



مجلة البحوث المحاسبية

[/https://abj.journals.ekb.eg](https://abj.journals.ekb.eg)
كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الاول

مارس ٢٠٢٣

أثر التكامل بين أسلوبى القياس المرجعى وتحليل سلسلة القيمة فى
دعم إستراتيجية ريادة التكلفة: دراسة نظرية وميدانية

إعداد

د/ سوسن فوزى عساف

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

sawsan.asaf@commerce.tanta.edu.eg

د/ هبة السيد الطنطاوى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

heba.eltantawi@com.kfs.edu.eg

أثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة: دراسة نظرية وميدانية

مستخلص البحث:

يهدف هذا البحث إلى توضيح أثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. وذلك من خلال تحديد دور كل أسلوب، والخصائص التي تميز كل منهما، وأنواع المعلومات التي يوفرها الأسلوبين معاً. من أجل تقديم رؤية واضحة لإدارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها والسبل نحو توجيه مواردها لتخفيضها مع المحافظة على جودة المنتج أو الخدمة المقدمة بما يضمن دعم أدائها وزيادة قدرتها التنافسية.

ولتحقيق هدف البحث تم الإعتماد على الدراسة الميدانية وذلك باستخدام قوائم استقصاء تم إعدادها لهذا الغرض، وقد تم توزيعها على كل من (أعضاء مجلس الإدارة العليا، مهندسي ومديري الإنتاج، مديري ومحاسبي التكاليف، المديرين الماليين، والأكاديميين بالجامعات المصرية) وذلك لاختبار فروض البحث، وتم الإعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار عينة الدراسة والمكونة من ١٧٤ مفردة، كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الاحصائية المناسبة من خلال برنامج (SPSS).

وأوضحت نتائج الدراسة بشقيها النظري والميداني أن تحقيق التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة يساهم في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة من خلال المعلومات التي يقدمها كلا منهما لتحقيق أفضل قيمة للعملاء ومن ثم خلق مزايا تنافسية لمنشآت الأعمال.

الكلمات المفتاحية : أسلوب القياس المرجعي، أسلوب تحليل القيمة، إستراتيجية زيادة التكلفة.

The Impact of Integration between Benchmarking technique and Value Chain Analysis technique in Supporting Cost Leadership Strategy: Theoretical and Field study

Abstract:

The study aimed to clarify the Impact of integration between Benchmarking technique and Value Chain Analysis technique in Supporting Cost Leadership Strategy and enhancing the competitiveness for enterprises through determining the role of each and the characteristics that distinguish them and the types of information that the two techniques provide together to provide a clear view to management of the enterprise about the costs of its products and the ways to direct its resources to reduce them while maintaining the quality of the product or service provided, so this ensures supporting its performance and increasing its competitiveness.

The researchers conducted a field study using a questionnaire prepared specifically for this purpose and it was sent to (members of senior management board, production engineers and managers, cost managers and accountants, financial managers, and academics in Egyptian universities to answer study questions and test its hypotheses. The sample of the study was selected randomly, and a sample size was 174, A set of appropriate statistical methods were used through the (SPSS) program.

The result of the study, both theoretical and field, indicated that achieving the integration between Benchmarking technique and Value Chain Analysis technique are Supporting Cost Leadership Strategy through the information provided by both of them to achieve the best value for customers and then create competitive advantages for enterprises.

Keywords: Benchmarking, Value Chain Analysis, Cost Leadership Strategy.

١ - المقدمة

في ظل ما يشهده العالم اليوم من إنفتاح إقتصادي وتغيرات سريعة في بيئة الأعمال فضلاً عن التطورات التكنولوجية السريعة وتزايد الضغوط التنافسية، أصبح هناك معايير لتصنيف المنشآت محلياً وعالمياً وزيادة الإهتمام بمتطلبات العملاء المتغيرة، وترتب على ذلك أن أصبح التركيز على الجودة، والتكلفة، وتحقيق رضا واحتياجات العملاء المتجددة.

وعليه فإن المنشآت أصبحت في حاجة للبحث عن وسائل لإدارة التكاليف استراتيجياً وربط المزايا التنافسية بإمكانية الإستجابة السريعة لطلبات العملاء لضمان البقاء والإستمرار. وقد انعكس ذلك في زيادة أهمية زمن الإستجابة لطلبات العملاء كمؤشر لقياس فعالية الأداء وقدرة المنشأة على خلق وتحقيق مزايا تنافسية مستمرة بالإضافة إلى إنجاز الإستراتيجيات التي تضمن تحقيق ذلك (الهلباوي، والنشار، ٢٠١٨).

ويتطلب لتحقيق المزايا التنافسية المفاضلة بين ثلاثة من الإستراتيجيات: استراتيجية زيادة التكلفة Cost Leadership Strategy، استراتيجية تمايز المنتج Product Differentiation Strategy، واستراتيجية التركيز (Cinquini & Tenucci, 2010) Focus Strategy، كما يتطلب استخدام العديد من أدوات إدارة التكلفة وأيضاً التكامل بين هذه الأدوات المختلفة.

وقد ظهرت في الآونة الأخيرة أساليب إدارة التكلفة استراتيجياً والتي من بينها أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة والتي أصبحت مصدراً هاماً للمعلومات التكاليفية التي تتلاءم مع ظروف البيئة الحالية، وتسعى المنشآت من خلال تلك الأساليب إلى اكتساب ميزة تنافسية ودعم الإستراتيجيات التنافسية بما يضمن لها البقاء والإستمرار.

٢ - الإطار العام للبحث

١/٢ مشكلة البحث

تعرضت أنظمة التكلفة التقليدية في الآونة الأخيرة للعديد من أوجه النقد بسبب عدم قدرتها على توفير المعلومات الملائمة وعجزها عن تلبية احتياجات الإدارة الإستراتيجية وذلك من أجل تحقيق ميزة تنافسية لمنشآت الأعمال في البيئة الحديثة.

وفي ظل تغييرات بيئة التصنيع الحديثة، أصبحت المنشآت تسعى لدعم القدرة التنافسية التي تتمتع بها لكي تتمكن من الحفاظ على الحصة السوقية لمنتجاتها في مواجهة المنشآت المنافسة من خلال الإستخدام الكفء للموارد من أجل تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومن خلال التميز في أحد الأبعاد الأربعة: التكلفة، الجودة، المرونة، والوقت، ومن خلال أدوات تمكن إدارة المنشأة من تحقيق ذلك بما يضمن تحقيق أفضل قيمة للعملاء (محاريق، ٢٠١٧).

كما أصبح تطوير عملية الرقابة وتخفيض التكاليف أحد أهم القضايا المعاصرة التي استحوذت على اهتمام الفكر الإداري والمحاسبي في ظل التطورات الحديثة والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال. وأصبحت أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة ذات أهمية كبيرة لما توفره من معلومات تمكن المنشآت من القدرة على التكيف والإستمرار.

وقد ترتب على زيادة حدة المنافسة، زيادة أهمية تحقيق التحسين المستمر Continuous Improvement كي تبقى المنشأة في سوق العمل. وترتب على ذلك الحاجة إلى معرفة أوجه القوة والضعف في الأداء لدى المنشأة مقارنة بأفضل الممارسات Best Practices داخل المنشأة أو خارجها من أجل تحديد مناطق الأداء غير الجيد بالمقارنة بغيرها من المنافسين، وتحديد التحسينات المطلوبة سواء في أداء العمليات أو المنتجات والخدمات بهدف تحسين أدائها وموقفها التنافسي (الهلباوي، والنشار، ٢٠١٨).

ومن ثم ظهرت الحاجة لأساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً ومن بينها أسلوب القياس المرجعي والذي يعمل في مجال تقييم الأداء وكذلك في مجال تحسين الأداء خاصة الأداء التشغيلي من خلال محاكاة أفضل الممارسات للمنافسين أو على مستوى الصناعة ككل. كذلك يعمل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على تحسين خصائص المنتج من خلال التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة. وبالرغم من أهمية كلاً من هذه الأساليب على حدى إلا أنها قد يكون لديها العديد من أوجه القصور التي تحول دون دعم الإستراتيجيات التنافسية في البيئة الحديثة. ومن ثم سوف يساعد التكامل بين تلك الأدوات في توفير معلومات أكثر ملاءمة

تدعم إستراتيجية زيادة التكلفة، ولذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في ضوء السؤال الرئيسي التالي:

ما هو أثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة على دعم استراتيجية زيادة التكلفة؟

- وللإجابة علي السؤال البحثي الرئيسي لابد من الإجابة علي الأسئلة البحثية الفرعية التالية:
- هل الطرق التقليدية لأنظمة التكاليف تساعد في دعم استراتيجية زيادة التكلفة في ظل تطورات البيئة التكنولوجية؟
- ما دور أسلوب القياس المرجعي في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال؟
- ما دور أسلوب تحليل القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال؟
- ما هو دور التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال؟
- ما أثر التكامل بين الأسلوبين في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال المصرية؟

٢/٢ هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى بيان أثر تحقيق التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة بهدف دعم استراتيجية زيادة التكلفة وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها التكامل وإمكانية الإستفادة من مزايا تلك الأساليب لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة أسلوب القياس المرجعي ودوره في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال.
- دراسة أسلوب تحليل القيمة ودورها في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال.
- اقتراح إطار التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة لدعم استراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال.
- تقديم دليل ميداني عن دور التكامل في دعم استراتيجية زيادة التكلفة في المنشآت المصرية.

٣/٢ منهج البحث

في ضوء كلا من هدف ومشكلة البحث يتحدد منهج البحث في الآتي:

- **المنهج الإستنباطي** : وذلك لبناء الإطار النظري للبحث لتحديد دور كلا من أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة لمنشآت الأعمال من خلال تحليل ما ورد بالفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة بهدف التأصيل النظري لموضوع الدراسة.
- **المنهج الإستقرائي** : وذلك عند القيام بالدراسة الميدانية بهدف التعرف على العوامل التي تعمل على دعم استراتيجية زيادة التكلفة لمنشآت الأعمال ودور المعلومات التي يوفرها التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة في دعمها مع التطبيق على البيئة المصرية. حيث تسعى الدراسة من خلاله إلى جمع البيانات وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والتوصل إلى نتائج اختبارات الفروض.

٤/٢ فروض البحث

للإجابة على السؤال البحثي المكون لمشكلة البحث تم صياغة الفرض الرئيسي التالي:
لا يؤثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل القيمة في دعم استراتيجية زيادة التكلفة في البيئة المصرية.

للإجابة على السؤال البحثي المكون لمشكلة البحث تم صياغة الفروض التالية:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب القياس المرجعي وبين دعم استراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وبين دعم استراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب القياس المرجعي وتحليل القيمة وبين دعم استراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة.

٥/٢ أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من جانبين:

الأهمية العلمية: تدعم الجهود البحثية العلمية حيث يعتبر كلا من أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية المستحدثة والتي لها دوراً هاماً في قياس وإدارة التكاليف. كما أن هناك ندرة في الأبحاث، على حد علم الباحثان، التي تناولت التكامل بينهما.

الأهمية العملية: تعتبر المعلومات التي يوفرها التكامل بين الأدوات هامة للإستفادة من مزايا تلك الأساليب ودعم التوجه الإستراتيجي للتكلفة بغرض تحقيق مزايا تنافسية في البيئة المصرية مما يساعد المنشآت المصرية على دعم قدرتها التنافسية وتضمن لها الإستمرار والبقاء في ظل المنافسة الشديدة بين منشآت الأعمال.

٦/٢ حدود البحث

- يقتصر البحث على تناول أداتين فقط من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وهما أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة دون التعرض لباقي الأدوات الأخرى، هذا إلى جانب تناول كل من الأدوات بما يخدم فقط هدف البحث.
- يقتصر البحث على التركيز على استراتيجية ريادة التكلفة دون غيرها من الإستراتيجيات التنافسية الأخرى.

٧/٢ خطة البحث

- في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لهدفه، يمكن تقسيم الأجزاء المتبقية من الدراسة إلى المحاور الأساسية التالية:
- الدراسات السابقة.
 - أسلوب القياس المرجعي في الفكر المحاسبي.
 - أسلوب تحليل القيمة في الفكر المحاسبي.
 - الإطار العام لإستراتيجية ريادة التكلفة.
 - العلاقة بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل القيمة لدعم إستراتيجية ريادة التكلفة (الإطار المقترح للتكامل).

- الدراسة الميدانية.
- الخلاصة والنتائج والتوصيات.
- المراجع والملاحق.

٣- الدراسات السابقة

في ضوء مشكلة البحث ولتحقيق هدف البحث تم عرض الدراسات السابقة ذات الصلة بمتغيرات البحث كالتالي:

١/٣ الدراسات السابقة المتعلقة بأسلوب القياس المرجعي

دراسة Povey, (1998)

هدفت الدراسة إلى تحسين أساليب العمل في العمليات القائمة وتحسين فعاليتها واستخدامها في القياس المرجعي. كما أوضحت الدراسة أن القياس المرجعي يجب أن يكون لأشياء لديها أهمية إستراتيجية للمنشأة، وأن القياس المرجعي للأنشطة يجب أن يكون مكملاً لتحسين عمليات المشروع وليس مستقلاً عنها. وتوصلت الدراسة إلى الحاجة لتطوير أساليب تكون أكثر فعالية لتحسين العمليات والتي طورت إحداها وتمثلت في صورة أفضل الممارسات أطلق عليها Soft business process improvement (BPI) والتي تبنى على أساس الموازنة بين النواحي الفنية والنواحي البشرية التي تتطلبها عملية التحسين.

دراسة Ulusoy & Ikiz, (2001)

قدمت الدراسة تقريراً عن سلسلة من الدراسات للقياس المرجعي في مختلف القطاعات في الصناعة التركية كالأجهزة والسيارات لمقابلة أفضل الممارسات الصناعية سواء في الممارسات التي يقومون بتطبيقها ونواتج مخرجات التشغيل. وتوصلت الدراسة إلى أن القائدين في الصناعة قاموا بأفضل أداء أكثر من غيرهم في تطبيق أفضل الممارسات الصناعية وفي تحقيق مستويات أداء عالية، كما أن القائدين حققوا أداء تشغيلي أعلى بصورة يمكن دعمها عن الآخرين. كذلك حققت الشركات الكبيرة نجاحاً في تطبيق أفضل الممارسات الصناعية وفي تحقيق نواتج تشغيل عالية إلى جانب أنه لم تتضح أية فروق بين القطاعات الصناعية في ذلك. فعلى الرغم من التحديات طويلة المدى في تطبيق أفضل الممارسات الصناعية إلا أن الشركات لم تحقق

نجاحاً كافياً في تحويل تلك الممارسات إلى نواتج تشغيل أكثر تحسیناً إلا أن البعض استطاع تحقيق ذلك.

دراسة (Soni & Kodali, 2010)

هدفت الدراسة إلى اقتراح منهج للقياس المرجعي الداخلي لتقدير أداء سلاسل الإمداد وذلك لتخفيض التغييرات في الأداء بين سلاسل الإمداد لنفس المنشأة وتحسين أداءها بالنسبة لبعضها البعض. فالمنشآت في عالم اليوم لديها العديد من سلاسل الإمداد والتي قد تعمل في دول مختلفة، إلا أن أداء سلاسل الإمداد لنفس المنشأة يجب أن يكون مماثلاً في الدول التي لديها نفس ظروف القوانين والإقتصاد والحياة الإجتماعية. وتوصلت الدراسة إلى أنه أمكن التعامل مع قضية التغييرات في أداء سلاسل الإمداد التي تقدم نفس المنتج وتعمل في نفس الظروف ولكن في دول مختلفة من خلال القياس المرجعي الداخلي لتشخيص وتحسين الأداء في ثلاثة من سلاسل الإمداد التي تعمل بصورة مستقلة عن بعضها الآخر. كما أنه يمكن أداء البحث لتقدير وتحسين أداء سلاسل الإمداد باستخدام القياس المرجعي الخارجي باستخدام نفس المنهجية. ويمكن تعميم نتائج دراسة الحالة على سلاسل إمداد تعمل في دول مختلفة وفي بيئات متجانسة.

دراسة عبد الدايم، (٢٠١٠)

هدفت الدراسة إلى تطبيق مدخل المقارنة المرجعية على إحدى المنشآت للتحقق من فعاليته كأداة لإدارة التكلفة بهدف تحسينها والوصول بها إلى مستوى تكلفة أفضل من المنافسين في السوق، وأثر ذلك على تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة نظراً لأن الحصول على منتج ذو جودة عالية غير كافياً للتنافس الكبير بين المنشآت المتشابهة. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أنه في ظل المنافسة يجب على المنشأة تتبع أداء المنافسين حتى تصل لأفضل أداء في الصناعة. ويمكن تحقيق ذلك من خلال مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية الذي يحقق العديد من المزايا أهمها الإحتفاظ بتلك المزايا التنافسية أطول فترة ممكنة. ويتم ذلك من خلال استخدام أسلوب القياس المرجعي فهو مدخل يستخدم المعلومات التكاليفية في إدارة وخفض التكلفة،

كما أنه أسلوب فعال في تحديد أفضل الممارسات والتي تساعد في التعرف على المجالات التي في حاجة للتحسين.

دراسة الصعفاني، (٢٠١١)

تمثل هدف البحث في توضيح الدور الذي يلعبه أسلوب القياس المرجعي في دعم وتحسين عملية قياس وتقييم الأداء وتحسين بطاقة القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس وتقييم الأداء لتحسين أداء المنشأة وتعظيم قيمتها. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن استخدام أسلوب القياس المرجعي سوف يساهم في دعم وتحسين عملية قياس وتقييم الأداء من خلال توفير عدد من المقاييس المرجعية الهامة، ربط أفضل الممارسات بإدارة العمليات الداخلية المتمثلة في تحقيق تميز تشغيلي، تحسين جودة المنتجات مسترشداً بالمنافسين، توفير معلومات عن الفجوات في معدلات الأداء التشغيلي للمنافسين وتوفير معلومات عن خفض التكلفة المستهدفة للمنافسين.

دراسة Panwar et al., (2013)

هدفت الدراسة إلى تقديم تحليل شامل لدراسة حالة على شركات صناعية هندية، شركات لإنتاج الباصات وشركات رائدة في صناعة مصابيح السيارات وشركات لإنتاج قطع الغيار، وذلك لتطبيق مفاهيم القياس المرجعي فيها. وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات على دراية بقياس الأداء وقبولها المقياس المرجعي كأداة فعالة لتحسين الأداء، إلا أن نقص الموارد البشرية ونقص الخبرة الداخلية كانتا من الأسباب التي حالت دون استخدامها للمقياس المرجعي. كما أوضحت النتائج أن القياس مازال في مراحل أولية في صناعة السيارات الهندية وأن هناك ضرورة ملحة للإلتزام من جهة الإدارة العليا من أجل نشر تلك الثقافة.

دراسة Zhou & Kohl, (2017)

تمثل هدف الدراسة في تطوير طريقة تمكن من إجراء تقييمات مرجعية لعمليات التصنيع التي تضيف قيمة في الصناعات التحويلية. كما قامت الدراسة بقياس مستوى الأداء من خلال القياس المرجعي وتقديم إطاراً يتيح للمستخدم زيادة مستوى الأداء. وتوصلت الدراسة إلى أن قياس الأداء هو أداة الإدارة المشتركة التي يتم من خلالها تقييم عمليات الشركة. كما ان استخدام أسلوب القياس المرجعي يؤدي إلى تحقيق مستويات أعلى في الأداء والشعور بالحكم

الذاتي من حيث الموقع والصناعة والمنتج ، كما يساعد في اتخاذ قرارات الأعمال. وأخيراً قدمت الدراسة نموذجاً للتصنيع يضيف قيمة كأداة لمحاكاة المشاريع في مرحلة التخطيط.

دراسة (Santoso & Srimannarayana, 2017)

هدفت الدراسة إلى صياغة عملية قياس ومقارنة أداء أحد مشاكل صنع القرار في مجموعة متعددة المراكز هي ممارسات إدارة المعرفة مع تقديم منهج جديد فعال لصنع القرار بهدف تقييم أداء ممارسات إدارة المعارف بفعالية. هذا إلى جانب تلبية حاجات أصحاب المصلحة المختلفة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة. وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة المعرفة تساهم بشكل فعال في التحسين الشامل للأداء التنظيمي من خلال تحديد الفرص وتوفير عملية فعالة لاتخاذ القرار.

كما توصلت الدراسة إلى أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة تعمل بموارد محدودة وتعمل ممارسات المقاييس المرجعية على تحسين قدراتها الرئيسية. كما أن منهج اتخاذ القرار الجماعي متعدد المراكز هو أداة مفيدة لقياس ومقارنة الإدارة المعرفية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

دراسة محمد، وإسماعيل، (٢٠١٩)

تمثل هدف الدراسة في التعرف على دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة تكلفة المنتجات الصناعية في الشركات الصناعية السودانية من خلال الدور الذي يقوم به في خفض التكلفة للوصول لأفضل المستويات. وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب القياس المرجعي يعمل على تحليل الموقف التنافسي للمنشآت، ويساعد على تحليل مسببات التكلفة المتعلقة بالمصنع، كما أن له تأثير على تحليل سلسلة القيمة. كما أوصت الدراسة بضرورة تطبيقه في الشركات الصناعية من أجل إدارة التكلفة.

دراسة جميل، (٢٠٢٠)

هدف البحث إلى توضيح أثر استخدام أسلوب المقاييس المرجعية على ترشيد تكاليف الجودة وتحقيق الجودة الشاملة في مؤسسات قطاع التعليم العالي. وكان من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هو أن التحسين المستمر في المؤسسات التعليمية من خلال العملية التعليمية هدفه الوصول إلى أعلى مستويات الكفاءة التعليمية. كما أن أسلوب القياس المرجعي يعمل من خلال التحسين المستمر على خفض التكاليف، بالإضافة إلى أنه يعتبر جزءاً أساسياً

من إدارة الجودة الشاملة من أجل المحافظة على أداء المؤسسات بصفة عامة ومؤسسات التعليم بصفة خاصة وكذلك تحسينه.

دراسة (Hoang et al., 2021)

هدفت الدراسة إلى تطوير نموذج مرجعي بمؤشرات تشمل الإستدامة، الإدارة والإنتاجية، وذلك لقياس أداء شركات الأثاث في فيتنام واستكشاف أسباب فجوات الأداء وتحديد العوائق والعوامل الخاصة بتطبيق المقياس المرجعي. وأوضحت الدراسة إلى أن أسباب تلك الفجوات ترجع إلى التصميم، توريد المواد، اقتصاديات الحجم، السوق ونظم الإدارة والإنتاج. كما أن تطبيق القياس المرجعي يواجه العديد من الصعوبات، وقد تم تحديد تطبيق القياس المرجعي من خلال العوامل الأساسية: القائد، العوامل الداخلية كالأنظمة، المشاركة، الإستراتيجية، النطاق، والثقافة. وعوامل خارجية كالعملاء والموردين والجمعيات والدعم والمنافسة. وتوصلت الدراسة إلى أن القياس المرجعي واحد من أفضل أدوات الإدارة لتحسين أداء المنشأة عن طريق فهم أوجه الضعف فيها، تحديد القائدين في القطاع والتعلم منهم. ومن ثم فإنه من الضروري تطبيق نموذج قياس مرجعي ملائم لتعظيم أداء المنشأة والتنافسية خاصة في تطوير ووصول الدول لمستوى العالمية.

٢/٣ الدراسات السابقة المتعلقة بأسلوب تحليل القيمة

دراسة (Porter, 1998)

هدفت الدراسة إلى استخدام تحليل سلاسل القيمة واقتراح مدخلاً لقياس مدى زيادة القدرة التنافسية للمنشآت داخل نطاق الصناعة وزيادة أرباحها على المدى الطويل، حيث أن تركيز المنشأة يقع على حدة المنافسة في مجال الصناعة.

دراسة فودة، (٢٠٠٧)

هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة من أجل تخفيض تكلفة الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة. وتوصلت الدراسة للربط بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة.

كما أكدت الدراسة وجود علاقات متداخلة بين الأنشطة المختلفة داخل سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وسلاسل القيمة الخاصة بالموردين والعملاء. دراسة سيد، (٢٠١٠)

هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج للتكامل بين الابتكارات المحاسبية الإدارية المتمثلة في نظام التكلفة على أساس النشاط، أسلوب تحليل سلسلة القيمة، أسلوب القياس المرجعي، التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن وذلك لتوفير معلومات ملائمة لإدارة التكلفة استراتيجياً وتحسين الأداء ودعم مركزها التنافسي. وتوصلت الدراسة إلى أهمية تطبيق ابتكارات المحاسبة الإدارية من أجل توفير معلومات ملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين الأداء بها إلى جانب تقوية مركزها التنافسي وعليه دعمها للتميز عالمياً.

دراسة (Jariwala, 2015)

هدفت الدراسة إلى تناول تحليل سلسلة القيمة كأحد ممارسات إدارة التكلفة استراتيجياً والذي من خلاله يمكن توليد معلومات إدارية أفضل تساعد الإدارة على مقابلة الموقف التنافسي للمنشأة. كما أنه يفيد في توجيه أكبر إهتمام لعملية التخطيط الإستراتيجي على مستوى المنشأة ككل. فتحليل سلسلة القيمة لا يقتصر على تحليل التكاليف والموارد داخل المنشأة وإنما يمتد إلى خارجها. وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق الصحيح لمسببات التكلفة قائم على مفهوم تحليل سلسلة القيمة وكذلك تحليل الموقف التنافسي للمنشأة.

دراسة كيوان، (٢٠١٥)

تمثل هدف البحث في محاولة بناء إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف الوصول إلى التكلفة التنافسية وتحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة. وتوصلت الدراسة إلى اقتراح إطار للتكامل بين الأدوات وأوضحت بالدراسة التطبيقية أن هذا التكامل له تأثير إيجابي على دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة الأعمال الحديثة. كما أنه يحقق العديد من الأهداف منها التوافق بين رغبات العميل وأهداف المنظمة، اشتراك الموردين في جهود تخفيض التكلفة، تحسين تكلفة المنتجات ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال.

دراسة (2019) Jnr,

هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة أنشطة سلسلة القيمة الحالية القائمة على نظرية سلسلة القيمة لبورتر، وكذلك دراسة مسببات التكلفة الإستراتيجية التي تؤثر على تطبيق سلسلة القيمة المستدامة. كذلك بناء نموذجاً للكشف عن مدى اعتماد تكنولوجيا اتصالات المعلومات القائم على الصناعات الذي يمكن تطبيقه لسلسلة القيمة المستدامة. وتوصلت الدراسة إلى أن الأنشطة الأساسية تؤثر بشكل إيجابي على سلسلة القيمة المستدامة، بالإضافة إلى أن الأنشطة الداعمة تؤثر بشكل كبير على اعتماد سلسلة القيمة المستدامة في تكنولوجيا الإتصالات والمعلومات للشركات. كذلك أوضحت النتائج أن مسببات التكلفة الإستراتيجية تؤثر على اعتماد سلسلة القيمة المستدامة.

٣/٣ الدراسات السابقة المتعلقة بدعم استراتيجية زيادة التكلفة

دراسة هاشم، (٢٠٠٣)

هدفت الدراسة إلى توفير إطار شامل لإبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح إستراتيجية زيادة التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة لأهمية الأسلوب في مجالات تخطيط ورقابة التكاليف. وتوصلت الدراسة إلى أهمية استراتيجية زيادة التكلفة في البيئة الحديثة نظراً للمزايا التي تقدمها مما يدعم قدرة المنشأة على النمو والإستمرار. كما توصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من جوانب التحديث والتطوير في أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن استخدامها في دعم إدارة التكلفة بشكل عام واستراتيجية زيادة التكلفة بشكل خاص.

دراسة (2006) Elkeley,

تناولت الدراسة تحليلاً شاملاً لآثار إدارة التكلفة الإستراتيجية وعلاقتها بالبيئة المحيطة. وأوضحت الدراسة أن التغييرات في بيئة الأعمال تؤثر في هيكل التكاليف ودورة حياة التكاليف. وتوصلت الدراسة أن تلك الأدوات ضرورية لتعزيز الإستراتيجيات التنافسية وخاصة استراتيجية زيادة التكاليف.

دراسة (Porter, 2010)

هدفت الدراسة إلى التركيز على أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في تخفيض التكاليف. وتوصلت إلى أن أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية تعمل على خفض التكاليف ودعم إستراتيجية ريادة التكلفة مما يحقق سيطرة كاملة في السوق المنافسة.

دراسة الجنابي، (٢٠١١)

هدفت الدراسة إلى توضيح أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية مع توضيح دورها الإستراتيجي في تحقيق ريادة التكلفة. وتوصلت الدراسة إلى أن الإستراتيجيات التنافسية وهي استراتيجية ريادة التكلفة، استراتيجية التمايز، واستراتيجية التركيز تعبر عن خيار إستراتيجي للمنشأة. وأن لأسلوب التكلفة المستهدفة دوراً هاماً في الوصول إلى ريادة التكلفة. هذا إلى جانب ضرورة أن تتكيف المنشآت وتتفاعل مع مستجدات البيئة الحديثة وأن تعمل على تطويرها لخدمة أهدافها التشغيلية والإستراتيجية.

دراسة مروان، وصالح، (٢٠١٦)

هدفت الدراسة إلى إمكانية الربط بين نظم المعلومات المتكاملة وتقنيات التنقيب عن البيانات وأثر ذلك على تحسين كفاءة وفعالية إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم ريادة التكلفة وتحقيق مزايا تنافسية. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام نظم المعلومات المتكاملة يساعد في تحسين جودة المنتج، ويعمل على زيادة سرعة تجاوب المنظمة مع التغييرات التي تطرأ في البيئة الخارجية. كما توصلت إلى أن منافع تكنولوجيا المعلومات تعمل على زيادة مستوى تبادل معلومات التكاليف، وتسهم في تحقيق هيكل أمثل لتكلفة المنتج مما يترتب عليه تخفيض التكاليف، ويقود لإنتاجية أكبر من خلال تخصيص الموارد للأنشطة ذات القيمة الأعلى.

دراسة السيد، (٢٠١٩)

هدفت الدراسة إلى اختبار إمكانية استخدام نظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط المرتكز على الأداء في دعم إستراتيجية ريادة التكلفة بما يساعد الشركات في تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء ABC based performance يساعد في دعم إستراتيجية ريادة التكلفة

من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف، وذلك من خلال توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة بغرض تخفيض التكاليف.

دراسة Chung & Ho, (2021)

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثيرات الإستراتيجيات التنافسية والمتمثلة في استراتيجية زيادة التكلفة واستراتيجية التمايز على أداء التصدير من حيث الحصة السوقية والأداء الإستراتيجي. كما أوضحت الدراسة أن العلاقة بين التعلم التنظيمي والإستراتيجيات التنافسية يؤثر على أداء التصدير. وتوصلت الدراسة إلى أن إستراتيجية زيادة التكلفة لديها تأثير إيجابي على أداء الحصة السوقية ويزيد مع التعلم التنظيمي الإستغلالي Exploitative Organizational Learning، وكذلك لها تأثير إيجابي على الأداء الإستراتيجي وهذا لا يتوافر في إستراتيجية التمايز.

دراسة مرغني ودمدوم، (٢٠٢٢)

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المحاسبة الرشيقة كمدخل حديث يتحكم في التكاليف ويعمل على تقليل الضائع في الموارد مما يساعد في تعزيز الإستراتيجية التنافسية للمنشآت. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير ملموس لممارسات المحاسبة الرشيقة في الإستراتيجية التنافسية المبنية على التكلفة الأقل في بيئة الأعمال الحديثة. كما تقوم المنظمات الجزائرية من أجل تحقيق استراتيجية التكلفة الأقل بالتركيز على مجموعة من العوامل لتعزيز الإستراتيجية التنافسية المبنية على التكلفة الأقل.

التعليق على الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية

على الرغم من الإسهامات القيمة للدراسات السابقة واتفاقها على وجود قصور في نظم التكاليف التقليدية وأن اللجوء إلى أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية والتي من بينها أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل سلسلة القيمة عالجت الكثير من أوجه القصور وقدمت معلومات تكاليفية أفضل تتلاءم مع البيئة المعاصرة، إلا أن تلك الدراسات تناولت إما كل أداة على حدى من حيث مفهومها وأهميتها وأسلوب التعامل معها والمزايا لكل منهما، أو تناولت تكامل لكل أداة مع أدوات أخرى لإدارة التكلفة، إلا أنه على حد علم الباحثان، لا توجد دراسات

للتكامل بين تلك الأساليب تهدف لدعم الاستراتيجيات التنافسية وخاصة إستراتيجية زيادة التكلفة وهذا ما سوف تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيقه.

٤- أسلوب القياس المرجعي في الفكر المحاسبي

١/٤ مفهوم أسلوب القياس المرجعي Benchmarking

تعددت تعريفات أسلوب القياس المرجعي أو القياس المقارن بالأفضل أو المقارنة المرجعية Benchmarking. فقد عرف مركز الإنتاجية والجودة الأمريكي (APQC) المقياس المرجعي بأنه "أسلوب للقياس المنتظم والمستمر يختص بمقياس عمليات التشغيل داخل المنشأة ومقارنتها بصورة مستمرة مع أعمال المنشأة الرائدة محلياً أو عالمياً للحصول على المعلومات التي تمكن المنشأة من إدراك طريقة تطوير أدائها (شاهين، ٢٠٠٣). فأسلوب القياس المرجعي عملية مستمرة للمقارنة تستند على مقارنة الأداء والأنشطة بأخرى سواء في نفس مجال الصناعة أم لا بهدف الوصول لأفضل الممارسات التي يمكن تبنيها لتحسين أداء الشركة والتغلب على الصعوبات التي تواجهها للوصول إلى الأداء المتميز، واستخدام المعلومات الناتجة كأساس لتحديد أفضل الإستراتيجيات وإجراء التحسينات اللازمة (علي، ٢٠١٧).

كما عرفت دراسة اسكيف، (٢٠١٨) أسلوب القياس المرجعي بأنه أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تعتمد على تحليل فجوة الأداء بين الشركات، وذلك عن طريق المقارنة المستمرة لمجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية المأخوذة من الشركة المرجعية الرائدة مع مثيلاتها في الشركات المقارنة الأخرى سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي لها، بهدف مساعدة الشركات المقارنة في معرفة الجوانب التي تحتاج إلى التحسين بما يساهم في تعزيز الميزة التنافسية لديها في السوق.

وأشارت دراسة Stapenhurst, (2009) إلى القياس المرجعي بأنه أسلوب لتحليل فجوة الأداء بين الشركات من خلال مقارنة أداء الشركة مع أداء الشركات الرائدة في مجال الصناعة بهدف التعلم من الممارسات الأفضل لتجنب جوانب الضعف وتعزيز نقاط القوة لدى الشركة. كما تناولت دراسة Hoang et al., (2021) القياس المرجعي بأنه عملية منظمة ومستمرة لقياس أداء الشركة وممارساتها (منتجات، خدمات، عمليات، تكاليف) والتعرف على أوجه

الضعف، البحث عن وتحديد أفضل أداء أو أفضل ممارسات في المنشآت الأخرى في المجال للمقارنة مع الشركة وتعلم كيفية عملهم والتحسين المستمر لأداء الشركة وممارساتها للوصول لتلك المعايير. فالفلسفة الأساسية للقياس المرجعي هي القدرة على معرفة أوجه القصور، إدراك بأن بعض الأفراد يعملون بصورة أفضل وتعلم الكيفية التي يعملون بها. فالقياس المرجعي هو تغيير أفكار الأفراد والتساؤل باستمرار حول طرق العمل، إدارة ورقابة العملية وتطبيق المعرفة والإبداع.

وأوضحت دراسة (Little, 2016) أن القياس المرجعي هو عملية دراسة الصناعة أو الممارسات التنافسية للوظائف والمنتجات ومحاولة إيجاد الطرق لمقابلتها أو تحسينها.

وترى دراسة النجار، (2013) justify القياس المرجعي بأنه أسلوب لإدارة التكلفة يستخدم في إختيار الاستراتيجيات بإعتباره الأسلوب الملائم لتحديد المزايا التنافسية التي قد تتمتع بها المنشأة عن طريق مقارنة النتائج المرتبطة بإنتاج منتج أو خدمة مع أفضل أداء لإنجاز هذه العملية سواء في المنشأة ذاتها أو في منشآت أخرى.

مما سبق تستخلص هذه الدراسة أن القياس المرجعي هو أحد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة، يتمثل دوره في تحليل الأداء ومقارنته بين المنشآت وبعضها أو بين المنشأة ورواد الصناعة. وذلك بغرض تقييم الأداء وتحديد أوجه القوة والضعف فيه بالمقارنة بالمنافسين، وإلقاء الضوء على فجوة الأداء لمعالجتها والوصول لأفضل أداء بهدف التحسين المستمر والقدرة على الإستمرار والبقاء.

وبناءً على ما سبق يمكن استنتاج ما يلي:

- إن أسلوب القياس المرجعي أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشآت.
- يعتبر القياس المرجعي عملية منظمة مستمرة لمقارنة وتحليل الأداء سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي بإستخدام المؤشرات المالية وغير المالية للأداء مع الشركات المنافسة والرائدة في الصناعة.

إن القياس المرجعي أو القياس المقارن بالأفضل يستخدم لإجراء تحسين وتطوير في العمل والخدمات حيث يقوم بالإجابة عن مجموعة من الأسئلة هي: أين نحن بالنسبة للآخرين؟ وماهي مجالات التحسين المرغوبة؟ من هم أفضل المنافسين الذين يمكن المقارنة معهم؟ كيف يمكن للشركة تحقيق التميز أكثر من الآخرين؟ ومن ثم، فإن القياس المرجعي يتضمن العناصر التالية: (المليجي، ٢٠١١ ; Stapenhurst, 2009)

- عملية تقوم على المقارنة وليس على قياس الأداء فقط.
- عملية هيكلية تبنى على خطوات منظمة.
- عملية تتم عن طريق التركيز على المنافسين الأفضل سواء الخارجيين أو الداخليين بين الأقسام وبعضها.
- عملية تتضمن جانباً للتعلم من الآخرين.
- عملية تهدف إلى التحسين وليس مجرد التقييم.

٢/٤ أهداف أسلوب القياس المرجعي

يسعى أسلوب القياس المرجعي إلى تحقيق العديد من الأهداف التالية (علي، ٢٠١٧؛ الشباني، ٢٠١١؛ عبد المنعم، ٢٠١٠):

- التحسين المستمر في عمليات التشغيل الداخلي للمنشأة، والبحث عن التميز.
- الاستفادة من تجارب الآخرين مع تطويعها لتناسب ظروف المنشأة.
- زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
- يقود لأفضل الممارسات للإبتكارات الجديدة في التصنيع والإجراءات المتبعة.
- تحديد نقاط القوة والضعف كأساس لعملية التحسين الذاتي.
- تحقيق الجودة ورضاء العميل.
- العمل على معالجة أوجه القصور والمشكلات بما يعمل على تخفيض التكاليف.
- استمرارية وبقاء المنشأة.
- تشجيع ثقافة التغيير وإدراك ضرورة الإبتكار والبحث عن أفضل فرص التحسين.

٣/٤ أهمية استخدام أسلوب القياس المرجعي

ترجع أهمية استخدام أسلوب القياس المرجعي إلى ما يلي: (Little, 2016; الهلباوي، والنشار، ٢٠١٣)

- إن استخدام أسلوب القياس المرجعي ضروري لتطبيق الإدارة على أساس النشاط باعتبار أن استخدام المقاييس المرجعية يعتبر كميّار لتقويم وتحسين أداء الأنشطة.
- لأسلوب القياس المرجعي أهمية في قضية الفصل بين التكلفة التي تضيف قيمة Value-added Cost والتكلفة التي لا تضيف قيمة Non-Value added Cost، ويترتب على ذلك أنه قد يرجع الأداء غير الجيد بالمقارنة بأفضل الممارسات لوجود بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة في العملية.
- يعتبر استخدام المقياس المرجعي جزءاً مكملاً لاستخدام أسلوب الـ Kaizen لأغراض التحسين المستمر في أداء العمليات الداخلية، وإمكانية تحديد فرص التحسين المستمر.
- يعتمد نجاح المنظمات على عمليات التخطيط التي يتم توجيهها لتحقيق أهداف محددة تقود أداء تلك المنظمات إلى مستويات تتفوق فيها على منافسيها وهو ما يسعى إليه المقياس المرجعي، فالتخطيط هو أهم خطوات تطبيق أسلوب القياس المرجعي (محمد، ٢٠١٧).
- يركز المقياس المرجعي في البحث عن أفضل أداء تمارسه الشركات المنافسة، بالإضافة إلى محاولة سد الثغرات بين أداء الشركة وأداء الشركات الرائدة، وذلك عن طريق التعلم من الممارسات الأفضل المتبعة، والعمل على كشف الأسباب والحلول اللازمة بغية تحقيق الأهداف الاستراتيجية لها (اسكيف، ٢٠١٨).
- يوضح كيف يمكن للمنشأة العمل بصورة أفضل لمقابلة متطلبات العملاء، فهم أوجه القوة والضعف والموقف النسبي للتكلفة، تجميع أفكار مستحدثة وزيادة التعلم، التنشيط المستمر لجودة المنتج وتحسينات التصميم، كسب مزايا إستراتيجية وتعظيم الأداء المالي والتشغيلي، تحديد الموردين الأكثر كفاءة والرقابة على مخاطر التوريد بالإضافة إلى اكتشاف الفجوات بين النظام الحالي والمتوقع لتحسين كفاءة التشغيل (Hoang et al., 2021).

٤/٤ خطوات تطبيق أسلوب المقياس المرجعي

تناول العديد من الباحثين المراحل المختلفة لأسلوب القياس المرجعي، وتتلخص مراحل أو خطوات تطبيق أسلوب القياس المرجعي والتي قد تختلف من منشأة لأخرى فيما يلي (إبراهيم، ٢٠١٦؛ اسكيف، ٢٠١٩؛ بابكر، ٢٠١٩؛ Fong et al., 2001):

أولاً: إجراء دراسة داخلية وإعداد تحليل تنافسي مبدئي وذلك لتقرير كيفية تطبيق أسلوب القياس المرجعي. حيث تقوم المنشأة بتحديد أفضل الأنشطة، المنتجات، والخدمات التي يجب تطبيق المقاييس المرجعية لها، ثم تقوم بتحديد إجراءات إتمام الأداء بكفاءة باستخدام التحليل المبدئي الداخلي التنافسي والتحليل المبدئي الخارجي التنافسي أي يجب تحديد رغبات العملاء مع تحديد المنتجات والخدمات التي تقي بإشباع تلك الرغبات، بالإضافة إلى تحديد أهم التغيرات اللازمة في العمليات لتحقيق الكفاءة والفعالية.

ثانياً: فهم الأداء الخاص بالمنشأة مع تحديد عوامل النجاح الحرجة ومقاييس الأداء الأساسية.

ثالثاً: الحصول على دعم الإدارة العليا مع تشكيل فريق عمل: من المهم الحصول على دعم الإدارة العليا لإعطاء الفريق المسئول عن تطبيق القياس المرجعي الصلاحيات الكاملة لإنجاز تلك التغييرات.

وكذلك اختيار من يقومون بأفضل أداء للمقارنة: وقد يكونوا منافسين، أو شركات رائدة في المجال. وفي تلك المرحلة يجب التركيز على حجم الشركاء وهذا يعتمد على الأنشطة والعمليات والمجالات التي يطبق عليها المقارنة المرجعية. هذا إلى جانب التركيز على عدد الأعضاء وموقفهم في المجال الصناعي نظراً لأن المنشآت الأكثر سعياً لتطبيق المقارنة المرجعية هي المنشآت الحديثة في مجال الصناعة أو التي انخفض أداؤها وترغب في تحسينه.

رابعاً: جمع وتحليل البيانات عن الشركاء في عملية القياس المرجعي: وتبنى هذه المرحلة على اعتبارين هامين: أ- نوع البيانات: وذلك من خلال ثلاثة مصادر هي المنتج، العمليات والأنشطة، والإستراتيجية. ب- طرق تجميع البيانات: والتي قد تكون فردية تقوم بها المنشأة

بصورة مستقلة ومن جهات رسمية. وقد تكون تعاونية من خلال مشاركة البيانات بين المشاركين من خلال اتفاقيات متبادلة أو تكون جماعية من خلال الاجتماعات.

خامساً: قياس وتحديد فجوة الأداء والبحث عن أسبابها والوصول إلى نتائج لاتخاذ إجراءات واقتراح مستويات للأداء المستقبلي: ويتم ذلك عن طريق مقارنة أداء منشأة ما بأفضل أداء وفقاً للبيانات التي توفرت لديهم. وتقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات وإجراء التغييرات اللازمة ثم إجراء مقارنات مع مقاييس أو معايير محددة للأداء. ويتم اتخاذ القرار بضرورة التحسين عن طريق الإدارة العليا وتطوير الأداء ليكون لدى المنشأة القدرة على التفوق وأكثر مواءمة للمنافسة.

سادساً: تقييم برنامج القياس المرجعي بشكل دائم بما يضمن استمرارية التنفيذ: فلا بد من أن يتم ذلك بشكل دائم للتأكد من أفضلية القياس المرجعي وبما يضمن الوصول إلى فجوات الأداء وإمكانية معالجتها بما يحقق التحسين المستمر.

٥/٤ مزايا أسلوب القياس المرجعي

تعددت الدراسات التي تناولت المنافع من استخدام أسلوب القياس المرجعي في تقييم الأداء التشغيلي والإستراتيجي والتي تمثلت في (علي، ٢٠١٧؛ إبراهيم، ٢٠١٦؛ Little, 2016):

- **في تحديد فجوة الأداء:** حيث يساعد القياس المرجعي على التركيز على المشاكل الحقيقية في الأداء، من خلال توفير معلومات عن فجوات الأداء وكيفية سد هذه الفجوات.
- **في التخطيط الإستراتيجي:** المقياس المرجعي ليس مجرد طريقة لتحديد أداء المنشأة ولكنه يعمل على تحسين التخطيط الإستراتيجي باعتباره جزءاً من نظام الإدارة الإستراتيجية بالمنشأة، وتقييم مواطن القوة والضعف في الأداء الحالي للمنشأة، وتحديد المجالات الهامة التي يكون فيها أداء المنشأة غير مرضياً بالمقارنة بأفضل المنافسين مع المساعدة على إنتقاء أفضل الممارسات الخاصة بالمنافسين الخارجيين وذلك لإجراء التغييرات المطلوبة من أجل تحسين وتطوير الأداء وتحقيق وفورات تكاليفية، إلى جانب إدخال تحسينات جوهرية على المنتجات والعمليات عن طريق مقارنة الأساليب الحالية بمثيلاتها لدى أفضل المنافسين.

- **في التعلم:** يمكن أسلوب القياس المرجعي من اكتساب المعرفة والتعلم من أفضل الممارسات للأخزين. كما يجعل هذا الأسلوب إدارة المنشأة دائماً متجددة ومتطورة وبعيدة عن التقادم مع الإستمرار في التعلم من خلال البحث عن أساليب وطرق جديدة وأفكار مبتكرة للعمل.
- **في قياس وتقييم الأداء:** يمكن أسلوب القياس المرجعي من قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي من خلال مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية بما يساعد في تحقيق أهداف التطوير والتحسين المستمر للأداء.
- **تحسين الأداء الكلي للمنشأة:** المرونة في عمليات الإنتاج، المساعدة في وضع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة من أجل تحسين الأداء، فهذا الأسلوب لا يقتصر على تقييم الأداء الإستراتيجي ولكنه أداة فعالة في تحسين الأداء الكلي للمنشأة.
- **في المنافسة:** يعمل الأسلوب على المساعدة في تحسين قدرة المنشأة على تحقيق النجاح والتميز في السوق التنافسي عن طريق تطبيق سياسات التحسين والتطوير في المجالات الحيوية كالجودة، والتكلفة، والإبتكارات الجديدة.
- **في التعاون والمشاركة:** يشجع أسلوب القياس المرجعي التعاون بين أعضاء الفريق داخل المنشأة لتنفيذ التحسينات المطلوبة والإستفادة من عمليات التعلم المستمر بما يمكن من تطوير البناء المعرفي والتكوين الثقافي للمنشأة، ومن ثم التوجه نحو تطبيق التحسين والتطوير المستمر.
- **في تخفيض التكاليف:** توفير معلومات عن المنافسين والمقارنة بين التكلفة المستهدفة للمنافسين والمنشأة من أجل تحديد الفجوة التكاليفية مع معرفة أسبابها وتحديد الحلول للتغلب عليها وتخفيض التكاليف المستهدفة للمنشأة عن منافسيها.
- **في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال:** ويعمل الأسلوب على دعم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال من حيث الوقت: حيث يعمل الأسلوب على خفض وقت إنتاج وإستلام المواد. ومن حيث الجودة: يمكن الأسلوب من زيادة كفاءة إدارة الجودة الشاملة عن طريق المعلومات التي يقوم بتوفيرها عن المنافسين. ومن حيث التكلفة: يساعد الأسلوب على خفض التكاليف من خلال اكتشاف طرق ونظم أكثر فعالية للتكلفة. ومن

حيث **الإبتكار**: يعطي الأسلوب الإمكانية للتعلم من الآخرين وابتكار طرق وأساليب جديدة في العمل. ومن حيث **مشاركة العاملين في الأداء**: يسهم الأسلوب في تكوين فريق عمل فعال متميز الجهود ويتوقف مشاركة العامل على مستوى جهده وإبداعه. وقد أقرت دراسة عداس، (٢٠٠٤) أن المقياس المرجعي يخلق قيمة للمنشأة من خلال أربعة اعتبارات أساسية:

- ١- التركيز على فجوات الأداء الأساسية.
- ٢- الحصول على أفكار من المنشآت الخارجية وتحديد فرص التحسين.
- ٣- دفع فريق العمل للتحرك للأمام وتخطي المشاكل.
- ٤- وضع أفكار التحسين ضمن التطبيق العملي لإيجاد مخرجات بجودة أفضل وصنع قرارات أفضل.

٦/٤ التحديات والصعوبات التي تواجه أسلوب القياس المرجعي

- على الرغم من المنافع التي يحققها هذا الأسلوب إلا أنه يواجه العديد من الصعوبات التي تتمثل في (Freytag & Hollensen, 2001; Bottle, 2015):
- تركيز المنشآت على استخدام البيانات التاريخية من القوائم المالية وليس على العمليات التي أدت إلى هذه البيانات.
 - استمرار سعي المنشآت نحو تحقيق الأرباح مما يجعلها تهمل العاملين والموظفين القائمين على تحقيق تلك الأرباح.
 - إن المقارنة المرجعية ليست الحل لجميع المشاكل فهي ليست إستراتيجية ولا يمكن اعتبارها فلسفة لإدارة الأعمال وإنما هي أداة للتحسين والتطوير لتصبح ذات فعالية ويمكن الاعتماد عليها بدقة.
 - مازالت المنشآت تعتمد على التقييم الذاتي أكثر من التقييم الخارجي مما يسبب فقد التركيز على العملاء.
 - نقص في مهارات فرق التعلم والتطوير، أو قصور في موافقة الإدارة على البحث والتطوير وقد يكون إحجام متخصصي البحث والتطوير عن التعامل مع التكنولوجيا الحديثة.

- صعوبة الحصول على بيانات ومعلومات مفيدة عن المنافسين واللجوء إلى طرق غير أخلاقية للحصول عليها.
- يعتمد القياس المرجعي على ما يفعله الآخرون، ولن تستطيع المنشأة تقليد مثيلاتها في الصناعة أو اللحاق بها لأنه لا تتوافر لها الإمكانيات الموجودة لدى منافسيها.
- صعوبة تطبيق القياس المرجعي على بعض الخدمات النوعية التي من الصعب قياسها كمياً.
- عدم إشراك العاملين في عملية القياس المرجعي يؤدي إلى مقاومة البعض للتغييرات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي.
- في حالة تبني المنشآت القياس المرجعي كأداة لمحاكاة المنافسين وكسب مزايا تنافسية قصيرة الأجل فإنه من الصعب استمرارها مما يؤثر على أداء المنشأة في المستقبل.
- وترى هذه الدراسة أنه بالرغم من الصعوبات والمعوقات التي تواجه طبيعة كل أداة من أدوات إدارة التكلفة، إلا أن ذلك لا يقلل من أهميتها كأحد الأدوات الإستراتيجية لإدارة التكلفة، كما يمكن عن طريق تكاملها مع الأدوات الأخرى لإدارة التكلفة أن تتضاعف منفعتها وبالتالي يتم تجنب تلك الصعوبات.

٥- أسلوب تحليل سلسلة القيمة في الفكر المحاسبي

١/٥ مفهوم أسلوب تحليل القيمة Value Analysis

ظهر أسلوب تحليل القيمة نتيجة التحول في الفكر الإداري من النظام التقليدي للتكاليف إلى النظام الإستراتيجي للتكاليف. ويحتل هذا الأسلوب أهمية بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية والتي تعتمد عليها المنشآت في خفض التكاليف وتحقيق مزايا تنافسية من خلال مقاييس الأداء الداخلية والخارجية التي يوفرها هذا الأسلوب (الحمروني، ٢٠١٦).

وقد عرف (Weygandt et al., 2016) أسلوب تحليل سلسلة القيمة بأنه كل الأنشطة التي تشترك في توفير المنتج أو الخدمة بداية من أنشطة البحوث والتطوير، وتصميم المنتج، وشراء المواد الخام والإنتاج والتسويق والبيع والتوريد والعلاقات مع العملاء وحتى خدمات ما بعد البيع.

كما عرفت الجمعية الأمريكية لهندسة القيمة Society of American Value Engineering (SAVE) أسلوب تحليل القيمة بأنها تطبيق منظم لتقنيات معترف بها تعمل على تحديد وظيفة المنتج أو الخدمة وتقييمها بهدف تحسين قيمة المنتج وتخفيض تكاليف دورة حياته المطلوبة لأداء الوظائف الضرورية.

كما عرف معهد المحاسبين الإداريين IMA أسلوب سلسلة القيمة بأنه أسلوب يعمل على دعم قدرة المنشأة لتحقيق ميزة تنافسية من خلال منتج أو خدمة متميزة وبتكلفة منخفضة.

وأوضح (Kirli & Gumus, 2011) إن مفهوم تحليل سلسلة القيمة هو تحليل، تنسيق، واستغلال الروابط بداية من الحصول على المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي للعميل بهدف تعظيم استغلال الموارد المتاحة، وتسهيل عملية اتخاذ القرارات في ظل العوامل التي تؤثر على المزايا التنافسية بناءً على المعلومات المرتبطة بتكلفة ومستوى أداء الأنشطة والعلاقات بينها وعليه يتم اكتشاف مواطن خفض التكلفة وتعظيم القيمة للعميل.

إن تحليل سلسلة القيمة يركز الضوء على أن كافة الأنشطة التي تقوم المنشأة بأدائها على امتداد سلسلة الإنتاج تعتبر جزءاً من سلسلة تحقيق القيمة للعميل، ومن ثم فإنه لا بد من مراعاة كل تفاصيل السلسلة وما تتضمنه من علاقات من أجل تحقيق قيمة للعميل (Horngern et al., 2012)

ويرى كلا من السامرائي، والزالمي، (٢٠١٨) أن تحليل القيمة هي جهود منظمة لتحسين قيمة المنتجات أو الخدمات من خلال تحديد وظيفتها وتحليلها لإنجاز الوظيفة المحددة بجودة وأكبر ثقة وأقل تكلفة ممكنة.

كما ترى دراسة كيوان، (٢٠١٥) أن مفهوم سلسلة القيمة يشير إلى مجموعة من الأنشطة وأن تحليل سلسلة القيمة هي أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، تساعد في الكشف عن مزايا وعيوب الميزة التنافسية بها، بهدف زيادة القدرة على استغلال الفرص وتخفيض التهديدات الخارجية.

ومن وجهة نظر دراسة الشيخ، (٢٠٠٩) فإن تحليل القيمة هي أسلوب يتمثل في دراسة التكلفة بهدف تخفيضها واستبعاد مسببات التكلفة التي لها تأثير سلبي على الأداء. ويركز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة مع استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة خلال دورة حياة المنتج أو الخدمة. مما يعني محاولة خفض التكلفة مع الحفاظ على الخصائص الأساسية للمنتج أو الخدمة، ومن ثم التركيز على المحاسبة والرقابة على الأنشطة المحققة للقيمة بدلاً من التركيز على رقابة التكلفة، مما يتطلب فحص المناطق التي يجب توجيه العناية الكافية لها في دورة حياة المنتج.

إن تحليل سلسلة القيمة هو أداة لتجزئة أنشطة المنشأة إلى سلسلة من الأنشطة للتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج بداية من مرحلة ما قبل الشراء وحتى مرحلة ما بعد البيع وذلك في ضوء الإستراتيجية التي تتبعها المنشأة من أجل تحقيق وضع إستراتيجي أفضل في السوق التنافسي مع اكتشاف الفرص الحالية والمحتملة لتحقيق ميزة تنافسية (الكوش، ٢٠١١).

كما أنه نظام شامل يهدف لتحقيق الخطة المستهدفة بالتركيز على الأنشطة الرئيسية للمنشأة بداية من مرحلة الشراء وحتى تسليم المنتج للعميل بما يمكن من معرفة الإحتياجات المتغيرة للعملاء، واقتراح الإتجاه للمستقبل لرفع مستوى أداء المنشأة (Jung, 2014). مما سبق تستخلص هذه الدراسة أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة هو أحد أدوات إدارة التكلفة استراتيجياً، يهدف لتنفيذ التصميم الذي يفي برغبات العملاء بأفضل تشكيلة من الأنشطة الوظيفية في المنشأة، عن طريق تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، لاستبعاد تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة بهدف ترشيد استخدام الموارد وخفض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.

٢/٥ أهداف تحليل سلسلة القيمة

إن تطبيق تحليل سلسلة القيمة يحقق العديد من الأهداف التالية لمنشآت الأعمال:
(Horngern et al., 2012 ; Crain & Abraham, 2008)

- تحديد الوظائف والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على استبعادها.
- تقييم مساهمة الأنشطة الداخلية للمنشأة في تحقيق القيمة التي تولدها المنشأة وقياس وتقييم قدرة هذه الأنشطة على إضافة القيمة وتحديد أوجه القصور في أدائها.
- العمل على تحسين الجودة والتركيز على تحقيق قيمة للعميل من خلال التعرف على خصائص المنتج والأنشطة التي ساهمت في إنتاجه.
- التحقق من أن المنشأة تؤدي الأنشطة الملائمة وبالطريقة الملائمة بهدف تطوير العمليات التي تنتظمها تلك الأنشطة من أجل تخفيض التكاليف.
- دراسة مسببات التكلفة لاستبعاد المسببات التي لا تضيف قيمة لخفض التكاليف.

٣/٥ نموذج Porter لتحليل سلسلة القيمة

قدم Porter نموذجاً لتحليل سلسلة القيمة يساعد المنشأة في فهم وكسب ميزة تنافسية أكثر من غيرها من المنشآت. ويعبر مفهوم الهامش عن القيمة التي يدركها العملاء لمنتجات وخدمات المنشأة مطروحاً منها التكاليف. وتتحقق القيمة عن طريق أداء المنشأة للعديد من الأنشطة يطلق عليها سلسلة القيمة والتي أمكن تصنيفها إلى مجموعتين هما: الأنشطة الأساسية والأنشطة المدعمة. فالأنشطة الرئيسية هي تلك الأنشطة التي تساهم بشكل مباشر في إنتاج وتقديم قيمة أكبر للعملاء من المنافسين، وتعتبر أنشطة الإنتاج والبيع أمثلة لتلك الأنشطة. أما الأنشطة المدعمة هي تلك الأنشطة التي تقدم وتوفر المدخلات والبنية الأساسية التي تدعم الأنشطة الرئيسية ومن أمثلتها الموارد البشرية ونظم المعلومات. وتتكامل الأنشطة الرئيسية مع الأنشطة المدعمة فيما يسمى بسلسلة القيمة، ويوضح الشكل التالي نموذج بورتر لتحليل سلسلة القيمة:



شكل رقم (١) يوضح تحليل سلسلة القيمة للمنشأة وفقاً لنموذج Porter

المصدر: (Crain & Abraham, 2008)

٤/٥ أهمية تحليل سلسلة القيمة

- تتضح أهمية تحليل سلسلة القيمة كما يلي (Blocher et al., 2010 ; الشيخ، ٢٠٠٩):
- يعمل على كسب المنشأة فرصة الإستفادة من العلاقات مع الموردين أو مع العملاء لإيجاد مزايا تنافسية. حيث يعتبر تحليل سلسلة القيمة أداة مفيدة لتوفير المعلومات اللازمة لتكامل الأنشطة والتنسيق فيما بينها داخلياً عن طريق التركيز على العمليات داخل السلسلة، وخارجياً عن طريق التنسيق مع الموردين والعملاء خارج السلسلة.
- يعمل في إطار إدارة التكلفة استراتيجياً Strategic Cost Management وهذا يمكن المنشأة من مواكبة التغييرات في البيئة التنافسية، وجعلها أكثر إستجابة لطلبات العملاء لضمان البقاء والإستمرار.
- يعد تحليل سلسلة القيمة وسيلة فعالة لتعظيم استخدام الموارد المحدودة، وتسهيل اتخاذ القرارات الإستراتيجية نظراً للعوامل الواضحة والمؤثرة في الميزات التنافسية.
- يعتبر تحليل سلسلة القيمة أسلوب إداري لتخفيض أو تقدير التكلفة عن طريق دراسة الإحتياجات من المواد الخام والعمل وغيرها من الخدمات الأخرى.
- يركز تحليل القيمة على العوامل التي تخلق القيمة وتطويرها وعمل تقييم للبدائل بما يضمن الوصول إلى أقل تكلفة.

- يركز تحليل القيمة على تحليل الأنشطة بدلاً من تحليل تكاليف الإنتاج وبالتالي دراسة مسببات التكلفة بهدف تخفيضها.
- تعمل سلسلة القيمة على تقديم المنتجات والخدمات التي تتلاءم مع احتياجات العملاء وبما يرضي رغباتهم وهذا ينعكس بصورة غير مباشرة على زيادة أرباح المنشأة.

٥/٥ الإختلاف بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأسلوب القيمة المضافة

يختلف أسلوب تحليل سلسلة القيمة عن أسلوب القيمة المضافة في العديد من الأوجه ويوضح الجدول رقم (١) تلك الإختلافات:

جدول (١)

يوضح أوجه الإختلاف بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأسلوب القيمة المضافة

أوجه الإختلاف	أسلوب تحليل سلسلة القيمة	أسلوب القيمة المضافة
- أوجه التركيز	خارجي لا يقتصر على حدود المنشأة ولكن يمتد خارج نطاقها	داخلي على الأنشطة بداية من الشراء وحتى إنتهاء مرحلة البيع
- المفهوم القائم عليه	إدارة التكلفة استراتيجياً	منظور القيمة المضافة
- الحصول على مزايا تنافسية	من خلال العلاقات مع الموردين والعملاء هناك فرص لكسب مزايا تنافسية	تفقد المنشأة العلاقات مع الموردين والعملاء وضياح فرص كسب مزايا تنافسية
- طرق خفض التكلفة	- خفض التكلفة مرتبط بمسببات التكاليف التي ترتبط بالأنشطة التي لا تضيف قيمة. - الإستفادة بالروابط مع الموردين والعملاء وبين العمليات داخل المنشأة	خفض التكاليف عن طريق محاسبة المسؤولية.
- التوجه الإستراتيجي	تساعد في تحقيق الإستراتيجيات التنافسية من خلال: إعادة هيكلة سلسلة القيم، التحكم في مسببات التكلفة، التركيز على تحقيق القيمة.	التقارير التقليدية للمحاسبة الإدارية لا تحقق الإستراتيجية.

٦/٥ خطوات تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة

تأتي مرحلة تحليل القيمة كمرحلة تالية لمرحلة تصميم المنتج أو الخدمة، ويطلق عليها تحليل الأنشطة، وتتم بعدة خطوات كالتالي:

- **تحديد الهدف من العمليات وإعادة تبويب الأنشطة:** وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد رغبات العملاء كخطوة أولية يتوقف عليها باقي الخطوات. ثم إعادة تبويب الأنشطة طبقاً لتصنيف سلسلة القيمة وتحديد الموارد المستخدمة في أداء كل نشاط منها.

- **تسجيل وتبويب الأنشطة:** ويتم فيها تسجيل الأنشطة كلها بما فيها أنشطة خدمات ما بعد البيع مع تحديد الأهمية النسبية لكل نشاط من أنشطة السلسلة وفقاً لاستهلاكها لموارد المنشأة.

- **تحليل الأنشطة:** ويتم فيها تحليل كل نشاط إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، والأنشطة التي تضيف قيمة هي تلك الأنشطة المميزة تكنولوجياً والمسئولة عن خلق الخصائص المطلوبة في المنتج النهائي ويكون العميل على أتم استعداد للدفع مقابل الحصول على المنتج.

- **تطوير الأنشطة المختلفة:** وفيها يتم تحديد الطرق البديلة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تقليلها إلى أدنى حد ممكن وذلك لخفض التكلفة.

٦- الإطار العام لإستراتيجية زيادة التكلفة Cost Leadership Strategy

قدم رواد الإدارة وعلى رأسهم Michael E. Porter إستراتيجيات تنافسية يعمل اتباعها على تحقيق ميزة تنافسية، كما أنها تساعد المنشآت في تحقيق أهدافها وهي: إستراتيجية زيادة أو خفض التكلفة وإستراتيجية تميز المنتج وإستراتيجية التركيز. وأكدت الدراسة على ضرورة الأخذ بإستراتيجية واحدة فقط على الرغم من أنهم معاً يعملون على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة (Porter, 1998).

وعلى الرغم من تعدد الإستراتيجيات التي قد تتبعها المنشأة لتحقيق أهدافها، إلا أن إستراتيجية زيادة التكلفة مازالت عنصراً هاماً ومؤثراً أساسياً في قدرة المنشأة على البقاء والإستمرار والنمو في ظل البيئة الحديثة (هاشم، ٢٠٠٣).

١/٦ مفهوم إستراتيجية زيادة التكلفة وأهدافها

إن إستراتيجية زيادة التكلفة Cost Leadership Strategy هي إستراتيجية تنافسية تساعد على تحقيق النجاح والتميز من خلال إنتاج منتجات وخدمات بأقل تكلفة على مستوى الصناعة (السيد، ٢٠١٩ ; Blocher et al., 2010). فالريادة تتحقق من خلال تلك الإستراتيجية للمنشأة ذات الإنتاج الأقل تكلفة في السوق بسبب زيادة كمية وقيمة المبيعات، وأن الميزة التنافسية تتحقق في التكلفة المرتبطة بالإنتاج والتسويق، حيث تمكن إستراتيجية زيادة التكلفة من إستخدام حجم أقل من الموارد بالمقارنة بالمنافسين لإنتاج نفس القدر من السلع والخدمات مما يجعل المنشأة تحقق قدرة تنافسية تكاليفية، كما يمكنها بيع منتجاتها عند سعر أقل من سعر المنافسين وتحقيق ربح كبير (Juliana et al., 2021 ; طيفور، ٢٠١٢).

وتهدف إستراتيجية زيادة التكلفة إلى الحصول على ميزة تنافسية عن طريق خفض تكاليف كل من البحث والتطوير، الخدمات، وأنشطة المبيعات والتسويق. كما أن المنشآت من الممكن أن تحصل على الميزة التنافسية عن طريق إقتصاديات الحجم باستخدام نظم فعالة لخفض تكلفة الموارد البشرية وتدنية التكاليف بأرخص مواد خام مع الإنتاج والتوزيع الكبير. وتقدم تلك الإستراتيجية ميزة تنافسية في الأسواق التي يكون فيها المستهلكين أكثر حساسية للأسعار، حيث تعمل المنشآت على توجيه تلك الإستراتيجية نحو هدف خفض كل التكاليف في سلسلة القيمة. فالمبدأ الأساسي هو خفض تكلفة كل الأحداث، فالفجوة بين أسعار السوق والتكاليف سوف تكون كبيرة والمنشأة سوف تحصل على ميزة تنافسية من خلال تحقيق ربح أو دخل كبير (Kurt & Zehir, 2016).

وتركز الإستراتيجية على قدرة المنشأة على الإنتاج بأقل التكاليف بالمقارنة بالمنافسين، ويشمل ذلك كل أنشطة سلسلة القيمة في المنشأة (Porter, 1980) وذلك من خلال ترشيد إستخدام الموارد وتخفيض تكلفة التالف والفاقد، وتخفيض المخزون من المواد الخام والمنتجات تامة الصنع، مع ضرورة مراعاة معايير جودة ومواصفات المنتج، المرونة في الاستجابة لطلبات العملاء أي أن القيادة في التكلفة تكون دون الإخلال بالجودة. وأضاف porter أن المنشآت التي ترغب في تبني هذا النوع من الإستراتيجيات يجب أن تمتلك حصة سوقية عالية أمام منافسيها، وأن تكون لها قاعدة عريضة من العملاء.

٢/٦ مقومات نجاح استراتيجية ريادة التكلفة

تتمثل أهم مقومات نجاح استراتيجية ريادة التكلفة في التركيز على العوامل التالية (مرغني، ودمدوم، ٢٠٢٢؛ هاشم، ٢٠٠٣؛ Kurt & Zehir, 2016):

- مراقبة التعلم بمقارنة أساليب التعلم مع المعايير المطبقة في الصناعة.
- مراقبة العلاقات بين الأنشطة التي تنتج القيمة والعمل على استغلالها.
- التركيز على الإندماج والفصل بين الأنشطة التي تنتج القيمة بالصورة التي تخفض تكلفتها.
- التركيز على العوامل السياسية والحكومية والتشريعات الإقتصادية.
- توافر اقتصاديات الحجم.
- وجود نظم جيدة للتحكم في التكاليف والرقابة عليها.
- تطبيق نظام الأداء الفوري وبدون مخزون.
- ضرورة دراسة وتحليل المراحل المختلفة لسلسلة القيمة، فمن أجل تحقيق المنظمة لميزة تنافسية بالمقارنة بالمنافسين يجب أن تكون تكلفة أداء أنشطتها أقل من تكلفتها لدى المنافسين.
- الإتصال بين وحدات المنظمة من خلال نقل المعارف لكيفية العمل بين الأنشطة المتماثلة.
- ضرورة تبني أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، والنظر لإدارة التكلفة على أنها أداة إستراتيجية وجزءاً هاماً من التخطيط الإستراتيجي للمنظمة.

ويجب أن يكون لدى المنشآت التي تستخدم إستراتيجية ريادة التكلفة فهم كامل لتكاليفها لدرجة تمكنها من التنبؤ بنتائج القرارات والتصرفات المرتبطة بهيكل التكلفة. كما يمكن إستبعاد الأنشطة غير الضرورية وإعادة هندسة عملياتها وأنشطتها وذلك لتخفيض التكلفة أو إضافة قيمة. هذا إلى جانب أن العملاء ينظرون إلى تلك الشركات بأنهم المبتكرون في الصناعة لأن مركزهم الريادي يسمح لهم بتعديل أساس المنافسة في الصناعة وإجبار المنافسين على التعديل والإستجابة. كما تلعب دوراً هاماً في بناء القدرة التنافسية للمنشآت بما تحققه من منافع ومزايا تنافسية وخاصة تخفيض مستويات التكاليف إلى أدنى حد ممكن مع المحافظة على جودة المنتج (مروان، وصالح، ٢٠١٦).

هذا إلى جانب تمتع المنشآت التي تحقق نجاحاً في إستراتيجية ريادة التكلفة بنقاط تعتبر بمثابة قوة داخلية تتمثل في: قنوات توزيع فعالة، مهارة في التصميم المنتجات للتصنيع الفعال، خبرة عالية في هندسة التصنيع، بالإضافة إلى امتلاكها رأس مال كبير مستثمر في أصول الإنتاج مما يمثل عائداً لدخول باقي المستثمرين (Wang et al., 2011).

٣/٦ خطوات تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة

- أوضح Porter, (1985) أن تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة يتم من خلال مجموعة من الخطوات هي كالتالي (بابكر، ٢٠١٩):
- تحديد سلسلة القيمة المناسبة وتخصيص التكاليف لديها.
 - تحديد مسببات التكاليف لكل نشاط ذو قيمة.
 - تحديد التكاليف بالنسبة للمنافسين والتعرف على مصادر فروق التكلفة.
 - تطوير الإستراتيجية بالتركيز على جعل التكلفة منخفضة نسبياً من خلال الرقابة على مسببات التكلفة أو إعادة صياغة سلسلة القيمة.
 - اختبار إستراتيجية خفض التكلفة للتعرف على قابليتها للإستمرار.

٤/٦ عناصر نجاح إستراتيجية ريادة التكلفة

- هناك مجموعة من العناصر التي يجب أن يتم تحديدها بوضوح لدعم نجاح إستراتيجية ريادة التكلفة وهي كالتالي (طيفور، ٢٠١٢، Wang et al., 2014 ; Banker et al., 2011):
- الرقابة الجيدة على الموارد: فلا بد من ضرورة توافر مهارات رقابية خاصة على عناصر التكاليف المختلفة وخاصة المواد والخامات والمعدات والعمالة بالإضافة لضرورة توافر مهارات إدارية لإدارة التكاليف تقع في قمة الهيكل التنظيمي على مستوى المنظمة ككل وليس إدارة تكلفة الإنتاج فقط.
 - يرتبط نجاح إستراتيجية ريادة التكلفة بالهيكل التنظيمي ونظم الإنتاج المتبعة، فالتغيرات في تكنولوجيا العملية الإنتاجية بصورة جوهرية تؤثر على التكاليف.

- تعتمد إستراتيجية زيادة التكاليف على إستخدام الميزة التنافسية على أساس التكلفة الأقل من خلال حذف وإلغاء كل نشاط لا يحقق قيمة مضافة للسوق.
- لابد من مراجعة وتقييم هيكل التكاليف في ضوء التغيرات في تكاليف المنافسين. ويتحقق المركز التنافسي للتكاليف بقدرة المنشأة على إنتاج منتجات وخدمات بتكاليف تقل عن متوسط تكاليف المنتج للمنافسين في الصناعة والتي تتمتع بمركز تنافسي للتكاليف.
- يتطلب نجاح الإستراتيجية ضرورة إرساء مجموعة من القيم والثقافات داخل المنظمة كالسرية، تشجيع روح الإلتزام وسيادة مفهوم فريق العمل، بهدف سد الفجوة بين الإدارة العليا والمستوى التشغيلي.

مما سبق تستخلص هذه الدراسة أن إستراتيجية زيادة التكلفة تسعى للوصول إلى أقل تكلفة للمنتج في السوق، ويتحقق ذلك ليس فقط من خلال خفض تكلفة الإنتاج، ولكن أيضاً خفض تكاليف كل الوظائف الأخرى بالمنظمة بما فيها تكاليف البحوث والتطوير والإنتاج وحتى تكلفة ما بعد البيع. ويتطلب ذلك الإهتمام بتطوير المنتج والعمليات الإنتاجية وتحسين خصائص المنتج مع تخفيض تكاليف إنتاجه والرقابة على تلك التكاليف.

٧- العلاقة بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة (الإطار المقترح للتكامل)

١/٧ دواعي الربط بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل سلسلة القيمة

على الرغم من أهمية أسلوب القياس المرجعي Benchmarking إلا أنه لا يمكن إعتبار المعلومات التي يوفرها هي النوع الوحيد من المعلومات التي تحتاج إليها الإدارة. ولذلك فإن تحقيق الربط بين هذا الأسلوب وبين الأساليب الأخرى التي تسعى لتخفيض تكلفة المنتجات وتحقيق التحسين المستمر لعمليات المنشأة وتوفير معلومات عن الجودة يحقق زيادة التكلفة ويحقق ميزة تنافسية للمنشأة. وعليه يجب أن تعمل المنشآت إلى السعي لإحداث تكامل بين أسلوب القياس المرجعي وبين تلك المداخل التي ترتبط بالجودة وتفضيلات العملاء والتحسين المستمر. لذلك يسعى هذا البحث إلى إحداث تكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، حيث يحقق هذا التكامل مزايا أفضل لتحديد أي العمليات التي تضيف

قيمة للمنتج والتي لا تضيف قيمة، بالإضافة للتعرف على مواطن خفض التكلفة دون المساس بجودة المنتج وخصائصه من وجهة نظر العميل وخفض التكلفة ومن ثم تحقيق تنافسية القيمة المبنية على تنافسية التكلفة. ويوضح الشكل رقم (٢) إطار التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة لدعم استراتيجية ريادة التكلفة.

٢/٧ أثر أسلوب القياس المرجعي في دعم استراتيجية ريادة التكلفة

يمثل أسلوب القياس المرجعي دوراً كبيراً في دعم استراتيجية ريادة التكلفة من خلال ما يقوم به في تحقيق ما يلي: (Blocher et al., 2016)

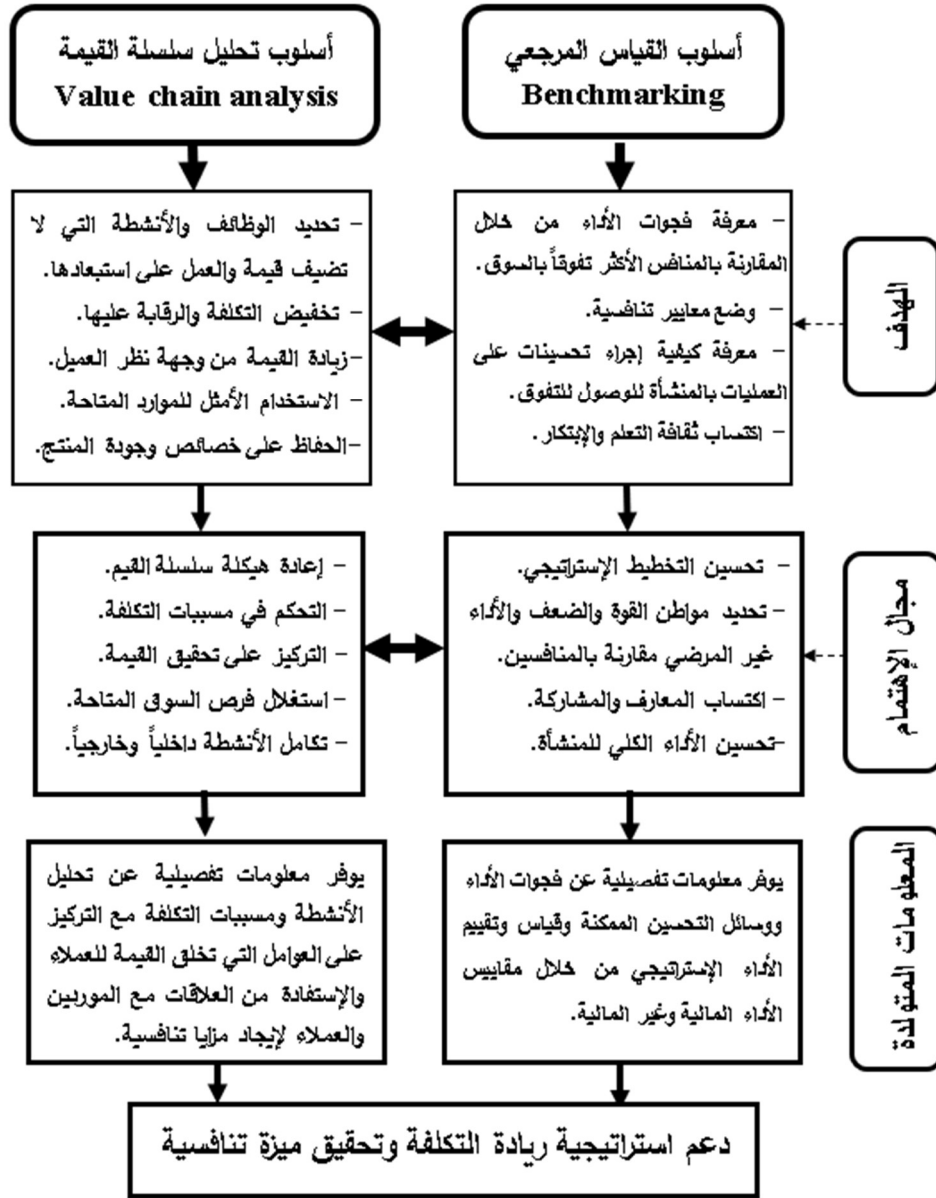
(أ) دور أسلوب القياس المرجعي في توفير معلومات تفصيلية عن فجوات الأداء من خلال المقارنة بالمنشآت الرائدة في السوق يترتب عليه تخفيض التكاليف وتقليل الزمن اللازم لتطوير العمليات الجديدة

إن استخدام أسلوب القياس المرجعي يدفع المنشآت للبحث عن أفضل الممارسات ومحاولة تبنيها وتطبيقها على أعمال المنشأة، مما يمكن المنشأة من التعرف على الأنشطة الإضافية والتي يكون هناك فرصة لتخفيضها وبالتالي تخفيض تكلفتها، بالإضافة لتحسين الوضع الحالي للمنشأة (Elkeley, 2006). كما يفيد استخدام أسلوب القياس المرجعي في الوصول بالتكلفة إلى أفضل مستوياتها مما يعتبر نظاماً للرقابة على التكاليف، كما يساعد في القضاء على التوزيع غير العادل للموارد. فمن خلاله تستطيع المنشأة تحديد الموارد التي لم تستغل بشكل كامل وتحديد المجالات التي تحتاج لمزيد من الموارد وتطبيق الإستراتيجيات التي تساعد على الإستغلال الأمثل لجميع الموارد المتاحة والحد من الفاقد (محمد، ٢٠١٧).

(ب) دور أسلوب القياس المرجعي في البحث عن أفضل أداء لدى المنافسين خارجيين أو داخليين

فالهدف الأساسي للقياس المرجعي هو تحديد أفضل مستوى للأداء من أجل دعم التوجيه نحو التحسين المستمر في أداء الشركة واختيار أولويات التحسين لمقابلة توقعات العملاء ومن ثم تحسين القدرة التنافسية للشركة. فالمقارنة المرجعية تكون بالمقارنة مع أفضل منافس داخلي (بين الأقسام داخل المنشأة) أو خارجي (بين المنشأة والمنشآت المماثلة أو بين المنشأة وقطاع

الصناعة). هذا إلى جانب تحديد إمكانية تطبيق تلك التحسينات على المنشأة محل القياس المرجعي (محمد، ويوسف، ٢٠١٧).



شكل رقم (٢): إطار التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل سلسلة القيمة لتدعيم استراتيجية ريادة التكلفة (إعداد: الباحثان)

(ج) دور أسلوب القياس المرجعي في السعى نحو تحقيق التحسين المستمر

حيث تسعى المقارنة المرجعية دائماً إلى التركيز على تحقيق تفوق المنشأة أو المنظمة على المنشآت الأخرى في عدة مجالات. كما يشجع ثقافة التغيير وإدراك أهمية الابتكار والتجديد المستمر عن أفضل فرص للتحسين والتميز والتفوق في الأداء، مما يساعد على حل ومعالجة المشكلات التي تواجه المنشأة واكتشاف أفكار جديدة للتحسين.

(د) دور أسلوب القياس المرجعي في المساعدة في عملية التخطيط الإستراتيجي

حيث يسعى القياس المرجعي إلى توجيه عملية التخطيط نحو تحقيق أهداف محددة تقود أداء المنشآت نحو تحقيق مستويات تتفوق فيها عن المنافسين. كما يعمل القياس المرجعي على التأكد من أن العمليات الصناعية ستظل تنافسية وتقييم مواطن القوة والضعف، وتشجيع الممارسات الجديدة. هذا إلى جانب أن الأسلوب يساعد المنشأة في التنبؤ بأداء منافسيها في المستقبل.

(هـ) دور أسلوب القياس المرجعي في التشجيع على اكتساب ثقافة التعلم والمشاركة داخل المنظمة.

حيث يشجع أسلوب القياس المرجعي على التدريب وتبادل الأفكار وتعزيز العمل الجماعي، إلى جانب خلق حافز الابتكار والتطوير لدى العاملين، وإتاحة الفرصة للمنشأة للتوجه نحو النموذج الأفضل.

(و) يساعد أسلوب القياس المرجعي في تحسين الجودة وتعزيز القدرة التنافسية للمنشأة.

حيث يعمل أسلوب القياس المرجعي على تحديد أوجه القصور في الأداء مقارنة بالمنافسين الأكثر تفوقاً في الصناعة مع تحديد إمكانية تطبيق تلك التحسينات في المنشأة محل القياس المرجعي وينتج عن ذلك تحسين الأداء وجودة المنتج النهائي.

٣/٧ أثر أسلوب تحليل سلسلة القيمة في دعم استراتيجية ريادة التكلفة

يتمثل دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في دعم استراتيجية ريادة التكلفة من خلال ما يقوم به في تحقيق ما يلي (Blocher et al., 2016 ; محاريق، ٢٠١٦)

- دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في بناء الميزة التنافسية المستمرة للمنشأة من خلال:
- توفير المعلومات المالية وغير المالية عن أنشطة المنشأة بداية من مرحلة البحوث والتطوير وتنتهي بمرحلة خدمة ما بعد البيع للعملاء مما يمكن من تحقيق الإستراتيجية التنافسية.

- يساعد تحليل سلسلة القيمة على تحديد مواطن القوة والضعف الداخلية بالمنشأة من أجل زيادة القدرة على استغلال الفرص الداخلية وتخفيض التهديدات الخارجية. حيث يتم إجراء تحليل داخلي لجوانب القوة والضعف الحالية والمحتملة والذي يساعد على توفير مؤشرات عن كيفية تحسين سلسلة القيمة والتي يترتب عليها تحقيق الميزة التنافسية.
- شمول كافة مراحل دورة حياة المنتج والتي تمثل الأساس لإدارة التكلفة إستراتيجياً مما يساعد على تحقيق خفض التكلفة وتعظيم قيمة المنشأة ودعم قدرتها التنافسية.
- العمل على استمرارية تحليل سلسلة القيمة بالمنشأة يساعد على تحقيق التحسين المستمر.

- دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في تحقيق القيمة من وجهة نظر العميل:
إن تحليل أنشطة القيمة يهتم بما هي الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وأيهما لا يضيف قيمة، وأن القيمة يقصد بها القيمة من وجهة نظر العميل. ومن هنا تتضح أهمية التحليل في تحديد الأنشطة التي يؤدي التركيز عليها إلى تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة (البلتاجي، ٢٠١٢). ويتطلب إعداد تحليل سلسلة القيمة من وجهة نظر العميل اتجاه التحليل للوراء فنكون البداية بالمنتج ثم المواد الخام التي دخلت في إنتاج المنتج.

- دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف والرقابة عليها:
إن تصنيف أنشطة سلسلة القيمة إلى أنشطة أساسية وأنشطة مساعدة يتوقف على طبيعة النشاط في كل منشأة. وأن الدقة في الفصل بين تلك الأنشطة له أهمية وخاصة في فعالية خفض التكاليف. فالتخفيض ليس هدفاً في حد ذاته ومن الممكن تخفيض التكلفة في أي جزء من السلسلة دون التأثير على باقي الأجزاء (McCormick, 2010).

ويعمل تحليل سلسلة القيمة إلى أنشطة رئيسية ومدعمة إلى التركيز على تكلفة الأنشطة وتحليل تكلفة كل نشاط من الأنشطة وتحديد تكلفته مقارنة بإجمالي التكاليف. ومن ثم التركيز

على الأنشطة عالية التكلفة ومحاولة البحث عن الأساليب والطرق المناسبة لتخفيضها دون المساس بجودة المنتج أو الخدمة المقدمة وذلك من أجل تخفيض تكلفة سلسلة القيمة بأكملها. فالإستبعاد المستمر للفاقد بكل صورته يضمن قدرة المنشآت على زيادة حصتها السوقية من خلال تقديم قيمة كبيرة للعملاء بأعلى جودة وبأسعار أقل وعند مستويات خدمة أعلى (مروان، وصالح، ٢٠١٦). وتعمل المنشأة على تحقيق ريادة التكلفة أو خفض التكلفة من خلال اتباع أحد الأسلوبين التاليين (عربية، وزايد، ٢٠١٩):

(أ) التركيز على مسببات التكلفة التي قد تتسبب في تخفيض تكلفة سلسلة القيمة والرقابة عليها: فمسببات التكلفة تلعب دوراً هاماً في رقابة التكاليف خلال سلسلة القيمة وكذلك دقة قياس التكلفة إلى جانب ترشيد استخدام الموارد. وقد حدد Porter, (1999) العوامل التي تؤثر على التكاليف وتؤدي إلى خلق ريادة أو خفض التكلفة والتي أطلق عليها مسببات التكلفة وهي: اقتصاديات الحجم، الخبرة وأثار التعلم، استغلال الطاقة، العلاقات، درجة التكامل، التوقيت، إختيار السياسات والموقع (مروان، وصالح، ٢٠١٦). فمثلاً، إن زيادة حجم الإنتاج: وما يترتب عليها من تخفيض للتكلفة عن طريق الإنتاج بكميات كبيرة. حيث تنتزع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات مما يترتب عليه انخفاض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة. كما أن اشتراك بعض وحدات الأعمال الإستراتيجية في بعض الأنشطة الوظيفية يساعد على خفض تكلفتها.

(ب) تطوير أداء سلسلة القيمة من خلال إعادة هيكلة سلسلة القيمة بما يضمن التخفيض المستمر للتكاليف:

إن تحليل سلسلة القيمة تعمل على تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة من خلال رفع كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة. كما تتضح أهمية تحليل سلسلة القيمة في تنفيذ نموذج التصميم المناسب للمنتج من خلال تجميع أفضل تشكيلة من الأنشطة الوظيفية في المنشأة وبما يضمن خفض التكاليف (كيوان، ٢٠١٥).

- دور تحليل سلسلة القيمة في إبراز الطاقات العاطلة وحسن استغلال وتوزيع الموارد:

حيث يتم توفير معلومات عن الموارد المستهلكة في أداء الأنشطة وتحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة مما يساعد على تحديد الجزء غير المستخدم من

موارد كل نشاط، والفرص المتاحة لإمكانية استغلال هذا الجزء في المستقبل وتحقيق مزايا تنافسية.

- يساعد تحليل سلسلة القيمة على تحديد مواطن القوة والضعف الداخلية بالمنشأة من أجل زيادة القدرة على استغلال الفرص الداخلية وتخفيض التهديدات الخارجية:

حيث يتم إجراء تحليل داخلي لجوانب القوة والضعف الحالية والمحتملة والذي يساعد على توفير مؤشرات عن كيفية تحسين سلسلة القيمة والتي يترتب عليها تحقيق الميزة التنافسية.

- يشمل تحليل سلسلة القيمة على كل مراحل دورة المنتج:

وهذا هو الأساس لإدارة التكلفة استراتيجياً ويساعد ذلك على تحقيق ميزة تنافسية.

٤/٧ الإطار المقترح للتكامل

تبين مما سبق أن كل أسلوب لديه دور هام في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة من خلال المعلومات التي يوفرها كل منهما والتي ترجع لطبيعة كل أداة. إلا أن التكامل بين أسلوبين القياس المرجعي وأسلوب تحليل سلسلة القيمة سوف يساعد في:

- الكشف عن المناطق التي يمكن عن طريقها إيجاد المزايا التنافسية التي يجب أن يتم التركيز عليها ومن ثم دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.

- تساعد المعلومات التي يوفرها أسلوب القياس المرجعي والمعلومات التي يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة على توفير نظرة واقعية وواضحة لإدارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها.

- يساعد التكامل بين الأسلوبين على العمل على التخلص من كل أنواع الفاقد، حيث يتم من خلال تحليل سلسلة القيمة فصل تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويتم تطويرها أو التخلص منها وتحقق عملية استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، تخفيض التكاليف وتخفيض وقت التنفيذ، وعلى الجانب الآخر فإن عملية تطوير الأنشطة يساعد على زيادة الجودة، بالإضافة إلى أنه من خلال البحث عن فجوات الأداء مقارنة بالمنافسين ومحاولة القضاء عليها يساهم في زيادة القدرة على الابتكار والتعلم والعمل على استغلال هذا الفاقد في أنشطة أخرى مستقبلية ترفع من كفاءة الأداء وبالتالي تحقق زيادة التكلفة.

- يوفر التكامل بين الأسلوبين معلومات تدعم سياسة التحسين المستمر بالمنشآت، حيث تساهم في تحديد المجالات التي يمكن أن يتم فيها التحسين، ونقاط القوة والضعف في المنشأة إلى جانب التهديدات الداخلية والخارجية، كل ذلك يسهم في نهاية الأمر لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة.
- يعمل التكامل على ربط القيمة المحققة باستهلاك الموارد، حيث يعمل الأسلوبين على تحقيق القيمة من وجهة نظر العميل وهذا يترتب عليه رفع جودة المنتج وخفض التكاليف ودعم زيادة التكلفة.
- يوفر التكامل تحقيق درجة أكبر من الدقة في قياس التكاليف والرقابة عليها حيث يتم تصميم هيكل تكاليفي لقياس التكاليف وتصنيفها حسب أنشطة القيمة مما يساعد على تحليل الأنشطة.
- يؤدي التكامل إلى زيادة قدرة المنشأة على القيام بوظائفها الإدارية من تخطيط ورقابة وقياس التكاليف وإدارة الأداء على جميع مراحل دورة حياة المنتج، مما يترتب عليه تحسين الأداء وزيادة التكاليف.
- يساعد التكامل في الإستفادة من المزايا التي يوفرها كل أسلوب في مجال إدارة الموارد، فأسلوب القياس المرجعي يركز على الجودة وحسن استغلال الموارد من أجل البحث عن التفوق في الأداء والذي بدوره ينعكس على التكاليف. وأسلوب تحليل سلسلة القيمة يركز على خفض التكلفة من خلال التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل والذي ينعكس في النهاية على خفض التكاليف، وخفض الموارد المستخدمة، وتحسين الجودة وتحقيق زيادة التكلفة.

٨- الدراسة الميدانية

تتناول الباحثان في هذا الجزء عرضاً للدراسة الميدانية التي تدعم الإطار المفاهيمي، والتعرف على الآراء المختلفة لفئات وعينة الدراسة، وذلك من خلال توزيع قائمة الإستقصاء على مجموعة من الشركات الصناعية، لإختبار النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية حول أثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة، وذلك من خلال إجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي أسفر عنها الإستقصاء.

١/٨ هدف الدراسة الميدانية

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة الميدانية في التعرف علي آراء فئات عينة الدراسة المتمثلة في أعضاء مجلس الإدارة العليا، مهندسى ومديرى الإنتاج، مديرى ومحاسبى التكاليف، المديرين الماليين، والأكاديميين بالجامعات المصرية وتحليل الآراء حول بيان أثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة، وفي سبيل تحقيق الهدف الرئيسي للدراسة تم تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- (١) بيان أثر استخدام أسلوب القياس المرجعي في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.
- (٢) بيان أثر استخدام تحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.
- (٣) بيان أثر نتيجة التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.

٢/٨ فروض الدراسة

في ضوء مشكلة البحث وهدف البحث يمكن صياغة الفروض الرئيسية للدراسة في صورتها العدمية علي النحو التالي:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب القياس المرجعي وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب القياس المرجعي وتحليل القيمة وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة.

٣/٨ متغيرات الدراسة

اشتملت الدراسة الميدانية علي نوعين من المتغيرات هما:

- المتغيرات المستقلة وتشمل ثلاثة متغيرات هي أسلوب القياس المرجعي، أسلوب تحليل القيمة، والتكامل بين كل من أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة.
- المتغير التابع ويتمثل في إستراتيجية زيادة التكلفة.

٤/٨ مجتمع وعينة الدراسة

في ضوء تحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم توزيع عدد من قوائم الإستقصاء علي مفردات العينة والتي شملت خمس فئات أساسية علي النحو التالي:
(أ) المجموعة الأولى: وتتمثل في عينة عشوائية من العاملين بالشركات الصناعية المصرية، والتي تتمثل في الفئات الآتية:

- عينة عشوائية من أعضاء مجلس الإدارة في مجموعة من الشركات الصناعية.
 - عينة عشوائية من مديري ومهندسي الإنتاج من العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.
 - عينة عشوائية من محاسبي ومديري التكاليف العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.
 - عينة عشوائية من المديرين الماليين من العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.
- (ب) المجموعة الثانية: عينة عشوائية من الأكاديمين (أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية).

وقد تم اختيار مفردات الدراسة بطريقة عشوائية لتعميم نتائج الدراسة، وذلك لعدة أسباب منها صعوبة استقصاء جميع مفردات الدراسة، نظرًا لعامل الوقت والجهد والتكلفة، وكذلك صعوبة الوصول بوحدة المعاينة، نظرًا لضيق الوقت المتاح لمقابلتهم. لذلك تم اللجوء إلي أسلوب العينة العشوائية أو الإحتمالية من أجل الوفاء بمتطلبات الدراسة، مع مراعاة أن تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع محل الدراسة وأن تنطبق عليها المواصفات المطلوبة لأغراض الدراسة، وقد تم توزيع عدد (٢١٠) قائمة إستقصاء كانت عدد قوائم الاستقصاء الخاضعة للتحليل الإحصائي ١٧٤ قائمة بواقع ٨٣٪ تقريباً وهي نسبة صالحة لبداية التحليل الإحصائي.

وقد تم الإعتماد على الوسائل الالكترونية للتواصل مع المشاركين في عينة الدراسة، كما روعى أن تكون العينة من الأشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العلمية والعملية من الحاصلين على البكالوريوس والدبلومة الأكاديمية ودرجتى الماجستير والدكتوراه، ويوضح الجدول رقم (٢) خصائص عينة الدراسة من حيث الحالة الوظيفية، عدد سنوات الخبرة، والمؤهل الدراسي.

جدول رقم (٢)

التكرارات والنسب المئوية لعينة الدراسة

الترتيب	النسب المئوية (%)	التكرارات (ت)	
			<u>المؤهل العلمي</u>
3	10.3%	18	- بكالوريوس
4	3.4%	6	- دبلومة
1	48.3%	84	- ماجستير
2	38%	66	- دكتوراه
	100%	174	الإجمالي
			<u>الوظيفة الحالية</u>
1	31%	54	- مدير إدارة عليا
3	13.8%	24	- مديري إدارة الإنتاج
3	13.8%	24	- مديري إدارة
4	12.1%	21	التكاليف
2	29.3%	51	- المديرين الماليين
			- الأكاديميين
	100%	174	الإجمالي
			<u>عدد سنوات الخبرة</u>
4	8.6%	15	- أقل من ٥ سنوات
3	24.1%	42	- من ٥ - ١٠ سنوات
1	39.7%	69	- من ١٠ - ٢٠ سنة
2	27.6%	48	- أكثر من ٢٠ سنة
	100%	174	الإجمالي

٥/٨ خصائص عينة الدراسة

بالنسبة للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، يتضح من الجدول رقم (٢) الذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة (أولاً) بالنسبة للحاصلين على مؤهل علمي أن ١٨ مفردة بنسبة ١٠,٣٪ من عدد المستقصى منهم حاصلين على درجة البكالوريوس، بينما عدد ٦ مفردة بنسبة ٣,٤٪ حاصلين على دبلومة أكاديمية في أحد فروع المحاسبة، كما يوجد ٨٤ مفردة بنسبة ٤٨,٣٪ من عدد المستقصى منهم من الحاصلين على درجة الماجستير، و٦٦ مفردة بنسبة ٣٨٪ من الحاصلين على درجة الدكتوراه مما يدل على زيادة درجة المعرفة والوعي لدى هذه الفئات للإجابة على أسئلة الاستقصاء. (ثانياً) فيما يتعلق بالوظيفة الحالية يتضح أن ٥٤ مفردة بنسبة ٣١٪ من عينة الدراسة يمثلون مديري الإدارة العليا، بينما ٢٤ مفردة بنسبة ١٣,٨٪ من عينة الدراسة يمثلون كل من فئة مديري إدارة الإنتاج ومديري إدارة التكاليف، في حين أن ٢١ مفردة بنسبة ١٢,١٪ من عينة الدراسة يمثلون فئة المديرين الماليين، بينما بلغ عدد أعضاء هيئة التدريس والوظائف الأخرى ٥١ مفردة بنسبة ٢٩,٣٪ من عينة الدراسة مما يدل على أن عينة الدراسة لديها الإلمام الكافي بموضوع الدراسة. (ثالثاً) بالنسبة لسنوات الخبرة في مجال العمل يتضح أن ١٥ مفردة بنسبة ٨,٦٪ أقل من ٥ سنوات، بينما ٤٢ مفردة بنسبة ٢٤,١٪ أكبر من خمس سنوات وأقل من عشرة سنوات، وعدد ٦٩ مفردة بنسبة ٣٩,٧٪ أكبر من عشرة سنوات وأقل من خمسة عشر سنة، في حين بلغ عدد المستقصى منهم الأكبر من عشرين سنة خبرة ٤٨ مفردة بنسبة ٢٧,٦٪.

٦/٨ كيفية تصميم أداة الدراسة

اعتمدت الباحثتان في تجميع المعلومات اللازمة للدراسة على قائمة الإستقصاء، كأحد أدوات جمع البيانات وقد تضمنت عدداً من الأسئلة المترابطة بغرض تحقيق أهداف البحث، وقد روعي تطابق الأهداف البحثية مع الفروض الخاصة بالدراسة. كما تم توزيع قائمة الإستقصاء يدوياً وإلكترونياً على المشاركين في عينة الدراسة.

ومن خلال الإعتماد على مقياس ليكرت الخماسي Likert scale تم قياس إجابات أفراد العينة على أسئلة الإستقصاء، وتم وضع أوزان ترجيحية تبدأ من ١ إلى ٥ حيث يمثل البند الذي

- يأخذ متوسط حسابي أكبر من ٣ درجات بند هام أما البند الذي يحقق متوسط حسابي أقل من ٣ يمثل بند غير هام وقد تضمنت هذه الأسئلة المحاور الآتية:
- المحور الأول: أسئلة تتعلق بأثر استخدام أسلوب القياس المرجعي في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.
 - المحور الثاني: أسئلة تتعلق بأثر استخدام تحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.
 - المحور الثالث: أسئلة تتعلق بأثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية.
 - المحور الرابع: أسئلة تتعلق ببعض العناصر التي تؤثر في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.

٧/٨ الأساليب الإحصائية المستخدمة

من أجل الوصول إلي النتائج التي تحقق أهداف الدراسة تم الاستعانة بعدد من الأساليب الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي "Statistical package for social sciences (SPSS) الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، إصدار رقم 26 وتم تحليل بيانات الدراسة الميدانية وكذلك تم اختبار صحة الفروض الإحصائية من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية.

١/٧/٨ اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة

- بالنسبة للتحقق من مستوى الثبات في المقاييس
- تم إجراء اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha بهدف اختبار درجة الموثوقية أو الاعتمادية Reliability، وذلك لقياس مدى الثبات أو الإتساق الداخلي للأسئلة الاستقصاء. وقد توصلت الدراسة إلى أن قيمة معامل ثبات ألفا كرونباخ لجميع متغيرات قائمة الاستقصاء والتي اشتملت على عدد (٤١) سؤال قد بلغ 0.901 أى نسبة 90%، مما يدل على أنه يمكن الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

- بالنسبة للتحقق من مستوى الصدق في المقاييس

تم قياس مستوى الصدق في قائمة الاستقصاء من خلال صدق المحتوى والصدق الذاتي، ويعتمد صدق المحتوى على منطقية محتويات الاختبار وهو يمثل الشكل العام للاختبار أو مظهره الخارجي من حيث مفرداته، وطبقاً لهذه الطريقة تم مراجعة قائمة الإستقصاء وعرضها علي بعض المتخصصين لإبداء وجهة نظرهم فيها وإجراء بعض التعديلات علي قائمة الإستقصاء في ضوء المقترحات المقدمة. أما بالنسبة للصدق الذاتي فيتم الحصول علي مقياس الصدق الذاتي باستخراج الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وقد بلغ معامل الثبات الكلي لمجموعة المتغيرات المستخدمة في الدراسة 900. أي بنسبة 90% وهي نسبة مرتفعة تعكسها قيمة ألفا كرونباخ.

جدول رقم (٣)

اختبار تحليل المصادقية

المتغير	عدد البنود	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق (الجذر التربيعي لمعامل الثبات)
البنود التي تعبر عن أسلوب القياس المرجعي $X1 (X_{1-1} , X_{1-10})$	10	.883	0.939
البنود التي تعبر عن تحليل سلسلة القيمة $X2 (X_{2-1} , X_{2-13})$	13	.859	0.926
التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة $X1 (X_{1-1} , X_{1-10})$	8	.909	0.953
البنود التي تعبر عن دعم استراتيجية ريادة التكلفة $Y(Y1, Y10)$	10	.896	0.946
إجمالي متغيرات الدراسة	41	.900	0.948

المصدر: من واقع مخرجات برنامج SPSS

ويتضح من هذا الجدول مايلي:

- المتغير الأول للدراسة X1 وهو يمثل البنود المعبرة عن أسلوب القياس المرجعي ويحتوى علي عدد (١٠) أسئلة ويمثل معامل الثبات لتلك الأسئلة ٨٨,٣٪، ومعامل الصدق يمثل ٩٣,٩٪.

- المتغير الثاني للدراسة X2 وهو يمثل البنود المعبرة عن تحليل سلسلة القيمة ويتضمن عدد (١٣) سؤال ويمثل معامل الثبات لتلك الأسئلة ٨٥,٩٪، ومعامل الصدق يمثل ٩٢,٦٪.

- المتغير الثالث للدراسة X3 ويتعلق بالتكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة، ويتضمن علي عدد (٨) أسئلة ويمثل معامل الثبات لتلك الأسئلة ٩٠,٩٪، ومعامل الصدق يمثل ٩٥,٣٪.

- المتغير الرابع للدراسة Y ويمثل المتغير المستقل، ويتضمن علي عدد (١٠) أسئلة ويمثل معامل الثبات لتلك الأسئلة ٨٩,٦٪، ومعامل الصدق يمثل ٩٤,٦٪.

كما يتضح أن قيمة معامل الصدق ألفا كرونباخ لجميع المتغيرات قد وصلت ٩٤,٨٪ وهي نسبة مرتفعة، مما يعني أن قائمة الإستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات.

٢/٧/٨ الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

تسعى الباحثتان من خلال هذا التحليل إلى استخدام الوسط الحسابي للتعبير عن إجابات المشاركين في العينة نحو الموافقة أو عدم الموافقة للبنود التي تقيس متغيرات الدراسة.

- الإحصاء الوصفي للمتغير المستقل الأول المتمثل في البنود المعبرة عن دور أسلوب القياس المرجعي في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة

جدول رقم (٤) الإحصاء الوصفي للمتغير المستقل الأول

رمز المتغير	بنود المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أقل قيمة
X ₁	البنود المعبرة عن أسلوب القياس المرجعي	4.3897	.48837	5	3
X ₁₋₁	التعرف على مستوى أداء المنشأة وقياسه بالمقارنة بأفضل أداء على مستوى الصناعة.	4.55	.532	5	3
X ₁₋₂	توفير معلومات تفصيلية عن فجوات الأداء من خلال المقارنة بالمنشآت الرائدة في السوق، وبالتالي المساهمة في تحديد نقاط القوة والضعف في أداء المنشأة.	4.57	.648	5	2
X ₁₋₃	يساهم في وضع مقاييس مرجعية (مالية وغير مالية) ترتبط بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة.	4.43	.648	5	2
X ₁₋₄	يعمل في البحث عن أفضل أداء للنجاح والتميز لدى المنافسين خارجيين وداخليين.	4.33	.681	5	2
X ₁₋₅	تقييم أداء المنشأة ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المستهدفة.	4.43	.700	5	2
X ₁₋₆	السعي نحو تحقيق التحسين المستمر للأداء.	4.29	.854	5	1
X ₁₋₇	المساعدة في تحقيق الفعالية ومقاييس الكفاءة وتحسين التخطيط الإستراتيجي.	4.47	.595	5	3
X ₁₋₈	التشجيع على اكتساب ثقافة التعلم والمشاركة داخل المنشأة.	4.22	.834	5	1
X ₁₋₉	تحسين الجودة ومعدلات الإنتاجية وتعزيز القدرة التنافسية للمنشأة.	4.29	.697	5	2
X ₁₋₁₀	تحسين الأداء الكلي للمنشأة وتعظيم قيمتها.	4.31	.750	5	2

المصدر: من واقع مخرجات برنامج SPSS

بالنظر إلى جدول (٤) يتضح أن هناك إتجاه عام بين أفراد العينة على الموافقة على العبارات التي يتضمنها هذا المحور، حيث بلغ المتوسط العام للعبارات 4.3897 وهو متوسط مرتفع جداً وإنحراف معياري قدره 0.48837 ، ويوضح هذا المتوسط أهمية تطبيق الشركات

الصناعية لأسلوب القياس المرجعي في تخفيض التكاليف. كما يتضح من الجدول أن العبارة " توفير معلومات تفصيلية عن فجوات الأداء من خلال المقارنة بالمنشآت الرائدة في السوق، وبالتالي المساهمة في تحديد نقاط القوة والضعف في أداء المنشأة " جاءت بأعلى متوسط حسابي قدره 4.57 وإنحراف معياري قدره 0.648 مما يدل على أن مقارنة أداء المنشأة بأداء المنشآت الرائدة في السوق يعتبر من أهم بنود أسلوب القياس المرجعي، يليها في الأهمية العبارة " التعرف على مستوى أداء المنشأة وقياسه بالمقارنة بأفضل أداء على مستوى الصناعة " بمتوسط حسابي قدره 4.55 وإنحراف معياري 0.532، بينما يتضح أن العبارة "التشجيع على اكتساب ثقافة التعلم والمشاركة داخل المنشأة" هي أقل العبارات بمتوسط حسابي 4.22 وإنحراف معياري 0.843

- الإحصاء الوصفي للمتغير المستقل الثاني المتمثل في البنود المعبرة عن دور تحليل سلسلة القيمة في دعم استراتيجية زيادة التكلفة:

جدول رقم (٥) الإحصاء الوصفي للمتغير المستقل الثاني

رمز المتغير	بنود المتغيرات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	أعلى قيمة	أقل قيمة
X ₂	البنود المعبرة عن تحليل سلسلة القيمة	4.0822	.52808	5	3.08
X ₂₋₁	يتسم بأنه نظام مرن لإدارة التكلفة إستراتيجياً من خلال ربط التكلفة بالمنتج لفهم سلوك عناصرها.	4.48	.596	5	3
X ₂₋₂	يركز على مسببات حدوث التكلفة لكافة أنشطة المنشأة لتقييم أداء كل نشاط على حدة.	4.36	.637	5	2
X ₂₋₃	ليس لأسلوب تحليل سلسلة القيمة دور في تخفيض تكاليف أنشطة المنشأة والرقابة عليها.	2.90	1.339	5	1

1	5	.918	4.09	دور تحليل سلسلة القيمة في إبراز الطاقات العاطلة والإستخدام الأمثل للموارد وتوزيعها بطريقة سليمة.	X ₂₋₄
1	5	.897	4.31	يعمل على التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة لاستبعاد التي لا تضيف قيمة.	X ₂₋₅
3	5	.672	4.29	يساعد على تحديد مواطن القوة والضعف الداخلية بالمنشأة من أجل زيادة القدرة على استغلال الفرص الداخلية وتخفيض التهديدات الخارجية.	X ₂₋₆
3	5	.609	4.36	يعمل على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتجات المطلوبة وخصائصها.	X ₂₋₇
2	5	.681	4.33	يعمل على إعادة هيكلة سلسلة القيمة الكلية للمنشأة بما يضمن التخفيض المستمر للتكاليف.	X ₂₋₈
2	5	.791	4.22	شمول كافة مراحل دورة حياة المنتج والتي تمثل الأساس لإدارة التكلفة استراتيجيًا .	X ₂₋₉
1	5	1.395	3.17	يعمل على عدم إضافة قيمة للمنتج في أي مرحلة من مراحل دورة حياته .	X ₂₋₁₀
3	5	.691	4.21	يركز على تحقيق وتدعيم منظور القيمة من وجهة نظر العميل.	X ₂₋₁₁
1	5	.785	4.21	يمتد التحليل ليشمل الموردين والعملاء والأسواق على كافة الإتجاهات.	X ₂₋₁₂
1	5	.778	4.14	يساعد في بناء وتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة على المستويين المحلي والعالمي.	X ₂₋₁₃

المصدر: من واقع مخرجات برنامج SPSS

بالنظر إلى جدول (٥) يتضح أن هناك إتجاه عام بين أفراد العينة على الموافقة على العبارات التي يتضمنها هذا المحور، حيث بلغ المتوسط العام للعبارات 4.0822 وهو متوسط مرتفع وإنحراف معياري قدره 0.52808، ويوضح هذا المتوسط أهمية الدور الذي يقوم به تحليل سلسلة القيمة في دعم استراتيجية ريادة التكلفة في الشركات الصناعية. كما يتضح من الجدول أن العبارة " يتسم بأنه نظام مرن لإدارة التكلفة إستراتيجياً من خلال ربط التكلفة بالمنتج لفهم سلوك عناصرها " جاءت بأعلى متوسط حسابي قدره 4.48 وإنحراف معياري قدره 0.596 مما يدل أهمية أسلوب تحليل سلسلة القيمة باعتباره نظام مرن على إدارة التكاليف إستراتيجياً، يليها في الأهمية العبارتين الثانية والسابعة " يركز على مسببات حدوث التكلفة لكافة أنشطة المنشأة لتقييم أداء كل نشاط على حدة"، " يعمل على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتجات المطلوبة وخصائصها" بنفس المتوسط الحسابي وقدره 4.36 وإنحراف معياري على التوالي 0.637، 0.609 بينما يتضح أن العبارة " ليس لأسلوب تحليل سلسلة القيمة دور في تخفيض تكاليف أنشطة المنشأة والرقابة عليها " هي أقل العبارات بمتوسط حسابي 2.90 وإنحراف معياري 1.339

- الإحصاء الوصفي للمتغير المستقل الثالث المتمثل في البنود المعبرة عن التكامل بين أسلوبَي القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة لدعم استراتيجية زيادة التكلفة.

جدول رقم (٦) الإحصاء الوصفي للمتغير المستقل الثالث

رمز المتغير	بنود المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أقل قيمة
X ₃	البنود المعبرة عن التكامل بين أسلوبَي القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة لدعم استراتيجية زيادة التكلفة	4.3017	.54744	5.00	3.00
X ₃₋₁	يساعد التكامل بين الأسلوبين على الكشف عن المناطق التي يمكن عن طريقها إيجاد المزايا التنافسية التي يجب أن يتم التركيز عليها ومن ثم دعم استراتيجية زيادة التكلفة.	4.47	.702	5	1
X ₃₋₂	تساعد المعلومات التي يوفرها الأسلوبين على توفير نظرة واقعية وواضحة لإدارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها.	4.34	.660	5	2
X ₃₋₃	يساعد التكامل بين الأسلوبين على العمل على التخلص من كل أنواع الفاقد مما يسهم في زيادة القدرة على الابتكار والتعلم والعمل على استغلال هذا الفاقد في أنشطة أخرى مستقبلية ترفع من كفاءة الأداء وبالتالي تحقق زيادة التكلفة.	4.22	.722	5	3
X ₃₋₄	يوفر التكامل بين الأسلوبين معلومات تدعم سياسة التحسين المستمر بالمنشآت، حيث تساهم في تحديد المجالات التي يمكن أن يتم فيها التحسين، ونقاط القوة والضعف في المنشأة إلى جانب التهديدات الداخلية والخارجية.	4.38	.667	5	3

3	5	.691	4.21	يعمل التكامل على ربط تحقيق القيمة باستهلاك الموارد، حيث يعمل الأسلوبين على تحقيق القيمة من وجهة نظر العميل وهذا يترتب عليه رفع جودة المنتج وخفض التكاليف ودعم زيادة التكلفة.	X ₃₋₅
2	5	.739	4.21	يوفر التكامل تحقيق درجة أكبر من الدقة في قياس التكاليف والرقابة عليها حيث يتم تصميم هيكل تكاليفي لقياس التكاليف وتصنيفها حسب أنشطة القيمة مما يساعد على تحليل الأنشطة.	X ₃₋₆
1	5	.775	4.24	يؤدي التكامل إلى زيادة قدرة المنشأة على القيام بوظائفها الإدارية من تخطيط ورقابة وقياس التكاليف وإدارة الأداء على جميع مراحل دورة حياة المنتج، مما يترتب عليه تحسين الأداء وزيادة التكاليف.	X ₃₋₇
3	5	.633	4.34	يساعد التكامل في الإستفادة من المزايا التي يوفرها كل أسلوب في مجال إدارة الموارد والذي ينعكس على خفض التكاليف، وخفض الموارد المستخدمة، وتحسين الجودة وتحقيق زيادة التكلفة.	X ₃₋₈

المصدر: من واقع مخرجات برنامج SPSS

بالنظر إلى جدول رقم (٦) يتضح أن أفراد العينة يميلون نحو الموافقة على العبارات التي يتضمنها هذا المحور، حيث بلغ المتوسط العام للعبارات 4.3017 وهو متوسط مرتفع جداً وإنحراف معياري قدره 0.54744، ويوضح هذا المتوسط أهمية الدور الفعال الذي يقوم به التكامل بين كل من أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم استراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية. كما يتضح من الجدول أن العبارة "يساعد التكامل بين الأسلوبين على الكشف عن المناطق التي يمكن عن طريقها إيجاد المزايا التنافسية التي يجب أن يتم التركيز عليها ومن ثم دعم استراتيجية زيادة التكلفة" جاءت بأعلى متوسط حسابي قدره 4.47 وإنحراف معياري قدره 0.702 مما يدل أهمية التكامل في توفير المعلومات الملائمة

لتعزيز وتدعيم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، يليها في الأهمية العبارة " يوفر التكامل بين الأسلوبين معلومات تدعم سياسة التحسين المستمر بالمنشآت، حيث تساهم في تحديد المجالات التي يمكن أن يتم فيها التحسين، ونقاط القوة والضعف في المنشأة إلى جانب التهديدات الداخلية والخارجية"، بمتوسط الحسابي قدره 4.38 وإنحراف معياري قدره 0.667، بينما يتضح أن العبارة الخامسة والسادسة "يعمل الأسلوبين على تحقيق القيمة من وجهة نظر العميل وهذا يترتب عليه رفع جودة المنتج وخفض التكاليف ودعم ريادة التكلفة"، يوفر التكامل تحقيق درجة أكبر من الدقة في قياس التكاليف والرقابة عليها من خلال تحليل الأنشطة"، قد حققتا أقل متوسط حسابي وقدره 4.21 وإنحراف معياري على التوالي قدره 0.691، 0.739

- الإحصاء الوصفي للمتغير التابع المتمثل في البنود المعبرة عن دعم استراتيجية ريادة التكلفة.

جدول رقم (٧)

الإحصاء الوصفي للمتغير التابع

رمز المتغير	بنود المتغيرات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	أعلى قيمة	أقل قيمة
Y	البنود المعبرة عن دعم استراتيجية ريادة التكلفة	3.8098	.82530	5	1.00
Y ₁	ضرورة توافر وجود نظم جيدة للتحكم في التكاليف والرقابة عليها.	4.1552	.98195	5	1.00
Y ₂	ضرورة توافر رقابة على عناصر التكاليف المختلفة.	4.1207	1.16417	5	1.00
Y ₃	ضرورة توافر مهارات إدارية لإدارة التكاليف تقع في قمة الهيكل التنظيمي على مستوى المنظمة ككل.	3.9943	1.08855	5	1.00

المصدر: من واقع مخرجات برنامج SPSS بالنظر إلى جدول رقم (٧) يتضح أن أفراد العينة يميلون إلى الموافقة على العبارات التي يتضمنها هذا المحور، حيث بلغ المتوسط العام للعبارات 3.8089 وهو متوسط مرتفع إلى حد ما وإنحراف معياري قدره 0.82530، ويوضح هذا المتوسط أهمية	1.00	5	1.04792	3.6782	استخدام الميزة التنافسية على أساس التكلفة الأقل من خلال حذف وإلغاء كل نشاط لا يحقق قيمة مضافة للسوق.	Y ₄
	1.00	5	1.09971	4.1264	مراجعة هيكل التكاليف في ضوء التغيرات في تكاليف المنافسين.	Y ₅
	1.00	5	1.06084	4.1379	قدرة المنشأة على إنتاج منتجات وخدمات بتكاليف تقل عن متوسط تكاليف المنتج للمنافسين في الصناعة والتي تتمتع بمركز تنافسي للتكاليف.	Y ₆
	1.00	5	1.44980	3.0460	إرساء مجموعة من القيم والثقافات داخل المنظمة كالتسوية، تشجيع روح الإلتزام وسيادة مفهوم فريق العمل لسد الفجوة بين الإدارة العليا والمستوى التشغيلي.	Y ₇
	1.00	5	1.09614	3.7586	مراقبة العلاقات بين الأنشطة التي تنتج القيمة والعمل على استغلالها.	Y ₈
	1.00	5	1.06901	3.8851	مراقبة التعلم بمقارنة أساليب التعلم مع المعايير المطبقة في الصناعة.	Y ₉
	1.00	5	1.35014	3.1954	التركيز على العوامل السياسية والحكومية والتشريعات الإقتصادية.	Y ₁₀

دعم استراتيجية ريادة التكلفة في تحقيق فعالية وإدارة التكاليف للعديد من الشركات الصناعية. كما يتضح من الجدول أن العبارة " ضرورة توافر نظم جيدة للتحكم في التكاليف والرقابة عليها " جاءت بأعلى متوسط حسابي قدره 4.1552 وإنحراف معياري قدره 0.98195 مما يدل على أهمية وجود نظم جيدة يمكن من خلالها التحكم في التكاليف والرقابة عليها، يليها في الأهمية العبارة " قدرة المنشأة على إنتاج منتجات وخدمات بتكاليف تقل عن متوسط تكاليف المنتج للمنافسين في الصناعة

والتي تتمتع بمركز تنافسي للتكاليف". بمتوسط الحسابي قدره 4.1379 وإنحراف معياري قدره 1.06084 بينما يتضح أن العبارة " إرساء مجموعة من القيم والثقافات داخل المنظمة كالسريرة، تشجيع روح الإلتزام وسيادة مفهوم فريق العمل لسد الفجوة بين الإدارة العليا والمستوى التشغيلي " هي أقل العبارات بمتوسط حسابي 3.0460 وإنحراف معياري 1.44980

٨/٨ اختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج الإحصائية

لتحديد أى من الأساليب الإحصائية يلائم اختبار الفروض يجب فى البداية معرفة مدى تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي لذلك تم الاعتماد على اختبار Kolmogorov-Smirnov، ومن أجل اختبار فرض العدم بأن المشاهدات المتعلقة بمتغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، تم إجراء هذا الاختبار على الفئات المكونة لمجتمع الدراسة، وتبين أن قيمة P-Value لجميع مفردات العينة أقل من مستوى المعنوية (0.05) مما يعنى رفض فرض العدم لعدم إمكانية الاعتماد على الإختبارات المعلمية Parametric Tests، والاعتماد على الأساليب الإحصائية المتعلقة بالإختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests، ويبين الجدول رقم (٨) نتائج تطبيق هذا الإختبار.

جدول رقم (٨)

نتيجة اختبار Kolmogorov-Smirnov

القرار	مستوى الدلالة الإحصائية	إحصاء اختبار KS	محاور الدراسة
غير طبيعي	0.000	0.109	دور أسلوب القياس المرجعي فى دعم إستراتيجية زيادة التكلفة
غير طبيعي	0.049	0.068	دور تحليل سلسلة القيمة فى دعم إستراتيجية زيادة التكلفة
غير طبيعي	0.000	0.123	دور التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة فى دعم إستراتيجية زيادة التكلفة

المصدر: من واقع مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (٨) أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) لجميع محاور الدراسة أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) ومن ثم يتم رفض الفرض العدمى الذي ينص على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وقبول الفرض البديل بأن العبارات الخاصة بمتغيرات الدراسة قد سحبت من مجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي، لذا يتم الاستعانة بالأساليب الإحصائية المتعلقة بالإختبارات اللامعلمية.

١/٨/٨ نتائج اختبار الفرض الأول

ينص الفرض الأول في صورته العدمية على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب القياس المرجعي وبين دعم استراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة"، وذلك في ضوء قيام الباحثان بتحديد عشرة متغيراً تمثل البنود التي تقيس درجة تطبيق الشركة لأسلوب القياس المرجعي، تم اختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة للأسئلة المتعلقة بهذا المحور في قائمة الإستقصاء وقد تم تطبيق الأساليب الإحصائية الموضحة بالجدول التالية.

جدول (٩)

التكرارات والنسب المئوية والمنوال للفرض الأول

المنوال	موافق بشدة		موافق إلى حد ما		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق		المتغير
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
موافق بشدة	56.6	99	41.1	72	1.7	3	-	-	-	-	X ₁₁
موافق بشدة	63.4	111	30.9	54	3.4	6	1.7	3	-	-	X ₁₂
موافق بشدة	49.7	87	44.6	78	3.4	6	1.7	3	-	-	X ₁₃
موافق إلى حد ما	42.9	75	48.0	84	6.9	12	1.7	3	-	-	X ₁₄
موافق بشدة	53.1	93	37.7	66	6.9	12	1.7	3	-	-	X ₁₅
موافق بشدة	48	84	37.7	66	10.3	18	1.7	3	1.7	3	X ₁₆
موافق بشدة	51.4	90	42.9	75	5.1	9	-	-	-	-	X ₁₇
موافق إلى حد ما	39.4	69	49.7	87	5.1	9	3.4	6	1.7	3	X ₁₈
موافق إلى حد ما	41.1	72	48.0	84	8.6	15	1.7	3	-	-	X ₁₉
موافق إلى حد ما	44.6	78	44.6	78	6.9	12	3.4	6	-	-	X ₁₁₀

يتضح من الجدول رقم (٩) موافقة أغلبية أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة باختبار الفرض

الأول والذي ينص على أن تبني المنشآت الصناعية لأسلوب القياس المرجعي يدعم استراتيجية زيادة

التكلفة، حيث أن القيمة الأكثر تكراراً هي موافق إلى حد ما وموافق بشدة. كما أن هذه المتوسطات تعد مؤشرات مبدئية توضح أن استخدام القياس المرجعي يدعم استراتيجية زيادة التكلفة.

- اختبار الإشارة Sign Test للفرض الأول

لقياس مدى استخدام الشركات لأسلوب القياس المرجعي في تدعيم استراتيجية زيادة التكلفة يتم استخدام اختبار الإشارة وهو اختبار لامعلمي كما هو موضح بالجدول التالي

جدول (١٠)

اختبار الإشارة للفرض الأول

استخدام أسلوب القياس المرجعي		N	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
في تدعيم استراتيجية زيادة التكلفة	Negative Differences	46	5.965	0.000
	Positive Differences	125		
	Ties	3		
	Total	174		

المصدر: من واقع مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{Sign} = 0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل أن استخدام القياس المرجعي يدعم استراتيجية زيادة التكلفة وذلك عند درجة ثقة 95%.

٢/٨/٨ نتائج اختبار الفرض الثاني

ينص الفرض الثاني في صورته العدمية على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل القيمة وبين دعم استراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة"، وذلك في ضوء تحديد ثلاثة عشر متغيراً تمثل البنود التي تقيس درجة تطبيق الشركة لأسلوب تحليل القيمة، وقد تم اختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة للأسئلة المرتبطة بهذا الفرض في قائمة الإستقصاء، كما تم تطبيق الأساليب الإحصائية التالية.

جدول (١١)

التكرارات والنسب المئوية والمنوال للفرض الثاني

المتغير	غير موافق على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق إلى حد ما		موافق بشدة		المنوال
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
X _{2.1}	-	-	-	-	5.1	9	41.1	72	53.1	93	موافق بشدة
X _{2.2}	-	-	1.7	3	3.4	6	51.4	90	42.9	70	موافق إلى حد ما
X _{2.3}	17.1	30	29.1	51	13.7	24	25.7	45	13.7	24	غير موافق
X _{2.4}	1.7	3	6.9	12	6.9	12	49.7	87	43.3	60	موافق إلى حد ما
X _{2.5}	4.3	6	-	-	8.6	15	37.7	66	49.7	87	موافق بشدة

موافق إلى حد ما	41.1	72	46.3	81	12.0	21	-	-	-	-	X _{2.6}
موافق إلى حد ما	42.9	75	49.7	87	6.9	12	-	-	-	-	X _{2.7}
موافق إلى حد ما	42.9	75	48.0	84	6.9	12	1.7	3	-	-	X _{2.8}
موافق إلى حد ما	41.1	72	42.9	75	12.0	21	4.3	6	-	-	X _{2.9}
موافق إلى حد ما	18.9	33	30.9	54	17.1	30	13.7	24	18.9	33	X _{2.10}
موافق إلى حد ما	36.0	63	48.0	84	15.4	27	-	-	-	-	X _{2.11}
موافق إلى حد ما	37.7	66	48.0	84	12.0	21	-	-	1.7	3	X _{2.12}
موافق إلى حد ما	32.6	57	51.4	90	13.7	24	-	-	1.7	3	X _{2.13}

يتضح من الجدول رقم (١١) موافقة أغلبية أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة باختبار الفرض الثانى والذي ينص على أن تبنى المنشآت الصناعية لأسلوب تحليل القيمة يدعم استراتيجية زيادة التكلفة، حيث أن القيمة الأكثر تكراراً هي موافق إلى حد ما وموافق بشدة، ما عدا العبارة رقم (٣) التى تنص على " ليس لأسلوب تحليل سلسلة القيمة دور في تخفيض تكاليف أنشطة المنشأة والرقابة عليها" فقد كانت آراء العينة غير موافق وهذه النتيجة تدعم وتؤيد صحة هذا الفرض. ومن ثم فإن هذه المتوسطات تعد مؤشرات مبدئية توضح أن استخدام تحليل القيمة يدعم استراتيجية زيادة التكلفة.

– اختبار الإشارة Sign Test للفرض الثانى

لقياس مدى استخدام الشركات لأسلوب تحليل القيمة فى تدعيم استراتيجية زيادة التكلفة يتم استخدام اختبار الإشارة وهو من الاختبارات اللامعلمية كما هو موضح بالجدول التالى:

جدول (١٢)

اختبار الإشارة للفرض الثاني

استخدام أسلوب تحليل القيمة في تدعيم استراتيجية زيادة التكلفة		N	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
	Negative Differences	68	2.531	.011
	Positive Differences	102		
	Ties	4		
	Total	174		

المصدر: من واقع مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (١٢) أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{Sign} = 0.011$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وهذا يعنى رفض الفرض العدمى وقبول الفرض البديل القائل أن استخدام تحليل القيمة يدعم استراتيجية زيادة التكلفة وذلك عند درجة ثقة 95%.

٣/٨/٨ نتائج اختبار الفرض الثالث

ينص الفرض الثالث في صورته العدمية على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل أسلوبى القياس المرجعي وتحليل القيمة وبين دعم استراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأى المشاركين في العينة"، وذلك في ضوء تحديد ثمانية متغيرات تمثل البنود التى تقيس درجة التكامل بين تطبيق الشركة لأسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة، وقد تم اختبار أساس صحة هذا الفرض من خلال قياس درجة استجابة عينة الدراسة للأسئلة المرتبطة بهذا الفرض فى الإستقصاء، كما تم تطبيق الأساليب الإحصائية التالية.

جدول (١٣)

التكرارات والنسب المئوية والمنوال للفرض الثالث

المتغير	غير موافق على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق إلى حد ما		موافق بشدة		المنوال
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	
X _{3.1}	3	1.7	-	-	3	1.7	75	42.9	93	53.1	موافق بشدة
X _{3.2}	-	-	3	1.7	9	5.1	87	49.7	75	42.9	موافق إلى حد ما
X _{3.3}	-	-	-	-	30	17.1	75	42.9	69	39.4	موافق إلى حد ما
X _{3.4}	-	-	-	-	18	10.3	72	41.1	84	48	موافق بشدة
X _{3.5}	-	-	-	-	27	15.4	84	48	63	36.0	موافق إلى حد ما
X _{3.6}	-	-	3	1.7	24	13.7	81	46.3	66	37.7	موافق إلى حد ما
X _{3.7}	3	1.7	-	-	18	10.3	84	48	69	39.4	موافق إلى حد ما
X _{3.8}	-	-	-	-	15	8.6	84	48	75	42.9	موافق إلى حد ما

يتضح من الجدول رقم (١٣) موافقة معظم أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة باختبار الفرض الثالث والذي ينص على أن التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل القيمة يدعم إستراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة، حيث أن القيمة الأكثر تكراراً هي موافق إلى حد ما وموافق بشدة. كما أن هذه المتوسطات تعد مؤشرات مبدئية توضح أن إحداث التكامل بين أسلوب المقارنة المرجعية وأسلوب تحليل القيمة يدعم إستراتيجية زيادة التكلفة.

- اختبار الإشارة Sign Test للفرض الثالث

لقياس مدى استخدام الشركات للتكامل بين أسلوبَي القياس المرجعي وتحليل القيمة في دعم استراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة يتم استخدام اختبار الإشارة وهو من الاختبارات اللامعلمية كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (١٤)

اختبار الإشارة للفرض الثالث

التكامل بين أسلوبَي القياس المرجعي وتحليل القيمة لدعم استراتيجية زيادة التكلفة		N	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
	Negative Differences	46	5.544	.000
	Positive Differences	118		
	Ties	10		
	Total	174		

المصدر: من واقع مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{Sign} = 0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وهذا يعنى رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل أن استخدام التكامل بين أسلوبَي القياس المرجعي وتحليل القيمة يدعم استراتيجية زيادة التكلفة وذلك عند درجة ثقة 95%.

٩- النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

١/٩ نتائج البحث

استهدف هذا البحث توضيح أثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل سلسلة القيمة في دعم استراتيجية زيادة التكلفة، ومن خلال الدراسة النظرية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- في ظل ظروف المنافسة العالمية فقدت النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف ملاءمتها، بسبب عدم قدرتها على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة وعجزها عن تلبية احتياجات الإدارة الإستراتيجية.

- أصبحت المنشآت تسعى لدعم قدرتها التنافسية لتتمكن من الحفاظ على حصتها السوقية في مواجهة المنشآت المنافسة وذلك من خلال الإستخدام الكفء لمواردها من أجل زيادة الأنشطة التي تضيف قيمة وتخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

- تفرض إدارة التكلفة إستراتيجياً على منشآت الأعمال المواءمة بين مواردها وهيكل التكلفة المرتبط بها مع وجود إستراتيجية طويلة الأجل وأهداف قصيرة المدى.

- يفيد أسلوب القياس المرجعي في مقارنة وتحليل الأداء على المستويين الداخلي والخارجي بإستخدام مؤشرات الأداء المالية وغير المالية مع الشركات المنافسة في الصناعة، كما يفيد في قضية الفصل بين التكلفة التي تضيف قيمة والتكلفة التي لا تضيف قيمة.

- يعد تحليل سلسلة القيمة أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، يقوم بدراسة التكلفة بهدف تخفيضها واستبعاد مسببات التكلفة التي يكون لها تأثير سلبي على الأداء. كما يركز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة مع استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بهدف ترشيد استخدام الموارد وخفض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.

- يركز الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة على تخفيض التكاليف ويزيد من قدرة الشركات على الاستغلال الأمثل للموارد وبالتالي تحقيق التحسين المستمر ويدعم قدره التنافسية للمنشأة.

- يحقق التكامل مزايا عديدة تساعد في تحديد العمليات التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتج، والتعرف على مواطن خفض التكلفة مع الحفاظ على جودة المنتج وخصائصه من منظور العميل، ومن ثم تحقيق تنافسية القيمة المبنية على تنافسية التكلفة.

- المعلومات التي يوفرها التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة تعتبر من أهم الأسباب والدوافع التي دعت للتكامل والتي تمكن الشركات من إدارة مواردها بكفاءة وفعالية.

- يؤدي التكامل إلى زيادة قدرة المنشآت على القيام بوظائفها المختلفة، من تخطيط ورقابة وقياس التكاليف، وإدارة الأداء في جميع مراحل دورة حياة المنتج، مما يؤدي إلى تحسين الأداء ودعم زيادة التكلفة.

كما أسفرت نتائج الدراسة الميدانية عن النتائج التالية:

- فيما يتعلق بالهدف الأول وهو توجد علاقة معنوية بين أسلوب القياس المرجعي وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة، اتضح من نتائج التحليل الإحصائي للفرض الأول في صورته العدمية القائل بأنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب القياس المرجعي وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة"، وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أسلوب القياس المرجعي ودعم إستراتيجية زيادة التكلفة ومن ثم تم قبول الفرض الأول البديل بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب القياس المرجعي وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.
- فيما يتعلق بالهدف الثاني وهو توجد علاقة معنوية بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة، اتضح من نتائج التحليل الإحصائي للفرض الثاني في صورته العدمية القائل بأنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة طبقاً لرأي المشاركين في العينة"، وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة ودعم إستراتيجية زيادة التكلفة ومن ثم قبول الفرض الثاني البديل بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.
- فيما يتعلق بالهدف الثالث وهو توجد علاقة معنوية للتكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة، اتضح من نتائج التحليل الإحصائي للفرض الثالث في صورته العدمية القائل بأنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل أسلوب القياس

المرجعي وتحليل سلسلة القيمة وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة وذلك طبقاً لرأي المشاركين في العينة"، وجود علاقة ذات دلالة معنوية للتكامل بين أسلوبى القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة ومن ثم قبول الفرض الثالث البديل الذى يؤكد على وجود علاقة معنوية بين تكامل أسلوبى القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة وبين دعم إستراتيجية زيادة التكلفة.

٢/٩ توصيات البحث

- في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، توصي هذه الدراسة بما يلي:
- أهمية تطوير مداخل لإدارة التكلفة بالشركات وتطبيق الأساليب الحديثة في مجال قياس وإدارة التكلفة إستراتيجياً، لتخفيض التكاليف وتحسين وزيادة الجودة وسرعة تلبية احتياجات العملاء وتحقيق التفوق على المنافسين.
 - أهمية تحديد نقاط القوة والضعف كأساس لعملية التحسين المستمر عند تحليل أداء المنشأة سواء داخلياً أو خارجياً باستخدام المؤشرات المالية وغير المالية للأداء.
 - ضرورة قيام الباحثين بإجراء مزيداً من الأبحاث العلمية حول أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لإثراء المعرفة العلمية بتلك الأدوات والأساليب وبما يواكب المستجدات التكنولوجية الحديثة.
 - تشجيع ثقافة التغيير داخل المنشآت، وإدراك ضرورة الابتكار والتطور، والبحث عن أفضل فرص للتحسين الذاتى.

٣/٩ البحوث المستقبلية

- العمل على إجراء المزيد من الأبحاث حول أدوات إدارة التكلفة والتعرف على أهميتها في دعم الإستراتيجيات التنافسية وخاصة إستراتيجية زيادة التكلفة.
- تأثير التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وسلسلة التوريد لتعزيز وتدعيم المزايا التنافسية المستدامة للشركات الصناعية.
- دراسة أثر تكامل أسلوبى القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة على إستراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الخدمات.
- تبني منشآت الأعمال الإطار المقترح للتكامل في مختلف القطاعات لدفع الشركات للإرتقاء بقدرتها التنافسية في بيئة الأعمال التنافسية.
- تعزيز دور الإستراتيجيات التنافسية فى زيادة فعالية نظم محاسبة التكاليف للشركات الصناعية المصرية مع دراسة حالة.

المراجع المستخدمة

(أولاً) المراجع العربية

- إبراهيم، إبراهيم عثمان علي، (٢٠١٦)، "المقارنة المرجعية ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي الليبي"، *رسالة ماجستير*، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.
- اسكيف، محمد نور الدين، (٢٠١٨)، "تحليل فجوة الأداء باستخدام القياس المرجعي وأثرها في تعزيز الميزة التنافسية للشركات: دراسة تحليلية مقارنة"، *رسالة ماجستير*، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة حلب.
- البلتاجي، يسري، (٢٠١٢)، "عوامل ومحددات فعالية المحاسب الإداري في تطبيق أسس الإدارة الإستراتيجية لسلاسل القيمة وترشيد قراراتها"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد (٣)، ص ٥٧١-٦٣١.
- الحمروني، مفتاح محمد علي، (٢٠١٦)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب 6 Sigma وأسلوب تحليل سلسلة القيمة بهدف تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة"، *مجلة المعرفة*، جامعة الزيتونة، كلية التجارة- ترهونة، المجلد/العدد (٤)، ص ٢١٢-٢٤٠.
- القاضي، محمد بهاء الدين بديع، (٢٠٠٢)، "دراسة تحليلية لاستخدام المقاييس المرجعية من أجل تحسين الأداء والقدرة الإنتاجية في صناعة البناء والتشييد"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، المجلد (٣)، العدد (٤)، ص ٥٣-٩٨.
- السامرائي، منال جبار سرور والزاملي، علي عبد الحسين هاني، (٢٠١٨)، "دور تحليل القيمة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة استطلاعية لأراء عينة من العاملين في شركة الصناعات الخفيفة"، *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد (١٥)، العدد (٣)، ص ١٩٤-٢٢١.
- السيد، علي مجاهد أحمد، (٢٠١٩)، "استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة المرتكز على الأداء PFABC في تدعيم استراتيجية ريادة التكلفة - مع دراسة ميدانية"، *مجلة*

الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد (٧)، يونيو، الجزء الثاني.

الشباني، محي سامي محمد، (٢٠١١)، "استخدام مدخل إدارة التكلفة لخدمة صنع القرار في شركات التأمين : دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، حلوان، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال.

الشيخ، شريف محمد عبد الحميد، (٢٠٠٩)، "التأصيل الفكري لأسلوب هندسة وتحليل القيمة وأثره على قيمة المنشأة"، مجلة المدير الناجح، جمعية إدارة الأعمال العربية، إدارة الأعمال، العدد (١٢٥)، يونيو، ص ص ٧٠-٧٥.

الصعفاني، عبد السلام عبد الله، (٢٠١١)، "استخدام أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المنشأة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الرابع، ص ص ٢٥٤-٢٨٠.

الكوش، أحمد محمد حسين، (٢٠١١)، "استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة لإدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي في إطار التسويق الإلكتروني"، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، يناير/ يونيو، العدد (١)، ص ص ٢٢-٤٧.

النجار، دعاء محمد حامد، (٢٠١٣)، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين المراجعة الداخليه على أساس الخطر وأدوات إدارة التكلفة لدعم عملية إتخاذ القرارات"، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.

الهلباوي، سعيد محمود، النشار، تهاني محمود، (٢٠١٣)، المحاسبة الإدارية المتقدمة: مدخل إدارة التكلفة، كلية التجارة، جامعة طنطا، الطبعة الرابعة.

الهلباوي، سعيد محمود، النشار، تهاني محمود، (٢٠١٨)، المحاسبة الإدارية المتقدمة: مدخل إدارة التكلفة، كلية التجارة، جامعة طنطا، الطبعة السادسة.

جميل، رباب حمدي، (٢٠٢٠)، " أثر استخدام أسلوب المقاييس المرجعية على ترشيد تكاليف إدارة الجودة وتحقيق الجودة الشاملة بمؤسسات قطاع التعليم العالي: دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد (٢)، العدد (٣)، ص ص ٣١١-٣٧٧.

سيد، سيد عبد الفتاح، (٢٠١٠)، "نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً"، رسالة دكتوراة في المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

شاهين، عبد الحميد (٢٠٠٣)، "مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن كأحد الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية مع دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد (١٨)، العدد (٢)، ص ص ١٨-٥٨.

طيفور، أحمد محمد ربيع، (٢٠١٢)، "استخدام أسلوب تكلفة الهدف والتوقيت الحيني بهدف تحقيق زياده التكلفة من منظور دورة حياة المنتج"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٤)، أكتوبر، ص ص ١٥١٢-١٥٥٣.

عبد الدايم، صفاء محمد، (٢٠١٠)، "دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الإتجاهات الحديثة لإدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية للمنشأة"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (٧٦)، ص ص ١٩٩-٢٢٨.

عبد المنعم، هيثم أحمد حسين، (٢٠١٠)، "العوامل الحاكمة في تطبيق أسلوب القياس المرجعي في المنشآت الصناعية المصرية : دراسة ميدانية على شركات صناعة الدواء في مصر"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، مصر. عداس، ضحي محمد أسعد، (٢٠٠٤)، "استخدام أسلوب القياس المرجعي لتحسين أداء شركات الأدوية دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

عربية، سلوى وزايد، مراد، (٢٠١٩)، "التميز التنافسي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام تقنية تحليل سلسلة القيمة : دراسة حالة"، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة طاهري

محمد، بشار، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المجلد (٥)، العدد (٢)، ص ص ٧٧٥-٧٩٧.

علي، هبة جمال هاشم، (٢٠١٧)، "الدور الإستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي: نموذج مقترح في ضوء فلسفة التنمية المستدامة مع دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات العلمية والبيئية*، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (٨)، العدد (٣)، ص ص ٨٦٧-٩٣٧.

فودة، شوقي السيد، (٢٠٠٧)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية واستكشافية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد (١)، المجلد (٢٤)، ص ص ١٨٧-٢٤٣.

كيوان، راندا مرسي، (٢٠١٥)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة: حالة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (١٩)، العدد (١)، ص ص ٧٦٥-٨١٣.

محاريق، هانيء أحمد، (٢٠١٦)، "دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة: دراسة استقصائية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، *مجلة البحوث المحاسبية*، جامعة طنطا، كلية التجارة، ص ص ١-٥٤.

محمد، علي محمد علي، وإسماعيل، نمارق أزهرى أحمد، (٢٠١٩)، "دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الإستراتيجية للمنتجات"، *مجلة الدراسات العليا*، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلد (١٤)، عدد (٥٤)، ص ص ٥٧-٧٧.

- محمد، علي محمد علي، ويوسف، كمال أحمد، (٢٠١٧)، "دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الإستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من شركات صناعة السكر بالسودان"، *رسالة نكتورة*، كلية الدراسات العليا، جامعة النيليين، السودان، الخرطوم.
- مرغني ، وليد، ودمدوم، زكرياء، (٢٠٢٢)، "المحاسبة الرشيقة ودورها في تعزيز الاستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة: دراسة ميدانية"، *مجلة الأفاق للدراسات الإقتصادية*، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد (٧)، العدد (١)، ص ص ١٨٩-٢٠٩.
- مروان، سارة السيد مهدي، وصالح، سمير أبو الفتوح، (٢٠١٦)، "مدخل محاسبي مقترح للربط بين نظم المعلومات المتكاملة وتقنية التنقيب في البيانات لدعم إستراتيجية ريادة التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٤٠)، العدد (١)، ص ص ١٦٥-١٩١.
- هاشم، محمد صالح، (٢٠٠٣)، "تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة"، *مجلة البحوث الإدارية* ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- مركز البحوث والاستشارات والتطوير، المجلد (٢١)، العدد (٣)، ص ص ٢١٠-٢٢٩.

- Ali, K. U. R. T., & Zehir, C. (2016). The relationship between cost leadership strategy, total quality management applications and financial performance. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17(1), 97–110.
- Banker, R. D., Mashruwala, R., & Tripathy, A. (2014). Does a differentiation strategy lead to more sustainable financial performance than a cost leadership strategy?. *Management Decision*. 52 (5), 872–896.
- Blocher, E. J.; Stout, D. E. & Cokins, G. (2010). *Cost management: A Strategic Emphasis*, Includes Index.
- Blocher, E.; David, S.; Juras, P. & Cokins, G. (2016). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 7th Edition, McGraw–Hill/Irwin.
- Chung, H. F., & Ho, M. H. W. (2021). International competitive strategies, organizational learning and export performance: a match and mis–match conceptualization. *European Journal of Marketing*, 55 (10), 2794–2822.

- Crain, D. W., & Abraham, S. (2008). Using value-chain analysis to discover customers' strategic needs. *Strategy & Leadership*, 36 (4), 29–39.
- El Kelety, I. (2006). Towards a conceptual framework for strategic cost management–The concept, objectives, and instruments, *Von der Fakultat for Wirtschaft swissenschaften der Technischen Universitate Chemntiz*.
- Fong, P. S. W., Shen, Q., & Cheng, E. W. (2001). A framework for benchmarking the value management process. *Benchmarking: An International Journal*, 8(4), 306–316.
- Freytag, P. V., & Hollensen, S. (2001). The process of benchmarking, benchlearning and benchaction. *The TQM magazine*.
- Hoang, V., Nguyen, K. D., & Nguyen, H. L. (2022). Framework and determinants of benchmarking: a theoretical analysis and case study in Vietnam. *International Journal of Emerging Markets*. pp.1–18.
- Horngern, C. ; Datar, S. and Foster, G., (2012), *cost accounting A managerial emphasis*, person education, Inc., N. Y.

- Jariwala,S., (2015), "Value Chain Analysis : Tool of strategic cost management", *International Journal for Reserch in Manangement and Pharmacy*, 4, Feb/March, 14-17.
- Jnr, B. A. (2019). Sustainable value chain practice adoption to improve strategic environmentalism in ICT-based industries. *Journal of Global Operations and Strategic Sourcing*. 12 (3), 380-409.
- Juliana, C., Gani, L., & Jermias, J. (2021). Performance implications of misalignment among business strategy, leadership style, organizational culture and management accounting systems. *International Journal of Ethics and Systems*. 37 (4), 509-525.
- Jung, S. C. (2014). The analysis of strategic management of samsung electronics company through the generic value chain model. *International Journal of Software Engineering and Its Applications*, 8(12), 133-142.
- 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.

- Little, B. (2016). Benchmark report reveals trends in corporate learning and development. *Industrial and Commercial Training*. 48 (5), 225–230.
- Panwar, A., Nepal, B., Jain, R., & Yadav, O. P. (2013). Implementation of benchmarking concepts in Indian automobile industry—an empirical study. *Benchmarking: An International Journal*. 20 (6), 777–804.
- Porter, M. E., & Advantage, C. (1985). Creating and sustaining superior performance. *Competitive advantage*, 167, 167–206.
- Povey, B. (1998). The development of a best practice business process improvement methodology. *Benchmarking for Quality Management & Technology*. 5 (1), 27.
- Soni, G., & Kodali, R. (2010). Internal benchmarking for assessment of supply chain performance. *Benchmarking: An International Journal*, 17 (1), 44–76.
- Stapenhurst, T. (2009). *The Benchmarking Book: A How-to-Guide to Best Practice for Managers and Practitioners*, First edition, UK, oxford.

- Ulusoy, G., & İkiz, İ. (2001). Benchmarking best manufacturing practices: a study into four sectors of Turkish industry. *International Journal of Operations & Production Management*, 21 (7), 1020–1043.
- Wang, W. C., Lin, C. H., & Chu, Y. C. (2011). Types of competitive advantage and analysis. *International Journal of Business and Management*, 6 (5), 100–104.
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2010). *Managerial Accounting*, 5th ed, John Wiley & Sons Inc.
- Wibowo, S., & Grandhi, S. (2017). Benchmarking knowledge management practices in small and medium enterprises: A fuzzy multicriteria group decision-making approach. *Benchmarking: An International Journal*. 24, (5), 1215–1233.
- Zhou, X., & Kohl, H. (2017). High-performance benchmarking of manufacturing processes with object-based modeling. *Benchmarking: An International Journal*. 24(7), 2063–2091.

ملاحق البحثقائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ الفاضل/

بعد التحية والتقدير،

تعتبر هذه الاستمارة جزء من بحث بعنوان:

"أثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم استراتيجية زيادة
التكلفة: دراسة نظرية وميدانية"

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في:

- دراسة أسلوب القياس المرجعي ودوره في دعم استراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال.
- دراسة أسلوب تحليل القيمة ودورها في دعم استراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال.
- اقتراح إطار التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب تحليل القيمة لدعم استراتيجية زيادة التكلفة في منشآت الأعمال.

- تقديم دليل ميداني عن دور التكامل في دعم استراتيجية زيادة التكلفة في المنشآت
المصرية

ونرجو من سيادتكم التعاون من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء بدقة قدر
المستطاع، علماً بأن جميع المعلومات التي ستدولون بها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم
إلا لأغراض البحث العلمي.

ونتشرف بتقديم خالص الشكر والتقدير لسيادتكم على مساهمتكم الفعالة في إتمام هذا

البحث.

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام ...

البيانات الخاصة بالمشاركين:

- الاسم (اختياري):
 - المؤهل العلمي: () بكالوريوس () دبلومة () ماجستير () دكتوراه () غير ذلك
 - الوظيفة الحالية:
 - عدد سنوات الخبرة: () أقل من خمس سنوات () من ٥ - ١٠ سنوات () من ١٠ - ٢٠ سنة () أكثر من ٢٠ سنة
- وفيما يلي مجموعة الأسئلة التي تقوم على اختبار " دور التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم استراتيجية ريادة التكلفة " حيث تم تقسيمها إلى المحاور التالية:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق إلى حد ما	موافق جدا	
					المحور الأول: دور أسلوب القياس المرجعي في دعم استراتيجية ريادة التكلفة
					١- التعرف على مستوى أداء المنشأة وقياسه بالمقارنة بأفضل أداء على مستوى الصناعة.
					٢- توفير معلومات تفصيلية عن فجوات الأداء من خلال المقارنة بالمنشآت الرائدة في السوق، وبالتالي المساهمة في تحديد نقاط القوة والضعف في أداء المنشأة.

					٣- يساهم في وضع مقاييس مرجعية (مالية وغير مالية) ترتبط بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة.
					٤- يعمل في البحث عن أفضل أداء للنجاح والتميز لدى المنافسين خارجيين وداخليين.
					٥- تقييم أداء المنشأة ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المستهدفة.
					٦- السعي نحو تحقيق التحسين المستمر للأداء.
					٧- المساعدة في تحقيق الفعالية ومقاييس الكفاءة وتحسين التخطيط الإستراتيجي.
					٨- التشجيع على اكتساب ثقافة التعلم والمشاركة داخل المنشأة.
					٩- تحسين الجودة ومعدلات الإنتاجية وتعزيز القدرة التنافسية للمنشأة.
					١٠- تحسين الأداء الكلي للمنشأة وتعظيم قيمتها.
					المحور الثاني: دور أسلوب تحليل القيمة في دعم استراتيجية زيادة التكلفة
					١- يتسم بأنه نظام مرن لإدارة التكلفة إستراتيجياً من خلال ربط التكلفة بالمنتج لفهم سلوك عناصرها.
					٢- يركز على مسببات حدوث التكلفة لكافة أنشطة المنشأة لتقييم أداء كل نشاط على حدة.
					٣- ليس لأسلوب تحليل سلسلة القيمة دور في تخفيض تكاليف أنشطة المنشأة والرقابة عليها.

					٤- دور تحليل سلسلة القيمة في إبراز الطاقات العاطلة والإستخدام الأمثل للموارد وتوزيعها بطريقة سليمة.
					٥- يعمل على التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة لاستبعاد التي لا تضيف قيمة.
					٦- يساعد على تحديد مواطن القوة والضعف الداخلية بالمنشأة من أجل زيادة القدرة على استغلال الفرص الداخلية وتخفيض التهديدات الخارجية.
					٧- يعمل على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتجات المطلوبة وخصائصها.
					٨- يعمل على إعادة هيكلة سلسلة القيمة الكلية للمنشأة بما يضمن التخفيض المستمر للتكاليف.
					٩- شمول كافة مراحل دورة حياة المنتج والتي تمثل الأساس لإدارة التكلفة استراتيجيًا.
					١٠- يعمل على عدم إضافة قيمة للمنتج في أى مرحلة من مراحل دورة حياته.
					١١- يركز على تحقيق وتدعيم منظور القيمة من وجهة نظر العميل.
					١٢- يمتد التحليل ليشمل الموردين والعملاء والأسواق على كافة الإتجاهات.
					١٣- يساعد في بناء وتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة على المستويين المحلى والعالمى.

					المحور الثالث: التكامل بين أسلوبَي القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة لدعم استراتيجية ريادة التكلفة
					١- يساعد التكامل بين الأسلوبين على الكشف عن المناطق التي يمكن عن طريقها إيجاد المزايا التنافسية التي يجب أن يتم التركيز عليها ومن ثم دعم استراتيجية ريادة التكلفة.
					٢- تساعد المعلومات التي يوفرها الأسلوبين على توفير نظرة واقعية وواضحة لإدارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها.
					٣- يساعد التكامل بين الأسلوبين على العمل على التخلص من كل أنواع الفاقد مما يسهم في زيادة القدرة على الابتكار والتعلم والعمل على استغلال هذا الفاقد في أنشطة أخرى مستقبلية ترفع من كفاءة الأداء وبالتالي تتحقق ريادة التكلفة.
					٤- يوفر التكامل بين الأسلوبين معلومات تدعم سياسة التحسين المستمر بالمنشآت، حيث تساهم في تحديد المجالات التي يمكن أن يتم فيها التحسين، ونقاط القوة والضعف في المنشأة إلى جانب التهديدات الداخلية والخارجية، كل ذلك يسهم في نهاية الأمر لدعم استراتيجية ريادة التكلفة.
					٥- يعمل التكامل على ربط تحقيق القيمة باستهلاك الموارد، حيث يعمل الأسلوبين على

				تحقيق القيمة من وجهة نظر العميل وهذا يترتب عليه رفع جودة المنتج وخفض التكاليف ودعم ريادة التكلفة.
				٦- يوفر التكامل تحقيق درجة أكبر من الدقة في قياس التكاليف والرقابة عليها حيث يتم تصميم هيكل تكاليفي لقياس التكاليف وتصنيفها حسب أنشطة القيمة مما يساعد على تحليل الأنشطة.
				٧- يؤدي التكامل إلى زيادة قدرة المنشأة على القيام بوظائفها الإدارية من تخطيط ورقابة وقياس التكاليف وإدارة الأداء على جميع مراحل دورة حياة المنتج، مما يترتب عليه تحسين الأداء وريادة التكاليف.
				٨- يساعد التكامل في الإستفادة من المزايا التي يوفرها كل أسلوب في مجال إدارة الموارد والذي ينعكس في النهاية على خفض التكاليف، وخفض الموارد المستخدمة، وتحسين الجودة وتحقيق ريادة التكلفة.
				المحور الرابع: العوامل التي تدعم استراتيجية ريادة التكلفة
				١- ضرورة توافر وجود نظم جيدة للتحكم في التكاليف والرقابة عليها.
				٢- ضرورة توافر رقابة على عناصر التكاليف المختلفة.

					٣- ضرورة توافر مهارات إدارية لإدارة التكاليف تقع في قمة الهيكل التنظيمي على مستوى المنظمة ككل.
					٤- استخدام الميزة التنافسية على أساس التكلفة الأقل من خلال حذف وإلغاء كل نشاط لا يحقق قيمة مضافة للسوق.
					٥- مراجعة هيكل التكاليف في ضوء التغيرات في تكاليف المنافسين
					٦- قدرة المنشأة على إنتاج منتجات وخدمات بتكاليف تقل عن متوسط تكاليف المنتج للمنافسين في الصناعة والتي تتمتع بمركز تنافسي للتكاليف
					٧- إرساء مجموعة من القيم والثقافات داخل المنظمة كالسرية، تشجيع روح الإلتزام وسيادة مفهوم فريق العمل لسد الفجوة بين الإدارة العليا والمستوى التشغيلي.
					٨- مراقبة العلاقات بين الأنشطة التي تنتج القيمة والعمل على استغلالها.
					٩- مراقبة التعلم بمقارنة أساليب التعلم مع المعايير المطبقة في الصناعة.
					١٠- التركيز على العوامل السياسية والحكومية والتشريعات الإقتصادية.