آلية تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في إدارة تكاليف سلسلة الإمداد

أقاسم عمر،
جامعة أدرار.
البريد الإلكتروني:- ooakacem2007@yahoo.fr

ملخص : تؤكد الدراسات الحالية في مجال الإدارة الإستراتيجية أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية وأساسا قويا لبقاء المشروع، ولعل المنافسة القوية بين الشركات أدت بتشكيل هذه الأخيرة تحالفات إستراتيجية مع الأطراف المساهمة في تحقيق المنتوج والعملاء والوسطاء القائمين على تصريف المنتوج، وهذا ما يطلق عليه بالمفهوم الأنجلوسكسوني "إدارة سلسلة الإمداد" (**SCM**)، وفي هذا السياق يأتي هذا المقال ليعالج آلية تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في إدارة تكاليف سلسلة الإمداد.

الكلمات المفتاح: سلسلة الإمداد، سلسلة القيمة، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد.

مقدمة:

يعتبر ازدياد المنافسة بين الشركات في ظل التقدم التكنولوجي المتسارع عاملا يفرض على المنشآت الاقتصادية الاهتمام بشكل دائم ومستمر بالتكلفة كأحد سبل الوصول إلى الجودة الشاملة، إذ أن بقاء الحصة السوقية للشركة كما هي في ظل المنافسة الحالية يستلزم منها سعيا دائما لاتباع أحدث الأساليب العلمية في احتساب التكلفة، وقد بدأت الكثير من الشركات الصناعية تتبنى استراتيجيات واضحة للمنافسة وذلك استجابة للكثير من المتغيرات كي تكون قادرة على الحفاظ على هذه الحصة السوقية، ومن بين هذه الاستراتيجيات إقامة تحالفات إستراتيجية قادرة على مواجهة تحديات السوق والمنافسة القائمة، حيث يشير "كريستوفر " بأن "المنافسة في المستقبل لن تكون بين المؤسسات فحسب، بل بين سلاسل الإمداد المتنافسة"[1].

وفي هذا السياق تعددت أساليب تخفيض التكلفة ما بين أساليب تقليدية مثل الموازنات ومعايير التكلفة وأساليب حديثة مثل سلاسل القيمة ،إدارة التكلفة بالأهداف وإدارة التكلفة على أساس الأنشطة، إلا أن ما يتم ترجيحه من هذه الأساليب هو الأساليب الحديثة باعتبار أن الأساليب التقليدية لا يمكن أن تطبق خارج الحدود التنظيمية للشركة، وهذا ما أشار إليه كولمالا وآخرون "**Kulmala, H.I & et al**" بقوله " إن المحاسبة الإدارية محدودة بحدود الشركة، و هذه الحدود تجعل من الصعب الحصول على مزايا خفض التكلفة الذي توفره سلسلة الإمداد، خاصة أن معلومات المحاسبة الإدارية تتصف بأنها متأخرة، و مجمعة، ومشوهة، هذا بالإضافة إلى أنها مقيدة بالحدود التنظيمية للشركة، مما يجعل تلك المعلومات لا تتناسب مع الاحتياجات المتعددة و المتجددة للإدارة[2]، من هذا المنطلق فإن هذه الدراسة تأتي لتوضح الصورة حول كيفية إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال الاستفادة من مفهوم سلسلة القيمة.

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في إسقاط مفاهيم سلسلة القيمة على سلسلة الإمداد وتحديد إمكانيات التحكم في تكاليف سلسلة الإمداد، وبذلك قسمنا الدراسة إلى محورين حيث:

المحور الأول: سلسلة الإمداد، سلسلة القيمة: مفهوم وأهداف؛

المحور الثاني: إدارة تكاليف سلسلة الإمداد،القيمة المضافة والتكلفة الكلية للملكية.

المحور الأول: سلسلة الإمداد، سلسلة القيمة: مفهوم وأهداف

يعتبر مفهوم سلسلة الإمداد حديثا نسبيا إذ بدأ الاهتمام بهذا النوع من التكتلات في بداية عام 1980، وذلك لما له من فوائد تساهم في تحسين كفاءة أعضاء سلسلة الإمداد في إنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات.

1-1. تعريف سلسلة الإمداد:

شهد مفهوم سلسلة الإمداد عدة تعاريف، سنولي مجموعة منها فيما يلي:

ففي تعريف ل "راوو" "P. Rao" لسلسة الإمداد ذكر أنها كل الأنشطة المتعلقة بتدفق وتصنيع المنتجات من خلال الموردين إلى المستهلك النهائي، إضافة إلى تدفق المعلومات، و كلا التدفقين يتم في الاتجاهين من الموردين إلى العملاء و العكس من العملاء إلى الموردين[3].

وفي تعريف ل " كيوي و مادو " " Kuei, H, & Madue, N"، لسلسلة الإمداد رأى أنها شبكة من المسؤوليات الجماعية لمكونات السلسلة المستقلة وشبه المستقلة لأنشطة الشراء والتصنيع والتوزيع المتعلقة بالمنتجات[4].

ويعرف **د.ممدوح عبد العزيز رفاعي** سلسلة الإمداد على أنها تتابع من المنظمات، تسهيلات ووظائف وأنشطة تلك المنظمات والتي يتم تضمينها في الإنتاج والتسليم للمنتج والخدمة، حيث يبدأ التتابع مع الموردين الرئيسيين للمواد الخام ويمتد نطاقه في كل الطرق وحتى العميل النهائي.

- **تشمل التسهيلات:** المخازن، المصانع، مراكز التشغيل، مراكز التوزيع، مكاتب التجارة والتوكيلات.
- **تشمل الوظائف والأنشطة:** التنبؤ، الشراء، إدارة المخزون، إدارة المعلومات، تأكيد الجودة، الجدولة، الإنتاج، التوزيع، التسليم، وأخيرا خدمة العميل. وهناك نوعين من التحرك في هذه النظم هما:

*- التحرك المادي للخدمات وعادة ما يكون في اتجاه نهاية السلسلة (على الرغم من أنه ليس كل المواد تبدأ مع بداية السلسلة)

*- تحرك أو تبادل المعلومات حيث يتم ذلك في اتجاهين عبر السلسلة.

كما يضيف تعريف آخر بأنها شبكة أعمال من التسهيلات وبدائل التوزيع حيث تؤدي وظائف تجهيز المواد وتحويل تلك المواد إلى مواد نصف مصنعة " وسيطية" ومنتجات تامة، وتوزيع تلك المنتجات التامة إلى العملاء، وتوجد سلاسل الإمداد في كل المنظمات الصناعية ومنظمات الخدمات، على الرغم من اختلاف درجة تعقيد السلسلة من صناعة إلى أخرى ومن شركة إلى أخرى[5].

ومما سبق يمكن القول أن سلسلة الإمداد هي الترابط الحاصل بين مجموع من الشركات المنتمية إلى خط إنتاجي معين وذلك قصد تقديم منتوج معين بالمواصفات الزمكانية المناسبة وبالجودة المناسبة، ولا يتم ذلك إلا من خلال مجموعة من التدفقات (المادية، المالية والمعنوية) تقوم على أساس التوافق في المصالح .

1-2. التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة:

تعتبر مسألة تحديد التكاليف على مستوى المنظمة عامل أساسي في بناء استراتيجيتها اتجاه الأطراف المتعاملة معها، وبذلك نجد أن هناك تحول في أسلوب معالجة التكاليف سببه هو التحول القائم في شكل المنافسة حيث أصبحت بين سلاسل الإمداد بعد ما كانت قائمة بين الشركات، ومن خلال ذلك فإننا نميز بين التحليل التقليدي للتكلفة والذي صاحب مرحلة المنافسة ما بين الشركات والتحليل الاستراتيجي للتكلفة والذي يتماشى مع أسلوب المنافسة داخل الأسواق حاليا.

1-2-1. التحليل التقليدي للتكلفة:

يعرف التحليل التقليدي للتكلفة بأنه تحليل بيانات التكاليف وترجمتها إلى معلومات مفيدة للاستفادة منها في التخطيط الإداري والرقابة وفي عمليات اتخاذ القرارات طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

وما يمكن ملاحظته أن التحليل التقليدي للتكلفة ينصب على الأنواع المختلفة للتكاليف التي تحدث داخل الشركة والطرق التي يمكن من خلالها الرقابة على هذه التكاليف وكذلك التكاليف المتعلقة بقرارات معينة وما يمكن إجراؤه لهذه التكاليف مستقبلا.

ومن خلال ما سبق يرى بعض المفكرين أن التحليل التقليدي ينطوي على مجموعة من الإنتقادات من أهمها[6]:

- ✓ يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية ويهمل الأنشطة الفرعية الأخرى؛
- ✓ يهمل علاقات الإرتباط بين الأنشطة طالما أنه يعتمد بصورة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده؛
- ✓ يتجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين، وهذا يعتبر من أهم عيوب التحليل التقليدي للتكلفة.

وينعكس تجاهل التحليل التقليدي للتكلفة للرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف سلبيا على صلاحية أدواته، مثلا في حالة استخدام تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح في اتخاذ قرار الشراء أو الصنع حيث لا يمكن الاكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف للوصول إلى قرار سليم، بل لابد في هذه الحالة من مقارنة هيكل تكاليف الشركة بهيكل التكاليف الخاص بالمنافسين.

هكذا أصبح التحول إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة ضرورة حتمية حتى يمكن تلافي الكثير من عيوب التحليل التقليدي، خصوصا في حالة اعتماد الشركة على استراتيجية تنافسية سعرية مبنية على الميزة التكاليفية، حيث يأخذ خفض التكلفة الأولوية في هذه الحالات.

وعلى الرغم من الانتقادات التي وجهت للتحليل التقليدي للتكلفة، فإن ذلك لا ينفي الدور الذي كان يقوم به في تحقيق أهداف الشركات، ففي الفترة التي كانت تسود فيها الأسواق الإقليمية المستقرة نسبيا، حيث كان تأثير ظروف عدم التأكد أقل تأثيرا مما هو عليه الآن، مما كان يستدعي معلومات أقل مما هو مطلوب حاليا، إلا أنه مع التحول إلى مفهوم السوق العالمية، وزيادة تأثير ظروف عدم التأكد، أصبح من الضروري توفر معلومات أكثر، وبالأخص تلك المتعلقة بالأسواق والمنافسين.

1-2-2.التحليل الاستراتيجي للتكلفة:

تعددت التعاريف الخاصة بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة، نظرا لحداثة هذا المفهوم وعدم الإلمام بجميع مقوماته بصورة واضحة بعد، وفيما يلي تعريف لهذا المفهوم:

- يعتبر التحليل الاستراتيجي للتكلفة تحليلا للتكاليف الخاصة بالشركة إضافة إلى التكاليف الخاصة بالمنافسين لها، حيث تأخذ العناصر الإستراتيجية أهمية خاصة، وتستخدم بيانات التكلفة في تحديد الإستراتيجية الأنسب للشركة، التي تمكنها من تحقيق مزايا تنافسية[7].

ومن خلال هذا التعريف نرى بأن أساس التحليل الاستراتيجي للتكلفة هو التحليل المقارن للأداء التكاليفي بين الشركة ومنافسيها، للوصول إلى موقف تنافسي أنسب، وخصوصا إذا اعتمدت الشركة على إستراتيجية تنافسية مبنية على الميزة التكاليفية.

1-2-3. طرق التحليل الاستراتيجي للتكلفة:

يؤدي تبني مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى تحول الشركات من الرؤية الداخلية للتكاليف إلى الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، أي أخذ تكاليف المنافسين بعين الاعتبار، مما يساعد على

تحقيق المنظور الاستراتيجي لخفض التكلفة[8].

ويعتمد التحليل الاستراتيجي للتكلفة على ثلاثة أنواع من التحليل هي[9]:

- ✓ تحليل سلسلة القيمة.
- ✓ تحليل الموقف الاستراتيجي.
- ✓ تحليل محركات التكلفة(المسببات).

1-2-4. أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكلفة:

يمكن تحديد أوجه الاختلاف ما بين التحليلين فيما يلي[10]:

- يركز التحليل التقليدي على العمليات الصناعية ويستهدف قياس تكاليف المنتجات والأقسام، ويغفل عن قياس وتحليل الأنشطة المولدة للقيمة، من منظور أن تبنى القيمة هو كما تدركها وتحددها الأسواق.
- يعتبر التحليل الاستراتيجي للتكلفة ذو نطاق أوسع من نطاق التحليل التقليدي للتكلفة، فهو يهتم بتكاليف المنافسين ومقارنة الموقف التكاليفي للشركة بالموقف التكاليفي للمنافسين.
- تستخدم بيانات التكلفة في التحليل الاستراتيجي لتطوير الاستراتيجيات من أجل كسب مزايا تنافسية.
- يعتمد مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة على مفهوم سلاسل القيمة، في حين يعتمد التحليل التقليدي على مفهوم القيمة المضافة.
- يمتد التحليل الاستراتيجي ليشمل الرؤيا الخارجية للتكلفة، بينما يقتصر نطاق التحليل التقليدي على الرؤيا الداخلية.

1-3. سلسلة القيمة:

أدى الاهتمام بموضوع خفض التكلفة في الآونة الأخيرة إلى استحداث الأساليب الملائمة تحقيقا لذلك الغرض تحت ضغط المنافسة سعيا لتحقيق التميز، وفي هذا السياق ظهر أسلوب تحليل سلاسل القيمة كأحد الأساليب لخفض التكلفة لما لهذا الأسلوب من مزايا تتجلى في التميز بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبهذا التميز يصبح بالإمكان وضع اليد على أماكن الخلل لمعالجتها، وأماكن التميز لتعزيزها.

1-3-1. مفهوم سلسلة القيمة:

لقد ظهرت فكرة تحليل سلسلة القيمة لأول مرة سنة 1985 كطريقة لعرض بناء القيم للمستهلك النهائي، وذلك اعتمادا على سلسلة الأنشطة المسئولة عن إنتاج السلع والخدمات، وتم وصف سلسلة القيمة حينذاك على أنها الأنشطة الداخلية التي تتعلق بتصميم وإنتاج وتسويق وتسليم وتدعيم المنتج، ومع اتساع مفهوم نطاق العمليات التي تتناولها سلسلة القيمة، أصبحت تشتمل سلسلة القيمة على مجموعة الأنشطة المترابطة المسؤولة عن خلق القيمة بدءا من مصادر الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءا بتسليم المنتجات للمستخدم النهائي[11]، وبذلك يمكن تقييم التعاريف التي تناولت سلسلة القيمة بحسب وجهة النظر التي تناولتها إلى ما يلي:

الأول: مفهوم داخلي: ونجد في ذلك التعريفات التالية:

عرف **بورتر** "**Porter**"، سلسلة القيمة على أنها عمليات داخلية أو أنشطة داخلية لتصميم وإنتاج وتسويق وتوصيل المنتج[12].

و في تعريف آخر لـ: "**Horngren. T Foster. G, & Dater M**" لسلسلة القيمة أنها وظائف تنظيم الأعمال المتتابعة التي تضيف قيمة إلى السلع و الخدمات التي ينتجها[13].

مما تقدم، يمكن القول بأنه قد تم النظر إلى سلسلة القيمة على أنها مجموعة من الأنشطة الداخلية التي تؤدي إلى زيادة القيمة للمستهلك، بحيث تودي إلى فهم مصادر التميز في التنظيم لتعزيزها، مما يساهم في تحقيق مزايا تنافسية.

إن سلسلة القيمة بهذا المفهوم وكما يراها **د. جودة زغلول،** أداة فعالة للاستخدام الأمثل للموارد المحدودة من خلال تجزئة المنظمة إلى مجموعة من الأنشطة الملائمة استراتيجيا والتي تساعد على فهم كل من سلوك التكلفة ومصادر التميز[14].

الثاني: مفهوم خارجي: ونجد من ذلك التعريفات التالية:

عرف "دكر" " **Dekker. H**" [15] سلسلة القيمة بأنها "إدارة تكامل الأنشطة المترابطة والتي قد تعبر الحدود التنظيمية". في حين عرفها **د. حسين عيسى** بأنها مجموعة من الأنشطة المترابطة المولدة للقيمة على مستوى المنتج ككل من مصادر الحصول على المواد الأولية من موردي المكونات وحتى تسليم المنتج النهائي[16].

يلاحظ مما سبق، بأن سلسلة القيمة ذات توجه خارجي، إذ ينظر إلى المشاركين في إنتاج المنتج بشكل متكامل في توليد القيمة يساهم في تعزيز الموقع التنافسي في السوق لكامل الشركات التي تشترك في إنتاج المنتج، وهو ما يشكل الخطوة الأولى في توجيه التكاليف عبر سلسلة الإمداد التي تتضمن مجموعة شركات إذا ما توافرت شروط السلسلة وهي في مجملها الثقة وتوافق بين المصالح.

1-3-2. الأسس التي ترتكز عليها سلسلة القيمة:

من خلال استعراض مفهوم سلسلة الإمداد، ومفهوم سلسلة القيمة، يمكن تحديد مجموعة من المقومات التي ترتكز عليها آلية تنفيذ سلسلة القيمة، وهي كما قدمها **د. عصافت عاشور ورزان شهيد** فيما يلي [17]:

1-3-2-1. الأنشطة في سلسلة القيمة: إن تحديد وتعريف الأنشطة يعتبر نقطة البدء في تحليل تكاليف سلسلة القيمة، وقد اختلف الكتاب في تحديد المعايير التي تحكم الأنشطة لاعتبارها أنشطة مضيفة للقيمة أو أنشطة غير مضيفة للقيمة، فنجد عند رأى "بنكر وآخرون " "**Banker, R& al**" أن النشاط هو عمل معين لتحقيق هدف معين، وبوّب الأنشطة في سلسلة القيمة إلى ما يلي[18]:

1. **أنشطة المدخلات:** وهي تلك المرتبطة بالإعداد للإنتاج والبحوث والتطوير والتصميم والشراء والاستلام.
2. **أنشطة التشغيل:** وهي تلك المتعلقة بإنتاج المنتج وتدفق الإنتاج و تخزينه.
3. **أنشطة المخرجات:** وهي تلك المتعلقة بالعملاء والبيع و التوزيع والتسويق والتخزين.
4. **أنشطة إدارية:** وهي تلك الأنشطة الداعمة للأنشطة الثلاثة السابقة (إدارة الأفراد تشغيل البيانات ...إلخ).

كما نجد التصنيف الذي أورده دولن وكابلن " Donelan, G & Kaplan, A " حيث صنف أنشطة سلسلة القيمة إلى ما يلي[19]:

-1 أنشطة رئيسية.

-2 أنشطة ثانوية.

إلا أن التصنيف السابق يرادف التصنيف الذي أورده "**عصافت عاشور**" حين صنف أنشطة سلسلة القيمة إلى[20]:

-1 **خلية قيمة:** تقابل الأنشطة الرئيسية.

2- **نشاط قيمة:** تقابل الأنشطة الثانوية.

فمعيار التميز بين الأنشطة الرئيسية والأنشطة الثانوية هو قابلية مخرجات النشاط للتداول في السوق، فالأنشطة الرئيسية هي تلك الأنشطة التي يخضع ناتجها للتداول في السوق، سواء المثيل أو النظير، أما الأنشطة الثانوية فهي التي تقدم خدمات للأنشطة الرئيسية، ويهدف هذا التميز إلى التعرف على التكاليف الخاصة بكل نشاط والآلات والمعدات اللازمة، إضافة إلى التعرف على أسباب استنفاذ الموارد (التكلفة).

1-3-2-2. مفهوم القيمة في سلسلة القيمة: القيمة – كما أشار إليها **كلارك** " **Clarke. B.**" طبقا لمفهوم سلسلة القيمة هي قيمة من وجهة نظر الشركة، هي إجمالي الإيرادات التي تحصل عليها جراء بيع منتجاتها التي تنتجها من خلال تحويل المدخلات إلى مخرجات، أما من وجهة نظر المستهلك فهي مقابل الأنشطة التي تضيف قيمة له، أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فلن يدفع المستهلك قيمة لأنه يعتبر هذا النشاط عبئا يتحمله دون مبرر، فالقيمة التي تحصل عليها الشركة تلعب دورا مهما في تعزيز الموقع التنافسي[21]، إذ كلما زادت القيمة عن التكلفة مقارنة مع المنافسين أدى ذلك لدعم القدرات التنافسية، بناء على ما تقدم فإن القيمة تتحدد وفقا لأسواق المنافسة.

1-3-2-3. أهداف سلسلة القيمة: يهدف تحليل سلسلة القيمة من ضمن ما يهدف إلى ما يلي:

1- تجزئة الشركة والشركات التي تشترك في إنتاج المنتج إلى مجموعة من الأنشطة المتتابعة والمترابطة منطقيا ووظيفيا؛

2- التميز بين الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة؛

3- تعزيز المركز التنافسي؛

4- تحسين الاستخدام الأمثل للموارد.

ويرى **جودة زغلول** أنها تهدف إلى ما يلي[22]:

1. معالجة كل نشاط من أنشطة التنظيم على أنها نشاط يساهم في خلق القيمة.
2. تكامل و تناسق الجهود لكل وظائف تنظيم الأعمال وتطوير القدرات لكل وظيفة.
3. تكامل و تناسق الجهود لكل وظائف التنظيم مع جهود وتنظيمات الأعمال الأخرى داخل الصناعة.

1-3-2-4. العلاقات في سلسلة القيمة: ترتبط الأنشطة الأساسية مع بعضها البعض بعلاقات، وكذلك ترتبط الأنشطة الثانوية ببعضها البعض وبالأنشطة الأساسية بعلاقات ارتباط تحددها طبيعة كل نشاط وطبيعة عمل كل تنظيم وطبيعة الصناعة، ويمكن تقسيم تلك العلاقات إلى ما يلي[23]:

1. علاقات أنشطة الشركة مع أنشطة الموردين.
2. علاقات أنشطة الشركة مع أنشطة العملاء.
3. علاقات الأنشطة مع بعضها البعض داخل التنظيم الواحد.

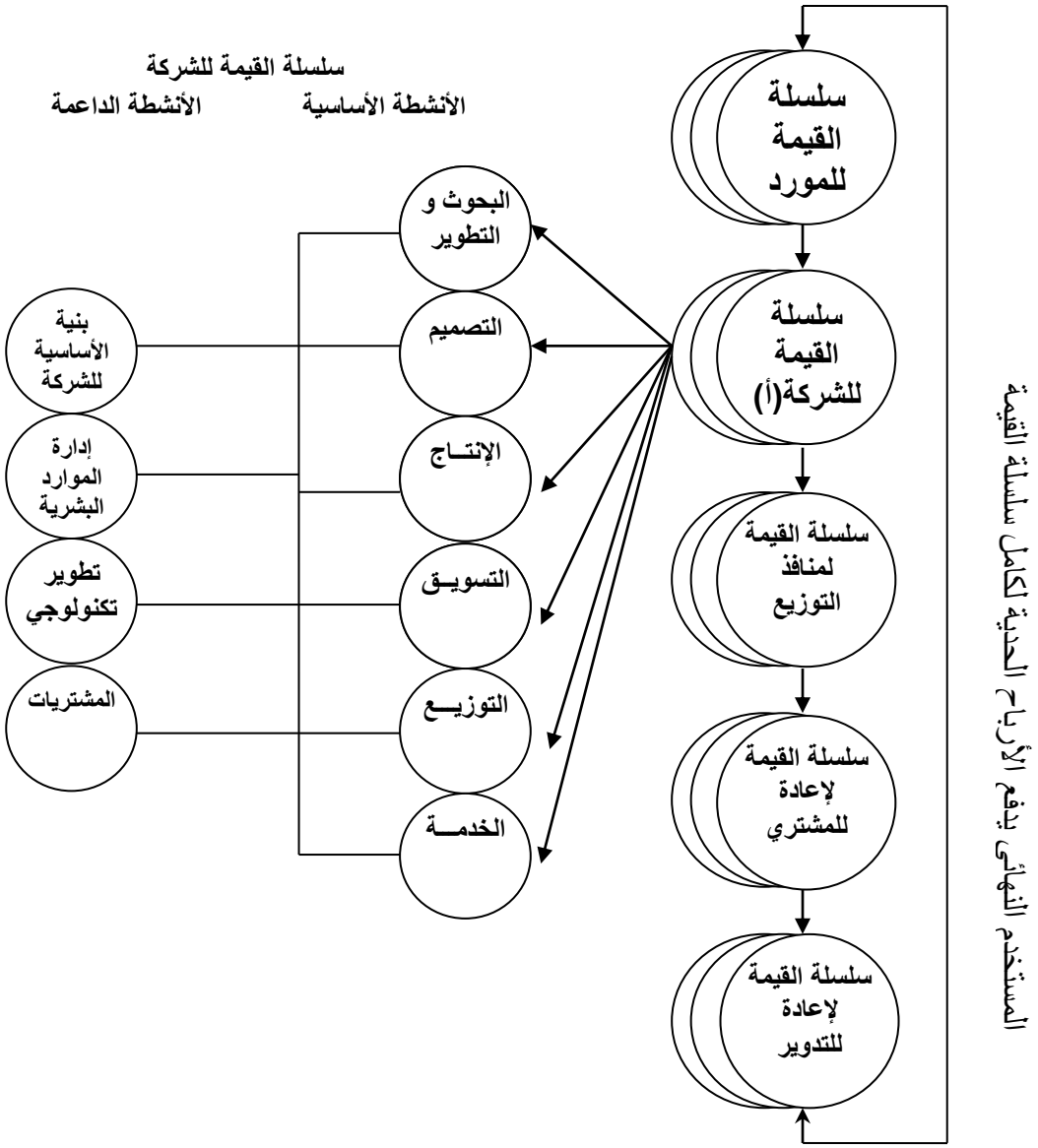
فلما كانت سلسلة القيمة عبارة عن مجموعة من الأنشطة المتتالية والمترابطة مع بعضها البعض، والتي تنتقل خلالها القيمة من نشاط إلى آخر، كان لابد من تصنيف العلاقات على النحو السابق الإشارة إليه وذلك للمساعدة في تتبع القيمة المنتقلة عبر الأنشطة الأساسية ابتداء من الموردين وانتهاء بالمستهلك النهائي والتخلص من المنتج بعد استخدامه.

1-3-2-5. نموذج سلسلة القيمة: عرض بورتر نموذجا لسلسلة القيمة محدود النظرة يأخذ بعين الاعتبار الأنشطة الداخلية فقط، لكن ولتحقيق الفائدة القصوى من تحليل سلسلة القيمة لابد من أن يتم توسيع النظرة

لسلسلة القيمة، ليشمل مصادر الحصول على المواد الأولية، وحتى تسليم المنتج للمستهلك النهائي، ونموذج سلسلة القيمة هو عبارة عن توضيح للأنشطة الرئيسية والثانوية إضافة إلى إظهار أشكال واتجاهات الترابط بين تلك الأنشطة وعدد الأنشطة والشركات التي تشترك في إنتاج المنتج، وهذا موضح بالشكل رقم (01).

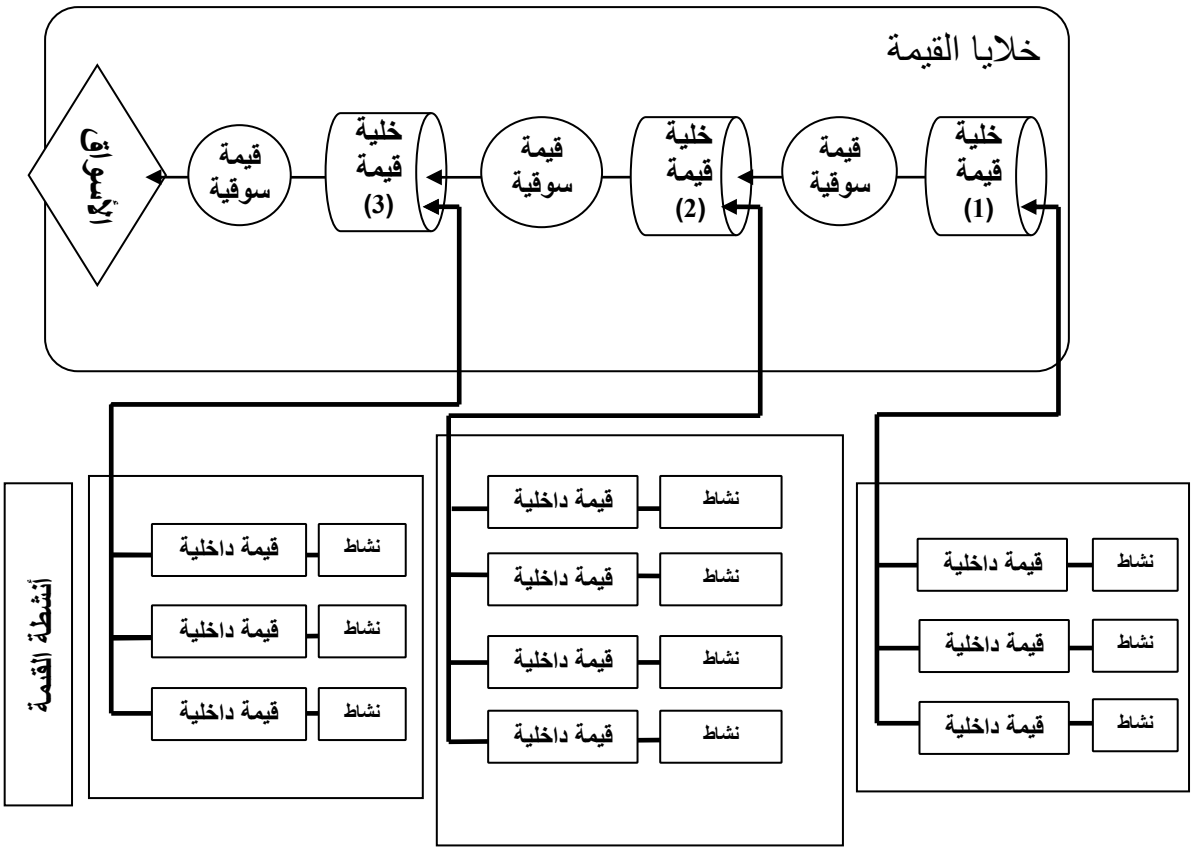
لكن نموذج سلسلة القيمة لا يوضح آلية الوصول للنتائج ولا آلية انتقال القيمة بين الأنشطة الأساسية والأنشطة الثانوية، وتلافيا لما سبق الإشارة إليه من قصور، تم تطوير نموذج سلسلة القيمة – كما هو موضح بالشكل رقم (02) – تبين فيه الأنشطة الأساسية (خلايا القيمة) والأنشطة الثانوية (أنشطة القيمة) والعلاقة بين الأنشطة الأساسية بعضها مع بعض وعلاقتها مع الأنشطة الثانوية.

الشكل رقم (01): نموذج سلسلة القيمة للوحدات الصناعية –



La source: Institut of Management Accounting, « Practices and Techniques : Implementing Activity Best Management : Avoiding The Pitfalls », Statement on Management Accounting, Statement, N°4cc, May, 1996, P.4

الشكل رقم (02): نموذج سلسلة القيمة طبقا لمفهوم خلايا القيمة –



المصدر: عصافت سيد أحمد عاشور، مرجع سبق ذكره، ص19.

1-3-2-6. **تقارير أهدافا خفض التكلفة والإضافة للقيمة:** عرضت تقارير الإضافة إلى القيمة باعتبارها تقارير تبين مدى مساهمة كل نشاط من الأنشطة الأساسية إلى القيمة الإجمالية للشركة، حيث يتضمن تقرير الإضافة للقيمة – كما هو موضح بالجدول رقم (1) – ما يلي:

1. إجمالي القيمة السوقية
2. التكاليف التي استهلكها النشاط.
3. القيمة السوقية للمدخلات المحولة من أنشطة سابقة.
4. عدد الوحدات المنتجة.

جدول رقم (1): تقرير الإضافة للقيمة

	مفردات	إجمالي	عدد الوحدات	حجم/وحدة

القيمة السوقية للإنتاج		XX	XX	XX
التكاليف				
القيمة السوقية – للوحدات المحولة من الخلية (س)	XX			
أنشطة القيمة				
نشاط (1)				
مواد مباشرة – مادة 101	XX			
مواد مباشرة – مادة 105	XX			
أجور مباشرة	XX			
تكلفة الطاقة	XX			
.....إلخ				
إجمالي تكاليف نشاط (1)				
	XX			
نشاط (2)	XX			
.....	XX			
.....	XX			
.....				
إجمالي تكاليف نشاط (2)	XX			
إجمالي تكاليف نشاط خلية القيمة ص		XX	XX	XX
الإضافة إلى القيمة				XX

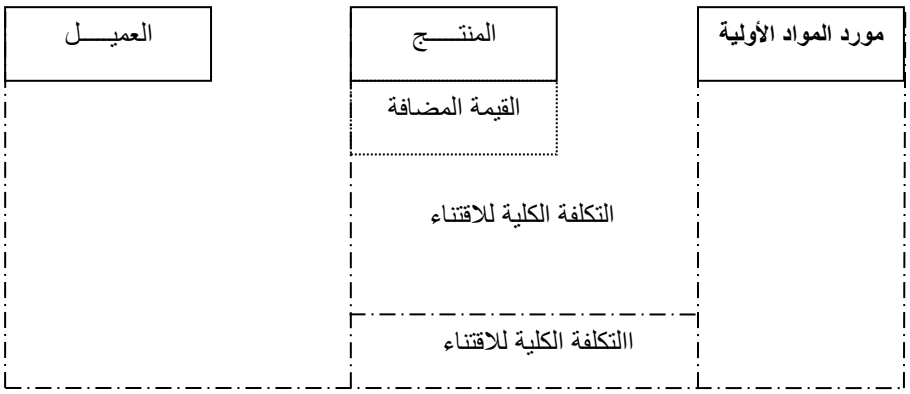
المصدر: عصافت سيد أحمد عاشور، مرجع سبق ذكره، ص21.

إلا أن ما يجب أن يضاف على التقرير السابق أهداف خفض التكلفة لكل بند من البنود التي يتضمنها، كذلك القيمة السوقية للبنود التي يتضمنها التقرير أو نظائرها، وذلك للمساعدة في تحديد أي الأنشطة الثانوية بحاجة إلى معالجة لتحويل النشاط الأساسي إلى نشاط مضيف للقيمة، وبهذا يمكن تحديد أين يكمن موقع الخلل هل في الأنشطة الثانوية؟، أم الأنشطة الأساسية؟، أم في مدخلات الأنشطة؟.

المحور الثاني: إدارة تكاليف سلسلة الإمداد، القيمة المضافة والتكلفة الكلية للملكية

اعتمدت نظم محاسبة التكاليف على العديد من المفاهيم في تحليل أداء المنظمات، وقد تتابع تطبيق هذه المفاهيم بتتابع التطور في فهم العلاقة بين الموردين والمنتجين والموزعين، فقد تم اعتماد مفهوم القيمة المضافة حين كانت المعتقدات السائدة حول النجاح تتمحور داخل حدود المصنع، ثم تطورت إلى التكلفة الكلية للملكية حين امتد النظر إلى الموردين من نقطة التعاقد على المشتريات دون الدخول في تفاصيل عمليات المورد، إلى أن تجاوز الحدود التنظيمية للشركة ليمتد التحليل إلى الموردين والعملاء لفهم حقيقة العلاقة بين الموردين والمشترين، حيث تم التوصل إلى أن نجاح أي عضو من أعضاء سلسلة الإمداد يعتمد بالدرجة الأولى على درجة التعاون و التنسيق بين مكونات سلسلة الإمداد وهذا ما سمي بتحليل سلسلة الإمداد، والشكل رقم (03) يوضح هذه المفاهيم.

الشكل رقم (03): عرض لمفاهيم القيمة المضافة و التكلفة الكلية و تحليل تكاليف سلسلة القيمة لثلاثة شركات.



La Source: Dekker. Henri, « Value Chain Analysis in Interfirm Relationships: a Field Study », **Management Accounting Research,** Vol. 14, N°1, 2003, p.6.

2-1. القيمة المضافة:

القيمة المضافة هي عبارة عن مقدار ما تضيفه الشركة من ثروة أو قيمة إلى المنتج، فهي الفرق بين مدخلات الشركة ومخرجاتها، وقد اعتمدت المحاسبة التكاليف التقليدية على مفهوم القيمة المضافة في تحديد مدى مساهمة الشركة في الإضافة إلى القيمة، إلا أن هذا المفهوم لا يسمح بالاستفادة من المزايا التي يوفرها تحليل سلسلة القيمة على اعتبار أنها تبدأ متأخرة جدا وتنهي مبكرة جدا، فالبدء بتحليل التكاليف من نقطة الشراء والتوقف عن تحليل التكاليف عند إتمام عملية البيع لا يتيح للشركة استغلال العلاقات مع العملاء والموردين[24]، وعليه فإن الأخذ بهذا المفهوم يؤدي كما ذكر **دكر** "**Dekker. H** " إلى تعظيم الفرق بين تكاليف الشراء وأسعار البيع متجاهلة الترابط الذي توفره سلسلة الإمداد[25]، وهو ما يؤدي من المنظور الشخصي إلى ما يلي:

1. التركز على تدنية أسعار الشراء من الموردين دون الأخذ بالاعتبار مصالح الموردين والاعتراف بحقهم في تحقيق أرباح والتي من شأنها أن تساهم في استمرار الموردين في توريد المكونات بذات الجودة المطلوبة.
2. التركيز على رفع أسعار البيع دون الأخذ بالاعتبار رغبات العملاء و قدرتهم على تحمل هذه الزيادة في الأسعار.

الأمر الذي يؤدي إلى تجاهل أداء الأنشطة الداخلية للشركة وأنشطة العملاء و الموردين والاستفادة من إمكانية تحقيق التعاون بين تلك الأنشطة لتحقيق المصالح المشتركة لجميع الأطراف، وهذا ما أكد عليه كل من نبيل مرسي وهارنتون وهوفر " **Harrington, Hofferr & Reid**" بقولهما إن مفهوم النشاط المنتج للقيمة من منظور القيمة المضافة يقتصر على الأنشطة الداخلية فقط ولا يمتد ليشمل الأنشطة الخارجية[26].

2-2. التكلفة الكلية للاقتناء:

عرفها دكر " **Dekker. H**"، بأنها التكلفة التي تنتج نتيجة الشراء من الموردين، كتكاليف أوامر الشراء والتسليم والجودة والإدارة، فمفهوم التكلفة الكلية للاقتناء هو تأثير الشراء من الموردين في تكاليف المشتري، إذ أن الموردين لهم دور مهم ومؤثر في تكاليف المشتري فيما يتعلق بعملية التوريد وإتمام عملية البيع[27]، وفي هذا الإطار أشار **كار وإتنر** "**Carr, L, & Ittner, C** " إلى أن التكلفة الكلية للاقتناء تعزز من أداء أقسام الشراء والموردين وذلك لما

توفره من معلومات عن القيمة الأفضل للمواد والمكونات إضافة إلى أنها تساهم في توحيد جهود التطوير بين الموردين والمشترين، وهذا المفهوم بهذا المعنى لا يأخذ بعين الاعتبار الأبعاد التي يتناولها تحليل سلسلة الإمداد[28]، ومن خلال ما تقدم يمكن القول بأن هذا المفهوم هو عبارة عن وسيلة للمساعدة في تخفيض تكاليف المشتريات وتعظيم قيمتها، فهو لا يمتد أبعد من نقطة الشراء، لذلك فهو مساند لمفهوم القيمة المضافة والتي تحاول تعظيم الفرق بين المشتريات والمبيعات.

2-3. تحليل تكاليف سلسلة القيمة:

سلسلة القيمة هي في الواقع جميع الأنشطة المولدة للقيمة بدءا من مصادر الحصول على المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي إلى المستهلك. إن آلية سلسلة القيمة – كما أشار إليها والتر، دايفيد ولنكستر " **Walters, David & Geoff Lancaster**"– تستخدم لتجزئة الشركة إلى مجموعة من الأنشطة بهدف تحديد مصادر تحقيق المزايا التنافسية للشركة[29]، مما تقدم يلاحظ بأن سلسلة القيمة تأخذ في الاعتبار العلاقات مع الموردين والمستهلكين والتي تهدف في الأساس إلى تحقيق ميزة تنافسية للشركة.

جدول رقم (02): الاختلاف بين مفهوم القيمة المضافة وتكاليف سلسلة الإمداد

المفهوم / البيان	القيمة المضافة	التكلفة الكلية للاقتناء	سلسلة القيمة
النطاق	العمليات الداخلية فقط من لحظة الحصول على المواد الأولية إلى لحظة البيع.	العمليات الداخلية مع الامتداد إلى نقطة التعاقد على المواد الأولية.	العمليات الداخلية والخارجية من مصادر الحصول على المواد الأولية إلى التخلص من المنتج.
الآلية	ينظر إلى جميع العمليات على أنها نشاط واحد.	ينظر إلى جميع العمليات على أنها نشاط واحد.	يتم تجزئة العمليات إلى مجموعة من الأنشطة.
الهدف	تحديد مقدار الإضافة الإجمالية للقيمة لكل الأنشطة.	تحديد التكلفة الكلية للحصول على المواد الأولية.	تحديد مقدار الإضافة للقيمة لكل نشاط من الأنشطة.
تحقيق الميزة التنافسية	غير قادرة على تحقيق ميزة تنافسية لضيق النظرة.	غير قادرة على تحقيق ميزة تنافسية لضيق النظرة.	تحقيق ميزة تنافسية لامتداد النظرة.
الفاعلية	غير قادرة على تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.	محدودة على اعتبار أنه لا يتم تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.	يمكن من تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة و تلك التي لا تضيف قيمة لمعالجتها.

المصدر: حسن حياني، نظرية التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص54.

خلاصة:

تعتبر سلسلة القيمة بداية تحديد مسار الأبعاد الإستراتيجية التي ترمي إدارة التكلفة لتحقيقها على مدار سلسلة الإمداد، وذلك لما تنطوي عليه من فلسفة تتبنى الرؤية الخارجية للقيمة قبل الرؤية الداخلية لإدراك تحقيق التناسق بينهما، وهو ما يحمل في طياته التخلص من نواحي القصور التي تشوب نظم المحاسبة التقليدية التي تتناول التحليلات التكاليفية في مرحلة متأخرة جدا من مزاولة النشاط، كما أنها تتوقف في مرحلة مبكرة أيضا لتجاهلها حلقات الاتصال الخارجية المؤثرة في خلق القيمة من موردين وعملاء لما لها من تأثير فعال على تحديد وقياس القيمة والمتولدة من الأنشطة.

كما أن هناك مزايا عديدة تتجلى في التركيز على العملاء والاعتماد على السوق في تحديد الأسعار وبالتالي التكلفة – فهي مرآة السوق بالنسبة لسلسلة الإمداد – و تجزئة الأنشطة إلى أنشطة مضيفة للقيمة لتعزيزها، وأنشطة غير مضيفة للقيمة للعمل على معالجتها، كما تساهم في ربط أنشطة سلسلة الإمداد بعضها مع بعض وفقا لتسلسل منطقي للمساعدة في فهم هيكل التكاليف وطريقة تدفقها، وأثرها في تكاليف المنتج النهائي.

ومع الأهمية التي تتميز بها سلسلة القيمة في تحديد تكاليف سلسلة الإمداد، إلا أن هذا المفهوم يتطلب أهمية البدء بنشاط البحث والتطوير باعتباره يتناول الأنشطة ذات العلاقة بخلق الفرص والأفكار وتنوع المنتجات وزيادة جودتها وخفض تكلفتها على أن يأتي لاحقا النشاط الخاص بالحصول على المواد الخام استطراد لباقي عناصر السلسلة المذكورة.

---

[1] مارك داي وآخرون، ترجمة خالد العامري، إدارة المشتريات، دار الفاروق للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص209.

[2] Kulmala H.I, Paranko, J.& Uusi-Rauva, E, " The Role of Cost Management in Network Relationships", **International Journal of Production Economics**. Vol. 79, N° 1, 2002, PP 33-43

[3] Rao, P. "Greening The Supply Chain: A New Initiative in South East Asia", **International Journal of Operation & Production Management**, Vol 22, N° 6, 2002, p.633

[4] - Kuei, C. H, & Madue, C. N, "Developing Supply, Chain Strategies Based on The Survey of Supply Chain Quality and Technology Management", **International Journal of Quality & Reliability Management**, Vol. 19, No.7, 2002, p. 889.

[5] ممدوح عبد العزيز الرفاعي، أساسيات إدارة سلاسل التوريد، مجلة إدارة الأعمال، جمعية إدارة الأعمال العربية، العدد 114، 2006، مصر، ص46.

[6] حسن حياني، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، بدون دار نشر، سوريا، 2005، ص 46 بتصرف.

[7] حسن حياني، مرجع سبق ذكره، ص 47 بتصرف.

[8] جمال سعد خطاب، عبد الفتاح عبد الرزاق السيد، دراسات متقدمة في التكاليف، دار الحسين للطباعة والنشر، مصر، [ب س ط]، ص213 بتصرف.

[9] حسن حياني، مرجع سبق ذكره، ص48 بتصرف.

[10] المرجع السابق، ص 53.

[11] محمد حسين علي حسين، مشكلات تطبيق أسلوب سلسلة القيمة في قطاع الوحدات الخدمية وأثره على اتخاذ القرارات،(رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، غ.م)، مصر، 2006، ص 37.

[12] حسن حياني، مرجع سبق ذكره، ص 54.

[13] Horngren. T. C, Foster. G, & Dater M. S, "**Cost Management: A Managerial Emphasis**". Prentice-Hall, Inc, Upper Saddle River New Jersey, 12 Edition. , 2003, P.6.

[14] جودة عبد القادر الرءوف زغلول،، "منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة"، **المجلة العلمية التجارة و التمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد الأول، 2003، ص. 23.

[15] Dekker. Henri, "Value Chain Analysis in Interfirm Relationships: a Field Study", **ManagementAccounting Research**, Vol. 14, No1, 2003, p.5.

[16] حسين محمد عيسى، **"الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية"**، الطبعة الثالثة، مصر،2000، ص. 52

[17] يمكن الرجوع إلى:

- عصافت سيد أحمد عاشور، "المركز الإستراتيجي للتكاليف و الإطار الفكري لسلسلة القيمة – دراسة حالة"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة قسم المحاسبة و المراجعة، جامعة عين شمس، السنة الثانية، العدد الأول، مصر، 1998، ص.ص. 12-22 .

- رزان حسين كمال شهيد ، **"تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة - دراسة حالة"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2003، ص.18

[18] Banker, R& et all, **"Management Accounting"**, Prentice-Hall International, Inc, 1997,pp. 44-45

[19] Donelan, J.G & Kaplan, E. A, "Value Chain Analysis: A strategic Approch To Cost Management", **Journal Of Cost Management,** Vo1.12, No.2, Mar/Apr, 1998, pp.7-15.

[20] عصافت سيد أحمد عاشور، مرجع سبق ذكره، ص.ص.16-17.

[21] Clarke. B, "**Advanced Strategic Management Accounting**", Monash University, 2000, PP.44-50.

[22] جودة عبد الرءوف زغلول، مرجع سبق ذكره، ص.13 .

[23] حسن رضوان كتلوا، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد لدعم القدرات التنافسية – مدخل استراتيجي مقترح- (رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة)، مصر، 2006، ص 135.

[24] يمكن الرجوع إلى:

- Shank. K. J & Govindarajan. V, "Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage", The Free Press a Division of Macmillan, Inc, New york, , 1993 p.6.

- حسن حياني، مرجع سبق ذكره، ص 54.

[25] Dekker. Henri, OP Cit, pp.5-8.

[26] يمكن الرجوع إلى:

- Harrington, James H.; Glen D. Hoffherr & Robert Reid, **"Area Activity Analysis"**, USA, The Mc Graw-hill Companies, Inc, 1999, P 80

- نبيل محمد مرسي ، "تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجية (حالة تطبيقية لنموذج سلسلة القيمة)" **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع و الثلاثون، مصر، 1997، ص.305

[27] Dekker. Henri, OP Cit, PP.9-7.

[28] Carr, L, P. & Ittner, C. D. "Measuring the cost of ownership", **Journal of Cost Management,** Fall, Vol.6, Issue 3, 1992, pp48-50.

[29] Walters, David & Geoff Lancaster, " Implementing Value Strategy Through The Value Chain", **Management Decision**, Vol.38 , No.3, 2000, p.p.160-178.