

## أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية في القطاع الصناعي-دراسة حالة شركة دال للمواد الغذائية

أ.م.د. محمد المهدي الأمير أحمد\*\*

أ.م.د. الهادي آدم محمد ابراهيم\*

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية السودانية، ولتحقيق الهدف استخدم الباحثان البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من استمارة الاستقصاء التي وزعت على عينة من المنشآت الصناعية السودانية، وبعد استخدام أساليب التحليل الوصفية تم اختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة قد أدى تطبيقه إلى تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت عينة الدراسة، كما أوصت الدراسة بالعمل على تعميم تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على المنشآت الصناعية السودانية لغرض خفض تكلفة الإنتاج وزيادة الميزة التنافسية.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة السجلات المفتوحة/ الميزة التنافسية/ القطاع الصناعي.

### The effect of open records accounting on increasing competitive advantage In the industrial sector- a case study of Dall Food Company

#### Abstract

This study aims to demonstrate the effect of applying the open records accounting method on increasing the competitive advantage in the Sudanese industrial establishments, and to achieve the goal the researchers used the statistical program (SPSS) to analyze the data obtained from the survey form that was distributed to a sample of the Sudanese industrial establishments, and after using methods Descriptive Analysis The hypotheses were tested, and the study reached a set of results, including: that the method of accounting for open records has led to its application to reduce the cost of production in the establishments of the study sample, the study also recommended working on generalizing the application of the method of accounting for open records on Sudanese industrial facilities for the purpose of reducing the cost of production and increase competitive advantage.

Keywords: accounting for open records / competitive advantage / industrial sector.

أولاً: الإطار المنهجي

#### 1- مقدمة:

تشهد بيئة الأعمال في الوقت الحالي تحديات كثيرة، أهمها العولمة والمنافسة الشديدة، وظاهرة ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال وظاهرة التحالفات والتكتلات الاقتصادية، ونتج عن ذلك مجموعة من المتغيرات، منها زيادة الاهتمام بتطوير أساليب المحاسبة الاستراتيجية لتلبية احتياجات بيئة الأعمال الحديثة من خلال تطوير الأساليب التقليدية، بهدف التكيف مع تلك المتغيرات، وتحقيق مركزاً تنافسياً متميزاً ، والذي لن يتحقق إلا بالتخطيط السليم وإنجاز البرامج لكل وظيفة من وظائف المنشأة، ومن جهة أخرى يتطلب التعامل مع تلك التحديات ضرورة قيام المنشآت الصناعية برفع الكفاءة الداخلية وإعادة صياغة السياسات والاستراتيجيات التنافسية، والتوجه نحو ما يرغب فيه العملاء من مواصفات وتعديلات بالمنتجات، ولعل من أبرز الأسس الإدارية التي تغيرت نتيجة هذه التحديات،

شكل العلاقة بين الشركات الموردة والشركات المشترية التي تغيرت باتجاه المزيد من التعاون والتنسيق لتشكل سلسلة التوريد، وإقامة علاقات طويلة الأجل تتضمن تنسيق كافة الجهود الداخلية مع البيئة الخارجية، ويتطلب التنسيق بين البيئة الداخلية والخارجية مشاركة في بيانات التكاليف، والتنسيق والتعاون من أجل تحقيق ميزة تنافسية، حيث أن تنمية علاقات التعاون بين المنشآت الصناعية يؤدي إلى تدفق المعلومات بينها ويتيح تبادل المعلومات المحاسبية، كذلك يتطلب ذلك الأمر ظهور نظام جديد من أنظمة المحاسبة الإستراتيجية يساهم في توفير معلومات كاملة وشفافة ودقيقة ويُمكن من الوصول إليها بشكل فوري، لذلك ظهر نظام محاسبة السجلات المفتوحة (Open-Book Accounting)

## 2- مشكلة البحث:

في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المتقدمة التي شهدتها العالم في العقود القليلة الماضية أصبحت المعلومات التكاليفية إحدى أهم موارد المنشآت الصناعية التي تستخدم لتحقيق كثير من المزايا التنافسية، وبالتالي لم تُعد استراتيجية خفض التكاليف تقتصر على البيئة الداخلية للمنشآت، بل امتد نطاق إدارة التكاليف إلى الحدود الخارجية للمنشآت، وأصبحت منشآت الأعمال في حاجة للتعرف على تكاليف مورديها بهدف إدارة تكاليفها بفعالية وكفاءة، وعلى إدارة المنشآت ضرورة البحث عن الوسائل والأدوات التي تحتاجها إلى تحسين علاقة المشتريين والموردين بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على أوجه الإسراف من ناحية، وتحقيق قيمة لكل أطراف المنشأة من ناحية، كما تحتاج العلاقة التعاونية لزيادة شفافية التكاليف للتعرف أكثر على مكونات التكاليف المختلفة، مما أفرزت هذه التغييرات عدداً من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، أهمها أسلوب محاسبة التسجيلات المفتوحة (OBA) ويعتبر أسلوب (OBA) من الأساليب التي تعمل على تمكين التعاون بين المشتريين والموردين، بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على الفاقد من ناحية، وتحقيق قيمة لكل أطراف المنشأة من ناحية أخرى، مما يعمل على خفض التكلفة وترشيد استخدام الموارد المتاحة بهدف الوصول إلى استدامة القدرات التنافسية للمنشأة وتحسين إدارتها من خلال تعظيم القيمة المقدمة للعملاء، ومن هنا تتمثل مشكلة البحث في التساؤل التالي: ما هو دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية؟.

## 3- هدف البحث:

يتمثل هدف البحث في بيان أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية السودانية.

## 4- أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في أنه يواكب التطور العلمي في محور هام من محاور علم المحاسبة (أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) خاصة وأن هنالك حاجة ملحة إلى أساليب جديدة تساعد في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تبادل المعلومات مع أصحاب المصالح لتخفيض تكلفة التوريد وتكلفة الإنتاج وإدامة الصلة لتحقيق الميزة التنافسية، إذ أن نطاق عمل أسلوب (OBA) لا يقتصر على التكاليف الداخلية للمنشأة فقط بل تشمل التكاليف الأخرى التي تمتد خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، مثل تكاليف الموردين والعملاء.

## 5- فرضيات البحث:

انطلاقاً من فكرة البحث وهدفه وأهميته، يمكن اشتقاق فرضيات البحث كما يلي:

أ- الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية السودانية.

ب- الفرضية الثانية: يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية.

ج- الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية السودانية.

د- الفرضية الرابعة: يلعب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية.

## 6- منهج البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع مجموعة من مناهج البحث العلمي تحقق فيما بينها تآزراً منهجياً، ويمكن توضيح هذه المناهج على النحو التالي:

أ- المنهج الاستنباطي لتحديد أبعاد مشكلة البحث وصياغة الفروض المنطقية المرتبطة بالدراسة وتحديد المحاور الأساسية للبحث.

ب- المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.

ج- المنهج الاستقرائي لاختيار مدى صحة الفرضيات.

د- المنهج الوصفي لتحليل البيانات من خلال دراسة الحالة.

#### 7- حدود البحث:

تحدد نتائج هذا البحث بالحدود التالية:

أ- الحد المكاني: مجموعة دال للمواد الغذائية.

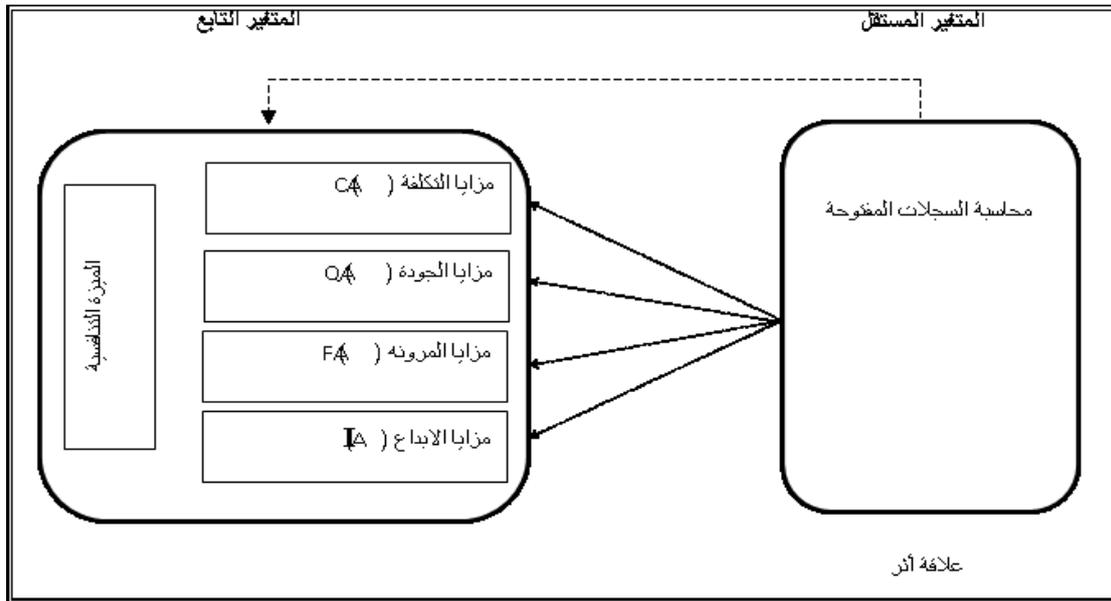
ب - الحد البشري: مدير مالي، نائب مدير مالي ، رئيس قسم، محاسب، محاسب تكاليف.

#### 8- أنموذج الدراسة:

اعتماداً على ما ورد في الدراسات السابقة، وانسجاماً مع أهداف الدراسة وشكلها، فقد تمت صياغة أنموذج يمثل متغيرات الدراسة، وفيما يلي توضيح لهذا الأنموذج من خلال الشكل التالي:

#### شكل (1):

#### نموذج الدراسة



المصدر: إعداد (الباحثان) بالاستفادة من الأدبيات، 2018م.

#### 9- خطة البحث:

في ضوء منهجية البحث وتحقيقاً لأهدافه، تم تقسيم خطة هذه الدراسة على النحو التالي:

المقدمة: تشتمل على الإطار المنهجي والدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والميزة التنافسية.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية.

الخاتمة: تشتمل على النتائج والتوصيات.

المراجع.

ثانياً: الدراسات السابقة:

\* دراسة (غالي، 2010م): هدفت الدراسة إلى طرح رؤية جديدة بشأن كيفية الاستفادة من تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم إدارة تكلفة تدفق مسار القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وأشارت النتائج إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

\* دراسة (Alenius & Lind & Stromsten, 2015): هدفت الدراسة إلى بيان دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة الترابط بين علاقات الموردين، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يلعب دوراً رئيساً في إنشاء علاقات مع الموردين.

\* دراسة (أبو قريوة 2016م): هدفت إلى دراسة أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع والمحاسبة عن السجلات المفتوحة على جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، يوفر تطبيق نظام المحاسبة عن السجلات المفتوحة معلومات تفصيلية عن التكاليف وغيرها من المعلومات الأخرى.

\* دراسة (Allah & Auzair & Maelah, 2016): هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين أدوات التكلفة الحديثة وممارسات محاسبة السجلات المفتوحة بهدف تخفيض التكاليف للمنظمات الأعمال، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، تكامل أدوات التكلفة الحديثة ومحاسبة السجلات المفتوحة يحسن العلاقة بين منظمات الأعمال.

\* دراسة (محاريق، 2017م): هدفت الدراسة إلى إيضاح دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت، وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن هناك تأثير معنوي لدور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد.

\* دراسة (Caglioni, 2018): هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والعوامل التي تمكن من تطبيقها، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تؤثر على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في ظل وجود نظام تكاليفي متطور.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والميزة التنافسية

أولاً: الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

1- مفهوم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

تناولت الكتابات المحاسبية مفهوم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (OBA) من زوايا عدة ونعرض لأهمها على النحو التالي:

عرفه (أبو شعيشع، 2016م: 456) بأنه: "مدخلاً لإدارة التكاليف بين أعضاء سلسلة الإمداد، يساهم في زيادة المقدره التنافسية للسلسلة، ويمكن من تبادل المعلومات المتعلقة بالتكلفة لاستخدامها في الرقابة على التكلفة ومن ثم خفضها، ومقارنة أداء الموردين، وإيجاد طرق للمشاركة في المخاطر والعوائد والتكاليف بين أعضاء السلسلة"، وفي هذا السياق فقد عرف (Andrew R. Timming, 2015: P200) أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بأنه: "أحد الأساليب الحديثة المستخدمة للإفصاح عن معلومات التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد في ظل ممارسات إدارة التكاليف البيئية"، ويرى (البتانوني، 2013م: 214) بأنه: "أسلوب يهدف إلى تحقيق التعاون بين المشتري

والمورد فيسمح فتح السجلات للمشتري أن يدعم المورد في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات، ويساعد المورد في تخفيض التكلفة من خلال الكشف عن البيانات المرتبطة بها".

في ضوء ما سبق يمكن عد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة هو: أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يؤدي إلى التعاون بين المنشآت في سلسلة الإمداد، ويقوي الثقة المتبادلة بينها بما يوفر معلومات محاسبية وغير محاسبية تساعد في تدفق المنتجات بين المنشآت محل التعاون، بما يساعدها على تقوية وضعها التنافسي بين المنشآت المنافسة من خلال جهود تخفيض التكاليف الكلية للمنتج النهائي.

## 2- أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

يمكن إلقاء الضوء على أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتباره مفتاحاً لنجاح أعمال المنظمات من خلال النقاط الآتية (غالي، 2017م: 466)، (متولي، 2014م: 248):

أ- يسعى إلى تفعيل التعاون بين أطراف سلسلة التوريد، من خلال توفير معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها وإضافتها إلى أحد مكونات المنتج وحتى الانتهاء من عملية التصنيع ثم الشحن إلى العميل.

ب- إمداد الشركة بمعلومات عن هياكل التكلفة لدى المورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط وكذلك معدل دوران هذا المخزون، وبالتالي خفض التكاليف المرتبطة بالمخزون.

ج- تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات عن طريق تحديد المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة البحوث والتطوير، حيث تشترك بيانات التكاليف لدى المورد في تحقيق المنافع لكلا الطرفين.

د- يساهم في تخفيض حالة عدم التأكد المرتبطة بالتعاقدات طويلة الأجل، والحد من تضارب المصالح، والحد من التصرفات الانتهازية بين كل من المشتري والمورد وبالتالي تعزيز إدارة المخاطر بالمنشأة.

كما تقدم يستنتج: أن أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تتمثل في أنه يدعم المركز التنافسي للمنشآت المتعاونة في سلسلة التوريد من خلال التخفيض المستمر لتكاليف المنتجات في كافة مراحل التصنيع المختلفة.

## 3- أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

تتمثل الأهداف التي تسعى المنشآت إلى تحقيقها من وراء تطبيق هذا الأسلوب في الآتي: (مصطفى وحسن والسيد، 2015م: 402-403)، (الفرطاس، 2015: 72):

أ- التغلب على بعض المشاكل الهامة مثل: الاختلاسات، وإهدار المال مما يحد من الفساد المالي والإداري بالمنشأة.

ب- تسهيل عملية التفاوض والتعاقد مع الموردين من خلال تحديد السعر المناسب للسلعة أو الخدمة المقدمة لأطراف الشبكة، وذلك من خلال التخفيض من ضغوط الأسعار وتحسين عمليات التفاوض مع الموردين، وبالتالي السيطرة على تكاليف المنتج النهائي.

ج- تخفيض التكلفة وزيادة جودة المنتجات، حيث أن تطبيق هذا الأسلوب يمكن من التعرف على الأنشطة غير المضيفة للقيمة وبالتالي الاستغناء عنها، والأنشطة المضيفة للقيمة وبالتالي الاهتمام بها.

د- زيادة درجة الثقة بين أطراف شبكة الأعمال عن طريق تحديد هامش الربح بالنسبة لتكلفة السلع، والخدمات المقدمة لأطراف الشبكة وذلك نتيجة الإفصاح عن جميع المعلومات التفصيلية.

يلاحظ مما تقدم أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يهدف إلى توفير معلومات محاسبية دقيقة في الوقت المناسب، تعكس الواقع المحاسبي والإداري للمنشآت المتعاونة، وذلك من خلال تقديم أسلوب (OBA) لمعلومات عن الوظائف والأنشطة المتعددة داخل وخارج المنشآت المتعاونة لدعم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بطلبات الزبائن للاستجابة السريعة لمتطلباتهم، من أجل البقاء في ظل ضغوط المنافسة.

## 4- منافع تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

يترتب على التطبيق الناجح لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تحقيق المنشآت العديد من المنافع، ويمكن توضيح هذه المنافع من خلال النقاط الآتية (عبد اللطيف، 2015م: 284)، (أحمد، 2016م: 360-362):

أ- **المنافع المالية:** لا يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أداة لإدارة التكلفة في حد ذاتها، ولكن يعد أسلوب لتبادل التكاليف من خلال فتح السجلات الخاصة بكل منشأة للمنشآت الأخرى، ومن ثم يساعد ذلك الأسلوب على استخدام المنشآت للأساليب الخاصة بإدارة التكلفة وتخفيضها ومن ثم زيادة رضا العميل.

ب- **المنافع المرتبطة بالعملاء:** يتمثل الهدف الأول الذي تسعى أي منشأة إلى تحقيقه في تلبية رغبات عملائها والمحافظة عليهم، واكتساب عملاء جدد، ويمكن أن يساعد تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشآت على تحقيق ذلك الهدف من خلال الاهتمام بإيجاد الفرص الممكنة لتخفيض التكاليف والتي تنصب في نهاية الأمر على سعر المنتج، ويتم تخفيض السعر وزيادة القيمة التي يتسلمها العملاء وزيادة رضائهم عن منتجات المنشأة من خلال الاهتمام بتخفيض الفاقد.

ج- **المنافع المرتبطة بالعمليات الداخلية:** يؤدي إدارة العلاقات مع أعضاء شبكة التوريد وتطبيقها لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق العديد من المنافع التي تتعلق بالعمليات الداخلية للمنشآت من خلال الآتي:

I. منافع تتعلق بالابتكار: وتتمثل في الاهتمام بابتكار منتجات جديدة، والتطوير المشترك للمنتجات، وأخيراً إعادة تصميم المنتجات.

II. منافع تتعلق بدورة التشغيل: وتتمثل تلك المنافع في تحسين كفاءة الإنتاج، والرقابة على الجودة، والدعم الفني، والوصول لخطط الإنتاج، فمن ناحية تحسين كفاءة الإنتاج يسمح أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للمشتري أن يدعم المورد من خلال تحديده للمناطق الحرجة التي يمكن من خلالها تحسين كفاءة عمليات الإنتاج، أما من ناحية الدعم الفني، يمكن تطبيق المنشآت لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من تعلم الموردين لأفضل الممارسات من المشتري، والاهتمام بتحسين العملية الإنتاجية، ويهتم أيضاً بوصول المورد لخطط إنتاج المشتري مما يسهل للمورد عملية التخطيط لعملية الشراء، ويساعد تطبيق المنشآت لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على تخفيض زمن الدورة وتخفيض زمن الاستجابة لطلبات العملاء، وزيادة الجودة، وتحسين الكفاءة، وزيادة المرونة.

III. منافع تتعلق بإدارة المخاطر: يمكن تصوير أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأداة مدعمة لإدارة المخاطر، وذلك للاهتمامه بإزالة عدم التأكد من خلال إبرام عقود طويلة الأجل بين كل من المشتري والمورد.

IV. منافع بيئية: عندما يوضح المورد عند تطبيقه لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للبيانات الخاصة بالمواسفات الأساسية للمنتج مثل السلامة، المخاطر، الأخلاق، الجودة، والاهتمامات البيئية، فإن ذلك يساعد على معرفة المشتري لمدى اهتمام المورد بمدى تحقيقه للمسؤولية الاجتماعية.

د- **المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو:** تتعلق المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو جميع الأمور الخاصة بالمنشأة والتي تأتي من خلال وجود إجراءات تنظيمية تتبعها، والاهتمام بالأفراد واستخدام نظم معلومات جديدة وإجراء المزيد من البحوث والتطوير، أي تتعلق هذه المنافع بالبنية التحتية التي يجب أن تقوم المنشأة ببنائها لتحسين أدائها في المستقبل، وبالتطبيق المنشآت لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والاهتمام بإدارة سلاسل التوريد وتبادل المعلومات بين الأطراف داخل شبكة الأعمال يؤدي إلى تحقيق الاهتمام بالاستثمار في التكنولوجيا الجديدة والبحاث والتطوير، ويلعب أسلوب (OBA) دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرارات وتظهر أهميته في تحسين وتطوير العمليات الإنتاجية في المنشأة.

مما سبق يرى (الباحثان) أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يحقق منافع استراتيجية، حيث يوفر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة معلومات تفصيلية تساعد المنشآت الاقتصادية من تحقيق ميزة تنافسية ناتجة عن إنتاج منتجات جديدة بتكلفة منخفضة، إلى جانب تقوية حلقة الاتصال بين المشتري والمورد، ونظراً لقدرته على إجراء تعاون مشترك داخل المنشآت المتعاونة فإنه يمكن أن يترتب على التطبيق الناجح لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دعم خطط النمو الحالية والمستقبلية للمنشآت، ودعم إمكانية التحاليف مع منشآت أخرى من خلال الممارسات المعيارية التي يوفرها، إلى جانب تشجيع الابتكار، وتقديم منتجات متنوعة حسب احتياجات المورد، وبناء روابط خارجية مع الموردين والمشتريين وأصحاب المصالح المختلفة.

ثانياً: الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية

### 1- مفهوم الميزة التنافسية:

عرفها (المعاضدي، 2006م: 23) بأنها: "مجموعة من المجالات التي تتمكن المنظمة فيها من تحقيق التفوق على منافسيها في السباق التنافسي الذي تنخرط فيه، وبما يقود إلى تحقيق تفوقها من خلال مجموعة من المعطيات التي

تتمكن المنظمة من خلالها أن تتفوق على منافسيها وتحتل مكانة الصدارة في السوق أو القطاع الذي تعمل فيه"، وعبر عنها (الزعبي، 2005: 138-140) بأنها: "خاصية أو مجموعة خصائص نسبية تنفرد بها المنظمة ويمكنها الاحتفاظ بها لمدة طويلة نسبياً نتيجة صعوبة محاكاتها أو التي تحقق خلال تلك المدة المنفعة لها وتمكنها من التفوق على المنافسين فيما تقدمه من خدمات أو منتجات العملاء"، وأما (Abou-Moghli'2012: 2) فقد عرفها بأنها: "القدرة التنظيمية للأداء بطريقة أو عدة طرق يجد المنافسون صعوبة في تقليدها في الوقت الحاضر أو في المستقبل".

مما تقدم من تعريفات للميزة التنافسية يمكن تعريف الميزة التنافسية هي: مجموعة من المهارات التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية للوصول إلى منتجات متميزة تفوق منتجات المنافسين في الأسواق، ويتم ذلك من خلال الرقابة على تكاليف التصنيع، والمقدرة على ضمان الاستلام في الوقت المحدد للمنتجات من قبل العملاء، لضمان الحصول على منتجات بأسعار تنافسية.

## 2- أهمية الميزة التنافسية:

تتمثل أهمية الميزة التنافسية في النقاط الآتية (عباس، 2016: 106)، (Veerendrakumar'2015:10):

أ- تعد بمثابة السلاح الأساس لمواجهة تحديات الأسواق والمنظمة المناظرة، ويأتي ذلك من خلال قيام المنظمة بتنمية معرفتها التنافسية، ومقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل عن طريق خلق التقنيات والمهارات الإنتاجية بصورة مقدرات تمكنها من التكيف للفرص المتغيرة بشكل سريع.

ب- تمثل مؤشراً إيجابياً نحو توجه المنظمة لاحتلال موقع قوى في السوق، من خلال حصولها على حصة سوقية أكبر من منافسيها، وبما يعنى أنه سيكون لها زبائن أكثر رضاً وولاءً قياساً بالمنافسين، مما يجعل زبائنها أقل تعرضاً لهجمات عروض هؤلاء المنافسين من جهة، وزيادة حجم المبيعات والأرباح من جهة أخرى.

ج- تعد الميزة التنافسية عاملاً مهماً وجوهرياً لعمل المنظمات على اختلاف أنواعها، لأنها الأساس الذي تصاغ حوله الاستراتيجية التنافسية وتتفاعل سائر العوامل أو المتغيرات مع هذه الميزة.

د- تمثل الميزة التنافسية معياراً مهماً لتحديد المنظمات الناجحة من غيرها لأن المنظمات الناجحة تتميز بإيجاد نماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها ومحاكاتها، لأنها متيقنة من إن النماذج القديمة لها قد أصبحت معروفة ومتاحة بشكل واسع، وأن المنافسين على علم كامل لها.

يتضح (للباحثان) مما سبق أن أهمية الميزة التنافسية تكمن في أنها تحقق المقدرة على إرضاء الزبائن خلال المنتجات المقدمة لهم من قبل المنشأة، وتعتبر مؤشراً مهماً لمعرفة أداء المنشأة دون غيرها في الأسواق، وأيضاً معرفة أنها تحقق ربحية عالية للبقاء والاستدامة في السوق، ويتم ذلك من خلال الاستغلال الأمثل لكل مجالات التنافس.

## 3- أهداف الميزة التنافسية:

تسعى المنشآت من خلال الميزة التنافسية للوصول لمجموعة من الأهداف وهي كما يلي (صوربة و هجيرة، 2010م: 4)، (خولة، 2015م: 24):

أ- تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنظمة الوصول إليها والفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.

ب- خلق فرص تسويقية جديدة.

ج- الدخول في المجال التنافسي الجديد للدخول في أسواق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو نوعية جديدة من السلع والخدمات.

د- يتمثل أساس الميزة التنافسية في خلق القيمة للعملاء، لأنها أساس تحقيق الجودة؛ وتعد القيمة أكثر ما يهتم المنظمة كونها أمراً معقداً لا تستطيع معرفته إلا من خلال عملاتها وبالتالي يجب عليها استطلاع رأيهم ما أمكن ذلك.

مما سبق يلاحظ (الباحثان) أن الميزة التنافسية تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتجات المقدمة للزبائن، وتقديم منتجات ذات جودة عالية ومتميزة على المنافسين، من خلال التحسين المستمر في كافة جوانب العمليات الإنتاجية، وذلك لإمكانية البقاء والاستمرار في الأسواق شديدة المنافسة.

#### 4- أبعاد الميزة التنافسية:

اتفق العديد من المؤلفين والباحثين على أن أهم أبعاد الميزة التنافسية تتمثل في (بعد التكلفة، الجودة، المرونة، والإبداع)، سيتم أخذ هذه الأبعاد كل على حدة بالتفصيل كالآتي:

**أ- بعد التكلفة (cost):** تعد التكلفة الأدنى البعد التنافسي الأول الذي تسعى إليه الكثير من المنظمات، فالمنظمة التي تتمكن من السيطرة على تكلفتها وتجعلها في أدنى نسبة إلى المنافسين في الصناعة ذاتها فأنها سوف تمتلك اليد العليا في السوق، وتكون في موقع مميز يتيح لها السيطرة في السوق، ويكون لديها القدرة في ردع المنافسين الجدد، كما أن المنشآت الصناعية تنافس من خلال التكلفة المنخفضة وهي عامل مهم وأساسي بموجبه يمكن أن تقدم المنشأة منتجات منخفضة للزبائن، وتتصف التكلفة بثلاثة أنواع هي تكلفة العمالة، وتكلفة المواد الأولية، وتكلفة المواد التالفة، والنقفاً وتكاليف أخرى (سوزان، 2016: 223-224).

تأسيساً على ما تقدم يري (الباحثان) أن بعد التكلفة يعد من الأبعاد الأساسية للميزة التنافسية، ومن خلال هذا البعد تحقق الوحدة الاقتصادية ميزة خفض التكلفة وتحقيق رغبات الزبون، من خلال تدنى تكاليف الإنتاج عبر حذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة، وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة.

**ب- بعد الجودة (Quality):** تعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات الزبائن، ويتضمن بعد الجودة الأبعاد التالية: جودة التصميم، جودة المطابقة، وجودة الخدمة (الطائي ومهدي، 2015: 74).

مما تقدم يري (الباحثان) بأن بعد الجودة يعد من الأبعاد المهمة في نجاح المنشآت ومن خلاله تقوم المنشأة بتقديم مخرجات (منتجات) للعملاء بشكل جيد تراعي فيها التجويد، والتحسين المستمر لهذه المنتجات، لتحقيق رغبات العملاء ومن ثم إرضاءهم، وهذا يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

**ج- بعد المرونة (Flexibility):** يعد بعد المرونة من الأسبقيات المهمة في المنظمة حيث تنصب المرونة على تطوير قدرات المنظمة على تغيير نوع المنتج وفقاً لحاجات الزبون وتبعاً للتغير في طلبات السوق والتي يطلق عليها بالأخصاء أو الزبونية "Customization" وهي القدرة على التكيف والاستجابة مع الحاجات الفريدة لكل زبون وتعتبر تصاميم السلع أو الخدمة حيث يتم تقديم المنتج حسب تقاضيات الزبون، ويتضمن بعد المرونة الأبعاد الآتية: مرونة المنتج، مرونة المزيج، مرونة التسليم مرونة الحجم (الطويل والعبادي، 2014م: 90).

مما تقدم يري (الباحثان) بأن بعد المرونة أصبح من الأبعاد المهمة في نجاح واستمرارية المنشآت خاصة في ظل التطورات الحديثة، حيث يعمل على تغيير العمليات لتحقيق متطلبات العملاء، ويتم ذلك من خلال أربعة مستويات تشمل على (مرونة المنتج، مرونة الحجم، مرونة المزيج، ومرونة التسليم).

**د- بعد الإبداع: (Innovate):** المقصود به طبيعة التغيرات التكنولوجية الجديدة اللازمة لسد حاجة السوق وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، ويمكن تحقيق الإبداع من خلال خلق الفرص الجديدة في البيئة الخارجية ومراقبة أنشطة المنافسين وسرعة الاستجابة (البيستجي، 2014م: 201)، (Fawzy, 2012: 134).

مما تقدم يري (الباحثان) أن بعد الإبداع يعتبر من الأبعاد التي تهتم بالتطورات الخارجية، ويشير هذا البعد إلى تقديم منتجات وفق التصميمات الحديثة تتضمن تقييم تلك المنتجات مع إمكانية تخفيض التكاليف بطريقة منظمة وفق خطط مرسومة، والتأكيد على جودة هذه المنتجات في ضوء المنافسة الكاملة، من أجل تحقيق ربحية في السعر التنافسي؛ ويتبين أيضاً (للباحثان) أن هنالك علاقةً تبادليةً بين أبعاد الميزة التنافسية السابقة، حيث تتداخل مع بعد الإبداع أبعاد أخرى مثل بعد التكلفة، وبعد الجودة، وبعد المرونة.

#### 5- أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية:

أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعمل على تعزيز العوامل المؤثرة في نجاح العلاقات المتبادلة لسلسلة التوريد، وبالتالي تعزيز المزايا التنافسية من خلال دوره في استكشاف فرص خفض التكلفة، من خلال تتبع التكلفة بداية من الحصول على المادة الخام وحتى تسليم المنتج النهائي للعميل، في سبيل تحقيق القيمة المضافة، وبالتالي تحديد تلك

الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويمكن استبعادها أو تخفيضها إلى أقل قدر ممكن، كما يدعم جهود إعادة تصميم العمليات والمنتجات لاستبعاد الفاقد، وتحسين محاولات البحث والتطوير وخفض وقت الإنجاز، وزيادة مستوى المرونة وتسريع معدل الاستجابة لطلبات العميل النهائي من خلال تحسين كفاءة العمليات المتداخلة، وأيضاً يحدد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مصادر الفاقد، وفرص التحسين المرتبطة على امتداد سلسلة التوريد، وبالتالي تخفيض الوقت والتكلفة من خلال التخلص من الفاقد من العمليات غير الضرورية، وتوليد ونقل القيمة إلى العملاء وتوفير الدعم الفني، وتعزيز المركز التنافسي للمنشآت المتعاونة (غالي، 2017م: 467-477)، P21، Caglion, (2018).

#### المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على وصف لمجتمع وعينة الدراسة، فضلاً عن الأساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

#### أولاً: وصف مجتمع وعينة الدراسة:

**1- مجتمع الدراسة:** يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى (الباحثان) أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، والمجتمع الأساسي للدراسة يتكون من المدراء الماليين ونوابهم، رؤساء الأقسام، المحاسبين، ومحاسبين التكاليف داخل الرئاسة لكل شركة من مجموعة شركات دال للمواد الغذائية والبالغ عددها ثلاثة شركات وهي (شركة كوكا كولا للمشروبات الغذائية، شركة كابو للالبان، وشركة سيقا للغلال).

**2- عينة الدراسة:** تم اختيار شركتين من مجموعة شركات دال للمواد الغذائية عن طريق العينة الميسرة وهي: كوكا كولا للمشروبات الغذائية، وشركة كابو للالبان، وتتكون من المدراء الماليين ونوابهم، رؤساء الأقسام، المحاسبين، ومحاسبين تكاليف داخل شركة كوكا كولا للمشروبات الغذائية، وشركة كابو للالبان، حيث تم توزيع عدد (45) استمارة وتم استرجاع عدد (40) استمارة بنسبة استرجاع بلغت (88.9)%.

#### ثانياً: تحليل بيانات الاستبانة:

#### 1- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية السودانية".

فيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الأولى:

#### الجدول (1):

#### التحليل الإحصائي لعبارة الفرضية الأولى

| م | الفقرات  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | مستوى الاستجابة | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|--|-----------------|-------------------|----------------|-----------------|--------|---------------|---------|
| 1 | أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساهم في تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات عن طريق تحديد المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة البحث والتطوير. | 4.33            | 0.693             | 86.6%          | مرتفعة جداً     | 12.07  | 0.000         | 3       |
| 2 | يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشأة بمعلومات عن هيكل التكلفة لدى المورد.   | 4.38            | 0.585             | 87.6%          | مرتفعة جداً     | 14.85  | 0.000         | 2       |
| 3 | يساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحديد الأماكن المستهدفة للتكلفة.  | 3.98            | 0.422             | 79.6%          | مرتفعة          | 14.58  | 0.000         | 5       |
| 4 | أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يسمح بتبادل معلومات التكلفة.   | 4.32            | 0.572             | 86.4%          | مرتفعة جداً     | 14.64  | 0.000         | 4       |
| 5 | أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى خفض التكلفة من خلال مفرته على تحديد الأنشطة الغير مضيقة للقيمة والعمل على الاستغناء عنها.         | 4.43            | 0.635             | 88.6%          | مرتفعة جداً     | 14.17  | 0.000         | 1       |
|   | جميع الفقرات   | 4.29            | 0.581             | 85.8%          | مرتفعة جداً     | 14.06  | 0.000         |         |

المصدر: إعداد (الباحثان) من بيانات الاستبانة 2018م.

يتضح من الجدول رقم (1) ما يلي:

1- المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الأولى أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (0.05) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية السودانية بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.29) وبانحراف معياري (0.581) وأهمية نسبية (85.8)%.

2- يلاحظ من الجدول أن عبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى خفض التكلفة من خلال مقدرته على تحديد الأنشطة الغير مضيقة للقيمة والعمل على الاستغناء عنها" جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.43) بانحراف معياري (0.635) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (88.6)%، تليها في المرتبة الثانية العبارة "يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشأة بمعلومات عن هياكل التكلفة لدى المورد" بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.585) وبأهمية نسبية (87.6)%، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "يساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحديد الأماكن المستهدفة للتكلفة" حيث بلغ متوسطها (3.98) وبانحراف معياري (0.422) وأهمية نسبية بلغت (79.6)%.

3- يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع العبارات (14.06) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جداً على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية السودانية.

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الأولى يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة جداً حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات (4.29) بأهمية نسبية (85.8)%، كما يدل اختبار دلالة الفروق (T) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على ما جاء بجميع عبارات فرضية الدراسة وعليه يتم قبول فرضية الدراسة الأولى "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية السودانية" بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

## 2- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على: "يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية".

فيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الثانية:

الجدول (2):

التحليل الإحصائي لعبارات الفرضية الثانية

| م | الفقرات   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | مستوى الاستجابة | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|-----------------|-------------------|----------------|-----------------|--------|---------------|---------|
| 1 | تساعد البيانات الموجودة داخل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة الوصول إلى التفويض الملائم بصدد الجودة والأداء الوظيفي للمنتج. | 4.08            | 0.655             | 81.6%          | مرتفعة جداً     | 10.36  | 0.000         | 3       |
| 2 | أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يقوم بتصنيع المنتجات التي تفي بالموصفات التي يطلبها المشتري.                                | 3.78            | 0.733             | 75.6%          | مرتفعة          | 6.68   | 0.000         | 5       |
| 3 | يؤدي فتح السجلات المحاسبية إلى تحقيق التعاون بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على الفاقد.          | 4.25            | 0.776             | 85.0%          | مرتفعة جداً     | 10.18  | 0.000         | 1       |
| 4 | أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساهم في مشاركة المعلومات عبر سلسلة التوريد لتحسين مستويات خدمة العملاء.                    | 4.10            | 0.545             | 82.0%          | مرتفعة جداً     | 12.75  | 0.000         | 2       |
| 5 | يسمح أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للشركة المشتري أن تدعم الشركة الموردة في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات. | 4.00            | 0.554             | 80.0%          | مرتفعة جداً     | 11.40  | 0.000         | 4       |
|   | جميع الفقرات  | 4.04            | 0.652             | 80.8%          | مرتفعة جداً     | 10.27  | 0.000         |         |

المصدر: إعداد (الباحثان) من بيانات الاستبيان 2018م.

يتضح من الجدول رقم (2) ما يلي:

1- المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الثانية أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (0.05) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على أن تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.04) وانحراف معياري (0.652) وأهمية نسبية (80.8)%.

2- يلاحظ من الجدول أن عبارة "يؤدي فتح السجلات المحاسبية إلى تحقيق التعاون بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على الفاقد" جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.25) وانحراف معياري (0.776) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (85)%، تليها في المرتبة الثانية العبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساهم في مشاركة المعلومات عبر سلسلة التوريد لتحسين مستويات خدمة العملاء" بمتوسط حسابي (4.10) وانحراف معياري (0.545) وبأهمية نسبية (82)%، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يقوم بتصنيع المنتجات التي تفي بالموصفات التي يطلبها المشتري" حيث بلغ متوسطها (3.78) وانحراف معياري (0.733) وأهمية نسبية بلغت (75.6)% .

3- يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع العبارات (10.27) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جداً على يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية.

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الثانية يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة جداً حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات (4.04) بأهمية نسبية (80.8)%، كما يدل اختبار دلالة الفروق (T) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على ما جاء بجميع عبارات فرضية الدراسة وعليه يتم قبول فرضية الدراسة الثانية "يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية" بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

3- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على: "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا

## المرونة في المنشآت الصناعية السودانية".

فيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الثالثة:

## الجدول (3):

## التحليل الإحصائي لعبارة الفرضية الثالثة

| م | الفقرات   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | مستوى الاستجابة | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|-----------------|-------------------|----------------|-----------------|--------|---------------|---------|
| 1 | أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى الاستجابة لطبقات العميل من خلال تحسين كفاءة العمليات الداخلية.                           | 4.32            | 0.655             | 86.4%          | مرتفعة جداً     | 12.77  | 0.000         | 2       |
| 2 | يؤدي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تخفيض زمن تدفق المنتج في مسارات تدفق القيمة.   | 4.05            | 0.662             | 81.0%          | مرتفعة جداً     | 12.02  | 0.000         | 5       |
| 3 | معلومات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تساعد في زيادة المرونة.   | 4.33            | 0.729             | 86.6%          | مرتفعة جداً     | 11.48  | 0.000         | 1       |
| 4 | يساعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على تخفيض وقت دورة الإنتاج.   | 4.23            | 0.831             | 84.6%          | مرتفعة جداً     | 9.31   | 0.000         | 3       |
| 5 | يعمل أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على توفير خاصية إمكانية الوصول للمعلومات المصنح عنها بين جميع الأطراف ذات العلاقة التعاونية. | 4.06            | 0.597             | 81.1%          | مرتفعة جداً     | 11.12  | 0.000         | 4       |
|   | جميع الفقرات  | 4.20            | 0.694             | 84%            | مرتفعة جداً     | 11.34  | 0.000         |         |

المصدر: إعداد (الباحثان) من بيانات الاستبيان 2018م.

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي:

1- المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الثالثة أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (0.05) وهذه النتيجة تدل على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية السودانية موافقة أفراد العينة بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.20) وانحراف معياري (0.694) وأهمية نسبية (84%).

2- يلاحظ من الجدول أن عبارة "معلومات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تساعد في زيادة المرونة" جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.33) وانحراف معياري (0.729) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (86.6%)، تليها في المرتبة الثانية العبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى الاستجابة لطبقات العميل من خلال تحسين كفاءة العمليات الداخلية" بمتوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (0.655) وبأهمية نسبية (86.4%)، أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة (يؤدي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تخفيض زمن تدفق المنتج في مسارات تدفق القيمة) حيث بلغ متوسطها (4.05) وانحراف معياري (0.552) وأهمية نسبية بلغت (81%).

3- يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة لدلالة الفروق لجميع العبارات (11.34) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جداً على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية السودانية.

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الثالثة يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة جداً حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات (4.20) بأهمية نسبية (84%)، كما يدل اختبار دلالة الفروق (T) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على ما جاء بجميع عبارات فرضية الدراسة و عليه يتم قبول فرضية الدراسة الثالثة "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية السودانية" بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

4- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة على: "يلعب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية".

فيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الرابعة

#### الجدول (4):

#### التحليل الإحصائي لعبارة الفرضية الرابعة

| م | الفقرات  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | مستوى الاستجابة | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|--|-----------------|-------------------|----------------|-----------------|--------|---------------|---------|
| 1 | يستطيع أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة توفير منتجات مبتكرة لمنشآت الأعمال تحقق لها التميز في بيئة أعمال تنافسية.                         | 3.78            | 0.697             | 75.6%          | مرتفعة          | 7.02   | 0.000         | 5       |
| 2 | أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساعد في التعرف المبكر على المشاكل المحتملة في تصميم المنتجات وحلها في الوقت المناسب لتفادي تلك المشاكل. | 4.38            | 0.585             | 87.6%          | مرتفعة جداً     | 14.85  | 0.000         | 1       |
| 3 | يدعم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة جهود إعادة تصميم العمليات والمنتجات لاستبعاد الفقد، لتحسين مجالات البحث والتطوير.                   | 4.30            | 0.757             | 86.0%          | مرتفعة جداً     | 10.84  | 0.000         | 3       |
| 4 | يعد أسلوب محاسبة السجلات وسيلة لمراقبة الأنشطة لزيادة تطوير العمليات الإنتاجية في المنشأة.   | 4.32            | 0.686             | 86.4%          | مرتفعة جداً     | 11.97  | 0.000         | 2       |
| 5 | معلومات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تؤدي إلى المشاركة في الأنشطة المتعلقة بالتغيرات في مرحلة تصميم المنتج.                           | 3.98            | 0.479             | 79.6%          | مرتفعة          | 12.85  | 0.000         | 4       |
|   | جميع الفقرات   | 4.15            | 0.640             | 83%            | مرتفعة جداً     | 14.10  | 0.000         |         |

المصدر: إعداد (الباحثان) من بيانات الاستبيان 2018م.

يتضح من الجدول رقم (4) ما يلي:

1- المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الرابعة أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (0.05) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.15) وانحراف معياري (0.640) وأهمية نسبية (83%).

2- يلاحظ من الجدول أن عبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساعد في التعرف المبكر على المشاكل المحتملة في تصميم المنتجات وحلها في الوقت المناسب لتفادي تلك المشاكل" جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.38) بانحراف معياري (0.585) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (87.6%)، تليها في المرتبة الثانية العبارة "يعد أسلوب محاسبة السجلات وسيلة لمراقبة الأنشطة لزيادة تطوير العمليات الإنتاجية في المنشأة" بمتوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (0.686) وبأهمية نسبية (86.4%)، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "يستطيع أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة توفير منتجات مبتكرة لمنشآت الأعمال تحقق لها التميز في بيئة أعمال تنافسية" حيث بلغ متوسطها (3.78) وانحراف معياري (0.697) وأهمية نسبية بلغت (75.6%).

3- يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع العبارات (14.10) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جداً على أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يلعب دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية.

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الرابعة يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة جداً حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات (4.15) بأهمية نسبية (83%)، كما يدل اختبار دلالة الفروق (T) إلى وجود فروق ذات

دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على ما جاء بجميع عبارات فرضية الدراسة وعليه يتم قبول فرضية الدراسة الرابعة "يلعب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية" بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

#### الخاتمة

#### أولاً: النتائج:

توصل (الباحثان) من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج تتلخص في الآتي:

- 1- يُعتبر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الذي أدى إلى التعاون بين المنشآت في سلسلة الإمداد، ويقوي الثقة المتبادلة بينها بما يوفر معلومات محاسبية وغير محاسبية ساعدت في تدفق المنتجات بين المنشآت محل التعاون.
- 2- ساعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشآت على تقوية وضعها التنافسي بين المنشآت المنافسة من خلال جهود تخفيض التكاليف الكلية للمنتج النهائي.
- 3- أدى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى إمداد الشركة بمعلومات عن هياكل التكلفة لدى المورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط وكذلك معدل دوران هذا المخزون، وبالتالي خفض التكاليف المرتبطة بالمخزون.
- 4- نتج عن تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة العديد من المنافع منها "منافع مالية" ترتبط بخفض التكلفة، و"منافع مرتبطة بالعملاء" تتعلق بتلبية رغبات العملاء وتحسين جودة المنتجات، و"منافع استراتيجية" تتعلق بتقوية حلقة الاتصال بين المشتري والمورد.
- 5- عزز أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مؤشرات نجاح الشراكة التعاونية مع الموردين ممثلة في زيادة الإنتاجية وتحقيق الابتكار وتدعيم القدرات الاستراتيجية، من خلال تدعيم علاقات التعاون طويلة الأجل، في ضوء الالتزام والثقة المتبادلة.
- 6- أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة قد أدى تطبيقه إلى تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت عينة الدراسة. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الأولى.
- 7- أدى تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الثانية.
- 8- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية السودانية. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الثالثة.
- 9- لعب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الرابعة.

#### ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصل إليها (الباحثان) يوصيان بالآتي:

- 1- العمل على تعميم تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على المنشآت الصناعية السودانية لغرض خفض تكلفة الإنتاج وزيادة الميزة التنافسية.
- 2- تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية التي ترغب في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال إنشاء وتفعيل أنظمة معلومات متخصصة في إدارة معلومات سلسلة التوريد.
- 3- ضرورة إدراك محاسبي التكاليف في شركة دال للمواد الغذائية بأهمية المعلومات المستمدة من أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتبارها من الدعام الأساسية لدعم القدرة التنافسية للمنشأة في بيئة التصنيع الحديثة.
- 4- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التي تغطي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأحد الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الاستراتيجية لتحسين الوضع التنافسي.
- 5- العمل على سد الفجوة بين نتائج البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد دورات تدريبية لمحاسبي التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الاستراتيجية، وعن كيفية التعامل مع هذه الأساليب.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1- الكتب:

- حسن علي الزعبي، نظم المعلومات الاستراتيجية: مدخل إستراتيجي، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2005م.

2 - المجالات:

- أحمد زكي حسين متولي، "استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبي المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، العدد الثالث، 2014م.
- أحمد مختار إسماعيل أبو شعيشع، "دراسة تحليلية لتدعيم تكامل الأساليب الإدارية الاستراتيجية لإدارة تكاليف سلسلة الإمداد"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، المجلد السابع، العدد الأول، 2016م.
- أشرف أحمد محمد غالي، "أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) مع دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني، يوليو 2017م.
- أكرم أحمد الطويل، وعلي وليد حازم العبادي، "الأثر التتابعي لأنشطة إدارة سلسلة التجهيز وأبعاد استراتيجية العمليات في الأداء التسويقي: دراسة في الشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل"، *مجلة جامعة الانبار للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد السادس، العدد الثاني عشر، 2014م.
- رعد عبد الله الطائي، وأحمد غازي مهدي، "أثر الاسبقيات التنافسية في الأداء المنظمي: بحث تطبيقي في دائرة مدينة الطب"، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، العدد منه وثلاثة، 2015م.
- سوزان عبد الغنى علي، "أثر مرتكزات التصنيع الرشيق في تعزيز الميزة التنافسية للشركة العامة للأدوية في سامراء (دراسة تحليلية)"، *مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد الثامن، العدد الخامس عشر، 2016م.
- طاهر حميد عباس، "أبعاد التصنيع الرشيق وتأثيرها في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة الصناعية (دراسة استطلاعية في معمل نسيج الديوانية)"، *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد الثامن عشر، العدد الرابع، 2016م.
- عزة مصطفى محمد مصطفى، وسهام محمد علي حسن، ورغدة عبد اللطيف عبد الخالق السيد، "تحسين الإفصاح المحاسبي باستخدام الدفاتر المحاسبية المفتوحة لترشيد قرارات التعهد (دراسة حالة)"، *مجلة المحاسبة المصرية*، العدد التاسع، 2015م.
- علاء محمد البتانوني، "إطار مقترح لاختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية: دراسة استطلاعية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، 2013م.
- غالب محمد البستنجي، "أثر استخدام المزيج التسويقي الخدمي ذي الصيغة الإسلامية على بناء الميزة التنافسية في شركة الاتصالات السعودية STC"، *مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية*، العدد الحادي والثلاثون، ربيع الآخر 1435هـ.
- محمد محمد يس عبد اللطيف، "أثر التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأدوات التكلفة البيئية في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد: دراسة استطلاعية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، المجلد الثالث، العدد الثاني، ديسمبر 2015م.
- مروة إبراهيم ربيع أحمد، "محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة- مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، العدد الثالث، أكتوبر 2016م.
- معن وعد الله المعاضيدي، "إسهامات نظرية الاستراتيجية القائمة على الموارد في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة نظرية تحليلية)"، *مجلة بحوث مستقبلية*، المجلد الرابع، العدد الرابع، 2006م.

- هاني أحمد محاريق، "دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد – دراسة استطلاعية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، العدد الثالث – الجزء الثاني، أكتوبر 2017م.
- 3- الرسائل الجامعية:
- أحمد فتحي حمد الفرطاس، التكامل بين نظم تخطيط الموارد وتقنية التنقيب في البيانات لتحسين فعالية إدارة التكلفة البيئية (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشوره، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2015م.
- صلاح الشريف عمران أبو قريوة، أثر التكامل بين نظم تخطيط موارد المشروع والمحاسبة عن السجلات المفتوحة على جودة معلومات المحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة غير منشوره، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2016م.
- محددة حولة، دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة: مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوره ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015م.
- 4- المؤتمرات:
- معموري صورية، والشيخ هجيرة، محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، بحث قدم في الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، يومي 8- 9 نوفمبر 2010م.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:
- Employee voice through open- book "Andrew R. Timming, Ross Brown, , social and "accounting: the benefits of informational transparency .*environmental accountability Journal*, vol. 35, No. 2, 2015
- To disclose or not to disclose? An investigation of the "Ariela Caglio, , *Accounting European "antecedents and effects of open book accounting Accounting Review*, vol. 27, No. 2, 2018.
- Impact of Innovation on Realizing Competitive "Azzam Azmi Abou-Moghli, , *American Academic & Scholarly "Advantage in Banking Sector in Jordan .Research , Journal* Vol. 4, No 5, 2012
- Bakil Dhaif Allah, Sofioh Md Auzair, Runanita Maelah & Md Daud Ismail, , "inter- organizational cost management and open book accounting: are view" .*Asian Journal of Accounting perspectives*, Vol. 9, 2016
- Erik Alenius, Johnny Lind, Torkel Stromsten, "the role of open book accounting in a supplier net work: creating and managing interdependencies across .company boundaries", *industrial marketing management*, vol. 12, 2015
- Does Innovation Drive Sustainable Competitive Advantages?"Fawzy Soliman, ., *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 9, No. 1, 2013"
- Exploratory Study on Achieving Sustainable "Veerendrakumar M., Competitive Advantage through Supply Chain Innovation for Strengthening , *International Journal of Economics and "Organizational Performance .,2015 Management Sciences*, Vol.4, No.3, India

تقنية سلسلة القيمة ودورها في تخفيض تكلفة المنتج / دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات  
والمعدات – مصنع الميكانيك

أ.م. د. سلمى منصور سعد\*

علاء عبد الحسن حسن\*\*

المستخلص

يواجه منتج الشركات الصناعية العراقية منافسة حادة في السوق لعدة اسباب اهمها ارتفاع تكلفته مقارنة مع المنتجات الاجنبية فضلاً عن ضعف الدعم الحكومي للمنتجات الوطنية مما ادى الى تراجعها وعدم قدرته على المنافسة، لذا يهدف البحث الى بيان المرتكزات المعرفية لتقنية سلسلة القيمة ، مع بيان دور تقنية سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف ، و استند البحث إلى فرضية اساسية مفادها : ( لتقنية سلسلة القيمة دوراً اساسياً في تخفيض التكاليف ) ، وأبرز ما توصل اليه البحث ان تحليل سلسلة القيمة عملية منظمة تعمل بصفة دائمة على تحسين القيمة واستبعاد تكاليف الانشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للزبون ، وذلك لتخفيض التكاليف مع الاخذ بنظر الاعتبار الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب وتعظيم القيمة المدركة للزبون .

الكلمات المفتاحية : سلسلة القيمة ، تخفيض التكاليف

**The value chain technology and its role in reducing the cost of the product : An applied study at the General Company for the automobile and equipment industry - the mechanical factory**

**Abstract**

The product of the Iraqi industrial companies faces intense competition in the market for several reasons, the most important of which is its high cost compared to foreign products in addition to the weak government support for national products, which led to its decline and its inability to compete, so the research aims to show the knowledge bases of the value chain technology, while showing the role of chain technology The value in reducing costs, and the research was based on a basic hypothesis that: (value chain technology plays an essential role in reducing costs), and the most important findings of the research are that the value chain analysis is an organized process that permanently improves the value and excludes the costs of unnecessary activities That does not add value to the customer, in order to reduce costs while taking into consideration maintaining the required quality level and maximizing the perceived value of the customer.

Key words: value chain, cost reduction

المقدمة

شهدت الوحدات الاقتصادية على مستوى العالم العديد من التطورات الاقتصادية والصناعية نتيجة التقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات وانظمة الانتاج وارتفاع حدة المنافسة مما فرض عليها العديد من التحديات في مدى قدرتها

على الاستمرار والبقاء في الوق ، مما حتم على ادارات تلك الوحدات التركيز على عوامل النجاح الحاسمة ( الكلفة و الوقت و الجودة والابتكار ) من خلال اعتماد التقنيات الحديثة ومنها تقنية سلسلة القيمة (VC) .

حيث تركز تقنية سلسلة القيمة على تحليل الوظائف الاساسية للأنشطة بدءاً من البحث والتطوير مروراً بالانتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبون لتحديد مساهمة كل عملية جزئية ضمن كل وظيفة فيما تضيفه من قيمة للزبون .

وان عملية الموازنة بين كلف المنتج وخصائصه ومستوى الجودة تحدث خلال العمليات الجزئية المكونة لكل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة لاستبعاد اي أنشطة لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكاليف وتقديم منتج او خدمة بأسعار اقل من المنافسين وتحقيق ميزة تنافسية للوحدة تميزها من الاخرين وينعكس اثرها في زيادة الحصة السوقية والربحية .

## المبحث الأول

### منهجية البحث

#### أولاً : مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في أن أغلب الشركات الصناعية العراقية تواجه منافسة كبيرة تهدد استمرارها وبقائها ناجمة عن عدة عوامل أبرزها ارتفاع تكاليف الانتاج، وإغراق السوق بالسلع المستوردة وبأسعار تنافسية اقل بكثير من سعر المنتج العراقي ، فضلاً عن عوامل أخرى الأمر الذي يتطلب وقفة جادة لاعتماد أنظمة وتقنيات حديثة للارتقاء بأدائها بما يمكنها من مواجهة هذه المنافسة ومن هذه التقنيات سلسلة القيمة ، ويمكن صياغة المشكلة بالتساؤل الاتي :-

كيف تسهم تقنية سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف ؟

#### ثانياً : اهداف البحث

يهدف البحث الى :

أ- بيان المرتكزات المعرفية لتقنية سلسلة القيمة .

ب- بيان دور تقنية سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف .

#### ثالثاً : أهمية البحث

تتبع أهمية البحث في الوقت الراهن من حاجة الشركات الصناعية العراقية الى الارتقاء بأدائها بهدف تمكينها من مواجهة المنافسة مع السلع المستوردة والبقاء في السوق من خلال اعتماد تقنيات حديثة تحقق هذا الهدف لذا تأتي أهمية هذا البحث كونه يتناول دراسة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة وتحديد الأنشطة التي لا تساعد في اضافة قيمة مدركة لدى الزبون للمساعدة في التخلص منها وادارة التكلفة في كافة أنشطة سلسلة القيمة بهدف تخفيض الكلفة الكلية للمنتج

#### رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية اساسية مفادها :

( لتقنية سلسلة القيمة دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف )

### المبحث الثاني

#### سلسلة القيمة : مدخل تعريفي

#### أولاً : تعريف سلسلة القيمة

وردت العديد من التعاريف لمصطلح سلسلة القيمة في ادناه بعضاً منها :

- ❖ الأنشطة المتسلسلة التي تضيف قيمة إلى منتجات أو خدمات الوحدة الاقتصادية ، وتشمل التصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع والخدمات ( Wild & Shaw , 2010 : 18 )
- ❖ سلسلة من الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية، والمعروفة أيضاً باسم العمليات الأولية التي تضيف قيمة إلى منتج أو خدمة الوحدة الاقتصادية ( Needles et al , 2011 : 885 )

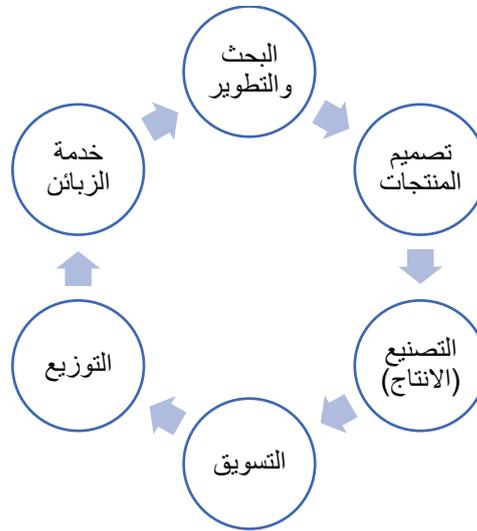
- ❖ مجموعة الأنشطة التي تحول الموارد الخام إلى السلع والخدمات التي يشتريها ويستهلكها المستخدمون النهائيون (Lanen et al, 2011: 4)
  - ❖ تتابع وتعاقب أنشطة الوحدة الاقتصادية والتي من خلالها تضاف القيمة لمنتجاتها أو خدماتها ( Horngren et. al., 2012: 6).
  - ❖ هي مجموعة مرتبطة من أنشطة خلق القيمة على طول الطريق من مصادر المواد الخام الأساسية لموردي المكونات وصولاً إلى المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة للزبون (Drury, 2012: 564).
- مما سبق يمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها مجموعة الأنشطة المتسلسلة والتي تهدف إلى زيادة القيمة المدركة للزبون بمنتجات أو خدمات الوحدة الاقتصادية لضمان ولأنه لها وتحقيق ميزة تنافسية .

#### ثانياً : أنشطة سلسلة القيمة

- 1- **سلسلة القيمة الصناعية** : وتتكون من ستة أنشطة تبدأ بالبحث والتطوير وتنتهي بنشاط خدمة الزبائن ، وهذه الأنشطة هي المسؤولة عن إضافة القيمة المدركة للزبون في المنتج أو الخدمة والموضحة بالشكل الآتي :

الشكل ( 1 )

#### سلسلة القيمة الصناعية



المصدر : اعداد الباحثان

- أ- **البحث والتطوير** : وهو النشاط المرتبط بتصميم المنتجات أو الخدمات وعمليات الإنتاج ويكون غير مرتبط فقط بتصميم المنتجات المادية في المشروعات الصناعية بل يشمل أيضاً الوحدات الاقتصادية الخدمية ، وتتمثل أنشطة البحث والتطوير بالآتي (راشد، 2014: 48) :-
- 1- اختيار البدائل الفعالة لعملية تطوير التكنولوجيا .
  - 2- تطوير اساليب ابداعيه جديده لاستخدام التكنولوجيا وتطويرها .
  - 3- تطوير وتنمية الامكانيات الذاتية من اجل تنفيذ الخيارات التكنولوجية الجديدة بنجاح .
- ب- **تصميم المنتجات** : وهي الأنشطة المرتبطة بالتخطيط وهندسة العمليات واختيار المنتجات والعمليات عن طريق التصميم المتفوق للمنتج والتعاون والتنسيق مع البحث والتطوير والتنسيق مع الأنشطة الساندة مما يترتب عليه عمليات إنتاج أكثر كفاءة وفاعلية وهو ما يجعلها أكثر جاذبية للزبائن عن طريق زيادة قيمتها وبذلك يمكن تخفيض تكاليف الإنتاج وبطريقه اخرى يمكن للتصميم ان يساعد في خفض التكاليف او يمكن الوحدة الاقتصادية ان تفرض اسعاراً أعلى لمنتجاتها أو خدماتها (جونز وهل، 2008: 198) .
- ت- **التصنيع (الإنتاج)** : وتسمى هذه الأنشطة باللوجستيات الداخلية وتتعلق بالإنتاج والنقل والتنسيق والتجميع وكذلك تعرف بأنها العمليات التشغيلية لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة .
- ث- **التسويق** : وهو النشاط الذي يتم من خلاله الاتصال بالأفراد أو الجماعات لغرض تعريفهم بخصائص المنتجات أو الخدمات الجديدة التي تقدمها الوحدة الاقتصادية ، وكذلك تشجيعهم على القيام بشراء تلك المنتجات أو الخدمات (كاسم ، 2008: 115) .

ج- **التوزيع**: تجهيز أوامر وشحن المنتجات للزبائن (وتسمى أيضا اللوجستية الخارجية)  
 ح- **خدمة الزبائن**: دور وظيفه الخدمة يتجسد في توفير خدمات ما بعد البيع و خدمات الدعم و تلك الوظيفة يمكن ان تساعد على خلق مفهوم القيمة المتفوقة للزبائن من خلال حل مشكلاتهم وتقديم الدعم لهم بعد شرائهم المنتج (القيسي والطائي، 2014: 197)

2- **سلسلة القيمة الداخلية**  
 ضمن سلسلة القيمة الداخلية، هناك مجموعتان متميزتان من الأنشطة تقوم بها الوحدة الاقتصادية. وتعتبر المجموعة الأولى من الأنشطة أنشطة رئيسية، لأنها ترتبط مباشرة بالمنتجات أو الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية إلى الزبون، وتشكل أنشطة الدعم المجموعة الثانية. والتي تتعلق بالمهام التي ترد في الهياكل الأساسية للوحدة الاقتصادية والتي تساعد في أداء الأنشطة الرئيسية للوحدة الاقتصادية. وجميع هذه الأنشطة، سواء كانت أنشطة أولية أو أنشطة دعم مترابطة ويجب أن تدار معا من قبل الوحدة الاقتصادية لكي تحقق النجاح (Jung, 2014, 134-135)

المجموعة الأولى (الأنشطة الرئيسية) وتتمثل بالآتي (يوسف، 2009: 5):-

- أ- **الإمدادات الداخلية**: تلك الأنشطة المتعلقة بمناولة المواد الأولية، عمليات الفحص، نقل المواد، الاستلام، التخزين، رقابة المخزون، وتوزيع المدخلات التي تستخدم بإنتاج المنتج
  - ب- **العمليات الإنتاجية**: هي العمليات الخاصة بإدارة المواد اللازمة لإنتاج السلع أو الخدمات التي تقوم الوحدة الاقتصادية بتقديمها إلى الأسواق، وتهتم أنشطة الإنتاج بكل من الجودة والتكاليف وخدمات الزبون والتسليم وزمن الاستجابة كما ترتبط العمليات الإنتاجية بعمليات الشراء وتصميم واستخدام الآلات والرقابة على الإنتاج
  - ت- **الإمدادات الخارجية**: وتشير للأنشطة المرتبطة بجمع وتخزين وتوزيع المنتجات أو الخدمات، وتشمل هذه الأنشطة السلع تامة الصنع، ووسائل عملية إيصال المنتجات (التسليم)، وتجهيز العمليات، والجدولة (75: 2014, Dess et al).
  - ث- **التسويق**: تعد أنشطة التسويق من الأنشطة الأساسية التي تسهم في التعرف على فهم حاجات الزبائن أو اكتشاف الفرص التسويقية الجديدة والسعي لتحقيق التوازن بين حاجات السوق وبين إمكانيات الوحدة الاقتصادية ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية
  - ج- **الخدمات**: وتتمثل بخدمات ما بعد البيع مثل عمليات الصيانة وتوصيل المنتج إلى الزبون بعد الصيانة والشروط التجارية، جوانب الجودة، جوانب التسليم؛ الاتصال قبل و بعد المبيعات، إجراءات تسوية الشكاوى (S G : 49, Acharyulu et al, 2015)
- أما المجموعة الثانية من أنشطة سلسلة القيمة الداخلية فهي الأنشطة الساندة التي لها علاقة في إدارة أي نشاط أساسي وتشمل ما يأتي (Romney & Stinbart, 2009: 46):

- 1- **البنية التحتية**: تخدم احتياجات الوحدة الاقتصادية وترتبط أجزائها المختلفة معا، وتتكون من وظائف أو أقسام مثل القانونية والمالية والتخطيط والشؤون العامة والعلاقات الحكومية و ضمان الجودة والإدارة العامة (Rathee & Rajain, 2013: 2)
  - 2- **الموارد البشرية**: يمكن للموارد البشرية أن تتبع عدد من الطرائق التي تساعد الوحدة الاقتصادية في إيجاد المزيد من القيمة التي تضمن لها بأن يكون لديها مجموعة مناسبة من ذوي المهارات لأداء أنشطة يمكنها ان توجد قيمة للمنتج (HILL&JONES, 2009: 86).
  - 3- **التكنولوجيا**: وهي الأنشطة التي تعمل على تطوير المنتج أو الخدمة ومن هذه الأنشطة الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات، وأن التكنولوجيا قد تتعامل مع المنتج (مثل البحث التطوير و تصميم المنتج وغيرها) وقد تتعامل مع العمليات التشغيلية (مثل تطوير العمليات وغيرها) وقد ترتبط مع المواد الأولية فراداً (مثل تطوير المواد الأولية). ان هذه المجموعة هي أساس الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية (المعموري، 2007: 7)
  - 4- **المشتريات**: تعد إدارة المشتريات في سلسلة القيمة، وظيفة داعمة لكل الأنشطة الرئيسية التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وبما أن تلك الأنشطة مترابطة يجب أن تتماشى مع بعضها البعض
- ثالثاً: فوائد استخدامات تحليل سلسلة القيمة

هنالك العديد من الفوائد التي يمكن ان يحققها استخدام تحليل سلسلة القيمة وأهمها (Jariwala, 2015: 3):

- 1- يمكن رؤية مصادر الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية من أنشطتها المنفصلة، وكيفية تفاعلها مع بعضها البعض.
- 2- سلسلة القيمة هي أداة لفحص أنشطة الوحدة الاقتصادية بشكل منهجي وكيف تتفاعل مع بعضها البعض وتؤثر على تكلفة بعضها البعض وأدائها.

- 3- ان الوحدة الاقتصادية تحقق مكاسب تنافسية من خلال أداء هذه الأنشطة على نحو أفضل أو بتكلفة أقل من المنافسين
- 4- يساعد في البقاء بعيداً عن " منطقة عدم وجود الربح "
- 5- يمكن أن يساعد في تقييم التكاليف في سلسلة القيمة التي يمكن أن تقل أو تتأثر بالتغيير في إحدى عمليات السلسلة .  
مما سبق يمكن القول ان تحليل سلسلة القيمة يساعد في عملية الرقابة على الأنشطة وتقويم الاداء والعمل على الغاء الأنشطة غير الضرورية التي تقف حاجزاً أمام الوحدة الاقتصادية وتعيق تحقيق الاهداف

### المبحث الثالث

#### تخفيض التكاليف من خلال سلسلة القيمة

أولاً : نبذة تعريفية عن الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات

في عام 2015 قامت وزارة الصناعة والمعادن بدمج عدد من الشركات التابعة لها وتضمن ذلك دمج الشركة العامة لصناعة السيارات و الشركة العامة للصناعات الميكانيكية والشركة العامة للطائرات بشركة واحدة أطلق عليها اسم الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات وذلك بموجب القرار الصادر من مجلس الوزراء ذي الرقم 360 لسنة 2015، وبرأسمال قدره (4095665000) أربعة مليارات وخمسة وتسعون مليون وستمئة وخمسة وستون الف دينار عراقي (الوقائع العراقية -4424، 2016)

وتتكون الشركة من اربعة مصانع وكالاتي :

- 1- **مصنع الميكانيك** : ويتضمن خطوط الانتاج الآتية:
    - أ- خط تجميع الجرارات الزراعية
    - ب- خط انتاج منظومات الري بالرش
    - ت- خط الآلات الزراعية والحاصدات
  - 2- **مصنع السيارات والمعدات التخصصية** : ويتضمن خطوط الانتاج الآتية:
    - أ- خط انتاج الشاحنات
    - ب- ورشة بابل
    - ت- خط تجميع سيارات الصالون
    - ث- خط تجميع شاحنات رينو
    - ج- خط تجميع شاحنات فولفو
    - ح- خط انتاج الحافلات
  - 3- **مصنع الأبدان والمعدات الثقيلة**
  - 4- **مصنع الطائرات** : ويتضمن المعامل الآتية :
    - أ- معمل بابل (موقع الوزيرية )
    - ب- معمل مسبك الرصاص (موقع خان ضاري )
    - ت- معمل النور (موقع ابو غريب )
- ونظراً لتنوع مصانع ومنتجات الشركة تم اختيار أحد منتجات مصنع الميكانيك المتمثل (بالعربة القلاب 4 طن ) وذلك للأسباب الآتية :
- أ- هنالك منافسة شديدة للمنتج في السوق من المنتجات الاجنبية ذات المواصفات العالية والتي تباع بأسعار معتدلة نسبياً
  - ب- ان هذا المنتج يصنع بالكامل داخل الشركة مما يسهل على الباحث تتبع أنشطة سلسلة القيمة للمنتج بصورة واضحة .
  - ت- انخفاض مستوى الطلب على منتج العربة القلاب 4 طن نتيجة ارتفاع اسعارها .
  - ث- السبب الرئيس لارتفاع الاسعار هو ارتفاع تكاليف الانتاج .
- ثانياً : تسعير منتج العربة القلاب
- يتم تسعير منتجات الشركة وبضمنها منتج العربة القلاب باعتماد طريقة (الكلفة + هامش ربح 10%) حيث يتم تسعير العربة بسعر (2770000) دينار وهو سعر اعلى من سعر المنتجات المنافسة ، علماً ان الكلفة الفعلية هي اعلى بكثير من الكلفة المحسوبة لأغراض التسعير التي تتضمن معدلات تحميل غير حقيقية للكلف .

لذا تم اعتماد تقنية سلسلة القيمة في احتساب الكلفة الفعلية لكل نشاط من أنشطة السلسلة .

### ثالثاً : تحديد أنشطة سلسلة القيمة للمصنع

- تم تقسيم أنشطة سلسلة القيمة للمصنع الى :
- أ- **أنشطة رئيسية** : وتشمل (نشاط البحث والتطوير ، نشاط التصميم ، نشاط الانتاج ، نشاط التسويق ، نشاط خدمات ما بعد البيع )
- ب- **أنشطة سائدة** : وتشمل (نشاط السيطرة النوعية ، نشاط المالية والرقابة ، نشاط الصيانة ، نشاط المخازن ، نشاط الافراد ، نشاط القانونية )
- علماً ان جميع هذه الأنشطة ( باستثناء نشاط الانتاج ) تقدم خدماتها الى جميع الخطوط الانتاجية بما فيهم العربية القلاب لذا لا بد من استخراج معدل لتخصيص حصة الخط الانتاجي من تكاليف هذه الأنشطة ، لذلك لجأ الباحث الى اعتماد تكاليف نشاط الانتاج ( مراقبة 5 ) كأساس لتخصيص تكاليف أنشطة الانتاج المشترك (مراقبة 6) ، فضلاً عن اعتماد ايراد المبيعات كأساس لتخصيص تكاليف نشاط التسويق (مراقبة 7) وكذلك اعتماد عدد الموظفين كأساس لتخصيص تكاليف الأنشطة الادارية (مراقبة 8) ، وسيتم الاحتساب وفقاً للمعادلات الآتية :
- ❖ **تحديد حصة خط الآلات الزراعية من تكاليف أنشطة الانتاج المشترك** : ويتم وفق المعادلة الآتية :

$$\text{حصة خط الآلات الزراعية من تكاليف أنشطة الانتاج المشتركة} = \frac{\text{تكاليف الخط الانتاجي}}{\text{اجمالي تكاليف الانتاج}} = \frac{1959256609}{11856403051} \sim 16.5\%$$

❖ **تحديد حصة خط الآلات الزراعية من تكاليف الأنشطة الادارية** : ويتم وفق المعادلة الآتية :

$$\text{حصة خط الآلات الزراعية من تكاليف الأنشطة الادارية} = \frac{\text{عدد العاملين في الخط الانتاجي}}{\text{عدد العاملين في كل الخطوط الانتاجية}} = \frac{243}{1873} = 12.97\%$$

### ❖ تحديد حصة العربية من تكاليف نشاط التسويق

ويتم وفق المعادلة الآتية :

$$\text{حصة العربية من تكاليف التسويق} = \frac{\text{ايراد بيع العربية الواحدة}}{\text{اجمالي ايراد المبيعات للمصنع}} = \frac{2770000}{12150228250} = 0.0228\%$$

### رابعاً : احتساب الكلفة الفعلية للمنتج طبقاً لسلسلة القيمة الحالية

تم احتساب الكلفة الكلية الفعلية لمنتج العربية القلاب طبقاً لسلسلة القيمة ولكل نشاط من انشطتها وفق الجدول الآتي :

### جدول ( 1 )

### تكلفة العربية القلاب وفق سلسلة القيمة

| ت  | اسم النشاط                                  | التكاليف الكلية للنشاط | نسبة خط الآلات الزراعية الى اجمالي المصنع | حصة خط الآلات الزراعية من اجمالي كلفة النشاط |
|----|---|------------------------|---|--|
| 1  | نشاط البحث والتطوير                         | 90859623               | 16.5%                                     | 14991838                                     |
| 2  | نشاط التصميم                                | 135327174              | 16.5%                                     | 22328984                                     |
| 3  | نشاط الانتاج                                | 1959256609             | 100%                                      | 1959256609                                   |
| 4  | نشاط خدمات ما بعد البيع                     | 262842350              | 16.5%                                     | 43368988                                     |
| 5  | نشاط السيطرة النوعية                        | 120544466              | 16.5%                                     | 19889837                                     |
| 6  | نشاط المالية والرقابة                       | 433128404              | 12.97%                                    | 56176754                                     |
| 7  | نشاط الصيانة                                | 115012915              | 16.5%                                     | 18977131                                     |
| 8  | نشاط المخازن                                | 610061143              | 16.5%                                     | 100653496                                    |
| 9  | نشاط الافراد                                | 402497065              | 12.97%                                    | 52203869                                     |
| 10 | نشاط القانونية                              | 235643686              | 12.97%                                    | 30562986                                     |
|    | المجموع (A)                                 |                        |   | 2318410492                                   |
| *  | نسبة العربية الى اجمالي الخط الانتاجي (B)   |                        |   | 19.26%                                       |
| =  | كلفة اجمالي العربات من تكاليف الأنشطة (A*B) |                        |   | 446525860                                    |
| +  | عدد العربات المنتجة                         |                        |   | 285  |
| =  | حصة العربية من تكاليف الأنشطة               |                        |   | 1566757                                      |
| +  | تكاليف التسويق للعربية                      |                        |   | 120965                                       |
| +  | تكاليف المواد المباشرة حسب قوائم الشركة     | 530597856              | 0.0228%                                   | 1993908                                      |
| =  | كلفة العربية وفق سلسلة القيمة الحالية       |                        |   | 3681630                                      |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

من الجدول السابق يلاحظ ان الكلفة الفعلية وفقاً لسلسلة القيمة لمنتج العربة القلاب 4 طن تبلغ (3681630) دينار ، وهذا يعتبر مبلغ مرتفع نسبةً الى سعرها في السوق لذلك سيتم تخفيض التكاليف من خلال استبعاد تكاليف الأنشطة الفرعية التي لا تضيف قيمة واحتساب التكاليف التي تضيف قيمة فقط

#### خامساً : تخفيض تكاليف أنشطة سلسلة القيمة

تم اجراء العديد من المقابلات والاستفسارات مع المختصين والمسؤولين على الأنشطة من مدراء الاقسام ومسؤولي الشعب والوحدات داخل الاقسام وكذلك مهندسي الانتاج والفنيين بهدف التعرف على الحاجة الفعلية لكل نشاط من الموارد والموظفين بهدف تحديد تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة لاستبعادها من تكلفة النشاط ، علماً أن تكاليف الخدمة المصرفية جميعها لا تضيف قيمة لكونها تخص عمولات وفوائد الصكوك وكشوفات الحسابات المصرفية وسيتم تقسيم الأنشطة الى رئيسية وساندة وكالاتي :

#### 1- الأنشطة الرئيسية لسلسلة القيمة : وتتمثل بالأنشطة الاتية :

أ- **نشاط البحث والتطوير** : يوضح الجدول ( 2 ) تكاليف نشاط البحث والتطوير التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة وكما يأتي :

جدول ( 2 )

تكاليف البحث والتطوير المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب                       | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|----------------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور                      | 87034183             | 26584591                     | 60449592                        |
| 3252       | قرطاسية                          | 60000                | 60000                        | -----                           |
| 3341       | نقل العاملين                     | 2208659              | 662598                       | 1546061                         |
| 3366       | خدمات مصرفية                     | 386817               | -----                        | 386817                          |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب المجموع | 1169964              | 467986                       | 701978                          |
| -----      |                                  | 90859623             | 2775175                      | 63084448                        |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

بعد الاستفسار من رئيس القسم تبين ان (3) من اصل (10) موظفين يضيفون قيمة للنشاط و ان (7) من الموظفين لا يضيفون قيمة للنشاط والذين يمثلون 70% من موظفي القسم حيث بلغ مجموع رواتب واجور هؤلاء الموظفين (60449592) دينار فضلاً عن اجور نقلهم ، و (60%) من اندثار الاثاث واجهزة المكاتب باعتبارها تكاليف لا تضيف قيمة للنشاط ،

ب- **نشاط التصميم** : يوضح الجدول ( 3 ) تكاليف نشاط التصميم التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة وكما يأتي

جدول ( 3 )

تكاليف التصميم المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب                       | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|----------------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور                      | 111343892            | 34602256                     | 76741636                        |
| 3251       | اللوازم والمهمات                 | 526457               | 526457                       | -----                           |
| 3252       | قرطاسية                          | 2412777              | 1447665                      | 965112                          |
| 3341       | نقل العاملين                     | 3802776              | 1170085                      | 2632691                         |
| 3366       | خدمات مصرفية                     | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب المجموع | 16864455             | 5059337                      | 11805118                        |
| -----      |                                  | 135327174            | 42595218                     | 92731956                        |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

وبعد الاستفسار من المسؤول عن النشاط تبين ان الحاجة الفعلية هي 4 موظفين من اصل 13 موظف وبذلك بلغ اجمالي الرواتب والاجور التي لا تضيف قيمة (76741636) دينار وتمثل رواتب واجور (9) موظفين يمكن استبعادهم من هذا النشاط ، ويمثلون نسبة (69%) فضلاً عن اجور النقل الخاصة ، وتم اعتبار (40%) من القرطاسية و (70%) من اندثار الاثاث واجهزة المكتب تكاليف لا تضيف قيمة للنشاط ، اما في ما يخص حساب اللوازم والمهمات فان اجمالي تكاليف هذا الحساب هي مضيفة للقيمة ، في حين ان اجمالي تكاليف حساب الخدمات المصرفية لا تضيف قيمة للنشاط . ويمكن استبعادها .

ت- **نشاط الإنتاج** : يبلغ عدد العاملين الكلي في هذا النشاط (243) عامل ، وبعد اجراء المقابلات والاستشارة مع مسؤولي الاقسام الانتاجية تبين ان عدد العمال الذي يساعد في اضافة القيمة للنشاط يبلغ (78) عامل في حين ان (165) عامل لا يضيفون قيمة للنشاط ، وان هؤلاء العمال موزعين على الاقسام

1- **قسم الطرق والكبس** : يوضح الجدول ( 4 ) تكاليف قسم الطرق والكبس  
جدول ( 4 )

تكاليف قسم الطرق والكبس المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 235770357            | 117504810                    | 118265547                       |
| 3252       | قرطاسية                  | 3517                 | 3517                         | -----                           |
| 3341       | نقل العاملين             | 5218174              | 2524923                      | 2693251                         |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 375        | اندثار عدد وقوالب        | 633908               | 633908                       | -----                           |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب | 5416500              | 2654085                      | 2762415                         |
| -----      | المجموع                  | 247419273            | 123321243                    | 123098030                       |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة  
يبلغ عدد العاملين الذين لا يضيفون قيمة للنشاط (16) وكان اجمالي رواتبهم (118265547) دينار ، واجمالي تكاليف النقل الخاصة بهم (2693251) دينار وجميع هذه التكاليف لا تضيف قيمة ، في حين ان تكاليف حساب القرطاسية وحساب اندثار القوالب والعدد جميعها تكاليف تضيف قيمة للنشاط ، اما تكاليف اندثار الاثاث واجهزة المكاتب فان (51%) لا تضيف قيمة للنشاط ، اما حساب الخدمات المصرفية فان جميع تكاليفه لا تضيف قيمة للنشاط

2- **قسم الخراطة** : يوضح الجدول ( 5 ) تكاليف قسم الخراطة  
جدول ( 5 )

تكاليف قسم الخراطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب                 | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|----------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور                | 652814953            | 140344463                    | 512470491                       |
| 3223       | زيوت وشحوم                 | 99893                | 99893                        | -----                           |
| 3261       | كساوي                      | 1928338              | 408354                       | 1519984                         |
| 3272       | كهرباء                     | 22979823             | 9191929                      | 13787894                        |
| 3341       | نقل العاملين               | 1249946              | 264694                       | 985252                          |
| 3366       | خدمات مصرفية               | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 372        | اندثار مباني وانشاءات وطرق | 404000               | 282800                       | 121200                          |
| 373        | اندثار آلات ومعدات         | 8787348              | 3075572                      | 5711776                         |
| 374        | اندثار وسائط نقل وانتقال   | 1032091              | -----                        | 1032091                         |
| 375        | اندثار عدد وقوالب          | 633881               | 633881                       | -----                           |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب   | 158886               | 39723                        | 119163                          |
| -----      | المجموع                    | 690465973            | 154341309                    | 536124668                       |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة  
بلغ اجمالي الرواتب والاجور التي يمكن استبعادها كونها لا تضيف قيمة للنشاط (512470491) دينار وهي تمثل رواتب واجور (67) عاملاً ، وتم اعتبار التكاليف المتعلقة بهؤلاء العمال ايضاً تكاليف لا تضيف قيمة ومنها الكساوي والنقل ، في حين ان (13787894) دينار من تكاليف حساب الكهرباء اي ما يمثل (60%) منها لا تخص هذا القسم انما لأقسام اخرى ، وان تكاليف حساب الزيوت والشحوم وحساب اندثار العدد والقوالب جميعها تضيف قيمة لكونها تستخدم في النشاط ، وان تكاليف حساب الخدمات المصرفية وحساب اندثار وسائط النقل والانتقال جميعها لا تضيف قيمة للنشاط ، وان انثار المباني يضيف قيمة لكون المساحة المستغلة فعلياً هي (70%) من اجمالي القسم

3- قسم اللحام : يوضح الجدول (6) تكاليف قسم اللحام  
جدول (6)

تكاليف قسم اللحام المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 95732656             | 61759530                     | 33973126                        |
| 323        | ادوات احتياطية           | 448013               | 448013                       | -----                           |
| 3261       | كساي                     | 308745               | 192966                       | 115779                          |
| 3272       | كهرباء                   | 22979821             | 16085876                     | 6893945                         |
| 3341       | نقل العاملين             | 3548633              | 2217897                      | 1330736                         |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 373        | اندثار آلات ومعدات       | 5203845              | 4163076                      | 1040769                         |
| 375        | اندثار عدد وقولب         | 633878               | 633878                       | -----                           |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب | 216660               | 140829                       | 75831                           |
| -----      | المجموع                  | 129449068            | 85642065                     | 43807005                        |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

يضم هذا القسم (16) عامل وبعد مقابلة رئيس القسم تبين ان (10) عمال فقط يضيفون قيمة للنشاط و (6) عمال لا يضيفون قيمة للنشاط اذ تبلغ رواتبهم (33973126) دينار سنوياً ، وتكاليف النقل الخاصة بهم (1330736) دينار ، وكذلك كلفة الكساي لهم (115779) دينار ، وجميع هذه التكاليف يمكن استبعادها باعتبارها تكاليف لا تضيف قيمة للنشاط ، وان (30%) من تكاليف الكهرباء و (20%) من اندثار الآلات والمعدات و (35%) من اندثار الاثاث واجهزة المكاتب هي تكاليف يمكن الاستغناء عنها لكونها لا تساعد في اضافة القيمة

4- قسم الصبغ والغلونة : يوضح الجدول (7) تكاليف قسم الصبغ والغلونة  
جدول (7)

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 335322677            | 100738187                    | 234584490                       |
| 3251       | الوظائف والمهمات         | 24576                | 24576                        | -----                           |
| 3261       | كساي                     | 268128               | 73125                        | 195003                          |
| 3341       | نقل العاملين             | 15279157             | 4167043                      | 11112114                        |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 373        | اندثار آلات ومعدات       | 8093610              | 4451485                      | 3642125                         |
| 375        | اندثار عدد وقولب         | 633883               | 348636                       | 285247                          |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب | 1834388              | 550216                       | 1284172                         |
| -----      | المجموع                  | 361833236            | 110353268                    | 251479986                       |

تكاليف قسم الصبغ والغلونة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

يبلغ اجمالي الرواتب والاجور الخاصة بعدد العاملين الذين لا يضيفون قيمة للنشاط (234584490) ، فضلاً عن تكاليف الكساي والنقل الخاصة بهم تعتبر تكاليف يمكن استبعادها باعتبارها تكاليف لا تضيف قيمة للنشاط ، في حين ان (45%) من تكاليف حساب اندثار الآلات والمعدات و تكاليف حساب اندثار العدد والقولب هي تكاليف لا تضيف قيمة ، وان (30%) من اندثار الاثاث و اجهزة المكاتب هو ما يضيف قيمة للنشاط ، حيث بلغت اجمالي تكاليف القسم التي تساعد في اضافة القيمة (110353268) دينار وهي تمثل نسبة (30.5%) من اجمالي تكاليف القسم .

5- قسم التجميع : يوضح الجدول (8) تكاليف قسم التجميع  
جدول (8) تكاليف قسم التجميع المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 491539245            | 172379869                    | 319159376                       |
| 323        | ادوات احتياطية           | 4681823              | 4681823                      | -----                           |
| 3251       | الوظائف والمهمات         | 4393318              | 3538851                      | 854467                          |
| 3261       | كساي                     | 3521368              | 1208828                      | 2312540                         |
| 3341       | نقل العاملين             | 17914833             | 6149868                      | 11764965                        |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 373        | اندثار آلات ومعدات       | 2659329              | 2127463                      | 531866                          |
| 374        | اندثار وسائط نقل وانتقال | 3096273              | -----                        | 3096273                         |
| 375        | اندثار عدد وقولب         | 633878               | 507102                       | 126776                          |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب | 1632172              | 816086                       | 816086                          |
| -----      | المجموع                  | 530449056            | 191409890                    | 339039166                       |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة.

بعد الاستفسار من رئيس القسم تبين ان عدد العاملين الذي يساعد في اضافة القيمة للنشاط هو (23) عاملاً من اجمالي عدد العاملين في هذا القسم والبالغ (67) عامل وكان اجمالي رواتب العمال التي لا تضيف قيمة (319159376) دينار ، وان (65.7) من تكاليف الكساي ونقل العاملين يمكن الاستغناء عنها ، و (20%) من اللوازم والمهمات غير ضروري للنشاط ، وان العدد والقوالب والآلات والمعدات المستخدمة فعلياً في الانتاج تمثل (80%) من العدد الكلي الموجود في القسم ، كما ان (50%) من اثاث واجهزة القسم يمكن الاستغناء عنها ، وبلغ رصيد حساب الادوات الاحتياطية الخاصة بهذا القسم (4681823) دينار ، وتعتبر جميعها ضرورية للنشاط ولا يمكن الاستغناء عنها .

### ث- التسويق : يوضح الجدول (9) تكاليف نشاط التسويق لمصنع الميكانيك جدول (9)

تكاليف نشاط التسويق المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 432996981            | 85613743                     | 347383238                       |
| 3252       | قرطاسية                  | 736643               | 736643                       | -----                           |
| 3341       | نقل العاملين             | 12414022             | 2395688                      | 10018334                        |
| 33432      | سفر وايقاد لأغراض النشاط | 1207000              | 1207000                      | -----                           |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 78222782             | -----                        | 78222782                        |
| 373        | اندثار آلات ومعدات       | 1268865              | 1017492                      | 251373                          |
| 374        | اندثار وسائط نقل وانتقال | 1037091              | 361232                       | 675859                          |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكتب  | 2714472              | 678868                       | 2035604                         |
| -----      | المجموع                  | 530597856            | 92010666                     | 438587191                       |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

من خلال مقابلة مع مسؤول قسم التسويق في المصنع تبين ان اجمالي الرواتب والاجور التي يمكن الاستغناء عنها (347383238) دينار وهي تمثل رواتب واجور (46) موظفاً من اصل (57) موظفاً لا يضيف قيمة للنشاط ، وتبلغ اجور نقل هؤلاء الموظفين والتي يمكن الاستغناء عنها (10018334) دينار ، في حين ان جميع تكاليف القرطاسية واجور السفر والايقاد لأغراض النشاط ضرورية ولا يمكن الاستغناء عنها ، كما ان (35%) من الاثاث ووسائط النقل والانتقال هي ضرورية اما المتبقي منها فيمكن الاستغناء عنها ، وان (20%) من انثار الآلات والمعدات لا يضيف قيمة للنشاط .

وسيتم احتساب حصة العربية القلاب 4 طن من تكاليف التسويق طبقاً للمعادلة التي سبق ذكرها في المبحث السابق وكما يأتي :

$$\text{حصة العربية من تكاليف التسويق المضيفة للقيمة} = \frac{277000}{12150228250} * 92010666$$

= 20977 دينار لكل عربية

ج- خدمات ما بعد البيع : وهو النشاط الاخير من الانشطة الرئيسية في سلسلة القيمة للمصنع ، والجدول ( 10 ) يبين تكاليف هذا النشاط كالاتي :

جدول ( 10 )

تكاليف نشاط خدمات ما بعد البيع المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 252782088            | 80831452                     | 171950636                       |
| 323        | ادوات احتياطية           | 200000               | 200000                       | -----                           |
| 3252       | قرطاسية                  | 55500                | 55500                        | -----                           |
| 3341       | نقل العاملين             | 8113399              | 2458606                      | 5654793                         |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 373        | اندثار آلات ومعدات       | 231246               | 231246                       | -----                           |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب | 1083300              | 324990                       | 758310                          |
| -----      | المجموع                  | 262842350            | 84101794                     | 178740556                       |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

من خلال الاطلاع على هذا النشاط والاستفسار من المسؤولين عنه تبين ان (30.3%) من الرواتب فقط ما يساعد في اضافة القيمة للنشاط وهو يمثل رواتب واجور (10) موظفين من اجمالي عدد الموظفين في هذا النشاط والبالغ (33)

موظفاً ، وان تكاليف النقل الخاصة بالموظفين الذين يمكن استبعادهم من النشاط تبلغ (5654793) دينار ، اما تكاليف حساب الادوات الاحتياطية و حساب القرطاسية و الآلات والمعدات فجميعها مهمة للنشاط ولا يمكن الاستغناء عنها ، وان (70%) من اندثار الاثاث واجهزة المكاتب غير ضروري للنشاط ويمكن استبعادها من اجمالي التكاليف .

## 2- الأنشطة الساندة لسلسلة القيمة

سيتم اعتماد نفس الأنشطة الساندة التي سبق ذكرها في المبحث السابق والعمل على تحديد تكاليف الأنشطة التي تضيف القيمة وتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة لكل نشاط من هذه الأنشطة وكما يأتي

أ- السيطرة النوعية : يوضح الجدول ( 11 ) تكاليف نشاط السيطرة النوعية

جدول ( 11 )

تكاليف نشاط السيطرة النوعية المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 108499109            | 47650718                     | 60848391                        |
| 322        | الوقود والزيوت           | 79186                | 79186                        | -----                           |
| 3261       | كساي                     | 12000                | 12000                        | -----                           |
| 3341       | نقل العاملين             | 8103399              | 3472885                      | 4630514                         |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 373        | اندثار آلات ومعدات       | 473222               | 378577                       | 94645                           |
| 374        | اندثار وسائل نقل وانتقال | 2928432              | 878530                       | 2049902                         |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكتب  | 72220                | 32499                        | 39721                           |
| -----      | المجموع                  | 120544466            | 52504475                     | 68039991                        |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

وبعد اجراء المقابلات اللازمة مع مسؤولي هذا النشاط اتضح ان عدد العاملين الذي يضيف قيمة في هذا النشاط (5) عامل وان عدد العاملين الذي لا يضيف قيمة هو (9) عمال ، ويبلغ مجموع رواتب العمال الذي لا يضيف قيمة (60848391) دينار سنوياً ، فضلاً عن تكلفة النقل الخاصة بهم (4630514) دينار سنوياً ، وجميع هذه التكاليف يمكن استبعادها من تكاليف النشاط لكونها لا تضيف قيمة ، كما ان (20%) من الات ومعدات هذا النشاط و (70%) من وسائل النقل والانتقال ، و (65%) من اثاث واجهزة المكاتب الخاصة بهذا النشاط يمكن الاستغناء عنها واستبعاد تكاليفها ، في حين ان جميع تكاليف الوقود والزيوت وتكاليف كساي العاملين لا يمكن استبعادها لكونها ضرورية للنشاط ، وان جميع تكاليف الخدمات المصرفية لا تضيف قيمة للنشاط .

ب- المالية والرقابة : يوضح الجدول (12) تكاليف نشاط المالية والرقابة

جدول ( 12 )

تكاليف نشاط المالية والرقابة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 418313207            | 201646885                    | 216666322                       |
| 3252       | قرطاسية                  | 1339224              | 803534                       | 535690                          |
| 3272       | كهرباء                   | 422289               | 253373                       | 168916                          |
| 3333       | ضيافة                    | 185000               | -----                        | 185000                          |
| 3341       | نقل العاملين             | 9059093              | 4313854                      | 4745239                         |
| 3343       | السفر والإيفاد           | 800000               | -----                        | 800000                          |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 373        | اندثار آلات ومعدات       | 1271803              | 508721                       | 763082                          |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب | 1360972              | 544389                       | 816583                          |
| -----      | المجموع                  | 433128404            | 208070756                    | 225057649                       |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

يبلغ اجمالي الرواتب التي لا تضيف قيمة (216666322) دينار ، وهي رواتب واجور (22) موظف من اصل (42) موظفاً يمكن الاستغناء عنهم في هذا النشاط ، وان اجور النقل الخاصة بهم تبلغ (4745239) دينار ، وان تكاليف الضيافة والسفر والإيفاد والخدمات المصرفية لا تضيف قيمة ، في حين تبلغ نسبة التكاليف التي تضيف قيمة من حساب القرطاسية والكهرباء (60%) من اجمالي تكاليفها وان (60%) من اثاث واجهزة المكاتب لهذا القسم هي لا تضيف قيمة للنشاط

ت- الصيانة : يوضح الجدول ( 13 ) تكاليف نشاط الصيانة

جدول ( 13 )

## تكاليف نشاط الصيانة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 104456456            | 59985045                     | 44471411                        |
| 323        | ادوات احتياطية           | 60000                | 60000                        | -----                           |
| 3341       | نقل العاملين             | 6659858              | 3805633                      | 2854225                         |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب | 3459784              | 1383914                      | 2075870                         |
| -----      | المجموع                  | 115012915            | 65234592                     | 49778323                        |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة  
يحتوي هذا النشاط على (6) موظفين من اصل (14) موظفاً لا يضيفون قيمة للنشاط ، وان اجمالي رواتبهم (44471411) دينار ، وتكاليف نقلهم (2854225) دينار ، وجميع هذه التكاليف لا تضيف قيمة ، كما ان (40%) من اندثار اثاث واجهزة المكاتب فقط يضيف قيمة  
ث- المخازن : يوضح الجدول ( 14 ) تكاليف نشاط المخازن  
جدول ( 14 )

## تكاليف نشاط المخازن المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب                 | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|----------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور                | 581560336            | 118940740                    | 462619596                       |
| 3252       | قرطاسية                    | 40000                | 40000                        | -----                           |
| 3341       | نقل العاملين               | 14016406             | 2841163                      | 11175243                        |
| 3366       | خدمات مصرفية               | 3129151              | -----                        | 3129151                         |
| 372        | اندثار مباني وانشاءات وطرق | 4860805              | 1215201                      | 3645604                         |
| 374        | اندثار وسائط نقل وانتقال   | 4479186              | 1119797                      | 3359389                         |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب   | 1975259              | 790104                       | 1185155                         |
| -----      | المجموع                    | 610061143            | 124947005                    | 485114138                       |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

يمكن للشركة الاعتماد على عقود تجهيز المواد الاولية طويلة الامد وكذلك تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد او نظام الاوامر الانتاجية مما يساعدها على التخلص من نسبة كبيرة من تكاليف التخزين التي لا تضيف قيمة ، حيث ان الشركة تحتاج الى مخزن واحد فقط من اصل اربعة مخازن ، وتمثل التكاليف التي لا تضيف قيمة في رواتب واجور (59) من الموظفين من اصل (74) موظف والبالغة (462619596) دينار سنوياً ، فضلاً عن تكاليف نقلهم البالغة (11175243) دينار ، واستبعاد (75%) من تكاليف اندثار المباني واندثار وسائط النقل ، وكذلك (60%) من تكاليف اندثار الاثاث واجهزة المكاتب

ج- الافراد : يوضح الجدول ( 15 ) تكاليف نشاط الافراد  
جدول ( 15 )

## تكاليف نشاط الافراد المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب               | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور              | 387480581            | 119765362                    | 267715219                       |
| 3252       | قرطاسية                  | 490696               | 490696                       | -----                           |
| 3331       | دعاية وعلان              | 825000               | 825000                       | -----                           |
| 3341       | نقل العاملين             | 10467624             | 3204375                      | 7263249                         |
| 3343       | السفر والايقاد           | 750000               | -----                        | 750000                          |
| 3366       | خدمات مصرفية             | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب | 2106347              | 842539                       | 1263808                         |
| -----      | المجموع                  | 402497062            | 125127975                    | 277369093                       |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

بعد الاستفسار من رئيس القسم تبين ان الاحتياج الفعلي للقسم (15) موظفاً ، وان (34) موظفاً لا يضيفون قيمة للنشاط ، حيث تبلغ رواتبهم (267715219) دينار سنوياً ، وكذلك اجور النقل الخاصة بهم والبالغة (7263249) دينار سنوياً ، في حين ان جميع تكاليف القرطاسية والدعاية والاعلان لا يمكن استبعادها لأهميتها للنشاط ، على العكس من تكاليف السفر والايقاد والخدمات المصرفية التي يمكن استبعادها بمجموعها لكونها لأغراض لا تضيف قيمة للنشاط ، وان (60%) من الاثاث واجهزة المكاتب يمكن الاستغناء عنها والتخلص من تكاليف اندثارها .

ح- القانونية : يوضح الجدول ( 16 ) تكاليف نشاط القانونية  
جدول ( 16 )

تكاليف نشاط القانونية المضيف للقيمة وغير المضيف للقيمة

| رقم الدليل | اسم الحساب                | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف النشاط التي تضيف قيمة | تكاليف النشاط التي لا تضيف قيمة |
|------------|---------------------------|----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 31         | رواتب واجور               | 224213390            | 72290476                     | 151922914                       |
| 3251       | اللوازم والمهمات          | 196000               | 196000                       | -----                           |
| 3252       | قرطاسية                   | 200492               | 200492                       | -----                           |
| 3314       | صيانة وسائط نقل وانتقال   | 50000                | 50000                        | -----                           |
| 3341       | نقل العاملين              | 4728170              | 1454914                      | 3273256                         |
| 3343       | السفر والإيفاد            | 4380000              | 2120000                      | 2260000                         |
| 3354       | استئجار وسائط نقل وانتقال | 20000                | -----                        | 20000                           |
| 3363       | مكافآت لغير العاملين      | 175000               | -----                        | 175000                          |
| 3366       | خدمات مصرفية              | 376817               | -----                        | 376817                          |
| 3369       | مصرفات خدمية اخرى         | 300000               | -----                        | 300000                          |
| 373        | اندثار الآت ومعدات        | 346869               | 277495                       | 69374                           |
| 376        | اندثار اثاث واجهزة مكاتب  | 606948               | 363989                       | 242959                          |
| 3842       | ضرائب ورسوم اخرى          | 50000                | 50000                        | -----                           |
| -----      | المجموع                   | 235643686            | 77003366                     | 158640320                       |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

بعد مقابلة المسؤولين عن هذا النشاط تبين ان الرواتب والاجور التي تضيف قيمة لهذا النشاط (72290476) دينار سنوياً وهي رواتب واجور (8) من الموظفين الذين يضيفون قيمة للنشاط ، في حين هنالك (18) موظف لا يضيف قيمة للنشاط وتبلغ رواتبهم السنوية (151922914) دينار ، وان اجور النقل الخاصة بهم (3273256) دينار سنوياً ، وان جميع تكاليف اللوازم والمهمات والقرطاسية وتكاليف صيانة وسائط النقل والضرائب والرسوم كانت تمثل تكاليف مهمة وتضيف قيمة للنشاط ، وتمثل تكاليف السفر والإيفاد التي لا تضيف قيمة لكونها لأغراض غير النشاط مبلغ (2260000) دينار ، وان الاثاث واجهزة المكاتب التي لا تضيف قيمة تمثل (40%) من اجمالي اثاث واجهزة النشاط ، في حين ان (80%) من الات ومعدات القسم يمكن الاستغناء عنها لكونها غير ضرورية .

## ساساً : تخفيض تكاليف المواد المباشرة

بعد اطلاع الباحث على السوق واجراء المقابلات اللازمة مع مجموعة من مجهزي المواد الاولية ( الحديد ) والمواد التكميلية والمساعدة لتحديد اسعار المواد الاولية والمساعدة والتكميلية من واقع السوق تبين للباحث وجود اختلافات عديدة في الاسعار بين ما هو مثبت في قوائم تسعير الشركة عينة البحث وما موجود من اسعار سائدة في السوق (عند اجراء الدراسة ) ، مع الاخذ بنظر الاعتبار مستوى الجودة والمنشأ والمواصفات الاخرى لتلك المواد والجدول الاتية تبين اسعار المواد المباشرة طبقاً لقوائم وسجلات الشركة عينة البحث والاسعار السائدة في السوق و الفرق بين السعرين وكما يأتي :

## جدول ( 17 )

كمية و تكلفة المواد الاولية للعربة القلاب

| المواد         | الكمية      | السعر طبقاً لسجلات الشركة | السعر السائد في السوق | الفرق       |
|----------------|-------------|---------------------------|-----------------------|-------------|
| المواد الاولية | 927.048 كغم | 1200 د \ كغم              | 850 د \ كغم           | 350 د \ كغم |
| المجموع        | -----       | 1112458                   | 787991                | 324467      |

المصدر : اعداد الباحثان

جدول ( 18 )

اسعار المواد التكميلية

| المواد                 | العدد | السعر طبقاً لسجلات الشركة | السعر السائد في السوق | الفرق  |
|------------------------|-------|---------------------------|-----------------------|--------|
| رنك + الاطار           | 2     | 300000                    | 200000                | 100000 |
| الايوب                 | 2     | 60000                     | 60000                 | 0      |
| الاسطوانة الهيدروليكية | 1     | 148000                    | 120000                | 28000  |
| صوئدة الاسطوانة        | 1     | 13200                     | 13200                 | 0      |
| فتنجة                  | 2     | 180000                    | 120000                | 60000  |
| صامولة + ستند          | 12    | 12000                     | 12000                 | 0      |

|        |        |        |      |          |
|--------|--------|--------|------|----------|
| 40000  | 20000  | 60000  | 4    | بوليرين  |
| 12800  | 4000   | 16800  | 2    | زيانة    |
| 0      | 2000   | 2000   | 2    | اويل سيل |
| 240800 | 551200 | 792000 | ---- | المجموع  |

المصدر : من اعداد الباحثان

جدول ( 19 ) اسعار المواد المساعدة

| المواد            | العدد   | السعر وفق سجلات الشركة | السعر وفقاً للسوق | الفرق |
|-------------------|---------|------------------------|-------------------|-------|
| اسلاك             | 3 باكيت | 25500                  | 15000             | 10500 |
| صبيغ اسلس         | 4,5 لتر | 15750                  | 10000             | 5750  |
| صبيغ نهفي         | 4,5 لتر | 18000                  | 12000             | 6000  |
| شر                | 4 لتر   | 14000                  | 8000              | 6000  |
| غزرات             | 1 لتر   | 14000                  | 1000              | 13000 |
| فسفور             | 2       | 1000                   | 1000              | 0     |
| بيم ماشه 4.5 * 45 | 10      | 500                    | 500               | 0     |
| بيم ماشه 3 * 12   | 10      | 500                    | 500               | 0     |
| مسار تونك         | 4       | 200                    | 200               | 0     |
| المجموع           | -----   | 89450                  | 48200             | 41250 |

المصدر : اعداد الباحثان

من الجداول السابقة يتبين ان مقدار الفرق بين اسعار السوق الحالية والسعر وفق سجلات الشركة في المواد الاولية يبلغ (324467) دينار ، والمواد التكميلية (240800) دينار ، فضلا عن المواد المساعدة حيث بلغ الفرق (41250) دينار للعربة الواحدة ، ويعدو سبب الاختلاف في الاسعار الى اسلوب التعاقد مع تجار جملة محلين بعقود طويلة

## سابعاً : احتساب كلفة العربة بعد التخفيض

بعد ان تم تحديد تكاليف الانشطة التي تضيف قيمة على مدار انشطة سلسلة القيمة سيتم تحديد حصة خط انتاج الآلات الزراعية من اجمالي هذه التكاليف وطبقاً للنسب التي سبق تحديدها في المبحث السابق ومن ثم يتم تحديد حصة العربة من هذه التكاليف ، ويضاف لها تكلفة المواد الاولية والمواد التكميلية والمواد المساعدة طبقاً لأسعار السوق الحالية ، ومن ثم تضاف تكاليف التسويق الخاصة لكل عربة وذلك ليتم احتساب الكلفة الكلية للعربة الفلاب 4 طن طبقاً لسلسلة القيمة وكما موضح بالجدول الاتي :

جدول ( 20 ) احتساب كلفة العربة بعد التخفيض

| ت  | التفاصيل   | كلفة النشاط التي تضيف قيمة | نسبة خط الآلات الزراعية من تكاليف النشاط | حصة خط الآلات الزراعية من تكاليف النشاط |
|----|--|----------------------------|--|---|
| 1  | نشاط البحث والتطوير                                      | 27775175                   | %16.5                                    | 4582904                                 |
| 2  | نشاط التصميم   | 42595218                   | %16.5                                    | 7028211                                 |
| 3  | الطرق والكبس   | 123321243                  | %100                                     | 123321243                               |
|    | الخراطة  | 154341309                  | %100                                     | 154341309                               |
|    | اللحام   | 85642065                   | %100                                     | 85642065                                |
|    | الصبيغ والغزوة   | 110353268                  | %100                                     | 110353268                               |
|    | التجميع  | 191409890                  | %100                                     | 191409890                               |
| 4  | نشاط خدمات ما بعد البيع                                  | 84101794                   | %16.5                                    | 13876796                                |
| 5  | نشاط السيطرة النوعية                                     | 52504475                   | %16.5                                    | 8663238                                 |
| 6  | نشاط المالية والرقابية                                   | 208070756                  | %12.97                                   | 26986777                                |
| 7  | نشاط الصيانة   | 65234592                   | %16.5                                    | 10763708                                |
| 8  | نشاط المخازن   | 124947005                  | %16.5                                    | 20616256                                |
| 9  | نشاط الافراد   | 125127975                  | %12.97                                   | 16229098                                |
| 10 | نشاط القانونية   | 77003366                   | %12.97                                   | 9987337                                 |
|    | المجموع  | 1472428131                 | -----                                    | 783802100                               |
| *  | نسبة عدد العربات المنتجة الى اجمالي الوحدات المنتجة للخط |                            |  | %19.25                                  |
| =  | حصة اجمالي العربات من التكاليف                           |                            |  | 150881904                               |
| ÷  | عدد العربات  |                            |  | 285                                     |
| =  | حصة العربة من اجمالي تكاليف سلسلة القيمة                 |                            |  | 529410                                  |
| +  | كلفة المواد الاولية                                      |                            |  | 787991                                  |
| +  | كلفة المواد التكميلية                                    |                            |  | 551200                                  |
| +  | كلفة المواد المساعدة                                     |                            |  | 48200                                   |
| +  | حصة العربة من تكاليف التسويق                             |                            |  | 20977                                   |
| =  | اجمالي كلفة العربة بعد التخفيض                           |                            |  | 1937778                                 |

المصدر : اعداد الباحث

بعد ان تم احتساب الكلفة الفعلية للعربة القلاب 4 طن وفق سلسلة القيمة بعد التخفيض والبالغة (1937778) دينار لكل عربة، بعد ان كانت (3681630) دينار لكل عربة، حيث بلغ التخفيض المتحقق (1743852) دينار، مع الاخذ بنظر الاعتبار ان منتج الشركة يمتلك مستوى جودة اعلى من منتجات الشركات المنافسة في السوق، مما يجعل الشركة تمتلك ميزة تنافسية تميزها عن منافسيها، وينعكس ذلك على مكانتها في السوق وزيادة حصتها السوقية، وبالتالي زيادة ارباحها بشكل عام.

### الاستنتاجات

- 1- يمثل تحليل سلسلة القيمة عملية منظمة تعمل بصفة دائمة على تحسين القيمة واستبعاد تكاليف الانشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للزبون، وذلك لتخفيض التكاليف مع الاخذ بنظر الاعتبار الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب وتعظيم القيمة المدركة للزبون، حيث بلغ مقدار التخفيض الكلي للعربة الواحدة (1743852) دينار.
- 2- عدم وجود أي تطبيق لتقنيات ادارة الكلفة ومنها (تقنية سلسلة القيمة) في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات – مصنع الميكانيك
- 3- تعاني الشركة من ركود منتجاتها من الآلات الزراعية بسبب ارتفاع تكاليفها مقارنة بالمنتجات المستوردة، وان اهم اسباب ارتفاع تكاليف المنتجات ما يأتي:
- أ- اعتماد الشركة على موردين محليين مما ادى الى ارتفاع اسعار المواد الاولية للمنتج عينة البحث وان اغلب المواد المساعدة تشتري من السوق المحلي فتكون اسعارها مرتفعة.
- ب- ارتفاع اعداد العاملين في المصنع بسبب سياسة اعادة المفصولين السياسيين بعد عام 2003 مما اثر على ارتفاع تكاليف الانتاج في المصنع حيث تشكل رواتب المصنع نسبة (82.62%) من اجمالي مصاريف المصنع لعام 2016.

### التوصيات

- 1- السعي الى استعمال التقنيات والاساليب الحديثة لتخفيض التكاليف والتي تنسجم مع خصائص البيئة الحديثة والملائمة لطبيعة عمل الشركة عينة الدراسة والتي تتوافق مع هيكل تكاليفها، مثل تقنية سلسلة القيمة لما لها من دور فعال في مواكبة التطورات.
- 2- التعاقد مع موردين معتمدين لتوريد المواد الاولية والمساعدة والمواد التكميلية باسعار منخفضة وبجودة عالية من خلال اجراء مناقصات سنوية او فصلية بصورة اكثر شفافية مع ضرورة متابعة اسعار تلك المواد لكونها في تغير مستمر.
- 3- يقترح الباحث تقليل عدد العاملين في الخطوط الإنتاجية والاقسام الادارية والاستفادة من العمال الفائضين عن الحاجة في اقسام اخرى أو من خلال اضافة خط انتاجي لانتاج المواد الاولية وتطوير المصنع.
- 4- اعتماد سياسة مدروسة لتسويق وتوزيع منتجات الشركة، ومنها الاعلان عن منتجات الشركة في وسائل الاعلام لتعريف المواطنين بها، فضلاً عن فتح منافذ تسويقية، والاستفادة من آراء الزبائن وملاحظاتهم

### المصادر

#### اولاً: المصادر العربية

- أ- الوثائق والتقارير الرسمية
- 1- جريدة الوقائع العراقية العدد (4424) بتاريخ 14/11/2016.
- 2- الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات / مصنع الميكانيك، الحسابات الختامية لعام 2016
- 3- الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات / مصنع الميكانيك، تقارير الانتاج وسجلات التكاليف وسجلات الرواتب والأجور لعام 2016.
- أ- الكتب
- 1- جونز، جارديث و هل، شارلز " الإدارة الاستراتيجية مدخل متكامل " تعريب ومراجعته محمد سيد احمد عبد المتعال و اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008
- 2- القيسي، فاضل حمد، الطائي، علي حسون " الإدارة الاستراتيجية / نظريات . مداخل . أمثلة وقضايا معاصرة " دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2014
- ب- المجلات والدوريات
- 1- كاظم، حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات / دراسة تطبيقية في معمل سمنت النجف الاشراف " مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد: 2، الاصدار 9، 2008

- 2- المعموري ، علي محمد ثجيل " نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة مدخل استمرارية القيمة باستخدام ادارة تكاليف الجودة " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 14 ، لسنة 2007
- 3- يوسف ، زينب جبار " ادارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة - دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الإنشائية " مجلة التقني ، المجلد 22 ، الاصدار 5 ، 2009
- ت- الرسائل والاطاريح
- 1- راشد ، امل ابراهيم وناس " دور نظام معلومات المحاسبة الادارية في تحسين سلسلة القيمة واثره في تقويم الاداء " بحث تطبيقي غير منشور، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2014
- ثانياً : المصادر الاجنبية

## 1- BOOKS

- A. Dess, Gregory G., Lumpkin, G.T, Alan B. Eisner, Gerry McNamara" **Strategic management : Text and Cases**" 7 th ed , McGraw-Hill Education, USA , 2014
- B. Drury, C. "**Management and cost accounting**", 8th Ed: Thomson, London, 2012
- C. Hill , Charles W. & Jones ,Gareth R. "**Essentials of Strategic Management** " Second Edition ,South-Western USA, 2009
- D. Horngren, Charles T., Datar, Srikant M.,& Rajan, Madhav V., "**Cost Accounting A Managerial Emphasis**" , Fifteenth Edition, by Pearson Education, 2012
- E. Needles, Belverd E.& Powers, Marian & Crosson, Susan V. "**Financial and Managerial Accounting** " Ninth Edition , McGraw-Hill, USA,2011
- F. Romney:Marshall ; Stinbart :Paul Johan "**Accounting Information Systems**". Pearson Prentice Hall. 2009
- G. - Lanen, William & Maher, Michael & Anderson ,Shannon W. "**Fundamentals of Cost Accounting**" 3th ed., McGraw – Hill, Irwin, USA, 2011
- H. 24- Wild , John J.& Shaw ,Ken W" **Managerial Accounting** " One Edition , McGraw – Hill, , Irwin, 2010

## 2- Periodicals

- A. Jariwala , Sonal "**Value Chain Analysis - Tool of Strategic Cost Management** " International Journal for Research in Management and Pharmacy , Vol. 4, Issue 2, Feb.-March: 2015
- B. Rathee, Rupa & Rajain, Pallavi "**Service Value Chain Models in Higher Education** " International Journal of Emerging Research in Management &Technology , Volume-2, Issue-7 , 2013
- C. SG Acharyulu, Subbaiah, K Venkata , Rao, K Narayana, "**Value Chain Model For Steel Manufacturigs Sector: A Case Study International Journal of Managing Value and Supply Chains** " Vol. 6, No. 4, December , 2015
- D. Jung, Sang Chul , "**The Analysis of Strategic Management of Samsung Electronics Company through the Generic Value Chain Model**" International Journal of Software Engineering and Its Applications Vol. 8, No. 12 ,2014