

إطار مقترح لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي

أ.د/ مكرم عبد المسيح باسيلي

أستاذ محاسبة التكاليف المتفرغ
كلية التجارة – جامعة المنصورة

أ.د. أحمد كمال مطاوع ابراهيم

أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

الباحثة

أماني زينهم حموده محمد شلبي

مستخلص الدراسة

هدفت الدراسة تحليل أثر تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة بالصناعات ذات المحتوى المعرفي بغرض تحقيق ودعم القدرة التنافسية لذلك النوع من المنشآت، وذلك بالتطبيق على عينة من المبحوثين في نطاق الدراسة الميدانية ممن لهم احتكاك مباشر بالصناعات ذات المحتوى المعرفي سواء كانوا من المهنيين العاملين داخلها أو من الأكاديميين المهتمين بموضوع الدراسة، وقد أسفرت الدراسة من استطلاع آراء الدراسة الميدانية أن تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة يؤدي ولا شك الى دعم الامكانيات المادية والقدرات البشرية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي. كما أوضحت نتائج الدراسة الميدانية وجود تأثير طردي معنوي لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على دعم القدرة التنافسية، أي أن زيادة التطبيق الفعال لإستراتيجية زيادة التكلفة سيؤدي الى زيادة القدرة التنافسية. فيما يتعلق بتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة لدعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي، فقد أوضحت نتائج الدراسة التطبيقية وجود علاقة طردية قوية بينهما أي أن زيادة التطبيق الفعال لتلك الإستراتيجية يؤدي الى زيادة القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي.

1. مقدمة ومشكلة الدراسة:

تفرض الضغوط الإستراتيجية التي تمر بها الصناعات ذات المحتوى المعرفي تحديد أربعة جوانب رئيسية تتعلق بتحديد الإدارة لقرار الإستراتيجية المناسب وهي: إستراتيجية الأعمال (شاملة الإستراتيجيات التنافسية)، وإستراتيجية تكنولوجيا المعلومات، والبنية التحتية والعمليات التشغيلية للمنظمة، ونظام المعلومات المتاح للمنظمة. ومما لا شك فيه أن إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات في الصناعات ذات المحتوى المعرفي أصبحت المحدد الرئيسي للإستراتيجية التنافسية، أي أن اختيار المنشأة للإستراتيجية التنافسية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي يعتمد الى حد كبير على إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات وطريقة تشغيل العمليات التشغيلية بأقصى كفاءة ممكنة. وتعد إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات في الصناعات ذات المحتوى المعرفي بمثابة مستوى التكامل بين البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات وإستراتيجية الأعمال عندما تطبق إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات بالشكل والتوقيت المناسب. ومن هذا المنطلق، أصبح تحقيق التوازن بين إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات وإستراتيجية الأعمال في الصناعات ذات المحتوى المعرفي هو المحدد الرئيسي لأداء المنشأة المنعكس على تحقيق القدرة التنافسية في أسواق الأعمال (Akpınar, 2019, P. 250).

وعلى صعيد آخر، يساهم تحقيق التوازن بين إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات وإستراتيجية الأعمال في خلق القدرة التنافسية المستدامة، وبالتالي يصبح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي أكثر قدرة على تحقيق التوازن بينه وبين إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات، وذلك لأن إستراتيجية زيادة التكلفة تتطلب وجود تأسيس قوي للبنية التحتية للتكنولوجيا باعتبارها مخزن المعلومات الرئيسي لعمليات ما قبل التصنيع، وبالتالي يتحقق التوازن بين إستراتيجية زيادة التكلفة وإستراتيجية تكنولوجيا المعلومات من خلال اعتمادها على مخزن المعلومات والاستفادة من الخبرات المتراكمة في خفض التكلفة وتحقيق الرقابة المحكمة على التكلفة في المواضيع المتعلقة بالبحوث والتطوير والخدمات والقوى البيعية والاعلان (Coeurderoy & Durand, 2014, P. 587).

وعلاوة على ذلك، يعتمد نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة على جانبين أساسيين وهما: تحقيق وفورات الحجم الكبير، والقدرة التنافسية السعيرية للمنتج في السوق، ومن ثم يساعد تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على توفير حصة سوقية كبيرة للمنظمة، ولكن في الصناعات ذات المحتوى المعرفي إن لم تكن هذه الحصة السوقية الكبيرة مبنية على منتج ذو سمعة وجودة تضيف قيمة للعميل تصبح إستراتيجية زيادة التكلفة سريعة الزوال وغير ذات جدوى لمثل هذا النوع من الصناعات. وذلك لأن الصناعات ذات المحتوى المعرفي ترتبط الى حد كبير بعمليات البحث العلمي المستمرة والتحسين والتطوير في المنتجات المختلفة لأغراض الجذب المستمر للعميل للمنتجات واكتساب أكبر قدر ممكن من الحصة السوقية من خلال تحقيق ميزة تنافسية للمنتج تستند الى الجودة وهو ما ينفى واقعية استخدام إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي (Shi, 2019, P. 2).

وفي مصر، يتميز قطاع الصناعات الدوائية بارتفاع حجم الأصول المعرفية الناتجة من عمليات البحث العلمي المستمرة لتطوير الأدوية، حيث تمثل الأصول المعرفية حجر الأساس في العمليات التشغيلية لتلك المصانع والمنشآت نتيجة عمليات شراء الأبحاث وتطبيقها وتطوير المنتجات الدوائية بشكل مستمر. وبذلك تصبح قاعدة البيانات الرئيسية للمعلومات المتوافرة عن الأبحاث الدوائية هو نظام تكنولوجيا المعلومات ويصبح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة فعال جداً من خلال التكامل مع إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات الذي يمكن من خلاله اختيار التركيبة الدوائية التي تحقق الموازنة بين الجودة والتكلفة، ولكن في حالة عدم قدرة نظام تكنولوجيا المعلومات على تحقيق الموازنة بين الجودة والتكلفة يصبح اتباع إستراتيجية زيادة التكلفة أمراً عديم الجدوى والتحول الى تطبيق إستراتيجية التميز هو الحل المناسب.

وتأسيساً على العرض السابق، يتضح لدى الباحثة احتدام الجدل بين الكتاب والباحثين بشأن جدوى تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي لاعتمادها بشكل مستمر على التطوير الذي يتنافى مع خفض التكلفة، بينما يرى البعض الآخر من الكتاب والباحثين أن تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة هو الحل المثالي للصناعات ذات المحتوى المعرفي بشرط تحقيق التوازن والتكامل بينه وبين إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات للاستفادة من القدرة على تحقيق الموازنة بين الجودة والتكلفة في هذه النظم. وبالتالي، يمكن للباحثة تجسيد مشكلة الدراسة في محاولة الاجابة عن التساؤلات التالية:

- ما هو أثر تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على زيادة القدرة التنافسية؟
 - ما هو أثر تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على الصناعات ذات المحتوى المعرفي؟
- وتأسيساً على ذلك، تم تنظيم بقية محتويات الدراسة على النحو التالي: في القسم الثاني، تم عرض أهمية إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي وأسباب قوتها، وفي القسم الثالث، اطار مقترح لادارة التكلفة بالصناعات ذات المحتوى العرفي، وفي القسم الرابع، توضيح أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وفي القسم 5، يتم صياغة الفروض الاحصائية للدراسة، وفي القسم 6، عرض أهم ملامح الدراسة الميدانية، وفي القسم 7، أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة.

2. أهمية تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي وأسباب قوتها:
تعد تكلفة المنتج أحد المجالات الرئيسية التي تسعى المنشآت لإيجاد قدرة تنافسية فيها، من خلال العمل على خفضها، مع الحفاظ على جودة المنتج أو تحسينها لجذب العملاء وزيادة حصتها في السوق، وتعد زيادة التكلفة احدى الاستراتيجيات الهامة التي تسعى المنشآت الى تحقيقها من خلال مجموعة من الأساليب المحاسبية (Adnan, et al., 2018). وتحقق إستراتيجية زيادة التكلفة العديد من المزايا المتعلقة بخفض التكلفة والحفاظ على مستوى الجودة وهو ما ينعكس على التسعير وحجم المبيعات ورضا العملاء والموردين (Lei & Lou, 2018). ومن هذا المنطلق تتمثل أهم أبعاد تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي فيما يلي:

أولاً، خفض التكلفة: حيث تساعد إستراتيجية زيادة التكلفة على خفض تكاليفها دون المساس بجودة المنتج في مواجهة المنافسين مما يجعل لها قدرة تنافسية، ويتوقف ذلك على عدة عوامل رئيسية تتمثل في كفاءة الإدارة والثقافة التنظيمية السائدة والخبرة المتوافرة بالمنشأة (Chishty, 2017).

ثانياً، تحليل العوامل المؤثرة في التكلفة: حيث تساعد المنشأة على أن تتخذ الاجراءات الهادفة لتقييم العوامل البيئية الداخلية والخارجية لترشيد التكاليف الإنتاجية بغرض تحقيق قدرة تنافسية (Bryksina, et al., 2018; Oyango, 2017).

ثالثاً، ترشيد التكلفة: حيث تساعد على زيادة قدرة المنشأة على الحصول على أكبر عائد ممكن بنفس القدر من التكاليف (Lei & Lou, 2018).

رابعاً، ضمان كفاءة الإدارة والعاملين: حيث تساعد على الاستغلال الأمثل للعاملين والإدارة لقيامهم بأدوار تؤدي الى خفض التكاليف للوصول الى المستوى الذي يستجيب للتغيرات البيئية وظروف المنافسة (Nasri & Ikra, 2016).

وترى الباحثة من خلال العرض السابق للتكامل بين الأبعاد الأربعة السابقة لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي، حيث أن زيادة التكلفة في هذا النوع من الصناعات تمثل الهدف الاستراتيجي الذي تسعى اليه المنشآت لتحقيقه باستخدام الأساليب المحاسبية وتهيئة التطبيق المناسب لها، وذلك من أجل خفض تكاليف الإنتاج في مواجهة المنافسين في أي مرحلة يمكن من خلالها تحقيق زيادة التكلفة دون

المساس بالجودة، فضلاً عن ضمان الكفاءة المثلى في أداء الإدارة والعاملين. وتصبح المحصلة النهائية لكل ذلك هو تحقيق قدرة إستراتيجية تنافسية وضمن استمرار المنشأة في ممارسة نشاطها في المستقبل. ويتطلب تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة والأساليب المحاسبية التي تستند إليها في الصناعات ذات المحتوى المعرفي على مجموعة من المتطلبات الواجب توافرها في بيئة التطبيق، ولعل أهم هذه المتطلبات من وجهة نظر الباحثة هي:

- **هيكل تنظيمي كفاء:** حيث يمثل الهيكل التنظيمي بالمنشأة الإطار أو المجال الذي تطبق فيه أساليب إستراتيجية ريادة التكلفة، حيث توجد علاقة قوية بين توافر هيكل تنظيمي ذو رؤية مستقبلية واضحة، وترسيخ لقيم التميز والابداع، والعمل على تدعيم السلوك المتميز، وتنمية الموارد البشرية، والقدرة على تحقيق أهداف المنشأة، وتحقيق النتائج المرجوة من الأساليب المحاسبية ضمن إستراتيجية ريادة التكلفة (Nasri & Ikra, 2016). ويتطلب تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة تحليل ودراسة كل من: الهيكل التنظيمي من حيث تحديد المسؤوليات وتفويض السلطات ونوع القيادة السائدة بالمنشأة، وسلوك الأفراد المسؤولين عن تطبيق الأساليب المحاسبية لريادة التكلفة واتجاهاتهم وتحديد مدى توافقها مع أهداف المنشأة، ونوع التنظيم السائد بالمنشأة للتعرف على مدى امكانية الاستفادة منه في تحقيق أهداف المنشأة (Bryksina, et al., 2018; Lidasan & Rahman, 2018).
- **النظام الاستراتيجي للمعلومات:** حيث يمثل النظام الإستراتيجي للمعلومات الموجود بالمنشأة عاملاً مهماً في تهيئة بيئة تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة، لأنه يعمل على توافر مجموعة من العوامل التي تزيد من فعالية تطبيق هذه الأساليب. وتتمثل جوانب التحسين التي يوفرها النظام الإستراتيجي للمعلومات في تحسين الكفاءة التشغيلية من خلال تأثير التكنولوجيا لنظم المعلومات على أداء العمليات وكفاءتها بما توفره من معلومات تفصيلية للأفراد القائمين بالتطبيق مما يؤدي الى ترشيد أو خفض التكلفة، وتحسين جودة المنتجات وبناء علاقات جيدة مع العملاء، وترسيخ الابداع التكنولوجي الذي يتم اكتسابه من التعليم والتدريب المستمر على تحسين جودة المنتج وخفض التكلفة بما يوفره النظام الاستراتيجي للمعلومات من معلومات حول أوجه التطوير المطلوبة (Selim, et al., 2017). ويعمل النظام الاستراتيجي للمعلومات على تحسين جودة القرارات الإدارية من خلال بناء قاعدة بيانات إستراتيجية للمعلومات تفيد في التقييم الدوري للعاملين وتوجيه سلوكهم نحو تحقيق الأهداف المنشودة للمنشأة وضبط هذا السلوك في ضوء قرارات سليمة للإدارة في مجال الرقابة والتحفيز (Bryksina, et al., 2018).
- **القيادة الإدارية الفعالة:** ان نمط القيادة الإدارية المطبق بالمنشأة له تأثير كبير في وضع أهداف المنشأة وترجمتها الى خطط مرحلية لتنفيذها، وأن القيادة الإدارية تعتمد في جوهرها على مجموعة من الأساليب المحفزة للأفراد وتوجيههم نحو تحقيق أهداف المنشأة متمثلة في الحوافز والتركيز على تحقيق الهدف، وأسلوب اتخاذ القرارات الإدارية بالمنشأة. ويعد التركيز على تحقيق الهدف أهم سمات نمط القيادة الإدارية الفعال فيجب على الإدارة التركيز على ترشيد أو خفض التكلفة كهدف أساسي للشركة، من خلال تبني القيادة الإدارية لأساليب محاسبية لخفض التكلفة واقتناعها بالمزايا التنافسية التي ستحقق من تطبيقها (Kustamar & Iskandar, 2018).

ويتضح لدى الباحثة مما سبق أن إستراتيجية ريادة التكلفة تحتاج الى توافر مجموعة من المتطلبات في بيئة التطبيق لكي تحقق أساليبه الأهداف المرجوة منها في ترشيد أو خفض التكلفة وتحسين جودة المنتجات مما يحقق لها ميزة تنافسية بالسوق في مواجهة المنافسين وأن غياب تلك المتطلبات أو عدم توافرها بالشكل الكافي قد يعوق تطبيق تلك الأساليب أو يحد من قدرتها على تحقيق الهدف المنشود منها، وأن العنصر الأساسي في تلك المتطلبات هو سلوك الإدارة والعاملين مما يتطلب تحديد سلوكهم وضبطه وتوجيهه نحو تحقيق الهدف وهو ريادة التكلفة من خلال تقبل الأساليب المحاسبية الحديثة.

وعلاوة على ذلك، يتطلب تحقيق إستراتيجية فعالة لريادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي وجود إدارة وعاملين لديهم القدرة على الابداع أكثر من غيرهم، وهو ما يتحقق من خلال التدريب والتعليم وتوافر هيكل تنظيمي كفاء يتصف بالرؤية المستقبلية السليمة والرقابة الداخلية الفعالة، وأخذ المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية في الاعتبار (Bakker, et al., 2012). ونتجاً لذلك يمكن تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي ودعم القدرة التنافسية من خلال مجموعة من المتطلبات الإضافية الأخرى التي تتمثل في:

- **أولاً، التعلم:** حيث ينتج عن التعلم زيادة القدرة على استيعاب الأساليب المحاسبية الحديثة في مجال الإنتاج والتكاليف، واكتساب مهارات تتعلق باستخدام الآلات الإنتاجية وخبرات في مجال تطبيق الأساليب المحاسبية الحديثة المتعلقة بترشيد أو خفض التكلفة وتحسين جودة المنتجات، لأن التعلم يمر بمرحلتين الأولى: تتعلق بحل المشكلات القائمة في مجال التكاليف، والثانية تتعلق بتطبيق أساليب محاسبية متطورة لتحقيق ترشيد أو خفض التكلفة مثل التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وهندسة القيمة (Bell & Kozłowski, 2018). كما أن التعلم يوفر أسس سليمة لدراسة الهيكل التنظيمي وتحديد نقاط القوة والضعف وتبني نوع من القيادة قادرة على تحفيز العاملين لتحقيق أهداف المنشأة من خلال التنبؤ بسلوكهم وضبطه وتوجيهه لصالح المنشأة لا سيما في مجال التكلفة للإنتاج (Altune, et al., 2015). ويوفر التعلم للإدارة مجالاً خصباً لإنشاء قاعدة معلومات إستراتيجية، يمكن من خلالها تبني تكنولوجيا حديثة وطرق تعمل على تحسين الكفاءة التشغيلية بالمنشأة وترسيخ الإبداع التكنولوجي من قبل العاملين، ويفيد التعلم المستمر والتدريب العملي في تقبل الأساليب المحاسبية لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة (Green, et al., 2017). كما يعتبر التعلم عاملاً أساسياً في اختيار نمط القيادة ودراسة أثر الأنماط المختلفة من القيادة على سلوك العاملين، وتحديد قدرتها على ضبط هذا السلوك وتوجيهه نحو تحقيق أهداف المنشأة والتي من أهمها ترشيد أو خفض التكلفة لتحقيق قدرة تنافسية في مواجهة المنافسين بالسوق، وتفيد في اختيار نظام حوافز للعاملين يتم ربطه بتحقيق أهداف المنشأة وبصفة خاصة زيادة التكلفة (Pallak, et al., 2017).
- **ثانياً، الحوافز:** حيث أن تبني نظام عادل للحوافز يزيد من دوافع العاملين نحو تحسين الأداء المستقبلي وتقبل الأساليب الحديثة التي تحقق أهداف المنشأة ومنها زيادة التكلفة (Ahiabor, 2013). وأن ذلك يتأتى من خلال اتباع العاملين للتعليمات، ومراعاة المسؤوليات والسلطات المتضمنة بالهيكل التنظيمي، مما يزيد من كفاءته وقدرته في تحقيق أهداف المنشأة وتفعيل التنظيمات الرسمية بالمنشأة والتي لها دوراً إيجابياً في إيجاد وتفعيل نظم المعلومات الإستراتيجية والبعد عن التنظيمات غير الرسمية (Paina & Morgan, 2014). واختيار نمط القيادة الإدارية المناسب من خلال اتباع العاملين لتعليمات وقرارات الإدارة وتقبلها وفهمها بشكل صحيح وتنفيذها بشكل كامل على أرض الواقع مما يخدم تحقيق أهداف المنشأة ولا سيما زيادة التكلفة (Kolokolova & Mattes, 2014). ولكي يحقق نظام الحوافز أهداف المنشأة وعلى رأسها زيادة التكلفة، فإنه يجب أن يتصف بالقابلية للقياس وتوافر معايير موضوعية والوضوح ومشاركة العاملين في وضع نظام الحوافز بالمنشأة لزيادة اقتناعهم والدفاع عنه وتبني أساليب حديثة في أداء العمل لتحقيق الأداء المستهدف (Etienne, 2010).
- **ثالثاً، الانتماء التنظيمي:** ان تركيز الإدارة العليا على العلاقات الإنسانية وزيادة الإهتمام بالعاملين يشجع العاملين على المشاركة بفعالية في تحقيق أهداف المنشأة من خلال رفع روحهم المعنوية التي تنعكس على الأداء وضبط وتوجيه سلوكهم نحو تبني الأساليب المحاسبية الحديثة لزيادة التكلفة لا سيما أسلوب التحسين المستمر للأدوات والطرق المتبعة بهدف تحديد الفجوة التكاليفية بين الفعلي والمرغوب وتقبل فكرة التكامل بين أساليب زيادة التكلفة (Kandula, et al., 2018). ويساهم الانتماء التنظيمي المرتفع بالمنشأة في توفير بيئة تطبيق ملائمة لأساليب المحاسبة المختلفة لزيادة التكلفة من خلال العمل على إيجاد هيكل تنظيمي كفء من خلال إيجاد علاقات موثوق فيها بين مستويات الهيكل التنظيمي وتسهيل العلاقات في الهيكل التنظيمي والالتزام الكامل بالسياسات المطبقة والأهداف العامة للشركة والحد من التنظيمات غير الرسمية بالمنشأة (Zhang, et al., 2017). ويساهم الانتماء التنظيمي في توفير نظام معلومات إستراتيجية يعتمد العاملين والإدارة على معلوماته في تحسين الكفاءة التشغيلية والإلتزام نحو الإبداع في العمل والتعلم والتدريب على الأساليب الحديثة التي تحقق قدرة إستراتيجية للمنشآت ومنها أساليب زيادة التكلفة (Hecht, et al., 2017). ويدعم الانتماء التنظيمي وجود نمط قيادة إدارية فعالة يؤدي الى تحسين العلاقات داخل المنشآت، وتفهم الإدارة لسلوك العاملين، ومن ثم يمكن للإدارة ضبط وتوجيه سلوك العاملين بما يخدم الصالح العام للمنشآت ومنها القدرة التنافسية والتي تتوقف على تطبيق أساليب محاسبية حديثة في مجال خفض التكلفة (Kandula, et al., 2018).

كما تعبر إستراتيجية زيادة التكلفة عن الإستراتيجية التنافسية التي تساعد المنشآت على تحقيق النجاح أو التميز من خلال إنتاج المنتجات أو الخدمات ذات التكلفة الأقل، ومن ثم فهي إستراتيجية تنبئى الطرق والأساليب والأفكار التي تحدها المنشآت لتكون المسار أو المسلك الذي تطبقه لإستخدام الموارد المتاحة لتحقيق هدف خفض التكلفة لتحقيق قدرة تنافسية للمنشآت في ظل تغيير الظروف المحيطة. وتقوم هذه الإستراتيجية على أن المنشآت الأكثر تنافسية هي التي تكون قادرة على تحقيق تكلفة أقل من منافسيها، وتتحقق هذه الإستراتيجية عن طريق خفض التكلفة في مجالات البحوث والتطوير وقوة البيع او الاعلان (Blocher, et al., 2017).

وتحدد إستراتيجية زيادة التكلفة الريادة للمنشآت ذات الإنتاج الأقل تكلفة في السوق نتيجة زيادة كمية وقيمة المبيعات وذلك بتحقيق قدرة تنافسية في التكلفة المرتبطة بالإنتاج والتسويق مما يساعد المنشآت على البيع بسعر منخفض مقارنة بأسعار المنافسين لنفس الإنتاج، كما تمكن إستراتيجية زيادة التكلفة حجماً أقل من الموارد مقارنة بالمنافسين في إنتاج نفس القدر من السلع والخدمات مما يحقق للمنشآت إكتساب القدرة التنافسية التكاليفية (عبد الرحمن، 2001). كما أن إكتساب المنشأة لقدرة تنافسية تكاليفية لا يتطلب أن تحقق المنافسة التكاليفية مركز تكاليفي متميز بالنسبة لجميع عناصر الإنتاج، حيث تتمكن المنشآت من تحقيق مركز تنافسي تكاليفي بالنسبة لأحد عناصر الإنتاج يتمثل في قدرة المنشأة التنافسية والتي ينتج عنها وفورات في استخدام الموارد بالنسبة لأحد عناصر الإنتاج تزيد عن الكمية المستخدمة للموارد المرتبطة بعناصر الإنتاج الأخرى وذلك مقارنة بالمنافسين، ومما هو جدير بالذكر أن قد يحدث العكس حيث قد ينتج عن المنافسة التكاليفية مركز تنافسي تكاليفي بالنسبة لأحد عناصر الإنتاج مما قد لا يعكس في شكل قدرة تنافسية تكاليفية، فالمنافسة التكاليفية أصبحت ضرورة لا غنى عنها في بيئة الأعمال الحديثة (علي، 2003).

وبالتالي، يتطلب الأمر من منشآت الأعمال ضرورة تحديد مجالات المنافسة التكاليفية التي تستطيع الإعتماد عليها في تحقيق مركز تكاليفي تنافسي مما يحدد القدرة التنافسية للمنشآت في ضوء الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكاليف داخل هيكل تكلفة المنتج.

وعلى صعيد آخر، تعد إستراتيجية زيادة التكلفة أوضح الاستراتيجيات التنافسية فمن خلالها تسعى المنشآت لأن يتم إنتاج المنتج بأقل تكلفة في الصناعة، وعادة ما يبيع المنتجون ذوي التكلفة المنخفضة منتجاً معيارياً ويضعون تركيزاً كبيراً على مزايا الحجم أو التكلفة المطلقة من جميع المصادر، وإذا تمكنت المنشآت من تحقيق إستدامة زيادة التكلفة الاجمالية فستكون مؤدياً أعلى من المتوسط في الصناعة بشرط أن تتمكن من تحديد الأسعار عند أو بالقرب من متوسط الصناعة وبأسعار متكافئة أو أقل من أسعار منافسيها، حيث أن التكلفة المنخفضة لمسبب التكلفة تترجم الى عوائد أعلى (Porter, 2011).

كما أن إستراتيجية زيادة التكلفة تتطلب التوسع في إقامة المصانع والتركيز على خفض التكلفة بإستخدام منحنى الخبرة في التشغيل والرقابة المحكمة على التكاليف الإضافية الخ، وتحتاج الإدارة الى معلومات عن التكاليف والمنافسين ونمط تغير هذه التكاليف حيث يوجد لدى كل منافس منحنى تكلفة خاص به ومحدد في ضوء حجم النشاط الخاص بهذا المنافس ولا يجب أن تحدد تكلفة المنافس على أنها امتداد لمنحنى تكلفة المنشأة بل تحدد في ضوء عائلات منحنيات التكلفة حيث أنه من وجهة النظر الاقتصادية يوجد منحنى تكلفة في الأجل الطويل لكل صناعة يمثل إطاراً حول كل منحنيات التكلفة في الأجل القصير وأن كل المنشآت التنافسية تبدو وكأنها في المرحلة الأخيرة من منحنى التعلم الخاص بالتكلفة (صالح، 1996).

مما سبق يتبين للباحثة أن إستراتيجية زيادة التكلفة تؤدي إلى تحقيق قدرة تنافسية تكاليفية وتعتبر أحد السمات الهامة للمنافسة القائمة بين منشآت الأعمال في العصر الحديث ، وسبب أساسي في خفض التكلفة بصورة مستمرة من خلال الإتجاهين التاليين:

الإتجاه الأول: أن أسعار البيع تفرض على المنتجين من الأسواق، ومن ثم فإن الطريق المثالي أمام المنتجين للوصول إلى الأسواق والإستمرار في هذا النوع من النشاط أن يتم خفض التكلفة التي تسمح بتحقيق هامش المساهمة المستهدف من خلال أسعار البيع التي تفرضها تلك السوق، ويمكن للمنشآت أن تعظم من أرباحها وصافي قيمتها كلما تمكنت من خفض التكلفة إلى أدنى حد ممكن.

الإتجاه الثاني: يؤدي إعتقاد إدارة المنشآت على هذه الإستراتيجية في ظل المنافسة المرتفعة في سوق المنتج إلى تحفيزها لتطوير أساليب التصنيع خاصة نظام التصنيع المرن (Dilts & Grabski, 1990)، مما ساعد المنشآت الأمريكية والإنجليزية التي استخدمته على تحقيق إستجابة أفضل لتحديات السوق لأن هذا النظام يمكن من توفير منتجات تتميز بقصر دورة حياتها وإرتفاع الطلب عليها، وزيادة مقدرة المنشآت على مقابلة الطلب قصير الأجل على المنتجات، وتحسين جودة المنتجات وخفض التكلفة خاصة تكاليف الإحتفاظ بالمخزون وتكاليف الإشراف والرقابة. كما تحقق إستراتيجية زيادة التكلفة مجموعة من المزايا من أهمها:

- بالنسبة للمنافسين فإن المنشآت المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر.
- بالنسبة للمشتريين فإن المنشآت المنتجة بتكلفة أقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على خفض الأسعار.

- بالنسبة للموردين فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل – أحيانا - تتمكن في أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء خاصة في حالة ما إذا كانت إعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين المقابلة لضغوط إرتفاع أسعار المدخلات الهامة والحرجة.
- بالنسبة لدخول المنافسين المحتملين إلى السوق فإن المنشآت المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقفا تنافسياً ممتازا يمكنها من خفض السعر ومقابلة أي حجوم من المنافس الجديد.
- بالنسبة للسلع البديلة فإن المنشآت المنتجة بالتكلفة الأقل - مقارنة مع منافسيها- تتمكن من إستخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة.

وختاماً، يتضح للباحثة من العرض السابق أن إستراتيجية زيادة التكلفة تعتبر أحد الإستراتيجيات الهامة التي تحقق قدرة تنافسية، ويعتمد تطبيق هذه الإستراتيجية بفاعلية على كفاءة مشاركة العاملين في المنشآت، وأن تشتمل أنشطة تخطيط ورقابة التكلفة لجميع مراحل حدوث التكلفة، مع الإهتمام بالجانب الإستراتيجي لتحليل وتخطيط التكلفة في الأجل الطويل. هذا لا شك يتطلب نظم محاسبة تكاليف قادر على توفير معلومات تكاليفية ملائمة لوضع وتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة.

3. اطار مقترح لإدارة التكلفة بالصناعات ذات المحتوى المعرفي:

تتمثل خطوات تطبيق الإطار المقترح لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من منظور الأداء لغرض تحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي وخلق القدرة التنافسية في تسع خطوات رئيسية تتمثل في:

1- تحديد الأنشطة الأساسية في المنظمة Identifying Major Activities :

ويتشابه في ذلك مع الخطوة الأولى لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط التقليدي والتي تم تجاهلها في الجيل الثاني منه والمتمثل في نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (Kowsari, 2013).

2- تحديد الموارد المستخدمة فعلا في كل نشاط Determining Actual Resources Used For Each Activity :

يعتمد نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تحديد الموارد الفعلية بطريقة مختلفة مقارنة بالجيل الأول والثاني لنظام التكاليف على أساس النشاط، فالعاملين القائمين بالنشاط مسؤولين عن تحديد نوع وكمية الموارد المستخدمة فعلا في كل نشاط من خلال نظم المعلومات المحاسبية بالمنشأة. كما يتميز نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء بتحديد سلوك الموارد الفعلية وتكلفتها وفقا لموضوع القياس التكاليفي، حيث يميز هذا النظام بين الموارد المرنة والموارد الملزمة (Namazi, 2009).

تحديد المعدل الفعلي من الموارد لكل نشاط **Determining Actual Rate Of Each Resource** :Activity

يعتمد نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء على تحديد معدلات التكلفة الفعلية بشكل منفصل لكل نشاط على أساس مسببات مختلفة مع الأخذ في الاعتبار نوع الموارد وسلوك تكلفتها. فعلى سبيل المثال يمكن النظر إلى معدل التكلفة الفعلي لكل ساعة بالنسبة لأداء وظيفة المراجعة علي أنها تكاليف متغيرة وهذا المعدل يتغير من نشاط إلى آخر مثل الضرائب أو الخدمات الإستشارية الإدارية . وعلى الجانب الآخر معدل التكلفة بالنسبة لإهلاك مباني المنشأة يتم النظر إليه على أنه تكلفة ثابتة ويتم أخذه في الاعتبار بشكل مختلف عن تكاليف عملية المراجعة لأنه يتم معالجته على أنه تكاليف ثابتة (Sarokolaei, et al., 2013).

3- تحديد التكلفة لكل نشاط : **Cost Determination Of Each Activity**

يأخذ نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في الإعتبار سلوك تكلفة الموارد عند تحديد التكلفة لكل نشاط ويمكن توضيح ذلك كما يلي (Namazi,2009;Kowsari,2013):

- تكلفة الموارد المرنة: تحدد من خلال المعادلة التالية: التكلفة الفعلية للنشاط = كمية الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط × السعر الفعلي للموارد المستهلكة بواسطة النشاط.
- تكلفة الموارد الملزمة : تتطلب إتباع طريقة من الطرق الخمسة التالية:
- طريقة التخصيص بالتكاليف المرنة : وذلك من خلال التعامل مع تكلفة الموارد الملزمة بطريقة مشابهة لمعالجة التكاليف المشتركة علي ان يكون مسبب التكلفة المستخدم في توزيع تلك التكاليف علي الأنشطة هو مقدار التكاليف المرنة لكل نشاط.
- طريقة التخصيص بمسبب التكلفة المناسب لكل نشاط : وذلك من خلال الإستعانة بنظام المعلومات المحاسبي وأي نظام معلومات آخر والاساليب الإحصائية مع الخبرة التي تتوافر لدي القائم بعملية التخصيص لتحديد مسبب تكلفة كمي (كمية طلبات كل نشاط) يكون الاساس في تخصيص تلك التكاليف.
- طريقة التخصيص القائمة علي المتوسط المرجح: وذلك من خلال إضافة وزن نسبي لكل نشاط للمسبب الكمي لكل نشاط وبالتالي يصبح مسبب التكلفة الأكثر مناسبة هو كمية طلبات الأنشطة من الموارد × الوزن النسبي للنشاط.
- طريقة التخصيص القائمة علي صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق : وذلك من خلال إضافة وزن نسبي لكل نشاط للمسبب الكمي لكل نشاط وكذلك الإيرادات المتوقعة من كل نشاط وبالتالي يصبح مسبب التكلفة الأكثر مناسبة والاكثر دقة هو كمية طلبات الأنشطة من الموارد × الوزن النسبي للنشاط × الإيرادات المتوقعة للنشاط.
- طريقة التخصيص القائمة علي التعددية: ونستخدم هذه الطريقة في حالة إحتواء القسم الواحد علي عدة أنشطة مختلفة مما يتطلب ضرورة البحث عن مسببات تكلفة متعددة.

4- حساب المعدل المعياري للنشاط **Calculating Standard Rate of Each Activity**

تعتبر هذه الخطوة من الخطوات الأساسية التي تميز نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PF-ABC ، نظراً لأنها غير موجودة في كل من (TD-ABC & ABC) ، ويعتمد حساب هذا المعدل علي عدة أساليب مختلفة والتي من أهمها مقاييس وأدوات قياس العمل ، ميكانيكية السوق ، المقاييس المرجعية الداخلية والخارجية ، والأساليب الإحصائية مثل تحليل الإنحدار ونماذج السلاسل الزمنية (Sarokolaeia, et al., 2013) ويجب علي المسئول عن هذه الخطوة تعديل المعدل المعياري ليراعي التغير الجوهري لسلوك التكاليف خلال دورة حياة المنتج وأي ظروف أخرى تحيط بالأنشطة كي نصل الي معايير أكثر صحة.

5- حساب إنحراف السعر للأنشطة **Calculating Activity Price Variance**

وتعتبر هذه الخطوة أيضاً من الخطوات الأساسية التي تميز نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PF-ABC) ، نظراً لأنها غير موجودة في كلاً من (TD-ABC & ABC) ولتحديد إنحراف السعر للموارد المرنة يتم حساب كمية الموارد الفعلية المطلوبة بواسطة النشاط مضروبة في السعر المعياري للموارد المستهلكة ثم يتم طرح من التكلفة الفعلية للنشاط؛ أما فيما يتعلق بالموارد الملزمة لا يوجد إنحراف سعر لأنها ثابتة (Namazi, 2009).

6- حساب تكلفة الأنشطة المحملة **Calculating The Costs Of Applied Activities**

يهتم نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء بسلوك الموارد من خلال تقسيمها إلى موارد مرنة وموارد ملزمة. وتتمثل المهمة الأولى في تحديد الكمية المعيارية من الموارد المستهلكة لأداء النشاط، ثم يلي ذلك حساب التكلفة المحملة. ويمكن توضيح كيفية حساب التكلفة المحملة كما يلي (Sarokolaeia, et al., 2013):

- تكلفة طاقة الموارد المرنة المحملة $(Srj \times AW) \times Spj$:
حيث أن:

Srj كمية الموارد المعيارية المطلوبة لإنتاج الوحدة
 AW كمية الوقت الفعلي لإتمام العمل (الإنتاج) (كمية العمل الفعلي التام)
 Spj السعر المعياري للموارد المرنة

- تكلفة طاقة الموارد الملزمة المحملة $(Srj \times AW) \times Spj$:
ويتمثل الفرق بين المعادلتين في السعر المعياري للموارد الملزمة والذي يحدد وفقاً للموازنة.

7- حساب إنحراف الكمية : Calculating The Quantity Variance :

وتعتبر هذه الخطوة من الخطوات الأساسية التي تميز نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PF-ABC)، نظراً لأنها غير موجودة في كلا من (TD-ABC & ABC) حيث يتم قياس إنحراف الكمية من خلال مقارنة التكاليف المحملة بالموازنة المرنة، ويوضح إنحراف الكمية ما إذا كان مديري الإنتاج بالمنشأة قد استخدموا موارد أكثر من الكمية المعيارية من الموارد لإنتاج المنتجات أو الخدمات، بمعنى أنه يقيس أداء مديري الإنتاج (Namazi, 2009).

8- حساب الإنتاجية على مستوى كل النشاط Calculating The Productivity Of Each Activity :

تعتبر هذه الخطوة من الخطوات الأساسية التي تميز نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PF-ABC)، حيث يتم قياس الإنتاجية من خلال المعادلة الآتية: الإنتاجية = الكفاءة + الفعالية. (Namazi, 2009)

4. دراسات سابقة وصياغة الفروض الإحصائية للدراسة:

يتطلب تحليل العلاقة بين تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة والقدرة التنافسية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي التحديد الجيد للفجوة البحثية من خلال الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة سواء كانت منفردة أو مجتمعة. ومن هذا المنطلق، يمكن للباحثة تقسيم الدراسات السابقة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية تستعرض فيها متغيرات الدراسة بشكل أكثر تفصيلاً بغرض استخراج الفجوة البحثية وتغطيتها من خلال الدراسة الحالية وذلك على النحو التالي:

- 1-4: المجموعة الأولى: دراسات تناولت إستراتيجية ريادة التكلفة وزيادة القدرة التنافسية.
- 2-4: المجموعة الثانية: دراسات تناولت إستراتيجية ريادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي.
- 3-4: المجموعة الثالثة: دراسات تناولت العلاقة بين إستراتيجية ريادة التكلفة وزيادة القدرة التنافسية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي.

ويمكن للباحثة استعراض كل مجموعة بالتفصيل على حدة بالشكل التالي:

- 1-4: المجموعة الأولى: دراسات تناولت إستراتيجية ريادة التكلفة وزيادة القدرة التنافسية:

1. دراسة (فودة، 2018): أثر أسلوب التكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة على تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تطبيق الإستراتيجيات التنافسية المتعارف عليها في الأدبيات المحاسبية وهي (إستراتيجية ريادة التكلفة وإستراتيجية التميز وإستراتيجية التركيز).

تناولت الدراسة التأصيل النظري التحليل لأسلوب التكلفة المستهدفة وانعكاساته الرئيسية على مجالات خفض التكلفة، ودور التكامل بينه وبين إستراتيجية ريادة التكلفة من أجل تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة. وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر إحدى الأدوات الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتي توفر بيانات وخاصة عن أسعار بيع المنافسة وتكلفتهم بما يساعد المنشأة في تخطيط التكلفة المستهدفة التنافسية لها بكفاءة وفاعلية مقارنة بمنافسيها بما يساعدها على زيادة تكلفة المنتج بما يساعد على تخفيض السعر مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجاتها والحد من دخول منافسين لها مما يدفعها إلى التميز وتدعيم مركزها التنافسي.

وترى الباحثة أن هذه الدراسة تؤكد اتفاقاً مع ما يسبقها من دراسات على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد أحد أهم أدوات إدارة التكلفة التي تحقق فعالية تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة، ولكنها لم تقدم دليلاً تحليلياً على كيفية استخدام إستراتيجية ريادة التكلفة في دعم القدرة التنافسية.

2. دراسة (Baack & Boggs, 2020):

The difficulties in using a cost leadership strategy in emerging markets

هدفت الدراسة الى تحليل الصعوبات التي تواجه تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة وذلك بالتطبيق على الأسواق الناشئة، كما استعرضت الدراسة تأثير إستراتيجية ريادة التكلفة على تحقيق المزايا التنافسية التي تخلق القدرة التنافسية للمؤسسة.

وتناولت الدراسة آليات التغلب على الصعوبات التي تواجه تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة في الدول النامية، كما تناولت الدراسة تحليل العلاقة بين استراتيجية ريادة التكلفة ودعم القدرة التنافسية في الأسواق الناشئة وانعكاسات ذلك على الاقتصاد القومي.

وتوصلت الدراسة الى أن تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة في الأسواق الناشئة يستلزم بعض الشروط المتعلقة بالبنية التحتية وعمليات الإنتاج وشراء الموارد، ولعل أهمها توافر قاعدة عريضة من العملاء وارتفاع مرونة الطلب على المنتجات، كما وجدت الدراسة أن تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة يساهم في تدعيم الاقتصاد القومي من خلال زيادة حجم المبيعات ورفع الحصة السوقية.

وتعليقاً على مجموعة الدراسات السابق عرضها تستنتج الباحثة ما يلي:

أظهرت نتائج الدراسات السابقة التي تناولت إستراتيجية ريادة التكلفة في دعم القدرة التنافسية أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تمثل استجابة لحاجات المنشآت في مواكبة التطورات والمستجدات في البيئة التنافسية الحديثة. وإن التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من أهم متطلبات بيئة الأعمال الحديثة حيث أنها تؤدي دوراً هاماً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال.

وأشارت بعض الدراسات ان الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأساليبها المتعددة تؤدي دوراً هاماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الإستراتيجية التنافسية للمنشآت الصناعية وان أهم تلك الإستراتيجيات هي إستراتيجية ريادة التكلفة كما أشارت نتائج بعض الدراسات ان أكثر المنشآت نجاحاً هي التي تتبع إستراتيجية ريادة التكلفة حيث تعتبر أكثر الإستراتيجيات تحقيقاً للقدرة التنافسية. الدراسات السابقة لم تتناول إستراتيجية ريادة التكلفة في مجال الصناعات ذات المحتوى المعرفي.

بالإضافة الى ذلك، تعتقد الباحثة أن الدراسات السابق عرضها في تلك المجموعة أشارت الى أن هناك مجموعة من الضوابط اللازم لتحقيقها لنجاح أي إستراتيجية تنافسية، فلا يمكن الجزم بنجاح أي إستراتيجية تنافسية على الإطلاق، وانما يستلزم إنجاح أي إستراتيجية تنافسية دراسة الظروف البيئية المحيطة بنشاط عمل المنشآت فضلاً عن دراسة طبيعة الإقتصاد الذي تعمل به المنشآت. وبالتالي، يمكن للباحثة صياغة الفرض الاحصائي الأول للدراسة على الشكل العدم التالي:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لتطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة على زيادة القدرة التنافسية.

2-4: المجموعة الثانية: دراسات تناولت إستراتيجية ريادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي:

1. دراسة (Akpinar, 2019):

The fit of competitive strategies and firm-specific advantages with country-specific advantages in explaining manufacturing location choices

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى ملاءمة تطبيق الاستراتيجيات التنافسية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي مع وجود المحددات المتعلقة بالبدائل التصميمية والمواقع المختلفة للتصنيع وقنوات البيع والتوزيع، كما هدفت الدراسة الى التعرف على دور تلك الاستراتيجيات في صناعة الميزة التنافسية.

وتناولت الدراسة التحليل النظري للاستراتيجيات التنافسية وتقييم مدى ملاءمتها مع الصناعات ذات المحتوى المعرفي، كما قامت بتحليل أهم المحددات الرئيسية لتطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي ولا سيما تلك المتعلقة بالموقع وبدائل التصميم والإنتاج وقنوات البيع والتوزيع. وتوصلت الدراسة الى أن تطبيق الاستراتيجيات التنافسية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي يختلف باختلاف الموقع الإنتاجي وشريحة العملاء المستهدفة والطريقة البيعية المختارة، كما وجدت الدراسة أن إستراتيجية ريادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي هي الوسيلة الناجحة لدعم القدرة التنافسية وخصوصاً في ظل تعدد البدائل الإنتاجية.

وترى الباحثة أن هذه الدراسة ساهمت في تحديد أهم المعايير التي يمكن من خلالها تقييم مدى ملاءمة الاستراتيجيات التنافسية ولاسيما زيادة التكلفة للتطبيق في الصناعات ذات المحتوى المعرفي، كما أن هذه الدراسة ساهمت في القاء الضوء على دور قدرات المنشأ في انجاح زيادة التكلفة.

2. دراسة (Yin, et al., 2020):

Does it pay to align a firm's competitive strategy with its industry IT strategic role?

هدفت الدراسة الى تحليل العلاقة بين الإستراتيجيات التنافسية وإستراتيجية تكنولوجيا المعلومات في الصناعات ذات المحتوى المعرفي، وهدفت الدراسة الى التعرف على دور التكامل بين إستراتيجية زيادة التكلفة وإستراتيجية تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على دعم الصناعات ذات المحتوى المعرفي في إختراق الأسواق.

وتناولت الدراسة تحليل أهم المقومات اللازمة لبناء التكامل بين إستراتيجية زيادة التكلفة وإستراتيجية تكنولوجيا المعلومات، كما تناولت الدراسة التحليل النظري لعملية بناء الإستراتيجية التنافسية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي من خلال تحقيق المرونة باستراتيجيات تكنولوجيا المعلومات.

وتوصلت الدراسة الى أن تحقيق المرونة في إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات هي الوسيلة الداعمة الرئيسية لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي، كما وجدت الدراسة أن الصناعات ذات المحتوى المعرفي تعتمد الى حد كبير على تكنولوجيا المعلومات في عملياتها البيعية والصناعية ومن ثم لزم تطبيق إستراتيجية تسهم في خفض تكلفة هذه التكنولوجيات للمساعدة على اختراق الأسواق.

وترى الباحثة أن هذه الدراسة تتشابه في نتائجها مع ما يسبقها من دراسات إلا أنها ركزت على جانب كبير من الأهمية ألا وهو استراتيجية تكنولوجيا المعلومات ودوره في تحقيق التطبيق الفعال لإستراتيجية زيادة التكلفة.

وتعليقاً على مجموعة الدراسات السابق عرضها تستنتج الباحثة ما يلي:

أظهرت نتائج الدراسات السابقة وضع رؤية إستراتيجية للصناعات الدوائية وهو أن يتحقق للصناعات الدوائية قدرة تنافسية تمكنها من دعم هذه الصناعات في السوق المستهدف بكفاءة وفعالية تتفوق على المنافسين. كما اظهرت أنه لتحقيق استمرار نجاح المنشآت لا بد أن يكون لديها المقدررة على إستخدام المعايير الأساسية التي تعمل على تنفيذ البرامج والتكنولوجيا الجديدة وتوحيد وظائف النظام المالي، مثل: التمويل، والموارد البشرية، وتكنولوجيا المعلومات لتخطيط التكاليف لديها.

كما تبين من نتائج الدراسات السابقة تعارض النتائج فيما بينها بشأن الإستراتيجية التنافسية المناسبة للتطبيق في الصناعات ذات المحتوى المعرفي، حتى أن الدراسات التي قامت بتفضيل إستراتيجية على أخرى أرجعت ذلك الى وجود مجموعة من المقومات الأساسية اللازم توافرها في الصناعة والقطاع الذي تنتمي اليه في الدولة محل النشاط. وبالتالي، يمكن للباحثة صياغة الفرض الاحصائي الثاني للدراسة على الشكل العدم التالي:

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على الصناعات ذات المحتوى المعرفي (الصناعات الدوائية المصرية).

3-4: المجموعة الثالثة: دراسات تناولت العلاقة بين إستراتيجية زيادة التكلفة وزيادة القدرة التنافسية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي:

1. صالح (1996):

ادارة التكلفة من منظور استراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية (منظومة مقترحة)

هدفت الدراسة الى بيان أهمية ادارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي وذلك من خلال منظومة متكاملة الأركان ترتكز على قاعدة تكنولوجية وعلى الابتكار والتجديد ومشاركة قوة العمل وذلك كمنطلق للتحسين المستمر للميزة التنافسية لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية

وقد توصلت الدراسة الى أن المنظومة المقترحة لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية من المنظور الاستراتيجي، فمما لاشك فيه أن تحقيق الترابط والتكامل بين أبعاد المنظومة يحقق الهدف الأساسي منها ألا وهو التحسين المستمر، حيث أن توافق استراتيجيات التطوير التكنولوجي مع اساليب تحسين الكفاءة يحقق بلا أدنى شك ميزة تنافسية متواصلة للمنشأة. لذلك فانه من الضروري اتباع سياسة واضحة تأخذ بها الإدارة العليا للمنشآت الاقتصادية لتشجيع التغيير التكنولوجي في شكل الابتكار أو البحوث والتطوير. بالإضافة الى تطوير النظم

الإدارية المختلفة (بما في ذلك نظم المحاسبة الإدارية وإدارة التكلفة) إلى نظم الإدارة الضاغطة ونظم تكنولوجيا المعلومات لتحقيق التطور التكنولوجي المستمر. هذا بجانب الأخذ بالأساليب المتطورة لتحسين الكفاءة الإنتاجية ومشاركة قوة العمل وحفزها. كما تلعب تكنولوجيا المعلومات دوراً محفزاً ومنسقاً بين الإدارة الاستراتيجية للتطوير التكنولوجي وإدارة العمليات في استخدامها لأساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية.

2. صالح (1998):

الإدارة الاستراتيجية للأودية التكنولوجية كمنطلق لجذب الاستثمارات في الصناعات الواعدة

هدفت الدراسة إلى تحليل الآثار المتوقعة لتكنولوجيا المعلومات في كافة الأنشطة في سلسلة القيمة، من خلال التعرف على طبيعة الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والأساليب المعرفية كمنطلق للتنافسية في بيئة الأعمال المصرية، وتحليل أودية التكنولوجيا كأحد آليات انطلاق الصناعات الواعدة، وطبيعة الصناعات الواعدة ذات الميزة التنافسية (صناعات المستقبل).

وقد توصلت الدراسة إلى أن مصر قد اهتمت بالأودية التكنولوجية بعد أن شهد الاقتصاد المصري تطورات جذرية منذ بداية الثمانينيات حتى اليوم تمثلت في إعادة بناء وتوسيع طاقة البنية الأساسية، ثم المرحلة الأولى للإصلاح الاقتصادي التي حققت نجاحاً باهراً تمثلت في انخفاض عجز الموازنة العامة للدولة من 20% إلى أقل من 1%، وانخفاض معدل التضخم من أكثر من 23% إلى أقل من 5%، وتحول عجز ميزان المدفوعات إلى فائض، واستقرار سعر الصرف الأجنبي، وتكوين احتياطي نقدي أجنبي لدى البنك المركزي تجاوز 20 مليار دولار، وانخفاض معدل تزايد السكان من 2.8% إلى 2.1%. ثم بدأت المرحلة الثانية التي شهدت خصخصة ما يقرب من 70 شركة من شركات قطاع الأعمال العام إلى جانب تحرير التجارة الخارجية.

3. دراسة (Dorson, 2019):

Innovation and competitive advantage creation

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تبني إستراتيجية التميز وريادة التكلفة على خلق الميزة التنافسية وتحقيق القدرة التنافسية للصناعات المعرفية، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ازدواجية الإستراتيجية التنافسية في خلق المزايا التنافسية المرتبطة بالصناعات ذات المحتوى المعرفي.

وتناولت الدراسة تحليل استراتيجيات التنافس في سوق الصناعات ذات المحتوى المعرفي، ودور هذه الاستراتيجيات التنافسية في تنمية موارد المنشأة وتحقيق المزايا التنافسية وخلق القدرة التنافسية للصناعات ذات المحتوى المعرفي.

وتوصلت الدراسة إلى أنه تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة لا يعتبر الوسيلة المثالية في كثير من الأحيان للصناعات ذات المحتوى المعرفي، كما وجدت الدراسة أن إستراتيجية التركيز في الصناعات ذات المحتوى المعرفي قد تساهم في خلق حلول إبداعية تميز المنتج المعرفي عن نظيره من المنتجات وهو ما يحقق قدرة تنافسية عالية رغم خفض سعره، ورغم ذلك أشارت الدراسة إلى أنه لا يمكن الإستغناء عن ريادة التكلفة باعتبارها السبب الرئيسي لغزو الأسواق ولاسيما الأسواق الحديثة للمنشأة.

وترى الباحثة أن هذه الدراسة قامت بتحليل العلاقة بين المتغيرات الثلاثة المتعلقة بالاستراتيجيات التنافسية والقدرة التنافسية والصناعات ذات المحتوى المعرفي، إلا أنها تضاربت في النتائج في عملية إختيار الإستراتيجية التنافسية المناسبة للصناعات ذات المحتوى المعرفي.

4. دراسة (Ferreira & Coelho, 2020):

Dynamic capabilities, innovation and branding capabilities and their impact on competitive advantage and SME's performance in Portugal: the moderating effects of entrepreneurial orientation

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الإستراتيجيات التنافسية بشكل عام وإستراتيجية التميز بشكل خاص وكل من القدرة التنافسية والصناعات ذات المحتوى المعرفي ولكن على المنشآت الصغيرة والمتوسطة، كما هدفت الدراسة إلى تقديم آلية لإختيار الإستراتيجية التنافسية الملائمة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

وتناولت الدراسة تحليل الإستراتيجيات التنافسية والتعرف على تأثيرها على تحقيق القدرة التنافسية الجيدة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي، كما تناولت الدراسة تقديم إطار مقترح لإختيار الإستراتيجية التنافسية المناسبة مع الصناعة.

وتوصلت الدراسة الى أن الإستراتيجية المزوجة هو الحل المثالي لتحقيق القدرة التنافسية للصناعات ذات المحتوى المعرفي للمنشآت الكبيرة التي تدخل في سلاسل توريد، بينما يفضل إستراتيجية التميز في المنشآت الكبيرة متعددة الجنسيات للصناعات ذات المحتوى المعرفي، بينما يفضل إستراتيجية ريادة التكلفة في المنشآت الصغيرة ذات الصناعات ذات المحتوى المعرفي.

وترى الباحثة أن هذه الدراسة ركزت على تقديم إطار مقترح لإختيار الإستراتيجية التنافسية ولكنه خاضع لحجم المنشأة واختيارات المؤسسة في عمليات التصنيع ومستوى الشراكات بين المنشأة ونظائرها.

وتعليقاً على مجموعة الدراسات السابق عرضها تتضح الباحثة ما يلي:

يتبين من نتائج الدراسات السابقة أن تحليل العلاقة بين الإستراتيجيات التنافسية وتحقيق القدرة التنافسية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي يتوقف على تحديد مجموعة من المقومات الهامة المتمثلة في الحجم وطبيعة السوق التنافسي وأبعاد الاقتصاد القومي.

كما يتبين من نتائج الدراسات السابقة أن اتجاه العلاقة بين القدرة التنافسية والإستراتيجية التنافسية المختارة غير واضح بشكل عام، فالبعض يرى أهمية اتباع ريادة التكلفة والبعض يرى أهمية إتباع التميز والبعض الآخر يرى أهمية وضع مجموعة من المقومات والمعايير لإختيار الإستراتيجية التنافسية وتحقيق القدرة التنافسية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي. وبالتالي، يمكن للباحثة صياغة الفرض الاحصائي الثالث للدراسة على الشكل العدم التالي:

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لتطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة على زيادة القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي (الصناعات الدوائية المصرية).

وفي هذا الصدد، يمكن للباحثة طرح عدة تساؤلات لتعبر عن المحاور الرئيسية التي لم تتناولها الدراسات السابق عرضها ولعل أهمها من وجهة نظر الباحثة مايلي:

- ما هو أثر التنوع في استخدام الإستراتيجيات التنافسية على دعم القدرات التنافسية المختلفة للمنشآت؟
- ما هي الإستراتيجية التنافسية الملائمة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي؟
- ما هو دور الإستراتيجيات التنافسية في دعم القدرات التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي؟

الفجوة البحثية للدراسات السابقة والاضافة العلمية للدراسة الحالية:

تناولت الدراسات السابقة موضوع إستراتيجية ريادة التكلفة حيث أشارت إلى إمكانية وأهمية تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ومدى إستخدامها في عملية اتخاذ القرار وبيان أهميتها. كما تناولت العديد من الدراسات تحليل أثر إستراتيجية ريادة التكلفة على تحقيق القدرة التنافسية ودورها في دعم الصناعات ذات المحتوى المعرفي ولا سيما الصناعات الدوائية. وبتحليل الدراسات السابق عرضها في المجموعات الثلاثة سألنا الذكر يتبين للباحثة مجموعة من المحاور التي تمثل فجوة بحثية يمكن تغطيتها من خلال الدراسة الحالية وهي كالتالي:

- تضاربت نتائج الدراسات السابقة فيما بينها فالبعض يرى أهمية إتباع إستراتيجية ريادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي، والبعض الآخر يرى أهمية تطبيق إستراتيجية التميز في الصناعات ذات المحتوى المعرفي، بينما يرى فريق ثالث أهمية المزج بين كلا الإستراتيجيتين.
- اجماع الدراسات التي اتفقت على أفضلية تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي يتوقف على توافر مجموعة من المقومات في المنشأة محل التطبيق حتى تتمكن من خلق القدرة التنافسية.
- اعتمد تقييم مدى صلاحية إستراتيجية ريادة التكلفة للتطبيق في الصناعات ذات المحتوى المعرفي على مجموعة من المعايير وهو ما قد يختلف من دولة لأخرى، ولم تحاول إحدى الدراسات حصرها وتحليلها مع الاقصاديات المختلفة.
- تبين من عرض المجموعة الثالثة من الدراسات والتي إستعرضت العلاقة بين المتغيرات الثلاثة (إستراتيجية ريادة التكلفة، والقدرة التنافسية، والصناعات ذات المحتوى المعرفي) - في حدود علم الباحثة - وجود ندرة في الدراسات التي جمعت بين المتغيرات الثلاثة مجتمعة، وهو ما يبرهن أهمية اجراء الدراسة الحالية.
- ارتكزت أهمية ريادة التكلفة في الصناعات ذات المحتوى المعرفي في المواضيع المتعلقة بالبحث والتطوير والبيع والتوزيع والتسويق للمنتجات، إلا أن الدراسات السابقة لم توضح الآلية التحليلية المناسبة لتطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة في تلك المواضيع.

وإنطلاقاً من العرض السابق للتساؤلات البحثية يتبين أن الفجوة البحثية هي المحاور التي تمثل الإجابة عن التساؤلات السابقة وهو ما لم تتعرض إليه الدراسات السابقة بأي شكل من الأشكال، ومن ثم يتبين أهمية تحليل العلاقة بين إستراتيجية زيادة التكلفة ودعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي.

وبناء على محاور الفجوة البحثية السابق عرضها يتبين للباحثة أهمية إجراء الدراسة الحالية لتغطيتها واثراء المعرفة في هذا الجانب لما يتسم به من ندرة في الدراسات، حيث تتمثل الاضافة العلمية لهذه الدراسة في وضع إطار لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في المواضيع الهامة الخاصة بالصناعات ذات المحتوى المعرفي والمتمثلة في البحث والتطوير والبيع والتوزيع والتسويق للمنتجات، كما تتجلى الإضافة العلمية للدراسة في التطبيق على الصناعات الدوائية المصرية والتي تحظى بإهتمام عمليات البحث والتطوير ولا سيما في الأونة الأخيرة. وعلاوة على ذلك، تحاول الدراسة الحالية وضع معايير هامة لبيان مدى توافق إستراتيجية زيادة التكلفة مع الصناعات ذات المحتوى المعرفي في القطاع الدوائي.

5. الدراسة الميدانية:

تهدف الباحثة من خلال استعراض الدراسة الميدانية الى توضيح مجتمع وعينة الدراسة، وإختبارات الصدق والثبات لعينة الدراسة، وتوصيف عينة الدراسة والإحصاءات الوصفية، وأخيراً نتائج إختبارات الفروض الاحصائية للدراسة وذلك على النحو التالي:

1-5: مجتمع وعينة الدراسة:

نظراً لعدم توافر إطار محدد لمفردات مجتمع البحث الذين يعملون بمجال المحاسبة والإدارة في المنشآت الصناعية الدوائية في البيئة المصرية وانتشار مفرداته وإستناداً الى طبيعة مجتمع الدراسة سالف الذكر فإن المجتمع يزيد عن 100000 مفردة، ومن ثم يصبح الحد الأدنى لعينة الدراسة 384 مفردة، وقد قامت الباحثة بالإعتماد على إستخدام الإستقصاء عن طريق المقابلات الشخصية مع مجموعة من العاملين بمنشآت التصنيع الدوائية وعرض الإستبيان عليهم بما يطابق الشروط المطبقة لدراسة (Saunders, et al., 2009). حيث تمت المقابلات مع الأفراد المبحوثين مع مراعاة أن تكون خلال أيام الأسبوع المختلفة وخلال أوقات مختلفة في نفس اليوم وقد إستمرت المقابلات الميدانية مع مفردات العينة مدة شهر، وقد بلغت نسبة إستجابة عينة الدراسة للإجابة على الاستبيان 79.7% بواقع عينة صحيحة 306 مفردة، وهي نسبة إستجابة عالية في العلوم الاجتماعية.

2-5: إختبارات الصدق والثبات:

ويستخدم هذا الإختبار لمعرفة مدى إمكانية الإعتماد على قائمة الإستقصاء في جمع بيانات تتسم بالثبات، ويقصد به إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدراسة في نفس الظروف بإستخدام نفس الأداة ونفس الأفراد (Adams, et al., 2007). ومعامل الثبات ألفا كرونباخ هي الطريقة التي إستخدمتها الباحثة لحساب ثبات المقاييس وذلك بإستخدام برنامج SPSS (V. 26)، وفي معظم الحالات يمكن إعتبار ألفا كرونباخ مؤشراً ملائماً وممتازاً لقياس ثبات المقاييس ويعتبر من المعاملات التي من خلالها يمكن قياس مدى ثبات المقاييس من خلال الإتساق الداخلي، حيث يرى (Hair, et al. (2014 أن قيم ألفا المقبولة هي التي تتراوح من 0.6 الى 0.7 في حين أن القيم أكبر من 0.7 تشير إلى درجة عالية من الإعتمادية على المقاييس المستخدمة. وبالتالي، قامت الباحثة بإجراء دراسة إستطلاعية على عينة ميسرة من العاملين بمنشآت التصنيع الدوائية المختلفة عددها 62 مفردة، وأظهرت نتائج التحليل والتي يوضحها الجدول (1) ما يلي:

جدول رقم (1): نتائج اختبار الثبات لمتغيرات الدراسة

المتغير	رقم العبارة	معامل الارتباط	معامل الثبات لو حذف العبارة	معامل الثبات	
				عدد العبارات	معامل ألفا
تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة	Q1	0.416	0.694	21	0.929
	Q2	0.572	0.713		
	Q3	0.616	0.789		
	Q4	0.591	0.721		
	Q5	0.675	0.791		
	Q6	0.313	0.849		
	Q7	0.621	0.679		
	Q8	0.674	0.793		
	Q9	0.756	0.776		
	Q10	0.657	0.813		

		0.846	0.695	Q11		
		0.856	0.491	Q12		
		0.688	0.653	Q13		
		0.902	0.598	Q14		
		0.744	0.678	Q15		
		0.802	0.537	Q16		
		0.828	0.705	Q17		
		0.803	0.726	Q18		
		0.844	0.671	Q19		
		0.889	0.656	Q20		
		0.775	0.680	Q21		
0.929	21	اجمالي المتغير المستقل: تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة				
0.915	15	0.731	0.495	Q1	دعم القدرة التنافسية	
		0.708	0.686	Q2		
		0.870	0.589	Q3		
		0.745	0.616	Q4		
		0.779	0.595	Q5		
		0.703	0.714	Q6		
		0.822	0.694	Q7		
		0.905	0.760	Q8		
		0.762	0.783	Q9		
		0.785	0.763	Q10		
		0.769	0.714	Q11		
		0.730	0.726	Q12		
		0.714	0.698	Q13		
		0.682	0.700	Q14		
		0.831	0.526	Q15		
0.915	15	اجمالي المتغير التابع الأول: دعم القدرة التنافسية				
0.932	12	0.807	0.784	Q1	الصناعات ذات المحتوى المعرفي	
		0.857	0.711	Q2		
		0.796	0.771	Q3		
		0.716	0.744	Q4		
		0.833	0.769	Q5		
		0.888	0.874	Q6		
		0.721	0.779	Q7		
		0.791	0.764	Q8		
		0.842	0.804	Q9		
		0.763	0.758	Q10		
		0.916	0.702	Q11		
		0.908	0.482	Q12		
0.932	12	اجمالي المتغير التابع الثاني: الصناعات ذات المحتوى المعرفي				
0.906	17	0.831	0.556	Q1	دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي	
		0.716	0.502	Q2		
		0.853	0.640	Q3		
		0.782	0.668	Q4		
		0.755	0.787	Q5		
		0.808	0.667	Q6		

		0.741	0.713	Q7
		0.758	0.731	Q8
		0.868	0.695	Q9
		0.750	0.645	Q10
		0.740	0.574	Q11
		0.740	0.735	Q12
		0.809	0.642	Q13
		0.763	0.712	Q14
		0.741	0.604	Q15
		0.884	0.585	Q16
		0.683	0.333	Q17
0.906	17	اجمالي المتغير التابع الثالث: دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي		
0.964	65	اجمالي عبارات قائمة الإستقصاء		

- يتضح لدى الباحثة من خلال العرض السابق لنتائج إختبارات الثبات لمتغيرات الدراسة ما يلي:
- بالنسبة لمقياس المتغير المستقل تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة: فقد تبين أن معامل ألفا للمقياس ككل بلغ 0.929 وهو ما يشير الى درجة عالية من الإعتدالية على المقياس، وذلك بإعتبار أن معامل ألفا الذي يتراوح ما بين 0.6 الى 0.7 يعتبر كافياً ومقبولاً.
 - بالنسبة لمقياس المتغير التابع الأول دعم القدرة التنافسية: فقد تبين أن معامل ألفا للمقياس ككل بلغ 0.915 وهو ما يشير الى درجة عالية من الإعتدالية على المقياس، وذلك بإعتبار أن معامل ألفا الذي يتراوح ما بين 0.6 الى 0.7 يعتبر كافياً ومقبولاً.
 - بالنسبة لمقياس المتغير التابع الثاني الصناعات ذات المحتوى المعرفي: فقد تبين أن معامل ألفا للمقياس ككل بلغ 0.932 وهو ما يشير الى درجة عالية من الإعتدالية على المقياس، وذلك بإعتبار أن معامل ألفا الذي يتراوح ما بين 0.6 الى 0.7 يعتبر كافياً ومقبولاً.
 - بالنسبة لمقياس المتغير التابع الثالث دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي: فقد تبين أن معامل ألفا للمقياس ككل بلغ 0.906 وهو ما يشير الى درجة عالية من الإعتدالية على المقياس، وذلك بإعتبار أن معامل ألفا الذي يتراوح ما بين 0.6 الى 0.7 يعتبر كافياً ومقبولاً.
- بالإضافة الى ذلك يتبين أن معاملات الارتباط الاجمالية بين العناصر لكافة الأبعاد والعبارات أكبر من 0.3 مما يشير الى أهمية الإبقاء على كافة العبارات بقائمة الإستقصاء دون حذف أو تغيير

3-5: توصيف عينة الدراسة:

من خلال إستخدام الإحصاء الوصفي يمكن وصف خصائص عينة الدراسة وذلك على النحو التالي كما هو موضح بالجدول رقم (2) على النحو التالي:

جدول رقم (2): الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئات	بيان
33.66%	103	بكالوريوس	المستوى التعليمي
20.59%	63	دبلوم	
15.69%	48	ماجستير	
10.78%	33	دكتورة	
10.13%	31	شهادة مهنية	
9.15%	28	زمالة احدى الجمعيات المهنية	
45.10%	138	محاسب	الوظيفة
12.42%	38	رئيس قسم	
6.21%	19	عضو مجلس ادارة	
36.27%	111	عضو هيئة تدريس	
2.61%	8	أقل من سنة	الخبرة العملية
65.22%	90	من 1 الى 5 سنوات	
27.12%	83	من 5 الى 10 سنوات	
40.85%	125	أكثر من 10 سنوات	

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي
ويتضح لدى الباحثة من الجدول السابق مجموعة من الملاحظات التي يمكن بيانها فيما يلي:

- فيما يتعلق بالمستوى التعليمي: يتبين أن نسبة الحاصلون على بكالوريوس تبلغ 33.66% وهي في المركز الأول، بينما تبلغ نسبة الحاصلين على دبلوم 20.59% وهي في المركز الثاني، بينما تبلغ نسبة حملة الماجستير 15.69% وتحتل المركز الثالث، بينما تبلغ نسبة حملة الدكتوراة 10.78% وتحتل المركز الرابع، كما تبلغ نسبة الحاصلون على شهادات مهنية 10.13% وتحتل المركز الخامس، بينما تبلغ نسبة الحاصلون على زمالات الجمعيات المهنية 9.15% وتحتل المركز الأخير. وهو ما يشير الى توازن العينة بين كافة الفئات المستهدفة للمستوى التعليمي.
- فيما يتعلق بالوظيفة: يتبين أن نسبة المحاسبين تبلغ 45.10% وهي في المركز الأول، كما يتبين أن نسبة عضو هيئة التدريس تبلغ 36.27% وهي في المركز الثاني، بينما تبلغ نسبة رئيس قسم 12.42% وتحتل المركز الثالث، بينما تبلغ نسبة عضو مجلس ادارة 6.21% وتحتل المركز الرابع والأخير. وهو ما يشير الى أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة تركزت على المحاسبين المعنيين بتطبيق موضوع الدراسة والأكاديمين مقدمي التوصيات بتطبيق الموضوع.
- فيما يتعلق بالخبرة العملية: يتبين أن نسبة من يتمتعون بخبرة من 1 إلى 5 سنوات تبلغ 65.22% وهي في المركز الأول، كما يتبين أن نسبة أكثر من 10 سنوات تبلغ 40.85% وهي في المركز الثاني، بينما تبلغ نسبة من يتمتعون بخبرة من 5 إلى 10 سنوات 27.12% وتحتل المركز الثالث، بينما تبلغ نسبة من يتمتعون بخبرة أقل من سنة 2.61% وتحتل المركز الرابع والأخير. وهو ما يشير الى أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة هم من ذوي الخبرة، ومن ثم يصبحون أكثر قدرة على الحكم على متغيرات الدراسة.

4-5: الإحصاءات الوصفية:

تسعى الباحثة من خلال هذا التحليل الى استخدام الوسط الحسابي للتعبير عن اجابات المستقصي منهم نحو الموافقة أو عدم الموافقة على بعض العبارات التي تقيس متغيرات الدراسة. وبناء على ذلك، يتم تحديد التوزيع الطبيعي لعبارات قياس المتغيرات تمهيداً للقيام بإجراء المزيد من التحليل الإستراتيجي من أجل إختبار فروض الدراسة. ويمكن توضيح نتائج التحليل الوصفي لعبارات قياس متغيرات الدراسة كما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (3): التحليل الوصفي لعبارات قياس متغيرات الدراسة

المتغير	العبرة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الالتواء	معامل التفرطح
تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة	Q1	4.44	0.60	-0.54	-0.61
	Q2	4.26	0.66	-0.68	0.91
	Q3	4.34	0.64	-0.44	-0.68
	Q4	4.31	0.64	-0.38	-0.69
	Q5	4.06	0.87	-0.95	1.23
	Q6	3.89	0.75	0.01	-0.83
	Q7	4.14	0.99	-1.40	1.85
	Q8	4.25	0.80	-0.90	0.33
	Q9	4.35	0.71	-0.62	-0.80
	Q10	4.31	0.72	-0.55	-0.91
	Q11	4.20	0.70	-0.30	-0.95
	Q12	4.40	0.66	-0.65	-0.62
	Q13	4.51	0.57	-0.68	-0.53
	Q14	4.33	0.66	-0.83	1.06
	Q15	4.41	0.67	-0.68	-0.61
	Q16	4.34	0.64	-0.44	-0.68
	Q17	4.29	0.63	-0.31	-0.66
	Q18	4.26	0.71	-0.42	-0.94
	Q19	4.20	0.78	-0.83	0.42
	Q20	4.50	0.60	-0.77	-0.38

0.01	-0.78	0.75	4.30	Q21	دعم القدرة التنافسية
0.82	-1.21	0.73	4.46	Q1	
3.55	-1.31	0.76	4.23	Q2	
-1.04	-0.33	0.72	4.20	Q3	
0.65	-0.59	0.92	3.83	Q4	
0.42	-0.54	0.95	3.62	Q5	
0.29	-0.76	1.01	3.73	Q6	
-0.74	-0.24	0.77	4.01	Q7	
-0.44	-0.44	0.75	4.12	Q8	
-1.26	-0.17	0.76	4.10	Q9	
0.71	-0.83	0.98	3.86	Q10	
-0.92	-0.29	0.79	4.08	Q11	
-1.07	-0.33	0.73	4.20	Q12	
-0.92	-0.38	0.70	4.25	Q13	
-1.09	-0.25	0.73	4.16	Q14	
-0.29	-0.73	0.77	4.27	Q15	
-0.13	-0.58	0.73	4.20	Q1	الصناعات ذات المحتوى المعرفي
-0.91	-0.45	0.70	4.28	Q2	
2.80	-1.42	0.83	4.29	Q3	
1.54	-1.04	0.84	4.19	Q4	
-0.23	-0.70	0.76	4.26	Q5	
-0.86	-0.52	0.70	4.31	Q6	
-0.01	-0.84	0.76	4.32	Q7	
-0.72	-0.74	0.71	4.39	Q8	
0.38	-0.95	0.73	4.37	Q9	
-0.51	-0.70	0.80	4.26	Q10	
-1.19	-0.51	0.78	4.27	Q11	
0.13	-0.48	0.90	3.85	Q12	
1.50	-1.03	0.85	4.13	Q1	دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي
-0.70	-0.37	0.78	4.09	Q2	
1.25	-0.99	0.85	4.15	Q3	
-0.79	-0.18	0.77	3.98	Q4	
-0.76	-0.37	1.04	3.73	Q5	
0.70	-0.69	0.85	3.92	Q6	
-0.51	-0.33	0.97	3.63	Q7	
-0.56	-0.33	1.14	3.42	Q8	
-0.33	-0.54	1.11	3.51	Q9	
-0.24	-0.34	1.03	3.43	Q10	
-0.09	-0.69	0.77	4.22	Q11	
-0.03	-0.78	0.83	4.17	Q12	
-0.35	-0.56	0.87	3.99	Q13	
0.61	-0.81	0.88	4.05	Q14	
1.69	-0.84	0.77	4.09	Q15	
1.27	-0.90	0.83	4.04	Q16	
0.74	-0.87	0.73	4.27	Q17	

ويتضح لدى الباحثة من الجدول السابق مجموعة من الملاحظات التي يمكن بيانها فيما يلي:

- عدم وجود قيم مفقودة أو قوائم غير مكتملة داخل عينة الدراسة والبالغ عددها 306 مفردة، ويرجع ذلك الى قيام الباحثة بتوزيع الاستقصاء عبر الإنترنت.
- فيما يخص ميول مفردات العينة نحو الاجابة على عبارات المقياس نحو إتجاه معين، فقد كانت الإجابة على كافة عبارات المقياس تميل نحو المتوسطات الإيجابية (موافق جداً موافق) حيث أنها جميعاً تتجاوز القيمة 3.
- وفيما يتعلق بالمتغير المستقل تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة فكانت أبرز المتوسطات الايجابية في العبارات رقم 13، 20 وذلك بوسط حسابي قدره 4.51، 450 على التوالي، تنص العبارتان على "النجاح في تنفيذ إستراتيجية زيادة التكلفة يتطلب أن يكون لدي المنشأة فهم واضح لتعريف جماعات العملاء المستهدفين للجودة" & " تمكن إستراتيجية زيادة التكلفة من البحث عن أقصى مستويات الإستغلال الأمثل للموارد" على التوالي.
- وفيما يتعلق بالمتغير التابع الأول دعم القدرة التنافسية فكانت أبرز المتوسطات الايجابية في العبارة الأولى وذلك بوسط حسابي قدره 4.46 ، وتنص العبارة على " إستراتيجية زيادة التكلفة تدخل في إطار المجموعة الثانية المتعلقة بالمستوى الجزئي حيث أنها تؤثر في المنتج محل إهتمام العميل النهائي".
- وفيما يتعلق بالمتغير التابع الثاني الصناعات ذات المحتوى المعرفي فكانت أبرز المتوسطات الإيجابية في العبارة الثامنة وذلك بوسط حسابي قدره 4.39 ، وتنص العبارة على " الصناعات ذات المحتوى المعرفي ولا سيما فى القطاع الدوائي تتميز بإستمرار البحث والتطوير في إنتاج وتركيب المنتجات".
- وفيما يتعلق بالمتغير التابع الثالث دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي فكانت أبرز المتوسطات الإيجابية في العبارة رقم 17 وذلك بوسط حسابي قدره 4.27 ، وتنص العبارة على "تركيز الإدارة العليا على العلاقات الانسانية وزيادة الإهتمام بالعاملين يشجع العاملين على المشاركة بفعالية في تحقيق أهداف المنشأة".
- لا توجد أي ميول لدى أفراد العينة نحو الإجابة على عبارات المقياس نحو السلبية، حيث جاء الوسط الحسابي لكافة عبارات الإستقصاء أكبر من 3.
- كما يتبين من نتائج الجدول السابق أن جميع عبارات المقياس تميل الى التوزيع الطبيعي حيث تراوحت قيم معامل الالتواء ما بين (± 3) ، كما كانت قيم معامل التفرطح تتراوح ما بين (± 10) .

5-5: نتائج إختبارات الفروض الإحصائية للدراسة:

يعرض الجدول رقم (4) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لإختبار أثر تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على دعم القدرة التنافسية، ثم أثر تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على الصناعات ذات المحتوى المعرفي، وأخيراً أثر تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي.

جدول رقم (4): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للفروض الاحصائية الرئيسية للدراسة

نموذج (3): المتغير التابع: دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي		نموذج (2): المتغير التابع: الصناعات ذات المحتوى المعرفي		نموذج (1): المتغير التابع: دعم القدرة التنافسية		المتغيرات
β^{Sig}	T-Value	β^{Sig}	T-Value	β^{Sig}	T-Value	
*2.324	7.299	0.415	1.858	0.005	0.028	الثابت
*0.072	2.204	0.013	0.586	0.028	1.426	المستوى التعليمي
0.079	1.639	*0.158	4.702	0.010	0.337	المستوى الوظيفي
*0.127	2.210	*0.096	2.395	*0.151	4.345	سنوات الخبرة
*0.512	7.249	*0.958	19.356	*1.035	24.114	تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة

*141.116

*118.587

*151.551

F^{Sig} معنوية النموذج

تشير علامة * الى مستوى معنوية 5%

بإستعراض نتائج نموذج الإنحدار المتعدد المتعلقة بدراسة أثر تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على كلٍ من دعم القدرة التنافسية، والصناعات ذات المحتوى المعرفي، ودعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي. أظهرت نتائج نموذج الإنحدار (1) أن هذا النموذج معنوي عند مستوى معنوية 5% وتظهر النتائج أن المتغيرات الديموغرافية والمتغير المستقل الخاص بتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة تفسر 66.8% من التباين الحاصل في دعم القدرة التنافسية وذلك بالنظر الى معامل (R^2) وكذلك أظهرت النتائج أن أحد المتغيرات الديموغرافية كان له تأثير إحصائي على دعم القدرة التنافسية، وذلك المتغير هو: مستوى الخبرة، ولم تؤثر بقية المتغيرات الديموغرافية على دعم القدرة التنافسية، والجدير بالذكر أن المتغير الديموغرافي سالف الذكر يحمل إشارة موجبة وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية بين المتغير الديموغرافي مستوى الخبرة والمتغير التابع دعم القدرة التنافسية، أي أن زيادة مستوى الخبرة تؤدي الى زيادة دعم القدرة التنافسية.

كما أوضحت نتائج نموذج الإنحدار (1) معنوية العلاقة بين المتغير المستقل تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة ودعم القدرة التنافسية حيث يحمل المتغير المستقل إشارة موجبة وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية بين تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة ودعم القدرة التنافسية، أي أن زيادة مستويات تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة يؤدي الى زيادة دعم القدرة التنافسية، وهو ما يتفق مع نتائج العديد من الدراسات، وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الأول للدراسة على الشكل البديل التالي:

الفرض الأول: يوجد تأثير طردي معنوي لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على دعم القدرة التنافسية.

كما أوضحت نتائج نموذج الإنحدار (2) أن هذا النموذج معنوي عند مستوى معنوية 5% وتظهر النتائج أن المتغيرات الديموغرافية والمتغير المستقل الخاص بتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة تفسر 61.2% من التباين الحاصل في الصناعات ذات المحتوى المعرفي وذلك بالنظر الى معامل (R^2) وكذلك أظهرت النتائج أن بعض المتغيرات الديموغرافية كان لها تأثير إحصائي على الصناعات ذات المحتوى المعرفي، وتلك المتغيرات هي: المستوى الوظيفي ومستوى الخبرة، ولم تؤثر بقية المتغيرات الديموغرافية على الصناعات ذات المحتوى المعرفي، والجدير بالذكر أن كلا المتغيران الديموغرافيان سالفا الذكر يحملان إشارة موجبة وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية بين المتغيران الديموغرافيان المستوى الوظيفي ومستوى الخبرة والمتغير التابع الصناعات ذات المحتوى المعرفي، أي أن زيادة المستوى الوظيفي ومستوى الخبرة يؤديان الى زيادة دعم الصناعات ذات المحتوى المعرفي.

كما أوضحت نتائج نموذج الإنحدار (2) معنوية العلاقة بين المتغير المستقل تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة والصناعات ذات المحتوى المعرفي حيث يحمل المتغير المستقل إشارة موجبة وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية بين تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة والصناعات ذات المحتوى المعرفي، أي أن زيادة مستويات تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة يؤدي الى زيادة دعم الصناعات ذات المحتوى المعرفي، وهو ما يتفق مع نتائج العديد من الدراسات، وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الثاني للدراسة على الشكل البديل التالي:

الفرض الثاني: يوجد تأثير طردي معنوي لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على الصناعات ذات المحتوى المعرفي.

كما أوضحت نتائج نموذج الإنحدار (3) أن هذا النموذج معنوي عند مستوى معنوية 5% وتظهر النتائج أن المتغيرات الديموغرافية والمتغير المستقل الخاص بتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة تفسر 85.1% من التباين الحاصل في دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي وذلك بالنظر الى معامل (R^2) وكذلك أظهرت النتائج أن بعض المتغيرات الديموغرافية كان لها تأثير إحصائي على دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي، وتلك المتغيرات هي: المستوى التعليمي ومستوى الخبرة، ولم تؤثر بقية المتغيرات الديموغرافية على دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي، والجدير بالذكر أن كلا المتغيران الديموغرافيان سالفا الذكر يحملان إشارة موجبة وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية بين المتغيران الديموغرافيان المستوى التعليمي ومستوى الخبرة والمتغير التابع دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي، أي أن زيادة المستوى التعليمي ومستوى الخبرة يؤديان الى زيادة دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي.

كما أوضحت نتائج نموذج الإنحدار (3) معنوية العلاقة بين المتغير المستقل تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة ودعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي حيث يحمل المتغير المستقل إشارة موجبة وهو ما يشير الى وجود علاقة طردية بين تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة ودعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي، أي أن زيادة مستويات تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة يؤدي الى زيادة دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي، وهو ما يتفق مع نتائج العديد من الدراسات، وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الثالث للدراسة على الشكل البديل التالي:

الفرض الثالث: يوجد تأثير طردي معنوي لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على دعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي.

6. نتائج وتوصيات البحث:

هدفت الدراسة الى تحليل أثر تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة بالصناعات ذات المحتوى المعرفي بغرض تحقيق ودعم القدرة التنافسية لذلك النوع من المنشآت، وذلك بالتطبيق على عينة من المبحوثين في نطاق الدراسة الميدانية ممن لهم احتكاك مباشر بالصناعات ذات المحتوى المعرفي سواء كانوا من المهنيين العاملين داخلها أو من الأكاديميين المهتمين بموضوع الدراسة، وقد أسفرت الدراسة من استطلاع آراء الدراسة الميدانية أن تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة يؤدي ولا شك الى دعم الامكانيات المادية والقدرات البشرية في الصناعات ذات المحتوى المعرفي. كما أوضحت نتائج الدراسة التطبيقية وجود تأثير طردي معنوي لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة على دعم القدرة التنافسية، أي أن زيادة التطبيق الفعال لإستراتيجية زيادة التكلفة سيؤدي الى زيادة القدرة التنافسية. فيما يتعلق بتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة لدعم القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي، فقد أوضحت نتائج الدراسة التطبيقية وجود علاقة طردية قوية بينهما أي أن زيادة التطبيق الفعال لتلك الإستراتيجية يؤدي الى زيادة القدرة التنافسية بالصناعات ذات المحتوى المعرفي.

وبناء على ذلك، تقدم الدراسة الحالية مجموعة من التوصيات الى الكتاب والباحثين والمنشآت المختلفة، حيث ينبغي على المنشآت الموجودة بمجال الصناعات ذات المحتوى المعرفي الاهتمام أكثر بالأساليب التكاليفية التي تستند الى تحليل العلاقة بين التكلفة والنشاط مثل نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز للأداء، كما ينبغي على الكتاب والباحثين تطوير التقنيات المحاسبية بمجال التكاليف لتطويع نظام تكاليفي يتواءم مع الإمكانيات والقدرات المختلفة للصناعات ذات المحتوى المعرفي، فضلاً عن أنه ينبغي على الجهات التشريعية والهيئات الرقابية في البيئة المصرية الاهتمام بالرقابة على الأنظمة التكاليفية المطبقة بتلك المنشآت المعرفية

قائمة المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

صالح ، سمير أبو الفتوح، 1996 ، " إدارة التكلفة و الإنتاجية من منظور استراتيجي كمدخل للتحسين المستمر للميزة التنافسية :منظومة مقترحة" ، مجلة المال والتجارة ، نادي التجارة ، مجلد 28 ، العدد 324 ، ص 4-13.

عبدالرحمن ، عاطف عبدالمجيد، 2001، مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة جامعة سوهاج ، المجلد 15، العدد 1، ص ص 50-96.

علي ، عفاف مبارك محمد، 2003، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة – جامعة المنصورة ، المجلد 27، العدد الثاني، ص ص 62-96.

صالح، سمير أبو الفتوح، 1996، ادارة التكلفة من منظور استراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية منظومة مقترحة، المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر، التصدير إستراتيجية قومية، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

صالح، سمير أبو الفتوح، 1998، الادارة الاستراتيجية للأودية التكنولوجية كمنطلق لجذب الاستثمارات في الصناعات الواعدة ومواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، المؤتمر العلمي السنوي الرابع عشر، التصدير إستراتيجية قومية، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

- Saunders, M., Thornhill, A. & Lewis, P. (2009). Research methods for business students. London: Financial Times Prentice Hall.
- Adams, J., Khan, H. T., Raeside, R., & White, D. I. (2007). Research methods for graduate business and social science students. SAGE publications India.
- Hair, Jr J. F., Black, W.C., Babin, J. B. and A. (2014). Multivariate data analysis (7th ed.). Pearson Prentice Hall.
- Adnan, T., Hasan, S., Rahman, M., Das, A., 2018, An analytic way to reduce cost of a product through value engineering employment (Case study: Walton), International journal of scientific and engineering research, Vol. 9, No. 2, PP. 526-533.
- Ahiabor, G., 2013, The impact of incentives on productivity of firms in Ghana: A case study of Ghana airport company limited, problems of management in the 21st century, Vol. 8, PP. 6-15.
- Akpinar, M., 2019, The fit of competitive strategies and firm-specific advantages with country-specific advantages in explaining manufacturing location choices, Competitiveness Review: An International Business Journal, Vol. 30 No. 3, PP. 245-268.
- Altun, M., Kocak, O., Cankir B., 2015, The effect of job resources on work engagement: A study on academicians in Turkey, Educational sciences: Theory & practice, Vol. 15, No. 2, PP. 409-417.
- Baack, D., Boggs, D., 2020, The difficulties in using a cost leadership strategy in emerging markets, International Journal of Emerging Markets, Vol. 3 No. 2, PP. 125-139
- Bakker, A., Demerouti, E., Lieke, L., Brummelhuis, T., 2012, Work engagement performance and active learning: The role of Conscientiousness, Journal of Vocational Behavior, Vol. 80, PP. 555-564.
- Bell, B. & Kozlowski, S., 2018, Active learning: Effects of core training design elements on self regulatory processes, learning and adaptability, Journal of applied Psychology, Vol. 93, PP. 296-316.
- Bryksina, N., Golovina, A., Legotln, F., 2018, Implementation of cost leadership strategy by Russian medical companies of laboratory diagnostics, Working paper, Ural State university of economics, Yekaterinburg, Russian federation.
- Chishty, N., 2017, Southwest airlines' successful econometric cost leadership strategy examined in light of Paul Lawrence's renewed Darwinian theory: an analysis, International interdisciplinary business economics advancement journal, Vol. 2, No. 2, PP. 117-126.
- Coeurderoy, R. & Durand, R., 2014, Leveraging the advantage of early entry: proprietary technologies versus cost leadership, Journal of Business Research 57, PP. 583-590
- Dilts, D. M., & Grabski, S. V., 1990, "Advanced Manufacturing Technologies: What They Can Offer Management Accountants", Strategic Finance, Vol. 71, No. (8), P. 50.
- Dorson, T., 2019, Innovation and competitive advantage creation The role of organisational leadership in service firms from emerging markets, International Marketing Review, Vol. 35 No. 4, PP. 580-600
- Etienne, J., 2010, The impact of regulatory policy on individual behavior: A goal framing theory approach, Working paper, Center for analysis of risk and regulation.

- Ferreira, J. & Coelho, A., 2020, Dynamic capabilities, innovation and branding capabilities and their impact on competitive advantage and SME's performance in Portugal: the moderating effects of entrepreneurial orientation, *International Journal of Innovation Science*, Vol. 12 No. 3., PP. 255-286.
- Green, P., Finkel, E., Fitzsimons, G., Gino, F., 2017, The energizing nature of work engagement: toward a new need based theory of work motivation, *research on organizational behavior*, Vol. 37, PP. 1-18.
- Hecht, R., Martin, F., Donnelly, T., Larson, M., Sweeter, K., 2017, Will you run it? A gate keeping experiment examining credibility, branding and affiliation within information subsidies, *public relations review*, Vol. 43, PP. 438-749.
- Kandula, N., Cooper, A., Schneider, J., Fujimoto, K., Kanaya, A., Horn. L., 2018, Personal social networks and organizational affiliation of South Asians in the united states, *BMC public health journal*, Vol. 18, PP. 1-12.
- Kolokolova, O., & Mattes, A., 2014, Recovering managerial risk taking from daily hedge fund returns: incentives at work, Working paper, University of Manchester.
- Kustamar, S. & Iskandar, T., 2018, Application of value engineering to the manufacture of block paving at CV TIRIO Mas, Watukebo Village, *international journal of scientific and technology research*, Vol. 7, No. 1, PP. 57-62.
- Lei, H. & Lou, Z., 2018, Potential problems in international human resources management training programs. 3rd international conference on education and management science, University Muhammadiyah, Jakarta, Indonesia.
- Lidasan, H. & Rahman, S., 2018, Disentangling the interaction effect of cost leadership strategy and entrepreneurial orientation towards organizational performance, *Asian journal of multidisciplinary studies*, Vol. 6, No. 2, PP. 57-62.
- Namazi, Mohammad, 2009, " Performance Focused ABC A Third Generation Of Activity Based Cost System ", *Cost Management*, VOL. (23), NO. (5), PP: 34-46.
- Nasri, R. & Ikra, M., 2016, Application of cost leadership and differentiation strategy to reach a competitive benefit, proceedings the 2nd international multidisciplinary conference November 15th, University Muhammadiyah, Jakarta, Indonesia.
- Oyango, J., 2017, influence of cost leadership, differentiation and focus strategies on firm compositeness: The case of BOC Kenya Limited, Masters in Business administration, Chandaria School of Business.
- Paina, L. & Morgan, L., 2014, Understanding how financial incentives can affect the success of a program, Working paper, U.S.A.I.D.
- Pallak, A., Chrupaia, M., Pallga, M., 2017, Work Engagement a systematic review of polish research, *Polish psychological Bulletin*, Vol. 48, No. 2, PP. 175-187.
- Porter, M. E., 2011, "Competitive advantage of nations: Creating and Sustaining Superior Performance", Simon and Schuster.
- Sarokolaeia, M. Alinezhad; Bahreinib, Maryam; Bezenjanic, P. Fateme, 2013, "Fuzzy Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)", *Social and Behavioral Sciences*, Vol. (75), No. (2), PP: 346 – 352.
- Selim, A., Abdel Rahman, O., Meetkees, M., Hagag, M., 2017, Value engineering application in infrastructure projects by public private partnership (PPPs), *international journal of applied engineering research*, Vol. 12, No. 20, PP. 367-375.

- Shi, J., 2019, Contract manufacturer's encroachment strategy and quality decision with different channel leadership structures, *Computers & Industrial Engineering*, Vol. 137, PP. 1-11.
- Yin, J., Wei, S., Chen, X., Wei, J., 2020, Does it pay to align a firm's competitive strategy with its industry IT strategic role?, *Information & Management*, Vol. 57, PP. 1-10
- Zhang, Z., Bickmore, T., Orlow, M., 2017, Perceived organizational affiliation and its effects on patient trust: Role modeling with embodied conversational agents, *Patient education and counseling*, Vol. 100, PP. 1730-1737.