



## مجلة البحوث المحاسبية

<https://com.tanta.edu/abj-journals.aspx>

### أثر تركيز الموردين والعملاء على هيكل التكلفة في ظل شدة المنافسة وخبرة المديرين التنفيذيين: دراسة تجريبية في البيئة المصرية

سحر عبد السميع محمود

أستاذ مساعد، المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الإسكندرية، مصر

تاريخ النشر الإلكتروني: ديسمبر-2024

للتأصيل المرجعي: محمود ، سحر عبد السميع. أثر تركيز الموردين والعملاء على هيكل التكلفة في ظل شدة المنافسة وخبرة المديرين التنفيذيين: دراسة تجريبية في البيئة المصرية.

، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد 11 (4)،

المعرف الرقمي: 10.21608/abj.2024.392159

## أثر تركيز الموردين والعملاء على هيكل التكلفة في ظل شدة المنافسة وخبرة المديرين التنفيذيين: دراسة تجريبية في البيئة المصرية

سحر عبد السميع محمود

أستاذ مساعد، المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الإسكندرية، مصر

تاريخ المقال

تم استلامه في 15 سبتمبر 2024، وتم قبوله في 15 أكتوبر 2024، هو متاح على الإنترنت ديسمبر 2024

### ملخص

تعتبر القرارات المتعلقة بهيكل التكاليف الخاص بالشركات أحد أهم الخيارات الإستراتيجية التي يتخذها المديرون لأنها تؤثر بشكل مباشر على الربحية الحالية والمستقبلية. ولذلك فقد هدفت الدراسة إلى تناول أثر كل من تركيز الموردين وتركيز العملاء على هيكل التكلفة. كما هدفت الدراسة أيضا إلى فحص مدى تأثير العلاقة بين تركيز الموردين وتركيز العملاء ومرونة التكلفة بشدة المنافسة. وأخيراً، فقد هدفت الدراسة إلى فحص مدى تأثير تلك العلاقة بين تركيز الموردين وتركيز العملاء ومرونة التكلفة باختلاف مستوى خبرة المديرين التنفيذيين. ومن خلال الإعتماد على دراسة تجريبية لعدد 76 مديراً تنفيذياً، فقد أظهرت النتائج وجود علاقة سلبية ومعنوية بين كل من تركيز قاعدة الموردين وتركيز قاعدة العملاء ومرونة هيكل التكاليف. كما أظهرت النتائج أن العلاقة السلبية بين تركيز قاعدة العملاء ومرونة هيكل التكاليف تزداد مع زيادة شدة المنافسة ومع زيادة مستوى خبرة المديرين التنفيذيين. بينما لم تتأثر العلاقة السلبية بين تركيز قاعدة الموردين ومرونة هيكل التكاليف بزيادة شدة المنافسة، أو بزيادة مستوى خبرة المديرين التنفيذيين.

**الكلمات المفتاحية:** هيكل التكلفة؛ مرونة هيكل التكلفة؛ تركيز العملاء؛ تركيز الموردين؛ شدة المنافسة؛ خبرة المديرين التنفيذيين.

**Abstract**

Cost structure decisions are one of the most important strategic choices made by managers because they directly affect current and future profitability. Therefore, the study aimed to address the impact of both supplier concentration and customer concentration on cost structure. The study also aimed to examine the extent to which the relationship between supplier concentration, customer concentration, and cost flexibility is affected by the intensity of competition. Finally, the study aimed to examine the extent to which the relationship between supplier concentration, customer concentration, and cost flexibility is affected by the level of experience of executive managers. By relying on an experimental study of 76 executive managers, the results showed a negative and significant relationship between supplier base concentration, customer base concentration, and cost structure flexibility. The results also showed that the negative relationship between customer base concentration and cost structure flexibility increases with the intensity of competition and with the increase in the level of experience of executive managers. While the negative relationship between supplier base concentration and cost structure flexibility was not affected by the increase in the intensity of competition, or by the increase in the level of experience of executive managers.

**Keywords:** Cost structure; Cost structure flexibility; Customer concentration; Supplier concentration; Competition intensity; Executive managers experience.

**مقدمة**

أدت العولمة والتكنولوجيا المتقدمة إلى ضرورة قيام الشركات بتغييرات جوهرية في هيكلها، وعملياتها، وثقافتها، من أجل الإستمرار في المنافسة (Gunarathne and Samudrage 2018). ولا تنشأ التكاليف بشكل ذاتي، بل تتجم بدلاً من ذلك عن إجراءات إدارية معتمدة تتخذها الشركة إستجابة للتغيرات الحالية والمتوقعة في بيئة الأعمال. لذلك يكون ضرورياً استكشاف الآليات الأساسية التي تتخذ في ظلها الشركات قرارات هيكل التكاليف في بيئات الأعمال المختلفة (Zhu et al. 2023).

ويشير هيكل التكلفة إلى الوزن النسبي للتكاليف الثابتة والمتغيرة. ومن المهم فهم العوامل التي تساهم في قرارات هيكل التكاليف للشركات، والتي تعكس خياراتها فيما يتعلق بالتزامات الموارد ومستويات الطاقة (Banker et al. 2024). إذ يمثل هيكل التكلفة للشركة مزيجاً من التكاليف الثابتة والمتغيرة، ومن ثم، فإنه يوضح مدى مرونة تعديل الموارد إستجابة لتغيرات الطلب. ويتميز هيكل التكلفة الأكثر مرونة بتكاليف ثابتة أقل وتكاليف متغيرة أعلى، في حين على العكس، يتميز هيكل التكلفة الأقل مرونة بتكاليف ثابتة أعلى وتكاليف متغيرة أقل. وتعد قرارات هيكل التكلفة مهمة لأن التغييرات في هيكل تكلفة الشركة تتطلب غالباً تغييرات كبيرة في عمليات الشركة والتزاماتها بالموارد (Chen et al. 2024).

وتعتبر القرارات المتعلقة بهيكل التكاليف الخاص بالشركات أحد أهم الخيارات الإستراتيجية التي يتخذها المدبرون، لأنها تؤثر بشكل مباشر على الربحية الحالية والمستقبلية. وتشير الحكمة التقليدية في المحاسبة الإدارية إلى أن المديرين يختارون هياكل تكلفة أكثر مرونة (نسبة أعلى من التكاليف المتغيرة إلى الثابتة) عندما يواجهون

مخاطر أكبر. ومع ذلك، فقد وجدت الدراسات الحديثة أن اختيار هياكل التكلفة الأقل مرونة (نسبة أعلى من التكاليف الثابتة إلى المتغيرة) يمكن أن يكون إستراتيجية مفيدة للشركات التي تواجه أنواعاً معينة من المخاطر (Chang et al. 2021).

ويحدد هيكل التكلفة المرنة التشغيلية للشركة، حيث تسمح هياكل التكلفة المرنة للمديرين بتعديل القرارات التشغيلية بسرعة، والاستجابة لظروف السوق المتغيرة. ومع ذلك، فإن الإعتماد المفرط على الموردين والأطراف المتعاقدة الخارجية الأخرى للإنتاج من شأنه أن يزيد من تعرض الشركات لإنقطاعات سلسلة التوريد. علاوة على ذلك، عندما تكون هناك زيادة غير متوقعة في المبيعات، فإن الشركات ذات هياكل التكلفة الأكثر مرونة تكون أكثر عرضة لارتفاع تكاليف إزدحام الإنتاج. وعلى النقيض من ذلك، فإن هياكل التكلفة الأقل مرونة في ظل وجود المزيد من الموارد الثابتة، فإنها تقلل من مخاطر إنقطاع سلسلة التوريد، وتمكن الشركات من زيادة الإنتاج بسرعة عندما تزيد المبيعات. ومع ذلك، تواجه الشركات ذات هياكل التكلفة الأقل مرونة المزيد من الصعوبات في التكيف مع ظروف السوق المتطورة. كما أنها تميل إلى أن يكون لديها تقلبات أعلى في الأرباح والتدفقات النقدية، بما قد يعطل تنفيذ المشاريع الإستثمارية. ومن ثم، فإن كلاً من هيكل التكلفة المرن وغير المرن له مزايا وعيوب، وبالتالي سوف يقوم المديرون بإجراء مقايضات عند تعديل هيكل التكلفة على أساس المنافع والتكاليف المتوقعة (Fang et al. 2023).

وقد شهدت الشركات في السنوات الماضية في جميع أنحاء العالم إضطرابات كبيرة في سلسلة التوريد بسبب جائحة كورونا والصراع الجيوسياسي، بما يسלט الضوء على أهمية إدارة مخاطر سلاسل التوريد (Chen et al. 2023). وبشكل عام، زادت مخاطر التوريد بشكل كبير في العقود الماضية لسببين: (1) تمثل المواد والأجزاء المشتراة نسبة كبيرة ومتزايدة من تكاليف منتجات الشركات، و(2) الإنتشار المتزايد لتركز الموردين في العقود الثلاثة الماضية. ورغم أن قاعدة الموردين الأكثر تركيزاً يمكن أن تحقق فوائد مثل تخفيض التكاليف بسبب وفورات الحجم، وإنخفاض التكاليف الإدارية وتكاليف المعاملات، إلا أن الدراسات تشير إلى أنها يمكن أن تؤدي أيضاً إلى زيادة إعتماد الشركة المشتريّة على عدد صغير من الموردين الرئيسيين، بما يؤدي إلى زيادة مخاطر التوريد.

وعلى وجه التحديد، تقترح أدبيات إدارة العمليات وجود قناتين يمكن من خلالهما تفسير أسباب زيادة مخاطر التوريد نتيجة التركيز على قاعدة الموردين (Chen et al. 2023). أولهما، يُزيد تركيز قاعدة الموردين من خطر إنقطاع الإمدادات لأنه سيكون من الصعب العثور على إمدادات بديلة في حالة إنقطاع الإمدادات إذا كانت هناك قاعدة موردين أكثر تركيزاً. وثانيهما، يؤدي التركيز على قاعدة الموردين إلى زيادة القدرة على المساومة لدى الموردين الرئيسيين، بما قد يؤدي إلى سلوك الموردين الإنتهازيين. فعلى سبيل المثال، قد يتأخر الموردون في تسليم

الإمدادات أو تسليم إمدادات معيبة بشكل متكرر. ويمكن للموردين أيضًا زيادة سعر العرض حتى دون وجود زيادة في تكلفة الإنتاج.

وعلى جانب آخر، من المرجح أن تقوم الشركات التي لديها تركيز أكبر من حيث العملاء بإجراء المزيد من الاستثمارات الخاصة بالعلاقات على أمل زيادة الإيرادات والكفاءة التشغيلية. ويمكن أن تؤثر هذه الاستثمارات على هيكل تكلفة الشركة، بما يؤثر في النهاية على ربحية الشركة. ويسمح هيكل التكلفة الأقل مرونة، والذي يحتوي على نسبة أعلى من التكاليف الثابتة إلى التكاليف المتغيرة، للشركات بتحقيق أرباح أعلى عندما تكون المبيعات لكبار العملاء قوية، ولكنها تؤدي إلى أرباح أقل عندما تكون هذه المبيعات ضعيفة. وتتفاقم المخاطر المتعلقة بضعف المبيعات بسبب المنافسة في سوق المنتجات، حيث يزداد احتمال تحول العملاء الرئيسيين بسبب الوفرة النسبية للشركات البديلة في الأسواق شديدة التنافسية (Chang et al. 2021).

وتهدف الدراسة الحالية إلى تناول أثر كل من تركيز الموردين وتركز العملاء على هيكل التكلفة. إذ أنه من المحتمل وجود علاقة إيجابية بين تركيز الموردين للشركة ومرونة التكلفة، بينما يحتمل وجود علاقة سلبية بين تركيز العملاء ومرونة التكلفة. ومن ناحية أخرى، تعتبر المنافسة عاملاً مهماً يؤثر على قرارات الإدارة؛ حيث تؤثر على القوة التفاوضية النسبية للشركة مع الموردين والعملاء. ومن ثم تهدف الدراسة أيضاً إلى فحص مدى تأثير العلاقة بين تركيز الموردين وتركز العملاء ومرونة التكلفة بشدة المنافسة. وأخيراً، تهدف الدراسة إلى فحص مدى تأثير تلك العلاقة بين تركيز الموردين وتركز العملاء ومرونة التكلفة باختلاف مستوى خبرة المديرين التنفيذيين.

وتتمثل أهمية الدراسة الحالية في عدة جوانب. فمن الناحية العلمية، يعكس هيكل التكلفة قرار تخصيص الموارد متعدد الأبعاد والذي إتخذه مديرو الشركة. وقد ركزت الدراسات إلى حد كبير على محددات السلوك غير المتمائل للتكلفة وتداعياته الإدارية والمالية، والتي توضح القرارات قصيرة الأجل الخاصة بتعديل الموارد والتي إتخذها المديرون إستجابة للتغيرات في المبيعات. ومع ذلك، يعكس هيكل التكلفة قرار تعديل الموارد على المدى الطويل مقدماً قبل تحقق الطلب في السوق. وبالتالي، فإن إختيار المديرين لهيكل التكلفة يعتبر أحد أهم القرارات الإستراتيجية التي تؤثر على ربحية الشركات الحالية والمستقبلية (Zhu et al. 2023). وقد ركزت الدراسات السابقة في المقام الأول على العلاقة بين مخاطر جانب الطلب وهيكل التكلفة، في حين أن هناك نقصاً في الأبحاث حول العلاقة بين مخاطر جانب العرض وهيكل التكلفة (Chen et al. 2023).

وتمثل الدراسة الحالية إضافة للدراسات المتعلقة بمحددات هيكل التكلفة وبصفة خاصة المحددات الخارجية والتي تتمثل في تركيز كل من العملاء والموردين. كما تعتبر الدراسة الحالية إضافة للدراسات المتعلقة بتأثير العلاقات مع العملاء والموردين على قرارات الشركات. ومع تركيز الدراسات السابقة على توزيع الأرباح ومستويات الاستثمار

(Agarwal and Agarwal 2024)، تتناول الدراسة الحالية تأثير العلاقات مع العملاء والموردين على قرارات التشغيل للشركات، وتحديدًا قرارات التكلفة الخاصة بها.

ومن الناحية العملية، يحدد هيكل التكلفة مخاطر التشغيل؛ ولذلك، يكون مهما فهم العوامل التي تؤثر على الخيارات الإدارية بشأن هيكل التكلفة (Pizzini and Vansant 2024). إذ أن كيفية إختيار المديرين لهيكل التكلفة يمثل أحد القرارات الرئيسية في إدارة التكلفة، كما يعتبر أحد أهم المهام للإدارة في الممارسة العملية (Fang et al. 2023). وتحاول هذه الدراسة تفسير محددات القرارات الخاصة بهيكل التكلفة وهي القرارات التي تؤثر على ربحية الشركة بالتبعية. إذ تحاول الدراسة الحالية تقديم رؤي وإرشادات عملية للمديرين حول القرارات المتعلقة بهيكل التكلفة في ظل الطبيعة المختلفة لقاعدة العملاء والموردين، بما يساعد على تحسين الربحية.

وتوفر الدراسة الحالة إستراتيجيات بديلة محتملة للمديرين للتخفيف من مخاطر الطلب والعرض. علاوة على ذلك، فإن التنبؤ بسلوك التكلفة يشكل عنصراً مهماً في التنبؤ بالأرباح. ويمكن لنتائج الدراسة أن تساعد المحللين الماليين والمستثمرين على فهم سلوك التكلفة بشكل أفضل، وبالتالي زيادة دقة توقعاتهم للأرباح (Chen et al. 2023).

وتحقيقاً لهدف الدراسة؛ سوف يتم تناول ما تبقى منها على النحو التالي:

(2) الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة.

(3) الدراسة التجريبية.

(4) نتائج الدراسة التجريبية.

(5) الخلاصة والتوصيات.

## 2- الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة

يتناول هذا الجزء عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، والتي تناولت مفهوم وطبيعة هيكل التكلفة. كما يتناول هذا الجزء العوامل المؤثرة على هيكل التكلفة. وأخيراً، يتم اشتقاق فروض الدراسة. ويهدف هذا الجزء إلى إستعراض وتقييم النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة ذات الصلة حتى يتسنى للباحثة اشتقاق فروض الدراسة. وتحقيقاً لهذه الأهداف، سوف يتضمن هذا الجزء الجوانب التالية:

### 2-1 مفهوم وطبيعة هيكل التكلفة

### 2-2 العوامل المؤثرة على هيكل التكلفة

## 2-3 إشتقاق فروض الدراسة

## 2-1 مفهوم وطبيعة هيكل التكلفة

ساهم علم محاسبة التكاليف في نهضة عدة دول، مثل نهضة دولة اليابان بعد الحرب العالمية الثانية، فتحول علم المحاسبة من مجرد تجميع للأرقام وعرضها بشكل ملاءم إلى علم لدعم عمليات الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، ومن ثم عكف الباحثين على تطوير علم محاسبة التكاليف من خلال بناء نظريات وأدوات متعددة لمحاسبة التكاليف بهدف دعم عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسات (الدسوقي 2023).

وتمثل قرارات التكلفة التي يتخذها المديرون أهمية بالغة بالنسبة لأرباح الشركة، لأن التكاليف تحدد أرباح الشركة، حيث أن الأرباح = المبيعات - التكاليف. ويمكن ملاحظة قرارات الإدارة المتعلقة بالتكلفة من خلال هيكل وسلوك التكلفة، حيث أن هيكل وسلوك التكلفة ينتجان عن هذه القرارات (Agarwal and Agarwal 2024). ويعكس هيكل التكلفة الوزن النسبي للتكاليف الثابتة والمتغيرة داخل الشركة. ويتميز هيكل التكاليف الأكثر مرونة بنسب أعلى من التكاليف المتغيرة ونسب أقل من التكاليف الثابتة، بينما يتميز هيكل التكاليف الأقل مرونة بنسب أقل من التكاليف المتغيرة ونسب أعلى من التكاليف الثابتة (Zhu et al. 2023).

ويُعرّف (Kulchania 2016) هيكل تكلفة الشركة على أنه حساسية التغيرات في نفقات التشغيل للتغيرات في المبيعات. فالشركات ذات الحساسية الأعلى هي تلك التي يمكنها تغيير تكاليف التشغيل بشكل كبير مع تغير مبيعاتها. وبالتالي، فإن الشركات ذات القيم العالية لهيكل التكلفة هي تلك التي تميل إلى أن يكون جزء منخفض من تكاليف التشغيل الخاصة بها ثابتاً. بينما يعرف (McGuire et al. 2023) هيكل تكاليف الشركة (والمشار إليه أيضاً بالرفع التشغيلي) على أنه نسبي التكاليف المتغيرة والثابتة، حيث تتغير التكاليف المتغيرة بتغير حجم المنتج أو الخدمة المنتجة. وبعبارة أخرى، ترتبط التكاليف المتغيرة بشكل مباشر بحجم المبيعات. فعلى سبيل المثال، تزيد المواد الخام، أو العمالة التعاقدية المستخدمة في تصنيع منتج بشكل متناسب مع زيادة المبيعات، وتتنخفض بشكل متناسب مع انخفاض المبيعات. وعلى النقيض من ذلك، تمثل التكاليف الثابتة الموارد الملزمة والتي لا تتغير في الأجل القصير مع التغيرات في حجم المبيعات، أو مستويات الإنتاج. لذلك، عندما يتم تجميع جميع التكاليف، فإن الشركات التي لديها نسبة أعلى من التكاليف الثابتة منسوبة إلى إجمالي التكاليف يكون لديها هيكل تكلفة أقل مرونة وأقل تعديلاً للتكاليف في الأجل القصير. وعلى النقيض من ذلك، فإن هيكل التكلفة الأكثر مرونة ينطوي على مقدار أقل من التكاليف الثابتة ويوفر للشركات مرونة أكبر للتكيف مع التقلبات في المبيعات.

وتؤثر قرارات هيكل التكلفة بصورة كبيرة على حساسية الأرباح للتغيرات في المبيعات. إذ تسمح هياكل التكلفة الأكثر مرونة للشركات بالحفاظ على أرباح أكثر استقراراً مقارنة بالشركات ذات هياكل التكلفة الأقل مرونة، حيث

تسمح هياكل التكلفة الأكثر مرونة لتكاليف التشغيل بالتباين بشكل يتماشى أكثر مع المبيعات عندما ينخفض الطلب الخارجي. وبعبارة أخرى، ففي حين أن هيكل التكلفة الأكثر مرونة يمكن أن يحد من زيادات الأرباح عندما تزيد المبيعات، فإنه سيحد أيضًا من انخفاض الأرباح عندما تنخفض المبيعات.

فالشركات التي يكون لديها هيكل تكلفة مرن يتسم بارتفاع نسبة تكاليف الشركة المتغيرة إلى إجمالي التكاليف، فإنها تشارك في أنشطة التشغيل باستخدام موارد أكثر مرونة. وعندما تكون تكاليف التشغيل للشركة أكثر تقلبًا، فإن ربحها التشغيلي يكون له علاقة أضعف مع تغيرات إيرادات المبيعات، بما يشير إلى أن التكاليف المتغيرة يمكن أن تخفف بشكل فعال من صدمات الطلب الخارجي.

وعلى العكس من ذلك، ونظرًا لأن هيكل التكلفة غير المرن يتسم بنسبة عالية من التكاليف الثابتة إلى المتغيرة ضمن دالة التكلفة الإجمالية للشركة، فإن الشركة تشارك في أنشطة التشغيل باستخدام موارد ملزمة يصعب تغييرها في الأجل القصير. ونتيجة لذلك، يمكن لهيكل التكلفة غير المرن أن يزيد من أرباح الشركة عندما تزيد المبيعات، ولكنه سيعمل أيضًا على تسريع انخفاض الأرباح عندما تنخفض المبيعات. فالشركات التي لديها تكاليف تشغيل ثابتة يكون لديها رفع تشغيلي مرتفع. ويؤدي هذا الرفع التشغيلي إلى زيادة حساسية الأرباح قبل الفوائد والضرائب للتغيرات في الإيرادات. ومن ثم، فإن الانخفاض الكبير والدائم في الإيرادات سوف يؤدي إلى تأثيرات شديدة وسلبية على الدخل التشغيلي والتدفق النقدي الحر (Rozycki et al. 2020).

وتمثل المحاسبة عن التكلفة الثابتة مشكلة كبرى في حد ذاتها وتزيد حدة تلك المشكلة في حالة الإنتاج في التشغيل غير الكامل، كما أن تلك التكاليف تتكبدتها الشركة عندما يكون حجم النشاط صفرًا. فهي عبارة عن تكلفة لا تتغير بالزيادة أو النقصان عند ارتفاع أو انخفاض حجم النشاط وفي المدى القصير. وبالتالي فالتكلفة الثابتة عادة ما تصنف على أنها عبئاً زمنياً ينتهي بانتهاء الفترة الزمنية التي يتم تحملها (محمد وأمين 2022).

وقد تؤثر الطريقة المستخدمة لتصنيف التكلفة على النتائج. كما تلعب عوامل أخرى دورًا في هذا الصدد، مثال ذلك خبرة الشخص الذي يقوم بتصنيف، والطبيعة الفريدة للشركة، والمعايير الاجتماعية، والسياسة الإدارية، والسياسة المحاسبية، ووحدة قياس التكلفة، ومستوى الإنتاج. ومع وجود العديد من المتغيرات، فمن الطبيعي أن تقوم الشركات المختلفة بتصنيف عناصر التكلفة المتشابهة بشكل مختلف. وقد تفسر الأسباب التالية بعضًا من أسباب هذا التناقض (Oberholzer and Ziemerink 2004):

□ **السياسة المحاسبية:** إذا كان لدى الشركة (أ) سياسة محاسبية حيث تستخدم في ظلها طريقة القسط الثابت لحساب الإهلاك. فإن هذه الشركة سوف تفصح عن الاستهلاك كتكلفة ثابتة لأن مبلغًا ثابتًا يتم الاعتراف

به في كل فترة، بغض النظر عن نشاط الإنتاج. أما إذا كان لدى الشركة (ب) سياسة لحساب الأهلاك وفقاً لإستخدام الأصل. فإن هذه الشركة سوف تفصح عن الإهلاك كتكلفة متغيرة.

□ **مسبب التكلفة:** إذا كانت الشركة تدفع راتباً ثابتاً لمراقبي الجودة لديها. فإن الشخص (أ) سوف يستخدم عدد الوحدات التي تم فحصها كمسبب تكلفة ومن ثم ينتج أنها عنصر تكلفة ثابت، حيث لا تتغير تكلفة الراتب الإجمالية للمراقبين وفقاً لعدد الوحدات التي تم فحصها. أما إذا كان الشخص (ب) سوف يستخدم عدد المراقبين كمسبب تكلفة فإنه ينتج بوضوح أنها تكلفة متغيرة، حيث ستتغير تكلفة الراتب الإجمالية إذا تغير عدد المراقبين.

□ **المدى الزمني:** تشير معظم الشركات إلى تكلفة إشغال المبنى على أنه تكلفة ثابتة. ربما يكون هذا هو الحال إذا كان التركيز على المدى القصير، لأن المباني غير مشغولة ويتم إخلاؤها على أساس أسبوعي أو شهري، وفقاً لإحتياجات الإنتاج. أما إذا كان التركيز على المدى الطويل، فستكون تكلفة المبنى أكثر ثقلًا، لأنه في المدى الطويل من الأسهل تعديل مساحة المبنى وفقاً للتغيير الدائم في إحتياجات الإنتاج.

□ **السياسة الإدارية:** إذا كان لدى الشركة (أ) سياسة إدارية تتمثل في إرسال سيارة إلى المورد يوميًا للحصول على المواد، فإنه سوف تفصح الشركة عن هذا الجزء من تكلفة مناولة المواد على أنه ثابت، لأن عدد الرحلات إلى المورد يكون مستقلاً تماماً عن حجم الإنتاج. بينما قد يكون لدى الشركة (ب) سياسة إدارية لإرسال سيارة إلى المورد في كل مرة تكون هناك حاجة إلى المواد الخام للإنتاج. وبالتالي سوف تفصح عن هذا الجزء من تكلفة مناولة المواد على أنه متغير، بسبب العلاقة الخطية بين كمية الإنتاج من ناحية وعدد الرحلات وتكلفتها من ناحية أخرى.

□ **مستوى الاستخدام:** سوف تفصح الشركة (أ) عن تكلفة الطاقة كتكلفة متغيرة نظراً لوجود علاقة خطية بين حجم الإنتاج والكيلوات المستخدمة. بينما تستخدم الشركة (ب) طاقتها الكاملة في كل مرة وتستهلك نفس عدد الكيلوات خلال كل فترة. وسوف تفصح الشركة (ب) عن هذه التكاليف على أنها ثابتة، لأنها تظل دون تغيير من فترة إلى أخرى. في هذه الحالة يؤثر مستوى الاستخدام على التصنيف.

□ **وحدة قياس التكلفة:** يوجد سبب آخر محتمل لقيام الشركات بالإفصاح عن إختلافات كبيرة في هياكل التكلفة الخاصة بها، وهو أن التكاليف تُحسب لوحدات قياس تكلفة مختلفة. إذ يمكن حساب التكاليف لتحديد الإنفاق على الشركة بأكملها، أو على ربحية المنتج (أو الوظيفة)، أو على ربحية العملاء، أو على ربحية قناة التوزيع، حيث تكون القناة على سبيل المثال عملية محددة، أو قسم، أو نقطة بيع، وما إلى ذلك، يمر من خلالها المنتج.

## 2-2 العوامل المؤثرة على هيكل التكلفة

يمثل فهم كيفية تعديل المديرين لهياكل التكاليف في شركاتهم قضية أساسية في محاسبة التكاليف (Aboody et al. 2018). فمن المحتمل أن يؤثر **عدم التأكد** على هيكل التكلفة. ومع ذلك، فإن العلاقة ذات اتجاهين حيث أن العلاقة بين عدم التأكد بشأن الطلب وهيكل التكلفة تعتمد على الأهمية النسبية لمخاطر الهبوط (أي خطر الطاقة الفائضة عندما يكون هناك انخفاض في الطلب) مقابل مخاطر الإزدحام (أي congestion) (أي خطر عدم كفاية الطاقة عندما يكون هناك زيادة في الطلب) (Banker et al. 2014; Chen et al. 2024).

فمن ناحية، من المحتمل وجود علاقة سلبية بين عدم التأكد في الطلب ومرونة التكلفة في قطاع التصنيع. فنظرًا لأن الإستثمارات في الأصول الرأسمالية مثل المصانع والمعدات تمثل تكاليف كبيرة، فإن شركات التصنيع تقلل عادة من إستثماراتها في الطاقة الإنتاجية وتبدأ بطاقة إنتاجية محدودة لخفض التكاليف. ونظرًا للقدرة الإنتاجية المحدودة في الشركات الصناعية، فمن المرجح أن يتجاوز خطر الإزدحام (أي خطر عدم كفاية الطاقة الإنتاجية عندما يكون هناك زيادة في الطلب) خطر الطاقة الإنتاجية الزائدة عندما يكون هناك انخفاض في الطلب. وعندما يزداد الطلب، يتعين على الشركات الصناعية أن تتحمل التكاليف المرتبطة بزيادة الطاقة الإنتاجية. وقد يشمل ذلك بناء مصانع إضافية، وشراء آلات إضافية، وإنشاء خطوط إنتاج إضافية، وتوظيف عمالة ماهرة، وهو ما قد يكون صعبًا ومكلفًا. وعلاوة على ذلك، فإن الشركات الصناعية تكون أكثر كثافة في رأس المال النقدي، ويكون الحصول على رأس المال النقدي أكثر تكلفة من الحصول على رأس المال البشري. ونظرًا لأن عدم التأكد بشأن الطلب يزيد من خطر الإزدحام، فمن المرجح أن تزيد الشركات الصناعية التي تواجه عدم تأكد أعلى بشأن الطلب من قدرتها المادية لإستيعاب مستويات الإنتاج الأعلى وتجنب الإزدحام، بما يؤدي إلى هيكل تكلفة أقل مرونة.

وعلى النقيض من ذلك، من المحتمل وجود علاقة إيجابية بين عدم التأكد في الطلب ومرونة التكلفة في قطاعي التجزئة/الجملة. فشركات التجزئة والجملة تكون أكثر كثافة في إستخدام رأس المال البشري من الشركات الصناعية، وبالتالي فإن زيادة الطاقة الإستيعابية ستكون أقل تحديًا لشركات التجزئة والجملة مقارنة بالشركات الصناعية. ومن ثم، من المحتمل أن يكون خطر الإزدحام أقل حدة لشركات التجزئة والجملة مقارنة بالشركات الصناعية.

ونظرًا لقربها من المستهلكين النهائيين في سلسلة التوريد، تتأثر شركات البيع بالتجزئة والجملة بشدة بالإختلافات في طلب العملاء. وعند مواجهة عدم التأكد المرتفع في الطلب، يمكن للشركات الإستفادة من ترتيبات مثل الإستعانة بمصادر خارجية والتعاقد من الباطن، والتي توفر مرونة أكبر لتعديل الموارد بالزيادة أو النقصان حسب الحاجة. فعلى سبيل المثال، يمكن لتجار التجزئة والجملة الإستعانة بمصادر خارجية للأشطة الداخلية لنقل

بعض المخاطر الناشئة عن عدم التأكد في الطلب إلى مورديهم. وبالمثل، يمكن لتجار التجزئة والجملة زيادة المرونة في تعديلات الموارد من خلال تأجير المعدات، أو توظيف العمالة المؤقتة. لذلك، فمن المتوقع أنه عندما يكون هناك عدم تأكد في الطلب، يكون مرجحاً أن تقوم الشركات في قطاعي التجزئة والجملة بخفض التزامات التكلفة الأولية لزيادة المرونة في تعديلات الموارد، بما يؤدي إلى هيكل تكلفة أكثر مرونة.

وترتبط علاقة عدم التأكد وهيكل التكلفة فيما يعرف بتأثير التضخيم bullwhip effect والذي يشير إلى تضخيم حالة عدم التأكد بشأن الطلب على طول سلسلة التوريد؛ أي أن التقلبات في الإنتاج (بالنسبة لشركات التصنيع) أو في المشتريات من الموردين (بالنسبة لتجار التجزئة أو الجملة) في شركة ما تميل إلى أن تكون أكبر من تقلبات الطلب. فعلى سبيل المثال، قد يضع مدير المشتريات طلباً أكبر من الطلب الفعلي لتأمين وحدات مخصصة كافية من التوريدات المحدودة أو الطلب بكميات كبيرة لتحقيق تكاليف أقل للوحدة (Chen et al. 2024).

ويوضح تأثير التضخيم مدى كون إنتاج الشركة أو مشترياتها من الموردين أكبر من التقلبات في طلب الشركة. وقد حددت الدراسات السابقة العديد من التفسيرات التشغيلية الرئيسية لتأثير السوط (Chen et al. 2024):

- معالجة إشارات الطلب: عندما يزداد الطلب، تُزيد الشركات من الإنتاج (أو المشتريات من الموردين) لسببين: أولهما، تُزيد الشركات من الإنتاج أو تشتري وحدة مقابل وحدة لتلبية الطلب المتزامن. وثانيهما، تنتج الشركات وحدات إضافية (أو تشتري من الموردين) لزيادة المخزون كمخزون أمان تحسباً لارتفاع الطلب في المستقبل. وبالتالي، فإن الزيادة في الإنتاج/الطلب تكون أكبر من الزيادة في الطلب.
- لعبة الحصص: عندما يتجاوز الطلب العرض بسبب القدرة الإنتاجية المحدودة، يقوم المصنعون/الموردون بتخصيص المنتج من خلال توفير نسبة مئوية فقط من الطلبات التي يطلبها المشترون. وتوقعاً لذلك، يقوم المشترون بخداع النظام من خلال تقديم طلبات أكبر من الطلب الفعلي للحصول على حصة أكبر من الكمية المخصصة. وبالتالي، فإن الطلبات التي يقدمها المشترون لا تعكس الطلب الفعلي، ونتيجة لذلك، تكون التقلبات في الطلبات من المشتريين أكبر من التقلبات في الطلب الفعلي.
- تجميع الطلبات: لكي يتم الاستفادة من إقتصاديات الحجم وتخفيض تكاليف الشحن وتكاليف المعاملات، يميل المديرون إلى تجميع الطلب بدلاً من الطلب في كل فترة. ويؤدي تجميع الطلب إلى معلومات غير دقيقة عن الطلب للموردين، ونتيجة لذلك، يمكن أن تكون التقلبات في الإنتاج/المشتريات أكبر من التقلبات في الطلب الفعلي.

• تقلبات الأسعار: نظرًا لإختلاف أسعار الجملة للمنتجات بسبب التضخم وخصومات الكمية وخصومات المبيعات، يميل المديرون إلى طلب كميات أكبر من الطلب الفعلي عندما تكون أسعار الجملة منخفضة بشكل غير عادي (والعكس صحيح عندما تكون أسعار الجملة مرتفعة بشكل غير عادي). ويؤدي هذا إلى معلومات مشوهة عن الطلب للموردين، وبالتالي، غالبًا ما تكون التقلبات في الإنتاج/المشتريات أكبر من التقلبات في الطلب الفعلي.

• بعض التفسيرات السلوكية: وتتضمن هذه التفسيرات خوف المديرين من نفاذ المخزون، والتقدير الخاطئ للطلب بسبب العقلانية المحدودة، وعدم الثقة في الأطراف الأخرى في سلسلة التوريد.

ويمكن أن ينشأ تأثير التضخيم على مستوى الشركة من مشاكل التنسيق على مستويين: (1) بين الكيانات المختلفة في سلسلة التوريد (على سبيل المثال، بين الشركة ومورديها) و(2) بين وظائف مختلفة داخل الشركة. وتتسبب مشاكل التنسيق بين وظائف مختلفة داخل الشركة لأن أنشطة صناع القرار الفرديين في وظائف مختلفة داخل الشركة (من شراء المواد الخام إلى تسليم السلع النهائية للعملاء) قد لا يتم تنسيقها بكفاءة، وقد لا تكون دوافع صناع القرار متوافقة تمامًا.

ويعزز تأثير التضخيم من علاقة عدم التأكد في الطلب وهيكل التكلفة، حيث إذا كانت التغييرات في المبيعات لها تأثير مماثل على الأنشطة الداخلية وقرارات الالتزام بالموارد عبر جميع الشركات (على سبيل المثال، تؤدي زيادة بنسبة 10% في المبيعات إلى زيادة بنحو 10% في الإنتاج)، فإن تأثير السوط يعمل على تضخيم تأثير التغييرات في المبيعات على الأنشطة الداخلية. وبالتالي، فإن زيادة بنسبة 10% في المبيعات يمكن أن تترجم إلى أحجام مختلفة من الزيادة في الإنتاج (بالنسبة لشركات التصنيع) أو المشتريات (بالنسبة لشركات التجزئة والجملة) للشركات ذات تأثيرات السوط المتفاوتة.

وتشكل **الأزمات الاقتصادية** تهديدًا كبيرًا للشركات، حيث ترتبط بنقص الموارد، وزيادة عدم التأكد، فضلاً عن انخفاض وقت الإستجابة. ويؤدي هذا النوع من الأزمات إلى زيادة مشكلات التدفق النقدي، ويخفض من الأرباح والمبيعات للشركات. ومن المرجح أن يؤثر الانخفاض في المبيعات الناجم عن الأزمة الاقتصادية على قرار الشركات الخاص بهيكل تكاليفها من أجل البقاء. فالشركات التي تأثرت أكثر بالأزمة الاقتصادية، من الممكن أن تقرر تخفيض نسبة الرفع التشغيلي وإستبدال التكاليف الثابتة بأخرى متغيرة من أجل أن تكون أكثر أمانًا وأقل حساسية لتغيرات المبيعات (Pavlatos 2021).

ومن المحتمل أن تؤثر **قوة الإحتكار** لدى المشتري على هيكل التكلفة. فتكاليف المعاملات ستكون أقل بالنسبة للشركات التي تمارس قوة الإحتكار. فمع وجود عدد قليل من المشترين البديلين لمنتجاتهم وخدماتهم، فإن الموردين يكون لديهم دافع للبحث عن علاقات تعاقدية مع الشركات الإحتكارية والإحتفاظ بها. وتعمل قوة الإحتكار أيضًا

على تخفيض تكلفة معاملات المشتري من خلال تقليل احتمالية إشتراك الموردين في سلوك إنتهازي. وسوف يتردد الموردون في بذل الجهود اللازمة لخفض العرض. كما سوف يكونوا أكثر ميلاً إلى مشاركة المعلومات بشأن التكاليف والنتائج. وبالتالي، تقل مشكلة التأخير، ويصبح الموردون أقل ميلاً إلى محاولة إعادة التفاوض على الأسعار لرفعها، ويكونوا أكثر استعداداً للإستثمار في أصول محددة للحصول على العقد والإحتفاظ به ( Pizzini and Vansant 2024).

وتعمل قوة الإحتكار على تخفيف المشكلتين الرئيسيتين المرتبطتين بالحفاظ على هيكل تكلفة أكثر مرونة، وهما عدم القدرة على تلبية الطلب المرتفع بشكل غير عادي، وتكاليف الإضافة للطاقة الإستيعابية بعد معرفة الطلب. ويمكن لممارسي الإحتكار إستخدام سلطتهم للتفاوض على عقود مرنة تضمن قدرتهم على تأمين الموارد بشكل موثوق به بعد الشراء لتلبية الطلب المرتفع بشكل غير عادي. وقد لا يتمكن غير ممارسي الإحتكار من الحصول على الموارد على الإطلاق في ظل مثل هذه الترتيبات المرنة. وإذا تمكن غير ممارسي الإحتكار من الحصول على الموارد بعد الشراء، فمن المرجح أن تأتي هذه الموارد بتكلفة أعلى من تلك التي يتحملها ممارسو الإحتكار لأن ممارسي الإحتكار يمكنهم إستخدام سلطتهم على الموردين للتفاوض على أسعار أقل، وشروط أكثر ملاءمة للموارد التي يتم شراؤها بعد الشراء. ومن ثم فإن إنخفاض تكاليف المعاملات وإنخفاض العلاوة المتعلقة بالطاقة تمكن المحتكرين من تبني هياكل تكلفة أكثر مرونة، وبتكلفة أقل من غير المحتكرين، دون التضحية بالقدرة على إستيعاب إرتفاعات كبيرة في الطلب.

وتحدد الإستراتيجية التنظيمية النطاق التنافسي، وميزة العمل، وتؤثر على أنشطة الإنتاج والتوزيع، والتسويق، والبحوث والتطوير. وعلى وجه التحديد، توجه إستراتيجية العمل الإدارة لتخصيص الموارد الثابتة والمتغيرة لدعم الأنشطة التي تخلق القيمة، والتي قد تؤثر لاحقاً على هيكل تكاليف الشركات. ويمكن الإشارة إلى ثلاث إستراتيجيات تنظيمية هامة وهي قيادة المنتج product leadership، والتقارب مع العملاء customer intimacy، والتميز التشغيلي operational excellence. فالشركات التي تتفوق في قيادة المنتج تستكشف بإستمرار فرص السوق الجديدة، وتطور منتجات مبتكرة من خلال أنشطة البحوث والتطوير المكثفة. وتسعى الشركات التي تركز على التقارب مع العملاء إلى تقديم منتجات أو خدمات مخصصة لتمييز نفسها عن المنافسين، وتحمل نفقات التسويق والإعلان لبناء ولاء العملاء. وتركز الشركات التي تتبنى إستراتيجية التميز التشغيلي على تقديم منتجات موثوق بها بأقل التكاليف، مع الإستثمار بكثافة في الكفاءة التكنولوجية.

ومن المحتمل أن تُظهر شركات قيادة المنتجات مستوى أقل من مرونة التكلفة (أي نسبة أعلى من التكاليف الثابتة ونسبة أقل من التكاليف المتغيرة) مقارنة بالشركات التي تتبنى الإستراتيجيتين الأخرتين وذلك لسببين. إذ يتمثل السبب الأول في أن التركيز الذي يبديه قادة المنتجات على الإبتكار يشجعهم على القيام بأنشطة البحوث

والتطوير بشكل أكثر نشاطاً مقارنة بشركات التقارب مع العملاء والتميز التشغيلي، وهو الأمر الذي يتطلب بدوره إلتزاماً طويل الأجل برأس المال البشري، والأصول الثابتة، والأصول غير الملموسة. وتعتبر كل هذه الموارد مكلفة للتعديل في الأجل القصير، بما يؤدي إلى مستوى أعلى من التكاليف الثابتة لقادة المنتجات مقارنة بالشركات التي تتبنى الإستراتيجيتين الأخرتين.

اما السبب الثاني، فيتمثل في أن الإستجابة السريعة لشركات قيادة المنتجات لظروف السوق المتغيرة تسمح لها بالنمو على دفعات، في حين تميل شركات التقارب مع العملاء والتميز التشغيلي إلى ممارسة نمو ثابت في الطلب. ولتخفيف مخاطر الإزدحام المرتفعة المرتبطة بالنمو السريع للطلب، تميل شركات قيادة المنتجات إلى إختيار طاقة أعلى مع مدخلات ثابتة لتخفيف الإزدحام، في حين أن الشركات التي تسعى إلى إستراتيجيات التقارب مع العملاء والتميز التشغيلي قد تحتفظ بهياكل تكلفة مرنة لأنها أقل عرضة لمواجهة مخاطر الإزدحام.

وترتبط القرارات المتعلقة بهيكل التكاليف بكل من العملاء والموردين بصورة كبيرة. فوفقاً لنظرية التكلفة، يتأثر قرار التكلفة الذي تتخذه الشركة بالطلبات الحالية والمستقبلية من قبل العملاء الرئيسيين. وتتمكن الشركة من الوصول إلى تقديرات الطلب من قبل عملائها الرئيسيين من خلال تبادلات المعلومات الخاصة المنتظمة بين الطرفين. فعندما يزداد الطلب، يستثمر المديرون في الموارد لتلبية الطلب المتزايد، وبالتالي زيادة التكاليف. ومع ذلك، لتجنب تكاليف تعديل الموارد، قد لا يقوم المديرون بخفض التكاليف عندما ينخفض الطلب وذلك في حالة إذا كانوا متفائلين بشأن الطلب في المستقبل، حيث يفضلون الإحتفاظ بالموارد غير المستخدمة عندما ينخفض الطلب لتجنب تكاليف تعديل الحصول على مثل هذه الموارد في المستقبل عندما تزيد المبيعات Agarwal and (Agarwal 2024).

ونظراً لان المبالغة المتعمدة في تقدير توقعات الطلب من قبل العملاء قد تقلل من قيمة المعلومات الخاصة المنتظمة بين الطرفين، فقد توفر قرارات التكلفة الخاصة بالعملاء طريقة غير مباشرة للشركات لتقييم توقعات الطلب الخاصة بالعملاء. إذ تستطيع الشركات مراقبة قرارات التكلفة التي يتخذها العملاء من خلال التكاليف التي يتم الإفصاح عنها بالقوائم المالية. وتكون التكاليف المفصح عنها أقرب إلى التكاليف الفعلية لأنها تؤثر بشكل مباشر على عمليات الشركة، وبالتالي، يجب حسابها بدقة. وعلاوة على ذلك، يتم التحقق من هذه التكاليف من قبل المراجعين، ويتم مراقبتها من قبل المحللين، بما يقلل من المخاوف من أن تكون هذه التكاليف نتيجة السلوك الإنتهازي المتعلق بإدارة الأرباح. وبناءً على هذه التكاليف المفصح عنها، عندما تلاحظ الشركة أن عملائها يحتفظون بموارد غير مستخدمة خلال فترات إنخفاض الطلب، فإنه يمكنها تفسير ذلك كإشارة إلى توقعات الطلب المستقبلية الأعلى من قبل العميل، والتي من شأنها أن تترجم إلى طلب مستقبلي أعلى للشركة. وبالتالي، تحتفظ

الشركة بالموارد غير المستخدمة خلال فترات إنخفاض الطلب لتجنب تكاليف التعديل في المستقبل (Agarwal and Agarwal 2024).

وفي العقود الأخيرة، إزداد تبني الشركات للتكنولوجيا المتقدمة لمجموعة متنوعة من الأغراض بما في ذلك التشغيل الآلي، وتخطيط موارد المؤسسة، وإدارة سلسلة التوريد، وتحسين الكفاءة في عملية التصنيع. ويمكن أن يكون للتكنولوجيا تأثير كبير على هيكل التكلفة. فالشركات التي تستخدم مستوى عالٍ من التكنولوجيا من المتوقع أن يكون لديها مخاطر تشغيلية أعلى من الشركة كثيفة العمالة بسبب استخدام التكاليف الثابتة. فأغلب المدخلات المرتبطة برأس المال هي تكاليف ثابتة في الأجل القصير، بينما المدخلات مثل العمالة هي تكاليف متغيرة. وتميل التكاليف إلى أن تصبح ثابتة إذا تم إدخال المزيد من التكنولوجيا في العمليات الصناعية (Gunarathne and Samudrage 2018; Oberholzer and Ziemerink 2004).

وتتعرض الشركات كثيفة رأس المال لمخاطر أكبر من الشركات كثيفة العمالة بسبب مكوناتها ذات التكلفة الثابتة المرتفعة نسبياً والتكلفة المتغيرة المنخفضة. وبالتالي، بالمقارنة مع الشركات كثيفة العمالة، تتمتع الشركات كثيفة رأس المال بهامش مساهمة مرتفع، ورافعة تشغيلية عالية وأرباح متقلبة. ويمكن استخدام درجة التطور التكنولوجي لتحديد ما إذا كانت الشركة كثيفة رأس المال أو كثيفة العمالة. ففي الشركات المتقدمة تكنولوجياً، يتم التشغيل الآلي لعمليات الإنتاج بشكل أساسي وتقوم الآلات بأداء الجزء الأكبر من عمليات الإنتاج. ويتم التحكم في بعض هذه الآلات بواسطة أجهزة الحاسب الآلي، بما يمكن الشركات من إنتاج منتجات ذات جودة أفضل، وتقديم خدمات أفضل، والإحتفاظ بكمية أقل من المخزون، وتحسين مقدرة عملية الإنتاج على التكيف. وتكون التكاليف المترتبة على تنفيذ مثل هذه العمليات الإنتاجية الآلية مرتفعة، وبالتالي تؤدي إلى تكاليف ثابتة مرتفعة.

ويحتمل ان تؤثر سمات وقدرات الإدارة على هيكل التكلفة، حيث يتمتع المديرون بسيطرة كبيرة على عمليات الشركات، ويتخذون قرارات إستراتيجية بشأن مستويات الطاقة. وتختلف قدرتهم، مثل القدرة على التنبؤ بالطلب الخارجي في السوق وفهم عوامل التشغيل الداخلية، والتي قد تؤثر على التزاماتهم بالموارد، وبالتالي تؤثر على الوزن النسبي للتكاليف الثابتة والمتغيرة في هياكل التكلفة في الأجل القصير للشركات (Banker et al. 2022).

ومن خلال مواهبهم المتفوقة في فهم إتجاهات الصناعة وتقدير الطلب على المنتجات، يمكن للمديرين ذوي القدرة الأعلى أن يتعلموا بشكل أفضل مخاطر الإزدحام الشديد المرتبطة بالنمو السريع للطلب إذا كانت الطاقة محدودة. كما أنهم يدركون أن الطلب المواتي من المرجح أن يحدث أكثر من الطلب غير المواتي في المستقبل بسبب كفاءتهم في توليد المبيعات المستقبلية. ونتيجة لذلك، فإنهم يكونوا أكثر قلقاً بشأن مخاطر الإزدحام المرتبطة بالطلب المواتي مقارنة بمخاطر الهبوط المرتبطة بالطلب غير المواتي. ومن أجل تقليل تكاليف الإزدحام الناجمة

عن زيادة المبيعات المستقبلية، سيزيد المديرون الأكثر كفاءة من التزاماتهم بالموارد الثابتة، بما يؤدي إلى هيكل تكلفة أقل مرونة في الأجل القصير مع نسبة أعلى من التكاليف الثابتة ونسبة أقل من التكاليف المتغيرة.

ومع ذلك، قد يكون المديرون ذوي القدرات العالية أكثر قدرة على إدارة الموارد، ومعالجة قضايا الإزدحام الناجمة عن نمو الطلب، بما يجعل أهمية أقل بالنسبة لهم الحفاظ على طاقة ثابتة أعلى. كما أن المديرين الأكثر قدرة قد يمكنهم التغلب على الاختلافات المرتبطة بنمو الإيرادات، بما يقلل من عدم التأكد في بيئة التشغيل، ويحقق أرباحًا أكثر إستقرارًا. ومن ثم تعمل هذه الشركات في بيئات أقل من حيث عدم التأكد، ومن الأفضل لها إختيار هيكل تكلفة أكثر مرونة في الأجل القصير.

ويمثل التناقض بين الفردية والجماعية أحد أهم الأبعاد الشخصية لرئيس مجلس الإدارة. وعلى وجه التحديد، تتميز الفردية بالتوجه نحو الذات والإستقلالية والإنجاز، ومن المرجح أن يعطي الأشخاص ذوي الثقافات الفردية الأولوية للأهداف الفردية. وعلى النقيض من ذلك، تؤكد الجماعية على التضحية بالنفس والإنسجام والتعاون، حيث يميل الأشخاص ذوي الثقافات الجماعية إلى متابعة أهداف المجموعة حتى ولو على حساب أهدافهم الفردية (Jiang and Sun 2022).

ويكون رئيس مجلس الإدارة الفردي (مقابل الجماعي) أكثر إستعدادًا للمخاطرة في السعي لتحقيق التوجه الذاتي والإنجاز الشخصي والإستقلالية. وفي مثل هذه الظروف، من المرجح أن يقلل الرئيس الفردي من تقدير أو حتى يتجاهل المخاطر التشغيلية والأضرار المحتملة التي قد تلحق بمصالح أصحاب المصلحة الآخرين ذوي الصلة بسبب زيادة الرفع التشغيلي. وبالتالي، من المرجح أن يختار الرئيس نسبة أكبر من التكاليف الثابتة تحسبًا لخفض التكلفة الهامشية بسبب وفورات الحجم. علاوة على ذلك، قد تؤدي فردية رئيس مجلس الإدارة أيضًا إلى الإفراط في الثقة، حيث تُظهر الدراسات أن رئيس مجلس الإدارة المفرط في الثقة يميل إلى المبالغة في تقدير التدفق النقدي المستقبلي للشركة، والتقليل من شأن المخاطر المرتبطة بالقرارات التشغيلية. لذلك، قد يقلل رئيس مجلس الإدارة الفردي من تقدير المخاطر التشغيلية الناجمة عن وجود نسبة أكبر من التكاليف الثابتة ويختار هيكل تكلفة أقل مرونة.

وتمثل **دورة الأعمال** عاملاً بيئيًا خارجيًا مهمًا يؤثر على قرارات الشركة وأدائها. وباعتبارها قرارًا إستراتيجيًا يتخذه مديرو الشركة، فمن المتوقع أن تعكس تعديلات هيكل التكلفة دورة الأعمال الأوسع نطاقًا. ووفقًا لتقرير صادر عن مجموعة بوسطن الإستشارية، فإن دورات الأعمال قد يكون لها تأثير خارجي مهم على تعديل هيكل تكاليف الشركات، وبالتالي فإن الطريقة الأكثر فعالية للشركات للتعامل مع التباطؤ الاقتصادي في فترة الركود تتمثل في تحويل التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة، أو ما يسمى تحويل التكاليف (cost variabilization).

ويتفق هذا مع فكرة مفادها أن الشركات يمكنها الحفاظ على دخل مستقر نسبياً من خلال تحويل التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة في ظل ظروف عمل صعبة (Zhu et al. 2023).

وتتقل الإتجاهات الإقتصادية الكلية الدورية المعلومات حول الطلب على المنتجات في السوق إلى المديرين والذين يتخذون بعد ذلك قرارات بشأن هيكل التكلفة لشركاتهم. ونظراً لأن فترات الإزدهار تتميز بمستويات أعلى من الإستثمارات والنمو الإقتصادي السريع والذي يزيد من تقاؤل المديرين بشأن نمو المبيعات في المستقبل، فسوف يفسر المديرون فترات الإزدهار على أنها إشارة إلى الطلب القوي في المستقبل على منتجاتهم. وبالتالي، فإنه يكون لدي المديرين دافع قوي لزيادة الموارد من خلال الإستثمار بكثافة لإنشاء المصانع، وتوظيف العمال من أجل الإستحواذ على حصة السوق خلال فترات الإزدهار، بما يؤدي إلى هياكل تكلفة أقل مرونة.

وعلى النقيض من ذلك، يعكس الركود إنخفاض الأنشطة التجارية والنمو الإقتصادي الراكد، بما يؤثر سلبيًا على توقعات المديرين بشأن الطلب المستقبلي في السوق على منتجاتهم. لذلك، عند مواجهة فترات الركود، من المرجح أن يتوقع المديرون ضعف الطلب الحالي والمستقبلي على منتجاتهم، بما يدفعهم إلى خفض إستثماراتهم في الموارد لتقليل تأثير إنخفاض المبيعات على أرباح الشركات. علاوة على ذلك، فإنه للحصول على مكافآت قصيرة الأجل أكثر إستقرارًا، قد يحول المديرون الذين يتجنبون المخاطرة التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة (مثل تشغيل الطاقة العاطلة، والإستعانة بمصادر خارجية، وتأجير المعدات، وإستخدام العقود، وما إلى ذلك) لتخفيف تأثير صدمات الطلب على أرباح الشركات.

ويرتبط تأثير دورات الأعمال على هيكل التكلفة بطبيعة الصناعة، حيث يمكن التفرقة بين الصناعات المعمرة وغير المعمرة. فالصناعات المعمرة هي الصناعات التي يرتفع فيها الطلب الخارجي وينخفض مع دورة الأعمال، ويمثلها بشكل أساسي صناعات الطيران، والبناء، والعقارات، والمعادن. وعلى النقيض من ذلك، فإن الصناعات غير المعمرة هي تلك التي توفر منتجات أقل حساسية للتغير في دورة الأعمال، مثل صناعات الأغذية، والمشروبات، والمرافق، والأدوية. وتكون الشركات في صناعات السلع المعمرة أكثر حساسية لدورة الأعمال بسبب دورية الطلب على السلع المعمرة، بينما تميل الشركات في صناعات السلع غير المعمرة إلى أن تكون أكثر قوة في مواجهة التغيرات في دورة الأعمال.

وإذا كانت الشركة تنتمي إلى صناعة معمرة، فسيكون لدورة الأعمال تأثير أكبر على الشركة، ومن المرجح أن تعدل الشركة هيكل تكاليفها بشكل أكثر نشاطاً وفي الوقت المناسب للتكيف مع تغييرات دورة الأعمال. فعندما يتحسن الإقتصاد، يزداد الطلب الخارجي على منتجات الشركات في الصناعات المعمرة، ويصبح المديرون أكثر تقاؤلاً بشأن المبيعات المستقبلية، ومن ثم توسع الشركات من قدرتها الإنتاجية بسرعة للإستحواذ على حصة السوق

والحصول على مبيعات وأرباح أعلى. وعلى العكس من ذلك، عندما يتراجع الإقتصاد، ينخفض الطلب في السوق على منتجاتها، ويؤجل العملاء أو المستهلكون شراء منتجاتها أو يقللون منها، بما يزيد من مخاطر هبوط أرباح الشركات. ولأن المديرين متشائمون بشأن مبيعات منتجاتهم في المستقبل في فترة الركود، فإنهم سيبدلون قسارى جهودهم لتقليل النفقات الثابتة وتعزيز مرونة التكلفة، وذلك للحفاظ على أرباح مستقرة. وستتأثر الشركات في الصناعات المعمرة سلبيًا في فترة الركود. وإذا تم الحفاظ على هيكل التكلفة غير المرن، فسيؤدي ذلك إلى إنخفاض حاد وتقلب في أرباح الشركات. وعلى النقيض من ذلك، تتأثر الشركات في الصناعات غير المعمرة بدورة الأعمال بشكل أقل، وذلك نظرًا لأن الطلب الخارجي على منتجات الشركة يتغير قليلاً في كل من فترات الإزدهار والركود، ومن ثم فإن توقعات المديرين بشأن الطلب في السوق تميل إلى الحياد ولن يكون هناك تعديل كبير في هيكل التكلفة.

ومن المحتمل ان تؤثر **حواجز الاندماج والظروف المحيطة بعملية الإندماج أو الإستحواذ** على هيكل التكلفة. إذ يشير (Gudmundsson et al. 2020) إلى وجود ثلاثة عوامل رئيسية وراء تأثير عمليات الإندماج والإستحواذ على هيكل التكلفة. ويتمثل **العامل الأول في التكامل**، حيث أن تكاليف التكامل تكون أقل إذا كانت كلتا الشركتين تديران عمليات مماثلة، حيث يمكن العمل بشكل أفضل بالإضافة إلى ضم الموارد التكميلية معًا لخلق القيمة. فعمليات الاندماج الأفقي في نفس الصناعة والتي تنطوي على التكامل من شأنها أن تولد قيمة إيجابية في شكل تكاليف أقل. ويتمثل **العامل الثاني في ضعف الأداء** والذي يولد حافزاً أقوى لتحسين عمليات الإدارة، حيث يمكن خلق القيمة من خلال عمليات الإدارة المتفوقة في عمليات الإندماج والإستحواذ وذلك عندما تنطوي عمليات الإندماج والإستحواذ على شركات مستهدفة غير مربحة. أما **العامل الثالث فيتمثل في ظروف الصناعة العكسية**، حيث أن الإضطرابات أو الصدمات الإقتصادية تعتبر عاملاً مؤثراً في كل من توقيت وكثافة عمليات الإندماج والإستحواذ. وفي ظل هذه الظروف، قد يفترض المديرين أنه إذا إندمجت شركتان متنافستان، فإن أرباح شركتهما سوف تنخفض. وبالتالي، يحاولون منع منافسيهم من الإستحواذ على شركات مهمة إستراتيجياً أو الإندماج معها.

وقد توصلت دراسة Oberholzer and Ziemerink (2004) إلى وجود علاقة سلبية كبيرة بين التكلفة الثابتة للشركة ودرجة تطورها التكنولوجي. ويعني هذا أن الشركات التي تعتمد على كثافة العمالة لديها تكلفة ثابتة أكبر كجزء من التكاليف الإجمالية وبالتالي مخاطر تشغيلية أعلى مقارنة بالشركات المتقدمة تقنيًا. بينما هدفت دراسة Kallapur and Eldenburg (2005) إلى فحص دور عدم التأكد في هيكل التكلفة؛ وذلك من خلال التركيز على عدم التأكد الناتج عن تغيير في سياسة سداد تكاليف الرعاية الطبية. وقد توصلت الدراسة إلى زيادة نسبة التكاليف المتغيرة إلى التكاليف الإجمالية نتيجة التغيير في تعويضات الرعاية الطبية والذي أدى إلى زيادة عدم التأكد بشأن إيرادات المستشفيات.

كما استهدفت دراسة (Banker et al. (2014) فحص العلاقة بين عدم التأكد وهيكل التكلفة. وقد أظهرت النتائج أن عدم التأكد في الطلب يؤدي إلى هيكل تكلفة أقل مرونة في الأجل القصير مع تكاليف ثابتة أعلى وتكاليف متغيرة أقل، وذلك لعدة أنواع من التكاليف سواء في العينة على مستوى الشركة أو في العينة على مستوى الصناعة. وفي المقابل، فقد توصلت دراسة (Chen et al. (2024) إلى وجود علاقة سلبية بين عدم التأكد في الطلب ومرونة التكلفة في الشركات الصناعية. كما أن هذا التأثير يكون أقوى في الشركات ذات نسب التضخيم الأعلى. بالإضافة إلى ذلك، فقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين عدم التأكد في الطلب ومرونة التكلفة في شركات التجزئة والجملة، كما أن هذا التأثير يكون أقوى في الشركات ذات نسب التضخيم الأعلى.

وتناولت دراسة (Aboody et al. (2018) العلاقة بين التغيرات في دوافع المخاطرة الإدارية وتعديلات هيكل تكاليف الشركات، وخاصة الرفع التشغيلي (نسبة التكلفة الثابتة إلى المتغيرة). وقد أظهرت النتائج أن المديرين يقللون من الرفع التشغيلي عن طريق إستبدال التكاليف الثابتة بالتكاليف المتغيرة، وخاصة في مكونات تكاليف البيع والإدارة العامة والبحث والتطوير، إستجابة لتخفيضات التعويضات القائمة على الخيارات. فالمديرون الذين يواجهون انخفاضاً في دوافع المخاطرة يقومون بتعديل الرفع التشغيلي بالخفض لأن الرفع التشغيلي المرتفع يعمل على تكثيف احتمالات انخفاض الأرباح. ومن ثم فإن المديرين يضبطون هيكل تكاليف شركاتهم إستجابة لإنخفاض دوافع المخاطرة. وتوصلت دراسة (Ding et al. (2019) إلى أن الإنفتاح التجاري يؤثر بشكل كبير على مدخلات التكلفة الثابتة والمتغيرة للشركات، بما يشير إلى أن عدم التأكد في الإنتاج جنباً إلى جنب مع التجارة الدولية أمر ضروري لقرار هيكل التكلفة من حيث عدم مرونة التكلفة. وعلاوة على ذلك، من المرجح أن تتبنى الشركات الأكبر حجماً هيكل تكلفة أقل مرونة بتكاليف ثابتة أعلى وتكاليف متغيرة أقل لأنها تكون أكثر مشاركة في التجارة الدولية، وأكثر تعرضاً لعدم التأكد المرتبط بها.

وقد هدفت دراسة (Gudmundsson et al. (2020) إلى فحص تأثيرات عمليات الاندماج والإستحواذ الأفقية على هيكل التكلفة. وقد أظهرت النتائج أن عمليات الاندماج والإستحواذ الأفقية التي تنطوي على شركات غير مربحة تقلل بشكل كبير من التكاليف المتغيرة وتزيد من التكاليف الثابتة. وفي المقابل لا تظهر عمليات الإندماج والإستحواذ التي تنطوي على شركات مربحة أي تأثير كبير على هيكل التكلفة. وتدعم تلك النتائج حقيقة أن تأثيرات عمليات الإندماج والإستحواذ على هيكل التكلفة تعتمد على الدوافع لتحسين الكفاءة، والتي تنعكس في الأداء المسبق للشركات المندمجة.

وهدف دراسة رزق ومجبل (2020) إلى تحليل العلاقة بين ديناميكية الجينات التنظيمية وهيكل التكلفة بالتطبيق على مجموعة من المستشفيات الحكومية العامة من خلال الاعتماد على دراسة ميدانية. وقد أظهرت

النتائج وجود علاقة طردية بين الجينات التنظيمية الأربعة المتمثلة في كروموسومات المعلومات والهيكلي التنظيمي وحقوق اتخاذ القرار والمحفزات وحساسية هيكل التكلفة.

وتناولت دراسة (Bhojraj et al. (2021) العلاقة بين مرونة التكلفة ومدى الإستجابة للتغيرات المتوقعة في الناتج المحلي الإجمالي. وقد أظهرت النتائج أن التفاعل بين مرونة التكلفة والتغيرات في الناتج المحلي الإجمالي يرتبط بشكل إيجابي بأداء الشركة في المستقبل، بما يشير إلى أنه في فترات الإنحدار الإقتصادي المتوقع، تُظهر الشركات ذات هيكل التكلفة المرن أداءً أفضل بسبب قدرتها الأكبر على تقليص الموارد مقارنة بالشركات ذات هيكل التكلفة الأقل مرونة. وفي الوقت نفسه، في فترات النمو الإقتصادي المتوقع، لا تتمتع الشركات ذات هيكل التكلفة الأكثر مرونة بنفس فوائد الحجم مثل الشركات ذات هيكل التكلفة الأقل مرونة. بالإضافة إلى ذلك، يرتبط التفاعل بين مرونة التكلفة والتغيرات في الناتج المحلي الإجمالي سلباً بتقلب الأرباح المستقبلية، بما يشير إلى أن الشركات ذات مرونة التكلفة الأكبر يكون لديها أرباح أقل تقلباً، بما يتفق مع تعرضها المنخفض لمخاطر الاقتصاد الكلي.

وتناولت دراسة (Banker et al. (2022) العلاقة بين مرونة التكاليف والمقدرة الإدارية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين انخفاض مرونة التكاليف والمقدرة الإدارية، حيث تزداد قوة هذه العلاقة بالنسبة لـ (1) المديرين الذين يتحدثون لغات أكثر توجهاً نحو المستقبل أثناء المكالمات الجماعية؛ (2) المديرين الذين يصدرن توقعات أكثر دقة؛ (3) الشركات التي تظهر عدم تأكد أكبر في الطلب؛ و(4) الشركات التي تمتلك إمكانات نمو أعلى. وتشير تلك النتائج إلى أن خيارات إدارة الطاقة لدى الشركات تختلف باختلاف مستوى المقدرة الإدارية.

وهدف دراسة (Jiang and Sun (2022) إلى فحص تأثير فردية رئيس مجلس الإدارة على قرارات هيكل التكلفة بالشركات لعينة من الشركات الصينية المقيدة بالبورصة. وقد أظهرت النتائج أن رؤساء مجلس الإدارة الفرديين يميلون إلى إختيار هيكل تكلفة أقل مرونة. ويُظهر التحليل الإضافي أن هذه العلاقة موجودة فقط في الشركات غير المملوكة للدولة، وعندما يكون لمجلس الإدارة مستوى منخفض من الإستقلالية، وأيضاً عندما يكون لدى الشركة مستوى منخفض من الرفع المالي. وتناولت دراسة (Zhu et al. (2023) ما إذا كانت دورة الأعمال تؤثر على قرارات هيكل التكاليف في الشركة. وباستخدام البيانات السنوية لعينة من الشركات الصناعية الصينية خلال الفترة 1998-2018، توصلت الدراسة إلى أن الشركات تختار هيكل تكاليف أكثر مرونة في فترات الركود مقارنة بفترات الإزدهار. كما أن الإرتباط الإيجابي بين الركود ومرونة التكلفة يكون أكثر وضوحاً في الشركات في الصناعات المعمرة. وعلاوة على ذلك، فقد أظهرت النتائج أن توقعات المديرين فيما يتعلق بالمبيعات المستقبلية وتوافر الموارد للشركة هما قناتان تؤثران من خلالهما دورات الأعمال على هيكل تكاليف الشركة.

وهدفت دراسة (Pizzini and Vansant (2024) إلى فحص العلاقة بين قوة الإحتكار وهيكل التكاليف بالمستشفيات في الولايات المتحدة. وقد أظهرت النتائج إلى أن المستشفيات التي تتمتع بقوة إحتكارية تتبنى هيكل تكاليف أكثر مرونة، كما تعمل قوة الإحتكار على تعزيز العلاقة الإيجابية بين عدم التأكد في الطلب ومرونة التكلفة. وتشير هذه النتائج إلى أن قوة الإحتكار تخفض تكاليف شراء الموارد على أسس مرنة وقصيرة الأجل ومتغيرة بدلاً من الإلتزامات طويلة الأجل. فالمستشفيات التي تتمتع بقوة الإحتكار تختار هيكل تكاليف أكثر تقلباً، وتجري تعديلات أكبر على هيكل التكاليف إستجابة لعدم التأكد في الطلب.

وتناولت دراسة (Agarwal and Agarwal (2024) العلاقة بين قرارات التكلفة التي تتخذها الشركات وعملائها الرئيسيين. وباستخدام عينة من الشركات الأمريكية خلال الفترة من 1993 وحتى 2017، توصلت الدراسة إلى أن زيادة مستوى السلوك غير المتماثل للتكلفة لدى شركة العميل الرئيسي في الفترة السابقة تؤدي إلى زيادة كبيرة في السلوك غير المتماثل للتكلفة لدى الشركة في الفترة الحالية. وتشير هذه النتيجة إلى أن الشركات تراقب وتدمج قرارات التكلفة التي يتخذها عملاؤها الرئيسيون في قرارات التكلفة الخاصة بهم. أما دراسة Kim and Harjoto (2024) فقد توصلت إلى أن الزيادات في مستوى عدم التأكد بخصوص السياسات الإقتصادية تؤدي إلى هيكل تكلفة أقل مرونة، بما يشير إلى أن المديرين يميلون إلى التطلع إلى المستقبل، والإلتزام المسبق بإستثمار المزيد في التكاليف الثابتة لتجنب تكاليف الإزدحام تحسباً لطلاب المستقبل على المنتجات. كما وجدت الدراسة أن وجود عملاء حكوميين وإرتباطات سياسية يخفف من الحاجة إلى تبني هيكل تكاليف أقل مرونة.

وفيما يتعلق بإستراتيجية الشركة، فقد تناولت دراسة (Banker et al. (2024) تأثير الوضع الإستراتيجي للشركات على هيكل التكلفة. وقد تم الإعتماد على ثلاثة أبعاد إستراتيجية الأعمال وهي قيادة المنتج، والتقارب مع العملاء، والتميز التشغيلي. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تسعى إلى إستراتيجية قيادة المنتج تركز على الإبتكار، وتواجه مخاطر الإزدحام العالية الناجمة عن النمو السريع. وبالتالي، فإن تلك الشركات يكون لديها هيكل تكلفة أقل مرونة من خلال إستثمارات ذات إستراتيجية ثابتة في البحوث والتطوير، وإختيار موارد ثابتة أعلى للحد من مخاطر الإزدحام. كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتبع الإستراتيجيتين الأخرتين تعرض في المتوسط هيكل تكلفة أكثر مرونة. وقد يرجع هذا إلى أن الشركات القريبة من العملاء تميل إلى الإستثمار في الموارد المتخصصة في أجزاء صغيرة، وتأخذ مدخلات عند الطلب لتخصيص العروض، في حين قد تتبنى شركات التميز التشغيلي خيارات حقيقية، ونماذج مرنة لتحقيق كفاءة الإنتاج وتخفيف مخاطر التخلف عن السداد. وتشير النتائج السابقة إلى أن الإستراتيجية التنظيمية لها تأثير كبير على إلتزامات الشركات بالموارد وإختياراتها فيما يتعلق بالطاقة.

## 2-3 اشتقاق فروض الدراسة

تفترض نظرية المحاسبة التقليدية أن تراكم التكاليف الثابتة المرتفعة يمكن أن يشكل خطرًا على الأداء التشغيلي للشركة، لأن التكاليف الثابتة لا تنخفض تلقائيًا عند انخفاض المبيعات. ومع التركيز على المخاطر المالية المرتبطة بإنخفاض المبيعات، تُظهر الدراسات أن الشركات التي تواجه حالة من عدم التأكد، قد تختار هيكل تكلفة أكثر مرونة يتضمن تكاليف ثابتة أقل وتكاليف متغيرة أعلى لأنها تتيح لها سلطة تقديرية أكبر في التسعير، وتخطيط الموارد، وتعديل خطوط المنتجات. ومع ذلك، فقد يوفر انخفاض مرونة التكلفة أيضًا بعض المنافع، خاصة عندما يُتوقع نمو الطلب. فعلى سبيل المثال، قد تتكبد الشركات تكاليف إزدحام كبيرة إذا كانت تعمل بطاقة محدودة من الموارد الثابتة، وتشهد نموًا سريعًا في المبيعات. لذلك، سيكون من المفيد لهذه الشركات الحفاظ على نفس طاقتها خلال فترة الركود لإستيعاب زيادة الطلب. وبشكل عام، فقد توصلت الدراسات السابقة إلى نتائج متباينة حول كيفية تأثير ظروف الطلب على إختيارات إدارة الموارد بالنسبة للشركات إعتياديًا على تركيزها إما على مخاطر الهبوط، أو مخاطر الإزدحام. وتتأثر إختيارات إدارة الموارد وقرارات هيكل التكلفة أيضًا بعوامل أخرى مثل علاقات الموردين، وظروف العملاء (Banker et al. 2022). إذ يرتبط جزء من هيكل تكلفة الشركة بالصناعة، أو لأسباب أخرى خارجة عن سيطرة المديرين المباشرة (Plummer and Wempe 2021).

**وفيما يتعلق بتركز قاعدة الموردين، فإن إعتياد الشركة على عدد صغير من الموردين الرئيسيين قد يؤدي إلى زيادة مخاطر التوريد. وعلى وجه التحديد، تشير الدراسات إلى وجود قناتين يُزيد من خلالهما تركيز قاعدة الموردين من مخاطر التوريد للشركة (Chen et al. 2023). أولاً، تكون قاعدة الموردين الأكثر تركيزًا أكثر إحتمالًا للإرتباط بإنقطاع التوريد. وعندما تحدث إنقطاعات توريد غير إعتيادية (مثل الكوارث الطبيعية، والإضرابات، وقطع الموردين للإمدادات، وما إلى ذلك)، فإن قاعدة الموردين الأكثر تشتتًا من شأنها أن تمنح الشركة المزيد من الفرص للحصول على إمدادات بديلة من الموردين الآخرين القادرين على التسليم. وعلاوة على ذلك، فكلما زاد حجم المشتريات من الموردين الكبار (أي تركيز أكبر لقاعدة الموردين)، كلما زادت صعوبة العثور على بدائل (من الموردين الحاليين و/أو المحتملين) عندما يفشل هؤلاء الموردون الكبار في التسليم.**

**ثانيًا، نظرًا لإنخفاض المنافسة بين الموردين، فإن قاعدة الموردين الأكثر تركيزًا قد تؤدي إلى زيادة قوة المساومة لدى الموردين، بما قد يؤدي بدوره إلى سلوك إنتهازي من جانب الموردين. فعلى سبيل المثال، قد تواجه شركة المشتري تسليمًا غير مناسب، وتقلبًا في جودة التوريد بسبب القوة التفاوضية الأكبر للموردين الرئيسيين. وقد يستغل هؤلاء الموردون أيضًا قوتهم التفاوضية لرفع سعر العرض حتى بدون أي زيادة في تكاليف إنتاجهم. وعندما لا تكون مثل هذه السلوكيات الإنتهازية مقبولة للشركة، فسيتعين على الشركة خفض إنتاجها أو تحمل تكاليف لتحديد الموردين البديل.**

ومن المحتمل أن تقوم الشركات التي تواجه مخاطر تشغيلية أو مالية بتبني هيكل تكلفة أكثر مرونة. ويرجع ذلك إلى أن هيكل التكلفة الأكثر مرونة يعني تغييراً بنسبة أعلى في التكاليف لنسبة مئوية معينة من التغيير في المبيعات، وبالتالي فرض مخاطر أقل على الشركة. لذلك، فمن المحتمل أن تتبنى الشركات التي لديها قاعدة موردين أكثر تركيزاً هيكل تكلفة أكثر مرونة بسبب ارتفاع مخاطر التوريد. ويرجع هذا إلى أن المخاطر الناجمة عن زيادة تركيز قاعدة الموردين هي مخاطر سلبية، أي زيادة في احتمال انخفاض العرض عن المطلوب، ومن ثم تؤدي عادةً إلى انخفاض الإنتاج أو حتى توقفه. وفي ظل وجود مثل هذه المخاطر السلبية، من المرجح أن تصبح الطاقة الثابتة التي حددتها الشركة مسبقاً زائدة عن الحاجة، وهو أمر مكلف. لذلك، فإن تخفيض الطاقة الثابتة وزيادة المدخلات المتغيرة مسبقاً (أي هيكل تكلفة أكثر مرونة) يمكن أن يساعد في تخفيف التأثير السلبي المحتمل لمثل هذه المخاطر.

وفي المقابل، قد تكون هناك علاقة عكسية بين تركيز قاعدة الموردين ومرونة التكاليف، وهو ما قد يمكن إرجاعه لعدة أسباب: أولاً، يمكن أن يزيد تركيز قاعدة الموردين من إقتصاديات الحجم للموردين، بما يقلل من تكلفة إنتاج الوحدة. وإذا نقل الموردون جزءاً من وفورات التكلفة إلى الشركة من خلال سعر بيع أقل، فإن سعر المدخلات للشركة سوف ينخفض، بما يؤدي إلى انخفاض التكاليف المتغيرة (أي هيكل تكلفة أقل مرونة) للشركة. ثانياً، إختيار عدد قليل من الموردين غالباً ما يكونون أكثر موثوقية من مجموعة متنوعة من الموردين، ومن ثم فقد تكون هناك علاقة سلبية بين تركيز قاعدة الموردين ومرونة التكلفة. ثالثاً، عندما تواجه الشركة مخاطر التوريد المتزايدة، فقد تختار الإنتاج داخلياً، أي الإستعانة بمصادر داخلية. وإلى الحد الذي تعتمد فيه الشركة بشكل أكبر على الأصول الثابتة للإنتاج الداخلي، فإن هيكل تكلفتها سوف يصبح أقل مرونة. وأخيراً، قد يؤدي تركيز قاعدة الموردين الأكبر إلى تحفيز المزيد من الإستثمارات الخاصة بالعلاقات من قبل الشركة. وبقدر ما تكون الإستثمارات الخاصة بالعلاقات عبارة عن تكاليف ثابتة، فإن مرونة التكلفة للشركة قد تتخفض مع تركيز قاعدة الموردين.

وقد هدفت دراسة (Chen et al. (2023 إلى فحص ما إذا كانت الشركات ذات التركيز العالي لقاعدة الموردين تختار هيكل تكلفة أكثر مرونة إستجابة لمخاطر التوريد المتزايدة. وقد أظهرت النتائج وجود إرتباط إيجابي بين تركيز قاعدة الموردين ومرونة التكلفة، وهو ما يمكن تفسيره بزيادة مخاطر التوريد.

ومن خلال ما تقدم، يمكن صياغة الفرض الأول للبحث في صورته البديلة كما يلي:

## H1: يؤثر تركيز الموردين إيجابياً على مرونة هيكل التكلفة

وفيما يتعلق بتركز العملاء، فعندما تعتمد مبيعات الشركة على عدد قليل من العملاء الرئيسيين، يتم تدفق المعلومات بينهما بسهولة، وبالتالي تتميز العلاقة بين الشركة والعميل بمستوى عالٍ من التنسيق. وتستخدم المعلومات الناتجة عن هذه العلاقة كمدخلات في العديد من القرارات المؤسسية للشركة، مثل الإستثمارات، وهيكل رأس المال، والأرباح. وتقدم الدراسات السابقة أدلة قوية على أن مديري الشركات يتعلمون من قرارات شركات العملاء، حيث تسهل جودة المعلومات المتولدة من خلال سلسلة التوريد من هذا التعلم (Agarwal and Agarwal 2024).

ويفضل العملاء الشركات التي تتمتع بالمرونة اللازمة لإمتصاص الصدمات البيئية وإجراء التغييرات بسرعة لإستيعاب إحتياجات العملاء المتغيرة. وعلى هذا النحو، ففي حالة وجود عملاء أقوياء، فإنه يجب على الشركة الحفاظ على قدر كافٍ من التراخي التنظيمي لتسريع إستجابتها لإحتياجات العملاء غير المتوقعة (Young et al. 2023). وسوف تقوم الشركات التي لديها قاعدة عملاء أكثر تركيزاً بإستثمارات أكثر تحديداً للعلاقات مع هؤلاء العملاء. وذلك نظراً لأن المنافع المترتبة على إجراء هذه الإستثمارات قد تزداد مع زيادة المبيعات من العميل الرئيسي، بالإضافة إلى أن الإستثمارات الخاصة بالعلاقات ليس لها منفعة أو منفعة منخفضة خارج العلاقة، فإنها تتمتع بخصائص التكاليف الثابتة حيث لا يمكن إعادة تخصيصها لإستخدام آخر. ومن ثم، فإنه من المحتمل أن يكون لدي الشركات ذات التركيز الأعلى للعملاء هيكل تكلفة أقل مرونة، وخاصة في المراحل المبكرة من علاقاتها مع العملاء (Chang et al. 2021).

وقد تساعد التجمعات الصناعية على التخفيف من الأثر السلبي لتركز العملاء على مرونة التكلفة. ويمثل التجمع الصناعي تركيزاً جغرافياً لشركات ومنظمات ومؤسسات ذات صلة في مجال معين. ويمكن للشركات جعل هياكل التكلفة أكثر مرونة من خلال الإنضمام إلى مجموعات صناعية. وإذا كان من الممكن التعامل مع الأنشطة المختلفة بكفاءة من قبل المتخصصين في المجموعات، فلن يحتاج أي مورد فردي إلى إستثمار نفقات رأسمالية ضخمة ليصبح متجراً شاملاً. وبدلاً من ذلك، يمكن للشركات إختيار مجموعة مثالية من العمليات من خلال العمل بشكل وثيق مع العديد من الشركات الأعضاء المتخصصين في نفس المجموعة لتلبية إحتياجات العملاء (Young et al. 2023).

ويمكن للشركة التي لديها قواعد عملاء مركزة أن تقدم مجموعة شاملة من المنتجات للعملاء البارزين من خلال الإعتماد على التعاون مع شركات أخرى أعضاء في المجموعة بدلاً من الإعتماد فقط على عملياتهم الخاصة. وفي ظل وجود شبكة تعاونية، يمكن للشركات المجموعة الواقعة ضمن مسافة جغرافية قصيرة أن تتقاسم المدخلات المشتركة، والطلبات، والتخزين، والمعرفة الفنية، والتسويق، والطاقة بسهولة. ويمكن أن تتعاون مع بعضها البعض

للحصول على مزايا التكلفة والوقت، من خلال تقاسم الموارد والخدمات بشكل ملائم وفعال. ومن ثم فإن توافر الشركات ذوي المهارات التكميلية يحقق ميزة التخصص في العمل، والتكامل التشغيلي، من خلال التعاون بين الشركات المجمع. ومن ثم الإستجابة السريعة للإحتياجات المستقبلية والمتغيرة من قبل العملاء الرئيسيين.

وقد هدفت دراسة (Jiang et al. (2018) فحص تأثير تركيز العملاء على قرارات هيكل تكاليف الشركة من منظور الإتصالات والتعاون المعلوماتي. وقد أظهرت النتائج أنه عندما يكون تركيز العملاء مرتفعاً، تكون مرونة التكلفة منخفضة. وتُظهر أدلة أخرى أنه في الشركات المملوكة للدولة، وعندما يكون القرب الجغرافي بين الشركات وعملائها الرئيسيين مرتفعاً، وفي المناطق ذات المستوى المنخفض من بيئة الأعمال، فإن العلاقة السلبية بين تركيز العملاء ومرونة التكلفة تزداد. وفي نفس السياق، هدفت دراسة (Young et al. (2023) إلي تحديد ما إذا كانت التجمعات الصناعية تؤثر على هيكل التكلفة في ظل وجود عملاء رئيسيين. وعلى وجه التحديد، ما إذا كانت التجمعات الصناعية تخفف من عدم مرونة التكلفة المدفوعة بالعملاء الرئيسيين. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين تركيز العملاء وعدم مرونة التكلفة. كما تم التوصل إلى أن التجمعات الصناعية تخفف بشكل كبير من عدم مرونة التكلفة المدفوعة بالعملاء الرئيسيين. وتشير هذه النتائج إلى أن تجمع الشركات يمكنهم من تقليل نسبة التكلفة الثابتة للإستثمارات الخاصة بالعلاقات للعملاء الرئيسيين من خلال تقاسم الموارد بين الشركات الأعضاء في نفس التجمع الصناعي.

ومن خلال ما تقدم، يمكن صياغة الفرض الثاني للبحث في صورته البديلة كما يلي:

## H<sub>2</sub>: يؤثر تركيز العملاء سلباً على مرونة هيكل التكلفة

ومن ناحية أخرى تؤثر شدة المنافسة التي تواجهها الشركة على القوة التفاوضية النسبية للشركة مع الموردين، وهو ما قد يدفع الشركة إلى الإستثمار في الموارد الثابتة، والتي تقلل من مخاطر إنقطاع التوريد، بما يؤدي إلى هياكل تكلفة أقل مرونة.

ومن خلال ما تقدم، يمكن صياغة الفرض الثالث للبحث في صورته البديلة كما يلي:

## H<sub>3</sub>: في ظل زيادة المنافسة، يصبح الإرتباط الإيجابي بين تركيز الموردين ومرونة التكلفة أقل وضوحاً.

وتواجه الشركات التي تعمل في ظل منافسة أعلى مخاطر تشغيل أكبر عندما يكون لديهم تركيز أكبر على العملاء، حيث أن العملاء الرئيسيين يكون لديهم المزيد من الشركات البديلة للشراء منها. ومن الأرجح أن يقوم كبار العملاء بتحويل مخاطر الإستثمارات الخاصة بالعلاقات إلى الشركات البائعة عندما يكون لديهم قوة تفاوضية أقوى، كما يفعلون في أسواق المنتجات الأكثر تنافسية. وسوف تقوم الشركات التي تتخذ قرارات هيكل التكلفة المتعلقة بهذه الإستثمارات بموازنة التأثير السلبي المحتمل لوجود تكاليف ثابتة لا يمكن التخلص منها في الأجل

القصير مع منافع الأداء المحتملة على المدى الطويل، لتلبية متطلبات الإستثمار الخاصة بالعلاقات الخاصة بالعملاء الرئيسيين (Chang et al. 2021).

يضاف إلى ذلك، أنه يمكن للشركات حماية أنفسهم من العملاء من خلال اعتماد عقود طويلة الأجل، والتي من شأنها أن تساعد في بناء علاقات أكثر إستدامة عندما تكون هناك حاجة إلى إستثمارات خاصة بالعلاقات مع العملاء الرئيسيين. كما أن الشركات غالبًا ما تكون على إستعداد للإستسلام لمطالب عملائهم الأقوياء بدلاً من مواجهة العواقب السلبية لفقدان أعمالهم بالكامل. ولذلك، فمن المتوقع أن الشركات التي تواجه مستويات أعلى من المنافسة وتركيز العملاء سوف تستجيب من خلال القيام بمزيد من الإستثمارات ذات التكلفة الثابتة، بما يؤدي إلى هياكل تكلفة أقل مرونة.

وقد هدفت دراسة (Chang et al. (2021 إلى تحديد كيفية تأثير المنافسة في سوق المنتجات على العلاقة بين تركيز العملاء وهيكل التكلفة. ومن خلال تحليل بيانات التكلفة لعينة من الشركات الصناعية، أظهرت النتائج أن الشركات يكون لديها هيكل تكلفة أقل مرونة عندما تكون المنافسة في سوق المنتجات وتركيز العملاء مرتفعين. وفي ظل مزيد من التحليل، تم التوصل إلى أن تأثير المنافسة على العلاقة بين تركيز العملاء وهيكل التكلفة يكون معزولاً عن التكلفة الصناعية وتكلفة البضاعة المباعة. وتشير هذه النتائج إلى أن الشركات تقوم بمقايضة المخاطر السلبية المتمثلة في وجود تكاليف ثابتة لا يمكن إعادة تخصيصها مع المنافع الإيجابية المحتملة لتلبية مطالب العملاء الرئيسيين.

ومن خلال ما تقدم، يمكن صياغة الفرض الرابع للبحث في صورته البديلة كما يلي:

**H4:** في ظل زيادة المنافسة، يصبح الإرتباط السلبي بين تركيز العملاء ومرونة التكلفة أكثر وضوحًا.

ومع زيادة خبرة المديرين التنفيذيين من خلال مواهبهم المميزة في فهم إتجاهات الصناعة وتقدير الطلب على المنتجات، يمكن للمديرين ذوي الخبرة أن يتعلموا بشكل أفضل مخاطر الإزدحام الشديد المرتبطة بالنمو السريع للطلب إذا كانت الطاقة محدودة. كما أنهم يدركون أن الطلب المواتي من المرجح أن يحدث أكثر من الطلب غير المواتي في المستقبل بسبب كفاءتهم في توليد المبيعات المستقبلية. ونتيجة لذلك، فإنهم يكونوا أكثر قلقًا بشأن مخاطر الإزدحام المرتبطة بالطلب المواتي من مخاطر الهبوط المرتبطة بالطلب غير المواتي. ومن أجل تقليل تكاليف الإزدحام الناجمة عن زيادة المبيعات المستقبلية، سيزيد المديرون الأكثر خبرة من إلتزاماتهم بالموارد الثابتة، بما يؤدي إلى هيكل تكلفة أقل مرونة في الأجل القصير مع نسبة أعلى من التكاليف الثابتة ونسبة أقل من التكاليف المتغيرة.

ومن خلال ما تقدم، يمكن صياغة الفرضين الخامس والسادس للبحث في صورتها البديلة كما يلي:

H5: مع زيادة خبرة المديرين التنفيذيين، يصبح الارتباط الإيجابي بين تركيز الموردين ومرونة التكلفة أقل وضوحًا.

H6: مع زيادة خبرة المديرين التنفيذيين، يصبح الارتباط السلبي بين تركيز العملاء ومرونة التكلفة أكثر وضوحًا.

### 3- الدراسة التجريبية:

تعتمد الدراسة على المنهجية التجريبية<sup>1</sup> Experimental Methodology، والتي تستند إلى التحليل والإستنتاج على أساس البيانات التي يقوم الباحث بجمعها من خلال إجراء تجربة على مجموعة من المشاركين. وتعتبر هذه المنهجية إحدى منهجيات البحث المستخدمة في الدراسات الخاصة بالمحاسبة الإدارية (Coyne et al. 2010). وسوف يعرض الباحث كلا من أهداف الدراسة التجريبية، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة التجريبية، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، وتصميم التجربة المستخدم، وذلك على النحو التالي:

#### 3-1 هدف الدراسة التجريبية

تهدف الدراسة التجريبية إلى إختبار فروض الدراسة والتي قام الباحث بإشتقاقها في الجزء السابق، وذلك بهدف التوصل إلى ما إذا كان تركيز كلٍ من الموردين والعملاء يؤثر على هيكل التكلفة، بالإضافة إلى ما إذا كانت شدة المنافسة وخبرة المديرين التنفيذيين تؤثر على هاتين العلاقتين.

#### 3-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المديرين التنفيذيين في الشركات الصناعية في نطاق محافظات الإسكندرية، والقاهرة، والبحيرة، ومطروح. وقد تم تسليم القوائم الخاصة بالتجربة يدًا بيد للمديرين لضمان جدية المشاركة، حيث تم تسليم عدد 140 قائمة خلال شهر سبتمبر 2024. ويوضح الجدول رقم (1) عدد القوائم المسلمة والمستلمة، وعدد القوائم غير المكتملة، والعينة النهائية للدراسة والتي ستخضع للتحليل الإحصائي.

يتطلب إجراء دراسة تطبيقية قيام الشركات بالإفصاح عن الموردين والعملاء بصورة تفصيلية وحجم التعامل مع كل مورد أو 1 عميل، وهو ما لا يتوافر في البيئة المصرية. ومن الجدير بالذكر انه لا يتم الإفصاح عن بيانات الموردين من قبل الشركات الأمريكية، إلا أنها متاحة للشركات الصينية المدرجة بالبورصة. فقد طلبت هيئة سوق المال في الصين من جميع الشركات المدرجة الإفصاح عن مشترياتها المجمع من أكبر خمسة من مورديها كنسبة مئوية من إجمالي مشترياتها السنوية منذ عام 2007. وفي عام 2012، أوصت Chen et al. 2023. هيئة سوق المال للشركات المدرجة بالإفصاح عن أسماء أكبر خمسة موردين وكمية المشتريات من كل منهم (

## جدول 1: عينة الدراسة

|        |                          |
|--------|--------------------------|
| 140    | عدد القوائم المسلمة      |
| 88     | عدد القوائم المستلمة     |
| 12     | عدد القوائم غير المكتملة |
| 76     | العينة النهائية          |
|        |                          |
| % 54.3 | نسبة الاستجابة           |

ويتضح من الجدول السابق أن معدل الإستجابة الإجمالي بلغ 54.3%، كما بلغ عدد القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي 76 قائمة. وقد قام الباحث بإجراء حوارات قصيرة مع المشاركين للتتويه بأهمية البحث الحالي وما يحمله من إضافة علمية وعملية، بالإضافة إلى التعرف مسبقاً على مدى جدبتهم وملاءمتهم للإشتراك في الدراسة. وقد حرص الباحث على التعرف على الخلفية العلمية والعملية للمشاركين في الدراسة؛ حيث تضمن القسم الأول من قائمة الإستقصاء المستخدمة في هذه الدراسة معلومات تتعلق بالمؤهلات الدراسية، وعدد سنوات الخبرة.

## 3-3 أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية

سعي الباحث إلى مراعاة الدقة، قدر الإمكان، عند صياغة الأسئلة الواردة بالحالات التجريبية؛ بحيث:

- تكون واضحة ومحددة؛ وتقتصر على المعلومات الخاصة بموضوع البحث فقط.
- تتضمن أسئلة مزدوجة الهدف؛ بحيث تقيس مدى صدق المشاركين في الرد من جهة، وتحديد أرائهم بشأن العلاقات محل الدراسة من جهة أخرى.
- تحتاج لإجابة ترتيبية تُعطي درجات متفاوتة للموافقة؛ حيث تضمن إطار تحليل الردود الأوزان (1، 2، 3، 4، 5).

كما راعي الباحث عند صياغة الأسئلة المرفقة للحالات التجريبية توافر خصائص التساؤلات الجيدة، قدر الإمكان. وتتمثل هذه الخصائص (قياساً على Field 2013) فيما يلي:

- التمييز Discrimination، ويعني أن تعكس الدرجات المختلفة للأفراد الإختلافات الحقيقية بينهم، بحيث لا تكون هناك إختلافات بين الأفراد ذوي الدرجات المتماثلة.
- الصدق Validity، ويعني أن تقيس الأسئلة الموضوع المراد قياسه، أي أن تقدم الإجابات التي يتم الحصول عليها من الأسئلة المعلومات التي وضعت من أجلها تلك الأسئلة. كما يشير الصدق أيضاً إلى

قياس خصائص الموضوع المراد قياسه وإرتباط الأسئلة بهذا الموضوع. ويتحقق ذلك من خلال إختبار كافة البنود التي تغطي الموضوع محل القياس.

- **الثبات**، ويعني القدرة على التوصل إلى نفس النتائج في ظل نفس الشروط. بمعنى أنه إذا تم إعادة الدراسة التجريبية على عينة أخرى من نفس الحجم، ومن نفس المجتمع، فإن النتائج ستكون متقاربة مع النتائج التي تم الحصول عليها من العينة الأولى.

وتعتمد الدراسة التجريبية على حالة إفتراضية لإحدى الشركات العاملة في قطاع المنتجات الغذائية، والتي تتزايد الأرباح الخاصة بها بمعدل معتدل، بالإضافة إلى أنها مقيدة بالبورصة المصرية منذ فترة طويلة، ولا تعاني من مشاكل انخفاض في سعر سهمها عن الفترة الماضية. وقد تم تدعيم الحالة بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية لتجميع البيانات اللازمة، والتي سوف يتم تحليلها إحصائياً لإختبار فروض البحث، والإجابة على التساؤلات المطروحة. وقد تضمنت الدراسة التجريبية قسمين على النحو التالي (انظر الملحق رقم 1):

### القسم الأول

إستهدف هذا القسم تجميع بعض المعلومات العامة عن المشاركين. ولذلك فقد تضمن أسئلة تتعلق بالمؤهلات الدراسية، والدرجات العلمية التي حصلوا عليها، وعدد سنوات الخبرة.

### القسم الثاني

وقد استهدف هذا القسم إختبار فروض الدراسة. وحتى يتم تحقيق هدف هذا القسم، فقد تضمن هذا القسم 5 حالات إفتراضية، كما يلي:

**الحالة الأولى:** وتمثل الحالة الرقابية حيث تعمل الشركة مع عدد كبير من الموردين والعملاء.

**الحالة الثانية:** وتهدف إلى إختبار الفرض الأول للدراسة حيث يكون لدى الشركة قاعدة موردين مركزة.

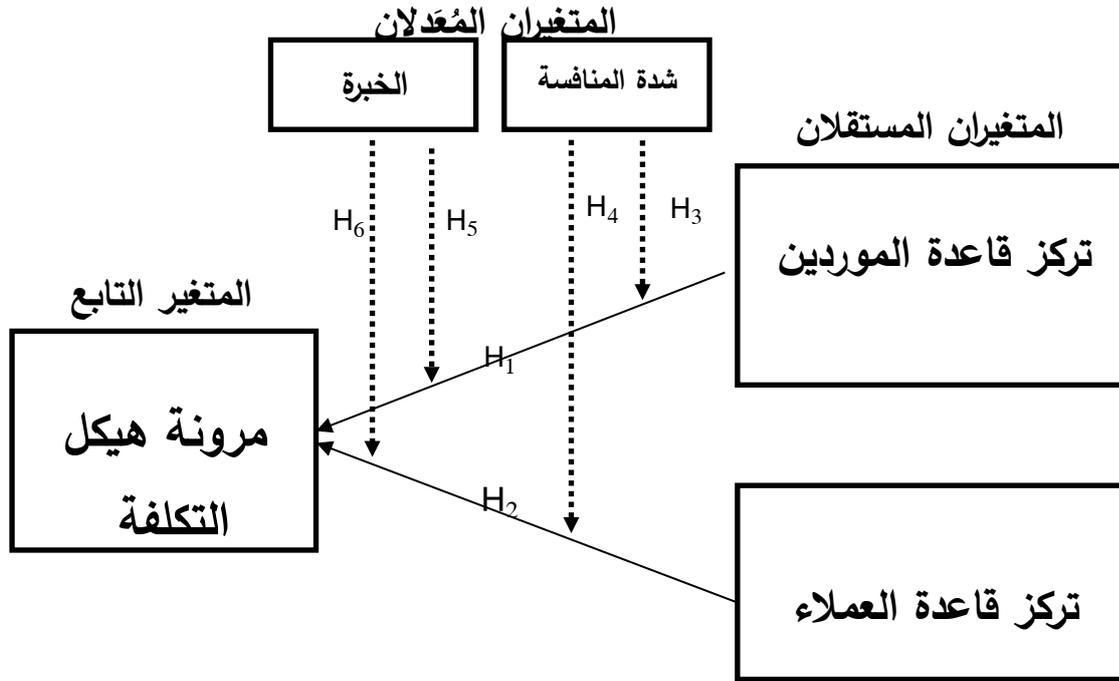
**الحالة الثالثة:** وتهدف إلى إختبار الفرض الثالث للدراسة حيث يكون لدى الشركة قاعدة موردين مركزة في ظل تزايد المنافسة.

**الحالة الرابعة:** وتهدف إلى إختبار الفرض الثاني للدراسة حيث يكون لدى الشركة قاعدة عملاء مركزة.

**الحالة الخامسة:** وتهدف إلى إختبار الفرض الرابع حيث يكون لدى الشركة قاعدة عملاء مركزة في ظل تزايد المنافسة.

3-4 توصيف وقياس متغيرات الدراسة

بالرجوع إلى فروض البحث، يتضح أن المتغيرين المستقلين يتمثلان في تركيز قاعدة الموردين وتركز قاعدة العملاء. أما المتغير التابع فيتمثل في مرونة هيكل التكلفة. بينما يتمثل المتغيرين المعدلين moderator في شدة المنافسة وخبرة المديرين التنفيذيين. ويظهر نموذج البحث بالشكل رقم (1):



شكل 1: نموذج البحث

وقد تم توصيف وقياس متغيرات الدراسة كما يتضح من خلال جدول رقم (2):

جدول 2: توصيف وقياس المتغيرات

| المتغير             | النوع | الوصف والقياس   | الأثر المتوقع |
|---------------------|-------|---|---------------|
| تركز قاعدة الموردين | مستقل | التعامل مع عدد قليل من الموردين                       | +             |
| تركز قاعدة العملاء  | مستقل | التعامل مع عدد قليل من العملاء                        | -             |
| مرونة هيكل التكلفة  | تابع  | زيادة نسبة التكاليف المتغيرة مقارنة بالتكاليف الثابتة |               |
| مستوي المنافسة      | معدل  | الحصة السوقية للشركة وعدد الشركات المنافسة            |               |
| مستوي الخبرة        | معدل  | عدد سنوات خبرة المدير التنفيذي                        |               |

## 3-5 التصميم التجريبي المستخدم:

تشمل الدراسة التجريبية عددا من المعالجات الإفتراضية اللازمة لإختبار فروض البحث، مع الأخذ في الإعتبار مستوي المنافسة. وبالتالي يتخذ التصميم التجريبي الملائم لإختبار فروض البحث شكل التصميم التجريبي (2 × 5)، كما يتضح من الجدول رقم (3).

## جدول 3: التصميم التجريبي المستخدم

| مستوي الخبرة |             | الحالة التجريبية                       |
|--------------|-------------|--|
| خبرة مرتفعة  | خبرة منخفضة |  |
| (1)          |             | عدد كبير من الموردين والعملاء          |
| ب/2          | أ/2         | تركز قاعدة الموردين                    |
| ب/3          | أ/3         | تركز قاعدة العملاء                     |
| ب/4          | أ/4         | تركز قاعدة الموردين في ظل شدة المنافسة |
| ب/5          | أ/5         | تركز قاعدة العملاء في ظل شدة المنافسة  |

ويلاحظ أن الباحث قد إعتد على التصميم المختلط mixed design والذي يجمع بين التصميم بين المشاركين وبين subjects والتصميم داخل المشاركين within subjects؛ ومن ثم فهو يجمع بين مزايا كل من هذين التصميمين<sup>(2)</sup>. ويتضح من الجدول السابق وجود مجموعتين مستقلتين وهما أفراد العينة الأقل خبرة والأكثر خبرة؛ وبالتالي فقد تم استخدام التصميم بين المشاركين. أما فيما يتعلق بالحالات التجريبية فقد فضل الباحث استخدام المقياس المتكرر Repeated Measure، ومن ثم فقد تم استخدام التصميم داخل المشاركين؛ لتمييزه بالتحكم في التباين الذاتي Intraindividual variability (الإختلافات الفردية) ومن ثم تحسين الدلالة الإحصائية للنتائج. ولا تعتمد صلاحيته الداخلية على التوزيع العشوائي، بالإضافة إلى أنه يتسق مع التفكير المنطقي (Charness et al. 2012). علاوة على ذلك، فإن المشكلة الرئيسية المتعلقة بهذا التصميم والمتمثلة في التأثير على أفراد العينة لتفضيل بديل معين غير موجودة.

(2) في ظل التصميم بين المشاركين يتم تعريف كل مشارك في التجربة لمعالجة واحدة فقط، بينما في ظل التصميم داخل المشاركين يتم تعريف كل شخص من المشاركين بالتجربة إلى أكثر من معالجة. ويتوقف استخدام أي من هذين المدخلين على طبيعة المشكلة (Charness et al. 2012) محل الدراسة، والظروف المحيطة بالدراسة التجريبية (

كما يتضح من الجدول السابق وجود 5 مجموعات مستقلة و 11 معالجة تجريبية، والتي يمكن توضيحها على النحو التالي:

- **المعالجة (1):** تمثل الحالة الرقابية حيث لا يوجد تركيز في الموردين أو العملاء، حيث تُطلب من المشاركين تحديد نسبة كلٍ من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- **المعالجة (2/أ):** تركز قاعدة الموردين في ظل إنخفاض مستوي الخبرة، حيث تُطلب من المشاركين تحديد مدى أهمية المعلومات الخاصة بالموردين في القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحديد نسبة كلٍ من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- **المعالجة (2/ب):** تركز قاعدة الموردين في ظل إرتفاع مستوي الخبرة، حيث تُطلب من المشاركين تحديد مدى أهمية المعلومات الخاصة بالموردين في القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحديد نسبة كلٍ من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- **المعالجة (3/أ):** تركز قاعدة العملاء في ظل إنخفاض مستوي الخبرة، حيث تُطلب من المشاركين تحديد مدى أهمية المعلومات الخاصة بالعملاء في القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحديد نسبة كلٍ من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- **المعالجة (3/ب):** تركز قاعدة العملاء في ظل إرتفاع مستوي الخبرة، حيث تُطلب من المشاركين تحديد مدى أهمية المعلومات الخاصة بالعملاء في القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحديد نسبة كلٍ من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- **المعالجة (4/أ):** تركز قاعدة الموردين في ظل شدة المنافسة وإنخفاض مستوي الخبرة، حيث تُطلب من المشاركين تحديد مدى أهمية المعلومات الخاصة بكل من الموردين وشدة المنافسة في القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحديد نسبة كلٍ من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- **المعالجة (4/ب):** تركز قاعدة الموردين في ظل شدة المنافسة وإرتفاع مستوي الخبرة، حيث تُطلب من المشاركين تحديد مدى أهمية المعلومات الخاصة بكل من الموردين وشدة المنافسة في القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحديد نسبة كلٍ من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- **المعالجة (5/أ):** تركز قاعدة العملاء في ظل شدة المنافسة وإنخفاض مستوي الخبرة، حيث تُطلب من المشاركين تحديد مدى أهمية المعلومات الخاصة بكل من العملاء وشدة المنافسة في القرارات الخاصة

بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحديد نسبة كلٍ من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة

- **المعالجة (5/ب):** تركز قاعدة العملاء في ظل شدة المنافسة وإرتفاع مستوى الخبرة، حيث طُلب من المشاركين تحديد مدى أهمية المعلومات الخاصة بكل من العملاء وشدة المنافسة في القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحديد نسبة كلٍ من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.

ولإختبار فروض الدراسة سوف يتم إجراء المقارنات الواردة بالجدول رقم (4) التالي:

**جدول 4: المقارنات المستخدمة لإختبار فروض الدراسة**

| المقارنة   | الفرض          |
|--|----------------|
| المعالجة 2/أ & 2/ب مع المعالجة الأولى  | H <sub>1</sub> |
| المعالجة 3/أ & 3/ب مع المعالجة الأولى  | H <sub>2</sub> |
| المعالجة 4/أ & 4/ب مع المعالجة الأولى  | H <sub>3</sub> |
| المعالجة 5/أ & 5/ب مع المعالجة الأولى  | H <sub>4</sub> |
| [المعالجات (2/أ & 4/أ) مع المعالجة الأولى] ×<br>[المعالجات (2/ب & 4/ب) مع المعالجة الأولى] | H <sub>5</sub> |
| [المعالجات (3/أ & 5/أ) مع المعالجة الأولى] ×<br>[المعالجات (3/ب & 5/ب) مع المعالجة الأولى] | H <sub>6</sub> |

#### 4- نتائج الدراسة التجريبية

إعتمد الباحث على عدد من الإختبارات والأساليب الإحصائية المختلفة لتحليل البيانات التي تم تجميعها من الدراسة التجريبية؛ بهدف تحديد مدى قبول أو عدم قبول فروض البحث. وقد قام الباحث بإجراء الإختبارات الإحصائية بإستخدام البرنامج الإحصائي IBM SPSS 23، والبرنامج الإحصائي Minitab 17. وقد إستخدم الباحث الإختبارات الإحصائية التي تتفق مع طبيعة بيانات الدراسة التجريبية وفروض البحث. ولكي يتم إتخاذ القرار بقبول أو عدم قبول فرض العدم في الإختبارات الإحصائية المختلفة؛ إعتمد الباحث على مقارنة قيمة  $P$ - $Value$  أو  $Sig. level$  مع مستوى المعنوية المقبول (0.05). فإذا كانت قيمة  $P$ - $Value$  تساوي أو أقل من مستوى المعنوية المقبول فإنه لا يتم قبول فرض العدم ومن ثم يتم قبول الفرض البديل، أما إذا كانت قيمة  $P$ - $Value$  أكبر من مستوى المعنوية المقبول فإنه يتم قبول فرض العدم ومن ثم عدم قبول الفرض البديل (Field 2013).

**4-1 تحديد نوع توزيع المجتمع Test of Normality**

إستخدم الباحث إختبار كولموجوروف - سميرنوف Kolmogorov-Smirnov test وإختبار شابيرو- ويلك Shapiro-Wilk test لتحديد نوع توزيع المجتمع الذي أخذت منه عينة الدراسة، وتحديد نوع الإختبارات الإحصائية التي يجب إستخدامها في إختبار فروض البحث، أي تحديد ما إذا كان سيتم إستخدام الإختبارات المعلمية أو الإختبارات اللامعلمية. وتتمثل الفروض الإحصائية الخاصة بهذين الإختبارين فيما يلي:

$H_0$ : المجتمع الذي سحبت منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي

$H_1$ : المجتمع الذي سحبت منه العينة لا يتبع التوزيع الطبيعي

وقد أظهرت النتائج الخاصة بإختباري كولموجوروف - سميرنوف وشابيرو- ويلك أن قيمة  $P$ -Value تساوي 0.00 لجميع المتغيرات محل الدراسة، أي أقل من مستوى المعنوية المقبول (0.05) بما يعني عدم قبول فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن المجتمع الذي سحبت منه العينة لا يتبع التوزيع الطبيعي. وبناءً على ذلك، تم الإعتماد على الإختبارات اللامعلمية لإختبار فروض البحث. ومن الجدير بالذكر أن الإختبارات اللامعلمية تتميز بأنها تصلح للعينات الكبيرة والصغيرة معاً، ولا تشترط إفتراضات أو معلومات معينة حول توزيع المجتمع، كما أنها تتناسب البيانات الإسمية والترتيبية (Field 2013).

**4-2 الأساليب والإختبارات الإحصائية الخاصة بالصدق والثبات والإستقلال**

إستخدم الباحث تحليل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha للتحقق من الإتساق الداخلي internal consistency. وتتراوح قيمة معامل الفا كرونباخ بين صفر و1. وكلما زادت قيمته كلما زادت درجة الثبات والإتساق الداخلي، ويعتبر المعامل 0.7 أو أعلى مستوي مقبولاً في معظم حالات البحوث الإجتماعية، ويفضل ألا تقل قيمته عن 0.6 (Field 2013).

وقد أظهرت النتائج الخاصة بتحليل معامل ألفا كرونباخ أن قيمته بلغت 0.766. كما أن المعاملات الخاصة بالأسئلة الفردية تراوحت ما بين 0.726 و0.786 وهو ما يشير إلى عدم زيادة القيمة الإجمالية عند حذف سؤال معين أو زيادتها بمقدار بسيط، بما يدل على إتسام الأسئلة بالثبات والإتساق الداخلي.

كما إستخدم الباحث إختبار  $\chi^2$  Chi-Square Test لتحديد مدي معنوية الأسئلة، حيث يتناول هذا الإختبار مدي إستقلال أو عدم إرتباط قيم المتغيرات relatedness or independence والتي تتمثل في الإجابات الترتيبية لأسئلة الدراسة التجريبية. فإذا كانت الإجابات مستقلة (غير متساوية) فإن ذلك يعني أن السؤال مؤثر على العنصر الذي يقيسه ومن ثم يعتبر سؤالاً معنوياً لا يمكن الإستغناء عنه. أما إذا كانت الإجابات غير مستقلة (متساوية)

فإن هذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء أفراد العينة على السؤال. وتتمثل الفروض الإحصائية الخاصة بهذا الإختبار فيما يلي:

$H_0$ : لا توجد إختلافات بين فئات الإجابة (متساوية)

$H_1$ : توجد إختلافات بين فئات الإجابة (غير متساوية)

وقد أظهرت النتائج الخاصة بإختبار كا<sup>2</sup> أن قيمة  $P$ -Value تراوحت بين 0.000 و0.023 لجميع الأسئلة الواردة في الدراسة التجريبية أي أقل من مستوى المعنوية المقبول (0.05)؛ بما يعني عدم قبول فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بإستقلال الإجابات. ومن ثم يكون كل سؤال مؤثر على العنصر الذي يقيسه ويعتبر سؤالاً هاماً لا يمكن الإستغناء عنه.

#### 3-4 نتائج إختبار فروض البحث:

##### 1-3-4 آراء الأفراد المشاركين بالتجربة:

لتحديد مدي موافقة أو رفض الأفراد المشاركين في التجربة على التساؤلات الواردة بالحالات التجريبية، فقد إستخدم الباحث إختبار ويلكوكسن لعينة واحدة Wilcoxon Signed Rank Test. ونظراً لإستخدام مقياس ليكرت خماسي الأوزان؛ فقد تمثلت الفروض الإحصائية الخاصة بهذا الإختبار فيما يلي (One-Tail Test):

$$H_0: \theta_1 \leq 3 \quad (\text{الوسيط} \geq 3)$$

$$H_1: \theta_1 > 3 \quad (\text{الوسيط} < 3)$$

فيما يتعلق بالحالة الرقابية حيث لا يوجد تركيز في الموردين أو العملاء، وكما يتضح من الجدول رقم (5) فقد أظهرت النتائج أن المعلومات الخاصة بالموردين لا تؤثر بصورة كبيرة على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة (س1)، كما أن هناك مستوى معتدل من مرونة هيكل التكاليف (س2).

##### الجدول 5: نتائج الحالة الأولى (الرقابية)

| بيان       | س1    | س2    |
|------------|-------|-------|
| Mean       | 2.8   | 2.86  |
| Median     | 3     | 3     |
| $P$ -Value | 0.914 | 0.862 |

وفيما يتعلق بالحالة الثانية والتي تتضمن تركيز قاعدة الموردين (الفرض الأول)، وكما يتضح من الجدول رقم (6) فقد أظهرت النتائج أن المعلومات الخاصة بالموردين تؤثر بصورة كبيرة على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة (س1)، كما أن هناك مستوى منخفضاً من مرونة هيكل التكاليف (س2). ومن ثم تشير تلك النتائج إلى رفض الفرض الأول للدراسة بصورة مبدئية.

الجدول 6: نتائج الحالة الثانية

| بيان    | س1    | س2    |
|---------|-------|-------|
| Mean    | 3.41  | 3.54  |
| Median  | 3     | 4     |
| P-Value | 0.003 | 0.000 |

وفيما يتعلق بالحالة الثالثة والتي تتضمن تركيز قاعدة العملاء (الفرض الثاني)، وكما يتضح من الجدول رقم (7) فقد أظهرت النتائج أن المعلومات الخاصة بالعملاء تؤثر بصورة كبيرة على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة (س1)، كما أن هناك مستوى منخفضاً من مرونة هيكل التكاليف (س2). ومن ثم تشير تلك النتائج إلى قبول الفرض الثاني للدراسة بصورة مبدئية.

الجدول 7: نتائج الحالة الثالثة

| بيان    | س1    | س2    |
|---------|-------|-------|
| Mean    | 3.24  | 3.49  |
| Median  | 3     | 4     |
| P-Value | 0.046 | 0.000 |

وفيما يتعلق بالحالة الرابعة والتي تتضمن تركيز قاعدة الموردين في ظل وجود منافسة شديدة (الفرض الثالث)، وكما يتضح من الجدول رقم (8) فقد أظهرت النتائج أن المعلومات الخاصة بالموردين تؤثر بصورة كبيرة على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة (س1)، كما أن هناك مستوى منخفضاً من مرونة هيكل التكاليف (س2). ومن ثم تشير تلك النتائج إلى رفض الفرض الثالث للدراسة بصورة مبدئية.

الجدول 8: نتائج الحالة الرابعة

| بيان    | س1    | س2    | س3    |
|---------|-------|-------|-------|
| Mean    | 3.29  | 3.41  | 3.63  |
| Median  | 3     | 4     | 4     |
| P-Value | 0.011 | 0.003 | 0.000 |

وفيما يتعلق بالحالة الخامسة والتي تتضمن تركيز قاعدة العملاء في ظل وجود منافسة شديدة (الفرض الرابع)، وكما يتضح من الجدول رقم (9) فقد أظهرت النتائج أن المعلومات الخاصة بالعملاء تؤثر بصورة كبيرة على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة (س1)، كما أن هناك مستوى منخفضاً من مرونة هيكل التكاليف (س2). ومن ثم تشير تلك النتائج إلى قبول الفرض الرابع للدراسة بصورة مبدئية.

الجدول 9: نتائج الحالة الخامسة

| بيان    | س1    | س2    | س3    |
|---------|-------|-------|-------|
| Mean    | 3.51  | 3.53  | 3.79  |
| Median  | 4     | 4     | 4     |
| P-Value | 0.000 | 0.000 | 0.000 |

4-3-2 إختبار الفرض الأول:

لإختبار مدى صحة الفرض الأول، إستخدم الباحث إختبار ويلكوكسن للفرق بين عينتين Paired-Sample Wilcoxon Signed Rank Test، والذي يمثل أحد الإختبارات اللامعلمية التي تستخدم لمعرفة ما إذا كان هناك فروق معنوية بين مجموعتين غير مستقلتين (مرتبطتين) من المجموعات التجريبية والتي تتمثل في الحالة الأولى (الرقابية) والحالة الثانية (تركز قاعدة الموردين). وتتمثل الفروض الإحصائية الخاصة بهذا الإختبار فيما يلي (Two-Tail Test):

$$H_0: \theta_1 = \theta_2 \quad (\text{وسيط الحالة الأولي} = \text{وسيط الحالة الثانية})$$

$$H_1: \theta_1 \neq \theta_2 \quad (\text{وسيط الحالة الأولي} \neq \text{وسيط الحالة الثانية})$$

وقد أظهرت النتائج المعروضة بالجدول رقم (10) وجود فرق معنوي للتساؤل الأول والثاني بين الحالة الأولى والحالة الثانية. وتشير تلك النتائج إلى أن المعلومات الخاصة بالموردين تؤثر بصورة كبيرة على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة (س1)، كما أن هناك مستوى منخفضاً من مرونة هيكل التكاليف نتيجة تركيز قاعدة الموردين (س2). ومن ثم عدم قبول الفرض الأول للبحث.

جدول 10: - نتائج إختبار الفرض الأول

| بيان                | س1    | س2    |
|---------------------|-------|-------|
| متوسط الرتب السالبة | 17.38 | 25.61 |
| متوسط الرتب الموجبة | 26.53 | 25.48 |
| <i>P-Value</i>      | 0.000 | 0.000 |

3-3-4 إختبار الفرض الثاني:

لإختبار مدى صحة الفرض الثاني تم استخدام إختبار ويلكوكسن للفرق بين عينتين Paired-Sample Wilcoxon Signed Rank Test، والذي يمثل أحد الإختبارات اللامعلمية التي تستخدم لمعرفة ما إذا كان هناك فروق معنوية بين مجموعتين غير مستقلتين (مرتبطتين) من المجموعات التجريبية والتي تتمثل في الحالة الأولي (الرقابية) والحالة الثالثة (تركز قاعدة العملاء). وتتمثل الفروض الإحصائية الخاصة بهذا الإختبار فيما يلي (Two-Tail Test):

$$H_0: \theta_1 = \theta_3 \quad (\text{وسيط الحالة الأولي} = \text{وسيط الحالة الثالثة})$$

$$H_1: \theta_1 \neq \theta_3 \quad (\text{وسيط الحالة الأولي} \neq \text{وسيط الحالة الثالثة})$$

وقد أظهرت النتائج المعروضة بالجدول رقم (11) وجود فرق معنوي للتساؤل الأول والثاني بين الحالة الأولي والحالة الثالثة. وتشير تلك النتائج إلى أن المعلومات الخاصة بالعملاء تؤثر بصورة كبيرة على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة (س1)، كما أن هناك مستوي منخفضاً من مرونة هيكل التكاليف نتيجة تركيز قاعدة العملاء (س2). ومن ثم يتم قبول الفرض الثاني للبحث.

جدول 11: - نتائج إختبار الفرض الثاني

| بيان                | س1    | س2    |
|---------------------|-------|-------|
| متوسط الرتب السالبة | 23.15 | 17.50 |
| متوسط الرتب الموجبة | 28.13 | 28.91 |
| <i>P-Value</i>      | 0.000 | 0.000 |

## 4-3-4 إختبار الفرض الثالث:

لإختبار مدى صحة الفرض الثالث، والخاص بالأثر المعدل لشدة المنافسة على العلاقة بين تركيز قاعدة الموردين ومرونة هيكل التكاليف، إستخدم الباحث إختبار فريدمان للفرق بين أكثر من عينتين Friedman وهو أحد الإختبارات اللامعلمية التي تستخدم لتحديد ما إذا كان هناك فروق معنوية بين أكثر من مجموعتين غير مستقلتين (مرتبطتين) من المجموعات التجريبية والتي تتمثل في الحالة الأولى (الرقابية) والحالة الثانية (تركز قاعدة الموردين) والحالة الرابعة (تركز قاعدة الموردين في ظل شدة المنافسة). وتتمثل الفروض الإحصائية الخاصة بهذا الإختبار فيما يلي (Two-Tail Test):

$$H_0: \theta_1 = \theta_2 = \theta_4 \quad (\text{لا توجد فروق بين توزيع القيم في المجموعات})$$

$$H_1: \theta_1 \neq \theta_2 \neq \theta_4 \quad (\text{توجد فروق بين توزيع القيم في المجموعات})$$

وقد أظهرت النتائج بالجدول رقم (12) أن قيمة  $P$ -Value بلغت 0.016 للتساؤل الأول و 0.000 للتساؤل الثاني، أي أقل من مستوى المعنوية المقبول (0.05) مما يعني عدم قبول فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بوجود فروق بين الحالات التجريبية الثلاث.

## جدول 12: - نتائج إختبار الفرض الثالث

| بيان                     | س1    | س2    |
|--------------------------|-------|-------|
| متوسط رتب الحالة الأولى  | 1.80  | 1.55  |
| متوسط رتب الحالة الثانية | 2.20  | 2.16  |
| متوسط رتب الحالة الرابعة | 2.01  | 2.28  |
| $P$ -Value               | 0.016 | 0.000 |

وللتعرف على مصدر الفروق بين الحالات التجريبية الثلاث، تطلب الأمر إستخدام إختبار ويلكوكسن للفرق بين عينتين Paired-Sample Wilcoxon Signed Rank Test، والذي يمثل أحد الإختبارات اللامعلمية التي تستخدم لمعرفة ما إذا كان هناك فروق معنوية بين مجموعتين غير مستقلتين (مرتبطتين) من المجموعات التجريبية.

وقد أظهرت النتائج المعروضة بالجدول رقم (13)، أن أسباب الإختلاف ترجع إلى وجود فروق معنوية بين الحالة الأولى والحالة الثانية، كما توجد فروق معنوية بين الحالة الأولى والحالة الرابعة، بينما لم تكن هناك فروق معنوية بين الحالة الثانية والحالة الرابعة، وهو ما يشير إلى عدم وجود تأثير معنوي لشدة المنافسة على العلاقة بين تركيز الموردين ومرونة هيكل التكاليف. ومن ثم عدم قبول الفرض الثالث.

جدول 13: - تابع نتائج إختبار الفرض الثالث

| الحالتان الثانية والرابعة |       | الحالتان الأولى والرابعة |       | الحالتان الأولى والثانية |       |                     |
|---------------------------|-------|--------------------------|-------|--------------------------|-------|---------------------|
| س1                        | س2    | س1                       | س2    | س1                       | س2    |                     |
| 28.37                     | 27.82 | 30.84                    | 18.27 | 25.61                    | 17.38 | متوسط الرتب السالبة |
| 25.95                     | 30.63 | 31.79                    | 33.84 | 25.48                    | 26.53 | متوسط الرتب الموجبة |
| 0.562                     | 0.456 | 0.005                    | 0.003 | 0.000                    | 0.000 | <i>P-Value</i>      |

4-3-5 إختبار الفرض الرابع:

لإختبار مدى صحة الفرض الرابع، والخاص بالأثر المعدل لشدة المنافسة على العلاقة بين تركيز قاعدة العملاء ومرونة هيكل التكاليف، إستخدم الباحث إختبار فريدمان للفرق بين أكثر من عينتين Friedman وهو أحد الإختبارات اللامعلمية التي تستخدم لمعرفة ما إذا كان هناك فروق معنوية بين أكثر من مجموعتين غير مستقلتين (مرتبطتين) من المجموعات التجريبية والتي تتمثل في الحالة الأولى (الرقابية) والحالة الثالثة (تركز قاعدة العملاء) والحالة الخامسة (تركز قاعدة العملاء في ظل شدة المنافسة). وتتمثل الفروض الإحصائية الخاصة بهذا الإختبار فيما يلي (Two-Tail Test):

$$H_0: \theta_1 = \theta_3 = \theta_5 \quad (\text{لا توجد فروق بين توزيع القيم في المجموعات})$$

$$H_1: \theta_1 \neq \theta_3 \neq \theta_5 \quad (\text{توجد فروق بين توزيع القيم في المجموعات})$$

وقد أظهرت النتائج بالجدول رقم (14) أن قيمة *P-Value* بلغت 0.000، و 0.000 أي أقل من مستوى المعنوية المقبول (0.05) بما يعني عدم قبول فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بوجود فروق بين الحالات التجريبية الثلاث.

جدول 14: - نتائج إختبار الفرض الرابع

| س1    | س2    | بيان                     |
|-------|-------|--------------------------|
| 1.69  | 1.55  | متوسط رتب الحالة الأولى  |
| 1.98  | 2.10  | متوسط رتب الحالة الثالثة |
| 2.33  | 2.35  | متوسط رتب الحالة الخامسة |
| 0.000 | 0.000 | <i>P-Value</i>           |

وللتعرف على مصدر الفروق بين الحالات التجريبية الثلاث، تطلب الأمر استخدام اختبار ويلكوكسن للفرق بين عينتين Paired-Sample Wilcoxon Signed Rank Test، والذي يمثل أحد الاختبارات اللامعلمية التي تستخدم لمعرفة ما إذا كان هناك فروق معنوية بين مجموعتين غير مستقلتين (مرتبطتين) من المجموعات التجريبية. وقد أظهرت النتائج المعروضة بالجدول رقم (15)، أن أسباب الإختلاف ترجع إلى وجود فروق معنوية بين الحالات الثلاث، وهو ما يشير إلى وجود تأثير معنوي لشدة المنافسة على العلاقة بين تركيز العملاء ومرونة هيكل التكلفة، ومن ثم قبول الفرض الرابع.

جدول 15: - تابع نتائج اختبار الفرض الرابع

| الحالتان الأولى والثالثة والخامسة |       | الحالتان الأولى والخامسة |       | الحالتان الأولى والثالثة |       |                     |
|-----------------------------------|-------|--------------------------|-------|--------------------------|-------|---------------------|
| س2                                | س1    | س2                       | س1    | س2                       | س1    |                     |
| 24.31                             | 31.41 | 23.64                    | 24.38 | 17.50                    | 23.15 | متوسط الرتب السالبة |
| 26.92                             | 26.47 | 32.02                    | 34.82 | 28.91                    | 28.13 | متوسط الرتب الموجبة |
| 0.028                             | 0.036 | 0.000                    | 0.000 | 0.000                    | 0.006 | P-Value             |

#### 4-3-6 اختبار الفرضين الخامس والسادس:

لإختبار مدى صحة الفرضين الخامس والسادس، والمتعلقان بأثر الخبرة، فقد تم تقسيم الأفراد المشاركين في التجربة إلى مستويين وفقاً لعدد سنوات الخبرة:

- المديرون الأقل خبرة: وهم المديرون الذين لديهم خبرة تقل عن 10 سنوات. وبلغ عددهم 39 فرد.
- المديرون الأكثر خبرة: وهم المديرون الذين لديهم خبرة تزيد عن 10 سنوات. وبلغ عددهم 37 فرد.

وقد استخدم الباحث اختبار مان ويتني للفرق بين عينتين Mann-Whitney Test وهو أحد الاختبارات اللامعلمية التي تستخدم لمعرفة ما إذا كان هناك فروق معنوية بين مجموعتين مستقلتين (غير مرتبطتين) من المجموعات التجريبية وهم المديرون الأقل خبرة والمديرون الأكثر خبرة. وتتمثل الفروض الإحصائية الخاصة بهذا الإختبار فيما يلي (Two-Tail Test):

$$H_0: \theta_1 = \theta_2 \quad (\text{لا توجد فروق بين توزيع القيم في المجموعتين})$$

$$H_1: \theta_1 \neq \theta_2 \quad (\text{توجد فروق بين توزيع القيم في المجموعتين})$$

وقد أظهرت النتائج المعروضة بالجدول رقم (16)، أن قيمة  $P$ -Value للتساؤل الخاص بمرونة هيكل التكاليف كانت أكبر من مستوى المعنوية المقبول (0.05) بما يعني قبول فرض العدم القائل بعدم وجود فروق بين المجموعتين، فيما عدا الحالة الخامسة حيث يؤثر مستوي الخبرة على العلاقة بين تركيز قاعدة العملاء ومرونة هيكل التكاليف في ظل زيادة مستوي المنافسة. وتشير تلك النتائج إلى رفض الفرض الخامس وقبول الفرض السادس بصورة جزئية.

جدول 16: - إختبار الفرضين الخامس والسادس

| الحالة<br>الخامسة | الحالة الرابعة | الحالة الثالثة | الحالة الثانية |                                   |
|-------------------|----------------|----------------|----------------|-----------------------------------|
| 33.21             | 41.38          | 38.67          | 37.58          | متوسط رتب المديرين<br>الأقل خبرة  |
| 44.08             | 35.46          | 38.67          | 39.47          | متوسط رتب المديرين<br>الأكثر خبرة |
| 0.025             | 0.223          | 0.944          | 0.700          | $P$ -Value                        |

#### 4-3-7 ملخص نتائج إختبار فروض الدراسة:

يوضح الجدول رقم (17) ملخص نتائج إختبار فروض الدراسة.

جدول 17: - ملخص نتائج إختبار فروض الدراسة

| النتيجة              | الفرض        |
|----------------------|--------------|
| لم يتم قبوله         | الفرض الاول  |
| تم قبوله             | الفرض الثاني |
| لم يتم قبوله         | الفرض الثالث |
| تم قبوله             | الفرض الرابع |
| لم يتم قبوله         | الفرض الخامس |
| تم قبوله بصورة جزئية | الفرض السادس |

## 5- الخلاصة والتوصيات:

تعتبر القرارات المتعلقة بهيكل التكاليف الخاص بالشركات أحد أهم الخيارات الإستراتيجية التي يتخذها المديرون لأنها تؤثر بشكل مباشر على الربحية الحالية والمستقبلية. ويحدد هيكل التكلفة المرونة التشغيلية للشركة. ونظراً لأن كلا من هيكل التكلفة المرن وغير المرن له مزايا وعيوب، فإنه يجب أن يقوم المديرون بإجراء مقايضات عند تعديل هيكل التكلفة على أساس المنافع والتكاليف المتوقعة.

ومن المحتمل أن تقوم الشركات التي تواجه مخاطر تشغيلية أو مالية بتبني هيكل تكلفة أكثر مرونة. لذلك، فمن المحتمل أن تتبنى الشركات التي لديها قاعدة موردين أكثر تركيزاً هيكل تكلفة أكثر مرونة بسبب ارتفاع مخاطر التوريد. ويرجع هذا إلى أن المخاطر الناجمة عن زيادة تركيز قاعدة الموردين هي مخاطر سلبية، أي زيادة في احتمال انخفاض العرض عن المطلوب، وتؤدي عادةً إلى انخفاض الإنتاج أو حتى توقفه. وفي ظل وجود مثل هذه المخاطر السلبية، من المرجح أن تصبح الطاقة الثابتة التي حددتها الشركة مسبقاً زائدة عن الحاجة، وهو أمر مكلف.

أما الشركات التي لديها قاعدة عملاء أكثر تركيزاً فسوف تقوم بإستثمارات أكثر تحديداً للعلاقات مع هؤلاء العملاء، وذلك لأن المنافع المترتبة على إجراء هذه الإستثمارات قد تزداد مع زيادة المبيعات من العميل الرئيسي. ونظراً لأن الإستثمارات الخاصة بالعلاقات ليس لها منفعة أو منفعة منخفضة خارج العلاقة، فإنها تتمتع بخصائص التكاليف الثابتة حيث لا يمكن إعادة تخصيصها لإستخدام آخر. وبالتالي، فإنه من المحتمل أن يكون لدى الشركات ذات التركيز الأعلى للعملاء هيكل تكلفة أقل مرونة، وخاصة في المراحل المبكرة من علاقاتها مع العملاء.

وقد هدفت الدراسة الحالية إلى تناول أثر كل من تركيز الموردين وتركز العملاء على هيكل التكلفة. كما هدفت الدراسة أيضاً إلى فحص مدى تأثير تلك العلاقة بين تركيز الموردين وتركز العملاء ومرونة التكلفة بشدة المنافسة. وأخيراً، فقد هدفت الدراسة إلى فحص مدى تأثير تلك العلاقة بين تركيز الموردين وتركز العملاء ومرونة التكلفة باختلاف مستوى خبرة المديرين التنفيذيين.

ولتحقيق أهداف البحث فقد تم الإعتماد على دراسة تجريبية تضمنت مشاركة 76 مديراً تنفيذياً. وقد إتمدت الدراسة التجريبية على 5 حالات إفتراضية لإحدى الشركات العاملة في قطاع المنتجات الغذائية. وقد تم تدعيم تلك الحالات بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية لتجميع البيانات اللازمة، والتي تم تحليلها إحصائياً لإختبار فروض البحث، والإجابة على التساؤلات المطروحة.

وقد أظهرت النتائج وجود علاقة سلبية ومعنوية بين كل من تركيز قاعدة الموردين وتركز قاعدة العملاء ومرونة هيكل التكاليف. كما أظهرت النتائج أن العلاقة السلبية بين تركيز قاعدة العملاء ومرونة هيكل التكاليف تزداد مع

زيادة شدة المنافسة ومع زيادة مستوى خبرة المديرين التنفيذيين. وهو ما يمكن تفسيره أنه مع زيادة شدة المنافسة تقوم الشركات بزيادة الإستثمارات في العلاقات مع العملاء من أجل الحفاظ عليهم. كما يكون المديرون الأكثر خبرة أكثر قلقًا بشأن مخاطر الإزدحام المرتبطة بزيادة الطلب من مخاطر الهبوط المرتبطة بإنخفاض الطلب. وبالتالي يزيد المديرون الأكثر خبرة من إلتزاماتهم بالموارد الثابتة من أجل تخفيض تكاليف الإزدحام الناجمة عن زيادة المبيعات المستقبلية.

وتتمثل مجالات البحث المقترحة في فحص العوامل الأخرى التي يحتمل أن تؤثر على هيكل التكلفة. ومن أبرز تلك العوامل عدم التأكد في الطلب، والإستراتيجية التنافسية، والتكنولوجيا الحديثة وذكاء الأعمال، والسمات والقدرات المختلفة للمديرين التنفيذيين. كما تتمثل مجالات البحث المقترحة في فحص النتائج المالية والتشغيلية المترتبة على تبني الشركات لهياكل التكلفة الأكثر مرونة والأقل مرونة.

## المراجع

الدسوقي، أيمن رفعت عبد الرحمن، كمال حسين، أمجد حسن. 2023. أثر الرافعة المالية على عدم تماثل سلوك التكلفة: دراسة تطبيقية. الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 27 العدد الأول: 93-120.

رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم، مها جويد مجبل مجبل. 2020. أثر ديناميكية الجينات التنظيمية للمنظمة على هيكل التكلفة: دراسة ميدانية على مستشفيات وزارة الصحة السورية. المجلة العلمية للبحوث التجارية، جامعة المنوفية - كلية التجارة، العدد الثاني: 197 - 230.

محمد، حنفي زكي عيد، رحاب عادل صلاح الدين أمين. 2022. التكلفة متباينة السلوك: دراسة مرجعية بالأدب المحاسبي في البيئة المصرية من "1994 حتى 2021". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية - كلية التجارة، مجلد 6، العدد الثالث: 49-125.

## ثانياً: المراجع الاجنبية

- Aboody, D., S. Levi, and D. Weiss. 2017. Managerial incentives, options, and cost-structure choices. *Review of Accounting Studies*: 23 (2):422-451.
- Agarwal, N., and S. Agarwal. 2024. Cost decisions of supplier firms: A study based on the customer-supplier link. *Management Accounting Research*, 62: 100856.
- Banker, R. D., D. Byzalov, and J. M. Plehn-Dujowich. 2014. Demand uncertainty and cost behavior. *The Accounting Review* 89 (3):839-865.
- Banker, R. D., Huang, R., & Yan, Y. 2022. Flexible or rigid? Evidence on managerial ability and cost structure. *Baruch College Zicklin School of Business Research Paper*, 1-56.
- Banker, R. D., R. Huang, X. Li, and Y. Yan. 2024. Strategy typology and cost structure: A Textual Analysis Approach. *Production and Operations Management* 33 (6):1285-1305.
- Bhojraj, S., R. J. Bloomfield, Y. Jang, and N. Yehuda. 2020. Cost structure, operating leverage, and CDS spreads. *The Accounting Review* 96 (5):79-105.
- Chang, H., C. M. Hall, and M. T. Paz. 2021. Suppliers' product market competition, customer concentration, and cost structure. *Journal of Management Accounting Research* 33 (3):9-27.
- Charness, G., Gneezy, U., & M. A. Kuhn .2012. Experimental methods: Between-subject and within-subject design. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 81(1), 1-8.
- Chen, C. X., J. Liang, S. Yang, and J. Zhu. 2024. The bullwhip effect, demand uncertainty, and cost structure. *Contemporary Accounting Research* 41 (1):195-225.
- Chen, C. X., L. Di, W. Jiang, and W. Li. 2023. Supplier-base concentration and cost structure. *Journal of Management Accounting Research* 35 (2):69-96.
- Coyne, J. G., Summers, S. L., Williams, B., & Wood, D. A. 2010. Accounting program research rankings by topical area and methodology. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 631-654.
- Ding, H., X. Lu, and Y. Zheng. 2019. Globalization and firm-level cost structure. *Review of International Economics* 27 (4):1040-1062.
- Fang, S., X. Pu, and S. Q. Wang. 2023. The inception of credit default swap trading and corporate cost structure. *Journal of Management Accounting Research* 35 (1):115-143.
- Field, A. 2013. *Discovering Statistics using IBM SPSS Statistics* (4th Edition). London EC1Y 1SP: SAGE Publications Ltd.
- Gudmundsson, S. V., R. Merkert, and R. Redondi. 2020. Cost structure effects of horizontal airline mergers and acquisitions. *Transp Policy (Oxf)* 99:136-144.
- Gunaratne, N., & Samudrage, D. 2018. Analysis of the cost structure: perspectives from the manufacturing companies in Sri Lanka. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 13(3), 197-223.
- Jiang, W., and Y. Sun. 2022. Chairman individualism and cost structure decisions. *China Journal of Accounting Studies* 10 (4):503-527.

- Jiang, W., Sun, Y., & Hu, Y. (2018). Customer concentration and cost structure decisions: Empirical evidence from Chinese relation-oriented business environment. *Accounting Research*, (11), 70–76.
- Kallapur, S., and L. Eldenburg. 2005. Uncertainty, real options, and cost behavior: Evidence from Washington State hospitals. *Journal of Accounting Research* 43 (5):735-752.
- Kim, H., and M. A. Harjoto. 2023. Economic policy uncertainty and cost rigidity: the moderating effects of government contracts and political connections. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Kulchania, M. 2016. Cost structure and payout policy. *Financial Management* 45 (4):981-1009.
- McGuire, S. T., S. G. Rane, and C. D. Weaver. 2023. Cost structure and tax-motivated income shifting. *The Accounting Review* 98 (7):435-456.
- Oberholzer, M., and J. E. E. Ziemerink. 2004. Cost behaviour classification and cost behaviour structures of manufacturing companies. *Meditari Accountancy Research* 12 (1):179-193.
- Pavlatos, O. 2021. The impact of economic crisis on cost structure configuration. *Economics and Business Letters* 10 (1):87-94.
- Pizzini, M., and B. Vansant. 2024. Monopsony power and cost structure: Evidence from the U.S. hospital industry. *Journal of Management Accounting Research* 36 (2):157-177.
- Plummer, E., and W. F. Wempe. 2021. The effects of healthcare payment systems on skilled nursing facilities' cost structure and human resource strategies. *Journal of Management Accounting Research* 33 (2):191-210.
- Rozycki, J., I. Suh, and T. Root. 2020. From static to dynamic cost structures: The case of the railroad industry. *Journal of Corporate Accounting & Finance* 31 (4):166-177.
- Young, C. S., Tsai, L. C., & Chu, Y. C. 2023. Does industrial cluster affect supplier firms' cost structure in the presence of major customers? *Journal of Accounting Review*, 76: 2-41.
- Zhu, B., Y. Chen, and J.-C. Cheng. 2023. Business cycle and cost structure. *International Review of Financial Analysis* 89.

ملحق رقم (1)

الدراسة التجريبية

السيد الأستاذ/ .....

تحية طيبة وبعد،،،

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان " تركز الموردين والعملاء وهيكل التكلفة في ظل شدة المنافسة وخبرة المديرين التنفيذيين: دراسة تجريبية في البيئة المصرية"

والباحثة إذ تشكر لكم مقدما حسن تعاونكم معها، لترجو منكم التكرم بالرد على التساؤلات المرفقة بالحالات التجريبية حيث تعتبر ردودكم مطلبا رئيسيا لتحقيق الهدف من هذا البحث. ونحيطكم علما بأن جميع البيانات والآراء التي سيتم الحصول عليها سوف تحظي بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لغرض البحث.

وأخيرا تتقدم الباحثة بجزيل الشكر لسيادتكم لحسن تعاونكم وتجاوبكم معها.

وتفضلوا سيادتكم بقبول فائق الإحترام والتقدير ،،،

الباحثة

د/ سحر عبد السميع محمود

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية الأعمال - جامعة الإسكندرية

القسم الأول

البيانات الشخصية

1- الإسم / ..... (إختياري)

2- الوظيفة الحالية: .....

3- المؤهلات الدراسية:

- بكالوريوس تجارة
- دبلومات دراسات عليا
- ماجستير
- دكتوراه
- أخرى: .....

4- الشهادات المهنية:

- CPA
- CMA
- CIMA
- CFA
- CFM
- أخرى: .....

## 5- عدد سنوات الخبرة:

- أقل من 10 سنوات
- أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني (الدراسة التجريبية)

## الحالة الأولى

تعتبر الشركة (××) إحدى الشركات الكبرى الخاضعة للقانون 159 لسنة 1981، والتي تعمل في قطاع المنتجات الغذائية والمقيدة بالبورصة المصرية، والتي تزداد الأرباح الخاصة بها بمعدل معتدل. ويواجه قطاع المنتجات الغذائية مخاطر متوسطة والتي ينتج معظمها عن الظروف الاقتصادية العامة. ولا تعاني الشركة من مشاكل انخفاض في سعر سهمها في السنوات السابقة.

وتتعامل الشركة مع عدد كبير من الموردين والعملاء، ولا توجد مشاكل في التوريد، وهناك إستقرار نسبي في المبيعات.

1) هل تؤثر المعلومات الخاصة بالموردين والعملاء على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة؟

| 5           | 4     | 3     | 2         | 1               |
|-------------|-------|-------|-----------|-----------------|
| موافق تماما | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |

2) في ضوء الظروف الحالية للشركة، وبناءً على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد سوف تبلغ نسبة التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة على التوالي:

| 5         | 4         | 3         | 2         | 1         |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| %20 - %80 | %35 - %65 | %50 - %50 | %65 - %35 | %80 - %20 |

## الحالة الثانية

تعتبر الشركة (××) إحدى الشركات الكبرى الخاضعة للقانون 159 لسنة 1981، والتي تعمل في قطاع المنتجات الغذائية والمقيدة بالبورصة المصرية، والتي تزداد الأرباح الخاصة بها بمعدل معتدل. ويواجه قطاع

المنتجات الغذائية مخاطر متوسطة والتي ينتج معظمها عن الظروف الإقتصادية العامة. ولا تعاني الشركة من مشاكل إنخفاض في سعر سهمها في السنوات السابقة.

وتتعامل الشركة مع عدد محدود من الموردين، وتواجه الشركة منافسة محدودة.

(1) هل تؤثر المعلومات الخاصة بالموردين على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة؟

| 5           | 4     | 3     | 2         | 1               |
|-------------|-------|-------|-----------|-----------------|
| موافق تماما | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |

(2) في ضوء الظروف الحالية للشركة، وبناءً على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد سوف تبلغ نسبة التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة على التوالي:

| 5         | 4         | 3         | 2         | 1         |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| %20 - %80 | %35 - %65 | %50 - %50 | %65 - %35 | %80 - %20 |

#### الحالة الثالثة

تعتبر الشركة (xx) إحدى الشركات الكبرى الخاضعة للقانون 159 لسنة 1981، والتي تعمل في قطاع المنتجات الغذائية والمقيدة بالبورصة المصرية، والتي تزداد الأرباح الخاصة بها بمعدل معتدل. ويواجه قطاع المنتجات الغذائية مخاطر متوسطة والتي ينتج معظمها عن الظروف الإقتصادية العامة. ولا تعاني الشركة من مشاكل إنخفاض في سعر سهمها في السنوات السابقة.

وتتعامل الشركة مع عدد محدود من العملاء، وتواجه الشركة منافسة محدودة.

(1) هل تؤثر المعلومات الخاصة بالعملاء على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة؟

| 5           | 4     | 3     | 2         | 1               |
|-------------|-------|-------|-----------|-----------------|
| موافق تماما | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |

(2) في ضوء الظروف الحالية للشركة، وبناءً على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد سوف تبلغ نسبة التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة على التوالي:

| 5         | 4         | 3         | 2         | 1         |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| %20 - %80 | %35 - %65 | %50 - %50 | %65 - %35 | %80 - %20 |

الحالة الرابعة

تعتبر الشركة (××) إحدى الشركات الكبرى الخاضعة للقانون 159 لسنة 1981، والتي تعمل في قطاع المنتجات الغذائية والمقيدة بالبورصة المصرية، والتي تزداد الأرباح الخاصة بها بمعدل معتدل. ويواجه قطاع المنتجات الغذائية مخاطر متوسطة والتي ينتج معظمها عن الظروف الإقتصادية العامة. ولا تعاني الشركة من مشاكل إنخفاض في سعر سهمها في السنوات السابقة.

وتتعامل الشركة مع عدد محدود من الموردين، وتواجه الشركة منافسة شديدة.

1) هل تؤثر المعلومات الخاصة بالموردين على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة؟

| 5           | 4     | 3     | 2         | 1               |
|-------------|-------|-------|-----------|-----------------|
| موافق تماما | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |

2) هل تؤثر شدة المنافسة على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة؟

| 5           | 4     | 3     | 2         | 1               |
|-------------|-------|-------|-----------|-----------------|
| موافق تماما | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |

3) في ضوء الظروف الحالية للشركة، وبناءً على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد سوف تبلغ نسبة التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة على التوالي:

| 5         | 4         | 3         | 2         | 1         |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| %20 - %80 | %35 - %65 | %50 - %50 | %65 - %35 | %80 - %20 |

الحالة الخامسة

تعتبر الشركة (××) إحدى الشركات الكبرى الخاضعة للقانون 159 لسنة 1981، والتي تعمل في قطاع المنتجات الغذائية والمقيدة بالبورصة المصرية، والتي تزداد الأرباح الخاصة بها بمعدل معتدل. ويواجه قطاع

المنتجات الغذائية مخاطر متوسطة والتي ينتج معظمها عن الظروف الإقتصادية العامة. ولا تعاني الشركة من مشاكل انخفاض في سعر سهمها في السنوات السابقة.

وتتعامل الشركة مع عدد محدود من العملاء، وتواجه الشركة منافسة شديدة.

1) هل تؤثر المعلومات الخاصة بالعملاء على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة؟

| 5           | 4     | 3     | 2         | 1               |
|-------------|-------|-------|-----------|-----------------|
| موافق تماما | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |

2) هل تؤثر شدة المنافسة على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد من حيث تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة؟

| 5           | 4     | 3     | 2         | 1               |
|-------------|-------|-------|-----------|-----------------|
| موافق تماما | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |

3) في ضوء الظروف الحالية للشركة، وبناءً على القرارات الخاصة بتخصيص الموارد سوف تبلغ نسبة التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة على التوالي:

| 5         | 4         | 3         | 2         | 1         |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| %20 - %80 | %35 - %65 | %50 - %50 | %65 - %35 | %80 - %20 |