



أثر مؤشرات التكلفة الخفية في قياس تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية

(دراسة حالة شركة مساهمة مصرية لصناعة الأسمنت)

إعداد

د. السيد السعيد العراقي

مدرس المحاسبة، المعهد العالي للعلوم الإدارية ببلقاس

dr.eleraky@alsafwa.com.eg

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الخامس - العدد الأول – الجزء الثاني - يناير ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

العراقي، السيد السعيد (٢٠٢٤). أثر مؤشرات التكلفة الخفية في قياس تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية: دراسة حالة شركة مساهمة مصرية لصناعة الأسمنت. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٥(١)، ٢٧٣-٣٢٠.

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

أثر مؤشرات التكلفة الخفية في قياس تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية

(دراسة حالة شركة مساهمة مصرية لصناعة الأسمنت)

د. السيد السعيد العراقي

ملخص

تناولت الدراسة أثر مؤشرات التكلفة الخفية المتمثلة في (معدل إنخفاض الجودة ، معدل دوران العمل ، معدل حوادث العمل ، معدل الغياب عن العمل ، معدل فروق الإنتاجية ، معدل تدريب العاملين) علي خفض تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية ، و التعرف علي حجم التكاليف المترتبة عن هذه المؤشرات ، كون التكاليف الخفية الناتجة عن وجود هذا النوع من التكاليف و معرفة وتحديد الأسباب التي تؤدي إلي نشوئها وكذا محاولة التحكم فيها لتخفيضها إلي أدنى مستوياتها ، من شأنه توفير مبالغ ذو قيمة ليست ضئيلة لم تكن تؤخذ بعين الإعتبار و من ثم زيادة ربحيتها و دعم الميزة التنافسية.

وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة ارتباط طردي قوي و ذو دلالة معنوية بين المتغيرات المستقلة للدراسة والمتغير الوسيط، ومن ثم فإن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية تؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج، و خفض هذه المؤشرات يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج. كما يتبين من معاملات الارتباط السابقة وجود علاقة ارتباط عكسي و ذو دلالة معنوية بين المتغيرات المستقلة الخاصة بمؤشرات التكلفة الخفية والمتغير التابع الخاص بدعم الميزة التنافسية، أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية تؤدي إلى خفض مستويات دعم الميزة التنافسية، بالإضافة إلى العلاقة العكسية بين تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية، أي أن زيادة تكاليف الإنتاج تخفض من مستويات دعم الميزة التنافسية.

الكلمات الدالة: التكلفة الخفية ، خفض تكاليف الإنتاج ، الميزة التنافسية ، قطاع صناعة الأسمنت.

مقدمة:

تسعى المؤسسات الإقتصادية و تتسابق نحو تحقيق جملة من الأهداف بغية الوصول إلى تحقيق هدفها الأسمى المتمثل في البقاء و الإستمرار والحصول علي منصب الريادة ، ويعد خفض تكاليف الإنتاج مع الحفاظ علي المستويات المطلوبة من الجودة من أهم الأهداف التي تسعى لها كل الشركات للوصول إلي الريادة التي تمثل الداعم الرئيسي لتحقيق الميزة التنافسية ، حيث ينبغي أن يكون مبدأ خفض تكاليف الإنتاج حاضرا بالنسبة لجميع عناصر التكاليف مهما بلغت ضللة قيمتها بحيث لا يمكن الاستهانة أو إغفال أي من مجالات هذا التخفيض لصغر قيمة تكاليفه فالتخفيض المتكرر و المستمر لبعض التكاليف الصغيرة قد يوفر في النهاية مبالغ كبيرة ، كما أن قرار تخفيض بعض التكاليف لا يكون فعالاً إذا لم تدرس آثاره عبر التكاليف الخفية التي لا يوجد لها تفسير في نظام المعلومات المحاسبي للشركة و التي لم يتم إبرازها في أي وثيقة من وثائق هذا النظام ، فهي تكاليف لم تكتشف ولم تحدد علي وجه التعيين رغم أن وجودها معروف في الشركات ولو بدرجة متفاوتة ، فهي تلك التكاليف الإقتراضية أو تكاليف الفرصة البديلة المتعلقة بنقص النشاط أو عدم إستغلال الطاقة أو الربح الضائع من رقم الأعمال القابل للتحقيق ، و يري الباحث ان من أهم مؤشرات هذه التكاليف الخفية تتمثل في معدل إنخفاض الجودة ، معدل دوران العمل ، معدل حوادث العمل ، معدل الغياب عن العمل ، معدل فروق الإنتاجية و معدل تدريب العاملين.

طبيعة المشكلة ودوافع الدراسة:

في ظل عدم قدرة الشركات على السيطرة على أسعار البيع التي تحدد في السوق، كان لا بد لها من التركيز على خفض التكلفة للوصول إلى سعر تنافسي يضمن لها البقاء في السوق ويحقق لها أكبر ربحية نتيجة خفض التكلفة ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية، حيث تتحمل الشركات الصناعية العديد من عناصر التكلفة من أجل إنتاج السلعة أو المنتج، جزء من هذه التكاليف غير مرصود وفقاً لمسبباته حيث أن نظم التكاليف الحالية لا تمكن من قياسه وفصله عن التكاليف الظاهرة، هذا الجزء غير المرصود يسمى بالتكاليف الخفية متمثلاً في (معدل إنخفاض الجودة، معدل دوران العمل، معدل حوادث العمل، معدل الغياب عن العمل و معدل فروق الإنتاجية، معدل تدريب العاملين)، ولعل من أهم مبررات وجود هذه التكاليف ما تلاحظه معظم الشركات من ارتفاع تكلفة الإنتاج بدون مبرر مما يؤثر على الربحية نتيجة ارتفاع التكلفة و من ثم صعوبة الوصول إلى الميزة التنافسية التي تسعى لها أغلب الشركات، لذا أصبح من الضروري تناول دراسة التكلفة الخفية و آثارها على خفض تكاليف الإنتاج و دعم الميزة التنافسية وخاصة في الصناعات ذات الاستثمارات الضخمة مثل صناعة الأسمت، وهو الأمر الذي دفع الباحث لتناول هذا الموضوع، و من خلال ما تقدم يظهر تساؤل أساسي مؤداه " ما مدي تأثير مؤشرات التكلفة الخفية على خفض تكاليف الإنتاج و أثرها على دعم الميزة التنافسية"؟ ويمكن اشتقاق مجموعة من التساؤلات الفرعية في هذا المجال – في رأي الباحث- والتي تتطلب إجابات عنها ما يلي:

- ما مدي تأثير مؤشرات التكلفة الخفية على خفض تكاليف الإنتاج؟
 - ما مدي تأثير خفض تكاليف الإنتاج على دعم الميزة التنافسية؟
 - كيف يمكن الوصول إلى الحد الأدنى لهذه التكاليف الخفية، و من ثم دعم الميزة التنافسية؟
 - ما مدي تأثير خفض تكاليف الإنتاج على العلاقة بين التكلفة الخفية و دعم الميزة التنافسية؟
- و للإجابة عن أسئلة الدراسة تمت صياغة فروض الدراسة كما يلي: -
- ١- الفرض الأول: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين مؤشرات التكلفة الخفية و خفض تكاليف الإنتاج. ويتفرع منه ستة فروض فرعية كما يلي:
 - ١/١ الفرض الفرعي الأول: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين معدل إنخفاض الجودة و خفض تكاليف الإنتاج.
 - ٢/١ الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين معدل دوران العمل و خفض تكاليف الإنتاج.
 - ٣/١ الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين معدل حوادث العمل و خفض تكاليف الإنتاج.
 - ٤/١ الفرض الفرعي الرابع: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين معدل الغياب عن العمل و خفض تكاليف الإنتاج.
 - ٥/١ الفرض الفرعي الخامس: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين معدل فروق الإنتاجية و خفض تكاليف الإنتاج.

٦/١ الفرض الفرعي السادس: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين معدل تدريب العاملين و خفض تكاليف الإنتاج.

٢- الفرض الثاني: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين خفض تكاليف الانتاج و دعم الميزة التنافسية.

٣- الفرض الثالث: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين مؤشرات التكلفة الخفية و دعم الميزة التنافسية.

٤- الفرض الرابع: لا يوجد تأثير وسيط ذو دلالة إحصائية لخفض تكاليف الانتاج على العلاقة بين مؤشرات التكلفة الخفية و دعم الميزة التنافسية.

٢- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الاهداف كما يلي:

١- التعرف علي مؤشرات التكلفة الخفية (معدل إنخفاض الجودة ، معدل دوران العمل ، معدل حوادث العمل ، معدل الغياب عن العمل ، معدل فروق الإنتاجية ، معدل تدريب العاملين) والعمل علي تشخيص أسبابها ، و أساليب قياس تكاليف الإنتاج. وبيان أثر هذا النوع من التكاليف الخفية علي خفض تكاليف الإنتاج ، ومن ثم دعم الميزة التنافسية ، ويتفرع من الهدف الرئيسي للدراسة مجموعة من الأهداف الفرعية كالآتي:

- طرح بعض التوصيات العلمية المستقاه من مقومات الواقع العملي و الميداني للدراسة للحد من مشكلة (معدل إنخفاض الجودة ، معدل دوران العمل ، معدل حوادث العمل، معدل الغياب عن العمل ، معدل فروق الإنتاجية ، معدل تدريب العاملين) ، مما سيكون له إنعكاس إيجابي علي خفض تكاليف الإنتاج.

- إفساح المجال لظهور دراسات أخرى جديدة سواء داخل البيئة المصرية أو خارجها ، مما يساعد في إثراء المكتبة العربية التي ما زالت بحاجة دائمة إلي الإهتمام بمثل هذا النوع من الدراسات العلمية.

٢- إجراء دراسة حالة للتعرف علي أسباب وجود التكاليف الخفية و كيفية إحتسابها وبيان أساليب الرقابة والتحكم في مسببات نشأتها للحد من تأثيرها لخفض تكاليف الإنتاج ، ومن ثم دعم الميزة التنافسية.

٣- إجراء دراسة ميدانية لإختبار فروض الدراسة ومعرفة أثر مؤشرات التكلفة الخفية علي خفض تكاليف الإنتاج و الميزة التنافسية.

أهمية الدراسة:

تتجلي أهمية هذه الدراسة من خلال تسليط الضوء علي مؤشرات التكلفة الخفية (معدل إنخفاض الجودة ، معدل دوران العمل ، معدل حوادث العمل ، معدل الغياب عن العمل ، معدل فروق الإنتاجية ، معدل تدريب العاملين) و التعرف علي حجم التكاليف المترتبة عن هذه المؤشرات ، كون التكاليف الخفية الناتجة عن وجود هذا النوع من التكاليف و معرفة وتحديد الأسباب التي تؤدي إلي نشوئها وكذا محاولة التحكم فيها لتخفيضها إلي أدني مستوياتها ، من شأنه توفير مبالغ ذو قيمة لم تكن تؤخذ بعين الإعتبار و من ثم زيادة ربحيتها و دعم الميزة التنافسية. ويظهر الأثر في عدم قدرة الشركات الوطنية منافسة الشركات الأجنبية بسبب إرتفاع سعر تكلفة منتجاتها ، والتي تمثل مؤشرات التكاليف الخفية نسبة هامة منها.

أسباب إختيار قطاع صناعة الأسمنت للتطبيق:

- أنها من الصناعات الضرورية التي تؤثر علي قطاع التشييد والبناء.
- أنها من الصناعات المحجرية الضخمة ، مرتفعة القيمة المضافة و لديها معدل ربحية مختلف.
- قلة الدراسات التي تناولت قطاع صناعة الأسمنت خاصة في الأونة الأخيرة.

منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة أعتمد الباحث خلال دراسته علي المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة ، وتحليل بياناتها من خلال المنهج الإستقرائي (عن طريق إستقراء الدراسات التي تناولت الادب المحاسبي في مجال التكلفة الخفية ومؤشراتها ، وتحليلها وتبويبها بهدف بناء الجانب النظري للدراسة) ، و المنهج الإستنباطي (عن طريق إستنتاج العلاقة بين مؤشرات التكلفة الخفية و تكلفة الإنتاج و دعم الميزة التنافسية وذلك من خلال إختبار فروض الدراسة).

نطاق الدراسة:

تقوم الدراسة علي تطبيق المقاييس المالية لنموذج سافال في قياس التكاليف الخفية وكذلك معدل تدريب العاملين أضافه الباحث كمؤشر سادس لنموذج سافال ، بالتطبيق علي إحدي الشركات المساهمة المصرية العاملة في مجال تصنيع الأسمنت.

خطة الدراسة:

إستكمالاً لما سبق يمكن تنظيم خطة الدراسة كما يلي:

القسم الأول: الإطار النظري وتحليل الدراسات السابقة.

القسم الثاني: دور التكلفة الخفية في خفض تكاليف الإنتاج.

القسم الثالث: علاقة تكاليف الإنتاج بدعم الميزة التنافسية.

القسم الرابع: دراسة حالة علي قطاع صناعة الأسمنت.

القسم الأول: الإطار النظري وتحليل الدراسات السابقة

نظراً لأهمية موضوع مؤشرات التكلفة الخفية وخفض تكاليف الإنتاج و الميزة التنافسية في العمل الصناعي ، فقد تناولت دراسات عديدة هذا الموضوع علي المستويات الأجنبية والعربية والمحلية ، وسوف نستعرض عدداً منها فيما يلي:

أولاً: الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة:

عرض لأهم الدراسات المتعلقة بالتكاليف الخفية و تكاليف الإنتاج و الميزة التنافسية: يقدم الباحث عرضاً موجزاً لأهم الدراسات كما يلي:

١- الدراسات السابقة المتعلقة بالتكاليف الخفية و تكاليف الإنتاج وفقاً للتسلسل الزمني وذلك علي النحو التالي:

(١) تناولت دراسة (Frick , et al , 2013): بعنوان " التكاليف الخفية لممارسات العمل عالية الأداء " تناولت دراسة تطبيقية علي احد مصانع حديد الصلب الألمانية لدراسة أثر العمل الجماعي و معدلات الأجور ومعدلات الغياب علي زيادة أو تخفيض التكاليف الخفية ، وقد توصلت الدراسة إلي أن المؤشرات السابقة كان لها تأثير علي وجود التكاليف الخفية ، و أوضحت أن ممارسات إدارة الموارد البشرية ساهمت في وجود التكاليف الخفية وتمثل ذلك في زيادة أعداد حوادث العمل ومعدلات الغياب.

(٢) دراسة (Shahbudin,2014) بعنوان " تتبع تكاليف الجودة المخفية في شركة التصنيع " تناولت العلاقة بين دوران العمل و الربحية ، حيث اعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي و التحليلي ومنهج دراسة الحالة والمقابلة الشخصية ، والإعتماد علي الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المتغيرات ، وتوصلت الدراسة إلي أن معدل دوران العمل بشكل عام يميل إلي زيادة التكلفة ، وبالتالي فإن أي شيء يزيد من التكلفة أو يقلل من الإنتاجية داخل الشركة يميل إلي تقليل الربح. فإن معدل دوران العمل المرتفع يميل إلي أن يكون أكثر تكلفة بالنسبة للشركات الناشئة وبالتالي يقلل من ربحيتها.

(٣) دراسة (دعاس ، ٢٠١٦م) بعنوان " مساهمة تدريب الموارد البشرية في التخفيض من مؤشرات التكاليف الخفية ، الجزائر ، حيث اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي ، بالإضافة إلي طريقة SOF لقياس مؤشرات التكلفة الخفية ، و استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المتغيرات ، وتشير النتائج إلي وجود علاقة عكسية بين إدارة العملية التدريبية والتكلفة الخفية متمثلة في الغياب عن العمل ، حوادث العمل ، دوران العمل.

(٤) دراسة (Bhushan , et al.,2017) بعنوان " أثر التكاليف الخفية علي الإنتاج و العمليات " وتناولت العوامل التي تساهم في حدوث التكاليف الخفية ، حيث اشارت إلي وجود قصور واضح في نظم التكاليف الحالية عن توفير معلومات دقيقة تساهم في تخفيض التكاليف الخفية وبالتالي أصبح الأمر يحتاج إلي تصنيف جديد لمفهوم التكاليف الخفية وتحويلها إلي تكاليف ظاهرة ، وقد تركزت أهداف هذه الدراسة علي تحديد عوامل وعناصر التكاليف الخفية والتركيز علي تحديد المعاملات التي تولد التكاليف الخفية و إقتراح الحلول المناسبة لتطوير أنظمة التكاليف الحالية.

- ٥) دراسة (ذوادي ، ٢٠١٨م) بعنوان " التكلفة الخفية للتغيب " ، تناولت الدراسة العلاقة بين التكلفة الخفية والغياب عن العمل ، حيث أتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي مع الإستعانة بدراسة حالة لمجموعة من الأدوات وهي: المقابلات الشخصية ، الملاحظات الميدانية ومجموعة من الأساليب الإحصائية متمثلة في الإنحدار الخطي البسيط لاستنتاج العلاقة بين المتغيرات ، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة عكسية بين التكلفة الخفية متمثلة في الغياب عن العمل والإنتاج الكلي للشركة.
- ٦) دراسة (خليفة ، ٢٠١٨م) بعنوان التحكم في التكاليف الخفية وأهميتها في زيادة ربحية المؤسسة الإقتصادية في الجزائر ، تناولت الدراسة وجود أثر مباشر لتخفيض التكاليف الخفية علي زيادة ربحية الشركة ، حيث أتمد الباحث علي التحليل الكيفي عن طريق استخدام تقنية الملاحظة في عين المكان والمعروفة بدراسة الحالة ، والإعتماد علي المقابلة والسجلات والوثائق الداخلية للشركة ، أيضاً الإعتماد علي طريقة SOF لحساب التكلفة الخفية و أتمد علي أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لاستنتاج العلاقة بين المتغيرات.
- ٧) دراسة (Gabriele, Mazzolini, 2020) بعنوان " العواقب الاقتصادية لحوادث العمل " تناولت الدراسة العلاقة بين حوادث العمل وربحية الشركة ، و توصلت إلي أن حوادث العمل التي تبدو بسيطة عواقب وخيمة علي الشركات ، هذه الحوادث لا تهدر ساعات الإنتاج فحسب ، بل تؤثر أيضاً علي ربحية الشركة. وبالتالي تسعى الشركات إلي منع حوادث مكان العمل بأي ثمن بإستخدام التكنولوجيا المبتكرة ومن خلال جعل بيئة العمل آمنة ومأمونة لموظفيها.
- ٨) دراسة (فتحية ، يمينه ، ٢٠٢٠م) بعنوان " تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسات الإقتصادية حسب النموذج Henri Savall " تناولت الدراسة مفهوم التكاليف الخفية وكيفية تقديرها معتمداً في ذلك علي المؤشرات الخمس التي حددها Savall في دراسته والمتمثلة في التغيب و حوادث العمل و دوران العمل و إنخفاض الجودة وفروق الإنتاجية وذلك بإستخدام قائمة إستبانة عن فترة زمنية معينة ، وتوصلت الدراسة إلي أن تكاليف الفرصة الضائعة إحتلت الجزء الأكبر في التكاليف الخفية.
- ٩) دراسة (بخيت، محمد بهاء الدين ، و آخرون ، ٢٠٢١) بعنوان " تأثير مؤشرات التكلفة الخفية علي ربحية المنشأة الصناعية " تناولت تأثير مؤشرات التكلفة الخفية المتمثلة في نقص الجودة ، ومعدل دوران العمل ، ومعدل حوادث العمل ، ومعدل فروق الإنتاجية علي ربحية المنشأة ، واعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي ، تم إختيار عينة الدراسة بأسلوب الحصر الشامل لعدد ٦ شركات من قطاع صناعة الورق في مصر ، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة عكسية بين كلا من معدل فروق الانتاجية ومعدل إنخفاض الجودة ، ومعدل حوادث العمل و معدل دوران العمل وبين معدل العائد علي إجمالي الأصول ، وجود علاقة طردية بين معدل إنخفاض الجودة وكل من معدل دوران العمل وحوادث العمل ومعدل فروق الإنتاجية.
- ١٠) دراسة (المدهون ، ٢٠٢١م) بعنوان "واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها" تناولت الدراسة مفهوم التكاليف الخفية في البنوك التجارية وبيان أسباب تولدها ومؤشرات قياسها وذلك من خلال دراسة ميدانية إلي أنه لا توجد آليات محددة لقياس التكاليف الخفية أو التحكم فيها وأشارت الدراسة إلي اهمية إعتداد آليات علمية لقياس التكاليف الخفية وضرورة إعتداد طرق للتحكم فيها حتي يمكن تحقيق الاهداف المخططة.

١١) دراسة (العوضي، ٢٠٢١م) بعنوان "محددات قياس التكاليف الخفية في شركات الأدوية المصرية" تناولت الدراسة مفهوم التكاليف الخفية في بيئة الصناعة المصرية ودراسات أسباب وجودها وبيان طرق وأساليب قياسها بما يساعد في الرقابة عليها والتخفيف من تأثيرها علي تكلفة المنتجات و أعمدت الدراسة علي نموذج SOF لتحليل هذا النوع من التكاليف ، وتوصلت إلي عدم إهتمام المنشآت بقياس التكاليف الخفية علي الرغم من حدوثها وتمثل جزء كبير من اجمالي تكاليف التشغيل وبالتالي إتخاذ قرارات إدارية وتخطيطية غير سليمة.

٢- الدراسات السابقة المتعلقة بتكاليف الإنتاج و الميزة التنافسية وفقا للتسلسل الزمني وذلك علي النحو التالي:

١) دراسة (عبد الواحد ، نسيمة ، ٢٠٢٠م) بعنوان "أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة أقل" تناولت الدراسة تعريف التكلفة المستهدفة و التعرف علي تقنية التكلفة المستهدفة التي ظلت لسنوات طويلة السلاح السري الذكي لليابانيين و التي لها دور كبير في تخفيض التكاليف ، كما تعتبر من اهم تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف التي تتلاءم و متطلبات البيئة التنافسية الحديثة التي تشهدها الشركات الجزائرية ، إذ تساعد المنتجات المحلية علي ان تكون أكثر تنافسية في الأسواق الداخلية والخارجية ، وذلك من خلال تحقيق ميزة تنافسية بالتكلفة.

٢) دراسة (تومي ، حمزة جيلالي ، ٢٠٢٠م) بعنوان "دور تدنية التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية" تناولت الدراسة وضع طرق و استراتيجيات لدعم ميزتها التنافسية و بذل افضل الجهود للمحافظة عليها في السوق لأطول فترة ممكنة ، ولتحقيق هذه الأهداف علي الشركات أن تحسن إستخدام مواردها المتاحة وان تعمل علي التحكم في تكاليفها و إيجاد السبل الكفيلة بتدنيها ، لذلك لابد عليها من تبني طرق وأساليب تعتمد علي ترجمة الخيارات التي يتم تبنيها من قبل هذه الشركات إلي عمل منتج و جعل أداؤها أفضل من منافسيها. ومن بين ما يمكن التطرق إليه في هذا الخصوص هو ضرورة البحث عن الأساليب اللازمة لتدنية التكاليف.

٣) دراسة (بن بايرة ، ريمة ، ٢٠٢١م) بعنوان " دور تخفيض تكاليف المؤسسة في دعم الميزة التنافسية" تناولت تخفيض تكاليف المؤسسات يكسبها ميزة تنافسية تساعدها علي الثبات والإستمرارية في سوق شديد المنافسة ، وتوصلت إلي مجموعة من النتائج أهمها تسعي جميع المؤسسات لتخفيض تكاليفها لكسب ميزة البيع بأسعار مخفضة ، ميزة البيع بأسعار مخفضة تساعد علي بيع كميات كبيرة.

٤) دراسة (الطاهر ، محمد علي و عبد الجليل ، اسماعيل ، ٢٠٢١م) بعنوان "أثر التدريب علي تحقيق الميزة التنافسية" تناولت الدراسة أثر التدريب علي تحقيق الميزة التنافسية ، وهدفت للتعرف علي دور التدريب علي تحقيق الميزة التنافسية. وتم قبول الفرضية التي تنص علي ان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدريب وتحقيق الميزة التنافسية ، وتوصلت الدراسة إلي عدة توصيات منها: إنشاء إدارة متخصصة بالميزة التنافسية وفق معايير الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو. العمل علي توفير الميزانيات الكافية للتدريب بالصورة التي تحقق الميزة التنافسية. العمل علي الإهتمام بالتدريب الخارجي.

ثانياً: تقييم الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية للدراسات الحالية:

- (١) تناولت الدراسات السابقة مفهوم التكاليف الخفية والأسباب التي أدت إلى نشأة وجود التكاليف الخفية و أثر التكاليف الخفية علي العمل الجماعي ومعدلات الأجور و معدلات الغياب علي زيادة أو تخفيض التكاليف الخفية .
 - (٢) تناولت الدراسة السابقة العلاقة بين دوران العمل والربحية ، و بين إدارة العملية التدريبية والتكلفة الخفية متمثلة في الغياب عن العمل ، حوادث العمل ، دوران العمل.
 - (٣) اعتماد أغلب الدراسات علي مؤشرات " هنري سافال " والمتمثلة في الغياب عن العمل ، وحوادث العمل ، دوران العمل ، إنخفاض و نقص الجودة ، وفروق الإنتاجية " في قياس التكاليف الخفية.
 - (٤) اتفقت أغلب الدراسات السابقة علي وجود قصور في نظم التكاليف الحالية في تحديد وقياس التكاليف الخفية. و ان التكاليف الخفية موجودة ومدمجة في التكاليف الظاهرة.
 - (٥) تناولت الدراسات السابقة التكلفة المستهدفة والتعرف علي تقنية التكلفة المستهدفة التي ظلت لسنوات طويلة السلاح السري الذكي لليابانيين والتي لها دور كبير في تخفيض التكاليف.
 - (٦) تناولت بعض الدراسات وضع طرق واستراتيجيات لدعم ميزتها التنافسية وبذل افضل الجهود للمحافظة عليها في السوق لأطول فترة ممكنة ، و أخري تخفيض تكاليف المؤسسات يكسبها ميزة تنافسية تساعد علي الثبات والإستمرارية في سوق شديد المنافسة.
 - (٧) ما زالت هناك ندرة في الدراسات التي تتناول موضوع التكاليف الخفية ، والميزة التنافسية حيث أوصت جميع الدراسات السابقة في هذا المجال بضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول هذا الموضوع للإسهام في تطوير العلوم المحاسبية في هذا المجال.
 - (٨) تناولت الدراسة السابقة المؤشرات الخمس التي حددها SavaII في دراسته و المتمثلة في التغيب و حوادث العمل و دوران العمل و إنخفاض الجودة و فروق الإنتاجية ، ولم تركز علي معدل تدريب العاملين لما له من تأثير في مستوي الجودة و رفع من الكفاءة الإنتاجية و من ثم خفض تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية.
- بناء علي ما تقدم يري الباحث ضرورة الإسهام في إستكمال الجهود العلمية التي بذلت لدراسة مشكلة التكاليف الخفية و دعم الميزة التنافسية من خلال إجراء دراسة تطبيقية علي إحدي الشركات الصناعية لتحديد مدي فعالية تطبيق المؤشرات المختلفة في تحديد و قياس التكاليف الخفية و أثرها علي تكاليف الإنتاج و دعم الميزة التنافسية.

القسم الثاني: دور التكلفة الخفية في خفض تكاليف الإنتاج

مقدمة:

تسعي جميع الشركات إلي الإستمرارية والبقاء في السوق لأطول مدة ممكنه ، ولكي تحقق هذه الأهداف يجب عليها أن تقوم بالتركيز علي تخفيض تكاليفها بكل الطرق المتاحة ، لكي تتمكن من بيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بأسعار الشركات المنافسة لها ، كونه الخيار التنافسي الأقوي الذي يسمح لها ببيع سلعها بأسعار تنافسية وبكميات كبيرة كما يمكنها من إستغلال مبالغ التكاليف غير المهذرة في توسيع إستثماراتها مستقبلاً ، ومن بين الحلول التي تلجأ لها الشركات في تخفيض تكاليفها هي التكلفة الخفية و الحد من قيمتها لتخفيض تكاليف الإنتاج ومن ثم دعم الميزة التنافسية.

أولاً: ماهية التكاليف الخفية و أسباب ظهورها:

١/١/٢ ماهية التكاليف الخفية:

أظهرت المدرسة السوسيو إقتصادية ، جانب أغفلته المدارس السابقة ، حيث كان أول من أطلق هذا الإسم (التكاليف الخفية) هو الباحث الفرنسي (H.SAVALL) ، بحيث قدمت عدة تعاريف للتكاليف الخفية ، نذكر منها فيما يلي:

(١) التكاليف الخفية " هي تكاليف لا تري لكنها موجودة فعلاً وتشكل خطراً حقيقياً علي المؤسسة ، ولإشارة فإن عبارة التكاليف الخفية ما هي إلا إختصار للعبارة الأصلية لتكلفة الأداء الخفي (مسعود ، بويباون ، ٢٠١٣م ، ص ١٢).

(٢) التكاليف الخفية " هي التكاليف التي ترتبط بأنشطة الجودة ولا تظهر ضمن تكاليف الجودة الظاهرة وإنما تحمل علي أنشطة أخرى مثل التكاليف الخاصة بالتعديلات المتعلقة بالإنتاج و الهندسة ، وعلي الرغم من عدم ظهور هذه التكاليف إلا أن لها وزناً كبيراً يفوق في كثير من الأحيان تكاليف الجودة الظاهرة (المسعودي ، حيدر علي ، ٢٠١٥م ، ص ٤٢).

مما سبق يمكن تعريف التكلفة الخفية من وجهة نظر الباحث " هي تكاليف لا يمكن رؤيتها لكنها موجودة وأثرها واضح في أداء الشركة ، ولا يمكن لأنظمة المحاسبة بصورتها الحالية إكتشافها ، وهي تؤثر سلباً علي الأداء المالي و علي ربحية الشركة.

٢/١/٢ أسباب ظهور التكاليف الخفية:

لظهور التكاليف الخفية خمس أسباب (درويش، عمار، عبدالغني ابن تراري، و محمد بلمداني ، ٢٠١٨م ، ص ٧٧) وهي:

١. ظروف العمل السيئة: إختلاف ظروف العمل السائدة في الشركة تؤثر بطريقة مباشرة علي أداء أي شركة سواء بالإيجاب أو بالسلب ، وهذا ما أكده الخبراء والمختصين حول مدي تأثير ظروف العمل علي أداء الأفراد ، و ظروف العمل هي قيل كل شيء ذات طبيعة مادية كالإضاءة ، الضوضاء ، عدم توفر درجة الحرارة المناسبة ، ضغوطات العمل وعدم الرضا الوظيفي (أودينة ، ٢٠١٠م ، ص ٢٩).

٢. سوء تنظيم العمل: يقصد بتنظيم العمل تحديد أوجه النشاط المختلفة التي يتطلبها تحقيق أهداف الشركة ، فسوء تنظيم العمل يؤدي إلي عدم التوافق بين قدرات الموظف والدور المطلوب منه أداءه ، فقد تكون قدراته ورغباته أكبر من متطلبات عمله ، أي ان متطلبات عمله لا تخدم طموحاته ، وبالتالي يشعر بالملل وعدم الرضا ، وكلما كان العمل يتصف بالمرونة كان أثر ذلك إيجابياً علي أدائه والدور المطلوب منه أداءه.

٣. سوء الإتصال: يساهم الإتصال غير الفعال إلي عدم الإستغلال الأمثل للمعلومات مما يظهر أثره في ضعف جودة المعلومات ، ولعل من ابرز المعوقات التي تحول دون تحقيق إتصال جيد وفعال هي: معوقات (تنظيمية ، إنسانية ، لغوية ، التخصص ، حجم الشركة ، تتعلق بكثرة أو قلها المعلومات عن الحد المطلوب ، غياب التغذية العكسية) (المغربي ، عبد الحميد عبد الفتاح ، ٢٠٠٧م ، ص ١٧٥).
٤. سوء إدارة الوقت: يعتبر الوقت من العناصر التي يتوقف عليها نجاح او فشل الشركة وكذلك الموظفين ، ومن ثم ضرورة العمل علي تخطيط الوقت وتسجيله ، و إستخدام المعايير التي تساعد علي حسن إستغلال الوقت وبخاصة أثناء سير العملية الإنتاجية.
٥. نقص التدريب: الهدف الرئيسي من القيام بعملية التدريب هو تحسين أداء الموظفين وتطوير مهاراتهم وقدراتهم علي أداء الأعمال المسندة إليهم ، لضمان تحقيق أفضل عائد ممكن إلا ان هناك مجموعة من المعوقات و التي يمكن أن تؤثر في عدم رؤية واضحة وبعيدة المدى ، بحيث تعترض عملية التدريب الكثير من المشكلات والمعوقات مما يؤدي إلي فشلها ، ومنها معوقات تتعلق بالإدارة ، وأخري تتعلق بالمتدربين.
- مما سبق فقد صنف هنري سافال مكونات التكاليف الخفية إلي خمس مؤشرات أساسية و أضاف الباحث مؤشر سادس متمثلاً في معدل تدريب العاملين لما له من تأثير علي خفض معدل حوادث العمل و رفع مستوي الجودة ، حيث يمكن بيان المؤشر السادس للتكلفة الخفية وهو "معدل تدريب العاملين": يُعرف التدريب: بأنه مجموعة من الأنشطة التي تحسن المعارف والقدرات المهنية مع الأخذ في الإعتبار دائماً إمكانية تطبيقها في العمل (رضا ، ٢٠٠٣م ، ص ١٥).
- وعرفه (ربابعة ، ٢٠٠٣م ، ص ٥٣) بأنه النشاط الخاص بإكتساب أو زيادة معرفة و مهارة الفرد لأداء عمل معين.
- كما عرفه (درة ، ٢٠٠٣م ، ص ١٠٣) انه الجهد المنظم و المخطط له لتزويد الموارد البشرية في المنظمة بمعارف معينة ، و تحسين و تطوير مهاراتهم و قدراتهم ، تغيير سلوكها و إتجاهاتها بشكل إيجابي بناء مما قد ينعكس علي تحسين الأداء من المنظمة.
- و يتفق الباحث مع تعريف (توفيق ، ٢٠٠٧م ، ص ١٨٨) أنه وسيلة علمية و عملية تهدف إلي رفع كفاءة العنصر البشري من خلال صقل قدراته و تنميه مهاراته و تغيير إتجاهات و تزويده بالمعلومات لضمان تحقيق التوازن الحقيقي المنشود بين الأهداف التدريبية من ناحية و النتائج المحققة من ناحية أخرى. حيث أن قياس تدريب العاملين و تقييم البرامج التدريبية و هي عملية في غاية الأهمية لأنها تساعد في التعرف علي فائدة البرامج و معرفة نقاط الضعف و العمل علي تحسين نقاط الضعف ، و بصفة عامة يمكن تقييم البرامج التدريبية كمقياس لمستوي تدريب العاملين من خلال أربعة مجالات هي:
- أ. ردود الافعال: تتلخص في التساؤل عن مدي رضا الفرد و تفضيله للبرنامج.
- ب. التعلم: و هي المبادئ و المفاهيم و الحقائق التي تعلمها من التدريب.
- ج. السلوك: هل تغير سلوك العمل للمتدرب بحصوله علي البرنامج التدريبي.
- د. النتائج: و يمكن صياغة التساؤل ، ماهي نتائج البرنامج فيما يتعلق ببعض العوامل مثل (تخفيض التكلفة أو تخفيض معدل دوران العمل) و تحسين المهارات و زيادة الانتاج وخفض التكلفة.

ويضيف الباحث مجالاً خامساً وهو (القدرة) قدرة المدير المباشر علي قياس نجاح الموظف سواء علي المستوي العلمي أو مستوي المهارات التي أكتسبها بعد التدريب ، و أن للدورات التدريبية التي يتم إعطاؤها للموظفين تأثير مباشر على نشاط الشركة. ويساعد هذا المجال في تعزيز مستويات إنتاجية الموظفين من خلال إنشاء استراتيجيات محددة لزيادة مستويات ولاء ورضاء الموظفين. وتطبيق إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات كولمجوروف – سمرونوف لمعرفة إذا كانت الفروق جوهرية لإجابات الموظفين الذين خضعوا لدورات تدريبية من عدمه.

ثانياً: خفض تكاليف الإنتاج وأهميتها: ١/٢/٢: خفض تكاليف الإنتاج:

ظهر مفهوم خفض تكاليف الإنتاج في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر الثمانينات ، إلا ان أصول هذا المفهوم تعود إلي اليابان ، حيث إستخدمتها شركة TOYOTA سنة ١٩٦٣م (Kwah,2004,p.30). وتم الإعراف به بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتوقعة للشركات اليابانية في بداية الثمانينات (FEIL& ALL,2004.p.10) وتعددت وجهات النظر حول هذا المفهوم مما ادي إلي تعدد تعاريف خفض التكلفة بإستخدام التكلفة المستهدفة كأحد أدوات خفض التكلفة ، ومن خلال إستعراض دورة حياة التكاليف Life Cycle Costs: يتم تخفيض تكلفة الإنتاج وفقاً للمراحل التالية:

- ١) **مستوي السوق Market Level**: يتم دراسة السوق والمنافسين و كذلك تحديد إحتياجات و متطلبات العملاء من خلال عرض التصور المبدئي للمنتج علي عينة من العملاء المرتقبين، ويتم قياس ردود أفعالهم بالنسبة للمنتج (الجودة والتصميم و السعر و الشكل النهائي) ، وإجراء التعديل إن تطلب الأمر حتي الوصول إلي الشكل النهائي بناء علي تحليل المعلومات التي تم جمعها من العملاء والموردين أولاً بأول ، وذلك للتأكد من أن المنتج قد حقق إحتياجات و متطلبات العملاء.(عبد السميع محمد و طيبة أحمد ، ٢٠١٠م ، ص ٧٨) من خلال ما يلي:
 - ١- تحديد السعر المقدر الذي يكون العميل علي إستعداد لدفعه مقابل الحصول علي المنتج بالجودة المطلوبة ومقارنة بأسعار المنافسين.
 - ٢- تحديد الربح التي ترغب الشركة تحقيقه، وذلك يتطلب الخبرة العلمية في مجال التحليل المالي ومجال التنبؤ بحجم المبيعات و اسعار السوق ودرجة المنافسة.
 - ٣- التكلفة المراد الوصول لها بالحد من التكاليف الخفية التي تجعل تكلفة الإنتاج أقل ما يمكن وتحقيقا للربح الذي ترغب الشركة تحقيقه. من خلال الصيغة التالية: التكلفة المسموح بها = سعر البيع المنافس – الربح المرغوب فيه.
- ٢) **مستوي المنتج**: يتم نقل ضغوط المنافسة من السوق وما تفرضه من متطلبات إلي داخل الشركة وما يحكمها من عوامل كفاءة وفعالية في ضوء الموارد والإمكانات المتاحة للشركة في حدود التكنولوجيا المتاحة وتصميم منتج يتوافق مع التكلفة المراد الوصول لها.
- ٣) **مستوي المكونات**: غالباً ما تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون علي مستوي المنتج ، ويتم تخفيض التكاليف علي مستويين وهما:

- ١- مرحلة تصميم مكونات تتوافق مع التكلفة المرغوبة بالجودة المطلوبة دون المساس بأداء المنتج ، وينتج عن هذا التخفيض الأولي تكلفة معيارية أقل من التكاليف الحالية للإنتاج.
- ٢- مرحلة الإنتاج ويتم فيها مراقبة التكاليف الفعلية مع الحد من التكاليف الخفية قدر الإمكان لضمان أنها لن تتجاوز التكاليف المعيارية أو تقل عنها ، وصولاً لتكاليف إنتاج أقل ما يمكن.

ومما سبق يمكن تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين عملية الإنتاج عن طريق وضع التصاميم الجديدة للمنتجات بحيث تؤدي إلى تخفيض تكاليف إنتاجه بدون التضحية بالوظائف التي تؤديها ، وإلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتجات والتي تؤدي إلى زيادة تكاليفها ، في حين يكون العميل غير مستعد لدفع تلك التكاليف ، مع زيادة الإمكانيات الوظيفية لها إن أمكن دون أن يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف.

٢/٢/٢: أهمية خفض تكاليف الإنتاج: تكمن أهمية خفض التكاليف في زيادة أرباحها ومن ثم تحسين ميزتها التنافسية باعتبار أن هامش الربح يعد أهم المؤشرات التي تساهم في إستمرارية ونمو الكيانات الإقتصادية. كما تعد الربحية الهدف الأساسي للمؤسسات الصناعية والتي تتحقق بإحدى الطرق التالية: زيادة المبيعات ، وزيادة الإنتاجية ، وخفض التكاليف.

ويمكن اعتبار خفض التكاليف ذات أهمية كبيرة في تحقيق ربحية أكبر بالنسبة للشركات الصناعية خاصة في ظل وجود صعوبات تواجهها زيادة المبيعات مثل وجود عدة منافسين ، محدودية السوق و التكاليف التي تتبع تحقيق ذلك ، وفي كثير من الأحيان تعتبر عملية خفض التكاليف من أهم الأساليب التي تختارها الشركة لزيادة ربحيتها وذلك لكونها طريقة سليمة وبسيطة تعتمد علي جدية الشركة وعملها الدائم والمستمر دون أن تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق ، علي عكس العناصر الأخرى التي يمكن أن ترفع من ربحية الشركة كزيادة أسعار المنتجات و تحسين نوعية المنتجات و التي تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق و الطاقة المتوفرة لدي الشركة (ابراهيم ، ٢٠١١م ، ص ١٠٦).

إن خفض التكاليف بشكل عام تعتبر من الأمور المهمة كزيادة الإنتاج أو بواسطة تقليص القوة العاملة أو زيادة كفاءة الاداء التشغيلي للوحدات الإقتصادية أو عن طريق جعل قيمة مضافة للمنتجات بواسطة تحسين جودة المنتجات و إستغلال الطاقة الإنتاجية القصوى ، التي تعمل الشركة علي تجسيدها ويمكن إبراز أهميتها في كونها تحقق الأغراض التالية:

- الإستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للشركة الصناعية وبالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة.
- حث الإدارات المختلفة علي تقييم أساليب ومعايير العمل المعتمدة من قبلها بالشكل الذي يخدم عملية التطوير المستمر و المطلوبة بالشكل الذي يؤدي بالنتيجة لتحقيق لأهداف الشركة.
- الوصول إلي المستوي الذي يعزز المركز التنافسي للشركة.
- إيجاد أفضل السبل للإستثمار الامثل للطاقات الإنتاجية المتوفرة و المتاحة للشركة.

وخفض التكاليف بشكل خاص يتمثل في التكاليف الخفية لنموذج سافال في الإعتماد علي ثلاثة مقاييس لتحديد التكاليف الخفية وهي:

- (١) **المقياس الاجتماعي:** ويعتمد هذا المقياس علي إجراء المقابلات مع العاملين ، المشرفين ، وغيرهم. وكذا فرز مختلف الوثائق المتضمنة للمعلومات والإحصائية الخاصة (التغيب و حوادث العمل و دوران العمل) ، كما يمكن الإعتماد أيضا علي الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر التي تعرقل سير العمل ، ويعد هذا المقياس بمثابة تحضير للمقياس التنظيمي (عيساوي ، ٢٠١٧م ، ص ٦٣).
 - (٢) **المقياس التنظيمي:** ويعتمد علي تحليل المعطيات (إحصائيات ، تقارير ، إلخ) لمعرفة الجوانب الكمية للإختلال الوظيفي في الشركة محل الدراسة (يحياوي ، بويبان ، ٢٠١٩ ، ص ١٢٩).
 - (٣) **المقياس المالي:** في هذه المرحلة يتم الرجوع إلي عناصر التكاليف و الأسعار المقيدة ضمن السجلات المحاسبية للشركة ، من أجل إجراء تقييم مالي للوقت و المواد المستهلكة أثناء عملية معالجة خسائر التشغيل أما العناصر التي لم يتم التمكن من تقييمها مالياً فيمكن الإبقاء عليها كمعطيات كيفية أو كمية أو كلاهما معاً مكملة للمعلومات المالية (Savall,Zardet, 2015,P130).
- و مما سبق يتضح أن معظم الدراسات التي تناولت موضوع التكاليف الخفية بالمؤشرات التي قدمها H.Savall في نمودجه الذي يقوم بمزج الأداء الإقتصادي والإجتماعي للشركة و يعتمد علي مقياس إجتماعية و تنظيمية و مالية ، قد أنتج هذا النمودج مجموعة مؤشرات تدلل علي وجود تكاليف خفية تمثلت في التغيب و حوادث العمل و دوران العمل و معدل إنخفاض الجودة و فروق الإنتاجية ، ويضيف الباحث مؤشر سادس ألا وهو معدل تدريب العاملين. ويتم تناول أثر كل مؤشر علي خفض تكاليف الإنتاج و من ثم علي الميزة التنافسية.

القسم الثالث: علاقة تكاليف الإنتاج بدعم الميزة التنافسية مقدمة:

في ظل التقدم الحديث والسريع في بيئة الاعمال تحتاج الشركات الصناعية في مصر إلي سرعة التكيف مع التغيرات الخارجية في البيئة المحيطة بها وضرورة مسايرة التحولات الإقتصادية التي تحدث و ألا تتجاهل ردود أفعال منافسيها و هذا يتطلب منها وضع طرق وإستراتيجيات لدعم قدرتها التنافسية و التفكير في كيفية المحافظة علي موقعها في السوق لأطول فترة ممكنة. كما أصبح خفض تكاليف الإنتاج دور هام من خلال العمل علي تخفيض تكاليف الإنتاج في كل مرحلة من مراحل التكلفة و إن تطلب الأمر خفض التكلفة الخفية لأقل حد ممكن ، و تستخدم كإستراتيجية تنافسية تعمل من خلالها الشركات علي تحقيق أقل تكلفة من المنافسين مما يسمح لها بتحقيق ودعم قدرتها التنافسية.

أولاً: كيفية خفض تكاليف الإنتاج بـخفض التكاليف الخفية أو الحد منها:

هناك خمسة قواعد لتخفيض تكاليف الإنتاج بشكل مستمر وهي: تخفيض الوقت و الجهد المطلوب لتنفيذ العمل ، إستبعاد الأنشطة غير الضرورية ، إختيار الأنشطة التي تكون منخفضة التكلفة ، إعادة توزيع الموارد غير المستعملة و تقسيم الأنشطة في أي وقت ممكن ، إدارة الجودة الشاملة ، و تتمثل أهم أسباب وجود تكاليف خفية داخل المنشآت الصناعية وفقاً للدراسات السابقة في إنخفاض الجودة ، التغيب ، حوادث العمل ، دوران العمل و فروق الإنتاجية ، وبناءً علي ذلك فقد قام الباحث بإستخدام المؤشرات التالية " وفقاً لنمودج هنري سافال" وأضاف مؤشر سادس وهو معدل تدريب العاملين كمقياس لعناصر التكاليف الخفية:

- (١) **تكلفة معدل إنخفاض الجودة (الفرصة الضائعة) = (كمية الإنتاج المخطط - كمية الإنتاج الفعلي) * هامش ربح الوحدة.**
أو تقاس بتكلفة الفرصة الضائعة = أرباح العام السابق - أرباح العام الحالي.
- (٢) **تكاليف التغيب:**
يمكن قياس التكاليف الخفية لعنصري الاجور والتغيب من خلال المعادلة التالية:
تكلفة الساعات الإضافية (الاجر الإضافي) = (عدد أيام الغياب ÷ عدد ايام العمل المتاحة) * عدد ايام العمل النظرية * أجر الساعة.
أو = متوسط ساعات العمل الإضافية * عدد أيام العمل الفعلية * عدد العمال * متوسط أجر الساعة.
حيث ان:
معدل التغيب = عدد ساعات أو أيام التغيب ÷ عدد ساعات أو أيام العمل المنتظرة (العادية) $100 \times$.
معدل التغيب = عدد العمال المتغيبين ÷ إجمالي عدد العمال $100 \times$
- (٣) **تكلفة دوران الموظفين (إستبدال العمال):**
التكلفة الخفية الناتجة عن معدل دوران العمل = عدد العمال الذين تم إستبدالهم خلال الفترة ÷ متوسط عدد العاملين خلال السنة.
متوسط عدد العاملين = (عدد العاملين أول الفترة + عدد العاملين آخر الفترة) ÷ ٢
تكلفة تكوين العامل الجديد = (تكلفة الإستقطاب والتعيين + تكلفة التأهيل لرفع المستوي) سنويا / عدد أيام التشغيل.
تكلفة دوران الموظفين = تكلفة تكوين العامل الجديد * متوسط عدد العاملين
- (٤) **تكلفة حوادث العمل (توقف خطوط الإنتاج) = عدد أيام توقف الخطوط الإنتاجية * ساعات العمل اليومية * عدد العمال * أجر الساعة.**
حيث أن: معدل تكرار الحوادث = عدد الحوادث خلال السنة ÷ عدد الساعات الفعلية للعمل.
عدد ساعات العمل النظرية = عدد العمال خلال السنة \times أيام العمل في الشهر $\times 6,5$ ساعات.
عدد ساعات العمل الفعلية = عدد ساعات العمل النظرية - عدد ساعات التوقف.
عدد ساعات التوقف = عدد ايام توقف العمل خلال السنة $\times 6,5$ ساعات.
- (٥) **تكلفة فروق الإنتاجية (نقص الإنتاج عن المخطط) = عدد الوحدات المخطط إنتاجها يومياً * عدد أيام توقف خطوط الإنتاج * هامش ربح الوحدة.**
حيث أن:
معدل فروق الإنتاج = الإنتاج الفعلي (الطاقة الإنتاجية الفعلية) ÷ الطاقة الإنتاجية.
الكفاءة الإنتاجية: هي نسبة الإنتاج النهائي إلي الموارد المستخدمة كما يلي:
الكفاءة الإنتاجية الكلية = قيمة الإنتاج ÷ (قيمة الموارد + إجمالي الأجور + رأس المال المستثمر)
مكونات الكفاءة الإنتاجية كما يلي:
الكفاءة الإنتاجية للمادة الخام = قيمة الإنتاج بالأسعار الجارية ÷ نسبة الخدمات المستخدمة بأسعار ثابتة.
الكفاءة الإنتاجية للعامل = قيمة الإنتاج ÷ عدد العاملين.
الكفاءة الإنتاجية للآلات = قيمة الإنتاج ÷ عدد ساعات التشغيل في جميع المراحل.
- (٦) **تكلفة التدريب = تكلفة برنامج التدريب + تكلفة ساعات العمل التي لم تستخدم في الإنتاج.**
تكلفة التدريب = تكلفة دوران العاملين - تكلفة ساعات العمل التي لم تستخدم في الإنتاج.

- ثانياً: الميزة التنافسية:** تعتبر من أهم العناصر التي تسعى كل الشركات لاكتسابها بإستعمال مختلف الأساليب لتحقيق أكبر ربح ممكن واكتساب أكبر حصة في السوق (بويباون ويحيوي، ٢٠١٩م).
- (١) **تعريف الميزة التنافسية:** هي توصل الشركة إلي إكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل الشركات المنافسة ، حيث تستطيع تجسيد هذا الإكتشاف ميدانياً في السوق. كما عرفها (السلمي ، ٢٠٠١م) بأنها " المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون. ويؤكد تميزها وإختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الإختلاف والتميز ، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق علي ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون".
- وتعرف أيضاً علي انها " قدرة المنظمة علي صياغة وتطبيق الإستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط وتحقق الميزة التنافسية من خلال الإستغلال الأفضل للإمكانيات والموارد الفنية و المادية والمالية والتنظيمية والمعلوماتية ، بالإضافة إلي القدرات والكفاءات وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المنظمة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق إستراتيجيتها.
- (٢) **أنواع الميزة التنافسية:** يوجد نوعين من الميزة التنافسية وهما (البشتاوي ، جريرة، ٢٠١٥م):
- ١- ميزة التكلفة الأقل: يمكن لشركة ما ان تمتلك ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المترجمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدي الشركات المنافسة ، وسعيها الجاد والمستمر في تخفيض التكاليف الخفية.
- ٢- ميزة التميز: تتميز الشركة عن منافسيها عندما تستطيع الوصول إلي خصائص فريدة لمنتجاتها تجعل العميل يتعلق بها ، وحتى يتم الحصول علي هذه الميزة يستند إلي عوامل تسمى بعوامل التفرد والتميز وهي (الجودة المتميزة ، رد الفعل المتميز تجاه منتجات العملاء ، الكفاءة المتميزة ، التجديد).
- (٣) **تحقيق الميزة التنافسية من خلال خفض التكاليف:** إن مداخل خفض التكاليف في الشركات الصناعية متعددة وكل منها يخدم الآخر ويساهم في تحسين الميزة التنافسية للشركة ، وذلك كون الشركة تسعى وراء هذه المداخل إلي البحث عن المزيد من الأرباح رفع حصتها في السوق والتوسع داخلياً وخارجياً. حيث يكمن خفض تكاليف الإنتاج ذات أهمية كبيرة في تحقيق ربحية أكبر بالنسبة للشركات خاصة في ظل وجود صعوبات تواجهها لزيادة المبيعات مثل وجود عدة منافسين.
- ومما سبق تعتبر عملية خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية العاملة في مصر ذات أهمية كبيرة لتعزيز الميزة التنافسية في ظل غياب عوامل التكنولوجيا ، الإبداع والمهارة ومن ثم أصبح تخفيض أسعار منتجاتها من أهم عناصر المنافسة التي يمكن الإعتماد عليها لذلك ينبغي إستغلال مختلف الموارد المتوفرة لديها أفضل إستغلال لمواجهة المنافسة المحلية والأجنبية.

القسم الرابع: دراسة حالة علي قطاع صناعة الأسمنت

مقدمة:

تواجه الشركات الصناعية المصرية في الوقت الراهن تحديات بيئية حديثة ، نتيجة الإنفتاح الإقتصادي الذي يشهده العالم وتوجه الشركات المصرية نحو تطبيق مبادئ المنظمة العالمية للتجارة. هذا التوجه يعني إيجاد تحديات أمام المنتجات الوطنية في ظل المنافسة الأجنبية في السوقين الداخلي و الخارجي لضمان بقائها وإستمراريتها ، و لكي تتمكن الشركات من الصمود والإستمرار في السوق يجب عليها أن تكون قادرة على التحكم الجيد و الفعال في تكاليف الإنتاج، الأمر الذي يكسبها ميزة تنافسية قوية و صلبة، و صعوبة التقليد من قبل المنافسين، عن طريق بيعها لمنتجاتها بأسعار منخفضة مما يجعلها تستطيع بيع كميات كبيرة. ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية.

دراسة حالة شركة الأسمنت:

تأسست شركة (س) للأسمنت – شركة مساهمة مصرية – في ٥ مارس ١٩٩٧ م ، طبقاً لأحكام القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ م والقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ م وذلك وفقاً لقرار رئيس الهيئة العامة للإستثمار رقم ١٦٧ لسنة ١٩٩٧ م.

يتمثل إنتاج الشركة في إنتاج الأسمنت بطاقة إنتاجية مليون طن سنوياً موزعة كما يلي:-

(١) إنتاج أسمنت رتبة ٤٢,٥ حوالي ٦٣٠ ألف طن سنوياً.

(٢) إنتاج أسمنت رتبة ٣٢,٥ حوالي ٣٧٠ ألف طن سنوياً.

تمكن الباحث من الحصول علي البيانات الفعلية عن الشركة محل الدراسة (إحدى الشركات المصرية لصناعة الأسمنت المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية) بهدف إختبار فعالية مؤشرات قياس التكاليف الخفية علي خفض تكاليف الإنتاج من خلال بيانات الشركة (علماً بأن هذه البيانات مستخرجة من قائمة الدخل عن العام المنتهي في ٢٠٢١ م بالإضافة إلي قائمة التكاليف ، و البيانات التي توافرت عن ساعات العمل ومتوسط أجر الساعة ومعدل دوران العمال و معدل الغياب و أيام توقف الإنتاج خلال نفس الفترة).

متوسط ساعات العمل الإضافية	٣ ساعات يومياً
متوسط اجر الساعة	١٥ جنيه للساعة
عدد ايام توقف خطوط الإنتاج	١٢ يوم خلال عام ٢٠٢١م
عدد ساعات العمل اليومية	٩ ساعات
كمية الإنتاج المقدر إنتاجها يومياً من منتجات الشركة:	
رتبة ٢,٥ ء تكلفة ٨٥٤ جم	٢١٥٦ طن
رتبة ٣,٥ ء تكلفة ٧١٢ جم	١٢٧٠ طن
تكلفة تقديرية رتبة ٢,٥	٥٣٣,٩٥٤,٩٦٠
تكلفة تقديرية رتبة ٣,٥	٢٦٢,٢٢٩,٦٠٠
مجموع تكاليف الإنتاج التقديرية	٧٩٦,١٨٤,٥٦٠
أرباح عام ٢٠٢١م بعد الضرائب	١٦٩,٩٧٨,٢١٢
أرباح عام ٢٠٢٠م بعد الضرائب	١٩١,٣٥٩,٤٢٥
تكاليف الإنتاج الفعلية لرتبة ٢,٥ بواقع ٨٦٢ جنيه للطن	٥٣٨,٩٤٦,٣٢٥
تكاليف الإنتاج الفعلية لرتبة ٣,٥ بواقع ٧١٨,٦٦ جنيه للطن	٢٦٤,٦٨٠,٩٠١
مجموع تكاليف الإنتاج الفعلية	٨٠٣,٦٢٧,٢٢٦
متوسط هامش الربح رتبة ٢,٥	١٨٢ جنيه
متوسط هامش الربح رتبة ٣,٥	١٥٢ جنيه
تكلفة الإنحرافات الفعلية	٢١,٧٢٧,٩٩٦
تكلفة الإنحرافات المقدرة	١٤,٢٨٥,٣٣٠
فروق الإنحرافات	<u>٧,٤٤٢,٦٦٦</u>

وبتطبيق المؤشرات السابقة تم إستخلاص النتائج التالية:

(١) تكلفة الساعات الإضافية (الأجر الإضافي) = متوسط ساعات العمل الإضافية * عدد أيام العمل الفعلية * عدد العمال * متوسط أجر الساعة.

تكلفة التغيب (الأجر الإضافي) = ٣ ساعات * (٣٦٥ يوم - ٧٥ يوم) * ٣٢٧٦ عامل * ١٥ للساعة = ٤٢,٧٥١,٨٠٠ جنيه

بلغ عدد أيام العمل الفعلية ٢٩٠ يوم وذلك بعد إستبعاد أيام العطلات والأجازات الرسمية وأيام توقف خطوط الإنتاج وقد تم حسابها علي النحو التالي:

(١) إجمالي عدد أيام عام ٢٠٢١م (ايام الجمعة - أيام توقف خطوط الإنتاج - المناسبات الرسمية) ، وقد تم حذف الأيام المشتركة يوم الجمعة من ايام المناسبات الرسمية وأيام توقف خطوط الإنتاج.

د. السيد السعيد العراقي

(٢) كما لوحظ أن اغلب الغيابات التي كانت في المصنع خلال عام ٢٠٢١م بسبب المرض يأتي في المرتبة الأولى ، تتبعه الغيابات غير المبررة في المرتبة الثانية ، كما لوحظ أن اغلب الغيابات بدأت بالارتفاع من شهر مايو وحتى شهر اغسطس بسبب الإرهاق و الحرارة الشديدة في فصل الصيف.
(٢) تكلفة توقف خطوط الإنتاج = عدد أيام توقف الخطوط الإنتاجية * ساعات العمل اليومية * عدد العمال * اجر الساعة.

تكلفة حوادث العمل (توقف خطوط الإنتاج) = ١٠ أيام * ٩ ساعات * ٣٢٧٦ * ١٥ = ٤,٤٢٢,٦٠٠ جنييه.

بلغ عدد أيام توقف خطوط الإنتاج ١٢ يوم إشملت علي ٢ يوم جمعة وبالتالي تصبح أيام التوقف الفعلية لخطوط الإنتاج ١٠ أيام.

(٣) تكلفة نقص الإنتاج الفعلي عن المخطط له = عدد الوحدات المخطط إنتاجها يومياً * عدد ايام توقف خطوط الإنتاج * هامش ربح الوحدة.

تكلفة فروق الإنتاجية (تكلفة نقص الإنتاج الفعلي عن المخطط له) = ٢١٥٦ طن * ١٠ أيام * ١٨٢,٣٢ ج + ١٢٧٠ طن * ١٠ أيام * ١٥٢ ج = ٣,٩٣٠,٨١٩,٢ ج + ١,٩٣٠,٤٠٠ ج = ٥,٨٦١,٢١٩,٢ ج

(٤) تكلفة معدل انخفاض الجودة (تكلفة الفرصة الضائعة) = أرباح عام ٢٠٢٠م - أرباح عام ٢٠٢١م = ١٩١,٣٥٩,٤٢٥ - ١٦٩,٩٧٨,٢١٢ = ٢١,٣٨١,٢١٣ جنييه.

(٥) تكلفة دوران العمل: تنجم عن دوران العمل الكثير من التكاليف الخفية نتيجة إستبدال الموظفين. تكلفة تكوين العامل الجديد = (تكلفة الإستقطاب والتعيين + تكلفة التأهيل لرفع المستوي) سنويا / عدد أيام التشغيل =

(١٥١٥٤٨٠ + ١٠١٠٣٢٠) / ٢٧٧ يوم = ٩,١٣٢,٨٥ جنييه.

تكلفة دوران الموظفين = تكلفة تكوين العامل الجديد * متوسط عدد العاملين

تكلفة دوران العمل لإستبدال (٣١ عامل) لعام ٢٠٢١م = ٩,١٣٢,٨٥ ج * ٣١ عامل = ٢٨٣,١١٨,٣٥ جنييه.

(٦) تكلفة التدريب = تكلفة برنامج التدريب + تكلفة ساعات العمل التي لم تستخدم في الإنتاج.
= ١٩٦,٧٥٠ ج + (١٢ يوم * ٩ ساعات * ١٥ ج) * ٣٢٧٦ عامل = ٥,٥٠٣,٨٧٠ جنييه

(٧) التكاليف المترتبة علي الزيادة في الإنحرافات = إنحرافات التكاليف الفعلية - إنحرافات التكاليف التقديرية.

= ٢١,٧٢٧,٩٩٦ - ١٤,٢٨٥,٣٣٠ = ٧,٤٤٢,٦٦٦ جنييه.

وبناءً على ما سبق يمكن الوصول إلى ما يلي:

إجمالي التكاليف الإنتاجية الفعلية.		٨٠٣,٦٢٧,٢٢٦
إجمالي التكاليف الخفية:		
تكلفة التغيب (تكلفة الأجر الإضافي أو الساعات الإضافية)	(٤٢,٧٥١,٨٠٠)	
تكلفة حوادث العمل (تكلفة توقف خطوط الإنتاج)	(٤,٤٢٢,٦٠٠)	
تكلفة فروق الإنتاجية (تكلفة نقص الإنتاج الفعلي عن المخطط له)	(٥,٨٦١,٢١٩)	
تكلفة معدل انخفاض الجودة (تكلفة الفرصة الضائعة)	(٢١,٣٨١,٢١٣)	
تكلفة دوران الموظفين (إستبدال العمال)	(٢٨٣,١١٨)	
تكلفة التدريب	(٥,٥٠٣,٨٧٠)	
التكلفة المترتبة علي الزيادة في الإنحرافات	(٧,٤٤٢,٦٦٦)	
إجمالي التكاليف الخفية	(٨٧,٦٤٦,٤٨٦)	

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- بلغت إجمالي التكاليف الخفية لمؤشرات (تكلفة التغيب ، تكلفة حوادث العمل ، تكلفة فروق الإنتاجية ، تكلفة معدل انخفاض الجودة ، التكلفة المترتبة علي الزيادة في الإنحرافات) مبلغ ٨٧,٦٤٦,٤٨٦ جنيه ، كما بلغت إجمالي التكاليف الإنتاجية الفعلية مبلغ ٨٠٣,٦٢٧,٢٢٦ جنيه. حيث تمثل التكاليف الخفية نسبة ١٠,٩٪ من إجمالي التكاليف الإنتاجية الفعلية وهي نسبة معتبرة ، ووفقاً لمبدأ الأهمية النسبية فإن إجمالي التكاليف الخفية < ١٠٪.

٢- إرتفاع نسبة التكاليف الخفية إلى صافي الربح ، فقد بلغ إجمالي التكاليف الخفية للعام ٢٠٢١م ٨٧,٦٤٦,٤٨٦ ج ، وصافي الربح لنفس العام ٢٠١٩ مبلغ ١٦٩,٩٧٨,٢١٢ ج ، و هو ما يعني أن إجمالي التكاليف الخفية تمثل نسبة ٥١,٦٪ من صافي الربح و هي نسبة كبيرة جداً إذا لم يتم السيطرة عليها سوف تحد وتعيق من تطور الشركة وإستمرارايتها. الأمر يعد مؤشر خطير ويجعل الشركة في وضع تنافسي ضعيف ، وهو ما أكدته المؤشرات المالية المرسله إلى البورصة عن عام ٢٠٢٢م حيث كشفت المؤشرات المالية المجمعـة تراجع أرباح الشركة بنسبة ١٨,٤٩٪ ، مسجلة أرباح مـجمعة بلغت مبلغ ١٣٨,٥٤٩,٢٤٠ ج مقارنة بعام ٢٠٢١م ، فضلاً عن إنخفاض القوة الشرائية للجنيه في ظل التعويم المتكرر للجنيه المصري في ظل هذه الفترة العصيبة. مما يزيد من أهمية السعي للحد من التكاليف الخفية لدعم الميزة التنافسية بخفضها ومن ثم خفض تكاليف الإنتاج.

٣- بإستعراض نصيب كل جزء من إجمالي التكاليف الخفية يتضح ما يلي:

بنود التكلفة الخفية	القيمة	النسبة المئوية
تكلفة التغيب (تكلفة الأجر الإضافي أو الساعات الإضافية)	(٤٢,٧٥١,٨٠٠)	٤٨,٧٨٪
تكلفة حوادث العمل (تكلفة توقف خطوط الإنتاج)	(٤,٤٢٢,٦٠٠)	٥,٠٥٪
تكلفة فروق الإنتاجية (تكلفة نقص الإنتاج الفعلي عن المخطط له)	(٥,٨٦١,٢١٩)	٦,٦٩٪
تكلفة معدل إنخفاض الجودة (تكلفة الفرصة الضائعة)	(٢١,٣٨١,٢١٣)	٢٤,٣٩٪
تكلفة دوران الموظفين (إستبدال العاملين)	(٢٨٣,١١٨)	٠,٣٢٪
تكلفة التدريب	(٥,٥٠٣,٨٧٠)	٦,٢٨٪
التكلفة المترتبة علي الزيادة في الإنحرافات	(٧,٤٤٢,٦٦٦)	٨,٤٩٪
إجمالي التكاليف الخفية	(٨٧,٦٤٦,٤٨٦)	١٠٠٪

مما سبق يتضح أن الجزء الأكبر من التكاليف الخفية يتمثل في نسبة تكلفة التغيب (الساعات الإضافي) البالغة ٤٨,٧٨٪ من إجمالي التكاليف الخفية ، مما يعني ضرورة أن تتوجه الإدارة بالإهتمام بالموظفين والإشراف علي العمال وإستخدام اساليب ناجحة للتخطيط لحل مشكلة التغيب للحفاظ علي الإنتاجية و زوال الأسباب التي أدت لإنخفاض الأرباح ، و أحتلت تكلفة معدل إنخفاض الجودة المرتبة الثانية بنسبة ٢٤,٣٩٪ من إجمالي التكاليف الخفية ، مما يعني ضرورة أن تتخذ الإدارة قرارات من شأنها رفع كفاءة العمالة من خلال الدورات التدريبية التي توفرها الشركة وتوعيه العاملين وبث روح المشاركة في الأرباح لضمان ولاء العاملين وخاصة أن نسبة تكلفة التدريب بلغت ٦,٢٨٪ من إجمالي التكاليف الخفية إضافة إلي أن الدورات التدريبية لها تأثير كبير أيضاً علي تكلفة حوادث العمل والتي بلغت ٦,٦٩٪. وهذا دليل علي ان إجمالي التكاليف الخفية تمثل نسبة معتبرة و الإهتمام بخفض هذه النوعية من التكاليف لها تأثير كبير علي خفض تكاليف الإنتاج و من ثم وضع الشركة في مكانة تنافسية أفضل.

التحليل الإحصائي:

(١) مجتمع و عينة الدراسة:

تم إجراء الدراسة علي شركة من شركات صناعة الأسمنت العاملة في مصر ، حيث تم إرسال عدد (١٠٠) إستمارة إستبانة لشركة (س) لصناعة الأسمنت بغرض التعرف علي كيفية تعامل هذه الشركة مع التكاليف الخفية ، وقد تم التركيز علي الأقسام المالية و الإدارية داخل الشركة سواء مدير مالي أو محاسب تكاليف أو مدير إدارة الموارد البشرية ، وتم إسترداد عدد (٩٩) إستمارة إستبانة و أستبعد الباحث منهما عدد (٣) إستمارات لعدم الجدية في الإجابة و بالتالي تم قبول عدد (٩٦) إستمارة مكتملة و محققة للشروط المطلوبة.

٢) متغيرات الدراسة:

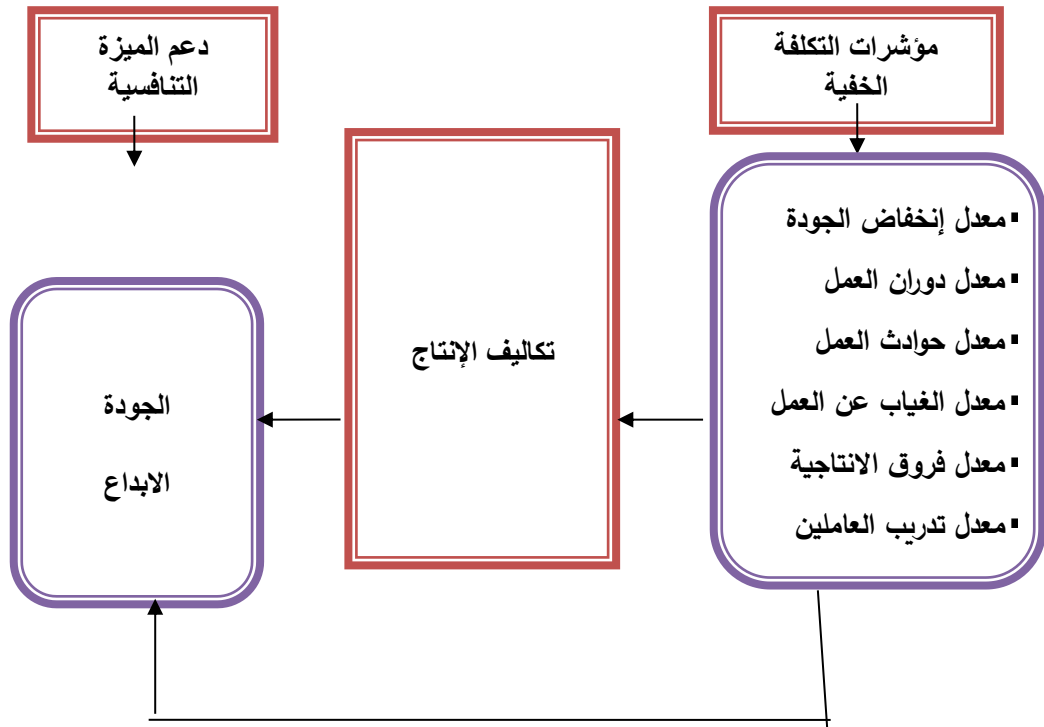
إستنادا إلى طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها تتمثل متغيرات الدراسة في:
١- **المتغيرات المستقلة:** مؤشرات التكلفة الخفية من حيث (معدل إنخفاض الجودة ، معدل دوران العمل ، معدل حوادث العمل ، معدل الغياب عن العمل ، معدل فروق الإنتاجية ، معدل تدريب العاملين).

٢- **المتغير الوسيط:** تكاليف الإنتاج

٣- **المتغير التابع:** الميزة التنافسية (الجودة ، الإبداع).

٣) نموذج الدراسة:

و بناء على ما تقدم يمكن عرض العلاقة بين متغيرات الدراسة ،، و في ضوء مشكلة وتسؤلات الدراسة ، يمكن وضع نموذج للدراسة يوضح العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين المتغيرات وذلك كما هو موضح بالشكل (١) على النحو التالي:



شكل رقم (١): نموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث

٤) الإحصاء الوصفي:

تحتوي الدراسة على ثلاث متغيرات أساسية وهم مؤشرات التكلفة الخفية، والتي تمثل المتغير المستقل للدراسة وتتضمن ستة أبعاد تتمثل في (معدل إنخفاض الجودة، معدل دوران العمل، معدل حوادث العمل، معدل الغياب عن العمل، معدل الفروق الانتاجية، معدل تدريب العاملين)، إلى جانب تكاليف الانتاج الذي يمثل المتغير الوسيط للدراسة، وأخيراً دعم الميزة التنافسية والذي يمثل المتغير التابع للدراسة ببعديه (الجودة، والابداع)، ويمكن عرض نتائج التحليل الوصفي لهذه المتغيرات كما في الجدول رقم (٢) وذلك كما يلي:

جدول رقم (٢): التحليل الوصفي لمتغيرات و أبعاد البحث (ن = ١٠٠)

المتغير	الرمز	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	معامل التفرطح
معدل إنخفاض الجودة	X1	4.240	0.259	0.068	-0.581
معدل دوران العمل	X2	4.216	0.253	-0.034	0.012
معدل حوادث العمل	X3	3.787	0.223	-0.307	0.111
معدل الغياب عن العمل	X4	3.852	0.269	0.011	-0.003
معدل فروق انتاجية	X5	3.104	0.372	-0.245	-0.763
معدل تدريب العاملين	X6	4.196	0.227	-0.091	-0.888
مؤشرات التكلفة الخفية	X	3.899	0.107	-0.145	0.449
تكاليف الانتاج	M	4.248	0.235	-0.005	-0.872
الجودة	Y1	4.194	0.218	0.063	-0.864
الابداع	Y2	4.154	0.284	0.325	-0.128
الميزة التنافسية	Y	4.174	0.171	-0.153	-0.371

المصدر: من نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS

ويتضح من الجدول (٢) ما يلي:

- حصلت أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية على متوسطات تراوحت ما بين (٣,١٠ : ٤,٢٤)، حيث حصل بُعد معدل الفروق الانتاجية على القيمة الأدنى للوسط الحسابي وبلغت ٣,١٠ فيما حصل بُعد معدل إنخفاض الجودة على القيمة الأعلى للوسط الحسابي و قد بلغت (٤,٢٤)، وهو ما يشير إلى توافر أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية بدرجة عالية بين مفردات العينة.
- حصلت تكاليف الانتاج على وسط حسابي قدره (٣,٨٩)، وهو ما يشير إلى توافر إتجاه الموافقة على هذا المتغير من جانب عينة الدراسة.

د. السيد السعيد العراقي

- حصلت أبعاد دعم الميزة التنافسية على متوسطات تراوحت ما بين (٤,١٥ : ٤,١٩)، حيث حصل بُعد الإبداع على القيمة الأدنى للوسط الحسابي وقد بلغت (٤,١٥) فيما حصلت بُعد الجودة على القيمة الأعلى للوسط الحسابي وقد بلغت (٤,١٩)، وهو ما يشير إلى توافر أبعاد دعم الميزة التنافسية بدرجة عالية بين مفردات العينة.
- كما يتبين من نتائج الجدول السابق أن جميع عبارات المقياس تميل إلى التوزيع الطبيعي حيث تراوحت قيم معامل الالتواء ما بين (٣ ±)، كما كانت قيم معامل التفرطح تتراوح ما بين (١٠ ±).

٥) معاملات الارتباط الخطي الثنائي بين متغيرات الدراسة:

تم إجراء اختبار الارتباط الثنائي لبيرسون، وذلك لتحديد معنوية الارتباط بين متغيرات الدراسة ويعرض الجدول رقم (٣) قيم تلك الارتباطات:

جدول رقم (٣): معاملات الارتباط الخطي الثنائي بين متغيرات الدراسة (ن = ١٠٠)

المتغيرات التابعة			المتغير الوسيط	المتغيرات المستقلة							
Y	Y2	Y1	M	X	X6	X5	X4	X3	X2	X1	
										1	X1
									1	.706**	X2
								1	.653**	.831**	X3
							1	.650**	.659**	.715**	X4
						1	.537**	.830**	.623**	.811**	X5
					1	.706**	.684**	.741**	.663**	.801**	X6
				1	.874**	.880**	.804**	.905**	.810**	.939**	X
			1	.648**	.586**	.675**	.397**	.589**	.521**	.587**	M
		1	.833**	-.586**	-.479**	-.598**	-.370**	-.581**	-.452**	-.545**	Y1
	1	.825**	.864**	-.647**	-.569**	-.638**	-.413**	-.630**	-.524**	-.586**	Y2
1	.966**	.943**	.890**	-.649**	-.554**	-.649**	-.412**	-.637**	-.515**	-.594**	Y

و يتضح من نتائج الجدول رقم (٣) وجود علاقة ارتباط طردية قوية و معنوية بين المتغيرات المستقلة للدراسة والمتغير الوسيط، ومن ثم فإن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية تؤدي الى زيادة تكلفة الانتاج، ونقص هذه المؤشرات يؤدي الى خفض تكاليف الانتاج. كما يتبين من معاملات الارتباط السابقة وجود علاقة ارتباط عكسية و معنوية بين المتغيرات المستقلة الخاصة بمؤشرات التكلفة الخفية والمتغير التابع الخاص بدعم الميزة التنافسية، أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية تؤدي الى خفض مستويات دعم الميزة التنافسية، بالإضافة الى العلاقة العكسية بين تكاليف الانتاج ودعم الميزة التنافسية، أي أن زيادة تكاليف الانتاج تخفض من مستويات دعم الميزة التنافسية، وكانت جميع معاملات الارتباط عالية أو متوسطة بشكل عام على النحو المبين بالجدول أعلاه، كما تشير نتائج الارتباط الى الاتفاق مع اتجاهات العلاقة المفترضة بصورة أولية.

(٦) اختبارات الصدق والثبات:

و يستخدم هذا الاختبار لمعرفة مدى إمكانية الاعتماد على قائمة الاستقصاء في جمع بيانات تتسم بالثبات، ويقصد به إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدراسة في نفس الظروف باستخدام نفس الأداة ونفس الأفراد (Adams, et al., 2007). ومعامل الثبات ألفا كرونباخ هي الطريقة التي استخدمها الباحث لحساب ثبات المقاييس وذلك باستخدام برنامج SPSS (V. 26)، وفي معظم الحالات يمكن اعتبار ألفا كرونباخ مؤشراً ملائماً و ممتازاً لقياس ثبات المقياس ويعتبر من المعاملات التي من خلالها يمكن قياس مدى ثبات المقياس من خلال الاتساق الداخلي، حيث يرى (Hair, et al. (2014 أن قيم ألفا المقبولة هي التي تتراوح من ٠,٦ الى ٠,٧ في حين أن القيم أكبر من ٠,٧ تشير إلى درجة عالية من الاعتمادية على المقاييس المستخدمة. بينما يستخدم اختبار الصدق الذاتي لبيان مدى صدق عبارات قائمة الاستقصاء في قياس ما صُممت من أجله وهو الجذر التربيعي لقيمة معامل ألفا، والتأكيد على أن عبارات القائمة تعطي للمستقصي منه نفس المعنى والمفهوم الذي يقصده الباحث (Adams, et al., 2007). وبالتالي، قام الباحث باختبار الصدق و الثبات لقائمة الاستقصاء باستخدام عينة الدراسة المكونة من ٣٠٨ مفردة، وأظهرت نتائج التحليل الجدول التالي رقم (٤):

جدول رقم (٤): قيم معاملات الثبات والصدق الذاتي للاستبيان

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
معدل إنخفاض الجودة	٥	0.824	0.908
معدل دوران العمل	٤	0.673	0.820
معدل حوادث العمل	٧	0.790	0.889
معدل الغياب عن العمل	٥	0.688	0.829
معدل فروق إنتاجية	٥	0.769	0.877
معدل تدريب العاملين	٥	0.649	0.806
مؤشرات التكلفة الخفية	٣١	0.926	0.962
تكاليف الانتاج	٥	0.878	0.937
الجودة	٥	0.641	0.801
الابداع		0.730	0.854
ميزة التنافسية		0.811	0.901

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS

ويتضح من الجدول رقم (٤) ما يلي:

- فيما يخص مقياس المتغير المستقل (مؤشرات التكلفة الخفية) فقد تخطت قيم معامل ألفا كرونباخ لجميع أبعاد المتغير (٠,٦٠) وهي القيمة الأدنى لقبول و اعتماد ثبات المقياس، حيث تراوحت قيم معامل الثبات لجميع الأبعاد ما بين (٠,٦٤٩ : ٠,٨٢٤) وهو ما يوضح وجود درجة مرتفعة من الاعتمادية على المقياس.
- بالنسبة لمقياس تكاليف الانتاج والذي يمثل المتغير الوسيط اتضح أن قيم معامل ألفا كرونباخ قد تجاوزت (٠,٦٠) وهي الحد الأدنى لقبول واعتماد ثبات المقياس، حيث تبلغ (٠,٨٧٨).
- أما بالنسبة لمقياس دعم الميزة التنافسية والذي يمثل المتغير التابع، اتضح أن قيم معامل ألفا كرونباخ لجميع الأبعاد قد تجاوزت (٠,٦٠) وتراوحت ما بين (٠,٦٤١ : ٠,٧٣٠) وهذا ما يشير إلى وجود درجة عالية من الاعتمادية على المقياس.
- وفي ضوء ذلك، يتضح أن جميع المقاييس المستخدمة لقياس متغيرات البحث تحظى بصدق وثبات مرتفع.

(٧) نتائج اختبار فروض الدراسة باستخدام نموذج المعادلة الهيكلية SEM: و قد تم استخدام نموذج المعادلة الهيكلية لاختبار الفروض، حيث يتم أولاً تقدير نموذج القياس، ثم يتبعه تقدير للنموذج الهيكلية لاختبار نموذج الدراسة وفروضها.

أ- تحليل نموذج القياس الكلي لمتغيرات الدراسة Measurement Model:

تم تحليل نموذج القياس الكلي لمتغيرات الدراسة، وتم استخدام أبعاد المتغير المستقل (مؤشرات التكلفة الخفية)، والمتغير الوسيط (تكاليف الانتاج) والمتغير التابع (الميزة التنافسية)، وتم استخدام هذه الأبعاد كمتغيرات ملاحظة، وذلك لتعقد نموذج القياس، قد تم استخدام التحليل العاملي التوكيدي للتأكد من الصدق البنائي لمقياس الدراسة ومن صحة النموذج وصلاحيته، والتأكد من مطابقته لبيانات الدراسة قبل اجراء اختبار الفروض وذلك من خلال صياغة النموذج النظري للدراسة وتقييمه ثم محاولة تعديله، عن طريق حذف العبارات التي تكون معاملات تحميلها على المتغيرات ضعيفة. وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن النتائج التالية:

- مؤشرات جودة التوافق لنموذج القياس الكلي للدراسة:

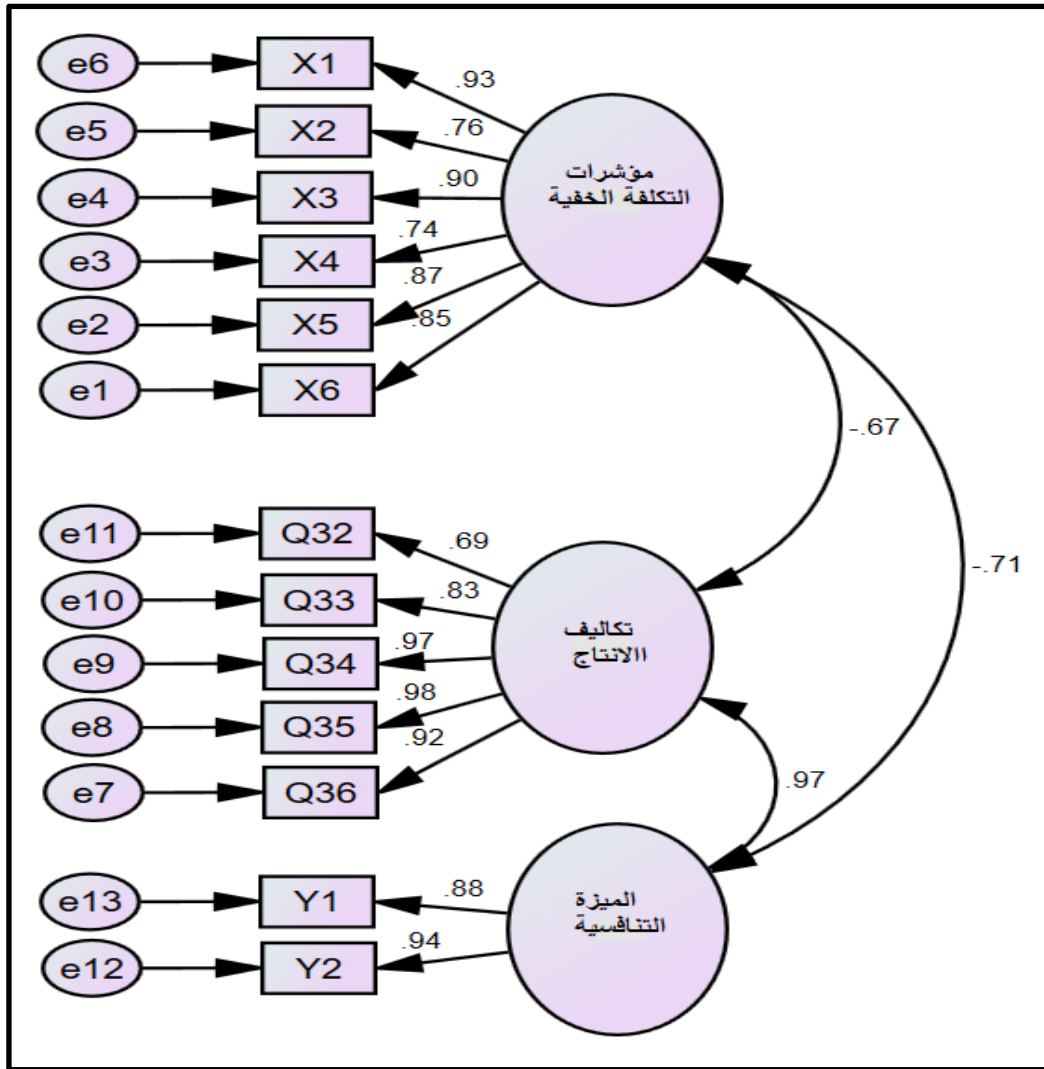
جدول رقم (٥): مؤشرات جودة التوافق لنموذج القياس الكلي للدراسة

المؤشر	الرمز الاحصائي	القيمة	مدى القبول	معياري القبول
جودة المطابقة	GFI	٠,٩٧٣	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
جذر متوسط مربعات البواقي	RMR	٠,٠٢٨	مقبول	كلما اقترب من الصفر
المطابقة المقارنة	CFI	٠,٩٥٨	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
تاكر لوييس	TLI	٠,٩٧٣	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
الجذر التربيعي لمتوسط مربع الخطأ التقاربي	RMSEA	٠,٠٢٤	مقبول	أقل من ٠,٠٨

تظهر النتائج المعروضة في الجدول السابق أن مؤشرات جودة التوافق لنموذج القياس الأساسي جيدة ولا تحتاج الى اجراء أي تعديل، حيث تظهر النتائج ما يلي:

- ارتفاع مؤشرات جودة التطابق، حيث بلغت قيمة (GFI = 97.3% & CFI = 95.8%) وهي أعلى من (٠,٩٠)، كذلك انخفضت قيمة الجذر التربيعي لمتوسط مربعات الخطأ حيث أن (RMSEA = 0.024)
- ارتفاع مؤشر تاكر لوييس (TL = 0.973) وهي أعلى من (٠,٩٠).

هذا ويوضح الشكل رقم (١) النموذج النهائي للقياس الكلي لمتغيرات الدراسة



شكل رقم (١): نموذج للقياس الكلي لمتغيرات الدراسة

لحساب الصدق و الثبات لمتغيرات الدراسة وفقاً لنموذج القياس وبعد اثبات التوافق الجيد لنموذج القياس الكلي لمتغيرات الدراسة، تم حساب الثبات المركب، والصدق المشترك للمتغيرات، كما تم حساب الصدق التمييزي من خلال نتائج التحليل العاملي التوكيدي، وذلك كما يظهر في الجدولين رقم (٦ ، ٧) التاليين:

جدول رقم (٦): نتائج التحليل العاملي التوكيدي لنموذج القياس الكلي للدراسة

المتغير	معاملات التحميل المعيارية	قيمة ت (CR)	التباين المستخلص AVE	الثبات المركب CR
معدل إنخفاض الجودة (X1)	0.932	ثابت	0.841	0.913
معدل دوران العمل (X2)	0.757	12.668***		
معدل حوادث العمل (X3)	0.900	8.858***		
معدل الغياب عن العمل (X4)	0.737	11.862***		
معدل فروق إنتاجية (X5)	0.870	8.513***		
معدل تدريب العاملين (X6)	0.847	11.149***		
مؤشرات التكلفة الخفية (X)				
Q32	0.693	ثابت	0.879	0.889
Q33	0.828	15.897***		
Q34	0.968	12.183***		
Q35	0.983	19.801***		
Q36	0.925	21.169***		
تكاليف الانتاج (M)				
الجودة (Y1)	0.878	ثابت	0.909	0.887
الابداع (Y2)	0.939	12.748***		
الميزة التنافسية (Y)				

- جميع المعاملات المعيارية مقبولة حيث يرى Hair, et al., (2014) أن قيم المعاملات المعيارية المقبولة لا بد وأن تكون مساوية أو أكبر من (٠,٥)، ومن ثم لن يتم حذف أي عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء.

• تظهر قيم ت (CR) أن جميع التحويلات المعيارية معنوية احصائياً عند (٠,٠٠١)، كما أن قيم الصدق التقاربي المعبر عنه بمتوسط التباين المستخلص (AVE) والثبات المركب (CR) ذات قيم كبيرة، حيث كانت قيم الثبات المركب أكبر من (٠,٦)، ومن ثم قبول الصدق التقاربي للنموذج وذلك لارتفاع متوسط التباين عن (٠,٥) حيث أن قيم AVE المقبولة لا بد وأن تكون مساوية أو أكبر من (٠,٥). وهذا يعني أن المتغير الضمني قادر على تفسير (٥٠٪) فأكثر من التباين في المتغيرات الظاهرة وأن الباقي يرجع الى خطأ في القياس مما يعتبر دليلاً على أن جميع الأبعاد تقيس المتغيرات المرتبطة بها وتؤكد الصدق المشترك.

• الصدق التمييزي لمتغيرات الدراسة:

يشير الصدق التمييزي الى مدى تميز أو تباين المتغيرات الضمنية، ويتم حسابه من خلال مقارنة قيم الارتباط بين المتغير مع غيره من المتغيرات بمتوسط التباين المستخلص AVE لهذا المتغير، ويتوفر الصدق التمييزي عندما يكون متوسط التباين المستخلص للمتغير أكبر من أي قيمة من متوسط قيم الارتباط بين هذا المتغير وغيره من المتغيرات. وتم حساب الصدق التمييزي بين متغيرات الدراسة من خلال حساب التباين المشترك بين المتغيرات والتأكد من أن هذه التباينات أقل من متوسط التباين المحسوب لكل متغير، ويعرض الجدول رقم (٧) مصفوفة التباين المشترك بين متغيرات الدراسة.

جدول رقم (٧): مصفوفة التباين المشترك بين متغيرات الدراسة

المتغير التابع: الميزة التنافسية	المتغير الوسيط: تكاليف الانتاج	المتغير المستقل: مؤشرات التكلفة الخفية	
		0.917	المتغير المستقل: مؤشرات التكلفة الخفية
	0.938	0.845	المتغير الوسيط: تكاليف الانتاج
0.953	0.875	0.861	المتغير التابع: الميزة التنافسية

وفقاً للنتائج المعروضة في الجدول رقم (٧) يتضح أن قيم متوسط التباين المحسوب لكل متغير أكبر من قيم التباين المشترك بين هذا المتغير وغيره من المتغيرات الأخرى، أن قيم التباين المستخلص $\leq 0,٥$ ، وهذا يعني أن المتغير الضمني قادر على تفسير ٥٠٪ من التباين في المتغيرات الظاهرة والباقي يرجع الى الخطأ في القياس

ب- اختبار النموذج الهيكلي للدراسة (فروض الدراسة):

بناء على مؤشرات جودة التوافق المقبولة لنموذج القياس، بالإضافة الى تمام التأكد من صلاحية جميع المتغيرات في نموذج القياس من حيث الثبات، والصدق المشترك (متوسط التباين المشترك)، والصدق التمييزي. تأتي مرحلة اختبار النموذج الهيكلي. وتعتبر المرحلة الأساسية والثانية للتحليل، ويهدف النموذج الهيكلي أو البنائي الى اختبار فروض الدراسة، حيث يتكون من المتغيرات الخارجية

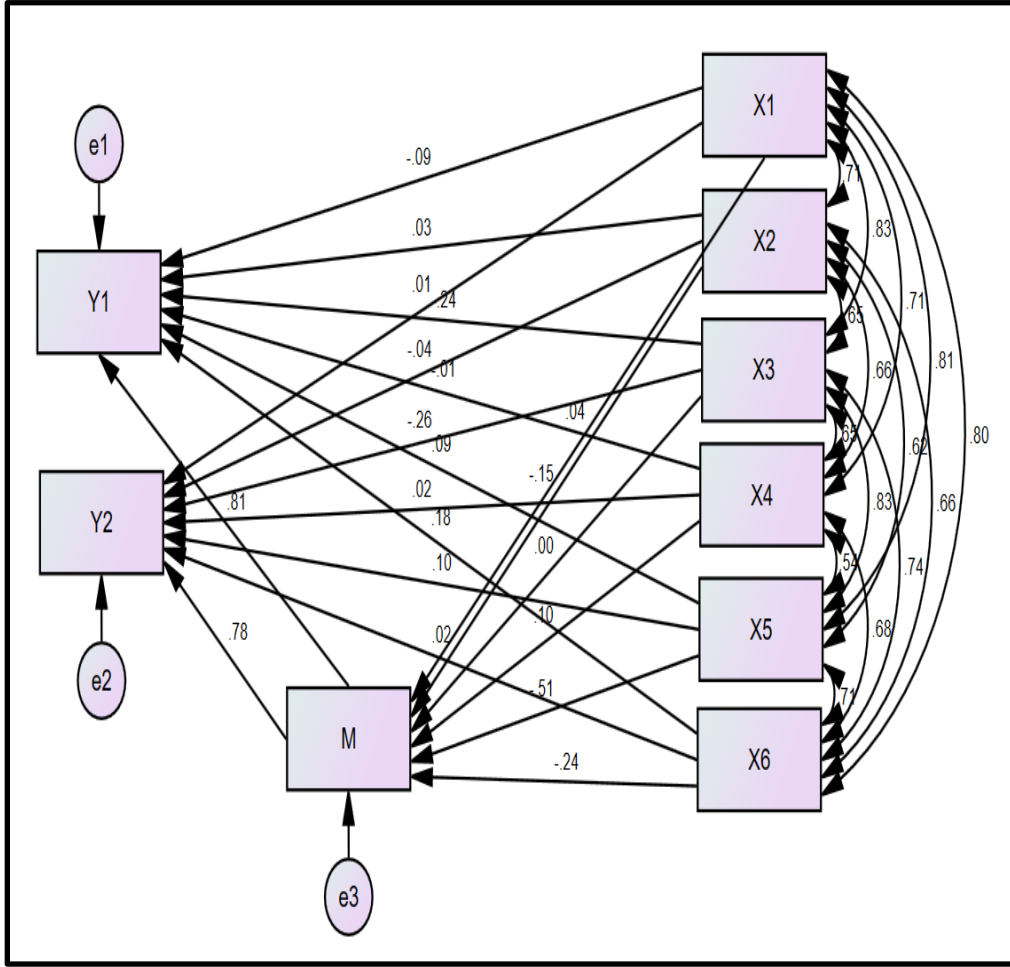
د. السيد السعيد العراقي

Exogenous، وهي متغيرات مؤشرات التكلفة الخفية، والمتغيرات التابعة Endogenous وتتمثل في متغير الميزة التنافسية، والمتغير الوسيط التداخلي Mediator وهو تكاليف الانتاج. ولتقييم النموذج الهيكلية تم تقييم جودة التوافق لهذا النموذج وذلك لتحديد ما اذا كان النموذج المفترض يوافق البيانات أم لا. وذلك كما يعرضها الجدول رقم (٨) التالي:

جدول رقم (٨): مؤشرات جودة النموذج الهيكلية للدراسة

المؤشر	الرمز الاحصائي	القيمة	مدى القبول	معياري القبول
جودة المطابقة	GFI	٠,٩٧٨	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
جذر متوسط مربعات البواقي	RMR	٠,٠١٥	مقبول	كلما اقترب من الصفر
المطابقة المقارنة	CFI	٠,٩٧٥	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
تاكر لويس	TLI	٠,٩٨٣	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
الجذر التربيعي لمتوسط مربع الخطأ التقاربي	RMS EA	٠,٠٢٥	مقبول	أقل من ٠,٠٨

تظهر النتائج المعروضة في الجدول السابق أن مؤشرات جودة التوافق للنموذج الهيكلية جيدة ولا تحتاج الى اجراء أي تعديل، حيث تظهر النتائج ارتفاع مؤشرات جودة التوافق، حيث بلغت قيمة (GFI = 97.8% & CFI = 97.5%) وهي أعلى من ٠,٩٠، كذلك انخفضت قيمة الجذر التربيعي لمتوسط مربعات الخطأ حيث أن (RMSEA = 0.025) بالإضافة الى ارتفاع مؤشر تاكر لويس (TL = 0.983) حيث أنها أعلى من ٠,٩. ويعرض الشكل رقم (٢) النموذج الهيكلية لمتغيرات الدراسة الذي تم استخدامه في اختبار الفروض.



شكل رقم (٢): النموذج الهيكلي للدراسة

وفيما يتعلق باختبارات فروض الدراسة وفقاً للنتائج الاحصائية وذلك في ضوء النموذج الهيكلي، ويمكن توضيحها في الجدول رقم (٩، ١٠، ١١) للتأثيرات المباشرة والجدول رقم (١٢) للتأثيرات غير المباشرة وذلك على النحو التالي:

• نتائج التأثيرات المباشرة:

تحتوي الدراسة على أربعة فروض رئيسية ينبثق منها فروض فرعية، ويبين الجدول رقم (٩) قيم معاملات المسار لهذه الفروض في النموذج الهيكلي للدراسة كما يلي:

جدول رقم (٩): نتائج اختبارات التأثيرات المباشرة في النموذج الهيكلي للدراسة (الفرض الأول)

الفرض	المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة	قيم المعاملات المعيارية Beta	الخطأ المعياري	CR	Sig
ف (١)	معدل انخفاض الجودة (X1)	تكاليف الانتاج (M)	٠,٠٤٣	٠,١٧٥	٠,٢٥٠	٠,٨٠٢
	معدل دوران العمل (X2)		٠,١٤٧	٠,١٦٣	٢,٣٢٠	٠,٠٠٧
	معدل حوادث العمل (X3)		٠,٠٠١	٠,٢٠١	٠,٠٠٨	٠,٩٩٤
	معدل الغياب عن العمل (X4)		٠,١٠٣	٠,١٤٥	٠,٨٨٨	٠,٣٧٥
	معدل فروق إنتاجية (X5)		٠,٥٠٦	٠,١٤٢	٣,٤٣٦	***
	معدل تدريب العاملين (X6)		٠,٢٣٦	٠,١٨٤	٢,٧٩٣	٠,٠٠٣

ويتضح من الجدول رقم (٩) ما يلي:

- ينص الفرض الأول على أنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمؤشرات التكلفة الخفية بأبعادها (معدل انخفاض الجودة، ومعدل دوران العمل، ومعدل حوادث العمل، ومعدل الغياب عن العمل، ومعدل فروق إنتاجية، ومعدل تدريب العاملين) كمتغيرات مستقلة على تكاليف الانتاج كمتغير تابع. وينبثق من هذا الفرض ستة فروض فرعية تبعاً للمتغير المستقل:
- الفرض الفرعي الأول: تم اثبات صحته بالنسبة لمعدل انخفاض الجودة كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (٩) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل انخفاض الجودة) والمتغير التابع تكاليف الانتاج حيث أن $(\beta = 0.043; CR = 0.250)$.

- **الفرض الفرعي الثاني** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل دوران العمل كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (٩) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل دوران العمل) والمتغير التابع تكاليف الانتاج حيث أن ($\beta = 0.147$; $CR = 2.320$)، والجدير بالذكر أن العلاقة طردية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل دوران العمل الى زيادة تكاليف الانتاج.
- **الفرض الفرعي الثالث:** تم اثبات صحته بالنسبة لمعدل حوادث العمل كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (٩) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل حوادث العمل) والمتغير التابع تكاليف الانتاج حيث أن ($\beta = 0.001$; $CR = 0.008$).
- **الفرض الفرعي الرابع:** تم اثبات صحته بالنسبة لمعدل الغياب عن العمل كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (٩) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل الغياب عن العمل) والمتغير التابع تكاليف الانتاج حيث أن ($\beta = 0.103$; $CR = 0.888$).
- **الفرض الفرعي الخامس:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل فروق الانتاجية كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (٩) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل فروق الانتاجية) والمتغير التابع تكاليف الانتاج حيث أن ($\beta = 0.506$; $CR = 3.436$)، والجدير بالذكر أن العلاقة طردية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل فروق الانتاجية الى زيادة تكاليف الانتاج.
- **الفرض الفرعي السادس** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل تدريب العاملين كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (٩) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل تدريب العاملين) والمتغير التابع تكاليف الانتاج حيث أن ($\beta = 0.236$; $CR = 2.793$)، والجدير بالذكر أن العلاقة طردية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل تدريب العاملين الى زيادة تكاليف الانتاج.
- وتأسيساً على نتائج اختبارات الفروض الفرعية فقد تم اثبات خطأ الفرض الرئيسي الأول للدراسة جزئياً، ومن ثم قبوله على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير طردي معنوي لمؤشرات التكلفة الخفية على تكاليف الانتاج، أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية تؤدي الى زيادة تكاليف الانتاج. وهذا الفرض يتفق مع دراسة دراسة (بخيت، محمد بهاء الدين ، وآخرون ، ٢٠٢١).

جدول رقم (١٠): نتائج اختبارات التأثيرات المباشرة في النموذج الهيكلي للدراسة (الفرض الثاني)

الفرض	المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة	قيم المعاملات المعيارية Beta	الخطأ المعياري	CR	Sig
ف (٢)	تكاليف الانتاج (M)	الجودة (Y1)	-٠,٨١	٠,٠٥٢	١٠,٦٤٩-	***
		الابداع (Y2)	-٠,٧٨	٠,٠٦٠	١١,٣٧٠-	***

ويتضح من الجدول رقم (١٠) ما يلي:

- ينص الفرض الثاني على أنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لتكاليف الانتاج كمتغير مستقل على الميزة التنافسية (الجودة، والابداع) كمتغيرات تابعة. وينبثق من هذا الفرض فرضين فرعيين تبعاً للمتغير التابع: - الفرض الفرعي الأول: لم يتم اثبات صحته بالنسبة للعلاقة بين تكاليف الانتاج والجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية، حيث يشير الجدول رقم (١٠) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل تكاليف الانتاج والمتغير التابع الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $\beta = -0.810$; $CR = -10.649$ ، والجدير بالذكر أن العلاقة عكسية أي أن زيادة تكاليف الانتاج تؤدي الى تدنية الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
 - الفرض الفرعي الثاني: لم يتم اثبات صحته بالنسبة للعلاقة بين تكاليف الانتاج والابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية، حيث يشير الجدول رقم (١٠) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل تكاليف الانتاج والمتغير التابع الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $\beta = -0.780$; $CR = -11.370$ ، والجدير بالذكر أن العلاقة عكسية أي أن زيادة تكاليف الانتاج تؤدي الى تدنية الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
- وتأسيساً على نتائج اختبارات الفروض الفرعية فقد تم اثبات خطأ الفرض الرئيسي الثاني للدراسة كلياً، ومن ثم قبوله على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير عكسي معنوي لتكاليف الانتاج على الميزة التنافسية، أي أن زيادة تكاليف الانتاج تؤدي الى خفض الميزة التنافسية. وهذا الفرض يتفق مع دراسة (بن بايرة ، ريمة ، ٢٠٢١ م).

جدول رقم (١١): نتائج اختبارات التأثيرات المباشرة في النموذج الهيكلي للدراسة (الفرض الثالث)

الفرض	المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة	قيم المعاملات المعيارية Beta	الخطأ المعياري	CR	Sig
ف (١-٣)	معدل إنخفاض الجودة (X1)	الجودة (Y1)	٠,٢٩٢-	٠,٠٨٩	٢,٧٢٧-	٠,٠٠٧
	معدل دوران العمل (X2)		٠,٠٣٢	٠,٠٨٤	٠,٣٨٠	٠,٧٠٤
	معدل حوادث العمل (X3)		٠,٢٤٤-	٠,١٠٣	٢,١٢٣-	٠,٠٣٤
	معدل الغياب عن العمل (X4)		٠,٣١٤-	٠,٠٧٤	٣,١٦٤-	٠,٠١٧
	معدل فروق انتاجية (X5)		٠,٣٨٩-	٠,٠٧٧	٣,٧٧٠-	٠,٠٠١
	معدل تدريب العاملين (X6)		٠,٢٧٦-	٠,٠٩٥	٢,٧٨١-	٠,٠٠٥
ف (٢-٣)	معدل إنخفاض الجودة (X1)	الابداع (Y2)	٠,٠٠٧	٠,١٠٢	٠,٠٥٨	٠,٩٥٣
	معدل دوران العمل (X2)		٠,٠٤١-	٠,٠٩٦	٠,٥٤٧-	٠,٥٨٥
	معدل حوادث العمل (X3)		٠,٢٥٨-	٠,١١٨	٢,٤٩١-	٠,٠١٣
	معدل الغياب عن العمل (X4)		٠,٣٢٢-	٠,٠٨٥	٢,٢٧٩-	٠,٠١٨
	معدل فروق انتاجية (X5)		٠,٣٩٩-	٠,٠٨٨	٢,٩٤٦-	٠,٠٣٤
	معدل تدريب العاملين (X6)		٠,٣١٧-	٠,١٠٩	٢,١٨٧-	٠,٠١٢

ويتضح من الجدول رقم (١١) ما يلي:

- ينص **الفرض الثالث** على أنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمؤشرات التكلفة الخفية بأبعادها (معدل إنخفاض الجودة، ومعدل دوران العمل، ومعدل حوادث العمل، ومعدل الغياب عن العمل، ومعدل فروق انتاجية، ومعدل تدريب العاملين) كمتغيرات مستقلة على الميزة التنافسية ببعديها (الجودة والابداع) كمتغير تابع. وينبثق من هذا الفرض اثنا عشر فرضاً فرعياً تبعاً للمتغير المستقل والتابع:
- **الفرض الفرعي الأول:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل إنخفاض الجودة كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل إنخفاض الجودة) والمتغير التابع الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.292; CR = -2.727)$ والجدير بالذكر ان العلاقة عكسية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل إنخفاض الجودة تؤدي الى تخفيض الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية.

-
-
- **الفرض الفرعي الثاني:** فقد تم إثبات صحته بالنسبة لمعدل دوران العمل كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل دوران العمل) والمتغير التابع الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = 0.032; CR = 0.084)$.
 - **الفرض الفرعي الثالث:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل حوادث العمل كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل حوادث العمل) والمتغير التابع الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.244; CR = -0.123)$. والجدير بالذكر ان العلاقة عكسية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل حوادث العمل تؤدي الى تخفيض الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
 - **الفرض الفرعي الرابع:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل الغياب عن العمل كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل الغياب عن العمل) والمتغير التابع الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.314; CR = -0.164)$. والجدير بالذكر ان العلاقة عكسية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل الغياب عن العمل تؤدي الى تخفيض الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
 - **الفرض الفرعي الخامس:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل فروق الانتاجية كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل فروق الانتاجية) والمتغير التابع الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.389; CR = -0.377)$. والجدير بالذكر أن العلاقة عكسية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل فروق الانتاجية الى خفض الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
 - **الفرض الفرعي السادس:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل تدريب العاملين كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل تدريب العاملين) والمتغير التابع الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.276; CR = -0.278)$. والجدير بالذكر أن العلاقة عكسية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل تدريب العاملين يؤدي الى تخفيض الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
 - **الفرض الفرعي السابع:** فقد تم إثبات صحته بالنسبة لمعدل إنخفاض الجودة كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل إنخفاض الجودة) والمتغير التابع الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = 0.007; CR = 0.058)$.
 - **الفرض الفرعي الثامن:** فقد تم إثبات صحته بالنسبة لمعدل دوران العمل كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل دوران العمل) والمتغير التابع الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.041; CR = -0.547)$.

-
-
- **الفرض الفرعي التاسع:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل حوادث العمل كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل حوادث العمل) والمتغير التابع الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.258; CR = -2.491)$. والجدير بالذكر ان العلاقة عكسية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل حوادث العمل تؤدي الى تخفيض الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
 - **الفرض الفرعي العاشر:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل الغياب عن العمل كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل الغياب عن العمل) والمتغير التابع الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.322; CR = -2.279)$. والجدير بالذكر ان العلاقة عكسية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل الغياب عن العمل تؤدي الى تخفيض الجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
 - **الفرض الفرعي الحادي عشر:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل فروق الانتاجية كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل فروق الانتاجية) والمتغير التابع الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.399; CR = -2.946)$ ، والجدير بالذكر أن العلاقة عكسية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل فروق الانتاجية الى خفض الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
 - **الفرض الفرعي الثاني عشر:** لم يتم اثبات صحته بالنسبة لمعدل تدريب العاملين كأحد أبعاد مؤشرات التكلفة الخفية، حيث يشير الجدول رقم (١١) الى قيم معامل المسار ومستوى معنويته بين المتغير المستقل (معدل تدريب العاملين) والمتغير التابع الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية حيث أن $(\beta = -0.317; CR = -2.187)$ ، والجدير بالذكر أن العلاقة عكسية أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية فيما يتعلق بمعدل تدريب العاملين يؤدي الى تخفيض الابداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية.
- وتأسيساً على نتائج اختبارات الفروض الفرعية فقد تم اثبات خطأ الفرض الرئيسي الثالث للدراسة جزئياً، ومن ثم قبوله على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير عكسي معنوي لمؤشرات التكلفة الخفية على الميزة التنافسية، أي أن زيادة مؤشرات التكلفة الخفية تؤدي الى خفض الميزة التنافسية.
- **نتائج التأثيرات غير المباشرة:**
- يهدف **الفرض الرابع** للدراسة الى اختبار التأثير غير المباشر من خلال توسط تكاليف الانتاج بين مؤشرات التكلفة الخفية بأبعادها والميزة التنافسية بأبعادها، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول رقم (١٢) التالي:

جدول رقم (١٢): نتائج اختبارات التأثيرات غير المباشرة في النموذج الهيكلي للدراسة (توسيط تكاليف الانتاج)

Sig	CR	قيم المعاملات المعيارية	المتغيرات التابعة	المتغير الوسيط	المتغيرات المستقلة	الفرض
		Beta				
٠,٠٥٦	١,٣٤٦	٠,٠٣٥	الجودة (Y1)	تكاليف الانتاج (M)	معدل إنخفاض الجودة (X1)	ف (٤) (١)
٠,٠٧٣	٠,٩٨٦	٠,١١٩			معدل دوران العمل (X2)	
٠,٠٩٥	١,٤٩٨-	٠,٠٠١-			معدل حوادث العمل (X3)	
٠,٠٨٣	١,٠٨٣	٠,٠٨٤			معدل الغياب عن العمل (X4)	
***	٢,٨٨٧-	٠,٤١٠-			معدل فروق انتاجية (X5)	
***	٢,٣٢٩-	٠,١٩١-			معدل تدريب العاملين (X6)	
٠,٠٩٤	١,١٤٨	٠,٠٣٣	الابداع (Y2)		معدل إنخفاض الجودة (X1)	ف (٤) (٢)
٠,٠٨٣	١,٠٦٦-	٠,١١٥-			معدل دوران العمل (X2)	
٠,٠٦٦	١,٦١٦-	٠,٠٠١-			معدل حوادث العمل (X3)	
٠,٠٩٥	١,٦٠٠	٠,٠٨٠			معدل الغياب عن العمل (X4)	
***	٢,٤٩٣-	٠,٣٩٥-			معدل فروق انتاجية (X5)	
***	٢,٨٨٧-	٠,١٨٤-			معدل تدريب العاملين (X6)	

ويتضح من الجدول رقم (١٢) ما يلي:

- ينص الفرض الرابع على أنه " لا تؤثر مؤشرات التكلفة الخفية معنوياً (معدل إنخفاض الجودة، ومعدل دوران العمل، ومعدل حوادث العمل، ومعدل الغياب عن العمل، ومعدل فروق انتاجية، ومعدل تدريب العاملين) كمتغيرات مستقلة على الميزة التنافسية (الجودة، والابداع) كمتغيرات تابعة في ظل توسيط تكاليف الانتاج. وقد تم اثبات خطأ هذا الفرض جزئياً حيث يظهر من الجدول رقم (١٢) انتقال الأثر غير المباشر لخفض تكاليف الانتاج كوسيط بين مؤشرات التكلفة الخفية والميزة التنافسية، حيث اتضح وجود تأثير معنوي وغير مباشر للمتغير الوسيط التداخلي تكاليف الانتاج. ويمكن اثبات ذلك من خلال الجدول رقم (١٣) التالي الذي يوضح نقل الأثر في ظل وساطة تكاليف الانتاج.

جدول رقم (١٣): قيم المعامل المعياري قبل وبعد دخول المتغير الوسيط التداخلي تكاليف الانتاج في العلاقة بين مؤشرات التكلفة الخفية والميزة التنافسية

المتغير الوسيط	المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة	المعامل المعياري قبل دخول الوسيط	المعامل المعياري بعد دخول الوسيط	التغير في المعامل المعياري	
الجودة (Y1)	معدل إنخفاض الجودة (X1)	الجودة (Y1)	-0.292	0.035	التغير بالايجاب	
	معدل دوران العمل (X2)		0.032	0.119	التغير بالايجاب	
	معدل حوادث العمل (X3)		-0.244	-0.001	التغير بالايجاب	
	معدل الغياب عن العمل (X4)		-0.314	0.084	التغير بالايجاب	
	معدل فروق انتاجية (X5)		-0.389	-0.410	التغير بالسالب	
	معدل تدريب العاملين (X6)		-0.276	-0.191	التغير بالايجاب	
	الابداع (Y2)	معدل إنخفاض الجودة (X1)	الابداع (Y2)	0.007	0.033	التغير بالايجاب
		معدل دوران العمل (X2)		-0.041	-0.115	التغير بالسالب
		معدل حوادث العمل (X3)		-0.258	-0.001	التغير بالايجاب
		معدل الغياب عن العمل (X4)		-0.322	0.080	التغير بالايجاب
		معدل فروق انتاجية (X5)		-0.399	-0.395	التغير بالايجاب
		معدل تدريب العاملين (X6)		-0.317	-0.184	التغير بالايجاب

يتضح من نتائج الجدول رقم (١٣) تغير قيم المعامل المعياري بالايجاب لغالبية المتغيرات المستقلة مع المتغيرات التابعة في ظل المتغير الوسيط. وتشير تلك النتائج الى التغير الايجابي بعد دخول المتغير الوسيط تكاليف الانتاج على العلاقة المباشرة لكافة العلاقات بين مؤشرات التكلفة الخفية والميزة التنافسية باستثناء البعض منها. وبذلك يكون قد أسهم دخول تكاليف الانتاج كمتغير وسيط في تدنية الأثر السلبي (نقل الأثر) لمؤشرات التكلفة الخفية على الميزة التنافسية.

٨) نتائج و توصيات الدراسة و التوجهات البحثية المستقبلية :

أولاً: نتائج الدراسة: تناول الباحث أحد الموضوعات الحديثة علي بيئة الصناعة المصرية في مجال محاسبة التكاليف و هي التكاليف الخفية بغرض لفت الإنتباه نحو أهمية هذا العنصر وتأثيره علي خفض تكاليف الإنتاج وما يترتب عليه من قدرة الشركة علي المنافسة ، وتم تم وضع تصور بناءً علي نموذج سافال المتضمن خمس مؤشرات مالية لقياس التكاليف الخفية وتم إضافه مؤشر سادس من قبل الباحث لتصبح أهم المؤشرات المالية الستة التي يمكن الإعتماد عليها في قياس هذه التكاليف بما يساعد في إكتشافها و الرقابة عليها ومحاولة الحد منها أو تخفيضها بقدر الإمكان في بيئة الصناعة المصرية ، مع تطبيق هذه المؤشرات علي شركة مساهمة مقيدة في البورصة المصرية. وقد توصل الباحث إلي النتائج التالية:

- ضرورة الإهتمام بدراسة التكاليف الخفية و بيان أثرها علي خفض تكاليف الإنتاج ، نظرا لتعدد المنافع التي تتحقق بالحد من التكاليف الخفية للشركات وبخاصة الشركات الصناعية وكافة الاطراف المهتمة بخفض تكاليف الإنتاج ومن ثم دعم الميزة التنافسية.
- تساهم معرفة التكاليف الخفية و الحد منها إلي خفض تكاليف الإنتاج و من ثم دعم الميزة التنافسية.
- هناك حاجة للإفصاح عن التكاليف الخفية في القوائم المالية لأنها تمثل نسبة معتبرة من تكاليف الإنتاج و من ثم مؤشر هام للربحية.
- لا يتوافر لدي الشركات الصناعية العاملة في مصر آليات لقياس التكاليف الخفية ، وهو ما يستوجب الإهتمام بهذا الامر خاصة في مقررات تدريس محاسبة التكاليف تتضمن وضع مؤشرات تحليل إنحرافات التكاليف الخفية.

ثانياً: توصيات الدراسة:

- الإهتمام بتطوير آليات الرقابة علي عناصر التكاليف وخاصة التكاليف الخفية (معدل إنخفاض الجودة، ومعدل دوران العمل، ومعدل حوادث العمل، ومعدل الغياب عن العمل، ومعدل فروق انتاجية، ومعدل تدريب العاملين).
- ضرورة تبني كل الشركات و بخاصة الصناعية آلية خفض التكاليف الخفية لتعدد المزايا التي تمنحها لقدرة الشركة علي التميز والمنافسة.
- توفير نموذج لقياس التكاليف الخفية مع وضع مؤشرات لتحليل إنحرافات التكلفة و إكتشاف الإنحرافات و طرق معالجاتها.
- ضرورة مشاركة كل الإدارات المختصة بالتكاليف الخفية بتقديم مقترحاتهم لدعم الميزة التنافسية للشركة.

ثالثاً: التوجهات البحثية المستقبلية:

- يري الباحث في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية ومن اهمها ما يلي:
- أثر محددات التكاليف الخفية علي الميزة التنافسية في الشركات التجارية.
- أثر التكاليف الخفية في خفض التكاليف الكلية للشركات الصناعية.
- إجراء دراسات تطبيقية تتناول قياس التكاليف الخفية في القطاع الخدمي.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ١- ابراهيمية ، ابراهيم ، " تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية" ، مجلة الاكاديمية للدراسات الإقتصادية والإنسانية ، الجزائر ، ٢٠١١م ، ص ١٠٦ .
- ٢- السلمي ، علي ، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية ، دار غريب للنشر ، القاهرة ، ٢٠٠١م ، ص ١٠١ .
- ٣- البشتاوي ، سليمان، جريرة، طلال ، ٢٠١٥م ، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية و إستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسات ، مجلة العلوم الإدارية ، المجلد ٤٢ ، العدد ١ ، ص ١٨١ - ٢٠١ .
- ٤- الطاهر ، محمد علي حسين ، و عبد الجليل ، إسماعيل محمد ، ٢٠٢١م ، " اثر التدريب علي تحقيق الميزة التنافسية بشركة بهيات المهندس - السودان ، مجلة القلزم للدراسات الإقتصادية والإجتماعية ، ع ٣ ، ص ٦٥-٨٦ .
- ٥- العوضي، محمد حمدي، و محمد عبدالسلام عبدالعزيز البكري. "محددات قياس التكاليف الخفية في شركات الأدوية المصرية: دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية ، ع ٢ ، ٢٠٢١م ، ص(٨٩- ١١٦) .
- ٦- المدهون ، خالد محمد ، ٢٠٢١م ، " واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها: دراسة تطبيقية علي البنوك العاملة في فلسطين" ، مجلة دراسات الأعمال والإدارة ، المجلد ٣ ، العدد ١ ، ص ١١-٢٤ .
- ٧- بخيت، محمد بهاء الدين محمد، عبدالوهاب، نسمة عبدالهادي، و المسلماني، رشا، ٢٠٢١م. تأثير مؤشرات التكلفة الخفية على ربحية المنشأة الصناعية : دراسة تطبيقية على قطاع شركات صناعة الورق والتعبئة والتغليف والطباعة المقيدة في البورصة المصرية.المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مج ١٢ ، ع ٢٤ ، ٢٥٢ - ٢٧ .
- ٨- بن أودينة ، منيرة ، ٢٠١٠م ، " تقييم التكاليف الخفية " ، دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج ، الجزائر ، جامعة فسنطينة ، ص ٢٩ .
- ٩- بن بايرة، ريمة ، ٢٠٢١م ، " دور تخفيض تكاليف المؤسسة في دعم الميزة التنافسية : دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية ، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية ، مج ١٥ ، ع ٣ ، ص ٢٢٣-٢٣٨ .
- ١٠- بويباون مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية ، رسالة ماجستير محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، ٢٠١٣م ، ص ١٢ .
- ١١- بويباون مسعود ، يحيوي ، مفيدة ، ٢٠١٩م ، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة: مؤسسة سانياك بسطيف. مجلة الإستراتيجية والتنمية ، ص ١١٩-١٤٠ .
- ١٢- توفيق ، عبد الرحمن ، ٢٠٠٧م " مهارات أخصائي التدريب" ، الطبعة الثانية ، القاهرة: مركز الخبرات المهنية ، ص ١٨٨ .

- ١٣- تومي، حمزة جيلالي. "دور تدنية التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة وحدة الصمامات بالبرواقية التابعة لمؤسسة. "POVAL مجلة المحاسبة و التدقيق و المالية مج ٢، ع ١٤، ٢٠٢٠م، ص ١-١١.
- ١٤- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة الإستراتيجية، دار اليازوري العلمية للنشرة التوزيع، الأردن، ٢٠١٠م، ص ٦١.
- ١٥- خليفي، عبد الجبار، ٢٠١٨م، "التحكم في التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية والتقنية، الجزائر.
- ١٦- درة، عبد البارئ، ٢٠٠٣م، "تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات"، الطبعة الأولى، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص ١٠٣.
- ١٧- درويش، عمار، عبدالغني ابن تراري، و محمد بلمداني، ٢٠١٨م، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة شركة الإسمنت بني صاف SCIBS. مجلة الاقتصاد والمالية، مج ٤، ع ١٤، ٧٥، - ٨٢.
- <http://search.mandumah.com/Record/8>
- ١٨- دعاس، عادل، ٢٠١٦م، "مساهمة تدريب الموارد البشرية في التخفيض من مؤشرات التكلفة الخفية"، دراسة حالة شركات الأسمت SCEAK لعين الكبيرة، سطيف، الجزائر.
- ١٩- زوادي، مهدي، ٢٠١٨م، "التكلفة الخفية للتغيب، دراسة حالة وحدة العدادات بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، جامعة سطيف، الجزائر.
- ٢٠- ربابعة، علي، ٢٠٠٣م، "إدارة الموارد البشرية"، الطبعة الأولى، همان: دار صفاء، ص ٥٣.
- ٢١- رضا، أكرم، ٢٠٠٣م، "برنامج تدريب المدربين"، طبعة اولي، القاهرة: دار التوزيع والنشر الإسلامية، ص ١٥.
- ٢٢- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المهارات السلوكية والتنظيمية لتنمية الموارد البشرية، طبعة أولي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧م، ص ١٧٥.
- ٢٣- عبد السميع محمد، طيبة أحمد: الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، طبعة أولي، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، ٢٠١٠م.
- ٢٤- عبد الواحد، نسيم، و على دبي. "أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة أقل: دراسة حالة شركة الأنابيب وعتاد الري وحدة برج بوغريريج." مجلة البشائر الاقتصادية مج ٦، ع ١، ٢٠٢٠م، ص ٧٢٨-٧٤٤.
- ٢٥- عيساوي، نصر الدين، ٢٠١٧م، "آليات تنميين دور المورد البشري لتحسين أداء المؤسسات - نموذج SOF كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية حالة مؤسسة الأسمت SVT تيسة"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والتنمية، المجلد ٦، العدد ١، ص ٤٩-٧٤.
- ٢٦- فتحية، بكطاش. يمينه، مقدم، ٢٠٢٠م، "تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسات الاقتصادية حسب النموذج Henri Savall"، مجلة الإقتصاد والإحصاء التطبيقي، المجلد ١٧، العدد ٣، ص ٣٢٢-٣٣٨.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية:

- Adams, J., Khan, H. T., Raeside, R., & White, D. I. (2007). -١
Research methods for graduate business and social science students. SAGE publications India.
- Bhushan, Uma et al.(2017),”**The Impact of Hidden Costs on -٢
Production and Operations ,Journal of Accounting , Business and
Management (JABM),[S.1.], v.24,n.1,p.1-20,apr.2017.ISSN 2622-
2167.**
- Feil Patrick and all: Japanese Target Costing: A Historical -٣
Perspective **International Journal of Cost Management ,
spring,2004.**
- Frick, B. J., Goetzen,U.,&Simmons, R. (2013). **The hidden costs -٤
of high performance work practices: Evidence from a large
German steel company.** Industrial & Labor Relations Review ,
66(1),198-224.
- Gabriele , Mazzolini, 2020 , **The Economic Consequences of -٥
Accidents at Work,Milano-italy.**
- Hair, Jr J. F., Black, W.C., Babin, J. B. and A. (2014). **Multivariate -٦
data analysis (7th ed.).** Pearson Prentice Hall.
- Kwah Driscole Ganye: **Target Costing In Swedish Firms-Fiction -٧
, Fad or Fact? An Empirical Study of some Swedish Firms,** Elanders
Novum, 2004.
- Liu, S.Y., Wu,J.Y., Yue, Y., and Zhang,Y.Q.(2019) **Analysis of -٨
Factors Affecting the Hidden Costs of Construction Projects Factor
Analysis ,Open Access Library
Journal,6:e5665.<https://doi.org/10.4236/oalib.1105665>**
- Savall, H., & Zardet, V, (2015). **Control hidden costs and -٩
.Performances.**Paris: Economica
- Shahbudin and Fauziah Md,2014, **tracking hidden quality costs in -١٠
a manufacturing company:an action research, Malaysia.**

٥- يتوفر لدى الشركة التقنيات المتطورة والملائمة لتقديم المنتج بشكل يليبي إحتياجات العملاء.					
محور الدراسة الثاني: أثر التكلفة الخفية متمثلة في (معدل دوران العاملين) علي قياس تكاليف الإنتاج. الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظرك.					
أثر التكلفة الخفية (معدل دوران العاملين)	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
١- إرتفاع معدل دوران العمال أحد أسباب زيادة تكاليف الإنتاج.					
٢- الشركة تسعى لتحقيق الرضا الوظيفي للعمال.					
٣- الشركة تسعى للحد من معدل دوران العمال.					
٤- الشركة تهتم برفع كفاءة المشرفين والعمال.					
محور الدراسة الثالث: أثر التكلفة الخفية متمثلة في (معدل حوادث العمل) علي قياس تكاليف الإنتاج. الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظرك.					
أثر التكلفة الخفية (معدل حوادث العمل)	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
١- ارتفاع معدل حوادث العمل أحد أسباب زيادة تكاليف الإنتاج.					
٢- الشركة تعمل علي زيادة مخصص الرعاية الصحية للعمال.					
٣- هناك خطط بديلة لمواجهة التوقف المفاجيء لأي من خطوط الإنتاج.					
٤- هناك إهتمام كبير من الشركة في حالة نقص الإنتاج عن المخطط له.					
٥- نقص التدريب وعدم القدرة علي مواكبة التكنولوجيا.					
٦- نقص الصيانة الدورية للألات و المعدات.					
٧- ظروف عمل غير آمنه كنقص وسائل الحماية.					
محور الدراسة الرابع: أثر التكلفة الخفية متمثلة في (معدل الغياب عن العمل) علي قياس تكاليف الإنتاج. الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظرك.					
أثر التكلفة الخفية (معدل الغياب عن العمل)	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
١- إرتفاع معدل غياب العمال عن المعدل الطبيعي أحد أسباب زيادة تكاليف الإنتاج.					
٢- الشركة تعمل علي دراسة أسباب غياب العمال غير المبرر.					
٣- إنخفاض الأجر مع ضغوطات العمل ونقص التحفيز.					

٤-أسباب شخصية (المسئولية العائلية ، التزامات اخري)					
٥-إعتماد الموظف علي الساعات الإضافية لتعويض الفارق المادي بسبب غيابه المتكرر.					
محور الدراسة الخامس: أثر التكلفة الخفية متمثلة في (معدل فروق الإنتاجية) علي قياس تكاليف الإنتاج. الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظرك.					
أثر التكلفة الخفية (معدل فروق الإنتاجية)					
موافق تماماً (١)	موافق (٥)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)	
					١-يوجد سوء إستغلال للموارد المتاحة.
					٢-هناك قصور في الإستغلال الأمثل للوقت المتاح لإنجاز مهام العمل.
					٣-هناك خطط لتقليل تكلفة المواد المهذرة أو عمليات الإسراف في إستغلال الموارد.
					٤-يرجع ضعف الإنتاجية بسبب نقص الخبرة والمهارة بالشكل المطلوب.
					٥-الإعتماد علي تبسيط العمليات الإنتاجية والترتيب الجيد للألات.
محور الدراسة السادس: أثر التكلفة الخفية متمثلة في (معدل تدريب العاملين) علي قياس تكاليف الإنتاج. الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظرك.					
أثر تدريب العاملين علي قياس تكاليف الإنتاج					
موافق تماماً (١)	موافق (٥)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)	
					١-تعمل الشركة علي تصميم برامج تدريبية لتخفيض التكاليف.
					٢-تعمل الشركة علي إستقطاب خبراء لتدريب العاملين علي رفع مستوي الجودة وخفض التكلفة.
					٣-تعمل الشركة علي وضع برامج تدريبية مستمرة لتحقيق الميزة التنافسية.
					٤-يعمل التدريب إلي تحقيق تنمية معلومات الافراد وتطوير مهاراتهم وقدراتهم ومن ثم رفع الكفاءة الإنتاجية.
					٥-التدريب يساعد علي الإحتفاظ بالكوادر البشرية وزيادة رضاء العاملين.
محور الدراسة السابع: أثر تكاليف الإنتاج علي دعم الميزة التنافسية. الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظرك.					

أثر تكاليف الإنتاج علي دعم الميزة التنافسية	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
المتغير الوسيط: تكاليف الإنتاج: ١-تسعى الشركة إلي تقديم منتجاتها بأقل تكلفة للسيطرة على حصتها السوقية.					
٢-تخفيض تكاليف الإنتاج يساعد الشركة علي الصمود والإستمرار في السوق بالرغم من حده المنافسة. و بأسعار تتوافق مع نوعية ذلك المنتج.					
٣-تدعم الشركة أنشطة البحث والتطوير باستمرار من أجل تقديم المنتج بتكلفة أقل.					
٤-تعمل الشركة باستمرار على تخفيض تكلفة المنتج التي تقدمه من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لا تضيف قيمة للعملاء.					
٥-يتم الرقابة على جميع الأقسام في الشركة مما يساهم في تقليل الهدر وتحقيق المزيد من خفض التكلفة.					
المتغير التابع: الميزة التنافسية (الجودة) ١-يتوفر في الشركة عمليات تحسين مستمرة لإنجاز الاعمال بأساليب متجددة.					
٢-يتم تصميم البرامج التدريبية في الشركة وفقاً لإحتياجات تدريب العاملين.					
٣-تتميز منتجات الشركة بالتنوع لإرضاء حاجات العملاء.					
٤-تحرص الشركة علي تقديم منتجاتها دون أخطاء كثيرة وبجودة عالية.					
٥-توجد آليات مناسبة تمكن العملاء من الحصول علي المعلومات الخاصة بهم في الوقت المناسب.					
المتغير التابع: الميزة التنافسية (الإبداع) ١- تشجع إدارة الشركة العاملين علي طرح آرائهم وافكارهم. ٢- تتعاون الإدارة مع الخبرات الخارجية لتقديم أفكار جديدة.					
٣- تقدم الشركة منتجاتها بطرق مختلفة عن منافسيها وتقوم بتحديثها من وقت لآخر.					
٤- يتوفر لدي الشركة التقنيات المتطورة والملائمة لتقديم المنتج بشكل يلبي إحتياجات العملاء.					

Hidden Costs Indicators impact on Measuring Production Costs and achieving Market Competitive Advantages (Joint- Stock Egyptian Company for Cement Industry: Case Study)

Dr. El-Sayed Al-Saeed El-Eraky

Abstract

The study addressed the impacts of hidden costs indicators representing in (quality reduction rate, work turn over rate, work accidents rate, labors absence rate, production levels variances rate, labors trainings rate) on the production costs reduction and achieving market competitive advantages, and verifying the related costs of those indicators, and identifying the reasons formed such costs type, also identifying ways to control it to the lowest levels to save big costs amounts which were not visible and enhancing profit maximization leading a market competitive advantages.

This study finds a strong direct relationship between the independent variables related to hidden costs indicators and the intermediate variables. Thus, raising hidden costs indicators cases raising production costs, and reducing hidden costs indicators cases reducing production costs. Also its shown from the previous relationships an inversely relationship and a moral significance between independent variables of hidden costs indicators and the competitive advantage variable, as raising the hidden costs indicators cases reducing market competitive advantages level, in addition the inverse relationship between the production costs and supporting the market competitive advantages. Thus, raising production costs reduces market competitive advantage levels.

Keywords: Hidden costs, Production costs reduction, Market competitive advantages, Cement industry sector.