

العنوان:	نموذج مقترح لقياس أثر سلوك التصاق التكلفة على تخفيض التكاليف الإضافية لدعم الميزة التنافسية المستدامة: دراسة حالة إحدى الشركات الصناعية
المصدر:	مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية
الناشر:	جامعة بنها - كلية التجارة - قسم المحاسبة
المؤلف الرئيسي:	فايد، عادل طه أحمد
مؤلفين آخرين:	سلامة، هناء علي عبدالله، همد العبال، الحسيني(م. مشارك)
المجلد/العدد:	1ع
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2022
الشهر:	يونيو
الصفحات:	377 - 417
رقم MD:	1405290
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الشركات العاملة، خفض التكاليف، التكاليف الإضافية، التنمية المستدامة، الميزة التنافسية، مصر
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/1405290

للاستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب أسلوب
الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

فايد، عادل طه أحمد، سلامة، هناء علي عبدالله، و عبدالعال، هند
عبدالعال الحسيني. (2022). نموذج مقترح لقياس أثر سلوك التصاق
التكلفة على تخفيض التكاليف الإضافية لدعم الميزة التنافسية
المستدامة: دراسة حالة إحدى الشركات الصناعية. مجلة الدراسات
والبحوث المحاسبية، 1، 377 - 417. مسترجع من
<http://search.mandumah.com/Record/1405290>

إسلوب MLA

فايد، عادل طه أحمد، هناء علي عبدالله سلامة، و هند عبدالعال
الحسيني عبدالعال. "نموذج مقترح لقياس أثر سلوك التصاق التكلفة على
تخفيض التكاليف الإضافية لدعم الميزة التنافسية المستدامة: دراسة
حالة إحدى الشركات الصناعية." مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية 1
(2022): 377 - 417. مسترجع من
<http://search.mandumah.com/Record/1405290>

نموذج مقترح لقياس أثر سلوك التصاق التكلفة على تخفيض التكاليف
الإضافية لدعم الميزة التنافسية المستدامة
- دراسة حالة إحدى الشركات الصناعية -

أ.د/ عادل طه أحمد فايد	د/ هناء على عبد الله سلامة	هند عبد العال الحسينى
أستاذ محاسبة التكاليف والوكيل الأسبق	مدرس المحاسبة	مدرس مساعد محاسبة
لشئون الدراسات العليا والبحوث	كلية التجارة - جامعة بنها	بالمعهد العالى للدراسات
كلية التجارة - جامعة بنها		النوعية بالجيزة

نموذج مقترح لقياس أثر سلوك التصاق التكلفة على تخفيض التكاليف الإضافية

لدعم الميزة التنافسية المستدامة

(دراسة حالة إحدى الشركات الصناعية)

أ.د/ عادل طه أحمد فايد	د/ هناء على عبد الله سلامة	هند عبد العال الحسيني
أستاذ محاسبة التكاليف والوكيل الأسبق	مدرس المحاسبة	مدرس مساعد محاسبة
لشئون الدراسات العليا والبحوث	كلية التجارة - جامعة بنها	بالمعهد العالي للدراسات
كلية التجارة - جامعة بنها		النوعية بالجيزة
- ملخص البحث -		

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في اقتراح نموذج لقياس أثر سلوك التصاق التكلفة على تخفيض التكاليف الإضافية لدعم الميزة التنافسية المستدامة. وذلك من خلال التعرف على الإطار العام لسلوك التصاق التكلفة، وتوضيح الانعكاسات التي يتركها على تحليلات التكاليف وبصفة خاصة (تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح / تحسين قرارات الربحية)، وبالتالي على مخرجات نظام محاسبة التكاليف، وكذلك محاولة الكشف عن المخاطر التي يُمكن أن تنشأ عن هذا السلوك، وتوضيح دور أساليب الإدارة الاستراتيجية في تخفيض سلوك التصاق التكاليف الإضافية لدعم الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة.

وقام الباحث بالتطبيق الفعلي للنموذج المقترح على واحدة من الشركات العاملة في جمهورية مصر العربية وذلك لاختبار فرضى البحث من خلال التحليل الإحصائي لبيانات التكاليف والبيانات المالية بالشركة خلال السنوات من ٢٠١٥ حتى ٢٠٢٠. وتوصلت الدراسة إلى صحة فرضى البحث؛ حيث أظهرت الشركة محل دراسة الحالة سلوك التصاق التكلفة لعناصر التكاليف الإضافية، والذي اتضح من استجابة تكلفة (المواد غير المباشرة، العمالة غير المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى) بشكل متباين مع التغيرات في إيرادات المبيعات. كما ساهم النموذج المقترح في الكشف عن سلوك التصاق التكاليف الإضافية في الشركة بشكل أدى إلى سهولة العمل على تخفيض هذه التكاليف وبالتالي دعم الميزة التنافسية للشركة.

الكلمات المفتاحية: التصاق التكلفة، التكاليف الإضافية، الميزة التنافسية المستدامة.

**A Proposed Model to Measure the Impact of Cost Stickiness Behavior
on Overhead Costs Reduction, to Support the Sustainable
Competitive Advantage
– A Case of an industrial company –**

Abstract

The main objective of the research is to propose a model to measure the impact of cost stickiness behavior on overhead costs reduction, to support the sustainable competitive advantage. this is done by identifying the general framework of the behavior of cost stickiness, and clarifying its repercussions on cost analyzes, specially (the analysis of the relationship between cost, volume, and profit & improving the profitability decisions), and therefor on the outputs of the cost accounting system, as well as trying to detect risks that can arise from this behavior, and clarification of the role of strategic management methods in reducing the behavior of overhead cost stickiness to support the sustainable competitive advantage of the companies.

The researcher actually applied the proposed model on one of the companies which operating in the Arab Republic of Egypt to test the two research hypotheses through statistical analysis of the company's cost and financial data during the years from 2015 to 2020.

The study concluded that the two research hypotheses were correct; where:

- (1) The company under the case study showed the behavior of cost stickiness of the elements of overhead costs, which was evident from the response of the cost of (indirect materials, indirect labor, and other indirect costs), differently with changes in sales revenue .
- (2) The proposed model also contributed to revealing the behavior of overhead costs stickiness in the company in a way that led to the ease of work on reducing these costs and thus supporting the company's competitive advantage.

Keywords: Cost Stickiness, Overhead Costs, Sustainable Competitive Advantage.

(١) الإطار العام للبحث:

(١/١) المقدمة وطبيعة المشكلة:

شهدت السنوات الأخيرة تغيرات جذرية من أهمها زيادة المنافسة العالمية والتقدم فى نظم المعلومات والاتصالات والتطورات المتلاحقة فى بيئة نظم التصنيع الحديثة، بجانب زيادة القدرات الإبداعية والابتكارية فى تصميم وتطوير المنتجات لإشباع رغبات واحتياجات العملاء. وقد فرضت هذه التغيرات على المنشآت الصناعية ضرورة إجراء العديد من التغيرات فى عملياتها الإنتاجية للحفاظ على مركزها التنافسى، وأدركت المنشآت أن الوسيلة الوحيدة لتحسين الربحية هو التأثير على جانب التكلفة وإدارتها بفعالية وذلك من منظور استراتيجى يُعظم قيمتها وقدرتها التنافسية، وبالتالي لا يمكن اغفال تأثير هذه المتغيرات على نظم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

وفى الدراسات الخاصة بمحاسبة التكاليف يُستخدم نموذج التكاليف المعيارية الذى يُصنف التكاليف إلى تكاليف ثابتة (لا تتغير فى إجمالها مع تغير حجم النشاط) أو متغيرة (تتغير بصورة أو بدالة خطية وتناسبية مع التغير فى حجم النشاط) بغض النظر عن اتجاه هذا التغير بالزيادة أو بالنقصان). ولكن الدراسات الحديثة قدمت دليلاً ميدانياً على أن استجابة التكلفة لزيادة النشاط تتباين عن استجابتها لانخفاضه، وهذا التباين يسمى سلوك التصاق التكلفة.

ونظراً لتنوع التكاليف الإضافية وتعدد ارتباط بعضها بالتغير فى حجم النشاط وارتباط البعض الآخر بالطاقة الإنتاجية وكذلك ارتباط جزء ثالث منها بالفترات الزمنية الأمر الذى جعل محاسب التكاليف يواجه عديد من المشاكل والصعوبات عند تحديد نصيب المنتج النهائى من هذه التكاليف، ولمنع المبالغة فى تقديرات هذه التكاليف، وإمكانية تخفيضها لخلق قيمة مضافة؛ يجب فهم وقياس أثر سلوك التصاق التكلفة على تخفيض التكاليف الإضافية وذلك للتخفيف من تأثير هذا السلوك. ويُعد ذلك بمثابة زيادة الجدوى للمحللين والمستثمرين الذين يستخدمون التنبؤ بالأرباح فى تقييم المنشآت، ويساعد على المنافسة بفعالية، ودعم الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة.

وبناءً على ما سبق، تتلخص مشكلة البحث فى الإجابة على التساؤلان الآتيان:

١. هل الأخذ فى الحسبان أثر سلوك التصاق التكلفة يُمكن أن يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإضافية؟
٢. هل تخفيض سلوك التصاق التكاليف الإضافية يُساعد على دعم الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة؟

(٢/١) الدراسات السابقة والفجوة البحثية:

يحاول الباحث من خلال هذا الجزء تبويب وعرض بعض ما يراه ممثلاً لأهم الدراسات السابقة التي لها ارتباط مباشر بموضوع البحث كما يلي:

■ دراسة (Weiss, 2010): هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين عدم تماثل سلوك التكلفة للمنشآت (من حيث كونها ملتصقة أو غير ملتصقة) وتوقعات أو تنبؤات المحللين بالأرباح. حيث ربطت بين سلوك التكلفة التي تمثل موضوعاً أساسياً للمحاسبة الإدارية والتنبؤ بالأرباح الذي يمثل موضوعاً أساسياً في المحاسبة المالية. وتوصلت الدراسة إلى إجماع المحللين على أن التنبؤات بالأرباح تكون أقل دقة في المنشآت التي لديها ارتفاع في التصاق التكلفة، وأن نطاق أو مدى تغطية المحللين لهذه المنشآت يكون أقل.

■ دراسة (محمود رزق ٢٠١٠): هدفت هذه الدراسة إلى تقنية ضبط الوقت وعلاقتها بالتدفق التهفري للتكلفة، ودراسة أثر هذا التدفق على التصاق التكلفة. وتوصلت الدراسة إلى التصاق التكلفة ينشأ نتيجة قيام المديرين بإبرام عقود للحصول على بعض الموارد، ويترتب على إنهاء تلك العقود أو إعادة التفاوض من جديد تكلفة عالية، ويؤدي ذلك إلى أنه في حالة انخفاض الطلب ووجود طاقة غير مستغلة - لفترة غير محددة - قد يقرر المديرين الاحتفاظ بتلك الموارد غير المستغلة، وعدم التخلص منها، وفي هذه الحالة فإن المنشأة سوف تسجل انخفاضاً في الإيرادات دون أن يقابل ذلك انخفاضاً في التكاليف.

■ دراسة (Banker et al., 2013): هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين اختيار المنشأة لموقعها أو لموقعها الاستراتيجي وسلوك تكلفتها. حيث أنه في ظل تنفيذ المنشأة لاستراتيجيات تشمل كافة عمليات التشغيل بها فإن الموقع أو الموقف الاستراتيجي للمنشأة قد يؤثر على قرارات الإدارة الخاصة بالالتزام بالموارد وبالتالي قد يؤثر على التصاق التكلفة. وتوصلت الدراسة إلى أن المنشآت التي تتبع استراتيجية التميز تحقق التصاق أكبر في التكلفة مقارنة بالمنشآت التي تتبع استراتيجية ريادة التكلفة. وقامت الدراسة بتوسيط متغير توقعات المديرين (المتشائمة والمتفائلة) بشأن المبيعات المستقبلية داخل العلاقة بين سلوك التكلفة واختيار الموقف الاستراتيجي للمنشأة؛ ووجدت أنه في حالة التفاوض تكون منشآت التمايز ذات التصاق تكلفة أعلى من منشآت ريادة التكلفة، وفي حالة التشاؤم تكون منشآت ريادة التكلفة ذات التصاق تكلفة أعلى من منشآت التمايز.

- دراسة (Kama and Weiss, 2013): هدفت هذه الدراسة إلى بحث الدوافع التي تجعل المديرين يقومون بتعديل وتسوية الموارد لتحقيق أهداف الربحية، وقد تم التركيز على أثر تلك الدوافع على تعديل الموارد وأثرها على هيكل التكلفة. وتوصلت الدراسة إلى أنه عندما يواجه المديرون دوافع لتجنب الخسائر أو انخفاض الأرباح أو لمواجهة تنبؤات المحللين الماليين فإنها تُعجل أو تُسرّع من تعديل الموارد بالنقصان لمواجهة نقص المبيعات، وهذه القرارات المدروسة (المتعمدة) من جانب المديرين تقلل من درجة التصاق التكلفة.
- دراسة (Dalla & Perego, 2014): هدفت هذه الدراسة إلى بحث التساؤل الخاص بـ هل التكاليف المرتبطة تحدث في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟، وذلك باستخدام عينة من المنشآت الإيطالية غير المسجلة وأخرى مسجلة في البورصة خلال الفترة من ١٩٩٩: ٢٠٠٨. وتوصلت الدراسة إلى أن التصاق التكلفة يحدث فقط لإجمالي تكاليف العمالة وتكاليف التشغيل وليس لتكاليف البيع والتكاليف العامة والتكاليف الإدارية.
- دراسة (عبد الحميد منطاش ٢٠١٥): هدفت هذه الدراسة إلى محاولة زيادة نفعية المحتوى المعلوماتي لبعض مخرجات نظام المحاسبة الإدارية في ضوء مفهوم السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك من خلال نموذج مقترح يُحدد مساهمة الدوافع الاقتصادية والإدارية في تشكيل درجة عدم التماثل وكيفية استخدامه في زيادة دقة اعداد الموازنات وترشيد القرارات. وتوصلت الدراسة إلى أن التماثل بين مفهوم السلوك الثنائي والمفاهيم المتعارف عليها لسلوك التكلفة يُسهم في زيادة دقة وعدالة المعايير القبلية والبعدية وبالتبعية تقديرات الموازنات الجارية. كما تزداد دقة قياس وتبويب انحرافات التكاليف مع زيادة دقة قياس السلوك غير المتماثل لبند التكلفة. كما يؤدي تجاهل السلوك غير المتماثل للتكلفة إلى زيادة فجوة توقعات الأرباح.
- دراسة (محمد مندور ٢٠١٧): هدفت هذه الدراسة إلى تتبع أثر الخطر المالي واتجاهات تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتماثل للتكلفة وذلك باستخدام بيانات مالية لشركات صناعية مسجلة في البورصة المصرية لفترة ١٠ سنوات (٢٠٠٦-٢٠١٥)، وتوصلت الدراسة إلى أن تكلفة البضاعة المباعة تزداد مع زيادة المبيعات بنسبة أكبر من انخفاضها مع حدوث انخفاض مكافئ في المبيعات، ويشير ذلك إلى أن سلوك تكلفة البضاعة المباعة سلوك غير متماثل (لزوج لأعلى)، كما تزداد درجة لزوجة التكلفة مع زيادة درجة الخطر المالي الذي يمكن أن يتعرض له المنشأة في سبيل تحقيق العائد المتوقع على رأس المال.

دراسة (Cheung et al., 2018): هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى تأثير العوامل الخارجية للمنافسة (تميز المنتج، تكاليف بدء التشغيل في صناعة معينة أو تكاليف تقديم منتج جديد في تلك الصناعة، حجم السوق) على السلوك المتباين للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية. حيث أوضحت الدراسة تركيز الدراسات السابقة على العوامل الداخلية بالمنشأة (حجم المنشأة، حجم الإنتاج، كثافة العمالة، حوكمة الشركات، مشاكل الوكالة) عند دراسة السلوك المتباين للتكلفة، مع عدم تعرضها بالشكل الكافي لعوامل المنافسة بالبيئة الخارجية للمنشأة والتي تؤثر بشكل كبير على عملية صنع القرارات الاستراتيجية. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين تميز المنتج ولزوجة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية؛ حيث أوضحت الدراسة أنه عند تراجع المبيعات فإن مديري المنشآت العاملة في صناعة تنسم بمستوى مرتفع من تميز المنتجات لا يفضلون تخفيض التكاليف ولكن يحتفظون بها (كتكاليف ترويج المبيعات، تكاليف البحوث والتطوير) للحفاظ على الميزة التنافسية للمنشأة.

دراسة (محمد شاهين ٢٠١٨): هدفت إلى دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المصنفة في مجموعة مُجمعات التكلفة المختلفة، ومكونات التكلفة المختلفة الخاصة بهذه المجمعات للتعرف على ما إذا كان نموذج السلوك غير المنتظم متواجد أيضاً فيما يتعلق بالتكاليف الصناعية غير المباشرة. وتوصلت الدراسة إلى أنه إذا كان التغير في التكاليف الصناعية غير المباشرة مع زيادة في طاقة محرك التكلفة المستغلة خلال الفترة بنسبة ١% أكبر من التغير في التكاليف الصناعية غير المباشرة مع انخفاض في طاقة محرك التكلفة المستغلة بنفس النسبة فإن التكلفة في هذه الحالة تكون ذات سلوك غير منتظم صعوداً والعكس بالعكس.

دراسة (محمد الشحات ٢٠١٩): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة هل يتوفر مفهوم لزوجة التكاليف في عينة البحث المختارة؟، هل لها أي تأثير على أرباح المنشأة التشغيلية؟ وهل يختلف هذا التأثير بين المنشآت كبيرة أو صغيرة الحجم وأيضاً بين المنشآت التي تختلف فيها شكل الملكية من منشآت فردية أو شركات؟. وتوصلت الدراسة إلى أن النسبة الكبرى من منشآت قطاع التعدين ومنشآت قطاع الدواجن تتميز بمفهوم لزوجة التكاليف، وأيضاً في هذه القطاعات هناك علاقة غير معنوية بين لزوجة التكاليف والأداء المالي للمنشأة. كما توجد علاقة عكسية بين لزوجة التكاليف والأداء المالي للمنشأة في قطاع الأدوية. وأخيراً توصلت إلى أنه ليس هناك تأثير واضح لحجم المنشأة أو شكل هيكل الملكية على لزوجة التكاليف وعلاقتها بالأداء المالي للمنشآت.

دراسة (Nevine & Mohamed, 2021): هدفت هذه الدراسة إلى بحث تأثير خصائص مجلس الإدارة على التكاليف ذات السلوك غير المنتظم صعوداً في مختلف الصناعات المصرية. وكيف أن منظور إدارة الأرباح سيزيد من هذا السلوك من خلال القرارات الإدارية التي يتم توجيهها بشكل أساسي لتعكس تقييماً أفضل لأداء شركاتهم والأرباح عن طريق تعديل تكاليف الموارد اللازمة. وتوصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات لديها القدرة على التحكم في مجلس الإدارة، وهذا بدوره له تأثير عكسي على التكاليف ذات السلوك غير المنتظم صعوداً والذي يميل إلى الزيادة إذا كانت الإدارة على استعداد للإفصاح عن توقعات الأرباح المتفائلة بشأن الأداء المستقبلي للشركة. كما توصلت إلى أن استقلالية مجلس الإدارة وحجم مجلس الإدارة الكبير وغياب ازدواجية الرئيس التنفيذي لها تأثير إيجابي على المراقبة الفعالة وتقليل إدارة الأرباح.

(٣/١) هدف البحث:

يقوم البحث على اختبار الفرضيين التاليين:

١. يصلح النموذج المقترح لقياس أثر سلوك التصاق التكلفة على تخفيض التكاليف الإضافية لدعم الميزة التنافسية المستدامة تطبيقاً على حالة من المنشآت الصناعية.
٢. استخدام نموذج سلوك التصاق التكلفة يؤثر على تخفيض التكاليف الإضافية ومن ثم دعم الميزة التنافسية المستدامة. أخذاً في الحسبان المتغيرات التالية؛ تناول أو تشاؤم المديرين بالمبيعات المستقبلية، الموقف الاستراتيجي للمنشأة، والظروف الاقتصادية والتشريعات الاجتماعية المائدة.

(٥/١) أهمية البحث:

١. محدودية الدراسات التي تناولت العلاقة بين (سلوك التصاق التكلفة & التكاليف الإضافية).
٢. محاولة اقتراح نموذج لقياس أثر سلوك التصاق التكلفة على تخفيض التكاليف الإضافية.
- ٣.لقاء الضوء على سلوك التصاق التكلفة كفلسفة مستحدثة لسلوك التكاليف كانت غائبة عن الأذهان. لفترة طويلة مما يترتب عليها تغيير جذري في اتخاذ القرارات الإدارية.
٤. يساهم البحث والنموذج المقترح في مساعدة المنشآت الصناعية على إتاحة بيانات ومعلومات تكاليفية تفيد في دقة مخرجات نظام محاسبة التكاليف، اتخاذ قرارات أكثر كفاءة وفعالية، مساعدة المحللين في التقبؤ بالأرباح ومساعدة المستثمرين في ترشيد قراراتهم الاستثمارية، دعم الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة.

(٦/١) نطاق البحث:

١. يتناول الباحث تحليل المفاهيم الخاصة بموضوع الدراسة، وذلك في حدود ما يخدم البحث.
٢. يتناول البحث توضيح مفهوم ومحددات سلوك التصاق التكلفة في البيئة الصناعية المصرية.
٣. يتناول الباحث تصنيف Porter للاستراتيجيات التنافسية (استراتيجية خفض التكلفة، استراتيجية التميز)، مع استبعاد استراتيجية التركيز كحد من الحدود.
٤. يتناول البحث أساليب الإدارة الاستراتيجية بالقدر الذي يفى الغرض من البحث.
٥. تناول البحث عند تعرضه لقياس أثر تخفيض التكاليف الإضافية على دعم الميزة التنافسية المستدامة على الأداء المالي للمنشأة.

(٧/١) منهج وأسلوب البحث:

- يركز البحث على المنهج الاستقرائي للتعرف على ماهية وطبيعة سلوك التصاق التكلفة، والتعرف على أساليب تخفيضها، وذلك بالإضافة إلى الاعتماد على المنهج الاستنباطي لبناء النموذج المقترح لاماكن الحد من أثر التصاق التكلفة وإمكانية تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.
- سيتم الاعتماد الأسلوبين التاليين؛ الأول: الدراسة النظرية المكتبية، وذلك من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالمراجع العربية والأجنبية فيما يتعلق بموضوع البحث. الثاني: دراسة الحالة، وذلك من خلال تطبيق النموذج المقترح على إحدى المنشآت الصناعية المصرية.

(٢) الإطار العام لسلوك التصاق التكلفة:

(١/٢) طبيعة ومفهوم سلوك التصاق التكلفة:

'يشير سلوك التكاليف إلى طريقة استجابة التكاليف للتغيرات في حجم النشاط، وبالتالي فإن فهم هذا السلوك هو أمر جوهري للمديرين والمحاسبين لاستخدام المعلومات في عمليات اتخاذ القرارات، ويُعتبر سلوك التكلفة من الركائز الأساسية لبناء وتوصيف المعلومات المستقاة من نظام المحاسبة الإدارية؛ باعتباره أداة للتمييز بين التكلفة الملائمة وغير الملائمة للقرار الإداري'. (منطاش، ص ٢)

"وتصنف التكاليف وفقاً للنماذج التقليدية إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، ويفترض هذا التصنيف أن العلاقة بين التكاليف والتغيرات في حجم النشاط تكون متماثلة (خطية) بغض النظر عن اتجاه تلك التغيرات (بالزيادة أو بالنقص)". (محمد يوسف، ص ١٩)

إلا أن هذا الافتراض تعرض للنقد والتحليل بعد أن قدمت بعض الدراسات المعاصرة دليلاً على اختلاف (نقاوت) استجابة التكلفة للتغير في حجم النشاط صعوداً عن استجابتها للتغير هبوطاً؛ حيث تزداد بعض بنود التكلفة مع زيادة حجم النشاط بمعدل أكبر (أو أقل) من انخفاضها حالة انخفاض مكافئ في حجم النشاط، وقد أطلق على تلك الحالة مصطلح التصاق التكلفة **Cost Stickiness** مما يعنى أن تحديد سلوك التكلفة لا يعتمد فقط على حجم التغير في النشاط بل أيضاً على اتجاه هذا التغير، وهو ما يُخالف ما جاء في النموذج المتعارف عليه لسلوك التكاليف.

ويستخلص الباحث مما سبق أن سلوك التكاليف هي طريقة تغير عنصر التكلفة، أو مدى استجابته للتغير في حجم الانتاج، فعندما يتغير مستوى الانتاج تبقى بعض عناصر التكاليف ثابتة كما هي، في حين تتغير بعض عناصر التكاليف إما كلياً أو جزئياً، وتُعتبر دراسة سلوك التكاليف مهمة أساسية عند إعداد معلومات التكاليف سواء كان ذلك لأغراض تحديد تكلفة المنتج أو لإمداد الإدارة بالتقارير المختلفة التي تُعينها في اتخاذ القرار بوظائفها المختلفة.

ولقد تناولت الأبحاث مؤخراً التكاليف الملتصقة (اللزجة) وبيّنت مفهومها وماهيتها، فمن وجهة نظر (Weiss, 2010) تعنى أن التكاليف تزداد بشكل أكبر بزيادة المبيعات عما تنخفض به بانخفاضها، وبالعكس فإن التكاليف غير اللزجة تعنى أن التكاليف تزداد بشكل أقل بزيادة المبيعات عما تنخفض به بانخفاضها. أما (Anderson et al., 2003) فقد عبر عنها بالقول أنه يمكن أن يطلق على التكاليف بأنها لزجة إذا كانت الزيادة فيها نتيجة زيادة مستوى حجم النشاط أكبر من انخفاضها عندما ينخفض حجم النشاط بنفس المستوى.

ويشير الباحث إلى أن سلوك التصاق التكلفة لا يرتبط فقط باتجاه المبيعات بالزيادة أو بالنقصان كما نكر الباحثون بعاليه، ولكن أيضاً باتجاه مستوى النشاط، حيث من المعروف أنه كلما زاد حجم النشاط كلما انخفضت التكاليف وذلك في حدود الطاقة القصوى، أى أن سلوك التصاق التكلفة ربما يحدث بعد تخطى حدود الطاقة القصوى للنشاط، لتعبر عن تكلفة الوحدة التي يمكن تجنبها في حالة اتخاذ قرار بحذف منتج معين، أو عدم الاستمرار في أداء وظيفة معينة، أو الإبقاء على تكاليف إنتاج هذا المنتج لحين زيادة (استعادة) الطلب عليه مرة أخرى.

ويرتبط سلوك التصاق التكلفة بعمل مقارنة بين اتجاهين للتغير في كل من حجم النشاط والتكاليف؛ **الاتجاه الأول**: يكون على مستوى الفترة الحالية مقارنة بالفترة التالية، **والإتجاه الثاني**: يكون على مستوى الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة، ويتم عمل مقارنة بين مقدار التغير في كلا الاتجاهين للوصول إلى أحد احتمالين: (Anderson 2003, Balakrishnan 2004, Weiss 2010)

- **السلوك المنتظم للتكاليف**: ويحدث هذا السلوك عندما يتساوى معدل التغير في عناصر التكاليف وحجم النشاط في كلا الاتجاهين، بمعنى أن معدل التغير في التكاليف صعوداً وهبوطاً يتساوى مع معدل التغير في حجم النشاط صعوداً وهبوطاً، وهو ما يطلق عليه اصطلاحاً **Non-Sticky Cost**، ويتواجد مثل هذا النوع من سلوك التكاليف في حالة التكاليف المباشرة التي ترتبط بعلاقة منتظمة مع التغيرات في حجم النشاط.
- **السلوك غير المنتظم للتكاليف**: ويحدث هذا السلوك عندما لا يتساوى معدل التغير في التكاليف وحجم النشاط في كلا الاتجاهين، بمعنى أن معدل التغير في التكاليف صعوداً وهبوطاً لا يتساويان مع معدل التغير في حجم النشاط صعوداً وهبوطاً.

(٢/٢) آلية تكوين سلوك التصاق التكلفة:

قرار الإدارة بالمفاضلة بين تكاليف الاحتفاظ بالطاقات (الموارد) العاطلة وبين تكاليف التخلص من هذه الموارد واستبعادها حالياً ثم استعادتها مستقبلاً عند حدوث زيادة في حجم النشاط والطلب على منتجات المنشأة، قد حظى بالقدر الأكبر من الاهتمام والتركيز عند محاولة شرح آلية تكوين ونشأة سلوك التصاق التكلفة". (محمد شاهين، ص ٥١٣)

وقد حدد Anderson إثنين من الأسباب الرئيسية لسلوك التصاق التكلفة، كالاتي:

١. تكاليف التسوية (Adjustment Cost)، حيث أنه عندما ينخفض الطلب على منتجات المنشأة، يقوم المديرين بالمفاضلة بين تكاليف الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة وبين تكاليف تسويتها، ويرتبط ذلك بما إذا كان الإنخفاض في الطلب مؤقت أو يمتد لفترة طويلة، وذلك على النحو الآتي:

- في حالة انخفاض الطلب ووجود طاقات غير مستغلة لفترة مؤقتة، قد يقرر المديرين الاحتفاظ بتلك الموارد غير المستغلة وعدم التخلص منها لتجنب تكاليف التسوية المرتفعة ومن ثم تعظيم قيمة المنشأة على المدى الطويل، وفي هذه الحالة فإن المنشأة سوف تسجل انخفاضاً في الإيرادات دون أن يقابل ذلك انخفاضاً في التكاليف.
- وعلى الجانب الآخر إذا كانت هناك معلومات مدعمة بدلائل وأسباب ترجح وبشكل كبير احتمالية وجود انخفاض مستمر على الطلب لفترة طويلة نسبياً فإنه قد يكون من الأفضل تعديل الموارد، مما يعنى وجود علاقة طردية بين تكاليف التسوية والتصاق التكلفة.

٢. الاعتبارات الشخصية للمديرين الانتهازيين، حيث تدفع الاعتبارات الشخصية للمديرين من ذوى المصلحة الخاصة إلى اتخاذ القرارات التى تعظم منفعتهم الشخصية بدلاً من القرارات التى تؤدى إلى تحقيق أفضل نتائج لمساهمة المنشأة؛ فيما يعرف بمشكلة الوكالة. وبالتالي فهم يترددون فى تخفيض الموارد غير المستغلة ويفضلون الاحتفاظ بها من أجل تجنب فقد مكانتهم ومركزهم فى المنشأة. وبناءً على ما سبق، يرى الباحث أنه عند دراسة أسباب ومحددات سلوك التصاق التكلفة يجب الأخذ فى الاعتبار درجة التفاؤل أو التشاؤم لدى المديرين حول مستقبل الطلب على منتجات المنشأة، والتى تقف خلف قرار الإدارة بتعديل الموارد (الطاقة)، ولا يجب الاعتماد بشكل مطلق عند تحليل سلوك التكاليف على اتجاه حجم النشاط (التغير فى حجم النشاط) فقط.

(٣/٢) مزايا وفوائد دراسة سلوك التصاق التكلفة:

اهتم الباحثون والمديرون والمستثمرون وغيرهم بدراسة دوال التكاليف لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية والتمويلية وغيرها من القرارات ذات الصلة. فإذا كان تقدير دوال التكاليف غير ملائم، أو أنها لا تعكس الواقع الحقيقى لسلوك التكاليف، فإن جميع القرارات التى تبنى عليها تصبح قرارات غير مناسبة، وقد تضر المنشأة إلى خسائر فى المدى القصير والطويل. وفيما يلى شرح هذه الفوائد:

(براق & ياسين، ص ٤٨١)

١. يحتاج المديرون إلى معرفة وفهم سلوك التكاليف لاتخاذ قرارات مناسبة حول المنتجات، والتخطيط والرقابة وتقويم الأداء، لأن الفهم الصحيح لسلوك التكاليف له أهمية كبيرة في المحاسبة الإدارية، وهو جوهر عملية اتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية وغيرها من القرارات التي يتخذها أصحاب العلاقة المباشرة وغير المباشرة في المنشأة.

٢. هناك العديد من القرارات الإدارية الداخلية في المنشأة التي تعتمد على التكاليف عند اتخاذها، ومنها قرارات مرتبطة بإنتاج منتجات جديدة، وقرارات تتعلق بحجم النشاط وتحديد الأسعار بصورة عامة، والأسعار الموسمية، والخصومات، والترويج، والقرارات الروتينية واليومية، وهذه القرارات تؤثر بصورة أساسية على استمرارية ونمو المنشأة، وذلك لأن فهم واستخدام سلوك التصاق التكلفة سينعكس على هذه القرارات الإدارية ايجابياً، وتكون تلك القرارات فعالة وذات كفاءة وأثر ايجابي على نمو المنشأة واستمرارها وقدرتها على المنافسة.

٣. إن سلوك التصاق التكلفة يؤثر على تنبؤات المحللين الماليين، وعلى توقعاتهم بالأرباح، وتصنيف التكاليف إلى لزجة وغير لزجة، وهو ما يتيح نتائج تحليل أكثر دقة وأقرب إلى الواقع، وهذا بدوره ينطبق على التنبؤات الأخرى، مثل التنبؤ بالتدفقات النقدية، وغيرها من التنبؤات المعتمدة على التكاليف وسلوكها.

وإضافة إلى ما سبق؛ فإن سلوك التصاق التكلفة له أثر على الميزة التنافسية للمنشأة، حيث تُعد عوامل المنافسة الخارجية من العوامل الأكثر أهمية عند اتخاذ القرارات الإدارية، فقد يتخذ المديرون التنفيذيون قرارات استراتيجية في بيئة تنافسية تُعرض المنشأة للإفلاس والانهيار أمام منافسيها إن لم تكن مؤهلة لاتخاذ هذه القرارات.

(٤/٢) أثر سلوك التصاق التكلفة على تحسين قرارات الربحية:

قدم (Weiss) دليلاً عملياً على أن دقة تنبؤات المحللين الماليين بأرباح المنشآت ذات السلوك اللزج للتكلفة تقل بنسبة ٢٥% عن دقة تنبؤاتهم بأرباح المنشآت ذات السلوك غير اللزج للتكلفة، وذلك لأن السلوك اللزج للتكلفة - والناتج عن الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة بالرغم من انخفاض حجم النشاط - يتسبب في ارتفاع التكلفة وانخفاض كبير في الأرباح عند انخفاض المبيعات مقارنة بالسلوك غير اللزج للتكلفة؛ مما يؤدي إلى زيادة درجة التشتت في التوزيع الطبيعي لأرباح المنشأة عن الفترات السابقة، وبالتالي انخفاض دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح.

'وقد توصلت نتائج دراسة (Kim & Kinsey) إلى أن ارتفاع نسبة الأخطاء في تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح لاعتمادهم عند التنبؤ على السلوك المتماثل للتكلفة مع تجاهل السلوك غير المتماثل لها وذلك بسبب صعوبة الوصول إلى البيانات الداخلية للتكلفة، كذلك تصبح العلاقة الطردية أكثر قوة في حالة المنشآت التي تُشكل التكاليف الثابتة النسبة الأكبر من هيكل تكلفتها ويغفل المحللين الماليين هذه النسبة عند التنبؤ بالتكاليف'. (Kim & Kinsey, PP.2-21)

وقام (Wu & Wilson) بدراسة العلاقة بين الاستراتيجية التنافسية للمنشأة والسلوك اللزج للتكلفة وتنبؤات المحللين الماليين بالأرباح؛ وذلك لتحديد ما إذا كان تفهم المحللين الماليين لاختيار المنشأة لاستراتيجية تنافسية معينة وانعكاس هذا الاختيار على لزوجة التكلفة ومن ثم تأثير ذلك على دقة تنبؤاتهم بالأرباح. وتوصلت النتائج إلى أنه عندما يأخذ المحللون الماليون في اعتبارهم عند تنبؤهم بالأرباح تأثير نوع الاستراتيجية المتبعة بالمنشأة على شدة ونوع سلوك التكلفة (لزج / غير لزج)؛ فإنهم يُظهرون درجة أقل من التحيز المتفائل في تنبؤاتهم وبالتبعية انخفاض أخطاء التنبؤ مقارنة بالمحللين الماليين الذين يعتمدون على السلوك المتماثل للتكلفة عند تنبؤهم بالأرباح. (Wu, PP.1-32)

وبناءً على ما سبق، يمكن وصف العلاقة بين دقة التنبؤ بالأرباح وبين درجة التصاق التكلفة بأنها عكسية، ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه الدراسات من ضرورة دراسة وفهم المحللين الماليين لسلوك التصاق التكلفة وأخذه في الاعتبار عند التنبؤ بالأرباح لتقليل خطأ التنبؤ؛ مما يُسهم في زيادة دقة تلك التنبؤات وبالتالي زيادة نفعية المعلومات المقدمة للمستثمرين، وبما يساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة والتحديد السليم لقيمة المنشأة.

(٥/٢) آليات التحقق من سلوك التصاق التكلفة:

لقد لاقى نموذج (ABJ) شهرة عالية في مجال تحليل سلوك التكاليف والتعرف على مدى التصاق أو عدم التصاق هذا السلوك، ويعتمد هذا النموذج على قياس بند التكلفة المقصود قياس سلوكه بين فترتين باعتبار إحداهما تمثل فترة الأساس من خلال علاقة لوغاريتمية ذات دلالة، وهذا النموذج يعتبر نموذجاً بديلاً لسلوك التكاليف التقليدي حيث يعطى نتائج أكثر واقعية وغير متحيزة، ولقد توصلت الدراسة إلى أن تكاليف المبيعات والتكاليف الإدارية تكاليف ملتصقة. حيث أنها تزيد بمتوسط ٥٥% لكل ١% زيادة في المبيعات، ولكنها تنخفض فقط بنسبة ٣٥% لكل ١% من الانخفاض في المبيعات. بينما تزداد التكاليف الإجمالية بما يعادل ٩٣.٠% لكل ١% زيادة في الإيرادات وتنخفض بما يعادل ٨٥.٠% فقط لكل ١% انخفاض في الإيرادات. (Anderson 2003, PP. 47-63)

ويرى الباحث أنه على الرغم من أن النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسة كانت مقبولة على نطاق واسع، إلا أن المنهج الذي استخدمته في قياس التصاق التكلفة واختيار عينة الدراسة تم انتقاده في الدراسات الحديثة، حيث ركزت الدراسة على نوع واحد فقط من أنواع التكاليف وهي تكاليف البيع العامة والإدارية لتحديد مدى التصاق التكلفة، ولم تركز على أى أنواع أخرى من التكاليف، واكتشف الباحثون مؤخراً المزيد من بنود التكلفة التي تميل إلى سلوك التصاق التكلفة وهي:

(براق، ص ٤٧٩ & محمد الصغير، ص ١٩-٢٠)

(٦/٢) بنود التكلفة التي تميل إلى سلوك التصاق التكلفة:

- تكلفة البضاعة المباعة: إذا كان حجم التغير في إيراد المبيعات كبيراً فإن ذلك يظهر سلوك التصاق التكلفة، أما إذا كان التغير في إيراد المبيعات بسيطاً فإنه لا يظهر مثل هذا السلوك للزج في تكلفة البضاعة المباعة.
- تكاليف النفقات العامة: تعتبر تكاليف النفقات العامة أول بند تكلفة يظهر سلوك التصاق التكلفة، حيث تناولت إحدى الدراسات التي قامت بتتبع حالة التكاليف في عدد من المستشفيات الأمريكية بالكشف عن سلوك التصاق التكلفة، ثم قاما بتأكيد هذا السلوك في دراسة أكثر توسعاً على عينة أخرى من المستشفيات باستخدام تراكم زمني لسلسلة زمنية من الأنشطة.
- التكاليف البيعية والإدارية والعمومية: يمكن القول أن جميع الدراسات تقريباً، والتي تناولت سلوك التكاليف تضمنت بند التكاليف البيعية والعمومية والإدارية بالبحث والتتبع، ولقد أقرت جميعها بسلوك التصاق التكلفة لهذا البند، وأثبتت بالدليل العملي التصاق هذا البند تجاه التغيرات في حجم النشاط.
- تكلفة البحث والتطوير: لما كانت تكلفة البحث والتطوير من التكاليف التي تخضع لحرية الإدارة في زيادتها أو خفضها لارتباطها بالنظرة المستقبلية للمنشأة، فقد تلجأ الإدارة إلى زيادة التكاليف حالة اتجاه حجم النشاط إلى الارتفاع، ويُصبح من الصعب خفضها بشكل كبير حال انخفاض حجم النشاط، وبالتالي تُظهر هذه التكاليف سلوك التصاق التكلفة مع تغيرات حجم النشاط.
- تكلفة الإنفاق على الممتلكات والمعدات والآلات الرأسمالية: لا تختلف كثيراً عن تكلفة البحث والتطوير، فهي تخضع أيضاً لحرية الإدارة في التصرف، ولكن عندما ينخفض حجم النشاط تستطيع الإدارة تخفيض حجم الموارد إلا أنها لن تستطيع التخلص من تكاليف تلك الأصول مما يظهر سلوك التصاق التكلفة.

(٧/٢) الآثار المترتبة على سلوك التصاق التكلفة وانعكاسها على قيمة المنشأة:

لا يوجد الكثير من الدراسات التي أجريت على الآثار المترتبة على سلوك التصاق التكلفة، وتدل نتائج بعض هذه الدراسات على أن النموذج الذي يأخذ بعين الاعتبار التكاليف للزجة له قدرة تنبؤية أكبر لتحليل الربحية المستقبلية، ويوفر تنبؤات أكثر دقة من النماذج الأخرى التي تستخدم بنود البيانات المالية فقط، وهذا النموذج ينطلق من منظور المحاسبة الإدارية، التي تؤكد التفاعلات بين الحسابات الداخلة في الوصول إلى الأرباح. ويمكن توضيح ذلك الأثر على العناصر التالية:

(لمياء الزكي، ص ٧٦٩-٧٧١)

١. الأرباح والتدفقات النقدية: تُعد الأرباح والتدفقات النقدية من المتغيرات التي تعكس الاستقرار الفعلي للقوائم المالية، وفي ضوء مدخل سلوك التصاق التكلفة يبدو أن كلاً من الأرباح والتدفقات النقدية مباشرة بالقرارات الإدارية في المنشأة، والتي قد تؤدي إلى حدوث تقلبات في الأرباح والتدفقات النقدية مما قد ينعكس على دقة توقعات المحللين الماليين ومن ثم تقييم المستثمرين للمنشأة باعتمادهم على هذه التوقعات.

٢. عدم تماثل المعلومات: حيث أن العلاقة قد تكون عكسية بين عدم تماثل المعلومات وجودة الأرباح، فإن ذلك قد يؤدي إلى التأثير على تنبؤات المحللين الماليين وعدم دقة توقعاتهم إذا لم يتم أخذه في الاعتبار، ومن ثم تقديرات المستثمرين الخاطئة المبنية على توقعات المحللين لقيمة المنشأة من جانب، ومن جانب آخر فإن هذه المخاطر الناتجة عن عدم قدرة المستثمرين على التنبؤ الدقيق بالعوائد المتوقعة عن استثماراتهم في المنشأة سوف تخلق الدافع لدى المستثمرين إلى طلب عائد إضافي تعويضاً عن هذه المخاطر الأمر الذي يترتب عليه ارتفاع تكلفة الأموال المستثمرة وينعكس ذلك على قيمة المنشأة.

٣. تكلفة المال المستثمر: يؤدي عدم قدرة المديرين على تخفيض التكاليف في فترات انخفاض حجم النشاط إلى زيادة مخاطر الائتمان وبالتالي ينتج عنه زيادة تكلفة الدين. بالإضافة إلى زيادة مخاطر إعادة التمويل بالديون الجديدة مع وجود قيود مالية، وعدم تنوع مصادر التمويل، الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ القرارات الإدارية بتخفيض التكاليف والتأثير الإيجابي على الربحية في سبيل تمكين المنشأة من الحصول على الدين كمصدر للتمويل، ومن ثم فإن العلاقة بين السلوك غير المتماثل للتكلفة والتمويل بالدين هي علاقة عكسية، كذلك يؤدي عدم المرونة في التكلفة إلى انحدار نسبة الدين في المنشآت بما ينعكس على قيمة المنشأة سلبياً.

٤. "القدرة التنافسية للمنشأة: تحتم التحديات التي تواجه المنشآت في البيئة العالمية ضرورة الحفاظ على الوضع التنافسي في الأجل الطويل؛ فلم يعد تحقيق الإيراد أو الربح شرطاً لكفاءة واستمرارية المنشأة، وإنما يجب الحفاظ على الوضع التنافسي الدائم للمنشأة، ومن المتعارف عليه أن المنشآت في ظل سوق المنافسة القوية تسعى إلى البحث عما هو جديد من أدوات إدارة التكلفة لخفض الأسعار وتعظيم الربحية والتوافق مع المعايير الدولية للجودة والمحاسبة، ومحاولة تحسين الأداء المالي، ومن ثم فإن العلاقة بين السلوك المتباين للتكلفة والقدرة التنافسية للمنشأة تعتبر عكسية".
(علياء عبد البديع، ص ٤٠-٤١)

ويشير الباحث إلى أن العمل على تجنب أثر مخاطر سلوك التصاق التكلفة يلعب دوراً هاماً في مجال تحسين القرارات الإدارية المختلفة داخل المنشأة. سواء ما يتعلق منها بقرارات الربحية وتقييم البدائل الاستثمارية أو ما يتعلق منها بقرارات الرقابة وتقويم الأداء داخل المنشأة.

(٣) ماهية التكاليف الإضافية ومفهوم الميزة التنافسية المستدامة:

(١/٣) ماهية التكاليف الإضافية:

"تحتاج العملية الصناعية بخلاف المواد والمستلزمات السلعية وتكلفة العمل الانساني إلى العديد من التكاليف الإضافية، وتمثل التكاليف الإضافية التي تتطلبها الدورة الإنتاجية والتسويقية للمنتج بما تتضمنه من خدمات إدارية وتمويلية مجموعة مستقلة من عناصر التكاليف العامة التي تستفيد بها مختلف الوحدات المنتجة والمباعة ويطلق على هذه المجموعة التكاليف غير المباشرة أو التكاليف الإضافية أو الأعباء المحملة (التحميلية)". (محمد بدوي، ص ١٦٢)

ويقصد بالتكاليف الإضافية "التكاليف الإنتاجية أو الصناعية التي لا ترتبط بإنتاج السلعة أو أداء الخدمة بصورة مباشرة ولا تتضمن كلاً من تكلفة الخامات المباشرة وتكلفة العمل المباشر ولكن تتضمن كلاً من تكلفة الخامات والعمالة غير المباشرة إلى جانب تكاليف الإنتاج الأخرى". (Michael, P37)

ويستخلص الباحث مما سبق أن التكاليف الإضافية هي التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تمثل أعباء يصعب تتبعها وتخصيصها أو تحميلها على الهدف النهائي للتكلفة، فهي تشمل عناصر التكاليف التي لا ترتبط بوحدة انتاج محددة ارتباطاً مباشراً ولكنها ضرورية لإتمام عملية التصنيع، ولكن يُستفاد منها في أكثر من وحدة من وحدات الإنتاج؛ أي أنها عناصر عامة وليست خاصة، ويتم ربطها بمراكز التكلفة سواء مراكز الإنتاج أو مراكز الخدمات الإنتاجية.

وكانت معظم الشركات فى الماضى تستخدم أسس تحميل كمية - والباحث يقصد عينية - مثل (كمية المواد الخام المستخدمة فى الإنتاج أو ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات)، أو أسس تحميل قيمية مثل (تكلفة المواد المباشرة أو تكلفة الأجور المباشرة أو التكلفة الأولية) كأسس لتحميل التكاليف الإضافية العامة، فى الوقت الذى كانت تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة تمثلان نسبة كبيرة من اجمالى التكاليف، وكانت نسبة التكاليف الإضافية ضئيلة، نتيجة لذلك تم تصميم نظم محاسبة التكاليف للتركيز على قياس ورقابة المواد والأجور المباشرة بدقة لضمان تتبعها على نحو دقيق على المنتجات، وحققت تلك النظم أهدافها بصورة ملائمة". (محمد الشربيني، ص ٢٥٨)

ولقد تغير الأمر لسببين؛ (سامى نجدى، ص ١٦٥ & Horngren) **الأول** تمثل فى تولى المعدات الآلية المتطورة المهام التى كانت تقوم بها العمالة المباشرة، ومن ثم تصنيف مصروفات إهلاك المعدات وصيانتها على أنها ضمن التكاليف الإضافية، الأمر الذى أدى إلى زيادة التكاليف الإضافية مع تقليل تكلفة العمالة المباشرة، فى حين تمثل **الثانى** فى أن المنتجات أصبحت أكثر تعقيداً لأنها تعتمد فى تصنيعها على العمل الآلى، وأدى ذلك إلى تغيير طبيعة منشآت الأعمال التى أصبحت تعتمد على العمالة غير الماهرة. وكنتيجة لهذين الاتجاهين؛ انخفضت تكلفة العمالة المباشرة نسبة إلى التكاليف الإضافية كعنصر من عناصر تكاليف المنتج، بالإضافة إلى زيادة عدد وتكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية، وهذا من شأنه زيادة كمية الخدمات المتبادلة بين تلك المراكز الخدمية مما نتج عنه بيئة أعمال أكثر تعقيداً، وأصبحت معه عملية تحميل تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج أكثر تحدياً.

"وترتب على ما سبق تغيير هيكل التكاليف، حيث أصبحت التكاليف الإضافية تمثل نسبة لا يستهان بها من اجمالى التكاليف، الأمر الذى أصبح معه من الضرورى البحث عن أقصر وأسهل الإجراءات وأعدل وأدق الأسس العلمية لتحميل هذه التكاليف بشكل مرضى ومقبول ومبرر بما يحقق قدراً من عدالة التحميل وتحقيق حيادية البيانات التكاليفية لخدمة متخذى القرارات، بما يمكن من توفير معلومات أكثر دقة لتكلفة الإنتاج". (محمد الشربيني، ص ٢٥٩)

ولاشك أن عملية تخصيص التكاليف الإضافية تحقق أهدافاً متعددة، إلا أن الباحث يشير إلى أن أهمها تبرير هذه التكلفة. فالإدارة عليها تبرير التكاليف عن طريق دراسة وتقويم البدائل المتوفرة قبل استخدام المصادر المتاحة. فبعد أن كان هدف محاسبة التكاليف التقليدى هو تحديد تكلفة الإنتاج اللازمة لإعداد التقارير المالية المنشورة، أصبحت تضطلع بأهداف أخرى أكثر التصاقاً بوظائف إدارة المنشأة.

(٢/٣) مفهوم الميزة التنافسية المستدامة :

فى ظل بيئة الأعمال الديناميكية الحالية تتسابق منشآت الأعمال لتعزيز فعالية الأداء الاستراتيجى، والحفاظ على الميزة التنافسية، حيث أن التقلبات السريعة فى مستويات المنافسة، وبيئة وتكاليف الإنتاج، وضغط أصحاب المصالح، اضطرت المنشآت إلى اعتماد أدوات حديثة من أجل ضمان البقاء. حيث لم يعد ينظر للميزة التنافسية على أنها شىء تحققه المنشآت فى فترة معينة فقط، بل أصبحت تركز على مبدأ أساسى فى الميزة التنافسية ألا وهو الاستدامة كعنصر أساسى يجب الاهتمام به عند تقييم مدى فعالية الميزة التنافسية على المدى الطويل. حيث أصبح الهدف من الاستراتيجيات تحقيق ميزة تنافسية مستدامة. (Martins, 2017, PP.633-645)

وتُعرف الميزة التنافسية المستدامة على أنها "تنفيذ استراتيجية خالقة للقيمة غير مقلدة فى الماضى، والتي ليس بالامكان تقليدها مستقبلاً من قبل أى المنافسين الحاليين أو المحتملين، وعندما تكون المنشآت الأخرى غير قادرة على تكرار فوائد هذه الاستراتيجية. أى أنها الموقف الفريد الذى تطوره المنشآت تجاه منافسيها".

"وهى ألا تهدف الإستراتيجية إلى تحقيق مركز فى السوق تستطيع المؤسسة أن تحقق من خلاله هامش ربح أعلى من منافسيها فقط، بل تستطيع أيضاً المحافظة على ذلك المركز لفترة طويلة، وفى عالم اليوم فإن الفترة الزمنية الطويلة قد تكون قصيرة للغاية، وخاصة فى حالة الصناعات المتسمة بالتطورات التكنولوجية السريعة، ويترتب على ذلك أنه تبعاً لسرعة التغير التى تميز سوقاً ما، سوف تحتاج المنشآت إلى إجراء مراجعات استراتيجية على فترات متكررة بشكل ملائم". (هشام، ص ٦٧٦)

"وللحصول على ميزة تنافسية طويلة المدى يتحتم على المنشأة مواكبة التغير فى أنواق المستهلكين، ومواجهة المقلدين للمنتجات فى الأسواق حتى لا تضيع ميزة المنشأة التنافسية، مما يتطلب ضرورة استخدام جميع استراتيجيات التنافس الممكنة، والعمل على تحقيق الترابط مع المستهلكين لتحقيق الأفضلية على المنافسين بأكثر من طريقة". (ماهيّتاب & داليا، ص ١٠)

وبناءً على ما تقدم فإن الميزة التنافسية المستدامة هى مجموعة السمات المطلوب توافرها للمنشأة لى تزدهر فى بيئة الأعمال، وذلك عن طريق تفاعل أصول المنشأة وقدراتها ومواردها التى يصعب مطابقتها أو تجاوزها من الغير، وتوفر وضعاً متفوقاً ومتميزاً على المدى الطويل على المنافسين، مما يكون سبباً لبناء الولاء للعلامة التجارية من قبل العملاء، وأحد العوامل التى يبحث عنها المستثمرون لتجنب الوقوع فى مشكلة انخفاض قيمة الأسهم.

(٤) استراتيجيات التنافس وأثرها على سلوك التصاق التكلفة:

أشارت دراسة (Melo & Leone) إلى الدور الذي تساهم به معلومات التكلفة في إدارة الاستراتيجية فيما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة؛ وذلك من خلال اختيار كيفية تنافس المنشأة سواء عن طريق (خفض التكلفة) أو منتجات أفضل (التميز) مقارنة بالمنافسين، وأكدت الدراسة على ضرورة تحقيق المواءمة بين الاستراتيجيات التنافسية وإدارة التكلفة بهدف الحصول على ميزة تنافسية؛ حيث تم تفسير تلك المواءمة بتوجيه إدارة التكلفة للأولويات الاستراتيجية للمنشأة، أو تكييف ممارسات إدارة التكلفة وهيكل التكلفة مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة. حيث أن المديرين يتخذون قرارات تخصيص الموارد وتعديل هيكل التكلفة بما يتفق مع الاستراتيجية التنافسية للمنشأة. (Melo, PP.78-96)

(١/٤) استراتيجية خفض التكلفة:

تسعى هذه الاستراتيجية إلى جعل المنشأة تحقق تكلفة أقل مقارنة بالمنافسين، وتتبع أهمية هذه الاستراتيجية من أن الإدارة في وقتنا الحالي ينظرون إلى ريادة التكلفة وما تهدف إليه من تخفيض التكاليف على أنها تحدياً رئيساً يجب التصدي له باستراتيجية شاملة، وذلك على الرغم من أن اعتبارات الجودة وتلبية احتياجات العملاء تحتاج إلى اهتمام كبير، إلا أن اعتبارات التكلفة وتخفيضها ما تزال تشكل الاهتمام الأكبر لإدارة أى منشأة ترغب في البقاء والاستمرار من خلال احتلالها موقع متميز في سوق الصناعة التي تنتمي إليها". (هشام عثمان، ص ٤٨٦-٤٨٧)

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المنشآت التي تتبع هذه الاستراتيجية تستهدف عملاء يهتمون بسعر المنتج بشكل أساسي. وأن اتباع هذه الاستراتيجية يتناسب مع كثير من الدول العربية - ومنها مصر - التي يفتقر عنها بشكل كبير الاهتمام بالبحوث والتطوير لتقديم منتجات ذات أسعار منخفضة مع الاحتفاظ بمستوى متوسط نسبياً من التميز، وذلك لتحقيق أكبر حصة سوقية ممكنة.

وأشارت دراسة (Yu) إلى أن الميزة الأساسية لاستراتيجية ريادة التكلفة تتمثل في تحقيق الكفاءة من خلال استخدام الحد الأدنى من الموارد لتحقيق المبيعات المرغوبة. وبالتالي تُولى المنشآت المتبعة لتلك الاستراتيجية اهتماماً كبيراً بالاستغلال الأمثل للأصول وتعظيم إنتاجية العاملين بهدف تخفيض التكاليف؛ مما يسمح لها بتحقيق ميزة تنافسية من خلال تقديم المنتجات بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين، وهو ما يتسبب في انخفاض درجة التصاق التكلفة أو انسجامها بسلوك غير لزج في المنشآت المتبعة لهذه الاستراتيجية لتمحورها حول تحقيق كفاءة التكلفة من خلال الاعتماد على هيكل تكلفة مرن وموارد ذات تكاليف تعديل منخفضة". (Yu, 2017, PP. 5-25)

وفسرت دراسة (Banker et al.) عدم لزوجة التكلفة فى المنشآت المتبعة لاستراتيجية زيادة التكلفة حيث يرجع إلى انخفاض نسبة الأصول غير الملموسة بتلك المنشآت وعدم حاجتها إلى موارد فريدة أو متخصصة؛ مما يؤدى إلى سهولة وانخفاض تكاليف تعديل تلك الموارد عند تراجع الطلب. كما أن تعامل تلك المنشآت خلال مدى ضيق ومستقر من المنتجات، والاهتمام المحدود بأنشطة البحوث والتطوير والتسويق؛ يجعل مديرها أكثر تشاؤماً بالمبيعات المستقبلية عند انخفاض المبيعات لأكثر من فترة، ويفضلون تخفيض الموارد بمعدل أكبر من زيادتها استجابة للتغيرات المتساوية فى المبيعات، مما يتسبب فى زيادة درجة عدم لزوجة التكلفة. (Banker & zhang, 2013, PP.1-47)

ويستخلص الباحث مما سبق؛ أن المنشآت المتبعة لاستراتيجية خفض التكلفة تهدف إلى تقديم السلع أو الخدمات بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين؛ مما يدفعها إلى التركيز على أنشطة رقابة التكلفة مثل: الاستغلال الكامل للطاقة، التعاقد مع العمالة المؤقتة، دورات قصيرة لتطوير المنتجات الجديدة، تصميم المنتجات الموحدة أو النمطية، وذلك بسبب حساسية عملاء تلك المنشآت لسعر السلعة أو الخدمة، ومن ثم فإنه عند انخفاض المبيعات تسارع تلك المنشآت إلى تخفيض مواردها غير المستغلة لتجنب تحقيق خسارة، كما يمكنها بسهولة زيادة مواردها لمقابلة زيادة المبيعات لعدم حاجتها لموارد فريدة أو متخصصة. وبالتالي تنضم المنشآت المتبعة لاستراتيجية خفض التكلفة بانخفاض تكاليف تعديل مواردها وبهيكل تكاليف أكثر مرونة؛ مما ينتج عنه انخفاض سلوك التصاق التكلفة.

(٢/٤) استراتيجية التميز:

وتشير هذه الاستراتيجية إلى حرص المنشأة على توفير منتجات لها مزايا وخصائص فريدة وذات قيمة عالية بالنسبة للمستهلك، فهي تلبي رغباته فى توفير منتجات ذات نوعية عالية ولها خصائص متميزة ويعتمد عليها وجديرة بالثقة، وتشجع المستهلك وتحفزه على دفع أعلى سعر مقابل هذه الخصائص الفريدة، وذلك يعنى أن تلك الاستراتيجية تركز على أن المستهلكين يفضلون هذه المنتجات التى تقدم إليهم حتى ولو كانت أسعارها مرتفعة.

"ولكى تنجح المنشآت المتبعة لاستراتيجية التميز فى تمييز سلعهم أو خدماتهم عن تلك التى تقدمها المنشآت المنافسة؛ فإنها تستثمر بكثافة فى الموارد المتخصصة التى توفر تصميمات مبدعة أو علامات تجارية مميزة أو منتجات بصفات فريدة أو تقديم خدمة استثنائية، وهو ما يدفع المديرين إلى تفضيل الاحتفاظ بتلك الموارد فى فترات انكماش الطلب لصعوبة وارتفاع تكاليف تعديلها، مما ينتج عنه سلوك التصاق التكلفة". (Yu, Z., PP. 5-25)

'وقد توصلت دراسة (Naoum & Vlismas) إلى أن ارتفاع لزوجة التكلفة بالمنشآت المتبعة لاستراتيجية التميز يرجع إلى استثمارها بكثافة في الأصول غير الملموسة (كأنشطة البحوث والتطوير، بناء العلامة التجارية، التسويق، تنمية الموارد البشرية، ...)، والتي تتسم بصعوبة وارتفاع تكاليف تعديلها واحتياجها لفترات طويلة لتطويرها بما يتلاءم مع احتياجات وأهداف المنشأة؛ مما ينعكس على تفضيل المديرين الاحتفاظ بتلك الموارد لحين التأكد من مدى استمرارية تراجع الطلب". (PP. 2-10)

كما أكدت دراسة (Mohammadi, PP. 625-642) من وجود علاقة طردية بين رأس المال الفكرى ومكوناته وبين درجة لزوجة التكلفة. حيث أن سعى تلك المنشآت لتقديم منتجات جديدة ومتنوعة ومميزة عن غيرها من المنتجات المنافسة وإيجاد فرص تسويقية جديدة من خلال الاستثمار بكثافة في أنشطة البحوث والتطوير والتسويق يُزيد من تفاؤل مديري تلك المنشآت بالمبيعات المستقبلية مُعتبرين أن الانخفاض في الطلب الحالى إنخفاضاً مؤقتاً؛ وهو ما يدفعهم إلى الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة لاستخدامها ليكونوا أول المستفيدين للفرص التسويقية الجديدة عند انتعاش الطلب مستقبلاً.

وُستنتج مما سبق، أن تكلفة تطبيق استراتيجية التميز ستكون مرتفعة، وبالتالي ستقوم المنشآت المطبقة لها بتعويض ذلك من خلال سعر بيع يزيد عن تكلفة التميز لتتمكن من تحقيق هامش الربح المخطط. وبالتالي يزداد مستوى التصاق التكلفة في المنشآت التى تتبع استراتيجية التمايز مقارنة بالمنشآت الأخرى التى تتبع استراتيجية زيادة التكلفة.

(٥) دور أساليب الإدارة الاستراتيجية فى تخفيض التكاليف الإضافية لدعم الميزة التنافسية المستدامة:

على الرغم من انتشار مفهوم وتطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية، وذلك لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية المستدامة؛ إلا أن - من وجهة نظر الباحث - تطبيق هذه الأساليب دون إدراك مديري المنشآت لمفهوم وأسباب ومحددات سلوك التصاق التكلفة، سوف ينعكس بشكل سلبي على معرفة سلوك التكاليف - وخاصة التكاليف الإضافية - بشكل دقيق، وبالتالي تدنى فى دقة قياس التكلفة. وعليه يجب الأخذ فى الاعتبار السلوك الناتج عن القرارات الإدارية الخاصة بالمفاضلة بين الاحتفاظ بالموارد والطاقات العاطلة وغير المستغلة من ناحية، وبين الاستغناء عنها حالياً ثم استعادتها مستقبلاً مرة أخرى من ناحية أخرى (تكاليف التعديل)، مما يسهم ذلك فى دقة تخصيص وتحميل التكاليف الإضافية، وبالتالي التقدير الدقيق لتكلفة الوحدة وبالتالي تقدير السعر.

(١/٥) الأساليب التي تساهم في تحقيق إستراتيجية خفض التكلفة:

▪ التكلفة على أساس النشاط (ABC):

"أشارت دراسة (فايد، ٢٠١١) إلى أن ربط الموارد بالأنشطة من خلال نظام التكلفة على أساس النشاط يكاد يشير إلى تحويل التكاليف غير المباشرة في مهدا إلى تكاليف مباشرة في علاقتها بالأنشطة المستفيدة في ظل استخدام محركات تكلفة ملائمة مشيرة إلى علاقات سببية منطقية ومقبولة، خاصة إذا ما تم تنقية الأنشطة، بالإضافة إلى استبعاد ما لا يضيف قيمة إلى مخرجات وحدة الأعمال من منتجات، وعلى ذلك فالركائز الأساسية للنظام تتمثل في تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد ما سواها وكذلك الإزواجية فيها - إن وجدت - مع تحديد الموارد اللازمة وتخصيصها على الأنشطة المستفيدة بعد تجميع الموارد في مجموعات للتكلفة واختيار محركات التكلفة الملائمة وتحديد المخرجات المستهدفة، وذلك كله لآمكان تحقيق القياس الدقيق لتكلفة هذه المخرجات (المنتجات) بوحدة الأعمال".

وبناءً على ما سبق، يستنتج الباحث أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على تخفيض التكلفة على مستوى كل نشاط من الأنشطة التي تمر بها العملية الإنتاجية للمنتج واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكاليف الإضافية المحملة على المنتج، وعليه فإن هذا الأسلوب يسهل من خلاله معرفة أثر تلك الأنشطة على اتجاه نشاط المنشأة بشكل عام. مما يساعد على الكشف المبكر لسلوك التصاق التكلفة. كما يستنتج الباحث أن عملية الرقابة المستمرة على التكاليف التي يقوم بها (يستهدفها) أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتي تعمل على القضاء على الموارد غير المستغلة تؤدي إلى تخفيض تكاليف التسوية إلى أقصى حد ممكن وبالتالي تخفيض سلوك التصاق التكلفة. لتتضمن هذه الخاصية ضمن مزايا أسلوب (ABC).

▪ تحليل سلسلة القيمة: Value Chain Analysis

"يمكن تنفيذ تحليل سلسلة القيمة عن طريق إعادة تبويب أنشطة المنشأة وفقاً لتصنيف سلسلة القيمة وتحديد الموارد المستخدمة في أداء كل نشاط منها، ثم تحديد الأهمية النسبية لأنشطة سلسلة القيمة وفق استهلاكها لموارد المنشأة، وتحليل كل نشاط لتحديد ما إذا كان يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة، وبعد ذلك يتم تحديد الطرق البديلة للتخلص من/ أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ويجب أن تقوم المنشأة بتحليل سلسلة القيمة بشكل مستمر، وذلك لأجراء التحسين المستمر والذي يعد هدفاً إستراتيجياً للمنشأة". (هاني محازيق، ص ١٦)

ويرى الباحث أنه من خلال تبني (تطبيق) المنشأة أسلوب تحليل سلسلة القيمة؛ فإن القرارات الإدارية التي سوف يتخذها مديري المنشأة لتخفيض التكاليف والحصول على ميزة تنافسية سوف تعتمد على إدارة سلسلة قيمتها على نحو أفضل من المنافسين أو إعادة ترتيب حلقاتها بالشكل الذي يبرز الطاقات والموارد العاطلة - تحديد الجزء غير المستخدم من الموارد- ويضمن كفاءة استغلالها طبقاً لقائمة الأولويات التي يتم إعدادها بعد ترتيب الأنشطة من حيث الأهمية وبما يتفق مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، والتي يمكن أن تساعد على تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة، وتخفيض سلوك التكلفة الناتج عن تخفيض تكاليف التسوية ومن ثم تخفيض سلوك التصاق التكاليف الإضافية.

ويتضح أيضاً مما سبق أن تحليل سلسلة القيمة يجعل المنشأة أكثر مرونة في التعامل مع بيئة الأعمال الديناميكية، وتلبية المتطلبات المتغيرة للعملاء بالشكل الذي يضمن كفاءة استغلال الموارد النادرة طبقاً لقائمة الأولويات التي يتم إعدادها بعد ترتيب الأنشطة من حيث الأهمية وبما يتفق مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، وكذلك إبراز الطاقات العاطلة، وتحديد الجزء غير المستخدم من الموارد، وفرص التطوير أمام المنشأة لاستغلال ذلك الجزء، والتي يمكن أن تساعد على تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة، وتزيد من قدرتها التنافسية في البيئة الحالية.

كذلك فإن تحليل سلسلة القيمة من بداية الحصول على المستلزمات من الموردين وحتى الاستخدام النهائي للمنتج من جانب العميل يُساهم في الكشف المبكر عن سلوك التصاق التكلفة - إن وجد- وبالتالي العمل على تخفيض أثر هذا السلوك، ومن ثم تخفيض التكاليف الإضافية، وبالتالي دعم الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة.

■ التكلفة المستهدفة: Target Costing

"أشارت دراسة (Ionescu) أن التكلفة المستهدفة تمثل حل إداري يُساعد على تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج من خلال تحسين الخصائص المادية له في مرحلة التصميم المُبكرة، كما يُساهم في الحفاظ على جودة الأداء الوظيفي وتخفيض وقت تطوير المنتجات من خلال التخطيط الاستراتيجي وإدارة التكاليف مما يؤدي إلى زيادة ربحية المنتجات، وزيادة قدرة المنشأة على المنافسة وتعزيز مركزها التنافسي، وحيث أن التكلفة المستهدفة تركز على العميل والسوق؛ فإن المنشأة لن تقوم بإنتاج منتج جديد حتى تتأكد من أنه سيولد ربحاً كافياً، حيث تُركز التكلفة المستهدفة على الإدارة الاستراتيجية لمستوى التكاليف مع الإهتمام بوظائف المنتجات التي ستحدد بالتأكيد الحصول على منتجات أقل سعراً".

"وتتميز التكاليف المستهدفة بعدد من السمات وهي أنها تكاليف يتم تحديدها بناءً على السعر الذى تحدده ظروف المنافسة وبناءً على هامش الربح الذى ترغب الإدارة فى تحقيقه ويتم تطبيقها خلال المراحل الأولى من دورة حياة المنتج".

وبناءً على ما سبق، يتضح للباحث أن أسلوب (TC) يبنى على تحديد المخرجات المستهدفة لتضييق فجوة المدخلات (التكاليف) غير المبررة؛ فقبل البدء فى العملية الإنتاجية يعمد المديرون إلى تحديد التكاليف المستهدفة لمراحل انتاج المنتج - أى تحديد التكلفة المستهدفة لمرحلة ما قبل الإنتاج (مرحلة البحث والتطوير والتصميم) ومروراً بمرحلة الإنتاج وما بعدها ووصولاً لمرحلة ما بعد البيع - مما يؤدى إلى انخفاض درجة سلوك التصاق التكلفة إن وجدت.

كما يتضح أيضاً مما سبق أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم فى تحقيق استراتيجية المنشأة التنافسية عن طريق توفير معلومات ملائمة عن رغبات واحتياجات العملاء، مع بيان الأهمية النسبية لكل خاصية يرغبونها، وترجمتها إلى وظائف وأجزاء يجب أن يتضمنها تخطيط وتصميم المنتج، وهندسة التكلفة لتحقيق مستوى معين من التكاليف التنافسية، وتوفير معلومات عن السعر الذى تحدده ظروف المنافسة، وعن الربح المستهدف التى ترغب الإدارة فى تحقيقه، وبالتالي تخفيض التكاليف الإضافية فى المراحل المبكرة لدورة حياة المنتج.

(٢/٥) الأساليب التى تساهم فى تحقيق إستراتيجية تميز المنتج:

■ التحسين المستمر: Continuous Improvement

"أسلوب التحسين المستمر من أساليب إدارة التكلفة الحديثة وهو عبارة عن مجموعة من الإجراءات التى تشمل كافة عناصر المنشأة (العمليات، والأنشطة، والعاملين)، حيث يعمل هذا الأسلوب على إجراء التحسينات بصورة مستمرة ومتتالية مما يؤدى إلى تحسين جودة المنتج وتخفيض تكلفته، ويعرف التحسين المستمر بأنه مجموعة متنوعة من التطورات التنظيمية، والجهود المستمرة للعمليات القائمة للوصول إلى أفضل الطرائق للتنفيذ، والتى تتضمن البحث المستمر عن الأنشطة التى تهتم بها المنشأة لمواجهة احتياجات العملاء والمحافظة على بقاء المنشأة فى الأسواق". (Singh, PP. 75-81)

وفما يتعلق بالمنشآت التى تقتصر على تطبيق واستخدام نظام تكلفة متطور فإن هناك صعوبة فى قياس المزايا المتحققة من أسلوب التحسين المستمر المرتبطة بالتكاليف غير المباشرة، حيث تعاني نظم التكاليف التقليدية فى تحديد الأسباب الكامنة وراء هذه التكاليف.

ويرى الباحث أن أسلوب التحسين المستمر يهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين هما؛ أولاً: تخفيض التكاليف الإضافية، وذلك من خلال عملية تخفيض مختلف عناصر الإنتاج من مواد وآلات وأفراد، مع العمل في نفس الوقت على تطوير هذه العناصر، على أن يتم هذا الأمر بشكل مستمر، وذلك ضمن عملية إدارة الجودة التي تتضمن تلبية الحوافز المادية والمعنوية المناسبة لهذه العملية. ثانياً: تحقيق ميزة تنافسية للمنتج، حيث تتجلى أهمية عملية التحسين المستمر في ظل إدارة الجودة على قدرة التنظيم على تصميم وتطبيق عملي يحقق باستمرار رضا تام للعملاء.

كما يُساعد أسلوب التحسين المستمر على تخفيض سلوك التصاق التكلفة - إن وجد - من خلال ممارسة الرقابة المستمرة على العمليات الإنتاجية للتأكد من سيرها بالصورة المطلوبة والعمل على اكتشاف مواطن الخلل وعلاجه بصورة جذرية، إجراء التحسينات بصورة مستمرة ومتتالية مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج، وتخفيض مستويات المخزون وتخفيض وقت التسليم وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء، التفوق في التصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات وإمكانية تحسين تدفق الإنتاج بدقة وبدون اسراف في استخدام الموارد.

▪ بطاقة القياس المتوازن: Balanced Scorecard

وفقاً لهذا الأسلوب يجب على كل منشأة أن تحدد أهدافها على مستوى المحاور الأربعة - المحور المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو - لبطاقة الأداء المتوازن ثم ترجمة تلك الأهداف إلى مقاييس أداء محددة، وعلى كل منشأة أن تقرر ماهية مقاييس الأداء الهامة لها، وقد تختلف درجة أهمية تلك المقاييس على مدار الزمن، ولكن يجب باستمرار أن تكون تلك الأهداف والمقاييس مرتبطة بالاستراتيجية.

وأشارت إحدى الدراسات إلى أنه عند تقديم النموذج على النحو المذكور كان يُتيح قياساً وتقويماً للأداء بصورة متناسبة، حيث أشار من قدموا نموذج البطاقة وفي مقدمتهم (Kaplan & Norton) إلى إمكانية قيام كل منشأة بإضافة أبعاد أخرى - فيما تراه ملائماً - وفق ما تطلبه طبيعة نشاطها ومتطلبات قياس وتقويم الأداء بها. وقامت الدراسة بإضافة أبعاد جديدة مع تعضيد ما هو قائم من أبعاد من خلال أسلوب المقارنات المرجعية، وهي بُعد الموردين في إطار سلسلة التوريد، بُعد المنافسين وتكنولوجيا التسويق استكمالاً لسلسلة القيمة، بُعد الجوانب التكنولوجية في ظل بيئة ونظم التصنيع الحديثة.

(عادل طه أحمد فايد، ٢٠١٤ ص ٢٣٦-٢٣٧)

وبناءً على ما سبق؛ يرى الباحث أنه عند استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن فإن المديرين سوف يضعون أهدافهم في كل بطاقة على حده، وتكون هذه الأهداف نابعة من الاستراتيجية العامة للمنشأة، فإذا اهتمت المنشأة بعمليات الابتكار والتطوير في منتجاتها وتحسين عمليات التشغيل الداخلي بها. مع الاهتمام بالنواحي البيئية للمنتج، يؤدي ذلك إلى زيادة درجة رضا عملائها، مما ينعكس بالإيجاب على الأداء المالي للمنشأة، وبالتالي تدعيم قدرتها التنافسية من خلال الريادة في تكلفة المنتج وتحسين جودته وزيادة درجة المرونة في الانتاج والالتزام بجداول ومواعيد التسليم. فهذا يؤدي إلى تخفيض سلوك التصاق التكلفة والعكس.

كما يرى الباحث أن هذا الأسلوب يُحد من العوامل والمحددات والأسباب التي قد ينشأ من خلالها سلوك التصاق التكلفة - الاعتبار الشخصية للمديرين من ذوي المصلحة الخاصة، حيث يتم تحديد رؤية ورسالة المنشأة والتي من خلالها يتم وضع الخطط الإستراتيجية لتحقيق الأهداف المرجوه - هدف كل بطاقة على حده - ويصعب مع هذه البطاقات تحقيق هدف على حساب الآخر بينما هيا تضافر - جميع العمليات الداخلية والموارد المالية والبشرية والتكنولوجية والبيئية والتنافسية - مجموعة أهداف لتحقيق الهدف العام للمنشأة؛ تخفيض التكاليف، رضا العميل، دعم الميزة التنافسية المستدامة.

■ إدارة سلسلة التوريد: Supply Chain Management

توصلت دراسة (Holweg & Helo) إلى أنه يمكن تحقيق التكامل بين أعضاء سلسلة التوريد وإنجاح جهودها متى أدركت المنشأة المرتبطة بالسلسلة أن تحسين الكفاءة الداخلية لكل منها على حدة لم يعد كافياً، وأن الأمر يتطلب تفعيل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية على طول السلسلة، ولا شك أن هذا يتطلب توحيد الجهود المشتركة لتخفيض التكلفة ودعم المركز التنافسي، وبالتالي يعود النفع على كل أطراف السلسلة". (Holweg & Helo, PP. 230-238)

وتُساعد سلسلة التوريد على تخفيض التكاليف من خلال أحداث نوعية من التفاعل بين المنشآت المتواجدة في السلسلة بصورة أكثر كفاءة، وذلك لعمل تخفيض اضافي يضاف إلى التخفيضات الناتجة من البرامج الداخلية المطبقة لتخفيض التكاليف. حيث يتم التعاون بين المنشآت والموردين من أجل اقتراح طرق جديدة لأحداث التغيير في تصميم المنتجات ومواصفات المنتجات بحيث يمكن تصنيعها بتكلفة منخفضة دون الاخلال بالمواصفات والأداء التشغيلي للمنتج، وبطريقة تناسب عمليات التصنيع لدى المنشآت الموردة.

وبناءً على ما سبق؛ يرى الباحث أن كفاءة إدارة سلسلة التوريد (SCM) تتحدد في ضوء كفاءة كل حلقة من حلقاتها، ولتحقيق تلك الكفاءة يتطلب الأمر الاعتماد على أساليب - على سبيل المثال؛ تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة ... إلخ - يُمكن من خلالها تطبيق وإدارة استراتيجيات التعاون عبر سلسلة التوريد، وقياس وتقويم المخاطر التي يُمكن أن يواجهها أعضاء سلسلة التوريد والعمل على تخفيضها بما يؤدي إلى تحسين أداء سلسلة التوريد.

كما يرى الباحث أن العلاقات التبادلية - التي تحدث بين الموارد وبعضها البعض - بين حلقات سلسلة التوريد يضمن أفضل استغلال للموارد المتاحة، بل ويقدم نظرة مستقبلية حقيقية عن متطلبات الأنشطة من الموارد مما يُساهم في دعم قرارات المنشأة إذا ما اضطرت إلى المُفاضلة بين الاحتفاظ بالموارد والطاقات العاطلة وغير المستغلة، وبين الاستغناء عنها حالياً ثم استعادتها مستقبلاً مرة أخرى، مما يُقلل من درجة سلوك التصاق التكلفة إلى أقصى حد ممكن بين حلقات سلسلة التوريد.

■ المقارنة المرجعية: Benchmarking

"أسلوب المقارنات المرجعية من الأساليب المطلوبة وبقوة تدعياً للقدرة التنافسية خاصة وأن المقارنة حينما تتم تكون بين أنشطة المنشأة ونتائج التشغيل ومعايير الأداء بها، وبين ما يقابلها بالمنشآت الرائدة والتي تتمثل ممارستها في أمثلها، وتعتبر هذه المنشآت من أقوى ما يتم اعتباره كمنافسة قوية محفزة لأداء المنشأة التي سيتم اجراء مقارنة لأدائها، والمفترض أنها ليست مقارنة مرجعية مع منشأة واحدة أو لفترة وحيدة، وإنما هي مقارنات مرجعية متعددة. ويشير التعدد إلى كل من المنشآت المنافسة ذات الأداء المتميز وكذلك الفترات، حيث مقارنات مرجعية مستمرة تهدف التحسين المستمر للأداء من خلال التحديد الواضح لمواطن الضعف والقوة وكذلك الفرص والتهديدات، وهو ما يعزز صناعة القرار بالمنشأة، وبما يضمن اتخاذ قرارات مناسبة لإحداث التحسين المستمر دعماً للقدرة التنافسية لها".

(عادل طه أحمد فايد، ص ٢٣١)

ويود أن يشير الباحث إلى أن المنشآت التي تريد تعظيم حصتها السوقية وتحقيق ميزة تنافسية عليها عمل مقارنة بينها وبين المنشآت العاملة في نفس القطاع، لتحسين أدائها مقارنة بالمنافسين لزيادة قدرتها على استيعاب الطلب ورغبات العملاء.

وختاماً لما سبق؛ فإن الأساليب السابق تناولها يكمل بعضها بعضاً، وتشترك جميعها في تخفيض التكاليف ولكن مع الأخذ في الاعتبار سلوك التصاق التكلفة، ومن ثم دعم الميزة التنافسية المستدامة.

(٦) النموذج المقترح لتخفيض سلوك التصاق التكاليف الإضافية لدعم الميزة التنافسية المستدامة

تقوم فكرة النموذج الذي قام الباحث باقتراحه على خطوتين:

(١) الخطوة الأولى: قياس سلوك التكاليف الإضافية وذلك من خلال قياس سلوك التصاق التكلفة لثلاثة أنواع من التكاليف: المواد الصناعية غير المباشرة، العمالة الصناعية غير المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى، وذلك باستخدام النموذج التالي:

$$Overhead_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Sticky (IMC) + \beta_2 Sticky (ILC) + \beta_3 Sticky (OIC) + R$$

وانطلاقاً من مفهوم التصاق التكلفة والذي أشارت إليه العديد من الدراسات السابقة والذي يعنى أن التكاليف تزداد بشكل أكبر بزيادة المبيعات عما تنخفض به بانخفاضها؛ قام الباحث بقياس درجة سلوك التصاق بنود التكاليف الإضافية ومعرفة مشاركة كل بند - كدرجة التصاق - بالنسبة لإجمالي التكاليف الإضافية ككل وعلاقته بإيراد المبيعات وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$\begin{aligned} SC (IMC)_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 (IMC/Total Cost) \times (Rev_{i,t,t-1}) + \beta_2 \times Dec-dum_{i,t} \\ SC (ILC)_{i,t} &= \times (Rev_{i,t,t-1}) + R \\ SC (OIC)_{i,t} & \end{aligned}$$

وبناءً على النموذج السابق لقياس أثر سلوك التصاق التكاليف الإضافية؛ تأتي الخطوة الثانية من النموذج لتوضيح أثر هذا التخفيض على دعم الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة، وقد تمثلت المتغيرات الرقابية فى: الظروف الاقتصادية، الموقف الاستراتيجى للمنشأة، تفاؤل أو تشاؤم المديرين بالمبيعات المستقبلية، وذلك على النحو التالى:

(٢) الخطوة الثانية: بيان أثر تخفيض سلوك التصاق التكاليف الإضافية على الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة باستخدام المعادلة التالية:

$$SCA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Sticky Overhead + B2 Strategy \times (Rev_{i,t,t-1}) + B3 FP + B4 GDP + R$$

(٧) دراسة الحالة:

(١/٧) طبيعة الحالة محل الدراسة:

تأسست شركة حلوانى إخوان عام ١٩٥٢ كشركة توصية بسيطة وتطور هيكل الشركة القانونى حتى تحول إلى شركة مساهمة سعودية، وتدرج تحت القطاع الرئيس؛ (قطاع السلع الاستهلاكية) والقطاع الفرعى (قطاع إنتاج الأغذية)، واستطاعت الشركة تأسيس فرع تابع لها فى جمهورية مصر العربية عام ١٩٩٤ كشركة مساهمة مصرية رأسمالها ٦٠ مليون جنيه مصرى وعدد أسهمها ٣٠٠ مليون سهم، ويقع فيها المركز الرئيس لعملياتها.

وتتمتع الشركة بالعديد من المزايا التنافسية لكونها من أول الشركات المصنعة للمنتجات الغذائية فى الأسواق المحلية، وتتعامل الشركة مع العديد من الشركات العالمية مثل شركة **JBS, Viskase, Minerva, CP KELCO, Cargill**، واستطاعت الشركة الحصول على العديد من الشهادات العالمية والمحلية فى الجودة مثل شهادة **ISO 9001, ISO 14001, ISO 45001**، شهادة الهاسب **HACCP**، شهادة سلامة الأغذية **22000**، شهادة **BS OHSAS 1800**. وانطلقت الشركة إلى العالمية بالتزامها بمعايير الجودة والتطوير المستمر .

(٢/٧) أسباب اختيار الشركة محل التطبيق العملى (دراسة الحالة):

- تهتم الشركة بزيادة طاقاتها الإنتاجية وتحديثها بصفة مستمرة وذلك عن طريق توفير مجموعة من خطوط الإنتاج الحديثة التى تعتمد على التكنولوجيا العالية لتنفيذ استراتيجياتها، مما أدى إلى ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لهيكل التكاليف، حتى أصبح من المفيد الكشف عن أثر سلوك التصاق التكلفة بها.
- تتأثر الشركة كإى نشاط اقتصادى بالبيئة الاقتصادية والأسواق التى تعمل بها، وقد تواجه مجموعة من المخاطر التشغيلية والمالية المتعلقة بعملياتها، وتعمل الشركة على مراقبة عوامل المخاطرة واتخاذ الإجراءات الاحترازية والاحتياطيات اللازمة لرفع كفاءتها الإنتاجية.
- يمثل التزام الشركة بالجودة وتنوع منتجاتها وإضافة القيمة للمستهلكين عاملاً مساعداً يساهم فى نمو الشركة، ولعل الاسم والعلامات التجارية لدى الشركة تُعد من أهم الأصول التى تبنى عليها استراتيجياتها فى هذا المجال.

(٣/٧) دراسة وتحليل الواقع الفعلى لنظام التكاليف المطبق للحالة محل الدراسة فيما يتعلق بالدواجن المتبلية:

قام الباحث بإجراء عدد من المقابلات الشخصية والزيارات الميدانية لموقع مصنع الدواجن بشركة حلوانى إخوان فى المدينة الصناعية بالعاشر من رمضان، والاجتماع مع مدير التكاليف، المسؤولين عن التشغيل (مدير الإنتاج، مدير الصيانة)، ومجموعة من العاملين على الخط الإنتاجى للتعرف منهم على طريقة التشغيل الحالية والمتبعة، وتبين للباحث ما يلى:

❖ مخطط العمليات الصناعية لإنتاج الدواجن المتبلية:

من خلال طرح الأسئلة لجميع الأطراف - سابقة الذكر - بهدف الوصول لفهم دقيق للعملية الإنتاجية التى يمر بها المنتج، توصل الباحث إلى أن العملية الإنتاجية فى المصنع تقوم على العمليات التالية؛ عملية استلام الخامات من المورد حسب المواصفات والجودة المطلوبة، وذلك من خلال لجنة مخصصة لذلك. ثم صرف الكمية المطلوبة للإنتاج، وتبدأ عملية الفرغ ثم اضافة التوابل ثم البقسماط، عملية ادخال الفرن، عملية القلى ثم البسترة، عملية التجميد، عملية التعبئة والتغليف فى أكياس ثم فى كرتون ثم الرص على باليات استانلس، وأخيراً عملية التخزين فيما قبل مرحلة البيع.

وقام الباحث باختيار مجموعة من بيانات التكاليف الخاصة بالفترة المالية من العام ٢٠١٥ إلى ٢٠٢٠ - وهى الفترة المتاح عنها بيانات الدراسة - لإجراء دراسة الحالة عليها، واستخدام الأساليب والتحليلات الإحصائية للتأكد من النتائج التى سيتم التوصل إليها وذلك كما يلى:

جدول (١)

بيانات التكاليف الإضافية لمصنع الدواجن التابع لشركة حلوانى إخوان

السنة	تكاليف ثابتة	مواد صناعية غير مباشرة	عمالة صناعية غير مباشرة	تكاليف صناعية غير مباشرة أخرى	إجمالي التكاليف الإضافية
٢٠٢٠	١٣,٦١٨,٧٧٥	٤,٤٢٨,٣٣٦	٣,٩٠٠,٧٨٠	١١,٥٨٨,٣١٦	٣٣,٥٣٦,٢٠٧
٢٠١٩	١٠,٤٢٦,٧٠٥	٤,٢٦٤,٢٩٦	٢,٨٠٠,٧٠١	١١,٤٦٦,٤٤٨	٢٨,٩٥٨,١٥٠
٢٠١٨	٥,٤٤٣,٢٨٤	٣,٠١١,٤٥٥	١,٣٨٧,٢٠٥	١٧,٠٩٢,٢٦٩	٢٦,٩٣٤,٢١٣
٢٠١٧	٥,٩٦١,١١١	٢,٢٠٥,٥٤١	١,٠٤٠,٠١٥	١٥,٤٢٦,٧٣٩	٢٤,٦٣٣,٤٠٦
٢٠١٦	٧,١٦٠,٠١٥	٤,٤٠٦,٨٤٢	٤٦٤,٦٢٩	١٣,٥٣٣,٩١٥	٢٥,٥٦٥,٤٠١
٢٠١٥	٦,٧٠٨,٥٨٢	٢,٦٥٠,٧٢٣	٣٥٠,٨٥٠	١٠,٧٥٠,٦٥٠	٢٠,٤٦٠,٨٠٥

(٤/٧) التطبيق الفعلى للنموذج المقترح ونتائج اختبار فرضى البحث ومتغيرات الدراسة:

فى سبيل اختبار فرضى البحث والحصول على مؤشرات تثبت مدى صحتها وقبولها من عدمه، قام الباحث بعمل مقارنة فى الجدول التالى رقم (٢) بين سلوك التصاق التكلفة لكل من تكلفة المواد الصناعية غير المباشرة، تكلفة العمالة الصناعية غير المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى خلال فترة الدراسة - فى ضوء النموذج المقترح ومن خلال تطبيق الأساليب الإحصائية على بيانات عينة الدراسة- وتم الوصول للمعلومات التالية:

جدول رقم (٢)

مقارنة بين إجمالى سلوك التصاق بنود التكاليف الإضافية من ٢٠١٥ إلى ٢٠٢٠

السنة بيان	2020	2019	2018	2017	2016	2015	إجمالى
SC (IMC)	(0.156)	(0.235)	(0.448)	(0.089)	(0.017)	(0.009)	(0.954)
SC (ILC)	(0.01975)	(0.18613)	(0.6561)	(0.401)	(0.191)	(0.187)	(1.64098)
SC (OIC)	(0.01173)	(0.01085)	(0.0981)	(0.192)	(0.121)	(0.154)	(0.58768)
إجمالى	(0.18748)	(0.43198)	(1.2022)	(0.682)	(0.329)	(0.35)	(3.18266)

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق رقم (٢) زيادة تكلفة المواد الصناعية غير المباشرة عند زيادة إيرادات المبيعات بمعدل أكبر من انخفاضها عند انخفاض إيرادات المبيعات $\beta_1 > \beta_2 + \beta_1$ مما أدى إلى ظهور سلوك التصاق التكلفة من بداية عام ٢٠١٥ بدرجة (0.009) وأخذ فى الارتفاع حتى عام ٢٠٢٠، وبلغ أقصى ارتفاع لسلوك التصاق التكلفة فى عام ٢٠١٨ بدرجة (0.448) يليه عام ٢٠١٩ بدرجة (0.235).

كما يتضح أن عدم انتظام سلوك عنصر المواد الصناعية غير المباشرة خلال الفترة من ٢٠١٥ وحتى ٢٠٢٠ يشير إلى وجود قرار من إدارة الشركة بالاحتفاظ ببعض عناصر هذه التكاليف على الرغم من انخفاض إيرادات المبيعات وتحمل هذه التكلفة غير المستغلة اختياريًا، وهو الأمر الذى يؤثر بالسلب على صافى أرباح الشركة فى حالة انخفاض إيرادات المبيعات، وبالعكس.

ويتضح أيضاً زيادة تكلفة العمالة الصناعية غير المباشرة عند زيادة إيرادات المبيعات بمعدل أكبر من انخفاضها عند انخفاض إيرادات المبيعات $\beta_1 > \beta_2 + \beta_1$ مما أدى إلى ظهور سلوك التصاق التكلفة من بداية عام ٢٠١٥ بدرجة (0.187) وأخذ فى الارتفاع حتى عام ٢٠٢٠، وبلغ أقصى ارتفاع لسلوك التصاق التكلفة فى عام ٢٠١٨ بدرجة (0.6561) يليه عام ٢٠١٧ بدرجة (0.401).

وبعمل المقارنة السابقة جدول (٢) وذلك لمعرفة أى من هذه العناصر ساهم بشكل أكبر فى زيادة درجة سلوك التصاق التكاليف الإضافية بشكل عام، اتضح للباحث ظهور سلوك التصاق التكلفة للعناصر الثلاثة ولكن بدرجات مختلفة. حيث بلغ سلوك التصاق تكلفة العمالة غير المباشرة أعلى درجة التصاق (1.64098)، يليه تكلفة المواد الصناعية غير المباشرة بدرجة (0.954)، ثم التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى بدرجة (0.58768).

(٥/٧) اختبار الخطوة الثانية من النموذج المقترح:

قام الباحث بتجميع البيانات المالية من واقع السجلات المحاسبية والقوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة الخاصة بالشركة، وذلك لاختبار الخطوة الثانية من النموذج المقترح والمعتمدة على بعض المؤشرات المالية لقياس أثر تخفيض سلوك التصاق التكاليف الإضافية على الميزة التنافسية المستدامة للشركة، وذلك على النحو التالى:

جدول (٣)

البيانات المالية لمصنع الدواجن التابع لشركة حلوانى إخوان

السنة	إيرادات المبيعات	صافى الأصول الثابتة	إجمالي الأصول	القيمة الدفترية لإجمالي الأصول	صافى الربح بعد الضرائب
٢٠٢٠	٢٨٤,٠١١,١٠٨	٥١,٧٦٣,٢٤٤	٧٤,٤٦٨,١٤٣	٥١,٧٦٣,٢٤٤	١٤,٣٨٢,٣٠٢
٢٠١٩	٢٢٠,٢٠٧,٤٧٠	٤٩,٨٥٦,٤١٦	٦٧,٩٦٣,٥٣٨	٤٩,٨٥٦,٤١٦	٢,١٧٧,٩٥٦
٢٠١٨	١٤٣,٣١٣,٥٣٤	٥٤,٣٧٥,٢٨١	٦٧,٥٣٩,٩٧٣	٥٤,٣٧٥,٢٨١	(٧,١٩٥,١٤٩)
٢٠١٧	٩٤,٦٨٧,١٥٤	٥٦,٥٨٩,٢٥٠	٦٥,٣٢٠,٢٤٣	٥٦,٥٨٩,٢٥٠	(٩,٤٦٩,٦٥٧)
٢٠١٦	٥١,٨٧٣,٠٩٧	٦٨,٤١٣,٥٠٩	٧٠,٥٣٤,٨٧٠	٦٨,٤١٣,٥٠٩	(٥٠,٩٢٧,٥٠٦)
٢٠١٥	١٥٨,٨١٨,٤٧٣	٥٦,١٩٩,٥٤٠	٦٩,١٦٥,٣٥٣	٥٦,١٩٩,٥٤٠	(١٠,٢٠٦,٤١١)

أ. توقعات المديرين المتفائلة أو المتشائمة للمبيعات المستقبلية:

باختبار توقعات المديرين المتفائلة والمتشائمة بالمبيعات المستقبلية فى الفترة (t) من خلال اتجاه المبيعات لفترتين متتاليتين؛ فإذا زاد إيرادات المبيعات خلال فترتين متتاليتين ($t-2 > t-1$, $t > t-1$) كان ذلك مؤشراً على التفاؤل بالمبيعات المستقبلية فى الفترة (t). أما إذا انخفض إيرادات المبيعات خلال فترتين ($t < t-1$, $t < t-2$) كان ذلك مؤشراً على التشاؤم بالمبيعات المستقبلية فى الفترة (t) ويوضح الجدول التالى رقم (١١) مشاهدات (التفاؤل / التشاؤم) بالمبيعات المستقبلية كما يلى:

جدول رقم (٤)

توقعات المديرين المتفائلة أو المتشائمة للمبيعات المستقبلية

	التفاؤل بالمبيعات المستقبلية		التشاؤم بالمبيعات المستقبلية	
	Coeff.	Sig.	Coeff.	Sig.
V ₄	(1.379)	0.047	0.141	0.710
V ₅	0.369	0.073	1.274	0.037

ويتضح للباحث من الجدول السابق ارتفاع قيمة معامل (V₄) إلى (1.379) (علاقة معنوية) في حالة مشاهدات عينة التفاوض من عام ٢٠١٥ إلى ٢٠٢٠، وبلغت قيمته 0.141 (علاقة غير معنوية) في حالة مشاهدات عينة التشاؤم؛ حيث تزداد قوة العلاقة بين درجة سلوك التصاق التكلفة في ظل التفاوض بالمبيعات المستقبلية مقارنة بالتوقعات المتشائمة، بينما تقل درجة سلوك التصاق التكلفة في ظل التوقعات المتشائمة للمبيعات المستقبلية مقارنة بالتوقعات المتفائلة. مما يؤكد على أن سلوك التصاق التكلفة يظهر بنسب مختلفة في حالة التفاوض أو التشاؤم بالمبيعات المستقبلية.

ب. الموقف الاستراتيجي للمنشأة:

أدى اتباع الشركة لاستراتيجية التميز إلى ظهور سلوك التصاق التكلفة؛ حيث أن معامل التفاعل بين انخفاض إيرادات المبيعات واستراتيجية التميز (V₂) سلبى معنوى ($V_2 = -0.897$, Sig < 1%) وعلى النقيض؛ يؤدي إتباع الشركة لاستراتيجية ريادة التكلفة إلى تخفيض درجة سلوك التصاق التكلفة، حيث أن معامل التفاعل بين انخفاض إيرادات المبيعات واستراتيجية ريادة التكلفة (V₃) ايجابى معنوى ($V_3 = 0.599$, Sig < 1%) وهو ما يؤكد أن درجة سلوك التصاق التكلفة تختلف باختلاف الموقف الاستراتيجي للمنشأة كما يظهر ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (٥)

تأثير الموقف الاستراتيجي للشركة على سلوك التصاق التكلفة

Variables	z		
	Coeff.	T.	Sig.
β_0	0.057	7.818	0.000
β_1	0.387	6.155	0.000
β_2	(0.356)	(1.875)	0.062
V ₂	(0.897)	(3.126)	0.002
V ₃	0.599	2.797	0.005

ج. الظروف الاقتصادية والتشريعات الاجتماعية السائدة:

تؤثر الحالة الاقتصادية والتشريعات الاجتماعية السائدة على سلوك التصاق التكلفة وبالتالي على الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة، وقد قام الباحث باختبار النموذج الثانى على مستوى كل سنة على حده لتحديد مدى اختلاف تأثير سلوك التصاق التكلفة على الميزة التنافسية المستدامة فى ضوء اختلاف الحالة الاقتصادية للدولة فى الفترة من ٢٠١٥ حتى ٢٠٢٠، وهو ما يمكن إيضاحه من خلال الجدول التالى رقم (٦).

جدول رقم (٦)

تأثير الحالة الاقتصادية للدولة على سلوك التصاق التكلفة

B4		السنة	العالء الاقتصادية (مقاسة بمعدل النمو السنوى فى الناتج المحلى الإجمالى)
Coeff.	Sig.		
3.408	0.048	٢٠٢٠	٣.٦٠ % (أقل معدل)
0.034	0.644	٢٠١٩	٥.٦٠ % (أكبر معدل)
(0.365)	0.001	٢٠١٨	٥.٣٠ %
(21.816)	0.570	٢٠١٧	٤.٢٠ %
(0.078)	0.823	٢٠١٦	٤.٣٠ %
(0.191)	0.433	٢٠١٥	٤.٤٠ %

أظهرت النتائج وجود تأثير للحالة الاقتصادية للدولة على درجة سلوك التصاق التكلفة؛ حيث شهدت سنة ٢٠٢٠ تحقيق أقل معدل نمو سنوى فى الناتج المحلى الإجمالى خلال فترة العينة (B4 = 3.408, Sig. = 4.8%). وهو ما يمكن تفسيره بسرعة تخلص مديرى الشركة من الموارد غير المستغلة عند تراجع الطلب نتيجة تدهور الحالة الاقتصادية للدولة بسبب فيروس كورونا المستجد. وعلى النقيض من ذلك؛ فقد أظهرت السنوات من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٩ تحقيق معدلات نمو مرتفعة فى الناتج المحلى الإجمالى وصلت أقصاها (5.60%) خلال عام ٢٠١٩؛ حيث يتضح أن الإستقرار الاقتصادى للدولة يؤثر بشكل واضح على درجة سلوك التصاق التكلفة وبالتالي على الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة.

وأخيراً قام الباحث بقياس أثر سلوك التصاق التكاليف الإضافية على دعم الميزة التنافسية للشركة من خلال قياس معدل العائد على الأصول (كدلالة على أداء المنشأة خلال الأجل القصير)، وقياس نسبة المبيعات إلى إجمالي الأصول (كدلالة على أداء المنشأة خلال الأجل الطويل) كالاتي:

جدول رقم (٧)

أثر سلوك التصاق التكلفة على الميزة التنافسية للشركة خلال الأجلين القصير والطويل

Z_2			Z_1			السنة
Coeff.	t	Sig.	Coeff.	t	Sig.	
0.141	3.088	0.003	0.114	3.753	0.000	٢٠٢٠
(0.070)	(1.401)	0.166	0.043	1.310	0.195	٢٠١٩
0.161	2.311	0.024	(0.137)	(2.968)	0.004	٢٠١٨
(0.138)	(3.565)	0.001	0.068	2.655	0.010	٢٠١٧
0.212	3.347	0.001	0.030	0.716	0.477	٢٠١٦
(0.047)	(1.072)	0.288	(0.015)	(0.523)	0.603	٢٠١٥

■ أداء الشركة خلال الأجلين القصير والطويل:

يتضح من الجدول السابق رقم (٧) أن سلوك التصاق التكلفة يؤثر بشكل ايجابي معنوي على العائد على الأصول ($t=3.753$, Sig.= 0%) للعام ٢٠٢٠، ($t=2.655$, Sig.= 1%) للعام ٢٠١٧. كما يؤثر سلوك التصاق التكلفة بشكل ايجابي غير معنوي على العائد على الأصول ($t=1.310$, Sig.= 19.5%) للعام ٢٠١٩، ($t=0.716$, Sig.= 47.7%) للعام ٢٠١٦. كما يؤثر سلوك التصاق التكلفة بشكل سلبي معنوي على العائد على الأصول ($t=(2.968)$, Sig.= 0.4%) للعام ٢٠١٨، ويؤثر بشكل سلبي غير ($t=(0.523)$, Sig.= 60.3%) للعام ٢٠١٥.

كما يتضح من الجدول السابق تأثير سلوك التصاق التكلفة بشكل ايجابي معنوي ($t=3.088$, Sig.= 3%) للعام ٢٠٢٠، ($t=3.11$, Sig.= 2.4%) للعام ٢٠١٨، ($t=3.347$, Sig.= 0.1%) للعام ٢٠١٦. كما يؤثر سلوك التصاق التكلفة بشكل سلبي معنوي على أداء الشركة خلال الأجل الطويل ($t=3.565$, Sig.= 0.1%) للعام ٢٠١٧، ويؤثر بشكل غير معنوي على ($t=(1.401)$, Sig.= 16.6%) للعام ٢٠١٩، ($t=(1.072)$, Sig.= 28.8%) للعام ٢٠١٥.

(٨) نتائج اختبار فرضى البحث ومتغيرات الدراسة:

- أظهرت الشركة محل دراسة الحالة سلوك التصاق التكلفة لعناصر التكاليف الإضافية، والذي اتضح من استجابة تكلفة (المواد غير المباشرة، العمالة غير المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى) بشكل متباين مع التغيرات فى إيرادات المبيعات.
- ساهم النموذج المقترح فى الكشف عن سلوك التصاق التكاليف الإضافية فى الشركة بشكل أدى إلى سهولة العمل على تخفيض هذه التكاليف وبالتالي دعم الميزة التنافسية للشركة.

(٩) توصيات البحث:

- ضرورة تبني كافة الأطراف ذوى المصلحة من داخل المنشأة أو خارجها بسلوك التصاق التكلفة كمغير تكاليفى يُمكن من خلاله تحديد مستوى الأداء الداخلى للمنشأة من جهة، وتصحيح نقه تنبؤات المحللين الماليين والمستثمرين من جهة أخرى، وذلك من خلال تعديل النماذج المحاسبية والأخذ فى الاعتبار سلوك التصاق التكلفة.
- يجب على منشآت الأعمال توضيح أثر سلوك التصاق التكلفة على كلٍ من الأداء المالى والتكاليفى بها، وذلك من خلال توضيح أثر هذا السلوك كبند من بنود الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
- ضرورة إفصاح منشآت الأعمال عن نوع الاستراتيجية التنافسية المُتبعة وذلك لاختلاف طبيعة كل منها فى طريقة التعامل مع الموارد غير المستغلة عند انخفاض الطلب، وذلك عن طريق وضع مؤشر للشركات الصناعية المقيدة فى البورصة المصرية أو نسبة فى القوائم المالية للشركات غير المقيدة.

(١٠) مقترحات لدراسات مستقبلية:

- دراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن التدفق العكسى للتكلفة **Cost Back Flow** وتخفيض سلوك التصاق التكلفة.
- قياس العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية وسلوك التصاق التكلفة وأثرهما على أداء الاستدامة لمنشآت الأعمال.
- وضع اطار مقترح لسلوك التصاق التكلفة فى المنشآت الخدمية.

قائمة المراجع -

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- (١) براق عوض محمود مغيض & ياسين أحمد العيسى، تحليل سلوك التكاليف اللزجة: دراسة استقصائية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، مجلد (١٣)، العدد (٤)، ٢٠١٧.
- (٢) سامي نجدى محمد، أصول المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية، الطبعة الرابعة، بدون ناشر، ٢٠١١.
- (٣) عادل طه أحمد فايد، "مدخل كمي مقترح لتطوير نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بالتطبيق على الأنشطة اللوجستية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد (٢)، العدد (٢)، ٢٠١١.
- (٤) عادل طه أحمد فايد، "تطوير نموذج بطاقة الأداء المتوازن في ضوء تكامل سلسلة القيمة بالمنشآت الصناعية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٧١)، أكتوبر ٢٠١٤.
- (٥) عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد منطاش، "قياس انعكاس التكلفة ثنائية الاتجاه على دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٥.
- (٦) علياء عبد البديع محمد الفداوى، "قياس التباين في سلوك تكلفة أنشطة سلسلة القيمة وأثره على قيمة المنشأة مع دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠٢٠.
- (٧) لمياء كمال محمود محمد الزكى، "تأثير مخاطر السلوك غير المتمثل للتكلفة على قيمة المنشأة: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات البيئية والتجارية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (١٠)، العدد (٣)، الجزء الأول، ٢٠١٩.
- (٨) محمد أحمد محمد شاهين، "إطار محاسبى مقترح لاستخدام نموذج السلوك غير المنتظم للتكاليف في تحديد محرك تكلفة النشاط الأكثر فاعلية: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٢)، العدد (٢)، يوليو ٢٠١٨.
- (٩) ماهيتاب حسن البنا عبد العزيز & داليا محمود ابراهيم خليل، "نظم المعلومات التسويقية كمؤثر معاصر لتعزيز الميزة التنافسية المستدامة لمنتج الأثاث المعدنى"، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الرابع، كلية الفنون التطبيقية (ابداع - تصميم - انتاج - تنافسية)، ٢٠١٦.

- (١٠) محمد السيد محمد الصغير، "دور التكلفة اللزجة في ترشيد قرارات الربحية وتقييم الأداء في ظل فروض نظرية الوكالة: دراسة نظرية ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٣)، العدد (٢)، يوليو ٢٠١٩.
- (١١) محمد الشربيني إسلام ابراهيم، "شبكة التحميل - أسلوب مقترح لتحميل التكاليف الإضافية الإنتاجية على المراكز المستفيدة: دراسة تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٣)، سبتمبر ٢٠١٨.
- (١٢) محمد عبد المنعم يوسف، "خصائص ومحددات التكاليف اللزجة"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد (٢١)، العدد (٦٢)، ٢٠١٩.
- (١٣) محمد محمد ابراهيم مندور، "أثر الخطر المالى واتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المبعة: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢١)، العدد (١)، أبريل ٢٠١٧.
- (١٤) محمد منير محمود بدوى، "استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص أفضل للتكاليف الإضافية تحقيقاً لريادة التكلفة في المنشآت الصناعية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد (٦٤)، يونيو ٢٠١٨.
- (١٥) محمود عبد الفتاح ابراهيم رزق، "أثر أسلوب Backflush Costing على التصاق التكلفة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٣٤)، العدد (٤)، ٢٠١٠.
- (١٦) هانى أحمد محاريق، "دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة: دراسة استقصائية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، ديسمبر ٢٠١٦.
- (١٧) هشام عثمان المبيضين، "نظم المعلومات الاستراتيجية وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية في شركة البوتاس العربية في المملكة الأردنية الهاشمية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمان، الأردن، المجلد (١١)، العدد (٢)، ٢٠١٥.
- (١٨) هشام محمد مصطفى أبو سمرة، "الإطار المفاهيمي لاستراتيجيات تخفيض التكاليف والتميز التنافسي"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (٨)، العدد (٢)، ٢٠١٧.

- 1) Alexandra, M. L., "Considerations Concerning the Application of Target Costing Method in the Industry of Dairy Products", **Economic Sciences Series**, Vol. (XVII), No. (1), 2017.
- 2) Al Hanini, E. A., "The Impact of Adopting Activity Based Costing (ABC) on Decreasing Cost and Maximizing Profitability in Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol. (22), No. (5), 2018.
- 3) Anderson, M. C., Banker, R. D & Janakiraman, S. N., "Are Selling, General, and Administrative Costs "Sticky"?", **Journal of Accounting Research**, Vol. (41), No. (1), 2003.
- 4) Banker, R., Flasher, R & Zhang, D., "Strategic Positioning and Asymmetric Cost Behavior", 2013.
- 5) Balakrishnan, R., Petersen, M. J. & Soderstrom, N. S., "Does Capacity Utilization Affect The "Stickiness" of Cost?", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol. (19), No. (3), 2004.
- 6) Boute, R., Bruggeman, W. & Vereecke, A., "Cost Management in the Supply Chain: An Integrated Approach-Part 1", **Cost Management**, Vol. (28), No. (6), Nov./Dec. 2014.
- 7) Cheung, J., Kim, H. & Huang, R., "Is the Asymmetric Cost Behavior Affected by Competition Factors?", **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics**, Vol. (25), No. (1-2), 2018.
- 8) Dalla Via, N. & Perego, P., "Sticky Cost Behaviour: Evidence From Small and Medium Sized Companies". **Accounting & Finance**, Vol. (54), No. (3), 2014.
- 9) Holweg, M. & Helo, P., "Defining Value Chain Architectures: Linking Strategic Value Creation to Operational Supply Chain Design", **International Journal of Production Economics**, Vol. (147), 2014.
- 10) Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. V., "Cost Accounting: A - managerial Emphasis", 16th Ed., Hoboken, N.J. Pearson, New Yourk, 2019.
- 11) Ionescu, C. A., "Target Costing in the Budget and Calculation of Costs and of Results for Some Products in the Stainless Steel Industry", **Valahian Journal of Economic Studies**, Vol. (6), No. (1), 2015.
- 12) Kama, I. & Weiss, D., "Do Earnings Targets and Managerial Incentives Affect Sticky Costs?", **Journal of Accounting Research**, Vol. (51), No. (1), 2013.

- 13) Kim, M & Kinsey, J., " An Additional Source of Financial Analysts' Earnings Forecast Errors: Imperfect Adjustments for Cost Behavior", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol. (25), No. (1), Dec 2010.
- 14) Martins, I. & Belo, O., "A Balanced Scorecard Approach for Evaluating the Utility of a Data Warehousing System", in **European, Mediterranean, and Middle Eastern Conference on Information Systems**, 2017.
- 15) Michael R. K. & Cecily A. R., "**Cost Accounting: Foundations and Evolutions**", 8th Edition, South-Western, USA, February 2011.
- 16) Mohamed, F. E., "An Analysis of Cost Stickiness Effects on Firm's Department of Accounting", **Journal of Accounting Studies and Research**, Faculty of Commerce, Benha University, No. (1), June 2019.
- 17) Mohammadi, A. & Taherkhani, P., " Organizational Capital, Intellectual Capital and Stickiness (Evidences from Iran)", **Journal of Intellectual Capital**, Vol. (18), No. (3), 2017.
- 18) Melo, M. A. & Leone, R., J., "Alignment between Competitive Strategies and Cost Management: A Study of Small Manufacturing Companies", **Brazilian Business Review**, Vol. (12) No. (5), 2015.
- 19) Naoum, V. C & Vlismas, O., "Strategy, Managerial Ability and Sticky Behavior of Selling, General and Administrative Expenses", 2015.
- 20) Nevine, A. & Mohamed, S., " Board Characteristics Effect on Cost Stickiness Using Earnings Management as a Mediating Variable: Evidence from Egypt", **Alexandria Journal of Accounting Research**, Alexandria University, Vol. (5), No. (2), 2021.
- 21) Singh, J. & Singh, H., "Continuous improvement philosophy – literature review and directions", **Benchmarking: An International Journal, Emerald Group** , Vol. (22), No. (1), 2015.
- 22) Weiss, D., "Cost Behavior and Analysts' Earnings Forecasts", **The Accounting Review**, Vol. (85), No. (4), 2010.
- 23) Wu, M & Wilson, M., "Corporate Strategy, Cost Stickiness and Analyst Forecasts", **Accounting Research Seminar Series**, UNSW Business School , 2018.
- 24) Yu, z., "Resource Commitment and Cost Behavior Under Different Strategies", **Ph.D. Dissertation**, University of Calgary, 2017, Available at: <https://prism.ucalgary.ca/handle/11023/4003>, Retrieved at: 16/9/2021.