



**اطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتدعيم استراتيجية  
زيادة التكلفة : مع دراسة حالة في البيئة المصرية**

**A proposed framework for managing sticky  
costs to support the cost leadership strategy:  
with a case study in the Egyptian  
environment**

د/ هبة السيد ابراهيم الطنطاوي  
مدرس المحاسبة  
بكلية التجارة-جامعة كفر الشيخ  
heba.tantawy@yahoo.com

د.د / على مجاهد أحمد السيد  
أستاذ التكاليف والمحاسبة الادارية  
ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب  
كلية التجارة-جامعة كفر الشيخ  
aalsayed77@yahoo.com

الباحث

أ / محمد جمال محمد سالم  
gmoh731@gmail.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة  
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ  
المجلد السابع . العدد الحادي عشر- الجزء الثالث  
يناير ٢٠٢١ م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>



## ملخص :

استهدف هذا البحث التعرف على أثر التكاليف اللزجة على نجاح تطبيق استراتيجية الريادة التكاليفية في بيئة الأعمال الحديثة ، حيث أصبح الاهتمام موجه نحو ادارة التكلفة الا ان المشكلة تكمن في وجود عناصر تكاليف تحتاج ادارة خاصة حتى تتمكن من تطبيق استراتيجية الريادة التكاليفية وذلك مع دراسة حالة في بيئة الأعمال المصرية .

وعليه تم تقسيم البحث إلى جزئين: الجزء الأول: الدراسة النظرية ويتكون من تقييم الاستراتيجيات التنافسية في ظل متطلبات بيئة الأعمال الحديثة ودور ظاهرة التكاليف اللزجة في ظل متغيرات بيئة الأعمال الحديثة وإيضاح ذلك من خلال العلاقة بين ظاهرة التكاليف اللزجة واستراتيجية ريادة التكلفة، الجزء الثاني: دراسة حالة في بيئة الأعمال الحديثة وذلك لتحديد امكانية تطبيق الاطار النظري واختبار فروض الدراسة ، وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة التي تكونت من عدد (١٣٣) مفردة ، وتمثل هدف البحث في اقتراح إطار لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية وذلك لأهمية الدور التي تقوم به محاسبة التكاليف كأحد العوامل المؤثرة في قرارات الإدارة العليا .

وقد توصلت نتائج البحث إلى أن دقة قياس وتبويب انحرافات التكاليف مع زيادة دقة قياس سلوك التكاليف اللزجة ، يؤدي تجاهل سلوك التكاليف اللزجة الي زيادة فجوة التوقعات في الأرباح ، حيث يؤدي سلوك التكلفة اللزجة الصاعد سلبا علي ارباح الفترة الحالية وايجابا علي ارباح فترة الانتعاش والعكس صحيح ، انه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف اللزجة على تطبيق استراتيجية الريادة التكاليفية ، كما أنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف اللزجة المتمثلة في (المصروفات- الفوائد) على تطبيق استراتيجية الريادة التكاليفية ، وكذلك يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف اللزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر المالية المتنوعة على تطبيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

## Summary

This research aimed to identify the impact of sticky costs on the success of implementing the cost leadership strategy in the modern business environment, where attention has become directed towards cost management, but the problem lies in the existence of cost elements that need special management in order to be able to implement the cost leadership strategy with a case study in an environment Egyptian business.

Accordingly, the research was divided into two parts: The first part: the theoretical study and consists of evaluating the competitive strategies in light of the requirements of the modern business environment and the role of the sticky costs phenomenon in light of the modern business environment variables and clarifying this through the relationship between the sticky costs phenomenon and the cost leadership strategy, the second part: the study A case in the modern business environment in order to determine the possibility of applying the theoretical framework and testing the study hypotheses, by designing a survey list and distributing it to the study sample that consisted of (133) respondents, and the aim of the research was to propose a framework for managing sticky costs to achieve the cost leadership strategy due to the importance of the role The cost accounting is one of the factors influencing senior management decisions.

The researcher found that the accuracy of measuring and classifying the deviations of costs with increasing the accuracy of measuring sticky cost behavior, ignoring the sticky cost behavior leads to an increase in the expectations gap in profits, as the upward viscous cost behavior leads negatively to the profits of the current period and positively to the profits of the recovery period and vice versa, There is a positive impact of significant significance for providing information on sticky costs on the implementation of the cost leadership strategy, and there is also a positive impact of significant significance for providing information on sticky costs represented in (expenses - benefits) on the application of the cost leadership strategy, and there is also a positive effect that is significant Moral to provide information on sticky costs represented by the various financial burdens and losses on applying the cost leadership strategy.

## مقدمة :

اتسمت بيئة الأعمال الحديثة بمجموعة من الخصائص التي من أهمها التطور المذهل في تكنولوجيا الإنتاج والنقل والاتصال والمعلومات . الأمر الذي نتج عنه ما يعرف الآن بظاهرة العولمة . ولقد صاحب هذه الظاهرة مجموعة من التحديات التي تهدد المنظمات في بيئة الإنتاج الحديثة بعدم القدرة علي الاستمرار نظرا لزيادة حده المنافسة (السيد ، ٢٠٠٦، ص: ١) ، ولما كان هناك العديد من البدائل الاستراتيجية التي يمكن لمؤسسات الأعمال تبنيها عبر مراحل حياتها فعلي المنشأة أن تختار البديل الاستراتيجي الذي يعمل علي تعزيز ميزتها التنافسية وتحقق اكبر عائد علي الاستثمار (جرار ، ٢٠٠٤، ص: ٤٠) ، وفي ظل اشتداد الصراع بين المؤسسات من أجل توزيع حصصها السوقية وجلب أكبر عدد ممكن من المستهلكين لاقتناء منتجاتها ، فإن كل منشأة تعمل علي إظهار نقاط القوة الخاصة بها لكي تفرض سيطرتها علي السوق وتحقيق الميزة التنافسية خاصة من خلال أمكانية انتقال رأس المال والتكنولوجيا والعمالة الماهرة ، ففي الدول النامية يكون انتقال التكنولوجيا من خلال السلع والخدمات المقدمة ، وفي الدول الحديثة تكون من خلال انتقال خطوط الإنتاج والمصانع ، أما في الدول المتقدمة تكون من خلال انتقال الأفكار ، وقد نشأت الميزة التنافسية عن القيمة المضافة التي تستطيع المنشأة أن توفرها للعملاء وإقناعهم بها ولذلك فقد أصبح مفهوم الميزة التنافسية يحتل مكانة هامة في التفكير الاستراتيجي للمنشأة.

ومن خلال تطبيق استراتيجية الريادة التكاليفية يظهر دور محاسبة التكاليف التي تواجهها مشكلة التكاليف الزجة التي تمثل عقبة في طريق ريادة التكلفة حيث ان سلوك بعض عناصر التكاليف لا يستجيب لمحاولات خفض التكاليف من جانب منفذ الاستراتيجية . ولم تكن المحاسبة في مختلف الدول بمعزل عن تلك التطورات واستجابة لهذا الدور قدم الفكر المحاسبي مساهمات كثيرة لعل من أبرزها ظهور فرع جديد نسبيا من فروع المحاسبة أطلق عليه اسم محاسبة إدارة التكلفة Cost Management Accounting ذلك الفرع الذي يضم مجموعة من أدوات ومدخل إدارة التكلفة التي تهدف إلى مساعدة إدارة منظمات الأعمال في تطبيق استراتيجيات خلق و تدعيم الميزة التنافسية ، ويمكن من خلال إدارة التكلفة مساعدة الإدارة علي اتخاذ القرارات الملائمة التي تؤدي الي تحقيق قيمة للعميل بأقل تكلفة ممكنة وذلك عن طريق الفهم الكامل لمسببات التكاليف ومسببات الإيراد مع مراعاة اثر التغير في حجم ومجال العمليات علي الأرباح المتوقعة (الهلباوي و النشار ٢٠٠٩ ص ٨٥) . تعرضت نظم التكاليف التقليدية في الآونة الأخيرة للعديد من الانتقادات ، بسبب عجزها عن تلبية احتياجات الإدارة الاستراتيجية الداعمة لزيادة القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في بيئة التصنيع الحديثة (كيوان ، ٢٠١٥، ص ٧٦٨) .

## مشكلة البحث :

مما سبق يتضح أن الفكر المحاسبي لا يتضمن أطار يشمل كافة المحددات الاقتصادية والإدارية للسلوك غير المتماثل للتكلفة (ظاهرة اللزوجة) وبالتبعية صعوبة قياس درجة عدم التماثل وانعكاسها علي دقة تقديرات التكاليف وبخاصة الصناعية منها وحيث أن المنشآت الصناعية المصرية تواجه تحديات كبيرة تفرضها بيئة الأعمال التنافسية الجديدة مما يستلزم حتمية الاعتماد على الاتجاهات الحديثة في مجال تخفيض التكلفة وتصميم المنتجات بما يضمن فاعلية وكفاءة الاستراتيجية التنافسية المختارة في سوق المنافسة . وحيث أن استراتيجية خفض التكلفة هي الاستراتيجية السائدة في بيئة المنافسة الحديثة نظرا لصعوبة تبني استراتيجية التميز لاعتمادها علي التكنولوجيا الحديثة التي يصعب علي كافة الدول امتلاكها ، فإن الهدف الأساسي من خفض التكلفة هو تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة مما يقلل من مجالات الإسراف وسوء الاستخدام ، وتوجيه التكلفة إلي تلك الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج ، كما أن الهدف الأكثر أهمية هو تحقيق رضا المستهلك من خلال تقديم المنتج بالجودة والمواصفات المطلوبة ، وبأقل سعر ممكن .

لذا ينبغي أن يأخذ منهج خفض التكلفة شكلا متحركا بدلا من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه (عبد الرحمن, ٢٠٠٠, ص:١٤) فالأمر لا يتعلق بدراسة التكلفة وإنما دراسة سلوك التكلفة خلال دورة حياة المنتج ومن هذا المنطلق تتحدد إبعاد خفض التكلفة من خلال دراسة سلوك التكلفة كهدف استراتيجي إلي انه من غير المعقول أن يتم خفض التكلفة بعد الحدوث كما يحدث في الفكر التقليدي من خلال الرقابة اللاحقة للتنفيذ وكشف وتحديد الانحرافات , ولكن المقصود بالتخفيض في هذا المجال متابعة الأنشطة وتكلفتها بدءا من مرحلة التخطيط الأولي والتصميم واستمرارا مع مرحلة الإنتاج وحتى مرحلة ما بعد البيع .

الوصول إلي ادنى تكلفه ليس هو الهدف وإنما بدءا مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر لخفض هذه التكلفة وكسر هذا الحاجز والوصول إلي حد جديد من خفض التكلفة والتحسين المستمر لهذه التكلفة .

وفي ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في شكل السؤال البحثي الرئيسي التالي:-

**" ما هو تأثير التكاليف للزجة علي تطبيق استراتيجيه الرياده التكاليفيه ؟"**

#### **أهداف البحث :**

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار تأثير التكاليف للزجة في بيئة الأعمال المصرية على تطبيق استراتيجية الريادة التكاليفية وذلك من خلال دراسة الهدف الرئيسي المتمثل في:-  
دراسة تأثير التكاليف للزجة على تطبيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

#### **أهمية البحث :**

تظهر أهمية البحث من خلال المجال الذي يتناوله ويمكن عرض أهمية هذا البحث من خلال جانبين وهما كما يلي:-

#### **الأهمية العلمية**

- تبرز أهمية موضوع الدراسة نظرا لمساهمتها في دراسة السلوك غير المتماثل للتكلفة (ظاهرة اللزوجة) في ظل بيئة الأعمال المصرية .
- يساعد هذا البحث في تقليل الفجوة بين تقدير التكلفة وإدارة التكلفة لدعم الميزة التنافسية .
- المساهمة في زيادة فاعلية آليات تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية لتحسين مستويات التميز .

#### **الأهمية العملية**

- المساهمة في وضع سياسة تحقيق الاستراتيجية التنافسية بين الشركات الصناعية في ظل بيئة الأعمال المصرية .
- حتى يتم إدارة التكلفة فلا بد من تحديدها أولا وذلك يساهم بشكل جيد في رفع مستوى أداء المنشأة ورسم استراتيجية التعامل خلال الفترة المستقبلية .
- يساعد إدارة المنشأة في تحقيق ميزة تنافسية عن طريق الإدارة الرشيدة لما تقوم به من أنشطة مختلفة تساهم في خدمة الاقتصاد القومي .

#### **منهج البحث :**

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه يقوم الباحث باستخدام كلا من :

## المنهج الاستنباطي :-

وذلك في استقراء وتحليل الدراسات والبحوث المتعلقة بمجال البحث من خلال الاطلاع علي المراجع العربية والأجنبية والمقالات والبحوث العلمية الخاصة بموضوع البحث واستنباط فروض البحث .

## المنهج الاستقرائي :-

في إعداد دراسة حالة تتمثل في استنباط كيفية استخدام سلوك التكلفة للزجة لإدارة التكلفة ذات التوجه في أطار تطبيق استراتيجية القيادة التكاليفية في بيئة الاعمال المصرية .

## تنظيم الدراسة :

انطلاقا من مشكلة البحث والهدف منه , فسوف يتم تنظيم باقي اجزاء البحث علي النحو التالي : يتناول القسم الثاني الدراسات السابقة : بينما يتناول القسم الثالث : العلاقة بين التكاليف للزجة واستراتيجية زيادة التكلفة : وفي حين يتناول القسم الرابع دراسة الحالة واخيرا يتناول القسم الخامس النتائج والتوصيات والمجالات المقترحة للابحاث المستقبلية .

## ٢- الدراسات السابقة

المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت الاستراتيجيات التنافسية للتكلفة:-

النتائج	الهدف	الدراسة
فقد توصلت الدراسة ألي : إن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الفندقية يعمل على تحقيق الريادية من خلال: زيادة الإيرادات والربحية عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء في أداء الخدمات في المؤسسات الفندقية. تخفيض التكاليف عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء في أداء الخدمات في المؤسسات الفندقية . كما أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية قد يساهم في تطوير وابتكار في تكلفة الخدمة في أوقات الكساد مما يحافظ على إيرادات الفندق ويبقيه في سوق المنافسة .	هدفت الدراسة الي : يهدف هذا البحث إلى توضيح دور تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في تحقيق الريادية في أداء المؤسسات الفندقية ، ومن خلال ذلك يوضح البحث مفهوم الريادة وتعريفها في مجال الأعمال .	دراسة ( صالح 2015 ) " أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تحقيق الريادة في المؤسسات الفندقية " .
فقد توصلت الدراسة ألي : الإدارة علي اساس القيمة تسعى الي تحقيق ثلاث اهداف رئيسية هي : ادارة التكلفة والربحية والمنافسة , خلق القيمة لأصحاب المصالح , ربط اتخاذ القرارات بعملية خلق الميزة التنافسية , ان تبني اساس الإدارة علي اساس القيمة يساعد في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات .	هدفت الدراسة الي : التعرف علي اثر استخدام نظام الإدارة علي اساس القيمة في دعم وتحسين محددات خلق القيمة للمنشأة ودعم الميزة التنافسية لتفعيل متطلبات حوكمة الشركات .	دراسة ( الجمل ٢٠١٦ ) " اثر استخدام الإدارة علي اساس القيمة في تفعيل حوكمة الشركات " .
فقد توصلت الدراسة ألي : الإدارة علي اساس القيمة تعتبر اداة مناسبة لتحسين جودة صنع القرار في الشركات العائلية .	هدفت الدراسة الي : التعرف علي اثر استخدام الإدارة علي اساس القيمة	دراسة ( jonas et al ., 2018 ) " the use of "

الدراسة	الهدف	النتائج
value – based management in family firms .	علي ادارة الشركات العائلية .	ان ملاك الشركات العائلية يتحملون ديون الشركة وخطر الفشل ولديهم حوافز قوية لتبني مصالح العائلة الخاصة بهم وبناء الاستراتيجيات القوية التي تمكنهم من المنافسة . ان استخدام الادارة علي اساس القيمة له تأثير ايجابي اذاء الشركات العائلية .

جدول ( ١-١ )

المجموعة الثانية : الدراسات التي تناولت التكاليف للزوجة

الدراسة	الهدف	النتائج
دراسة Kitching et ( al., 2016) "Culture and Cost Stickiness : A Cross-country Study"	هدفت الدراسة الي : استكشاف وجود التكاليف للزوجة في المنشأة المختلفة عبر بلاد العالم ومدى امكانية التعرف علي ظاهرة الزوجة في الدول المتقدمة وظاهرة الزوجة في الدول النامية .	فقد توصلت الدراسة الي : التكاليف للزوجة توجد في كافة بلاد العالم ولكن درجة الزوجة تختلف من بلد لآخري . التكاليف للزوجة تتبع قرار المدير حيث ان التدخل الإداري يمثل المحرك الرئيسي لهذه الظاهرة فمع زيادة متوقعة للنشاط يتجه المديرون نحو التوسع في الموارد المخصصة للأنشطة لاستيعاب الزيادة في الطلب بينما مع انخفاض غير مؤكد للنشاط يعتمد المديرون الاحتفاظ ببعض المواد غير المستغلة لحين التأكد من استمرارية هذا الانخفاض وبخاصة عندما تكون تكاليف الاحتفاظ بالموارد اقل من تكاليف التكيف للموارد . من الممكن أن يوقع المدراء انتعاش السوق وتختلف معه وينخفض الاستثمار فيؤدي هذا الي سلوك غير متماثل للتكلفة . تتسبب القوانين الحاكمة في البلد من اظهار التكاليف للزوجة مثل توظيف العمالة .
دراسة (مندور ٢٠١٧) " أثر الخطر المالي واتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المبيعة : دراسة تطبيقية "	هدفت الدراسة الي : تحديد طبيعة سلوك تكلفة البضاعة المبيعة لعينة من الشركات الصناعية المصرية المسجلة في سوق الاوراق المالية المصرية خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠٠٦ هل هو سلوك خطي متماثل ام سلوك غير متماثل مع تحديد طبيعة هذه للزوجة ان وجد كونه سلوك لزوج ام سلوك غير لزوج بالإضافة الي تأثير درجة الخطر	فقد توصلت الدراسة الي : سلوك تكلفة البضاعة المبيعة في الشركات الصناعية المقيدة في بورصة الاوراق المالية المصرية خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠٠٦ سلوك لزوج اذا تزداد تكلفة البضاعة المبيعة بنسبة ١,٠٦٤٪ مع زيادة المبيعات بنسبة ١٪ وتتنخفض بنسبة ٧,٠١٪ مع انخفاض المبيعات بنسبة ١٪ ويشير ذلك الي ان الادارة توظف موارد جديدة عند توقع زيادة حجم النشاط وتحتفظ بموارد غير مستغلة عند انخفاض حجم النشاط . في ظل زيادة مبيعات الفترة السابقة يكون سلوك تكلفة البضاعة المبيعة غير لزوج اذ يكون فانص الموارد المرحلة من الفترة السابقة للفترة الحالية مقاربا للصفر وفي هذه الحالة ان زيادة المبيعات في الفترة الحالية فسوف يزيد المديرين بشكل تناسبي



النتائج	الهدف	الدراسة
<p>بينما ان انخفضت المبيعات في الفترة الحالية فسيخفض المديرون فقط بعد ان تصل الي الحد الاقصى المقبول من الفائض , لذا فان استجابة التكلفة ستكون قوية عند زيادة مبيعات الفترة الحالية وستكون ضعيفة عند انخفاض المبيعات الفترة الحالية كما ان زيادة مبيعات الفترة السابقة قد يشكل توقعات ادارية متفائلة بشأن المبيعات المستقبلية بما يدعم اللزوجة .</p> <p>في حالة انخفاض مبيعات الفترة السابقة , لم يتم اثبات وجود السلوك اللزج لتكلفة البضاعة المبيعة للفترة الحالية .</p> <p>كلما زادة درجة الخطر المالي كلما زادة درجة لزوجة تكلفة البضاعة المباعة وقد يرجع ذلك الي انه في ظل ارتفاع درجة الخطر المالي يكون المديرين اكثر احتمالا للثقة المفرطة لمستقبل شركاتهم بما ينعكس علي قراراتهم المختصة بتعديل الموارد اذ يتم زيادة الموارد مع زيادة حجم الانتاج ولا يتم تخفيضها مع انخفاض حجم النشاط ويترتب علي ذلك زيادة درجة لزوجة تكلفة البضاعة المبيعة لأعلي .</p> <p>ينخفض السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المبيعة للزجة او يزيد السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المبيعة الغير لزجة في الفترة التي تعقب فترة زيادة المبيعات في ظل ارتفاع درجة الخطر المالي اذ انه مع زيادة درجة الخطر المالي تزداد تكلفة الحصول علي الموارد , ومن ثم يتردد المديرين في زيادة مقدار الموارد في حالة زيادة حجم المبيعات الفترة الحالية ويسارعوا في تخفيض الموارد غير المستغلة مع انخفاض حجم مبيعات الفترة الحالية .</p> <p>في ظل انخفاض مبيعات الفترة السابقة وارتفاع درجة الخطر المالي لم يتم اثبات وجود سلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المبيعة للزجة .</p>	<p>المالي علي لزوجة تكلفة البضاعة المبيعة ودراسة اثر اتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة ومن ثم محدد لفائض الموارد المرحلة للفترة الحالية الي جانب انه عامل مؤثر علي توقعات الادارة عن المبيعات المستقبلية .</p>	
<p>فقد توصلت الدراسة ألي :</p> <p>ان دراسة سلوك عناصر التكاليف تشغل حيزا كبيرا من اهتمام متخذي القرارات , وذلك لان فهم هذا السلوك يؤثر بالاجابية في العديد من المواقف التي تتطلب اتخاذ القرارات المرتبطة بالتنبؤ بالتكاليف والإرباح خلال الفترة القادمة .</p> <p>وقد لاقى النموذج التقليدي لتحليل سلوك عناصر التكاليف العديد من الانتقادات من اهمها ان افتراض وجود الخطية في علاقة التغير في التكاليف وفقا للتغير في حجم النشاط لا يتوافر في الحياة العملية بصورة كبيرة .</p>	<p>هدفت الدراسة الي :</p> <p>يسعى هذا البحث الي تحقيق الاهداف الاتية :</p> <p>دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المصنفة في مجموعة من مجمعات التكلفة المختلفة , ومحركات التكلفة المختلفة الخاصة بهذه المجمعات للتعرف علي اذا ما كان</p>	<p>دراسة (شاهين ٢٠١٨) " اطار محاسبي مقترح لاستخدام نموذج السلوك غير المنظم للتكاليف في تحديد محرك تكلفة النشاط الأكثر فاعلية :</p>

الدراسة	الهدف	النتائج
دراسة تطبيقية "	<p>نموذج السلوك غير المنتظم متواجد ايضا فيما يتعلق بالتكاليف الصناعية غير المباشرة .</p> <p>تقديم اطار محاسبي يساعد في اختيار محركات التكلفة التي تزيد من درجة الدقة في قياس تكاليف المنتجات بدون زيادة في تكاليف تطبيق النظام اعتمادا على اختيار المحرك الذي يقلل من علاقة عدم الانتظام في سلوك التكاليف .</p> <p>بيان وتوضيح التأثيرات التي يتركها وجود عدم الانتظام في عناصر التكاليف علي تحليلات التكاليف وبصفة خاصة تحليل التعادل .</p> <p>تطبيق الاطار المقترح المعتمد علي السلوك غير المنتظم لاختيار محركات التكلفة المناسبة لسلوك التكاليف في مجمعات التكلفة وبيان هذه الاختيارات علي اختلاف درجة الدقة في قياس التكاليف .</p>	<p>قام الباحث بمحاولة عمل تأصيل فكري لنموذج السلوك غير المنتظم لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة ومحاولة تفهم الالية والمحددات التي يتم عن طريقها تكوين السلوك غير المنتظم لعناصر التكاليف في الشركات وكذلك محاولة وضع نموذج كمي لقياس درجة عدم الانتظام في سلوك عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة .</p> <p>ثم قام ببيان كيفية تطبيق هذا النموذج المقترح لقياس درجة عدم الانتظام في سلوك عناصر التكاليف في احد المجموعات الاقتصادية العاملة في مجال انتاج الادوات والاجهزة المنزلية في جمهورية مصر العربية .</p> <p>تم اختيار محرك التكلفة الاكثر فاعلية في علاقته بمجمع التكلفة من خلال النموذج الذي تم تطبيقه لإفادة متخذي القرارات .</p>

جدول (٢-١)

#### التعليق على الدراسات السابقة:

بالنسبة للمجموعة الأولى : التي تناولت التكلفة وإدارتها من خلال أدوات إدارة التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية من خلالها ويتضح من تلك الدراسات أن :-

تحقيق الريادة التكاليفية كمتغير تابع توضح الفائدة من استخدام أدوات إدارة التكلفة في التخفيض الفعال للتكلفة ومدى الفائدة من التكلفة للإدارة الاستراتيجية وخلق الميزة التنافسية .

وبتحليل التكلفة يتضح أن التكلفة وسيط بين تقدير التكلفة وعملية إدارة التكلفة حيث أن الباحث يظهر أهمية التقدير السليم للتكلفة التي تؤدي بدورها ألي الإدارة السليمة ومن ثم تحقق أهداف المنشأة .

ويتضح أيضا من تحليل الدراسات السابقة أن المحاسبة الإدارية لها استراتيجيات وخفض التكلفة احدي هذه الاستراتيجيات التي تدعم قدرة المنشأة علي البقاء والنمو والاستمرار في بيئة المنافسة .

أما بالنسبة للمجموعة الثانية : التي تختص بدراسة التكاليف للزجة فقد اتضح ان هناك خمسة تصنيفات للدراسات السابقة من حيث :-

- خصائص ومحددات التكاليف للزجة ويتضح أن التكاليف للزجة يكون لها محددات وخصائص حيث أن تكون تحديد التكلفة في الأجل القصير أفضل وأكثر دقة من الأجل الطويل مستوي لزوجة التكلفة متوقف علي قرار المدير حيث أن التدخل الإداري يمثل المحرك الرئيسي لهذه الظاهرة فمع زيادة متوقعة للنشاط يتجه المديرون نحو التوسع في الموارد المخصصة للأنشطة لاستيعاب الزيادة في الطلب بينما مع انخفاض غير مؤكد للنشاط يتعمد المديرون الاحتفاظ ببعض المواد غير المستغلة لحين التأكد من استمرارية هذا الانخفاض وبخاصة عندما تكون تكاليف الاحتفاظ بالموارد اقل من تكاليف التكييف للموارد .
- حساسية و محركات التكاليف للزجة ويتضح أن التكاليف بها حساسات ومحركات توجهها الي الأنشطة الأساسية للمنشأة .
- إيجاد دليل علي لزوجة التكاليف من خلال إعادة تخصيص الموارد عند تغير اتجاه الإيراد يتضح وجود التكاليف للزجة في الأنواع المختلفة من المنشأة (الصناعية والتجارية والخدمية )وجميع بلاد العالم .
- مفهوم التكاليف للزجة يتضح لنا أن التكاليف للزجة تتباين في حالة زيادة النشاط عن انخفاضه .
- وضع أطار نظري لسلوك التكاليف للزجة للاستفادة منه في العملية الإدارية وتوقعات التكاليف

### ٣ العلاقة بين التكاليف للزجة ونجاح استراتيجية الريادة التكاليفية الإدارة الاستراتيجية للتكلفة :

يعتبر مفهوم ادارة التكلفة Cost Management من المفاهيم الحديثة التي استخدمه للتعبير عن ممارسات الإدارة للرقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر بهدف ارضاء عملاء المنشأة وتحقيق القدرة التنافسية ومتطلبات البقاء والاستمرار . وقد انتشر هذا المفهوم وتعددت وتباينت تطبيقاته حسب ظروف كل منشأة وتوجهات ادارتها الي ان تبين ضرورة التوافق وأهمية التفاعل بين مفاهيم الإدارة الاستراتيجية ومفهوم ادارة التكلفة لمواكبة احتياجات بيئة التصنيع الحديثة من خلال مدخل جديد اطلق عليه الإدارة الاستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management حيث يمكن استخدام التحليل الاستراتيجي للتكلفة اعتمادا علي تحليل سلسلة القيمة والفصل بين الأنشطة المضيقة والغير مضيقة للقيمة بهدف خفض التكلفة والتحسين المستمر لموقف المنشأة . (عبد الرحمن , ٢٠٠٣ , ص ١٢٩ ) , وبذلك فان الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تعني الإدارة التي تعمل من منظور فكري اداري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وخصائص وجودة تشبع اذواق المستهلكين المتجددة وتكلفة اقل وبأسعار منخفضة ارتكازا علي اساليب فنية وأدوات متطورة . ( عبد المسيح , ١٩٩٧ , ص ٩٣ )

ومن هذا التعريف يتضح للباحث ان الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ما هي الي توجه اداري مخطط ومدرّس لتحقيق اهداف استراتيجية محده هي خفض التكلفة وصولا الي التكاليف التنافسية وتتمثل مقوماته في تحديد التكلفة بكل دقة من خلال دراسة السلوك الثنائي للتكاليف والأدوات المتطورة التي تساير التغير في الفكر الإداري والسلوكي في ظل بيئة التصنيع الحديثة .

### التحليل الاستراتيجي للتكلفة :

ولقد انبثق عن الاتجاه الاستراتيجي الحديث لأهداف الوحدة الاقتصادية اساليب تحليل جديدة لإدارة التكلفة من بينها اسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة باستخدام ادواته المختلفة متمثلة في تحليل سلاسل القيمة ومسببات ومحركات التكلفة , بالإضافة الي تحليل الموقف الاستراتيجي للمنظمة , ولكن انطوي التراث الفكري في تطبيق هذا الاسلوب علي الاهتمام بأحد جوانبه فقط دون الامتداد لتحقيق النظرة المتكاملة لإبعاده الثلاثة . وقد ظهر ذلك حينما تناولت كثيرا من الكتابات المحاسبية فلسفة الرؤية

الخاصة للعملاء والأسواق كما يجب ان تكون عالية القيمة التي تنتجها أنشطة المنظمة في ضوء استهلاكها من الموارد بهدف استبعاد مالا يضيف منها الي القيمة . ( عبد الرحمن , ٢٠٠٣ , ص ١٢٩

### تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة :

اجمعت الكتابات المحاسبية علي اهمية تحليل مسببات التكلفة باعتبارها اداة لتفسير سلوك التكاليف تساعد علي تقييم الفرص الاستراتيجية المتاحة امام المنشأة عن طريق اختيار وتحديد أي المسببات التي تدفع نحو تحقيق الاستراتيجية الكلية للمنشأة وقد عرفت علي انها تلك الاسباب او العوامل المنشئة او المحركة للتكلفة , وان ضبط وتحليل تلك المسببات والتحكم فيها يساعد علي ضبط التكلفة وترشيد استخدام الموارد بما يحقق متطلبات زيادة التكلفة . Anderson et al 2005 , 193

### النظريات التي تفسر سلوك التكاليف للزجة :

تتعدد النظريات التي تفسر لزوجة التكاليف في الشركات بصورة عامة، والشركات الصناعية بصورة خاصة، والتي اعتمدت عليها معظم الابحاث في تفسير النتائج التي توصلت اليها في مجال لزوجة التكاليف وعدم تماثلها من جهة، ومن جهة أخرى تعدد العوامل التي تؤثر على سلوك التكاليف للزجة في الشركات. كما يلاحظ من الدراسات السابقة ، ومن استعراض كل من العوامل المؤثرة على التكاليف للزجة، فإن هنالك تداخل بين الاسباب التي تؤدي إلى، وتفسر سلوك التكاليف للزجة، والعوامل التي تؤثر عليها من جهة، وبين النظريات التي تفسر سلوك التكاليف للزجة من جهة أخرى. كما يلاحظ أن المحور الاساس والرئيس لتفسير سلوك التكاليف غير المتماثلة واللزجة خصوصا هو إدارة الشركات، والقرارات التي تتخذها هذه الإدارة، والدوافع وراء اتخاذ هذه القرارات، ونظرة الإدارة المستقبلية للحالة التي يكون عليها حجم النشاط، وطول الفترة التي سيستمر عليها الانخفاض في حجم النشاط . ( مغيص , ٢٠١٥ , ص ٢٥ )

### ويمكن أن تنشأ لزوجة التكاليف من الاسباب التالية: ( Farzaneh et al. , 2013 )

- ١ . بالنظر إلى عقود العمل الثابتة التي تربط العاملين بالشركة، والتي تعمل في الدوائر الادارية والمبيعات العامة ، فإن الإدارة عادة ال تقوم بفصل مثل هذه العمالة عند انخفاض حجم النشاط، وبالتالي فإن تكاليف البيع والعمومية والادارية التي تتخفف بنفس النسبة عند انخفاض النشاط مقابل ارتفاعه بنسبة أقل ، مما يؤدي إلى لزوجة التكاليف.
- ٢ . بالأخذ بعين الاعتبار عدم الاستقرار الاقتصادي ، فإن العوامل التي أدت إلى انخفاض النشاط بالشركة سيتم تعديلها في المدى القصير، لذا فلا تقوم الإدارة بتخفيض تكاليف البيع العامة و الادارية ، وتقوم بالاحتفاظ بالطاقة غير المستغلة، بحيث أن تكاليف الموارد غير المستغلة تؤدي إلى سلوك لزج لهذا النوع من التكاليف.
- ٣ . بالنظر إلى العوامل الشخصية، فإن الإدارة التي ترغب في الحد من الموارد التي تؤثر على سلوك التكاليف للزجة من خلال خفض مستوى النشاط، وكمثال على ذلك التي تقوم الإدارة بفصل زملاء العمل لأن ذلك قد يؤثر على وضعية الشركة.
- ٤ . ومن استعراض نتائج الدراسات السابقة في مجال سلوك التكاليف غير المتماثلة واللزجة، يلاحظ أن هنالك أربع نظريات تفسر سلوك التكاليف للزجة تتمثل في قرارات الإدارة، والتكاليف المتكبدة والمتولدة نتيجة اتخاذ بعض القرارات التي تخص موارد الشركة، والمحددات التي تحكم تصرف الإدارة؛ مثل حوكمة الشركات، وتشريعات الافصاح، والتكاليف المترتبة على السياسات الحكومية ( التكاليف السياسية ) والتي تفرضها السياسات الحكومية , وهذه النظريات هي:

## نظرية قرارات الادارة ( القرار المتأني )

تفسر هذه النظرية لزوجة التكاليف بناء على القرارات التي يتخذها المديرون في الشركات والتي تعتمد على نظرتهم المستقبلية لوضع الشركة والنشاط فيها. ونظرية القرار المتعمد تقول أن التكاليف تصبح لزوجة نتيجة للقرار المتعمد الذي يتخذه المديرون في الشركات , أحد المولدات والمحركات الأساسية للزوجة التكاليف هي القرارات الادارية المتعمدة لمحاولة زيادة الارباح في المدى الطويل المبنية على أساس توقعاتهم المستقبلية للمبيعات . ( Anderson et al., . 2005 ) , إن عدم تماثل التكاليف ولزوجتها تحدث عندما يقوم مديري الشركات بضبط عمدي للموارد المخصصة للأنشطة التنفيذية في الشركة في حالة انخفاض المبيعات وتراجعها، وعندما يظن أو يتوقع هؤلاء المديرين أن الانخفاض في المبيعات مؤقت، ويتوقعون أنها ستتعافى في المستقبل، وأن التخلص من الموارد بما يتناسب مع الانخفاض في المبيعات، ومن ثم الحصول على الموارد أو إعادة التزود بها عند انتعاش المبيعات، قد يؤدي إلى ارتفاع التكاليف، نتيجة لذلك، يحدث انخفاض طويل الاجل في الارباح مقارنة مع الاحتفاظ المؤقت في الموارد المضحي بها أو التي تم التخلص منها، وحتى على الرغم من الإبقاء على الموارد الزائدة في فترة انخفاض المبيعات ينتج عنه زيادة تكاليف المبيعات المضحي بها ، وبالتالي انخفاض الارباح في الفترة الحالية ( Noreen & Soderstrom, 1997 ) ومن هنا نلاحظ أن الادارة في حالة مفاضلة بين الارباح الحالية، والأرباح المستقبلية، وعلى ذلك تبني قراراتها بالنسبة للموارد الزائدة .

## نظرية تعديل التكاليف وإعادة هيكلتها ( تكاليف التكيف )

تشير نظرية تعديل أو هيكله التكاليف إلى أنه عندما تحدث صدمة في الاقتصاد بصورة عامة أو الشركة بصورة خاصة ، فلا يمكن للشركة أن تغير فوراً عوامل إنتاج دون تكلفة التكيف، إذ أن تغيير مستوى عوامل الإنتاج المستخدمة مكلف ( Lucas, 1967 ) وتبنى العديد من الباحثين هذا المفهوم لتغير الظروف، مثل التغيرات في الاستثمار أو رأس المال ( Groth & Khan, 2011 )، وتغير العمالة ( Leitao, 2011 ) والتغيرات في مستوى المخزون السلعي ( Danizger, 2008 ) ، وجميع المؤسسات يمكن أن تتكبد تكاليف التكيف، وخاصة عندما تسعى إلى تحقيق قدر أكبر من الكفاءة . وعليه فإن تكاليف التكيف هي تكاليف المدى القصير للانتقال من حالة إلى أخرى في نشاط الشركة، وأكثر تحديداً هي تكاليف نقل الموارد من قطاع إلى آخر إذا كان هنالك تغير في الاقتصاد، فهي تكاليف مرتبطة بإجراء أية تغييرات في الشركة، ولا بد من النظر إليها عند إجراء أي تعديل في الشركة ؛ كتوظيف عمالة جديدة أو تسريح العمال، وما يترتب على ذلك من إنتاج ضائع ( Groth & Khan, 2010 )

## نظرية الوكالة

إن ظهور الشركات المساهمة الكبيرة والإمبراطوريات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الادارة ، وما ترتب عليها من ظهور العديد من المشاكل المرتبطة بها ، والتي من أهمها مشكلة تضارب المصالح أدت إلى ظهور نظرية الوكالة على يد ( Jensen & Meckling ) في عام 1976 ، فقد أدى انفصال الملكية عن الادارة إلى وجود اختلاف بين أهداف وأولويات وتفضيلات كلا من الاصيل ( صاحب رأس المال أو حملة السهم )، والوكيل ( الادارة )، فبينما يسعى الاصيل إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من جهد وعمل من قبل الوكيل مقابل أجر معقول ، فإن الوكيل يسعى إلى تعظيم منفعتة من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت والحوافز مع بذل جهد أقل ( حماد ، ٢٠٠٨ ، ص ٤٧ ) ، وجاءت نظرية الوكالة لتفسير العلاقة بين المساهمين ( الموكلين أو الاصلاء ) ، وسلوك المديرين ،

الوكلاء ) في الشركات التي تنفصل فيها الملكية عن رأس المال، ويرتبط المساهمين والمديرين في عقد يعين ويحدد فيه المساهمين السلطة والمسؤولية للمديرين، وإدارة العمل في الشركة نيابة عنهم، وفي هذه العلاقة فإن حملة الاسهم يرغبون من المديرين اتخاذ القرارات التي ستزيد من قيمة السهم، في المقابل فإن المديرين ، وبدلاً من ذلك ، يفضلون التوسع في الاعمال التجارية وزيادة عائداتهم ، والتي قد لا تؤدي بالضرورة إلى زيادة قيمة السهم ، أي أن إدارة الشركة أو الوكيل تضع المصالح المالية الشخصية لها فوق مصالح المساهمين ( Dey, 2008 ). وترتكز هذه النظرية على فرضيتين أساسيتين هما (Jensen, 1993):

- أن الموكل والوكيل شخص أو أشخاص يتميزون بالحصافة والوعي ، بمعنى أن كلا الطرفين يعرف مصالحته ، لذا يسعى إلى تعظيم منافعه المتوقعة ، وهذه المنافع المتوقعة هي التي ستحدد في النهاية تصرفاته وقراراته .
- يسعى الوكيل إلى تعظيم منفعة ولو كان ذلك على حساب مصلحة الاصيل ، ومن هنا نشأ نوع من تضارب المصالح أو جب توفر آليات تقلل من فرص حدوث التعارض إلى حدها الأدنى .
- ويرتبط على هذه النظرية تكاليف تتمثل في التكاليف المالية التي يتكبدها ، ويتحملها حملة الاسهم للرقابة والتحكم بقرارات الادارة ، وتكاليف الحوافز أو العقد لتحفيز المديرين على التصرف بالطريقة التي تتماشى مع مصالح المساهمين (Jensen, 1986)، وتشمل تكاليف شراء إدارة الشركات ( وكيل ) شركات أخرى لتوسيع قوتها، والأموال التي تنفق على مشاريع بإسراف ، بدلاً من تعظيم قيمة الشركة ، أو التكاليف التي تتكبدها الشركة لسياسيين لتمير تشريعات مفيدة للمساهمين . ( Chen et al., 2012 )

#### - العملية السياسية والسياسات الحكومية

إضافة إلى نظرية الوكالة التي تستخدم لتفسير العلاقة بين سلوك المديرين وحملة الاسهم ، فإن نظرية العملية السياسية وفرت مجموعة من المتغيرات في إدارة القرارات لتقدير بنود التكاليف كمصاريف البيع و الادارية والعامه أو التكاليف التشغيلية الكلية ، تقوم نظرية العملية السياسية في توسيع قاعدة المعرفة عن سلوك التكاليف ، لان السياسة والاقتصاد لا ينفصلان ، و لا يمكن التحقق من القضايا الاقتصادية في غياب الاعتبارات حول الاطار السياسي ، والاجتماعي ، والمؤسسي الذي يجري فيه النشاط الاقتصادي . ( Anderson et al., 2003 )

والتكاليف السياسية هي التكاليف المرتبطة بالحكومة التي تأخذ الثروة من الشركات لإعادة توزيعها على الاطراف الاخرى في المجتمع ، ويجب على الشركات تكبد تكاليف تساهم في خدمة المجتمع ، وتصبح على علم بمنظور الحكومة والإجراءات الحكومية التي ستؤثر عليها وعلى ثروتها . وتقترب نظرية العملية السياسية النظر حول استخدام الارقام المحاسبية في العملية السياسية ؛ فعلى سبيل المثال ، قد يستخدم السياسيون أرباح كبيرة ذكرت أو تم تحصيلها كدليل على الاحتكار ، بالتالي فإن إدارة الشركات الكبيرة قد تمارس إدارة الارباح إلى المستوى الأمثل من خلال الحفاظ على موارد غير مستخدمة، بدلاً من ضبط التكاليف عند انخفاض إيرادات المبيعات. (عبد الكريم , ٢٠١٦ , ص ١٣٢ )

كما اوضح ( عبد الكريم , ٢٠١٦ ) ايضا ان هنالك وجهتي نظر تؤخذان بعين الاعتبار :

- الأولى : أن الحكومة ، والأجهزة التشريعية والرقابية والمشرقة ( أطراف خارجية ) ، لها القوة لتحويل الثروة من المنشأة إلى جهات أخرى ، وأن التقارير المالية التي هي أحد المصادر

للبيانات التي تمكن المنظمون من استخدامها للقطاع والمنشأة ، ويمكن للمنشأة أن تحاول التأثير على هذه الثروة ، وإعادة توزيعها بواسطة التكاليف اللزجة لخفض التكاليف السياسية .

● **والثانية :** أن أرقام القوائم المالية تكون غالباً متحيزة من خلال توزيع أية ثروة بين الاطراف المختلفة ، الارباح على سبيل المثال ، وأن هنالك تكاليف سياسية بين الاطراف الداخلية .

### العوامل المؤثرة على سلوك التكاليف اللزجة

تم حصر العديد من العوامل التي تؤثر على سلوك التكاليف اللزجة التي وردت في الدراسات السابقة، مثل القرارات الادارية المتعمدة ، تفاؤلية الادارة ، والمحددات التكنولوجية ، وكثافة العمل ، وكثافة الاصول والديون ، واستغلال الطاقة الانتاجية المتاحة ، وتعديل التكاليف ، ونظرية الوكالة ، وخصائص القطاع ، وحجم النشاط ، ونسبة الاصول الثابتة ، وسنوات الركود والانتعاش ، والنمو الاقتصادي ، والتشريعات العمالية ، والتأمينات الاجتماعية ، وغيرها من العوامل .

وفي هذا المجال يلاحظ أن بعض الفرضيات والنظريات التي تفسر سلوك التكاليف اللزجة ، هي نفسها عوامل تؤثر على سلوك التكاليف اللزجة في الشركات ، كما هو في نظرية القرار المتعمد ، ونظرية الوكالة، وتعديل وهيكل التكاليف ( تكاليف التكييف ) والعملية السياسية والتي تتمثل في التشريعات العمالية ، والتأمينات الاجتماعية .

ويلاحظ أيضا من استعراض تلك العوامل أن بعضها مؤشرات على قياس والتعبير عن النظريات التي تفسر سلوك التكاليف اللزجة ، كما هو الحال في حجم الشركة ، وكثافة الديون ، وهما يعبران عن نظرية الوكالة ، ونظرية التكاليف السياسية .

وبعد مراجعة الدراسات السابقة المتوفرة ، والتي تبحث في العوامل التي تؤثر على سلوك التكاليف غير المتماثلة واللزجة ، فقد تم حصر مجموعة من العوامل التي تؤثر على هذا السلوك التكاليفي ، وتبويب هذه العوامل ضمن ثلاث مجموعات ، وتم التعبير عن هذه المجموعات كما هو موضح بالاطار المقترح .

### العوامل السلوكية :

وهي مجموعة العوامل التي تؤثر على سلوك المديرين في الشركات ، وتفسر سلوكهم في اتخاذ القرارات التي تهم الشركة في كل من المدى ، القصير والطويل ، ونظرتهم المستقبلية لما ستكون عليه أوضاع الشركة في المستقبل ، وخصوصا فيما يتعلق بالمبيعات والأرباح ، وبالتالي الموارد المتوفرة في الشركة .

وتتمثل هذه العوامل في سلوك المديرين نحو بناء الامبراطوريات ، والسلوك الاداري للمديرين في الشركة ، والدوافع لاتخاذ القرارات ، والعوامل النفسية التي تؤثر عليهم عند اتخاذ القرارات (Balakrishnan & Gruca, 2008) وللوهلة الاولى يكاد يكون تأثير هذه العوامل مترابط ، ومنسجمة مع بعضها البعض ، حتى يكاد أنه لا يوجد بينها فاصل أو حد . وتقوم هذه العوامل على حالة التوقع المستقبلي للطلب على منتجات الشركة ، والتي عادة ما تكون حالة عدم التأكد لما سيجري في المستقبل ، والعموض الذي يشوب المستقبل ، وبين المديرين على حالة عدم التأكد نظرتهم للطلب المستقبلي على منتجات شركاتهم ، وعادة ما تكون هذه النظرة إما نظرة تفاؤلية أو تشاؤمية ، وكذلك درجة المجازفة وتفضيل المخاطرة لدى هؤلاء المديرين ، سواء أكانوا مفضلين للمخاطرة أو متجنبين لها أو نظرتهم تعادلية أو محايدة في اتخاذ عنصر المخاطرة ، وتفاعل هذه العوامل مجتمعة مع الدوافع التي

تدفع المديرين لاتخاذ القرارات ، تشكل العوامل الحاسمة في اتخاذ قراراتهم المستقبلية بشأن الشركة و الأوضاع فيها ( Banker et al ., 2013 ) ويمكن استعراض هذه العوامل على النحو التالي :

### حالة عدم التأكد

تواجه ادارة الشركات حالتين من التوقع المستقبلي ، الحالة الاولى ، حيث تبين أن حالة التأكد تحدث عندما تكون احتمالات حدوث حدث في المستقبل يمكن قياسها ، بينما حالة عدم التأكد تسود عندما تكون احتمالات حدوث حدث في المستقبل يكتنفها الغموض ، ولا يمكن قياسها . وفي كلتا الحالتين فإن الادارة عادة ما تستجيب للمخاطرة بكونها إما متجنبه للمخاطرة أو راغبة في المخاطرة ( مخاطرة ) أو محايدة تجاه المخاطرة ، وتكون اما في حالة التفاوض أو التفاؤل تجاه ما يحدث في المستقبل خصوصا في حالة عدم التأكد (Banker et al., 2008) وهذا الامر ينعكس بالدرجة الاولى على قراراتها وكذلك الحال بالنسبة إلى الحالة النفسية التي تكون فيها من تشاؤم أو تفاؤل ، أو حسب درجة تفضيلها للمخاطرة والمجازفة ، على منتجات الشركة ، وبالتالي تراجع مبيعاتها يؤدي إلى أن تتوقع أن يستمر الانخفاض في المستقبل ، وفي الجانب الاخر ، إذا كانت البيئة الاقتصادية الكلية السائدة في البلد إيجابية ، ويمكن أن تحمل بوادر أو اشارات مشجعة على تحسين الطلب المستقبلي على منتجات الشركة ، وبالتالي تحسين امكانية زيادة مبيعاتها ، فالإدارة لا تميل إلى خفض التكاليف لأنها تتوقع أن يتعافى مستوى النشاط في وقت قريب .

وقد اثبت ( Cannon, 2011 ) نقلا عن ( منطاش ٢٠١٥ ، ص ٦١ ) حدوث التكاليف اللزجة في صناعة النقل الجوي في الولايات المتحدة الامريكية إلى ضبط ادارة الولايات لطاقتها الانتاجية بما يتناسب مع حجم المبيعات ، اذ أن تكاليف صناعة النقل الجوي في الولايات المتحدة الامريكية تنخفض بنسبة أقل من نسبة زيادتها عند حدوث تقلبات الطلب ، ذلك لان الادارة تحتفظ بطاقتها غير المستغلة تحسبا لتجدد الطلب وزيادته في المستقبل ، وأن التكاليف اللزجة ترتبط بالطاقة الانتاجية ، والإنتاج ، وتغييرات سعر البيع ، وحجم المبيعات .

ونستنتج أن حالة عدم التأكد التي تسود البيئة الاقتصادية ، والظروف التي يمكن أن تمر بها الشركة ، تؤثر بالدرجة الاولى على قرارات الادارة بشأن تعديل وهيكله التكاليف وفقا للتغير والانخفاض في حجم النشاط ، وأن توقعات الادارة بشأن الطلب المستقبلي ، ودرجة تفضيلها واتجاهاتها نحو المخاطرة وتفاؤلها وتشاؤها نحو ما يحدث في المستقبل تؤثر على قرارات الادارة الحالية تجاه الموارد. فكلما كانت الادارة مفضلة للمخاطرة وأكثر تفاؤلا ، كانت التكاليف فيها أكثر لزوجة، ذلك لأنها تفضل الاحتفاظ بالموارد الزائدة في فترة انخفاض النشاط لحين انتعاش النشاط وعودته إلى الحالة التي كان عليها قبل فترة الانخفاض أو أعلى منها .

### تنبؤ الادارة المستقبلية

ترتبط الحالة الذهنية والنفسية التي تكون عليها الادارة تجاه الاحداث المستقبلية - سواء أكانت نظرة ايجابية أو سلبية - بما يحدث في المستقبل وهذا ما اوضحه ( Chen et al., 2012 ) وهذا يعني أن الادارة إما أن تنتظر إلى ما سوف يحدث في المستقبل نظرة ايجابية ، وأن الظروف التي سوف يمر بها نشاط الشركة سيكون ايجابيا ، ويتحسن وضع الشركة ، وتعتبر الازمة التي تعانيها من كساد وتراجع مبيعاتها ، أو أنها تنتظر نظرة سلبية تشاؤمية إلى ما سيحدث في المستقبل، وأن الامور ستستمر لفترة غير محدودة أو أنها ستسوء أكثر مما هي عليه الان ، وهذا بدوره ينعكس على القرارات الحالية التي تتخذها الادارة تجاه الموارد المتاحة في الشركة والزائدة عن الحاجة في ظل تراجع المبيعات ، وبالمثل فإن توقعات الادارة المتفائلة أو المتشائمة يمكن أن تنعكس في استدلالها منطقية بما يتعلق بالطلب



المستقبلي ، وينتج عن ذلك تنبؤات متماثلة وغير متماثلة في سلوك التكاليف ، ويمكن أن يكون لها آثار مختلفة على أداء المنشأة وعلى الاحتفاظ المتعمد بالموارد الزائدة والفائضة التي تسهم في قيمة المنشأة. ( Banker, et al 2014 )

وقد أوضح ( Banker, et al 2014 ) أن تباؤلات الإدارة وقدرات موارد النشاط ، يؤثر على سلوك التكاليف في كلا الاتجاهين ، زيادة المبيعات وانخفاضها ، وأن التغيرات المتتالية في نفس الاتجاه خصوصا الانخفاض وترتيب تلك الفترات وتتاليها ، وتحليل توقعات المبيعات والنتائج المحلي الاجمالي المستقبلي يمكن استخدامها من قبل الإدارة في الحكم على الطلب المستقبلي غير المؤكد ، وأن هذه العوامل تؤثر بدرجة كبيرة على درجة لزوجة التكاليف ، إذ أن لزوجة التكاليف هي نتيجة التقلبات في الطلب والتغير في حجم النشاط ، وهي عملية ذات بعدين أساسيين وكل منها يختلف عن الآخر ، وتعتمد على نمط اللاتماثل في التكاليف .

ويتضح للباحث مما سبق ، أن تأثير التغيرات السابقة في المبيعات يؤثر على توقعات الإدارة باتجاهين ، فبعد فترة سابقة لزيادة المبيعات، فإن توقعات الإدارة المستقبلية للمبيعات أكثر تفاؤلا ، والعكس صحيح. فالتفاؤل يزيد رغبة الإدارة في الاحتفاظ بالموارد الإضافية عند زيادة المبيعات الحالية، والإبقاء على هذه الموارد غير مستغلة عند انخفاض المبيعات في الفترة الحالية ، وبما يؤدي إلى أن تسلك التكاليف السلوك اللزج ، بينما يكون للتشاؤم آثار عكسية ، وبما يؤدي للسلوك الغير لزج للتكاليف ، فإذا كانت الإدارة تتوقع استمرار الانخفاض في المبيعات فإنها تقوم بفصل العمالة الزائدة غير المستغلة في فترة الركود ، على اعتبار أن فترة الركود ستستمر أو أن المبيعات وحجم النشاط يواصل انخفاضه ، فهي بذلك تضحي بالتكاليف المترتبة على الإبقاء على العمالة الزائدة ، في سبيل تحسين الوضع الحالي للشركة .

### ٣ قرارات المديرين

ترتبط قرارات المديرين في العادة بحالة المخاطرة وعدم التأكد التي تكثف القرارات المستقبلية والتوقعات لما ستكون عليها المبيعات في المستقبل ، وسلوك الإدارة التشاؤمي أو التفاؤلي نحو المستقبل وتفضيلها وتجنبها للمخاطرة ، والتي سبق الإشارة إليها في البندين السابقين ، إضافة إلى ذلك الدوافع والأسباب والمركزات التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات عند الإدارة .

أن لزوجة التكاليف تحدث بسبب قيام الإدارة بالتعديل السفلي في الموارد بتخفيضها ، أكبر منها في حالات التعديلات العليا في الموارد بزيادتها ، وتعتمد هذه التعديلات في الموارد على اعتقادات وتوقعات المديرين حول الطلب المستقبلي ، وانهم يتخذون القرارات بالتركيز على مختلف الدوافع لاتخاذ القرارات . ( Banker, et al 2008 ) كما تفترض بعض الدراسات أن الحافز لمقابلة الأرباح المستهدفة تنتج تكاليف غير لزجة ، وعلى العكس من ذلك فإن التكاليف اللزجة تكون منخفضة في ظل عدم وجود حوافز لمقابلة الأرباح المستهدفة ، وذلك لأن خفض الموارد استجابة إلى انخفاض الطلب يكون أسرع في ظل غياب تلك الحوافز ، وأن الدافع لمقابلة الأرباح المستهدفة تنتج في تعمد تعديل الموارد بدال من إحداث تكلفة لزجة بهدف تعظيم قيمة المنشأة. ( Weiss et al ., 2013 )

وتختلف درجة تأثير قرارات الإدارة العمديه على سلوك التكاليف ، فبعضها تولد تكاليف لزجة ، والبعض الآخر يقلل لزوجة التكاليف ، وذلك اعتماداً على الدوافع الكامنة وراء هذه القرارات. كما أن الخيارات التكنولوجية المستقبلية التي تحدث في وقت مبكر تؤثر على الدوافع الكامنة وراء تعديلات الإدارة على الموارد ، والتي تؤثر بدورها تؤثر على لزوجة التكاليف في ظل غياب حوافز الإدارة

لتحقيق الاهداف في مجال الارباح ، وأن التكاليف تظهر درجة أكبر من للزوجة في ظل القيود التكنولوجية الصعبة منها في ظل قيود تكنولوجية ضعيفة. ( Weiss et al ., 2013 )

### العوامل الخارجية للبيئة التي تعمل بها الشركة:-

وهي مجموعة العوامل التي ترتبط بالبيئة الخارجية للشركة وتؤثر على العمليات في الشركة ، وعلى انشطتها الداخلية ، وعلى الانتاج والموارد البشرية في الشركة وتمثل مجموعة العوامل التي تتحكم في سلوك الشركة ، وفي الوقت ذاته لا يمكن للشركة التحكم بها ، بل تعمل على ملائمة ظروفها الداخلية بما يتفق مع هذه العوامل .

### تأثير الظروف الاقتصادية

تتفاعل الشركات مع البيئة الاقتصادية في البلد الذي تمارس فيه نشاطها ، وللبيئة الاقتصادية على مستوى الدولة تأثير هام على قرارات الادارة التشغيلية ، وبالتالي وجود اختلافات كبيرة في سلوك التكاليف غير المتماثلة من بلد لآخر ، وأن فهم دور هذه العوامل على مستوى الدولة مفتاح للحصول على فهم أعمق لسلوك التكلفة ضمن سياق دولي واسع . ( Banker et al., 2013 )

وتؤثر الظروف الاقتصادية على كافة الأنشطة في أي بلد ، وبالتالي على سلوك التكاليف وعدم تماثلها ، وأن درجة لزوجة التكاليف حساسة إلى التغير في أداء النشاط مثل النمو في الاقتصاد الكلي ، والفترة السابقة للنشاط . ( Anderson et al., 2003 ) فزيادة المنافسة في الاسواق المحلية والأجنبية تجعل الادارة قادرة بشكل أفضل على تحديد هيكل التكاليف وسلوكها ، ذلك أن سلوك التكاليف نموذج يعتمد أساسا على استجابة التكاليف للتغيرات في مستوى النشاط . وفي هذا المجال فقد وثقت الدراسات السابقة التي أجريت في الكثير من الدول على تأثير خصائص الدولة على الشركات مثل القرارات المالية للشركات بما في ذلك إدارة الارباح والمحافظة الاستثمارية وعلى النظام المالي على المستوى الكلي مثل تطوير أسواق رأس المال وسهولة الحصول على التمويل ( عبد الكريم ، ٢٠١٦ ، ص ١٢٣ )

وكان للازمة الاقتصادي عام 2008 أثر واضح على قرارات الادارة كما بين ( Banker et al., 2013 ) فقد أدت الازمة إلى تراجع المبيعات وخلق حالة من التشاؤم حول آفاق انتعاش المبيعات في المستقبل وأن الشركات تظهر السلوك تكلفة غير لزجة خلال تلك الفترة وخفض التكاليف بشكل حاد أكثر من الزيادة في التكاليف عند ارتفاع المبيعات. وهذا السلوك خلال الازمة الاقتصادية هو العكس تماما منه على سلوك التكاليف خلال فترات اقتصادية طبيعية والتي دلت عليها الدراسات والأبحاث السابقة .

### نمو الناتج المحلي

بينت الدراسات التي أجريت في مجال سلوك التكاليف غير المتماثلة وللزوجة والعوامل المؤثرة عليها أن النمو في الاقتصاد الوطني له أثر على لزوجة التكاليف إلى جانب العوامل الأخرى مثل كثافة العاملين ، وكثافة الاصول ، وكثافة الديون، والاستفادة من الوفورات الانتاجية والمحددات التكنولوجية ، وتضارب المصالح ، من خلال نظرية الوكالة فإن للنمو الاقتصادي مقاسا بالنمو في الناتج المحلي أثر كبير على درجة لزوجة التكاليف ، حيث أن الادارة عادة ما تحتفظ بمواردها الزائدة والفائضة عن الحاجة في فترات الركود الاقتصادي ومن هذه الدراسات . ( Chen et al., 2012 ) ( Banker et al., 2013 )

وأن المديرين أقل استعدادا ورغبة للحد من الموارد الملتزم بها في فترات النمو الاقتصادي الكلي لما كان عليه في فترات أخرى مما يؤدي إلى المزيد من عدم تماثل التكاليف والحجة لذلك هو أن مديري الشركات ينظرون إلى أن انخفاض الإيرادات في فترة النمو الاقتصادي الكلي ستكون أكثر من انخفاض الإيرادات في فترة الانكماش الاقتصادي الكلي وهذا ما توصلت إليه بعض الدراسات؛ مثل دراسة (Chen et al., 2012) وغيرهم فالنمو الاقتصادي أثر على التوقعات المستقبلية والتنبؤات التي يقوم بها المديرين للطلب على المنتجات، والتي تؤثر على قراراتهم في الاحتفاظ بالموارد الزائدة في فترات الركود.

### التكاليف السياسية

تمثل التكاليف السياسية التكاليف التي تفرضها المجموعات الخارجية على الشركة نتيجة للإجراءات والسياسات الحكومية أو التشريعات فعلى سبيل المثال إذا سجلت الشركة أرباح عالية فيمكن أن تستخدم كذريعة للنقابات أو جماعات الضغط إلى اتخاذ إجراءات لزيادة حصتها من الأرباح أي أن تحصل النقابات على أجور أعلى لأعضائها لذلك فقد تتبنى الشركات أساليب المحاسبة التي تسمح لها بخفض الدخل ( المحاسبة الإبداعية ) ( المحاسبة التجميلية ) وقد تتحمل الشركات التكاليف السياسية الناتجة عن التشريعات البيئية مثل التلوث البيئي وقد تكون الإفصاحات التي قدمتها الشركات فيما يتعلق بالآثار البيئية الإيجابية أو السلبية أيضا طريقة لتقليل التكاليف السياسية الأمر الذي يفسر قيام العديد من الشركات بتبني الإفصاح الاجتماعي والبيئي الطوعي في تقاريرها السنوية. ( عبد الكريم , ٢٠١٦ , ص ١٣٨ )

إن النظام القانوني للبلد واتساق وكفاءة تنفيذ القوانين بشكل عام وقوة القوانين واللوائح التي تطبق حماية المساهمين تؤثر على سلوك التكاليف فمن المرجح أن إدارة الشركات التي تعمل في دولة ذات نظام قضائي أكثر كفاءة تكون أكثر استعدادا لتقديم التزامات كبيرة في الموارد والتي تكون مكلفة فإن هذه الشركات تظهر زيادة في لزوجة التكاليف وكذلك فإن الإدارة التي تواجه قوانين ولوائح حماية المساهمين أقل قوة تكون قادرة على سلوك الاسراف في بناء الامبراطوريات والتي بدورها تسهم اسهاما كبير في زيادة لزوجة التكاليف والعكس من ذلك صحيح ( Anderson et al, 2003 ) ; Chen (et al, 2013) , ومن المعترف به على نطاق واسع أن الكفاءة القضائية في أي بلد لها تأثيرات هامة على الاعمال التجارية فإدارة الشركات العاملة في بلد فيه كفاءة قضائية عالية تعمل بثقة أكبر وتتغير إدارتها قسريا تبعا لدرجة النزاهة وأن تنتظر إلى أي عمل غير قانوني أو خارج نطاق القانون على أنه أقل احتمالا للممارسة مما يؤدي إلى ارتفاع ثقة الإدارة وتجعلها أكثر استعدادا لتنفيذ الالتزامات الرئيسية نحو الموارد وبذلك تكون لديها تكاليف التكيف عالية نظرا لصعوبة التخلص من الموارد الزائدة في وقت قصير فإن الشركات في البلدان ذات كفاءة قضائية عالية ترتفع فيها تكاليف تكيف الموارد وبالتالي فإن درجة لزوجة التكاليف تزداد في ظل ضخامة تكاليف التكيف (Anderson et al.,2003)

إن للمؤسسات القانونية القوية أثرين متضادين ومتعارضين على سلوك التكاليف فالنظام القضائي الكفء يخدم جميع الأطراف وجميع أصحاب المصالح حيث تزيد درجة لزوجة التكاليف وأن القوانين والتشريعات القوية التي تحمي المساهمين تعمل على تقليل لزوجة التكاليف والثاني أن الدول التي فيها عرض من الموارد البشرية ورأسمال بشري كبيرين واللذين لهما أثر كبير على لزوجة التكاليف تكون فيها التكاليف أكثر لزوجة ( Banker et al., 2013 ) بالتالي فإن خصائص الدولة وبالتحديد الكفاءة

وفعالية النظام القضائي ومستوى تقدم وتطور الدولة الاقتصادي تلعب دوراً في التأثير على سلوك التكاليف ودرجة تماثلها من خلال قناتين رئيسيتين، هما:

● التزام الشركة الشديد بالموارد، وتحمل تكلفة عالية للاحتفاظ بها لأنها غير قادرة على إدارة التكاليف بالطريقة التي تريدها وفي هذه الحالة تظهر فيها درجة أكبر في لزوجة التكاليف وذلك في ظل النظام القضائي الكفء والفعال ومستوى عال من تقدم وتطور الدولة الاقتصادي . ( Anderson et al., 2003 )

● حرية تصرف الإدارة بالموارد حيث يؤدي إلى سلوك بناء الامبراطوريات والذي بدوره يميل إلى زيادة لزوجة التكاليف (Chen et al., 2012) ولذلك فإن خصائص الدولة تحد من هذا السلوك في ظل التشريعات الصارمة التي تحمي المساهمين ويرتبط ذلك بدرجة منخفضة من لزوجة التكاليف على مستوى الشركة .

### التشريعات العمالية

لا تقتصر مهمة إدارة الموارد البشرية بمجرد إجراءات الاختيار والتعيين وإنما تستمر إلى الفترة التي لا تعود للعاملين عالقة بالشركة لا بل أنها قد تستمر بعد ذلك في حالة بعض المهن والوظائف وقد قامت الحكومات بسن التشريعات التي تنظم العلاقة بين اطراف العمل لحفظ حقوق كل الاطراف التي لها علاقة بالعملية الانتاجية

وتشمل التشريعات العمالية : قوانين العمل ، والضمان ، والتأمينات الاجتماعية ، والتعويضات .

وفي هذا المجال ظهرت منظمات دولية وإقليمية ومحلية للاهتمام بأمر العمال كمنظمة العمل الدولية ، ومنظمة العمل العربية ، ونقابات العمال ، وأصدرت هذه المنظمات معايير واتفاقيات دولية تنظم الخطوط العريضة للتشريعات المحلية الخاصة بالعمال ، وتستمد التشريعات العمالية قيمتها من أنها تحدد تكلفة فصل العمال، والاستغناء عنهم من خلال تكلفة التعويضات ، والتكاليف التي يمكن للشركة أن تتكبدها نتيجة فصل العمالة والتي تنص هذه التشريعات على دفعها للعامل المفصول ، وأن لهذه التشريعات تأثير كبير على المخرجات الاقتصادية الكلية، فالتشريعات الأكثر صرامة في حماية العمالة ، تعكس تعديل أقل في تكاليف العمالة ، وبذلك تظهر المزيد من لزوجة التكاليف ( Banker et al., 2013 ) أي أن لزوجة التكاليف تتناسب طردياً مع درجة صرامة التشريعات العمالية .

وعندما تقوم الإدارة باتخاذ قرارات توظيف العمالة أو إقالتها فيجب أن تقيم بالطرق المخصصة كل من القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الناتجة أو المتولدة نتيجة العمل الحدي، والمكونة من العائد الحدي للمنتج المتوقع أن يولده العامل خلال فترة عمله في الشركة ومتوسط أجره خلال نفس الفترة وصافي التكاليف المستقبلية المتوقع أن تتكبدها الشركة في نهاية الخدمة فالشركة توظف العمال الاضافيين وبصورة مثلى طالما أن القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة لقيمة العمل الحدية المتولدة منهم تتجاوز تكاليف التوظيف وعلى بالعكس فإن الشركة تقلل وتتخلص من العمال لديها إذا كانت القيمة الحالية للتدفقات النقدية الحدية أقل من تكاليف التوظيف (Chen et al., 2012) وهذا يعني ان هذه التكاليف تؤثر على سلوك التكاليف في الشركات ، وتحدد درجة لزوجتها .

### تأثير التأمينات العمالية وتعويضات البطالة

تعتبر البطالة وأخطارها من الاهتمامات الكبيرة لكل من العاملين، والدولة، والشركات، ليس فقط الاثر المالي بل يمتد ذلك على النواحي الاجتماعية والنفسية للقوة العاملة ففي دراسة (Chen et al., 2012) أظهرت أن نفوذ نقابات العمال يتناسب طردياً مع حجم تعويضات تأمين البطالة الذي يحصل

عليه العاملين في حالة فصلهم عن العمل لظروف خارجة عن إرادتهم ويتناسب مع تكاليف البطالة وبعبارة أخرى فإن التكاليف والتأمينات التي تدفعها التأمينات الاجتماعية للعمال في حالة عدم عملهم تؤثر على قرارات الادارة بالنسبة لتقليص حجم العمالة لديها ( Kim & Wang et al., 2014 )

الشركات الامريكية - على سبيل المثال - تأخذ بعين الاعتبار أخطار البطالة عند وضع سياسات التكيف في مواردها فتكاليف البطالة تشكل تكاليف هامة عند النظر في تقليص حجم العمالة بشكل خاص وضبط الموارد نحو الانخفاض بشكل عام إلى الحد الذي تعوض فيه منافع تأمينات البطالة التكاليف المتولدة من تعويض العمال المفصولين، فالشركة تخفض التكاليف ( تكيف تنازلي ) في حالة وجود منافع لتأمين البطالة كبيرة، وهذا يؤدي إلى خفض لزوجة التكاليف وتنطبق على ذلك على أنواع أخرى من التكاليف ( Kim & Wang et al., 2014 )

### حوكمة الشركات

تلعب آليات الحوكمة دوراً هاماً في التخفيف من تأثير مشكلة الوكالة على قرارات المديرين في تعديل التكاليف ووجدت دراسة (Chen et al., 2012) علاقة جوهرية وإيجابية بين مشكلة الوكالة وعدم تماثل التكاليف ولزوجتها وأن حوكمة الشركات تلعب دوراً في الحد من مشكلة الوكالة ولزوجة التكاليف ترتبط إيجابياً مع حوافز بناء الامبراطوريات بسبب نظرية الوكالة وتكون للزوجة في سلوك التكاليف أكثر وضوحاً في ظل حوكمة الشركات الضعيفة و العكس صحيح .

### التغيرات التكنولوجية

تؤثر التغيرات التكنولوجية التي تحدث في وقت مبكر على لزوجة التكاليف في ظل غياب حوافز الادارة لتحقيق الاهداف في مجال الارباح وأن التكاليف تظهر درجة أكبر من اللزوجة في ظل القيود التكنولوجية الصعبة منها في ظل قيود تكنولوجية ضعيفة ( Kama & Weiss, 2013 )

### التغيرات في البيئة الداخلية في الشركة:-

اشارت العديد من الدراسات ( Balakrishnan et al.,2004; Anderson et al., 2003 ) إلى العديد من الأدلة على أن خصائص الشركة تحدد سلوك التكاليف فيها فهي تمثل قيود تنظيمية على الموارد، وهذه العوامل هي:

### حجم النشاط في الشركة

يعتبر حجم نشاط الشركة بحد ذاته عامل مؤثر على درجة لزوجة التكاليف وفي نفس الوقت يعبر عن العديد من العوامل الأخرى فقد استخدم في بعض الدراسات كمؤشر عن تكاليف نظرية الوكالة مثل (Dey et al., 2008) وفي البعض الآخر كمعبر عن تكاليف التكيف والتكاليف السياسية , إن سلوك المديرين يختلف تبعاً لمستوى وحجم التغيير في الإيرادات فقد وجد Subramaniam & Weidenmen 2003 ان تكاليف البيع والعمومية والإدارية غير لزجة عندما تتغير الإيرادات بنسبة أقل من (1%) وتكون اللزوجة واضحة عندما يزيد التغيير عن (1%) أي أن التغيير في التكاليف متناسب مع التغيير في حجم النشاط والإيرادات وأن الزيادة الأكبر في الإيرادات تؤدي إلى زيادة مستوى طاقة المنشأة نتيجة للموارد الملتزم بها وعلى النقيض من ذلك فإن الإدارة أقل قابلية لخفض التكاليف نتيجة انخفاض الإيرادات بنفس المقدار .

وفي ضوء دراسة (Calleja et al., 2006) بأن المديرين أكثر ارتباطاً مع إعادة التفاوض في الاتفاقيات والعقود بدال من الاحتفاظ بالموارد الزائدة وبالتحديد وبعد افتراض نوعين مختلفين من تبعات التغيير في الإيرادات واحدة تساوي 10% والثانية أكثر تطرفاً تساوي 25% فإن سلوك التكاليف للزوجة من إجمالي التكاليف التشغيلية يحدث عندما يكون انخفاض الإيرادات قليلاً وأن الزيادة المتوسطة

في النشاط لا تحتاج إلى تغيير مهم في هيكل التكاليف طالما أن الانخفاض القليل في النشاط غير كافي لتبرير التكاليف المرتفعة وإعادة التفاوض التي يفرضها سلوك التكاليف اللزجة ولكن مع الانخفاض الكبير في الإيرادات فإن التكاليف التي يتم تكبدها للاحتفاظ بالموارد الزائدة تقضي على تكاليف التفاوض .

### حجم الطاقة المستغلة

يعتبر حجم الطاقة المستغلة من العوامل التي تؤثر على لزوجة التكاليف فالشركة التي تعمل عند طاقتها الانتاجية القصوى ربما لا تستجيب لانخفاض المبيعات بسرعة ولا تقوم بتخفيض الموارد لديها مباشرة تبعاً لانخفاض المبيعات أو حجم النشاط أي أن درجة استجابتها لانخفاض النشاط أقل من الارتفاع في حجم النشاط وبالتالي وجود التكاليف اللزجة فيها فالمنشأة التي لديها طاقة زائدة غير مستغلة تكون استجابتها لانخفاض الإيرادات وحجم النشاط أكبر من الاستجابة للمستويات المشابهة في حجم النشاط في المنشآت التي تعمل بكامل طاقتها الانتاجية ., Balakrishnan & Gruca et al (2008)

### خصائص الشركة

هنالك عدة خصائص للشركة تؤثر في لزوجة التكاليف وتعتبر كثافة الاصول وكثافة العاملين وأشارت نتائج الدراسات إلى أن المنشآت الكبيرة مقاسه بحجم الاصول والعمالة تظهر سلوك تكاليف أكثر لزوجة، وأن درجة لزوجة التكاليف تتأثر بانخفاض الإيرادات وقد فحص (Calleja et al ., 2006) هذه العوامل اضافة إلى كثافة المخزون ونسبة الفائدة وكثافة الديون وكثافة رأسمال العامل والعائد على حقوق الملكية ويوجد دراسات كثيرة درست خصائص الشركة .

### الكثافة العمالية

من الطبيعي أن تواجه الشركات تذبذبات في الطلب على منتجاتها وبالتالي فإنه من المهم للشركة أن يكون لديها موارد جيدة ومؤهلة حتى تتمكن من المنافسة في الاسواق ويوجد طرق عدة لإيجاد هذه الموارد المؤهلة مثل التوظيف والتدريب ومنح الحوافز تبعاً للأداء وغيرها وعندما تقل مبيعات الشركة فإنه من الصعب عليها فصل العاملين لديها كأسلوب لتعديل التكاليف بسبب أن إدارة الشركة تعتقد أن ظروف الطلب ستتحسن في المدى القريب وأن عملية استبعاد العاملين يصبح مكلف (Balakrishnan & Gruca et al ., 2008) وهذا ما دلت عليه نتائج معظم الدراسات التي أختبرت تأثير هذا العامل على سلوك التكاليف غير المتماثلة .

### كثافة الاصول

تحتسب كثافة الاصول كنسبة من إجمالي قيمة الاصول لتوليد إيرادات المبيعات خلال فترة معينة وهي تقيس كفاءة الشركة في نشر أصولها فالشركات ذات الكثافة المرتفعة في أصولها تواجه على الأرجح تعديلات تكاليف عالية إذا عدلت قراراتها المتعلقة بالموارد أي أن الشركات ذات كثافة الاصول المرتفعة تظهر نسباً أكثر لزوجة (Bnaker et al ., 2012) . وهذا ما بينته معظم الدراسات التي استخدمت تأثير كثافة الاصول على سلوك التكاليف اللزجة .

### كثافة الديون

كما بينت الدراسات السابقة فإن كثافة الديون من العوامل التي تؤثر على سلوك التكاليف اللزجة وأنه كلما كانت كثافة الديون عالية فإن درجة لزوجة التكاليف تكون أقل .

## نسبة الاصول الثابتة

إن نسبة الاصول الثابتة إلى إجمالي الاصول يؤثر على درجة لزوجة التكاليف فكلما كانت نسبة الاصول الثابتة أكبر كلما كان التخلص منها أكثر صعوبة وهذا يؤدي إلى لزوجة أكبر في التكاليف

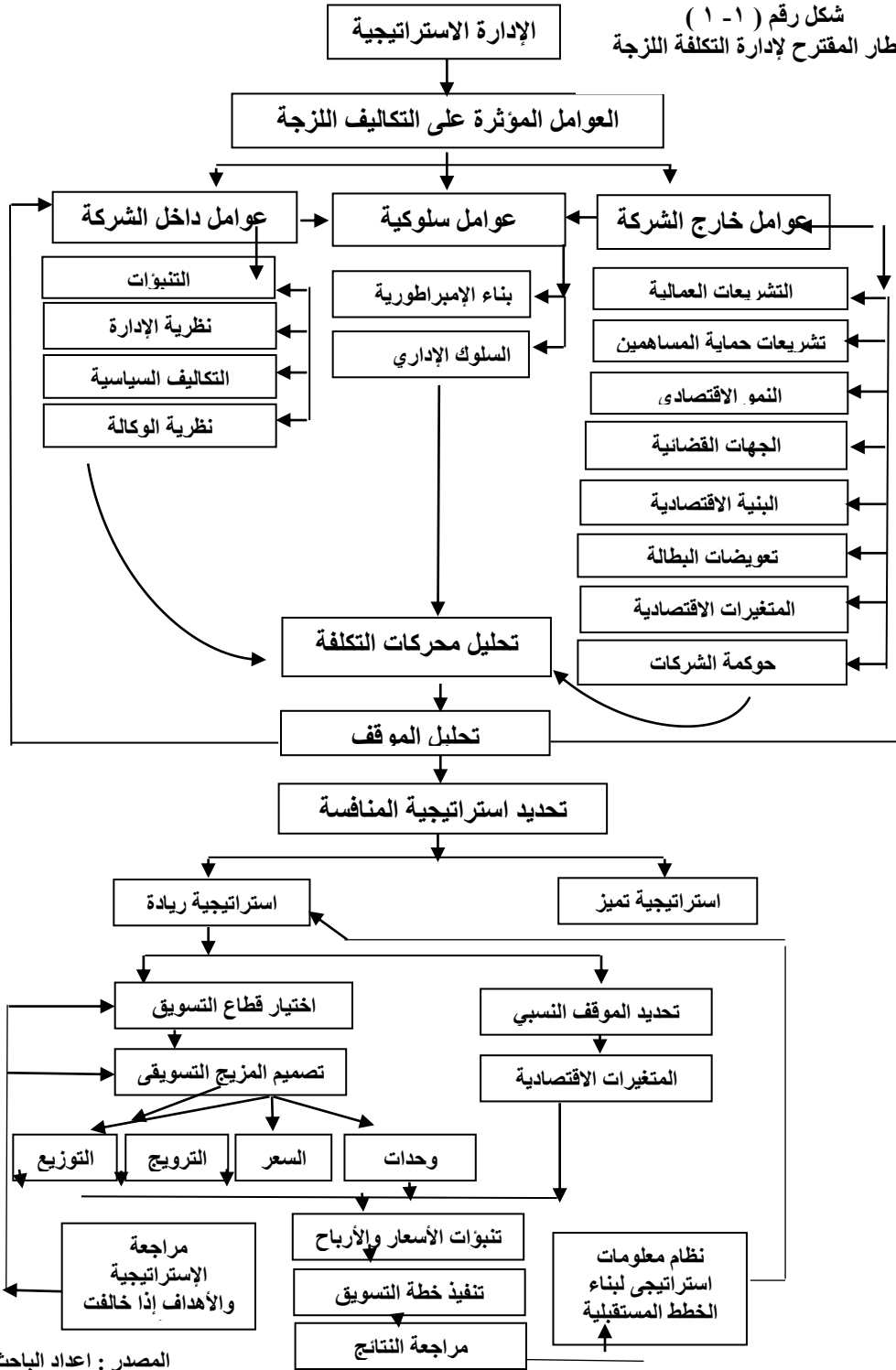
## القطاع التي تنتمي له الشركة

إن تحليل سلوك التكاليف للزجة لكل صناعة منفردة أظهر درجات مختلفة من لزوجة التكاليف فعلى سبيل المثال وجد في الولايات المتحدة الأمريكية أن سلوك لزوجة التكاليف يظهر في بعض الصناعات وغير لزجة في بعضها الآخر ولم يظهر لزوجة التكاليف في صناعات أخرى Anderson et al ., 2005 وهذا يعني أن القطاع الذي تنتمي اليه الشركة له تأثير على درجة لزوجة التكاليف وفي نفس المجال فقد وجدت الدراسات أن القطاع الحكومي يظهر سلوك تكاليف لزجة وأن الشركات في القطاع المالي والمصرفي تظهر أيضا سلوكا لزجا للتكاليف وكذلك في القطاع الزراعي وقطاع الصناعات الغذائية .

## اطار مقترح لإدارة التكاليف للزجة لتدعيم استراتيجية ريادة التكلفة

ويمكن توضيح الاطار العام من اثر التكاليف للزجة علي استراتيجية الريادة التكاليفية من خلال الشكل الاتي : ( ١ - ١ )

شكل رقم ( ١ - ١ )  
الاطار المقترح لإدارة التكلفة للزجة



المصدر : اعداد الباحث



## النتائج المترتبة علي التكاليف للزجة وأثرها علي زيادة التكلفة:

ومن خلال ما تقدم يتضح للباحثين قلة الدراسات التي أجريت على الآثار المترتبة على سلوك التكاليف للزجة وإثرها علي زيادة التكلفة وتدل نتائج بعض هذه الدراسات التي اخذت في الاعتبار التنافس بين الشركات 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 مكونات الأرباح . ( Banker & Chen, 2006 ) وأن الأرباح المستقبلية ترتبط إيجابياً مع التغير في نسبة تكاليف البيع والعمومية والإدارية عند انخفاض الإيرادات وهي تتعارض مع التفسير التقليدي للتغيرات في تكاليف البيع والعمومية والإدارية ( Anderson et al., 2007 ) كما أن الدراسات التي أجريت في هذا المجال تدل على أن الشركات التي تكون فيها التكاليف أكثر تماثلية (غير لزجة) تمارس إدارة الأرباح أكثر من الشركات التي تكون فيها التكاليف غير متماثلة (ولزجة) كما تؤثر التكاليف للزجة على دقة التحليل المالي، والفترة التي يغطيها التحليل، فالشركات التي تكون فيها التكاليف أكثر لزوجة تكون فيها الفترة التي يغطيها التحليل أقل ومع ذلك فإن المستثمرين يعتمدون جزئياً على التكاليف للزجة في تكوين قناعتهم بقيمة الشركة. (Weiss et al ., 2010)

## ٤- دراسة الحالة

### المقدمة

لقد اصبح وجود اطار لادارة التكاليف للزجة متطلب هام من اجل ادارة فعالة للتكلفة , لأهمية قيام نظام المحاسبة بتوفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة حتي تتمكن إدارة الشركة من إدارة هذه النوعية من عناصر التكاليف بما يساهم في دعم تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة , وتتعدد الاسباب التي دعت الي تطبيق هذا الاطار المقترح لادارة عناصر التكاليف للزجة ,فإن هذا الجزء يستهدف دراسة الحالة وذلك لقياس مدي تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية, ويتناول الباحثون في هذا الجزء دراسة الحالة وذلك من خلال المعلومات التي تم جمعها من حالة الدراسة و تحليل واستقراء آراء المختصين بهذا المجال .

### هدف دراسة الحالة

يهدف البحث من دراسة الحالة الي :

- التعرف علي مدي امكانية تطبيق الاطار المقترح , وابرز تغيرات ومعالم هذا النموذج
- بيان مدي فاعلية الاطار المقترح عند تقييم اداء ومقارنة حالة الدراسة عند تطبيق الاطار علي هذه الحالة وبيان مدي فاعليته .

### اختيار عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في شركة مياه الشرب والصرف الصحي بكفر الشيخ والتي تعمل في مجال تنقية المياه ومعالجة الصرف الصحي .

### التعريف بالشركة لدراسة الحالة

تعد شركة مياه الشرب والصرف الصحي بكفر الشيخ من اهم الشركات , فقد تأسست شركة مياه الشرب بمحافظة كفر الشيخ سنة ١٩٨٣ , وباشرت نشاطها عام ١٩٨٥ وأضيف لها نشاط الصرف الصحي سنة ١٩٩٠ لتكون الشركة الوحيدة على مستوى الجمهورية التي شمل نشاطها مياه الشرب والصرف الصحي في هذا التاريخ، وُعدل اسمها إلى "شركة مياه الشرب والصرف الصحي" بعد إضافة نشاط الصرف الصحي.

وفي عام ٢٠٠٤ صدر القرار الجمهوري رقم ١٣٥ بإنشاء الشركة القابضة لمياه الشرب والصرف الصحي ولها الشخصية الاعتبارية طبقاً لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية. وبمقتضى المادة الثالثة من القرار الجمهوري المشار اليه تم تحويل الهيئات العامة الاقتصادية وشركات القطاع العام لمياه الشرب والصرف الصحي بالمحافظات - ومن بينها شركة مياه الشرب والصرف الصحي بكفر الشيخ - والمشار إليها في هذه المادة الى شركات تابعة للشركة القابضة خاضعة لأحكام قانون شركات قطاع الاعمال الصادر بالقانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١.

#### • غرض الشركة

أنشأت الشركة بغرض تنقية وتحلية ونقل وتوزيع وبيع مياه الشرب ، وتجميع ومعالجة والتخلص الآمن من مياه الصرف الصحي داخل حدود محافظة كفر الشيخ.

#### • الرؤية والرسالة

الوصول إلى مستوى الصناعة العالمية في إدارة شركة مياه الشرب والصرف الصحي في محافظة كفر الشيخ وفقاً للمعايير المصرية على أسس اقتصادية وتنموية مستدامة.

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وتحقيقاً للهدف منها يمكن صياغة فرض الدراسة الرئيسي في صورة الفرض البديل وذلك كما يلي:

**الفرض الرئيسي للدراسة:** ينص الفرض الرئيسي للدراسة علي أنه: " يؤثر قيام نظام المحاسبة بتوفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة تأثيراً إيجابياً ذو دلالة إحصائية علي حسن إدارة هذه النوعية من التكاليف بما يساهم في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية".

**الفرض الفرعي الأول:** ينص الفرض الفرعي الأول علي أنه: " يؤثر توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الخامات والوقود وقطع الغيار تأثيراً إيجابياً وذو دلالة إحصائية علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية".

**الفرض الفرعي الثاني:** ينص الفرض الفرعي الثاني علي أنه: "يؤثر توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأجور تأثيراً إيجابياً وذو دلالة إحصائية علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية".

**الفرض الفرعي الثالث:** ينص الفرض الفرعي الثالث علي أنه: " يؤثر توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في المصروفات تأثيراً إيجابياً وذو دلالة إحصائية علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية".

**الفرض الفرعي الرابع:** ينص الفرض الفرعي الرابع علي أنه: " يؤثر توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الفوائد تأثيراً إيجابياً وذو دلالة إحصائية علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية".

**الفرض الفرعي الخامس:** ينص الفرض الفرعي الخامس علي أنه: " يؤثر توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر تأثيراً إيجابياً وذو دلالة إحصائية علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية".

**الفرض الفرعي السادس:** ينص الفرض الفرعي السادس علي أنه: " يؤثر توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر الرأسمالية المتنوعة تأثيراً إيجابياً وذو دلالة إحصائية علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية".

## هدف دراسة الحالة :

- يهدف البحث من دراسة الحالة الي :-
- اختبار فرض الدراسة وذلك من خلال التعرف علي آراء فئات عينة الدراسة حول مدي تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.
- التعرف علي مدي امكانية تطبيق الاطار المقترح .

## مفردات الدراسة :

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الاعتماد على اسلوب المعاينة التطبيقية في اختيار مفردات الدراسة والمكونة من (١٣٣) فرد . وقام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات الدراسة والتي شملت الفئات الاتية ( مراجع حسابات "مكتب داخلي", مراقب حسابات " مكتب خارجي", أكاديمي, مراجع تحت التمرين).

ولقد روعي عند اختيار مفردات الدراسة أن تكون من بين الأشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العلمية والعملية، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء والإجابة عنها، والجدول التالي يوضح عدد استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

جدول(٣-١)

فئات الدراسة وحجم استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

فئات الدراسة	الاستمارات المرسله	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة الي المرسله	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
					العدد	النسبة
مراجع حسابات (مكتب داخلي)	٣٤	٣١	%٩١,٢	٢	٢٩	%٢١,٨
مراقب حسابات (مكتب خارجي)	٧	٥	%٧١,٤	-	٥	%٣,٨
اكاديمي	٨٨	٨٧	%٩٨,٩	٣	٨٤	%٦٣,١
مراجع تحت التمرين	٢٠	١٧	%٨٥	٢	١٥	%١١,٣
الاجمالي	١٤٩	١٤٠	%٩٤	٧	١٣٣	%١٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

### خصائص مفردات الدراسة:

بالنسبة للخصائص الديموغرافية لمفردات الدراسة فقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك بهدف التعرف على خصائص مفردات الدراسة وذلك كالآتي:

أولاً: بالنسبة للدرجة العلمية:

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع مفردات الدراسة وفقاً للدرجة العلمية وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٤-١)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الفئات	بكالوريوس		دبلومة في المحاسبة والمراجعة		ماجستير		دكتوراه		أجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أجمالي	١٤	١٠,٥ %	١٧	١٢,٨ %	٣٧	٢٧,٨ %	٦٥	٤٨,٩ %	١٣٣	١٠٠ %

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي فنجد أن ١٤ مفردة بنسبة ١٠,٥% من حجم مفردات الدراسة حاصلين علي بكالوريوس, في حين نجد أن ١٧ مفردة بنسبة ١٢,٨% من حجم المفردات حاصلين علي دبلومة في المحاسبة والمراجعة, كما نجد أن ٣٧ مفردة بنسبة ٢٧,٨% من حجم المفردات حاصلين علي ماجستير, وأخيراً نجد أن ٦٥ مفردة بنسبة ٤٨,٩% من حجم مفردات الدراسة حاصلين علي دكتوراه, وهذا يدل على أن مفردات الدراسة لديها الإلمام الكافي بموضوع الدراسة.

ثانياً: بالنسبة للوظيفة الحالية:

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع مفردات الدراسة وفقاً للوظيفة الحالية, وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٥-١)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الفئات	مراقب حسابات "مكتب داخلي"		مراقب حسابات "مكتب خارجي"		أكاديمي		مراجع تحت التمرين		أجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أجمالي	٢٩	٢١,٨ %	٥	٣,٨ %	٨٤	٦٣,٢ %	١٥	١١,٣ %	١٣٣	١٠٠ %

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة وفقاً للوظيفة الحالية, فنجد أن (٢٩) مفردة بنسبة ٢١,٨% من حجم مفردات الدراسة يعملون كمراقب حسابات "مكتب داخلي", في حين نجد أن ٥ مفردات بنسبة ٣,٨% من حجم مفردات الدراسة يعملون

كمراقب حسابات "مكتب خارجي"، كما نجد أن ٨٤ مفردة بنسبة ٦٣,٢٪ من حجم المفردات يعملون أكاديميين, وأخيراً نجد أن ١٥ مفردة بنسبة ١١,٣٪ من حجم المفردات يعملون كمراجع تحت التمرين, وهذا يدل أيضاً على أن المفردات التي تم اجراء الدراسة عليها يتوقع ان يكون لديها المعرفة المطلوبة عن موضوع الدراسة.

ثالثاً: بالنسبة لسنوات الخبرة:

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع مفردات الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٦-١)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة حسب سنوات الخبرة

الفئات	أقل من ٥ سنوات		من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات		من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنوات		من ١٥ سنة فأكثر		أجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أجمالي	٢٣	١٧,٣ %	٣٩	٢٩,٣ %	٤٠	٣٠,١ %	٣١	٢٣,٣ %	١٣٣	١٠٠ %

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة فنجد أن ٢٣ مفردة بنسبة ١٧,٣٪ من حجم مفردات الدراسة لديهم خبرة أقل من ٥ سنوات, في حين نجد أن ٣٩ مفردة بنسبة ٢٩,٣٪ من حجم المفردات لديهم خبرة من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات, كما نجد أن ٤٠ مفردة بنسبة ٣٠,١٪ من حجم المفردات لديهم خبرة من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة, أخيراً نجد أن ٣١ مفردة بنسبة ٢٣,٣٪ من حجم مفردات الدراسة لديهم خبرة من ١٥ سنة فأكثر, وهذا يعكس بدوره على قدره أفراد العينة على فهم اسئلة الاستقصاء والاجابة عليها بدقة.

### تصميم أداة الدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على استمارة الاستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات وقام بإعداد الاسئلة التي تكونت لدية بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لموضوع الدراسة ولقد حاول مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الاسئلة وذلك من خلال الاتي:

- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع الدراسة.
- الحصول على معلومات عامة من افراد العينة تتعلق بالوظيفة والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة.
- تم الاعتماد في تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت الخماسي وذلك لقياس اجابات افراد العينة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

### اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة:

يمكن اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة وذلك كما يلي:

أولاً : قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الخامات والوقود وقطع الغيار علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الخامات والوقود وقطع الغيار علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (٧-١)

تقييم ثبات المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الخامات والوقود وقطع الغيار علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل الفا كرونباخ(مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف
X11	٠,٣١٤	٠,٨١١	—	٠,٨١١
X12	٠,٦٣٣			
X13	٠,٤٤٠			
X14	٠,٦٥٨			
X15	٠,٦١٧			
X16	٠,٤٨١			
X17	٠,٦٨٧			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط أجمالي اعلى من ٣٠٪ بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (٠,٨١١) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

ثانياً : قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأجور علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية. تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأجور علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية, وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (٨-١)

تقييم ثبات المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأجور علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل الفا كرونباخ(مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف
X21	٠,٤١٢	٠,٦٤٥	—	٠,٦٤٥
X22	٠,٥٤٢			
X23	٠,٤٢٥			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط أجمالي اعلى من ٣٠٪ بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (٠,٦٤٥) وهو معامل ثبات مقبول وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة مقبولة من الثبات.

**ثالثاً :** قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في المصروفات علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.  
تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في المصروفات علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية, وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول(١-٩)

تقييم ثبات المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في المصروفات علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

عدد المقاييس	Correlated item_total correlation	معامل الفا كرونباخ(مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف
X31	٠,٣٥١	٠,٨٩١	—	٠,٨٩١
X32	٠,٥٦٩			
X33	٠,٧٧٠			
X34	٠,٨٥١			
X35	٠,٧٤٠			
X36	٠,٦١٠			
X37	٠,٧٦٧			
X38	٠,٥٤٧			
X39	٠,٦٧٨			
X310	٠,٥٨١			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط أجمالي اعلى من ٣٠٪ بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (٠,٨٩١) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

**رابعاً:** قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الفوائد علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.  
تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الفوائد علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية, وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (١٠-١)

تقييم ثبات المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الفوائد علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل الفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف
X41	٠,٥٢٠	٠,٦٨٧	—	٠,٦٨٧
X42	٠,٣٦٣			
X43	٠,٣١٥			
X44	٠,٣٩٦			
X45	٠,٤٦٦			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط أجمالي اعلى من ٣٠٪ بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (٠,٦٨٧) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

**خامساً :** قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الاعباء والخسائر علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية. تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الاعباء والخسائر علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (١١-١)

تقييم ثبات المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الاعباء والخسائر علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل الفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف
X51	٠,٣٩٨	٠,٦٣٠	—	٠,٦٣٠
X52	٠,٤٢٥			
X53	٠,٣٤١			
X54	٠,٥٥١			
X55	٠,٣١٧			
X56	٠,٤٢٥			
X57	٠,٣٨١			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي



من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط أجمالي اعلى من ٣٠٪ بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (٠,٦٣٠) وهو معامل ثبات مقبول وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة مقبولة من الثبات.

سادساً : قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر الرأسمالية المتنوعة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية. تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر الرأسمالية المتنوعة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية, وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:  
جدول(١-١٢)

تقييم ثبات المقياس الخاص بتحديد تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر الرأسمالية المتنوعة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

عدد المقاييس	Correlated item_total correlation	معامل الفا كرونباخ(مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف
X61	٠,٧١٦	٠,٧٩٤	—	٠,٧٩٤
X62	٠,٤٥٠			
X63	٠,٥٠٥			
X64	٠,٧١٦			
X65	٠,٤٥٠			
X66	٠,٤٦٣			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط أجمالي اعلى من ٣٠٪ بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (٠,٧٩٤) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

التحقق من مستوي الصدق في الاستبانة:  
يمكن التحقق من الصدق كالآتي :

اولا : الصدق الذاتي

تم حساب الصدق الذاتي للأبعاد وذلك عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات كما يلي:  
جدول (١-١٣)

نتائج الصدق الذاتي لمقاييس الدراسة

الصدق الذاتي	معامل الفا كرونباخ (مقياس الثبات)	البعد
٠,٩٠١	٠,٨١١	البعد الأول
٠,٨٠٣	٠,٦٤٥	البعد الثاني
٠,٩٤٤	٠,٨٩١	البعد الثالث
٠,٨٢٩	٠,٦٨٧	البعد الرابع
٠,٧٩٣	٠,٦٣٠	البعد الخامس
٠,٨٩١	٠,٧٩٤	البعد السادس

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

من جدول (٦-١٢) السابق نجد أن جميع الأبعاد تتمتع بدرجة صدق مرتفعة وهذا يؤكد على أن الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الصدق.

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لكي يقوم الباحث باختبار فروض الدراسة والمتمثلة في قياس أثر قيام نظام المحاسبة بتوفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي حسن اداره هذه التكاليف بما يساهم في تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة، فقد تم الاعتماد على مجموعة من الاساليب الاحصائية باستخدام حزمة البرامج الاحصائية (SPSS 22) ولكي نقوم بتحديد الاساليب الاحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة فان الامر يتطلب اولاً معرفة التوزيع الاحصائي لمجتمع الدراسة وقد اعتمد الباحث على اختبار كولمجراف سمرنوف لمعرفة مدي تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي ويقوم اختيار كولمجراف سمرنوف على اختبار فرض العدم بان المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ويتم اتخاذ قرار بناء على قيمة مستوى الدلالة الاحصائية (Sig) بالمقارنة بمستوى المعنوية ( $\alpha$ ) فاذا كانت قيمة (Sig) اكبر من قيمة ( $\alpha$ ) فان ذلك يعنى قبول فرض العدم بان المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يتم الاعتماد على الاساليب الاحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية parametric tests اما اذا كانت قيمة مستوى الدلالة الاحصائية (Sig) اقل من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha$ ) دل ذلك على قبول الفرض البديل بان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وفي هذه الحالة يتم الاعتماد على الاساليب الاحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية Non parametric tests ولقد قام الباحث بتطبيق هذا الاختبار على عينة الدراسة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:-

جدول (١-١٤)

نتائج اختبار (K-S) لاختبار الطبيعية

توفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة واثرها علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.	١,٨٥٨	٠,٠٠٢	غير طبيعي
---	-------	-------	-----------

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

نجد أن الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة هي:

اولاً: عمل تحليل وصفي لكل فقرة من فقرات الاستقصاء:

ثانياً: اختبار الاشارة Sign Test:

وهو اختبار لا معلمي يستخدم كبديل لاختار T وهو يستخدم لاختبار فرضيات حول متوسط مجتمع واحد.

ثالثاً: اختبار كروسكال والاس:

ينص الفرض الرئيسي للدراسة علي أنه: " يؤثر قيام نظام المحاسبة بتوفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة تأثيراً إيجابياً ذو دلالة إحصائية علي حسن إدارة هذه النوعية من التكاليف بما يساهم في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية". يمكن اختبار ذلك الفرض كالاتي :-

التحليل الوصفي للبيانات يتم عمل التحليل الوصفي كالاتي :

١. نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الخامات والوقود وقطع الغيار علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول التالي:

جدول (١٥-١)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة باختبار الفرض الفرعي الاول

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X11	٨١	٤٩	٣	-	-	٤,٥٨٦٥	٠,٥٣٨٣٥	موافق تماماً
	%٦٠,٩	٣٦,٨ %	%٢,٣	-	-			
X12	٧٥	٥٥	-	٣	-	٤,٥١٨٨	٠,٦٢٢٨٢	موافق تماماً
	%٥٦,٤	٤١,٤ %	-	%٢,٣	-			
X13	٧٥	٥٥	٣	-	-	٤,٥٤١٤	٠,٥٤٣٧١	موافق تماماً
	%٥٦,٤	٤١,٤ %	%٢,٣	-	-			
X14	٧٨	٤٩	٦	-	-	٤,٥٤١٤	٠,٥٨٤٠٢	موافق تماماً
	%٥٨,٦	٣٦,٨ %	%٤,٥	-	-			
X15	٩٠	٣٦	٧	-	-	٤,٦٢٤١	٠,٥٨٥١٩	موافق تماماً
	%٦٧,٧	٢٧,١ %	%٥,٣	-	-			
X16	٧٥	٥٠	٨	-	-	٤,٥٠٣٨	٠,٦١٠٨١	موافق تماماً
	%٥٦,٤	٣٧,٦ %	%٦	-	-			
X17	٧٨	٤٩	٣	٣	-	٤,٥١٨٨	٠,٦٥٨٣٠	موافق تماماً
	%٥٨,٦	٣٦,٨ %	%٢,٣	%٢,٣	-			
الاجمالي	٥٥٢	٣٤٣	٣٠	٦	-	٤,٥٤٧٨	٠,٥٩١٨٩	موافق تماماً
	%٥٩,٣	٣٦,٨ %	%٣,٢	%٠,٦	-			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من جدول (١٦-٦) السابق نجد ان التحليل المبدئي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الاول والمتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الخامات والوقود وقطع الغيار علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,٥٤٧٨) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أن توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الخامات والوقود وقطع الغيار يؤثر تأثيراً إيجابياً علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية مما يشير بدوره إلي أن توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الخامات والمدخلات والوقود والزيوت وقطع الغيار والمهمات والكهرباء والمياه ومخلفات الانتاج تؤثر ايجابيا في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

٢. نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأجر علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول التالي:

جدول (١٦-١)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة باختبار الفرض الفرعي الثاني

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X21	٧٩	٥٤	-	-	-	٤,٥٩٤٠	٠,٤٩٢	موافق
	%٥٩,٤	%٤٠,٦	-	-	-		٩٤	تماماً
X22	٨٥	٤٨	-	-	-	٤,٦٣٩١	٠,٤٨٢	موافق
	%٦٣,٩	%٣٦,١	-	-	-		٠٨	تماماً
X23	٨٤	٤٣	٦	-	-	٤,٥٨٦٥	٠,٥٧٩	موافق
	%٦٣,٢	%٣٢,٣	%٤,٥	-	-		٠٣	تماماً
الاجمالي	٢٤٨	١٤٥	٦	-	-	٤,٦٠٦٥	٠,٥١٨	موافق
	%٦٢,٢	%٣٦,٣	%١,٥	-	-		٠٢	تماماً

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من جدول (٦-٢١) السابق نجد ان التحليل المبدئي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الثاني والمتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأجر علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,٦٠٦٥) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئ أن توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأجر يؤثر تأثيراً إيجابياً علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية, مما يشير بدوره إلي أن توفر معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأجر النقدية والتأمينات الاجتماعية والمزايا العينية تؤثر بشكل إيجابي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

٣. نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في المصروفات علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول التالي:

جدول (١٧-١)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة باختبار الفرض الفرعي الثالث

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X31	٧٠	٦٠	٣	-	-	٤,٥٠٣٨	٠,٥٤٥٢٨	موافق تماماً
	%٥٢,٦	%٤٥,١	%٢,٣	-	-			
X32	٥٥	٥٧	١٥	٣	٣	٤,١٨٨٠	٠,٨٨٨٩١	موافق تماماً
	%٤١,٤	%٤٢,٩	%١١,٣	%٢,٣	%٢,٣			
X33	٦٤	٥٧	٩	٣	-	٤,٣٦٨٤	٠,٧١٢١٦	موافق تماماً
	%٤٨,١	%٤٢,٩	%٦,٨	%٢,٣	-			
X34	٨١	٤٣	٣	٣	٣	٤,٤٧٣٧	٠,٨٤٠٠٨	موافق تماماً
	%٦٠,٩	%٣٢,٣	%٢,٣	%٢,٣	%٢,٣			
X35	٧٦	٤٥	١٢	-	-	٤,٤٨١٢	٠,٦٥٨٣٠	موافق تماماً
	%٥٧,١	%٣٣,٨	%٩	-	-			
X36	٧٨	٥٢	-	٣	-	٤,٥٤١٤	٠,٦٢١٧٢	موافق تماماً
	%٥٨,٦	%٣٩,١	-	%٢,٣	-			
X37	٩٠	٣٧	٣	٣	٣	٤,٥٨٦٥	٠,٧٥٠٠٣	موافق تماماً
	%٦٧,٧	%٢٧,٨	%٢,٣	%٢,٣	%٢,٣			
X38	٧٨	٤٩	٦	-	-	٤,٥٤١٤	٠,٥٨٤٠٢	موافق تماماً
	%٥٨,٦	%٣٦,٨	%٤,٥	-	-			
X39	٧٢	٥٥	٦	-	-	٤,٤٩٦٢	٠,٥٨٥٤٨	موافق تماماً
	%٥٤,١	%٤١,٤	%٤,٥	-	-			
X310	٧٩	٤٥	٩	-	-	٤,٥٢٦٣	٠,٦٢٢٥٤	موافق تماماً
	%٥٩,٤	%٣٣,٨	%٦,٨	-	-			
الاجمالي	٧٤٣	٥٠٠	٦٦	١٢	٩	٤,٤٧٠٧	٠,٧٣٩٢٥	موافق تماماً
	%٥٥,٩	%٣٧,٦	%٤,٩	%٠,٩	%٠,٧			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من جدول (٦-٢٦) السابق نجد ان التحليل المبدي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الثالث والمتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف اللزجة المتمثلة في المصروفات علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,٤٧٠٧) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدي أن توفير معلومات عن التكاليف اللزجة المتمثلة في المصروفات يؤثر تأثيراً إيجابياً علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية, ما يعني أن توفر معلومات عن التكاليف اللزجة المتمثلة في مصروفات الصيانة والمصروفات المخصصة للدعاية

والاعلان ومصروفات الأبحاث والتجارب ومصروفات تشغيل لدي الغير ومقاولي الباطن تؤثر بشكل ايجابي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

٤. نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الفوائد علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول التالي:

جدول (١٨-١)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة باختبار الفرض الفرعي الرابع

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X4 1	٦٣	٤٩	٩	١٢	-	٤,٢٢٥٦	٠,٩٢٦١	موافق تماماً
	٤٧,٤%	٣٦,٨%	٦,٨%	٩%	-		٩	
X4 2	٥٤	٦٤	٦	٩	-	٤,٢٢٥٦	٠,٨٢٢٢	موافق
	٤٠,٦%	٤٨,١%	٤,٥%	٦,٨%	-		٠	
X4 3	٤٢	٤٣	١٠	٣٥	٣	٣,٦٤٦٦	١,٢٣٨٢	موافق
	٣١,٦%	٣٢,٣%	٧,٥%	٢٦,٣%	٢,٣%		٥	
X4 4	٧٥	٤٣	١٢	٣	-	٤,٤٢٨٦	٠,٧٥١٦	موافق تماماً
	٥٦,٤%	٣٢,٣%	٩%	٢,٣%	-		٢	
X4 5	٤٥	٦٧	٦	١٥	-	٤,٠٦٧٧	٠,٩١٤٤	موافق
	٣٣,٨%	٥٠,٤%	٤,٥%	١١,٣%	-		٩	
الاجمالي	٢٧٩	٢٦٦	٤٣	٧٤	٣	٤,١١٨٨	٠,٩٣٠٥	موافق تماماً
	٤١,٩%	٤٠%	٦,٥%	١١,١%	٠,٥%		٥	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من جدول (٦-٣١) السابق نجد ان التحليل المبدئي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من مفردات الدراسة على الموافقة على العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الرابع والمتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الفوائد علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,١١٨٨) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئ أن توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الفوائد يؤثر تأثيراً ايجابياً علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، مما يعني أن توفر معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في فوائد مدينة محلية والضرائب العقارية والضرائب غير المباشرة وإيجار عقارات تؤثر بشكل ايجابي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول التالي:

جدول (١-١٩)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة باختبار الفرض الفرعي الخامس

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X51	٥٥	٤٢	٢١	١٥	-	٤,٠٣٠	١,٠١٤٥	موافق تماماً
	%٤١,٤	%٣١,٦	١٥,٨ %	%١١,٣	-	١	٩	
X52	٧٩	٥٤	-	-	-	٤,٥٩٤	٠,٤٩٢٩	موافق تماماً
	%٥٩,٤	%٤٠,٦	-	-	-	٠	٤	
X53	٨٤	٤٣	٦	-	-	٤,٥٨٦	٠,٥٧٩٠	موافق تماماً
	%٦٣,٢	%٣٢,٣	%٤,٥	-	-	٥	٣	
X54	٧٢	٥٥	٦	-	-	٤,٤٩٦	٠,٥٨٥٤	موافق تماماً
	%٥٤,١	%٤١,٤	%٤,٥	-	-	٢	٨	
X55	٧٨	٥٢	-	٣	-	٤,٥٤١	٠,٦٢١٧	موافق تماماً
	%٥٨,٦	%٣٩,١	-	%٢,٣	-	٤	٢	
X56	٨٢	٥١	-	-	-	٤,٤٨٤	٠,٤٨٢٢	موافق تماماً
	%٦١,٧	%٣٨,٣	-	-	-	٢	٣	
X57	٧٣	٥١	٩	-	-	٤,٤٨١	٠,٦٢٢٨	موافق تماماً
	%٥٤,٩	%٣٨,٣	%٦,٨	-	-	٢	٢	
الاجمالي	٥٢٣	٣٤٨	٤٢	١٨	-	٤,٤٧٤	٠,٦٢٨٤	موافق تماماً
	%٥٦,٢	%٣٧,٤	%٤,٥	%١,٩	-	٨	٠	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من جدول (٦-٣٦) السابق نجد ان التحليل المبدي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من مفردات الدراسة على الموافقة على العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الخامس والمتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,٤٧٤٨) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدي أن توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر يؤثر تأثيراً إيجابياً علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، مما يشير أيضاً إلي أن معرفة معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في مخصصات بخلاف الاهلاك ومخصصات ضرائب متنازع عليها ومصروفات سنوات سابقة وتعويضات وغرامات تؤثر بشكل إيجابي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية.

نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر الرأسمالية المتنوعة علي تحقيق استراتيجيية الريادة التكاليفية ويتم عمل دراسة استكشافية من خلال الجدول التالي:

جدول (٢٠-١)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة باختبار الفرض الفرعي السادس

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X61	٨٤	٤٣	٦	-	-	٤,٥٨٦٥	٠,٥٧٩٠	موافق تماماً
	%٦٣,٢	%٣٢,٣	%٤,٥	-	-			٣
X62	٨٠	٥٣	-	-	-	٤,٥٤٤٢	٠,٤٧٢٦	موافق تماماً
	%٦٠,٢	%٣٩,٨	-	-	-			٢
X63	٧٢	٥٥	٦	-	-	٤,٤٩٦٢	٠,٥٨٥٤	موافق تماماً
	%٥٤,١	%٤١,٤	%٤,٥	-	-			٨
X64	٨٤	٤٣	٦	-	-	٤,٥٨٦٥	٠,٥٧٩٠	موافق تماماً
	%٦٣,٢	%٣٢,٣	%٤,٥	-	-			٣
X65	٧٥	٥٨	-	-	-	٤,٥٨٢٠	٠,٥٧٢٦	موافق تماماً
	%٥٦,٤	%٤٣,٦	-	-	-			٤
X66	٧٨	٥٢	٣	-	-	٤,٥٤١٤	٠,٦٢١٧	موافق تماماً
	%٥٨,٦	%٣٩,١	%٢,٣	-	-			٢
الإجمالي	٤٧٣	٣٠٤	٢١	-	-	٤,٥٥٦١	٠,٥٦٨٤	موافق تماماً
	%٥٩,٣	%٣٨,١	%٢,٦	-	-			٢

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من جدول (٦-٤١) السابق نجد ان التحليل المبدئي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من مفردات الدراسة على الموافقة على العبارات التي تختبر الفرض الفرعي السادس والمتعلقة بمدى تأثير توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر الرأسمالية المتنوعة علي تحقيق استراتيجيية الريادة التكاليفية حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,٥٥٦١) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أن توفير معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الأعباء والخسائر الرأسمالية المتنوعة يؤثر تأثيراً إيجابياً علي تحقيق استراتيجيية الريادة التكاليفية, مما يشير أيضاً إلي أن معرفة معلومات عن التكاليف للزجة المتمثلة في الخسائر الرأسمالية والخسائر العادية والخسائر غير العادية وضرائب الدخل وخسائر استثمارات في شركات تابعة يؤثر بشكل إيجابي في تحقيق استراتيجيية الريادة التكاليفية.



### اختبار الاشارة Sign Test للفرض الرئيسي للدراسة:

لقياس مدى تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف اللزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية, يتم استخدام اختبار الاشارة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (٢١-١)

نتائج اختبار الاشارة للفرض الرئيسي للدراسة

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
توفير معلومات عن بنود التكاليف اللزجة	Group 1	$\leq 3.4$	3	.02	.50	.000a
	Group 2	$> 3.4$	130	.98		
	Total		133	1.00		
a. Based on Z Approximation.						

المصدر نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق نجد ان مستوى الدلالة الاحصائية ( $\text{Sig} = 0,00$ ) وهى اقل من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0,05$ ) وهذا يعني قبول الفرض البديل القائل بأن توفير معلومات عن بنود التكاليف اللزجة له تأثير إيجابي ذو دلالة احصائية علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية وذلك بدرجة ثقة ٩٥٪.

### اختبار كروسكال والاس للفرض الرئيسي للدراسة:

يتم استخدام اختبار كروسكال والاس لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات مفردات الدراسة وفقاً للدرجة العلمية, والوظيفة الحالية, وسنوات الخبرة, حول مدى تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف اللزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية وذلك على النحو التالي:

#### ١- اختبار معنوية الفرق بين اراء مفردات الدراسة وفقاً للدرجة العلمية:

يتم قياس معنوية الفرق في اراء مفردات الدراسة من جانب الدرجة العلمية, وذلك كما هو موضح من الجدول التالي:

جدول (٢٢-١)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الرئيسي للدراسة وفقاً للدرجة العلمية

مستوى الدلالة الاحصائية Asymp Sig	قيمة Chi_Square	دكتوراه	ماجستير	دبلومه في المحاسبة والمراجعة	بكالوريوس	البعد
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
٠,٠٧٧ غير معنوي	٥,٤٥١	٧٠,١٨	٥٠,٢٤	٧٤,١٢	٨٧,٨٩	مدي تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية

المصدر نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق نجد ان مستوى الدلالة الاحصائية ( $Sig = ٠,٠٧٧$ ) وهى اكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha = ٠,٠٥$ ) وبالتالي نجد انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء مفردات الدراسة وفقاً للدرجة العلمية حول مدي تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

اختبار معنوية الفرق بين اراء مفردات الدراسة وفقاً للوظيفة الحالية:

يتم قياس معنوية الفرق في اراء مفردات الدراسة من جانب الوظيفة الحالية, وذلك كما هو موضح من الجدول التالي:

جدول (٢٣-١)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الرئيسي للدراسة وفقاً للوظيفة الحالية

مستوى الدلالة الاحصائية Asymp Sig	قيمة Chi_Square	مراجع تحت التمرين	اكاديمي	مراقب حسابات "مكتب خارجي"	مراقب حسابات "مكتب داخلي"	البعد
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
٠,١٢٣ غير معنوي	٥,٧٨٤	٧٧,٤٠	٦٠,٩٨	٨٤,٦٠	٧٦,٠٣	مدي تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية

المصدر نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق نجد ان مستوى الدلالة الاحصائية ( $Sig = ٠,١٢٣$ ) وهى اكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha = ٠,٠٥$ ) وبالتالي نجد انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء مفردات الدراسة

وفقاً للوظيفة الحالية حول مدي تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:  
اختبار معنوية الفرق بين اراء مفردات الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة:  
يتم قياس معنوية الفرق في اراء مفردات الدراسة من جانب سنوات الخبرة وذلك كما هو موضح من الجدول التالي:

جدول (١-٢٤)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الرئيسي للدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

مستوى الدلالة الاحصائية Asymp Sig	قيمة Chi_Square	من ١٥ سنة فأكثر	من ١٠ سنوات إلي أقل من ١٥ سنة	من ٥ سنوات إلي أقل من ١٠ سنوات	أقل من ٥ سنوات	البعد
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
٠,٤٠٢ غير معنوي	٢,٩٣٢	٧٤,٠٦	٦٩,٤٨	٥٨,٩٠	٦٦,٩١	مدي تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية

المصدر نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق نجد ان مستوى الدلالة الاحصائية ( $Sig = 0,402$ ) وهى اكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0,05$ ) وبالتالي نجد انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء مفردات الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة حول مدي تأثير توفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

#### تحليل لنتائج تطبيق الاطار المقترح

مما سبق نستنتج أنه تم قبول الفرض البديل القائل بأن قيام نظام المحاسبة بتوفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة يؤثر جوهريا وبشكل إيجابي علي حسن إدارة هذه النوعية من التكاليف بما يساهم في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية". وذلك بدرجة ثقة ٩٥٪.

#### ٥ خلاصة ونتاج البحث

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في اقتراح اطار لادارة التكاليف و فى إختبار أثر التكاليف للزجة على استراتيجية الريادة التكاليفية وذلك فى بيئة الأعمال المصرية، وذلك بهدف توعية محاسبى التكاليف والإدارة العليا بالشركات والمصانع ومراقبى الحسابات والشركات محل المراجعة بأهمية الدور الذى تقوم به التكاليف للزجة بالشركات كأحد العوامل المؤثرة فى قرارات الإدارة العليا بصفة عامة، وفى مسألة تقييم استراتيجيات الريادة التكاليفية بصفة خاصة .

وقد تناول البحث الجوانب الاتية : تقييم الاستراتيجيات التنافسية فى ظل متطلبات بيئة الاعمال الحديثة , دور ظاهرة التكاليف للزجة واستراتيجية ريادة التكلفة , ثم تطبيق الاطار المقترح علي دراسة

حالة علي شركة مياه الشرب والصرف الصحي بكفر الشيخ وهي احدي الشركات التابعة للشركة القابضة لمياه الشرب والصرف الصحي عن سنة مالية في الفترة من ٢٠١٨/٧/١ الي ٢٠١٩/٦/٣١ وتمثلت نتائج البحث فيما يلي :

- ١) تزداد دقة قياس وتبويب انحرافات التكاليف مع زيادة دقة قياس سلوك التكاليف للزجة.
- ٢) يؤدي تجاهل سلوك التكاليف للزجة إلى زيادة فجوة التوقعات في الأرباح، حيث يؤدي سلوك التكلفة للزجة الصاعد سلباً على أرباح الفترة الحالية وإيجاباً على أرباح فترات الإنتعاش والعكس صحيح.
- ٣) يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف للزجة متمثلة في الخامات والوقود وقطع الغيار علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، وذلك عند مستوى معنوية ٥٪.
- ٤) يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف للزجة متمثلة في الأجور علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، عند مستوى معنوية ٥٪.
- ٥) يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف للزجة متمثلة في المصروفات علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، وذلك عند مستوى معنوية ٥٪.
- ٦) يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف للزجة متمثلة في الفوائد علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، وذلك عند مستوى معنوية ٥٪.
- ٧) يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف للزجة متمثلة في الأعباء والخسائر علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، وذلك عند مستوى معنوية ٥٪.
- ٨) يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف للزجة متمثلة في الأعباء والخسائر الرأسمالية المتنوعة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، وذلك عند مستوى معنوية ٥٪.
- ٩) يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن بنود التكاليف للزجة علي تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، وذلك عند مستوى معنوية ٥٪.

### توصيات البحث

في ضوء هدف البحث وأهميته، يوصى الباحث بما يلي:-

١. ضرورة توجيه الإهتمام نحو الفهم الجيد للسلوك للزج لبعض عناصر التكاليف وللأثار المترتبة علي هذا السلوك وذلك بغرض الحصول علي معلومات أكثر دقة لخدمة متخذى القرار في المنشآت الصناعية.
٢. ضرورة إدراج هذا السلوك للزج لبعض عناصر التكلفة في المناهج التعليمية لإمكانية الإستفادة منه في المجالات المهنية والتعليمية والبحثية.
٣. ضرورة العمل على عقد دورات تدريبية للمحاسبين المهنيين داخل المنشأة الصناعية، وذلك لزيادة رفع كفاءتهم وقدراتهم للقيام بأدوار متعددة ومتنوعة.
٤. عادة يتطلب أداء مثل هذه الأدوار فهم وجهات نظر ومهارات التخصصات الأخرى والقواعد التي تحكمها مثل المهندس الصناعي، ومديري الإنتاج، والإقتصاديين، ومحلى النظم، فجميعهم يوفرون للمحاسب المهني رؤية ذات قيمة كبيرة. فالمحاسب المهني الذي يقوم بتصميم، أو استخدام، أو تجميع معلومات التكاليف، سوف يشترك مع الأطراف الأخرى داخل المنشأة في تحليل وتفسير المعلومات اللازمة في عملية اتخاذ القرارات.

### مجالات البحث المستقبلية

في ضوء هدف البحث وأهميته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج وتوصيات فإن الباحث يقترح ضرورة توجيه مزيد من الإهتمام في البحوث المستقبلية للنقاط التالية:-

- (١) أثر السلوك للزج للتكاليف على سياسات التحفظ المحاسبى بالمنشآت الصناعية.
- (٢) أثر السلوك للزج للتكاليف على عمليات التنبؤ بالأداء المالى للشركة أو المنشأة .

## أولاً: المراجع العربية

١. أبو قحف , عبد السلام ( ٢٠٠٥ ) ، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية .
٢. أبو قحف , عبد السلام , وجهة نظر معاصرة ، بيروت، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية , دون سنة نشر .
٣. ادريس , وجمال الدين محمد المرسي (٢٠٠٣) , ثابت عبد الرحمان ، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية ، الدار الجامعية ،
٤. ادريس , وجمال الدين محمد المرسي (٢٠٠٢) , الإدارة الإستراتيجية ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، مصر .
٥. الحاج , مداح عرايبي ، البعد الاستراتيجي للموارد والكفاءات البشرية في إستراتيجية المؤسسة، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري ومنظمات الأعمال العربية في ظل تحديات الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف.
٦. الحسيني , فلاح حسن(٢٠٠٠) ، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى .
٧. الحسيني , فلاح حسن عداي (٢٠٠٦) الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية ، الأردن .
٨. الركابي , نزار كاظم (٢٠٠٤) ، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل، عمان، الأردن .
٩. السيد , علي مجاهد احمد (٢٠٠٦) "أطار أجراءي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة " جامعة طنطا , بدون ناشر (مكتبة كلية التجارة – جامعة طنطا).
١٠. الشعباني , صالح إبراهيم يونس (٢٠١٠) " التغير في استراتيجيات خفض الكلف و آثارها " تنمية الرافدين- العراق .
١١. العارف ، نادية (٢٠٠٥) ، الإدارة الإستراتيجية ، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر .
١٢. العيد , ختيم محمد (٢٠٠٩) ، إدارة الجودة الشاملة وا إستراتيجية المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة .
١٣. القطامين , أحمد (٢٠٠٢) ، الإدارة الاستراتيجيية مفاهيم وحالات تطبيقية ، دار مجدلاوي للنشر ، عمان ، الأردن .
١٤. الهلباوي , سعيد محمود وتهاني محمود النشار (٢٠٠٩)، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، بدون ناشر(مكتبة كلية التجارة – جامعة طنطا) .
١٥. الهلباوي , سعيد محمود وتهاني محمود النشار (٢٠٠٦)، " مبادئ المحاسبة الادارية : مدخل اتخاذ القرارات ، مطبعة غباشي ، طنطا .
١٦. بزعي , فطيمة (٢٠٠٩) ، دور إستراتيجية المؤسسة في تحديد المزيج التسويقي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة باتنة .
١٧. بوشناف , عمار (٢٠٠٢) ، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية مصادرها وتمييزها وتطويرها ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر .
١٨. جرار، دياب (٢٠٠٤) "العلاقة بين الخيار الاستراتيجي والميزة التنافسية " مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات – فلسطين .
١٩. جمال الدين , سحنون وحمدى معمر (٢٠١٠) ، تحليل التنافسية على مستوى القطاع الصناعي ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة الشلف .

٢٠. خليل , نبيل مرسي(١٩٩٨) ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، مركز الإسكندرية للكتاب ، الإسكندرية .
٢١. ديفيد.لي , روبرت.أبتس ( ٢٠٠٨ ) ، الإدارة الإستراتيجية :بناء الميزة التنافسية، القاهرة، دار الفجر .
٢٢. راجح , عرابية وعميش عائشة (٢٠١٠) ، أهمية القدرة التكنولوجية في تعزيز القدرة التنافسية لدى المؤسسات الصناعية، الملتقى الدولي الرابع حول: المناقسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية من تنظيم جامعة حسبية بن بو علي بالشلف بالتعاون مع مخبر العولمة و اقتصاديات شمال إفريقيا .
٢٣. سمير , لهواري سعيد وآيت عكاش (٢٠١٠) ، دراسة العلاقة بين المؤسسة الإستراتيجية والمحيط الذي تعمل فيه المؤسسة، الملتقى الدولي الرابع حول: المناقسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية من تنظيم جامعة حسبية بن بو علي بالشلف بالتعاون مع مخبر العولمة و اقتصاديات شمال إفريقيا .
٢٤. شاهين، محمد أحمد (٢٠١٣) ، دراسة و اختبار تأثير تصنيف عناصر التكاليف غير المباشرة بين مجتمعات التكلفة على تفهم طبيعة سلوك التكاليف و كفاءة القرارات المتخذة دراسة تجريبية جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة .
٢٥. شاهين، محمد أحمد محمد (٢٠١٨) ، إطار محاسبي مقترح لاستخدام نموذج السلوك غير المنظم للتكاليف في تحديد محرك تكلفة النشاط الأكثر فاعلية :دراسة تطبيقية جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
٢٦. صالح، سمير أبو الفتوح (٢٠١٣) "أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تحقيق الريادة في المؤسسات الفندقية " المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر .
٢٧. طيفور، أحمد محمد ربيع (٢٠١٢) "استخدام أسلوب تكلفه الهدف و التوقيت ألحيني بهدف تحقيق زياده التكلفة من منظور دورة حياة المنتج" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - مصر .
٢٨. عبد الحفيظ , رعدة حسن (٢٠١١) " دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - مصر .
٢٩. عبدالدايم ، صفاء محمد (٢٠١٤) " إدارة تكلفة المواصفات كمنظومة إستراتيجية مقترحة بهدف تعظيم قيمة المنتج وتحقيق رضا العميل الفكر المحاسبي - مصر .
٣٠. عبد السلام , أبو قحف(٢٠٠٥) ، أساسيات الإدارة الإستراتيجية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية
٣١. عبد الرحمن , عاطف عبد المجيد (٢٠٠٠) "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية " المجلة العلمية (كلية التجارة جامعة اسبوط - مصر .
٣٢. عيتاني , رنا أحمد ديب (٢٠٠٣) ، تأثير بعض المتغيرات التسويقية والبيئية على القدرة التنافسية للصناعات الغذائية اللبنانية ، مذكرة ماجستير تخصص :إدارة أعمال ، جامعة بيروت العربية ، لبنان
٣٣. غول , فرحات (٢٠٠٦) ، مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر .
٣٤. فوده ,شوقي السيد (٢٠٠٧) "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"دراسة نظرية وإستكشافية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، العدد الأول، المجلد الرابع والأربعين .

٣٥. كيوان ، راندا مرسي (٢٠١٥) "إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة" الفكر المحاسبي - مصر .
٣٦. لويزة , قويدر وكشيدة حبيبة ، دور الميزة التنافسية في بيئة الأعمال ومصادرها، الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة الشلف.
٣٧. مراد , سدي علي وحطاب (٢٠١٠) ، تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية بين فرص وتهديدات التدويل، الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية من تنظيم جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف بالتعاون مع مخبر العولمة و اقتصاديات شمال إفريقيا .
٣٨. مرسي وأحمد عبد السلام سليم , نبيل محمد (٢٠٠٧) ، الإدارة الإستراتيجية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية .
٣٩. مرسي , نبيل محمد (٢٠٠٣) ، الإدارة الإستراتيجية :تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية .
٤٠. مغيص , براق عوض محمود (٢٠١٥) , " تحليل سلوك التكاليف غير المتماثلة " دراسة استقصائية علي الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي رسالة دكتوراه جامعة العلوم الاسلامية العالمية .
٤١. نادية , تاهمي (٢٠٠٦) ، دور التوزيع في الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإنتاجية، مذكرة ماجستير تخصص تسويق، جامعة محمد بوضياف المسيلة .
٤٢. نصيرة , علاوي (٢٠١١) ، اليقظة الإستراتيجية كعامل للتغيير في المؤسسة، مذكرة ماجستير تخصص: تسيير الموارد البشرية، جامعة أوبكر بلقايد بتلمسان .
٤٣. منطاش , عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد (٢٠١٥) "قياس انعكاس التكلفة ثنائية الاتجاه علي دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية " رسالة دكتوراه في المحاسبة جامعة القاهرة .
٤٤. يحيوية , سمالي (٢٠٠٥) ، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات علي الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر

### ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Anderson, M., R. Banker and S. Janakiraman. (2003). "Are Selling, General and Administrative Cost "Sticky"?" Journal of Accounting Research 41(1): 47-63.
2. Anderson, M., R. Banker, R. Huang and S. Janakiraman. (2007). "Cost Behavior and Fundamental Analysis of SG&A Costs." Journal of Accounting, Auditing and Finance 22(1): 1-28.
3. Anderson, S., C. Chen and S. Young. (2005) . "Sticky Costs as Competitive Response: Evidence on Strategic Cost Management at Southwest Airlines." Working paper. Available at: www.docin.com.
4. Anderson, S. and W. Lanen. (2009). "Understanding Cost Management: What Can We Learn from The Evidence on „Sticky Costs“?" Working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=975135>.

5. Balakrishnan, R. and T. Gruca. (2008). "Cost Stickiness and Core Competency: A Note." *Contemporary Accounting Research* 25(4): 993-1006.
6. Balakrishnan, R., E. Labro and N. Soderstrom. (2010). "Cost Structure and Sticky Costs." Working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1562726>
7. Banker, R.,M. Ciftci and R. Mashruwala.(2010). "Managerial Optimism and Cost Behavior." Working Paper. Available at:[www.searchlocalegypt.com](http://www.searchlocalegypt.com)
8. Banker, R., D. Byzalov and J. Plehn-dujowich. (2011). "Sticky Cost Behavior: Theory and Evidence." Working paper. Available at:[www.searchlocalegypt.com](http://www.searchlocalegypt.com).
9. Banker, R., D. Byzalov, L. Chen. (2013). "Employment Protection Legislation, Adjustment Costs and Cross Country Differences in Cost Behavior." *Journal of Accounting and Economics* 55(1): 111-127.
10. Banker, R.,D. Byzalov,M. Ciftci and R. Mashruwala.(2014). "The Moderating Effect of Prior Sales Changes on Asymmetric Cost Behavior." *Journal of Management Accounting Research*, (Forthcoming) 26 (2): 221-242.
11. Blue, G., E. Moazez, D. Khanhossini and M. Nikoonesbati. (2013). "The Relationship between Perspective Managers and 'Sticky Costs' in the Tehran Stock Exchange." Working Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2216631>..
12. Bosch, J. and J. Blandón. (2011). "The Influence of Size on Cost Behaviour Associated with Tactical and Operational Flexibility." *Estudios de Economia* 38 (2): 419-455.
13. Calleja, K., Steliaros, M. E., & Thomas, D. C. (2006). A Note on Cost Stickiness: Some International Comparisons. *Management Accounting Research*, 17, PP:127–140.
14. Cannon, J. (2011). "Determinants of „Sticky Costs': An Analysis of Cost Behavior using United States Air Transportation Industry Data." *Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1895615>
15. Cheng, S., and R. Indjejikian. (2009). "The Market for Corporate Control and CEO Compensation: Complements or Substitutes?" *Contemporary Accounting Research* 26 (3):701–728.
16. Chen, C., H. Lu and T. Sougiannis. (2012). "The Agency Problem, Corporate Governance, and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs." *Contemporary Accounting Research*29(2): 252-282.



17. Chen, C., T. Gores and J. Nasev. (2013). "Managerial Overconfidence and Cost Stickiness." Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=220862>.
18. Chen, S., S. Ni and D. Wu. (2014). " Corporate Governance and the Asymmetrical Behavior of Selling, General and Administrative Costs: Further Evidence from State Antitakeover Laws." Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2336916>.
19. Chen, clara Xiaoling & Lu, Hai & Sougiannis, Theodore. (2008). Managerial Empire Building, Corporate Governance, & the Asymmetrical Behavior of Selling, General, & Administrative Costs. Financial Accounting & Reporting Section (FARS) Paper; (CAAA) 2008 Annual Conference Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1014088> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1014088>
20. Dey, A. (2008). Corporate Governance & Agency Confl icts. Journal of Accounting Research, 46(5), PP:1143–1181.
21. Dierynck, B., W. Landsman and A. Renders. (2012). "Do Managerial Incentives Drive Cost Behavior? Evidence about the Role of the Zero Earnings Benchmark for Labor Cost Behavior in Belgian Private Firms." Journal of Accounting Review 87(4): 121-46.
22. Farzaneh, N. Saei, Mohammad Javad, Salehi Mahdi & Bayegi, Sayyed Ali Haddad (2013) A Study Of The Stickiness Of Cost Of Goods Sold & Operating Costs To Changes In Sales Level In Iran. Studies in Business & Economics - 79 – available at [www.profdoc.um.ac.ir/articles/a/1036244.pdf](http://www.profdoc.um.ac.ir/articles/a/1036244.pdf)
23. Groth, C.,& Khan, H. (2011). Investment Adjustment Costs: An Empirical Assessment. Journal of Money, Credit & Banking, 42(8), PP: 1469–1494.
24. He, D., J.Teruya and T. Shimizu. (2010). "Sticky Selling, General, and Administrative Cost Behaviour and Its Changes in Japan." Global Journal of Business Research 4 (4): 1-10.
25. Hilton, R. W., Maher, M. W., & Selto, F. H. (2008). Cost Management : Strategies for Business Decisions. (4th ed.). New York: McGraw-Hill, Inc.
26. Gil Fievet, De la stratégie l'expérience militaire au service de l'entreprise , inter éditions, France, 1993
27. Ibrahim , Awad Elsayed Awad. (2015). "IEconomicgrowth and coststickiness: evidence from Egypt"Business Administration Department, Arab Open University, Egypt
28. Jensen, M. C. (1986). Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance, & Takeovers. American Economic Review, 76(2), PP: 323–329.

29. Jensen, M. C. (1993). The Modern Industrial Revolution, Exit, & The Failure of Internal Control Systems. *Journal of Finance*, 48, PP: 831–880.
30. Kama, I. and D. Weiss. (2013). "Do Earnings Targets and Managerial Incentives Affect Sticky Costs?" *Journal of Accounting Research* 51(1): 201–224.
31. Kim, J., J. Lee and J. Park. (2014). "Internal Control Weakness and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs." *General, and Administrative Costs* (August 16, 2014). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2481600>
32. Kim & Wang, (2014). Labor Unemployment Risk and Sticky Cost Behavior. [www.af.polyu.edu.hk/.../cc017%20full%20paper-2\\_fin](http://www.af.polyu.edu.hk/.../cc017%20full%20paper-2_fin)
33. Leitao, N. C. (2011). Intra-industry Trade, Knowledge & Adjustment Costs. *Journal of Applied Sciences*, 11(14), PP: 2652–2656.
34. Lim, T. (2001). "Rationality and Analysts" Forecast bias." *Journal of Finance* 56(1): 369–385.
35. Lucas, R. E. (1967). Adjustment Costs & the Theory of Supply. *The Journal of Political Economy*, 75(4), 321–334.
36. Maher, M. W., Stickney, C. P., & Weil, R. L. (2008). *Managerial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods & Uses*. (10th ed.). Manson: Thomson Higher Education.
37. McKnight, P. J., & Weir, C. (2009). Agency Costs, Corporate Governance Mechanisms & Ownership Structure in Large UK Publicly Quoted Companies: A Panel Data Analysis. *The Quarterly Review of Economics & Finance*, 49(2), PP: 139–158.
38. Medeiros, R. and P. Costa. (2004). "Cost Stickiness in Brazilian Firms." Working Paper. University of Brazilia. Sao Paulo. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=632365>.
39. M Porter, (1993) "Avantage concurrentiel des Nations ", Inter Edition, France .
40. M . Porter, (1999) " l'Avantage concurrentiel, Traduit de l'américain par " : Phillippe de lavergne, DUNOD, paris, 1999
41. M.PORTER , (1982) " Le Choix Stratégique et la Concurrence " , Edition Economica France .
42. M.Porter, What is strategy, Harvard business review,1996, p: 64. [www.hbr.org](http://www.hbr.org) 28/05/2013.
43. M.PORTER. l'Avantage concurrentiel: Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance,.
44. MANSOUR BENAMARA, Les strategies d'innovation, Le quatrième séminaire international de la concurrence et les strategies

- concurrentielles des entreprises industrielles hors le secteur de hydrocarbure dans les pays arabes, organisé a l'université de chlef 2010,
45. Michael Porter, Competitive advantage, The free press, New York
  46. 1998.
  47. Noreen, E., & Soderstrom, N. (1994). Are Overhead Costs Strictly Proportional to Activity?: Evidence From Hospital Departments. *Journal of Accounting & Economics*, 17(1-2), PP: 255–278.
  48. Noreen, E., & Soderstrom, N. (1997). The Accuracy of Proportional Cost Models: Evidence from Hospital Service Departments. *Review of Accounting Studies*, 2(1), PP:89–114.
  49. Onesimo, A. (2011). "Modeling Cost Behavior: Linear Models for Cost Stickiness." *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 15 (1): 5-34.
  50. Pervan, M. and I. Pervan. (2012). "Analysis of Sticky Costs: Evidence from Croatian Food and Beverage Industry." *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*. 6 (2): 963-970.
  51. Pichetkun, N. and P. Panmanee. (2012). "The Determinants of Sticky Cost Behavior: A Structural Equation Modeling Approach." Available at: [www.jap.tbs.tu.ac.th/files/Article/Jap23NuchPana.pdf](http://www.jap.tbs.tu.ac.th/files/Article/Jap23NuchPana.pdf)25-3-2013.
  52. Porporato, M. and E. Werbin. (2010). "Active Cost Management in Banks: Evidence of Sticky Costs in Argentina, Brazil and Canada." Working Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1659228>.
  53. Richardson, S. (2006). "Over-Investment of Free Cash Flows." *Review of Accounting Studies* 11(2–3): 159-89.
  54. Sorros, J. and A. Karagiorgos.(2013). "Understanding Sticky Costs and the Factors Affecting Cost Behavior: Cost Stickiness Theory and Its Possible Implementations." Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2239368>.
  55. Subramaniam, C. and M. Weidenmier. (2003). "Additional Evidence on the Sticky Behavior of Costs." *Social Science Research Network*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=369941>.
  56. Watts, R.L. 2003. Conservatism in accounting, part II: Evidence and research opportunities. *Accounting Horizons*, 17 (4), PP: 287-301.
  57. Weiss, D. (2010). "Cost Behavior and Analysts' Earnings Forecasts." *The Accounting Review* 85(4): 1441-1471.
  58. Wiersma, E. (2011). "The Impact of the Reward Structure on Stickiness." AAA Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1668758>.

59. Yasukata, K., & Kajiwara, T. (2008). Are 'Sticky Costs' the result of deliberate decision of managers? Paper presented at the 2008 Annual Conference of the Japan Accounting Association, Japan.  
[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1444746](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1444746)
60. Yasukata. K. and T. Kajiwara. (2011). "Are "Sticky Costs" the Result of Deliberate Decision of Managers?" Working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1444746>.