

**استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى توفير
المعلومات الملائمة لترشيد قرارات التعهيد**

إعداد

ولاء سيد محمد حسن

مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة أسيوط

د. شريف شفيق ينى

مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة أسيوط

أ.د. برنس ميخائيل غطاس

أستاذ محاسبة التكاليف
كلية التجارة - جامعة أسيوط

ملخص البحث :

يعتبر أسلوب تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis) أحد أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة الذى يعمل على تحليل الأنشطة المختلفة ، ومن ثم يوفر المقومات اللازمة لتحسين تلك الأنشطة واستبعاد تكاليف الأنشطة غير الضرورية مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة المطلوبة . وفى ظل فكرة اللجوء إلى مورد خارجى لتنفيذ بعض الأنشطة التى كانت تقوم بها المنشأة داخلياً - ما يعرف بالتعهيد - فقد ظهر دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى توفير المعلومات المحاسبية التى تساعد فى دعم وترشيد ذلك النوع من القرارات . ويهدف البحث إلى إلقاء الضوء على أسلوب تحليل سلسلة القيمة ودوره فى تخفيض التكلفة وكيفية استخدامه فى دعم وترشيد قرارات التعهيد . وتوصلت الباحثة إلى عدة نتائج منها أن تطبيق تحليل سلسلة القيمة يكشف عن فرص خفض التكلفة ومن ثم تحقيق الربحية مع المحافظة على مستويات الجودة المطلوبة ، وهذا بدوره يساهم فى ترشيد قرارات التعهيد التى تهدف أيضاً إلى الريادة التكاليفية .

الكلمات الدالة "المفتاح" : أسلوب تحليل سلسلة القيمة - قرارات التعهيد - إستراتيجية ريادة التكلفة - دعم القدرة التنافسية .

(*) بحث مستخرج من رسالة علمية تحت الإعداد للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة بعنوان "استخدام أساليب تحليل سلسلة القيمة والتحسين المستمر فى ترشيد قرارات التعهيد فى المنشآت الصناعية (مع دراسة حالة)" ، كلية التجارة - جامعة أسيوط .

قائمة بالمصطلحات المستخدمة في البحث

	المصطلح	
	باللغة الإنجليزية	باللغة العربية
نظام متكامل من الأنشطة المتداخلة والتي تتصل ببعضها البعض من خلال علاقات ترابط ، وتبرز أهمية تلك الروابط عندما تؤثر طريقة أداء نشاط معين على تكلفة أو فعالية أنشطة أخرى (Michael E. Porter and Victor E. Millar, 1985: 151)	Value chain	سلسلة القيمة
تحويل إنتاج منتجات وخدمات كانت تتم داخلياً إلى طرف خارجي (Lisa M. Ellram and Corey Billington, 2001: 16)	Outsourcing	التعهيد
تحليل عمليات المنشأة إلى أنشطة مترابطة إستراتيجياً كوسيلة لإدارة التكلفة ، ومن ثم تخصيص التكاليف إلى تلك الأنشطة مما يسهل عملية تحليل قيمة النشاط التي تتضمن مقارنة هذه التكاليف مع القيمة التي تولدها هذه الأنشطة (Richard Chivaca, 2007: 24)	Value Chain Analysis	تحليل سلسلة القيمة
استخدام مجموعة من الأدوات التي تحقق تخفيض التكلفة وتحسين الوضع التنافسي للمنشأة . (Robin Cooper and Regine Slagmulder, 1998: 14)	Strategic Cost Management	الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

الإطار العام للبحث :موضوع البحث وأهميته :

إن متخذ القرار أصبح في ظل المتغيرات الاقتصادية المعاصرة بحاجة إلى نظام له القدرة على دعم مهامه في اتخاذ القرارات وإعداد البدائل المختلفة التي تمكنه من تقديم الحلول المقترحة لأية مشكلة واختيار الحل الأفضل من خلال إعداد تقارير خاصة بذلك . ونظراً لظهور التقنيات العلمية والتكنولوجية في نظم وبرامج الإنتاج والمعلومات ، فإن ذلك له أثر بالغ الأهمية على المنشآت الصناعية بهدف البقاء والنمو في ظل زيادة حدة المنافسة في بيئة التصنيع الحديثة. وقد أدى ذلك إلى اتجاه كثير من المنشآت الصناعية إلى البحث عن أفضل الطرق لأداء الأنشطة المختلفة بهدف تحقيق مزايا تنافسية متمثلة في تخفيض تكاليف الأنشطة وارتفاع مستوى الجودة وذلك من خلال تحليل سلسلة القيمة للمنشأة الذي يهدف إلى تطوير العمليات والأنشطة المتعلقة

بالأفراد والآلات والمواد وطرق الإنتاج والوصول إلى الإتقان الكامل من خلال استمرار التحسينات فى العمليات الإنتاجية للمنشأة .

ولهذا اتجهت بعض المنشآت إلى تعهيد بعض أنشطتها خارجياً من خلال أتباع إستراتيجية التعهيد ، ومع تعدد المزايا التي يوفرها التعهيد فكان من الطبيعي التركيز على العلاقة بين التعهيد وأدوات إدارة التكلفة منها على سبيل المثال أسلوب تحليل سلسلة القيمة .

فالمنشآت التي تسعى إلى التميز تستهدف استغلال مواردها الداخلية وإدارتها بشكل أكثر كفاءة وفعالية ، مع إمكانية الاستعانة بمهارات وموارد من خارج المنشأة فى سبيل تحقيق أهدافها ، وتتوقف نتائج نجاح المنشأة التي تلجأ إلى التعهيد على التحديد الجيد للأنشطة والعمليات التي يعهد بها خارجياً وكذلك حسن إدارة العلاقة مع الموردين الخارجيين . ويجب على المنشأة التي تسعى إلى تطبيق التعهيد فى بعض أنشطتها أن تقوم بدراسة سلسلة القيمة الخاصة بها أولاً لتقييم أداء كل نشاط داخلياً مقارنة بمنافسيها ، وفى ضوء تلك الدراسة تحدد المنشأة تلك الأنشطة التي تتفوق فيها .
(د. محمد يس عبد اللطيف ، ٢٠١٨ : ٤٢٥)

وتكمن أهمية البحث فى تحديد دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى توفير المعلومات الملائمة لترشيد قرارات التعهيد . كذلك يستمد البحث أهميته من الندرة النسبية للدراسات التي تناولت العلاقة بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة واتخاذ وترشيد قرارات التعهيد خاصة فى المنشآت الصناعية .

تحليل نتائج الدراسات السابقة وموقف البحث الحالى

:

فيما يلى عرض موجز لنتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بدور الأساليب المتقدمة فى المحاسبة الإدارية فى مجال ترشيد قرارات التعهيد ، وذلك بهدف الوقوف على جهود الباحثين فى هذا المجال وتحديد دور البحث الحالى ، وذلك كما يلى :

إن أدوات إدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة التي يمكن استخدامها فى بناء نموذج اتخاذ قرارات التعهيد ، ومن ثم فإن المعلومات التي توفرها أدوات إدارة التكلفة قد تكون دافعاً للتعهيد .

وقد أكدت دراسة (Stefan Seuring and Maria Goldbach) فى عام ٢٠٠٢ أن الدوافع التى تسعى المنشآت إلى تحقيقها من خلال التعهيد قد تؤثر على أدوات إدارة التكلفة خاصة وأن هذه الأدوات هدفها تدعيم عمليات المنشأة وتتم داخل الحدود التقليدية لها ، وبالتالي فهى قادرة على تدعيم إدارة التكاليف عبر سلسلة القيمة داخل المنشأة . ولكن من خلال التعهيد فإنه نظراً لأنه يجعل جزء من عمليات وأنشطة المنشأة يودى خارجها ، فإن سلسلة القيمة سوف تمتد إلى خارج حدود المنشأة وتضم كذلك المشاركين معها فى أداء العمليات والأنشطة .

ومن جهة أخرى توصلت دراسة (Henri C. Dekker, 2003) إلى أن إدارة التكلفة تعد إدارة فعالة عندما تؤثر على هيكل وسلوك التكاليف ، كما تشمل تقدير وتخطيط ورقابة وتقييم التكاليف من خلال تحليل سلسلة القيمة ، وكذلك استخدام بعض أدوات إدارة التكلفة مثل مدخل التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط وإدارة الجودة الشاملة ، وكذلك نظام الإنتاج بدون مخزون .

وأوضحت دراسة (Peter Kojuter and Harri I. Kulmala) فى عام ٢٠٠٥ أن شركة Eurocar (شركة تصنيع سيارات ألمانية) قد قامت بتعهيد تصنيع عدد كبير من أجزاء منتجها ، ونتج عن ذلك تحسين جودة المنتج وتخفيض تكاليف الإنتاج . ومع تزايد حدة المنافسة قامت هذه الشركة بتحليل التكاليف داخل سلسلة القيمة من خلال مدخل إدارة الجودة الشاملة ، ثم تم اكتشاف فرص تخفيض التكاليف من خلال التعاون مع الشركاء الرئيسيين فى التعهيد والذين ساهموا فى وضع وتطوير خطط وقائية لإدارة الجودة الشاملة .

وتعرضت دراسة (د. فايزة عبيد الله) فى عام ٢٠١١ إلى الدوافع التى تسعى المنشآت إلى تحقيقها عند القيام بالتعهيد لتحديد كيفية تأثير تلك الدوافع على تطبيق العديد من أدوات إدارة التكلفة مثل مدخل التكلفة المستهدفة ، مدخل التحسين المستمر للتكلفة ، تكاليف دورة حياة المنتج ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، إدارة الجودة الشاملة ، نظرية القيود ، ونظام الإنتاج بدون مخزون. وخلصت الدراسة إلى أهمية وجود تكامل بين أدوات إدارة التكلفة مما يترتب عليه زيادة أهميتها فى المنشآت التى يوجد بها تعهيد مقارنة بتلك التى لا يوجد بها تعهيد .

بعد عرض نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث تبين الآتى :

(١) أجمعت الدراسات التى تناولت اثر اتخاذ قرار التعهيد على دعم المزايا التنافسية للمنشأة على أفضلية اتخاذ قرار التعهيد الخارجى فى حالة رغبة المنشأة فى تحقيق

ميزة تنافسية وذلك من خلال إدارة المنشأة لسلسلة القيمة الخاصة بها بشكل أكثر كفاءة وفعالية .

(٢) افتقدت معظم الدراسات السابقة حالات التطبيق العملي (دراسة حالة) فى استخدام الأساليب الحديثة فى إدارة التكلفة لترشيد قرارات التعهيد ، وإنما اقتصررت تلك الدراسات على قوائم الاستقصاء فقط .

(٣) لم تتعرض الدراسات السابق عرض نتائجها بشكل مباشر إلى العلاقة بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة واتخاذ وترشيد قرارات التعهيد ، وإنما اقتصررت تلك الدراسات إما على تحليل مضمون الإطار العام للتعهيد أو على العلاقة بين أداة واحدة فقط من أدوات إدارة التكلفة والتعهيد .

موقف البحث الحالى من نتائج الدراسات السابقة :

يعتبر البحث الحالى امتداداً للدراسات السابقة غير أنه يركز على توضيح دور أحد أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة وهو أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى توفير المعلومات التى تساهم فى ترشيد قرارات التعهيد وتحديد ما إذا كان التعهيد ملائماً لظروف المنشأة أم لا فى ظل بيئة تتسم بحدة المنافسة .

مشكلة البحث :

إن معلومات التكاليف التى توفرها النظم التقليدية (نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ، نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ، الأساليب المختلفة لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ، نظام التكاليف المعيارية وغيرها) تتسم بالقصور مما يترتب عليه اتخاذ قرارات غير سليمة تؤدى إلى ضعف الموقف التنافسى للمنشآت ، وأصبحت تلك النظم غير قادرة على توفير المعلومات التى تلائم المتطلبات الحديثة ، وأن المعلومات التقليدية قد تكون مضللة لمتخذى القرارات - ومنها قرارات التعهيد - نظراً لتأثير البيئة الحديثة على هيكل وسلوك التكاليف . وبالتالي على المنشآت أن تطور تلك النظم التقليدية وتعيد النظر فيها .

وتتمثل مشكلة البحث فى قصور النظم التقليدية فى إدارة التكاليف فى تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لإتخاذ قرارات التعهيد والتي تتعلق بمجال تخفيض التكاليف .

أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس للبحث فى دراسة وتحليل أسلوب تحليل سلسلة القيمة ودوره فى توفير المعلومات الضرورية اللازمة لاتخاذ القرارات التى تتعلق بتخفيض التكاليف كقرارات التعهيد مع المحافظة على الجودة المطلوبة وبما يساهم فى تعزيز الميزة التنافسية للمنشأة .

ويتحقق ذلك الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- (١) توضيح دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة كأحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة فى تخفيض التكلفة .
- (٢) كيفية استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى دعم وترشيد قرارات التعهيد .

منهج البحث :

تحقيقاً للأهداف التى يسعى البحث إلى الوصول إليها ، فإن الباحثة سوف تعتمد على استخدام المنهج الاستقرائى والذى يتم على أساسه تحليل الدراسات المحاسبية التى تم تناولها فى الأدبيات والكتابات والدوريات العلمية المحاسبية والمتعلقة بأسلوب تحليل سلسلة القيمة ، وقرارات التعهيد ، وكذلك استنباط النتائج التى تعاون فى إبراز أهمية وكيفية الاستفادة من أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى ترشيد قرارات التعهيد .

تبويب محتوى البحث :

بغرض تحقيق أهداف البحث سيتم تقسيمه إلى النقاط التالية :

أولاً : أسلوب تحليل سلسلة القيمة ودوره فى تدعيم الموقف التنافسى للمنشأة .

ثانياً : مجالات اتخاذ قرارات التعهيد .

ثالثاً : أسلوب تحليل سلسلة القيمة وترشيد قرارات التعهيد .

وفى ما يلى عرض النقاط السابقة بالتفصيل :

أولاً: أسلوب تحليل سلسلة القيمة ودوره فى تدعيم الموقف

التنافسى للمنشأة:

يتضمن أسلوب تحليل سلسلة القيمة تحليل العمليات إلى أنشطة مترابطة إستراتيجياً كوسيلة لإدارة التكلفة ، ونظراً لأن كل نشاط ينطوي على موارد مستثمرة ، فهذا يقتضى أن كل نشاط فى سلسلة القيمة يجب أن يضيف قيمة . كما أن تخصيص التكاليف إلى أنشطة يؤدي إلى سهولة عملية تحليل قيمة النشاط والتي تتضمن مقارنة هذه التكاليف مع القيمة التي تولدها تلك الأنشطة ، والهدف الرئيسى من تحليل قيمة النشاط هو التأكد من أن كل نشاط يولد قيمة تتجاوز التكاليف التي يستهلكها (Richard Chivaka, 2007: 24) .

واعتبر كل من (Michael E. Porter and Victor E. Millar, 1985: 151) سلسلة القيمة للمنشأة بمثابة نظام متكامل من الأنشطة المتداخلة والتي تتصل ببعضها البعض من خلال علاقات ترابط ، وتبرز أهمية تلك الروابط عندما تؤثر طريقة أداء نشاط معين على تكلفة أو فعالية أنشطة أخرى .

ويعتمد مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسيين هما :

- ١- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة : وهى تلك الأنشطة التي يرى المستهلك أنها تضيف قيمة أو منفعة للمنتج .
- ٢- تحديد التكلفة التي تضيف قيمة : وهى تلك التكلفة التي يرى المستهلك أن الإنفاق فيها يؤدي إلى إضافة قيمة جديدة للمنتج .

هذا ويعتبر تحليل سلسلة القيمة من أهم الأساليب المستخدمة فى إدارة التكلفة من المنظور الإستراتيجى وتنفيذ برامج تخفيض التكاليف ، وذلك من خلال جميع مراحل دورة حياة المنتج ، ويساعد هذا الأسلوب فى تحديد أنشطة القيمة التي يجب أن يوجه إليها الجهود بهدف زيادة قدرتها على الإضافة إلى القيمة ، وكذلك تخفيض الموارد التي تستهلكها فى سبيل توليد القيمة .

ويعتمد مفهوم تحليل سلسلة القيمة على تحليل وتنسيق واستغلال الروابط بين الأنشطة بداية من مرحلة البحوث والتطوير وحتى خدمات ما بعد البيع بهدف تعظيم استخدام الموارد المحدودة ، وتسهيل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية / التشغيلية فى ضوء وضوح العوامل المؤثرة على المزايا التنافسية ، وذلك وفقاً للمعلومات التي ترتبط بتكلفة ومستوى أداء الأنشطة الأساسية والعلاقات المتداخلة بينها على امتداد السلسلة مما يؤدي إلى اكتشاف مواطن خفض التكلفة أو تعزيز المزايا التنافسية (Mustafa Kirli and Harun Gumus, 2011: 311) .

ويساهم أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى دعم الوضع التنافسى للمنشآت من خلال صياغة الإستراتيجيات التنافسية وفهم مصادر تحقيق الميزة التنافسية ، وأيضاً تحديد العلاقات بين الأنشطة التى تخلق القيمة .

ويوجد مكونان رئيسيان لسلسلة القيمة هما :

- سلسلة القيمة للصناعة : وتتكون من كل أنشطة إضافة القيمة داخل الصناعة بدءاً من الحصول على المواد الخام وانتهاءً بتسليم المنتج للعميل .
- سلسلة القيمة الداخلية للمنشأة : وتتكون من كل أنشطة إضافة القيمة التى تتواجد داخل المنشأة .

وينبغى التمييز بين سلسلة القيمة للمنشأة وسلسلة القيمة للصناعة :

(١) سلسلة القيمة للمنشأة :

سلسلة القيمة للمنشأة تعتمد على أن القيمة للعميل تتولد نتيجة أداء سلسلة من الأنشطة داخل المنشأة وتنتهى بتسليم المنتج للعميل ، وتستهدف استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتعزيز أداء الأنشطة المضيفة للقيمة (د. سمير رياض ، ٢٠١٢ : ٤٧) . ولتحقيق ذلك الهدف يجب تقسيم أنشطة المنشأة إلى ما يلى :

* أنشطة أساسية : وهى تتعلق بتحويل المدخلات إلى مخرجات بشكل مباشر وتستمر حتى التسليم وخدمات ما بعد البيع ، وتتضمن الأنشطة الآتية : (د. محمد شحاتة خطاب، ٢٠٠٧ : ٧٧)

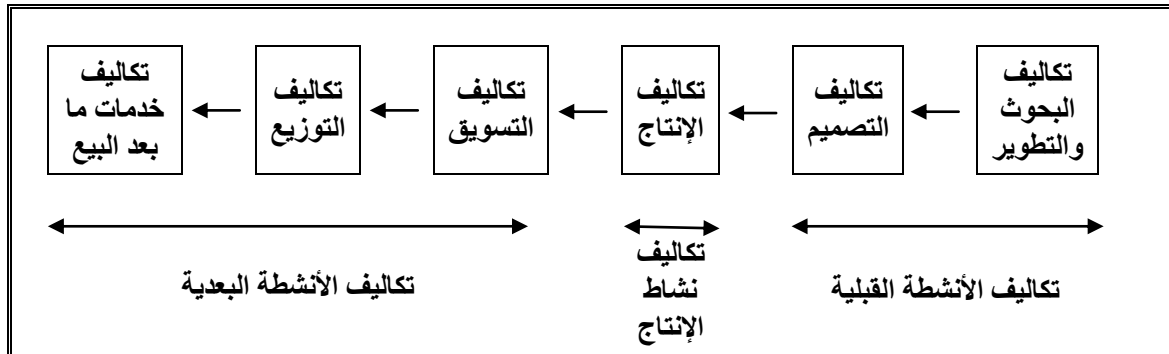
- أنشطة البحوث والتطوير : وتتضمن أنشطة تقديم الأفكار المتعلقة بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة .
- أنشطة التصميم : وتتضمن أنشطة التصميم الهندسى للمنتج .
- أنشطة الإنتاج : وتتضمن الأنشطة التى تقوم بإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة المقدمة .
- أنشطة التسويق : وتتضمن أنشطة تعريف العملاء بالسلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة .

- أنشطة التوزيع: وتتضمن أنشطة توزيع السلع على المناطق المختلفة وأنشطة تسليمها للعملاء .

- أنشطة خدمات ما بعد البيع : وتتضمن أنشطة الخدمات التي تقدم للعملاء بعد بيع السلعة مثل أنشطة خدمات الصيانة المجانية .

* أنشطة داعمة : وهى الأنشطة التي تستهدف تعزيز أداء الأنشطة الرئيسية وذلك بمجالات الشراء ، الاستفادة من التطور التكنولوجي ، إدارة الموارد البشرية ، والبنية التحتية للمنشأة .

وكل نشاط من الأنشطة السابقة يرتبط به تكاليف معينة يمكن توظيفها لخدمة أغراض قراره مختلفة ، ومن هنا يصبح هيكل التكلفة الخاص بسلسلة القيمة فى المنشآت الصناعية ممثلاً فى شكل رقم (١) التالى :



شكل رقم (١)

تكاليف أنشطة سلسلة القيمة

المصدر : (د. محمد شحاتة خطاب ، ٢٠٠٧ : ٧٨) .

ويتضح من مضمون الشكل السابق رقم (١) أنه يمكن تبويب تكاليف الأنشطة إلى ما يلى :

١- تكاليف الأنشطة القبلية : التكاليف التي تحدث قبل عملية الإنتاج وتشمل تكاليف البحث والتطوير وتكاليف التصميم .

٢- تكاليف نشاط الإنتاج : التكاليف التي ترتبط بأنشطة إنتاج السلع وتقديم الخدمات .

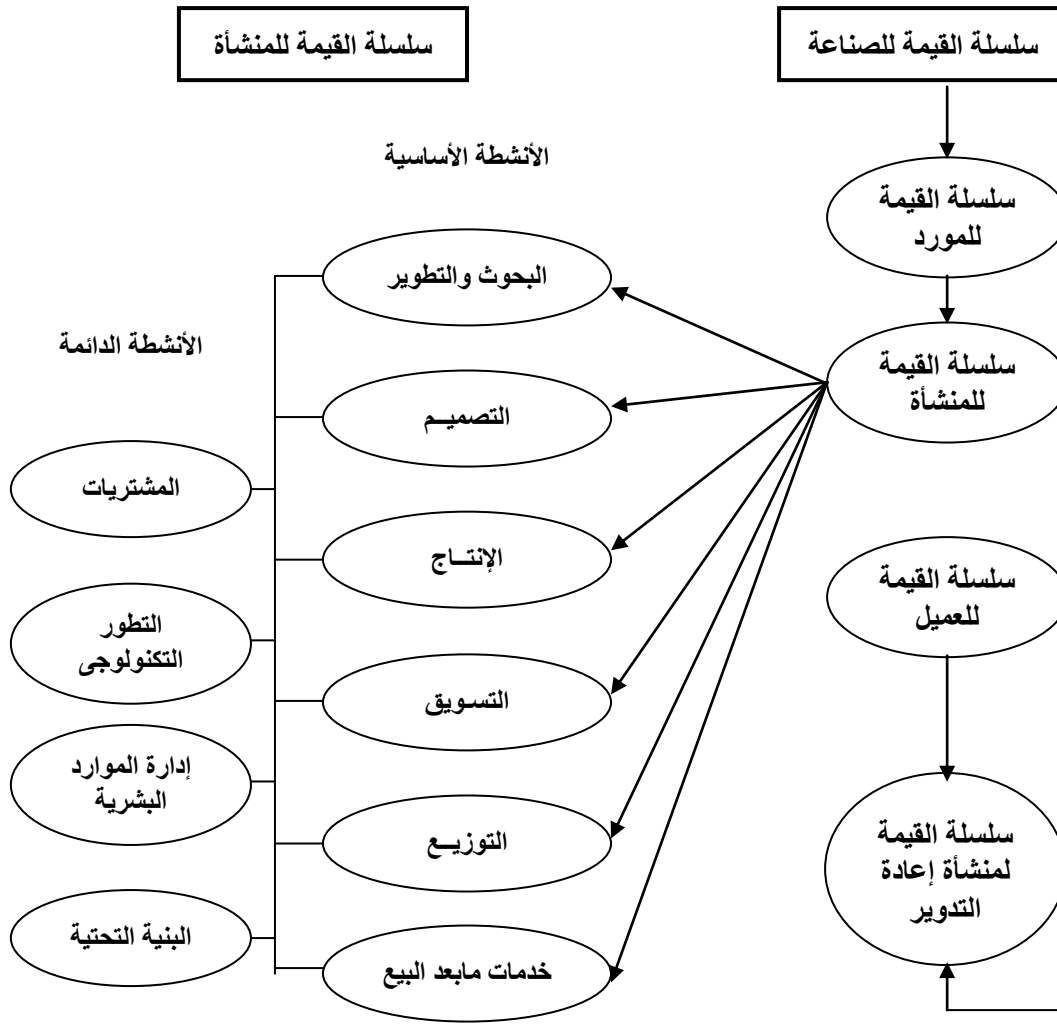
٣- تكاليف الأنشطة البعدية : التكاليف التي تحدث بعد الانتهاء من عملية الإنتاج وتشمل تكاليف التسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع .

وتسعى المنشآت إلى خلق قيمة للعميل عند أداء تلك الأنشطة ، وتتمثل تلك القيمة فى أى نشاط يرغب العميل فى سداد مقابل له . والقيمة بالنسبة للعميل تمثل الفرق بين ما يضحى به العميل متمثلاً فى تكلفة الشراء والتشغيل والصيانة وبين ما يحصل عليه العميل متمثلاً فى الخصائص المميزة للمنتج ، الجودة ، خدمات ما بعد الشراء ، والاسم التجارى . وتزداد القيمة التى يحصل عليها العميل والتي تمثل المصدر الأساسى للقيمة التنافسية كلما ازداد الفارق بين ما يتحملة العميل وما يحصل عليه .

(٢) سلسلة القيمة للصناعة :

اعتمد كل من (Shank, J. K and Govindarajan, V., 1992: 181) على فكرة تخطى سلسلة القيمة لحدود المنشأة لتشمل أنشطة خلق القيمة بدءاً من الحصول على المواد الخام من الموردين مروراً بتسليم المنتج النهائى للعميل وإنهاءً بالتخلص من المنتجات أو إعادة تدويرها، ويعنى ذلك أن سلسلة القيمة للمنشأة تعتبر جزءاً من سلسلة القيمة للصناعة ، وقدرة المنشأة على تعزيز موقفها التنافسى أصبح له علاقة وطيدة بتحليل سلسلة القيمة على مستوى الصناعة ككل (Manuel Schulze, and Christian Ewering, 2012: 722) .

هذا ويوضح شكل رقم (٢) التالى العلاقة بين سلسلة القيمة الداخلية للمنشأة وسلسلة القيمة للصناعة :



شكل رقم (٢)

العلاقة بين سلسلة القيمة الداخلية للمنشأة
وسلسلة القيمة للصناعة

المصدر: (William J. Stevenson, 2012) نقلاً عن: (د. محمد محمد يس ، ٢٠١٥ : ٢٥٦)

ويوضح الشكل السابق رقم (٢) أهمية سلسلة القيمة للصناعة حيث تحدد علاقات الارتباط بين أنشطة المنشأة والتي تمثل جزء من سلسلة القيمة للصناعة ، وعلاقتها سواء بالتأثير أو التأثير بسلاسل القيمة لدى الموردين والعملاء خارج حدود المنشأة . فالقدرة على أداء الأنشطة بكفاءة وإدارة العلاقات بين تلك الأنشطة لمنشآت سلسلة التوريد والتي تمثل مجموعة فرعية من سلسلة القيمة للصناعة ، يؤدي إلى تعظيم القيمة للعميل وتدعيم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد بالكامل .

دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في تدعيم الموقف التنافسي للمنشأة :

إن التحدى الذى يواجه المحاسبة الإدارية هو جمع وتوفير البيانات المالية وغير المالية الداخلية والخارجية وتطوير أساليب تشغيل تلك البيانات لتوفير المعلومات التى تساعد الإدارة فى ترشيد القرارات لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة ، ومن أهم المعلومات المطلوب توافرها من المحاسبة الإدارية لتساعد المنشأة على توفير ميزة تنافسية ما يلى (سيد عبد الفتاح ، ٢٠١٠ : ٣٥) :

- ١- معلومات تساعد الإدارة فى تحديد واختيار الإستراتيجية التنافسية الملائمة .
- ٢- معلومات مالية وغير مالية داخلية (تكاليف - إيرادات - أرباح - جودة) وخارجية (عملاء - موردين - منافسين) بما يساهم فى تحقيق الميزة التنافسية .
- ٣- تدعيم الأبعاد الأربعة للمركز التنافسى للمنشأة وهى الابتكار - الوقت - الجودة - التكلفة .
- ٤- معلومات عن تقييم الأداء الإستراتيجى للمنشأة .
- ٥- معلومات تدعم التوجه الإستراتيجى لأساليب المحاسبة الإدارية والتكاليف فى ظل ظروف المنافسة الشديدة والحاجة إلى التميز عالمياً .
- ٦- تحول نظم وأساليب المحاسبة الإدارية من السكون إلى الديناميكية .

مما سبق تتضح أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة فى تقديم المعلومات اللازمة لخدمة العملية القرارية ، حيث أن انخفاض القدرة التنافسية للمنشآت ينتج من عدم الوعى بأهمية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية . وبالتالي فإنه من الضرورى على المنشآت الصناعية أن تتبنى أساليب مختلفة لإدارة التكلفة فى محاولة للسيطرة على السوق ، ومنها على سبيل المثال لا الحصر أسلوب تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis) .

هذا ويعتبر أسلوب تحليل سلسلة القيمة من الأساليب المميزة لتحقيق الترابط والتكامل بين وجهتى النظر الداخلية والخارجية ، وذلك نتيجة الربط بين المنشأة وعملائها ومورديها ومنافسيها وإدارة أنشطتها الداخلية ، وتقسيما إلى أنشطة متتالية بهدف تقييم نقاط القوة والضعف الداخلية وتحقيق الربط بين التكلفة وحجم الموارد المستهلكة بما يدعم جهود تخفيض التكاليف والتخلص من الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتج .

وقد ظهر هذا الأسلوب نتيجة التركيز على التحليل الإستراتيجي للتكاليف ، حيث تحول مجال الرؤية من المجال الداخلى المحدد إلى الرؤية الخارجية التى تأخذ فى الاعتبار توجهات الموردين والعملاء فى بناء أهداف المنشأة ووضع استراتيجيات لتحقيق تلك الأهداف .

- أسلوب تحليل سلسلة القيمة ودوره فى تحسين أداء المنشأة :

يتجلى دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى تحسين أداء المنشأة من خلال توفير المعلومات المتعلقة بأنشطة المنشأة وخاصة الأنشطة التى تضيف قيمة والأنشطة التى لا تضيف قيمة ، كذلك توضيح نقاط القوة والضعف وتحديد العلاقات المتشابكة بين أنشطة السلسلة بما يسمح بتحسين أداء المنشأة ككل .

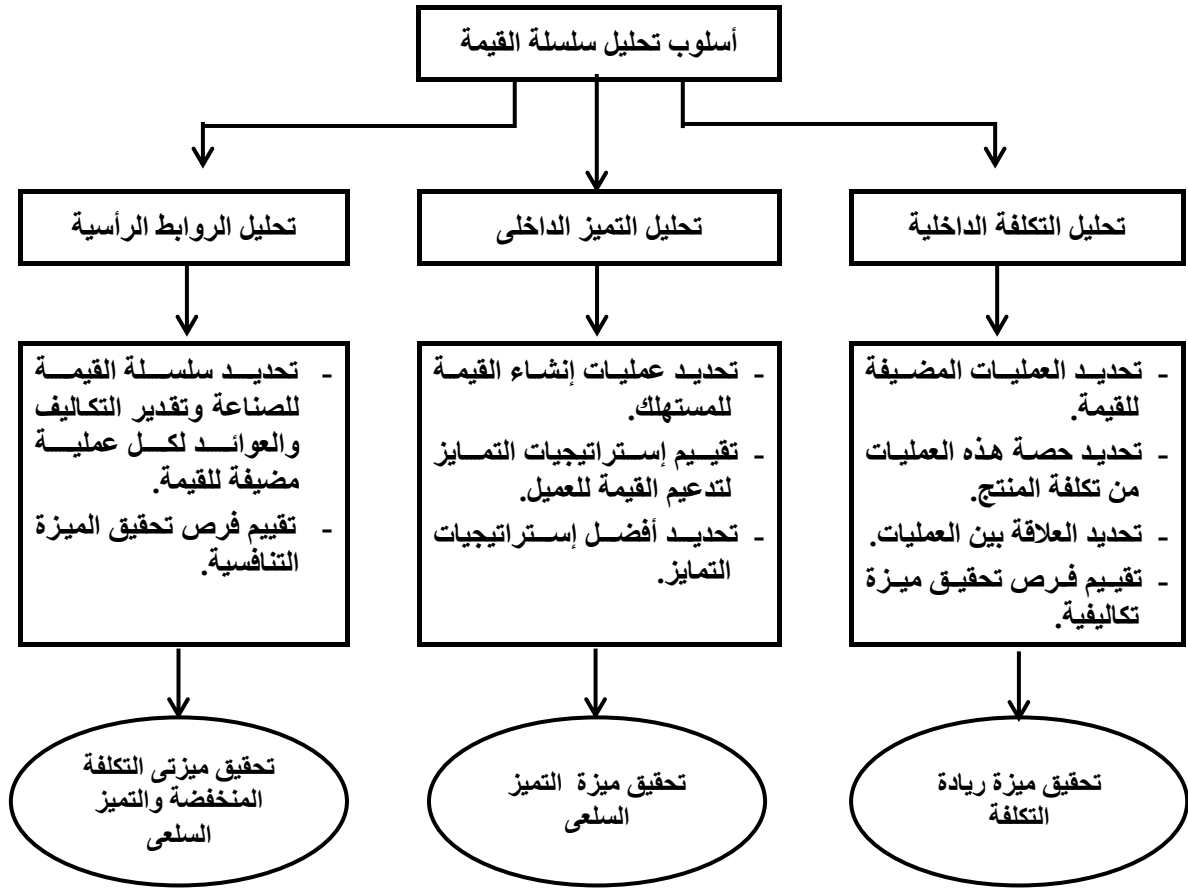
- أسلوب تحليل سلسلة القيمة ودوره فى تحقيق إستراتيجية التمايز (Differentiation) :

يساعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى تحديد مصادر التميز عبر كافة أنشطة القيمة من خلال نظام معلومات إدارية متطور ، ودعم الإدارة العليا للتسهيلات التى تعزز صورة المنشأة . ولا يقتصر دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة فقط على تحقيق إستراتيجية التمايز وتحليل مصادر التميز الداخلية ، بل يمتد دوره لتحليل مصادر التميز الخارجية خاصة فى إدارة العلاقات مع الموردين والعملاء .

- أسلوب تحليل سلسلة القيمة ودوره فى تدعيم الموقف التنافسى المنشأة :

يقوم أسلوب تحليل سلسلة القيمة بدور محورى فى تدعيم المركز التنافسى للمنشأة ، حيث أن المنافسة لن تكون بين منشأة وأخرى ولكن بين سلسلة قيمة لمنشأة تنافس سلسلة قيمة لمنشأة أخرى .

ويسعى أيضاً أسلوب تحليل سلسلة القيمة إلى تحفيز المنشأة نحو التميز بالإضافة إلى تدعيم المركز التنافسى ، ويمكن توضيح ذلك من خلال شكل رقم (٣) التالى :



شكل رقم (٣)

دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة

المصدر : (سيد عبد الفتاح، ٢٠١٠: ٢١٧) عن (ضحى عداس، ٢٠٠٨: ١٥٥) مع تصرف من الباحثة (*).

يتضح من شكل رقم (٣) السابق ما يلى :

يساهم أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى تحقيق ميزة تنافسية للمنشآت من خلال ما يلى

: (Cartwright and Others, 2000: 23)

(*) تركز الباحثة على إستراتيجية تمايز المنتجات بدلاً من إستراتيجية التميز وذلك لأفضلية الإستراتيجية الأولى فى توضيح دور المنشأة فى اتخاذ قراراتها فى اتجاه رفع القيمة المحققة للعميل عن طريق تقديم منتج متميز رغم تساوى تكلفته مع مثيله العادى فى السوق بمعنى التفرد فى نوعية المنتج وجودته وخصائصه وخدمات ما بعد البيع .

(١) تحليل التكلفة الداخلية عن طريق تحديد :

- العمليات التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة .
- نصيب هذه العمليات من تكلفة المنتج أو الخدمة .
- العلاقة بين العمليات .
- العمليات التي تحقق ميزة تكاليفية .

(٢) تحليل التميز الداخلى من خلال التركيز على القيمة المحصلة من العميل مقابل المنتج أو الخدمة ، لذلك ينبغي تحديد العمليات التي تضيف قيمة وتحديد محركات التكلفة من خلال الخطوات التالية :

- أ- تحديد عمليات إنشاء قيمة للعميل من خلال تحديد القيمة (الأنشطة التي تضيف قيمة) من وجهة نظر العميل وليس المنشأة .
- ب- تقييم إستراتيجية التمايز لتدعيم القيمة التي يدركها العميل من خلال تحديد الأنشطة والعمليات التي تولد قيمة والتي تميز المنشأة عن غيرها من المنشآت الأخرى .
- ج- اختيار أفضل استراتيجيات التمايز فى ضوء موارد وقيود المنشأة .

(٣) تحليل العلاقات الرأسية من خلال النقاط التالية :

- أ- تحديد سلسلة القيمة للصناعة وتقدير التكاليف والعوائد للعمليات المضيفة للقيمة .
- ب- تحديد محركات التكلفة لكل عملية مضيفة للقيمة .
- ج- تقييم فرص تحقيق الميزة التنافسية من خلال التعرف على سلاسل القيمة للمنشآت المنافسة .

تخلص الباحثة مما سبق إلى أهمية الدور المحورى لأسلوب تحليل سلسلة القيمة فى تحقيق إستراتيجية المنشأة والمتمثلة فى الريادة التكاليفية ، التمايز ، وتدعيم الموقف التنافسى .

ثانياً : مجالات اتخاذ قرارات التعهيد :

إن نجاح المنشآت مرتبط بمدى قدرتها على إحداث تغييرات بعملياتها ومنتجاتها لمقابلة طلبات العملاء المتزايدة بمجالات تحسين الجودة ، المرونة، الإلتزام بمواعيد التسليم وتخفيض التكلفة . ومن ثم تعد جهود المنشأة مقتصرة على تحسين أنشطتها الداخلية فقط ، بل امتدت جهود التحسين خارج إطار الحدود التنظيمية للمنشأة .

ومن هنا جاءت فكرة تعهيد المنشأة لبعض أنشطتها الداخلية إلى الخارج ، ويتطلب ذلك التنسيق بين أنشطة المنشأة الداخلية والأنشطة المشتركة بين المنشأة والأطراف الخارجية . وقد أصبح من الصعب تقديم منتج بأقل تكلفة وأعلى جودة دون الاعتماد على موردين ملائمين ، واستدعى ذلك تكوين علاقات شراكة إستراتيجية بين المنشآت الصناعية ومورديها تقوم على التعاون والثقة المشتركة بين الطرفين ، ومن ثم تحقيق إستراتيجية التعهيد المستهدف منها فى مجال دعم وتعزيز المزايا التنافسية للمنشأة .

وفى ظل أهمية إتخاذ قرارات التعهيد ، فإن الأمر يستلزم توافر إطار عام لترشيد اتخاذ تلك القرارات حتى تتحقق الفوائد المرجوة منها والمتمثلة فى تدعيم القيمة والموقف التنافسى للمنشأة . وتتمثل جوانب الإطار العام لإتخاذ قرارات التعهيد فى النقاط التالية :

(١) تقسيم أنشطة المنشأة إلى أساسية وأخرى داعمة :

يجب إعداد خريطة لجميع أنشطة المنشأة وتحديد المدخلات والمخرجات الخاصة بكل نشاط بهدف تقسيم الأنشطة إلى أساسية وداعمة ، والأنشطة الأساسية هى تلك الأنشطة التى تمثل مسببات القيمة للعميل ولها تأثير جوهري على تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة ، أما الأنشطة الداعمة فهى تلك الأنشطة ذات التأثير القليل نسبياً فى تحقيق المزايا التنافسية مثل الأنشطة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات ، الصيانة ، الأنشطة اللوجستية ، وغيرها .

وتهدف المنشآت إلى تعهيد الأنشطة الداعمة حتى تركز على أداء الأنشطة الأساسية ، ولكن مع تغير ظروف ورغبات العملاء قد تقوم المنشأة بتعهيد الأنشطة التى كانت تراها أساسية فى حال أدائها بشكل مميز من جانب الموردين .

(٢) تحديد قدرة المنشأة على أداء النشاط داخلياً :

لتحديد مقدرة المنشأة على أداء الأنشطة داخلياً يجب المقارنة بقدرات المنافسين والموردين الخارجيين ، وذلك من خلال القيام بالآتى :

(أ) **تحليل التكلفة** : ويتم ذلك من خلال المقارنة بين تكلفة أداء الأنشطة داخلياً والتى تشمل تكلفة المواد المباشرة ، الأجر المباشرة والتكاليف الإضافية لأداء تلك الأنشطة وأيضاً تكلفة التحسينات المستقبلية ، وبين تكلفة الحصول عليها من مورد خارجي .

(ب) **المقاييس المرجعية** : تستخدم المقاييس المرجعية فى تحديد مستويات الأداء للأنشطة ، فالمنشأة فى حال التفكير فى اتخاذ قرار التعهيد يجب عليها أن تقيم قدراتها فى أداء تلك الأنشطة من حيث التكلفة ، الجودة ، التوقيت ، والمرونة مقارنة بأفضل أداء للصناعة .

وفى ضوء تحليل المقاييس المرجعية يتم الوصول إلى النتائج التالية : (Dawne Lamminmaki, 2008: 170)

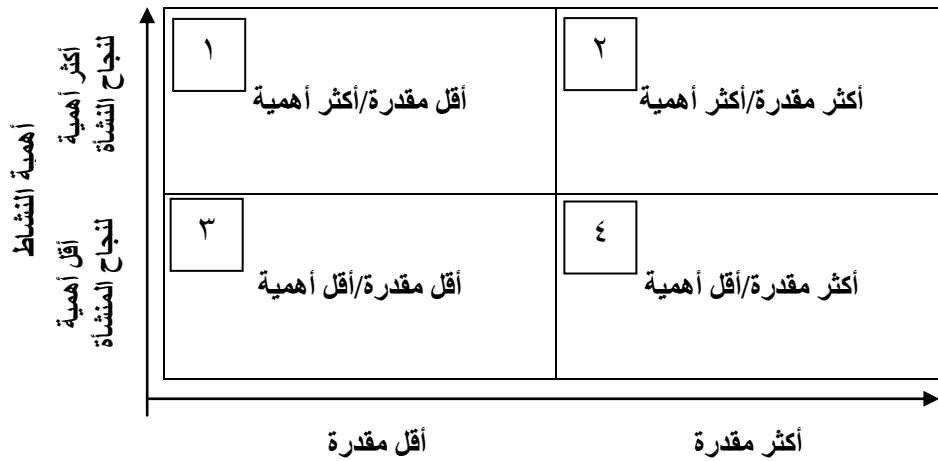
- ١- **التساوى** : بمعنى أنه لا يوجد اختلاف جوهري فى أداء الأنشطة داخلياً عن المنافسين الموردين الخارجيين .
- ٢- **الأداء الداخلى أكثر كفاءة** : بمعنى أن تتفوق المنشأة فى أداء الأنشطة داخلياً على المنافسين أو الموردين الخارجيين .
- ٣- **الأداء الخارجى أكثر كفاءة** : بمعنى أن يتفوق المنافسون أو الموردون الخارجيون فى أداء الأنشطة على المنشأة .

(٣) أهمية أنشطة المنشأة فى تدعيم موقفها التنافسى :

كل منشأة تستهدف التركيز على عدة عوامل أساسية للنجاح وذلك لتحقيق ميزة تنافسية، ومن تلك العوامل التي ذكرت سابقاً تخفيض التكلفة، المرونة، الابتكارية، الجودة، والتوقيت. وتزداد أهمية النشاط فى ضوء مدى مساهمته فى تدعيم الأولويات التنافسية للمنشأة.

(٤) تحديد الأنشطة المرشحة للتعهد الخارجى :

من الممكن تحديد الأنشطة المرشحة للتعهد الخارجى والأنشطة التي يتم أدائها داخلياً من خلال شكل رقم (٤) التالى :



شكل رقم (٤)
قدرة المنشأة على أداء النشاط

المصدر : (Ronan McIvor, 2009: 50)

يوضح شكل رقم (٤) السابق كيفية تحديد الأنشطة المرشحة للتعهد الخارجى ، ويمكن تحليل الشكل كما يلى :

١- الجزء رقم (١) يشير إلى أن النشاط ضرورى لنجاح المنشأة ، ولكن تقل قدرة المنشأة فى أداء ذلك النشاط مقارنة بمنافسيها أو الموردين الخارجيين ، ومن ثم يجب إدخال التحسينات الملائمة لأداء ذلك النشاط داخلياً ، وقد تتخذ المنشأة قراراً بتعهيد ذلك النشاط فى حال عدم توافر الموارد والكفاءات لأداء النشاط داخلياً أو إذا كانت المنشأة ترى أن المصادر الخارجية أكثر كفاءة فى تنفيذ ذلك النشاط ، وعلى سبيل المثال شركة هوندا اليابانية تركز جهودها فى تصنيع موتور السيارة بينما تعتمد على موردين خارجيين فى توريد أجزاء كبيرة من مكونات السيارة .

٢- الجزء رقم (٢) يشير إلى أن النشاط ضرورى لنجاح المنشأة والحصول على ميزة تنافسية، وأن المنشأة تمتلك القدرة على أداء ذلك النشاط وتتفوق على منافسيها أيضاً فى أداء ذلك النشاط ، ويتطلب ذلك استمرار المنشأة فى أداء ذلك النشاط داخلياً وتطوير قدراتها لضمان تفوقها على منافسيها ، ولا تتوافر أيضاً مصادر خارجية لها نفس مستوى الأداء .

٣- الجزء رقم (٣) يشير إلى أن النشاط لا يمثل مصدر للميزة التنافسية وتتنخفض قدرة المنشأة على أداء تلك النوعية من الأنشطة ، وبالتالي فإنه من الأفضل تعهيد تلك الأنشطة خارجياً وإعادة توجيه الموارد المخصصة لها نحو الأنشطة التى تحقق ميزة تنافسية .

٤- الجزء رقم (٤) يشير إلى أن المنشأة تمتلك القدرات اللازمة لأداء تلك الأنشطة ولكن تقل أهميتها فى توفير ميزة تنافسية تتفوق بها على منافسيها ، وبالتالي فالأفضل تعهيد تلك الأنشطة خارجياً وإعادة توجيه الموارد المخصصة لها للأنشطة التى تخصص المنشأة فى أدائها وتحقق لها ميزة تنافسية .

مما سبق تتضح كيفية تحديد الأنشطة التى يتم أدائها من خلال الاعتماد على مورد خارجى وتلك التى يتم أدائها داخلياً .

ثالثاً: أسلوب تحليل سلسلة القيمة وترشيد قرارات التعهيد

:

تشتمل عملية اتخاذ القرارات على مجموعة من الخطوات تتمثل فى تحديد الهدف وعادة ما يكون حل مشكلة معينة ، ثم تحديد الظروف البيئية المحيطة بتلك المشكلة والتى قد تؤثر فى تحقيق

الهدف ، ثم تحديد البدائل المختلفة التي من الممكن أن تساهم في حل المشكلة والتعرف على نتيجة كل بديل في ضوء الظروف المحيطة .

وقد أصبح قرار التعهيد من أهم القرارات الإستراتيجية بالمنشآت لأنه يجعل المنشأة قادرة على تنمية إمكانياتها ورفع كفاءتها لكي تستطيع أن تعزز من موقفها التنافسي في بيئة الأعمال الحديثة . ويترتب على اتخاذ قرار التعهيد تغيير في إستراتيجية التصنيع والتي تمثل خطة طويلة الأجل لتحديد أفضل استغلال لموارد المنشأة بشكل يتوافق مع إستراتيجية المنشأة التنافسية ويضمن الحفاظ على قدرات المنشأة وتطورها .

وتستند قرارات التعهيد على مقارنة التكاليف الناتجة عن التعاقد مع المورد الخارجي بالتكاليف المقابلة لها في أداء هذه الأنشطة داخلياً ، فإما أن تتوسع المنشأة في تنفيذ بعض المعاملات والأنشطة داخلياً بتكلفة أقل من السوق ، أو أنها تعهد بتلك العمليات أو الأنشطة إلى متعهد خارجي، وتقسم التكاليف الملائمة إلى نوعين من التكاليف : (محمود عبد الفتاح إبراهيم، ٢٠١٧ : ٢٨٩)

- ١- **تكاليف الإنتاج** : وهي تلك التكاليف المرتبطة بإتخاذ وتشغيل النشاط .
- ٢- **تكاليف المعاملات** : تشتمل تكاليف المعاملات على تكاليف التصميم المبدئي ، تكاليف التفاوض ، تكاليف الرقابة وضمان تحقيق الشروط التعاقدية ، وتمثل تلك التكاليف في تكلفة إنجاز الأنشطة عند مستوى يسمح بتخفيض التكاليف الكلية ، وتتضمن البحث عن طريقة مثلى لتخفيض التكاليف الإجمالية ومنها إتخاذ قرارات التعهيد .

ونظراً لأن عمليات التعهيد تمثل احدى الأساليب الأساسية لدعم الميزة التنافسية ، وأسلوب تحليل سلسلة القيمة يركز بشكل أساسي على تخفيض التكلفة من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ، فإن الباحثة ترى أن نجاح تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وما يوفره من معلومات يساهم في اتخاذ وترشيد قرارات التعهيد والتي تعتبر مطلب أساسي لضمان نجاح المنشآت . كذلك فإن الإستراتيجية الملائمة لأسلوب تحليل سلسلة القيمة وقرارات التعهيد هي إستراتيجية خفض التكلفة ، حيث تمثل الميزة التنافسية التي تعتمد على التكلفة الأقل قدرة المنشأة على تصميم وتصنيع وتسويق منتج اقل تكلفة مقارنة بالمنافسين مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق المستهدف من الحصة السوقية .

وفي سبيل تحقيق أهداف خفض التكلفة تقوم المنشأة الرئيسة بالمشاركة مع الموردين بتحليل سلسلة القيمة مع دراسة أداء أفضل المنافسين ، ومن ثم يمكن تحديد مصادر عدم الكفاءة في استغلال الموارد والتعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل ، وبلى ذلك تحديد مساهمات خفض التكاليف المباشرة كالتالي :

- تخفيض تكلفة العمليات الإنتاجية سنوياً بمعدل ثابت ، وهى تلك التكاليف المرتبطة بجميع مكونات المنتجات .
- تخفيض تكلفة عناصر محددة تكلفتها مرتفعة - من خلال إعادة التصميم للعمليات والمكونات بدون التأثير على وظائف المنتج - بمعدلات محددة مقدماً بغرض الحفاظ على مستوى الربحية .
- مما سبق تتضح أهمية أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى إدارة التكاليف من خلال نقل ضغوط خفض التكلفة من المنشأة الرئيسة للموردين وهو ما يتماشى مع سياسة التعهيد الخارجى والتي تسعى أيضاً إلى تحقيق هدف خفض التكاليف .

ويتلخص دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى توفير المعلومات التى تساهم فى اتخاذ

وترشيد قرارات التعهيد فيما يلى :

- ١- تحديد مصادر الفاقد والتالف وفرص التحسين المستمر المحتملة على امتداد سلسلة القيمة، ومن ثم تحديد الأنشطة التى يمكن أن يعهد بها خارجياً .
- ٢- تحديد التكلفة المرتبطة بالموردين ، المنتجات ، العملاء ، وقنوات التوزيع بدلاً من الاقتصار على تكلفة المنتجات فقط ، ومن ثم تحديد أفضل الموردين للتعامل معهم وفقاً لقرارات التعهيد .
- ٣- تقدير التكاليف والعوائد المنتظرة لأطراف سلسلة القيمة والتي تنتج عن البدائل القرارية المرتبطة بمراحل تصميم المنتجات ، التصنيع ، والخدمات اللوجستية ، ومن ثم تحديد التكلفة المثلى لكل قرار من قرارات التعهيد .
- ٤- توفير تقارير أداء دورية تؤكد على تحقيق الأهداف وتحسين الأداء مقارنة بمقاييس الأداء المرجعية Benchmarking ، ومن ثم تقييم أداء نتيجة كل قرار من قرارات التعهيد .
- ٥- تدعيم جهود إعادة تصميم العمليات والمنتجات لاستبعاد الفاقد ، تخفيض وقت الإنجاز ، زيادة مستوى المرونة ، وتسريع معدل الاستجابة من خلال تحسين كفاءة العمليات وهو ما يتماشى مع دوافع اتخاذ قرارات التعهيد .
- ٦- تحديد فرص خفض التكلفة من خلال تتبع التكلفة بداية من الحصول على المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائى للعميل ، وذلك بهدف تحديد القيمة المضافة مقابل التكاليف ، ومن ثم تحديد الأنشطة التى لا تضيف قيمة ويمكن استبعادها أو تخفيضها لأقل قدر ممكن ، وكذلك تحديد الأنشطة غير الرئيسة التى تضيف قيمة ويمكن تعهيدها خارجياً .

٧- من خلال المعلومات التي يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة يمكن تحديد التكاليف الإضافية التي تتحملها المنشأة نتيجة اتخاذ قرارات التعهيد والتي تشتمل على ما يلي :

- تكلفة الانتقال إلى المورد الخارجى .
- تكلفة مخاطر نقص الجودة أو أداء المورد الخارجى .
- تكلفة أمن نظم المعلومات .
- تكاليف ما بعد الخدمات .
- تكاليف البحث عن متعهد مناسب .
- تكاليف ما بعد التعهيد .

ومن الضروري أن تتم دراسة التكاليف الملائمة لقرارات التعهيد حيث تتم المفاضلة بين الأقل تكلفة والأكثر جودة .

وأخيراً فإن الاستخدام الفعال لأسلوب تحليل سلسلة القيمة بهدف تدعيم وترشيد اتخاذ قرارات

التعهيد سوف يحقق العديد من المزايا للمنشأة كما يلي :

- (أ) التركيز على رغبات ومتطلبات العملاء بشكل أفضل .
- (ب) حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة .
- (ج) تحسين جودة الإنتاج .
- (د) تخفيض الإجراءات الإدارية بالمنشأة .
- (هـ) تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للمنشأة .

خلاصة ونتائج البحث :

خلص البحث إلى ضرورة تفعيل دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى إدارة التكلفة وذلك خلال جميع مراحل دورة حياة المنتج ، حيث أن هذا الأسلوب يحدد أنشطة القيمة التى يجب أن يوجه إليها الجهود بهدف زيادة قدرتها على إضافة القيمة للعميل . كما أنه من الضرورى التركيز على دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى تدعيم الموقف التنافسى للمنشأة من خلال توضيح أثره على تحسين أداء المنشأة ، تحقيق إستراتيجية التمايز ، وكذلك تدعيم الموقف التنافسى للمنشأة . ولتحقيق الترابط بين قرارات التعهيد وأسلوب تحليل سلسلة القيمة كان من الضرورى تحديد إطار عام لاتخاذ قرارات التعهيد يشمل تقسيم أنشطة المنشأة إلى أساسية وأخرى داعمة ، تحديد قدرة المنشأة على أداء النشاط داخليا ، تحديد أهمية أنشطة المنشأة فى تدعيم الموقف التنافسى لها ، ثم تحديد الأنشطة المرشحة للتعهيد الخارجى . وأخيراً تناول البحث دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى توفير المعلومات الملائمة لترشيد قرارات التعهيد وكذلك تحديد أهم المميزات الناتجة عن الاستخدام الفعال لأسلوب تحليل سلسلة القيمة بهدف دعم وترشيد عملية اتخاذ قرارات التعهيد .

وقد أسفر البحث عن النتائج التالية :

- ١- أسلوب تحليل سلسلة القيمة يعد أحد أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التى ظهرت لكى تعالج أوجه القصور فى نظم التكاليف التقليدية وخاصة فى مجال اتخاذ القرارات .
- ٣- تحليل سلسلة القيمة يوفر للمنشأة فرص خلق القيمة ، ومن ثم تحقيق وفورات فى التكلفة والاهتمام باحتياجات العميل ، ويؤدى ذلك إلى تطوير مستويات التكامل بين جميع أنشطة المنشأة ومنها أنشطة التعهيد الخارجى .
- ٤- تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة يؤدى إلى الكشف عن فرص تحقيق الربحية وخفض التكاليف مع المحافظة على الجودة ، وهذا بدوره يساهم فى ترشيد قرارات التعهيد للمحافظة على مستويات الجودة المطلوبة .
- ٥- الاستغلال الأمثل للمعلومات التفصيلية عن أنشطة المنشأة والتى يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة يساهم فى توضيح نقاط القوة والضعف لجميع أنشطة المنشأة ، ومن ثم التركيز على اتخاذ قرارات التعهيد بالنسبة للأنشطة التى تواجه نقاط ضعف داخل المنشأة، وبالتالي الانطلاق نحو تحقيق ميزة تنافسية .

نقاط مقترحة لبحوث مستقبلية :

- (١) دراسة تحليلية عن معايير اختيار المورد الملائم وتعزيز جودة العلاقة بين المنشأة ومورديها .
- (٢) دراسة تطبيقية للتكامل بين نظرية القيود وترشيد قرارات التعهيد بهدف دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية .

مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية :

- (١) سمير رياض هلال (دكتور) ، ٢٠١٢ ، دراسات فى المحاسبة الإدارية المتقدمة ، المكتبة الأكاديمية .
- (٢) سيد عبد الفتاح سيد ، ٢٠١٠ ، "نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً" ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان .
- (٣) ضحى محمد اسعد عداس ، ٢٠٠٨ ، "إطار محاسبي لتكامل عمليات المصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلى فى شركات البترول فى سوريا - دراسة تطبيقية" ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس .
- (٤) فايزة عبيد الله ، ٢٠١١ (دكتور) ، "دور أدوات إدارة التكلفة بالشركات الصناعية فى تحقيق دوافع التعميد ، مع دراسة استطلاعية فى مصر : ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثانى ، المجلد الثامن والأربعون ، يوليو ، ص ص ٨٣-١١٣ .
- (٥) محمد شحاتة خطاب ، ٢٠٠٧ ، "مدخل نظرية القيود لإعادة هيكلة الطاقة الإنتاجية وأثر ذلك على القرارات الإدارية : إطار مقترح" ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .
- (٦) محمد محمد يس عبد اللطيف (دكتور) ، ٢٠١٥ ، "أثر التكامل بين تحليل سلسلة القيمة وأدوات إدارة التكلفة البيئية فى تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد : دراسة استطلاعية ، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA ، مجلة علمية دولية محكمة تصدر عن جامعة بنى سويف بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية ، العدد الثانى ، المجلد الثالث ، يونيو ، ص ص ٢٣٥-٣٠٨ .

- (٧) محمد محمد يس عبد اللطيف (دكتور) ، ٢٠١٨ ، "نموذج مقترح لتخصيص الاحتياجات بين الموردين عند إتباع إستراتيجية التعهيد بالمنشآت الصناعية : مدخل التكلفة الإجمالية للملكية أسلوب التحليل الدرجى مع دراسة حالة" ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، المجلد الثانى ، إبريل ، ص ص ٤١٠-٥٠٠ .
- (٨) محمود عبد الفتاح إبراهيم (دكتور) ، ٢٠١٧ ، "التكاليف الملائمة لترشيد قرارات التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود بهدف دعم الميزة التنافسية : دراسة تطبيقية" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثالث ، المجلد ٤١ ، ص ص ٢٨١-٣٠٥ .

ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية :

- 1- Dawne Lamminmaki (2008), "Accounting and the Management of outsourcing: An empirical study in the hotel industry", Management Accounting Research, Vol. 19, Issue 2, June, PP. 163-181.
- 2- Henri C. Dekker (2003), "Value chain analysis in interfirm relationships: a field study", Management Accounting Research, Vol. 14, March, PP. 1-23.
- 3- Lisa M. Ellram and Corey Billington (2001), "Purchasing Leverage Considerations in the outsourcing decision", European Journal of Purchasing and Supply Management, Vol. 7, Issue 1, March, PP. 15-27.
- 4- Manuel Schulze, Stefan Seuring and Christian Ewering (2012), "Applying activity - based costing in a supply chain environment", International Journal of Production Economics, Vol. 135, Issue 2, February, P. 716-725.
- 5- Michael E. Porter and Victor E. Millar (1985), "How information gives you competitive advantage", Harvard Business Review, July - August, PP. 149-160.
- 6- Mustafa Kirli and Harun Gumus, (2011), "The implementation of strategic management accounting based on value chain analysis: Value Chain Accounting", International Journal of Social Sciences and Humanity Studies, Vol. 3, No. 1, PP. 307-321.
- 7- Peter Kajuter and Harri I. Kulmala (2005), "Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures", Management Accounting Research, Vol. 16, Issue 2, June, PP. 179-204.
- 8- Richard Chivaka (2007), "Strategic cost management: A Value chain analysis approach, Accountancy SA, August 1.

- 9- Robin Cooper and Regine Slagmulder (1998), "What is strategic cost management?", Management Accounting, Vol. 79, Issue 7, PP. 14-16.
- 10- Ronan McIvor (2009), "How the transaction cost and resource - based theories of the firm inform outsourcing evaluation", Journal of Operations Management, Vol. 27, Issue 1, January, PP. 45-63.
- 11- Shank, J. K., and Govindarajan, V., (1992), "Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective", Journal of Management Accounting Research, Vol. 4, PP. 179-197.
- 12- Stefan Seuring and Maria Goldbach (2002), "Supply chain costing - a conceptual framework", Cost Management in Supply Chains, PP. 15-30.
- 13- Willaim J. Stevenson (2012), "Operations Management: Theory and Practice", McGraw Hill Irwin, 11th edition.