

أثر الاستراتيجيات التنافسية على السلوك غير المتمائل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب

الأستاذ الدكتور
مكرم عبد المسيح باسيلي
أستاذ محاسبة التكاليف
كلية التجارة – جامعة المنصورة

الأستاذ الدكتور
محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق
أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية
كلية التجارة – جامعة المنصورة

زهراء محمد محمد حسن
المدرس المساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

الملخص:

شهدت بيئة الأعمال الحديثة الكثير من التطورات خلال الفترة الأخيرة، مما زاد من حدة المنافسة بين المنشآت، وأصبحت نظم التصنيع التقليدية غير قادرة على مواكبة التطورات السريعة التي تحدث، فنتخذ المنشآت قرارات استراتيجية في ظل ظروف بالغة الصعوبة، من خلال سعيها نحو التوفيق بين ضمان الاستقرار التشغيلي والبقاء وإيجاد الخطط الإستراتيجية اللازمة مع التغيرات البيئية، والتي تشكل مصدراً للتهديدات والمخاوف بالنسبة لها، فضلاً عن توفير إمكانيات لا نهاية لها للابتكار واستخدام الفرص التي تظهر، وهو ما يجعل تحقيق التجاوب من قبل المنشآت له تأثير مباشر على خلق ميزة تنافسية من أجل تلبية متطلبات السوق بشكل أسرع وأكثر كفاءة في ظل التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال.

يتمثل الهدف من هذا البحث في الإجابة على التساؤل التالي ما إذا كانت الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة تؤثر على السلوك غير المتمائل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب أم لا؟، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر للاستراتيجيات التنافسية على السلوك غير المتمائل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب، وذلك بالتطبيق على منشآت الأدوية بقطاع الأعمال العام.

كلمات مفتاحية: الاستراتيجيات التنافسية، السلوك غير المتمائل للتكلفة، نظام التصنيع المتجاوب.

Abstract

Business environment faced rapid and continuous improvements that increased the competition between the companies, so the traditional manufacturing systems can't be able keep pace with these rapid developments. This resulted in taking strategic decisions under extremely difficult circumstances by seeking to ensure survival, operational stability, finding the necessary strategic plans with the environmental changes, as well as providing possibilities for innovation, which make achieving responsiveness has a direct impact on creating a competitive advantage in order to meet market requirements quickly and efficiently.

This research aims to answer the question of whether the competitive strategies of the firm affect the asymmetric behavior of the cost within agile environment or not. The research concluded that there is no effect of competitive strategies on the asymmetric behavior of cost within agile environment in the public pharmaceutical companies

مقدمة

يتخذ المديرون قرارات متعمدة لمواءمة هيكل تكلفة المنشأة مع استراتيجية أعمالها, وتعتبر هذه القرارات المتعمدة سبباً من أسباب وجود السلوك غير المتمائل للتكلفة (Banker et al., 2013), ولذلك يعد هذا السلوك "انعكاساً لقرار تخصيص الموارد على الأنشطة وفقاً لتوقعات الطلب" (منطاش, 2015, ص. 9), ويشتمل السلوك غير المتمائل للتكلفة على اتجاهين مختلفين. الأول تبنته دراسة (ABJ, 2003) ويطلق عليه التكلفة اللزجة والثاني تبنته دراسة (Weiss, 2010) ويطلق عليه التكلفة المنزلة وفيما يلي توضيح لكلا منهما:

- **التكلفة اللزجة:** تظهر إذا كان معدل الزيادة في التكاليف عند زيادة حجم النشاط أكبر من معدل النقص فيها عند انخفاض النشاط بنفس النسبة وقد حددت دراسة (ABJ, 2003) سببين رئيسيين لسلوك التكلفة اللزجة وهما تكلفة التسوية, والاعتبارات الشخصية والمصلحة الذاتية من قبل المديرين.
- **التكلفة المنزلة:** تظهر إذا كان معدل الزيادة في التكاليف عند زيادة حجم النشاط أقل من معدل النقص فيها عند انخفاض النشاط بنفس النسبة.

وهنا قد يثار تساؤل عما إذا كانت الاستراتيجيات التنافسية سبب من أسباب نشأة السلوك غير المتمائل للتكلفة, أم أن السلوك غير المتمائل للتكلفة أدها يستخدمها المديرون لتمكنهم من تطبيق الاستراتيجية المختارة للمنشأة, وذلك في ظل بيئة التصنيع المتجاوب.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل التالي " ما هو أثر الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة على السلوك غير المتمائل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في كونها تتناول دراسة الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة كأداة للتأثير على السلوك غير المتمائل للتكلفة وذلك في ظل بيئة التصنيع المتجاوب. كمحاولة لعمل دمج ما بين نظم المعلومات المحاسبية - متمثلة في دراسة نظام التصنيع المتجاوب الذي تسعى المنشآت لتطبيقه من أجل تحقيق ميزة تنافسية في بيئة التصنيع المتجاوب تساعد المنشآت على الاستجابة السريعة للتغيرات في بيئة الأعمال, وهذه التغيرات يترتب عليها قيام المديرين باتخاذ القرارات المتعمدة بالتعديل للموارد وهي سبب من أسباب ظهور السلوك غير المتمائل للتكلفة كما أشارت إليه دراسة (ABJ, 2003) وبناءً على ذلك

فأن المنشآت التي تطبق نظام التصنيع المتجاوب بيئة مناسبة لدراسة السلوك غير المتمائل للتكلفة- ونظم المحاسبة الإدارية والتكاليف وذلك من خلال دراسة الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة والسلوك غير المتمائل للتكلفة.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في دراسة أثر الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة على السلوك غير المتمائل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على استخدام المنهجين الاستقرائي والاستنباطي, ويعتبر كلا المنهجين متكاملين, فالمنهج الاستقرائي يبدأ من الجزئيات للوصول إلى العموميات, معتمداً على ثلاث مراحل أولها ملاحظة الظاهرة, ثانيها وضع الفروض العلمية, ومن ثم المرحلة الأخيرة المتمثلة في اختبار الفروض معتمداً فيها على المنهج الاستنباطي الذي يبدأ من العموميات للوصول للجزئيات والتكامل بينهما هو الاستقراء بقصد الاستنباط وفيما يلي توضيح لتلك المراحل:

1. **ملاحظة الظاهرة محل الدراسة:** من خلال استقراء الدراسات والبحوث العلمية والدوريات المرتبطة بالدراسة وذلك لتكوين خلفية علمية لجوانب الدراسة المختلفة, ومن ثم التمكن من معرفة طبيعة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتمائل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب.
2. **وضع الفروض العلمية:** تم وضع الفرض الرئيسي للدراسة في ضوء ما تم عرضه في الجانب النظري للدراسة, ومن ثم تحديد البيانات اللازمة لاختباره وتجميعها.
3. **اختبار الفرض الرئيسي:** يتم اختبار الفرض من خلال دراسة تطبيقية على منشآت الأدوية بقطاع الأعمال العام, من خلال اختبار وتحليل مجموعة من الفروض الفرعية التي تمكن من اختبار وتحليل الفرض الرئيسي.

حدود ونطاق الدراسة:

- اقتصرت الدراسة على دراسة الاستراتيجيات التنافسية المتمثلة في استراتيجيتي التميز وريادة التكلفة دون استراتيجية التركيز.
- اقتصرت الدراسة على قياس سلوك التكاليف المتمثلة في التكلفة البيعية والعمومية والإدارية, تكلفة البضاعة المباعة, إجمالي تكاليف التشغيل, تكاليف البحث والتطوير, التكاليف التسويقية دون غيرهم من التكاليف الأخرى. ويرجع السبب في اختيار التكاليف السابقة إلى ان التكاليف الثلاثة الأولى منها هي الأكثر استخدام في الدراسة السابقة التي تناولت قياس السلوك غير المتمائل للتكلفة بالإضافة لسهولة الحصول على بياناتها من القوائم المالية, بينما يرجع سبب اختيار تكاليف البحث والتطوير للقياس لكونها من أهم مفردات التكاليف التي تميز بيئة التصنيع المتجاوب, خاصة

المنشآت التي تطبق استراتيجية التميز, وكذلك الحال فيما يخص اختيار التكاليف التسويقية بالإضافة لكونها تمثل جزء لا يستهان به من التكلفة التي يتحملها المنتج.

- اقتصر إعداد الدراسة التطبيقية على منشآت الأدوية داخل قطاع الأعمال العام, ويرجع السبب في اختيار هذا القطاع دون غيره من القطاعات الموجودة بالبورصة المصرية لكونه قطاع ثبت تجاوبه من قبل في المجتمع المصري في الدراسات السابقة, ويرجع سبب اختيار البيئة المتجاوبة لأنها من المتوقع أن تؤثر على دراسة اثر الاستراتيجيات التنافسية على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

خطة الدراسة:

بالإضافة إلى ما سبق سيتم تقسيم الجزء المتبقي من الدراسة إلى العناصر التالية:

- أولاً: الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة وأدوات قياسها.
- ثانياً: السلوك غير المتماثل للتكلفة ومسببات ومحددات نشأته.
- ثالثاً: طبيعة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب.
- رابعاً: الدراسة التطبيقية.
- خامساً: النتائج والتوصيات.

أولاً الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة وأدوات قياسها

تتمثل الاستراتيجيات تنافسية التي تعمل في ظلها المنشآت في ثلاث استراتيجيات هي استراتيجية التميز واستراتيجية ريادة التكلفة واستراتيجية التركيز, وتعرف بالاستراتيجيات التنافسية العامة لإمكانية تبنيها من قبل كل المنشآت بغض النظر عن طبيعة الأنشطة القائمة عليها سواء كانت صناعية أو تجارية أو خدمية أو غير هادفة للربح (موسى وعباس, 2018, ص. 325, Porter, 1996). ويتم تطبيق هذه الاستراتيجيات للحصول على الميزة التنافسية, حيث تركز استراتيجية ريادة التكلفة على تخفيض تكاليف المنتج مقارنة بالمنافسين دون المساس بالجودة, ويقابلها استراتيجية التميز التي تركز على تقديم منتجات متميزة للمستهلكين, وتقع بينهما استراتيجية التركيز (Cinquini & Tenucci, 2010, p. 228)

وأشارت دراستي (Bentley et aL., 2013., Hsieh et aL., 2018) إلى ثلاثة أنواع أخرى من الاستراتيجيات قابلة للتطبيق داخل الصناعة وأوضحوا إمكانية وجودهم في نفس الوقت داخل الصناعة الواحدة وتتمثل هذه الاستراتيجيات في استراتيجية المضاربون, واستراتيجية المدافعون, واستراتيجية المحللون, حيث تمثل الاستراتيجيات الثلاثة مدى متسع تمثل فيه استراتيجية المضاربون والمدافعون طرفي ذلك المدى وتقع بينهما استراتيجية المحللون.

وتتماشى خصائص المضاربون والمدافعون على وجه التحديد مع اقتراحات استراتيجيات الأعمال لبورتو, فاستراتيجية المضاربون لها خصائص استراتيجية التميز

واستراتيجية المدافعون لها خصائص استراتيجية ريادة التكلفة (Bentley et al., 2013, p. 781).

ولذلك يمكن تعريف المضاربون على أنهم منشآت تسعى بنشاط إلى فرص تجارية جديدة من خلال الاستثمار بكثافة في أنشطة البحث والتطوير والتركيز على الابتكار، حيث يركز المضاربون على تطبيق استراتيجية التميز التي يتم من خلالها العمل نحو المستقبل من خلال البحث عن فرص عمل جديدة تنشأ الميزة التنافسية، وبالتالي تواجه هذه المنشآت مزيداً من الغموض في بيئة العمل لديها (Hsieh et al., 2018, p.1).

فالمنشأة التي تعتمد استراتيجية التميز تتجه إلى اختيار مستوى مرتفع من التميز في المنتج لاكتساب مزايا تنافسية، حيث يتحقق تميز المنتج باستخدام ثلاث طرق أساسية تتمثل في الجودة والتحديث والاستجابة للعملاء. فتهتم استراتيجية التميز بأبعاد القيمة غير السعرية للمنتج أو الخدمة المقدمة للعملاء من أجل تميز المنتج أو الخدمة (رفاعي وعبد المتعال، 2001، ص ص. 315، 377).

وتتمثل مميزات تطبيق استراتيجية التميز فيما يلي:

- تعمل على خلق بيئة أعمال متميزة بما يضيف للمنشأة قيمة ويسمح لها بأن تبرز بين منافسيها، وذلك من خلال إنتاج منتجات وخدمات ذات مميزات فريدة استجابة لطلبات العملاء (Dirisu et al., 2013)
- تسمح للمنشآت بفرض أسعار متميزة على منتجاتها وخدماتها، لكونها تستند إلى مفهوم المنشأة المبتكرة الذي يصعب على المنافسين الآخرين تقليده (Banker et al., 2014).
- المنشآت التي تتبع استراتيجية التميز من المرجح أن تحافظ على الأداء بمرور الوقت، وذلك لكون المنتجات أو الخدمات التي تنتج داخل استراتيجية التميز يُنظر إليها على أنها مختلفة عن المنافسين، حيث تستغرق وقتاً أطول للتقليد من قبل المنافسين بل أنهم لا يمكنهم تقليدها بسهولة وبالتالي فمن المرجح أن تؤدي إلى أداء اقتصادي أكثر استدامة.

إلا أنه يؤخذ على تنفيذ استراتيجية التميز كونها مكلفة، فتتطلب استثمارات ضخمة في مجال البحث والتطوير مع المتابعة المستمرة لتفضيلات العملاء للحفاظ على ولائهم، فالمضاربون يستثمرون أكثر في الموارد (مثل رأس المال البشري والموارد الأخرى التي توفر القدرات في تطوير المنتجات والعلامات التجارية والخدمات للعملاء) المتخصصة ليتمكنوا من تنفيذ احتياجاتهم الاستراتيجية (YU, 2017, p. 11).

وبصفة عامة، يمكن القول أن التميز يرتبط بالتكلفة المرتفعة، فالتميز يفرض على المنشآت تشغيل عمليات إنتاج قصيرة المدى، وهو ما يؤدي إلى رفع تكاليف التصنيع، بالإضافة إلى قيام المنشآت بتحمل تكلفة تسويقية مرتفعة لأنها تقدم خدمات لشرائح كثيرة

داخل السوق, وهو ما يعني أن تكلفة المنتج للمنشآت التي تطبق استراتيجية التميز يفوق تكلفة المنتج للمنشآت التي تطبق استراتيجية ريادة التكلفة.

ويطبق المدافعون استراتيجية ريادة التكلفة, فهم منشآت تركز على توفير منتجاتها وخدماتها الحالية بكفاءة في إنتاج وتوزيع السلع والخدمات ومن خلال استخدام الموارد المتاحة, والحفاظ على تركيز ضيق ومستقر للمنتج داخل السوق للتنافس على أساس السعر أو الخدمة أو الجودة, حيث يطور المدافعون المنتجات والخدمات الحالية بدلاً من السعي إلى إنتاج منتج جديد والحصول على فرص جديدة داخل السوق, مما يحد من جهود تطوير منتجاتهم. فالمدافعين يحمون وظائف التمويل والإنتاج مقارنة بجهود المضاربون لحماية وظائف التسويق والبحث والتطوير, حيث ينمو المدافعون بحذر وبشكل تدريجي من خلال اختراق السوق وبالتالي يظهر نمواً منخفضاً وثابتاً, فيتميز المدافعون بأنهم يحافظون على رقابة تنظيمية مركزية صارمة لضمان الكفاءة. (Hsieh et al., 2018, p.1., Bentley et al., 2013, p. 782).

وتسعى استراتيجية ريادة التكلفة إلى تحقيق التميز التشغيلي من أجل توفير منتجات وخدمات بأقل تكلفة دون المساس بالجودة, فتصل المنشآت إلى ريادة التكلفة عندما تكون قادرة على تحقيق معدل تكلفة أقل من متوسط الصناعة, مما يساعد على تخفيض تكلفة المنتجات مقارنة بالمنافسين, وباختصار, عندما تتحقق الكفاءة التشغيلية, يتم تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة (Banker et al., 2014, p. 875).

ويمكن القول أن الميزة الرئيسية لاستراتيجية ريادة التكلفة هي الكفاءة, ودرجة التزام المديرين بتنفيذ العلاقة الهندسية بين المدخلات والمخرجات, حيث تنجح المنشأة التي تتبع استراتيجية ريادة التكلفة من خلال استخدام الحد الأدنى من الموارد لتحقيق المبيعات المطلوبة, وهنا ترتقي من الكفاءة إلى الفعالية, فكلما استطاعت استخدام عدد أقل من المدخلات لإنتاج عدد أكبر من المخرجات أصبحت أكثر فعالية وقد تصل إلى درجة الإبداع. حيث تولي هذه المنشآت اهتماماً كبيراً لاستخدام الأصول وإنتاجية العاملين. ويشترى عملاؤهم منتجاتهم في المقام الأول لأن أسعارهم أقل من أسعار المنتجات المماثلة لمنافسيهم, وهي ميزة يتم تحقيقها من خلال تخفيض التكاليف والأصول المستخدمة لكل وحدة إنتاج (YU, 2017, p. 11).

وتأسيساً على ما سبق يمكن القول أن أهم ما يميز استراتيجية ريادة التكلفة ما يلي:

- انخفاض تكلفة إنتاج المنتج أو الخدمة بما يمكن رائد التكلفة من فرض أسعار لمنتجاته وخدماته أقل بكثير من المنافسين, مع تحقيق نفس مستوى الربحية.
- بالإضافة إلى أنه إذا تمكن المنافسون من بيع منتجاتهم بأسعار مماثلة لرائد التكلفة نجد أنه قادر على تحمل المنافسة بشكل أفضل من المنشآت الأخرى.
- المنشآت التي تطبق استراتيجية ريادة التكلفة تحقق معدل تكلفة أقل من متوسط الصناعة, وكذلك تحقق أرباح تفوق في نسبتها المعدل المتوسط للصناعة.

ويؤخذ على استراتيجية ريادة التكلفة أن القائمين على تنفيذها قد يسرفون في التركيز على خفض التكلفة دون الاهتمام بالتغيرات التي قد تحدث في أذواق المستهلكين,

بالإضافة إلى إمكانية تقليد المنافسون للميزة التنافسية من خلال مجارة أسعار منتجات المنشأة, بل يمكنهم التغلب عليه من خلال اتباع تقنيات حديثة تمكنهم من خفض أكثر للتكلفة (يوسف, 2017, ص. 42).

وتعتمد استراتيجية التركيز على بناء ميزة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق, من خلال زيادة التكلفة أو التميز أو كليهما معاً, بالتركيز على منتج معين أو شريحة معينة من العملاء داخل السوق وليس السوق بأكمله (عبد الله, 2001, ص. 18), فتعتمد استراتيجية التركيز على قسم خاص أو شريحة معينة من السوق, والتي يمكن تحديدها إما على أساس جغرافي, أو على أساس نوع العميل, أو خط الإنتاج, وبعد اختيار الشريحة التي تركز على خدمتها الاستراتيجية, يتم تطبيقها من خلال استراتيجية التميز أو استراتيجية زيادة التكلفة, لذلك يمكن القول بأن استراتيجية التركيز تقع ما بين استراتيجية زيادة التكلفة واستراتيجية التميز, حيث يتم تطبيقها بالتكامل مع أي من الاستراتيجيتين.

ومن ثم قد تتسم استراتيجية التركيز بخصائص وسمات استراتيجية التميز وذلك إذا كان يتم تطبيقها في نطاق استراتيجية التميز, وكذلك قد تتسم بخصائص وسمات استراتيجية زيادة التكلفة إذا طبقت في نطاق استراتيجية زيادة التكلفة. ولهذا فقد تكون استراتيجية التركيز جزءاً لا يتجزأ من كل من استراتيجية التميز واستراتيجية زيادة التكلفة. وبعد أن تم تناول الأنواع الثلاث للاستراتيجيات التنافسية ومميزاتها وعيوبها, سيتم تناول المقاييس المستخدمة في قياس الاستراتيجيات التنافسية لتمييز ما بين استراتيجية التميز واستراتيجية زيادة التكلفة.

المقاييس المستخدمة في قياس الاستراتيجيات التنافسية:

تعددت الدراسات التي اهتمت بقياس الموقف الاستراتيجي للمنشآت من أجل الوقوف على حقيقة الاستراتيجيات التنافسية التي تسعى المنشآت إلى تطبيقها (Banker et al., 2013; Bentley et al., 2013; YU, 2017; Hsieh et al., 2018) وذلك لتمييز بين استراتيجية التميز واستراتيجية زيادة التكلفة, هذا وقد استخدمت إحدى الدراسات النسب المالية كبديل لهذه المقاييس لتحديد نوع الاستراتيجيات التنافسية المطبقة داخل المنشآت (Bhattarai, 2017).

وقد اعتمدت الدراسات التالية (Banker et al., 2013; YU, 2017; Hsieh et al., 2018) على المقياس المستخدم بدراسة (Bentley et al., 2013) لقياس الاستراتيجية التنافسية, وأطلق على هذا المقياس فيما بعد مقياس (BOS), ويعتبر "هذا المقياس تطويراً للمقياس المتبع داخل دراسة كل من (Ittner et al., 1997; Simons, 1987)". (Hsieh et al., 2018, p. 4., Banker et al., 2013, p.5).

ويتكون المقياس المركب من ستة متغيرات تقاس كمتوسط على مدار خمس سنوات وفيما يلي وصف لكل متغير من المتغيرات الستة التي تكون المقاييس المستخدمة في قياس الاستراتيجيات التنافسية العامة كما أشارت له دراسة (Yu., 2017, pp. 14- 16) وذلك على النحو التالي:

1- مقياس SG&A/Sales: يتمثل في النسبة الناتجة عن قسمة التكلفة البيعية والعمومية والإدارية على صافي المبيعات. ويشير إلى استثمار المنشآت في الأنشطة المطلوبة للتمييز بين منتجاتها أو خدماتها عن منافسيها، فتخصيص الموارد بشكل أكبر لتكلفة البيعية والعمومية والإدارية يدل على جهد لبناء وتعزيز صورة المنشأة التجارية وصورة المنتج. كما يعكس جهداً أكبر لتحقيق تنسيق أفضل بين الأنشطة داخل المنشأة. ونتيجة لذلك، يشير ارتفاع SG&A إلى احتمال أكبر أن تتبع المنشأة استراتيجية التميز.

2- مقياس R&D/Sales: عبارة عن قسمة تكلفة البحث والتطوير على صافي المبيعات. حيث أن مفتاح نجاح المنشآت التي تسعى إلى التميز يتمثل في القدرة على تقديم منتجات وخدمات مبتكرة عالية الجودة، ولذلك فمن المرجح أن يشير ارتفاع الإنفاق على البحث والتطوير إلى أن المنشأة تتبع استراتيجية تميز.

3- مقياس Sales/COGS: يتمثل في قسمة صافي المبيعات على تكلفة البضاعة المباعة، وبالنظر إلى المنشأة التي تتبع استراتيجية ريادة التكلفة نجدها تستهدف تقليل تكلفة السلع المباعة مقارنة بالمبيعات من أجل تحسين الهامش الإجمالي للربح.

4- مقياس Sales/CAPEX: عبارة عن حاصل قسمة صافي المبيعات على النفقات الرأسمالية المنفقة على الممتلكات والمنشآت والمعدات. ولهذا فمن المرجح أن تركز المنشأة التي تتبع استراتيجية ريادة التكلفة على تطوير العمليات التي تزيد من الكفاءة التشغيلية إلى أقصى حد ممكن. ولذلك، فإن نسبة الإنفاق على الأصول الرأسمالية بالنسبة للمبيعات سيكون أقل بالنسبة للمنشآت التي تطبق استراتيجية ريادة التكلفة.

5- مقياس Sales/PP&E: يتمثل في قسمة إيرادات المبيعات على الممتلكات والمنشآت والمعدات. فتحقق المنشآت التي تعمل بكفاءة أكبر إيرادات مبيعات أعلى مقابل كل جنية يتم استثماره في الممتلكات والمصانع والمعدات. لذلك تشير النسبة الأعلى إلى استخدام أكثر كفاءة لأصول المنشأة.

6- مقياس EMPL/Assets: عبارة عن قسمة عدد العاملين على الأصول، ويشار إليه باسم كثافة العمل. بحيث ترتبط كثافة العمل العالية المحددة من خلال هذا المقياس باستخدام أكثر كفاءة للأصول.

ويتم قياس كل مقياس لكل منشأة على مدار خمس سنوات، من خلال ترتيب كل مقياس من المقاييس الستة لكل منشأة على مدار الخمس سنوات من الأعلى للادني، ويعطي أعليهم درجة 5 وأدناهم درجة 1، ويتم قياس إستراتيجية المنشأة على أنها مجموع المقاييس الستة (SCORE)، التي تبلغ قيمتها القصوى 30 والحد الأدنى للقيمة 6، وهو

ما يعني أنه سيتم جمع الدرجات التي أخذتها المقاييس الستة لكل منشأة خلال نفس السنة، بحيث تمثل الدرجات الأعلى استراتيجية التميز وتمثل الدرجات الأقل استراتيجية زيادة التكلفة. وكذلك يتم أيضا بإنشاء متغير وهمي يساوي واحداً إذا كانت النتيجة أكبر من 18 أو يساوي صفر إذا كان خلاف ذلك.

ويمكن استخدام النسب المالية كبديل لتحديد الاستراتيجيات التنافسية للمنشآت، وذلك باستخدام معدل العائد على الأصول ROA لكونه يعكس قدرة المنشأة على نشر وتشغيل الأصول بفاعلية في الأنشطة المدرة للدخل (الأنشطة التي تضيف قيمة)، وقد تم تقسيم هذا المعدل إلى نسبتين أساسيتين هما: PM هامش الربح، AT ومعدل دوران الأصول، كمتوسطات متحركة لخمس سنوات (Bhattarai, 2017).

وتمثل هاتين النسبتين جوانب مختلفة لإنشاء القيمة لدى المنشأة وتعطي نظرة ثاقبة حول استراتيجية المنشأة التنافسية التي تتبناها. فلتحقيق هامش ربح عالي، يتعين على المنشآت أن تميز نفسها بشكل فعال عن المنافسين بحيث تتمكن كل منشأة من فرض أسعار مرتفعة على عملائها الأوفياء. وهكذا، يرتبط هامش الربح المرتفع عادةً باستراتيجية التميز الناجحة. ومن ناحية أخرى، يعكس معدل دوران الأصول العالي قدرة المنشأة على تشغيل مواردها واستخدامها بكفاءة لتوليد إيرادات المبيعات. لذلك يعكس معدل دوران الأصول المرتفعة إستراتيجية زيادة التكلفة (Bhattarai, 2017).

وبعد أن تم تناول أولاً الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة ومميزاتها وعيوبها ومن ثم دراسة المقاييس المستخدمة في قياس الاستراتيجيات التنافسية، سيتم بمشيئة الله- تناول السلوك غير المتماثل للتكلفة ومسببات ومحددات نشأته.

ثانياً السلوك غير المتماثل للتكلفة ومسببات ومحددات نشأته.

ينشأ السلوك غير المتماثل للتكلفة عندما يكون حجم التغير في التكلفة نتيجة الزيادات في النشاط مختلفاً عن حجم التغير في التكلفة في حالة الانخفاض في النشاط. وهذا يعني أن علاقة التكلفة بالنشاط ليست متماثلة في حالة التقلبات الإيجابية للنشاط بالمقارنة بالتقلبات السلبية في النشاط (Hoffmann, 2017, p. 23).

ويحدث السلوك غير المتماثل للتكلفة في شكلين هما التكلفة اللزجة والتكلفة المنزلفة، وقد أشارت دراسة (Anderson et al, 2003, p. 48) إلى أن التكلفة اللزجة تحدث إذا كان معدل الزيادة في التكلفة عند زيادة حجم النشاط أكبر من معدل النقص في التكلفة عند انخفاض النشاط بنفس النسبة، في حين أشارت دراسة (Weiss, 2010, p. 1442) إلى أن التكلفة المنزلفة تحدث إذا كان معدل الزيادة في التكلفة عند زيادة حجم النشاط أقل من معدل النقص في التكلفة عند انخفاض النشاط بنفس النسبة. ويعمل كلا النموذجين على توسيع

نموذج التكلفة التقليدي من خلال التمييز ليس فقط بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، ولكن أيضاً من خلال اتجاه التغيير في النشاط.

وقد أطلقت دراسة (منطاش، 2015) على السلوك غير المتماثل للتكلفة مسمى التكلفة ثنائية الاتجاه وتناولت الدراسة خلال هذا المفهوم شكلي السلوك غير المتماثل للتكلفة بجانبية اللزج والمنزلق، ولذلك فإن مفهوم التكلفة ثنائية الاتجاه يمكن أن يعبر عن مفهوم السلوك غير المتماثل للتكلفة، في حين أن دراستي (البراشي، 2019. الفداوي، 2020) قد أطلقتا مصطلح السلوك المتباين للتكلفة على التكلفة اللزجة، ومصطلح السلوك المتباين المضاد للتكلفة على التكلفة المنزقة، ومن المعروف أن التباين يعني الاختلاف في سلوك التكلفة سواء هبوطاً أو صعوداً ولذلك فالسلوك المتباين للتكلفة يشمل التكلفة اللزجة والمنزقة.

وتعكس لزوجة التكلفة ظروف ومخاطر التشغيل داخل المنشأة، فهي تجعل المنشأة تتحمل درجة أكبر من التكلفة عندما تنخفض المبيعات، مما يزيد من مخاطر عملياتها، وذلك لأن وجود التكاليف غير المستغلة يجعل من المرجح أن تتكبد المنشأة خسائر. وتشير لزوجة التكلفة إلى أن المنشأة لديها درجة معينة من التكلفة التي لا تخلق قيمة. حيث يجعل وجود لزوجة التكلفة من الصعب على المنشآت خفض التكاليف عندما تنخفض إيرادات المبيعات، مما يؤدي إلى انخفاض أسرع في أرباحها وزيادة مخاطر العمليات التجارية. وفي هذه الحالة، من المرجح أن تتكبد المنشأة خسائر في المستقبل (Tang, 2020, p. 111).

وتتمثل مسببات السلوك غير المتماثل للتكلفة في أربعة مسببات رئيسية تتمثل فيما يلي:

1. القرارات الإدارية المتعمدة من قبل المديرين، فالتكلفة لا تتغير ألياً وبشكل متزامن مع التغييرات في النشاط، بل بسبب القرارات الإدارية المتعمدة من قبل المديرين، حيث يصبح أمام المديرين بديلين للمفاضلة ما بينهم عندما ينخفض الطلب على منتجات وخدمات المنشأة وهما أما الاحتفاظ بالموارد الزائدة عن الحاجة وتحمل التكاليف المرتبطة بها أو يمكنهم تخفيض الموارد الزائدة عن الحاجة وتحمل تكاليف التسوية (Anderson et al., 2003, p. 49).
2. تكاليف التسوية، وتعني "تكاليف الحصول على أو التخلص من الموارد وتتضمن تكاليف النقل أو الاستخدام وتشتمل على تكاليف مالية وغير مالية" (Anderson et al., 2012, p.3)، وتكاليف التسوية على غرار مفهوم تكاليف المعاملات فيما يتعلق بشراء أو بيع الاستثمارات، لذلك فهي "تكاليف إضافة أو إزالة الموارد، مثل تكاليف توظيف أو إنهاء خدمة الموظفين وفتح أو إغلاق المرافق" (YU, 2017, p. 5). وعندما تكون تكاليف التسوية بسيطة، يمكن إضافة الموارد أو إزالتها استجابة للتغيرات المتوقعة في الطلب. في حين عندما تكون تكاليف التسوية مرتفعة، يجب

على المديرين أن يقرروا ما إذا كانوا سيحتفظون بالموارد عندما ينخفض الطلب وتنخفض المبيعات. فإذا كان المديرين متفائلين بأن الانخفاض في المبيعات مؤقت، فإنهم يقاوضون تكاليف التسوية للتخلص من الموارد واستعادتها مع التكاليف الدفترية للاحتفاظ بالموارد الراكدة خلال المدة المتوقعة لفترة الطلب المنخفض. ويؤدي هذا إلى عدم التماثل في سلوك التكلفة لأنه لا يتم التخلص من بعض الموارد التي يجب إضافتها لدعم نمو المبيعات عند انخفاض المبيعات (YU, 2017, p.6).

3. **الاعتبارات الشخصية والمصلحة الذاتية من قبل المديرين**, فقرارات المديرين لا تؤدي دائماً إلى أفضل النتائج لصالح المنشأة. وبدلاً من ذلك، يميل المديرين إلى تعظيم المنفعة الخاصة بهم، ومن ثم قد يرغب المديرين في تخفيض الموارد، من أجل تجنب فقدان مكانته وسلطته (Anderson et al., 2003, p. 50).

4. **وجود طاقة عاطلة نتيجة انخفاض الطلب بشكل مستمر مما يحدث سلوك التكلفة المنزلة**, وذلك في ظل انخفاض المبيعات لسببين أولهما أن المديرين أصبحوا على بينة بالانخفاض المستمر في الطلب، وهذا الإدراك يحفز المديرين على خفض الفوري للموارد الزائدة عن الحاجة وذلك للتكيف مع مستوى الطلب الجديد، والسبب الثاني يرجع إلى أن الانخفاض السابق في المبيعات يؤدي إلى وجود طاقة فائضة غير مستغلة في الفترة الحالية، ومن ثم فإن خفض هذه الطاقة المتاحة للأنشطة التجارية سيؤدي إلى انخفاض كبير في التكاليف الجارية وهو ما اشارت إليه دراسة (Baumgarten, 2012, p. 19).

وتتمثل محددات السلوك غير المتماثل للتكلفة في العناصر التالية:

1. **كثافة الأصول وكثافة العمالة، كثافة الدين، وكثافة رأس المال العامل**, حيث يعتبر مقياسي كثافة الأصول وكثافة العمال من المقاييس التي يفترض أن تؤثر على مستوى تكاليف التسوية، ومن ثم تؤثر على مدى لزوجة التكلفة. وبناءً على المفاضلة الاقتصادية بين تكاليف التسوية وتحمل تكاليف الموارد الراكدة، فقد أثبتت الأبحاث أن اللزوجة تزداد مع زيادة تكاليف التسوية، وخاصة تكاليف تسوية العمالة (YU, 2017, p.3). وتتمثل محددات عوامل لزوجة التكلفة الخاصة بالمنشأة في المحددات القديمة المتمثلة في كثافة الأصول وكثافة العاملين، وتتمثل المحددات الجديدة في كلا من: كثافة الدين وكثافة رأس المال العامل (calleja, et al., 2006, p.138).
2. **شدة المنافسة التشغيلية والبيئات الإنتاجية، متوسط نسبة التكاليف الثابتة والمتغيرة، هيكل سلسلة التوريد، ونوع الصناعة**. كمحددات أخرى متعلقة بالصناعة تؤثر على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وأن أعلى درجة للتكلفة اللزجة بتكون في المنشآت الصناعية يليها المنشآت الخدمية والمنشآت التجارية (Baumgarten, 2012, p.21).

3. **المدى الزمني**, وذلك لكون المدى الزمني يؤثر على السلوك غير المتماثل للتكلفة, ففي المجمل يظهر إنخفاض كبير في التكلفة اللزجة عندما يتم توسيع المدى الزمني للملاحظة وهو ما يبدو سائداً على مستوى مختلف البلدان وأنواع التكلفة (Baumgarten, 2012, p.15., calleja, et aL., 2006, p.127).
4. **التفاوت والتشاؤم الإداري بناء على اتجاه تغير المبيعات في الفترات السابقة**, فالتفاوت الإداري بشأن مبيعات الفترة السابقة سيزيد من لزوجة التكلفة بناءً على اتجاه تغير المبيعات في الفترات السابقة, فعادةً ما يكون المدراء أكثر تفاوتاً عندما يأتي انخفاض المبيعات بعد زيادة المبيعات عما هو عليه عند انخفاض المبيعات في فترات متتالية, وفي ظل التشاؤم الإداري بناء على اتجاه تغير المبيعات في الفترات السابقة, سيزيد سلوك التكلفة المنزلة (Banker, et aL., 2014, p. 222).
5. **دقة التوقعات الإدارية**, حيث تنخفض التكلفة اللزجة مع زيادة دقة التوقعات الإدارية. حيث تعكس دقة التوقعات الدرجة التي تتوافق فيها معتقدات المديرين حول الطلب المستقبلي مع المسار الفعلي للطلب, لهذا "فالدقة العالية في التنبؤ بالطلب المستقبلي مفيدة للمنشآت, ففي حالة حدوث انخفاض متوقع في الطلب, يمكن للمديرين تجنب الخسائر من خلال رد فعل مبكر عن طريق خفض التكاليف وتقليل الطاقة قبل حدوث الصدمة, وفي حالة حدوث زيادة متوقعة في الطلب, يمكن للمديرين توفير الطاقات اللازمة مسبقاً عندما يكون الطلب مرتفعاً. وبالتالي, فإن الكفاءات الإدارية في التنبؤ بالطلب في المستقبل تحدد ربحية الشركات. وهذا مهم بشكل خاص عندما يكون عدم اليقين في الطلب مرتفعاً أو ينخفض نمو الاقتصاد الكلي" (Hoffmann, 2017, p. 8).
6. **الحافز على تلبية توقعات المحللين بالأرباح**, يعتبر من محددات السلوك غير المتماثل للتكلفة, وقد اكدت دراسة (Kama and Weiss, 2013) على أن الحافز على تلبية توقعات المحللين بالأرباح يمكن أن يخفف من لزوجة التكلفة, حيث يميل المديرون إلى تقليص الموارد الراكدة استجابة لانخفاض المبيعات عندما تنخفض الأرباح وذلك بخلاف توقعات المحللين, مما يؤدي إلى درجة أقل من لزوجة التكلفة مقارنة بالظروف العادية.
7. **حوكمة المنشآت**, فالحوكمة الجيدة للمنشآت يمكن لها أن تحد من سلوك المدراء في بناء الإمبراطوريات, وبالتالي ستخفض درجة التكاليف اللزجة (Calleja et aL., 2006).
8. **النظم القانونية والتشريعية السائدة الخاصة بكل دولة**, حيث وجدت دراسة (Banker et aL., 2011) أن الاختلافات عبر الدول تؤدي إلى اختلافات جوهرية في درجة لزوجة التكلفة, فوفقاً لهذه الدراسة تتمثل الاختلافات في درجة اللزوجة الناتجة عن اختلاف الدول في المتوسط 30%.

9. **عوامل المنافسة الخارجية**, اهتمت دراسة (Cheung et al., 2018) بالعلاقة بين السلوك غير المتماثل للتكلفة وعوامل المنافسة الخارجية, حيث تمثلت عوامل المنافسة الخارجية في الدراسة في تمييز المنتج, وتكاليف الدخول إلى السوق, وحجم السوق. وقد توصلت الدراسة إلى أن التكاليف البيعية والعمومية والإدارية أكثر لزوجة للمنشآت في بيئات المنافسة المختلفة, والتي ينتج عنها تمييز أعلى للمنتج, وتكاليف دخول أعلى, وحجم سوق أكبر.

10. **التهرب الضريبي**, وثقت دراسة (Xu & Zheng, 2018) وجود علاقة سلبية معنوية بين التهرب الضريبي معبرا عنه بمؤشر فعالية معدل الضريبة النقدية والسلوك غير المتماثل للتكلفة, باستخدام عينة كبيرة من المنشآت الإسبانية خلال الفترة من 1993 إلى 2013, وتشير النتيجة التي توصلت لها الدراسة إلى أن السلوك غير المتماثل للتكلفة يكون أقل وضوحاً عندما يكون التهرب الضريبي أعلى. كما وجدت الدراسة أن هذه العلاقة تختلف مع استراتيجيات أعمال الشركات, وتقلب التدفقات النقدية, ورسوم الضرائب المدفوعة للمراجع.

11. **الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة**, لقد وثقت الدراسات التالية (Banker, et al., 2013; Yu, 2017; Bhattarai, 2017) أن لزوجة التكلفة تصبح أعلى داخل المنشآت التي تطبق استراتيجية التميز, وأن سلوك التكلفة المنزلة أكثر وضوحاً في المنشآت التي تطبق استراتيجية ريادة التكلفة.

وبعد أن تم تناول السلوك غير المتماثل للتكلفة ومسببات ومحددات نشأته, سيتم – بمشيئة الله- تناول طبيعة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب.

ثالثاً طبيعة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب.

يقصد بالتجاوب إحداث فعل أو رد فعل على حسب الدور الذي يقوم به نظام التصنيع المتجاوب خلال عملية معينة, فيكون التجاوب ردّاً للفعل عندما يكون استجابة لتغيير, ويكون فعلاً عندما يحدث التغيير ويقدم إطار مقترح لصناع القرار, لذلك فمبدأ التجاوب القائم عليه نظام التصنيع المتجاوب يضيف سرعة الاستجابة في الأنشطة الحالية والمرتبطة واللاحقة الخاصة بكل مهمة, مما يزيد سرعة الاستجابة عبر سلسلة العمليات ومن ثم سلسلة التوريد. ولهذا يمكن القول أن نظام التصنيع المتجاوب يمكن من القدرة على البقاء والأزدهار في بيئة تنافسية تتميز بالتغيير المستمر وغير المتوقع من خلال التفاعل بسرعة وبشكل فعال مع الأسواق المتغيرة, مدفوعاً بالمنتجات والخدمات المصممة للعملاء (Saini, et al., 2018, p. 66., Gunasekaran, 1999, p. 87-88).

ويعرف نظام التصنيع المتجاوب على أنه نموذج تصنيع يحاول الجمع بين كفاءة التصنيع الخالي من الفاقد والمرونة التشغيلية للنموذج المرن مع تقديم حلول حسب الطلب وذلك على حساب نظام الإنتاج الكبير، لهذا يحتاج النظام إلى مجهوداً موسعاً على طول سلسلة التوريد، حيث يركز على المنتجات التي يطلبها العملاء، والقضاء على عيوب نظام التصنيع الخالي من الفاقد، ومن يتكون من نظام التصنيع المتجاوب مما يلي: الخلو من الفاقد، المساهمة في المكون الإداري، والمرونة، والمساهمة في عنصر التكنولوجيا (Routroy, et al., 2015, p. 4).

وغالباً ما يتم الخلط ما بين مفهوم التجاوب ومفهوم المرونة، وذلك لأن كليهما يفهم على أنه القدرة على التكيف مع التغيير، إلا أن الاختلاف ما بين المرونة والتجاوب يتمثل في كون مصطلح المرونة يعني القدرة على استيعاب التغيير من خلال تعديل الوضع الحالي والذي يتم وفقاً للموارد المتاحة والمحددة بشكل مسبق، في حين يشير التجاوب إلى القدرة على استيعاب التغيير من خلال إعادة تشكيل وتهيئة الوضع الحالي بشكل سريع حيث يتطلب الأمر الحصول على موارد مختلفة من جهات وأطراف متعددة، وإن كانت تتفق مع المرونة في التركيز على مواجهة التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال لتلبية حاجات ورغبات العملاء.

بالإضافة إلى أن نظام التصنيع المتجاوب لا يتعلق بالمرونة والاستجابة للمتطلبات الحالية فقط وأن كان ذلك مطلباً أساسياً في النظام، إلا أنه يتطلب قدرة تكيفية ليكون قادراً على الاستجابة للتغيرات المستقبلية، لذلك يمكن القول أن مفهوم نظام التصنيع المتجاوب هو نفسة المتسارع هو نفسة المتكامل هو نفسة الفعال، وأنهم يختلفوا في مفهومهم عن مفهوم نظم التصنيع المرنة فالتجاوب يشتمل المرونة والعكس غير صحيح.

ويمكن توضيح سبب اختيار نظام التصنيع المتجاوب كبيئة مناسبة لدراسة أثر الاستراتيجيات التنافسية على السلوك غير المتماثل للتكلفة، من خلال توضيح علاقة نظام التصنيع المتجاوب بكل من الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بعرض دوافع تبني المنشأة لهذا النظام والمتمثلة فيما يلي:

1. الكثافة التنافسية للصناعة.

تدفع زيادة المنافسة المنشآت للعمل بطريقة ما لتعزيز مركزها التنافسي، وهو ما يجعل الاستجابة للضغوط التنافسية تختلف بين المنشآت؛ فقد يرغب البعض في تحسين قدراتهم من خلال نظام التصنيع الخالي من الفاقد، بينما قد يختار البعض الآخر التحسين من خلال التجاوب. فالمنافسة المتزايدة تجبر منشآت التصنيع على اتخاذ إجراءات، سواء من حيث الأداء التشغيلي أو تحديد المواقع الاستراتيجية، لهذا يمكن اعتبار الكثافة التنافسية محرك لاستجابة الإنتاج الخالي من الفاقد من خلال

خفض التكلفة، مما يسهل المنافسة السعرية لتوسيع حصتها في السوق. كما يمكن اعتبار الكثافة التنافسية محرك للتجاوب، حيث يعمل التجاوب كاستجابة للمتطلبات المتغيرة باستمرار للمستهلكين والمنتجات المتطورة في ظل عوامل النجاح والتنافسية المتغيرة باستمرار، لذلك فإن البيئات المضطربة تؤثر على تبني التصنيع المتجاوب. وبالتالي يحدث كل من التصنيع الخالي من الفاقد والمتجاوب كاستجابة من المنشأة لزيادة الكثافة التنافسية (Hallgren & Olhager, 2009, p. 980). ويمثل عنصر الكثافة التنافسية أحد محددات السلوك غير المتماثل للتكلفة (Baumgarten, 2012, p.21)، كما يعتبر من ضمن المتغيرات الأساسية التي تؤثر بشكل مباشر على خصائص العمليات المتعلقة بنظام التصنيع المتجاوب (Hallgren & Olhager, 2009, p. 989).

وأشارت دراسة (Toliusienè & Mankuté., 2013, p. 722) إلى أنه لاستيعاب متطلبات نظم التصنيع المتغيرة باستمرار، يجب أن يكون نظام التصنيع المتجاوب قادراً على إعداد خطة الإنتاج السريع وقدرات تخصيص الموارد. ويترتب على ذلك التغيير السريع في الإنتاج تغيير مستمر في عملية تخصيص الموارد وهي سبب من أسباب نشأت السلوك غير المتماثل للتكلفة. ومما سبق تتضح علاقة نظام التصنيع المتجاوب بالسلوك غير المتماثل للتكلفة.

2. الاستراتيجيات التنافسية.

يؤثر نوع الاستراتيجية التنافسية المطبقة داخل المنشأة في تحديد نوع نظام التصنيع المطبق بها، فنظام التصنيع الخالي من الفاقد يمكن أن يرتبط باستراتيجية زيادة التكلفة، في حين يرتبط نظام التصنيع المتجاوب باستراتيجية التميز. وقد توصلت دراسة (Hallgren & Olhager, 2009, p. 989) إلى وجود علاقة سلبية ما بين استراتيجية زيادة التكلفة ونظام التصنيع المتجاوب. مما يعني أن المنشآت التي تطبق استراتيجية زيادة التكلفة لا تختار (بل تتجنب) خصائص العمليات المتجاوبة، وبدلاً من ذلك، يكون الخيار لديها هو نظام التصنيع الخالي من الفاقد. أما بالنسبة للمنشآت التي تتبع إستراتيجية التميز، فإن نظام التصنيع المتجاوب يكون هو الخيار المناسب لها، في حين لا يرتبط نظام التصنيع الخالي من الفاقد بشكل كبير باستراتيجية التميز. ومما سبق تتضح علاقة نظام التصنيع المتجاوب بالاستراتيجيات التنافسية، وقد توصلت دراسة (المنسي، 2014) إلى أن منشآت الأدوية بقطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية قطاعاً متجاوباً.

وبعد التعرف على مفهوم نظام التصنيع المتجاوب والفرق بينه وبين مفهوم المرونة، ومن ثم توضيح دوافع تبني المنشأة لنظام التصنيع المتجاوب، سيتم -بمشيئة الله- تناول طبيعة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة على النحو التالي.

طبيعة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة.

أشارت الدراسات التالية (Banker, et aL., 2013; Yu, 2017; Bhattarai, 2017) إلى أن الاستراتيجيات التنافسية تعتبر من محددات السلوك غير المتماثل للتكلفة, حيث اهتمت هذه الدراسات بدراسة السلوك غير المتماثل للتكلفة من منظور الالتزام بالموارد من أجل دعم الموقف الاستراتيجي للمنشأة, ووجدت أن المنشآت التي تطبق استراتيجية التميز تمتاز بارتفاع في درجة لزوجة التكلفة من المنشآت التي تطبق استراتيجية قيادة التكلفة, وهو ما يمثل الاتجاه الأول من العلاقة ما بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة, وفيه الاستراتيجيات التنافسية تؤثر على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وتوصلت دراسة (سالم, 2020, ص ص. 171- 172) إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف اللزجة متمثلة في الأعباء والخسائر وكذلك الأعباء والخسائر الرأسمالية المتنوعة على تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة وذلك عند مستوى معنوية 5% في ظل البيئة المصرية, وهو ما يمثل الاتجاه الثاني من العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة, بحيث تؤثر التكاليف اللزجة على الاستراتيجيات التنافسية المتمثلة خلال هذه الدراسة في استراتيجية قيادة التكلفة.

وقد أكتفت دراسة (سالم, 2020) بدراسة التكلفة اللزجة دون التكلفة المنزلة على الرغم من أن الدراسات التالية (Banker, et aL., 2013; Yu, 2017; Bhattarai, 2017) أوضحت أن التكلفة المنزلة مرتبطة بشكل أوضح مع استراتيجية قيادة التكلفة وهو ما يحتاج إلى المزيد من الدراسة لمعرفة مدى ارتباط السلوك غير المتماثل للتكلفة بشقية بالاستراتيجيات التنافسية داخل البيئة المصرية, بالإضافة لاكتفائها بدراسة استراتيجية قيادة التكلفة دون استراتيجية التميز.

كما يمكن توضيح العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة من خلال توضيح العلاقة بين نظام معلومات التكاليف داخل المنشأة والاستراتيجيات التنافسية, حيث يوجد "تأثير متبادل بين الاستراتيجية ونظام التكاليف, فإذا كان لنظام التكاليف دوراً أساسياً في دعم الاستراتيجية فإن للاستراتيجية المختارة دور في تحديد الأساليب والأدوات المحاسبية المناسبة لتحقيق هذه الاستراتيجية". ويشتمل أي نظام للتكاليف على تحديد دقيق لهيكل التكاليف, والتي سيتم قياس سلوك تكلفتها لمعرفة مدى كونها تسلك سلوك متماثل أم سلوك غير متماثل للتكلفة (عبد الله, 2001, ص. 35), ويمكن إيضاح ذلك من خلال الشكل رقم (1)

الاستراتيجية المختارة

استراتيجية التميز

استراتيجية قيادة التكلفة

استراتيجية التركيز

تحدد

طرق الإنتاج والتوزيع التي تدعم تحقق الاستراتيجية

تحدد

- طرق توظيف الموارد والإمكانات (وهنا يتم اتخاذ قرارات ادارية متعمدة لتخصيص الموارد وهي سبب من أسباب ظهور السلوك غير المتمثل للتكلفة)
- العلاقة بين جميع الأطراف الداخلية والخارجية

تحدد

هيكل التكاليف

(يمثل عناصر التكاليف التي سيتم الاختيار منها لقياس سلوكها)

- مباشرة / غير مباشرة
- متغيرة / ثابتة
- نقدية / غير نقدية
- صناعية / تسويقية / إدارية
- تمويلية
- تكاليف الجودة
- تكاليف موردين/ تكاليف الأنشطة الداخلية/ تكاليف ما بعد البيع

تحدد

يتبع

أساليب وأدوات نظام معلومات التكاليف

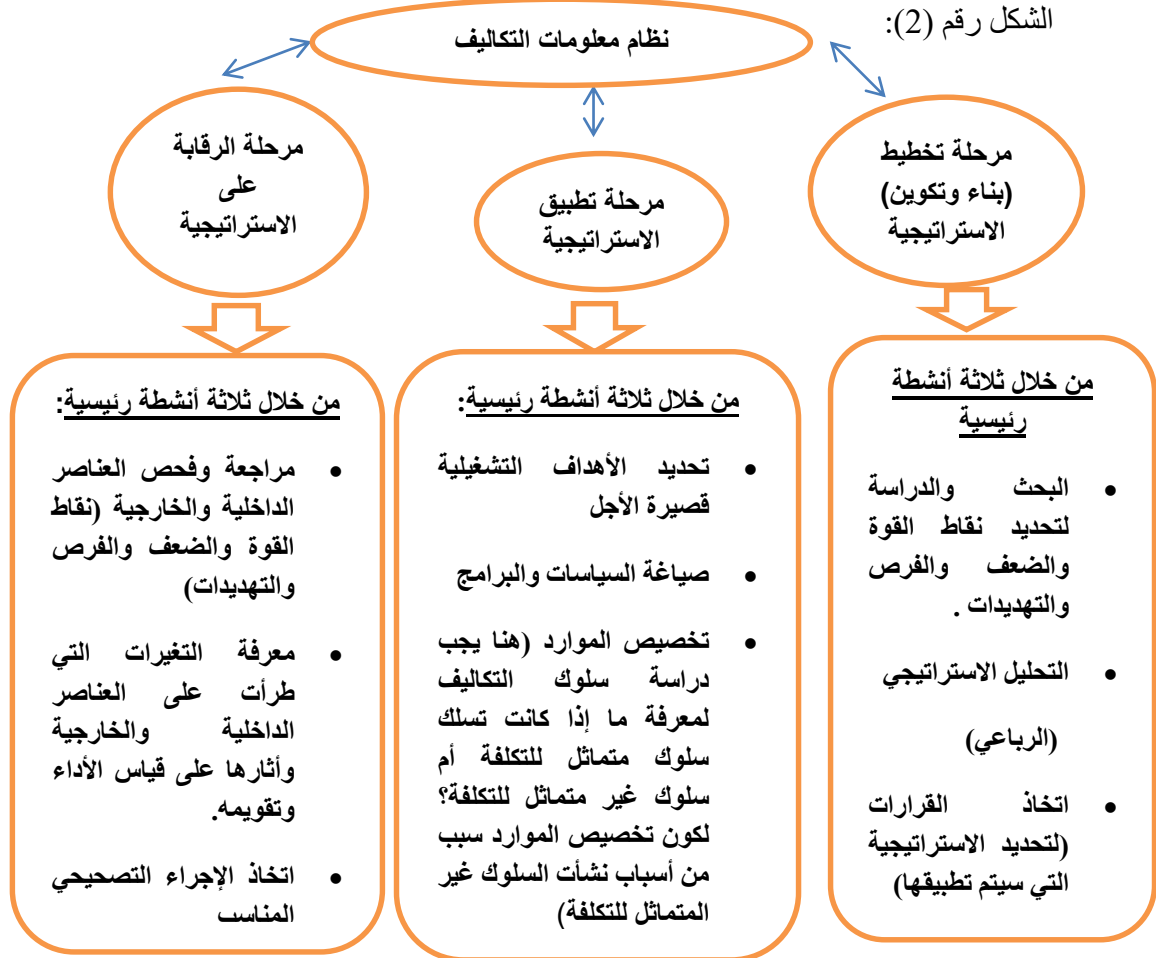
- أساليب حصر وقياس التكلفة
- أساليب تحليل التكلفة
- مداخل تحديد تكلفة المنتج
- معايير المستخدمة
- مؤشرات الأداء
- مداخل رقابة التكلفة

شكل رقم (1)

انعكاس الاستراتيجية على الممارسات المحاسبية وأدوات وأساليب نظام معلومات التكاليف

(عبد الله, 2001, ص. 38) بتصرف

ويدعم نظام التكاليف الاستراتيجية المطبقة داخل المنشأة بتوفيره للمعلومات المناسبة وقدرته على المساعدة في تقديم الأدوات والأساليب المحاسبية المناسبة لكل استراتيجية ولكل مرحلة من مراحل الإدارة الاستراتيجية ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (2):



شكل رقم (2)

مراحل الإدارة الاستراتيجية وعلاقتها بنظام التكاليف والاستراتيجية وسلوك التكلفة

(عبد الله, 2001, ص. 20) بتصرف

ويتبين من الشكل رقم (1) والشكل رقم (2) وجود علاقة تبادلية بين الاستراتيجيات التنافسية ونظام التكاليف المطبق داخل المنشأة, وهو ما يمكن أن يكون مدخل لدراسة مدى وجود علاقة تبادلية بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة, وذلك لكون نظام التكاليف يشتمل على هيكل التكاليف الذي يحتوي على التكاليف التي سيتم الاختيار منها لقياس سلوكها داخل استراتيجية التميز واستراتيجية ريادة التكلفة وذلك في ظل وجود نظام التصنيع المتجاوب وفي عدم وجوده.

وبعد تناول طبيعة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتماثل للتكلفة, سيتم -بمشيئة الله- تناول الدراسة التطبيقية خلال الجزء التالي من الدراسة.

رابعاً الدراسة التطبيقية.

تهدف الدراسة الحالية الى تحليل أثر الاستراتيجيات التنافسية على مستوى السلوك غير المتماثل للتكلفة في منشآت الأدوية بقطاع الأعمال العام ولغرض تحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المقاييس المحاسبية التي تسهم في التقسيم الاستراتيجي لمجتمع الدراسة, ومن ثم يصبح هناك امكانية للتحقق من مدى وجود السلوك غير المتماثل للتكلفة من عدمه في ظل تطبيق الاستراتيجيات التنافسية داخل مجتمع الدراسة المطبق لنظام التصنيع المتجاوب , ويتم تقسيم مجتمع الدراسة وفقاً للاستراتيجيات المطبقة. ويتم العمل داخل الدراسة التطبيقية من خلال الخطوات التالية:

1/4 مجتمع وعينة الدراسة ومصادر جمع البيانات.

2/4 تقسيم مجتمع الدراسة وفقاً للاستراتيجية المطبقة.

3/4 آلية استخدام نموذج (ABJ, 2003) لقياس السلوك غير المتماثل للتكلفة.

4/4 التحليل العاملي.

5/4 نتائج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة.

ويمكن للباحثين عرض المحاور السابقة على النحو التالي:

1/4 مجتمع الدراسة ومصادر جمع البيانات.

تمثل مجتمع الدراسة في جميع منشآت القطاع الدوائي بقطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية وقد قاما الباحثون بعمل مجموعة من الزيارات والمقابلات داخل هذه المنشآت بهدف التأكد من كونها تتميز بالتجارب، وقد انتهت هذه الزيارات إلى أن هذا القطاع قطاعاً متجاوباً، وتم اتباع أسلوب الحصر الشامل في تحديد مجتمع الدراسة، حيث تبين أن مجتمع الدراسة يتمثل في خمس منشآت فقط والمتمثلة في وهي شركة الإسكندرية للأدوية والصناعات الكيماوية وشركة العربية للأدوية والصناعات الكيماوية وشركة القاهرة للأدوية والصناعات الكيماوية وشركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية وشركة ممفيس للأدوية والصناعات الكيماوية وذلك خلال الفترة من 1999 إلى 2021 بإجمالي مشاهدات 117 مشاهده.

وتتمثل عينة الدراسة في المنشآت الخمس لمجتمع الدراسة حيث تم تقسيمة على أساس الاستراتيجية المطبقة بداخل تلك المنشآت إلى قسمين هما: عينة المنشآت التي تطبق استراتيجية التميز، وعينة المنشآت التي تطبق استراتيجية ريادة التكلفة. وتم تجميع البيانات اللازمة لقياس المتغيرات باستخدام مجموعه من مواقع الانترنت التي يتوافر عليها التقارير المالية للمنشآت المدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية وتتمثل هذه المواقع في كل من:

www.egx.com.eg	موقع البورصة المصرية
http://www.mubasher.info/EGX/listed-companies	موقع معلومات مباشر
http://www.hcestox.com/companies.aspx	موقع اتش سي لتداول الاوراق المالية
الشركة المصرية لنشر المعلومات	

2/4 تقسيم مجتمع الدراسة وفقاً للاستراتيجيات المطبقة.

يستند قياس الاستراتيجيات التنافسية إلى عملية تقسيم مجتمع الدراسة بين منشآت تطبق استراتيجية التميز وأخرى تطبق استراتيجية ريادة التكلفة، وذلك لأن عملية قياس الاستراتيجية التنافسية في حد ذاتها لا يمكن الاستناد إليها من خلال المقاييس الكمية لكل مشاهدة على حدة، لذلك يمكن للباحثين تقسيم المجتمع إلى عيني. بالاعتماد على المقاييس الستة الواردة بدراسة (Yu., 2017, p. 14- 16) المتمثلة في مقياس التكلفة البيعية والعمومية والإدارية إلى المبيعات، مقياس تكلفة البحوث والتطوير إلى المبيعات، مقياس المبيعات إلى تكلفة البضاعة المباعة، مقياس المبيعات إلى النفقات الرأسمالية، مقياس المبيعات إلى إجمالي الآلات والمعدات، مقياس العمالة إلى الأصول.

ويصعب احصائياً استخدام المقاييس الستة مجتمعة لعينة واحدة، ولذلك سيتم الاعتماد على التحليل العاملي لقياس مستوى الاستراتيجية التنافسية بين التميز وريادة التكلفة

من خلال الاعتماد على معاملات التحميل ذات القيمة ($Eigen\ values > 1$) فهي المؤشرات الدالة على وجود استراتيجية التميز، أما القيمة ($Eigen\ values < 1$) فهي المؤشرات الدالة على تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة، استناداً لما قامت به دراسة (Yu., 2017).

ويتم عمل التحليل العاملي على مرحلتين تتمثل المرحلة الأولى في القيام بالتحليل العاملي الاستكشافي، وفي نهايته يتم عمل جدول يوضح المقاييس التي تعبر عن كل استراتيجية والمستخرج أرقامها من مصفوفة المقاييس مع الاستراتيجيات التنافسية المعدة بالاعتماد على برنامج Amos الإصدار 26، ومن ثم يتم البدء في المرحلة الثانية المتمثلة في التحليل التوكيدي.

ويتم اعطاء المقاييس الدالة على استراتيجية التميز والمقاييس الدالة على استراتيجية زيادة التكلفة درجات من (1) الى (6) بناء على معاملات التحميل. ومن هذا المنطلق، ولذلك يصبح التقسيم الاستراتيجي لمجتمع الدراسة مبنياً على معاملات التحميل الموجودة بالتحليل العاملي مرجحة بالدرجات من (1) الى (6). وبعد أن يتم تقسيم المجتمع إلى عينتين بين مطبق لاستراتيجية التميز واستراتيجية زيادة التكلفة وتم استبعاد المشاهدات التي يكون فيها هامش الربح أقل من متوسط الصناعة، ومعدل دوران الأصول أعلى من متوسط الصناعة في العينة الممثلة لاستراتيجية التميز. بالإضافة الى استبعاد المشاهدات التي يكون فيها هامش الربح أعلى من متوسط الصناعة، ومعدل دوران الأصول أقل من متوسط الصناعة في العينة الممثلة لاستراتيجية زيادة التكلفة.

3/4 آلية استخدام نموذج (ABJ, 2003) لقياس السلوك غير المتماثل للتكلفة.

اعتمد هذا النموذج على دالة الانتاج لنموذج Cobb-Douglas الاقتصادي الذي يسعى الى تخطيط الانتاج من خلال عنصري العمل ورأس المال، ويمكن التعبير عن هذا النموذج من خلال المعادلة التالية:

$$\left(\frac{COST_{i,t}}{COST_{i,t-1}} \right) = \alpha + \beta_1 \ln \left(\frac{REV_{i,t}}{REV_{i,t-1}} \right) + \beta_2 REV_DEC \ln \left(\frac{REV_{i,t}}{REV_{i,t-1}} \right) + \varepsilon$$

وتساوي $COST_{i,t}$ التكاليف التي تتحملها المنشأة i في الفترة t ؛ كما أن $REV_{i,t}$ هو إيراد المبيعات للمنشأة i في الفترة t ؛ وتعتبر REV_DEC عن متغير وهمي يأخذ القيمة 1 اذا كان $REV_{i,t} < REV_{i,t-1}$ ويساوي صفر فيما عدا ذلك.

ويمكن للباحثين استخدام هذا النموذج في ظل تقسيم مجتمع الدراسة وفقاً للاستراتيجية المطبقة من خلال الاستناد الى قيم معاملات التحميل وفقاً للطريقة سالفة الذكر،

أو من خلال التقسيم الفعلي للملاحظات بالمجتمع بناء على معاملات التحميل، وفي كلتا الحالتين، يمكن للباحثين صياغة نموذج (ABJ, 2003) بعد التعديل بالأثر الاستراتيجي وفقاً للمعادلة التالية:

$$\begin{aligned} \left(\frac{COST_{i,t}}{COST_{i,t-1}} \right) = & \alpha + \beta 1 \ln \left(\frac{REV_{i,t}}{REV_{i,t-1}} \right) + \beta 2 REV_{DEC} \ln \left(\frac{REV_{i,t}}{REV_{i,t-1}} \right) \\ & + \beta 2 REV_{DEC} \ln \left(\frac{REV_{i,t}}{REV_{i,t-1}} \right) * Differentiation \\ & + \beta 2 REV_{DEC} \ln \left(\frac{REV_{i,t}}{REV_{i,t-1}} \right) * CostLeader + \varepsilon \end{aligned}$$

ويعبر كلٍ من المتغيرين (Differentiation & Cost Leader) عن الاستراتيجيات التنافسية (التميز وزيادة التكلفة) سواء من خلال إعطاء الدرجات النسبية أو من خلال تقسيم مجتمع الدراسة. ويستخدم هذا النموذج عند قياس التكاليف المراد قياس سلوكها والمتمثلة في التكلفة البيعية والعمومية والإدارية، تكلفة البضاعة المباعة، إجمالي تكاليف التشغيل، تكاليف البحث والتطوير، التكاليف التسويقية دون غيرهم من التكاليف الأخرى بحيث تعبر $COST_{i,t}$ عن التكلفة التي تتحملها المنشأة i في الفترة t لكل نوع من التكاليف السابق ذكرها، لقياس سلوكها باستخدام النموذج السابق في ظل كل من العينة المطبقة لاستراتيجية التميز والعينة المطبقة لاستراتيجية زيادة التكلفة.

4/4 التحليل العامل

1/4/4 التحليل العامل الاستكشافي.

يتم عمل التحليل العامل الاستكشافي للمتغيرات الرئيسية للتقسيم الاستراتيجي لمجتمع الدراسة لتحديد العوامل الرئيسية التي ساهمت في تحديد طبيعة المتغير الكامن الخاص بالاستراتيجية التنافسية، وذلك من خلال تحليل المكونات الأساسية وبناء نموذج تستند فيه العوامل إلى التباين الكلي ومقياس (KMO) Kaiser-Meyer-Olkin والذي يسعى إلى قياس كفاية المجتمع وملاءمته، وحتى تكون البيانات صالحة للاستخدام يجب ألا تقل قيمة معامل KMO عن 0.5 وباستخدام التحليل العامل الاستكشافي ببرنامج SPSS V.26 لمجتمع قوامه 112 مشاهدات (بعد استبعاد 5 مشاهدات كقيم متطرفة) و 6 متغيرات تمثل المقاييس المستخدمة في تقسيم المجتمع على أساس نوع الاستراتيجية المطبقة.

ويمكن عرض نتائج التحليل العامل على النحو المبين في الجدول رقم (1):

جدول رقم (1)

نتائج التحليل العاملي

Bartlett's Test		معامل KMO	المتغير (مقياس)
مستوى المعنوية	مربع كاي		
0.000	220.273	0.676	مقياس التكلفة البيعية والعمومية والادارية الى المبيعات
0.000	234.724	0.722	مقياس تكلفة البحوث والتطوير الى المبيعات
0.000	210.957	0.518	مقياس المبيعات الى تكلفة البضاعة المباعة
0.000	190.764	0.737	مقياس المبيعات الى النفقات الرأسمالية
0.000	159.159	0.681	مقياس المبيعات الى اجمالي الآلات والمعدات
0.000	277.435	0.726	مقياس العمالة الى الأصول

ويتضح من الجدول رقم (1) أن مقياس KMO لكافة المتغيرات المدرجة بالدراسة أكبر من 0.5 بالإضافة الى أن نتائج اختبار Bartlett's Test لكافة أبعاد ومتغيرات الدراسة معنوية، وبالتالي فان البيانات ذات جودة عالية وصالحة لإجراء اختبار التحليل العاملي الاستكشافي. وفيما يتعلق بتفسير التباين الاجمالي لمتغيرات الدراسة فقد أوضحت نتائج التحليل الاحصائي عدد المتغيرات المفسرة لمتغير الاستراتيجية التنافسية من خلال الجدول رقم (2):

جدول رقم (2)

تفسير التباين الاجمالي لمتغير الاستراتيجية التنافسية

مجموع مربعات التحميل المعاد تدويرها Rotation Sums of Squared Loadings			مجموع مربعات التحميل المستخرجة Extraction Sums of Squared Loadings			قيمة Eigen Initial Eigenvalues			Component
Cumulative %	% of Variance	Total	Cumulative %	% of Variance	Total	Cumulative %	% of Variance	Total	
52.856	52.856	2.235	56.823	56.823	1.393	56.823	56.823	1.393	مقياس التكلفة البيعية والعمومية

									والادارية الى المبيعات
60.182	7.326	2.051	61.097	4.274	1.197	61.097	4.274	1.197	مقياس المبيعات الى اجمالي الآلات والمعدات
64.948	4.766	1.335	64.948	3.850	1.078	64.948	3.850	1.078	مقياس المبيعات الى تكلفة البضاعة المباعة
						68.278	3.330	.932	مقياس المبيعات الى النفقات الرأسمالية
						71.294	3.016	.844	مقياس تكلفة البحوث والتطوير الى المبيعات
						100.00	.523	.146	مقياس العمالة الى الأصول

ويتبين من الجدول رقم (2) أن المقاييس الثلاثة المتمثلة في مقياس التكلفة البيعية والعمومية والإدارية إلى المبيعات، ومقياس المبيعات إلى إجمالي الآلات والمعدات، ومقياس المبيعات إلى تكلفة البضاعة المباعة تفسر التباين الإجمالي للاستراتيجية التنافسية بنسبة 64.948% الناتجة عن جمع النسب التالية على التوالي 56.823%، 4.274%، 3.850% ولكون هذه المقاييس الثلاثة تحتفظ بقيمة Eigen أكبر من 1. ولذلك فهذه المقاييس هي المعبرة عن استراتيجية التميز.

وتعتبر المقاييس التالية المتمثلة في مقياس المبيعات إلى النفقات الرأسمالية، مقياس تكلفة البحوث والتطوير إلى المبيعات، ومقياس العمالة إلى الأصول بشكل أكبر عن استراتيجية ريادة التكلفة، وذلك لكون هذه المقاييس الثلاثة تحتفظ بقيمة Eigen أقل من 1. ويمكن تأكيد ما سبق من خلال عمل جدول رقم (3) وذلك لتوضيح المقاييس التي تعبر عن كل استراتيجية والمستخرج أرقامه من نتائج مصفوفة المقاييس مع الاستراتيجيات التنافسية المعدة بالاعتماد على برنامج AMOS الإصدار 26 كما يلي:

جدول رقم (3)

المقاييس مع الاستراتيجيات التنافسية وفقا لبرنامج AMOS

استراتيجية ريادة التكلفة	استراتيجية التميز	المقاييس
	0.829	مقياس التكلفة البيعية والعمومية والادارية الى المبيعات
	0.742	مقياس المبيعات الى اجمالي الآلات والمعدات
	0.711	مقياس المبيعات الى تكلفة البضاعة المباعة
0.415		مقياس المبيعات الى النفقات الرأسمالية
0.562		مقياس تكلفة البحوث والتطوير الى المبيعات
0.399		مقياس العمالة الى الأصول

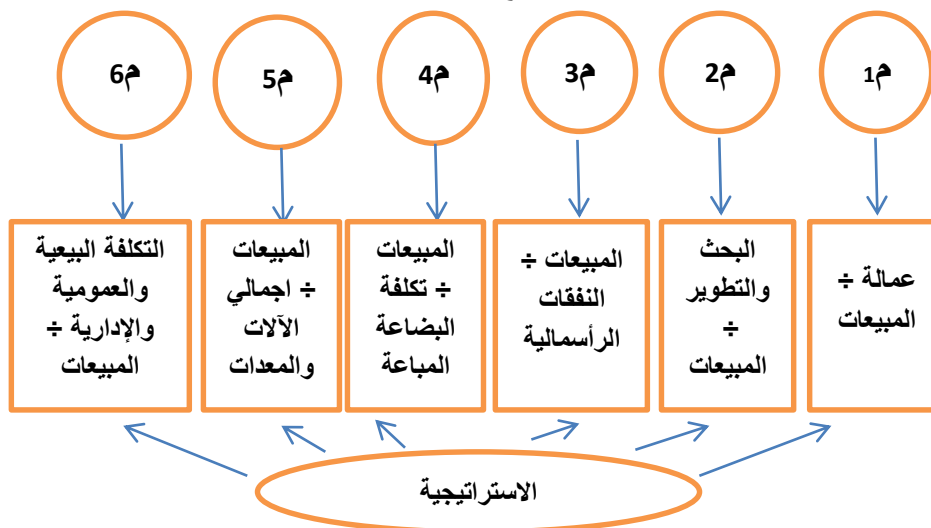
ويتضح من الجدول رقم (3) اتفاق نتيجة الدراسة الحالية مع نتائج دراسة (YU, 2017) من ناحية معنوية المقاييس المستخدمة في التقسيم الاستراتيجي، إلا أنها اختلفت معها في مقياس تكلفة البحث والتطوير ويرجع ذلك الى أن هذا المقياس يعبر عن مستوى اتباع المنشآت لممارسات البحث والتطوير داخلها وهو ما يختلف من بيئة لأخرى، وقد لا يلقى هذا المقياس أهمية في البيئة المصرية الى حد كبير، وهذا ما اتضح من نتائج الدراسة الحالية.

2/4/4 التحليل العاملى التوكيدي.

باستخدام برنامج AMOS, وفي ضوء نتائج التحليل العاملى الاستكشافي, أمكن صياغة النموذج النظري للدراسة كما هو موضح في الشكل رقم (3):

شكل رقم (3)

النموذج النظري للدراسة



ويتم تقييم النموذج النظري للتحليل العملي التوكيدي للوقوف على مصداقية النتائج المبينة منه على مرحلتين، الأولى اختبار صلاحية نموذج الدراسة من خلال استعراض مؤشرات جودة تطابق النموذج، الثانية عرض قيم المعاملات ومستوى المعنوية.

1/2/4/4 المرحلة الأولى اختبار صلاحية نموذج الدراسة للقياس

تم تقييم نموذج القياس من خلال تقييم مؤشرات جودة مطابقة النموذج ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (4):

جدول رقم (4)

مؤشرات جودة النموذج للتحليل العملي التوكيدي

القيمة المعيارية	القيم المحسوبة	المؤشر
أقل من 5%	0.681	معنوية كا2 (χ^2 p. value)
كلما اقترب من الصفر	0.037	الجذر التربيعي لمتوسط البواقي (RMR)
كلما اقترب من الواحد الصحيح	96.5%	مؤشر جودة المطابقة (GFI)
كلما اقترب من الواحد الصحيح	97.9%	مؤشر المطابقة المقارن (CFI)
أقل من 0.8	0.651	الجذر التربيعي لمتوسط الخطأ المعياري (RMSEA)
كلما اقترب من الواحد الصحيح	98.5%	تاكر لوييس (TLI)
	928	HOELTER (0.05)
	951	HOELTER (0.01)

ويمكن استنتاج الملاحظات التالية من الجدول رقم (4) كما يلي:

- تدل عدم معنوية قيمة كا2 على أن النموذج متطابق مع الدالة، وهو ما يشير إلى أن النموذج جيد جداً ويمكنه ترتيب أدوات القياس بشكل كفاء وفعال.
- ارتفاع قيمة معامل RMR المعبرة عن الجذر التربيعي لمتوسط البواقي وهي أعلى من القيمة المعيارية مما يشير أيضاً إلى تطابق النموذج مع الدالة.
- ارتفاع درجة ملاءمة النموذج حيث أن مؤشرات جودة المطابقة (GFI & AGFI) ينبغي أن تتراوح بين 90% إلى 95% حيث أنها تكون مقبولة عند 90% وجيدة عند 95% ومن ثم كلما اقتربت من الواحد الصحيح كلما ازدادت درجة ملاءمة النموذج، وفي نموذج الدراسة يتبين أن درجة ملاءمة النموذج تبلغ 96.5%، 97.9% على التوالي وهي درجة ممتازة لملاءمة النموذج.

- تشير نتائج الجذر التربيعي للخطأ المعياري لارتفاع درجة ملاءمة النموذج لكونها أقل من 80% فهي تساوي 0.651
- تتراوح الحدود القصوى للمجتمع ما بين 928 مشاهدة عند مستوى معنوية 5%، و951 مشاهدة عند مستوى معنوية 1%، وهي الحدود القصوى للمجتمع التي يمكن من خلالها اعتبار النموذج دالاً، وفي حالة تعديها يصبح النموذج غير دال.

2/2/4/4 المرحلة الثانية عرض قيم المعاملات ومستوى المعنوية.

تبين من خلال العرض السابق ارتفاع جودة النموذج ومن ثم ارتفاع جودة المطابقة وجودة المخرجات المستندة الى التحليل، وفيما يلي يمكن بيان قيم المعاملات من خلال الجدول رقم (5):

جدول رقم (5)

اجمالي القدرة على تفسير التباين الكلي

م	المسار المباشر	قيمة المعاملات غير المعيارية	قيمة المعاملات المعيارية	مستوى المعنوية
1	مقياس التكلفة البيعية والعمومية والادارية الى المبيعات	0.758	0.829	0.002
2	مقياس المبيعات الى اجمالي الآلات والمعدات	0.762	0.742	0.007
3	مقياس المبيعات الى تكلفة البضاعة المباعة	0.683	0.711	0.001
4	مقياس المبيعات الى النفقات الرأسمالية	0.566	0.415	0.046
5	مقياس تكلفة البحوث والتطوير الى المبيعات	0.397	0.562	0.033
6	مقياس العمالة الى الأصول	0.266	0.399	0.037

وبمراجعة المعاملات الخاصة بأدوات قياس المتغير الكامن المتعلق بالاستراتيجية التنافسية والموضحة في الجدول رقم (5) يتبين معنوية كافة المتغيرات الستة من اجراء التحليل العاملي الاستكشافي، وتم ملاحظة ارتفاع مستوى معنوية المتغيرات الثلاثة الأولى الى حد كبير، بينما تنخفض مستويات المعنوية للمتغيرات الثلاثة الأخرى، ومن ثم يرى الباحثون أنه من الأهمية استخدام المقاييس الثلاثة الأولى فقط للتعبير عن استراتيجية التميز، واعتبار المقاييس الثلاثة الأخرى تعبر عن استراتيجية ريادة التكلفة.

5/4 نتائج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة.

يتم خلال هذا الجزء اختبار الفروض الاحصائية للدراسة من خلال استخدام اختبار الانحدار البسيط لتشغيل نموذج اختبار (ABJ, 2003) على كل من عينة التميز وعينة ريادة

التكلفة على البنود الخمسة للتكلفة والممثلة لسلسلة القيمة وهي: التكلفة البيعية والعمومية والإدارية، وتكلفة البضاعة المباعة، واجمالي التكاليف التشغيلية، وتكلفة البحث والتطوير، والتكاليف التسويقية.

وتقوم فلسفة نموذج (ABJ, 2003) على اختبار مدى وجود السلوك غير المتمائل للتكلفة في عينة الدراسة، بحيث إذا تبين معنوية كلاً من المتغير $\text{Log (Salest/Salest-1)}$ والمتغير $\text{DecDummy*Log (Salest/Salest-1)}$ وكلاهما يحمل إشارة موجبة، فإن ذلك يدل على أن سلوك التكلفة يسلك سلوكاً منزلقاً، أما إذا تبين معنوية كليهما مع احتفاظ الأول بالإشارة الموجبة وتحول الأخير للإشارة السالبة فذلك دليل على وجود سلوك التكلفة اللزجة. أما إذا تبين معنوية أحد المتغيرين دون الآخر أو عدم معنوية أيهما فذلك دليل على عدم وجود السلوك غير المتمائل للتكلفة بشقية اللزج والمنزلق داخل عينة الدراسة، ومن ثم يمكن للباحثين عرض نتائج اختبارات الفروض الاحصائية فيما يلي:

1/5/4 نتائج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة للعينة المطبقة لاستراتيجية التميز

يتمثل الفرض الرئيس للدراسة في أنه لا يوجد أثر معنوي للاستراتيجيات التنافسية للمنشأة على السلوك غير المتمائل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب ولمعرفة مدى قبول هذا الفرض أو عدم قبوله سيتم عمل خمس فروض فرعية داخل استراتيجية التميز وكذلك داخل استراتيجية ريادة التكلفة، وذلك لكون نتائج الفروض الفرعية تمكن من دراسة الفرض الرئيس، وتمثل الفروض الفرعية فيما يلي:

1. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية التميز على السلوك غير المتمائل لتكلفة البضاعة المباعة في صناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية التميز على السلوك غير المتمائل لتكلفة البيعية والعمومية والإدارية في صناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام.
3. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية التميز على السلوك غير المتمائل لإجمالي تكلفة التشغيل في صناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام.
4. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية التميز على السلوك غير المتمائل لإجمالي تكلفة التسويق في صناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام.
5. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية التميز على السلوك غير المتمائل لتكلفة البحث والتطوير في صناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام .

ويمكن توضيح نتائج التحليل الإحصائي لأثر استراتيجية التميز على مفردات التكاليف الخمس السابقة، ومدى معنوية المعاملات المدرجة بالنموذج من خلال الجدول رقم (6).

جدول رقم (6)

نتائج التحليل الإحصائي لفروض استراتيجية التميز

Variable	COGS			SGA			TC			Market			R&D		
	Coef.	T-stat	Sig.	Coef.	T-stat	Sig.	Coef.	T-stat	Sig.	Coef.	T-stat	Sig.	Coef.	T-stat	Sig.
(Constant)	0.365	3.896	.000	1.400	1.081	.285	.430	4.954	.000	.602	5.244	.000	0.938	4.806	.000
Rev/Rev-1	0.686	8.427	.000	0.020	0.018	.986	.625	8.303	.000	.442	4.436	.000	0.168	0.993	.325
Dummy*Rev/ Rev-1	-.050	-0.971	.336	-0.458	- 0.648	.520	-.066	- 1.404	.166	-.011	-.169	.867	-0.065	- 0.606	.547
N	56			56			56			56			56		
F	45.480			0.250			46.392			11.799			1.052		
Sig	0.0000			0.780			0.0000			0.0000			0.357		
R ²	0.632			0.009			0.636			0.308			0.038		

يمكن من خلال نتائج التحليل الإحصائي السابقة بالجدول رقم (6) عرض النتائج التالية:

1. معنوية نموذج الانحدار الخاص بكل من تكلفة البضاعة المباعة, إجمالي تكاليف التشغيل, وإجمالي التكاليف التسويقية, حيث بلغت قيمة F 45.480, 46.392, 11.799 على التوالي وذلك عند مستوى معنوية $\alpha=5\%$.
2. تشير قيمة معامل التفسير (R^2), إلى أن متغيرات نموذج (ABJ, 2003) تفسر 63.2% من التغير في إجمالي تكلفة البضاعة المباعة, و 63.6% من التغير في إجمالي تكاليف التشغيل, و 30.8% من التغير في إجمالي التكاليف التسويقية, والباقي يرجع لعوامل لم تدخل في النموذج.
3. عدم معنوية نموذج الانحدار الخاص بكل من التكاليف البيعية والعمومية والإدارية والتكاليف البحث والتطوير, حيث بلغت قيمة F 1.052, 0.250 على التوالي وذلك عند مستوى معنوية $\alpha=5\%$.
4. عدم وجود أي سلوك غير متمائل للتكلفة في عينة استراتيجية التميز لكل من تكلفة البضاعة المباعة وإجمالي تكاليف التشغيل, وإجمالي التكاليف التسويقية في الصناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام, وذلك بسبب ثبوت معنوية المتغير الأول في حالة ارتفاع الإيرادات دون معنوية المتغير الثاني المتعلق بحالة انخفاض الإيرادات, وهو ما يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.
5. عدم وجود أي سلوك غير متمائل للتكلفة في عينة استراتيجية التميز لكل من التكاليف البيعية والعمومية والإدارية, وتكاليف البحث والتطوير في الصناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام, وذلك بسبب عدم معنوية المتغير الأول والثاني, وهو ما يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.

2/5/4 نتائج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة للعينة المطبقة لاستراتيجية زيادة التكلفة

تتمثل الفروض الفرعية داخل استراتيجية زيادة التكلفة فيما يلي:

1. لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية زيادة التكلفة على السلوك غير المتمائل لتكلفة البضاعة المباعة في الصناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام.
2. لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية زيادة التكلفة على السلوك غير المتمائل لتكلفة البيعية والعمومية والادارية في الصناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام.
3. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية زيادة التكلفة على السلوك غير المتمائل لإجمالي تكلفة التشغيل في الصناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام.

4. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية ريادة التكلفة على السلوك غير المتمثل لإجمالي تكلفة التسويق في الصناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام.

5. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستراتيجية ريادة التكلفة على السلوك غير المتمثل لتكلفة البحث والتطوير في صناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام.

ويمكن توضيح نتائج التحليل الإحصائي لأثر استراتيجية ريادة التكلفة على مفردات التكاليف الخمس السابقة , ومدى معنوية المعاملات المدرجة بالنموذج من خلال الجدول رقم (7)

جدول رقم (7)

نتائج التحليل الإحصائي لفروض استراتيجية زيادة التكلفة

Variable	COGS			SGA			TC			Market			R&D		
	Coef.	T-stat	Sig.	Coef.	T-stat	Sig.	Coef.	T-stat	Sig.	Coef.	T-stat	Sig.	Coef.	T-stat	Sig.
(Constant)	-4.401	-1.514	.136	0.910	4.330	.000	-3.075	-1.472	.147	0.771	3.267	.002	-1.882	-0.621	.537
Revt/Revt-1	5.344	2.058	.045	0.146	0.778	.440	4.036	2.163	.035	0.266	1.262	.213	3.087	1.141	.259
Dummy*Revt/Revt-1	0.232	0.257	.798	-0.005	-0.078	.938	0.167	0.257	.798	-0.060	-0.820	.416	-0.050	-0.053	.958
N	56			56			56			56			56		
F	2.426			0.424			2.691			2.051			0.866		
Sig	0.098			0.656			0.077			0.139			0.427		
R ²	0.085			0.016			0.094			0.073			0.032		

ويتبين من نتائج التحليل الإحصائي السابقة بالجدول رقم (7) النتائج التالية:

1. عدم معنوية نموذج الانحدار الخاص بكل مفردات التكاليف التي تم قياس سلوك تكلفتها داخل العينة التي تطبق استراتيجية زيادة التكلفة, وذلك عند مستوى معنوية $\alpha=5\%$.
2. تشير قيمة معامل التفسير (R^2) المدرجة بالجدول رقم (7) إلى أن متغيرات نموذج (ABJ, 2003) لا يفسر أياً من التغير الذي يحدث في مفردات التكاليف التي تم قياس سلوك تكلفتها داخل تلك العينة.
3. عدم وجود أي سلوك غير متماثل للتكلفة في عينة استراتيجية زيادة التكلفة لكل من تكاليف البضاعة المباعة وإجمالي تكاليف التشغيل في الصناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام, وذلك بسبب ثبوت معنوية المتغير الأول في حالة ارتفاع الإيرادات دون معنوية المتغير الثاني المتعلق بحالة انخفاض الإيرادات, وهو ما يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.
4. عدم وجود أي سلوك غير متماثل للتكلفة في عينة استراتيجية التميز لكل من التكاليف البيعية والعمومية والإدارية, التكاليف التسويقية, وتكاليف البحث والتطوير في الصناعات الدوائية بقطاع الأعمال العام, وذلك بسبب عدم معنوية المتغير الأول والثاني, وهو ما يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.

ومما سبق يتم قبول فرض العدم للفرض الرئيسي للدراسة الحالة والمتمثل في أنه لا يوجد أثر معنوي للاستراتيجيات التنافسية للمنشأة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب, وذلك بالتطبيق على منشآت الأدوية بقطاع الأعمال العام المسجلة بالبورصة المصرية.

خامساً النتائج والتوصيات.

يتم تقسيم نتائج وتوصيات الدراسة إلى ما يلي: (أ) نتائج الدراسة النظرية و (ب) نتائج الدراسة التطبيقية و(ج) التوصيات, وفيما يلي عرضاً مبسطاً لتلك النتائج:

أ- نتائج الدراسة النظرية

1. أن استراتيجية التميز واستراتيجية زيادة التكلفة لها نفس خصائص استراتيجية المضاربون والمدافعون على الترتيب.
2. تتمثل المقاييس التي يمكن استخدامها في قياس استراتيجية المنشأة في ستة مقاييس تتمثل في التكلفة البيعية والعمومية والإدارية الى المبيعات, تكلفة البحوث والتطوير الى المبيعات, المبيعات الى تكلفة البضاعة المباعة, المبيعات الى النفقات الرأسمالية, المبيعات الى إجمالي الآلات والمعدات, العمالة الى الأصول.
3. يرتبط هامش الربح المرتفع عادةً باستراتيجية التميز الناجحة.

4. يعكس معدل دوران الأصول المرتفعة إستراتيجية زيادة التكلفة, وذلك لكون معدل دوران الأصول العالي يعكس قدرة المنشأة على تشغيل مواردها واستخدامها بكفاءة لتوليد إيرادات المبيعات.
5. التصنيع المتجاوب هو نفسة التصنيع المتسارع أو الفعال أو المتكامل, إلا أنه يختلف عن التصنيع الخالي من الفاقد.
6. يختلف مفهوم نظام التصنيع المتجاوب عن مفهوم نظم التصنيع المرنة فالتجاوب يشتمل المرونة والعكس غير صحيح.
7. يتفق مفهوم التجاوب مع مفهوم المرونة في التركيز على مواجهة التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال لتلبية حاجات ورغبات العملاء.
8. نوع الاستراتيجية التنافسية المطبقة داخل المنشأة تؤثر في تحديد نوع نظام التصنيع المطبق فيها, وذلك لكون نظام التصنيع الخالي من الفاقد يمكن أن يرتبط باستراتيجية زيادة التكلفة, في حين أن التصنيع المتجاوب يمكن أن يرتبط باستراتيجية التميز.
9. تكون لزوجة التكلفة أعلى للمنشآت التي تتبع استراتيجية التميز.
10. يظهر سلوك التكلفة المنزلق بشكل أكثر وضوحا في المنشآت التي تتبع استراتيجية زيادة التكلفة من المنشآت التي تتبع استراتيجية التميز.

ب- نتائج الدراسة التطبيقية

1. اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة (YU, 2017) من ناحية المؤشرات المعنوية للتقسيم الاستراتيجي, إلا أنها اختلفت معها في مؤشر تكلفة البحث والتطوير ويرجع ذلك الى أن هذا المؤشر يعبر بوضوح عن مستوى اتباع المنشآت لممارسات البحث والتطوير داخلها وهو ما يختلف من بيئة لأخرى
2. هناك ثلاثة متغيرات تعبر عن استراتيجية التميز بنسبة إجمالية تتمثل في 64.948% وتتمثل في كلٍ من: مؤشر التكلفة البيعية والعمومية والإدارية الى المبيعات, ومؤشر المبيعات الى إجمالي الآلات والمعدات, ومؤشر المبيعات الى تكلفة البضاعة المباعة.
3. تعبر المقاييس التالية المتمثلة في مقياس المبيعات الى النفقات الرأسمالية, ومقياس تكلفة البحوث والتطوير الى المبيعات, ومقياس العمالة الى الأصول, بشكل أكثر عن استراتيجية زيادة التكلفة.
4. تم قبول فرض العدم للفرض الفرعية جميعها, ومن ثم يمكن القول بقبول فرض العدم للفرض الرئيسي للدراسة والمتمثل في "لا يوجد أثر معنوي للاستراتيجيات التنافسية للمنشأة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في ظل بيئة التصنيع المتجاوب" وذلك نتيجة قبول جميع الفروض العدم المنبثقة من الفرض الرئيس سواء داخل استراتيجية التميز أو استراتيجية زيادة التكلفة.

5. لا يوجد سلوك غير متمائل لجميع التكاليف التي تم قياس سلوكها داخل عينتي الدراسة التميز والريادة والمتمثلة في التكاليف البيعية والعمومية والإدارية، تكلفة البضاعة المباعة، وإجمالي تكاليف التشغيل، وتكاليف البحث والتطوير، وتكاليف التسويقية داخل قطاع منشآت الأدوية للقطاع الأعمال العام، ويمكن إرجاع ذلك لسببين هما:
6. يتميز قطاع الأدوية بقطاع الأعمال العام بكونه قطاع متجاوب وسريع الإستجابة للتغيرات التي تحدث في المجتمع، حيث أنه يقدم سلعه أساسية لا يمكن الاستغناء عنها.
7. يظهر السلوك غير المتمائل للتكلفة بشقية اللزج والمنزلق بشكل أكثر وضوحا في ظل انخفاض المبيعات، وهو ما لم يكن مشهودا داخل هذا القطاع على طول فترة تفريغ البيانات المتعلقة به في الفترة من عام 1999 حتي عام 2021، إلا في حالات نادرة لا تتجاوز نسبة 19.6% وهي نسبة محسوبة من خلال قسمة عدد المشاهدات التي حدث فيها الانخفاض على إجمالي المشاهدات في مجتمع الدراسة، وهي نسبة لم تظهر السلوك غير المتمائل للتكلفة في جميع مفردات التكاليف التي تم قياس سلوكها بعينتي الدراسة ولا حتي داخل مجتمع الدراسة بشكل إجمالي.

ج- التوصيات

يمكن عرض أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة فيما يلي:

1. الاهتمام بدراسة السلوك غير المتمائل للتكلفة داخل القطاعات المختلفة في بيئة الصناعات المصرية وذلك لأن لكل قطاع طبيعته المختلفة ولكون هذا السلوك يظهر في حالات انخفاض المبيعات بشكل كبير ويحتاج إلى كبر العينة المطبق عليها، لذلك وجدت الدراسة الحالية أن الدراسات السابقة في هذا المجال تقوم بدراسة كل القطاعات معاً مع العلم أن مثل هذا السلوك يعتبر ظاهرة من الممكن عدم وجودها إذا تم دراسته داخل كل قطاع بشكل منفرد كما حدث داخل منشآت الأدوية بقطاع الأعمال العام بالدراسة الحالية.
2. ضرورة دراسة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والسلوك غير المتمائل للتكلفة داخل القطاعات التي ثبت وجود السلوك غير المتمائل للتكلفة فيها، وذلك لتحديد مدى وجود علاقة تبادلية من عدمه ما بينهم وذلك مع استبعاد وجود نظام التصنيع المتجاوب بها.
3. بعد التحقق من وجود السلوك غير المتمائل بقطاعات مختلفة داخل البيئة المصرية بشكل منفرد يجب دراسة الآثار المترتبة على وجوده وما إذا كان سيزداد عليه إيجابيات أم سلبات تؤثر على النشاط الاقتصادي للمنشأة.

المراجع

المراجع باللغة العربية

1. البراشي, أحمد محمود أحمد. (2019). "نموذج مقترح لقياس أثر السلوك المتباين للتكلفة على مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية دراسة أرشيفية". رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة, جامعة المنصورة.
2. الفداوي, علياء عبد البديع محمد. (2020). "قياس التباين في سلوك تكلفة أنشطة سلسلة القيمة وأثره على قيمة المنشأة مع دراسة تطبيقية". رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة, جامعة المنصورة.
3. المنسي, محمود عبد العزيز عبد العزيز. (2014). "العلاقة بين متطلبات نظام التصنيع المتجاوب والأداء التشغيلي في قطاع الصناعات الدوائية". رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة, جامعة المنصورة.
4. رفاعي, رفاعي محمد, عبد العال, محمد سيد أحمد. (2001). "الإدارة الاستراتيجية. الجزء الأول (مدخل متكامل)" تأليف شارلز و جاريث جونز. دار المريخ للنشر, المملكة العربية السعودية.
5. سالم, محمد جمال محمد أحمد. (2020). "التكاليف اللزجة وأثرها على تطبيق استراتيجية الريادة التكاليفيه: مع دراسة حالة في البيئة المصرية". رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة, جامعة كفر الشيخ.
6. عبد الله, عبد المنعم فليح. (2001). "انعكاسات استراتيجية المنشأة على نظام التكاليف". مجلة الدراسات المالية والتجارية, كلية تجارة بني سويف, جامعة القاهرة, العدد الثاني, ص. 69-10.
7. منطاش, عبد الحميد عبد المنعم. (2015). "قياس إنعكاس التكلفة ثنائية الإتجاه على دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية". رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة, جامعة القاهرة.
8. موسى, صباح محمد, عباس, حسين مظلوم. (2018). "الاستراتيجيات التنافسية وتأثيرها في تحقيق المسؤولية الاجتماعية في صناعة الفنادق – دراسة ميدانية في فنادق الدرجة الممتازة لمدينة بغداد". مجلة الإدارة والاقتصاد, كلية الإدارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية, العدد الرابع عشر, ص. 321 – 340.
9. يوسف, نرمين السيد معروف محمد. (2017). "سلسلة التوريد المتجاوبة كمدخل لريادة التكلفة لدعم الميزة التنافسية المستدامة دراسة تطبيقية". رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة, جامعة المنصورة.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Anderson, M, C., Banker, R, D., Janakiraman, S, N. (2003). "Are Selling, General, and Administrative Costs Sticky?". Journal of Accounting Research, Vol. (41) No. (1). pp. 47-63.
2. Anderson, M., Asdemir, O., Tripathy, A. (2012). "Use of precedent and antecedent information in strategic cost management". Journal of Business Research. Vol. 9, pp. 1-9.
3. Banker, R, D., Byzalov, D., Ciftci, M., Mashruwala, R. (2014). "The Moderating Effect of Prior Sales Changes on Asymmetric Cost Behavior". Journal Of Management Accounting Research. Vol. (26). No. (2). pp. 221-242.
4. Banker, R, D., Mashruwala, R., Tripathy, A. (2014). "Does a differentiation strategy lead to more sustainable financial performance than a cost leadership strategy?". Management Decision. Vol. (52) Iss (5) pp. 872 – 896.
5. Banker, R., Flasher, R., Zhang, D. (2013). " Strategic Positioning and Asymmetric Cost Behavior". Vol. (43). pp. 1-43, Available at :https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2312852##
6. Baumgarten, D. (2012). "The Cost Stickiness Phenomenon Causes, Characteristics, and Implications for Fundamental Analysis and Financial Analysts' Forecasts". Doctoral dissertation, Un published, The University of Cologne.
7. Bentley, K. A., Omer, T. C., & Sharp, N. Y. (2013). "Business strategy, financial reporting irregularities, and audit effort". Contemporary Accounting Research,. Vol. 30 No. 2 , pp. 780–817.
8. Bhattarai, D, R., (2017). "Strategic Positioning and Asymmetric Cost Behavior in Nepalese Enterprises". The International Research Journal of Management Science. Vol. (2). No. (1). pp. 19-32.

9. Calleja, K., Steliaros, M., Thomas, S. (2006). "A note on Cost Stickiness: Some international Comparisons". The International of Management Accounting Research, Forthcoming. Vol. (17), pp. 127-140.
10. Cheung, J., Kim, H., Kim, S., Huang, R. (2018). "Is the asymmetric cost behavior affected by competition factors". Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics. Vol. (6) No. (552). pp. 596-609.
11. Cinquini, L., Tenucci, A., (2010). "Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?". Journal of Accounting & Organizational. Vol. (6) No. (2), pp. 228-259.
12. Dirisu, I. J., Iyiola, D., & Ibidunni, D. S. (2013). "Product Differentiation: A Tool of Competitive Advantage and Optimal organizational Performance (A Study of Unilever Nigeria PLC)". European Scientific Journal. Vol. (9). No. (34). pp. 258-281.
13. Gunasekaran, A. (1999). "Agile Manufacturing: A framework for Research and Development". International Journal of Production Economics. Vol. (62). PP. 87-105.
14. Hallgren, M., Olhager, J. (2009) "Lean and agile manufacturing: external and internal drivers and performance outcomes". International Journal of Operations & Production Management. Vol. 29 No. 10. PP. 976- 999.
15. Hoffmann, K. (2017). "An Empirical Analysis of Determinants and Consequences of Asymmetries". Doctoral dissertation, Un published, The University of Copenhagen Business School.
16. Hsieh, C., Ma, Z., Novoselov, K, E. (2018). "Accounting conservatism, business strategy, and ambiguity". Journal of Accounting, Organizations and society. Available at Science Direct. Vol. 15, pp. 1-15.

17. Kama, I., Weiss, D. (2013). "Do Earnings Targets and Managerial Incentives Affect Sticky Costs?". *Journal of Accounting Research*, Vol. (51), PP. 201-224.
18. Porter, M. E. (1996). "What is strategy?". *Harvard Business Review* (November-December). Vol. (17) pp. 61-78.
19. Routroy, S., Kumar, P., Shankar, P, A. (2015). "Measurement of manufacturing agility: a case study". *Journal of Measuring Business Excellence*. Vol. (19), No.(2). pp. 1- 22.
20. Saini, M., Arif, M., Kulonda, D, J. (2018). " Critical factors for transferring and sharing tacit knowledge within lean and agile construction processes". *Journal of Construction Innovation*, Vol. (18). No. (1). pp. 64-89.
21. Tang, Q. (2020). "Cost Stickiness, Corporate Future Losses and Audit Costs". *American Journal of Industrial and Business Management*. Vol. (10). N. 1. pp.110-134.
22. Toliusiene, N., Mankute, R. "The study on implementation of agile manufacturing system in Lithuanian industry".(2013), ISSN 1392 -1207. *MECHANIKA TECHNOLOGIES*. Vol. 19, No. 6, pp. 722-728.
23. Weiss, D. (2010). "Cost Behavior and Analysts Earnings Forecasts". *The Accounting Review*. Vol. (85) No (4). pp. 1441-1471.
24. Xu, S., Zheng, K. (2018). "Tax Avoidance and Asymmetric Cost Behavior". *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. Vol (25). . pp. 1-25.
25. Yu, Z, J. (2017). "Resource Commitment and Cost Behavior under Different Strategies" . *Doctoral dissertation, Un published*, University of Calgary.