

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

إعداد

أ.م.د/ رمضان عبد الحميد الميهي^١ أ.م.د/ أحمد محمد لطفى غريب^٢

أ.صباح السيد السيد عبد الحميد عمارة^٣

(١) أستاذ المحاسبة المتفرغ كلية التجارة - جامعة مدينة السادات
(٢) أستاذ المحاسبة المساعد كلية التكنولوجيا والتنمية - جامعة الزقازيق
(٣) مدرس مساعد بقسم نظم المعلومات المحاسبية والكمية كلية التكنولوجيا والتنمية - جامعة الزقازيق

ملخص البحث:

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في تقديم إطار مقترح يعكس أثر إدارة التكاليف اللزجة على تحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية، وسعيًا نحو تحقيق أهداف البحث وتجسيداً لإختبار فروضه قامت الباحثة بتقسيم البحث إلى سبعة محاور أساسية تحددت في كل من : التأسيس النظري لإدارة التكاليف اللزجة كأحد المجالات الحديثة لإدارة التكلفة ومدى تأثيرها على تحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية بالبيئة المصرية، وقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية (الوصفية، تحليل الارتباط، تحليل الإنحدار الخطى المعمم **Generalized Linear Models**) من خلال برنامج SPSS لتحليل البيانات وإختبار الفروض.

وتوصل البحث إلى العديد من النتائج التي ساهمت في تحديد الملامح الرئيسية للإطار المقترح لإدارة التكاليف اللزجة على تحقيق ميزة تنافسية كإطار مرجعي للشركات الصناعية بالبيئة المصرية في ضوء نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية التي تمت من خلال هذا البحث ومن أهمها: توجد علاقة وتأثير ذو دلالة معنوية لإدارة التكاليف اللزجة المتمثلة في (لزوجة تكلفة البضاعة المباعة – لزوجة المصروفات التشغيلية) على تحقيق ميزة تنافسية، كما لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للزوجة المصروفات العمومية والإدارية على تحقيق ميزة التنافسية، وذلك في ضوء إختبار فروض البحث للشركات عينة البحث خلال سنوات البحث.

الكلمات المفتاحية: إدارة التكاليف اللزجة، لزوجة التكاليف صعوداً وهبوطاً، الميزة التنافسية، الحصة السوقية.

Abstract: The main objective of the research was to present a proposed framework that reflects the impact of managing sticky costs on achieving a competitive advantage for industrial companies listed on the Egyptian Stock Exchange. Modern areas of cost management and their impact on achieving a competitive advantage for industrial companies in the Egyptian environment. A set of statistical methods (descriptive, correlation analysis, generalized linear regression analysis) were used through the SPSS program to analyze data and test hypotheses.

The research reached many results that contributed to identifying the main features of the proposed framework for managing sticky costs to achieve a competitive advantage as a frame of reference for industrial companies in the Egyptian environment in the light of the results of the theoretical and applied study carried out through this research. The Sticky represented in (goods sold Stickiness - operational Stickiness - public and administrative expenses Stickiness) on achieving a competitive advantage, and there is no statistically significant effect of the wife of public and administrative expenses on achieving competitive advantage, in the light of the research hypotheses test for the research sample companies during the years of research.

Keywords: sticky cost management, Sticky cost up and down, competitive advantage, market share.

الإطار العام للبحث

١- مقدمة البحث:

تعتبر نظم معلومات التكاليف وعملية إدارة التكلفة واحدة من أهم الأدوات وأكثرها جوهرية وتأثيراً في توفير المعلومات اللازمة لأي شركة وفي أي مرحلة من مراحل نموها وتطورها، ولقد زاد الإهتمام بهذا الموضوع (Banker, R. D., D. Byzalov, S. Fang, and B. Jin. 2016) بصورة كبيرة بعد الأزمة المالية العالمية التي بدأت النصف الأخير من العام ٢٠٠٧ واستمر حتى الآن.

وتُعد إدارة التكلفة أداة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية التي تركز على الإدارة الاستراتيجية وإعادة هندسة العمليات والتحسين المستمر للعمليات وهي أداة إدارية تستخدم من وجهة نظر العمليات لتركز على العلاقة بين الأنشطة وبعضها فيما يسمى بمصفوفة العمليات والأنشطة التي توضح تدفق الأنشطة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة (أحمد، ٢٠١٥)، كما أوضحت دراسة (Kren, 2004) أن أسلوب إدارة التكلفة هو أسلوب يستخدم معلومات محاسبية للتحكم في التكاليف، وخاصة التكاليف غير المباشرة المحملة على الأنشطة.

لذلك نجد أن المديرين يحتاجون إلى فهم سلوك التكاليف لإتخاذ قرارات مناسبة حول تكلفة المنتجات، والتخطيط والرقابة، وتقييم الأداء، لأن الفهم الصحيح لسلوك التكاليف له أهمية كبيرة في المحاسبة الإدارية، وهو جوهر عملية إتخاذ القرارات الإدارية والإستثمارية، وغيرها من القرارات التي يتخذها أصحاب العلاقة المباشرة وغير المباشرة بالشركة، وهناك العديد من القرارات الإدارية الداخلية في الشركة تعتمد على التكاليف في عملية إتخاذها، ومنها القرارات التي تخص منتجات جديدة، والقرارات التي تتعلق بحجم النشاط، وتحديد الأسعار، والقرارات الروتينية اليومية، وهذه القرارات تؤثر بصورة أساسية على استمرار ونمو الشركة، وذلك لأن فهم وإستخدام سلوك التكاليف غير المتماثلة سينعكس على هذه القرارات الإدارية إيجابياً، وتكون تلك القرارات فعالة وذات أثر إيجابي على نمو الشركة واستمراريتها وقدرتها على المنافسة.

٢- مشكلة البحث:

ظهر سلوك التكلفة وإدارة التكلفة كمجالات بحثية جديدة في المحاسبة؛ حيث تعرف إدارة التكلفة اللزجة Management Sticky Cost على نطاق واسع على إنها " جميع القرارات التشغيلية المتعمدة من قبل المديرين والتي تؤثر في سلوك التكلفة"؛ بينما يشير مصطلح سلوك التكلفة (Cost Behavior) إلى "الكيفية التي تستجيب بها التكاليف وتتغير نتيجة التغيرات في العامل (المحرك) المسبب لها "حجم النشاط" (Banker et al., 2018).

وتُعد عملية المساعدة في اتخاذ القرارات هي جوهر إهتمام المحاسب الإداري في أي منشأة بسبب إنعكاس تلك القرارات على مسار المنشأة وموقفها التنافسي ومدى قدرتها على تحقيق الإستمرار والبقاء في سوق الأعمال، لذا يواجه المديرين صعوبات عديدة في طريق الوصول الي القرار الإداري الملائم، وتُعد دراسة وتحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط من أهم عملية اتخاذ القرار، وعلى المديرين ضرورة الإهتمام بدراسة هذه العلاقة وتتبع سلوك التكاليف انطلاقاً من أن فهم الدافع لسلوك التكاليف تجاه التغير في مستوى النشاط يقدم دليلاً على اتخاذ قرارات لا حصر لها بما فيها قرارات الموازنة (الصغير، ٢٠١٩).

وتوافقاً مع ما سبق نلاحظ أن سلوك التكلفة يعتبر إنعكاساً واضحاً لقرارات المدير، فبناءً على قرار المدير تتم عمليات التوسع في الإستثمارات وتعيين عمالة وغيرها، أو تتم عمليات تقليص حجم النشاط الحالي، وتتوقف القرارات السابقة (التوسع / الإحتفاظ / التقليص) للموارد على عدد من العوامل الداخلية المرتبطة بطبيعة المنشأة والعوامل الخارجية المرتبطة بالظروف الإقتصادية المحيطة. ونظراً لأهمية هذه القرارات وأثرها على أداء المنشأة فقد نالت لزوجة التكاليف إهتماماً متزايداً من المستثمرين والمحليلين الماليين من أجل فهم سلوك مديري الشركات.

(Balakrishnan et al., 2010 ؛ Weiss, 2010)

ولقد أشارت بعض الدراسات إلى أن تلك القرارات تتأثر بمجموعة من العوامل الإقتصادية والإدارية (مثل : نسبة التغير في النشاط، طبيعة النشاط، كثافة الأصول، كثافة العمالة، طبيعتها وقوانين حمايتها، معدل النمو الإقتصادي، معدل نمو الصناعة، مشاكل الوكالة، درجة التفاؤل عن مستقبل الطلب... الخ) وأوضحت الدراسات أن العلاقة بين التكاليف اللزجة وبين تلك العوامل ليست دائماً علاقة طردية، كما توصلت الي إنعكاس التكلفة اللزجة على بعض إستخدامات التكلفة. (Reimer, k., 2019)

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

وإتجهت بعض الدراسات إلى تفسير سلوك لزوجة التكلفة من منظور السلوك غير الرشيد للمديرين، ومن ناحية أخرى قد تعمل الحوكمة الجيدة للشركات - إلى حد ما - على توافق الهدف بين المديرين والشركات بحيث يعمل المديرين على تعظيم قيمة الشركة، علاوة على ذلك عندما يتخذ المديرين القرارات التي هي في مصلحة تسيير الأعمال يتم تحقيق أهدافهم بشكل أكثر كفاءة بفضل وجود الحوكمة الجيدة للشركات، وفي المقابل فإن الدور الرقابي أكثر أهمية لأن الحوكمة الجيدة للشركات تقلل من السلوك الإنتهازي للإدارة عندما تحمي مصالح حملة الاسهم.

ومن بعض الإنتقادات الموجهة لأساليب التكاليف التقليدية في ظل الظروف التنافسية والتي تشير إليها بعض الدراسات إلى أن أساليب التكاليف التقليدية لا تتلائم مع التغيرات الحديثة وذلك لعدم فعاليتها وكفاءتها، ونتيجة لذلك تلجأ الشركات العالمية إلى إعادة النظر إلى الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف والعمل على تطويرها بما يتلائم مع التطورات العالمية الحديثة.

وترى الباحثة أن أساليب التكاليف التقليدية المطبقة حالياً في المنشآت لا تدعم بشكل متكامل تحقيق ميزة تنافسية لهذه المنشآت، ولا توفر معلومات كافية ومناسبة عن البيئة الخارجية للمنشأة بصفه عامة وعن المنافسين بصفه خاصة، ولا يهتم بتحليل التكاليف بالإرتباط بمستويات إستغلال الموارد المتاحة، كما أن هذه الأساليب تستخدم أسس لتوزيع التكاليف غير المباشرة غير ملائمة، وكذلك عدم الأخذ في الإعتبار تحليل سلوك التكاليف اللزجة وهذا لا يتفق مع هيكل التكاليف لهذه المنشآت في ظل ظروف البيئة الصناعية الحديثة.

في ضوء ما تقدم تتجسد مشكلة البحث في دراسة وإدارة التكاليف اللزجة وقياس أثر تخفيض لزوجة التكاليف المتمثلة في (لزوجة تكلفة البضاعة المباعة - لزوجة المصروفات التشغيلية - لزوجة المصروفات العمومية والإدارية) لتحقيق ميزة تنافسية مع إجراء دراسة تطبيقية، وفي ضوء نتائج تلك الدراسة المساهمة في تقديم إطار مقترح يعكس تقييم إدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات في البيئة المصرية. ومن ثم يمكن بلورة مشكلة البحث في شكل التساؤلات التالية:

- ١- ما هي طبيعة ومسببات وآليات والعوامل المؤثرة في التكاليف اللزجة ؟
- ٢- هل جميع بنود التكاليف والمصروفات تميل إلى السلوك اللزج ؟
- ٣- هل حسن إدارة التكاليف اللزجة يؤدي لزيادة الحصة السوقية للشركات الصناعية ؟
- ٤- هل توجد علاقة بين إدارة التكاليف اللزجة وتحقيق ميزة تنافسية للشركات في البيئة المصرية؟
- ٥- ما مدى إمكانية تقديم إطار مقترح يعكس تقييم أثر إدارة التكاليف اللزجة على تحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية في البيئة المصرية؟

٣- أهمية البحث :

تتبلور أهمية البحث من الجانبين العلمي والعملى على النحو التالي:

أ - الأهمية العلمية:

- فتح آفاق جديدة للبحث العلمي في هذا المجال إعتماً على نتائج هذا البحث .
- يُسهم البحث في تقليل الفجوة بين تقدير التكلفة وإدارة التكلفة اللزجة، وذلك من خلال توضيح كيفية حُسن إدارة هذه النوعية من التكاليف بما يعكس على زيادة الحصة السوقية للشركات.
- المساهمة في تقديم إطار مقترح يعكس أثر تقييم إدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية المصرية

ب - الأهمية العملية :

- يمكن أن تفيد نتائج البحث كلاً من المحللين الماليين والمستثمرين والمقرضين والمديرين وغيرهم من الأطراف ذوى العلاقة، وتوجههم نحو ضرورة الإهتمام بإدارة التكاليف اللزجة عند إجراء أي تحليل للتكاليف وتقييم الوضع القائم للمنشأة محل إهتمامهم، وهو الأمر الذي قد يغير في بعض الأحيان من إتجاهات ورؤية هؤلاء الأطراف للمنشأة.
- تساعد إدارة الشركة من خلال تحليل إدارة التكاليف اللزجة عن طريق الإدارة الرشيدة لما تقوم به من إتخاذ قرارات مختلفة.

٤- عرض وتحليل الدراسات السابقة :

هناك العديد من الدراسات التي تناولت المتغيرات المرتبطة بالبحث، يمكن تقسيمها إلى مجموعتين من الدراسات الأولى الأجنبية والثانية العربية وذلك على النحو التالي:

أولاً: الدراسات السابقة الأجنبية:

١. دراسة Paik & koo, 2016

Relationship between Cost Stickiness and Agency Problem.

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين مشكلات الوكالة ولزوجة التكاليف، وإعتمدت الدراسة على عينة من ١١٧٠ شركة غير مالية مدرجة بالسوق الكوري خلال الفترة من عام ٢٠٠٤ وحتى عام ٢٠١٤ بالاعتماد على قاعدة بيانات KIS VALUE، وقامت باستخدام المصروفات العمومية والإدارية غير العادية كمقياس لمشاكل الوكالة. وتوصلت الدراسة إلى:

- وجود علاقة موجبة بين المصروفات العمومية والإدارية غير العادية ولزوجة التكاليف .
- لا توجد علاقة بين المصروفات العمومية والإدارية غير العادية ولزوجة التكاليف في ظل الشركات كبيرة الحجم، وأرجعت ذلك لوجود نظم رصد ورقابة مصممة بشكل جيد لا تسمح بظهور مشكلات الوكالة .

٢. دراسة Hemati & Javid, 2017

The effects of the Earnings Management and Corporate Governance on expense Stickiness.

هدفت الدراسة إلى إختبار أثر كل من إدارة الأرباح وتركيبية هيكل الملكية على درجة لزوجة التكاليف، وإعتمدت الدراسة على عينة من ١١٢ مشروع إيراني مقيد بالبورصة خلال الفترة من عام ٢٠١٠ وحتى عام ٢٠١٦. وتوصلت الدراسة إلى:

- وجود تأثير جوهري لممارسات إدارة الأرباح على درجة لزوجة التكاليف.
- عدم وجود تأثير جوهري لكل من الملكية المؤسسية والملكية الإدارية وتركز الملكية على درجة لزوجة التكاليف في البيئة الإيرانية.

٣. دراسة Trinh, 2018

Do Managers Cut Sticky Costs to Alleviate Financial Distress During The Global Economics Crisis?

هدفت الدراسة إلى إختبار مدى تأثير النمو والركود الإقتصادي على درجة لزوجة للتكاليف وهل تستجيب بشكل غير منتظم للتغيرات في الطلب، وإعتمدت الدراسة على عينة مكونة من ١١٩ شركة عامة مقيدة بالسوق خلال الفترة من عام ٢٠٠٨ وحتى عام ٢٠١٦. وتوصلت الدراسة إلى:

- أن تقلبات النمو الإقتصادي تؤثر بشكل كبير في سلوك التكاليف.
- وجود السلوك اللزج للتكاليف عندما تواجه المشروعات انخفاض في المبيعات في فترات الكساد الإقتصادي.

٤. دراسة Yao, 2018

Cost Stickiness, Ownership Concentration and Enterprise Risk- Empirical Evidence from Chinese Listed Manufacturing Companies.

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين السلوك اللزج للتكاليف على مخاطر الشركة ودور تركز الملكية في الحد من هذا التأثير، وإعتمدت الدراسة على عينة من الشركات الصينية بواقع ٩٧٨٦ مشاهدة خلال الفترة من عام ٢٠٠٨ وحتى عام ٢٠١٥. وتوصلت الدراسة إلى:

- لزوجة التكاليف تزيد من مخاطر الشركة (مقاسة بمجموعة من النسب المالية التي تقيس مستوى المخاطرة).
- وجود علاقة طردية بين درجة تركز الملكية ولزوجة التكاليف بمعنى زيادة درجة تركز الملكية يزيد من درجة تأثير السلوك اللزج للتكاليف على مستوى مخاطر الشركة.

٥. دراسة Shipeng Hun et.al., 2019

Is cost stickiness associated with management earning forecasts.

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين توقعات الإدارة بالأرباح ولزوجة التكاليف، وإعتمدت الدراسة على بعض الشركات الأمريكية. وتوصلت الدراسة إلى:

- أن تعديل الموارد إستجابة لتغير المبيعات يمكن أن ينشئ تكاليف غير متماثلة، كما يمكن أن تؤثر حوافز الإدارة في تحريك أسعار الأسهم من خلال تأثير تنبؤات الإدارة بالأرباح على السلوك غير المتماثل للتكلفة .
- أن الخيارات الإستراتيجية للإدارة بجانب توقعات الإدارة عن الأداء المستقبلي (متفائل – متشائم) يؤدي إلى عدم تماثل التكلفة وبهذا يؤدي إلى عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، ولذا فإن الإدارة تميل إلى إصدار توقعات إدارة الأرباح (Management Earning Forecasts) للتخفيف من عدم تماثل المعلومات.
- تقديم دليل على أن حوافز الإدارة والتنبؤ بالأداء المستقبلي يؤثر على سلوك التكلفة.

٦. دراسة Yiru Yang , 2019

Do accruals earnings management constraints and intellectual capital efficiency trigger asymmetric cost behavior.

هدفت الدراسة إلى قياس أثر إدارة الأرباح على أساس الإستحقاق وكفاءة رأس المال الفكري على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وإعتمدت الدراسة على بعض الشركات الأسترالية خلال الفترة من ١٩٩٠ – ٢٠١٦ م. وتوصلت الدراسة إلى:

- أن سلوك التكلفة غير المتماثلة يمكن أن يحدث عندما يكون لدى الشركات قدرة محدودة في إدارة الأرباح على أساس الإستحقاق، كما أن كفاءة IC خاصة كفاءة رأس المال البشري تزيد من درجة لزوجة التكلفة.
- أن السلوك غير المتماثل للتكلفة إزداد بعد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS.
- أن هذه الدراسة تقدم تطبيقات مهمة للمستثمرين لأنهم يستطيعون أخذ تأثيرات إدارة الأرباح وكفاءة رأس المال الفكري كمحددات للسلوك غير المتماثل للتكلفة.

٧. دراسة Zhang and Yu Lin, 2019

The role of operational stickiness in impacting new venture survival.

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين اللزوجة التشغيلية للتكاليف Operational Stickiness وبين إستمرارية الشركة أو بقائها على الحياة، وإعتمدت الدراسة على عينة مكونة من ٢٠٠٠ شركة في الصين. وتوصلت الدراسة إلى:

- وجود لزوجة تشغيلية مثل لزوجة المخزون ولزوجة الممتلكات والمعدات (PPE) ولزوجة العمالة.
- أن العلاقة بين اللزوجة التشغيلية وإحتمال البقاء على قيد الحياة (الإستمرارية) تكون على شكل حرف (U) (أي علاقة مقلوبة، حيث يمكن للشركة أن تحسن من إحتمال بقاء الشركة على قيد الحياة من خلال الحفاظ على المخزون والحفاظ على المعدات والممتلكات ولكن بطريقة معتدلة.

٨. دراسة Lisa Silge and Arnt W., 2019

Market reaction to asymmetric cost behavior.

هدفت الدراسة إلى قياس مدي تأثير السلوك غير المتماثل للتكلفة بتوقعات نمو الشركة على المدى الطويل، وإعتمدت الدراسة عينة مكونة من الشركات الأمريكية على مدي زمني ١٩٩٠-٢٠١٤ م. وتوصلت الدراسة إلى:

- وجود لزوجة تكلفة أكبر عندما يكون لدى الشركة توقعات نمو مرتفعة على المدى الطويل.
- أن إختلاف توقعات معدلات النمو بين الشركات (مرتفعة أو منخفضة) على المدى الطويل تؤثر على قرارات المستثمرين، حيث يتفاعل المستثمرون بشكل أكثر سلبية مع سلوك التكلفة اللزجة عندما يكون لدى الشركة فرص نمو طويلة الأجل .
- أن دوافع الوكالة تؤدي إلى مزيد من لزوجة سلوك التكاليف.

Sticky costs behavior and earnings management.

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين السلوك غير المتمائل للتكلفة وممارسات إدارة الأرباح، وإعتمدت الدراسة على عينة مكونة من ١٧٠ شركة بارزيلية خلال الفترة الزمنية من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٧م. وتوصلت الدراسة إلى:

- وجود الأرباح المحاسبية لهذه الشركات تتأثر بالسلوك غير المتمائل للتكلفة وإدارة الأرباح.
- أن السلوك غير المتمائل للتكلفة يؤثر على سلوك الإدارة في إدارة الأرباح، حيث يعتبر عدم تماثل التكلفة متغير تداخلي (وسيط) يؤثر على إدارة الأرباح، كما أن إدارة الأرباح والتكلفة اللزجة (كمتغيرات مستقلة) يؤثران على جودة الأرباح (كمتغير تابع).

ثانياً: الدراسات السابقة العربية:

١. دراسة مندور، ٢٠١٧ بعنوان :

"أثر الخطر المالي وإتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتمائل لتكلفة البضاعة المباعة". هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين أثر الخطر المالي وإتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتمائل للتكلفة، وإعتمدت الدراسة على عينة مكونة من ٦٥ شركة من الشركات العاملة في بيئة الأعمال المصرية. وتوصلت الدراسة إلى: أنه كلما زادت درجة لزوجة تكلفة البضاعة المباعة صعوباً ينخفض السلوك غير المتمائل لتكلفة البضاعة المباعة هبوطاً أى ان العلاقة عكسية ما بين تكلفة البضاعة المباعة وبين السلوك غير المتمائل للتكلفة وذلك في الفترة التي تعقب فترة زيادة المبيعات في ظل ارتفاع درجة الخطر المالي .

٢. دراسة الصغير، ٢٠١٩ بعنوان :

"دور التكلفة اللزجة في ترشيد قرارات الربحية وتقييم الاداء في ظل فروض نظرية الوكالة". هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين إنعكاسات تصرفات الوكلاء في ظل فروض نظرية الوكالة على التكاليف اللزجة، وأثر إدراك السلوك غير المتمائل للتكلفة على تحسين إنتاجية قرارات الربحية وتقييم الأداء، وإعتمدت الدراسة على ١٧٨ مفردة موزعة على عدد من مديري التكاليف بالمنشآت الصناعية ومجموعة من المحللين الماليين والاكاديميين المهتمين بالبحث في مجال المحاسبة وخاصة محاسبة التكاليف وتم معالجة البيانات إحصائياً بإستخدام برنامج SPSS11 الإحصاء اللابارامترى في إجراء التحليلات الإحصائية) .

وتوصلت الدراسة إلى :

- أن تصرفات الوكلاء سواء كانت ناتجة عن وعى المديرين ورغبتهم في تحسين ربحية المنشأة، أو ناتجة عن صراعات الوكالة ورغبة الإدارة في تحقيق مصالحها الذاتية وزيادة حجم المنشأة وتكوين الإمبراطورية الإدارية من أجل السيطرة والهيمنة تؤدي بشكل كبير إلى ظهور السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف .
- أن إدراك السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف وتحديد معاملات اللزوجة وإستخدامهما في تعديل بنود التكاليف يؤدي إلى دقة تقديرات التكاليف ومنها تحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء .

٣. دراسة عباس، ٢٠١٩ بعنوان

"السلوك غير المتمائل للتكلفة وعلاقته بتمهيد الدخل: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية".

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين السلوك غير المتمائل للتكلفة وتمهيد الدخل وتقديم دليل من الواقع العملي على وجود السلوك غير المتمائل للتكلفة في الشركات الصناعية المصرية المسجلة بالبورصة المصرية، وإعتمدت الدراسة على عينة من الشركات الصناعية ٢٢ شركة تتبع السلوك اللزج للتكلفة و ١٧ شركة لا تتبع سلوك لزج .

وتوصلت الدراسة إلى:

- أن السلوك الذي تتبعه التكاليف الإجمالية في الشركات الممثلة لعينة الدراسة هو السلوك اللزج لبعض الشركات، و السلوك المقاوم للزوجة بالنسبة للبعض الآخر، وهذا يعني أن السلوك غير المتمائل للتكلفة الإجمالية موجود في الشركات الصناعية المصرية.
- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين السلوك غير المتمائل للتكلفة الإجمالية وتمهيد للدخل في الشركات الصناعية المصرية .

إطار مقترح لإدارة التكاليف للزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

٤. دراسة سليمان وبغدادى، ٢٠١٩ بعنوان:

"أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الثقة الإدارية المفرطة والسلوك غير المتمثل للتكلفة".

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين الثقة الإدارية المفرطة وعدم التمثل فى سلوك التكاليف ، وأثر حوكمة الشركات على هذه العلاقة، وإعتمدت الدراسة على عينة من الشركات المدرجة بالسوق المصرى من عام ٢٠١٠ حت عام ٢٠١٨ بإجمالى مشاهدات ٩٥٤ مشاهدة .

وتوصلت الدراسة إلى :

- وجود علاقة معنوية موجبة بين الثقة الإدارية والسلوك غير المتمثل للتكلفة.
- وجود علاقة معنوية موجبة بين الثقة الإدارية المفرطة والسلوك غير المتمثل فى الشركات ذات الحوكمة الضعيفة.
- عدم وجود علاقة بين الثقة الإدارية المفرطة والسلوك غير المتمثل فى الشركات ذات الحوكمة القوية، وذلك بعد تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين بناءً على مؤشر لتقييم مستوى الحوكمة بالشركات المثلة فى عينة الدراسة .

٥. دراسة على، ٢٠٢٠ بعنوان:

"أثر حوكمة الشركات وهيكل الملكية على السلوك غير المتمثل للتكلفة".

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين كل من آليات حوكمة الشركات وتركيبية هيكل الملكية من ناحية والسلوك غير المتمثل فى البيئة المصرية من ناحية أخرى، وإعتمدت الدراسة على بيانات الشركات المصرية المقيدة بالبورصة وعددها ٧٦ شركة خلال الفترة من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٨ .

وتوصلت الدراسة إلى :

- عدم وجود تأثير لحجم ومستوى إستقلالية وعدد إجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتمثل للتكلفة فى بيئة الأعمال المصرية .
- عدم وجود تأثير لحجم وإستقلالية وعدد إجتماعات لجنة المراجعة على السلوك غير المتمثل للتكلفة فى بيئة الأعمال المصرية .
- عدم وجود تأثير لنسبة الملكية المؤسسية فى هيكل ملكية الشركة على السلوك غير المتمثل للتكلفة فى بيئة الأعمال المصرية .
- عدم وجود تأثير لمستوى التخصص القطاعى لمراقب الحسابات على السلوك غير المتمثل للتكلفة فى بيئة الأعمال المصرية .

٦. دراسة محمد، ٢٠٢٠ بعنوان :

"قياس تأثير توقعات الإدارة على السلوك غير المتمثل للتكلفة بهدف زيادة المحتوى المعلوماتى لنظام المحاسبة الإدارية (دراسة تطبيقية)".

هدفت الدراسة إلى قياس تأثير التوقعات الإدارية فى ضوء- درجة إستغلال الموارد المتاحة وتكاليف التعديل -على درجة السلوك غير المتمثل للتكلفة فى بيئة الأعمال المصرية بهدف زيادة المحتوى المعلوماتى لنظام المحاسبة الإدارية، وإعتمدت الدراسة على تحليل التقارير المالية المستقبلية لعينة مكونة من ٣٣ شركة مقيدة بالبورصة المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٨ م .

وتوصلت الدراسة إلى :

- ضرورة إدراك المديرين لسلوك التكاليف غير المتماثلة للتكلفة لتحسين جودة محتوى ومخرجات المحاسبة الإدارية .
- أن التوقعات الإدارية المستقبلية المتفائلة يكون لها أثر قوى فى ظل درجة عالية من الموارد غير المستغلة ودرجة عالية من تكاليف التعديل على درجة السلوك غير المتمثل للتكلفة البيعية والعمومية والإدارية، أما فى حالة إنخفاض الموارد غير المستغلة وتكاليف التعديل يكون تأثير ضعيف إلى متوسط خاصة فى ظل التوقعات الإدارية المتشائمة على درجة السلوك غير المتمثل للتكلفة البيعية والعمومية والإدارية .

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

٧. دراسة الإسداوى وويلال، ٢٠٢٠ بعنوان :

"إختبار العلاقة بين القدرة الإدارية والسلوك غير المتمائل للتكاليف فى الشركات المساهمة المصرية". هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين القدرة الإدارية والسلوك غير المتمائل لمصروفات البيع والتوزيع والمصروفات العمومية والإدارية ومصروفات التشغيل، وإعتمدت الدراسة على عينة من الشركات المصرية مكونة من ٦٨ شركة غير مالية مدرجة بالبورصة المصرية والتي تنتمى الى ١٠ قطاعات إقتصادية بإجمالى ٥٤٤ مشاهدة خلال الفترة (٢٠٠٩-٢٠١٦).

وتوصلت الدراسة إلى :

- وجود علاقة موجبة معنوية بين القدرة الإدارية والسلوك غير المتمائل للتكلفة لمصروفات التشغيل.
- وجود علاقة موجبة معنوية بين القدرة الإدارية والسلوك غير المتمائل للتكلفة لمصروفات العمومية والإدارية.
- عدم وجود علاقة موجبة معنوية بين القدرة الإدارية والسلوك غير المتمائل للتكلفة وتكلفة البضاعة المباعة.

٨. دراسة محمود، ٢٠٢١ بعنوان :

"أثر السلوك غير المتمائل للتكلفة على قيمة الشركة". هدفت الدراسة إلى إختبار أثر السلوك غير المتمائل على قيمة الشركة، وإعتمدت الدراسة على عينة مكونة من ٧٢ شركة مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠١٧م.

وتوصلت الدراسة إلى :

- وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين لزوجة التكلفة وقيمة الشركة .
 - وجود علاقة سلبية ومعنوية بين اللزوجة العكسية للتكلفة وقيمة الشركة .
- مما نتج إلى أن لزوجة التكلفة تنتج عن الدوافع الإقتصادية والإجتماعية بينما تنتج اللزوجة العكسية عن دوافع إدارة الأرباح .

٩. دراسة قحطان، ٢٠٢١ بعنوان:

"أثر السلوك غير المتمائل للتكلفة على تحليل التكلفة – الحجم – الأرباح وانعكاساته على جودة المعلومات الادارية". هدفت الدراسة إلى قياس أثر تضمين السلوك غير المتمائل للتكلفة على تقديرات تحليل التكلفة – الحجم – الأرباح وانعكاساته على جودة المعلومات المحاسبية الإدارية، وإعتمدت الدراسة على عينة مكونة من ٤٢ شركة صناعية مسجلة ببورصة الأوراق المالية السعودية، بإجمالى ٣٢٢ مشاهدة خلال الفترة من عام ٢٠٠٧-٢٠١٥م.

وتوصلت الدراسة إلى :

- سلوك تكاليف التشغيل فى الشركات الصناعية السعودية يظهر سلوكاً غير متمائل، كما بينت أنه فى حالة زيادة أو إنخفاض مبيعات الفترة السابقة يكون سلوك تكاليف التشغيل للفترة الحالية غير متمائل .
- تقديم دليل على أن سلوك التكلفة غير المتمائل يؤدي إلى تغييرات مفاهيمية رئيسية فى العديد من تطبيقات تحليل التكلفة – الحجم – الأرباح مثل (تحليل التعادل – الموازنة المرنة للتخطيط والرقابة).

١٠. دراسة السيد، ٢٠٢١ بعنوان:

"إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتدعيم إستراتيجية زيادة التكلفة". هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكاليف اللزجة على نجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكاليف فى بيئة الأعمال الحديثة، وإعتمدت الدراسة على تصميم إستقصاء وتوزيعها على عينة مكونة من ١٣٣ مفردة بهدف إقتراح إطار لإدارة التكاليف اللزجة على تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية.

وتوصلت الدراسة إلى :

- دقة قياس وتبويب إنحرافات التكاليف مع زيادة دقة قياس سلوك التكاليف اللزجة، يؤدي إلى تجاهل سلوك التكاليف اللزجة بالتالى زيادة فجوة التوقعات فى الأرباح.
- يوجد أثر إيجابى ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف اللزجة (المصروفات – الفوائد) على تطبيق إستراتيجية الريادة التكاليفية .
- يوجد أثر إيجابى ذو دلالة معنوية لتوفير معلومات عن التكاليف اللزجة المتمثلة فى الأعباء والخسائر المالية المتنوعة على تطبيق إستراتيجية الريادة التكاليفية.

إطار مقترح لإدارة التكاليف للزوجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

١١. دراسة سراج، ٢٠٢٢ بعنوان :

"نموذج كمي مقترح لقياس أثر السلوك غير المتمثل للتكلفة على دقة التنبؤ بجودة الأرباح المحاسبية للشركات الصناعية المصرية".

هدفت الدراسة إلى قياس أثر السلوك غير المتمثل على دقة التنبؤ بجودة الأرباح المحاسبية عن طريق بناء نموذج كمي يشتمل على مسببات العلاقة التأثيرية بين السلوك المتمثل للتكلفة وجودة الأرباح المحاسبية، وإعتمدت الدراسة على عينة مكونة من ٥٠ شركة صناعية مسجلة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠٢٠ م. وتوصلت الدراسة إلى :

وجود سلوك غير متمثل للتكلفة في بنود تكلفة البضاعة المباعة، تكاليف التشغيل والمصروفات العمومية والإدارية وباستخدام نموذج (ABJ, ٢٠٠٣) تم قياس مستوى التمثال في تكلفة البضاعة المباعة ووجد أنها تزداد بنسبة ٩٤,٥% مع زيادة المبيعات بمقدار ١% بينما تنخفض بمقدار ٧٩% مع انخفاض المبيعات بمقدار ١% أما التكلفة البيعية والإدارية تزداد بنسبة ٧٠% مع زيادة المبيعات بمقدار ١%، بينما تنخفض بمقدار ٣٣% مع انخفاض المبيعات بمقدار ١% بينما تجد أن تكاليف التشغيل تزداد بنسبة ٨٥% مع زيادة المبيعات بمقدار ١%، بينما تنخفض بمقدار ٦٩% مع انخفاض المبيعات بمقدار ١% وهذا يعد سلوك غير متمثل لتكلفة لإختلاف نسبة التغير مع المبيعات بمقدار ١% زيادة ونقصان، وتم إختبار العلاقة بين السلوك غير المتمثل للتكلفة ومستوى جودة الأرباح المحاسبية واتضح وجود علاقة عكسية.

التعليق على الدراسات السابقة :

يتضح من تحليل الدراسات السابقة ما يلي :

(١) نال موضوع لزوجة التكاليف إهتماماً كبيراً في الدراسات الأجنبية كتفسير جديد لسلوك التكاليف يخرج عن وجهة النظر التقليدية لسلوك التكاليف بالفكر المحاسبي. وتعددت الدراسات التي إهتمت بإرتباط لزوجة التكاليف من حيث مستوى اللزوجة داخل بيانات مختلفة (الكورية – الأمريكية – الأيرانية - ... الخ). كما توصلت جميعاً لوجود لزوجة بالتكاليف ولكن بمستويات متفاوتة.

(٢) قامت الدراسات بإختبار مجموعة من الفروض حول العلاقة بين السلوك غير المتمثل للتكلفة وبين مجموعة من المحركات المحتملة لهذا السلوك، وقد توصلت تلك الدراسات إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- تتفق الدراسات حول مفهوم السلوك غير المتمثل للتكلفة من حيث كونه نتاج مجموعة محركات تؤدي إلى إختلاف معدل زيادة التكلفة عند زيادة حجم النشاط عن معدل إنخفاضها عند إنخفاض حجم النشاط بمعدل مساوي للزيادة فتصبح التكلفة لزجة أو غير لزجة.
- أكدت النتائج على أن مفهوم السلوك غير المتمثل للتكلفة يظهر في كل المنشآت على إختلاف طبيعة عملها ولكن بدرجات متفاوتة؛ حيث تكون اللزوجة في ذروتها بالمنشآت الصناعية ثم التجارية ثم الخدمية، وذلك لإختلاف طبيعة الهيكل التكاليفي في كلاً منهما. كما أثبتت أيضاً ظهوره بدرجات متفاوتة عبر الدول والمجتمعات الإقتصادية المختلفة وفقاً لمعدلات النمو الإقتصادي وقوانين العمل بها والمشاكل الإجتماعية.
- تزداد درجة عدم تماثل سلوك التكلفة مع زيادة مجموعة من المحددات مثل: تفاؤل المديرين حول مستقبل الطلب، صرامة قوانين حماية العمالة، ضعف وقوة آليات حوكمة المنشآت، حجم وعمر المنشأة، معدل النمو للمنشأة، المنافسة، كثافة الأصول، الوزن النسبي للتكاليف الثابتة داخل الهيكل التكاليفي، ... إلخ.
- دعمت الدراسات بعضها البعض فيما يتعلق بالعلاقة التأثيرية القوية للقرار الإداري على تشكيل السلوك غير المتمثل للتكلفة، وذلك من منطلق أن نشأة لزوجة التكلفة وقوتها تتوقف بشكل رئيسي على نتيجة المفاضلة التي يعدها المديرون بين تكلفة الإحتفاظ بالزائد من الموارد خلال فترات هبوط النشاط (الطلب) وبين التكاليف المتوقعة لعملية تعديل الموارد (الإستغناء عن المورد حالياً ثم إستعادته مستقبلاً عند إنتعاش الطلب).
- تختلف درجة عدم تماثل سلوك بنود التكلفة عن بعضها البعض نتيجة إختلاف ناتج المفاضلة بين تكلفة الإحتفاظ وتكلفة التعديل لكل بند، بالإضافة إلى إختلاف طرق قطع التكلفة التي تنتهجها المنشأة تجاه كل بند، والتي تتوقف على مدى ندرة المورد أو النشاط المنشئ لبند التكلفة.

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

- إتفقت الدراسات على أن مفهوم السلوك غير المتماثل للتكلفة هو إمتداد وتطور لسلوك التكلفة المتعارف عليه في الفكر المحاسبي، لذا من الضروري إعادة النظر في مضامين وأساليب نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لضمان تقديم معلومات ملائمة وأكثر دقة من تلك المستخرجة من الأطر أو النماذج أو الأساليب أو النظم المتعارف عليها وبخاصة المعتمدة على السلاسل الزمنية في التنبؤ.
- يُسهّم مفهوم السلوك غير المتماثل للتكلفة في تفسير المحللين والمراجعين والإداريين للتغيرات الفجائية في الأرباح الفعلية عن المتوقعة، فضلاً عن مساعدته للمستثمرين في التقييم الصحيح لقيمة المنشأة وفي إتخاذ القرارات الإستثمارية.
- تؤكد النتائج على أن إستنتاج محركات السلوك اللزج للتكلفة يجب أن يتم في ظل الدوافع وراء تعديلات المديرين للموارد، وبخاصة الدوافع التي تحركها الوكالة، بمعنى هل دافع قرار التعديل هو لبناء إمبراطورية إدارية بالمنشأة بما يؤدي إلى لزوجة غير إقتصادية لبند التكلفة، أم الدافع هو تحقيق أهداف الربحية المخططة مما يخفض من درجة اللزوجة؟ وذلك حتى تستطيع آليات حوكمة المنشآت أن تفرق بين لزوجة التكلفة الحقيقية للمنشأة وبين اللزوجة التي اصطنعها المديرين لتحقيق مكاسب خاصة بهم.
- توصي الدراسات بإعادة النظر في أساليب وأدوات إعداد الموازنات وترشيد القرارات في ظل السلوك غير المتماثل للتكلفة، لأن إستمرارها وفقاً للفكر المحاسبي المتعارف عليه قد يؤدي إلى التقليل أو المغالاة في إستجابة التكلفة للتغيرات في حجم النشاط مما قد يضعف من نفعية المعلومات المستقاة من تلك الأساليب للتنبؤ بالمستقبل وترشيد القرارات.

الفجوة البحثية:

في ضوء ما هدفت إليه الدراسات السابقة وما توصلت إليه من نتائج يمكن للباحثة تحديد الفجوة البحثية في لا يوجد أياً من الدراسات السابقة لم يتناول تقييماً لأثر إدارة التكاليف اللزجة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية في البيئة المصرية، وتعد الدراسة الحالية محاولة جادة لتقديم إطار نظري تطبيقي يعكس تقييم أثر إدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية لتلك الشركات، وسيتم فيها قياس لزوجة التكاليف بالتطبيق على ثلاث أنواع من المصروفات والتكاليف وهي تكلفة البضاعة المباعة والمصروفات التشغيلية والمصروفات البيعية والإدارية لتحقيق ميزة تنافسية للشركات، وذلك من خلال سلسلة زمنية للفترة من ٢٠١٧ وحتى ٢٠٢١؛ بما يعني تضمينها ٥ أعوام عند دراسة العلاقة بين إدارة التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية، الأمر الذي تتوقع من خلاله الباحثة إستكشاف العلاقة بصورة أكثر وضوحاً.

٥- أهداف البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث في تحليل إدارة التكاليف اللزجة ودراسة مدى تأثيرها على تحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية في البيئة المصرية، ويمكن تحقيق الهدف العام من خلال الأهداف الفرعية التالية:

التعرف على طبيعة ومحددات إدارة التكاليف اللزجة والميزة التنافسية .

١- دراسة العلاقة بين إدارة التكاليف اللزجة وزيادة الحصة السوقية للشركات محل الدراسة .

٢- دراسة الدور التأثيري للتكاليف اللزجة على تحقيق الميزة التنافسية .

٣- ما مدى إمكانية تقديم إطار مقترح يعكس إدارة التكاليف اللزجة على تحقيق ميزة تنافسية للشركات .

٦- فروض البحث:

في ضوء عرض مشكلة البحث وسعيًا نحو تحقيق أهدافه، وفي إطار عرض الدراسات السابقة يمكن صياغة الفرض الرئيسي للبحث كما يلي:

الفرض الرئيسي : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكاليف اللزجة وتحقيق ميزة تنافسية للشركات محل الدراسة خلال سنوات الدراسة.

وفي ضوء ما سبق يمكن إستنتاج الفروض الفرعية التالية :

الفرض الفرعي الأول: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين لزوجة تكلفة البضاعة المباعة وتحقيق ميزة تنافسية.

الفرض الفرعي الثاني: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين لزوجة المصروفات التشغيلية وتحقيق ميزة تنافسية.

الفرض الفرعي الثالث: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين لزوجة المصروفات العمومية والإدارية وتحقيق ميزة تنافسية.

٧- منهج البحث:

في ضوء مشكلة البحث وسعياً نحو تحقيق أهدافه وإختبار فروضه إتمدت الباحثة على كل من المنهج الإستقرائي والإستنباطي، وذلك على النحو التالي:

المنهج الإستنباطي : في ظل هذا المنهج إهتمت الباحثة بدراسة وتحليل ما ورد بالدراسات العربية والأجنبية المرتبطة بمتغيرات البحث، وذلك بهدف التعرف على طبيعة ومسببات والعوامل المؤثرة في التكاليف اللزجة وأهم بنود التكاليف التي تميل للزوجة فضلاً عن تحديد مدى تأثيرها على تحقيق ميزة تنافسية للشركات.

المنهج الإستقرائي: وفقاً لهذا المنهج حرصت الباحثة على إستخلاص إطار مقترح يعكس طبيعة العلاقة بين إدارة التكاليف اللزجة وتحقيق ميزة تنافسية وإختبارها من خلال بيانات الشركات محل الدراسة خلال سنوات الدراسة.

٨- خطة البحث :

في ضوء مشكلة البحث وسعياً نحو تحقيق أهدافه وتجسيماً لإختبار فروضه وإعتماداً على منهجه لإستخلاص أهم النتائج والتوصيات يتم تقسيم على النحو التالي:

- أولاً : طبيعة إدارة التكاليف اللزجة.
- ثانياً : مفهوم وأبعاد ومؤشرات الميزة التنافسية .
- ثالثاً : الحصة السوقية (المفهوم – الأهمية).
- رابعاً : الدور التائيري للتكاليف اللزجة على الميزة التنافسية.
- خامساً : الإطار المقترح لإدارة التكاليف اللزجة.
- سادساً : الدراسة التطبيقية .
- سابغاً : خلاصة وتوصيات البحث.
- ثامناً : الدراسات المستقبلية المقترحة.

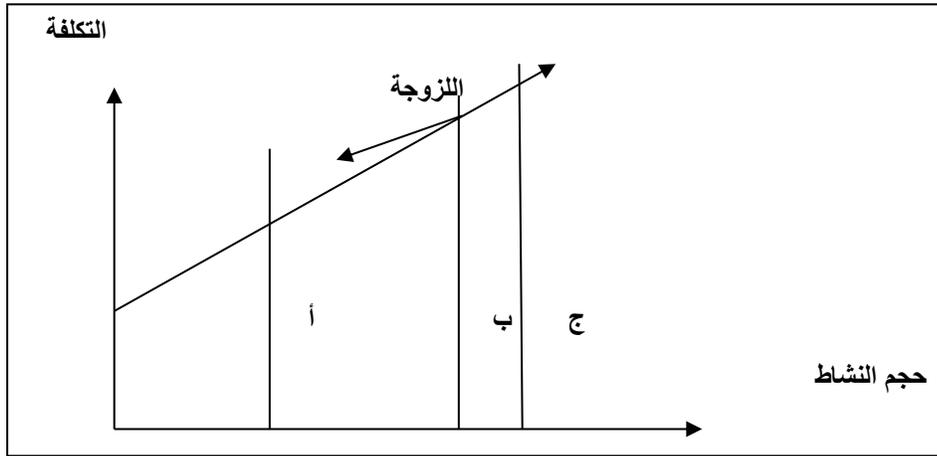
أولاً: طبيعة إدارة التكاليف اللزجة.

✓ مفهوم إدارة التكاليف اللزجة:

تعتمد النظرة التقليدية لسلوك التكلفة في البحوث المحاسبية على نموذج "الصندوق الأسود Black box" الخاص بالتكاليف الثابتة والمتغيرة؛ وهذا النموذج يصف العلاقة الخطية الآلية بين محرك التكلفة (حجم النشاط) وتكلفة نفس الفترة؛ حيث ظل الفكر المحاسبي لعقود طويلة يرى أن سلوك التكاليف يأخذ الشكل التماثلي الذي ينوع ما بين التكاليف المتغيرة والتي تتغير بتغير حجم النشاط وبنفس النسبة والاتجاه، والتكاليف الثابتة والتي تظل ثابتة مع زيادة حجم النشاط ما دامت في حدود الطاقة القصوي للإنتاج، والتكاليف المختلطة والتي تشمل في طياتها كلاً النوعين السابقين (Banker et al., 2018).

طرح العديد من الباحثين تساؤلات عن مدى دقة التماثل في سلوك التكاليف والتشكيك في ذلك، وإن ظل هذا في إطار التأميل النظري (Noreen&Soderstorm, 1994; Noreen&Soderstorm, 1997) إلى أن استطاعت دراسة (Anderson et al., 2003) توفير دليل تطبيقي للتفسير النظري لسلوك التكلفة؛ حيث أشارت إلى أن التكاليف تأخذ شكلاً غير تماثلي في تغيراتها مع التغير في حجم النشاط؛ وهو ما يطلق عليه اصطلاحاً السلوك غير التماثل للتكلفة (التكاليف اللزجة) أو التكاليف المطاطية أو التكاليف ثنائية الاتجاه.

وتظهر التكاليف اللزجة عندما يكون معدل الزيادة في التكاليف المرتبطة بزيادة حجم النشاط أكبر من معدل إنخفاض التكاليف المرتبطة بإنخفاض حجم النشاط بنفس المعدل، ويعبر الشكل رقم (1) عن لزوجة التكاليف (عدم التماثل في سلوك التكلفة).



شكل رقم (1) السلوك اللزج للتكلفة

المصدر: (Bankder et al., 2014)

حيث :

- أ تعبر عن أدنى مستوى للنشاط
- ب تعبر عن المستوى الحالي للنشاط
- ج تعبر عن أعلى مستوى للنشاط

ويعرفها البعض بأنها: تكلفة تزداد مع زيادة النشاط بمقدار أقل من إنخفاضها عند الإنخفاض المكافئ للنشاط ، وذلك حين يمتلك المديرون تأكيداً بأن الإنخفاض في النشاط مستمر وليس مؤقتاً وأن تكلفة الإحتفاظ بالموارد غير المستغلة أكبر من تكلفة التعديل، لذلك يميلون فانهم أكثر إلى التخلص من الموارد غير المستغلة، بينما يفضلون مع زيادة النشاط زيادة معدل إستغلال الطاقة الحالية قبل التفكير في زيادتها مما يجعل معدل زيادة التكلفة أقل من معدل إنخفاضها.

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

إنتشر هذا المفهوم وتسارعت وتيرة إعداد الدراسات في مجال التكاليف اللزجة، وقد ساهمت دراسات إدارة التكاليف اللزجة في الحصول على دقة أكثر للتكاليف بما يُمكن إدارة الشركة من إتخاذ قرارات تخطيطية ورقابية أكثر دقة في خفض التكاليف وزيادة المنافسة السعرية والإستغلال الأمثل للموارد، وقد أكدت الدراسات السابقة فرضية سلوك التكاليف اللزجة، حيث تناولت أنواعاً مختلفة من التكاليف مثل التكاليف البيعية والإدارية وتكلفة البضاعة المباعة وتكاليف البحوث والتطوير وتكاليف الإعلانات والتكاليف الخاصة بالمصروفات التشغيلية وغيرها، كما أنها درست تلك التكاليف في ظل مستويات وأنواع مختلفة من الصناعات في أماكن مختلفة من دول العالم .

تستنتج الباحثة مما سبق أن التكاليف اللزجة تأخذ إحدى صورتين :

- إذا كان حجم الزيادة في التكاليف المرتبط بالزيادة في حجم النشاط أكبر من حجم الإنخفاض في التكاليف المرتبط بالإنخفاض في حجم النشاط بنفس نسبة الزيادة فهذا يمثل سلوك غير متماثل صاعد..
 - إذا كان حجم الزيادة في التكاليف المرتبط بالزيادة في حجم النشاط أقل من حجم الإنخفاض في التكاليف المرتبط بالإنخفاض في حجم النشاط بنفس نسبة الزيادة فهذا يمثل سلوك غير متماثل هابط.
- ومن جهة نظر الباحثة ترى أن إدارة التكلفة اللزجة (Management Sticky Cost) هو أسلوب يعمل على حُسن إدارة التكاليف اللزجة ويوضح كيفية التعامل والتخطيط والتحليل الجيد في هذه النوعية من التكاليف والتي تُمكن الإدارة إتخاذ القرارات الرشيدة، ويحقق العديد من المزايا منها (تتعلق بتحليل التكاليف - تتعلق بتحليل الأنشطة والعمليات- تتعلق باتخاذ القرارات وتقييم الأداء)، مما يساعد على تحقيق العديد من الأهداف الرئيسية مثل : خفض التكلفة وتحقيق الكفاءة والفاعلية، ويتم ذلك من خلال وصف تفصيلي للعمليات والأنشطة وتكاليفها ومسببات التكلفة وأسباب حدوث التكلفة وتحديد وقت كل نشاط وإستبعاد العمليات المتكررة والرقابة وتقييم أداء العمال وفرق العمل، مما يزيد كفاءة وفعالية المنشأة كنتيجة لتطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة.

✓ بنود التكلفة التي تميل إلى السلوك اللزج

عندما يدور الحديث حول سلوك التكاليف يتبادر إلى الذهن السؤال التالي: هل كل أنواع التكاليف تسلك سلوك التكاليف غير المتماثلة؟ أم أنها تسلك النموذج التقليدي؟ أو أن بعضها يتبع نموذج التكاليف اللزجة sticky أم المضاد للزوجة (Anti-sticky)؟ للإجابة على هذا السؤال فقد تم حصر أنواع التكاليف التي إستخدمت واختبرت درجة لزوجتها وعدم تماثلها؛ ولوحظ أن المتتبع لبنود التكاليف التي كانت محل بحث وتحليل من قبل مختلف الدراسات السابقة التي بحثت في سلوك التكاليف، يجد أن هناك بنود تكرر في معظم الدراسات بل كل الدراسات وهي:

١- تكلفة البضاعة المباعة COGS:

تجد أن تكلفة البضاعة المباعة إذا حدث بها تغير كبير في إيرادات المبيعات فإنها تظهر سلوكاً لزجاً، أما إذا كان التغير في إيرادات المبيعات بسيط فإنه لا يظهر سلوك اللزج في تكلفة البضاعة المباعة.

(Weidenmier and Subraniam,2003)

وترى الباحثة أن السبب في هذا السلوك هو إحتواء تكلفة البضاعة المباعة على تكاليف البيع، فعلى الرغم من أن تكلفة البضاعة المباعة تتضمن تكاليف مباشرة ذات سلوك متماثل، إلا أن تكاليف البيع هي التي تعكس هذا السلوك اللزج لاسيما في حالة زيادة المبيعات بكميات كبيرة.

٢- تكاليف النفقات العامة:

توصلت دراسة كلاً من (Noreen and Doderstom,1994) إلى أن تكاليف النفقات العامة أول بند تكلفة يُظهر السلوك اللزج ، حيث قام من خلال دراسته لتتبع حالة التكاليف في عدد من المستشفيات الأمريكية بالكشف عن هذه اللزوجة، ثم قاما بتأكيد هذا السلوك في دراسة أخرى أكثر توسعاً عام ١٩٩٧م على عينة أخرى من المستشفيات بإستخدام سلسلة زمنية تراكمية من الأنشطة.

٣- تكاليف التشغيل Total operating costs:

أظهرت نتائج الدراسة التي قام بها (Calleja et al, 2006) أن التكاليف التشغيلية تعد أحد أنواع التكاليف التي تظهر سلوكاً غير متماثل- عشوائي - ما بين اللزوجة والإنزلاق، ويظهر هذا واضحاً إذا ما كانت البيانات محل الدراسة تغطي فترة زمنية قصيرة، إلا أنه كلما زادت الفترة الزمنية التي تشملها الدراسة قلت درجة لزوجة هذا البند، وجاءت دراسة (Kama and Weiss, 2013) مؤكدة لهذه النتائج.

٤- التكاليف الإدارية والعمومية SG&A costs:

يمكن القول أن جميع الدراسات التي تناولت سلوك التكاليف تضمنت بنود التكاليف العمومية والإدارية بالبحث والتتبع، وقد أفرت جميعها بوجود لزوجة التكاليف لهذه البنود، بدءاً من دراسة (Anderson et al., 2003) ،

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

ودراسة (Weidenmier and Suberamaniam, 2003) وحتى دراسة (Ibrahim, 2018) كل الدراسات التي تمت على سلوك التكاليف في هذه الفترة تتبعت سلوك التكاليف العمومية والإدارية وأثبتت بالدليل العملي لزوجة هذه البنود تجاه التغيرات في حجم النشاط (إيراد المبيعات).

٥- تكلفة العمالة Labor costs :

تعد تكلفة العمالة أحد بنود التكاليف ذات السلوك اللزج طبقاً لما أظهرته العديد من الدراسات والأبحاث في هذا المجال، منها دراسة (Balakrishnam and Gruca, 2008) والتي أجريت على عينة من عيادات طبية أمريكية وتوصلت إلى لزوجة سلوك هذا البند، ثم أكدت ذلك دراسة (Abu-Serdaneh, 2014) ودراسة (Warganegara and Tamara, 2014).

٦- تكلفة البحث والتطوير R&D costs :

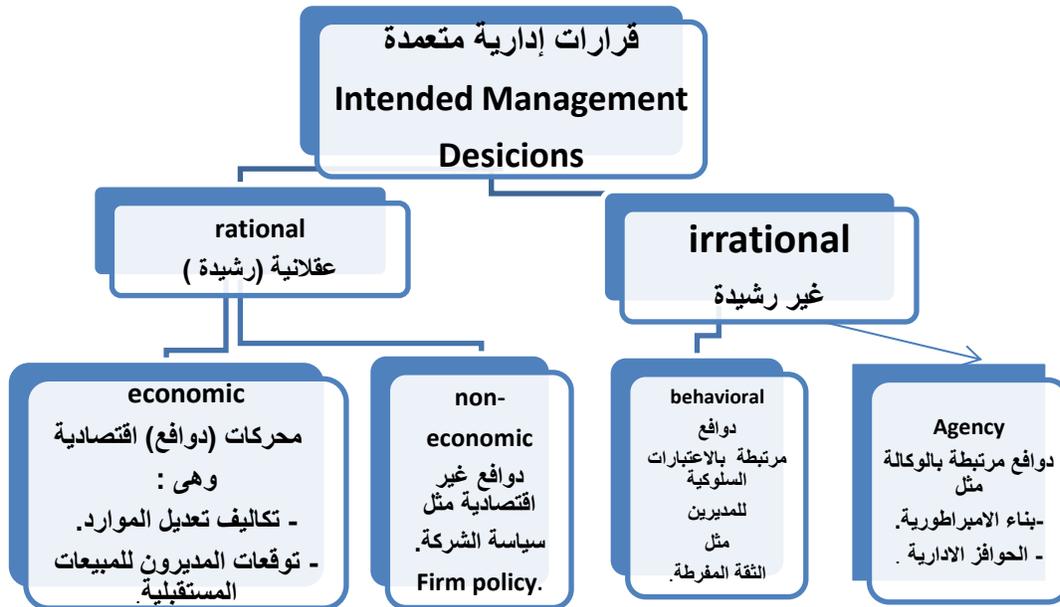
تُعد تكلفة البحث والتطوير من التكاليف التي تخضع لحرية الإدارة في زيادتها أو خفضها لإرتباطها بالنظرة المستقبلية للمنشأة، فقد تلجأ إلى زيادة التكاليف حالة اتجاه حجم النشاط إلى الإرتفاع، ويصبح من الصعب خفضها بشكل كبير حال إنخفاض حجم النشاط، وبالتالي تظهر هذه التكاليف سلوكاً غير متمائل مع تغيرات حجم النشاط.

٧- تكلفة الإنفاق على الممتلكات والمعدات والآلات الرأسمالية :

لا تختلف كثيراً عن تكلفة البحث والتطوير، فهي تخضع أيضاً لحرية الإدارة في التصرف، ولكن عندما ينخفض حجم النشاط تستطيع الإدارة تخفيض حجم الموارد، إلا أنها لن تستطيع التخلص من تكاليف الأصول مما يظهر السلوك اللزج للتكلفة (Anderson and Lanen, 2009).

✓ مسببات (محركات) السلوك غير المتمائل للتكلفة (التكاليف اللزجة):

يمكن تبويب أهم العوامل المحددة أو المفسرة لظاهرة السلوك غير المتمائل للتكلفة التي تناولتها العديد من الدراسات السابقة من خلال الشكل التالي:



(المصدر: Reimer,k.,2019)

شكل رقم (٢) مسببات التكاليف اللزجة

أي أن قرارات المديرين لا يمكن أخذها بمعزل عن العديد من المتغيرات التي تحدد بشكل كبير توجهاتهم عند إنخفاض حجم الطلب، وتم تقسيم هذه العوامل على النحو الذي يظهر بالشكل السابق:

ثانياً: مفهوم وأبعاد ومؤشرات الميزة التنافسية:

١ - مفهوم الميزة التنافسية :

الميزة التنافسية التي تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى إكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستخدمة من قبل المنافسين، بحيث تكون قادرة على تجسيد هذا الإكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع.

نجد أن الميزة التنافسية تعكس قدرة المؤسسة على تحقيق قيمة مضافة للعميل، وأن ذلك يتطلب القدرة على تلبية إحتياجاته بفعالية أكبر من المنافسين من خلال تبني إستراتيجية تؤكد تميزها، تضمن لها زيادة حصتها السوقية، تمكنها من تحقيق ربحية أعلى؛ تتطلب توافر مجموعة من الموارد والمهارات والقدرات والعمل على إستغلالها، تعكس تحقيق حالة من التميز، الإستدامة فالمؤسسات تواجه تحدي المحافظة عليها (وسيلة، ٢٠١٢).

كما تُعرف الميزة التنافسية على أنها الميزة أو عنصر تفوق للمنظمة يتم تحقيقها في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس (غدير، ٢٠١٣).

٢ - أبعاد الميزة التنافسية:

٢/١ - **بُعد التكلفة:** إن الشركات التي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بتكلفة أدنى من المنافسين لها، والتكلفة الأقل هي الهدف الرئيسي للشركات التي تتنافس من خلال التكلفة وحتى الشركات التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى غير التكلفة فإنها تسعى لتحقيق تكلفة منخفضة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها.

ويمكن للشركة أن تخفض التكاليف من خلال الإستخدام الكفاء للطاقة الإنتاجية المتاحة لها فضلاً عن التحسين المُستمر لجودة المنتجات والإبداع في تصميم المنتجات وتقانة العمليات، إذ يُعد ذلك أساس مهم لخفض التكاليف فضلاً عن مساعدة المديرين في دعم وإسناد إستراتيجية الشركة لتكون قائمة في مجال التكلفة. كما أن إدارة العمليات تسعى إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مقارنة بالمنافسين، والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من الميزة التنافسية للمنتجات في السوق.

٢/٢ - **بُعد الجودة:** إن الجودة تعد من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع إحتياجات الزبائن، إن الزبائن يرغبون بالمنتجات بالجودة التي تلي الخصائص المطلوبة من قبلهم، وهي الخصائص التي يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان، فالشركات التي لا تقدم منتجات بجودة تلي حاجات ورغبات الزبائن وتوقعاتهم لا تتمكن من البقاء والنجاح في سلوك المنافسة.

٢/٣ - **بُعد المرونة:** تعد المرونة بأنها الأساس لتحقيق الميزة التنافسية للشركة من خلال الإستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات وبما يلائم حاجات الزبائن، والمرونة تعني قدرة الشركة على تغيير العمليات إلى طرائق أخرى وهذا ربما يعني تغيير أداء العمليات وكذلك تغيير طريقة ووقت أداء العمليات.

٢/٤ - **بُعد التسليم:** إن بُعد التسليم هو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق من خلال التركيز على خفض المُهل الزمنية والسرعة في تصميم منتجات جديدة وتقديمها إلى الزبائن بأقصر وقت ممكن.

٢/٥ - **بُعد الإبداع Innovation:** يضيف بعض الكتاب والباحثين الإبداع بوصفه بُعداً من أبعاد الميزة التنافسية، لقد تنوعت آراء الكتاب والباحثين في الإبداع (Innovation) فهناك العديد من التعريفات الخاصة بالإبداع، فقد عرفه (Mead) بأنه: العملية أو النشاط الذي يقوم به الفرد وينتج عنه ناتج أو شي جديد.

وفي عام 1980 وضع Porter إستراتيجيات عامة كوسائل للتعامل تمكن المؤسسات من الإستفادة منها في التعامل مع المؤسسات المنافسة داخل نفس الصناعة وبالتالي إختيار الإستراتيجية المناسبة مع ظروف المؤسسة الداخلية والخارجية وظروف المنافسة في نفس الصناعة.

والإستراتيجيات التنافسية تحقق للمؤسسات مزايا تنافسية تمكنها من التفوق على منافسيها، من خلالها تتحدد الكيفية التي تنافس بها في مجال أعمال أو صناعة معينة، وتبنى المؤسسة مزاياها التنافسية عندما تتخذ خطوات تمكنها من الحصول على مزايا أفضل من منافسيها لجذب العملاء من خلال تحقيق القيمة للعميل وبشكل متميز عن المنافسين تختلف تلك الخطوات من مؤسسة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال يعد تصنيع المنتج بال نوعية الأفضل والأقل سعراً مع توفير سرعة الإستجابة لطلب العميل مزايا يدررها العميل وتحقق القيمة له، ويرتبط تحقيق ذلك بالخيارات الإستراتيجية التنافسية في مستوى وحدات الأعمال.

إطار مقترح لإدارة التكاليف للزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

ومن أهم الإستراتيجيات التنافسية لبورتر إستراتيجية قيادة التكلفة والتي يمكن إستخدامها في هذا الصدد لإهتمامها بتخفيض التكلفة إلى أدنى مستوى ممكن دون التأثير على معدل الإنتاج، وذلك إستناداً لمفهوم الخبرة والإستخدام الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة، وهو ما يتفق مع مفهوم الكفاءة الإنتاجية الذي يركز أحد جوانبه على الضغط على التكاليف إلى أدنى حد مقبول، كما يتطلب هذا الخيار بناء الإمكانيات التصنيعية ذات الكفاءة العالية والإستمرار على تخفيض التكاليف إضافة إلى تقليل النفقات إلى الحد الأدنى في مجال البحوث والتطوير وخدمات البيع والإعلان.. إلخ وهذا ما يتفق مع مفهوم أسلوب التكاليف للزجة، التمتع بتكلفة منخفضة تعطى المؤسسة قوة دفاعية ضد المنافسين ويمكن تمثيل مصادر الميزة التنافسية التي تضمنها خيار قيادة التكلفة ضمن مفهوم سلسلة القيمة.

في ضوء ما سبق يمكن تعريف الميزة التنافسية بأنها "هي قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الإستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط.

٣- مؤشرات قياس الميزة التنافسية:

يمكن أن تقاس التنافسية من خلال عدة مؤشرات يتم في ضوءها في مدى رغبة الشركات نحو التنافسية أو عدمها. فقد أشار (oughton,2006) إلى أربعة مؤشرات للتنافسية على مستوى الشركات وهي:

١. **الربحية:** تعتبر الربحية مؤشراً كافياً على التنافسية الحالية، فإذا كانت ربحية الشركة التي تريد البقاء في السوقية ينبغي أن تمتد إلى مدة من الزمن، وأن القيمة الحالية لأرباح الشركة تتعلق بالقيمة السوقية لها حيث أن نسبة القيمة السوقية للديون ورؤوس الأموال الخاصة للشركة على تكلفة إستبدال أصولها تسمى مؤشر (Topin's) وإذا كانت النسبة أقل من واحد فإن الشركة ليست تنافسية.

٢. **تكلفة الصنع:** تمثل مؤشراً كافياً على التنافسية مقارنة بتكلفة الصنع بالنسبة للمنافسين في نشاط متجانس ما لم يمكن أن تدنى التكلفة على حساب الربحية المستقبلية للشركة ويمكن لتكلفة وحدة العمل أن تمثل بديلاً جيداً عن تكلفة الصنع المتوسطة فعندها تكون تكلفة العمل تشكل النسبة الأكبر من التكلفة الإجمالية.

٣. **الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج:** وتعتبر عنها الفاعلية الكلية التي تحول فيها الشركات مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات أو خدمات وهذا يمكن مقارنة الإنتاجية الكلية أو نموها لعدة شركات ويمكن أن يعود نموها إلى التغييرات التكنولوجية أو إقتصاديات الحجم أو تحرك دالة التكاليف نحو الأسفل إذ تفسر الإنتاجية الضعيفة على إنها إدارة الفاعلية.

٤. **الحصة السوقية:** عندما تكون هناك حالة توازن في قطاع نشاط ذي إنتاج متجانس كلما انخفضت التكلفة الحدية للمؤسسة بالقياس إلى تكاليف المنافسين كلما كانت حصتها من السوق أكبر نتيجة لانخفاض التكاليف الكلية وانعكاسها على مستوى الأسعار فيزداد ربح المؤسسة. أما بالنسبة لقطاع نشاط ذي إنتاج غير متجانس فإن ضعف ربحية المؤسسة يمكن أن يفسر بارتفاع التكاليف الكلية، وقد تكون المنتجات التي تقدمها أقل جاذبية من منتجات المنافسين مع إفتراض تساوي العوامل الأخرى قد تكون سبباً في ضعف ربحية المؤسسة وبالتالي ضعف الحصة من السوق، وهذا يعنى الإستحواذ أو الحصول على جزء هام من السوق الداخلية والخارجية فالحصة تترجم المزايا الإنتاجية أو التكلفة لكن الربحية تعتمد على الحصة السوقية فكلما كانت حصة الشركة من السوق أكبر كانت الشركة أكثر ربحية مع إفتراض ثبات العوامل الأخرى.

في ضوء ما تقدم إعتمدت الباحثة في قياس الميزة التنافسية من خلال الدراسة التطبيقية على مؤشر الحصة السوقية، بإعتباره مؤشر هام لحصول الشركة على موقع ريادي في السوق وخاصة بين منافسيها، ونقوم بعرض مفهوم وأهمية الحصة السوقية من خلال النقاط التالية:

ثالثاً: الحصة السوقية (المفهوم – الأهمية):

تمثل الميزة التنافسية مؤشراً لقدرات المنشأة من خلال حصولها على موقع ريادي وإمتلاكها حصة سوقية أكبر من منافسيها وقدرتها للإحتفاظ بعملاءها الحاليين وجذب المزيد من العملاء.

تنظر الكثير من الشركات إلى الحصة السوقية بإعتبارها مؤشر رئيسي على أدائها في السوق وهي تفترض أن الزيادة في الحصة السوقية تؤدي إلى ربحية أعلى على الأجل الطويل، والسبب في ذلك أن الحصة السوقية تتيح للشركات لأن تكون متميزة في السوق، وتعد الشركة التي تحصل على حصة سوقية كبرى رائدة تقود إلى تغييرات في الأسعار أو تقديم منتجات جديدة أو إدخال تكنولوجيا حديثة ولها إنتشار ونشاط ترويجي ملائم يحقق لها أهدافها (سليمان، ٢٠١٧).

☒ تعريف الحصة السوقية:

■ عبارة عن حجم المبيعات لمنتج ما يعبر عنها بنسبة مئوية لمجموع المبيعات في الصناعة ككل.

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

- النسبة المئوية للمبيعات مقارنة مع مجموع المبيعات لدى المنافسين المباشرين أو نسبة المبيعات لعلامة تجارية إلى إجمالي مبيعات العلامات التجارية المنافسة.
- نسبة مبيعات شركة ما إلى إجمالي مبيعات كافة الشركات التي تعمل في القطاع الصناعي ذاته.
- مقياس للأداء التسويقي والتي يتم من خلالها التمييز بين الشركات الناجحة وغير الناجحة في نشاطها، وتحديد حجم المبيعات مقارنة بالشركات المنافسة.
- مدى كفاءة نشاطاتها التسويقية والتي ينعكس أثرها على حجم مبيعاتها في السوق مقارنة بالمبيعات الكلية للصناعة نفسها في ذلك السوق.

☒ أهمية الحصة السوقية:

- تغطي مزايا في تخفيض التكلفة عبر تحقيق إقتصاديات الحجم وزيادة فاعلية أداء القوى العاملة وتحسين العملية الإنتاجية.
- تمثل أحد المؤشرات الهامة التي تعكس فاعلية الشركة في التسويق وتعزز موقفها التنافسي.
- تؤدي الحصة السوقية إلى زيادة الأرباح فكلما زادت الحصة السوقية بالتالي يتم تحقيق أرباحاً أكبر وذلك لأن مبيعاتها تكون أكبر.
- أن الشركات التي تعمل على زيادة حصتها السوقية تسعى إلى المحافظة على تواجدتها بالسوق وذلك من خلال إمتلاك أكبر حصة سوقية مقارنة بالمنافسين.
- تمثل قوة المنافسة للشركة مقارنة بنسبة حصة أكبر من منافسيها في السوق.
- تساهم في تقديم منتجات ذات جودة عالية من خلال تطوير وتحسين الأنشطة الإنتاجية.

ينظر المستثمرون إلى زيادة وإنخفاض الحصة السوقية بتمعن، لأنها يمكن أن تكون علامة على القدرة التنافسية النسبية لمنتجات الشركة أو خدماتها. وكلما نما إجمالي سوق المنتج أو الخدمة، تقوم الشركة التي تحافظ على حصتها السوقية بتنمية إيراداتها بنفس معدل إجمالي السوق. ويمكن أن تسمح الزيادات في الحصة السوقية أن تقوم الشركة بتحقيق نطاق أكبر في أعمالها وتحسين أرباحها، وتتطلع الشركات دائماً إلى توسيع حصتها السوقية، بالإضافة إلى محاولة زيادة حجم إجمالي السوق من خلال جذب تركيبة سكانية أكبر أو خفض الأسعار أو الإستناد إلى الإعلانات.

رابعاً: الدور التائري لإدارة التكاليف اللزجة على تحقيق ميزة تنافسية للشركات:

أصبحت المنافسة والقدرة على الإستمرارية من الأساسيات لمعظم الشركات في العصر الحديث، حيث تتطلب التحديات التي يوجهها العصر الحديث أن تكون الشركات قادرة على البقاء في المنافسة على المدى الطويل. فلا تقاس الميزة التنافسية بالإيرادات والأرباح فقط بل بكيفية تصميم الشركات نظام لإدارة التكاليف على مستوى الشركة يعمل بكفاءة وفاعلية.

أساليب إدارة التكلفة في ضوء ما تم شرحه سابقاً، وما تملكه من أدوات ومقومات قد ساهمت في خدمة تكاليف الأداء الداخلي للمنشأة بهدف أغراض التسعير إلا أن الكثير من المنشآت الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة قد ركزت إهتمامها الأساسي صوب تجاه التحكم في عناصر التكاليف البيئية الداخلية دون قياس تأثير عناصر تكاليف الخدمات الخارجية التي لها تأثير قوى على المنشأة، ومن هنا كان لابد من إضافة الرؤية الخارجية للخدمات الخارجية لأي منشأة ترغب في خفض تكاليفها إلى حدود تقل عن تكلفة منافسيها وترجمة ذلك في شكل تخفيض للأسعار الذي يُعد بمثابة السبيل الذي تنفذ منه المنشأة لتحقيق ميزة تنافسية، فالتحليل الداخلي بمفرده غير كاف لضمان إستمرارية ونمو منشآت العمال وتجاربها مع التغيرات في البيئة التنافسية الحالية، فقد يؤدي إلى تضليل الإدارة إذا ما ركزت جهودها على التخفيض من الداخل فكان لابد من العمل على إدارة التكاليف البيئية الداخلية والخارجية للمنشأة وبما يعمل على زيادة كفاءة نظم التكاليف وتحسين الأداء في بيئة الأعمال التنافسية .

وأشارت العديد من الدراسات نذكر منها دراسة (Uy,2014) إلى أن قدرة الشركة على المنافسة تزداد بإنخفاض درجة لزوجة التكلفة محل التقدير وبالتالي زيادة أرباحها في المستقبل والعكس صحيح .

هناك مسببات أخرى تؤثر على السلوك غير المتمائل للتكلفة، لا يجب إغفالها أو التغاضي عنها مثل درجة إستخدام التكنولوجيا؛ حيث أن الإختيارات التكنولوجية المختلفة المرونة تؤدي إلى تكاليف تعديل للموارد مختلفة عندما يتغير مستوى النشاط ويؤدي بالتالي إلى درجات مختلفة من لزوجة التكاليف، كما أن المنافسة في السوق تؤثر على درجة سلوك التكلفة، فإخفاض حجم النشاط نتيجة زيادة حصة المنافس في السوق ربما يشجع المديرين إلى إتخاذ قرارات بزيادة التكلفة (مثل تكلفة البيع والتوزيع) بدلاً من تخفيضها وذلك لإستعادة الحصة السوقية ويؤدي ذلك إلى زيادة لزوجة التكلفة رغم إنخفاض حجم الطلب نتيجة المنافسة (Homburg, C., A. et al., 2018)

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

تستنتج الباحثة في ضوء ما سبق، أن الشركة التي لديها القدرة على تخفيض درجة لزوجة التكلفة وتسوية مواردها وهيكل التكلفة بطريقة سريعة عن منافسيها يكون لديها القدرة على المنافسة بشكل أفضل، أي وجود علاقة عكسية ما بين القوة التنافسية للشركة ودرجة لزوجة التكاليف.

خامساً: الإطار المقترح لإدارة التكاليف اللزجة:

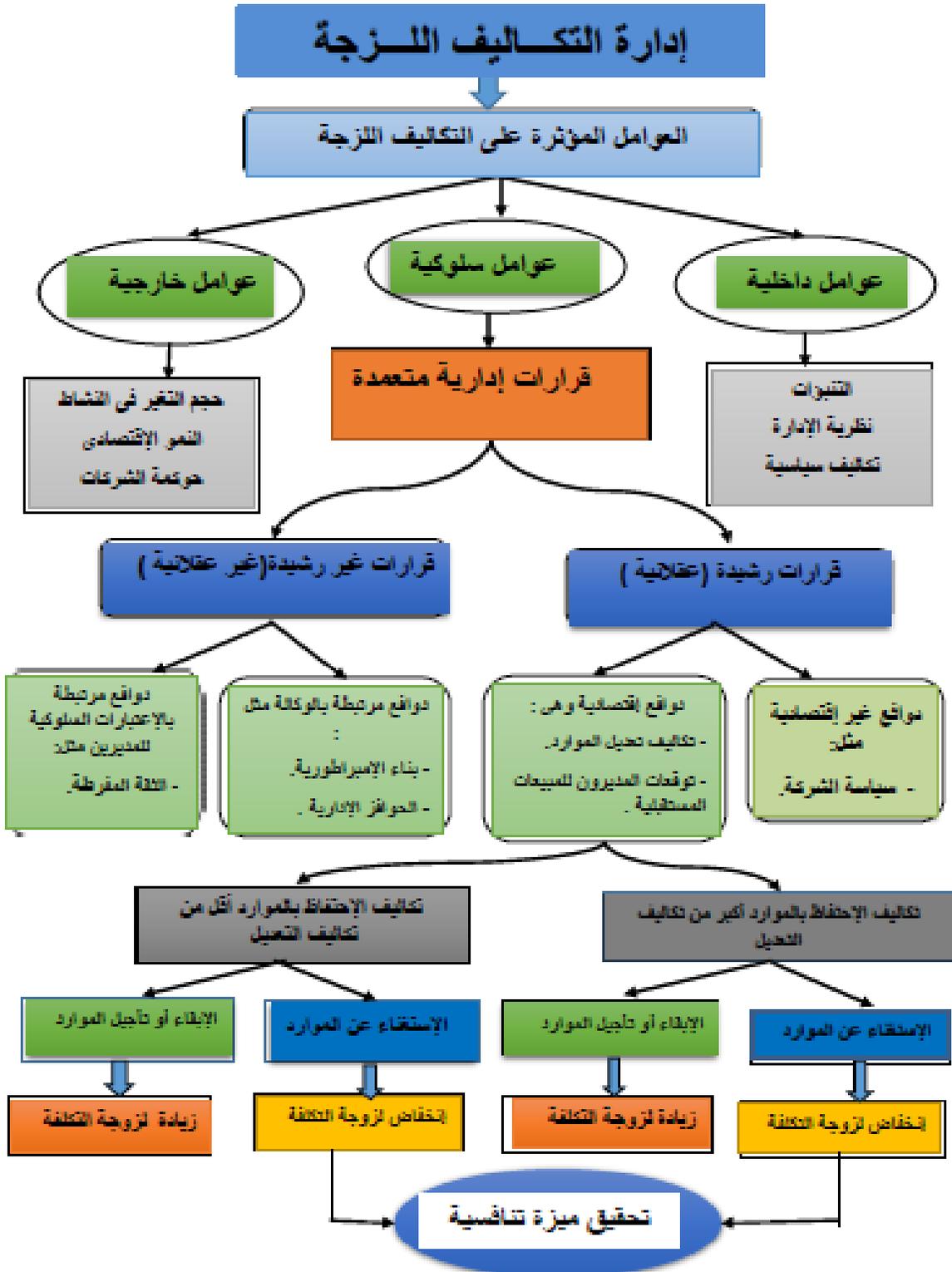
▪ هدف الإطار المقترح

يهدف هذا الإطار إلى أهمية قيام نظام المحاسبة بتوفير معلومات عن بنود التكاليف اللزجة حتى تتمكن إدارة الشركة من حُسن إدارة هذ النوعية من عناصر التكاليف بما يساهم في دعم الإدارة للتنبؤ بالأرباح المستقبلية، بما ينعكس على تحقيق قيمة وميزة تنافسية للشركات، كما يُعزز قدرتها على النجاح والإستمرار، حيث أصبح وجود إطار لإدارة التكاليف اللزجة متطلب أساسى من أجل إدارة فعالة للتكلفة، فالأمر لا يتوقف على دراسة سلوك التكلفة خلال دورة حياة المنتج وإنما لتحديد أبعاد خفض التكلفة بعد دراسة سلوك التكلفة كهدف أساسى لكشف وتحديد الإنحرافات ومتابعة الأنشطة وتكلفتها بدءاً من مرحلة التخطيط والتصميم إنتقالاً لمرحلة الإنتاج وحتى مرحلة ما بعد البيع، ويساهم هذا الإطار في تقليل الفجوة بين تقدير التكلفة وإدارة التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات، حيث عملية إدارة التكلفة في التخفيض الفعال للتكلفة يعمل على دعم قدرة الشركة على البقاء والإستمرار في بيئة المنافسة الشديدة الحالية. وذلك بعد حصر العديد من العوامل التي تؤثر على سلوك التكاليف اللزجة التي وردت في الدراسات السابقة، مثل القرارات الإدارية المتعمدة، تفاؤلية الإدارة، والمحددات التكنولوجية، وكثافة العمل، وكثافة الأصول والديون، وإستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة، ونظرية تكيف التكاليف، ونظرية الوكالة، وخصائص القطاع، وحجم النشاط، ونسبة الأصول الثابتة، وسنوات الركود والإنتعاش، والنمو الإقتصادي، والتشريعات العمالية، والتأمينات الإجتماعية، وغيرها من العوامل (السيد، ٢٠٢١).

ويتضح أن لزوجة التكاليف ناتجة عن إتخاذ القرارات المتعمدة من قبل المديرين، حيث أن التدخل الإدارى هو المحرك الرئيسى لسلوك التكاليف اللزجة، لذا من الضرورى وضع إطار لإدارة التكاليف اللزجة للإستفادة منها في العملية الإدارية وتوقعات التكاليف.

▪ هيكل الإطار المقترح

سقوم الباحثة من خلال هذا الجزء المساهمة في تقديم إطار مقترح يعكس إدارة التكاليف اللزجة إعتياداً على التكامل بين تحليل إدارة التكاليف اللزجة وتحديد مدى تأثيرها لتحقيق ميزة تنافسية للشركات وإبراز مدى أهمية الأخذ في الإعتبار تحليل إدارة التكاليف اللزجة من قبل إدارة الشركات محل الدراسة، ويتضح ذلك من خلال الإطار الموضح في الشكل رقم (٣):



شكل رقم (٣) إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية

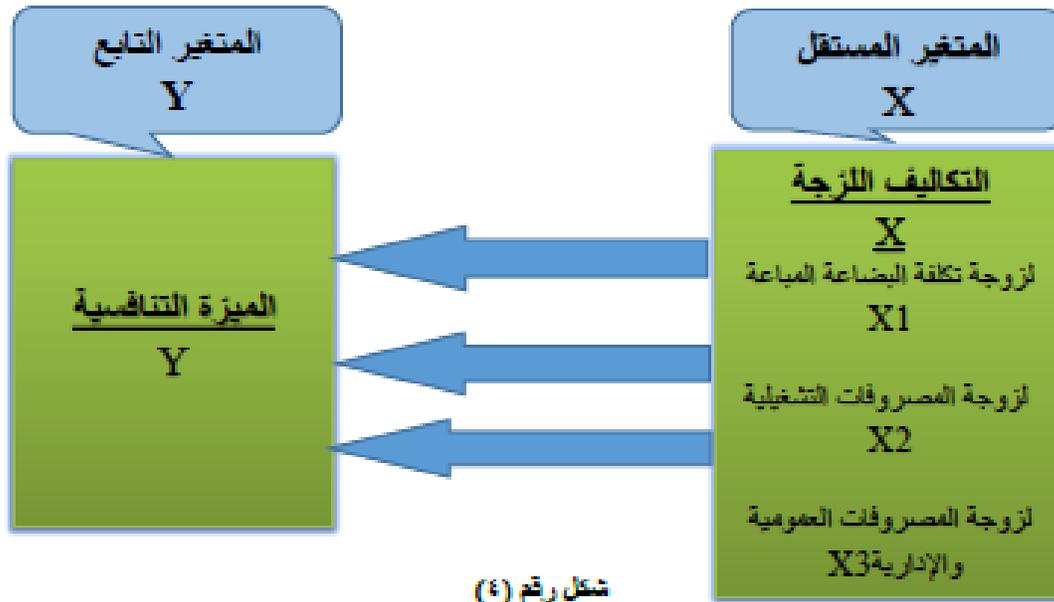
إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

سادساً: الدراسة التطبيقية:

تناولت الباحثة في هذا المبحث منهجية البحث التطبيقية في ضوء فروض البحث للمتغيرات المستقلة المتوقع تأثيرها على تحقيق الميزة التنافسية كمتغير تابع في ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج، وكذلك توصيف المتغيرات التي إشتمل عليها الإطار العام للبحث وتحديد كيفية قياسها، ثم تحديد مجتمع وعينة البحث والقطاعات التي تنتمي إليها ومصادر جمع البيانات وفترة البحث، وذلك من خلال النقاط التالية:

❖ توصيف متغيرات البحث ونموذج قياسها:

يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في تحديد مدى تأثير عدد من المتغيرات المستقلة على تحقيق الميزة التنافسية كمتغير تابع، حيث تم إختبار ثلاثة متغيرات مستقلة هي: لزوجة تكلفة البضاعة المباعة، لزوجة المصروفات التشغيلية، لزوجة المصروفات العمومية والإدارية، ويتضح ذلك من خلال الإطار الموضح في الشكل التالي:



نموذج وصفي لتصيد متغيرات الدراسة

تتعلم الباحثة في إختبار فروض البحث على نموذج Generalized Linear Model التالي :

$$CA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{(OPR_{i,t})}{(OPR_{i,t-1})}\right) + \beta_2 \text{Log}\left(\frac{(COGS_{i,t})}{(COGS_{i,t-1})}\right) + \beta_3 \text{Log}\left(\frac{(SGA_{i,t})}{(SGA_{i,t-1})}\right) + \xi$$

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

جدول رقم (١) تفسير رموز نموذج قياس متغيرات البحث

الرمز	المعني / المقصد
$CA_{i,t}$	الحصة السوقية للشركة i للفترة t
$OPR_{i,t}$	المصروفات التشغيلية والسوقية للشركة i للفترة t
$OPR_{i,t-1}$	المصروفات التشغيلية والسوقية للشركة i للفترة $t-1$
Log	اللوغاريتم الطبيعي
$SGA_{i,t}$	المصروفات العمومية والإدارية للشركة i خلال الفترة t
$SGA_{i,t-1}$	المصروفات العمومية والإدارية للشركة i خلال الفترة $t-1$
$COGS_{i,t}$	تكلفة البضاعة المباعة للشركة i خلال الفترة t
$COGS_{i,t-1}$	تكلفة البضاعة المباعة للشركة i خلال الفترة $t-1$
β_0	ثابت الإنحدار
$\beta_1 - \beta_3$	معاملات الإنحدار للمتغيرات المستقلة والضابطة
ϵ	المتبقي الإحصائي من تقدير النموذج (الخطأ العشوائي)

❖ التعريفات الإجرائية لمتغيرات البحث:

١- التعريف الإجرائي للمتغير المستقل (التكاليف اللزجة):

▪ بالإعتماد على المصروفات التشغيلية OPR

$$\text{Log}\left(\frac{OPR_{i,t}}{OPR_{i,t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{Sales_{i,t}}{Sales_{i,t-1}}\right) + \beta_2 \text{DecDummy} \cdot \text{Log}\left(\frac{Sales_{i,t}}{Sales_{i,t-1}}\right) + \epsilon$$

▪ بالإعتماد على تكلفة البضاعة المباعة $COGS$

$$\text{Log}\left(\frac{COGS_{i,t}}{COGS_{i,t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{Sales_{i,t}}{Sales_{i,t-1}}\right) + \beta_2 \text{DecDummy} \cdot \text{Log}\left(\frac{Sales_{i,t}}{Sales_{i,t-1}}\right) + \epsilon$$

▪ بالإعتماد على المصروفات العمومية والإدارية SGA

$$\text{Log}\left(\frac{SGA_{i,t}}{SGA_{i,t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{Sales_{i,t}}{Sales_{i,t-1}}\right) + \beta_2 \text{DecDummy} \cdot \text{Log}\left(\frac{Sales_{i,t}}{Sales_{i,t-1}}\right) + \epsilon$$

ويظهر عدم التماثل في سلوك التكاليف إذا كان: B_2 أقل من صفر.

وتشير الرموز السابقة إلى:

المصروفات التشغيلية للشركة i خلال الفترة t .	OPR
تكلفة البضاعة المباعة.	CGS
المصروفات العمومية والإدارية i خلال الفترة t .	SGA
إيراد المبيعات للشركة i خلال الفترة t .	Sales
الفترة الحالية.	T
الفترة السابقة.	T-1
يشير إلي التغير في إيراد المبيعات ويأخذ (١) إذا كان إيراد الفترة الحالية t أقل من إيراد الفترة السابقة $t-1$ ، وصفرأ بخلاف ذلك .	DecDummy

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

٢- المتغير التابع (الميزة التنافسية):

يعرض الجدول رقم (٢) التعريف الإجرائي للمتغير التابع، وتفسيراً لرموز مقياس المتغير التابع.

جدول رقم (٢) التعريف الإجرائي للمتغير التابع

التعريف الإجرائي للميزة التنافسية Competitive advantage	
$\text{Market share} = \frac{\text{firm's earning}}{\text{Industries earning}} * 100$ <p>(سعيداني، ٢٠١٩)</p>	بالإعتماد علي الحصة السوقية للشركة في السوق (C A)

وتشير الرموز السابقة إلى:

الميزة التنافسية .	C A
الحصة السوقية للشركة خلال فترة زمنية معينة.	Market share
إجمالي إيرادات الشركة خلال فترة معينة.	firm's earning
إجمالي إيرادات الشركات في القطاع ككل خلال فترة معينة.	Industries earning

❖ مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث الحالية في الشركات الصناعية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، والتي تنتمي إلى قطاعات إقتصادية متنوعة، وتتضمن عينة البحث في ١١٩ شركة موزعة على القطاعات الصناعية المختلفة خلال عامي ٢٠١٧-٢٠٢١ بإجمالي مشاهدات بلغت ٥٩٥ مشاهدة، وتعتمد الباحثة في إختيارها عينة طبقية تناسبية من مجتمع البحث، وقد تم إستبعاد الشركات التي تنتمي إلى قطاعات البنوك والخدمات المالية نظراً لاختلاف طبيعة عملها وسياساتها التمويلية وتقاريرها المالية عن مثيلاتها من الشركات غير المالية، وهو ما يخلق صعوبة بشأن القابلية للمقارنة نتيجة الاختلافات في المعايير المحاسبية والضوابط والقوانين المنظمة.

❖ مصادر وأدوات الحصول علي بيانات البحث.

تتمثل فترة البحث في سلسلة زمنية مكونة من خمسة سنوات تمتد من ٢٠١٧ إلى ٢٠٢١، وقد اعتمدت الباحثة على بيانات القوائم المالية ومن ثم نتائج التحليل. وقد إعتمدت الباحثة على عدد من المصادر للحصول على البيانات الثانوية للدراسة التطبيقية والتي تخدم متغيرات البحث على النحو التالي:

- ✓ التقارير المالية السنوية التي تصدرها الشركات محل البحث عبر مواقعها الالكترونية.
- ✓ البيانات المتاحة على موقع مباشر مصر للشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية.
- ✓ تم الحصول على بعض البيانات والتقارير المالية من شركة مصر لنشر البيانات.

❖ الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث:

تم إجراء بعض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث بهدف إظهار خصائصها المميزة علي مستوي عينة البحث، وتتضمن تلك الإحصاءات كلاً من (المتوسط والوسط الحسابي والانحراف المعياري والخطأ المعياري، والمدى الأدنى والأعلى) لقيم متغيرات البحث حسب السنة والقطاع للشركات عينة البحث ويتم توضيحها بالجدول التالي:

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

جدول رقم (٣) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة حسب قطاع وسنوات الدراسة

المتغيرات	الحد الأدنى	الحد الأقصى	المتوسط	الإرتداد المعياري
المتغير التابع Y:				
الميزة التنافسية	.0005	32.7141	2.471404	٤,٦١٨٢٧٣٢
المتغيرات المستقلة X:				
تكلفة البضاعة المباعة x1	-99613	.98028	.0062259	.36013876
المصروفات التشغيلية x2	-95628	.99981	-.0049478	.29262771
المصروفات العمومية والإدارية x3	-2.78983	4.00294	.0163678	.37454753

❖ نتائج تحليل الإرتداد لإختبار فروض البحث:

إعتمدت الباحثة على نموذج الإرتداد الخطي المعمم **Generalized Linear Models** لقياس أثر إدارة التكاليف اللزجة (لزوجة تكلفة البضاعة المباعة – لزوجة المصروفات التشغيلية – لزوجة المصروفات العمومية والإدارية) كمتغيرات مستقلة على تحقيق الميزة التنافسية، وهو نموذج شائع لتحليل البيانات الجدولية Panel Data، وقد تم استخدام تحليل الإرتداد الخطي المعمم عند مستوي معنوية (٠,٠٥)، وتوضح الباحثة فيما يلي نتائج هذا التحليل لبيان أثر إدارة التكاليف اللزجة على الميزة التنافسية، وقد توصلت بالبحث من خلال تحليل نتائج الإرتداد لإختبار فروض البحث إلى ما يلي:

الفرض الرئيسي ينص على:

✓ يوجد تأثير لإدارة التكاليف اللزجة على تحقيق ميزة التنافسية خلال سنوات الدراسة للشركات محل الدراسة.

ويتفرع من هذا الفرض الرئيسي الفروض الفرعية التالية:

- الفرض الفرعي الأول: يوجد تأثير للزوجة تكلفة البضاعة المباعة (COGS) على تحقيق الميزة التنافسية.
- الفرض الفرعي الثاني: يوجد تأثير للزوجة المصروفات التشغيلية (OPR) على تحقيق الميزة التنافسية.
- الفرض الفرعي الثالث: يوجد تأثير للزوجة المصروفات العمومية والإدارية (SGA) على تحقيق الميزة التنافسية.

نتائج تحليل الفرض الرئيسي:

لإختبار هذا الفرض استخدمت الباحثة الإرتداد الخطي Normal بدالة الربط Log كأحد نماذج الإرتداد الخطي المعمم وحصلت على النتائج التالية:

١. إختبار معنوية النموذج بالكامل وجودته (Goodness of fit) :

قامت الباحثة بإختبار **Omnibus Test** لمعرفة هل النموذج معنوي أم لا كما في الجدول التالي:

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

جدول رقم (٤) Omnibus Test

Omnibus Test ^a		
Likelihood Ratio Chi-Square	Df	Sig.
2029.891	129	.000

المصدر : من عمل الباحثة ومخرجات برنامج SPSS
نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

أن النموذج معنوي حيث أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠١ .

٢. تقدير معالم النموذج:

تم الحصول على تقديرات معالم النموذج والأخطاء المعيارية لكل تقدير مع قيمة إحصاء وولد كا تربيع والمعنوية لها كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٥) يبين معاملات الإنحدار في النموذج المستخدم

Parameter	B	Std. Error	Wald Chi-Square	Df	Sig.	R-square
(Intercept)	-9.399	.7175	171.594	1	.000	.٩٦٦
السنة	---	---	74.004	4	.000	
الشركة	---	---	5927.416	118	.000	
تكلفة البضاعة المباعة COGS	.505	.0510	97.927	1	.000	
مصاريف تشغيلية OPR	-.148	.0478	9.538	1	.002	
المصروفات العمومية والإدارية SGA	.0001	.0389	.000	1	.990	
حجم الشركة SIZE	.486	.0273	317.168	1	.000	
الرافعة المالية LEV	.137	.0395	11.978	1	.001	
عمر المنشأة Age	-.001	.0062	.026	1	.871	

المصدر : من عمل الباحثة ومخرجات برنامج SPSS
نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

- مستوى المعنوية للمتغيرات المستقلة والضابطة (السنة ، الشركة ، لزوجة تكلفة البضاعة المباعة COGS، لزوجة المصروفات التشغيلية OPR، حجم الشركة SIZE، الرافعة المالية LEV) أقل من ٠,٠١ أي أن هذه المتغيرات معنوية ولها تأثير على التابع (الميزة التنافسية) ، بينما مستوى المعنوية للمتغيرات المستقلة والضابطة (لزوجة المصروفات العمومية والإدارية SGA، عمر المنشأة Age) أكبر من ٠,٠٥ أي أن هذه المتغيرات غير معنوية وليس لها تأثير على المتغير التابع (الميزة التنافسية).
- قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (٠,٩٦٦) أي أن تأثير السنوات والشركات والمتغيرات المستقلة (لزوجة تكلفة البضاعة المباعة COGS، لزوجة المصروفات التشغيلية OPR ، حجم الشركة SIZE، الرافعة المالية LEV) تفسر (٩٦,٦٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (الميزة التنافسية) ، وباقي النسبة ترجع إلى الخطأ العشوائي أو ربما ترجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج .
- النموذج المقدر كما يلي :

$$\text{Log } \mu_y = (-9.399) + (.505) x_1 + (-.148) x_2 + (.0001) x_3 \\ + (.486) w_1 + (.137) w_2 + (-.001) w_4$$

إطار مقترح لإدارة التكاليف للزوجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

حيث أن :

- μ_y : القيمة المتوقعة للمتغير التابع (الميزة التنافسية CA)
- x_1 : المتغير المستقل (لزوجة التكاليف لتكلفة البضاعة المباعة COGS)
- x_2 : المتغير المستقل (لزوجة التكاليف للمصروفات التشغيلية OPR)
- x_3 : المتغير المستقل (لزوجة التكاليف للمصروفات العمومية والإدارية SGA)
- w_1 : المتغير الضابط (حجم الشركة SIZE)
- w_2 : المتغير الضابط (الرافعة المالية LEV)
- w_4 : المتغير الضابط (عمر المنشأة Age)

بناءً على النتائج السابقة نقبل الفرض العدم ونرفض الفرض البديل للمتغيرات (السنة ، الشركة ، لزوجة تكلفة البضاعة المباعة COGS، لزوجة المصروفات التشغيلية OPR ، حجم الشركة SIZE ، الرافعة المالية LEV)، مما يشير إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لهذه المتغيرات على المتغير التابع (الميزة التنافسية) خلال سنوات الدراسة للشركات عينة الدراسة.

▪ **الفرض الفرعي الأول:** يوجد تأثير للزوجة تكلفة البضاعة المباعة (COGS) على الميزة التنافسية. **إختبار هذا الفرض** استخدمت الباحثة الإنحدار الخطي Normal بدالة الربط Log كأحد نماذج الإنحدار الخطي المعمم وحصلت على النتائج التالية:

١. إختبار معنوية النموذج بالكامل وجودته (Goodness of fit) : قامت الباحثة بإختبار **Omnibus Test** لمعرفة هل النموذج معنوي أم لا كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٦) Omnibus Test

Omnibus Test ^a		
Likelihood Ratio Chi-Square	Df	Sig.
1725.448	123	.000

المصدر : من عمل الباحثة ومخرجات برنامج SPSS
نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

أن النموذج معنوي حيث أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٠١ .

٢. تقدير معالم النموذج:

تم الحصول على تقديرات معالم النموذج والأخطاء المعيارية لكل تقدير مع قيمة إحصاء وولد كا تربيع والمعنوية لها كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٧) مقاييس النموذج المستخدم

Parameter Estimates							
Parameter	B	Std. Error	Exp(B)	Wald Chi-Square	Df	Sig.	R-square
(Intercept)	.189	.4396	---	.185	1	.667	.945
السنة	---	---	---	165.624	4	.000	
الشركة	---	---	---	3814.814	118	.000	
تكلفة البضاعة المباعة COGS	.575	.0509	---	127.387	1	.000	

المصدر : من عمل الباحثة ومخرجات برنامج SPSS

إطار مقترح لإدارة التكاليف للزوجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

- مستوى المعنوية للمتغيرات (السنة ، الشركة ، لزوجة تكلفة البضاعة المباعة COGS) أقل من ٠,٠١ ، مما يشير إلى وجود تأثير معنوي للسنة والشركة ولزوجة تكلفة البضاعة المباعة على الميزة التنافسية.
- أن قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (٠,٩٤٥) أي أن كلاً من (السنوات والشركات ولزوجة تكلفة البضاعة المباعة COGS) تفسر (٩٤,٥٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (الميزة التنافسية CA)، وباقي النسبة ترجع إلى الخطأ العشوائي أو ربما ترجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج .
- النموذج المقدر كما يلي :

$$\text{Log } \mu_y = (.189) + (.575) x_1$$

حيث أن :

μ_y : القيمة المتوقعة للمتغير التابع (الميزة التنافسية)

x_1 : المتغير المستقل (لزوجة التكاليف لتكلفة البضاعة المباعة COGS) .

بناءً على النتائج السابقة نقبل الفرض العدم ونرفض البديل للمتغير المستقل (لزوجة تكلفة البضاعة المباعة COGS)، مما يشير إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للزوجة تكلفة البضاعة المباعة COGS على الميزة التنافسية. **الفرض الفرعي الثاني:** يوجد تأثير للزوجة المصروفات التشغيلية (OPR) على الميزة التنافسية. **لإختبار هذا الفرض** استخدمت الباحثة الإندثار الخطي Normal بدالة الربط Log كأحد نماذج الإندثار الخطي المعمم وحصلت على النتائج التالية:

١. إختبار معنوية النموذج بالكامل وجودته (Goodness of fit) :

قامت الباحثة بإختبار **Omnibus Test** لمعرفة هل النموذج معنوي أم لا كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٨) Omnibus Test

Omnibus Test ^a		
Likelihood Ratio Chi-Square	Df	Sig.
1614.757	123	.000

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

أن النموذج معنوي حيث أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠١ .

٢. تقدير معالم النموذج:

تم الحصول على تقديرات معالم النموذج ولأخطاء المعيارية لكل تقدير مع قيمة إحصاء وولد كا تربيع والمعنوية لها كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٩) مقاييس النموذج المستخدم

Parameter Estimates							
Parameter	B	Std. Error	Exp(B)	Wald Chi-Square	Df	Sig.	R-square
(Intercept)	.220	.4718	---	.217	1	.641	.933
السنة	---	---	---	80.779	4	.000	
الشركة	---	---	---	3134.088	118	.000	
مصاريف تشغيلية OPR	.221	.0521	---	17.993	1	.000	

المصدر : من عمل الباحثة ومخرجات برنامج SPSS

إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

- مستوى المعنوية للمتغيرات (السنه ، الشركة، لزوجه المصروفات التشغيلية OPR) أقل من ٠,٠١ مما يشير إلى وجود تأثير معنوي لهذه المتغيرات على المتغير على الميزة التنافسية CA.
- نجد أن قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (٠,٩٣٣) أى أن كلاً من (السنوات والشركات ولزوجه المصروفات التشغيلية OPR) تفسر (٩٣,٣٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (الميزة التنافسية CA)، وباقي النسبة ترجع إلى الخطأ العشوائي أو ربما ترجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج .
- النموذج المقدر كما يلي :

$$\text{Log } \mu_y = (.220) + (.221) x_2$$

حيث أن :

μ_y : القيمة المتوقعة للمتغير التابع (الميزة التنافسية CA)
 x_2 : المتغير المستقل (لزوجه التكاليف للمصروفات التشغيلية OPR)

بناءً على النتائج السابقة نقبل الفرض العدم ونرفض الفرض البديل للمتغير المستقل (لزوجه المصروفات التشغيلية OPR)، مما يشير إلى أن هناك تأثير ذات دلالة إحصائية للزوجه المصروفات التشغيلية على الميزة التنافسية

▪ **الفرض الفرعي الثالث:** يوجد تأثير للزوجه المصروفات العمومية والإدارية (SGA) على الميزة التنافسية.

إختبار هذا الفرض إستخدمت الباحثة الإنحدار الخطي Normal بدالة الربط Log كأحد نماذج الإنحدار الخطي المعمم وحصلت على النتائج التالية:

١. إختبار معنوية النموذج بالكامل وجودته (Goodness of fit) :
 قامت الباحثة بإختبار Omnibus Test لمعرفة هل النموذج معنوي أم لا كما في الجدول التالي:
جدول رقم (١٠) Omnibus Test

Omnibus Test ^a		
Likelihood Ratio Chi-Square	Df	Sig.
1617.833	123	.000

المصدر : من عمل الباحثة ومخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

أن النموذج معنوي حيث أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠١ .

٢. تقدير معالم النموذج:

تم الحصول على تقديرات معالم النموذج والأخطاء المعيارية لكل تقدير مع قيمة إحصاء وولد كا تربيع والمعنوية لها كما في الجدول التالي:

إطار مقترح لإدارة التكاليف للزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

جدول رقم (١١) مقاييس النموذج المستخدم

Parameter Estimates							
Parameter	B	Std. Error	Exp(B)	Wald Chi-Square	Df	Sig.	R-square
(Intercept)	.223	.4752	---	.220	1	.639	.933
السنة	---	---	---	86.228	4	.000	
الشركة	---	---	---	3187.075	118	.000	
المصروفات العمومية والإدارية SGA	.199	.0409	---	23.607	1	.000	

المصدر : من عمل الباحثة ومخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

- نجد أن مستوى المعنوية للمتغيرات (السنة، الشركة، لزوجة المصروفات العمومية والإدارية SGA) أقل من ٠,٠١ ، مما يشير إلى أن هناك تأثير معنوي لهذه المتغيرات على الميزة التنافسية .
- أن قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (٠,٩٣٣) أى أن كلاً من (السنوات والشركات ولزوجة المصروفات العمومية والإدارية SGA) تفسر (٩٣,٣٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (الميزة التنافسية ، وباقي النسبة ترجع إلى الخطأ العشوائي أو ربما ترجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج .
- النموذج المقدر كما يلي :

$$\text{Log } \mu_y = (٠.223) + (٠.199) x_3$$

حيث أن :

μ_y : القيمة المتوقعة للمتغير التابع (الميزة التنافسية CA)

x_3 : المتغير المستقل (لزوجة التكاليف للمصروفات العمومية والإدارية SGA)

بناءً على النتائج السابقة نقبل فرض عدم ونرفض الفرض البديل للمتغير المستقل (لزوجة المصروفات العمومية والإدارية SGA)، مما يشير إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للزوجة المصروفات العمومية والإدارية على الميزة التنافسية

❖ **تلخيص نتائج تحليل الانحدار بشأن الفروض:**

يلخص الجدول التالي نتائج نماذج الانحدار لتقييم تأثير إدارة التكاليف للزجة على تحقيق ميزة تنافسية (الحصة السوقية للشركات) مع الأخذ في الاعتبار أثر السنوات والشركات ومن ثم إختبار الفرض الإحصائي الأول وفروضه الفرعية :

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل التحديد R^2	قيمة المعنوية	طبيعة المعنوية
$X_{1,2,3}$	الميزة التنافسية (Y)	.966	.000	معنوي
X_1		.945	.000	معنوي
X_2		.933	.000	معنوي
X_3		.933	.000	معنوي

وفي ضوء الجدول السابق تم قبول فرض عدم للفرض الرئيسي الأول والذي ينص على "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لإدارة التكاليف للزجة على تحقيق ميزة تنافسية" ورفض الفرض البديل، وتم تفسير ذلك بمعامل تحديد قدره (٩٦,٦٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (الميزة التنافسية)، وباقي النسبة ترجع إلى الخطأ العشوائي أو ربما ترجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى.

إطار مقترح لإدارة التكاليف للزجة لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية

كما تم قبول فروض العدم للفروض الفرعية الأول والثاني والثالث والتي تنص على:

- "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للزوجة لتكلفة البضاعة المباعة على تحقيق ميزة تنافسية " ورفض الفرض البديل، وتم تفسير ذلك معامل تحديد قدره (٩٤,٥٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (الميزة التنافسية CA)، وباقي النسبة ترجع إلى الخطأ العشوائي أو ربما ترجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى.
- "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للزوجة المصروفات التشغيلية على تحقيق ميزة تنافسية " ورفض الفرض البديل، وتم تفسير ذلك بمعامل تحديد قدره (٩٣,٣٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (الميزة التنافسية)، وباقي النسبة ترجع إلى الخطأ العشوائي أو ربما ترجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى.
- "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للزوجة المصروفات العمومية والإدارية على تحقيق ميزة تنافسية " ورفض الفرض البديل، وتم تفسير ذلك بمعامل تحديد قدره (٩٣,٣٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (الميزة التنافسية)، وباقي النسبة ترجع إلى الخطأ العشوائي أو ربما ترجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى.

سابعاً: خلاصة وتوصيات البحث:

وخلص البحث على إستخلاص إطار مقترح يعكس تقييم أثر إدارة التكاليف للزجة وتحديد سلوكها لتحقيق قيمة وميزة تنافسية للشركات الصناعية في البيئة المصرية في ظل المنافسة الشديدة الحالية، حيث أصبح من الضروري توجيه الإهتمام نحو إدارة التكاليف للزجة وتحليل سلوكها وكيفية حُسن إدارة هذه النوعية من التكاليف حتى تتمكن الشركات من زيادة حصتها السوقية في الأسواق المنافسة لها.

وقد توصل البحث إلى أن تحليل إدارة التكاليف للزجة يعمل على زيادة دقة قياس سلوك التكلفة، مما ينعكس على تحقيق ميزة تنافسية للشركات، وبالتالي زيادة الحصة السوقية للشركات عينة الدراسة، لعل أهم النتائج التي توصل إليها البحث : إنه يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإدارة التكاليف للزجة المتمثلة في (لزوجة تكلفة البضاعة المباعة – لزوجة المصروفات التشغيلية) على تحقيق ميزة تنافسية (الحصة السوقية)، كما لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للزوجة المصروفات العمومية والإدارية على تحقيق ميزة التنافسية، وذلك ساهم بشكل كبير في تحديد ملامح الإطار المقترح لإدارة التكاليف للزجة .

وفي ضوء النتائج المستخلصة من البحث النظرية والتطبيقية، وسعيًا نحو تحقيق الهدف الرئيسي للبحث توصي الباحثة بما يلي:

١. ضرورة سعي المؤسسات لتوجيه الإهتمام نحو الفهم الجيد للسلوك للزج لبعض عناصر التكاليف والآثار المترتبة على هذا السلوك وذلك بغرض الحصول على معلومات أكثر دقة لخدمة متخذى القرار في المنشآت الصناعية .
٢. ضرورة إدراج هذا السلوك للزج لبعض عناصر التكلفة في المناهج التعليمية لإمكانية الإستفادة منه في المجالات المهنية والتعليمية والبحثية.
٣. ضرورة إهتمام الشركات بتغيير نمط إتخاذ القرارات إعتقاداً على إدارة وتحليل التكاليف للزجة بما ينعكس على زيادة دقة تنبؤات أرباحها وخلق قيمة وميزة تنافسية لها.

ثامناً : الدراسات المستقبلية المقترحة:

ترى الباحثة أن هناك ضرورة لإجراء المزيد من البحوث المستقبلية في مجال التكاليف للزجة في البيئة المصرية وفيما يلي بعض الموضوعات المقترحة:

- ١ . دراسة أثر التكاليف للزجة على سياسات التحفظ المحاسبى بالمنشآت الصناعية.
- ٢ . دراسة أثر التكاليف للزجة على عمليات التنبؤ بالأداء المالى للمنشأة .
- ٣ . دراسة أثر التكاليف للزجة في الوحدات الحكومية .
- ٤ . دراسة أثر التكاليف للزجة على جودة المعلومات المحاسبية وإنعكاسها على جودة الأرباح

أولاً: المراجع العربية :

١. الزكى، لمياء كمال محمود،(٢٠١٩)، " تأثير مخاطر السلوك غير المتمائل لسلوك للتكلفة على قيمة المنشأة": دراسة ميدانية، المجلد العاشر، العدد الثالث.
٢. السيد، على مجاهد أحمد،(٢٠٢١)، "إطار مقترح لإدارة التكاليف للزجة لتدعيم إستراتيجية زيادة التكلفة مع دراسة حالة في البيئة المصرية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ.
٣. الصغير، محمد السيد محمد(٢٠١٩)، " دور التكلفة للزجة في ترشيد قرارات الربحية وتقييم الاداء في ظل فروض نظرية الوكالة" دراسة نظرية ميدانية، كلية تجارة، جامعة سوهاج .
٤. باسيلي، مكرم عبدالمسيح،(٢٠١٩)، " العوامل المحددة لسلوك التصاق التكلفة وأثرها على التنبؤ بالأرباح : دراسة تطبيقية،مجلة الدراسات والبحوث والتجارية،كلية التجارة - جامعة بنها.
٥. سراج، أسماء عبدالمنعم محمد،(٢٠٢٢)، "نموذج كمي مقترح لقياس أثر السلوك غير المتمائل للتكلفة على دقة التنبؤ بجودة الأرباح المحاسبية للشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية": دراسة تطبيقية،المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة- جامعة المنوفية.
٦. سعيداني، سعاد،(٢٠١٩)، "فرص تنمية الاستثمار الصناعي لتعزيز الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية : دراسة حالة ولاية المدية"، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة يحيى فارس، الجزائر.
٧. سليمان، أيمن على سليمان،(٢٠١٧)، "الحصة السوقية على ربحية الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي"، دراسة تحليلية على شركات الأدوية الأردنية، قسم المحاسبة والتمويل، كلية العمال جامعة الشرق الأوسط.
٨. على، إبراهيم زكريا عرفات،(٢٠٢٠)، " أثر حوكمة الشركات وهيكل الملكية على السلوك غير المتمائل للتكلفة: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية " مجلة الدراسات التجارية المعاصرة،كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ .
٩. فودة، السيد محمود، ومصطفى السيد الإسداوي،(٢٠٢٠)، " أثر القدرة الإدارية على سلوك المحللين الماليين والقيمة السوقية للشركات المساهمة المصرية: دراسة إختبارية "المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، جامعة قناة السويس- كلية التجارة ،العدد الثالث، المجلد الثاني .
١٠. قحطان، منير على مدهش،(٢٠٢١)، " أثر السلوك غير المتمائل للتكلفة على تحليل التكلفة - الحجم - الأرباح وانعكاساته على جودة معلومات المحاسبة الإدارية : بحث تطبيقي"،مجلة تعز فرع التربة- دائرة الدراسات العليا والبحث العلمي،ع١٦٤.
١١. محمد، محمد محمود سليمان،(٢٠١٨)، أثر حوكمة الشركات ومشكلات الوكالة علي لزوجة التكاليف"دراسة إمبريقية، رسالة دكتوراة في المحاسبة، كلية تجارة، جامعة الزقازيق.
١٢. محمد، هاجر عبدالرحمن عبدالفتاح،(٢٠٢٠)، "قياس تأثير توقعات الإدارة على السلوك غير المتمائل للتكلفة بهدف زيادة جودة المحتوى المعلوماتي لنظام المحاسبة الإدارية " : دراسة تطبيقية،جامعة عين شمس - كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة.
١٣. محمود، سحر عبدالسميع،(٢٠٢١)، " أثر السلوك غير المتمائل للتكلفة على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة،كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ،ع١١٤.
١٤. مندور، محمد محمد إبراهيم،(٢٠١٧)، " أثر الخطر المالي وإتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتمائل لتكلفة البضاعة المباعة "، دراسة تطبيقية، كلية تجارة، جامعة عين شمس المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول .

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Alini da Silva and Roberto Kalan., (2019), Sticky costs behavior and earnings management, Brazilian business review, **published online, 2019.**
2. Anderson, S. and W. Lanen.,(2009), "Understanding Cost Management: What Can We Learn from The Evidence on ,Sticky Costs"?",**Available at : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=975135, {Retrived on: ١٠-٧-201٩}.**
3. Balakrishnan, R., E. Labro and N. Soderstrom. ,(2010), "Cost Structure and Sticky Costs." Working paper.**Structure "**, Available at: **https://www.researchgate.net/publication/256031815_Impact_of_CEO_Compensation_Structure_on_Cost_Stickness.**
4. Bruggen, A., and, Z, Jense.,(2014), " SG&A Cost Stickiness and Equity-based Executive Compenstation: does Empire Building Matter?", **Spinger-Verlag Berlin Heidelberg**, 25: 169-192.
5. Banker,R., B, Jin., and M, Mehta., (2013), " **CEO Compensation and Cost** Chung, C. Y., Hur, S. K., & Liu, C. 2019 . Institutional investors and cost stickiness: Theory and evidence. The North American, **Journal of Economics and Finance**, 47.
6. Bozanic, Z., Roulstone, D. T., & Van Buskirk, A. (2018). Management earnings forecasts and other forwardlooking statements. **Journal of Accounting and Economics**, 65(1), 1.
7. Calleja, K., M. Steliaros and D. Thomas, (2006), "A Note on Cost Stickiness: Some International Comparisons.", **Management Accounting Research**, 17(2): 127-140.
8. C., Jason, K., Itay and L., Reuven, (2016), "Management expectations and asymmetric cost behavior "available at: **<https://ai2-s2-pdf.s3.amazonaws.com/c1d9/99047bda425d35d5d6b12082245367ce0289>.**
9. Embong Z. & Hosseini L. (2018)," Analyst Forecast Accuracy And Earnings Management", **Asian Journal Of Accounting And Governance**, Vol.
10. Ezat, A., (2014), "Corporate Governance, Ownership Structure, and Cost Stickiness: Evidence from Egypt ", available at:**<http://0810gg5d1.1103.v.http.search.mandumah.com.mplbci.ekb.eg/Record/692651>, {Retrived on: ٢٢-٨-201٩}.**
11. Hamm S. J. W., E. X. Li., & J. Ng. (2018). Management Forecasts and Bad News Hoarding: Evidence from Stock Price Crashes. Working paper. **The Ohio State University.**
12. Harris ,R .and Wang ,P.,(2019)," Model-based earnings forecasts vs. financial analysts' earnings forecasts ",**The British Accounting Review**,Vol.
13. Hemati, M .,& Javid, D.(2017)"The effects of the Earnings Management and Corporate Governance on expense Stickiness. **International Journal of Business Research.**
14. Hou, Jianlei et al. (2019)," Analyst Coverage, Unique Linkages With Firms, And Earnings Forecasting Accuracy", **Advances In Social Science, Education And Humanities Research**, Vol

15. Homburg, C., A. Hoppe, J. Nasev, K. Reimer, & M. Uhrig-Homburg. (2018). How Cost Stickiness Affects Credit Risk? Working paper. **University of Cologne.**
16. Lisa Silge and Aront Wohrmann, (2019), Market reaction to asymmetric cost behavior: **The impact of long term growth expectations, University of Munster, published online , 2019.**
17. Shipeng Hun, Zabihallah R.,(2019), Is cost stickiness associated with management earnings forecasts , **this paper is available** at : [www.emeraldinsight.com 11321 – 7346.htm](http://www.emeraldinsight.com/11321-7346.htm).
18. Trinh, H. T,(2018), "Do Managers Cut Sticky Costs To Alleviate Financial Distress During The Global Economics Crisis? Evidence from Vietnamese public enterprise The 5th IBSM International **Conference on Business, Management and Accounting.**
19. Yao, K.,(2018), "Cost Stickiness, Ownership Concentration and Enterprise Risk- Empirical Evidence from Chinese Listed Manufacturing Companies. **American Journal of Industrial and Business Management.**
20. Yiru Yang, (2019), Do accruals earnings management constraints and intellectual capital efficiency trigger asymmetric cost behavior? **evidence from Australia ,Australian accounting review , No.88, Vol.29, Issue 1.**
21. Yu, M. & Wang Y. (2018), " Governance And Analysts' Earnings Forecast Characteristics Evidence From Asian Stock Markets", **International Journal Of Accounting & Information Management ,Vol**