ISSN: 2663-5798 || Arab Journal for Scientific Publishing

المجلد التاسع – العدد السابع والتسعون
تاريخ الإصدار: 2 – تشرين الثاني – 2026م
www.ajsp.net

"أثر استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في تعزيز الميزة التنافسية"

(دراسة ميدانية على شركات المساهمة الصناعية السعودية)

"The impact of Using Material Flow Cost Accounting on Enhancing Competitive Advantage: An Empirical Study on Saudi Industrial Joint- Stock Corporations"

إعداد الباحثين:

أ.عبدالعزيز نايف المطيري [1]*، الأستاذ الدكتور/ عبدالعال هاشم أبو خشبة [2]، الدكتور/ محمد حسين خواجي [3]

[1] باحث دراسات عليا، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز.

[2] أستاذ المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز.

[3] أستاذ المحاسبة المساعد، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز.

Researchers:

Mr. Abdulaziz Naif Al-Mutairi [1]*, Prof. Abdulaal Hashim AbuKhashabah [2], Dr. Mohammed Hussein Khawaji[3]

[1] Postgraduate Researcher in Accounting, Faculty of Economics and Administration, King Abdulaziz University.

[2] Professor of Accounting, Faculty of Economics and Administration, King Abdulaziz University.

[3] Assistant Professor of Accounting, Faculty of Economics and Administration, King Abdulaziz University.

Received: 21/10/2026 | Revised: 22/10/2026 | Accepted: 29/10/2026 | Published: 02/11/2026

Abstract:

This study aimed to identify the impact of using Material Flow Cost Accounting on Enhancing Competitive Advantage Through Cost reduction, quality improvement, and innovation promotion, based on a Field Study of Saudi industrial Joint- Stock Companies. To achieve this objective, the study relied on the deductive approach to construct the theoretical framework and formulate the research hypotheses, in addition to the descriptive-analytical approach to conduct the field study. The questionnaire was designed as the primary tool for collecting data from the study sample, which included Accountants, Cost Accountants, Cost Managers, Production Managers, Financial Managers working in Saudi industrial Joint- Stock Companies. The number of questionnaires returned and valid for analysis was 136 (%85). The data were statistically analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). The study found that the use of Material Flow Cost Accounting (MFCA) has a statistically significant effect on Enhancing Competitive Advantage in Saudi industrial Joint- Stock Companies. The results also showed that the use of MFCA has a statistically significant effect on reducing costs, improving quality, and promoting innovation. The study recommended that Saudi industrial Joint- Stock Companies adopt Material Flow Cost Accounting (MFCA) within their Management and Cost Accounting systems, given the economic, environmental, financial, and physical information it provides, which helps companies support their Competitive Advantage by reducing costs, improving quality, and promoting innovation

Keywords: Material Flow Cost Accounting, Competitive Advantage, improving quality, promoting innovation

المجلد التاسع – العدد السابع والتسعون
تاريخ الإصدار: 2 – تشرين الثاني – 2026م
www.ajsp.net

ISSN: 2663-5798 || Arab Journal for Scientific Publishing

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر إستخدم محاسبة تكاليف تدفق المواد في تعزيز الميزة التنافسية من خلال بعد تخفيض التكلفة وبعد تحسين الجودة وبعد تعزيز الإبتكار دراسة ميدانية على شركات المساهمة الصناعية السعودية. ولتحقيق هذا الهدف إعتمدت الدراسة على المنهاج الإستنباطي لبناء الإطار النظري للدراسة وإستنتاج فرضيات الدراسة، بالإضافة إلى المنهاج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة الميدانية، وتم تصميم الإستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات من عينة الدارسة شملت المحاسبين ومحاسبي التكاليف ومدراء التكاليف ومدراء الإنتاج والمدراء الماليين العاملين في شركات المساهمة الصناعية السعودية. وبلغ عدد الإستبانات المستردة والصالة للتحليل (136) إستبانة بنسبة (85%)، وتم تحليل البيانات إحصائياً بإستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعوم الاجتماعية (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية. كما أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) في تخفيض التكاليف، وتحسين الجودة، وتعزيز الإبتكار. وأوصت الدراسة أن تتبنى شركات المساهمة الصناعية السعودية تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ضمن نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف لديها، لما توفره من معلومات اقتصادية وبيئية مالية ومادية تساعد الشركة في دعم الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وتعزيز الإبتكار

الكلمات المفتاحية: محاسبة تكاليف تدفق المواد، الميزة التنافسية، تخفيض التكاليف، تحسين الجودة، تعزيز الإبتكار.

How to Cite This Article

المطيري، ع. ن.، وأبو خشبة، ع. هـ.، وخواجي، م. ح. (2026). أثر استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في تعزيز الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على شركات المساهمة الصناعية السعودية. *المجلة العربية للنشر العلمي*،(97)9، (416-449).

AJSP | Vol. 9 | Issue 97 | DOI: https://doi.org/10.36571/ajsp.97 **AJSP ORCID: https://orcid.org/0009-0005-8048-2082**

أولا: الإطار العام للدراسة

1-المقدمة:

في ظل التطورات التي شهدتها بيئة الإعمال وشدة المنافسة بين الوحدات الصناعية الحديثة، أصبح من الضروري على إدارة الشركات بشكل عام والصناعية بشكل خاص الى مواكبة هذه التطورات في البيئية المحيطة لها،ولكي تتمكن الوحدات الاقتصادية من تحقيق الميزة التنافسية يتطلب منها إستخدام أحدث تقنيات المحاسبة الإدارية البيئية الحديثة،وتعتبر تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد أحد أهم هذه التقنيات التي تساعد الشركات على مواجهه هذه التحديات،من خلال ما توفره هذه التقنية من معلومات اقتصادية وبيئية(مالية ومادية)،إذ تساعد هذه المعلومات من تعزيز الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتعزيز الابتكار.

وعلى المستوى العالمي فلقد أزداد الإهتمام العالمي، بمدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد مع إصدار المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (ISO) للمعيار الدولي رقم 14051، ISOافي سبتمبر عام 2011م والذي يتناول المفاهيم والمبادئ العامة لهذا المدخل بهدف توفير الدعم والتوجيه للشركات، والمعيار الدولي رقم 14052، ISO في مارس 2017م والذي يتناول إرشادات للتنفيذ العملي في سلسلة التوريد. (نصير،2020).

وبناء على ما سبق، وفي ظل ندرة الدارسات العربية التي بحثت في طرق تحقيق الميزة التنافسية– فقد سعت هذه الدراسة إلى معرفة أثر إستخدام شركات المساهمة الصناعية السعودية لمحاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA).

2–مشكلة الدراسة:

في ظل التطورات التي شهدتها بيئة الاعمال الحديثة، والتغيرات السريعة في كافة المجالات الاقتصادية والبيئية، أصبح من الضروري على إدارة الشركات مواكبة هذه التطورات والسعي المتواصل لجميع الشركات إلى تحقيق أحد أهم أهدافها الرئيسة وهو: تخفيض التكاليف بإستخدام أحدث الأساليب والتقنيات الحديثة.

تعتبر تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد Material Flow Cost Accounting. (MFCA) إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية البيئية الحديثة، التي تساعد الشركات على مواجهة تحديات المنافسة وتحقيق أهدافها في تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين الجودة، وتتميز هذه التقنية بقدرتها على تقليل إستخدام المواد وتدفق الطاقة وتقليل الفاقد والحد من النفايات، كما توفر معلومات تساعد الشركات على تحسين منتجاتها من خلال إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتحد من إنتاج المنتج السلبي وتعمل على إيجاد طرق لتحسين جودة المنتج الإيجابي وتخفيض تكلفته ويساعد الشركة على تحقيق مركز تنافسي. (الجبلي،2020).

وعلى الجانب الاخر، أصبح الإهتمام المتزايد بتحقيق الميزة التنافسية أمر ضروريا في أغلب البلدان وتوجها عالميا نتج عنه ظهور ممارسات تهدف الى تعزيز قدرة الشركات على المنافسة من خلال تحسين الأداء الاقتصادي وتقليل التكاليف، ومن هنا يبرز دور إستخدام تقنية تكاليف تدفق المواد كإحدى تقنيات المحاسبة الإدارية البيئية الحديثة،التي تسهم في توفير معلومات حول تدفق المواد والتكاليف المرتبطة بها،مما يساعد إدارة الشركات في تحقيق أهدافها وتخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين الجودة مما يعزز من قدرة الشركات على تحقيق التوازن بين الأداءين الاقتصادي والبيئي(مالية ومادية)، وبالتالي دعم الميزة التنافسية في القطاع الصناعي من خلال تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وتعزيز الابتكار.

وبناء على ما سبق، ستأتي هذه الدراسة لمعرفة أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية.

3–أهداف الدراسة:

يتضح أن الهدف الرئيس هو: معرفة أثر إستخدام شركات المساهمة الصناعية السعودية لمحاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) في تعزيز الميزة التنافسية.

ويتفرع من هذا الهدف ثلاثة أهداف فرعية هي:

1. معرفة أثر إستخدام شركات المساهمة الصناعية السعودية لمحاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تخفيض التكاليف.
2. معرفة أثر إستخدام شركات المساهمة الصناعية السعودية لمحاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تحسين جودة المنتجات أو العمليات.
3. معرفة دور إستخدام شركات المساهمة الصناعية السعودية لمحاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تعزيز الإبتكار.

4-أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من حداثه موضوعها والمتمثل في معرفة أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية بالسعودية. وتنقسم الى قسمين:

- **الأهمية العلمية:** تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال معرفة أهمية إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد وبيان دورها في تعزيز الميزة التنافسية، من خلال توفير هذه التقنية معلومات تساعد الشركات في تحسين كفاءتها الاقتصادية والبيئية. بحسب علم الباحثين قد لا توجد دراسات في المملكة العربية السعودية تناولت تأثير محاسبة تكاليف تدفق المواد في تعزيز الميزة التنافسية، مما تدعو الحاجة الى ضرورة إجراء بحوث محاسبية في هذا الجانب لتأصيل الإطار النظري للدراسة وترسيخ الأسس العلمية لتطبيق هذه التقنية.
- **الأهمية العملية:** أن إدارة الشركات الصناعية السعودية في حاجة ماسه الى تطوير أسلوب محاسبة التكاليف لتواكب التغيرات البيئية المحيطة بها، من خلال إستخدام أحد اهم التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية البيئية (تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد)، حيث إن هذه التقنية تسهم في تعزيز الميزة التنافسية للمنشأت من خلال الوصول الى أعلى درجات الجودة عن طريق تخفيض نسبة المنتجات المعيبة، وبالتالي تخفيض التكاليف.

5-فرضيات الدراسة:

بناء على مشكله الدراسة وتحقيقا لأهداف الدراسة، تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية. "وسوف يتم التحقق من صحة الفرضية الأساسية من خلال الفرضيات الفرعية التالي:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تخفيض التكاليف في شركات المساهمة الصناعية السعودية.
2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تحسين جودة المنتجات أو العمليات في شركات المساهمة الصناعية السعودية.
3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تعزيز الإبتكار في شركات المساهمة الصناعية السعودية.

ثانيا: الدراسات السابقة

تم إستعراض الدراسات السابقة من الأحدث إلى الأقدم، ومن ثم التعليق عليها ومقارنتها بالدراسة الحالية وتوضيح التشابه والإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

1. دراسة عمارة وآخرون (2026) هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التكامل بين نظم تخطيط موارد المنشأة السحابية (CERP) وأسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ودورهما في ترشيد التكاليف وتعزيز الميزة التنافسية. إعتمدت الدراسة على المنهاج التطبيقي. تمثل مجتمع الدراسة في إحدى الشركات الصناعية متوسطة الحجم في مدينة السادس من أكتوبر في مصر. وتوصلت

الدراسة الى أن التكامل بين النظامين أسهم في تحسين هيكل تدفق التكاليف والكشف عن مركز التكلفة وتحديد الفاقد والحد منه، بالإضافة إلى تقليل زمن دورة الأعمال وتحسين كفاءة إستخدام الموارد. وأوصت الدراسة بضرورة إهتمام الشركات وخاصة الصغيرة والمتوسطة، بتبني نظم تخطيط موارد المنشأة السحابية (CERP) وأسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA)، بما يسهم في تحسين جودة المعلومات والقرارات الإدارية وتخفيض الفاقد والتكاليف وتعزيز القدرة على المنافسة والاستمرار في السوق.

2. دراسة الأمين (2025) هدفت هذه الدراسة الى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة إستهلاك الموارد (RCA) في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الصناعية من خلال زيادة مستوى الجودة وتخفيض التكاليف. إعتمدت الدراسة على المنهاج الإستنباطي والإستقرائي. إشملت عينة الدراسة على العاملين في شركات الصناعية في محافظة القاهرة وتمثلت في محاسبي التكاليف والمديرين الماليين ومديري الإنتاج وأعضاء الإدارة العليا. وتوصلت الدراسة الى أن الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) يوفر معلومات تساعد على تحسين جودة المنتجات وتخفيض تكاليفها، بما يدعم القدرة التنافسية للمنشآت. وأوصت الدراسة بضرورة إهتمام الشركات بتطوير نظم تكاليفها من أجل الوصول إلى قياس أكثر دقة للتكاليف في ظل بيئة الأعمال الحديثة، بالإضافة إلى الإستفادة من المعلومات التي توفرها أدوات إدارة التكلفة الحديثة في تحسين الجودة والإستخدام الأمثل للموارد ودعم القدرة التنافسية.

3. دراسة فاضل وآخرون (2025) هدفت هذه الدراسة الى تحليل أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA)وسلسلة التوريد الخضراء (GSC) على تعزيز القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية. إعتمدت الدراسة على المنهاج الإستقرائي والمنهاج الإستنباطي. إشتمل مجتمع الدراسة على مجموعة من الشركات الصناعية في المنطقة الاقتصادية بشمال خليج السويس، وبلغت عينة الدراسة (119) من محاسبي التكاليف والمحاسبين الماليين وأعضاء الإدارة العليا والوسطى العاملين في الشركات الصناعية في مصر. وتوصلت الدراسة الى وجود أثر ذو دلالة إحصائيةلإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد وسلسلة التوريد الخضراء في تعزيز القدرة التنافسية للشركات. وأوصت الدراسة بالإهتمام بتطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد وسلسلة التوريد الخضراء بشكل أوسع لما توفره من معلومات تساعد على تحسين الأداء العام وتقليل التكاليف التشغيلية.

4. دراسة حمزي وخطاب (2024) هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب بطاقة القياس المتوازن للأداء على أساس الإستدامة في المنشآت الصناعية السعودية. إعتمدت الدراسة على المنهاج الإستقرائي والمنهاج الإستنباطي والمنهاج الوصفي التحليلي. إشتمل مجتمع الدراسة على المنشآت الصناعية السعودية، وبلغت عينة الدراسة (210) من الموظفين العاملين في المنشآت الصناعية بالسعودية. وتوصلت الدراسة الى أن للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد في كل من البعد المالي وبعد العمليات الداخلية وبعد العملاء وبعد التعلم والنمو وبعد الاجتماعي البيئي دور في تحقيق الإستدامة في المنشآت الصناعية السعودية. وأوصت الدراسة بتعزيز التعاون والتواصل بين الأقسام المختلفة في الشركة لضمان التكامل الفعال بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وبطاقة الأداء المتوازن لتطوير نظام محاسبي يتيح تتبع دقيق لتكاليف المواد والفوارق بين الأداء المالي والأداء البيئي.

5. دراسة Al-jumaily et al (2024)., هدفت هذه الدراسة الى تحليل تأثير نظام التصنيع الرشيق من خلال عناصره الرئيسية وهي تدفق العمليات وهندسة القيمة وإدارة الوقت والجودة الشاملة على تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للشركات الصناعية في محافظة الأنبار في العراق. إعتمدت الدراسة على المنهاج الوصفي التحليلي. وإشتملت عينة الدراسة على أربع شركات صناعية في العراق محافظة الأنبار، وهي معمل إسمنت الفلوجة ومعمل إسمنت كبيسة ومعمل إسمنت القائم والشركة العامة للزجاج والحراريات. وأظهرت النتائج الى أن نظام التصنيع الرشيق له تأثير إيجابيا على تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للشركات،

بالإضافة الى أن عناصر التصنيع الرشيق الرئيسية وهي تدفق العمليات وهندسة القيمة وإدارة الوقت والجودة الشاملة ساهمت في تحسين الكفاءة الإنتاجية وتقليل التكاليف وزيادة رضا العملاء. وأوصت الدراسة بتعزيز تطبيق نظام التصنيع الرشيق في الشركات الصناعية لتحسين الأداء والميزة التنافسية، بالإضافة الى توفير برامج تدريبة متخصصة لتطوير مهارات العاملين في إدارة الوقت والجودة الشاملة وإستخدام تقنيات حديثة لتحليل هندسة القيمة وتقليل الفاقد في العمليات.

6. دراسة أحمد وعمر (2024) هدفت هذه الدراسة الى بيان دور التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في العراق. وإعتمدت الدراسة على المنهاج الوصفي التحليلي. إشتمل مجتمع الدراسة على عينة من الأكاديميين والمحاسبين القانونيين في العراق، حي وزعت (140) إستبانة على عينة الدراسة تم استرداد (131) إستبانة منها (119) قابلة للتحليل الإحصائي. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية وقوية بين تكامل التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة وتعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية، بالإضافة الى أن هذا التكامل يساعد على تحسين كفاءة الأسعار وتخفيض التكاليف وتطوير النظم المحاسبية بما يتمشى مع التطورات الحديثة. وأوصت الدراسة بضرورة توعية الشركات الصناعية بأهمية التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة، بالإضافة الى تدريب الموظفين على تطبيق الأسلوبين لما لهما من مميزات تتحقق نتيجة هذا التكامل في تحسين الكفاءة الأسعار وتخفيض التكاليف وتطوير الأنظمة المحاسبية.
7. دراسة الجبلي وأبو النيل (2023) هدفت هذه الدراسة الى تقديم إطار مقترح للتكامل بين نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ونظام أسلوب التكلفة المستهدفة بإعتبارهما إحدى أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لمساعدة منظمات الاعمال في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية. إستخدمت الدراسة المنهاج التحليلي التفسيري. وإعتمدت الدراسة على إعداد قائمتين الأولى قائمة إستبيان إستطلاعية والثانية قائمة إستبيان وزعت على العينة المختارة في المنشأت المصرية من محاسبي التكاليف والمديرين الماليين ومدير الإنتاج والإدارة العليا والأكاديميين لإختبار فروض الدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة الى أن الإطار المقترح للتكامل بين تقنيتي محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات تساعد على تحسين الجودة وتخفيض التكاليف والمساعدة في دعم الميزة التنافسية لمنشأت الأعمال. وقد توصلت الدراسة الى أن تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشأت الاعمال من خلال الوصول الى اعلى درجات الجودة عن طريق تخفيض نسبة المنتجات المعيبة، بالإضافة الى أن إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الاعمال من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشاة.
8. دراسة موسى (2023) هدفت هذه الدراسة الى إمكانية تحقيق التكامل بين تقنيتي محاسبة تكاليف تدفق المواد وسلسلة التجهيز في دعم الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكلفة وتقليل الوقت. وإعتمدت الدراسة على منهاج دراسة الحالة. يمثل مجتمع الدراسة شركتين صناعية بالعراق الأولى شركة رسن ستيل والثانية شركة ريل بنل. وتوصلت الدراسة الى أن هناك علاقة مترابطة ومتكاملة بين تطبيق تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد وسلسلة التجهيز مع أبعاد الميزة التنافسية من التكلفة والوقت. وأوصت الدراسة الى ضرورة تبنى الشركات الصناعية العراقية المحلية إطار مقترح للتكامل بين تقنيتي محاسبة تكاليف تدفق المواد ومدخل سلسلة التجهيز من أجل تعزيز قوتها ومعالجة ضعفها وذلك لتحقيق الميزة التنافسية في ظل بيئة التصنيع الحديثة.
9. دراسة Al-Musawi (2020) هدفت هذه الدراسة الى توضيح دور تحليل سلسلة القيمة كأداة أساسية في المحاسبة الملائمة في إدارة التكلفة وتحسين الميزة التنافسية وتقليل الفاقد في الموارد الإنتاجية في المنشآت الصناعية العراقية. وإعتمدت الدراسة على المنهاج الوصفي التحليل. إشتملت عينة الدراسة على مصنع إطارات النجف وهو أحد الشركات العامة للصناعة المطاطية والإطارات بالعراق. وأظهرت النتائج أن تطبيق تحليل سلسلة القيمة وفعاليته يساعد في تحديد مصادر الهدر في الموارد الإنتاجية

والعمل على تقليلها، بالإضافة الى تحسين سياسة التسعير مما يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض تكاليف البيع وزيادة الحصة السوقية للمنشاة. وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق تحليل سلسلة القيمة في المؤسسات الصناعية لتحسين كفاءة إدارة التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية، بالإضافة الى توفير التدريب اللازم للعاملين على أدوات المحاسبة الملائمة بما فيها تحليل سلسلة القيمة.

10. دراسة Rieckhof & Guenther (2018) هدفت هذه الدراسة الى تقديم نموذج تكاملي بين تقنيتي محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وتقنية دورة حياة المنتج (LCA) بإعتبارهما إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة بهدف تحليل إنتاجية الموارد وتحسين الأدائيين البيئي والاقتصادي. إعتمدت الدراسة على منهاج دراسة الحالة تمثل مجتمع الدراسة على مصنع تصنيع الخشب في أوروبا. تمثل مجتمع الدراسة على مصنع تصنيع الخشب في أوروبا. أظهرت النتائج أن دمج تقنية تكاليف تدفق (MFCA) المواد وتقنية دورة حياة المنتج (LCA) يساعد في تحديد نقاط ضعف إستخدام الموارد وتكاليفها، مما يودي الى تحسين كفاءة الموارد وتقليل التكاليف البيئية. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير مؤشرات الأثر البيئي لإستيعاب الأثار الزمنية والجغرافية وتحسين معايير التخصيص والتقييم المتكامل لتعزيز إستدامة الموارد وتحسين الأداء البيئي والاقتصادي.

التعليق على الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

من حيث متغير الدراسة المستقل (محاسبة تكاليف تدفق المواد) نلاحظ أن بعض الدراسات قد تناولت محاسبة تكاليف تدفق المواد مع الأنظمة الأخرى، مثل: سلسلة التجهيز، وأسلوب التكلفة المستهدفة، وبطاقة قياس الأداء المتوازن، وتقنية دورة حياة المنتج، وسلسلة التوريد الخضراء، ونظم تخطيط موارد المنشأة السحابية، مثل دراسة (عمارة وآخرون،2026؛ فاضل وآخرون،2025؛ موسى ،2023؛ خطاب، وحمزي،2024؛ الجبلي، وأبو النيل، 2023؛ Rieckhof & Guenther,2018). وأظهرت هذه الدراسات أن دمج تقنية تكاليف تدفق المواد مع أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة الحديثة يوفر معلومات تساعد في تحسين جودة المنتجات، وتخفيض التكاليف، ويدعم الميزة التنافسية للشركات، بالإضافة الى تحقيق الإستدامة والإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، بينما تسعى الدراسة الحالية في التركيز على محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) كأداة مستقلة في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية، بما يشمل بعد تخفيض التكلفة، وبعد الجودة، وبعد الإبتكار.

من حيث متغير الدراسة التابع (الميزة التنافسية) نلاحظ أن دراسة (أحمد، عمر،2024) قد تناولت الميزة التنافسية من خلال ثلاث أنواع للميزة التنافسية وهي ميزة التميز وميزة التكلفة الأقل وميزة إختصار الوقت، بينما دراسة (الأمين، 2025). قد تناولت الميزة التنافسية من خلال التركيز على بعدين للميزة التنافسية وهما بعد التكلفة وبعد الجودة، بينما دراسة(موسى،2023) قد تناولت الميزة التنافسية من خلال بعدين للميزة التنافسية وهما بعد التكلفة وبعد الوقت، بينما تسعى الدراسة الحالية على التركيز في الميزة التنافسية من خلال ثلاث أبعاد وهي بعد التكلفة وبعد الجودة وبعد الإبتكار من أجل تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية.

من جهة أخرى، من حيث المنهاج المتبع، فقد إعتمدت معظم الدراسات السابقة على المنهاج الوصفي التحليلي مثل دراسة (خطاب، وحمزي، 2024؛ احمد، وعمر، 2024؛ Al-Jumaily et al., 2024؛ Al-Musawi,2020) بينما إعتمدت الدراسة الحالية على المنهاج الاستنباطي.

ومن هنا تبرز أهمية هذه الدراسة في كونها قد تعد من أوائل الدراسات التي تطبق في المملكة العربية السعودية. على حسب علم الباحثين، لم تجرَ من قبل دراسات تختبر أثر محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية. وبالتالي، فإن هذه الدراسة تأمل في المساهمة بإثراء الادبيات المحاسبية، وستكون مرجعا يستفاد منه الباحثين والمختصين والعاملين في شركات المساهمة الصناعية.

ثالثا: الإطار النظري للدراسة

1-مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد:

تعرف محاسبة تكاليف تدفق المواد بأنها تقنية لقياس تدفقات ومخزونات المواد في العمليات أو خطوط الإنتاج في كل من الوحدات المادية والنقدية وهي مبنية على تقنيتين، محاسبة تكاليف المواد المتبقية (RMCA) ومحاسبة تكاليف التدفق (FCA)وتعتبر أكثر تقنيات محاسبة التكاليف البيئية كفاءة إذ أنها تجمع بين التكلفة ومنظور التكلفة. (Rieckhof et al.,2015).

كما عرفت محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) من قبل (ISO-14051) على أنها " تقنية لقياس التدفق وأرصدة المواد والعمليات أو خطوط الإنتاج في الوحدات المادية والمالية على حد سواء"". (Crist &Burrit,2016, P:1). وتعرف ايضا بأنها "تقنية المحاسبة الإدارية البيئية التي تختص في قياس وتحديد تكلفة تدفقات المواد والطاقة، وتخصيصها للمنتجات والخدمات المسؤولة عنها وتوفير فرص لتقليل التأثير السلبي إلى الحد الأدنى وتوفير التكاليف للشركة" (Papaspyropoulos, et al.,2016, P:325).

ويستنتج الباحثون من خلال التعاريف السابقة بأن محاسبة تكاليف تدفق المواد ماهي إلا إحدى أدوات المحاسبة الإدارية البيئية الحديثة التي تهتم بتتبع تدفقات المواد والطاقة وتوفير المعلومات اللازمة من أجل ربط الوحدات المادية بالوحدات المالية وتحسين كفاتها الاقتصادية والبيئية.

2-مكونات محاسبة تكاليف تدفق المواد:

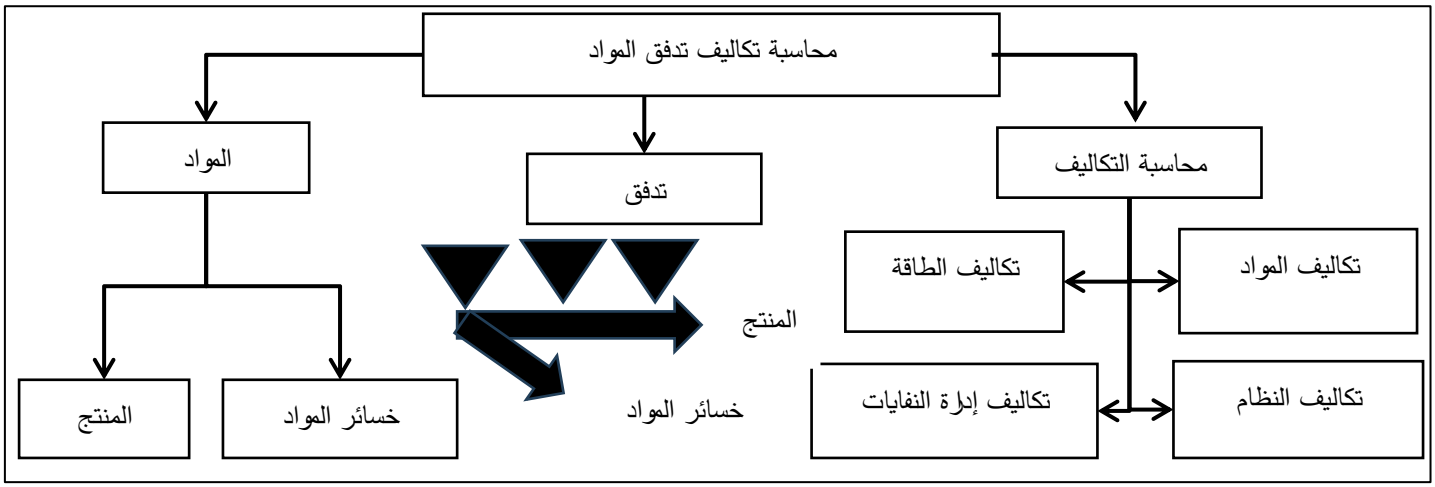
تتكون تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد من ثلاثة أجزاء رئيسة وهي كالأتي:(الزيباري، وجاف 2022، الشباني، والزاملي،2022)

- **محاسبة التكاليف:** وفقا لمدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) يتم تتبع تدفقات المواد داخل الشركة وتحديد كميتها بالوحدات المادية على شكل (الكتلة أو الحجم)، ومن ثم تحدد التكاليف المرتبطة بها، والتي تنقسم إلى أربعة أنواع وهي:(تكاليف المواد، تكاليف الطاقة، تكاليف النظام، تكاليف إدارة النفايات).
- **تدفق:** يقصد به متابعة جميع المواد الداخلة في العملية الإنتاجية سواء كانت تؤخذ مباشرة من المورد أو تنقل من المخزون وتدخل إلى مراكز الكمية، ومن ثم إلى خطوط الإنتاج التي تستمر طوال العملية الإنتاجية وتكون على شكل منتج نهائي أو تفقد خلال المعالجة على شكل نفايات.
- **المواد:** تعد المواد العنصر الأساسي في العملية الإنتاجية التي يتم إدخالها إلى مراكز الكمية، وقد تكون مواد خام تستخدم في بداية العملية الإنتاجية أو مواد مساعدة تضاف أثناء العملية الإنتاجية.

ISSN: 2663-5798 || Arab Journal for Scientific Publishing

المجلد التاسع – العدد السابع والتسعون
تاريخ الإصدار: 2 – تشرين الثاني – 2026م
www.ajsp.net

ويمكن توضيح مكونات محاسبة تكاليف تدفق المواد من خلال الشكل رقم (1)



شكل رقم (1) مكونات محاسبة تكاليف تدفق المواد. المصدر :(Astuti,Astuti&Hadiyanto,2018,P:3).

3-أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد:

تبرز أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد (Material Flow Cost Accounting. (MFCA، من خلال تحسين النهج المحاسبي الحالي على المستويين الأتيين (Hyslova et al, 2011، Hajek.et.al,2008)

- **المستوى الاقتصادي:** تعتمد محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) بشكل أساسي على تكلفة المواد بإعتبارها عنصرا ذو أهمية في الشركات الصناعية مقارنة بغيرها من النظم، ففي ظل نظم محاسبة التكاليف التقليدية لا تتوفر معلومات كافية ومفصلة عن تكاليف المواد، وكيفية مرورها أثناء العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية، أما في ظل محاسبة تكاليف تدفق المواد يتم توضيح تكاليف المواد بشكل أكثر تفصيلا من خلال ربط البيانات بالوحدات المادية مع البيانات بالوحدات النقدية، إذ تستطيع محاسبة تكاليف تدفق المواد أثناء العملية الإنتاجية من توفير معلومات عن تدفق هذه المواد وتوضيح أي جزء يضاف على المنتج بإعتبارها منتجات إيجابية(منتجات سيتم تصنيعها)،وأي جزء يستبعد من العملية الإنتاجية بإعتبارها نفايات وإنبعاثات (منتجات سلبية)، لأن الإدارة تستخدم هذه المعلومات التي تم الحصول عليها في دعم إتخاذ القرارات من خلال إيجاد طرق لتحسين تدفق المواد، وإتخاذ تدابير تؤدي الى تقليل إستهلاك المواد وزيادة كفاءة العملية الإنتاجية، مما يمكن الشركات من تحقيق أهدافها الاقتصادية.
- **المستوى البيئي:** تركز محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تخفيض التكاليف من خلال تقليل كميات المواد والطاقة المستهلكة. والذي يؤدي بدورة الى إحداث تأثيرات بيئية إيجابية، لأن الإستخدام الأمثل للمواد والطاقة يقلل من النفايات والإنبعاثات التي توثر على البيئية، لذا تعتبر محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) أداءة محاسبية مهمة جدا للإدارة، يمكن من خلالها تحسين الكفاءة الاقتصادية وتعظيم الفوائد البيئية.

4-مفهوم الميزة التنافسية:

هناك العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم الميزة التنافسية، حيث أشار صغير والحلاوي (2023، ص:69) الى أن الميزة التنافسية هي "مجموعة السمات والخصائص التي تنفرد بإمتلاكها المؤسسة عن منافسيها بحيث يتميز أدائها بطريقة يصعب

تقليدها، من خلال إتباع إستراتيجية محددة لتعزيز القوة الداخلية ومعالجة الضعف وضمان الإستمرار في المنافسة". كما عرفها (سعيد، وخليل،2021) بإنها تنشا بمجرد توصل المنظمة الى اكتشاف طرق جديدة أكثر فاعلية من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الإكتشاف ميدانيا.

وعرفها (القرشي،2021، ص:278)."على أنها ميزة أو مجموعة من المميزات تتمتع فيها منظمة أو منتج معين تكون محط اهتمام وشغف العملاء". وتعرف أيضا بأنها قدرة الشركة على تحسين والحفاظ على موقعها التنافسي في السوق والبقاء والتفوق على منافسيها لفترة زمنية طويلة. (Kadir et al.,2018).

ويستنتج الباحثون من خلال التعاريف السابقة إلى أن الميزة التنافسية في الشركات الصناعية هي تلك الميزة التي تحصل عليها الشركة من بين منافسيها من خلال قدرتها على تقديم قيمة أفضل لعملائها تتمثل في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتعزيز الابتكار.

5-أهمية الميزة التنافسية:

وتبرز أهمية الميزة التنافسية لدى الشركات الصناعية في تحديد مدى توافر عناصر النجاح الأساسية مقارنة بالمنافسين، ويمكن تحديد أهمية الميزة التنافسية في الاتي: (عباس،2019، بن يوسف ودلهوم،2019، ملاس،2020، إبراهيم،2023)

- المساهمة في التأثير الإيجابي من خلال معرفة العملاء للخدمات المقدمة لهم، وتحفيزهم للإستمرار وتطوير التعامل. تعطي الميزة التنافسية الشركات تفوق نوعي وكمي وأفضلية مقارنة بالمنافسين، سواء فيما يتعلق بإدائها أو في قيمة ما تقدمة للعملاء أو الاثنين معا.
- الميزة التنافسية تساعد الشركات على مواجهة تحديات السوق والمنافسين، من خلال تطوير الشركات لقدراتها بإستمرار لتكون أكثر قابلية على إستثمار الفرص.
- تعتبر الميزة التنافسية معيارا مهما لتحديد نجاح الشركات عن غيرها لكونها تتميز بإيجاد نماذج جديدة يصعب على المنافسين تقليدها.
- تعد الميزة التنافسية مفتاحاً قويا تعتمد علية الشركات لمواجهة تحديات الشركات المنافسة، وذلك من خلال قيام الشركة بتنمية معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية إحتياجات العملاء في المستقبل.
- تعتبر الميزة التنافسية مرتبطة أساسا بالأداء المتحقق من الشركة والعاملين بها، ومن ثم لا يمكن أن تمتلك أي شركة ميزة تنافسية من دون أن تحسن أداءها إلى المستوى الذي تتفوق بها على منافسيها ولمدى زمني قصير أو طويل وفقا قدرتها في الحفاظ على ميزتها التنافسية.
- تعد الميزة التنافسية سلاحا لمواجهه تحديات السوق والشركات المنافسة من خلال قيام الشركة بتنمية معرفتها التنافسية وقدراتها على تلبية إحتياجات العملاء في المستقبل.

ومما سبق يرى الباحثون بإن أهمية الميزة التنافسية تعتبر هدف رئيس تسعى الشركات الصناعية على تحقيقه وذلك من خلال الإستخدام الأمثل لمواردها المتاحة، من أجل تحقيق زيادة في أدائها، وتلبية إحتياجات العملاء وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

6-أبعاد الميزة التنافسية:

إن الشركات الصناعية تستطيع أن تتميز عن الشركات الصناعية الأخرى المنافسة لها من خلال التركيز على بعد واحد أو أكثر من بعد من أبعاد الميزة التنافسية. (التكلفة، الجودة، الإبتكار). وتتمثل أبعاد الميزة التنافسية في الأتي:

- **بعد التكلفة:**

تسعى الشركات إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها وهي التي تقدم منتجاتها بتكلفة اقل من المنافسين لها. ويعد تخفيض التكاليف الهدف الرئيس للشركات التي تتواجد في بيئة تتسم بشدة المنافسة وكذلك أيضا الشركات التي قد لا تواجه منافسة فإنها تسعى لتخفيض تكلفة المنتجات التي تقوم بإنتاجها. (النيحوي وأبو عزوم، 2024).

- **بعد الجودة:**

تعتبر الجودة من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير الى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع إحتياجات ورغبات العملاء، أن العملاء يرغبون بالمنتجات ذات الجودة التي تلبى الخصائص المطلوبة من قبلهم، وهي الخصائص التي يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان، فالشركات التي لا تقدم منتجات بجودة تلبي حاجات ورغبات العملاء وتوقعاتهم لن تتمكن من البقاء والنجاح في سوق المنافسة. (بن كليب،2020).

- **بعد الإبتكار:**

يتحقق الإبتكار من خلال تطوير أساليب جديدة لإنتاج سلع أو تقديم خدمات أفضل مما هو علية، ويطلق على هذه العملية بالإبتكار. فعلى الشركات الهادفة للربح أن تتبني أساليب إبتكارية إبداعية، ويجب على الكوادر الإدارية والفنية أن تقوم بتقديم أفكار جديدة إلى الشركة لحل المشكلات أو تطوير منتج يفاجئ المنافسين عند دخوله إلى السوق وبهذا تكون الشركة قد إبتكرت وحققت الإبداع. (الجنابي والدليمي، 2013).

7-محاسبة تكاليف تدفق المواد والميزة التنافسية:

في ظل التحديات في بيئة الأعمال الحديثة أصبح من الضروري على الشركات توفير معلومات دقيقة وملائمة من أجل إتخاذ القرارات الإستراتيجية لمواجهة التحديات التي تتعرض لها الشركات، إذ أن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية أصبحت لا تتلاءم مع طبيعة المعلومات اللازم توافرها من أجل إتخاذ القرارات المختلفة قي بيئة الأعمال الحديثة وأصبحت الشركات غير قادرة على المنافسة في ظل التغيرات الحالية، وبالتالي لابد من البحث عن أنظمة جديدة لإدارة التكلفة. (عبد اللطيف وخلف ،2018).

وأشار (Yagi & Kokubu., 2019) الى أن تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) توفر معلومات تهدف الى دعم الميزة التنافسية من خلال إنتاج نفس الكمية من المنتجات النهائية مع مدخلات أقل، مما يودي إلى تخفيض تكلفة المنتجات التي تقوم الشركة بإنتاجها، ومن ثم يقلل من إستهلاك الموارد المتاحة وتقليل الأثر البيئي، مما يحقق لها مزايا في تحسين إنتاجية المواد وزيادة الأرباح.

وإن المعلومات التي توفرها محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) تلعب دورا مهما في عملية تحسين الجودة وتخفيض التكاليف لكونها توفر معلومات مختلفة عن تلك التي توفرها أدوات المحاسبة التقليدية، إذ تعمل على توفير المعلومات لإدارة الشركات عن تدفقات

المواد والطاقة وحصر الفاقد والمنتجات المعيبة وتساعد على إتخاذ القرارات الإستراتيجية والحد منها بما يخدم أهدافها وتشمل تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتعزيز الإبتكار كأحد الإبعاد الرئيسة في تحقيق الميزة التنافسية (مدني،2018).

رابعا: الدراسة الميدانية

1-مقدمة

يهدف هذا القسم إلى عرض المنهجية العملية التي إعتمدت عليها الدراسة، من حيث تحديد منهاج الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة وأساليب جمع البيانات وقياس إتجاهات أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة وعرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها وتحليل وإختبار فرضيات الدراسة، وذلك من أجل تحقيق أهداف الدراسة.

2-منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وإختبار الفرضيات التي وضعها الباحثون إستناداً إلى المشكلة البحثية، إعتمدت الدراسة على المنهاج الإستنباطي، وذلك لبناء الإطار النظري للدراسة من خلال إستقراء وتحليل المفاهيم المحاسبية عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت متغيرات الدراسة والموضوعات المتعلقة بها. بهدف التأصيل النظري لموضوع الدراسة وإستنتاج فرضيات الدراسة.

3-مجتمع وعينة الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها: فإن مجتمع الدراسة تكون من العاملين في شركات المساهمة الصناعية السعودية المدرجة في سوق تداول(تداول،2026). وقد شملت عينة الدراسة عدة موظفين في مجالات مختلفة منها: المحاسبين، ومحاسبي التكاليف، ومدراء التكاليف، ومديري الإنتاج، والمدراء المالين العاملين في شركات المساهمة الصناعية السعودية، حيث قام الباحثون بتوزيع (160) إستبانة على عينة الدراسة، تم إسترداد (139) إستبانة، وبعد مراجعة الإستبانات المستردة تبين وجود (3) إستمارات غير صالحة لتحليل: ليصبح بذلك إجمالي عدد الإستجابات الصالحة للتحليل (136) إستبانة: أي بنسبة 85% من إجمالي عدد الإستبانات الموزعة. كما يوضح الجدول رقم (1) عدد الإستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي.

جدول رقم (1) عدد الإستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي.

البيان	العدد	النسبة
عدد الإستبانات الموزعة	160	%100
عدد الإستبانات المستردة	139	%86.88
عدد الإستبانات غير المستردة	21	%13.12
عدد الإستبانات غير الصالحة للتحليل	3	%1.88
إجمالي عددالإستبانات المستردة والصالحة للتحليل	136	%85

المصدر: من إعداد الباحثين.

4-أداة الدراسة وأسلوب جمع البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة والوصول للنتائج تم الإعتماد على مصدرين لجمع البيانات وهما:

- **مصادر أولية:** تتمثل في إعداد قائمة استقصاء (الإستبانة) لإختبار صحة فرضيات الدراسة بإستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.
- **مصادر ثانوية:** ممثلة في المراجع والدوريات العلمية والبحوث والدراسات السابقة ذات الصلة.

5-وصف أداة الدراسة:

إشتملت الإستبانة على قسمين هما:

القسم الأول: إشتمل على البيانات الشخصية والبيانات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتكون من محورين:

- **المحور الأول:** يتضمن أسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة والغرض من ذلك وصف عينة الدراسة من حيث (الجنس، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة).
- **المحور الثاني:** يتضمن أسئلة تتعلق بالبيانات الديموغرافية للشركة والغرض من ذلك وصف عينة الدراسة من حيث (راس مال المنشأة، القطاع الذي تنتمي له الشركة، منطقة تواجد الشركة).

القسم الثاني: إشتمل على أسئلة الدراسة وتكون من محورين هما:

- **المحور الأول:** محاسبة تكاليف تدفق المواد MFCA (المتغير المستقل) وتكون من (10) فقرات.
- **المحور الثاني:** الميزة التنافسية (المتغير التابع) وتكون من (28) فقرة مقسمة على ثلاث أبعاد (تخفيض التكاليف، تحسين الجودة، تعزيز الابتكار).

6-صدق وثبات أداة الدراسة:

صدق أداة الدراسة: إعتمد الباحثون للتحقق من صدق الأداة على ثلاث طرق تتمثل في الأتي:

- **الطريقة الأولى:** الصدق الظاهري للأداة: وإعتمد على عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين والمتخصصين في المجال.
- **الطريقة الثانية:** صدق الإتساق الداخلي للأداة: وتقوم على حساب معامل إرتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور.
- **الطريقة الثالثة:** إستخدم الباحثون طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة.

وفيما يلي تفاصيل الطرق التي إتبعها الباحثون للتحقق من صدق وثبات أداة الدراسة

1. الصدق الظاهري للأداة:

بعد الإنتهاء من بناء أداة الدراسة، تم عرضها على عدد من المحكمين الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة. لإبداء رأيهم في الإستبيان حول مدى وضوح الفقرات، ومدى مناسبة الفقرات للمحور الذي تنتمي إلية، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة ظاهريا والأخذ بآراء المحكمين بتعديل وإعادة الصياغة لبعض الفقرات وحذف بعض الفقرات، وذلك من أجل الوصول إلى الشكل النهائي للإستبيان.

2. صدق الإتساق الداخلي لأداة الدراسة:

- **المحور الأول محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA).**

للتحقق من صدق الإتساق الداخلي للإستبانة تم حساب معامل إرتباط بيرسون للتعرف على درجة إرتباط كل فقرة من فقرات الإستبانة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إلية الفقرة. كما يوضح الجدول رقم (2) صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول بالنسبة للدرجة الكلية للمحور.

جدول رقم (2) صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول بالنسبة للدرجة الكلية للمحور.

المحور الأول محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA)	
الفقرات	**معامل الإرتباط**
1	**0.660
2	**0.645
3	**0.680
4	**0.650
5	**0.747
6	**0.739
7	**0.722
8	**0.778
9	**0.698
10	**0.692

** معامل الإرتباط دال عند 0.01

يوضح الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طردية (من قوية إلى قوية جدا) بين فقرات المحور الأول (محاسبة تكاليف تدفق المواد) والدرجة الكلية للمحور تتراوح مابين (0.645–0.778)، وجميعها دالة إحصائية عند مستوى (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الإتساق الداخلي للمحور، وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

- **المحور الثاني: الميزة التنافسية.**

للتحقق من صدق الإتساق الداخلي للإستبانة تم حساب معامل إرتباط بيرسون للتعرف على درجة إرتباط كل فقرة من فقرات البعد بالنسبة للدرجة الكلية للبعد. كما يوضح الجدول رقم (3) صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول (تخفيض التكاليف) بالنسبة للدرجة الكلية للبعد.

1. **صدق الاتساق الداخلي للبعد الأول: تخفيض التكاليف.**

جدول رقم (3) يوضح صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الأول بالنسبة للدرجة الكلية للبعد

البعد الأول: تخفيض التكاليف	
الفقرات	**معامل الارتباط**
1	**0.731
2	**0.669
3	**0.609
4	**0.652
5	** 0.686
6	**0.750
7	**0.729
8	**0.548
9	**0.625

** معامل الإرتباط دال عند 0.01

يوضح الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طردية (من قوية إلى قوية جدا) بين فقرات البعد الأول (تخفيض التكاليف) والدرجة الكلية للبعد تتراوح مابين (0.548–0.750)، وجميعها دالة إحصائية عند مستوى (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الإتساق الداخلي للبعد، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

2. **صدق الاتساق الداخلي للبعد الثاني: تحسين الجودة.**

جدول رقم (4) صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني بالنسبة للدرجة الكلية للبعد

البعد الثاني: تحسين الجودة	
الفقرات	**معامل الارتباط**
1	**0.697
2	**0.788
3	**0.717
4	**0.722

5	**0.708
6	**0.710
7	**0.798
8	**0.744
9	**0.759

** معامل الإرتباط دال عند 0.01

يوضح الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طردية (من قوية إلى قوية جدا) بين فقرات البعد الثاني (تحسين الجودة) والدرجة الكلية للبعد تتراوح مابين (0.697–0.798)، وجميعها دالة إحصائية عند مستوى (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الإتساق الداخلي للبعد، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

3. صدق الاتساق الداخلي للبعد الثالث: تعزيز الإبتكار.

جدول رقم (5) صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث بالنسبة للدرجة الكلية للبعد

البعد الثالث: تعزيز الإبتكار	
الفقرات	**معامل الارتباط**
1	**0.752
2	**0.719
3	**0.803
4	**0.759
5	**0.779
6	**0.768
7	**0.740
8	**0.732
9	**0.743
10	**0.736

** معامل الإرتباط دال عند 0.01

يوضح الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طردية (قوية جدا) بين فقرات البعد الثالث (تعزيز الإبتكار) والدرجة الكلية للبعد تتراوح مابين (0.719–0.803)، وجميعها دالة إحصائية عند مستوى (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الإتساق الداخلي للبعد، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

- **صدق الإتساق البنائي للمحور الثاني: الميزة التنافسية.**

جدول رقم (6) معاملات إرتباط بيرسون بين درجة كل بعد فرعي وبين الدرجة الكلية للمحور الثاني.

المحور الثاني	أبعاد المحور الثاني	معامل الارتباط
الميزة التنافسية	تخفيض التكاليف	0.880**
	تحسين الجودة	0.914**
	تعزيز الإبتكار	0.878**

** معامل الإرتباط دال عند 0.01

يوضح الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طردية (قوية جدا) بين درجة كل بعد فرعي وبين الدرجة الكلية للمحور الثاني وتراوحت مابين (0.878–0.914)، وجميعها دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الإتساق البنائي للمحور الثاني الميزة التنافسية.

- **صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة ككل.**

جدول رقم (7) معاملات إرتباط بيرسون بين درجة كل محور من محاور الدراسة وبين الدرجة الكلية للاستبانة.

محاور الدراسة ككل	معامل الارتباط
محاسبة تكاليف تدفق المواد	0.806**
الميزة التنافسية	0.982**

** معامل الإرتباط دال عند 0.01

يوضح الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طردية (قوية جدا) بين درجة كل محور من محاور الدراسة وبين الدرجة الكلية للإستبانة وتراوحت مابين (0.806–0.982)، وجميعها دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01)، مما يؤكد تحقق الصدق البنائي وصدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة ككل، وصلاحيتها التامة للتطبيق.

ثبات فقرات الاستبانة:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الأجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم (العساف، 1995: ص:430) ويعتمد حساب الثبات على إستخدام معامل "ألفا كرونباخ" وهذا المعامل يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح كما يوضح جدول رقم (8). فإذا لم يكن هناك ثبات تام فإن قيمة المعامل مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من مجتمع العينة.

3. طريقة ألفا كرونباخ.

إستخدم الباحثون طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة كطريقة لقياس الثبات (البحر والتنجي،2014، ص:14). كما يوضح الجدول رقم (9) أن معاملات الثبات تتراوح ما بين (0.843–0.947)، كما بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الإستبانة (0.955) وهي أكبر من (0.70) مما يطمئن الباحثون على إستخدام الإستبانة كاداة لجمع البيانات.

جدول رقم (8) يوضح تفسير قيم معامل الثبات الفاكرونباخ

قيمة معامل الفاكرونباخ	مقدار الثبات
أقل من 0.50	غير مقبول
من 0.50 لأقل من 0.60	ضعيف
من 0.60 لأقل من 0.70	مقبول
من 0.70 لأقل من 0.80	جيد
من 0.80 لأقل من 0.90	جيد جداً
من 0.90 فأكثر	ممتاز

ولقياس معامل الثبات لكل محور من محاور الإستبانة والإستبيان ككل، تم إستخدام إختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ، وكانت النتائج موضحة في الجدول رقم (9) كما يلي:

جدول رقم (9) معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: محاسبة تكاليف تدفق المواد MFCA	**10**	**0.883**
المحور الثاني: البعد الأول: تخفيض التكاليف	9	0.843
المحور الثاني: البعد الثاني: تحسين الجودة	9	0.893
المحور الثاني: البعد الثالث: تعزيز الإبتكار	10	0.913
المحور الثاني: ككل الميزة التنافسية	**28**	**0.947**
الإستبانة ككل	**38**	**0.955**

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها، فقد تم إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة بواسطة برنامج الحزم الإحصائية للعوم الاجتماعية IBM SPSS Statistics الإصدار 27 وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات. (عطوان،2017: عبدالفتاح،2012).

1. بناءً على نظرية النهاية المركزية (CLT) والتي تنص على: أن توزيع متوسط العينات يقترب من التوزيع الطبيعي عند زيادة حجم العينة، بغض النظر عن توزيع السكان. ويعتبر حجم العينات المساوي أو الأكبر من 30 فرداً كافيًا للتمسك بنظرية

النهاية المركزية) واعتبار بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي. ونظراً لأن عينة الدراسة الحالية تبلغ (136) فرداً وهي أكبر من (30)، وبذلك تعتبر العينة تتبع التوزيع طبيعي بناءً على نظرية النهاية المركزية. وبناء على ذلك يمكننا إستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط (OLS) في تحليل فروض الدراسة.

2. تم إستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient)، بهدف قياس درجة ثبات فقرات أبعاد الدراسة ومحاور الإستبانة ككل، والتحقق من مدى صلاحيتها وإستقرارها للتطبيق.
3. تم إستخدام معامل إرتباط بيرسون (Pearson Correlation) لمعرفة صدق الإتساق الداخلي لفقرات أبعاد الدراسة، وصدق الإتساق البنائي لمحاور الاستبانة ككل.
4. تم إستخدام التحليل الإحصائي الوصفي وتحديداً التكرارات (Frequencies) والنسب المئوية (Percentages)، بهدف وصف وتلخيص الخصائص الشخصية والديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.
5. تم إستخدام إختبار (Koenker Test) للتحقق من شرط ثبات تباين حد الخطأ (Homoscedasticity Test). وذلك باعتباره شرطاً إلزامياً يسبق تطبيق نموذج الإنحدار الخطي البسيط (OLS).
6. تم إستخدام إختبار الإنحدار الخطي البسيط (OLS). لإختبار فروض الدراسة، وكأداة تفسيرية وتنبؤية رئيسه لإختبار التأثير الذي يحدثه المتغير المستقل في المتغير التابع، ولتحديد معادلة الانحدار المقدرة.
7. تم إستخدام مؤشر حجم التأثير لكوهين (Cohen's f)، وذلك لتحديد الأهمية العملية للمتغير المستقل داخل نموذج الإنحدار، وبيان مدى تأثيرها في المتغير التابع في بيئة الدراسة الواقعية.

- **التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية والديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.**

1. **الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.**

فيما يلي التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية لأفراد العينة المشاركة: والمتمثلة في الجنس، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، وأخيراً عدد سنوات الخبرة، وتفصيلها كما يلي:

الجنس: يوضح الجدول رقم (10) البيانات الشخصية لأفراد العينة من حيث الجنس.

جدول رقم (10) البيانات الشخصية للمستجيبين وفقا لنوع الجنس

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	إناث	32	%23.5
	ذكور	104	%76.5
الإجمالي		**136**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين (نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS)

ويوضح الجدول رقم (10) أن أغلبية المشاركين هم من فئة الذكور: حيث بلغ عدد المشاركين (104) من أصل (136) وبنسبة (76.5%) مقارنة بإجمالي عدد المشاركات من فئة الإناث بعدد (32) وبنسبة (23.5%).

المؤهل العلمي: يوضح الجدول رقم (11) البيانات الشخصية لأفراد العينة من حيث المؤهل العلمي.

جدول رقم (11) البيانات الشخصية للمستجيبين وفقا المؤهل العلمي.

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	7	%5.1
	بكالوريوس	114	%83.8
	دبلوم عالي	2	%1.5
	ماجستير	11	%8.1
	دكتوراة	2	%1.5
الإجمالي		**136**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين (نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS)

يتضح من الجدول رقم (11) أن أغلب المشاركين في الدراسة الميدانية هم من حملة البكالوريوس: حيث بلغ عددهم (114) ونسبتهم (83.8%)، ويلي ذلك حملة الماجستير بإجمالي عدد (11) وبنسبة (8.1%)، يليهم حملة الدبلوم بإجمالي عدد (7) وبنسبة (5.1%)، بينما بلغت حملة الدبلوم العالي والدكتوراة بإجمالي عدد (2) لكل منهما وبنسبة (1.5%).

المسمى الوظيفي: يوضح الجدول رقم (12) البيانات الشخصية لأفراد العينة من حيث المسمى الوظيفي.

جدول رقم (12) البيانات الشخصية للمستجيبين وفقا للمسمى الوظيفي.

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	محاسب	93	%68.4
	محاسب تكاليف	14	%10.3
	مدير الإنتاج	2	%1.5
	مدير تكاليف	4	%2.9
	مدير مالي	23	%16.9
الإجمالي		**136**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين (نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS)

يشير الجدول رقم (12) إلى أن أغلبية المشاركين في الدراسة الميدانية بمسمى محاسب بإجمالي عدد (93) مشاركة وبنسبة (68.4%) من إجمالي عدد المشاركات والبالغ عددها (136)، يليهم في الترتيب بمسمى مدير مالي بإجمالي عدد (23) مشاركة وبنسبة (16.9%)، ثم (14) مشاركة بمسمى محاسب تكاليف وبنسبة (10.3%)، ثم (4) مشاركات بمسمى مدير تكاليف وبنسبة (2.9%)، وأخيرا مشاركتان بمسمى مدير الإنتاج وبنسبة (1.5%).

عدد سنوات الخبرة: يوضح الجدول رقم (13) البيانات الشخصية لأفراد العينة من حيث عدد سنوات الخبرة.

جدول رقم (13) البيانات الشخصية للمستجيبين وفقا لعدد سنوات الخبرة.

المتغير	الفئة (بالسنوات)	التكرار	النسبة المئوية
عدد سنوات الخبرة	من سنة إلى أقل من 5 سنوات	60	%44.1
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	43	%31.6
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	18	%13.2
	من 15 سنة فأكثر	15	%11.1
الإجمالي		**136**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين (نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS)

2. الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الديموغرافية في شركات المساهمة الصناعية السعودية.

راس مال الشركة: يوضح الجدول رقم (14) البيانات الديموغرافية في شركات المساهمة الصناعية السعودية وفقاً لحجم راس مال الشركة.

جدول رقم (14) البيانات الديموغرافية في شركات المساهمة الصناعية السعودية وفقاً لحجم راس مال الشركة.

المتغير	الفئة (راس مال الشركة)	التكرار	النسبة المئوية
حجم راس مال الشركة	أقل من 100 مليون	12	%8.8
	من100 مليون إلى 500 مليون	43	%31.6
	من 500 مليون إلى أقل من مليار	35	%25.7
	أكثر من مليار	46	%33.8
الإجمالي		**136**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين (نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS)

القطاع الذي تنتمي له الشركة: يوضح الجدول رقم (15) البيانات الديموغرافية لشركات المساهمة الصناعية السعودية وفقاً للقطاع الذي تنتمي له الشركة.

جدول رقم (15) فئات شركات المساهمة الصناعية السعودية وفقاً للقطاع الذي تنتمي له الشركة.

المتغير	الفئة (حسب القطاع)	التكرار	النسبة المئوية
القطاع	الأدوية	11	%8.1
	السلع الرأسمالية	17	%12.5
	الطاقة	9	%6.6

	المواد الأساسية	65	%47.8
	إنتاج الأغذية	34	%25
الإجمالي		**136**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين (نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS)

يوضح الجدول رقم (15) القطاعات المشاركة في الدراسة الميدانية والبالغ عددها (5) قطاعات، وقد تصدر قطاع المواد الأساسية من حيث عدد الإستجابات بإجمالي عدد (65) إستجابة وبنسبة (47.8%) من إجمالي عدد الإستجابات. ويلي ذلك قطاع إنتاج الأغذية بإجمالي عدد (34) إستجابة وبنسبة (25%). ويأتي في المركز الثالث قطاع السلع الرأسمالية بإجمالي عدد (17) إستجابة وبنسبة (12.5%). ويأتي في المركز الرابع قطاع الأدوية بإجمالي عدد (11) إستجابة وبنسبة (8.1%). في حين جاء قطاع الطاقة في المرتبة الأخيرة بواقع عدد (9) إستجابات وبنسبة (6.6%).

منطقة تواجد الشركة: يوضح الجدول رقم (16) البيانات الديموغرافية في شركات المساهمة الصناعية السعودية وفقاً لمنطقة تواجد الشركة.

جدول رقم (16) فئات شركات المساهمة الصناعية السعودية المستجيبة وفقاً لمنطقة تواجد الشركة.

المتغير	الفئة (حسب المنطقة)	التكرار	النسبة المئوية
منطقة تواجد الشركة	الوسطى	70	%51.5
	الغربية	21	%15.4
	الشرقية	32	%23.5
	الجنوبية	8	%5.9
	الشمالية	5	%3.7
الإجمالي		**136**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين (نتائج برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)

يوضح الجدول (16) مناطق تواجد الشركات المشاركة في الدراسة الميدانية والبالغ عددها (5) مناطق رئيسة، وقد تصدرت المنطقة الوسطى من حيث عدد الإستجابات بإجمالي عدد (70) إستجابة ونسبة (51.5%)، يليها المنطقة الشرقية بإجمالي عدد (32) إستجابة وبنسبة (23.5%). ويأتي في المركز الثالث المنطقة الغربية بإجمالي عدد (21) إستجابة وبنسبة (15.4%). يليها المنطقة الجنوبية بإجمالي عدد (8) إستجابات وبنسبة (5.9%). وأخيرا تأتي المنطقة الشمالية بإجمالي عدد (5) استجابات وبنسبة (3.7%).

إختبار فرضيات الدراسة:

1. **اختبار الفرضية الرئيسة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد ((MFCA في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية.**

ولإختبار الفرضية تم إستخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في إختبار الإنحدار الخطي البسيط (OLS)، بالإضافة إلى حساب حجم التأثير باستخدام (Cohen's f)، إذ كانت(F=0.10) فإن حجم التأثير صغير، وإذا كانت (F=0.25) فحجم التأثير متوسط، أما إذ كانت (F≥0.40) فحجم التأثير كبير. (القحطاني،2015). وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (17).

جدول رقم (17) إختبار الفرضية الرئيسة للدراسة

المتغير المستقل	B معامل الإنحدار	T-Test T	إحتمال المعنوية	F-Test F	إحتمال المعنوية	R	R2
(الثابت)	0.878	2.71	0.008				
محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA)	0.771	10.77	0.001	116.07	0.001	0.681	0.464
(Koenker Test for Heteroskedasticity): (Chi Square=0.531 & Sig=0.466)							
حجم التأثير 0.93= (Cohen's f)							

للتحقق من شرط استخدام نموذج الإنحدار الخطي البسيط (OLS)، تم إختبار شرط ثبات تباين حد الخطأ (Homoscedasticity Tests). وتشير نتائج إختبار (Koenker Test) إلى أن قيمة الإختبار بلغت (0.531) بمستوى معنوية (Sig=0.466) أكبر من (α = 0.05)؛ فنجد نتيجة الاختبار غير معنوية، مما يعني قبول الفرض الصفري الذي يؤكد تحقق شرط ثبات تباين حد الخطأ (Homoscedasticity is Met). وبهذا يكون النموذج صالحا للإستخدام.

يتضح من إختبار (F) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية. حيث إن قيمة إختبار (F) تساوي (116.07)، وهي دالة إحصائياً حيث إن قيمة المعنوية للاختبار مرتفعة وهي أقل من (0.001)، مما يدل على جودة نموذج الإنحدار وأنه يمكن الاعتماد عليه. وهو ما يبين صحة الفرضية.

كما وجد الباحثون أن قيمة معامل الإرتباط (R) تساوي (0.681) وهذا يعني وجود علاقة إيجابية قوية بين المتغيرين بين إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وتعزيز الميزة التنافسية، وهو ارتباط معنوي ودال إحصائيا: حيث إن قيمة معنوية الإختبار أقل من (0.001)، مما يعطي دليلا إحصائيا على أن زيادة الإعتماد على محاسبة تكاليف تدفق المواد تصاحبها زيادة واضحة ومستمرة في مستويات تعزيز الميزة التنافسية داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

كما أن قيمة معامل التحديد (R2) تساوي (0.464)، وهي معنوية ودالة إحصائيا وذلك من إختبار (F)، مما يشير إلى أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد يفسر ما نسبته (46.4%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في تعزيز الميزة التنافسية داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

كما يتبين أن قيمة حجم التأثير (Cohen's f) بلغت (0.93) وهي قيمة أكبر بكثير من المحك الإحصائي للتأثير الكبير البالغ (0.40)، وهذا يعني أن حجم تأثير المتغير المستقل كبير جداً. ويؤكد من الناحية العملية أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له تأثير جوهري وملموس مرتفع على تعزيز الميزة التنافسية داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

ويتبين أن قيمة معامل الإنحدار تساوي (0.771) وقيمة إحتمال المعنوية (0.001)، وحيث أن قيمة معامل الإنحدار موجبة فإن هذا يشير إلى أن أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له أثر طردي إيجابي في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية، وأنه كلما ارتفع مستوى إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك إلى تعزيز الميزة التنافسية بمقدار (0.771). وهذه النتيجة تؤكد صحة وقبول الفرضية الرئيسة.

وتتفق هذه النتيجة في إتجاهها العام مع نتائج دراسة (الجبلي وأبو النيل،2023) التي تناولت التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، وهدفت إلى تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الجودة ودعم الميزة التنافسية للشركات، وقد توصلت إلى أن الإطار المقترح للتكامل يوفر معلومات تساعد على تحقيق هذه الأهداف. كذلك تتفق نتائج الدراسة الحالية في إتجاهها العام مع دراسة (الأمين،2025) التي تناولت التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة إستهلاك الموارد (RCA)، وتوصلت إلى أن الإطار المقترح يوفر معلومات تساعد على تحسين الجودة وتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية للشركات.

ومما سبق، تصبح معادلة الإنحدار الخطي البسيط كالأتي: (البلداوي،2014)

تعزيز الميزة التنافسية داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية (المتنبأ به) =0.878+0.771× (إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد)

2. الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تخفيض التكاليف في شركات المساهمة الصناعية السعودية.

ولإختبار الفرضية تم إستخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في إختبار الإنحدار الخطي البسيط (OLS)، بالإضافة إلى حساب حجم التأثير باستخدام (Cohen's f)، إذ كانت(F=0.10) فإن حجم التأثير صغير، وإذا كانت (F=0.25) فحجم التأثير متوسط، أما إذ كانت (F≥0.40) فحجم التأثير كبير (القحطاني،2015). وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (18).

جدول رقم (18) إختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغير المستقل	B معامل الإنحدار	T-Test T	إحتمال المعنوية	F-Test F	إحتمال المعنوية	R	R2
(الثابت)	0.881	2.69	0.008				
محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA)	0.777	10.77	0.001	115.98	0.001	0.681	0.464
(Koenker Test for Heteroskedasticity): (Chi Square=2.879 & Sig=0.09)							
حجم التأثير 0.93= (Cohen's f)							

للتحقق من شرط إستخدام نموذج الإنحدار الخطي البسيط (OLS)، تم إختبار شرط ثبات تباين حد الخطأ (Homoscedasticity Tests). وتشير نتائج إختبار (Koenker Test) إلى أن قيمة الاختبار بلغت (2.879) بمستوى معنوية (Sig= 0.09) أكبر من (α = 0.05)؛ فنجد نتيجة الاختبار غير معنوية، مما يعني قبول الفرض الصفري الذي يؤكد تحقق شرط ثبات تباين حد الخطأ (Homoscedasticity is Met). وبهذا يكون النموذج صالحا للإستخدام.

يتضح من إختبار (F) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تخفيض التكاليف في شركات المساهمة الصناعية السعودية. حيث إن قيمة إختبار (F) تساوي (115.98)، وهي دالة إحصائياً حيث إن قيمة المعنوية للإختبار مرتفعة وهي أقل من (0.001)، مما يدل على جودة وملاءمة نموذج الإنحدار وصلاحيته العالية للاعتماد عليه. وهو ما يبين صحة الفرضية الفرعية الأولى.

كما وجد الباحثون أن قيمة معامل الإرتباط (R) تساوي (0.681) وهذا يعني وجود علاقة طردية (إيجابية) قوية بين إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وتخفيض التكاليف، وهو ارتباط معنوي ودال إحصائيا: حيث إن قيمة معنوية الإختبار أقل من (0.001)، مما يعطي دليلا إحصائيا على أن زيادة الاعتماد على محاسبة تكاليف تدفق المواد تصاحبها زيادة واضحة ومستمرة في مستويات تخفيض التكاليف داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

كما أن قيمة معامل التحديد (R2) تساوي (0.464)، وهي معنوية ودالة إحصائيا وذلك من إختبار F، مما يشر إلى أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد يفسر ما نسبته (46.4%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في تخفيض التكاليف داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

كما يتبين أن قيمة حجم التأثير (Cohen's f) بلغت (0.93) وهي قيمة أكبر بكثير من المحك الإحصائي للتأثير الكبير البالغ (0.40)، وهذا يعني أن حجم تأثير المتغير المستقل كبير جداً. ويؤكد من الناحية العملية أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له تأثير جوهري وملموس مرتفع على تخفيض التكاليف داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

ويتبين أن قيمة معامل الإنحدار تساوي (0.777) وقيمة احتمال المعنوية (0.001)، وحيث أن قيمة معامل الإنحدار موجبة فإن هذا يشير إلى أن أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له أثر إيجابي على تخفيض التكاليف في شركات المساهمة الصناعية السعودية، وأنه كلما إرتفع مستوى إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك إلى تحسن مستوى تخفيض التكاليف بمقدار (0.777). وهذه النتيجة تؤكد صحة وقبول الفرضية الفرعية الأولى.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Dahi & Abdallah,2023) التي توصلت إلى أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) يسهم في تخفيض تكلفة المنتجات، وذلك من خلال قياس تكلفة المنتج بصورة أكثر دقة وفصل المنتجات إلى منتجات إيجابية وسلبية، بما يساعد على تحديد الفاقد والحد منه.

كما تتفق مع دراسة (الغزي والموسوي،2023) التي توصلت إلى أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) تساعد الوحدات الاقتصادية على تخفيض التكاليف التي تتحملها، وذلك من خلال قدرتها على تحديد أماكن الهدر في تدفقات المواد والطاقة أثناء العملية الإنتاجية والحد منها والعمل على معالجتها.

ومما سبق، تصبح معادلة الإنحدار الخطي البسيط كالأتي: (البلداوي،2014)

تخفيض التكاليف داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية (المتنبأ به) =0.881+0.777× (إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد)

3. الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تحسين الجودة في شركات المساهمة الصناعية السعودية.

ولإختبار الفرضية تم إستخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في إختبار الإنحدار الخطي البسيط (OLS)، بالإضافة إلى حساب حجم التأثير باستخدام (Cohen's f)، إذ كانت(F=0.10) فإن حجم التأثير صغير، وإذا كانت (F=0.25) فحجم التأثير متوسط، أما إذ كانت (F≥0.40) فحجم التأثير كبير (القحطاني،2015). وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (19)

جدول رقم (19) إختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغير المستقل	B معامل الإنحدار	T-Test		F-Test		R	R2
		T	إحتمال المعنوية	F	إحتمال المعنوية		
(الثابت)	0.987	2.32	0.022	62.93	0.001	0.565	0.320
محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA)	0.743	7.93	0.001				
(Koenker Test for Heteroskedasticity): (Chi Square=3.513 & Sig=0.061)							
حجم التأثير 0.685 =(Cohen's f)							

للتحقق من شرط إستخدام نموذج الإنحدار الخطي البسيط (OLS)، تم إختبار شرط ثبات تباين حد الخطأ (Homoscedasticity Tests). وتشير نتائج إختبار (Koenker Test) إلى أن قيمة الإختبار بلغت (3.513) بمستوى معنوية (Sig=0.061) أكبر من (α = 0.05)؛ فنجد نتيجة الاختبار غير معنوية، مما يعني قبول الفرض الصفري الذي يؤكد تحقق شرط ثبات تباين حد الخطأ (Homoscedasticity is Met). وبهذا يكون النموذج صالحا للإستخدام.

يتضح من إختبار (F) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تحسين الجودة في شركات المساهمة الصناعية السعودية. حيث إن قيمة إختبار (F) تساوي (62.93)، وهي دالة إحصائياً حيث إن قيمة المعنوية للاختبار مرتفعة وهي أقل من (0.001)، مما يدل على جودة وملاءمة نموذج الإنحدار وصلاحيته العالية للاعتماد عليه. وهو ما يبين صحة الفرضية الفرعية الثانية.

كما وجد الباحثون أن قيمة معامل الإرتباط (R) تساوي (0.565) وهذا يعني وجود علاقة طردية(إيجابية) متوسطة القوة بين إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وتحسين الجودة، وهو ارتباط معنوي ودال إحصائيا: حيث إن قيمة معنوية الإختبار أقل من (0.001)، مما يعطي دليلا إحصائيا على أن زيادة الاعتماد على محاسبة تكاليف تدفق المواد تصاحبها زيادة واضحة ومستمرة في مستويات تحسين جودة المنتجات داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

كما أن قيمة معامل التحديد ((R2) تساوي (0.320)، وهي معنوية ودالة إحصائيا وذلك من إختبار F، مما يشر إلى أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد يفسر ما نسبته (32.0%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في تحسين الجودة داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

كما يتبين أن قيمة حجم التأثير (Cohen's f) بلغت (0.685) وهي قيمة أكبر بكثير من المحك الإحصائي للتأثير الكبير البالغ (0.40)، وهذا يعني أن حجم تأثير المتغير المستقل كبير جداً. ويؤكد من الناحية العملية أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له تأثير جوهري وملموس مرتفع على تحسين الجودة داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

ويتبين أن قيمة معامل الإنحدار تساوي (0.743) وقيمة احتمال المعنوية (0.001)، وحيث أن قيمة معامل الإنحدار موجبة فإن هذا يشير إلى أن أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له أثر إيجابي على تحسين الجودة في شركات المساهمة الصناعية السعودية، وأنه كلما ارتفع مستوى إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك إلى تحسن مستوى جودة المنتجات بمقدار (0.743). وهذه النتيجة تؤكد صحة وقبول الفرضية الفرعية الثانية.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Dahi & Abdallah,2023) والتي توصلت إلى أن تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) أدى إلى تحسين جودة المنتجات من خلال التحسين المستمر في العملية الإنتاجية. كذلك تتفق في إتجاهها العام مع دراسة (حسين وآخرون،2025) والتي تناولت التكامل بين تقنية إنترنت الأشياء (IOT) ومحاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) والتي توصلت إلى أن محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) قادرة على تحسين جودة المنتجات من خلال تقليل إستخدام المواد والطاقة والحد من النفايات واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يؤدي إلى رفع جودة المنتج وتخفيض التكلفة في الوقت نفسه.

ومما سبق، تصبح معادلة الإنحدار الخطي البسيط كالأتي: (البلداوي،2014)

تحسين جودة المنتجات داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية (المتنبأ به) =0.987+0.743× (إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد)

4. **الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تعزيز الإبتكار في شركات المساهمة الصناعية السعودية.**

ولإختبار الفرضية تم إستخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في إختبار الإنحدار الخطي البسيط (OLS)، بالإضافة إلى حساب حجم التأثير باستخدام (Cohen's f)، إذ كانت(F=0.10) فإن حجم التأثير صغير، وإذا كانت (F=0.25) فحجم التأثير متوسط، أما إذ كانت (F≥0.40) فحجم التأثير كبير (القحطاني،2015). وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (20).

جدول رقم (20) إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغير المستقل	B معامل الإنحدار	T-Test T	إحتمال المعنوية	F-Test F	إحتمال المعنوية	R	R2
(الثابت)	0.778	1.82	0.071				
محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA)	0.790	8.37	0.001	70.13	0.001	0.586	0.344
(Koenker Test for Heteroskedasticity): (Chi Square=0.11 & Sig=0.916)							
حجم التأثير 0.723 =(Cohen's f)							

للتحقق من شرط إستخدام نموذج الإنحدار الخطي البسيط (OLS)، تم إختبار شرط ثبات تباين حد الخطأ (Homoscedasticity Tests). وتشير نتائج إختبار (Koenker Test) إلى أن قيمة الاختبار بلغت (0.011) بمستوى معنوية (Sig=0.916) أكبر من (α = 0.05)؛ فنجد نتيجة الاختبار غير معنوية، مما يعني قبول الفرض الصفري الذي يؤكد تحقق شرط ثبات تباين حد الخطأ (Homoscedasticity is Met). وبهذا يكون النموذج صالحا للاستخدام.

يتضح من إختبار (F) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تعزيز الإبتكار في شركات المساهمة الصناعية السعودية. حيث إن قيمة اختبار (F) تساوي (70.13)، وهي دالة إحصائياً حيث إن قيمة المعنوية للاختبار مرتفعة وهي أقل من (0.001)، مما يدل على جودة وملاءمة نموذج الانحدار وصلاحيته العالية للاعتماد عليه. وهو ما يبين صحة الفرضية الفرعية الثالثة.

كما وجد الباحثون ان قيمة معامل الإرتباط (R) تساوي (0.586) وهذا يعني وجود علاقة إيجابية متوسطة القوة بين إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وتعزيز الابتكار، وهو ارتباط معنوي ودال إحصائيا: حيث إن قيمة معنوية الإختبار أقل من

(0.001)، مما يعطي دليلا إحصائيا على أن زيادة الاعتماد على محاسبة تكاليف تدفق المواد تصاحبها زيادة واضحة ومستمرة في مستويات تعزيز الابتكار داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

كما أن قيمة معامل التحديد (R2) تساوي (0.344)، وهي معنوية ودالة إحصائيا وذلك من إختبار F، مما يشر إلى أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد يفسر ما نسبته (34.4%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في تعزيز الإبتكار داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

كما يتبين أن قيمة حجم التأثير (Cohen's f) بلغت (0.723) وهي قيمة أكبر بكثير من المحك الإحصائي للتأثير الكبير البالغ (0.40)، وهذا يعني أن حجم تأثير المتغير المستقل كبير جداً. ويؤكد من الناحية العملية أن إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له تأثير جوهري وملموس مرتفع على تعزيز الإبتكار داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية.

ويتبين أن قيمة معامل الإنحدار تساوي (0.790) وقيمة إحتمال المعنوية (0.001)، وحيث أن قيمة معامل الإنحدار موجبة فإن هذا يشير إلى أن أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له أثر إيجابي على تعزيز الإبتكار في شركات المساهمة الصناعية السعودية، وأنه كلما إرتفع مستوى إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك إلى تحسن مستوى تعزيز الإبتكار بمقدار (0.790). وهذه النتيجة تؤكد صحة وقبول الفرضية الفرعية الثالثة.

وتتفق نتائج الدراسة الحالية في إتجاهها العام مع نتائج دراسة (العجيلي وحسين،2022) التي تناولت التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA)ودورة حياة المنتج (LCC) وتوصلت إلى أن تطبيق إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد لا يقتصر أثرها على تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات فقط، وإنما قدرتها أيضا على توفير بيئة مناسبة لعمليات الإبتكار، وذلك من خلال المعلومات الاقتصادية والبيئية التي توفرها محاسبة تكاليف تدفق المواد، والتي تساعد الشركة على تحسين العمليات الإنتاجية ورفع كفاءة إستخدام الموارد.

ومما سبق، تصبح معادلة الإنحدار الخطي البسيط كالأتي: (البلداوي،2014)

تعزيز الإبتكار داخل شركات المساهمة الصناعية السعودية (المتنبأ به) =0.778+0.790× (إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد)

ملخص النتائج:

- **الفرضية الرئيسة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد ((MFCA في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية.**

أظهرت النتائج أن قيمة معامل الإنحدار تساوي (0.771) وقيمة إحتمال المعنوية (0.001)، وحيث أن قيمة معامل الإنحدار موجبة فإن هذا يشير إلى أن أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له أثر طردي إيجابي في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية، وأنه كلما ارتفع مستوى استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك إلى تعزيز الميزة التنافسية بمقدار (0.771). وهذه النتيجة تؤكد صحة وقبول الفرضية الرئيسة.

- **الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تخفيض التكاليف في شركات المساهمة الصناعية السعودية.**

أظهرت النتائج أن قيمة معامل الإنحدار تساوي (0.771) وقيمة احتمال المعنوية (0.001)، وحيث أن قيمة معامل الإنحدار موجبة فإن هذا يشير إلى أن أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له أثر إيجابي على تخفيض التكاليف في شركات المساهمة الصناعية السعودية، وأنه كلما ارتفع مستوى إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك إلى تحسن مستوى تخفيض التكاليف بمقدار (0.777). وهذه النتيجة تؤكد صحة وقبول الفرضية الفرعية الأولى.

- **الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تحسين الجودة في شركات المساهمة الصناعية السعودية.**

أظهرت النتائج أن قيمة معامل الإنحدار تساوي (0.743) وقيمة إحتمال المعنوية (0.001)، وحيث أن قيمة معامل الإنحدار موجبة فإن هذا يشير إلى أن أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له أثر إيجابي على تحسين الجودة في شركات المساهمة الصناعية السعودية، وأنه كلما ارتفع مستوى استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك إلى تحسن مستوى جودة المنتجات بمقدار (0.743). وهذه النتيجة تؤكد صحة وقبول الفرضية الفرعية الثانية.

- **الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تعزيز الابتكار في شركات المساهمة الصناعية السعودية.**

أظهرت النتائج أن قيمة معامل الإنحدار تساوي (0.790) وقيمة إحتمال المعنوية (0.001)، وحيث أن قيمة معامل الإنحدار موجبة فإن هذا يشير إلى أن أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد له أثر إيجابي على تعزيز الابتكار في شركات المساهمة الصناعية السعودية، وأنه كلما ارتفع مستوى إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك إلى تحسن مستوى تعزيز الإبتكار بمقدار (0.790). وهذه النتيجة تؤكد صحة وقبول الفرضية الفرعية الثالثة.

التوصيات: في ضوء ما تم التوصل إلية من نتائج، يوصي الباحثون بالآتي:

- أن تتبنى شركات المساهمة الصناعية السعودية تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ضمن نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف لديها، لما توفره من معلومات اقتصادية وبيئية مالية ومادية تساعد الشركة في دعم الميزة التنافسية.
- الاستفادة من مخرجات محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) في دعم القرارات الإستراتيجية للشركة، لكونها قادرة على تحديد الخسائر المادية من خلال تقسيم مخرجات العملية الإنتاجية إلى نوعين من المنتجات المنتج الإيجابي والمنتج السلبي.
- تشجيع شركات المساهمة الصناعية السعودية على الاستفادة من المعلومات الناتجة عن استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) في تعزيز الميزة التنافسية، وأثرها في تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات وتعزيز الابتكار للشركات.

المقترحات المستقبلية:

1. أثر إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات الصغيرة والمتوسطة في المملكة العربية السعودية
2. إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وإدارة سلسلة الإمداد (SCM) في تعزيز الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية.
3. إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وتحليل سلسلة القيمة (VCA) لتحقيق الميزة التنافسية في شركات المساهمة الصناعية السعودية.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع العربية:

إبراهيم، مختار محمد خليل. (2023) تحليل SWOT ودورة في الميزة التنافسية: بالتطبيق على كلية المقرن للعوم والتكنولوجيا خلال العام 2023م. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، السودان، مج4,ع12، ص ص:238-257.

أحمد، دلير موسى، وعمر، به ناز إبراهيم. (2024) أثر التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة كركوك، العراق، مج14,ع1، ص ص:58-73.

الأمين، هبة محمد نور. (2025) التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة إستهلاك الموارد (RCA)لدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، السودان، مج6,ع1، ص ص:472-494.

البحر، غيث، والتنجي، معن. (2014). التحليل الإحصائي للاستبانات باستخدام برنامج IBM SPSS Statistics. تركيا: مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة.

البلداوي، عبدالحميد عبدالمجيد. (2014) الأساليب التطبيقية لتحليل وإعداد البحوث العلمية مع حالات دراسية باستخدام برنامج SPSS. عمان، الأردن: دار الشروق للنشر والتوزيع.

بن كليب، سالم عبدالله. (2020). أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة استكشافية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت. مجلة الريان للعلوم الإنسانية والتطبيقية، جامعة الريان، اليمن، مج3,ع1، ص ص:171-212.

بن يوسف، أحمد، ودلهوم، محمد الأمين. (2019). تحليل القوى المؤثرة على الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال عرض نموذج Porter: دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الأدوية. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، الجزائر، مج8, ع1، ص ص:146-184.

الجبلي، وليد سمير عبدالعظيم، (2020). إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ((MFCA ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال: دراسة ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية كلية التجارة– جامعة بورسعيد. مصر، مج21، ع3، ص ص:511–580.

الجبلي، وليد سمير عبدالعظيم، أبو النيل، سميرة عباس محمد. (2023) إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال: دراسة ميدانية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. كلية التجارة– جامعة الإسكندرية. مصر، مج7,ع1، ص ص:353–430.

الجنابي، سامي ذياب والدليمي، مثنى فراس. (2013). نظام تخطيط الاحتياجات من المواد وانعكاساته في تعزيز الميزة التنافسية: دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد– جامعة الأنبار، العراق، مج5، ع10ص ص:282–317.

حسين، مصطفى محمد الطيب، وحسين، بهاء محمد، وإمام محمود عبدالرؤوف. (2025) أثر كل من تقنية إنترنت الأشياء ومحاسبة تكلفة تدفق المواد على دعم القدرة التنافسية للمنشآت دراسة نظرية تحليلية. مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية. كلية التجارة– جامعة السويس. مصر، 5(2)، ص ص:177–204.

حمزي، يسرى هادي إبراهيم، وخطاب، محمد شحاته (2024) إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وبطاقة القياس المتوازن للأداء على أساس الاستدامة في الشركات الصناعية السعودية. المجلة العلمية للبحوث التجارية. جامعة المنوفية، مصر، مج11, ع2، ص ص:171–234.

الزيباري، هونر حاجي حسن، وجاف، عبدالله صابر. (2022) أثر تطبيق تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على تخفيض التكاليف وترشيد القرارات الإدارية دراسة تطبيقية على معمل برازيرين للكونكريت الجاهز. المجلة الأكاديمية لجامعة نوروز، العراق، مج11,ع4، ص ص:266–283.

سعيد، محمد القاسم، وخليل، عبدالرحمن عادل. (2021) دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، السودان، مج2,ع12، ص ص:162–183.

الشباني، نضال حسين، والزاملي، علي عبدالحسين. (2022) إستعمال تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد لتخفيض التكاليف البيئية دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير–غير منشورة، كلية الإدارة والإقتصاد–جامعة القادسية.العراق.

صغير، زهراء ترف، والحلاوي، علي حسين. (2023). التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية وتأثيره في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة. مجلة الريادة للمال والأعمال، جامعة النهرين، العراق، مج4، ع1، ص ص:64–74.

عباس، إسماعيل جاب الله. (2019). دور أبعاد محاسبة العميل في تدعيم الميزة التنافسية المستدامة في القطاع المصرفي. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مصر. مج10 , ع3، ص ص:395–419.

عبد اللطيف، ناصر نور الدين، وخلف، مصطفى حسن. (2018). أثر استخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية: دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية. مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد– جامعة البصرة، العراق، مج13 ,ع50، ص ص:117–139.

عبدالفتاح، عز (2012). استكشاف التحليل الاحصائي والبوتسترات باستخدام SPSS IBM. جدة، المملكة العربية السعودية: دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع.

العساف، صالح حمد. (1995). المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية. الرياض: مكتبة العبيكان.

عطوان، أسعد حسن. (2017). الإحصاء التطبيقي وتحليل البيانات باستخدام SPSS.

عمارة، فاطمة محمود عبدالله، شاهين، عبدالحميد أحمد، شحاتة، محمد موسى، البسطويسى، مروة أحمد. (2026) أثر التكامل بين نظم تخطيط موارد المنشاة السحابية (CERP) وأسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) على ترشيد التكاليف لتعزيز الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية". المجلة الاكاديمية للعلوم الاجتماعية، مصر، مج4 ,ع2، ص ص:1–42.

الغزي، محمد عبدالأمير حسوني. والموسوي، عباس نوار كحيط. (2023). دور محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحقيق المزايا التنافسية وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية. مجلة كلية الكوت الجامعة، العراق، ص ص:95–112.

فاضل، محمد عبدالحليم، منصور، بهاء محمد حسين، ودرويش، حنان محمد مصطفى. (2025). أثر استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وسلسلة التوريد الخضراء (GSC) على تعزيز القدرة التنافسية مع دراسة ميدانية. مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية. كلية التجارة– جامعة السويس. مصر، مج5, ع1، ص ص:303–332.

القحطاني، سعد بن سعيد. (2015). الإحصاء التطبيقي: المفاهيم الأساسية وأدوات التحليل الإحصائي الأكثر استخدماً في الدراسات والبحوث الاجتماعية والإنسانية باستخدام SPSS. الرياض، المملكة العربية السعودية: مركز البحوث، معهد الإدارة العامة.

القرشي، ظاهر رداد. (2021). أثر سلوك المستهلك الإلكتروني في تحسين الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على قطاع الخدمات السياحية في الأردن. المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر مج41,ع1، ص ص:273–287.

مدني، احمد إسماعيل (2018). الدور الاستراتيجي لتطوير الموارد البشرية في الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، مج24، ع102، ص ص:2133–226.

ملاس، حسيبة. (2020). ثقافة التميز في المنظمة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية الفعالة. مجلة العلوم الإنسانية، جامعة أم البواقي، الجزائر، مج7, ع1، ص ص:224–237.

موسى، احمد برهان. (2023). التكامل بين تقنيتي محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وسلسة التجهيز"(Supply Chain)" لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية "دراسة تطبيقية لعينة من الشركات الصناعية في محافظة أربيل [أطروحة دكتوراة، كلية التقنية الإدارية، الجامعة التقنية في أربيل، العراق.].

نصير، عبد الناصر عبد اللطيف محمد (2020). دور مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحقيق الاستدامة للشركات المصرية: دراسة حالة في شركة مصر للأسمنت قنا. مجلة البحوث المالية والتجارية. كلية التجارة– جامعة بورسعيد، مصر. مج21 ع4، ص ص:203–264.

النيحوي، إسماعيل محمد وأبو عزوم، نجاح عطية. (2024). أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراتة. مجلة الساتل العلمية المحكمة، جامعة مصراته، ليبيا، ع37، ص ص:65–94.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

Al-Jumaily, H. N., Abdullah, M. A., & Abdullah, Z. K. (2024). The impact of the lean manufacturing system on the competitive advantage of companies: A field study in industrial companies in Anbar Governorate. World Economics & Finance Bulletin, 33, PP: 239-253.

Al-Musawi, I. G. (2020). Role of value stream analysis in cost management and improving competitive advantage: An empirical study. International Journal of Innovation, Creativity and Change, 10(11), PP:1–18.

Astuti, R.S., Astuti, A. D., & Hadiyanto. (2018). Preliminary Design of industrial Symbiosis of Smes Using Material Flow Cost Accounting (MFCA (Method.E3S Web of Conferences, Vol.31, 04008.PP:1-7.

Christ, Katherinr L &Burritt, Roger L, (2016), ISO 14051: Anew Eea for MFCA Implementation and Research, Spanish Accounting Review.

Dahi, H. N., Abdallah, H. S., (2023). The effect of material flow cost accounting in reducing the cost of products-an applied study in Diyala State Company. Journal of Accounting and Financial Studies, 18(65), PP:436-453.

Hajek, and Hyrslova, Jaroslava and Bendarikova, Marie, (2008), Material Flow Cost Accounting."Only" a tool of environmental Management or a tool for the optimization of corporate production processes, Chemical Technology Journal, pp:131-145.

Hyrslova, Jarooslava& Vagner, Miroslav& Palasek, Jiri, (2011), Material Flow Cost Accounting-Tool for the Optimization of Corp orate production Business Management and Education, pp:5-18.

International Organization for Standardization. (2011). Environmental management — Material flow cost accounting — General framework (ISO 14051:2011). Geneva, Switzerland: ISO.

Kadir, A, R., Aminallah, A., lbrahim, A., Sulaiman, J., Mohd Yusoff, M. F., ldris, M. m., Bahar, M, R., Hasanordin, R., Ab. Rahim, S. S., Abd Malek, Z. (2018). The influence of intellectual capital and corporate entrepreneurship towards small and medium enterprises, (SMEs) sustainable competitive Advantage: Building a Conceptual Framework. In Proceedings of the 2nd Advances in Business Research international Conference.PP:67-77.

Popaspyropoulos, K. G., Karamanolis, D., Sokos, C. K., & Birtsas, P. K. (2016), Enhancing Sustainability in Forestry Using Material Flow Cost Accounting, Open Journal of Forestry,6, pp:324-336.

Rieckhof, R., & Guenther, E. (2018). Integrating life cycle assessment and material flow cost accounting to account for resource productivity and economic- environmental performance. The International Journal of Life Cycle Assessment, 23(7), PP: 1491-1506.

Rieckhof, Ramona & Bergmann, Anne & Guenther, Edeltraud, (2015), Interrelating Material Flow Cost Accounting with Management Control Systems to introduce Resource Efficiency into Strategy, Journal of Cleaner Production, pp:1262-1278

Yogi, Michiyuki & Kokubu, Katsuhiko. (2019) Waste decomposition analysis in Japanese manufacturing sectors for Material Flow Cost Accounting. Journal of Cleaner Production. Vol 224, PP:1-38.

حقوق الطبع والنشر © 2026 محفوظة لـ: المجلة العربية للنشر العلمي(AJSP)