



توافق نظرية الحل الابتكاري و المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة في تعزيز موضوعية تخصيص التكاليف

<p>ا.م.د علاء محمد عبيد Ass.pro. Dr. Alaa Muhammed Obaid كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية College of Administration and Economics/ Mustansiriyah University jaafer78@uomustansiriyah.edu.iq</p>	<p>ا.م.د احمد ماهر محمد علي Ass.pro.Dr.Ahmed Maher Mohammad Ali كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الكوفة /College of Administration and Economics/ University of Kufa ahmedm.fadhil@uokufa.edu.iq</p>
<p>أ.د. حاتم كريم كاظم المعموري Pr. Dr. Hatem K. Kadhum Al-Mamouri كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الكوفة College of Administration and Economics/ University of Kufa hatimk.kadhmi@uokufa.edu.iq</p>	<p>م. علي نوري عبد الزهرة Ali Noori Abdulzahra رئاسة جامعة الكوفة Presidency of Kufa University alin.oraibi@uokufa.edu.iq</p>

المستخلص

يهدف البحث الحالي الى بيان مدى امكانية تعزيز موضوعية تخصيص التكاليف في ظل توافق نظرية الحل الابتكاري والفلسفة التي تستند اليها النظرية و التقنيات التي يقدمها المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة. ان سعي الوحدات الاقتصادية الى بناء ميزة تنافسية عالمية من خلال الابتكار والابداع في كافة الجوانب والانشطة داخل وخارج الوحدة مستندتا الى مجموعة من التقنيات والاجراءات التي تساعدها في تحقيق هدفين اساسين اولهما تخفيض التكاليف والثاني ارضاء الزبون بالمنتجات المبتكرة والابداعية التي تضيف قيمة له, بتحويل الافكار الابداعية والابتكارية من فكرة لا ملموسة الى نتائج مادية ملموسة من شأنها ان تزيد المبيعات والربحية على المدى الطويل في ظل ادارة استراتيجية للتكلفة لتحقق موضوعية تخصيص التكاليف و توفير حلول مبتكرة للانتقادات التي تعاني منها تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة. ولغرض اثبات ذلك تم اختار عينة عشوائية تمثلت بمجموعة من الكوادر المهنية و الاكاديمية ذات العلاقة بالتخصص الاداري و المحاسبي بواقع (41) فرد للوصول الى نتائج هذا التأثير وفق نتائج تحليل البيانات بالبرنامج الاحصائي (SPSS) لغرض اختبار الفرضيات فضلا عن مجموعة من المقاييس الاحصائية الاخرى. وقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج اهمها ان نظرية الحل الابتكاري تسهم في حل المشكلات المتعلقة البنود غير المالية والتي تستعمل كأساس في عملية تخصيص التكاليف بما يؤدي الى تحسين المؤشرات المالية من خلال



الوصول الى موضوعية تخصيص التكاليف في ظل تجاوز الانتقادات المرتبطة بتقنيات المدخل
الاستراتيجي لإدارة التكلفة.
الكلمات المفتاحية: نظرية الحل الابتكاري , الإدارة الاستراتيجية للتكلفة , موضوعية التخصيص.

The agreement theory of innovative solution and the strategic approach to cost management in enhancing the objectivity of cost allocation.

Abstract

The current research aims to demonstrate the extent of the possibility of enhancing the objectivity of cost allocation in light of the compatibility of the theory of the innovative solution and the philosophy on which the theory is based and the techniques provided by the strategic approach to cost management. The endeavor of economic entities to build a global competitive advantage through innovation and creativity in all aspects and activities inside and outside the unit is based on a set of techniques and procedures that help them achieve two basic goals, the first of which is reducing costs and the second satisfying the customer with innovative and creative products that add value to him, by transforming creative and innovative ideas. From an intangible idea to tangible results that will increase sales and profitability in the long term in light of strategic cost management to achieve objectivity in cost allocation and provide innovative solutions to the criticisms suffered by the strategic approach to cost management techniques. For the purpose of proving this, a random sample was chosen, With a group of professional and academic cadres related to administrative and accounting specialization, with a ratio of (41) individuals, in order to



reach the results of this effect according to the results of data analysis using the statistical program (SPSS) for the purpose of testing hypotheses, as well as a set of measures. Other statistics. The research reached a set of results, the most important of which is that the innovative solution theory contributes to solving problems related to non-financial items that are used as a basis in the cost allocation process, leading to improving financial indicators by reaching the objectivity of cost allocation in light of overcoming the criticisms associated with the techniques of the strategic approach to cost management.

Keywords: innovative solution theory, strategic cost management, objectivity of allocation.

المقدمة:

يعتبر الابداع والابتكار اهم مخرجات العقل البشري وله تأثير كبير في ازهار الوحدات الاقتصادية خصوصا فيما يتعلق بتحويل الافكار الابداعية والابتكارية من فكرة لا ملموسة الى نتائج مادية ملموسة من شأنها ان تعزز الربحية على المدى البعيد. ان سعي الوحدات الاقتصادية الى اثبات قدراتها ومكانتها في الاسواق يتطلب منها التركيز على متغيرين اولهما ادارة التكاليف وثانيهما حل كافة المشاكل غير النمطية على وفق مبادئ متغيرات ابتكارية تسهم في تحقيق الريادة المرسومة. ان الوحدات الاقتصادية المعاصرة تتبع العديد من التقنيات في ادارة تكاليفها وعلى وجه الخصوص غير المباشر منها من خلال الفلسفات المتولدة من المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة , الا ان تلك التقنيات على الرغم من حداثة الا انها تعاني من العديد من جوانب القصور و الانتقادات التي فرضت ضرورة ملحة لإيجاد حلول مبتكرة لها في ظل مبادئ قابله للتطبيق تعزز من الجوانب غير المالية المستعملة في عملية تخصيص التكاليف. ان نظرية الحل الابتكاري لها دور فاعل في تخفيض التكاليف في جميع عمليات الانتاج كونها تعمل على تحديد المشكلة ووضع مجموعة من الحلول



المبتكرة ومن ثم اختيار الحل الامثل لتحقيق ميزة تنافسية في الاسواق من جهة , ومن جهة اخرى ازالة كافة المشاكل المتعلقة بموجهات التكلفة بما يجعل من عملية التخصيص اكثر موضوعية.

المبحث الاول // منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث

تستند الوحدات الاقتصادية العالمية على التقنيات الاستراتيجية في عملية قياس وتخصيص وادارة التكاليف وعلى الرغم من حدوثها الا انها مازالت تعاني من العديد من المشاكل والسلبات التي بحاجة الى توفير حلول ابتكارية لها شريطة ان تكون تلك الحلول مرتكزة الى مبادئ اساسية تساعدها في تحقيق ريادة الاعمال بشكل مستقبلي هذا من جهة, ومن جهة اخرى فان الوحدات الاقتصادية المحلية هي ليست بأفضل حال من الوحدات العالمية والتي تعاني من مشاكل مركبة ترتبط بتقليدية نظم قياس التكاليف و كلاسيكية العمليات والانشطة الانتاجية وعدم التوفر الرقابة والسيطرة على الاسواق. من هنا يمكن بيان مشكلة البحث عبر التساؤل الاتي (هل يمكن تحقيق موضوعية قياس التكاليف في ظل توافق نظرية الحل الابتكاري و تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة).

ثانيا : اهداف البحث

تنطلق اهمية البحث من اهمية بيان الدور التوافقي الذي تقدمه كل من نظرية الحل الابتكاري بمبادئها الاربعين و الاهداف التي يسعى اليها المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة من تحقيق موضوعية في تخصيص التكاليف , ويمكن توضيح اهمية البحث من خلال الاتي:

(1) بيان المدخل المعرفي لنظرية الحل الابتكاري والفلسفة التي تستند اليها النظرية.

(2) بيان الركائز و الاهداف التي يسعى اليها المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة.

ثالثا : فرضية البحث

يستند البحث الحالي الى فرضية اساسية مفادها (يمكن تحقيق موضوعية تخصيص التكاليف في ظل توافق مبادئ نظرية الحل الابتكاري و تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة) , وتنفرع من هذه الفرضية الاتي:

(1) ان المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يسهم في تحقيق القياس الموضوعي لتكاليف المنتج من خلال مجموعة من التقنيات والمبادئ.



- (2) ان توظيف نظرية الحل الابتكاري يسهم في اكتشاف ظاهرة ريادية يمكن توظيفها في حل المشكلات بطريقة ابتكارية.
- (3) يمكن تحقيق موضوعية تخصيص التكاليف في ظل توافق مبادئ نظرية الحل الابتكاري و تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة.

المبحث الثاني : نظرية الحل الابتكاري – مدخل معرفي

اولا// مفهوم نظرية الحل الابتكاري

في عام (1946) وبالتحديد في عهد الاتحاد السوفيتي قدم المهندس والعالم السوفيتي هنري ألتشر (HENRY ALTSHULER) نظرية تهدف الى توظيف التفكير الإبداعي لإيجاد حلول مبتكرة للمشكلات المختلفة و تلك الحلول ينبغي ان تكون مبتكرة ولا تستند الى الاساليب التقليدية لحل المشكلات الروتينية او المتكررة بما يعزز من الدافعية الذاتية للعاملين وفي حينها تبنتها العديد من الشركات العالمية مثل (Ford & Toyota) بهدف الارتقاء بمستوى تفكير العالمين في صياغة حلول ابتكارية لبعض المشكلات التي تواجهها سواء كانت داخل او خارج الوحدة الاقتصادية (Avoyan, 2023).

سعى (HENRY) منذ تقديم النظرية الى اجراءات التحسينات والابتكارات عليها بشكل الذي يخرجها من وضع الجمود باعتبارها متطلب وجد نتيجة مشكلة معينة للوصول بها الى مرحلة الابداع و الابتكار المستمر باعتبار ان جميع الأنشطة والمهام في مختلف القطاعات هي بتطور مستمر وذلك التطور لا يخلو من المشاكل والقيود التي تحتاج الى حلول ابداعية مبتكرة بما يحقق امكانية تنمية قدرة العالمين على التفكير الابتكاري وحل المشكلات التي تواجههم في شتى مجالات الحياة (Chang, 2010). يضيف (Grover & Lyytinen, 2023) ان نظرية الحل الابتكاري (TRIZ) ماهي الا قاعدة معرفية تضم العديد من الطرائق لحل المشكلات والتي يمكن تطويرها بشكل مرن في ظل تغيرات الاعمال وتطورها. يرى (Hajj et al., 2021) ان الحل الابتكاري للمشكلات هي عملية مرتبة تستخدم مهارات التفكير الابداعي والناقد حسب خطوات متسلسلة ذات منهجية محددة بهدف التوصل الى حلول والتخلص من موقف مربك وتحقيق هدف محدد. اما (Johannessen, 2013) فيرى بانها أنموذج روسي قائم على حل المشكلات الانسانية بصورة



ابداعية من خلال الاستناد الى قاعدة معرفية تهدف الى الوصول الى حل للمشكلات على وفق خطوات منتظمة. اما (Kaur et al., 2020) فيرى بانها مجموعة من الاستراتيجيات الابداعية التي تسهم في حل المشكلات والمواقف بطريقة ابداعية عن طريق وضع مسارات للحلول وليست حلول جاهزة. اما (Mercure et al., 2019) فيقدم وجهة نظر مغايرة باعتبار ان النظرية هي ليست مجرد طريقة لحل المشكلات التكنولوجية و انما هي علم يمكن توظيفه في مختلف جوانب الحياة نتيجة توفيرها التحليل المنطقي للمشاكل وازالة التناقض الذي يعيق حل المشكلة , فضلا عن توظيف قاعدة معرفية متخصصة توفر اكثر من حل للمشكلات المطروحة , واخيرا توفير الوسائل والادوات المناسبة لتجاوز العوائق النفسية التي تحول دون التمكن من الوصول الى حلول ناجحة ومناسبة للمشكلات. في حين يقدم (Payyappallimana & Venkatasubramanian, 2016) بان (TRIZ) هي مجموعة من الطرائق والاساليب الهادفة الى تجاوز كافة العوائق من خلال توفير مجموعة من الاساليب المتعلقة بتحليل المشكلات لإيجاد الحلول المناسبة لها بطريقة ابداعية على وفق مجموعة من المبادئ التي يمكن تحديدها ونقلها للآخرين لجعل عملية الابداع اكثر قابلية للتعليم بإمكانية حدوثها.

ثانيا: فلسفة نظرية الحل الابتكاري

يرى مؤيدو نظرية الحل الابتكاري بانها تستند الى عدة افتراضات تجعل من عملية الابداع منهجية منتظمة تتطور في ضوء تطور بيئة الاعمال والمشاكل التي تتولد نتيجة تلك التطورات ومن اهم تلك الافتراضات التصميم المثالي والذي يعبر عن النتيجة النهائية و المرغوب في تحقيقها في ظل الحل الابتكاري المطروح , كما تلعب التناقضات التقنية و المادية دورا مهماً في تعزيز عملية الابداع والتي تستند الى سلسلة من الخطوات المحددة (Verganti et al., 2020). في حين يرى (Mercure et al., 2019) بان نظرية الحل الابتكاري تتطور بموجب تطور معظم النظم التقنية على وفق خط موازي وليس بطريقة عشوائية بما يجعل من النظرية تتطور بذات الخطوات او السرعة في تطور النظم التقنية. ان المشكلات التي يركز عليها (HENRY) من خلال نظريته هي تلك المشكلات التي لا يوجد لها حلول معروفة او تلك التي لها حلول معروفة ولكن يترتب عليها مشكلات اخرى متعددة , وبالتالي فان المشكلات التي توجد لها حلول معروفة تمثل نموذج عام تبتعد عنه النظرية لسبب اساس متعلق بعدم تولد التفكير الابداعي في عملية الحل المبتكرة , اما المشكلات التي تضم متطلبات متناقضة ولا توجد لها حلول معروفة و التي تتطلب المحاولة والخطاء في حلها مع تباين عدد



المحاولات بناء على درجة تعقيد المشكلة فهي ما تركز عليه نظرية (TRIZ). في يحن يؤكد (Avoyan, 2023) بان الهدف الذي يسعى (HENRY) الى تقديمه من خلال نظرية الحل الابتكاري ينصب بشكل اساس على المشكلات التي تتطلب حلا ابتكاريا يحتوي على تناقض واحد على الاقل ويعرف التناقض بانه موقف معين يؤدي محاولة تحسين احدى الوظائف يتولد عنه جوانب سلبية او مشكلات في اجزاء اخرى من المشكلة الاساسية الامر الذي يعكس ضرورة التعرف على المشكلة المحددة ومن ثم العمل على تجريد المشكلة وصياغتها بشكل مشكلة عامة من خلال استعمال احدى الاستراتيجيات الابتكارية يتم البحث عن حل ابتكاري لها و الانتقال من العمومية المجردة الى الحل الخاص بها في ضوء خمس مستويات رئيسة اولها الحل العام والذي يعطي حلول بنسبة (32%) في ضوء الشكل الخارجي للمشكلة (Chang, 2010), اما المستوى الثاني فيرتبط بقدرات العاملين في توفير تحسينات طفيفة على المشكلة لخفض مستوى التناقضات وهذا نسبته (45%), اما التعمق في التحسينات على النظام المراد حل المشكلة القائمة فيه في ضوء مئات الافكار المطروحة من قبل العاملين فهذا يمثل نسبة (18%) من حل المشكلة بصورة ابتكارية في مستواها الثالث , في حين لا تتعدى نسبة (4%) للمستوى الرابع للحل المبتكر في حال استناده الى المجالات العلمية , وفي حال كان الحل المبتكر يؤدي الى اكتشاف ظاهرة جديدة و ريادية يمكن توظيفها في حل المشكلات بطريقة ابتكارية وهذا النوع من الحلول هو اقل من (1%) (Johannessen, 2013).

ثالثا: استراتيجية نظرية الحل الابتكاري

من عام (1946) ولغاية (1990) تمكن (HENRY) من تكوين قاعدة بيانات ضخمة خارج حدود الاتحاد السوفيتي وعلى وجه الخصوص في الولايات المتحدة الامريكية واليابان و المانيا و النمسا و فرنسا وغيرها من دول العالم تضمنت هذه القاعدة عددا من المبادئ التي تتكرر للحل الابتكاري وبعد الدراسة المعمقة لهذا المبادئ وجد بانها لا تتعدى اربعين مبدئ ابتكاريا مرتبطة باستخدام المهارة في تعميم المشكلة لتحديد المبادئ المناسب للاستخدام و يمكن استخدام هذه المبادئ في كافة المجالات و تلك المبادئ هي (Mercure et al., 2019)(Verganti et al., 2020)(Grover & Lyytinen, 2023):

1- مبدأ التجزئة: وتعني تجزئة النظام الى مجموعة من الاجزاء المستقلة عن بعضها البعض بحيث يكون كل جزء قابلا للتقسيم الى اجزاء اصغر الى ان يصبح حل المشكلة امر ممكن.



- 2- مبدأ الفصل: وتعني فصل كافة الاجزاء المتعلقة بالنظام في حالة تضررها بسبب المشكلة المراد حلها او بالعكس العمل على ابقاء الاجزاء المفيدة للنظام.
- 3- مبدأ النوعية: وتعني تحسين اداء كل جزء من اجزاء النظام من خلال توفير الظروف المناسبة للعمل بصورة فاعلة من خلال تغيير البيئة الخاصة بالنظام نفسه او المحيطة به او كلاهما بما يجعل النظام قادرا على اداء وظيفة او عدة وظائف اخرى مفيدة.
- 4- مبدأ اللامتثال: ويعني هذا المبدأ تغيير حالة النظام من الامتثال الى عدم الامتثال , مثلا اذا كان النظام في حالة لا امتثال فيمكن حل المشكلة عن طريق جعل النظام اكثر امتثالا وبالعكس.
- 5- مبدأ الارتباط: ويعني هذا المبدأ القيام بعملية الربط سواء زمانيا او مكانيا لكافة الاشياء والانظمة التي تقوم بالوظائف المتماثلة او المتجاورة من الناحية الزمانية والمكانية.
- 6- مبدأ الشمول: ويهدف هذا المبدأ الى جعل النظام بأكمله او كل جزء منه قادر على اداء اكبر عدد ممكن من الوظائف بما يقلل الحاجة الى وجود نظام اخر.
- 7- مبدأ التداخل: ويعني هذا المبدأ بإمكانية حل المشكلة من خلال تقليص حجم المشكلة من خلال احتواء شيء في شيء اخر او في شيء ثالث اخر.
- 8- مبدأ القوة: ويهدف هذا المبدأ الى حل المشكلة بصورة ابتكارية من خلال ربط النظام بنظام اخر اكثر قوة او قدرة.
- 9- مبدأ الاجراءات المضادة: ويعني هذا المبدأ امكانية حل المشكلة من خلال توفير كافة الاجراءات المضادة للأثار السلبية التي قد تتولد من النظام.
- 10- مبدأ العمل المبكر: ويقصد بهذا المبدأ اجراء التغييرات او التحسينات المطلوبة على النظام كليا او جزئيا قبل ظهور الحاجة الفعلية لذلك , بما يجعل من جاهزية النظام اكثر فاعلية للاستخدام في تفاقم المشاكل واثارها السلبية.
- 11- مبدأ التعزيز: ويعني هذا المبدأ تعويض الانخفاض في موثوقية النظام.
- 12- مبدأ تقليل التباين: هنالك امكانية في حل المشكلات من خلال تقليل التباين ما بين البيئة الداخلية او البيئة الخارجية او الظروف او الشروط لمنع الحاجة الى رفع او تخفيض كفاءة الانظمة.
- 13- مبدأ العكس: يهدف هذا المبدأ الى توفير الاجراءات المعاكسة في حل المشكلة وقلب كافة العمليات و الاجزاء لتغيير حالتها الاصلية.



- 14- مبدأ الانحناء: ويعني هذا المبدأ حل المشكلة من خلال استبدال الاجزاء او السطوح الخطية بأخرى منحنية و بالعكس.
 - 15- مبدأ المرونة: ويعني حل المشكلة بتصميم الشيء او خصائصه الخارجية او العمليات التي يقوم بها بحيث يمكن تغييرها لإيجاد افضل ظروف للعمل.
 - 16- مبدأ الاعمال الجزئية: هي عبارة عن حل المشكلة عندما يمكن الحصول على نتائج تقل عن نسبة (100%) من النتائج المرغوبة.
 - 17- مبدأ البعد الاخر: ويقصد بهذا المبدأ حل المشكلة من خلال بعدها الاخر دون الدخول في ذات المشكلة بصورة ابتكارية.
 - 18- مبدأ كايزن العمل: ويعني هذا مبدأ جعل كافة اجزاء النظام تعمل بشكل متواصل دون توقف وبكامل قدرتها الانتاجية مع التركيز على التخلص من الانشطة غير المضيفة للقيمة.
 - 19- مبدأ تحويل الضار الى نافع: حيث يمكن حل المشكلة باستعمال الاثار الضارة في البيئة للوصول الى المنافع المرجوة من النظام.
 - 20- مبدأ التغذية العكسية: وتعني الاستفادة من كافة المعلومات الايجابية والسلبية عن نتائج حل المشكلة لتحقيق الاستفادة من النظام.
- اما بقية المبادئ فهي مبدأ التردد الميكانيكي , مبدأ العمل الدوري , مبدأ القفز , مبدأ تحويل الوساطة , مبدأ الخدمة الذاتية , مبدأ النسخ , مبدأ البدائل الرخيصة , مبدأ النظم الميكانيكية , مبدأ البناء الهيدروليكي , مبدأ الاغشية الرقيقة , مبدأ المواد النفاذة , مبدأ التغيير اللوني , مبدأ التجانس , مبدأ التجديد , مبدأ تغيير الخصائص , مبدأ انتقال المراحل , مبدأ التمدد الحراري , مبدأ الاكسدة , مبدأ الجو الخامل , مبدأ الموارد المركبة (Avoyan, 2023)(Kaur et al., 2020).

المبحث الثالث : الادارة الاستراتيجية للتكلفة – مدخل نظري

اولا: مفهوم المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة

بدأت العديد من الوحدات الاقتصادية خلال العقود الاخيرة من هذا القرن من السعي الى تبني تقنيات الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتساعدها في تقويم ادائها من بعد استراتيجي تهدف من خلاله تخفيض التكاليف و زيادة المخرجات وتحسين الجودة في ظل تنوع حاجات ومتطلبات الزبون وجاء هذا



السعي نتيجة الثورة في استخدام التكنولوجيا في كافة المجالات والذي نقل المنافسة الى منحى عالمي متسارع يسير على خطوات مبتكرة بشكل متجدد. قدمت العديد من المفاهيم للإدارة الاستراتيجية للتكلفة وقد تنوعت نقطة التركيز الخاصة بكل مفهوم فمثلا نجد (Petera & Šoljaková, 2020) يركز على انها مجموعة من التقنيات الهادفة الى تحسين ورفع فاعلية وكفاءة العمليات والمنتج بتركيزها على نظم المعلومات بما توفره من معلومات تسهم في تعزيز الأنشطة المضيئة للقيمة و حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون. اما (Meyer, 2008) فيرى بانها مجموعة من اساليب المحاسبة الادارية الهادفة نحو تخفيض تكاليف العمليات والمنتج. (Kumar, 2020) فيجد بانها منهج معاصر وشامل يضم العديد من الادوات والاساليب التي تسهم في امداد الادارة بالمعلومات التي تمكنها من اتخاذ القرارات الرشيدة والسليمة المتعلقة باستراتيجية الوحدة وتكاليف الانشطة. في حين يركز (Kabirifar et al., 2020) على انها منهج محاسبي يهدف الى امداد ادارة الوحدة الاقتصادية بالمعلومات الداخلية والخارجية التي تساعد في الوصول الى الاستخدام الامثل للموارد المتاحة لتحقيق ميزة تنافسية باستعمال مجموعة من ركائز التحليل الاستراتيجي للأنشطة والتكاليف. على الرغم من تنوع المفاهيم التي قدمت, الا اننا نجد ان تقنيات الادارة الاستراتيجية للتكلفة تهدف الى تخفيض التكاليف من خلال تعزيز الانشطة المضيئة للقيمة , فضلا عن سعيها الى تقديم سلع و خدمات تلبي رغبات الزبائن ولتحقيق هذا الجانب لا بد من توفر التوازن بين معادلة التكلفة والجودة , فمن جانب التكلفة نجد ان تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة تسعى الى تبني العديد من الاسس التي يمكن من خلالها تحقيق التخصيص الموضوعي للتكاليف غير المباشرة , اما الجودة فهي العنصر او البند الحاكم لتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية (Fuertes et al., 2020).

ثانيا: اهداف المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة

ان الاهداف التي تسعى الى تحقيقها الوحدات الاقتصادية في القرن العشرين خلف جوهرها عن اهداف الامس ولتحقيق هذه الاهداف يتطلب منها اتباع استراتيجيات مختلفة عن تلك التي يقدمها المدخل التقليدي لإدارة التكلفة , اذ هي بحاجة الى مصدر للمعلومات يغطي جانبيين اولها الجوانب المتعلقة بالتكلفة و الايرادات, وثانيها الجوانب غير المالية المتمثلة بالإنتاجية, والجودة , و رضا



الزبائن, بما يساعدها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات لتحقيق ميزة تنافسية. لذا فان اهم اهداف الادارة الاستراتيجية للتكلفة تتمثل في:

1- تعظيم المخرجات: أن الهدف الرئيس للوحدة الاقتصادية هو تحقيق الربح وبالتالي فإنها تسعى إلى إبقاء التكاليف في ادنى حد ممكن من خلال تعظيم الانتاج. لذا فان مدخل الادارة الاستراتيجية للتكلفة يقدم المساعدة الى الوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة من التقنيات التي تمكنها من زيادة الارباح في ظل تعظيم المبيعات في ضوء الطاقة المتاحة و خصوصا في حالة عدم قدرتها في التحكم بأسعار البيع (Frazelle, 2020).

2- التحسين المستمر: ان سعي الوحدات الاقتصادية الى تحقيق وفورات في التكاليف و الوقت وتحسين الجودة فهذا يتطلب تضافر جهود كافة العاملين ضمن عملية مستمرة تهدف الى التخلص من الهدر و الضياع في الموارد من خلال عملية التحسين في تصميم العمليات والمنتج و تقليل وقت الاستجابة في شكل دفعات صغيرة بدلا من التغيير الشامل و الذي يؤدي الى زيادة في تكاليف الاستثمار و الذي يؤديه المدخل التقليدي لإدارة التكلفة (Biadacz, 2022).

3- رضا الزبون: ان السياسات التي كانت تتبناها الوحدات الاقتصادية في تقديم منتج في ظل محدودية خيارات الزبائن اصبحت من الماضي نتيجة احتدام المنافسة بين الوحدات الاقتصادية و انفتاح الاسواق العالمية, لذا فان المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يهدف الى توفير المعلومات المتعلقة بكيفية تحقيق رضا الزبائن بالشكل الذي يساعد في المحافظة على الزبائن الحاليين وكسب الزبائن الجدد باعتبار ان ربحية الشركة متولدة من القيمة المكتسبة من الزبائن (Anderson & Dekker, 2009).

4- ادارة التكلفة: يقدم المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة تركيز متفرد على النظم التقليدية في ادارة التكاليف حيث لا يقتصر على التركيز المتواصل للتكلفة و التحكم فيها على امتداد دورة حياة المنتج انما يعتمد بشكل كبير و مركز على النظم المعلوماتية و ادارتها للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية (Amason & Ward, 2020).

5- اختيار الاستراتيجية التنافسية: يقدم الدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة كافة المعلومات المطلوبة لاختيار الموقف التنافسي الناجح في الصناعة ليكون مربح ومستدام للوحدة مقابل القوى المنافسة الاخرى و التي تحدد نوع المنافسة في الاسواق (Alzoubi et al., 2020).



ثالثا: فلسفة الادارة الاستراتيجية للتكلفة

خلال القرن التاسع عشر وبشكل خاص في صناعة المنسوجات والحديد والصلب في الولايات المتحدة ظهر مفهوم نظام ادارة التكلفة وكانت مهمته مساعدة مدراء تلك الوحدات الاقتصادية في اتخاذ القرارات التشغيلية الروتينية عن طريق تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بكفاءة العمليات و تكاليف المنتجات مرتكزة على المعلومات الداخلية للوحدة الاقتصادية (M. H. Ali et al., 2021). الا انها مع دخول القرن العشرين اصبحت لا تتلاءم مع المتطلبات المعاصرة نتيجة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية السريعة المرتبطة بشكل مباشر بالتكنولوجيا ونتيجة لها اصبحت الاسواق دون حدود او حواجز والتي فرضت على الوحدات الاقتصادية تحديات ارتبطت بقدرتها على الاستمرار وضرورة اعتماد نظم او سياسات في ادارة التكلفة ذات بعد استراتيجي يوفر لها كافة المعلومات ذات الطابع المالي من حيث التكاليف والايادات فضلا عن المعلومات غير المالية المتربطة بالزبون وحاجاته ورغباته (Alamri, 2018). ويشير العديد من الباحثين و المهتمين الى ان فلسفة الادارة الاستراتيجية للتكلفة تولدت نتيجة معالجة العديد من المشاكل المعوقات والتي من اهمها:

1- محدودية عوامل نجاح الوحدات الاقتصادية : ان عوامل النجاح للفترات السابقة كانت اكثر مرونة بالنسبة للوحدات الاقتصادية نتيجة محدودية خيارات الزبون وكل ما ينتج يباع, الا انها ونتيجة العولمة و انفتاح الاسواق و المنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية وقصر دورة حياة المنتج جعلت من عوامل نجاح الوحدة الاقتصادية محدودة منعكسه على اربعة مفاهيم يتطلب توفير الادارة لها من بعد استراتيجي, وهي:

أ- التكلفة : ان التكلفة هي عنصر حاسم في المنافسة لذا ينبغي على الوحدات الاقتصادية ادارة الانتاج باقل التكاليف شريطة عدم التضحية بالجودة المقبولة , وما دامت بعض عناصر التكاليف تغير جوهرها في ظل التقدم التكنولوجي لذا اصبحت عملية التخصيص التي تبنى على حجم الانتاج غير موضوعية الامر الذي فرض ضرورة للرقابة والسيطرة على الوقت والمواصفات و الموارد باعتبارها موجه اساسي للتكلفة لكي تكون الوحدات الاقتصادية متقدمة في المنافسة الابتعاد عن الفلسفات المرتكزة على تعظيم المخرجات بهدف تخفيض تكاليف (AI- (HASHIMY & Al-hashimy, 2019).



ب- الجودة : ان فكرة كل ما ينتج يباع لا تتلاءم مع المتطلبات الحالية ففي الماضي كانت الوحدات الاقتصادية هي المسيطرة على الاسواق والزبائن في ظل محدودية الخيارات المتاحة للزبون , اما اليوم فقد تغيرت هذه السيطرة جذريا حيث اصبح الزبون المتحكم الاساس في اختيار المنتجات في ضوء البدائل والجودة , حيث ازدادت توقعات الزبائن نحو السلع عالية الجودة بشكل ملحوظ في العقد الأخير حيث يرغب الزبائن في شراء تلك السلع بسعر مقبول مقارنة مع ما يقدمه المنافسون (A. M. M. Ali et al., 2023).

ت- الوقت : يعتبر عامل الوقت عنصر حاسم للوحدات الاقتصادية حيث تتطلب عملية المنافسة ادارة هذا الوقت بشكل فاعل و العمل على تخفيض الوقت على امتداد دورة حياة المنتج من توريد المواد، والإنتاج , وتسويق المنتج الامر الذي يقلل او يلغي الفجوة الزمنية التي تمكن المنافسين من اكتساب زبائن الوحدة الاقتصادية (Alvarez et al., 2021).

ث- الإبداع (الابتكار) والتمايز: ان التطور التكنولوجي الحالي اتاح امكانية معرفة الاشياء قبل التكوين المادي لها الامر الذي فرض تحدي جديد اما الوحدات الاقتصادية في معرفة الخصائص والوظائف الواجب توفرها في المنتجات و قبل ادخالها ضمن العملية الانتاجية, الامر الذي يتطلب منها الاستغناء او تطوير نظم المعلومات و التكاليف بصورة تتلاءم مع هذا التطور من خلال التركيز على الابتكار والتمايز في المنتجات من حيث الجودة والتكلفة و الوقت (Bakar & Rahim, 2014).

2- هيكل التكلفة و اسس التخصيص: لم يبق هيكل التكلفة على ما هو عليه نتيجة الائمة و تكنولوجيا الانتاج حيث اصبحت الاجور من بند متغير داخل ضمن تكلفة المنتج باتت تكلفة غير مباشرة بحاجة الى اساس موضوعي لتخصيصها هذا من جهة , ومن جهة اخرى لم يعد حجم الانتاج او مستوى الاقسام او المرحلة اساس مناسب لتخصيص التكاليف العامة الامر الذي فرض ضرورة تبني تقنيات تأخذ في الاعتبار التطورات والتغيرات في البيئة الانتاجية (Baxter et al., 2019).

3- الرقابة على التكلفة: ان فلسفة الرقابة على التكاليف على وفق المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة فهو لا يعني بالضرورة ان تؤدي الرقابة على التكاليف تخفيضها انما تحقيق اكبر قدر ممكن من



الفائدة المتحققة جراء تلك التكاليف او بمعنى اخر تحقيق اداء افضل وبذات التكلفة (Union et al., 2020).

4- تباين الموارد: ان فلسفة تخفيض التكاليف وتعزيز الايرادات لا يمكن تحقيقها بشكل فاعل وكفو مالم تتوفر كافة المعلومات المتعلقة بالموارد التي تحت سيطرة الوحدة الاقتصادية بما تعطي صورة واضحة و موضوعية لإدارة الوحدة الاقتصادية لاتخاذ القرارات التي من شأنها ان تعزز الانتاجية الاجمالية للوحدة لتحقيق اقصى قدر ممكن من الربح وتحسين رضا الزبون في ضوء الموارد المتاحة.

5- فلسفة السوق: ان انتقال السوق من سوق البائع الى سوق الزبون جعل من النظم والمداخل التقليدية عاجزة بشكل تام من توفير المعلومات غير المالية المتعلقة بالزبون وحاجاته ورغباته التي تمكن ادارة الوحدة الاقتصادية من البقاء ضمن سوق المنافسة, فسوق اليوم يتميز بعدم امكانية بيع كل ما يتم انتاجه من قبل الوحدات الاقتصادية في ضوء الخصائص و الوظائف المعدة من قبلها مالم يدخل الزبون كجزء اساسي في تكوينها (Hraiga et al., 2023).

المبحث الرابع : موضوعية تخصيص التكاليف توافق نظرية الحل الابتكاري والمدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة – مدخل نظري في ظل

يعتبر الابتكار والابداع من اهم مخرجات العقل البشري وله تأثير على تقدم الصناعات خصوصا فيما يتعلق بتحويل الافكار الابتكارية والابداعية من فكرة لا ملموسة الى نتائج ملموسة, تشير الدراسات و البحوث الى ان الفجوة بين التطور التكنولوجي والاساليب المحاسبية والادارية مازالت قائمة على ارض الواقع وخصوصا الاجراءات والخطوات المتعلقة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجة في ظل تغير هيكل التكلفة وتحول الجزء الاكبر منها الى تكاليف غير مباشرة , والذي نعكس سلبا على مقدرة الوحدات الاقتصادية من تلبية التطورات والتغيرات في البيئة الخارجية (AI- Breiki & Bicer, 2023). على الرغم من ذلك قدم المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة العديد من التقنيات والفلسفات المبتكرة لقياس موضوعية تكاليف المنتج من خلال الابتعاد عن الموجهات التقليدية المرتبطة بالحجم ومنها (ABC,TDABC,PFABC,ABC11,RCA) و كأمر واقع فقد تضمنت



كل تقنية منها اثار سلبية على بعض الجوانب الخاصة بالقياس فضلا عن المعلومات المتعلقة بالأسس و الموجهات الخاصة بالتكاليف الامر الذي يعكس ضرورة ملحة لمحاولة المزج ما بين تلك التقنيات والمبادئ الابتكارية لمعالجة أي نتائج غير مرغوبة فيها بصورة ابتكارية (Zhang et al., 2022). قدمت العديد من الدراسات والابحاث الهادفة للمزج بين المبادئ الابتكارية و النتائج المتولدة من تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة الكلفة فمثلا تشير الدراسة التي قدمها كل من (Guandwu & Jarboul) الى ضرورة تبني المبادئ الابتكارية عن التحول او الانتقال من المدخل التقليدي الى المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة او الانتقال من تقنية الى اخرى في ضوء تطور البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية حيث ان أي تقنية تتبناها الوحدة الاقتصادية تعاني من العديد من الانتقادات التي ينبغي توظيف احد او مجموعة من المبادئ الابتكارية لتجاوزها وعلى وجه الخصوص الانشطة وتصنيفها الى مضيف غير مضيف للقيمة , فضلا عند الحاجة الى تدخل العقل البشري في تحديد مقدار الاوقات التي تستهلكها الانشطة ومن ثم استعمالها كأساس في عملية تخصيص التكاليف لقياس موضوعية تكلفة المنتج (Avoyan, 2023). اما دراسة (Ramos & Zarzoso) والتي استطلعت مجموعة من الدول النامية حول تأثير التطور التكنولوجي على التجارة الدولية وبين المبادئ الابتكارية والتي اشارت الى وجود تأثير ايجابي للمبادئ الابتكارية على نمو الوحدة الاقتصادية ليس فقط للوصول الى نمو معين وانما لتحقيق اعلى مستوى من النمو و يعود السبب في ذلك سعي الوحدة الاقتصادية من تطوير النظم التقليدية التي تتبناها في ضوء الحلول التي تقدمها نظرية الحل الابتكاري ومحاولة تعميم النتائج بما يعزز من القيمة للوحدة الاقتصادية والزبون (Grover & Lyytinen, 2023).

اما دراسة (Chunxia,2022) فقد اشارت الى وجود نوعين من المشاكل التي يمكن حلها بشكل ابتكاري لتحقيق القياس الموضوعي لتكاليف في ظل تقنية التكلفة على اساس المواصفات من خلال حل المشكلة المتعلقة بتحديد المواصفات والخصائص للمنتج من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية و الزبون من خلال المبادئ الابتكارية مثل الابداع والتناقضات و الفصل والدمج والاحتواء بشكل الذي يمكن من خلاله الوصول الى اساس موضوعي و مقبول لتخصيص التكاليف غير المباشرة بما يغطي كافة الانتقادات المرتبطة بالتقنية بما يسهل من عملية الربط ما بين مستوى الانجاز وتحديد تكلفة كل خاصية او مواصفة بما ينعكس بصورة ايجابية على زيادة الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية. اما



دراسة (Yuk&Garrett,2023) فقد توصلت الى ان الحلول التي تقدمها مبادئ الحل الابتكاري ترتبط بشكل مباشر بالأداء المالي للوحدة الاقتصادية حيث قدمت الدراسة وصفا للمبادئ التي يتم استعمالها في الوصول الى مؤشرات مالية جيدة من خلال دراسة مجموعة من المتغيرات مثل (الايادات، والمبيعات، والأصول، والمطلوبات وصافي الدخل) حيث ان صياغة الحل الابتكاري للمشكلة المتعلقة بتخصيص التكاليف العامة يعطي نتائج ايجابية فيما يتعلق بالأنشطة و الموارد المضيقة للقيمة و تعزيزها واما ازالة الأنشطة والموارد غير المضيقة للقيمة فقد وفرت لها الحلول الابتكارية فما اذا كان هنالك خطأ او عدم الدقة في تقديرها بما يؤدي الى التنمية الاقتصادية والاجتماعية للوحدة الاقتصادية من خلال تحقيقها أكبر قدر من النتائج بأقل التكاليف (Verganti et al., 2020). من هنا نجد ان توظيف نظرية الحل الابتكاري يسهم في معالجة كافة المشاكل او الانتقادات المتعلقة بنظم الادارة التقليدية للتكلفة او الاستراتيجية منها فمثلا عند توظيف مبدأ التجزئة و الفصل والمرونة و النوعية و الشمول و مبدأ التعزيز فهذا يمكن الوحدات الاقتصادية التي تتبنى نظم ادارة التكاليف التقليدية في تحقيق موضوعية القياس من خلال حل المشكلات المتعلقة ببعض البنود غير المالية والتي تعتبر احد اهم العيوب التي يعاني منها النظام وهذا من جهة ومن جهة اخرى توفير كافة المعلومات الاساسية المتعلقة باختيار موجهات التكلفة التي تتلاءم مع التطورات التكنولوجية التي تواجهها بيئة العمل من جهة اخرى. كما ان توظيف مبدأ تقليل التباين والعكس و العمل المبكر في ظل تقنيات المدخل الاستراتيجية لإدارة التكلفة يحقق وضوح العلاقة بين التكلفة وسبب حدوثها و اختلاف هيكل التكلفة من جهة وتصنيف الأنشطة والموارد الى مضيقة وغير مضيقة للقيمة والعمل على توفر الحلول المبتكرة في حالة الارتباط او التقدير الافراد العاملين وفي كافة اتجاهات التأثير.

المبحث الخامس: الجانب التطبيقي للبحث

تحليل اراء واستجابة عينة البحث

تمثلت عينة البحث بمجموعة من الكوادر المهنية و الاكاديمية ذات العلاقة بالتخصص الاداري و المحاسبي ، ولغرض التمكن من اثبات صحة الفرضيات من عدمه، تم الاستعانة بأسلوب (Likert) الخماسي مع ضرورة الوصول الى الأوساط الحسباني الموزون والانحراف المعياري ومعاملات



الاختلاف والأوزان النسبية لمعرفة مساهمة كل متغير، وتم الاعتماد على الوسط الفرضي البالغ (3) كمييار للقياس وتقييم درجة استجابة افراد عينة البحث والتي ويضحها الجدول (1)

الجدول (1) وصف عينة البحث

ت	المتغيرات	الفئات المستهدفة	العدد	العنوان الوظيفي	العدد
1	التحصيل الدراسي	دبلوم	0	م. مساعد	7
		بكالوريوس	0	مدرس	17
		ماجستير	14	استاذ مساعد	15
		دكتوراه	27	استاذ	2
المجموع					
3	التخصص	محاسبة	28		
		ادارة	13		
المجموع					
5	سنوات الخدمة	5 فما دون	7		
		أكثر من 5-10	11		
		أكثر من 10-15	13		
		أكثر من 15	10		
		المجموع	41		

المصدر: اعداد الباحثين.

(1) اختبار الفرضية الاولى:

تنص هذه الفرضية على (ان توظيف نظرية الحل الابتكاري يسهم في اكتشاف ظاهرة ريادية يمكن توظيفها في حل المشكلات بطريقة ابتكارية) , اما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (2) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المئوي لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (80.97%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.21) وبانحراف معياري مقداره (0.92) ومعامل اختلاف مقداره (22.64%) , اذ ان اعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الاولى والتي نصت (توفر نظرية الحل الابتكاري حلول على وفق مجموعة من المبادئ) , اذ كان الوزن المئوي لها (95.12%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.56) وبانحراف معياري مقداره (0.67) مقابل معامل اختلاف (14.75%) , وعلى الرغم من ذلك نجد ان جميع الاوزان المئوية قد تجاوزت (60%) , فضلا عن ان الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الاولى , اما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الاولى عند مستوى معنوية



(0.05) وبدرجة حرية (55) نجد ان المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (10.34) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله قبول الفرضية الاولى.

(2) اختبار الفرضية الثانية:

تنص هذه الفرضية على (ان المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يسهم في تحقيق القياس الموضوعي لتكاليف المنتج من خلال مجموعة من التقنيات والمبادئ) , اما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (3) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المئوي لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (94.63 %) بوسط حسابي موزون مقداره (4.47) وبانحراف معياري مقداره (0.61) ومعامل اختلاف مقداره (13.89%) , اذ ان اعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الثانية اذ كان وزنها المئوي (100%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.71) وبانحراف معياري مقداره (0.46) مقابل معامل اختلاف (9.79%) , بينما كانت اقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الخامسة اذ كان وزنها المئوي (85.37%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.32) وبانحراف معياري مقداره (0.78) مقابل معامل اختلاف (18.27%) , وعلى الرغم من ذلك نجد ان جميع الازان المئوية قد تجاوزت (85%) , فضلا عن ان الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الثانية, اما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الثانية عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد ان المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (16.34) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله قبول الفرضية الثانية.

(3) اختبار الفرضية الثالثة:

تنص هذه الفرضية على (يمكن تحقيق موضوعية تخصيص التكاليف في ظل توافق مبادئ نظرية الحل الابتكاري و تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة) , اما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (4) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المئوي لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (71.22 %) بوسط حسابي موزون مقداره (4.03) وبانحراف معياري مقداره (1.01) ومعامل اختلاف مقداره (25.20%) , اذ ان اعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الثالثة اذ كان وزنها المئوي (75.61%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.17) وبانحراف معياري مقداره (1.09) مقابل معامل اختلاف (26.21%) , بينما كانت اقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الاولى اذ



كان وزنها المئوي (58.54%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.83) وبانحراف معياري مقداره (1.09) مقابل معامل اختلاف (28.55%) , وعلى الرغم من ذلك نجد ان جميع الاوزان المئوية قد تجاوزت (58%) , فضلا عن ان الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الثالثة, اما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الثالثة و عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد ان المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (6.54) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله امكانية قبول الفرضية الثالثة.

الجدول (2) اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الاولى

ت	الفقرات	اتفق تماما				لا اتفق				المؤشرات الاحصائية N = 41				
		%	N	%	N	%	N	%	N	الوزن المئوي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
1	توفر نظرية الحل الابتكاري حلول على وفق مجموعة من المبادئ.	63	26	32	13	2	1	2	1	14.86	95.12	14.75	0.67	4.56
2	ان نظرية الحل الابتكاري هي قاعدة معرفية تهدف الى الوصول الى حل للمشكلات على وفق خطوات منتظمة.	46	19	54	22	0	0	0	0	18.56	100	11.31	0.50	4.46
3	ان عملية الابداع منهجية منتظمة تتطور في ضوء تطور بيئة الاعمال.	44	18	37	15	5	2	15	6	8.77	80.49	20.79	0.87	4.20
4	يتطلب تطبيق نظرية	46	19	22	9	5	2	2	1	5.81	68.29	28.05	1.12	4.02



																		الحل الابتكاري دراسة معمقة لمجموعة من المبادئ.
																		بتولد من نظرية الحل الابتكاري اكتشاف ظاهرة جديدة و ريادية يمكن توظيفها في حل المشكلات بطريقة ابتكارية.
3.70	60.98	38.3	1.47	3.85	12	5	7	3	20	8	5	2	56	23				5
10.34	80.97	22.64	0.92	4.21	المعدل العام لمتغيرات الفرضية الأولى													

المصدر: اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS).

الجدول (3) اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الثانية

ت	الفقرات	اتفق تماماً				اتفق				محايد		لا اتفق تماماً				
		%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N			
		المؤشرات الإحصائية N = 41														
		T	الوزن المنوي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N
1	يرتكز المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة على مجموعة من التقنيات الهادفة الى رفع فاعلية وكفاءة العمليات والمنتج .	21.35	97.56	10.88	0.51	4.71	0	0	0	0	2	1	24	10	73	30
2	يسهم المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة امداد الإدارة بالمعلومات التي تمكنها من اتخاذ القرارات الرشيدة والسليمة المتعلقة باستراتيجية الوحدة وتكاليف الأنشطة.	23.73	100	9.79	0.46	4.71	0	0	0	0	0	0	29	12	71	29
3	يمكن تحقيق موضوعية تخصيص التكاليف من	10.77	95.12	17.18	0.72	4.22	2	1	0	0	2	1	63	26	32	13



المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثانية															
														خلال إزالة كافة الأنشطة والمواد غير المضيقة للقيمة.	
15.18	95.12	13.36	0.58	4.39	0	0	0	0	5	2	51	21	44	18	يسعى المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة التي تظافر جهود كافة العاملين لتحقيق وفورات في التكاليف و الوقت وتحسين الجودة.
10.69	85.37	18.27	0.78	4.32	0	0	2	1	12	5	37	15	49	20	يهدف المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة الى توفير نظم معلومات فاعلة لتحقيق الابتكار والتميز في المنتجات من حيث الجودة والتكلفة و الوقت.
16.34	94.63	13.89	0.61	4.47											

المصدر: اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS).

الجدول (4) اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الثالثة

ت	الفقرات	اتفق تماماً				اتفق				محايد				لا اتفق				لا اتفق تماماً			
		%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N				
		المؤشرات الإحصائية N = 41																			
		T	الوزن	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي															
		المحتسبة																			
1	ان توافق نظرية الحل الابتكاري و المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يسهم في تحقيق القياس الموضوعي للتكاليف.	4.85	58.54	28.55	1.09	3.83	2	1	7	3	32	13	22	9	37	15					
2	تسهم مبادئ نظرية الحل الابتكاري في تجاوز الانتقادات المرتبطة بتقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة.	7.52	73.17	22.06	0.89	4.05	0	0	5	2	22	9	37	15	37	15					
3	تحقق مبادئ الحل الابتكاري في تحسين المؤشرات المالية من خلال الوصول الى موضوعية تخصيص التكاليف.	6.85	75.61	26.21	1.09	4.17	2	1	7	3	15	6	22	9	54	22					
4	توفر المبادئ الابتكارية حل للمشكلة المتعلقة بتخصيص التكاليف العامة بما يعطي	6.73	75.61	25.48	1.04	4.1	5	2	0	0	20	8	32	13	44	18					



- (2) ضرورة تبني الوحدات الاقتصادية المحلية تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة بشكل الذي يساعدها في تحسين ورفع فاعلية وكفاءة العمليات والمنتج.
- (3) ضرورة التركيز بناء نظم المعلومات ذات البعد الاستراتيجي بما يوفر معلومات تسهم في تعزيز الأنشطة المضيقة للقيمة من جهة و معلومات يمكن من خلالها ازالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون من جهة اخرى.
- (4) ينبغي توظيف الدور المتكامل لتقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة و مبادئ نظرية الحل الابتكاري بما يحقق من موضوعية قياس التكاليف من جهة , ومن جهة اخرى معالجة الانتقادات المتعلقة بها بصورة ابداعية و ابتكارية.

References

- 1) Al-Breiki, M., & Bicer, Y. (2023). Techno-economic evaluation of a power-to-methane plant : Levelized cost of methane, financial performance metrics, and sensitivity analysis. *Chemical Engineering Journal*, 471, 144725. <https://doi.org/10.1016/j.cej.2023.144725>
- 2) Al-HASHIMY, M. N. H., & Al-hashimy, H. N. H. (2019). Strategic Accounting in the Profitability of Construction Engineering Projects Management Companies in Iraq. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 14(3), 941–944.
- 3) Alamri, A. M. (2018). Strategic Management Accounting and the Dimensions of Competitive Advantage: Testing the Associations in Saudi Industrial Sector. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8(2), 48–64.
- 4) Ali, A. M. M., Jabir, S. M., Almagtome, A. H., & Kadhim, H. K. (2023). Using Time-Driven Benchmarking for Measuring Health Services Performance Under COVID-19 Pandemic. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.*, 8(2), 9.



- 5) Ali, M. H., Suleiman, N., Khalid, N., Tan, K. H., Tseng, M.-L., & Kumar, M. (2021). Supply chain resilience reactive strategies for food SMEs in coping to COVID-19 crisis. *Trends in Food Science & Technology*, 109, 94–102.
- 6) Alvarez, T., Sensini, L., Bello, C., & Vazquez, M. (2021). Management accounting practices and performance of SMEs in the Hotel industry: Evidence from an emerging economy. *International Journal of Business and Social Science*, 12(2), 24–35.
- 7) Alzoubi, H., Ahmed, G., Al-Gasaymeh, A., & Kurdi, B. (2020). Empirical study on sustainable supply chain strategies and its impact on competitive priorities: The mediating role of supply chain collaboration. *Management Science Letters*, 10(3), 703–708.
- 8) Amason, A., & Ward, A. (2020). *Strategic management: From theory to practice*. Routledge.
- 9) Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2009). Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management. *Accounting Horizons*, 23(2), 201–220.
- 10) Avoyan, E. (2023). Collaborative governance for innovative environmental solutions: Qualitative comparative analysis of cases from around the world. *Environmental Management*, 71(3), 670–684.
- 11) Bakar, N. A., & Rahim, Z. A. (2014). Design-to-cost framework in product design using inventive problem solving technique (TRIZ). *Journal on Innovation and Sustainability RISUS*, 5(2), 3–17.
- 12) Baxter, J., Carlsson-Wall, M., Chua, W. F., & Kraus, K. (2019). Accounting and passionate interests: The case of a Swedish football club.



- Accounting, Organizations and Society, 74, 21–40.
<https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.08.002>
- 13) Biadacz, R. (2022). The use of modern varieties of cost accounting as a cost management strategic tool by smes in Poland. Polish Journal of Management Studies, 26(2), 42–59.
- 14) Chang, H. (2010). A new perspective on Twitter hashtag use: Diffusion of innovation theory. Proceedings of the American Society for Information Science and Technology, 47(1), 1–4.
- 15) Frazelle, E. (2020). Supply chain strategy: the logistics of supply chain management. McGraw-Hill.
- 16) Fuertes, G., Alfaro, M., Vargas, M., Gutierrez, S., Ternero, R., & Sabattin, J. (2020). Conceptual framework for the strategic management: a literature review—descriptive. Journal of Engineering, 2020, 1–21.
- 17) Grover, V., & Lyytinen, K. (2023). The pursuit of innovative theory in the digital age. Journal of Information Technology, 38(1), 45–59.
- 18) Hajj, C. El, Jawad, D., & Montes, G. M. (2021). Analysis of a construction innovative solution from the perspective of an information system theory. Journal of Construction Engineering and Management, 147(9), 3121003.
- 19) Hraiga, R. A., Ali, A. M. M., & Abbas, A. A. (2023). Improving Productivity Using Green Process Reengineering Technology. Polish Journal of Environmental Studies, 32(5), 4037–4049.
<https://doi.org/10.15244/pjoes/166164>
- 20) Johannessen, J.-A. (2013). Innovation: a systemic perspective—developing a systemic innovation theory. Kybernetes, 42(8), 1195–1217.



- 21) Kabirifar, K., Mojtahedi, M., Wang, C., & Tam, V. W. Y. (2020). Construction and demolition waste management contributing factors coupled with reduce, reuse, and recycle strategies for effective waste management: A review. *Journal of Cleaner Production*, 263, 121265.
- 22) Kaur, P., Dhir, A., Singh, N., Sahu, G., & Almotairi, M. (2020). An innovation resistance theory perspective on mobile payment solutions. *Journal of Retailing and Consumer Services*, 55, 102059.
- 23) Kumar, S. (2020). Relevance of Buddhist Philosophy in Modern Management Theory. *Psychology and Education*, 58(2), 2104–2111.
- 24) Mercure, J.-F., Knobloch, F., Pollitt, H., Paroussos, L., Scricciu, S. S., & Lewney, R. (2019). Modelling innovation and the macroeconomics of low-carbon transitions: theory, perspectives and practical use. *Climate Policy*, 19(8), 1019–1037.
- 25) Meyer, M. J. (2008). Cost Management: Strategies for Business Decisions. *Issues in Accounting Education*, 23(1), 148.
- 26) Payyappallimana, U., & Venkatasubramanian, P. (2016). Exploring ayurvedic knowledge on food and health for providing innovative solutions to contemporary healthcare. *Frontiers in Public Health*, 4, 57.
- 27) Petera, P., & Šoljaková, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33(1), 46–67.
- 28) Union, A. H., Kadhim, H. K., & Ali, A. M. M. (2020). The prospect of using concurrent engineering for enhancing the supply chain efficiency and reduce its costs in the hospitality sector. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, 9(2), 1–12.



- 29) Verganti, R., Vendraminelli, L., & Iansiti, M. (2020). Innovation and design in the age of artificial intelligence. *Journal of Product Innovation Management*, 37(3), 212–227.
- 30) Zhang, Y., Zhao, X., & Fu, B. (2022). Impact of energy saving on the financial performance of industrial enterprises in China: An empirical analysis based on propensity score matching. *Journal of Environmental Management*, 317, 115377. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2022.115377>
- 31) Chunxia Huang and Wenjin Cheng (2022) “Research on the Combination Technology of Cultural and Creative Industries Based on TRIZ Theory”, Article ID 8917069, 8 pages
- 32) Yuk, H., & Garrett, T. C. (2023). Does customer participation moderate the effects of innovation on cost-based financial performance? An examination of different forms of customer participation. *Journal of Business Research*, 156, 113479.