هي العامل الأساسي في الحفاظ على ولاء العملاء، فقد لقيت توقعات الجودة لدى العملاء في السنوات الأخيرة إهتماماً متزايداً على المستويين المهني والعلمي لأن العميل يرغب في شراء منتجات بجودة مرتفعة وعند أقل الأسعار وفي ضوء ذلك يعد تحسين الجودة أحد مؤشرات المزايا التنافسية، ويساهم التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على إمتداد سلسلة التوريد في تحسين الجودة من خلال توفير المعلومات التي تساعد في إتخاذ قرارات التعهيد المختلفة والتي يترتب عليها إسناد بعض أنشطة أو وظائف الشركة لشركة أخرى.

ويمكن القول بأن إمكانية تحقيق التوافق بين متطلبات العملاء وتخفيض التكلفة يمثل محور إهتمام أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة وتعتبر جودة المنتج عنصر أساسي في القيمة المقدمة للعميل، ولذلك فالمعلومات المتوفرة من كلا الأسلوبين تساعد أعضاء سلسلة التوريد في دعم عملية إتخاذ القرارات في المدى القصير الأجل والمرتبطة بتحسين جودة المنتج في ضوء تفهم إحتياجات العميل وخاصة عندما يتم تجميع المنتج من مدخلات مختلفة من خلال الرقابة على الجودة والتركيز على الإنتاج بدون عيوب من أول مره تقاديا لحدوث الهدر وما يترتب عليه من تكاليف، وعمليات التحسينات المستمرة للمنتج عبر سلاسل القيمة على إمتداد سلسلة التوريد بداية من جودة المواد الخام بما يمكن معه القول بأن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يؤثر بشكل إيجابي على تحسين جودة المنتج على إمتداد سلسلة التوريد.

3- في مجال تحقيق المرونة:

تعد المرونة الكافية للوفاء برغبات العملاء المتغيرة وسيلة لتميز المنشأة، فحتى تتقدم المنشأة على منافسيها يجب أن تجدد وتميز منتجاتها وخدماتها وتدفع بمنتجات جديدة إلى السوق، فالتطورات التكنولوجية مطلوبة حتى تحقق المنشأة التميز في الجودة وحتى تستطيع إنتاج منتجات تلبي إحتياجات وتوقعات العملاء. (Apak, et al, 2012, p:528)

وأشارت إحدى الدراسات (Parast, 2011, P:51) بأن هناك نوعين للتجديد وهما الدرجة التي تقترب بها الشركة من المسار التكنولوجي الحالي حيث توجد أحدث التطورات التكنولوجية في المجال، والدرجة التي تقترب بها الشركة من الأسواق والعملاء حيث تقديم منتجات وخدمات ترضي عملائها الحاليين والمتوقعين.

ولذلك تتحقق المرونة بسرعة الإستجابة لمتطلبات العميل المتغيرة من خلال إستخدام التكنولوجيا عن طريق وضع سياسات للإستجابة للتغيرات في طلب العملاء وإجراء بحوث تسويقية وإدخال تكنولوجيا جديدة في عمليات التصنيع، كما أن البيئة التكنولوجية تؤثر على علاقة أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بالنتائج التشغيلية في المدى القصير والطويل الأجل، ويؤدي الابتكار والتغيرات التكنولوجية إلى تغييرات في مسببات التكلفة ومن ثم يبدو أثر النكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على إمتداد سلسلة التوريد في تحليل مسببات التكلفة التي تشمل على دراسة العوامل المحركة لحدوث تكلفة أنشطة سلسلة القيمة في ضوء التكنولوجيا الجديدة المستخدمة في عمليات التصنيع والعمليات الإدارية، بالإضافة إلى توفير معلومات عن الفرص الجديدة مثل إمكانية إنتاج منتج جديد أو دخول سوق جديد أو إضافة وظائف جديدة للمنتج.

4- في مجال تسليم المنتج في الوقت المناسب:

يعتبر الوقت من العوامل الهامة التي تسعى إدارة التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد للإلتزام به وتخفيضه، حيث يؤدي دفع المنتجات للسوق بسرعة الى تحقيق طموحات المنشأة في ظل التغيرات المتلاحقة في بيئة الصناعة الحديثة لأنه يساعد في الإستجابة السريعة لطلبات العملاء ومن ثم إرضاء العملاء وتحقيق ميزة تنافسية.

ويمكن تسليم المنتج في الوقت المناسب عن طريق مجموعة من العناصر المتمثلة في الإستجابة السريعة لأي تغيير في رغبات العملاء وتوفير المرونة الكافية لإحداث التغييرات اللازمة، وتخفيض زمن تدفق المنتج عبر سلسلة التوريد، أيضا تجنب الأعطال والتحركات غير الضرورية بين أعضاء سلسلة التوريد مما يؤدي الى سرعة تجهيز المنتجات وتسليمها في الوقت المحدد، وهذه العناصر جميعها متوافرة في ظل أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة وذلك من خلال سلاسل القيمة على إمتداد سلسلة التوريد الذي تمثل أداة فعالة في هذا المجال، ويؤكد على ذلك (Vinodh, et al, 2015, p:384) بأن سلسلة القيمة تمثل أداة عالية الكفاءة في تصور العمليات التحويلية وتخفيض زمن الإنجاز في إنتاج المنتج، مما يمكن معه القول بأن التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على إمتداد سلسلة التوريد يساهم في تسليم المنتج في الوقت المناسب.

مما سبق يمكن القول أن التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد يساهم في تدعيم المزايا التنافسية لكل عضو في سلسلة التوريد وللسلسلة ككل، من خلال التعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد في إدارة التكاليف ونقل ضغط المنافسة إلى باقي أعضاء السلسلة، مما يزيد من تضافر الجهود في كل من مجال تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتحقيق المرونة وتسليم المنتج في الوقت المناسب وبالتالي زيادة رضا العملاء وزيادة الطلب على المنتجات، ويؤدي ذلك إلى زيادة الحصة السوقية وزيادة الأرباح السنوية لجميع أعضاء سلسلة التوريد ومن ثم تدعيم المركز التنافسي لكل عضو وللسلسلة التوريد ككل.

خلاصة الفصل:

- تناول هذا الفصل تقديم إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد، وتحقيقاً لهذا الهدف فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى عدد من المباحث حيث تناول المبحث الأول المزايا التنافسية لسلسلة التوريد وقد تم التوصل في هذا المبحث إلى الآتي:
- تعبر الميزة التنافسية عن قدرة المنشأة على منافسة المنشآت الأخرى العاملة في نفس السوق بالنسبة لنفس السلع والخدمات والعمل على تحقيق كفاءات مساوية أو تفوق كفاءات المنافسين، بمعنى قدرة المنشأة على تقديم سلع وخدمات للعملاء بجودة أعلى وبتكلفة أقل مما يقدمه المنافسون.
 - تتمثل أبعاد المزايا التنافسية في تكلفة الإنتاج، جودة المنتجات، تحقيق المرونة، وقت تسليم المنتج، الربحية، حصة المنشأة في السوق.
 - أن سلسلة التوريد عبارة عن مجموعة من المنشآت التي تشترك مع بعضها البعض في أنشطة إنتاج منتج ما في شكل حلقات متصلة بداية من المورد ثم المنشأة ثم العميل، بحيث يتم تنسيق أنشطتها وجهودها في سبيل تحسين أدائها ككل لتحقيق مزايا تنافسية.
 - تسعى سلسلة التوريد إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: تحسين الوضع التنافسي لكل طرف من أطراف لسلسلة التوريد وللشركة ككل بما يحقق لها مزايا تنافسية تدعمها في مواجهة المنافسين، توفير المنتجات المناسبة في الوقت المناسب وبالسعر المناسب، تنظيم وتنسيق حركة التدفق سواء الخاصة بالمنتجات أو المعلومات بين شركاء سلسلة التوريد ومن ثم تحقيق وتحسين كفاءة أداء السلسلة ككل.
 - أن عدد أعضاء سلسلة التوريد يختلف من سلسلة إلى أخرى باختلاف طبيعة المنتجات المقدمة، حدود استخدام إستراتيجيات التعهيد، ظروف الطلب وطبيعة المنافسة، وقابلية المنشأة للإنخراط في علاقات شراكة مبنية على الثقة والالتزام بهدف تحقيق أفضل مركز تنافسي لأعضاء السلسلة.
 - هناك ثلاثة أنواع لسلسلة التوريد تتمثل في سلسلة التوريد الملكية حيث تكون هناك منشأة واحدة فقط تحتل المركز الرئيسي بالسلسلة وترتبط بشكل مباشر مع العميل، سلسلة التوريد البارونية حيث تكون هناك منشأتين أو أكثر تشارك في إحلال المركز الرئيسي بالسلسلة وتتساوى السيطرة من جانب كل منها على أطراف السلسلة، ولكن سيطرة كل منها تقل عن سيطرة المنشأة الرئيسية في السلسلة الملكية، سلسلة التوريد متساوية القوى حيث لا توجد منشأة تحتل المركز الرئيسي بالسلسلة وتتعدم فيها سيطرة منشأة على الأخرى.

وتناول المبحث الثاني إدارة التكاليف البيئية لسلسلة التوريد وقد تم التوصل في هذا المبحث إلى عدة نتائج أهمها:

- إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي هي عملية محاسبية يتم من خلالها استخدام معلومات التكاليف التي يتم توفيرها من خلال الاعتماد على أساليب وأدوات محاسبية حديثة بقصد تحقيق التوافق بين تحقيق القيمة القصوى للعملاء وبين تقليل الفاقد ومن ثم تقليل التكاليف الى أقصى درجة ممكنة وبما يساعد على استغلال موارد المنشأة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية في الأجلين القصير والطويل.

- هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلى تحقيقها والتي من شأنها أن تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية أهمها: التخفيض الإستراتيجي للتكاليف، وتحسين الجودة، وتعظيم القيمة المقدمة للعميل، والعمل على إدخال التجديد والإبتكار، والالتزام بالوقت في أداء التصنيع والتسليم، الإستغلال الأمثل للموارد، تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

- إدارة التكلفة البيئية IOCM عبارة عن مدخل منظم يضم مجموعة متكاملة من أدوات وآليات إدارة التكلفة يتم تطبيقها بين المورد والمشتري عبر مجموعة من التصرفات والأفعال المتناسقة بهدف إيجاد الطرق لإدارة التكلفة من خلال الجهود المشتركة.

- أن إدارة التكلفة البيئية تعتمد على بعدين أساسيين، البعد الأول يتعلق بكيفية إدارة العلاقة بين المورد والمشتري، والبعد الثاني يتعلق بكيفية إستخدام معلومات التكاليف البيئية في تحسين عملية التصميم والإنتاج بحيث يؤثر كل بعد منهما على الآخر من خلال تفاعلها مع بعضهم البعض.

- هناك مجموعة من المحددات/ العوامل المؤثرة على نجاح إدارة التكاليف البيئية لسلسلة التوريد تتمثل بنوع المنتج، ومكوناته، ونوع العلاقة البيئية، ومستوى التوازن في العلاقات البيئية بين المنشأة والموردين، الأساليب والأدوات المتاحة، درجة تطور ودقة نظم التكاليف.

- أن عملية تخفيض التكاليف لا يتم فقط داخل الحدود التنظيمية للمنشأة كعضو في سلسلة التوريد، وإنما يجب أن تمتد لتشمل الحدود الخارجية للصناعة بأكملها على مستوى السلسلة ككل، ويتطلب ذلك ضرورة تحقيق التكامل والتعاون بين كافة أعضاء سلسلة التوريد.

- يلعب كل من المشتري والمورد أدواراً هامة في أنشطة عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد يمكن حصرها في ستة أنشطة وهي: إختيار المورد، مناقشة الأفكار المبدئية، المشاركة في تصميم المنتج، المشاركة في تحسين وتطوير المنتج، ومراجعة السعر، وإعادة تصميم المنتج.

وتناول المبحث الثالث الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في سلسلة التوريد وقد تم التوصل إلى الآتي:

- يقوم الإطار المقترح على التكامل والتعاون والتنسيق بين منشآت سلسلة التوريد من خلال التركيز على جهود تخفيض التكلفة وتحسن جودة المنتجات.
- إن نجاح مبادرات تخفيض التكلفة وتدعيم المركز التنافسي مرهون بمدى قدرة منشآت سلسلة التوريد على تنسيق أنشطتها والتوصل لحلول خفض التكلفة والتي قد لا تتحقق إلا من خلال جهود التعاون المتبادل بين مختلف الأطراف متجاوزة الحدود التنظيمية لكل عضو في سلسلة التوريد، مقرونة بإمكانية تداول المعلومات المحاسبية وبخاصة التكاليف في سبيل التعرف على مسببات التكلفة والقيمة المرتبطة بأداء الأنشطة على إمتداد سلسلة التوريد.
- يساهم الإطار المقترح في تدعيم المزايا التنافسية لكل عضو في سلسلة التوريد وللأسلحة ككل، من خلال التعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد في إدارة التكاليف، مما يزيد من تضافر الجهود في كل من مجال تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتحقيق المرونة وتسليم المنتج في الوقت المناسب وبالتالي زيادة رضا العملاء وزيادة الطلب على المنتجات.
- أن تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يساهم في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال تقليص التكلفة المستهدفة بمساندة أسلوب تحليل القيمة، وكذلك نقل ضغط المنافسة بشكل عادل إلى باقي أعضاء سلسلة التوريد مما ينعكس ذلك على خفض التكلفة المستهدفة، ومن ثم يؤدي إلى تقليل التكلفة الإجمالية لسلسلة التوريد وهذا يؤثر بشكل مباشر على الميزة التنافسية للشركة في سلسلة التوريد.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

مقدمة :

توصلت الدراسة في إطارها النظري إلى أهمية التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تحقيق إستراتيجية منشآت سلسلة التوريد وبالتالي أهدافها الإستراتيجية ورسالتها كخطوة منطقية تسهم في دعمها على التميز عالميا.

وبهدف تحقيق التكامل بين الفكر النظري والتطبيق العملي يتناول الباحث هذا الفصل مستندا إلى دراسة ميدانية الهدف منها معرفة حجم الفجوة بين الواقع الأكاديمي الذي يعبر عنه بالكتابات المحاسبية والواقع العملي الذي يعبر عنه بالممارسات العملية.

وتحقيقا للهدف من هذا الفصل فقد تم تقسيمه إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: نتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة

المبحث الثالث: إختبار فروض الدراسة.

المبحث الأول

إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية محل الدراسة

أ: القطاع الصناعي اليمني :

يمثل القطاع الصناعي اليمني الركيزة الأساسية بالنسبة إلى الإقتصاد نظراً لما يقوم به من دور بارز في توليد الناتج وخلق فرص العمل ودفع عجلة التنمية الإقتصادية في اليمن. ويعتبر القطاع الصناعي اليمني حديث النشأة وقد مرّ بمراحل مختلفة لها منطلقاتها وخصائصها وجذورها التاريخية حيث اقتصر نشاط هذا القطاع قبل الثورة اليمنية على بعض المصنوعات والحرف التقليدية والبدائية وليس هناك أي صناعة تكاد تذكر سوى مصفاة البترول التي تأسست في العام 1956م في عدن ومصنع النسيج في باجل، وفي مطلع السبعينات شهد الإقتصاد اليمني انتعاشاً ملحوظاً شمل جميع ميادين الإقتصاد وبدأت الإجراءات الحكومية بوضع الخطط والسياسات والبرامج التي تهدف إلى دعم وتشجيع القطاع الصناعي.

حيث بدأ القطاع الخاص الاستثمار في القطاع الصناعي وبدأت المشروعات الصناعية في إنتاج السلع الاستهلاكية للسوق المحلي واستيعاب العدد المتزايد في القوى العاملة، كما بدأت مساهمة القطاع الصناعي في تكوين الناتج المحلي الإجمالي ترتفع بصورة مستمرة ويعود هذا التطور إلى الدعم الذي حظي به هذا القطاع من جانب الدولة والمتمثل بالسياسات والإجراءات الحكومية التي اتخذتها لحماية المنتجات المحلية وسهولة الحصول على التمويل اللازم لقيام مثل هذه المشروعات وفرض قيود على الاستيراد وارتفاع التعرفة الجمركية، مما شجع هذا القطاع على النمو والتطور خلال تلك الفترة وحتى مطلع التسعينيات.(المركز الوطني للمعلومات، 2010)

وقد شهد القطاع الصناعي خلال الفترة الماضية معدل أداء متواضع وتركز في عدد محدود من الأنشطة الصناعية أهمها: الصناعات الغذائية والإنشائية. وبالرغم من اهتمام الحكومة بهذا القطاع باعتباره النشاط القادر على استقطاب الاستثمارات الخاصة المحلية والأجنبية إلا أن هذا القطاع واجه العديد من المشاكل والصعوبات التي أعاققت نموه وتطوره في ظل صناعة يمنية حديثة النشأة غير قادرة على مواجهة آثار السياسات والإجراءات التي اتخذتها الحكومة اليمنية عقب تنفيذ برنامج الإصلاح المالي والإداري في العام 1995م والتي من أهمها: تحرير التجارة الخارجية، ورفع القيود على تراخيص الاستيراد، وتخفيض الرسوم الجمركية وارتفاع

أسعار الفائدة على الاقتراض؛ مما أدى إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج وبالتالي عدم قدرة المشروعات الصناعية على إنتاج سلع منافسة للسلع الأجنبية كما اضطرت بعض المشروعات إلى الإغلاق ومع ذلك فقد بدأت حالة هذا القطاع في التحسن خاصة مع تزايد حجم الاستثمارات في هذا القطاع.(المركز الوطني للمعلومات، 2010)

وقد تطورت الصناعات التحويلية تطوراً ملموساً في بداية السبعينات وحتى مطلع التسعينات نظراً للسياسات الصناعية التي اتبعتها الدولة والمتمثلة بدعم وحماية الصناعة المحلية مما انعكس على نمو وتوسع قاعدة الإنتاج الصناعي وتزايدت القدرة الإنتاجية والتصنيعية للمنتجين المحليين وتزايد عدد المنشآت الصناعية وتنامت القوى العاملة في هذه المنشآت؛ مما حقق معدلات نمو مرتفعه للقطاع الصناعي خلال تلك الفترة.

وفي مطلع التسعينات ظهرت وتسارعت متغيرات كثيرة ومتنوعة محلية وإقليمية ودولية وقد أفرزت هذه المتغيرات والمستجدات عدداً من التحديات والمخاطر والآثار السلبية على قطاع الصناعة التحويلية ونموها وتطورها وعلى قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والدولية مما أدى إلى تراجع أداء قطاع الصناعات التحويلية وتعثر مساره وتزايد المشاكل والمعوقات خلال تلك الفترة ، وبالتالي فإن التحول الجوهري الذي حدث في سياسة الدولة تجاه القطاع الصناعي ألحق أضراراً بهذا القطاع تمثلت في فتح الباب أمام الواردات الأجنبية من السلع المصنعة ورفع الدعم المقدم للقطاع الصناعي وإلغاء التحويل والإعانات والامتيازات التي كانت تقدم للمنتجين والمصنعين اليمنيين.

ولقد كان لهذا التحول الجذري في سياسة التصنيع وفتح السوق اليمنية على مصراعيه لمختلف السلع والمنتجات المستوردة والمنافسة للإنتاج المحلي وبصوره غير متدرجة وقبل تأهيل الصناعة اليمنية وإعدادها لهذا التحول مما أدى إلى عدم قدرة هذه الصناعات على منافسة السلع الأجنبية.(المركز الوطني للمعلومات، 2010)

ب:المشاكل والمعوقات التي تواجه القطاع الصناعي اليمني:

لقد واجه القطاع الصناعي في اليمن العديد من الصعوبات التي تحد من نموه وتطوره تتمثل فيما يلي: (المركز الوطني للمعلومات، 2010)

1- السياسات والإجراءات التي اتخذتها اليمن عقب تنفيذ برنامج الإصلاح المالي والاداري في العام 1995م، التي تمثلت في تحرير التجارة الخارجية وفتح الباب امام الواردات الأجنبية من السلع المصنعة بمختلف أنواعها ومنح تراخيص الاستيراد وخفض الرسوم الجمركية مما أدى ذلك إلى رفع تكاليف الإنتاج وعدم قدرة المشروعات الصناعية على

إنتاج سلع منافسة للسلع الأجنبية ومن ثم توقف بعض المشروعات عن الاستمرار في النشاط.

2- التكتلات الإقتصادية والمتغيرات العالمية وتزايد نفوذ الشركات الدولية، أدت هذه المستجدات إلى خلق عدد من التحديات والمخاطر والآثار السلبية على نمو الصناعة اليمنية وعلى قدراتها التنافسية في الأسواق المحلية أو الدولية وهو ما أدى إلى تراجع أداء القطاع الصناعي وتعثره وتزايد المشاكل والصعوبات التي يواجهها خلال الفترة الأخيرة، وعدم قدرة الصناعات اليمنية على الصمود أمام منافسة المنتجات الأجنبية في الأسواق المحلية ناهيك عن المنافسة في الأسواق الخارجية ليس فس الجودة وحسب وإنما في التكلفة والسعر نتيجة وجود فجوة في الخبرات والمهارات بين الصناعات المحلية والأجنبية في مختلف المجالات الإنتاجية والتكنولوجية والإدارية مما أدى إلى تدهور أداء القطاع الصناعي في الفترة الأخيرة.

3- محدودية القدرة لأصحاب الأعمال والمنشآت الصغيرة في الحصول على مصادر التمويل التي يحتاجونها في أنشطتهم الصناعية.

4- المشاكل الفنية والتمثلة في ندرة العمالة الفنية والمدربة.

5- المشاكل الإدارية والتنظيمية والتسويقية.

6- مشكلة الحصول على المعلومات الخاصة بغرض الاستثمار والتكنولوجيات المستخدمة في هذا المجال.

7- مشكلة تعقيد القوانين والتشريعات الخاصة بإقامة المشروعات.

8- منافسة السلع الأجنبية للمنتجات المحلية وعدم قدرة الصناعة المحلية على المنافسة في الأسواق الخارجية.

9- اتساع ظاهرتي التهريب والإغراق.

10- الافتقار إلى إستراتيجية واضحة للتنمية الصناعية.

11- الافتقار إلى بنية تحتية صناعية ملائمة.

12- عدم الاهتمام بالقطاعات التي تمثل لبنة أساسية لتطوير القطاع الصناعي مثل: قطاع الزراعة والأسماك والتعدين.

13- عدم الاهتمام بمراكز الأبحاث والتطوير الصناعي.

ج: نبذة تعريفية عن بعض الشركات الصناعية:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية العاملة في العاصمة صنعاء والتي تنتمي لسلاسل توريد مختلفة في الصناعات الدوائية، والصناعات الكيماوية والبلاستيك، والصناعات الغذائية، وصناعة الآلات والأجهزة الكهربائية، وصناعة الغزل والنسيج، وصناعة الأثاث الخشبية، وموردي تلك الشركات المصنعة من المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف، لما تتسم به هذه الصناعات من إرتفاع نسبة الإستعانة بالمصادر الخارجية وإرتفاع المنافسة الخارجية، وسيتم عرض بعض تلك الشركات كما يلي: (وزارة الصناعة والتجارة، 2013)، (المركز الوطني للمعلومات، 2010)، (دليل الصناعة والصادرات اليمنية، 2013)

الشركة اليمنية لصناعة مواد التعبئة والتغليف:

الشركة اليمنية لصناعة مواد التعبئة والتغليف إحدى شركات مجموعة هائل سعيد أنعم وشركاه. تأسست الشركة في عام 1992م وتعتبر أهم الشركات الصناعية كمورد أساسي في توريد وتغذية الصناعات الوطنية في مختلف القطاعات من خلال العمل على توفير مواد التعبئة والتغليف التي تحتاجها معظم الصناعات الوطنية في اليمن بدلاً من استيرادها من الخارج. واستطاعت الشركة بما تمتلكه من إمكانيات تكنولوجية متطورة وخبرات فنية عالية إضافة إلى الجهود المبذولة في سبيل تقديم أفضل الخدمات استطاعت أن تكمل هذه الإنجازات بحصولها على شهادات عالمية في أنظمة الجودة والبيئة والصحة والسلامة.

الشركة اليمنية للصناعة والتجارة:

تعد الشركة اليمنية للصناعة والتجارة أول شركة صناعية للقطاع الخاص في اليمن أسستها مجموعة شركات هائل سعيد أنعم وشركاه عام 1970 بهدف بناء قاعدة إنتاجية في البلاد وتوفير احتياجات المجتمع الاستهلاكية بالإضافة إلى خلق فرص عمل جديدة تواكب التطور النوعي والكمي في مخرجات التعليم.

بدأت الشركة نشاطها الإنتاجي في 30 سبتمبر عام 1971 م وبخطين إنتاجيين لصناعة البسكوت والحلويات تبلغ طاقتها الإنتاجية 8500 طن السنة وبعمالة قدرها 120 عاملاً وعاملة، مرت بعدها بمراحل تطوير عديدة شهدت عدداً من التوسعات بإضافة أنشطة صناعية جديدة لتصبح أكبر شركة يمنية وواحدة من كبرى الشركات بالشرق الأوسط في مجال صناعة البسكوت الويفر، أغذية الأطفال الكيك الكعك والحلويات.

الشركة الوطنية لصناعة الإسفنج والبلاستيك:

الشركة الوطنية لصناعة الإسفنج والبلاستيك تأسست في عام 1974م كأول شركة تتميز بالصناعات الإسفنجية والبلاستيكية والأوراق الصحية.

الشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون المحدودة:

تعتبر الشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون المحدودة رائدة في إنتاج السمن النباتي وزيت الطبخ والمارجرين ومساحيق التنظيف والصابون بأنواعه المختلفة في اليمن، وبدأت الشركة في إنتاج زيوت الطبخ والسمن سنة 1975، أما فيما يختص بمصنع مساحيق التنظيف وصابون الاستحمام، فقد تأسس خط إنتاج صابون الاستحمام سنة 1982 وبعدها بعامين تم تأسيس مصنع آخر لإنتاج المنظفات (في سنة 1984) وخلال العقود الماضية، فقد نجحت الشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون المحدودة في تحديث وتطوير وتوسيع عمليات الإنتاجية مستخدمة أحدث التقنيات، ولقد تمكنت الشركة بفضل ذلك من تلبية طلبات الأسواق المتزايدة والمتغيرة، وقد تزامنت عمليات التوسعة والتحديث التي شهدتها الشركة مع تحديث الأنظمة الإدارية والتقنية فيها، ومنذ ذلك الوقت والشركة تركز على تدريب موظفيها والعاملين لديها لمواكبة التطورات الحاصلة من حولها في مجالات الصناعة المختلفة، تبنت الشركة كذلك سياسات صارمة فيما يتعلق بجودة منتجاتها وأولت جل اهتماماتها لإقامة وتحديث مختبر متكامل للتأكد من الجودة، ولعل من أهم الخطوات التي خطتها الشركة نحو تحقيق ذلك الهدف هو حصولها على شهادة الأيزو 9001 والتي نهضت بالشركة عاليا في مجال الجودة وتطبيقها.

المصنع الفني للربلات:

تأسس المصنع الفني للربلات عام 1988م بأحدث التقنيات الحديثة مستخدمين أحدث الآلات التكنولوجية الخاصة بصناعة الربلات ومراقبة جودة الانتاج حيث وقد تم إنتاج أكثر من 10000 صنف مختلف لمواكبة متطلبات السوق اليمني وظلّ داعم للإنتاج الوطني على مستوى كافة الأنشطة الصناعية، الزراعية، الطبية، الغذائية، ويعتبر المصنع الفني للربلات متخصص في صناعة جميع أنواع قطع غيار الربلات (المطاط) للسيارات والالات الزراعية والصناعية والطبية والغذائية، وربلات المعدات الصناعية والانشائية وربلات المعدات الثقيلة، ربلات مصانع الادوية والمنتجات الطبية والغذائية وكل ما يخص الربلات في جميع المجالات ومستخدمين بذلك أحدث الآلات والتكنولوجيا الخاصة بصناعة الربلات لجميع الاستخدامات بجودة عالية.

شركة الألبان والأغذية الوطنية (نادفود):

تأسست شركة نادفود سنة 1983م وهي متخصصة في تصنيع الأغذية المعلبة والعصير ومنتجات الحليب وغيرها من المنتجات الغذائية، وقد حصلت الشركة أعلى المراكز بسعيها الدائم نحو تحقيق أعلى معدلات الجودة في الإدارة وإجراءات وعمليات التصنيع المختلفة والمنتجات. وتولي شركة نادفود اهتماماً خاصاً بكفاءة معداتها وقدرتها على العمل ومن ثم فهي تقوم باستخدام أحدث المعدات كما انها تلتزم بتطبيق ادق المعايير المتبعة عالمياً في تصنيع الأغذية المختلفة وتعبئتها، وتضم مجموعة من المصانع:

- مصنع الحليب المركز - لتصنيع الحليب المستعمل في عمل الشاي والحلويات.
- مصنع العصير ومنتجات الألبان - الحليب طويل الأجل بالعديد من المقاسات والأحجام والنكهات المختلفة وكذلك منتجات العصير بتشكيلات متنوعة.
- مصنع الأغذية - لإنتاج البقوليات المعلبة بأنواعها مثل الفول والبازيلاء والحمص وغيره.
- مصنع الزيادي - لإنتاج الزيادي وزبدة الحليب والعصير.
- مصنع الحليب البودرة - لإنتاج الحليب البودرة في علب معدنية وأكياس.
- مصنع علب الصفيح - الذي يزود كل المصنع بحاجتها من العلب بالأحجام والمقاسات المختلفة.

ولقد نجحت شركة نادفود بفضل سعيها الدؤوب نحو تحقيق أعلى معدلات الجودة في كسب ثقة عملائها ليس في داخل أرض اليمن فحسب بل أنها احتلت مركزاً ريادياً في مجالات تصدير أجود منتجات الألبان للعديد من الدول العربية والأفريقية والآسيوية وغيرها.

شركة الصناعات المتنوعة ومواد التعبئة:

شركة الصناعات المتنوعة ومواد التعبئة Genpack تأسست عام 1983م كإحدى شركات مجموعة شركات هائل سعيد أنعم وشركاه، انطلاقاً من مبدأ التكامل في الصناعات الوطنية والتنوع في الأنشطة لغرض تلبية احتياجات الصناعات المختلفة، ومنذ البدء حرصت على مواكبة أحدث التقنيات في مجال: الطباعة، خدمات الطباعة، مواد التعبئة والمنتجات الورقية، مستحضرات التجميل والعناية الشخصية، الحلويات، المكرونة والأغذية الخفيفة.

الشركة الوطنية لصناعات الكرتون:

أول شركة يمنية متخصصة في صناعة الكرتون المضلع متعدد الطبقات والألوان، جاء تأسيسها بهدف قيام صناعة وطنية حقيقية قادرة على تغطية السوق المحلية من منتجاتها المتعددة.

وخلال العقود الماضية قامت الشركة باجتهدا واقتدار من تطوير منظومتها الإنتاجية من أجل أن تعاصر الطلب المتزايد في الأسواق المحلية والإقليمية للكرتون عبر مواكبة أرقى ما توصلت إليه التكنولوجيا والتقنية الحديثة .

الشركة اليمنية المصرية للصناعات الدوائية:

تأسست الشركة اليمنية المصرية عام 2003م متخصصة في صناعة الأدوية وتتفرد عن بقية الشركات الوطنية المصنعة للأدوية في البلاد بتصنيع دواء الجانوكير ام والذي يعتبر اول دواء حديث لمعالجه مرض السكر في اليمن بجودته العالية ومفعوله القوي والأمن والذي تم تصنيعه وفقاً لأرقى مقاييس الجودة ومعايير السلامة العالمية التي تتطلبها الدساتير الدولية للصناعات الدوائية بأسعار مناسبة تتماشى مع الظروف الاقتصادية للبلاد، وتسعى الشركة اليمنية المصرية الى مواكبة الصناعات الدوائية العالمية قبل منافسة الشركات المحلية سيما وأن لها الاسبقية دوماً في تصنيع الادوية الحديثة كأدوية القلب والسكر والامراض النفسية والعصبية وبالإضافة إلى المضي قدماً نحو الإكتفاء الذاتي في مجال الصناعات الدوائية من خلال تصنيع أفضل المنتجات والأصناف الدوائية الوطنية وتوفيرها للسوق.

شركة الشرق الأوسط للشحن البحري المحدودة:

تأسست شركة الشرق الأوسط للشحن البحري المحدودة والتي تعرف بأسم ميدأيست MIDEAST في سنة 1962 في مدينة الحديدية وتشمل كل من بيمكو BIMCO وفونسبا FONSABA وأنترتانكو INTERTANCO التي تم تأسيسها في داخل اليمن وخارجها، وتعتبر من أهم الشركات الصناعية كمورد أساسي في توريد وتغذية الصناعات الوطنية في مختلف القطاعات من المستلزمات الصناعية، ويتألف الطاقم الإداري المسئول عن إدارة هذه الشركة من مهنيين في مجالات الشحن البحري والخدمات اللوجستية ممن لديهم خبرات واسعة في مجالات الإدارة وتقنيات التشغيل الحديثة.

وتقدم الشركة مجموعة متكاملة من الخدمات المتعددة في مجال الشحن والمجالات الأخرى ذات الصلة وتشمل التالي: توكيلات بواخر الشحن، الحاويات، مراكب نقل وتفرغ البضائع، ناقلات النفط وتأجير البواخر الكاملة، التسويق الزراعة، التوثيق والتسفين، الخدمات اللوجستية للحاويات، التخليص الجمركي والنقل البري والشحن البحري والجوي والتنسيق على المستويين الداخلي والخارجي وإعداد البيانات الخاصة بفترات السماح لمكوث البضائع في الميناء إضافة للخدمات الأخرى داخل وخارج الموانئ.

وتشتمل موانئ اليمن ومحطات تصدير النفط الخام في اليمن على ميناء عدن والحديدة والمخاء والمكلا وسليف وراس عيسى، وتتميز شركة الشرق الأوسط للشحن البحري المحدودة بالمرونة وتقبلها للتغييرات التي تشهدها صناعة الشحن البحري والخدمات ذات الصلة وقدرتها على استيفاء كافة المتطلبات الخاصة بوكلائها.

شركة شفاكو للأدوية:

تأسست شفاكو للصناعات الدوائية في صنعاء لإنتاج مستحضرات دوائية مختلفة على نطاق واسع، وتضم شفاكو للصناعات الدوائية فريق عمل ذات كفاءة، ووسائل تقنية متقدمة للإنتاج باستخدام مختبرات عالية التجهيزات لدعم الأبحاث وتطوير الإنتاج بأحدث الطرق العلمية وفقاً لطرق التصنيع الجيد. cGMP

تقوم شفاكو للصناعات الدوائية بالتحاليل العلمية الدقيقة وفقاً لأحدث الدساتير العالمية للمواد الخام والمساعدة - مواد التعبئة والتغليف - المستحضرات الصيدلانية الجاهزة المستعملة في التصنيع لمعرفة الفاعلية والتأكد على السلامة والأمان لضمان الجودة العالية للمنتج.

وتنتج شفاكو للصناعات الدوائية مستحضرات ذات أشكال صيدلانية مختلفة منها الأقراص، الكبسولات، الشراب السائل، الشراب المعلق، الشراب الجاف، القطرات، المراهم، الكريمات والجل والتحاميل، شملت كلاً من المجموعات الدوائية التالية: المضادات الحيوية، المسكنات، خافضات الحرارة، مضادات الملاريا، مضادات التحسس، أشربة السعال، أدوية القرحة وغيرها. وتساهم شفاكو للصناعات الدوائية بشكل فعال في تحسين الرعاية الصحية في دول المنطقة من خلال تلبية احتياجات السوق فيها من الأدوية.

وتتعاون شفاكو للصناعات الدوائية في المجال التكنولوجي مع العديد من الشركات الدوائية العالمية في مجال التصنيع الدوائي ومراقبة الجودة وتدريب الكوادر الفنية المحلية بما يرفع الصناعة الوطنية كماً وكيفاً.

شركة سبا فارما لصناعة الأدوية:

شركة سبا فارما شركة يمنية متخصصة في صناعة الأدوية تم تأسيسها في سنة 1989م وتم تجديد الترخيص بحسب قانون الاستثمار الجديد في سنة 1993م، وتم تشغيل الإنتاج في سنة 1997م، وحاصلة على شهادة الجودة العالمية الايزو. (ISO 9001-2008)

الشركة الدوائية الحديثة لصناعة الأدوية:

تأسست الشركة الدوائية الحديثة في عام 1999م كأول مصنع وطني لإنتاج المضادات الحيوية حيث بدأت بتشغيل خطوط إنتاج الأشكال الصيدلانية الصلبة (الكبسولات & الشراب الجاف) كمرحلة أولى، وبعد ذلك قامت الشركة بتوسيع خطوط إنتاجها الحالية وأضافت خطوط إنتاجية جديدة بأشكال صيدلانية أخرى كالأقراص الصلبة والمظاريف الفوارة والمطهرات تقع ضمن وحدتين رئيسيتين هما: وحدة (B-Lactam) ووحدة (Non B-Lactam).

الشركة اليمنية لصناعة الطلاء ومشتقاته المحدودة:

تأسست الشركة اليمنية لصناعة الطلاء ومشتقاته المحدودة في عام 1981م وتعمل في مجال إنتاج وتسويق منتجات صديقة للبيئة ذو جودة عالية تشمل مجموعة متنوعة من الدهانات والكيماويات ومشتقاتها في الجمهورية اليمنية وتصديرها إلى الدول المجاورة.

الشركة العالمية لصناعة الأدوية:

الشركة العالمية لصناعة الأدوية هي شركة مساهمة خاصة تأسست في عام 2004م، بدأت أنشطتها ودخلت السوق في عام 2009م، وتعتبر الشركة العالمية لصناعة الأدوية من أكبر وأحدث الشركات المصنعة للأدوية في اليمن، وتقوم بتطوير وتصنيع وتسويق وتوزيع الأدوية.

الشركة الدولية لصناعة الادوية:

تأسست الشركة الدولية لصناعة الادوية عام 1998م وبدأت الإنتاج وتوفير الأصناف عام 2001م، وتعتبر الشركة الدولية لصناعة الادوية إحدى أكبر الشركات المتخصصة في صناعة الدواء في اليمن.

شركة مضخات اليمن كبراري:

تعتبر شركة مضخات اليمن كبراري الشركة الرائدة في مجال المعدات الزراعيه والصناعية وحلول الطاقة في اليمن، وتأسست الشركة في صنعاء منذ ما يزيد على (75) عاماً لتحمل جزءاً من التحديات الاقتصادية لليمن، وتحمل على عاتقها خدمة الوطن والمساهمة في تطويره، كما تعتبر ممثلاً تجارياً لكبرى الشركات الأوروبية لتكون الجودة عنوانها، وتؤمن لسوق اليمن كل ما يتطلبه من المعدات والآليات لكافة أنواع المشاريع التنموية الزراعية منها والصناعية وأيضاً الإنشائية.

شركة تهامة للصناعة والتجارة:

شركة تهامة للصناعة والتجارة هي شركة مساهمة يمنية مغلقة تأسست عام 1989م وهي واحدة من شركات مجموعة الرويشان إحدى أكبر المجموعات الاقتصادية في اليمن.

تمتلك الشركة مصنعاً متكاملأً مجهزاً بأحدث الآلات والمعدات والتقنيات الحديثة لصناعة وإنتاج وسائل التعبئة والتغليف ومن خلاله تقوم بتوفير كافة طلبات واحتياجات العملاء من الأكياس المحاكة المصنوعة من مادة البولي بروبيلين بمختلف أنواعها وأحجامها والتي تستخدم في تعبئة الدقيق، القمح، الأرز، النخالة والاعلاف والاسمدة و الكيماويات ... وغيرها من الاستخدامات.

وبجانب تصدير منتجاتها للخارج تقوم الشركة بإستيراد الآلات والمعدات والمواد المرتبطة بالنشاط العام للشركات المماثلة بالإضافة الى التسويق والتوزيع محلياً وإقليمياً لخدمات التعبئة المختلفة.

ثانياً: منهجية الدراسة الميدانية

بعد أن تناول الباحث الإطار النظري للدراسة فيما يتعلق بتحديد أثر التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد سوف يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال الاعتماد على عمل قائمة استقصاء لاختبار مدى صحة أو عدم صحة فروض البحث من خلال استقراء وتحليل آراء مجموعة من الفئات التي وقع عليها اختيار الباحث نظراً لأنها تمثل الفئات ذات الصلة بموضوع البحث وأكثر الفئات التي يمكن الحصول منها على إجابات منطقية تتسم بالواقعية نتيجة لقدرتها على فهم وتقييم موضوع البحث وتمثل هذه الفئات في:

مدير مالي، محاسب التكاليف، مدير مشتريات ، مدير مبيعات، مدير إنتاج.

ويتناول الباحث منهجية الدراسة الميدانية وذلك لإستكمال الجانب التطبيقي لهذه الدراسة من

خلال النقاط التالية:

- الهدف من الدراسة الميدانية
- فروض الدراسة
- تحديد مجتمع البحث واختيار العينة محل الدراسة
- أسلوب الدراسة
- تصميم قائمة الإستقصاء
- إختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث
- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

الهدف من الدراسة الميدانية:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء الأطراف المهتمة بالمحاسبة في اليمن بشأن أهم عوامل المزايا التنافسية للمنشآت والتعرف على آراء هذه الأطراف حول أهمية كل من أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة وأهمية التكامل بينهما في تعزيز ودعم المزايا التنافسية للمنشآت الصناعية اليمنية التي تكون فيما بينها سلاسل توريد مختلفة، وبالتالي فإن الهدف الرئيس للدراسة الميدانية يتمثل في الآتي :

- تحديد مدى علاقة الإرتباط بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.
- تحديد مدى علاقة الإرتباط بين أسلوب تحليل القيمة(هندسة القيمة، تحليل سلسلة القيمة) وتدعيم المزايا التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

- بيان أثر التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

فروض الدراسة

في ضوء طبيعة المشكلة وما هو مستهدف من دراستها سوف يتم اختبار الفروض التالية:

الفرض الرئيس الأول:

توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

وتتبع منه الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعى الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعى الثانى: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعى الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعى الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الرئيس الثانى: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعى الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعى الثانى: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعى الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الرئيس الثالث: توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة.

الفرض الرئيس الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الثاني: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد باليمن.

الفرض الفرعي الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

الفرض الفرعي الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

مجتمع وعينة الدراسة:

أ- **مجتمع الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية واختبار الفروض، فقد تم تحديد مجتمع الدراسة في العاملين في المنشآت الصناعية التي تعمل في أمانة العاصمة صنعاء والتي تنتمي لسلاسل توريد مختلفة، ونظرا لصغر مجتمع الدراسة فقد تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة والبالغ 52 شركة (وزارة الصناعة والتجارة، 2013، ص16) تتوافر بها مقومات تتناسب مع طبيعة مشكلة البحث والهدف منه، وترغب كل منها في تخفيض تكاليف منتجاتها ضمن سلسلة التوريد التي تنتمي إليها والتي تنعكس في نفس الوقت على قدرتها التنافسية بشكل مستقل.

وتم إختيار المنشآت الصناعية كبيرة الحجم الحاصلة على شهادة الجودة العالمية والتي لا زالت مستمرة في النشاط في ظل الظروف الراهنة، وقد اقتصرت الدراسة على محافظة صنعاء دون غيرها من المحافظات اليمنية لثلاثة أسباب، الأول أن أغلب المنشآت الصناعية متواجدة

في العاصمة صنعاء والثاني أن محافظة صنعاء يوجد بها المراكز الرئيسية لإدارة المصانع في اليمن، والثالث للظروف الأمنية التي تمر بها اليمن. وقد ركز الباحث على منشآت الصناعات الدوائية، والصناعات الكيماوية والبلاستيك، والصناعات الغذائية، وصناعة الآلات والأجهزة الكهربائية، وصناعة الغزل والنسيج، وصناعة الأثاث الخشبية، وتم إختيار مجتمع الدراسة للأسباب التالية:

- 1) العاملين بالإدارات المالية بإعتبارهم جهة الإختصاص التي تقوم بالإشراف على إعداد التقارير المالية وهم على دراية بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة.
- 2) العاملين في قسم الحسابات بإعتبارهم الجهة التي تمارس العمليات المحاسبية للمنشأة.
- 3) محاسبي التكاليف بإعتبارهم الجهة المختصة بإعداد البيانات وتقارير التكاليف الأسبوعية والشهرية والسنوية، وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفقا لنظام التكاليف المتبع في المنشأة.
- 4) موظفي المشتريات والمبيعات بإعتبارهم الجهة التي لها علاقات مباشرة وغير مباشرة بالموردين والعملاء.
- 5) موظفي الإنتاج والمبيعات بإعتبارهم الجهة المسؤولة عن القيام والاشراف على الأنشطة الإنتاجية.

ب- عينة الدراسة: تمثلت عينة الدراسة في جميع الشركات الصناعية اليمنية في العاصمة صنعاء والتي تنتمي لسلاسل توريد مختلفة وعددها 52 شركة تتوافر بها مقومات تتناسب مع طبيعة مشكلة البحث والهدف منه، وترغب كل منها في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد التي تنتمي إليها والتي تنعكس في نفس الوقت على قدرتها التنافسية بشكل مستقل.

وقد تم توزيع 260 استمارة إستقصاء على المستهدفين في شركات العينة بمختلف المستويات الوظيفية، وقد بلغت عدد الردود الصحيحة (183) استمارة صالحة للتحليل أي ما نسبته (70.3%) تقريبا من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة، والجدول التالي يبين عدد الأفراد المستجيبين من مجتمع الدراسة:

جدول رقم (1/1/3)
يوضح أفراد عينة الدراسة

الرقم	البيان	العدد	النسبة المئوية
1	قوائم الإستقصاء المستلمة	196	%75.4
2	قوائم الإستقصاء المستبعده	13	%5.0
3	قوائم الإستقصاء الصالحة للتحليل	183	%70.4
4	قوائم الإستقصاء الموزعة	260	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحث على تنوع الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1) الأفراد حسب القطاع الصناعي (صناعة الأغذية والمشروبات، صناعة الآلات والأجهزة الكهربائية، صناعة الأدوية، صناعة البلاستيك، صناعة الغزل والنسيج والأبسطة، صناعة الآثاث، صناعة أخرى).
- 2) الأفراد من مختلف الوظائف (محاسب مالي، محاسب تكاليف، مدير مشتريات، مدير مبيعات، مدير إنتاج، أخرى).
- 3) الأفراد من حيث عدد العاملين (أقل من 100 عامل، من 100 إلى أقل من 300 عامل، أكثر من 300 عامل).
- 4) الأفراد من مختلف الفئات العمرية (30 سنة فأقل، 31-40 سنة، 41-50 سنة، 50-50 سنة، أكثر من 50 سنة).
- 5) الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه).
- 6) الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة مالية، تكاليف ومحاسبة إدارية، إدارة أعمال، أخرى).
- 7) الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 6-10 سنوات، 11-15 سنة، أكثر من 16 سنة).

وفيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص الباحثين):

1- القطاع الصناعي:

يوضح الجدول رقم (2/1/3) والشكل رقم (9) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير القطاع الصناعي.

جدول رقم (2/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير القطاع الصناعي

النسبة المئوية	العدد	القطاع الصناعي
16.4%	30	صناعة الأغذية والمشروبات
20.8%	38	صناعة الآلات والأجهزة الكهربائية
17.5%	32	صناعة الأدوية
13.1%	24	صناعة البلاستيك
15.3%	28	صناعة الغزل والنسيج والأبسطة
9.8%	18	صناعة الأثاث
7.1%	13	صناعة أخرى
100%	183	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (2/1/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة من صناعة الآلات والأجهزة الكهربائية ، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (38) فرداً وبنسبة (20.8%) وبلغ عدد أفراد صناعة الأدوية في العينة (32) فرداً وبنسبة (17.5%)، وبلغ عدد أفراد صناعة الأغذية والمشروبات (30) فرداً وبنسبة (16.4%) ، وعدد أفراد صناعة البلاستيك في العينة (24) فرداً وبنسبة (13.1%)، وعدد أفراد صناعة الغزل والنسيج والأبسطة في العينة (28) فرداً وبنسبة (15.3%) ، وعدد أفراد صناعة الأثاث في العينة (18) فرداً وبنسبة (9.8%). وتضمنت العينة على (13) فرداً وبنسبة (7.1%) من صناعة أخرى غير المذكورة اعلاه، كما يتضح أن صناعة الأغذية والمشروبات وصناعة الأدوية تعتبر من أهم الصناعات في الإقتصاد اليمني، ويرى الباحث أن تعدد وتنوع الصناعات في عينة الدراسة المختارة يعكس تمثيلها الصادق لمجتمع الدراسة مما يساهم في إمكانية تعميم النتائج عليه.

2- الوظيفة:

يوضح الجدول رقم (3/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة.

جدول رقم (3/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة

النسبة المئوية	العدد	الوظيفة
25.1%	46	مدير مالي
14.2%	26	محاسب تكاليف
18.0%	33	مدير مشتريات
16.4%	30	مدير مبيعات
20.2%	37	مدير إنتاج
6.2%	11	أخرى
100%	183	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يظهر الجدول رقم (3/1/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من المدراء الماليين إذ بلغ عددهم (46) فرداً وبنسبة (25.1%)، وتضمنت العينة على (26) فرداً وبنسبة (14.2%) ممن وظيفتهم محاسب تكاليف، و(33) فرداً وبنسبة (18.2%) وظيفتهم مدير مشتريات ، و(30) فرداً وبنسبة (16.4%) وظيفتهم مدير مبيعات، و(37) فرداً وبنسبة (20.2%) وظيفتهم مدير إنتاج، مما يعني أن قائمة الأستقصاء قد تم توزيعها على أفراد ذوي مستويات وظيفية تهتم بمتابعة تحديث وتطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية في الشركة بما يسهم في تحسين أداء المنشأة وتدعيم مزاياها التنافسية الأمر الذي يدعم مصداقية إجابات أفراد العينة.

3- عدد العاملين:

يوضح الجدول رقم (4/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد العاملين.

جدول رقم (4/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد العاملين

عدد العاملين	العدد	النسبة المئوية
أقل من 100 عامل	46	25.1%
من 100 إلى أقل من 300 عامل	102	55.7%
أكثر من 300 عامل	35	19.1%
المجموع	183	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتبين من الجدول رقم (4/1/3) أن هناك (46) فرداً وبنسبة (25.1%) من الشركات التي يعمل فيها (أقل من 100 عامل)، وهناك (102) فرداً وبنسبة (55.7%) من الشركات التي يعمل فيها ما بين (100 إلى أقل من 300 عامل)، وهناك (35) فرداً وبنسبة (19.1%) من الشركات التي يعمل فيها (أكثر من 300 عامل)، وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة البحث هم من المنشآت التي كبيرة الحجم التي لديها إمكانيات ضخمة وتعتمد في تخطيطها على وضع استراتيجيات لمواجهة متطلبات بيئة الأعمال، وهذا يعتبر مؤشر جيد في اعتماد وتعميم نتائج الدراسة الميدانية.

4- العمر:

يوضح الجدول رقم (5/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (5/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر بالسنوات	العدد	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	63	34.4%
31 - 40 سنة	76	41.5%

27	14.8%	41-50 سنة
17	9.3%	أكثر من 50 سنة
183	100%	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يبين الجدول رقم (5/1/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما بين (31-40) سنة، حيث بلغ عدد هؤلاء الأفراد (76) فرداً وبنسبة (41.5%) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم (30 سنة فأقل) (63) فرداً وبنسبة (34.4%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (41-50) سنة (27) فرداً وبنسبة (14.8%)، كما تضمنت العينة على (17) فرداً وبنسبة (9.3%) أعمارهم (أكثر من 50 سنة)، وهذا يشير إلى تمتع أفراد عينة الدراسة بالخبرات والتأهيل والتدريب في الشركات التي يعملون بها مما يدعم مصداقية إجاباتهم ومدى الإعتماد عليها في الحكم على فروض الدراسة.

5- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (6/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (6/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
68.3%	125	بكالوريوس
8.7%	16	دبلوم عالي
21.3%	39	ماجستير
1.6%	3	دكتوراه
100%	183	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتبين من الجدول رقم (6/1/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (125) فرداً ويمثلون ما نسبته (68.3%) من العينة الكلية،

وتضمنت العينة على (16) فرداً وبنسبة (8.7%) من حملة شهادة الدبلوم العالي، و(39) فرداً وبنسبة (21.3%) من حملة شهادة الماجستير، و(3) أفراد وبنسبة (1.6%) من حملة شهادة الدكتوراه، ويعد ذلك من المؤشرات التي توضح أن جميع أفراد العينة مؤهلين بشكل كافٍ لفهم أسئلة الإستقصاء، والإجابة عليها بآراء تعزز من الإعتماد عليها عند تحليل البيانات.

6- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (7/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (7/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
68.3%	87	محاسبة مالية
12.0%	22	تكاليف ومحاسبة إدارية
22.0%	41	إدارة أعمال
18.0%	33	أخرى
100%	183	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

نجد من خلال الجدول رقم (7/1/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (87) فرداً وبنسبة (47.5%)، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين تكاليف ومحاسبة إدارية في العينة (22) فرداً وبنسبة (12.0%)، وعدد الأفراد المتخصصين إدارة أعمال في العينة (41) فرداً وبنسبة (22.0%)، ويعتبر هذا من المؤشرات التي تعزز الثقة والدقة في إجابات أفراد العينة كونهم ممن درس مساقات المحاسبة والإدارة عموماً ومحاسبة التكاليف بشكل خاص.

7- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (8/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (8/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	45	24.6%
6- 10 سنوات	76	41.5%
11- 15 سنة	39	21.3%
16 سنة فأكثر	23	12.6%
المجموع	183	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتبين من الجدول رقم (8/1/3) أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرات متميزة وطويلة في المنشآت التي يعملون بها إذ بلغ عدد الذين يزيد خبرتهم عن خمس سنوات 138 فرداً يمثلون ما نسبته 75.4% من إجمالي العينة، حيث أن (76) فرداً وبنسبة (41.5%) لهم خبرة ما بين (6-10 سنوات)، وهناك (39) فرداً وبنسبة (21.3%) لهم خبرة ما بين (11-15 سنة)، كما تضمنت العينة على (23) فرداً وبنسبة (12.6%) ممن لهم خبرة (16 سنة فأكثر)، ويعد هذا مؤشر إيجابي في أن الأغلبية من ذوي الخبرة العالية يعكس مدى قدرتهم العلمية والعملية في فهم أسئلة الإستقصاء والإجابة عليها بصورة مناسبة تساعد في الحكم على فروض الدراسة.

أسلوب الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:

1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.

- 3- سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.
- 4- يوفر الاستبيان وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.
- 5- يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

تصميم قائمة الإستقصاء

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين: (راجع الملحق رقم (1))

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: القطاع الصناعي، الوظيفة، عدد العاملين، العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (67) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات، وقد أعتمد عليه الباحث بدلاً من المقياس الثنائي الذي يتضمن خيارين والمقياس الثلاثي الذي يتضمن ثلاثة خيارات وذلك لتوسيع الإجابة حول قوة الموافقة وتحقيق المرونة في تقييم الوزن النسبي لكل متغير وتم صياغته كآتي:

جدول رقم (9/1/3)

الوزن النسبي للمتغيرات

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الإيجابية
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	الترجيح الرقمي

وحتى يتم الحكم على ارتفاع أو انخفاض إجابات مفردات الدراسة عن المحاور

الرئيسية يتم ذلك من خلال حساب المدى لخلايا مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في قياس محاور الدراسة (5-1=4)، ثم قسمة المدى على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (5/4=0,80)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيم إلى أقل قيمة في المقياس (أو بداية المقياس وهي الواحد

الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا اصبح طول الخلية كما يلي:
(أشرف غالي، 2013، ص32)

جدول رقم (10/1/3)

تدرج مقياس ليكرت

الاتجاه	الفئة
تميل الاجابات إلى غير موافق إطلاقاً	1,80 - 1,00
تميل الاجابات إلى غير موافق	2,60 - 1,81
محايد - غير متأكد - متوسط	3,40 - 2,61
تميل الاجابات إلى موافق	4,20 - 3,41
تميل الاجابات إلى موافق تماماً	5,00 - 4,21

وقد تم توزيع هذه العبارات (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق إطلاقاً)، على محاور الدراسة كما يلي:

- المحور الأول: تتضمن (20) عبارات.
- المحور الثاني: تتضمن (27) عبارات.
- المحور الثالث: تتضمن (10) عبارات.
- المحور الرابع: تتضمن (20) عبارات.

إختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث:

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيه عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (9) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية، وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد

ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.
- معادلة ألفا-كرونباخ.
- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.
- طريقة الصور المتكافئة.
- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له (عبدالله عبد الدائم، 1984، ص355)، قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\sqrt{\text{الثبات}} = \text{الصدق}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية (سعد عبدالرحمن، 1998، ص149) :

$$r \times 2$$

$$\text{معامل الثبات} = \frac{\text{————}}{\text{————}}$$

$$r + 1$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (11/1/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	معامل الارتباط	المحور
0.95	0.90	0.82	الأول
0.91	0.83	0.71	الثاني
0.93	0.86	0.75	الثالث
0.97	0.94	0.89	الاستبيان كاملاً

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من نتائج الجدول رقم (11/1/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- الأشكال البيانية .
- 2- جدول التوزيع التكراري للإجابات .
- 3- النسب المئوية .

- 4- معامل إرتباط بيرسون لحساب معامل الثبات للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة.
- 5- معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات .
- 6- الإنحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.
- 7-الإرتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة .
- 8- الإنحدار الخطي المتعدد تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع.
- 9- معامل التحديد لتحديد مساهمة المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع.
- 10- الإنحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة.
- 11- الوسط الحسابي لمعرفة إتجاه أراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة.

تطبيق أداة الدراسة:

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (183) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق اطلاقاً) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية.

المبحث الثاني

نتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول (أسلوب التكلفة المستهدفة):

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول يتم حساب التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل أسلوب التكلفة المستهدفة

م	العبارة	التكرار والنسبة %			
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق اطلاقاً
1	تحديد العملاء المستهدفين قبل تصميم المنتج وبعد تكوين فكرة المنتج.	48 %26.2	102 %55.7	23 %12.6	8 %4.4
2	إستقصاء رغبات العملاء وترجمتها في تصميم المنتج.	51 %27.9	105 %57.4	18 %9.8	9 %4.9
3	توفير معلومات عن إستراتيجيات وتكاليف المنافسين.	52 %28.4	111 %60.6	16 %8.7	4 %2.1
4	وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد تكلفة المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من سعر البيع الذي يتم تحديده على أساس ظروف السوق وإمكانيات المنشأة.	64 %35.0	101 %55.2	14 %7.7	4 %2.1
5	في منشأتنا يتم أخذ قرارات وإقتراحات الموردين والعملاء في الحساب قبل عملية الإنتاج.	59 %32.3	96 %52.4	19 %10.3	7 %3.9
6	إختيار أفضل بدائل مدخلات العملية الإنتاجية على إمتداد سلسلة التوريد.	48 %26.1	98 %53.5	23 %12.5	14 %7.6
7	تخفيض جودة وأداء مكونات المنتج مع المحافظة على جودة وأداء المنتج النهائي من خلال مشاركة الموردين في تصميم	45 %24.6	72 %39.3	37 %20.1	24 %13.1

					المنتج.	
2	13	28	95	45	يؤدي استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتج بجودة عالية.	8
%1.1	%7.1	%15.3	%51.9	%24.6		
0	13	28	103	39	توفير المعلومات اللازمة عن مجالات خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج على إمتداد سلسلة التوريد وبالتالي الفعالية في جهود خفض التكلفة.	9
%0.0	%7.1	%15.3	%56.3	%21.3		
0	2	12	109	60	سرعة الإستجابة للتغيرات التكنولوجية في المنتج.	10
%0.0	%1.1	%6.6	%59.6	%32.8		
0	0	20	104	59	التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد يسهل عملية تعديل تصميم المنتج بما يحقق أهداف خفض التكلفة.	11
%0.0	%0.0	%10.9	%56.9	%32.1		
0	2	39	80	62	حذف بعض الأنشطة المتكررة بين أعضاء سلسلة التوريد ومن ثم تخفيض التكلفة.	12
%0.0	%0.0	%21.3	%43.5	%33.7		
0	1	14	106	62	تحديد تكاليف كل مكون من مكونات المنتج وبالتالي تحديد الطريقة الأنسب لخفض التكلفة.	13
%0.0	%0.5	%7.7	%57.9	%33.9		
0	8	26	98	51	تتقل الضغوط التنافسية التي تواجهها المنشأة الرئيسية للموردين من خلال تحديد مستوى أداء وجوده مكونات المنتج.	14
%0.0	%4.3	%14.2	%53.6	%27.9		
0	6	20	102	55	إمكانية التفاوض بشأن المفاضلة بين أداء وجوده مكونات المنتج فيما بين المنشأة الرئيسية ومورديها في سبيل تحقيق التكلفة المستهدفة.	15
%0.0	%3.3	%10.9	%55.7	%30.1		
3	7	26	90	57	إمكانية نقل أداء نشاط من منشأة لأخرى أكثر كفاءة في أداءه ضمن سلسلة التوريد.	16
%1.6	%3.8	%14.2	%49.2	%31.1		
0	0	17	91	75	تستطيع المنشأة الرئيسية تخفيض التكاليف للحدود التنافسية إذا تعاونت بأنشطتها فيما بين الموردين والعملاء.	17
%0.0	%0.0	%9.3	%49.7	%41.0		
0	3	17	92	71	يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر.	18
%0.0	%1.6	%9.3	%50.3	%38.8		
4	12	37	79	51	تسليم المنتج للعميل في الوقت المحدد.	19
%2.1	%6.3	%20.1	%43.6	%27.9		

0 %0.0	4 %2.1	15 %8.2	94 %51.4	70 %38.3	تسعير المنتج وفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة يمكن من زيادة الحصة السوقية لأعضاء سلسلة التوريد ومن ثم زيادة أرباحها.	20
18 %0.49	121 %3.3	449 %12.3	1928 %52.9	1124 %30.8	المحور ككل: أسلوب التكلفة المستهدفة	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (1/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل " أسلوب التكلفة المستهدفة"، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين الموافقة تماما، والموافقه.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الأول، ويتم حساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول رقم (2/2/3):

جدول رقم (2/2/3)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل (أسلوب التكلفة المستهدفة) مرتبة تنازلياً بحسب المتوسطات.

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	درجة التأثير
17	تستطيع المنشأة الرئيسية تخفيض التكاليف للحدود التنافسية إذا تعاونت بأنشطتها فيما بين الموردين والعملاء.	4.31	0.861	1	كبيرة جدا
18	يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر.	4.26	0.564	2	كبيرة جدا
20	تسعير المنتج وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يمكن من زيادة الحصة السوقية لأعضاء سلسلة التوريد ومن ثم زيادة أرباحها.	4.26	0.603	3	كبيرة جدا
13	تحديد تكاليف كل مكون من مكونات المنتج وبالتالي تحديد الطريقة الأنسب لخفض التكلفة.	4.25	0.821	4	كبيرة جدا
4	وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد تكلفة المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من سعر البيع الذي يتم تحديده على أساس ظروف السوق وإمكانيات المنشأة.	4.23	0.791	5	كبيرة جدا
11	التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد يسهل عملية تعديل تصميم المنتج بما يحقق أهداف خفض التكلفة.	4.21	0.764	6	كبيرة جدا
10	سرعة الإستجابة للتغيرات التكنولوجية في المنتج.	4.20	0.891	7	كبيرة جدا
3	توفير معلومات عن إستراتيجيات وتكاليف المنافسين.	4.15	0.664	8	كبيرة
15	إمكانية التفاوض بشأن المفاضلة بين أداء وجودة مكونات المنتج فيما بين المنشأة الرئيسية ومورديها في سبيل تحقيق التكلفة المستهدفة.	4.12	0.774	9	كبيرة
5	في منشأتنا يتم أخذ قرارات وإقتراحات الموردين والعملاء في الحسبان قبل عملية الإنتاج.	4.11	0.901	10	كبيرة
2	إستقصاء رغبات العملاء وترجمتها في تصميم المنتج.	4.08	0.861	11	كبيرة
12	حذف بعض الأنشطة المتكررة بين أعضاء سلسلة التوريد ومن ثم تخفيض التكلفة.	4.08	0.791	12	كبيرة

كبيرة	13	0.753	4.04	تتقل الضغوط التنافسية التي تواجهها المنشأة الرئيسية للموردين من خلال تحديد مستوى أداء وجودة مكونات المنتج.	14
كبيرة	14	0.722	4.04	إمكانية نقل أداء نشاط من منشأة لأخرى أكثر كفاءة في أداءه ضمن سلسلة التوريد.	16
كبيرة	15	0.821	4.00	إختيار أفضل بدائل مدخلات العملية الإنتاجية على إمتداد سلسلة التوريد.	6
كبيرة	16	0.600	4.01	تحديد العملاء المستهدفين قبل تصميم المنتج وبعد تكوين فكرة المنتج.	1
كبيرة	17	0.552	3.91	يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتج بجودة عالية.	8
كبيرة	18	0.764	3.90	توفير المعلومات اللازمة عن مجالات خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج على إمتداد سلسلة التوريد وبالتالي الفعالية في جهود خفض التكلفة.	9
كبيرة	19	0.180	3.87	تسليم المنتج للعميل في الوقت المحدد.	19
كبيرة	20	0.960	3.70	تخفيض جودة وأداء مكونات المنتج مع المحافظة على جودة وأداء المنتج النهائي من خلال مشاركة الموردين في تصميم المنتج.	7
كبيرة		0.766	4.10	المحور ككل: أسلوب التكلفة المستهدفة	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

من الجدول رقم (2/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن غالبية المبحوثين يوافقون ماجاء بعبارات المحور الأول من المتغير المستقل أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث بلغ الوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة (4.10).
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.552 - 1.180) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها.

جدول رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل أسلوب تحليل القيمة

التكرار والنسبة %					العبارة	م
غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً		
هندسة القيمة						
0 %0.0	3 %1.6	15 %8.2	98 %53.6	67 %36.6	يساعد تطبيق هندسة القيمة في إنتاج منتج ذو تكلفة أقل من تكلفة المنتجات المنافسة.	1
4 %2.1	9 %4.9	38 %20.4	79 %43.1	53 %29.0	إختيار أفضل بدائل مدخلات العملية الإنتاجية.	2
0 %0.0	0 %0.0	14 %7.7	97 %53.1	72 %39.3	هندسة القيمة تمكن من الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تسعى المنشأة للإنتاج في حدودها.	3
1 %0.5	18 %9.8	42 %22.9	69 %37.7	53 %29.0	تكوين فريق تصميم من مختلف أعضاء سلسلة التوريد لإخراج التصميم الأفضل للمنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة.	4
6 %3.2	21 %11.4	39 %21.6	70 %38.3	47 %25.7	تمكن من العمل بروح الفريق الواحد لتقليل إمكانية حدوث الهدر.	5
0 %0.0	2 %1.1	12 %6.6	102 %55.7	67 %36.6	يؤدي تطبيق هندسة القيمة إلى إختيار بديل التصميم المناسب الذي يحقق التكلفة المستهدفة.	6
0 %0.0	0 %0.0	18 %9.8	91 %49.7	74 %40.4	يؤدي تطبيق هندسة القيمة إلى إختيار بديل التصميم المناسب الذي يحقق الجودة المطلوبة ويكون في حدود التكلفة المستهدفة.	7
تحليل سلسلة القيمة:						
0 %0.0	6 %3.3	18 %9.8	90 %49.1	69 %37.7	وفقاً لأسلوب تحليل سلسلة القيمة يتم تقسيم عملية إنتاج المنتج إلى مجموعة من الأنشطة المتتالية.	8
0 %0.0	4 %2.1	16 %8.7	101 %55.2	62 %33.9	تحديد مدى مساهمة الأنشطة والعمليات في تعزيز المزايا التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد.	9
3 %1.6	17 %9.2	25 %13.7	81 %44.2	57 %31.1	يتم الرقابة على مسببات التكلفة بغرض تعزيز كفاءة أداء الأنشطة.	10

0 %0.0	3 %1.6	14 %7.7	107 %58.5	59 %32.2	استبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكلفة.	11
3 %1.6	12 %6.6	27 %14.8	89 %48.6	52 %28.4	تنفيذ التصميم المطلوب للمنتج من خلال أفضل تشكيله من الأنشطة الوظيفية على إمتداد سلسلة التوريد.	12
0 %0.0	7 %3.8	24 %13.1	89 %48.6	63 %34.4	تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.	13
6 %3.2	27 %14.7	41 %22.3	69 %37.7	40 %21.8	تحسين جودة أنشطة تصميم وتطوير المنتج.	14
5 %2.7	19 %10.3	47 %25.6	68 %37.1	44 %24.0	يتم إسناد الأنشطة التي لاتتفوق فيها المنشأة لموردين خارجيين في نفس سلسلة التوريد.	15
8 %4.2	17 %9.2	33 %18.0	87 %47.5	38 %20.7	تسليم المنتج للعميل في الوقت المحدد	16
5 %2.7	28 %15.3	43 %23.6	60 %32.7	47 %25.6	تدعيم الإبتكار في المنتجات والعمليات.	17
3 %1.6	11 %6.0	37 %20.2	77 %42.1	55 %29.5	تحسين مستوى جودة المنتج.	18
0 %0.0	9 %4.9	15 %8.2	103 %56.3	56 %30.6	خفض التكلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج على إمتداد سلسلة التوريد.	19
13 %7.1	26 %14.2	29 %15.8	76 %41.5	39 %21.3	الربط بين سلسلة الأنشطة على إمتداد سلسلة التوريد وبالتالي إحداث الموازنة بين جودة وتكلفة المنتج.	20
5 %2.7	20 %10.2	47 %25.8	65 %35.5	46 %25.1	تحديد التكلفة المرتبطة بخدمة كل فئة من العملاء	21
5 %2.7	22 %12.0	34 %18.5	73 %39.8	49 %26.7	يتم إدارة العلاقات مع العملاء في سبيل تحديد كفاءة أداء الأنشطة.	22
6 %3.2	24 %13.1	36 %19.7	75 %40.9	51 %27.8	إختيار الموردين في ضوء إجمالي التكلفة المرتبطة بكل منهم.	23
4 %2.1	26 %14.2	38 %20.1	71 %38.7	44 %24.0	العمل بإستمرار على كفاءة العمليات المتداخلة فيما بين المورد والمشتري.	24
9 %4.9	29 %15.8	44 %24.0	58 %31.6	43 %23.5	تتم مراعاة آثار القرارات على سلاسل القيمة الخاصة بكل من الموردين والعملاء.	25

11 6.0 %	36 %19.7	43 %23.5	56 %30.5	37 %20.1	سرعة الإستجابة للتغيرات التكنولوجية والسوقية التي تطرأ على المنتج.	26
0 %0.0	12 %6.6	25 %13.6	85 %46.4	61 %33.1	يؤدي إستخدام أسلوب تحليل القيمة إلى دعم الميزة ائتلافية بالتركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة وإستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة على امتداد سلسلة التوريد.	27
94 %1.9	408 %8.2	814 %16.4	2186 %44.1	1445 %29.2	المحور ككل: أسلوب تحليل القيمة	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (3/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل "أسلوب تحليل القيمة"، (هندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين موافق تماماً وموافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل المستقل "أسلوب تحليل القيمة، يتم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول رقم (4/2/3):

جدول رقم (4/2/3)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل أسلوب تحليل القيمة

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	درجة التأثير
هندسة القيمة					
3	هندسة القيمة تمكن من الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تسعى المنشأة للإنتاج في حدودها.	4.31	0.892	1	كبيرة جدا
7	يؤدي تطبيق هندسة القيمة إلى إختيار بديل التصميم المناسب الذي يحقق الجودة المطلوبة ويكون في حدود التكلفة المستهدفة.	4.30	0.653	2	كبيرة جدا
6	يؤدي تطبيق هندسة القيمة إلى إختيار بديل التصميم المناسب الذي يحقق التكلفة المستهدفة.	4.27	0.860	3	كبيرة جدا
1	يساعد تطبيق هندسة القيمة في إنتاج منتج ذو تكلفة أقل من تكلفة المنتجات المنافسة.	4.25	0.961	4	كبيرة جدا
4	تكوين فريق تصميم من مختلف أعضاء سلسلة التوريد لإخراج التصميم الأفضل للمنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة.	3.94	0.102	5	كبيرة
2	إختيار أفضل بدائل مدخلات العملية الإنتاجية.	3.91	0.763	6	كبيرة
5	تمكن من العمل بروح الفريق الواحد لتقليل إمكانية حدوث الهدر.	3.71	0.922	7	كبيرة
تحليل سلسلة القيمة					
8	وفقا لأسلوب تحليل سلسلة القيمة يتم تقسيم عملية إنتاج المنتج إلى مجموعة من الأنشطة المتتالية.	4.22	0.792	8	كبيرة جدا
11	استبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكلفة.	4.21	0.521	9	كبيرة جدا
9	تحديد مدى مساهمة الأنشطة والعمليات في تعزيز المزايا التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد.	4.19	0.661	10	كبيرة
13	تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.	4.13	0.724	11	كبيرة
19	خفض التكلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج على إمتداد سلسلة التوريد.	4.12	0.894	12	كبيرة
27	يؤدي إستخدام أسلوب تحليل القيمة إلى دعم الميزة التنافسية بالتركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة وإستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة على امتداد سلسلة التوريد.	4.06	0.603	13	كبيرة

كبيرة	14	0.755	3.95	تنفيذ التصميم المطلوب للمنتج من خلال أفضل تشكيكه من الأنشطة الوظيفية على إمتداد سلسلة التوريد.	12
كبيرة	15	0.601	3.93	يتم الرقابة على مسببات التكلفة بغرض تعزيز كفاءة أداء الأنشطة.	10
كبيرة	16	0.942	3.92	تحسين مستوى جودة المنتج.	18
كبيرة	17	0.321	3.90	إختيار الموردين في ضوء إجمالي التكلفة المرتبطة بكل منهم.	23
كبيرة	18	0.356	3.75	يتم إدارة العلاقات مع العملاء في سبيل تحديد كفاءة أداء الأنشطة.	22
كبيرة	19	1.523	3.71	تسليم المنتج للعميل في الوقت المحدد	16
كبيرة	20	0.678	3.69	تحديد التكلفة المرتبطة بخدمة كل فئة من العملاء	21
كبيرة	21	0.671	3.69	يتم إسناد الأنشطة التي لا تتفوق فيها المنشأة لموردين خارجيين في نفس سلسلة التوريد.	15
كبيرة	22	0.111	3.68	العمل بإستمرار على كفاءة العمليات المتداخلة فيما بين المورد والمشتري.	24
كبيرة	23	0.964	3.63	تدعيم الإبتكار في المنتجات والعمليات.	17
كبيرة	24	0.622	3.60	تحسين جودة أنشطة تصميم وتطوير المنتج.	14
كبيرة	25	0.882	3.55	الربط بين سلسلة الأنشطة على إمتداد سلسلة التوريد وبالتالي إحداث الموازنة بين جودة وتكلفة المنتج.	20
كبيرة	26	0.180	3.53	تتم مراعاة آثار القرارات على سلاسل القيمة الخاصة بكل من الموردين والعملاء.	25
متوسطة	27	0.180	3.39	سرعة الإستجابة للتغيرات التكنولوجية والسوقية التي تطرأ على المنتج.	26
كبيرة		0.772	3.89	المحور ككل: أسلوب تحليل القيمة	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

من الجدول رقم (4/2/3) يتضح للباحث أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات هندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة حيث بلغ الوسط الحسابي لعبارات المحور (3.89)، كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.521 - 1.523) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها.

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع البعد الأول (المزايا التنافسية- تخفيض التكلفة):
التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع يتم حساب التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي
لعبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تخفيض التكلفة) لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل
عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول
رقم (5/2/3):

جدول رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تخفيض التكلفة)

م	العبارة	التكرار والنسبة %			موافق تماماً
		موافق	محايد	غير موافق	
1	تتسم تكلفة المواد المستخدمة في إنتاج منتجات منشأتنا بالانخفاض مقارنة بالمنشآت المنافسة.	58 %31.7	89 %48.6	26 14.2 %	1 %0.5
2	تسعى منشأتنا إلى خفض التكاليف الصناعية المباشرة باستمرار من خلال التنسيق والعلاقات مع الموردين.	68 %37.2	98 %53.5	14 %7.7	3 %1.6
3	تسعى منشأتنا إلى تخفيض التكلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج	69 %37.7	86 %47.0	21 11.5 %	7 %3.8
4	تسعى منشأتنا إلى خفض التكاليف الصناعية غير المباشرة باستمرار.	68 %37.2	82 %44.8	25 13.7 %	7 %3.8
5	تقوم منشأتنا بالتخلص من التكاليف غير الضرورية.	65 %35.5	86 %47.0	27 14.7 %	5 %2.7
	تخفيض التكاليف	328 %36.2	441 %48.6	113 12.4 %	23 %2.5

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (5/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تخفيض التكلفة)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى موافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة المتغير التابع(المزايا التنافسية- بعد تخفيض التكلفة) الانبي، ويتم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول رقم (6/2/3):

جدول رقم (6/2/3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تخفيض التكلفة)

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة	درجة التأثير
2	تسعى منشأتنا إلى خفض التكاليف الصناعية المباشرة باستمرار من خلال التنسيق والعلاقات مع الموردين.	4.26	0.669	1	كبيرة جداً
3	تسعى منشأتنا إلى تخفيض التكلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج	4.18	0.783	2	كبيرة
5	تقوم منشأتنا بالتخلص من التكاليف غير الضرورية.	4.15	0.716	3	كبيرة
4	تسعى منشأتنا إلى خفض التكاليف الصناعية غير المباشرة باستمرار.	4.14	0.833	4	كبيرة
1	تتسم تكلفة المواد المستخدمة في إنتاج منتجات منشأتنا بالانخفاض مقارنة بالمنشآت المنافسة.	3.96	0.840	5	كبيرة
	تخفيض التكاليف	4.18	0.749		كبيرة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

من الجدول رقم (6/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسط الحسابي لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع(المزايا التنافسية- بعد تخفيض التكلفة) يبلغ (4.18) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون تماماً على عبارات تخفيض التكلفة كأحد أبعاد تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات تخفيض التكلفة بين (0.669 - 0.840) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تحسين الجودة):

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع البعد الثاني يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول رقم (7/2/3):

جدول رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تحسين الجودة)

م	العبارة	التكرار والنسبة %			
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق
1	لدى منشأتنا سياسة واضحة وموثقة للجودة.	64 %35.0	87 %47.5	20 %10.9	11 %6.0
2	تركز منشأتنا على تحليل السوق وتلبية إحتياجات العملاء مما يعزز من تحقيق أهداف المنشأة والوصول إلى التميز والجودة في الإنتاج.	62 %33.8	81 %44.2	27 %14.6	11 %6.0
3	تسعى منشأتنا إلى خفض نسب المعيب في منتجاتها باستمرار.	59 %32.2	86 %47.1	26 %14.2	12 %6.5
4	تسعى منشأتنا إلى جعل مواصفات منتجاتها مطابقة مع المواصفات القياسية الوطنية.	60 %32.7	88 %48.1	22 %12.0	12 %6.5
5	تعمل منشأتنا على تصميم عملياتها الإنتاجية بشكل سليم لتحقيق أفضل مستوى ممكن من الجودة للوحدات المنتجة.	58 %31.7	84 %45.9	28 %15.3	13 %7.1
	تحسين الجودة	303 %33.1	426 %46.5	123 %13.4	59 %6.4

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (7/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تحسين الجودة) (البعد الثاني)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى موافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تحسين الجودة) الاتي، ويتم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول رقم (8/2/3):

جدول رقم (8/2/3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة
على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تحسين الجودة)

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	الدرجة	درجة التأثير
1	لدى منشأتنا سياسة واضحة وموثقة للجودة.	4.10	0.646	1	كبيرة
4	تسعى منشأتنا إلى جعل مواصفات منتجاتها مطابقة مع المواصفات القياسية الوطنية.	4.06	0.613	2	كبيرة
3	تسعى منشأتنا إلى خفض نسب المعيب في منتجاتها باستمرار.	4.04	0.600	3	كبيرة
2	تركز منشأتنا على تحليل السوق وتلبية إحتياجات العملاء مما يعزز من تحقيق أهداف المنشأة والوصول إلى التميز والجودة في الإنتاج.	4.03	0.822	4	كبيرة
5	تعمل منشأتنا على تصميم عملياتها الإنتاجية بشكل سليم لتحقيق أفضل مستوى ممكن من الجودة للوحدات المنتجة.	4.02	0.750	5	كبيرة
	تحسين الجودة	4.05	0.780		كبيرة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

من الجدول رقم (8/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسط الحسابي لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تحسين الجودة) بلغ (4.05) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات تحسين الجودة.

2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات البعد الثاني بين (0.600 - 0.822) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها.

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تحقيق المرونة):

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تحقيق المرونة) يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تحقيق المرونة) لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول رقم (9/2/3):

جدول رقم (9/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تحقيق المرونة)

م	العبارة	التكرار والنسبة %			
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق
1	تتصف مكائن ومعدات منشأتنا بأنها ذات أغراض متعددة.	54 %29.5	75 %41.0	29 %15.8	23 %12.5
2	يمتلك العاملون في منشأتنا مهارات متعددة تجعلهم قادرين على أداء أكثر من وظيفة أو عمل.	53 %29.0	86 %47.0	30 %16.4	11 %6.0
3	تقوم منشأتنا بتحديث التكنولوجيا المستخدمة في عمليات الإنتاج بشكل مستمر.	44 %24.0	77 %42.1	36 %19.7	20 %10.9
4	لمنشأتنا القدرة على الإبتكار في الإنتاج والعمليات.	51 %27.8	82 %44.7	34 %18.6	15 %8.1
5	لمنشأتنا القدرة على الاستجابة السريعة للتغيرات المطلوبة في تصاميم منتجاتها.	46 %25.1	80 %43.7	38 %20.7	13 %7.1
	تحقيق المرونة	248 %27.1	400 %43.7	167 %18.2	82 %8.9
		18 %1.9			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (9/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على المتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تحقيق المرونة) (البعد الثالث)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى موافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع (المزايا التنافسية- بعد تحقيق المرونة) الاتي، ويتم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول رقم (10/2/3):

جدول رقم (10/2/3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة
على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- تحقيق المرونة)

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	درجة التأثير
2	يمتلك العاملون في منشأتنا مهارات متعددة تجعلهم قادرين على أداء أكثر من وظيفة أو عمل.	3.95	0.919	1	كبيرة
4	لمنشأتنا القدرة على الابتكار في الإنتاج والعمليات.	3.91	0.807	2	كبيرة
1	تتصف مكائن ومعدات منشأتنا بأنها ذات أغراض متعددة.	3.85	0.916	3	كبيرة
5	لمنشأتنا القدرة على الاستجابة السريعة للتغيرات المطلوبة في تصاميم منتجاتها.	3.80	0.760	4	كبيرة
3	تقوم منشأتنا بتحديث التكنولوجيا المستخدمة في عمليات الإنتاج بشكل مستمر.	3.72	0.814	5	كبيرة
	تحقيق المرونة	3.85	0.876		كبيرة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

من الجدول رقم (10/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسط الحسابي لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع(المزايا التنافسية- بعد تحقيق المرونة) بلغ (3.85) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات تحقيق المرونة كأحد أبعاد تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات البعد الثالث بين (0.760 - 0.919) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها.

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع البعد الرابع:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع المتغير التابع(المزايا التنافسية- التسليم في الوقت المناسب) البعد الرابع يتم حساب التوزيع التكراري والوسط الحسابي لعبارات التابع المتغير

التابع (المزايا التنافسية- التسليم في الوقت المناسب) لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول رقم (11/2/3):

جدول رقم (11/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- التسليم في الوقت المناسب)

م	العبارة	التكرار والنسبة %			
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق
1	تهتم منشأتنا بتحسين العلاقات مع مورديها لضمان الحصول على المواد الخام ومستلزمات الإنتاج في الوقت المحدد.	68 %37.1	96 %52.3	14 %7.7	5 %2.7
2	تلتزم منشأتنا بتقديم المنتجات إلى السوق في الوقت المناسب.	57 %31.1	82 %44.8	29 %15.7	12 %6.6
3	لمنشأتنا القدرة على تسليم طلبيات العملاء في وقت أسرع من المنافسين.	60 %32.7	87 %47.5	31 %16.9	5 %2.7
4	تستخدم منشأتنا سياسة مخزون الأمان لتأمين سرعة الاستجابة للطلبات المتغيرة.	58 %31.6	82 %44.8	33 %18.0	9 %4.9
5	تعمل منشأتنا على تخفيض زمن أداء الأنشطة والعمليات الإنتاجية.	54 %29.5	79 %43.1	29 %15.8	17 %9.2
	التسليم في الوقت المناسب	297 %32.4	426 %46.5	136 %14.8	48 %5.2

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (11/2/3) يتضح للباحث والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على التابع المتغير التابع (المزايا التنافسية- التسليم في الوقت المناسب)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى موافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير التابع البعد الرابع الاتي، ويتم حساب الوسط

الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول رقم (12/2/3):

جدول رقم (12/2/3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (المزايا التنافسية- التسليم في الوقت المناسب)

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	درجة التأثير
1	تهتم منشأتنا بتحسين العلاقات مع مورديها لضمان الحصول على المواد الخام ومستلزمات الإنتاج في الوقت المحدد.	4.24	0.602	1	كبيرة جدا
3	لمنشأتنا القدرة على تسليم طلبات العملاء في وقت أسرع من المنافسين.	4.10	0.707	2	كبيرة
4	تستخدم منشأتنا سياسة مخزون الأمان لتأمين سرعة الاستجابة للطلبات المتغيرة.	4.02	0.736	3	كبيرة
2	تلتزم منشأتنا بتقديم المنتجات إلى السوق في الوقت المناسب.	3.97	0.674	4	كبيرة
5	تعمل منشأتنا على تخفيض زمن أداء الأنشطة والعمليات الإنتاجية.	3.88	0.772	5	كبيرة
	التسليم في الوقت المناسب	4.04	0.748		كبيرة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

من الجدول رقم (12/2/3) يتضح أن الوسط الحسابي لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات التابع المتغير التابع (المزايا التنافسية- التسليم في الوقت المناسب) قد بلغ (4.04) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات تسليم المنتج في الوقت المناسب، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات البعد الرابع بين (0.602 - 0.772) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها.

المبحث الثالث: إختبار فروض الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص إختبار مدى وجود علاقات إرتباط بين متغيرات الدراسة فيما يتعلق بالتكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " موافق تماماً"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " موافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " غير موافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " غير موافق إطلاقاً، إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الأولى:

تنص الفرضية الرئيسية على الآتي: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل ممثل بـ (X) و المزايا التنافسية لسلسلة التوريد كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول رقم (1/3/3):

جدول رقم (1/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمزايا التنافسية لسلسلة التوريد

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	2.390	9.954	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.452	6.075	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.77			
معامل التحديد (R ²)	0.59			
أختبار (F)	36.192			النموذج معنوي
$\hat{Y} = 2.390 + 0.452X$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

من الجدول رقم (1/3/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة والمزايا التنافسية لسلسلة التوريد كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.59)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل يساهم بـ (59%) في المزايا التنافسية لسلسلة التوريد (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (36.192) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 2.390: متوسط المزايا التنافسية لسلسلة التوريد عندما أسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفراً.
 5. 0.452: وتعني زيادة أسلوب التكلفة المستهدفة وحدة واحدة تزداد المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بـ 45%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرئيسية والتي نصت على أن: " توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد " قد تحققت.
- ## 2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الأولى:

تنص الفرضية الفرعية الأولى على الآتي: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد".

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) و تخفيض تكلفة المنتجات كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) وذلك كما في الجدول رقم (2/3/3):

جدول رقم (2/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكلفة المنتجات

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	1.730	5.614	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.704	11.886	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.71			
معامل التحديد (R^2)	0.50			
أختبار (F)	141.286			النموذج معنوي
$\hat{Y}_1 = 1.073 + 0.704X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (2/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل وتخفيض تكلفة المنتجات كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.71).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.50)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل تساهم بـ (50%) في تخفيض تكلفة المنتجات (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (141.286) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.730: متوسط المزايا تخفيض تكلفة المنتجات عندما أسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفراً.
 5. 0.704: وتعني زيادة أسلوب التكلفة المستهدفة وحدة واحدة تزداد تخفيض تكلفة المنتجات بـ 70%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الفرعية الأولى والتي نصت على أن: "توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد" قد تحققت.

3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية:

تنص الفرضية الفرعية الثانية على الآتي: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) وتحسين الجودة للشركات كمتغير تابع ممثل بـ (Y_2) وذلك كما في الجدول رقم (3/3/3):

جدول رقم (3/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تحسين الجودة للشركات

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	1.620	6.318	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.536	6.647	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.69			
معامل التحديد (R^2)	0.48			
أختبار (F)	45.518			النموذج معنوي
$\hat{Y}_2 = 1.620 + 0.536X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (3/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة و تحسين الجودة للشركات كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.69).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.48)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (48%) في تحسين الجودة للشركات (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (45.518) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 1.620: متوسط المزايا تحسين الجودة للشركات عندما أسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفرًا.

5. 0.536: وتعني زيادة أسلوب التكلفة المستهدفة وحدة واحدة تزداد تحسين الجودة للشركات بـ 54%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الفرعية الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد " قد تحققت.

3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على الآتي: توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد. للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) وتحقيق المرونة للشركات كمتغير تابع ممثل بـ (Y_3) وذلك كما في الجدول رقم (4/3/3):

جدول رقم (4/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب

التكلفة المستهدفة وتحقيق المرونة للشركات

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	2.453	10.400	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.444	6.350	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.73			
معامل التحديد (R^2)	0.53			
أختبار (F)	40.327			النموذج معنوي
$\hat{Y}_3 = 2.453 + 0.444X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (4/3/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل و تحقيق المرونة للشركات كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.73).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.53)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (53%) في تحقيق المرونة للشركات (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (40.327) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 2.453: متوسط تحقيق المرونة للشركات عندما أسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفراً.

5. 0.444: وتعني زيادة أسلوب التكلفة المستهدفة وحدة واحدة تزداد تحقيق المرونة للشركات بـ 44%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الفرعية الثالثة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد " قد تحققت.

5- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الرابعة:

تنص الفرضية الفرعية الرابعة على الآتي: توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) والتسليم في الوقت المناسب للشركات كمتغير تابع ممثل بـ (Y_4) وذلك كما في الجدول رقم (5/3/3):

جدول رقم (5/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتسليم في الوقت المناسب للشركات

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	1.936	10.400	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.537	6.350	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.72			
معامل التحديد (R^2)	0.52			
أختبار (F)	59.735			النموذج معنوي
$\hat{Y}_4 = 1.936 + 0.537 X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (5/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة والتسليم في الوقت المناسب للشركات كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.72).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.52)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (52%) في التسليم في الوقت المناسب للشركات (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (59.735) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.936: متوسط التسليم في الوقت المناسب للشركات عندما أسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفراً.
 5. 0.537: وتعني زيادة أسلوب التكلفة المستهدفة وحدة واحدة تزداد التسليم في الوقت المناسب للشركات بـ 54%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الفرعية الرابعة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة التسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد" قد تحققت

6- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثانية:

تنص الفرضية الرئيسية على الآتي: توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد للشركات الصناعية لسلسلة التوريد. للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) و المزايا التنافسية لسلسلة التوريد كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول رقم (6/3/3):

جدول رقم (6/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب
تحليل القيمة والمزايا التنافسية لسلسلة التوريد

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	2.392	10.136	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.536	6.158	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.69			
معامل التحديد (R^2)	0.48			
أختبار (F)	37.927			النموذج معنوي
$\hat{Y} = 2.392 + 0.408X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (6/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل والمزايا التنافسية لسلسلة التوريد كمتغير تابع، حيث بلغ قيمة معامل الارتباط البسيط (0.69).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.48)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل تساهم بـ (48%) في المزايا التنافسية لسلسلة التوريد (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (37.927) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 2.392: متوسط المزايا التنافسية لسلسلة التوريد عندما أسلوب تحليل القيمة يساوي صفرًا.
 5. 0.536: وتعني زيادة أسلوب تحليل القيمة وحدة واحدة تزداد المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بـ 53%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرئيسية والتي نصت على أن: " توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد" قد تحققت.

7- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الأولى:

تنص الفرضية الفرعية الأولى على الآتي: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) و تخفيض تكلفة المنتجات كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) وذلك كما في الجدول رقم (7/3/3):

جدول رقم (7/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	0.366	4.089	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.706	32.054	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.82			
معامل التحديد (R^2)	0.67			
أختبار (F)	1027.206			النموذج معنوي
$\hat{Y}_1 = 0.366 + 0.806X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (7/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل وتخفيض تكلفة المنتجات كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.82).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.67)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل تساهم بـ (67%) في تخفيض تكلفة المنتجات (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (1027.206) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 0.366: متوسط المزايا تخفيض تكلفة المنتجات عندما أسلوب تحليل القيمة يساوي صفرًا.

5. 0.706: وتعني زيادة أسلوب تحليل القيمة وحدة واحدة تزداد تخفيض تكلفة المنتجات بـ 71%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الفرعية الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد " قد تحققت.

8- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية:

تنص الفرضية الفرعية الثانية على الآتي: توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) وتحسين الجودة للشركات كمتغير تابع ممثل بـ (Y_2) وذلك كما في الجدول رقم (8/3/3):

جدول رقم (8/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	1.200	6.162	0.000	مغنوية
\hat{B}_1	0.501	10.988	0.000	مغنوية
معامل الارتباط (R)	0.72			
معامل التحديد (R^2)	0.51			
أختبار (F)	120.727			النموذج مغنوي
$\hat{Y}_2 = 1.620 + 0.536X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (8/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل و تحسين الجودة للشركات كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.72).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.51)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل تساهم بـ (51%) في تحسين الجودة للشركات (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (120.727) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 1.200: متوسط تحسين الجودة للشركات عندما أسلوب تحليل القيمة يساوي صفرًا.
5. 0.501: وتعني زيادة أسلوب تحليل القيمة وحدة واحدة تزداد تحسين الجودة للشركات بـ 50%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الفرعية الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد قد تحققت.

9- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على الآتي: توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد. للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) وتحقيق المرونة للشركات كمتغير تابع ممثل بـ (Y_3) وذلك كما في الجدول رقم (9/3/3):

جدول رقم (9/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	1.692	6.644	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.462	6.498	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.71			
معامل التحديد (R^2)	0.50			
أختبار (F)	42.219			النموذج معنوي
$\hat{Y}_3 = 1.692 + 0.362X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (9/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل و تحقيق المرونة للشركات كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.71).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.50)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقلة تساهم بـ (50%) في تحقيق المرونة للشركات (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (42.219) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 1.692: متوسط تحقيق المرونة للشركات عندما أسلوب تحليل القيمة يساوي صفرًا.

5. 0.462: وتعني زيادة أسلوب تحليل القيمة وحدة واحدة تزداد تحقيق المرونة للشركات بـ 46%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الفرعية الثالثة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة و تحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد " قد تحققت.

10- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الرابعة:

تنص الفرضية الفرعية الرابعة على الآتي: توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد". للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) والتسليم في الوقت المناسب للشركات كمتغير تابع ممثل بـ (Y_4) وذلك كما في الجدول رقم (10/3/3):

جدول رقم (10/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	المقياس الإحصائي
معنوية	0.000	11.012	1.489	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.789	0.462	\hat{B}_1
			0.70	معامل الارتباط (R)
			0.49	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			42.219	أختبار (F)
$\hat{Y}_4 = 1.489 + 0.366X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (10/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقلة والتسليم في الوقت المناسب للشركات كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.70).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.49)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقلة تساهم بـ (49%) في التسليم في الوقت المناسب للشركات (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (33.515) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.489: متوسط التسليم في الوقت المناسب للشركات عندما أسلوب تحليل القيمة يساوي صفراً.
 5. 0.462: وتعني زيادة أسلوب تحليل القيمة وحدة واحدة تزداد التسليم في الوقت المناسب للشركات بـ 46%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الفرعية الرابعة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة و التسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد" قد تحققت

11- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثالثة:

تنص الفرضية الرئيسية الثالثة على الآتي: توجد توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة. للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_3) أسلوب تحليل القيمة كمتغير تابع ممثل بـ (Y_5) وذلك كما في الجدول رقم (11/3/3):

جدول رقم (11/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	1.359	3.253	0.002	معنوية
\hat{B}_1	0.681	6.429	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.43			
معامل التحديد (R^2)	0.61			
أختبار (F)	41.337			النموذج معنوي
$\hat{Y}_3 = 1.359 + 0.681X_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (11/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة وأسلوب تحليل القيمة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.43).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.61)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (61%) في أسلوب تحليل القيمة (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (41.337) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.359: متوسط أسلوب تحليل القيمة عندما أسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفرًا.
 5. 0.681: وتعني زيادة أسلوب التكلفة المستهدفة وحدة واحدة تزداد أسلوب تحليل القيمة بـ 68%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرئيسية الثالثة والتي نصت على أن: " توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة " قد تحققت.

12- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الرابعة:

تنص الفرضية الرئيسية الرابعة على الآتي: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد".

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام نموذج الإنحدار المتعدد لدراسة تأثير المتغيرات المستقلة (أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد) وذلك كما في الجدول رقم (12/3/3):

جدول رقم (12/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة على تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	1.755	5.817	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.394	4.221	0.000	معنوية
\hat{B}_2	0.257	3.846	0.000	معنوية
معامل الارتباط المتعدد (R)	0.79			
معامل التحديد (R^2)	0.63			
أختبار (F)	40.335			النموذج معنوي
$\hat{Y} = 1.755 + 0.094X_1 + 0.257X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (12/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.79).
2. تزايدت قيمة معامل التحديد لتصل إلى (0.63) ويشير ذلك إلى أن التكامل بين كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يُفسر 63% تقريبا من التغير في المزايا التنافسية كمتغير تابع، وهذا يعني أن الدمج فيما بين أسلوب التكلفة المستهدفة وممارسات تحليل القيمة يزيد من قوة العلاقة التفسيرية لنموذج الإنحدار المتعدد، فتقنية هندسة القيمة تساعد في التحليل الوظيفي لمكونات المنتج وحساب مؤشر القيمة لكل

جزء من المكونات بغرض استكشاف فرص تخفيض التكاليف، وتحليل سلسلة القيمة تحدد مسارات خلق القيمة للعميل وكيفية تنسيق الأنشطة بكل منشأة في سلسلة التوريد بالإضافة لتلك الأنشطة المتداخلة بين منشآت السلسلة، وهذا من شأنه يزيد من فعالية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للتوصل لأدنى تكلفة ممكنة على إمتداد سلسلة التوريد.

3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (40.335) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة، بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.221) وهي عند مستوى أقل (0.000). واسلوب تحليل القيمة بلغت قيمة (t) المحسوبة (3.846) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد).

5. من النتائج أعلاه يتضح إرتفاع مستوى قيمة معامل الإنحدار المرتبط بأسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل (0.394) عن تلك المرتبطة بأسلوب تحليل القيمة (0.257) وهذا يشير إلى أن أسلوب تحليل القيمة على الرغم من أهميته إلا أنه قد لا تتحقق الفائدة المرجوه منه في حالة عدم وجود آليه لتنفيذه والتي قد تتحقق من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كما أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بمفرده قد يحقق وفورات في التكلفة ولكن قد تزداد مقدار تلك الوفورات وتمتد لتشمل جوانب أخرى مثل الجودة وسرعة تسليم المنتج عند إستنادها لخارطة عمل توضح مسارات العمل بناء على معلومات أسلوب تحليل القيمة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرئيسية الرابعة والتي نصت على أن: " توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد قد تحققت

13- عرض ومناقشة نتائج الفرض الفرعي الأول:

تنص الفرضية الفرعية الرابعة على الآتي: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات الصناعية لسلسلة التوريد.

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام نموذج الإنحدار المتعدد لدراسة تأثير المتغيرات المستقلة (تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (تخفيض تكلفة المنتجات الصناعية لسلسلة التوريد باليمن) وذلك كما في الجدول رقم (13/3/3):

جدول رقم (13/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	0.070	3.123	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.267	3.103	0.035	معنوية
\hat{B}_2	0.362	4.291	0.000	معنوية
معامل الارتباط المتعدد (R)	0.82			
معامل التحديد (R^2)	0.67			
أختبار (F)	86.102			النموذج معنوي
النموذج $\hat{Y} = 0.070 + 0.167X_1 + 0.362X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (13/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة و تخفيض تكلفة المنتجات ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.82).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.67)، هذه القيمة تدل على أن تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة كمتغيرات مستقلة تساهم (67%) في تخفيض تكلفة المنتجات (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (86.102) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة، بلغت قيمة (t) المحسوبة (3.103) وهي عند مستوى أقل (0.035)، أسلوب تحليل القيمة بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.291) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (تخفيض تكلفة المنتجات الصناعية لسلسلة التوريد) .

مما تقدم نستنتج أن الفرض الفرعي الأول والتي نصت على أن: " توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات الصناعية لسلسلة التوريد " قد تحققت

14- عرض ومناقشة نتائج الفرض الفرعي الثاني:

ينص الفرعي الثاني على الآتي: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد باليمن.

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام نموذج الإنحدار المتعدد لدراسة تأثير المتغيرات المستقلة (تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (تحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد باليمن) وذلك كما في الجدول رقم (14/3/3):

جدول رقم (14/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة على تحسين الجودة للشركات الصناعية

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	1.330	3.223	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.317	4.216	0.000	معنوية
\hat{B}_2	0.271	3.423	0.000	معنوية
معامل الارتباط المتعدد (R)	0.81			
معامل التحديد (R^2)	0.65			
أختبار (F)	38.239			النموذج معنوي
النموذج $\hat{Y} = 1.330 + 0.217X_1 + 0.271X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (14/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة و تحسين الجودة للشركات الصناعية ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.81).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.65)، هذه القيمة تدل على ان تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة كمتغيرات مستقلة تساهم (65%) في تحسين الجودة للشركات الصناعية

3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (38.239) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية أسلوب التكلفة المستهدفة، بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.216) وهي عند مستوى أقل (0.000)، اسلوب تحليل القيمة بلغت قيمة (t) المحسوبة (3.423) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (تحسين الجودة للشركات الصناعية).

مما تقدم نستنتج أن الفرض الفرعي الثاني والتي نصت على أن: " توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد " قد تحققت

15- عرض ومناقشة نتائج الفرض الفرعي الثالث:

ينص الفرعي الثالث على الآتي: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد. للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام نموذج الإنحدار المتعدد لدراسة تأثير المتغيرات المستقلة (تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (تحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد) وذلك كما في الجدول رقم (15/3/3):

جدول رقم (15/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة على تحقيق المرونة للشركات الصناعية

المقياس الإحصائي	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	0.667	4.241	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.123	6.221	0.000	معنوية
\hat{B}_2	0.097	8.656	0.000	معنوية
معامل الارتباط المتعدد (R)	0.76			
معامل التحديد (R^2)	0.58			
أختبار (F)	45.536			النموذج معنوي
النموذج $\hat{Y} = 1.330 + 0.217X_1 + 0.271X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (15/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة و تحقيق المرونة للشركات الصناعية، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.76).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.58)، هذه القيمة تدل على أن تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة كمتغيرات مستقلة تساهم (58%) في تحقيق المرونة للشركات الصناعية (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (45.536) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية أسلوب التكلفة المستهدفة ، بلغت قيمة (t) المحسوبة (6.221) وهي عند مستوى أقل (0.000)، أسلوب تحليل القيمة بلغت قيمة (t) المحسوبة (8.656) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (تحقيق المرونة للشركات الصناعية).

مما تقدم نستنتج أن الفرض الفرعي الثالث والتي نصت على أن: " توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد " قد تحققت

16- عرض ومناقشة نتائج الفرض الفرعي الرابع:

ينص الفرض الفرعي الرابع على الآتي: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية التوريد.

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لدراسة تأثير المتغيرات المستقلة (تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (التسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد)، وذلك كما في الجدول رقم (16/3/3):

جدول رقم (16/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة على التسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	المقياس الإحصائي
معنوية	0.000	3.523	0.064	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.612	0.053	\hat{B}_1
معنوية	0.000	6.787	0.046	\hat{B}_2
			0.86	معامل الارتباط المتعدد (R)
			0.74	معامل التحديد (R^2)
			40.333	أختبار (F)
			النموذج	

$$\hat{Y} = 0.0640 + 0.053X_1 + 0.046X_2$$

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (16/3/3):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.86).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.74)، هذه القيمة تدل على أن تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة كمتغيرات مستقلة يساهم في تقليل وقت تسليم المنتج بنسبة (74%).

3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (40.335) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة ، بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.612) وهي عند مستوى أقل (0.000)، اسلوب تحليل القيمة بلغت قيمة (t) المحسوبة (6.787) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة) على المتغير التابع (التسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد باليمن).

مما تقدم نستنتج أن الفرض الفرعي الرابع والتي نصت على أن: " توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد " قد تحققت.

مناقشة نتائج الفرضيات مع الدراسات السابقة:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة الميدانية بناءً على التحليل الإحصائي واختبار الفروض، أوضحت النتائج صحة جميع فرضيات الدراسة، وسوف يتناول الباحث مناقشة نتائجها مع نتائج بعض الدراسات السابقة وكما يلي:

1. ارتباطاً بفرض البحث الخاص بوجود علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وجود علاقة ارتباط موجبة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية اليمنية بالعاصمة صنعاء بمقدار (59%)، واستناداً لذلك يتبين صحة فرض البحث الذي ينص على: توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أسلوب التكلفة

المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، وتدعم هذه النتيجة ماتوصلت إليه دراسة (Al-Hashimi, Al-Ardawe, 2020) حول وجود علاقة إيجابية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة تكاليف سلسلة التوريد، كما تؤيد ماتوصلت إليه دراسة (Ramadan, 2016)، ودراسة (Marhoon, et, al, 2019) في أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمثل أداة إستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية لسلسلة التوريد وتحديد أين يمكن تخفيض التكاليف، ويرى الباحث أن النتيجة منطقية حيث أن أسلوب التكلفة المستهدف ضمن سلسلة التوريد يساهم في تحقيق وفورات في تكلفة الإنتاج من خلال إعادة تنظيم وتصميم المنتج والأنشطة المضيئة للقيمة خلال سلسلة التوريد والتخلص من تكاليف الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج وتحديد تكلفته على أساس سعر البيع التنافسي بما ينعكس على تحسين وزيادة كفاءة العمليات التجارية جميعها قبل وأثناء وبعد الإنتاج من خلال التعاون والتنسيق مع جميع الأطراف بسلسلة التوريد لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج ومن ثم تعظيم القيمة للعميل.

2. ارتباطاً بفرض البحث الخاص بوجود علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وجود علاقة إرتباط موجبة بين تحليل سلسلة القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية اليمينية بالعاصمة صنعاء بمقدار (48%)، واستناداً لذلك يتبين صحة فرض البحث الذي ينص على: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، وتدعم هذه النتيجة ماتوصلت إليه دراسة (العمور، 2015) حول وجود علاقة إيجابية بين تحليل سلسلة القيمة وإدارة تكاليف سلسلة التوريد، كما تؤيد ماتوصلت إليه دراسة (المسعودي، 2016) في أن تحليل سلسلة القيمة يمثل أداة إستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية لسلسلة التوريد وتحديد أين يمكن أن تزداد القيمة للعميل أو يمكن تخفيض التكاليف من خلال التمييز بين الأنشطة المضيئة للقيمة عن الأنشطة غير المضيئة، ويرى الباحث أن النتيجة منطقية حيث أن تحليل سلسلة القيمة يساعد على فحص أنشطة سلسلة القيمة في تشخيص وتحديد الأنشطة غير الضرورية ومصادر الهدر، كما تمكن من تحديد مدى إرتباط الأنشطة وتداخلها بين مختلف الأطراف، وتحقيق فهم أفضل لعلاقات المنشأة مع الموردين والعملاء والشركات الأخرى في قطاع الصناعة التي تنتمي إليها، وإعطاء فكرة جيدة عن أداء كل نشاط ومدى قدرته على المساهمة في إضافة القيمة للعميل، ومن ثم التخلص من تكاليف الأنشطة غير المضيئة للقيمة على إمتداد سلسلة التوريد.

3. ارتباطاً بفرض البحث الخاص بوجود علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة بالشركات الصناعية محل البحث، أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وجود علاقة ارتباط موجبة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة بالشركات الصناعية اليمنية بالعاصمة صنعاء بمقدار (61%)، واستناداً لذلك يتبين صحة فرض البحث الذي ينص على: توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة على امتداد سلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، وتدعم هذه النتيجة ما توصلت إليه دراسة (Talebnia, et, al, 2017) حول وجود علاقة إيجابية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة، كما تؤيد ما توصلت إليه دراسة كيوان (2015)، ودراسة دراسة الكبيجي (2015) في أن تحليل القيمة يساعد في الوصول إلى التكلفة التنافسية، ومن ثم تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة من خلال رفع كفاءة الأنشطة المضيئة للقيمة، وإستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة، كما أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أداة هامة لدعم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة وتحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة، ويرى الباحث أن النتيجة منطوية حيث أن أسلوب تحليل القيمة والمتمثل في سلسلة القيمة وهندسة القيمة يعتبر أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال توافر الآليات والوسائل المناسبة في أسلوب تحليل القيمة لتحسين المنتجات والبحث عن المناطق المختلفة لخفض التكلفة أثناء دورة حياة المنتج، وبالتالي إحتواء الفجوة التكاليفية بين التكاليف المقدرة للمنتجات والتكاليف المستهدفة أو المسموح بها وصولاً للتكلفة المستهدفة التي تحقق الحصة السوقية الملائمة للمنشأة خلال المدى الزمني القصير والطويل الأجل.

4. توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، حيث تبين التأثير الإيجابي للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كمتغيرات مستقلة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد كمتغير تابع، حيث تزايدت قيمة معامل التحديد لتصل إلى (0.63) وهذا يعني أن التكامل بين كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة تفسر 63% تقريبا من التغير في المزايا التنافسية كمتغير تابع، لكن عند الإعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل وحيد أصبح تفسير 59% من التغير في المتغير التابع المزايا التنافسية، بينما في حالة الإعتماد على أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل أصبح يفسر 48% من التغير في مؤشرات الميزة التنافسية كمتغير تابع، بينما في حالة تكامل الإسلوبين يمكن تفسير (0.63)، وهذا يعني أن الدمج فيما بين أسلوب التكلفة

المستهدفة وممارسات تحليل القيمة يزيد من قوة العلاقة التفسيرية لنموذج الإنحدار المتعدد واستنادا لذلك يتبين صحة فرض البحث الذي ينص على: توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث، وتدعم هذه النتيجة ماتوصلت إليه دراسة (العمور، 2015) حول وجود علاقة إيجابية بين تحليل سلسلة القيمة وإدارة تكاليف سلسلة التوريد، كما تؤيد ماتوصلت إليه دراسة (المسعودي، 2016) في أن تحليل سلسلة القيمة يمثل أداة إستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية لسلسلة التوريد وتحديد أين يمكن أن تزداد القيمة للعميل أو يمكن تخفيض التكاليف من خلال التمييز بين الأنشطة المضيئة للقيمة عن الأنشطة غير المضيئة، ودراسة كيوان (2015)، ودراسة دراسة الكبيجي (2015) في أن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يساعد في الوصول إلى التكلفة التنافسية، وكذلك دراسة دراسة (Marhoon, et, al, 2019) في أن تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أدوات أخرى لإدارة التكلفة والمحاسبة الإدارية يساهم في تدعيم المركز التنافسي لسلسلة التوريد، ويرى الباحث أن الدمج فيما بين أسلوب التكلفة المستهدفة تحليل القيمة يساهم في دعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، فتنقية هندسة القيمة تساعد في التحليل الوظيفي لمكونات المنتج وحساب مؤشر القيمة لكل جزء من المكونات بغرض استكشاف فرص تخفيض التكاليف، واحتواء الفجوة التكاليفية بين تكاليف المنتج التي تم تقديرها باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بناء على أبحاث ومعلومات السوق والعملاء وبين تكاليف إنتاج المنتج وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات الخاصة بهندسة القيمة، عن طريق تحليل الوظائف للمنتج وتحليل سلسلة القيمة تحدد مسارات خلق القيمة للعميل وكيفية تنسيق الأنشطة بكل منشأة في سلسلة التوريد بالإضافة لتلك الأنشطة المتداخلة بين منشآت السلسلة وتشخيص وتحديد الأنشطة غير الضرورية ومصادر الهدر، وهذا من شأنه يزيد من فعالية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للتوصل لأدنى تكلفة ممكنة على إمتداد سلسلة التوريد، ومن ثم فإن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يساهم في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال تقليص التكلفة المستهدفة بمساندة أسلوب تحليل القيمة، ومن ثم يؤدي خفض التكلفة المستهدفة إلى تقليل التكلفة الإجمالية لسلسلة التوريد وهذا يؤثر بشكل مباشر على الميزة التنافسية مما يساعد في الحفاظ على المركز التنافسي للشركة في سلسلة التوريد.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل عرض الدراسة الميدانية على مجموعة من المنشآت الصناعية اليمنية، وذلك لبيان أثر التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تدعيم المزايا التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد، حيث تناول الباحث المنهجية المتبعة لإجراء الدراسة الميدانية والتي تضمنت هدفها وفروضها ومجتمع وعينة الدراسة وكذلك الأساليب الإحصائية المستخدمة، واختبار صدق وثبات أداة الدراسة، ثم عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية وذلك لإختبار فروض الدراسة بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وكانت نتيجة إختبارات الفروض كما يلي:

الفرض الرئيس الأول:

توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الثاني: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الرئيس الثاني: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الثاني: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الرئيس الثالث: توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الرئيس الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الأول: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتخفيض تكلفة المنتجات للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الثاني: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتحسين الجودة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الثالث: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتحقيق المرونة للشركات الصناعية لسلسلة التوريد.

وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الفرض الفرعي الرابع: توجد علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة والتسليم في الوقت المناسب للشركات الصناعية لسلسلة

التوريد وكانت نتيجة الإختبار قبول الفرضية.

الخاتمة

أولاً: نتائج الدراسة

(أ) نتائج الدراسة النظرية:

في ضوء ما تم تناوله في الإطار النظري للدراسة يمكن إيجاز أهم النتائج التي تم التوصل إليها فيما يلي:

- قصور أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية إحتياجات الإستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة بسبب تركيز إهتمامها على ظروف وإمكانيات البيئة الداخلية فقط، دون مراعاة لظروف السوق ومؤثرات البيئة الخارجية.
- لم يعد كافياً إدارة التكلفة داخل حدود المنشأة لدعم مركزها التنافسي مما يتطلب ضرورة أن تمتد إدارة التكلفة إلى خارج الحدود التنظيمية للمنشأة لتشمل تكاليف مورديها وعملائها بما يعرف بالتكاليف البيئية لجميع الأطراف ذات العلاقة بسلسلة التوريد.
- إن نجاح مبادرات تخفيض التكلفة وتدعيم المركز التنافسي لسلسلة التوريد مرهون بمدى قدرة منشآت سلسلة التوريد على تنسيق أنشطتها والتوصل لحلول خفض التكلفة والتي قد لا تتحقق إلا من خلال جهود التعاون المتبادل بين مختلف الأطراف متجاوزة الحدود التنظيمية لكل عضو في سلسلة التوريد، مقرونة بإمكانية تداول المعلومات المحاسبية وبخاصة التكاليف في سبيل التعرف على مسببات التكلفة والقيمة المرتبطة بأداء الأنشطة على إمتداد سلسلة التوريد.
- أصبح هناك حاجة ملحة لإدارة العلاقات بين المنشأة الرئيسية ومورديها وعملائها في ضوء المعلومات الناتجة من سلسلة القيمة للمنشأة الرئيسية وكذلك سلاسل القيمة لمورديها وعملائها، ونتيجة لذلك يجب على إدارة التكلفة تفعيل أدواتها في البحث عن طرق وحلول غير تقليدية لتخفيض التكاليف وتعظيم القيمة للعميل على إمتداد دورة حياة المنتج بداية من عملية التصميم من خلال إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
- أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، حيث يلعب دوراً أساسياً في تخفيض التكلفة وزيادة الأرباح وزيادة القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية، نتيجة تأثيرها على التكلفة قبل مرحلة الإنتاج، مما يجعل تأثيرها على التكلفة بشكل أكبر من التأثير عليها بعد مراحل الإنتاج.
- يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة TC أسلوباً لإدارة التكلفة والربحية يضم مجموعة من الطرق والأدوات المحاسبية الموضوعية لإنتاج منتجات ذات جودة عالية تشبع حاجات ورغبات

- العملاء وذلك بتكلفة إنتاج محددة سلفا في ظل أسعار السوق للسلعة المنتجة والتي تمكن المنشأة من تحقيق ميزة تنافسية على المدى الزمني القصير والطويل الأجل.
- في ضوء توجه وإعتماد المنشأة الرئيسية على إستراتيجية التعهيد لأطراف خارجية من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج يتم إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تجزئة التكلفة المستهدفة للمنتج إلى التكلفة المستهدفة على مستوى مكوناته والتي تمثل سعر البيع المحدد من جهة الموردين لمكونات المنتج، وفي حالة عدم التوصل للتكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يتم الإستعانة بالمعلومات الناتجة عن تحليل سلاسل القيمة من أجل تجاوز تلك الصعوبات وتحقيق التكلفة المستهدفة عن طريق إعتماد آليات المفاضلة بين الأداء الوظيفي والجودة والسعر لكل مكون من مكونات المنتج، وكذلك فحص التكاليف البينية.
- بالرغم من الإسهامات البارزة لأسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة إلا أنه لا يكفي بمفرده لتحقيق أهداف إدارة التكلفة في سلسلة التوريد، وأنه بحاجة إلى أساليب وأدوات أخرى تسهم في تحليل الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها من لحظة التفكير في إنتاج المنتج وحتى تسليمه للعميل وانتهاءً بتقديم خدمات ما بعد البيع.
- يتضمن أسلوب تحليل القيمة (Value Analysis (VA مفهومين رئيسيين هما تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis (VCA وهندسة القيمة (Value Engineering (VE).
- يمثل مفهوم تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis (VCA العملية التي من خلالها يتم تحديد الأنشطة الأساسية والداعمة في المنشأة، ثم يتم تحليل هذه الأنشطة إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة.
- سلسلة القيمة تمثل مجموعة أنشطة المنشأة المتتالية والتي تضيف منفعة أو قيمة للسلع والخدمات بحيث يتم ترتيبها في شكل سلسلة قيمة والمتمثلة في البحث والتطوير، والتصميم والإنتاج، والتسويق والتوزيع، وخدمة العملاء.
- يساهم تحليل سلسلة القيمة في الوصول إلى التكلفة المستهدفة، ومن ثم تحقيق زيادة التكاليف من خلال رفع كفاءة الأنشطة المضيضة للقيمة، وإستبعاد الأنشطة غير المضيضة للقيمة.
- يهدف تحليل سلسلة القيمة بشكل رئيسي إلى تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة والتركيز على تعزيزها، وتحديد الأنشطة غير المضيضة للقيمة ومحاولة التخلص منها.

- هندسة القيمة أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال فحص وتحديد وتحليل المواطن المختلفة لتخفيض تكاليف المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم دون المساس بجودة وأداء الوظائف الأساسية للمنتج والتي تلبي متطلبات ورغبات العملاء، ومن ثم إحتواء فجوة التكاليف بين التكاليف المقدرة (المسموح بها) بالإعتماد على أبحاث السوق ورغبات ومتطلبات العملاء وبين تكاليف إنتاج المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى الوصول للتكلفة المستهدفة.
- هندسة القيمة هي عملية فحص عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج.
- أسلوب تحليل سلسلة القيمة يركز على فحص أنشطة سلسلة القيمة بداية من الحصول على المواد الخام وحتى تسليم المنتج للعميل النهائي في تشخيص وتحديد الأنشطة غير الضرورية ومصادر الهدر، وتحديد مدى إرتباط الأنشطة وتداخلها بين مختلف الأطراف، وتركيز منشآت سلسلة التوريد على فعاليات تدعيم القيمة للعميل، حيث يتم تقسيم أنشطة سلسلة التوريد إلى أنشطة ضرورية تضيف قيمة للعميل مباشرة من وجهة نظره وهذه يتم التركيز عليها، بالإضافة إلى الأنشطة الداعمة بشكل غير مباشر للأنشطة المضيئة للقيمة، وأنشطة غير ضرورية لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل وهذه يتم التخلص منها.
- في سبيل تخفيض التكلفة تسعى كل منشأة في سلسلة التوريد إلى تحسين مركزها التكاليفي من خلال التنسيق والتحسين المشترك لأداء سلاسل القيمة الذي يحقق الإستغلال الأمثل لإمكانيات سلسلة التوريد ومن ثم تخفيض التكلفة النهائية للمنتج.
- تحقق المنشأة الرئيسية ميزة تنافسية عن طريق إستغلال علاقات الترابط والتداخل بين تحليل كل من سلسلة القيمة وسلسلة التوريد لكل من الموردين والعملاء مما يؤدي إلى تحسين الأداء للسلسلة ككل من خلال إختيار أفضل الطرق البديلة لتخفيض التكلفة.
- أن أسلوب تحليل القيمة والمتمثل في سلسلة القيمة وهندسة القيمة يعتبر أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال توافر الآليات والوسائل المناسبة في أسلوب تحليل القيمة لتحسين المنتجات والبحث عن المناطق المختلفة لخفض التكلفة أثناء دورة حياة المنتج، وبالتالي إحتواء الفجوة التكاليفية بين التكاليف المقدرة للمنتجات والتكاليف المستهدفة أو المسموح بها وصولاً للتكلفة المستهدفة التي تحقق الحصة السوقية الملائمة للمنشأة خلال المدى الزمني القصير والطويل الآجل.

- يساهم أسلوب تحليل القيمة في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد من خلال دمج التحليلات المتعلقة بأداء المورد وقدرات المنشأة ومتطلبات العميل في إطار هيكلي منظم ومحدد بأبعاد أسلوب تحليل القيمة.
- يعتبر تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط إستراتيجي من أهم المقومات التي يركز عليه تحليل سلسلة القيمة والتي تمثل الأساس لتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.
- تعبر الميزة التنافسية عن قدرة المنشأة على منافسة المنشآت الأخرى العاملة في نفس السوق بالنسبة لنفس السلع والخدمات والعمل على تحقيق كفاءات مساوية أو تفوق كفاءات المنافسين، بمعنى قدرة المنشأة على تقديم سلع وخدمات للعملاء بجودة أعلى وبتكلفة أقل مما يقدمه المنافسون.
- تتمثل أبعاد المزايا التنافسية في تكلفة الإنتاج، جودة المنتجات، تحقيق المرونة، وقت تسليم المنتج، الربحية، حصة المنشأة في السوق.
- أن سلسلة التوريد عبارة عن مجموعة من المنشآت التي تشترك مع بعضها البعض في أنشطة إنتاج منتج ما في شكل حلقات متصلة بداية من المورد ثم المنشأة ثم العميل، بحيث يتم تنسيق أنشطتها وجهودها في سبيل تحسين أدائها ككل لتحقيق مزايا تنافسية.
- تعد إدارة التكاليف البيئية أداة لتحقيق التكلفة الأقل من خلال التعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد لإدارة التكلفة.
- إدارة التكلفة البيئية IOCM عبارة عن مدخل منظم يضم مجموعة متكاملة من أدوات وآليات إدارة التكلفة يتم تطبيقها بين المورد والمشتري عبر مجموعة من التصرفات والأفعال المتناسقة بهدف إيجاد الطرق لإدارة التكلفة من خلال الجهود المشتركة.
- أن إدارة التكلفة البيئية تعتمد على بعدين أساسيين، البعد الأول يتعلق بكيفية إدارة العلاقة بين المورد والمشتري، والبعد الثاني يتعلق بكيفية إستخدام معلومات التكاليف البيئية في تحسين عملية التصميم والإنتاج بحيث يؤثر كل بعد منهما على الآخر من خلال تفاعلها مع بعضهم البعض.
- تهدف إدارة التكلفة في سلسلة التوريد إلى تعاون أعضاء سلسلة التوريد من أجل إدارة التكلفة.
- يقوم الإطار المقترح على التكامل والتعاون والتنسيق بين منشآت سلسلة التوريد من خلال التركيز على جهود تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتجات.
- يؤدي تطبيق الإطار المقترح إلى توجيه التكاليف الوجهة الصحيحة داخل سلسلة التوريد بما يمكن من توفير تكاليف إضافية داخل السلسلة، كما يساهم في تحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة داخل سلسلة التوريد من خلال نقل ضغط المنافسة إلى باقي أعضاء السلسلة

وبالتالي تدعيم المركز التنافسي في السوق للسلسلة ككل ولكل طرف من أطرافها في مجال صناعة معينة.

- أن تعاون الموردين في إجراءات إدارة التكلفة البنينة يتوقف على تأكدهم في أن هناك عائد سيتحقق نتيجة هذا التعاون مثل ضمان حجم معين من المبيعات لفترة طويلة أو الإشتراك في وفورات التكلفة التي يمكن أن تتحقق، أو أن هناك تهديد يتهدهم في حالة عدم تعاونهم كأن يتم فقد العميل إذا كان هو العضو الأكثر سيطرة وقوة في العلاقة البنينة.
- أن تطبيق الإطار المقترح للدراسة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتعظيم القيمة المحققة لأطراف العلاقة والتي تنعكس بدورها في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد ككل، ومن ثم يدفع إلى تنامي التعاون والعلاقات البنينة بينهم لتعزيز القدرة التنافسية لجميع اعضاء العلاقة البنينة في السلسلة.
- بالرغم من النتائج التي تم التوصل إليها بشأن فعالية الإطار المقترح، إلا أنه يجب ضرورة تحقيق التعاون والتنسيق بين منشآت سلسلة التوريد لتفعيل التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، حيث ان مسألة الثقة وتبادل المعلومات يحددان الإستراتيجية القائمة داخل السلسلة (الإستراتيجية التعاونية، إستراتيجية المواجهة) وبالتالي يتحدد مصير أعضاء سلسلة التوريد بناء على هذه الإستراتيجية.
- أن تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يساهم في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال تقليص التكلفة المستهدفة بمساندة أسلوب تحليل القيمة، وكذلك نقل ضغط المنافسة بشكل عادل إلى باقي أعضاء سلسلة التوريد مما ينعكس ذلك على خفض التكلفة المستهدفة، ومن ثم يؤدي إلى تقليل التكلفة الإجمالية لسلسلة التوريد وهذا يؤثر بشكل مباشر على الميزة التنافسية للشركة في سلسلة التوريد.

(ب) نتائج الدراسة الميدانية:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة الميدانية بناءً على التحليل الإحصائي وإختبار الفروض يمكن إيجاز أهم النتائج التي توصل إليها الباحث فيما يلي:

- تبين من نتائج التحليل الإحصائي أن هناك إتفاق بين آراء عينة الدراسة حول عبارات الإستمارة الخاصة بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة في سلسلة التوريد، حيث تراوحت درجة موافقة آراء عينة الدراسة ما بين الموافق تماما والموافق، وقد بلغت قيم المتوسط الحسابي ما بين (3.70 ، 4.31) لفئات عينة الدراسة، مما يدل على أن هناك إتفاق بين

- أراء فئة عينة الدراسة حول أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد.
- توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث.
 - ارتباطاً بفرض البحث الخاص بوجود توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وجود علاقة ارتباط موجبة بين تحليل سلسلة القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث.
 - ارتباطاً بفرض البحث الخاص بوجود توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة بالشركات الصناعية محل البحث، أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وجود علاقة ارتباط موجبة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة بالشركات الصناعية محل البحث.
 - توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب تحليل القيمة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بالشركات الصناعية محل البحث.
 - أن تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يساهم في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد من خلال تقليص التكلفة المستهدفة بمساندة أسلوب تحليل القيمة، وكذلك نقل ضغط المنافسة بشكل عادل إلى باقي أعضاء سلسلة التوريد مما ينعكس ذلك على خفض التكلفة المستهدفة، ومن ثم يؤدي إلى تقليل التكلفة الإجمالية لسلسلة التوريد وهذا يؤثر بشكل مباشر على الميزة التنافسية للشركة في سلسلة التوريد.
 - هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة حول أهمية تحليل سلسلة القيمة في إدارة تكاليف المنتج على امتداد سلسلة التوريد، وقد بلغت درجة تأثير آرائهم ما بين كبيرة جداً، وكبيرة، ومتوسطة، حيث تراوحت قيم المتوسط الحسابي ما بين (3.39، 4.29).
 - هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة حول أهمية مبادرات تخفيض تكاليف المنتج على امتداد سلسلة التوريد، وقد بلغت درجة تأثير آرائهم ما بين كبيرة جداً، وكبيرة، حيث تراوحت قيم المتوسط الحسابي ما بين (3.96، 4.26).
 - هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة حول أهمية ممارسات أسلوب تحليل القيمة المتمثل بتقنية هندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة في إدارة تكاليف سلسلة التوريد، وقد بلغت درجة موافقة آراء عينة الدراسة ما بين الموافق تماماً والموافق ومحايد، حيث تراوحت قيم المتوسط الحسابي ما بين (3.39 ، 4.29) لفئات عينة الدراسة.

- إدراك أفراد عينة الدراسة لأهمية التعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد في إدارة التكلفة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لعبارات المحور ككل (4.06) ، وبإنحراف معياري (0.796) لفئات عينة الدراسة، مما يدل على أنهم متفقون بدرجة عالية على أهمية التعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد في إدارة التكلفة.
- تبين من نتائج التحليل الإحصائي أن هناك إتفاق بين آراء عينة الدراسة حول أبعاد تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد والمتمثلة في (بُعد التكلفة، وتحسين جودة المنتج، وتحقيق المرونة، وتسليم المنتج في الوقت المناسب حيث بلغت المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية (4.18 ، 0.749)، (4.05 ، 0.780)، (3.85 ، 0.876)، (4.04 ، 0.748) لكل بعد على التوالي.

ثانياً: توصيات الدراسة:

من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحثون ويقترحون بما يلي:

1. دراسة أنشطة الشركة بعناية وتقسيمها إلى أنشطة أساسية للإنتاج وهي الموجودة في مراحل دورة حياة المنتج، وأنشطة فرعية وهي المساعدة في إتمام عمليات الشركة مثل الأمن والوظائف الإدارية، وعمل دراسة جدوى دقيقة للأنشطة من حيث أهميتها في إضافتها للقيمة للمساعدة في نجاح إدارة التكلفة.
2. يجب إدراك رؤساء الشركات في العاصمة صنعاء بأهمية دور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تطوير أداء سلسلة التوريد، وتشجيعهم على العمل ضمن مفهوم سلسلة التوريد، والعمل على وعي العميل النهائي بجودة المنتج ودعم المنتجات الوطنية، لتعزيز الصناعات اليمنية لمواجهة التحديات التنافسية في ظل شدة المنافسة العالمية.
3. الاهتمام بالآثار المترتبة من الأنشطة المؤداة في كل منشأة على باقي الأنشطة بمنشآت سلسلة التوريد سواء من حيث تخفيض التكلفة أو تدعيم القدرة التنافسية، ويجب الالتزام بتوفير القيمة للعميل عند اعتماد برامج خفض التكلفة.
4. ضرورة أن تتضمن المقررات الجامعية الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف للمساهمة في رفد المنشآت الصناعية بالكوادر البشرية المؤهلة بشكل كافي وبالتالي تقادي تكاليف التدريب وتنمية قدرات وخبرات الكادر البشري بما يمكنه من فهم وتحسين عمليات التشغيل.
5. ضرورة إدراك واقتناع الإدارات العليا للشركات اليمنية بأهمية التعاون والشراكة في إدارة التكلفة مع الشركات الأخرى ذات العلاقة في ظل تحول المنافسة من منافسة بين الشركات

إلى منافسة بين سلاسل التوريد وما ينتج عنه ذلك من مزايا ودعم للقدرة التنافسية لشبكة الأعمال ككل.

6. ضرورة زيادة تأهيل محاسبي التكاليف بالدورات التدريبية اللازمة بغرض سد الفجوة المعرفية بين ما يتضمنه البحث العلمي والأكاديمي وبين ما هو مطبق في الواقع العملي للنهوض بالمستوى العلمي والعملي لديهم مما يعزز الإستراتيجيات التنافسية للشركات اليمنية في بيئة الأعمال شديدة التنافس.

7. يجب على وزارة الصناعة والغرفة التجارية والصناعية تبني خططا وبرامج تدريبية تتعلق بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة وكافة الأنشطة التي تتضمنها على امتداد سلسلة التوريد، وتعزيز أهمية علاقات التعاون والتكامل بين أعضاء سلسلة التوريد التي تنتمي إليها كل شركة صناعية في سبيل تدعيم المزايا التنافسية لسلاسل التوريد المختلفة.

8. يجب تحديث إدارة نظم المعلومات في المنشآت الصناعية اليمنية بما يمكنها من توفير وتبادل المعلومات التكاليفية بين مختلف أطراف العلاقة بين منشآت سلسلة التوريد بما يخفف من درجة عدم التأكد وفعالية التعاون المشترك.

الدراسات المستقبلية:

1- دراسة أثر التكامل بين أدوات إدارة التكلفة البيئية الأخرى التي لم تشملها الدراسة الحالية في تطوير أداء سلسلة التوريد، وأهمها محاسبة السجلات المفتوحة، جداول التكاليف، أسلوب التكاليف على أساس النشاط.

2- إمكانية إعادة تطبيق الدراسة الحالية في مجالات أخرى مثل الخدمات الفندقية والمقاولات والتي تتسم ببعض الخصائص المميزة ومنها تزايد عدد الأطراف المشاركة بهذه الأنواع من سلاسل التوريد، والتي قد تعكس مدى تأثير التكامل المقترح بالدراسة الحالية.

3- دراسة مدى إمكانية تطبيق مدخل تكاليف تدفق القيمة في تطوير أداء سلسلة التوريد في ظل بيئة التصنيع الخالي من الفاقد.

4- إجراء المزيد من الدراسات حول المقومات أو العوامل التي تحول دون تطبيق الإطار المقترح أو أحد مكوناته.

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع العربية:

1- الكتب

- أحمد حسين علي، " المحاسبة الادارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي "، الإسكندرية، (الدار الجامعية، 2013).
- حسن محمد عيسى، دراسات في نظم إدارة التكلفة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، البيان للطباعة والنشر، دون سنة الناشر.
- خالد السعيد قمر، (2005)، " هندسة القيمة: دراسات متقدمة في إدارة الإنتاج "، كلية التجارة، جامعة حلوان.
- سعيد الهلباوي، وتهاني النشار، المحاسبة الإدارية المتقدمة - مدخل إدارة التكلفة-، مطابع غباشي، طنطا، 2013.
- مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية، المكتبة العصرية، مصر، ص 105 - 106.
- هلال سمير رياض، (2013)، " دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة "، المكتبة الأكاديمية.
- وزارة الصناعة والتجارة، (2013)، " دليل الصناعة والصادرات اليمنية "، الطبعة الأولى، اليمن.
- وزارة الصناعة والتجارة، (2013)، " دراسة واقع قطاع صناعة الجلود في اليمن واتجاهات تطويره "، اليمن.

2- الدوريات:

- ايناس جمعة فهمي شكر، (2021)، استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية، دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، المجلد 22، العدد 2، ص ص 451-531.
- ابو الرجال، حسين (2007)، " أثر إدارة سلسلة التوريد على الأداء المؤسسي في الشركات الصناعية اليمنية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن.

- الحسين محمد العزازي، (2011)، "نموذج عملي مقترح يزيد فعالية تحليل القيمة باستخدام مدخل (ABC) مع دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد- مصر، العدد الثاني.
- أمجاد محمد الكومي، (2011)، "تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي- دراسة حالة"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، المجلد الأول، ص ص: 92-96.
- انس متى خضر، (2005)، "قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم، لأغراض التسعير"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والإقتصاد جامعة الموصل.
- بسام منيب على محمد الطائي، (2018)، "انعكاسات أنشطة سلسلة القيمة في تحقيق أهداف التحسين المستمر لجودة المنتجات دراسة تحليلية لأراء المدراء في الشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد 37، العدد 117، ص 75.
- تهاني محمود النشار، (2004)، "العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظام التكاليف: إطار مقترح، دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 1.
- ثائر صبري، جليلة عيدان الغبان، (2007)، "استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الإقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، بغداد، المجلد 13، العدد 48.
- جمال سعد السيد خطاب، (2004)، "مشاكل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، مارس.
- جودة عبد الرؤوف زغلول، (2003)، "منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد 1، ص 15.
- جريرة، طلال، (2011)، "منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن- دراسة ميدانية"، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، ص ص 161-179.

- حاتم كريم كاظم، (2012)، " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات: دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الاشرف"، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الكوفة، ص 112.
- حنان محمد مصطفى درويش، (2016)، إطار مقترح لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على دعم القدرة التنافسية للشركات المصرية،" المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، مصر، العدد 1، صص 509-559.
- حسن شلقامي محمود، (2011)، " التأسيس النظري للإدارة الإستراتيجية للتكلفة مع دراسة ميدانية لمشاكل التطبيق"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 15، العدد 1، ص ص: 55-102.
- خالد عبد الصبور محمد عليان، (2016)، " محاور وأساليب إدارة التكلفة"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 2، العدد 2، ص ص: 279-300.
- حيدر علي جراد المسعودي، (2016)، التحليل التكاملي لسلسلتي القيمة والتجهيز وأثره في دعم القيمة للزبون، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للأسمت الجنوبية- معمل أسمنت الكوفة، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 94، ص ص 495-517.
- خالد محمد، فتح الرحمن الحسن منصور، (2015)، " التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء- دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري"، مجلة العلوم الإقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 16، العدد 1، ص ص: 217-234.
- خولة حمدان، محمد رحيمة (2017)، " دور تقنية هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وانعكاسها على الميزة التنافسية"، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة واسط، المجلد الأول، العدد 28، ص ص 1-29.
- دعاء محمد النجار، (2013)، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية على أساس الخطر وأدوات إدارة التكلفة لدعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشوره، كلية التجارة، جامعة طنطا مصر، ص 115.
- ذاكر مصاروة، عبيد الخفاجي، (2013)، " التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني - دراسة ميدانية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد 23.

- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن (2003)، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 17، العدد2، ص ص 119 - 158.
- راندا مرسي كيوان، (2015)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة حالة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، المجلد 19، العدد الأول، ص ص 765-813.
- شوقي السيد فودة، (2007) ، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، المجلد 44، العدد 1.
- صفاء محمد عبد الدايم، (2001)، " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثالث، ص 475.
- صفاء محمد أحمد عبد الدايم، (2014)، إدارة تكلفة المواصفات كمنظومة إستراتيجية مقترحة بهدف تعظيم قيمة المنتج وتحقيق رضاء العميل – دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 18، العدد الأول، ص ص: 320-321.
- صفاء محمد عبد الدايم، (2015)، "محددات إدارة التكلفة البيئية في ظل متطلبات الإدارة الإستراتيجية مع دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 19، العدد4، ص ص 1057 - 1096.
- عائشة عميش، (2010)، " مؤشرات قياس التنافسية ووضعيتها في الدول العربية"، الملتقى الدولي الرابع، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة حسيبة بن بو علي بالشلف-الجزائر.
- علي جابر صالح، (2013)، "العوامل المؤثرة على خفض تكلفة المنتجات الجديدة دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، المجلد 35، العدد 1، ص ص 243 - 291.
- عدنان هاشم عيسى الموسوي، (2010)، " هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة وأثرهما في خفض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات

- الكهربائية" المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الإتحاد العام للمحاسبة والمراجعة العرب، بغداد، ص 16-17.
- عباس نوار الموسوي، (2008)، " دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد 30، العدد 69.
 - علاء محمد البتانوني، (2013)، " اطار مقترح لإختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل إستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية- دراسة استطلاعية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد 37، العدد 1، ص ص 191 - 268.
 - علاء محمد عبيد، عماد صبيح الصفار، (2016)، " أثر إدارة التكلفة في تعزيز كفاءة سلسلة التجهيز"، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، مجلد 39، العدد 106، ص ص 218 - 234.
 - عماد سيد قطب السيد، (2010)، " إطار مقترح لدور المحاسبة الإدارية في تطبيق منهج التعاون في إدارة سلسلة التوريد"، مجلة مركز صالح عبدالله كامل للإقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد 41، ص ص 361 - 408.
 - غسان فلاح المطارنة، (2008)، " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2.
 - فراس ابراهيم، ثائر سعدون، لؤي قيس، (2017)، " امكانية استخدام التقنيات المحاسبية والإدارية الحديثة في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية لخدمة منظمات الأعمال"، مجلة كلية ارفدين الجامعة للعلوم، العدد 40، ص 171.
 - فراس ابراهيم كريم الحميري، (2017)، " تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة- دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى"، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد 40، العدد 110.
 - لبنى هاشم نعمان، (2019)، " أهمية إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف الإنتاج، دراسة ميدانسة على عينة من الشركات الصناعية العراقية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الأنبار، المجلد 11، العدد 24، ص ص 531 - 554.

- محمود عبد الفتاح إبراهيم، (2010)، "إدارة التكلفة البيئية في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 34، العدد 3، ص ص 1-92.
- مهند مجيد، عائشة عبد الكريم، (2018)، "أهمية التحليل الإستراتيجي للبيئتين في تصميم تكلفة المنتج باستعمال تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية دراسة تطبيقية في الشركة العامة لمنتجات الألبان أبو غريب"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والخمسون، صص 269-303.
- مجدي وائل الكبيجي، (2014)، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، المجلد 41، العدد 2، ص ص 190-170.
- محمود صلاح أحمد محسن، (2014)، "استخدام جداول التكلفة لتخفيض تكاليف سلاسل التوريد بهدف دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال - دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر،، العدد الثاني، ص ص 146-189.
- محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، (2006)، "جداول التكلفة لتدنية تكاليف سلسلة التوريد- مع دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 30، العدد الأول، ص ص 1-38.
- محمود عبد الفتاح إبراهيم، (2011)، "إدارة التكلفة البيئية في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد- مع دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، ص ص: 1-92.
- محمد رواش غنيمي ابراهيم، (2015)، "استخدام اسلوب تحليل القيمة في تفعيل الأنشطة اللوجستية بغرض ترشيد الأداء المالي"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة- مصر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع.
- طرشي محمد، (2015)، "العناقيد الصناعية كمدخل لتعزيز مكانة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الإقتصاد الجزائري"، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، العدد 13، ص ص 3-16.

- محمد إسماعيل السيد، (2014)، "الإدارة البيئية للتكلفة كأداة من أدوات زيادة فعالية أداء المنظمات في ظل بيئة التصنيع المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد العشرون، العدد الثاني.
- مروة شكري محمد جمال الدين، (2010)، "دور العناقيد الصناعية المتخصصة في دعم الميزة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة"، مجلة البحوث الإدارية، كلية الإدارة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، المجلد 28، العدد4، ص ص 3- 55.
- مهند مجيب طالب، (2017)، "إدارة بناء هيكل التكلفة المستهدفة في إطار تقنية هندسة القيمة لأغراض تصميم المنتج في بيئة الأعمال التنافسية"، مجلة الدنانير، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة العراقية، العدد العاشر، ص ص 571- 615.
- مهند مجيب طالب، (2018)، "أثر تكامل تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الكلية- دراسة تطبيقية في شركة الإخاء العامة"، مجلة الدنانير، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة العراقية، العدد الثاني عشر، ص ص 390- 426.
- مصطفى محمود عبد السلام، (2009)، "دور العناقيد الإقتصادية في رفع القدرة التنافسية للإقتصاد المصري"، مجلة إدارة الأعمال، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد 128.
- ناجي شايب الركابي، (2013)، "تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج، دراسة حالة لشركة الصناعات الإلكترونية ببغداد"، مجلة الإدارة والإقتصاد، السنة السادسة والثلاثون، العدد 36، ص ص 175- 188.
- ندى عبدالرزاق، آلاء وضاح، (2019)، "دور المقاييس المبنية على الجودة في الأداء التشغيلي وخفض تكاليف سلسلة التوريد بالتطبيق على معمل ألبان الموصل"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 15، العدد 48، ص ص 38- 54.
- يسري محمد خيرى، (2007)، "الدور المرتقب لمحاسبي التكاليف في دعم إقامة التحالفات الإستراتيجية (إطار مقترح)"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد الثاني، العدد الأول.
- يسري البلتاجي، (2012)، "عوامل ومحددات فعالية دور المحاسب الإداري في تطبيق أسس الإدارة الإستراتيجية لسلاسل القيمة وترشيد قراراتها"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، ص ص 571- 631.

3- الرسائل العلمية:

- ابو بكر أحمد الهادي عبد الرحيم، (2013)، "أساليب التكلفة الإستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني، دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية- ولاية الخرطوم، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية
- أحمد عبدالله محمد النور،(2012)، "تحليل علاقة التأثير المتبادل بين إستراتيجية إدارة التكلفة ونظام القياس المتوازن لتحسين الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة بالجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
- أحمد يسري أمين سامي،(2012)، "استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بهدف إدارة التكلفة"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- أميمة رزق علي الجبوشي،(2015)، "مدخل مقترح للتكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بور سعيد.
- انس متى خضر، (2005)، "قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم، لأغراض التسعير"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والإقتصاد جامعة الموصل.
- بلال فريد عصمت سالم،(2015)، "أثر الثقة والالتزام المتبادل عبر سلسلة التوريد على أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- حسن رضوان كتلو،(2006)، "إدارة تكاليف سلسلة التوريد لدعم القدرات التنافسية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- سالي عبدالباسط عبد الفتاح عبد الحميد، (2020)، " دور التكامل بين نظام التكلفة على أساس زمن النشاط ونظرية القيود في إدارة تكاليف سلاسل التوريد بالتطبيق على الأنشطة اللوجستية في البيئة المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر .

- سالم عميرة سالم العموري، (2016)، إطار مقترح لإدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد: رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، مصر.
- صباح فوزي صالح، (2014)، " الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشوره، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، ص 38.
- علي عبدالله الشطبي، (2017)، " الدور التأثيري لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد في زيادة فعالية مدخل تكاليف تدفق القيمة وأثره على تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- علي عطيه عبدالعظيم الحضري، (2016)، " إطار مقترح للإدارة البيئية للتكلفة لدعم القدرة التنافسية للعناقيد الصناعية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- فارس الطيب محمد عثمان، (2016)، " دور التحليل الإستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة لدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة- دراسة ميدانية للمنطقة الصناعية الخرطوم - بحري"، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة النيلين.
- لزهرة العابد، (2013)، " إشكالية تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، رسالة دكتوراة في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة.
- محمد عثمان ابراهيم أحمد، (2017)، " الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية"، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان.
- محمد حسن الحداد، (2011)، " مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة" رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 34.

- محمود على عثمان حبش بلتاجي، (2007)، "إدارة التكلفة من منظور كلى لتدعيم المركز التنافسي للمؤسسة"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بني سويف - مصر.

4-مراجع أخرى، ندوات ومقالات

- إيمان مرعي، (2005)، "المشروعات الصغيرة والتنمية: التجارب الدولية المقارنة والحالة المصرية، مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية، قلوب.
- احمد سيد مصطفى،(2006)، "نحو قيادة إبداعية لموارد بشرية تنافسية"،التحديات المعاصرة للإدارة العربية القيادة الإبداعية،الشركة العربية للتنمية الإدارية،القاهرة،جمهورية مصر العربية.
- عائشة عميش،(2010)، "مؤشرات قياس التنافسية ووضعيتها في الدول العربية"، الملئقى الدولي الرابع، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة حسبية بن بو علي.
- عادل عبدالغني قائد الزعيتير،(2008)، "إدارة التكلفة من منظور تحليل سلسلة القيمة"، المؤتمر العلمي الأول لشباب الباحثين بكلية التجارة ، جامعة أسيوط ، ص 218.
- التقرير النهائي لنتائج المسح الصناعي - الجهاز المركزي للإحصاء صناعاء 2004م.
- المركز الوطني للمعلومات (2010)، مادة معلوماتية عن قطاع الصناعة في الجمهورية اليمنية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

A. Periodicals

- Al-Hashimi, A. M., & kadhim Al-ardawe, A. A. (2020) Implementing Target Costing within the Supply Chain to Lean Costs: Case Study in Najaf Cement Factory. Journal of Xi'an University of Architecture & Technology. Volume XII, Issue II, . pp: 1308-1320.
- Apak, S., Erol ,M., İsmail, Elagoz &Atmaca, Metin., (2012), " The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management ", Social and Behavioral Sciences, Vol.41, pp: 528 – 534.
- Al-Hashimi, A. M., & kadhim Al-ardawe, A. A.(2020) Implementing Target Costing within the Supply Chain to Lean Costs: Case Study in Najaf Cement Factory. Journal of Xi'an University of Architecture & Technology. Volume XII, Issue II, 2020. pp: 1308-1320.

- Agndal, H. Nilsson, U. (2010), "Different open book accounting practices for different purchasing strategies", *Management Accounting Research*, Vol. 21, PP. 147-166.
- Alenius, E., Lind, J., & Strömsten, T. (2015). The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries. *Industrial Marketing Management*, 45, 195-206.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2012). Management accounting: Information for decision-making and strategy execution. Essex: Pearson.
- Agndal, H., & Nilsson, U. (2009). Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research*, Vol.20, No.2, PP: 85 – 101.
- _____ (2010), "Different open book accounting practices for different purchasing strategies", *Management Accounting Research*, Vol. 21, PP. 147-166.
- Askarany, D., Yazdifar, H., & Askary, S. (2010). Supply chain management, activity-based costing and organisational factors. *International journal of production economics*, 127(2), 238-248.
- Barney, J. & Hesterly, W. (2006) "Strategic management and competitive advantage" Prentice Hall, Fifth edition, New Jersey.
- Bhimani et al., (2011). Interorganizational cost management in Brazilian context. *Cost management*, Vol.25, No.6, PP: 5 – 16.
- Blocher, E.; Stout, D. and Cokins, G. (2010), Cost Management: A Strategic Emphasis, Fifth Edition, McGraw-Hill, Irwin.
- Briciu, S., & Căpușneanu, S. (2013). Pros and cons for the implementation of target costing method in Romanian economic entities. *Accounting and Management Information Systems*, 12(3), 455-470.
- Bock, S., & Pütz, M. (2017). Implementing Value Engineering based on a multidimensional quality-oriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach. *International Journal of Production Economics*, 183, 1- 42.
- Blaik, Piotr, Rafał Matwiejczuk, "(2009) ," Logistic Processes And Potentials In A Value Chain *Electronic*, *Scientific Journal of Logistics* (Vol. 5, Issue 2, No 2) <http://www.logforum.net>, p:2.
- Boute, R.; Bruggeman, W. and Vereecke, A. (2015), "Cost Management in the Supply Chain: An Integrated Approach-Part 2", *Cost Management*, Jan/Feb, Vol. 29, No. 1, PP.40 – 48.
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., & Lind, J. (2015). Strategic management accounting in close inter-organisational

- relationships. *Accounting and Business Research*, Vol.45, No.1, PP: 85 – 27. 54.
- Chang C. J. and Hwang. N.R, (2002). "The effect of country and industry on implementing value chain cost analysis", *The international Journal of accounting*, p: 124- 129.
 - Chang, K. J., & Hassabelnaby, H. R. (2014, July). The Influence of Ownership on Strategic Cost Management: Evidence from US Hospitals. AAA.
 - Coad, F. and Cullen, J. (2006), "Inter-organizational cost management: towards an evolutionary perspective", *Management Accounting Research*, Vol. 17, PP.342-369.
 - Chen, X. (2011), "The Implementation Framework and Path Research of Interorganizational Cost Management in Supply Chain", *International Conference on Management Science & Engineering*, Rome, Italy, PP. 256- 262.
 - Cooper, R., & Slagmulder, R. (2004). Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), 1-26.
 - ----- (2003), "Interorganizational Costing, Part 1", *Cost Management*, Sep/ Oct, Vol. 17, No. 5, PP. 1-26.
 - ----- (2003), "Interorganizational Costing, Part 2", *Cost Management*, Nov/ Dec, Vol. 17, No. 6, PP. 12-24.
 - ----- (1999), Supply chain development for the lean enterprise, Portland, OR: Productivity Press.
 - Cullen. John,(2009) Supply Chain Management Accounting . The Society of Management Accountants of Canada, The American Institute of Certified Public Accountants and The Chartered Institute of Management Accountants, p13-14.
 - Dasanayaka, S. W. S. B., & Sardana, D. G. (2015). Development of Small and Medium Enterprises through Clusters and Networking: A Comparative Study of India, Pakistan and Sri Lanka. *International Journal of Economics and Business Administration*, 3(2), 84-108.
 - Donelan J. Kaplan E. A. (1998), "Value Chain Analysis: A strategic Approach To Cost Management ", *Journal of Cost Management*, Vol. 12, Issue 2, pp. 7-16.
 - DhaifAllah, B., Auzair, S. M., Maelah, R., & Ismail, M. D. (2016). Inter-Organizational Cost Management and Open Book Accounting: A Review. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 67-96.
 - Donovan, J., Franzel, S., Cunha, M., Gyau, A., & Mithöfer, D. (2015). Guides for value chain development: a comparative

- review. *Journal of Agribusiness in Developing and Emerging Economies*, Vol.5, No.1, PP: 2 – 23.
- Eric, K., S., Anna. L., F., & David, J., (2014). The Present and Future role of microfluidics in biomedical research", *Nature Review*, pp.13-35.
 - Farias, R. A. S., & Gasparetto, V. (2016). Inhibiting Factors of Inter-organizational Cost Management Complementary Study. *International Business Research*, 9(8), 91.
 - Feather, J. J., (1998). " Using value analysis to Target Customer service process improvements", *IIE Solution* Vol. 30, NO 5, July , P 35-36.
 - Fayard, D., Lee, L. S., Leitch, R. A., & Kettinger, W. J. (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.37, No.3, PP: 168 – 187.
 - Fayard, D., Lee, L. S., Leitch, R. A., & Kettinger, W. J. (2014). Interorganizational cost management in supply chains: Practices and payoffs. *Management Accounting Quarterly*, Vol.15, No.3, PP: 4 – 29.
 - Grant , Robert .(2005) " Contemporary strategy analysis" Fifth edition , Blackwell publishing ,California.
 - Gonzage, R. P. et, al., (2015). Disciplining Mechanisms of Interorganizational costs and Transactions cost economics: a theoretical essay, *Journal of Education and Research in Accounting*,pp: 249-264.
 - He, Y., & Yin, S. (2020). Cost analysis in global supply chains. *Operations Research Letters*, 48(5), 658-665.
 - Hendricks, J, R,. (2015). Managing environmental sustainability using target costing principles. *Chartered professional accountants of canda*, pp 8-43.
 - Horngren T. C., Datar M. S., Rajan V.M.,(2012) "Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 14th Edition", Pearson Education Limited.
 - Horngren.C, Sundem.G, Stratton.W,& Et al, (2011), Introduction to management accounting,15th Global Edition, Person, 218-221.
 - Hilton R. W., Platt D. E.,(2011) "Managerial Accounting Creating Value in Global Business Environment 9th Edition", The McGraw-Hill companies.
 - Hilton, W, (2005), Managerial Accounting Creating Value in a dynamic business environment, By McGraw-Hill Inc, New York, 5th edition.

- Hilton, Ronald, W. & Maher, Michael, W. & Selto, Frank, H., (2011) "Cost Management Strategies For Business Decisions", McGraw-Hill, Inc,p:661.
- Hematfar, M., Sanati-Arasteh, A., & Nooryan, S. (2013). The Steps of Implementing Target Costing. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=145518>.
- Horngren, Charles, T., & Foster, George, & Datay, Srikant, M.,(2014), "Cost Accounting: Managerial Emphasis", 12th ed., Pearson Prentice Hall, , Inc.
- Hafshejani, Kimars Fathi, Val. mohammadi , Changiz & Saber , Masoud 2012 , "Performance Evaluation of Value Engineering Workshops in Iranian Construction Projects: A Case Study", Research Journal of Applied Sciences Engineering and Technology, Vol. 4, No8.
- Hendricks, R, J,. (2009). Involving the extended value chain in target costing life cycle cost process model . the consortium for advanced management international (CAM-I), pp.13-35.
- Harrison1, Alan" Inter-organisational costing approaches – the inhibiting factors" The International Journal of Logistics Management, Volume 21, Number 1, 2010, www.emeraldinsight.com.
- Iranmanesh, H., & Thomson, V. (2008). Competitive advantage by adjusting design characteristics to satisfy cost targets. International Journal of Production Economics, 115(1), 64-71.
- Ilayaraja.k and Eqyaabal. Z.,(2015), Value Engineering in Construction, Indian Journal of Science and Technology, Vol 8(32),1-8.
- Jong-Min Choe,(2012)," The activation of knowledge management (KM) processes in manufacturing firms: use of target costing and information technology (IT) infrastructure", African Journal of Business Management Vol.6 (20), 23.
- Jayeola, O., & Onou, D. P. (2014). Implementing Target Costing In Small and Medium Scale Enterprises in Ogun Industrial Metropolis. International Journal of Humanities and Social Science. University of Agriculture Nigeria.
- Jouineau Claude, L'(1976), Analyse De La Valeur et ses nouvelles applications industrielles : de la réduction des coûts à la création du produit, Paris : Entreprise Moderne D'Édition, 4ème édition.
- Jason Donovan, J., Franzel, S., Cunha, M., Gyau, A., & Mithöfer, D. (2015). Guides for value chain development: a comparative review. Journal of Agribusiness in Developing and Emerging Economies, 5(1),p 9.

- Kee, R. (2010), "The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions", *International Journal of Production Economics*, Vol. 126, PP. 204-211.
- Koc, T., & Bozdog, E. (2017). Measuring the degree of novelty of innovation based on Porter's value chain approach. *European Journal of Operational Research*, 257(2), 559-567.
- Kulmala, H. I., J. Paranko, and E. U. Rauva., (2002), The role of cost management in network relationships, *International Journal Production Economics*, Vol. 79.
- Krajewski, Lee, J. and Ritzman, Larry, P. (2005) "Operations Management". 7th ed, Prentice Hall: New Jersey.
- Kirli, M., & Gümüş, H. (2011). The implementation of strategic management accounting based on value chain analysis: Value chain accounting. *International Journal of Social Sciences and Humanity Studies*, 3(1), 307-321.
- Kwak, J. K., & Gavirneni, S. (2011). Retailer policy, uncertainty reduction, and supply chain performance. *International Journal of Production Economics*, Vol. 132, No. 2, PP: 271 – 278.
- Kulmala, H., (2004), "Developing cost management in customer-supplier relationships: three case studies", *Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol. 10, pp. 65- 77.
- Lockamy, A., & Smith, W. I. (2000). Target costing for supply chain management: criteria and selection. *Industrial Management & Data Systems*.
- Marhoon, A., Salim, H., & Kadhim, S. (2019). Integration between open records and target cost to effectively manage supply chain costs. *Uncertain Supply Chain Management*, 7(2), 329-340.
- Möller, K., & Windolph, M. (2012). OBA, IOCM, and their impact on supplier relationship satisfaction. *Financial Management*, 41(10), 54-56.
- Man-Li Lin, Philip Y. Huang, Fall (2009), "Using Target Costing to Manage Sporting Goods", *International Journal of Strategic Cost Management*.
- McCormick Tim (2010), "Understanding Costs Using The Value Chain a Retailer Example" *Accounting Ireland* 42, Issues 5, October, pp. 28-30.
- McMahon, J., (2001) "10 Steps to Effective Cost Management", *CA Magazine*, Vol. 134, No 4: 34-36.
- Mcnair, c.j., (2007). Beyond the boundaries: future trends in cost management", *cost management*. Vol. 21, pp10-21.

- Olabisi, J., & Dafe, P. O. (2014). Implementing target costing in small and medium scale enterprises in Ogun industrial metropolis. International Journal of Humanities and Social Science, Vol.4, No.8, PP: 223 – 233.
- Pazarceviren, S. Y., & Celayir, D. (2014). Target costing based on the activity-based costing method and a model proposal. European Scientific Journal, ESJ, 9(10).
- Porter, M.E., (1998). " The Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance", The Fircce Press New York.
- Reese, E, Rycraft,C., Mehta, K.,& J. Rooke,(2010)," Planning for success in supply chain",Management Review,Vol. 14,No. 1, pp: 295-302.
- Sohn, S.; Shin, I. and Park, S. (2015),"Implementation of interorganizational cost management and its infrastructure: the case of Korean Chaebol' firm" Asia Pacific Business Review, Vol. 21, No. 2, PP. 228-250.
- Suomala, P., Lahikainen, T., Lyly-Yrjänäinen, J., & Paranko, J. (2010). Open book accounting in practice—exploring the faces of openness. Qualitative Research in Accounting & Management, Vol.7, No.1, PP: 71 – 96.
- Sackmann, E. K., Fulton, A. L., & Beebe, D. J. (2014). The present and future role of microfluidics in biomedical research. Nature, 507(7491), 181.
- Savio, M.,. (2015). Using Target costing as a competitive advantage. [http://lleanconstructioniolusing%20target%20cisting%20as%20a%20competitive%20advantage. Html](http://lleanconstructioniolusing%20target%20cisting%20as%20a%20competitive%20advantage.html).
- Sadeghl, L., & Joker, I., (2014)," Identification and classification of open book accounting dimension by consider inter- organizational cost management: Acase study of petrochemical companies listed in tahrans stock exchange", Management science letters,Vol. 4., pp: 68-82.
- Sharafoddin, S. (2016). The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran. Procedia Economics and Finance, 36, 123-127.
- Spies,David,Cornelius, (2011) (May),"Analysis an Quantifaction Of The South African Red Meat Value Chain",University of the Free State Bloemfontein, South Afric, p: 49.
- Staritz,C.,"(2012) ," Value Chain for development: Potentials and limiitations of global value chain a pproaches in donor interventions",Austrian research foundation for enternational development, Vienna.

- Surowiec, A. (2013). Costing methods for supply chain management. *European Scientific Journal*, 9(19).
- Shahrabi B., & Ashouri, S., "(2011) Target costing and its relationship to value creation, *australian Journal of Basic and applied sciences*, Vol. 5, Issue 12, pp 899-907.
- Talebnia, G., Baghiyan, F., Baghiyan, Z., & Abadi, F. M. N. (2017). Target Costing, the Linkages Between Target Costing and Value Engineering and Expected Profit and Kaizen. *International Journal of Engineering*, 1(1), 11-15.
- Uddin, M. B. (2013). Techniques of interorganizational cost management: A review essay. *Journal of Statistics and Management Systems*, Vol.16, No.1, PP: 89 – 108.
- Varoutsas, E&Scapens, R, W (2015)," The governance of inter organizational relationships during different supply chain maturity phases", *industrial marketing Management*, Vol. 46., pp: 68- 82.
- Wagner, S. and Bode, C., (2006), "An empirical investigation into supply chain vulnerability", *Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol., 12, pp. 301- 312.
- Wouters, M., & Kirchberger, M. A. (2015). Customer value propositions as interorganizational management accounting to support customer collaboration. *Industrial Marketing Management*, Vol.22, No.46, PP: 54 – 67.
- Wu, L., Chuang, C. H., & Hsu, C. H. (2014). Information sharing and collaborative behaviors in enabling supply chain performance: A social exchange perspective. *International Journal of Production Economics*, Vol.148, No.3, PP: 122 – 132.
- Yazdifar, H. and Askarany, D. (2012) "A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand", *International Journal of Production Economics*, 135(1), pp. 382–392.
- yoshikawa, Takeo,(2006)," some septetes of the japanese approach to the management accounting",*Management A ccounting Research*,Vol. 5,No. 3.
- Yoshikawa.T,Innes. J., Mitchell. F.," A Japanese case study of functional cost analysis.", *Management Accounting Research*, Elsevier Science Publishers, Iss.6, 1995, p415-432.
- He, Y., & Yin, S. (2020). Cost analysis in global supply chains. *Operations Research Letters*, 48 (5), 658-665.

- Zbib, I. J., Rakotobe-Joel, T., & Rigoli, R. (2014). Target Costing: The Key To Supply Chain Excellence. International Business & Economics Research Journal (IBER), Vol.2, No.11.

B. Thesis:

- Ebtehal A., E., R.,(2016) "A Proposed Framework for Chained Target Costing to Manage Inter-organizational Cost: With A Case Study, Thesis Master Degree in Accounting, Faculty of Commerce, Tanta University.
- Ramadan, E. A.L. (2016). A Proposed Framework for Chained Target Costing to Manage Inter-organizational Cost: With A Case Study (Doctoral dissertation, Tanta University).
- Kowalski .Arkadiusz M. (2013). The Impact of Industrial Clusters on the innovativeness of Business Finns in Poland. World Journal of Social Science. Vol. 3. No. (1).

C. Other:

- Pride, M.W., Hughes, J.R. and Kapoor, R.J. (2002), "Business", Houghton Mifflin Company, Boston, New York, USA.
- Elkeley, Ibrahim abd elmageed ali, (2006), Towards a conceptual framework for strategic cost management- the concept, objectives, and instruments, Dissertation, technischen university Chemnitz.
- Horngren, C.T., S.M. datar, and M, V. Ragan,(2012)," Cost Accounting amanagerial Empasis", 14th, Edition, New jersey, prentice- hall, p 4-5.
- Hilton, R. W. & Maher ,M. & Selto,F.(2006)," Cost management : strategies for business decisions " Third edition, McGraw-Hill irwin, New Jersey.
- Hilton, R.W., M. Maher and F. Selto, 2001 Cost Management Strategies for Business Decisions, First Edition, New York, McGraw-Hill, Inc.
- Hansen, R., M. Mowen and L. Guan, 2007 Cost Management: Accounting and Control, 6ed Edition, South Western College Publishing, Ohio.
- Oxford Dictionary, 2004, [http:// Dictionary. ode.com](http://Dictionary.ode.com).
- Plant, E., 2007 "Balanced Scorecard Masters", American Strategic Management Institute, [WWW. ASML Web .com](http://WWW.ASMLWeb.com).

- Porter, Michael.1990. The Competitive Advantage of Nations. New York: Basic Books.1990.
- Lange., S ,et. al., "The use of Target Costing and Value Engineering at ALSTOM Company.", Degree project G3 Business Economics, School of Business and Economics, May 29, 2010.
- Tanaka, M., Gerharadt.D & Liker.J, Target Cost Management The Ladder to Global Survival and Success, Taylor and Francis Group, LLC, United States of America, 2011.
- Baily, H., (1987), "Purchasing and Supply Management", 5th. ed.International Thomson Business Press, London.
- Barney, J. &Hesterly,W(2006)."Strategic management and competitive advantage" Prentichall , Fifth edition, New Jersey.
- Evans,and Collier,Operation Management an Integrated Goods and services, Approach,Thomson,South,western,U.S.Ainternational, studentedition,www.swlearning.c m.2007.
- Minarik .M ,(2007),"Cost Leadership & Differentiation– Aninvestigation of the fundamental trade-off between Porter’s cost leadership and differentiation strategies, Stockholm School of Economics Institute of International Business"M.Sc.Thesis in International Business,March 16th.
- Slack,Nigel,Chambers,Stuart,Harland,Christine,Harrston,Alan,and Johnston,Robert."Operations Management".4nd ed,Prentice Hall:New York, 2004.
- Stevenson,William, J."Production / Operations Management".8th ed, Von Hoffmann Press, 2007.
- Wheelen, T. L. and Hunger D. L. (2006), "Strategic Management and Business Policy ", Pearson Education Inc, USA.
- <https://www.hsagroup.com/hsa-ar/our-companies/industrial-companies.aspx?p=3> تاريخ الإطلاع م2020/3/17
- <http://www.shaphaco.com/ar/about-us/>م2020/4/8 تاريخ الإطلاع
- <https://ye.arabplaces.com/sanaa-gov/5148444/13>م2020 تاريخ الإطلاع
- https://dotymn.com/item/k1xl8gK5_3qhttps://vymaps.com/YE/744814469030982/ م2020/4/13 تاريخ الإطلاع
- Leading company for agricultural equipments in yemen. تاريخ الإطلاع م2020/4/16
- <http://www.tsmhod.com/Arabic/Default.aspx> م2020/4/22 تاريخ الإطلاع
- <https://ye.arabplaces.com/sanaa-gov/> م2020/5/7 تاريخ الإطلاع

الملاحق

القسم الأول: بيانات عامه

يرجى وضع إشارة (V) أمام الخيار المناسب.

- 1- اسم المنشأة:
- 2- طبيعة نشاط المنشأة:
- 3- عدد العاملين بالمنشأة
 أقل من 100 عامل من 100 إلى أقل من 300 عامل أكثر من 300 عامل
- 4- العمر
 30 سنة فأقل 31-40 سنة 41-50 سنة أكثر من 50 سنة
- 5- المؤهل العلمي:
 بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير دكتوراه
- 6- التخصص العلمي:
 محاسبة مالية تكاليف ومحاسبة إدارية إدارة أعمال أخرى
- 7- المؤهل المهني:
 زمالة يمنية زمالة عربية أخرى
- 8- المسمى الوظيفي:
 مدير عام مدير مالي محاسب مدير مشتريات مدير مبيعات
 مدير إنتاج أخرى
- 9- سنوات الخبرة:
 5 سنوات فأقل 6-10 سنوات 11-15 سنة 16 سنة فأكثر

القسم الثاني: عبارات الاستبانة:

المحور الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة

م	أسلوب التكلفة المستهدفة	درجات ابداء الرأي				
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1	تحديد العملاء المستهدفين قبل تصميم المنتج وبعد تكوين فكرة المنتج.					
2	إستقصاء رغبات العملاء وترجمتها في تصميم المنتج.					
3	توفير معلومات عن إستراتيجيات وتكاليف المنافسين.					
4	وفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد تكلفة المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من سعر البيع الذي يتم تحديده على أساس ظروف السوق وإمكانيات المنشأة.					
5	في منشأتنا يتم أخذ قرارات وإقتراحات الموردين والعملاء في الحسبان قبل عملية الإنتاج.					
6	إختيار أفضل بدائل مدخلات العملية الإنتاجية على إمتداد سلسلة التوريد.					
7	تخفيض جودة وأداء مكونات المنتج مع المحافظة على جودة وأداء المنتج النهائي من خلال مشاركة الموردين في تصميم المنتج.					
8	يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتج بجودة عالية.					
9	توفير المعلومات اللازمة عن مجالات خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج على إمتداد سلسلة التوريد وبالتالي الفعالية في جهود خفض التكلفة.					
10	سرعة الإستجابة للتغيرات التكنولوجية في المنتج.					
11	التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد يسهل عملية تعديل تصميم المنتج بما يحقق أهداف خفض التكلفة.					
12	حذف بعض الأنشطة المتكررة بين أعضاء سلسلة التوريد ومن ثم تخفيض التكلفة.					
13	تحديد تكاليف كل مكون من مكونات المنتج وبالتالي تحديد الطريقة الأنسب لخفض التكلفة.					
14	تنقل الضغوط التنافسية التي تواجهها المنشأة الرئيسية للموردين من خلال تحديد مستوى أداء وجودة مكونات المنتج.					
15	إمكانية التفاوض بشأن المفاضلة بين أداء وجودة مكونات المنتج فيما بين المنشأة الرئيسية ومورديها في سبيل تحقيق التكلفة المستهدفة.					
16	إمكانية نقل أداء نشاط من منشأة لأخرى أكثر كفاءة في أداءه ضمن سلسلة التوريد.					
17	تستطيع المنشأة الرئيسية تخفيض التكاليف للحدود التنافسية إذا تعاونت بأنشطتها فيما بين الموردين والعملاء.					
18	يساهم إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر.					

19	تسليم المنتج للعميل في الوقت المحدد.
20	تسعير المنتج وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يمكن من زيادة الحصة السوقية لأعضاء سلسلة التوريد ومن ثم زيادة أرباحها.

المحور الثاني: أسلوب تحليل القيمة (هندسة القيمة، تحليل سلسلة القيمة)

م	أسلوب تحليل القيمة (هندسة القيمة، تحليل سلسلة القيمة)	درجات ابداء الرأي			
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق إطلاقاً
	هندسة القيمة:				
1	يساعد تطبيق هندسة القيمة في إنتاج منتج ذو تكلفة أقل من تكلفة المنتجات المنافسة.				
2	إختيار أفضل بدائل مدخلات العملية الإنتاجية.				
3	هندسة القيمة تمكن من الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تسعى المنشأة للإنتاج في حدودها.				
4	تكوين فريق تصميم من مختلف أعضاء سلسلة التوريد لإخراج التصميم الأفضل للمنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة.				
5	تمكن من العمل بروح الفريق الواحد لتقليل إمكانية حدوث الهدر.				
6	يؤدي تطبيق هندسة القيمة إلى إختيار بديل التصميم المناسب الذي يحقق التكلفة المستهدفة.				
7	يؤدي تطبيق هندسة القيمة إلى إختيار بديل التصميم المناسب الذي يحقق الجودة المطلوبة ويكون في حدود التكلفة المستهدفة.				
	تحليل سلسلة القيمة:				
8	وفقاً لأسلوب تحليل سلسلة القيمة يتم تقسيم عملية إنتاج المنتج إلى مجموعة من الأنشطة المتتالية.				
9	تحديد مدى مساهمة الأنشطة والعمليات في تعزيز المزايا التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد.				
10	يتم الرقابة على مسببات التكلفة بغرض تعزيز كفاءة أداء الأنشطة.				
11	استبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكلفة.				
12	تنفيذ التصميم المطلوب للمنتج من خلال أفضل تشكيله من الأنشطة الوظيفية على إمتداد سلسلة التوريد.				
13	تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.				
14	تحسين جودة أنشطة تصميم وتطوير المنتج.				
15	يتم إسناد الأنشطة التي لاتتفوق فيها المنشأة لموردين خارجيين في نفس سلسلة التوريد.				
16	تسليم المنتج للعميل في الوقت المحدد				
17	تدعيم الإبتكار في المنتجات والعمليات.				
18	تحسين مستوى جودة المنتج.				
19	خفض التكلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج على إمتداد سلسلة التوريد.				

					الربط بين سلسلة الأنشطة على إمتداد سلسلة التوريد وبالتالي إحداث الموازنة بين جودة وتكلفة المنتج.	20
					تحديد التكلفة المرتبطة بخدمة كل فئة من العملاء	21
					يتم إدارة العلاقات مع العملاء في سبيل تحديد كفاءة أداء الأنشطة.	22
					إختيار الموردين في ضوء إجمالي التكلفة المرتبطة بكل منهم.	23
					العمل باستمرار على كفاءة العمليات المتداخلة فيما بين المورد والمشتري.	24
					تتم مراعاة آثار القرارات على سلاسل القيمة الخاصة بكل من الموردين والعملاء.	25
					سرعة الإستجابة للتغيرات التكنولوجية والسوقية التي تطرأ على المنتج.	26
					يؤدي إستخدام أسلوب تحليل القيمة إلى دعم الميزة التنافسية بالتركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة وإستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة على امتداد سلسلة التوريد.	27

المحور الثالث: المزايا التنافسية لسلسلة التوريد

م	البعد الأول: تخفيض التكلفة	درجات ابداء الرأي				
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1	تتسم تكلفة المواد المستخدمة في إنتاج منتجاتنا منسأتنا بالانخفاض مقارنة بالمنشآت المنافسة.					
2	تسعى منشأتنا إلى خفض التكاليف الصناعية المباشرة باستمرار من خلال التنسيق والعلاقات مع الموردين.					
3	تسعى منشأتنا إلى تخفيض التكلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج					
4	تسعى منشأتنا إلى خفض التكاليف الصناعية غير المباشرة باستمرار.					
5	تقوم منشأتنا بالتخلص من التكاليف غير الضرورية.					

م	البعد الثاني: تحسين الجودة	درجات ابداء الرأي				
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1	لدى منشأتنا سياسة واضحة وموثقة للجودة.					
2	تركز منشأتنا على تحليل السوق وتلبية إحتياجات العملاء مما يعزز من تحقيق أهداف المنشأة والوصول إلى التميز والجودة في الإنتاج.					
3	تسعى منشأتنا إلى خفض نسب المعيب في منتجاتها باستمرار.					
4	تسعى منشأتنا إلى جعل مواصفات منتجاتها مطابقة مع					

					المواصفات القياسية الوطنية.
5					تعمل منشأتنا على تصميم عملياتها الإنتاجية بشكل سليم لتحقيق أفضل مستوى ممكن من الجودة للوحدات المنتجة.

م	البعد الثالث: المرونة				
	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1					تتصف مكائن ومعدات منشأتنا بأنها ذات أغراض متعددة.
2					يملك العاملون في منشأتنا مهارات متعددة تجعلهم قادرين على أداء أكثر من وظيفة أو عمل.
3					تقوم منشأتنا بتحديث التكنولوجيا المستخدمة في عمليات الإنتاج بشكل مستمر.
4					لمنشأتنا القدرة على الإبتكار في الإنتاج والعمليات.
5					لمنشأتنا القدرة على الاستجابة السريعة للتغيرات المطلوبة في تصاميم منتجاتها.

م	البعد الرابع: تسليم المنتج في الوقت المناسب				
	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1					تهتم منشأتنا بتحسين العلاقات مع مورديها لضمان الحصول على المواد الخام ومستلزمات الإنتاج في الوقت المحدد.
2					تلتزم منشأتنا بتقديم المنتجات إلى السوق في الوقت المناسب.
3					لمنشأتنا القدرة على تسليم طلبيات العملاء في وقت أسرع من المنافسين.
4					تستخدم منشأتنا سياسة مخزون الأمان لتأمين سرعة الاستجابة للطلبات المتغيرة.
5					تعمل منشأتنا على تخفيض زمن أداء الأنشطة والعمليات الإنتاجية.

يرجى كتابة البريد الإلكتروني لمنشأتكم إذا رغبتم في الحصول على نتائج هذه الدراسة.

.....

مع جزيل الشكر وعظيم الإمتنان لتعاونكم معنا ،،،،،،

الباحث: علي عبدالله الشطبي

ملحق رقم (2)

قائمة أسماء محكمي الإستبانة

العنوان	الدرجة العلمية	الاسم
كلية التجارة جامعة النيلين	بروفسور	أ. د. كمال احمد يوسف
كلية التجارة جامعة النيلين	بروفسور	أ. د. الهادي ادم محمد
كلية الدراسات التجارية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أستاذ مشارك	د. فتح الرحمن الحسن منصور
كلية التجارة جامعة النيلين	أستاذ مشارك	د. عبد الرحمن عبدالله عبد الرحمن
كلية الدراسات التجارية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أ. مساعد	د. محمد عبدالحميد محمود
كلية التجارة جامعة النيلين	أستاذ مشارك	د. اسعد مبارك حسين
كلية التجارة جامعة عمران	أ. مساعد	د.مأرب المحجاني