

أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة للمنشآت الصناعية (دراسة ميدانية على قطاع صناعة السكر في السودان)

باحث - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

أ. ناصر أبكر عبدالله آدم

أستاذ المحاسبة جامعة السودان للعلوم
والتكنولوجيا

أ.د. بابكر إبراهيم الصديق محمد

أستاذ التكاليف المساعد جامعة السودان للعلوم
والتكنولوجيا

د. محمد عبد الحميد محمود عبد المجيد

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة للمنشآت الصناعية السودانية، تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي: ما هو أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة؟. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والأساليب الإحصائية (SPSS) لإجراء التحليل العاملي الاستكشافي، وتم معالجة البيانات عبر برنامج (AMOS-V25) لإجراء التحليل العاملي التوكيدي وتحليل المسار وربط نتائج الدراسة الميدانية، توصلت الدراسة إلى النتائج منها: أن تطبيق التصنيع المرن يؤدي إلى تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة، وتحليل سلسلة القيمة له علاقة إيجابية على تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة.

الكلمات المفتاحية: تكاليف تدفقات القيمة، التصنيع المرن، تحليل سلسلة القيمة، استراتيجية ريادة التكلفة.

Impact of applying the valuestream costing method on achieving the cost leadership strategy for industrial establishments (A field study on the sugar industry sector in Sudan)

Naser Abbaker Abdallah Adam.

Prof.Babiker Ibrahim Alsiddiq Mohammed.

Dr. Mohammed Abdalhamid Mahmoud Abdalmgd

Abstract:

This study aimed to measure the impact of the application of the value flows costing method on achieving the cost leadership strategy for Sudanese industrial establishments .The study used the descriptive analytical method and statistical methods)SPSS (to perform the exploratory factor analysis ,and the data was processed through the)AMOS-V25 (program to conduct the confirmatory factor analysis and path analysis to link the results of the field study ,The study reached the results ,including :that the application of flexible manufacturing leads to the achievement of the strategy of cost leadership ,and the analysis of the value chain has a positive relationship to the achievement of the strategy of cost leadership.

Keywords: value stream costing, lean manufacturing, value chain analysis, cost leadership strategy.

مقدمة:

تسعى بيئة الأعمال الحديثة بزيادة حدة المنافسة بين منشآت القطاع السوداني وأصبحت هنالك تحديات كبيرة أمام المنشآت الصناعية في إطار سعيها لتعظيم ربحيتها والمحافظة على مستوى الجودة وتخفيض تكلفة منتجاتها وخدماتها بما تلبي رغبات العملاء في السوق، فكانت المشكلة هي البحث عن أساليب حديثة الذي يتلاءم مع ذلك التغير، نبعت مشكلة الدراسة من عدم ملائمة الأساليب المستخدمة في التكاليف والمحاسبة الإدارية في تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة وكذلك في مشكلة تقليد المنافسين لتلك الاستراتيجية مما يجعل استراتيجية زيادة التكلفة مجالاً للدراسة بسبب عدم ثبات أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية في تحقيق الاستراتيجية من ناحية أخرى بسبب تخفيض في تكاليف منتجاتها على المدى الاستراتيجي عن طريق تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة التي تساعد المنشآت الصناعية في توفير معلومات عن قياس وتخفيض تكلفة منتجاتها حتى الحصول على منتجات ذات تكلفة أقل لعملائها.

مشكلة الدراسة:

المنشآت الصناعية محل عينة الدراسة تعاني من ارتفاع في تكاليف منتجاتها بين المنشآت المنافسة لها في الأسواق على المدى الاستراتيجي، وذلك مما يؤدي إلى ضعف المنشآت على تحقيق

استراتيجية زيادة التكلفة، من ناحية أخرى لا بد من المنشآت الصناعية محل عينة الدراسة البحث عن أساليب حديثة لإدارة التكلفة الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية الذي يتماشى مع هذه الاستراتيجية للحصول على منتجات متميزة وذات تكلفة أقل التي تلبى رغبات العملاء في السوق، بالرجوع إلى الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة لتحديد الفجوة البحثية منها، الدراسة السابقة التي هدفت إلى التحقق من مدى ملاءمة نظام تكاليف تدفق القيمة في بيئة الأعمال الحديثة⁽¹⁾، وبينما ركزت الدراسة السابقة إلى قياس دور أسلوب تكاليف تدفق القيمة في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج والمزايا التنافسية للمنشأة⁽²⁾، وكما أشارت الدراسة السابقة إلى بيان العلاقة بين استخدام مسار تدفق القيمة وقياس تكاليف الإنتاج الموجة بواسطة الزبون⁽³⁾، وأيضاً تناولت الدراسة السابقة انعكاسات التكامل بين نظام تكاليف مسار تدفق القيمة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة على توجه المنشأة بمنظور القيمة المقدمة للعميل⁽⁴⁾، وكذلك تشير الدراسة السابقة إلى قياس أهمية استراتيجية قيادة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية⁽⁵⁾، وبينما هدفت الدراسة السابقة إلى بيان أثر استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية⁽⁶⁾.

يلاحظ الباحثون أن غالبية الدراسة السابقة التي تناولت العلاقة بين تكاليف تدفقات القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة ويظهر الاتفاق مع بعض الدراسات السابقة في المتغير المستقل ولكن تختلف عنها في المتغير التابع وأيضاً تختلف في بعض أبعاد المتغير المستقل وبينما تختلف عن الدراسات السابقة في تغطية متغيرين لم ترد مجتمعة إضافة إلى زمان ومكان التي تم إجرائها ووسائل العينة التي شملتها، ومن هنا تتبين الفجوة البحثية لمشكلة الدراسة والتي من خلالها يأمل الباحثين سدها في الدراسة الحالية، وبناءً على ذلك يمكن صاغية مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي: ما هو أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة للمنشآت الصناعية السودانية ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1- ما مدى تأثير أسلوب التصنيع المرن على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة؟

2- ما هو أثر أسلوب تحليل سلسلة القيمة على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال الأهمية العلمية والعملية في الآتي:

1- الأهمية العلمية:

تنبع الأهمية العلمية للدراسة في أنها تسعى إلى دراسة أثر أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة، وكذلك تحاول أن تسد الفجوة البحثية في الدراسات التي أغفلتها الدراسات السابقة.

2- الأهمية العملية:

المساهمة في إفادة المنشآت الصناعية والجهات ذات الصلة في اتباع السبل والخطوات الممكنة التي تساهم في دعم التطبيق العملي لأسلوب تكاليف تدفقات القيمة بغرض تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة للمنشآت الصناعية وذلك من خلال تقليل تكلفة المنتجات وإدارتها وترشيدها بإلغاء

التكاليف والمصروفات غير المبررة في الأنشطة التي لاتضيف قيمة المنتج للعميل.

أهداف الدراسة:

هدفنا للدراسة إلى قياس أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية التالية:

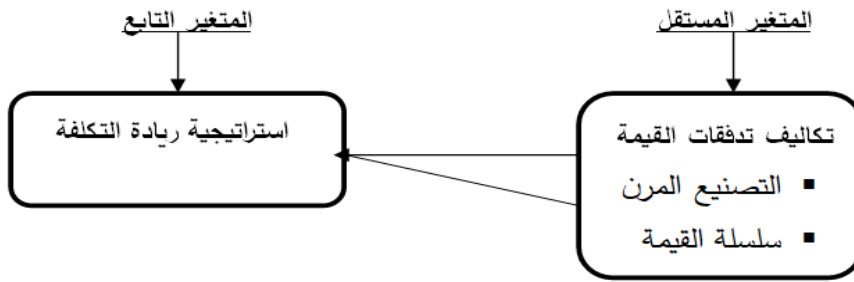
- 1- بيان أثر أسلوب التصنيع المرن على تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة.
- 2- دراسة أثر أسلوب تحليل سلسلة القيمة على تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة.

فرضيات الدراسة:

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها قام الباحثون بصياغة الفرضية الرئيس تتمثل في العلاقة الإيجابية بين أسلوب تكاليف تدفقات القيمة واستراتيجية ريادة التكلفة، من خلال ذلك وتتفرع منها فرضيات فرعية الآتية:

- 1- توجد علاقة إيجابية بين أسلوب التصنيع المرن واستراتيجية ريادة التكلفة.
- 2- توجد علاقة إيجابية بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة واستراتيجية ريادة التكلفة.

نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحثون من نتائج الدراسات السابقة، (2022م).

منهجية الدراسة:

يستخدم الباحثين المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي الذي يتناسب مع طبيعة ومتغيرات الدراسة، واستخدام الأساليب الإحصائية (SPSS) لإجراء التحليل العاملي الاستكشافي، وتم معالجة البيانات عبر برنامج (AMOS-V25) لإجراء التحليل العاملي التوكيدي وتحليل المسار لربط نتائج الدراسة الميدانية.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

1. الحدود المكانية: قطاع صناعة السكر في السودان.
2. الحدود الزمانية: (2022م).
3. الحدود الموضوعية: تتمثل حدود موضوع الدراسة في أسلوب تكاليف تدفقات القيمة كمتغير مستغل من خلال: (أسلوب التصنيع المرن، أسلوب تحليل سلسلة القيمة)، استراتيجية ريادة التكلفة متغير تابع.

4-الحدود البشرية:تتمثل في الموظفينالعاملين بقطاع صناعة السكر في السودان.

مصادر جمع البيانات:

لغرض تغطية الجانب النظري والتطبيقي في هذه الدراسة أعتمد الباحثون علمصدرين

تتمثل في الآتي:

أ. المصادر الأولية:لجمع البيانات الأولية للدراسة يتم تصميم الاستبانة لأخذ آراء المبحوثين

حول المشكلة التي تسعى الدراسة لمعالجتها.

ب. المصادرالثانوية:الكتب، الدوريات العلمية، المؤتمرات والمجلات العلمية، المحاضرات،

التقارير والورش، الندوات العلمية، الدراسات السابقة، الانترنت.

الدراسات السابقة:

بعد اطلع الباحثون على العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة

فيمايلي عرض بعض الدراسات على النحو التالي:

دراسة:(Ofileanu,2015):

هدفت الدراسة إلى بيان دور نظام تكاليف تدفق القيمة في الشركات الصناعية الرومانية.

و تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي: ما هو دور تكاليف تدفق القيمة في تخفيض التكلفة؟.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج أهمها:أن نظام تكاليف تدفق القيمة لايتميز بين التكاليف المباشرة

وغير المباشرة، وأن تحليل تيار القيمة لعمليات الشراء يتضمن العديد من الأنشطة تبدأ بتحليل

الاحتياجات وتنتهي باستقبال الموارد، أن تحديد الأنشطة التي يجب أزالها من أولويات نظام

تكاليف تدفق القيمة في خفض تكلفة الأنشطة. بناءً على النتائج أوصت الدراسة بالآتي: على

الشركات عينة الدراسة عليها الاهتمام بنظامتكاليف تدفق القيمة بما له دور في تصنيف الأنشطة

داخل تيار تدفق القيمة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة والتعرف على أوجه

الفاقد داخل تدفق القيمة لأزالتها، وحتى لا يتحمل العميل قيمة أنشطة لا تعود عليه بأي نفع⁽⁷⁾.

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة تناولت دور نظام تكاليف تدفق القيمة في الشركات

الصناعية الرومانية، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على

تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة للمنشآت الصناعية.

دراسة:(سليمان،2016):

هدفت الدراسة إلى بيانالتكلفة المستهدفة ودوره في استراتيجية ريادة التكلفة. وتمثلت مشكلة

الدراسة في السؤال الآتي: ماهو دور التكلفة المستهدفة في دعم استراتيجية ريادة التكلفة؟. وتوصلت

الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، التكلفة المستهدفة تعمل على خفض الشامل لتكاليف

الإنتاج، والتكلفة المستهدفة توفر معلومات تساهم في نجاحاستراتيجية ريادة التكلفة تعتمد على

التقنية التكنولوجية الحديثة. وأوصت الدراسة بالآتي: نشر الوعي داخل الشركات للعمل على

ضرورة اختيار استراتيجية مدروسة وفعالة لدعم نظام التكاليف للتكيف مع المتغيرات الحديثة

وتعزيز العمل بأنظمة التكاليف الحديثة للبقاء في دنيا الأعمال وبالإضافة إلى اهتمام بالبرامج

التدريبية المتطورة في مجال التكاليف لمواكبة التغيرات التقنية المتسارع⁽⁸⁾.
يلاحظ الباحثون أن هذه الدراسة تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في استراتيجية زيادة التكلفة، وبينما ركزت الدراسة الحالية بتناول أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة للمنشآت الصناعية.

دراسة: (Pandas&Shah,2016):

هدفت الدراسة بيان دور خرائط تدفق القيمة في تنفيذ الأنشطة الإنتاجية. تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي: ما هو خرائط تدفق القيمة ودورها في تنفيذ الأنشطة الإنتاجية؟. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن خرائط تدفق القيمة يساعد على التحليل الدقيق للأنشطة والعمليات الإنتاجية وتحديد مجالات المشروعات الرئيسية لتخفيض الفاقد وتمكن من تصور العلاقات المتشابكة بين العمليات التشغيلية في خرائط التدفق والموارد الخاصة بكل نشاط وبالتالي سهولة تحديد الضياع أو الفاقد واتخاذ القرارات اللازمة للحد منها وإمكانية إجراء التحسينات المستمر، وأوصت الدراسة بأن الشركات الصناعية عينة الدراسة عليها الاهتمام بخرائط تدفق القيمة مما يساهم في تخفيض التكاليف بمقدار ما يتم التخلص من الفاقد والهدر في الموارد والتخلص من زمن التحركات غير الضرورية في مسارات التدفق وبالتالي تحقيق مستوى مرتفع لأداء الشركة⁽⁹⁾.

يرى الباحثون أن هذه الدراسة تناولت دور خرائط تدفقات القيمة في تنفيذ الأنشطة الإنتاجية، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة للمنشآت الصناعية.

دراسة: (جوار، 2019):

هدفت الدراسة التكامل بين تكاليف تدفق القيمة وسلسلة القيمة في تحقيق أهداف إدارة التكلفة للمنشآت الصناعية العراقية. وتمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الآتي: مامدى مساهمة التكامل بين نظام تكاليف تدفق القيمة وسلسلة القيمة في تحقيق أهداف إدارة التكلفة؟. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: نظام تكاليف تدفق القيمة يساعد في إتمام عملية الإنتاج التي تضيف قيمة للمنتج بدءاً من تسليم الطلب من الزبون لغاية تسليم المنتج إليهم، كما أن سلسلة القيمة تساهم في تحقيق أقصى قيمة للسلع والخدمات المنتجة من قبل الشركة. وأوصت الدراسة بالآتي: أهمية تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة إلى جانب سلسلة القيمة للشركات الصناعية وذلك لمساهمتهم في تحقيق أهداف إدارة التكلفة والتي تتمثل في تخفيض تكلفة المنتج إلى جانب تحسين جودتها⁽¹⁰⁾.

يلاحظ الباحثون أن هذه الدراسة تناولت التكامل بين تكاليف تدفق القيمة وسلسلة القيمة في تحقيق أهداف إدارة التكلفة للمنشآت الصناعية العراقية، وبينما ركزت الدراسة الحالية بتناول أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة للمنشآت الصناعية.

دراسة: (كفاح، 2020):

هدفت الدراسة التحقق من مدى فاعلية نظام تكاليف تدفق القيمة في تحسين الخدمة الصحية. وتتمثل مشكلة الدراسة في السؤال التالي: ما هو مدى فاعلية نظام تكاليف تدفق القيمة في تحسين الخدمات الصحية؟. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة يساعد على تخفيض التكلفة وجودة الخدمة الصحية، كما أن تكاليف تدفق القيمة يؤدي إلى حذف أو الحد من الأنشطة غير المضافة للقيمة. وأوصت الدراسة بأهمية حوسبة النظام الصحي بالكامل مع المنافذ الحدودية لمحافظ البصرة العراقية وبأجراء المزيد من الدراسة والابحاث على دوائر ومستشفيات المحافظة للارتقاء بالخدمات وتخفيض تكاليفها ومع أهمية توأمة النظام المحاسبي الكفوي مع النظام المحاسبي الحكومي⁽¹¹⁾.

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة تناولت مدى فاعلية نظام تدفق القيمة في تحسين الخدمة الصحية، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة للمنشآت الصناعية.

الاطار النظري لمتغيرات الدراسة:

أولاً: تكاليف تدفقات القيمة:

يُعد تكاليف تدفقات القيمة من أهم الوسائل التي تساعد المنشآت في قياس تكلفة المنتج وتوفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة التي تفيد المنشآت الصناعية في تخفيض التكلفة وبالتالي تحقيق ميزتها التنافسية من خلال تقديم منتجات ذات التكلفة التي تلبي حاجات ورغبات العملاء وبأسعار تنافسية في السوق⁽¹²⁾.

مفهوم القيمة: هي الثمن المدفوع مقابل خاصية أو أكثر يتميز بها المنتج ويكون العميل على استعداد لدفع مقابلها⁽¹³⁾.

مفهوم تدفقات القيمة: مجموعة مترابطة من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر العميل بدءاً من المصادر الأولية للمواد الخام وحتى تسليم المنتج أو تقديم الخدمة للعميل النهائي⁽¹⁴⁾.

مفهوم تكاليف تدفقات القيمة: هي قياس تكلفة المنتجات الذي يلبي متطلبات نظام الإنتاج الخالي من الفاقد، حيث يتتبع التكاليف الفعلية التي تحدث في تدفقات القيمة ويسلط الضوء على مواطن الضياعات والإسراف وإدارة الطاقة بكفاءة عالية حتي تتمكن من تقديم المنتجات ذات تكلفة وأسعار تلبي رغبات العملاء في السوق⁽¹⁵⁾.

أنواع تكاليف تدفقات القيمة:

هنالك ثلاثة أنواع من تدفقات القيمة تتمثل في الآتي⁽¹⁶⁾:

- أ- تدفقات القيمة للأوامر المنجزة أو (تجهيز أوامر العملاء): توريد المنتجات الحالية إلى العملاء الحاليين ابتداء من الوقت الذي يتم فيه تجهيز العميل بتلك المنتجات.
- ب- تدفقات القيمة للمنتجات الجديدة: يتمثل في تطوير المنتجات الجديدة للعملاء

الجدد والذي يشمل (هندسة الإنتاج، هندسة العمليات، التكاليف المستهدفة وغيرها).
ج- تدفقات القيمة للمبيعات والتسويق: التي تهدف إلى اكتساب العملاء الجدد للمنتجات الحالية، وعلى اكتساب العملاء الجدد للمنتجات الجديدة.
أهداف تكاليف تدفقات القيمة:

1. يسعى تكاليف تدفقات القيمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التالية⁽¹⁷⁾:
1. قياس الأداء داخل مسار تدفق القيمة عن طريق المساعدة في إعداد المقاييس التشغيلية.
2. توجيه السلوك نحو تحقيق المبادئ التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لتعزيز القيمة المقدمة للعميل.
3. الرقابة على تكاليف تدفقات القيمة بما يمكن الإدارة التعرف على مسببات حدوث الفاقد ودراسة البدائل المتاحة لتحسين المستمر للعمليات وتقليل التكاليف.
4. توفير معلومات تكاليف تدفقات القيمة الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة كقرار الشراء أو الصنع أو قرار إعداد الموازنة الرأسمالية.

متطلبات تطبيق تكاليف تدفقات القيمة:

- لكي يتم تطبيق نظام تكاليف تدفقات القيمة بفاعلية فإنه يجب على المنشآت الصناعية إتباع فيما يلي⁽¹⁸⁾:
1. يجب إعداد التقارير على أساس تدفقات القيمة وليس على أساس الأقسام أو المركز.
 2. يجب أن يكون هنالك عدد قليل من الأقسام الخدمية التي تشترك في خدمة تدفق القيمة، بمعنى قلة مشاركة إدارة الخدمات فيما بين تدفقات القيمة.
 3. يجب أن يكون هناك تتبع شامل ورقابة للعمليات الخارجية التي تكون خارج رقابة تدفق القيمة.
 4. عمليات الإنتاج يجب أن تكون إلى حد معقول تحت التحكم والرقابة تحت التغير منخفض.

5- الأفراد في المنشأة يجب أسنادهم إلى فرق تدفقات القيمة: ثانياً: التصنيع المرن:

نظام التصنيع المرن تهدف إلى تزويد العملاء بالمنتجات والخدمات التي يرغبون بها في الوقت المطلوب وبأكثر الطرق فعالية عن طريق التصنيع الخالي من الهدر من خلال التحسينات المستمرة، والفاقد هو أي شيء لا يضيف قيمة للمنتج وذلك مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة ربحية المنشأة⁽¹⁹⁾.

مفهوم التصنيع المرن: هي نظام إنتاجي يستخدم مجموعة من التقنيات والأدوات التي تتسم بالبساطة وتهدف إلى تعظيم القيمة للعميل من خلال تحسين سرعة تدفق المنتجات وإزالة الفاقد والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملاء⁽²⁰⁾.

فوائد التصنيع المرن:

هنالك مجموعة من الفوائد التي تساعد المنشآت الصناعية في تطبيق التصنيع المرن على النحو الآتي⁽²¹⁾:

1. المساعدة في التخلص من الهدر والضياع الذي يحدث في العملية الإنتاجية.
2. تقوم على التطوير التدريجي والتحسين المستمر في جميع أقسام الشركة.
3. تعظيم قيمة المبيعات لأنها توفر معلومات ملاءمة لصانع القرار (الإدارة).
4. تحقيق ميزة تنافسية لإنتاج منتجات تلبي رغبات العملاء وتسليمها في الوقت المحدد له.
5. يساعد على تحقيق مستويات أعلى جودة من المنتجات واستجابة أفضل للعملاء بهدف تحسين القدرة التنافسية.

أهداف التصنيع المرن:

تتمثل أهداف التصنيع المرن فيما يلي⁽²²⁾:

1. تحسين الجودة للمحافظة على المركز التنافسي.
2. التصنيع تساعد الشركة في العملية الإنتاجية وأن تفهم رغبات واحتياجات المستهلكين و تصمم لهم المنتجات.
3. التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو الخدمة للعملاء.

أدوات التصنيع المرن:

تبنى فلسفة التصنيع المرن على عدد من الأدوات أهمها على النحو التالي⁽²³⁾:

1. الاعتماد على دفعات صغيرة الحجم في التصنيع.
2. الصيانة الإنتاجية الشاملة.
3. خفض المخزون لكشف مشاكل التصنيع والتوزيع والجدولة.
4. استخدام تقنيات التحويل السريع في عملية التصنيع.
5. استخدام نظام السحب على الطلب الفعلي من جانب العميل فقط.
6. إزالة الاختناقات في العملية الإنتاجية (بعنق الزجاجة).
7. استخدام تقنيات أثبات الخطأ أو منع الأخطاء المهمة أو غير المقصودة في كل مراحل العملية الإنتاجية واكتشافها عند حدوثها ومعالجتها.

ثالثاً: تحليل سلسلة القيمة:

تحليل سلسلة القيمة بأنها أداة تحليل استراتيجي تستخدم لفهم أفضل من أجل تحقيق القدرة التنافسية للمنظمة، وكذلك لتحديد مدى زيادة القيمة المقدمة للعميل أو تخفيض التكاليف وفهم العلاقات مع الآخرين من أجل تقديم المنتج أو الخدمة بالتكلفة التي تلبي رغبتهم في السوق⁽²⁴⁾. مفهوم تحليل سلسلة القيمة: هي طريقة منظمة لتحديد ودراسة كافة الأنشطة التي تؤديها المنشأة وتضيف قيمة للمنتج، ابتداءً من أنشطة التوريد وانتهاءً بأنشطة تسليم المنتج للعميل وخدمات ما بعد البيع⁽²⁵⁾.

أهمية تحليل سلسلة القيمة:

- تتلخص أهمية سلسلة القيمة في القيام بالآتي⁽²⁶⁾:
- 1- يساعد تحليل سلسلة القيمة على تخفيض تكاليف العمليات.
 - 2- يساعد الشركة في ترتيب أداؤها.
 - 3- يساعد الشركة في تحديد الفرص الممكنة لتطوير أعمالها.
 - 4- يساعد الشركة في تحديد مؤشرات الأداء لأنظمة المعلومات الإدارية في المنظمة.
 - 5- يساعد في تحسين عملية اتخاذ القرارات.

أهداف تحليل سلسلة القيمة:

- تسعى الدراسة إلى تحقيقاً أهداف سلسلة القيمة فيما يلي⁽²⁷⁾:
- 1- العوامل التي تحدد تكاليف الأنشطة المختلفة والأهمية النسبية.
 - 2- أسباب اختلاف التكاليف في شركة عن منافسيها والعكس.
 - 3- الأنشطة التي تمارسها الشركة ومنافسيها بكفاءة وعدم كفاءة.
 - 4- كيفية تأثير تكاليف أحد الأنشطة على تكاليف الأنشطة الأخرى.

خصائص تحليل سلسلة القيمة:

- تتميز تقنية تحليل سلسلة القيمة بالعديد من الخصائص أهمها على النحو الآتي⁽²⁸⁾:
1. طريقة علمية، فالقياس الكمي لعناصر تكلفة المنتج يتم من خلال حساب عناصر قيمته والاستعانة بأرقام لتقدير الجودة الاقتصادية للمنتج التي تساعد متخذ القرار على اتخاذ القرار السليم.
 2. تهدف لتحسين قيمة المنتج حيث تقدر قيمة المنتج وفقاً للفرق بين ما يعنيه المنتج للزبون والسعر الذي يدفعه مقابل الحصول عليه.
 3. موجهة نحو الوظيفة، أي تقوم على التحليل الوظيفي للمنتج بتحديد وظائفه وتقييمها، حيث يُعرّف المنتج بمجموعة الوظائف التي تؤديها بدلاً من هيكلته.
 4. إيجاد علاقات بين عناصر قيمة المنتج وعناصر تكلفته من خلال توفير معلومات عن رغبات واحتياجات المستهلكين ورفع عناصر هذه القيمة دون رفع تكلفة المنتج أو تخفيضها.
 5. توفير الوظيفة المطلوبة بأقل تكلفة، أي حصول المستهلك على المنتج بسعر أقل.

رابعاً: استراتيجية ريادة التكلفة:

يُعد استراتيجية التكلفة أقل في الصناعة لذلك فهو قادر على تحمل السعر المنخفض لمنتجاته أكثر مما تتحملها المنتجات المنافسة وعلى هذا الأساس يبقى قائد التكلفة يجني الأرباح المرضية⁽²⁹⁾. وهذا ما يؤكد Slater) إذ يشير إلى أن وجود ميزة التكلفة الأقل تعطي الوحدة الاقتصادية قدرة الدفاع ضد الخصوم أو المنافسين إذ تمكنه التكاليف المنخفضة من الاستمرار في تحقيق الأرباح خلال مدة المنافسة الشديدة⁽³⁰⁾.

مفهوم استراتيجية ريادة التكلفة: بأنها قدرة المنظمة على تقديم منتجاتها وخدماتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين، وهذا ما يتطلب تحليل التكاليف تحليلاً استراتيجياً للتوصل إلى ميزة تنافسية بهدف خفض سعر المنتج للتوصل إلى مستوى الكلف التي تميز المنظمة استراتيجياً⁽³¹⁾.

أهداف استراتيجية ريادة التكلفة:

- تتمثل أهداف استراتيجية ريادة التكلفة على النحو الآتي⁽³²⁾:
- 1- تحقيق الريادة في السوق وتلبية رغبات واحتياجات المستهلك.
 - 2- تحقيق التفوق على المنافسين بإنتاج سلع وخدمات أقل تكلفة من تكلفة المنافسين.
 - 3- تحقيق ميزة تنافسية من خلال زيادة الحصة السوقية.
 - 4- تقوية المركز التنافسي والسيطرة على السوق من خلال فرض أسعار أقل من المنافسين.

أهمية استراتيجية ريادة التكلفة:

- تسعى الدراسة لتحقيق أهمية استراتيجية ريادة التكلفة فيما يأتي⁽³³⁾:
- 1- تحقيق أفضل مركز تنافسي من خلال معرفة اتجاهات وأهداف المنظمات الأخرى.
 - 2- تغطي الخطة الاستراتيجية العامة وتوجهات واضحة المستقبل.
 - 3- التعرف على العوامل الداخلية والخارجية المؤدية إلى إحداث تغيرات مهمة في المنظمة.
 - 4- العمل على تحقيق التوازن بين المنظمة والبيئة الداخلية والخارجية.
 - 5- دعم التخطيط الاستراتيجي للمنظمة لتحقيق الأهداف المنشودة.
 - 6- تحليل وتقويم كافة الفرص التسويقية واختيار الأفضل.

مقوم اتناج استراتيجية ريادة التكلفة:

هناك مجموعة من المقومات التي يمكن استخدامها لتحقيق ميزة التكلفة الأقل ومقارنة مع باقي المنافسين في الصناعة على النحو التالي⁽³⁴⁾:

1. تخفيض تكاليف الأنشطة المترابطة مع بعضها.
2. الاستفادة من اقتصاديات حجم الإنتاج الكبير.
3. درجة مشاركة وحدات نشاط أخرى في استغلال الفرص المتاحة.
4. الاستفادة من مزايا منحي الخبرة أو التعلم لدى العاملين.
5. النسب المرتفعة لاستخدام الطاقة.
6. استثمار عنصر الزمن في حالة ميزة المتحرك الأول في السوق بغرض تحقيق وفورات في تكلفة البناء والاحتفاظ باسم العلامة.
7. تخفيضات التكلفة من خلال اختيار مواقع المصانع ومكاتب الشركة والمخازن وعمليات الفروع.
8. الاعتماد على التسويق المباشرة للمستهلك.
9. بناء قاعدة عالية الكفاءة من الإمكانيات والتسهيلات الفنية.
10. وجود نظم جيدة للتحكم في التكاليف والرقابة عليها.
11. تقليل النفقات في مجالات البحث والتطوير والبيع والإعلان إلى أدنى حد ممكن.

الدراسة الميدانية:

هدفت الباحثين من إجراء الدراسة الميدانية إلى اختبار فرضيات الدراسة بهدف تحديد طبيعة العلاقة بين أثر أسلوب تكاليف تدفقات القيمة وتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة للمنشآت الصناعية.

1- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي للموظفين العاملين بالإدارة المالية في قطاع صناعة السكر في السودان وتتمثل في (المحاسبين والمراجعين، محاسبي التكاليف، والمديرين ومهندسي الإنتاج)، وآخرين لهم علاقة بموضوع الدراسة. واستهدفت الدراسة جميع شركات السكر والبالغ عددها ستة شركات، منها شركة السكر السودانية تضم أربعة شركات (الجنيد، حلفا، سنار، عسلاية)، وبالإضافة إلى شركة سكر كنانة، وشركة سكر النيل الأبيض.

2- عينة الدراسة:

وتم اختيار عينة الدراسة بالطريقة العشوائية البسيطة اعتماداً على إحدى طرق تحديد العينة للحصول على بيانات الدراسة، حيث تم الاعتماد لهذه العينة لأنه من الصعوبة تغطية كل عناصر المجتمع، وحتى ولو كان بالإمكان فإن عنصر الوقت والتكلفة وغيرها من العوامل تحول دون ذلك⁽³⁵⁾. وتم توزيع (190) استبانة على الأفراد المستهدفين الذين تتوفر فيهم المعلومات وخصائص ذات العلاقة بالمشكلة الدراسة.

3- أداة الدراسة:

تم جمع البيانات من المجتمع عن طريق الاستبانة الموجهة لعينة الدراسة في قطاع صناعة السكر في السودان، وقد تم اختيار عينة بالطريقة العشوائية البسيطة من المجتمع، حيث تم توزيع عدد (190) استبانة، وتم استرجاع (180) بنسبة (95%)، ولم تسترد (10) بنسبة (5%)، وتم عمل تنظيف للبيانات وعليه تم اعداد ملخص لكل عمليات تنظيف البيانات وكذلك معدل الاستجابة. الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة:

لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، تم استخدام الأدوات الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وكذلك استخدام برنامج اموس (AMOS-V25) لتحليل ومعالجة بيانات الدراسة احصائياً وذلك عن طريق استخدام عدد من الأساليب الإحصائية منها فيما يلي:

1. استخدام اختبار الصدق والثبات للاحصائي لقياس أداة الدراسة وصلاحيات التوزيع الاستبانة.
2. أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة عن طريق حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للكلمات محاور الدراسة.
3. تحليل المسار: تستخدم هذه التحليل في اختبار فرضيات الدراسة والارتباط بنتائج الدراسة الميدانية.
4. التحليل العاملي الاستكشافي: يستخدم هذه التحليل بهدف اكتشاف العوامل التي

تصف إليها المتغيرات واختبار الاختلافات بين العبارات التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة.

التحليل العاملي الاستكشافي لأبعاد المتغير المستقل (تكاليف تدفقات القيمة):

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في إجراء عملية التحليل العاملي الاستكشافي لمتغيرات الدراسة، حيث تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي استخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة، كما أن نتائج التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة المكون من بعدين في محور (واحد) وعدد عباراتها الكلي لهذين البعدين (15) عبارة، وتم قياسه من خلال (8) عبارات وعليه تم حذف أي عبارة تقل عن (60.0%) وفقاً لقاعدة قيمة (KMO).

جدول رقم (1) التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل (تكاليف تدفقات القيمة).

العبارات	التصنيع المرن	سلسلة القيمة
دراسة مرونة التصنيع وتنوع مسار المنتجات المختلفة خلال مراحل التصنيع	682.	
حذف أو تقليل تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة	655.	
التصنيع لإرضاء متطلبات السوق من المنتجات والخدمات المتميزة	.700	
التصنيع سرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء.	687.	
دراسة وتحليل أنشطة تصميم المنتجات.		671.
دراسة وتحليل أنشطة العمليات الإنتاجية.		712.
دراسة وتحليل أنشطة توريد المواد الخام.		779.
توفير معلومات عن تكاليف أنشطة البيع والتوزيع.		653.
KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		886.
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1702.525
	Df	210
	Variance	71.400
	.Sig	000.

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، (2022م).

يلاحظ الباحثون من خلال نتائج التحليل العاملي الاستكشافي تبين أن قيمة اختبار (KMO) بلغت (.886). وفقاً لقاعدة (Kaiser, 1974) والتي تنص على أن الحد الأدنى المقبول لقيمة (KMO) يجب أن يفوق (0.5)، فإنه يتضح بأن القيمة المستخرجة لمعامل اختبار (KMO) هي أكبر من القيمة المحددة، وبذلك فإن حجم العينة يعتبر كافياً وملائمة للدراسة، وقد أكدت مصفوفة التدوير أن تكاليف تدفقات القيمة يتم قياسه من خلال (بعدين) و (8) عبارات وعليه تم حذف أي عبارة يقل تحميلها عن (0.5).

التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير التابع (استراتيجية زيادة التكلفة)
تم تكوين مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة للمتغير التابع استراتيجية زيادة التكلفة)
وعدد عباراتها الكلي (9) عبارة، وعليه تم حذف أي عبارة تقل عن (60.0%) وفقاً لقاعدة قيمة (KMO).

جدول رقم (2) التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير التابع (استراتيجية زيادة التكلفة)

العبارات	استراتيجية زيادة التكلفة
الزيادة تخفيض تكلفة منتجاتها مقارنة بباقي المنافسين في الصناعة.	810.
تحرص الشركة على تحقيق التفوق الدائم على منافسيها من خلال تقليل تكلفتها.	755.
اهتمام الشركة بأحكام نظام الرقابة على التكاليف.	654.
تستخدم الشركة الموارد المتاحة بصورة رشيدة.	600.
تقديم منتجات ذات جودة عالية.	713.
الاهتمام بعملية البحث والتطوير للوصول إلى منتجات بأقل تكلفة	698.
الحرص على أن تكون مواردها متميزة.	698.
الحرص على أن تكون مواردها ذات تكلفة أقل.	734.
البدائل ذات التكاليف الأقل في تعزيز مزاياها التنافسية.	612.
KMO and Bartlett's Test	
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy	884.
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square
Df	36
Variance	٦٩,٧٠٤
.Sig	000.

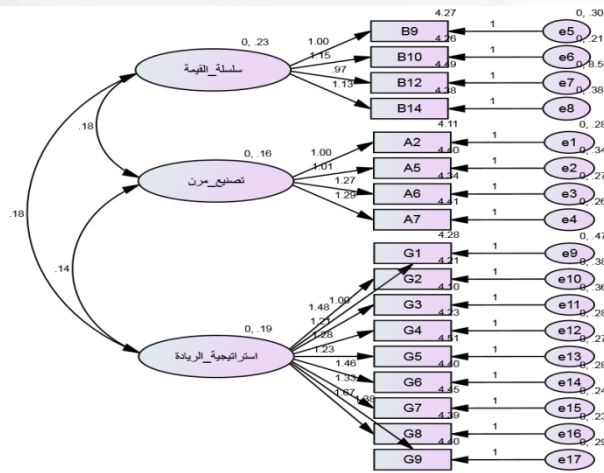
المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، (2022م).

يتضح للباحثين من خلال نتائج التحليل العاملي الاستكشافي الخاصة بالمتغير التابع (استراتيجية زيادة التكلفة) المكون من (9) عبارة وعليه عدم حذف أي عبارة من التحليل، حيث تم التوصل إلى جميع العبارات في مقياس استراتيجية زيادة التكلفة، تبين أن قيمة اختبار (KMO) بلغت (0.884). وفقاً لقاعدة (Kaiser, 1974) والتي تنص على أن الحد الأدنى المقبول لقيمة (KMO) يجب أن يفوق (0.5)، فإنه يتضح بأن القيمة المستخرجة لمعامل اختبار (KMO) هي أكبر من القيمة المحددة، وبذلك فإن حجم العينة يعتبر كافياً وملائمة للدراسة، وقد أكدت مصفوفة التدوير أن استراتيجية زيادة التكلفة تم قياسه من خلال (9) عبارات وعليه تم حذف أي عبارة يقل تحميلها عن (0.5). كما أن الحد الأدنى للقيمة الذاتية (Eigen Value) لكل عامل كان مساوياً للقيمة الواحد (1) الصحيح في كل العبارات المكونة لمقياس أبعاد نموذج الدراسة.

التحليل العاملي التوكيدي لمتغيرات الدراسة:

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (AMOS-V25) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي لأسلوب تكاليف تدفقات القيمة، ويستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة، كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال.

الشكل رقم (1) التحليل العاملي التوكيدي في العلاقة بين تكاليف تدفقات القيمة واستراتيجية ريادة التكلفة.



المصدر: إعداد الباحثون من نتائج الدراسة الميدانية، (2022).

مؤشرات جودة النموذج:

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التباين (للمتغيرات الداخلة في التحليل) والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج، والتحليل تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة لاختبار الفرضية.

جدول رقم (3) مؤشرات جودة المطابقة لأبعاد المتغير المستقل (تكاليف تدفقات القيمة).

المؤشر (Measure)	Estimate (التقدير)	Threshold (الحد المقبول)	Interpretation (التفسير)
قيمة مربع كاي (CMIN).	444.952	--	--
درجة الحرية (DF).	182	--	--
قيمة مربع كاي / درجات الحرية (MCIN/Df).	2.445	Between 1 and 3	Excellent

Excellent	0.95<	0.873	مؤشر المطابقة المقارن (CFL).
Excellent	0.08>	0.054	مؤشرات حسن المطابقة (SRMR)
Excellent	0.06>	0.09	جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA)
Excellent	0.05<	000.	مؤشر توكر لويس (PClose)

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، (2022م).

جدول رقم (4) مؤشرات جودة المطابقة للمتغير التابع (استراتيجية زيادة التكلفة).

المؤشر (Measure)	Estimate (التقدير)	Threshold (الحد المقبول)	Interpretation (التفسير)
قيمة مربع كاي (CMIN).	50.224	--	--
درجة الحرية (DF).	22	--	--
قيمة مربع كاي / درجات الحرية (MCIN/DF).	2.283	Between 1 and 3	Excellent
مؤشر المطابقة المقارن (CFL).	0.943	0.95<	Excellent
مؤشرات حسن المطابقة (SRMR)	0.023	0.08>	Excellent
جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA)	0.08	0.06>	Excellent
مؤشر توكر لويس (PClose)	000.	0.05<	Excellent

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، (2022م).

الإحصاء الوصفي للمتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات محور الدراسة ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على العبارات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة أكبر من الوسط الفرضي (3) ، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي.

جدول رقم (5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

اسم المتغير	نوع المتغير	الوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	الأهمية النسبية	الترتيب
التصنيع المرن	المستقل	4.2762	47671.	٠,٨٦	٣
سلسلة القيمة	المستقل	4.3736	94958.	٠,٨٧	١
استراتيجية زيادة التكلفة	تابع	4.3309	61185.	٠,٨٧	٢

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، (2022م).

يتضح للباحثين من بيانات الجدول رقم (1) أن الأهمية النسبية للمتغيرات الدراسة وترتيبها وفقاً لإجابات المبحوثين على النحو الآتي:

1. أن جميع الأبعاد يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذا النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على تلك الأبعاد في المجتمع ذات الصلة بموضوع الدراسة تحقق مستوى موافقة مرتفعة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.31) وبانحراف معياري (6.708). وأهمية نسبية (86%).
2. يلاحظ من الجدول أن بعد (تحليل سلسلة القيمة) جاء في المرتبة الأولي حيث بلغ متوسطها (94). وانحرافها المعياري (4.37) وأهميته النسبية (87%).
3. جاء في المرتبة الثانية بعد (استراتيجية زيادة التكلفة) حيث بلغ متوسطها (4.33) وانحرافها (94). وأهميته النسبية (87%).
4. كما جاء في المرتبة الأخيرة بعد (التصنيع المرن) حيث بلغ متوسط الإجابة على العبارة (4.27) وبانحراف معياري (4.7). وبأهمية النسبية بلغت (86%).

تحليل الارتباط (Person Correlation):

تم استخدام تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة بهدف التعرف على العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والوسيط والمعدل، فكلما كانت درجة الارتباط قريبة من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن الارتباط قوياً بين المتغيرين وكلما قلت درجة الارتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعفت العلاقة بين المتغيرين وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، وبشكل عام تعتبر العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة معامل الارتباط اقل من (0.30) ويمكن اعتبارها متوسطة إذا تراوحت قيمة معامل الارتباط بين (0.30 - 0.70) أما إذا كانت قيمة الارتباط أكثر من (0.70) تعتبر العلاقة قوية بين المتغيرين.

جدول رقم (6) تحليل الارتباطات بين متغيرات الدراسة.

Estimate	المتغيرات المستقلة والتابعة	علاقة الارتباط	المتغيرات المستقلة
.441	تحليل سلسلة القيمة	<-->	التصنيع المرن
.700	استراتيجية زيادة التكلفة	<-->	التصنيع المرن
.453	استراتيجية زيادة التكلفة	<-->	تحليل سلسلة القيمة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة، (2022م).

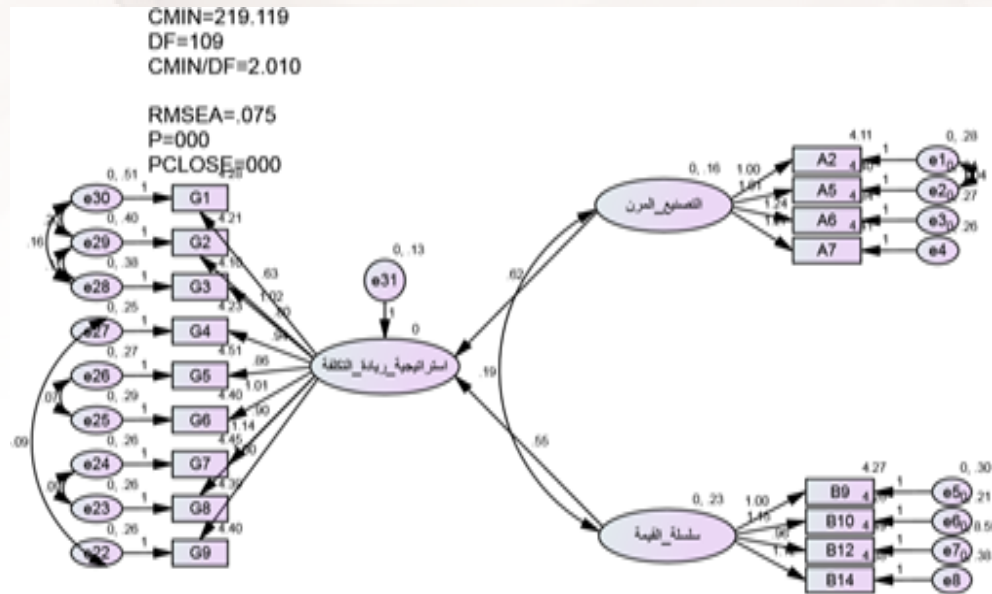
يتضح للباحثين من بيانات الجدول أعلاه أن أعلى قيمة الارتباط بين التصنيع المرن واستراتيجية زيادة التكلفة، حيث بلغ معامل الارتباط (700). وهو ارتباط قوي (موجب)، وأقل قيمة ارتباط كانت بين التصنيع المرن وتحليل سلسلة القيمة وبلغت نسبة (441). وهو ارتباط قوي موجب.

اختبار الفرضيات:

يتم اختبار الفرضيات على النحو الآتي:

نموذج المعادلة البنائية (Structural Equation Modeling [SEM]):

أعتمد الباحثون في عملية التحليل الإحصائي (SPSS) للبيانات على أسلوب نمذجة المعادلة البنائية وهو نمط مفترض للعلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة من المتغيرات الكامنة والمشاهدة، وبمعنى أوسع تُمثل نماذج المعادلة البنائية ترجمات لسلسلة من علاقات السبب والنتيجة المفترضة بين مجموعة من المتغيرات، وبالتحديد استخدام أسلوب تحليل المسار، وهذا الأسلوب متعددة المزايا وذلك يتناسب مع طبيعة ومتغيرات الدراسة في هذا البحث. الشكر لرقم (1) العلاقة بين تكاليف تدفقات القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، (2022م).

الجدول رقم (6) قيم تحليل المسار من العلاقة بين تكاليف تدفقات القيمة واستراتيجية

زيادة التكلفة.

النتيجة	الدلالة (P)	درجة الحرية (C.R)	الخطأ المعياري (S.E)	التقديرات Estimate	متغيرات مستقلة	العلاقة	متغير تابع
يوجد علاقة	***	10.734	074.	798.	التصنيع المرن	-->	استراتيجية زيادة التكلفة
يوجد علاقة	002.	3.096	037.	115.	سلسلة القيمة	-->	استراتيجية زيادة التكلفة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، (2022م).

يتضح من بيانات الجدول أعلاه واستناداً على مستوى الدلالة المعتمد (0.05) التي يبين تفسير نتائج الفرضية التالية، توجد علاقة إيجابية بين تكاليف تدفقات القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة

وذلك على النحو التالي:

- 1- التصنيع المرن يساعد إيجابياً على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة.
- 2- يوجد علاقة إيجابية بين تطبيق تحليل سلسلة القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة.

الخاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق أسلوب تكاليف تدفقات القيمة على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة للمنشآت الصناعية، دراسة بالتطبيق على قطاع صناعة السكر في السودان، حيث استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والأساليب الإحصائية (SPSS) إجراء التحليل العاملي الاستكشافي، وتم معالجة البيانات عبر برنامج (AMOS-V25) لإجراء التحليل العاملي التوكيدي وتحليل المسار لربط نتائج الدراسة الميدانية، وتم استخدام الاستبانة كمصدر أولي للحصول على البيانات، بالإضافة إلى المصادر الثانوية الأخرى وتوصلت الدراسة إلى النتائج كما هو مبين أدناه.

النتائج:

توصلت نتائج الدراسة الميدانية في الآتي:

1. التصنيع المرن يؤدي إلى تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة للمنشآت محل الدراسة، وهذا يعكس المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال حذف أو تقليل تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنتج للعملاء.
2. تحليل سلسلة القيمة يوفر معلومات من بداية أنشطة التصميم وانتهاءً بتكاليف أنشطة البيع والتوزيع التي يساعد على تخفيض التكلفة.

التوصيات:

بناءً على النتائج أوصت الدراسة بالآتي:

1. العمل على الاهتمام بتكاليف تدفقات القيمة في مواردها للوصول إلى منتجات متميزة ذات تكلفة أقل.
2. على المنشآت الصناعية محل عينة الدراسة الاهتمام بالتصنيع المرن وتحليل سلسلة القيمة لما لهما من دور في إنتاج منتجات ذات تكلفة وأسعار تلبي حاجات ورغبات العملاء في السوق.

الهوامش:

- (1) نهى صابر أحمد عبدالقادر، مدى ملائمة نظام تكاليف تدفق القيمة لبيئة الأعمال الحديثة المصرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، القاهرة، 2016م.
- (2) قاسم محمد خميس، دور أسلوب تكاليف تدفق القيمة في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج والمزايا التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2017م، ص 279-355.
- (3) مثنى فالح بدرالزیدی، استخدام مسار تدفق القيمة في قياس التكاليف في بيئة الإنتاج الموجهة بواسطة الزبون، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، بغداد، المجلد 1، العدد 41، 2018م، ص 19-43.
- (4) محمد السيد محمد الصغير، انعكاسات التكامل بين نظام تكاليف مسار تدفق القيمة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة على توجه المنشأة بمنظور القيمة المقدمة للعميل، مجلة كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر، 2020م، ص 1-63.
- (5) بلجازية عمر، الشلبي فراس، أهمية استراتيجية قيادة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية، مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة البلقاء التطبيقية، جامعة جيجل، الأردن، المجلد 18، العدد 2، 2020م، ص 46-52.
- (6) محمد يس عبداللطيف، أثر استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية عند تفعيل مبادرات استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد في المنشآت الصناعية المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 2، 2016م، ص 65-84.
- (7) Oflean, D. Homes System Cost Heaven Flowvalue In Sinai Footwear Romanian, Journal Studies Application Romanian, Vol.3, No.7, 2015, pp5552-.
- (8) سليمان كومي كوكو كوديد، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في استراتيجية ريادة التكلفة، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف، غير منشورة، 2016م.
- (9) pandya, H,& Shah, S, Lean Manufacturing implementation Using Value Stream Mapping In an Automotive industry, International Journal of Advance Engineering and Research Development, Vol.2.No.5, 2016, pp532539-.
- (10) جيوار أحمد سالار محمد، تكامل بين تيار تدفق القيمة وسلسلة القيمة لتحقيق أهداف إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية العراقية، مجلة زانكو للعلوم الإنسانية، جامعة صلاح الدين، المجلد 23، العدد 2، 2019م، ص 143-155.
- (11) كفاح حسن، مدى فاعلية نظام تيار القيمة في تحسين الخدمة الصحية، مجلة الكوت العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، بغداد، المجلد 12، العدد 38، 2020م، ص 70-97.
- (12) أمير علي محمد الربيعي، فداء عدنان عبید، تحديد كلفة المنتج باستعمال تيار القيمة، رسالة ماجستير في تقنية مالية ومحاسبية، رسالة منشورة، الكلية التقنية الإدارية، العراق، 2019م، ص 79.

- (13) صفاء محمد عبد الدايم، مدخل مقترح التكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة، مجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2014م، ص 388.
- (14) زاهر حسني قاسم المشهراوي، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، رسالة دكتوراه في المحاسبة، رسالة منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة عين شمس، مصر، 2015م، ص 32.
- (15) Timmy Patricia, H, Utilization System Costs Stream Value For Cost And Factors Who Affect The Accredited Right Accountancy, Americanism Companies. College Of Management and Technology, Walden University, 2015, p51.
- (16) Kennedy, Frances, A, Hunt zinger, Jim, Lean Accounting Measuring and Managing The Value Stream, Cost Management September, October, Abe, inform Global, Vol.19.No.5, 2005, p33.
- (17) علي عبدالله صالح الشطبي، الدور التأثيري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في زيادة فعالية مدخل تكاليف تدفق القيمة وأثره على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، رسالة ماجستير في المحاسبة، رسالة غير منشورة، جامعة قناة السويس، 2016م، ص 65.
- (18) شوقي السيد فودة، وآخرون، أثر استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية، مجلة الدراسات التجارية المعاصر، جامعة كفر الشيخ، مصر، العدد 7، 2019م، ص 285.
- (19) Hazier, J, Render, B, Operation Management, prentice Hall, Seller Book, Edition, 8, US state, 2010, p30.
- (20) برادز وادي، خطيب سيدي محمد، إشكاليات تطبيق نظام الإنتاج المرن في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الجزائر، المجلد 15، العدد 2، 2021م، ص 35-48.
- (21) بهاء الدين مسعد سعد، متطلبات تطبيق مدخل التصنيع المرن في الشركات المصرية المنتجة للأدوية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، المجلد 19، العدد 3، 2021م، ص 74.
- (22) رشا مصطفى عبد الحميد الجوهري، دور نظام التصنيع المرن في تحقيق خفض الاستراتيجي للتكاليف، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، المجلد 19، العدد 5، 2015م، ص 878-905.
- (23) Malaysian, R, Yusuf, S, M, Zonal Abiding, A, S, lean Manufacturing Implementation in Malaysian Automotive Components Manufacturer: A case Study, World Congress on engineering, Vol.1, 2011, pp171-.
- (24) محمد رأفت محمد رشاد، ترشيد التكاليف والأنشطة لسلسلة القيمة مدخل القيمة المضافة بمنظمات الأعمال، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، المجلد 2، العدد 2، 2005م، ص 15.

- (25) فارس الطيب محمد عثمان، دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة لدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، رسالة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، 2016م، ص 97.
- (26) زينب جبار يوسف، إدارة وتخفيض التكلفة باستخدام سلسلة القيمة، مجلة تقني، نشرت بدون عدد، 2015م، ص 4-5.
- (27) درية بلة أحمد مهدي، دور المداخل الحديثة للتكلفة والتحليل الاستراتيجي في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، رسالة دكتوراه في المحاسبة، رسالة غير منشورة، جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، السودان، 2015م، ص 137.
- (28) صباح فوزي صالح، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية، (الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، رسالة غير منشورة، 2014م)، ص 61.
- (29) Coeurderoy, R., & Durand, R. Leveraging the advantage of early entry: Proprietary technologies versus cost leadership. Journal of Business Research, Vol 57, No 6, 2004, PP583 - 590.
- (30) Slater, M. Target costing As A Cost Management Tool in The South African Motor Industry, Bmitt in Partial Fulfilment For The Degrss OF Magister in Cost and Management Accounting At the nelson Mandeld Metropolitan University, 2010, p47.
- (31) معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكرين للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكرين، بغداد، المجلد 7، العدد 2، 2011م، ص 178.
- (32) محمد عبيدات، استراتيجية التسويق، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2013م)، ص 7.
- (33) مدحت محمد أبو النصر، الإدارة الاستراتيجية والتكفير الاستراتيجي، الطبعة الثانية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2015م، ص 971.
- (34) أميرة محمد النعمة، تقييم أثر تطبيق الجودة الشاملة على تنافسية الشركات الصناعية المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، بكلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 27، العدد 1، 2013م، ص 80.
- (35) أوما سيكاران، طرق البحث في الإدارة، مدخل لبناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل علي بسيوني، عبدالله بن سلمان العزاز، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006م، ص 351.