

أثر أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الميزة التنافسية المستدامة
"دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في المنشآت الصناعية السودانية"

The Impact of Applying the Target Costing Approach on Improving Sustainable Competitive Advantage "An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Workers in Sudanese Industrial Establishments"

د. بشير صالح محمد الخير

Basher Saleh Mohammed Alkheer

أستاذ المحاسبة المساعد - جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية

: Dr.bashir1976@gmail.com

<https://ORCID.org/0000-0001-7137-1499>

المستخلص

تناولت الدراسة أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الميزة التنافسية المستدامة - دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في المنشآت الصناعية السودانية. هدفت الدراسة إلى تحديد وتحليل أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الميزة التنافسية المستدامة بأبعادها (تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء) من وجهة نظر عينة من العاملين في المنشآت الصناعية السودانية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الكمي، ثم استخدمت أداة الاستبانة لجمع البيانات الأولية من عينة عشوائية طبقية مكونة من (113) من العاملين في المنشآت الصناعية السودانية حول أثر تطبيق أسلوب لتكلفة المستهدفة على تحسين الميزة التنافسية المستدامة بأبعادها (تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء). أظهرت نتائج الدراسة إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق جودة المنتجات والخدمات في المنشآت الصناعية في السودان مما يعزز سمعتها وميزتها التنافسية. أوصت الدراسة بأن توفر المنشآت الصناعية السودانية التدريب والتأهيل اللازم للعاملين على مختلف المستويات لفهم وتطبيق مبادئ وأدوات أسلوب التكلفة المستهدفة بكفاءة وفعالية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية المستدامة، تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء، المنشآت الصناعية، آراء العاملين.

Abstract

The study dealt with the impact of applying the target costing approach on improving sustainable competitive advantage – an analytical study of the opinions of a sample of workers in Sudanese industrial establishments. The study aimed to identify and analyze the impact of applying the target costing approach on improving sustainable competitive advantage in its dimensions (cost reduction, quality achievement, and customer responsiveness) from the perspective of a sample of workers in Sudanese industrial establishments. The study relied on a descriptive-analytical approach and a quantitative approach. A questionnaire was then used to collect primary data from a stratified random sample of (113) workers in Sudanese industrial establishments on the impact of applying the target costing approach on improving sustainable competitive advantage in its dimensions (cost reduction, quality achievement, and customer responsiveness). The study results showed that applying the target costing approach helps achieve quality products and services in industrial establishments in Sudan, enhancing their reputation and competitive advantage. The study recommended that Sudanese industrial establishments provide the necessary training and qualifications for employees at all levels to understand and apply the principles and tools of the target costing approach efficiently and effectively.

Keywords: target costing, sustainable competitive advantage, cost reduction, quality achievement, customer responsiveness, industrial establishments, employee opinions.

المبحث الأول:

الإطار العام للدراسة

أولاً: الإطار المنهجي

مقدمة:

تشهد البيئة الاقتصادية العالمية والمحلية تغيرات متسارعة وتحديات متزايدة، مما يفرض على المنشآت الصناعية ضرورة البحث عن سبل مبتكرة لتعزيز قدرتها التنافسية وضمان بقائها واستمرارها في السوق. وفي هذا السياق تبرز



أهمية تبني أساليب إدارة التكاليف الحديثة التي لا تركز فقط على تخفيض التكاليف بل تتعداها إلى تحقيق قيمة مضافة للعملاء والمساهمة في بناء ميزة تنافسية مستدامة.

يُعد أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing) أحد هذه الأساليب الحديثة التي اكتسبت اهتماماً متزايداً في الأوساط الأكاديمية والتطبيقية. يقوم هذا الأسلوب على تحديد التكلفة القصوى المسموح بها لمنتج جديد أو قائم بناءً على سعر البيع المستهدف الذي يحدده السوق والريح المطلوب، ومن ثم العمل على تصميم وتطوير المنتج وعملياته الإنتاجية لتحقيق هذه التكلفة المستهدفة.

في السودان، وعلى الرغم من التحديات الاقتصادية التي تواجه القطاع الصناعي، إلا أن الحاجة إلى تعزيز الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية تظل قائمة وملحة، حيث إن تبني أساليب مثل التكلفة المستهدفة قد يمثل أداة فاعلة للمنشآت الصناعية السودانية لمواجهة الضغوط التنافسية وتحسين أدائها المالي وتعزيز قدرتها على الاستمرار والنمو في السوق.

من هذا المنطلق، تسعى هذه الدراسة إلى استكشاف أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الميزة التنافسية المستدامة في المنشآت الصناعية العاملة في السودان. وستقوم الدراسة بتحليل آراء عينة من العاملين في هذه المنشآت لفهم تصوراتهم حول مدى تطبيق هذا الأسلوب وتأثيره على جوانب مختلفة من الميزة التنافسية المستدامة مثل تخفيض التكلفة وتحسين الجودة، والاستجابة لمتطلبات العملاء.

مشكلة الدراسة:

بناءً على أبعاد الميزة التنافسية المستدامة (تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء)، يمكن صياغة أسئلة الدراسة على النحو التالي:

ما هو أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الميزة التنافسية المستدامة بأبعادها (تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء) في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين؟، ويتفرع من هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هو مستوى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين؟
2. ما هو أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين؟
3. ما هو أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق الجودة في المنتجات والخدمات في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين؟
4. ما هو أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على الاستجابة لمتطلبات العملاء في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

1. الأهمية العلمية:

أ. تساهم الدراسة في إثراء الأدب النظري المتعلق بأساليب إدارة التكاليف الحديثة وتأثيرها على الميزة التنافسية المستدامة، وذلك بتطبيقها في البيئة الصناعية السودانية التي قد تختلف خصائصها وتحدياتها عن البيئات التي درست فيها هذه المفاهيم بشكل واسع.

ب. تقدم الدراسة تحليلاً عميقاً للعلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وكل بعد من أبعاد الميزة التنافسية المستدامة (تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء)، مما يساهم في فهم أعمق لكيفية تفاعل هذه المتغيرات في تحقيق التنافسية المستدامة.

2. الأهمية العملية:

أ. تقدم الدراسة رؤية عملية للمديرين وصناع القرار في المنشآت الصناعية السودانية حول أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية لتحسين أدائهم التنافسي.

ب. توضح الدراسة كيف يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يساعد المنشآت الصناعية السودانية على فهم احتياجات العملاء بشكل أفضل وتصميم منتجات وتقديم خدمات تلبي هذه الاحتياجات بفعالية، مما يعزز ولاء العملاء ورضاهم.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. تحديد وتحليل أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الميزة التنافسية المستدامة (بأبعادها: تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء) في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.

2. تحليل أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.

3. تحليل أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق الجودة في المنتجات والخدمات في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.

4. تحليل أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على الاستجابة لمتطلبات العملاء في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة سوف يتم إختبار الفرضيات التالية:
الفرضية الأولى: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.
الفرضية الثانية: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الجودة في المنتجات والخدمات في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.
الفرضية الثالثة: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعزز الاستجابة لمتطلبات العملاء في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين..

منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على منهجية مختلطة تجمع بين المنهج الوصفي التحليلي لفهم وتحليل آراء العاملين، والمنهج الكمي لقياس واختبار العلاقات بين متغيرات الدراسة .

مصادر جمع بيانات الدراسة:

تستخدم الدراسة المصادر التالية لجمع البيانات:

1. المصادر الأولية: استمارة الاستبانة .
2. المصادر الثانوية: الكتب، الدوريات، المجلات العلمية، الرسائل الجامعية والإنترنت.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1. الحدود المكانية: ستقتصر الدراسة على المنشآت الصناعية العاملة في السودان.
2. الحدود الزمانية: العام 2024م.
3. الحدود الموضوعية:

أ. المتغير المستقل: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. سيتم التركيز على مدى تطبيق هذا الأسلوب في المنشآت الصناعية السودانية.

ب. المتغير التابع: تحسين الميزة التنافسية المستدامة بأبعادها الثلاثة التالية:

- تخفيض التكلفة: يشمل تحليل تأثير التكلفة المستهدفة على قدرة المنشآت على خفض تكاليف الإنتاج والتشغيل.

- تحقيق الجودة: يتضمن دراسة تأثير التكلفة المستهدفة على قدرة المنشآت على تحقيق مستويات جودة عالية في منتجاتها وخدماتها.

- الاستجابة للعملاء: يركز على تحليل تأثير التكلفة المستهدفة على قدرة المنشآت على تلبية احتياجات ورغبات العملاء بشكل فعال وسريع.

4. حدود العينة:

أ. استهدفت الدراسة عينة من العاملين في المنشآت الصناعية السودانية.

ب. تشمل العينة فئات مختلفة من العاملين مثل المديرين، ورؤساء الأقسام، والمحاسبين، والمهندسين، والعاملين في الإنتاج والتسويق، الذين لديهم معرفة أو تعامل مع جوانب التكلفة والجودة والاستجابة للعملاء.

ثانياً: الدراسات السابقة

لتدعيم الدراسة تم تناول عدد من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث وذلك كما يلي:

هدفت دراسة (محمد، 2010م) إلى الكشف عن مواطن القصور والتي تمكن من تحقيق خفض الإستراتيجي للتكلفة، الكشف عن الأنشطة التي تضيف قيمة لدعم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء. توصلت الدراسة إلى أن استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف وفقاً لمدخل سلاسل القيمة في شركات إنتاج الكهرباء يؤدي إلى الكشف عن مواطن القصور التي تمكن من التخفيض الإستراتيجي للتكلفة.

هدفت دراسة (محمد، 2011م) إلى بيان أثر تطبيق التكاليف المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج، بيان أن نظام التكلفة المستهدفة ساعد في تحقيق أهدافها من منع منتجات جديدة بأقل تكلفة. توصلت الدراسة إلى أن التعاون المشترك بين الأفراد الذين يعملون بمراحل الإنتاج والموردين الذين يتعاملون مع الشركة يساهم في تصميم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة.

هدفت دراسة (حريرة، 2011م، 140-175) إلى تحديد مدى اعتماد قطاع الأدوية والصناعات الطبية المساهمة في الأردن على منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، تحديد مدى إمكانية تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في قطاع الأدوية والصناعات الطبية المساهمة في الأردن، تحديد مدى إسهام منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في قطاع الدواء والصناعات الطبية في الأردن يساهم في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف.

هدفت دراسة (الحداد، 2011م) إلى التعرف على مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، التعرف على المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، التعرف على ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. توصلت الدراسة إلى إن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تولي أهمية كبيرة للمنافسة في الأسواق وذلك من خلال قيامها بتحليل ودراسة المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.

هدفت دراسة (أحمد، 2014م) إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية. توصلت الدراسة إلى أن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط يؤثر على تحديد وقياس تكلفة إنتاج الكهرباء.

هدفت دراسة (Mazahrih, et.al, 2014, 250-263) إلى بيان أن كل إدارة ناجحة لأي شركة يجب أن تحتفظ بمزايا تنافسية، والتي تستند إلى إستراتيجية فريدة من نوعها، لأن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تشرف على نجاح الشركة التنافسية على المدى الطويل فإن أهداف الدراسة تركز على تأثير تطبيق التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ومباشرة وجيدة بين نظام التكلفة المستهدفة وتعزيز التكلفة.

هدفت دراسة (الكبيجي، 2014م، 170-190) إلى بيان مدى توافر معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية بمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة في إدارة تكاليفها، بيان فيما كانت الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها لتحسين الربحية، التعرف على الصعوبات التي تعيق تبني مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة. توصلت الدراسة إلى أنه يتحقق مستوى مرضي من الإدراك لدى الشركات الصناعية العامة الفلسطينية حول مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها.

هدفت دراسة (Idowu, 2014, 97-108) إلى تحديد كيفية تحسين التكلفة المستهدفة كميزة للتكلفة في شركات التصنيع، التأكد من كيفية تقدير التكلفة المستهدفة في تحسين ميزة جودة المنتج في شركات التصنيع، التأكد من التحديات التي تواجه شركات التصنيع التي تبني نظام التكلفة المستهدفة. توصلت الدراسة إلى إكتشاف أن التكلفة المستهدفة تعزز ميزة جودة المنتج في شركات التصنيع وهذا يتضح من خلال تطبيق الشركة متطلبات الأيزو.

هدفت دراسة (أحمد، 2014م، 117-158) إلى تحقيق طبيعة قطاع البنوك التجارية وأهمية الخدمات التي يقدمها للقطاعات الأخرى، التعرف على المعوقات الأساسية التي يجب توافرها لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، التعرف على أهم الصعوبات والمشكلات التي تواجه عملية التطبيق وعلاجها. توصلت الدراسة إلى إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد بدرجة كبيرة على دعم وزيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، وهو ما يؤدي إلى ضمان البقاء والنمو والإستمرارية.

هدفت دراسة (Kenai, 2015, 418-433) إلى الاهتمام بالصناعات التحويلية التي تحقق مزيداً من التقدم في الصناعة، إمكانية وجود ابتكارات تكنولوجية في أنظمة الكمبيوتر يؤدي إلى تقدم الشركات الصناعية، الانخراط في كيانات اقتصادية كبيرة يعمل على التقليل من حدة المنافسة. توصلت الدراسة إلى أنه تساهم المؤشرات التنظيمية

من خلال تطبيق نظم التكلفة المستهدفة في الشركات التحويلية التي تؤدي من خلالها إلى تحقيق التكلفة واحتسابها بدقة.

هدفت دراسة (عبد الله، منصور، 2015م، 217-234) إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث يعتقد الباحثان ضرورة استخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في حساب تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية لأن تكلفتها يراعى فيها عوامل سياسية واجتماعية واقتصادية مما يستوجب العمل على خفضها ودعمها حتى يتحملها المستهلك. توصلت الدراسة إلى أن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة.

هدفت دراسة (حفيز، 2016م) إلى عرض الإطار النظري المتعلق بأسلوب التكلفة المستهدفة وتكاليف الجودة والعمل على صياغة بعض جوانب القصور في الأدبيات السابقة، بيان أهمية استخدام تكلفة الجودة في الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على استبعادها والتركيز على التحسين المستمر للأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج. توصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على خفض التكاليف في دورة حياة المنتجات للوصول إلى الميزة التنافسية.

هدفت دراسة (محمد، خالد، 2017م، 59-79) إلى التعرف على نظام التكلفة المستهدفة ومدى الاستفادة منه في المنشآت الصناعية السودانية، تحديد أثر نظام التكلفة المستهدفة في دقة قياس تكلفة المنتجات، الوقوف على أساليب قياس تكلفة المنتجات في المنشآت الصناعية السودانية. توصلت الدراسة إلى إن إتباع نظام التكلفة المستهدفة يساعد على التحديد الدقيق لخصائص المنتج مما يحقق رغبات العملاء والمنشأة معاً وذلك بتقديم منتج بتكلفة معقولة وسعر مناسب.

هدفت دراسة (علي، 2018م) إلى بيان أثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، معرفة أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في توفير بيانات موضوعية تساعد في دقة قياس تكلفة الخدمات، معرفة إلى أي مدى يؤدي استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة إلى اتخاذ القرارات التي تؤثر في دقة قياس التكلفة في المصارف السودانية. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق الجودة وخفض التكلفة.

هدفت دراسة (شايو، 2019م) إلى بيان أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة، والتعرف على أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة، بيان أثر تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة. توصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وتنسيق ماخطط له.

هدفت دراسة (بن كليب، 2020م، 171-212) إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، فحص ما إذا كان تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يسهم في تحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية بمحافظة حضرموت. توصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة فلسفة محاسبية إدارية حديثة ناتجة عن جهد جماعي لفريق عمل متعدد الوظائف.

استفاد الباحث من الدراسات السابقة الآتي:

1. اختيار حدود الدراسة الموضوعية، وحدود عينة الدراسة.
2. صياغة أسئلة الدراسة وفرضياتها.
3. تحديد منهج وأدوات الدراسة.
4. على الرغم من تناول بعض الدراسات السابقة أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن هذه الدراسات لم تبين أثر أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الميزة التنافسية المستدامة بأبعادها (تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء) في الشركات الصناعية السودانية من وجهة نظر العاملين.

المبحث الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدارة التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج (Cooper, Slagmulder, 2002, 36).

عرفت أيضاً بأنها عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل (غنيمي، 2014م، 134-135). عرفت بأنها منهج إداري يعمل على تطوير الحد الأقصى للتكلفة المسموح بها لإنتاج المنتج المطلوب، وتحقيق هامش الربح المتوقع من وراء إنتاج ذلك المنتج (المطارنة، 2008م، 285-286). أيضاً عرفت بأنها خطة إستراتيجية وأسلوب لإدارة التكلفة تركز على تخفيض تكاليف التطوير والإنتاج وتوزيع المنتجات الجديدة بدون التضحية بجودة السلع تامة الصنع (Yilmaz, Baral, 2010, 39).

ثانياً: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة

يحظى أسلوب التكلفة المستهدفة بأهمية خاصة لما يتصف به من سمات وأركان رئيسية تمثل اتجاه تحليل للمتغيرات المؤثرة، وبما يعتمد عليه من أساليب وأدوات مساعدة متنوعة لتجسد التكامل الفعال لأساليب المعرفة، وبما تحققه من أهداف متنوعة يتعدى تأثيرها إلى النظم الفرعية الأخرى للمنشأة، وبجانب هذه الأهمية يمكن التعرض لجوانب إستراتيجية أخرى لأهمية هذا الأسلوب تتمثل في النقاط الآتية (هندي، 2001م، 321):

1. يركز على محركات التكلفة الهيكلية في مرحلة تصميم المنتج بدلاً من المحركات التنفيذية في مرحلة الإنتاج، وهذا المنظور الإستراتيجي لمحركات التكلفة يؤدي إلى التركيز على أكثر من 80% من تكاليف المنتج، حيث تحديد التكلفة الهيكلية اختيار المستوى التكنولوجي والتقني، ودرجة التنوع في مواصفات وخصائص المنتج والتصميم النهائي له على ضوء رغبات العميل، ومثل هذه المحركات تتحكم في تحديد مستوى الإنتاج.

2. ملاءمة الأسلوب بيئة التصنيع الحديثة وظروف المنافسة التي تفرضها، حيث يتلاءم مع قصر دورة حياة المنتج، والتشغيل من خلال مفهوم الخلايا التصنيعية، وتبني أسلوب دفعات الإنتاج، ونظم التصنيع المرنة، وتطبيق فكرة اقتصاديات الحجم، وهي الأساليب والنظريات والنظم والسياسات ذات التوجه الإستراتيجي. وبهذا فقد تأكد أن أسلوب التكاليف المستهدفة يناسب المنشآت متعددة المنتجات ذات أحجام إنتاجية كبيرة خلال دورة حياة المنتج.

3. ارتباط الأسلوب بالتعاون والتكامل المستمر بين جميع أنشطة المنشأة المضيفة للقيمة من خلال إدارة سلسلة القيمة وعبر الحدود التنظيمية ليشمل الموردين والمستهلكين، وهي إستراتيجية ممتدة داخل وخارج المنشأة لخفض التكلفة ولا تعتمد فقط على إنشاء علاقات طويلة الأجل لتبادل وتكامل المنافع من خلال التكلفة، وإنما يتطلب الأمر الإشتراك والمساندة الفعلية لكافة عناصر الأسلوب، وتحسين العلاقات مع الموردين يؤكد قدرة الأسلوب على تحقيق أهدافه (النايلسي، 2008م، 18).

4. يعتبر أكثر واقعية من أساليب التكاليف التقليدية، حيث يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على كافة الأبعاد المحددة المؤثرة في التكلفة، والتي تجعل معاييرها أكثر واقعية وموضوعية، بحيث تأتي التكلفة محققة للتوازنات بين كافة أهداف أصحاب المصالح (عبد الحميد، 2009م، 75).

ثالثاً: أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة

تمثل أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي (فاقيش، 2010م، 640):

1. العمل على تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة كأحد أهم الأهداف الإستراتيجية.
2. خفض تكلفة المنتجات الجديدة والحالية مع ضمان تحقيق مستوى محدد من الأرباح دون التقليل من الجودة، وضمان تطوير التوقيت المناسب والسعر المناسب لما هو موجود في السوق.
3. يساعد في تفسير العلاقة بين تكلفة الإنتاج وتكلفة المنافسين (العشماوي، 2011م، 336).
4. تحديد السعر المستهدف للمنتجات المختلفة داخل تدفق القيمة من وجهة نظر العميل.
5. المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية، وقد يعتقد الكثير أن التكاليف المستهدفة أسلوباً موجهاً لقياس التكلفة، من حيث أن التكاليف المستهدفة أداة فعالة لإدارة التكلفة والأرباح في آن واحد (الكومي، 2008م، 80).

رابعاً: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة

من خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة ما يلي (علي، 2007م، 188):

1. تركز على إدارة التكلفة خلال مرحلة تصميم المنتج، ولقد وجدت العديد من الدراسات أن النسبة الأكبر من تكلفة المنتج، وهي ما يقارب 80% يتم الالتزام بها خلال مرحلة التصميم، ولعل الاهتمام المتزايد بأهمية إدارة التكلفة في هذه المرحلة يعود إلى أن التغيير في مثل هذه التكاليف يصعب بدرجة كبيرة أثناء مرحلة الإنتاج، فالقرارات التي تتخذ في مرحلة التصميم مهمة جداً، لأن كل جنيه إضافي يتم إنفاقه على أنشطة الإنتاج التي تحدث خلال تلك المرحلة يمكن أن يوفر من تكاليف أنشطة الإنتاج وما بعد الإنتاج أضعاف ما تم إنفاقه.
2. تعتبر التكاليف المستهدفة نظاماً لتخطيط وخفض التكلفة وليس هدفه الرقابة عليها، ونظراً لأنه يتم الخلط بين مصطلحي خفض التكلفة ورقابة التكلفة فيمكن التفرقة بينهما على النحو التالي (عبدالحفيظ، 2011م، 133):
 - أ. ينصب الاهتمام في رقابة التكلفة على الالتزام بالمعايير الموضوعية بمعنى التأكد من أن التكلفة الفعلية لا تتجاوز تلك المعايير، بينما يلاحظ أن خفض التكلفة يهتم بتحقيق وفورات حقيقية في التكاليف عن طريق تحطيم المعايير وتخفيضها.
 - ب. تحقيق فعالية رقابة التكلفة في حالة وجود معايير.
3. يتلاءم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات متنوعة ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة، والتي تتسم بقصر دورة حياة المنتج ولا يتلاءم مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات قليلة وبأحجام كبيرة (مفتي، شبح، 2005م، 429-430).
4. تعتبر التكلفة المستهدفة أداة رقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب التقنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج.

المبحث الثالث: الإطار النظري لتحسين الميزة التنافسية المستدامة

أولاً: مفهوم الميزة التنافسية المستدامة

عرفت الميزة التنافسية المستدامة بأنها قدرة السمة الفريدة التي يصعب تقليدها أو الحصول عليها من قبل المنافسين (Barney, 1991, 110). وعرفت بأنها وضعية تفوق مخلقة ومصنوعة تملكها المنشأة نتيجة الدراسة والبحث والاكتشاف ومن خلال ملكات إبتكار إبداعية ومواهب فاعلة في مجالات الإنتاج، التسويق، التمويل والموارد البشرية (الخصيري، 2004م، 34). عرفت أيضاً بأنها ميزة أو عنصر تفوق للمنشأة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس (نذير، 2008م، 35). كما عرفت بأنها قدرة المنشأة على خلق شيء متفرد ومختلف عن بقية المنافسين وهي أي شيء يميز المنشأة تمييزاً إيجابياً عن منافسيها في نظر المستخدمين النهائيين لمنتجاتها (القطب، 2012م، 80).

ثانياً: أهمية الميزة التنافسية المستدامة

تكمن أهمية الميزة التنافسية المستدامة فيما يلي (سعيد، 2013م، 133):

1. الميزة التنافسية المستدامة عنصر مهم لبقاء الشركات على المدى البعيد.
2. يتيح تحقيق ميزة تنافسية مستدامة اقتصادية أو عوائد أعلى من المتوسط، وهذا بدوره يركز على كيفية تحقيق المنشآت للمزايا والحفاظ عليها.
3. تعتبر الميزة التنافسية المستدامة دعم مطول لإستراتيجية خلق القيمة وتوفير القيمة التي لا يمكن تقليدها أو لا يتم تنفيذها بشكل متزامن من قبل أي منشأة منافسة.

ثالثاً: أهداف الميزة التنافسية

تهدف القدرة التنافسية لتحقيق الآتي (فرح، 2015م، 65):

1. ضمان بقاء المنشأة في السوق والاستمرار والتفوق على منافسيها.
2. وصول مجال تنافسي جيد.
3. تساعد المنشأة على كسب ثقة المتعاملين معها وخلق سمعة طيبة .
4. تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنشأة بلوغها والفرص الكثيرة التي ترغب في اقتناصها.
5. تشجيع المنشآت على الابتكار والتجديد.

رابعاً: خصائص الميزة التنافسية المستدامة

تمثل خصائص القدرة التنافسية في الآتي (عثمان، 2017م، 107):

1. أن تكون مستمرة ومستدامة يتم بناءها على المدى الطويل باعتبارها تخص الفرص المستقبلية.
2. الميزة التنافسية تبنى على الاختلاف والتباين بين المنشأة ومنافسيها وليس على التشابه.
3. أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرة وموارد المنشأة من جهة أخرى.

خامساً: أبعاد الميزة التنافسية المستدامة

تعتمد الميزة التنافسية المستدامة على الأبعاد التالية:

1. **تخفيض التكلفة:** يقصد بالتكلفة أنها قدرة المنشأة على التنفيذ بأقل التكاليف مقارنة بالمنافسين بهدف تحسين الإنتاج والرقابة على عناصر التكاليف. وتستند المنشأة إلى التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية للحفاظ على حصتها السوقية وزيادة هامش الربح، كما إن تخفيض التكلفة تعني تصميم وتصنيع وتسويق منتجات وخدمات بأقل تكلفة ممكنة مقارنة مع منافسيها مما يمكنها من تحقيق أرباح أعلى، وبالتالي قيام المنشأة بتخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة مع المحافظة على مستوى الجودة (الزهراني، 2012م، 143).
2. **الجودة:** هي تعني أن تتمكن المنشأة من تقديم منتجات أو خدمات متميزة وفريدة من نوعها تلقى رضا المستهلك (جودة عالية، خدمة ما بعد البيع وغيرها) فيتطلب من المنشأة فهم وتحليل مصادر التميز من خلال

أنشطة حلقة القيمة واستغلال الكفاءات والمهارات والتقنيات التكنولوجية العالية وإنتهاج طرق توسع فعالة وسياسات ترويجية تمكنها من زيادة الحصة السوقية للمنشأة فهي قدرة المنشأة على تقديم نوعية المنتجات والأداء العالي الذي يخلق قيمة مضافة للعملاء(الحواجرة، 2013م، 774).

3. الاستجابة المتفوقة لحاجات العملاء: لتحقيق هذا العمل بشكل متفوق يتعين على المؤسسة أن تكون قادرة على تحديد وإشباع حاجات عملائها. هذا يعني أن تكون لها قدرة متميزة على منح المستهلكين ما يريدونه وقما يريدون، ويرتبط تحقيق هذا الهدف بشرطين أساسين وهما(حجازي، معاليم، 2013م، 183):
التركيز على عملاء المؤسسة واحتياجاتهم وذلك من خلال: القيادة القوية وجذب العملاء واشراكهم في عمليات تطوير المنتجات الجديدة.

إشباع حاجات العملاء وذلك من خلال: تحقيق الجودة والكفاءة والتجديد والإنتاج وفقاً لطلبات العملاء تحقيق الاستجابة السريعة بالاعتماد على الموازنة بين نظام - متابعة العملاء من خلال التغذية العكسية -**Jat** **mrp** وخدمات ما بعد البيع.

4. الابتكارية: هي تمثل عملية إنشاء وتطوير وإنتاج المنتج الجديد أو الخدمة الجديدة أو العملية الجديدة بهدف تحسين الكفاءة والفاعلية والميزة التنافسية بما يضيف قيمة للمنشأة ولأصحاب المصلحة(صالح، 2014م، 73).

سادساً: عوامل نجاح الميزة التنافسية المستدامة

- توجد عدة عوامل التي تؤدي إلى نجاح الميزة التنافسية يمكن أن نوجزها فيما يلي(السلمي، 2001م، 110):
1. التنسيق والتكامل بين جميع الأنشطة والفعالية التي تقوم بها المنشأة بدءاً من تصميم المنتج أو الخدمة وصولاً إلى تقديم خدمات ما بعد البيع.
 2. ضرورة إبتكار وتطوير منتجات ذات ميزات تنافسية جديدة وتوظيفها بطريقة فعالة لغرض التصدي لقدرة محاكاة المنافسين لميزتها التنافسية الحالية.
 3. خلق فرص وتنمية أسواق جديدة لم تكن موجودة من قبل، مما يمنح المنشأة الأسبقية في الاستثمار فيها، والبقاء لمدة أطول وكذا التمتع بمركز تنافسي.
 4. تطوير وتفعيل العمليات من خلال استعمال الأساليب الإدارية الحديثة كإدارة الجودة الشاملة.

سابعاً: مساهمة التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة

يكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات على النحو التالي:

- 1. التكيف وفقاً لمتطلبات السوق:** يعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المنشأة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة، ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المنشأة القيام بإعداد علميات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج،

وضمن تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة، ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمنشأة (زعرور، وآخرون، 2017م، 406).

2. التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي: إن الاستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات الابتكارات التكنولوجية يساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما ينعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المنشأة الأخرى المنافسة، وبذلك تحقيق الميزة التنافسية (عبدالقادر، وآخرون، 2019م، 76).

3. التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج: إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المنشأة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج، وذلك من حيث عدد الوظائف وكفائتها، فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذا كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية، وبناءً على ذلك ينبغي أن تبدأ المنشأة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق (محمد، 2011م، 359).

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

1. مجتمع وعينة الدراسة:

يضم مجتمع الدراسة العاملين في المنشآت الصناعية في السودان وتم اختيار عينة عشوائية حيث حصل الباحث على (113) إستبانة صالحة للتحليل، وتم ذلك خلال العام 2024م وبعد ذلك تم إدخال البيانات، ومعالجتها إحصائياً بالحاسب الآلي عن طريق برنامج (SPSS) ومن ثم قام الباحث بتحليل البيانات واستخراج النتائج.

2. صدق الاتساق الداخلي للأداة:

حساب معامل الارتباط بيرسون لمعرفة الصدق الداخلي للاستبانة حيث تم حساب معامل الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات الاستبانة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة كما توضح ذلك الجداول التالية وتم تقريب الأرقام إلى رقمين عشريين للاختصار.



الجدول رقم (1): معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول (المتغير المستقل) بالدرجة الكلية للمحور

معامل الارتباط بالمحور الأول	رقم العبارة	معامل الارتباط بالمحور الأول	رقم العبارة
**0.70	6	**0.79	1
**0.72	7	**0.70	2
**0.72	8	**0.60	3
**0.65	9	**0.68	4
**0.65	10	**0.50	5
معامل الارتباط بالمحور الثالث	رقم العبارة	معامل الارتباط بالمحور الثاني	رقم العبارة
**0.48	7	**0.37	1
**0.40	8	**0.37	2
**0.73	9	**0.33	3
**0.81	10	**0.46	4
**0.61	11	**0.47	5
**0.69	12	**0.33	6

يلاحظ ** دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

يتضح من الجداول رقم (1) أن قيم معامل ارتباط كل عبارة من العبارات مع محورها موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) فأقل، مما يدل على صدق اتساق هذه العبارات وصلاحيتها للتطبيق الميداني.

3. ثبات أداة الدراسة:

لقياس مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) استخدم الباحث (معادلة ألفا كرونباخ) (Cronbach's Alpha) ((α)) للتأكد من ثبات أداة الدراسة، حيث طبقت المعادلة على العينة التي سحبت في السابق لقياس الصدق البنائي والجدول رقم (2) يوضح معاملات ثبات أداة الدراسة.

جدول رقم (2): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

ثبات المحور	عدد العبارات	محاور الإستبانة
0.87	10	المحور الأول
0.84	12	المحور الثاني
0.93	22	معامل الثبات العام

يتضح من الجدول رقم (2) أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة عال حيث بلغ (0.93) وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

4. أساليب المعالجة الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، سيتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (SPSS). وذلك بعد أن يتم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، ولتحديد طول خلايا المقياس الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى ($5-1=4$)، ثم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي ($0.80 = 5/4$) بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (أو بداية المقياس وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما يأتي :

- أ. من 1.00 وحتى 1.80 يمثل (غير موافق بشدة) نحو كل عبارة بأختلاف المحور المراد قياسه.
- ب. من 1.80 وحتى 2.60 يمثل (غير موافق) نحو كل عبارة بأختلاف المحور المراد قياسه.
- ج. من 2.61 وحتى 3.40 يمثل (محايد) نحو كل عبارة بأختلاف المحور المراد قياسه.
- د. من 3.41 وحتى 4.20 يمثل (موافق) نحو كل عبارة بأختلاف المحور المراد قياسه.
- هـ. من 4.21 وحتى 5.00 يمثل (موافق بشدة) نحو كل عبارة بأختلاف المحور المراد قياسه.

سيتم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسة التي تتضمنها أداة الدراسة. كما سيتم حساب معامل ارتباط بيرسون "ر" (Pearson Correlation Coefficient) بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وذلك لتقدير الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (الصدق البنائي). ومعامل ألفا كرونباخ Alpha "Cronbach"، لقياس ثبات أداة الدراسة. وبعد ذلك سيتم حساب المقاييس الإحصائية التالية :

أ. المتوسط الحسابي الموزون (المرجح) "Weighted Mean" وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي موزون.

ب. المتوسط الحسابي "Mean" وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة عن المحاور الرئيسة (متوسط متوسطات العبارات)، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب المحاور حسب أعلى متوسط حسابي.

ج. سيتم استخدام الانحراف المعياري "Standard Deviation" للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسة عن متوسطها الحسابي.

د. سيتم حساب معامل ارتباط بيرسون "ر" (Pearson Correlation Coefficient) لمعرفة العلاقة والتحقق من فرضيات الدراسة

هـ. سيتم حساب نموذج الانحدار الخطي المتعدد (MultiLearner Regression) للتحقق وبناء نموذج الدراسة

ثانياً: تحليل البيانات الشخصية

الجدول التالية توضح التكررات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية:

1. العمر:

جدول رقم (3): توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة
30 سنة فأقل	19	16%
31-40 سنة	51	42%
41-50 سنة	42	35%
أكثر من 50 سنة	8	7%
المجموع	113	100%

يتضح من الجدول رقم (3) أن (51) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته (42%) من إجمالي أفراد الدراسة اعكارهم تتراوح بين 31-40 سنة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، في حين أن (42) منهم يمثلون ما نسبته (35%) من إجمالي أفراد الدراسة تتراوح اعمارهم بين 41-50 سنة ، وهذه النتيجة توضح هنالك تباين في العمر الشئ الذي يؤدي الى ارتفاع في مستوى المعرفة بالدراسة .

2. المؤهل العملي:

جدول رقم (4): توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
دبلوم وسيط	5	4%
بكالوريوس	51	42%
دبلوم عالي	10	8%
ماجستير	38	37%
دكتوراه	16	13%
المجموع	113	100%

يتضح من الجدول رقم (4) أن (51) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته (42%) من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، في حين أن (38) منهم يمثلون ما نسبته (37%) من إجمالي أفراد الدراسة يحملون درجة ماجستير، وهذه النتيجة توضح هنالك تباين في المؤهل العلمي الشئ الذي يؤدي الى ارتفاع في مستوى المعرفة بالدراسة .

3. التخصص العلمي:

جدول رقم (5): توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة	العدد	التخصص العلمي
13%	17	التكاليف والمحاسبة الإدارية
32%	38	محاسبة وتمويل
5.2%	7	نظم معلومات محاسبية
8%	1	دراسات مالية ومصرفية
15%	18	إدارة أعمال
8%	10	اقتصاد
24%	29	أخرى
100%	113	المجموع

يتضح من الجدول رقم (5) أن (38) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته (32%) من إجمالي أفراد الدراسة التخصص العلمي محاسبة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، في حين أن (18) منهم يمثلون ما نسبته (15%) من إجمالي أفراد الدراسة تخصصهم إدارة أعمال، أن (17) تخصصهم التكاليف والمحاسبة الإدارية يمثلون ما نسبته (13%)، هذه النتيجة توضح تباين التخصص العلمي لدى عينة الدراسة.

4. المؤهل المهني:

جدول رقم (6): توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة	العدد	المؤهل المهني
17.5%	21	زمالة محاسبين قانونيين سودانية
2.5%	3	زمالة محاسبين قانونيين عربية
2.5%	3	زمالة محاسبين قانونيين بريطانية
15%	18	زمالة محاسبين قانونيين اخري
62.5%	75	لا توجد زمالة
100%	113	المجموع

يتضح من الجدول رقم (6) أن (75) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته (62.5%) من إجمالي أفراد الدراسة لا يوجد لديهم مؤهل مهني "زمالة" وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، في حين أن (21) منهم يمثلون ما نسبته (17.5%) من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم المهني "زمالة محاسبين قانونيين سودانية"، هذه النتيجة توضح هنالك تباين في المؤهل المهني.

5. المركز الوظيفي:

جدول رقم (7): توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

النسبة	العدد	المركز الوظيفي
.8%	1	مدير عام
5.0%	6	مدير مالي
16.7%	20	مدير اداري
10.8%	13	مهندس انتاج
5.0%	6	محاسب
24.2%	29	محاسب تكاليف
10.8%	13	مدير انتاج
26.7%	32	أخرى
%100	113	المجموع

يتضح من الجدول رقم (7) أن (29) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته (24.2%) من إجمالي أفراد الدراسة المسمي الوظيفي لديهم " محاسب تكاليف " وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، في حين أن (20) منهم يمثلون ما نسبته (16.7%) من إجمالي أفراد الدراسة المسمي الوظيفي لديهم "مدير اداري"، هذه النتيجة توضح هنالك تباين في المسمي الوظيفي.

6. سنوات الخبرة:

جدول رقم (8): توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
%16.7	20	5 سنوات فأقل
%25.8	31	10-6 سنوات
%28.3	34	15-11 سنة
%15.8	19	20-16 سنة
%13.3	16	21 سنة فأكثر
%100	113	المجموع

يتضح من الجدول رقم (8) أن (34) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته (28.3%) من إجمالي أفراد الدراسة سنوات خبرتهم تتراوح بين 15-11 سنة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، في حين أن (31) منهم يمثلون ما نسبته (25.7%) من إجمالي أفراد الدراسة سنوات خبرتهم تتراوح بين 10-6 سنة ، هذه النتيجة توضح هنالك تباين في سنوات الخبرة.

ثالثاً: تحليل البيانات الأساسية

المحور الأول: اسلوب التكلفة المستهدفة

جدول رقم (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة نحو اسلوب التكلفة

المستهدفة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

الترتيب	درجة الاستجابة	النسبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
1	أوافق بشدة	89%	.633	4.45	رسم الخطط الاستراتيجية لتسعير المنتجات	1
2	أوافق بشدة	87%	.682	4.35	تحديد السعر المستهدف للمنتجات المختلفة.	2
8	أوافق بشدة	86%	.820	4.28	تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق	3
3	أوافق بشدة	87%	.739	4.34	تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل	4
9	أوافق بشدة	86%	.676	4.28	تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية	5
7	أوافق بشدة	86%	.715	4.29	يعمل على خفض التكلفة في مرحلة التصميم والتطوير	6
6	أوافق بشدة	86%	.740	4.30	تحقيق ميزة التحسين المستمر لمستوى الجودة والاداء الوظيفي للمنتج	7
5	أوافق بشدة	86%	.671	4.31	يعمل على تحسين الموقف التنافسي للمنشأة من خلال تحقيق رغبات ومتطلبات العميل الحالية والمستقبلية	8
10	أوافق بشدة	85%	.710	4.24	يتبنى سعر البيع والعميل بصورة أساسية.	9
4	أوافق بشدة	86%	.745	4.32	يعمل على التنوع في المواصفات وخصائص المنتج مما يؤدي الى جودة المنتج وبسعر تنافسي	10
	أوافق بشدة	86%	0.71	4.32	المتوسط العام للمحور	

يتضح من الجدول رقم (9): أن درجة موافقة أفراد العينة نحو اسلوب التكلفة المستهدفة جاءت بدرجة أوافق بشدة حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.32 من 5)، وهو متوسط يقع في الفئة الخامسة من فئات المقياس الخماسي (من 4.21 وحتى 5.00) وهي الفئة التي تشير إلى خيار (أوافق بشدة) على أداة الدراسة، وبنسبة استخدام 86%، مما يفسر أن الموافقة على اسلوب التكلفة المستهدفة جاءت بدرجة مرتفعة في تكاملها مع نظام

التكلفة على أساس النشاط، وتراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة بين (4.24 - 4.45)، مما يوضح التجانس في لاستجابات عينة الدراسة نحو التكلفة المستهدفة، ومن أهم العبارات التي توضح ذلك:

1. جاءت العبارة رقم (1) وهي "رسم الخطط الاستراتيجية لتسعير المنتجات" بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة أوافق بشدة بمتوسط (4.45 من 5.00).
2. جاءت العبارة رقم (2) وهي "تحديد السعر المستهدف للمنتجات المختلفة" بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة أوافق بشدة بمتوسط (4.36 من 5.00).
3. جاءت العبارة رقم (4) وهي "تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل" بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة أوافق بشدة بمتوسط (4.34 من 5.00).

عليه نستنتج أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية يمكن أن يكون له تأثير على القدرة التنافسية للمنشأة.

المحور الثاني: الميزة التنافسية المستدامة

يتضح من الجدول رقم (10) أن درجة موافقة أفراد العينة نحو الميزة التنافسية المستدامة جاءت بدرجة أوافق بشدة حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.49 من 5)، وهو متوسط يقع في الفئة الخامسة من فئات المقياس الخماسي (من 4.21 وحتى 5.00) وهي الفئة التي تشير إلى خيار (أوافق بشدة) على أداة الدراسة، وبنسبة موافقة 90%، مما يفسر أن الميزة التنافسية المستدامة في المنشآت الصناعية في عينة لدراسة جاءت بدرجة مرتفعة، وتراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة بين (4.37 - 4.65)، مما يوضح التجانس في إستجابات عينة الدراسة نحو القدرة التنافسية، حيث جاء البعد الأول القدرة على بالمرتبة الأولى بين الأبعاد ومن أهم عباراته وهي:

1. جاءت العبارة رقم (1) وهي "تستخدم المنشأة الموارد المتاحة بصورة اقتصادية ورشيدة" بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة أوافق بشدة بمتوسط (4.65 من 5.00).
2. جاءت العبارة رقم (4) وهي "تسعى المنشأة إلى توفير الخامات الإنتاجية بأقل الأسعار" بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة أوافق بشدة بمتوسط (4.53 من 5.00).
3. بينما نجد أن البعد الثاني والثالث على التوالي في ترتيب الميزة التنافسية المستدامة جاءت بمتوسط (4.49) ومن أهم العبارات: تطبق المنشأة أساليب إدارة الجودة الشاملة في جميع أقسامها، تسعى المنشأة لجعل العميل مركزاً لعملياتها ومسايرها إلى التفوق والتميز من خلال الاستجابة لكل حاجاته ورغباته.



جدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة نحو القدرة التنافسية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	درجة الاستجابة	الترتيب
البعد الاول: تخفيض التكلفة						
1	تستخدم المنشأة الموارد المتاحة بصورة اقتصادية ورشيده .	4.65	.529	93%	أوافق بشدة	1
2	تستخدم المنشأة البحث والتطوير لتحديث عملياتها الانتاجية للوصول الى المنتجات باقل تكلفة .	4.45	.646	89%	أوافق بشدة	7
3	تسعى الشركة الى تخفيض تكاليف الانتاج المباشرة باستمرار	4.39	.770	88%	أوافق بشدة	11
4	التكلفة.	4.53	.593	91%	أوافق بشدة	5
البعد الثاني: تحقيق الجودة						
5	تستخدم المنشأة اساليب متنوعة لتحسين الجودة	4.43	.741	89%	أوافق بشدة	9
6	تطبق المنشأة معايير مراقبة الجودة في جميع مراحل الانتاج والتقدم	4.53	.579	91%	أوافق بشدة	6
7	تعمل المنشأة على تدريب وتأهيل العاملين بشكل مستمر لضمان تحقيق الجودة	4.42	.705	88%	أوافق بشدة	10
8	تطبق المنشأة اساليب إدارة الجودة الشاملة في جميع اقسامها	4.58	.560	92%	أوافق بشدة	3
البعد الثالث : الاستجابة للعملاء						
9	تسعى المنشأة الى تقديم المنتج او الخدمة في الوقت المحدد تلبية لحاجات العملاء .	4.44	.742	89%	أوافق بشدة	8
10	تسعى المنشأة الى تقديم المنتج او الخدمة بحسب طلب العميل وحاجته وبدرجة اعلى من مستوى توقعاته .	4.37	.733	87%	أوافق بشدة	12
11	تسعى المنشأة الى توفير الخامات الانتاجية باقل الاسعار	4.55	.578	91%	أوافق بشدة	4
12	تسعى المنشأة لجعل العميل مركزا لعملياتها ومساها الى التفوق والتميز من خلال الاستجابة لكل حاجاته ورغباته .	4.60	.541	92%	أوافق بشدة	2
	المتوسط العام للمحور	494.	640.	90%	أوافق بشدة	

رابعاً: اختبار الفرضيات

تقوم الدراسة الميدانية على المنهج الوصفي التحليلي، لتحليل وتفسير العلاقة بين المتغير المستقل (التكلفة المستهدفة) والمتغير التابع (الميزة التنافسية بكل أبعادها) (تخفيض التكلفة، تحسين الجودة، درجة الاستجابة للعملاء))، وذلك من خلال تمثيل النموذج المقترح بالمعادلة الرياضية التالية:

$$Y = a + bX + \varepsilon$$

حيث:

Y: يمثل المتغير التابع الذي يقيس الميزة التنافسية المستدامة للمنشأة.

a: مقدار ثابت الانحدار.

b: معامل التغير للمتغير المستقل.

X: التكلفة المستهدفة

ε: هامش الخطأ العشوائي للنموذج.

الفرضية الأولى: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.

الجدول رقم (11) : نتائج تحليل الانحدار لتوضيح دلالة اثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة

تخفيض التكلفة					المتغير
تفسير المعاملات عند مستوى (معنوية 0.01)	قيمة الاختبار T-Test	معاملات الانحدار (β)	معامل التحديد R ²	معامل ارتباط بيرسون	
يوجد تأثير معنوي	9.35	0.260	0.441	**0.664	التكلفة المستهدفة

فروق دالة عند مستوى 0.01 فأقل قيمة اختبار (F) = F-TEST = 87.46

- أظهرت النتائج كما يتضح من الجدول رقم (11) وجود علاقة ارتباط بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكلفة حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.664). ومستوى الدلالة (0.000) مما يعكس وجود علاقة طردية أي كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أدى ذلك إلى تخفيض تكلفة الانتاج للمنشأة الصناعية.

- كما نجد ان قيمة معامل التحديد (0.441)، أي أن (44%) من العوامل التي تؤثر في تخفيض التكلفة للمنشأة الصناعية تعزى إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال (استخدام المنشأة للموارد المتاحة بصورة اقتصادية ورشيقة، واستخدام المنشأة البحث والتطوير لتحديث عملياتها الانتاجية للوصول الى المنتجات باقل تكلفة).

- كما نجد أن قيمة اختبار ف = 87.46 معنوي 0.000 مما يدل علي معنوية النموذج وتأكيد جودة النموذج المصمم من قبل الباحث وأن النموذج يمكن التنبؤ به.
 عليه يمكن استنتاج أن أسلوب التكلفة المستهدفة لها أثر فعال في تخفيض تكلفة منتجات المنشأة الصناعية وبذلك يتم قبول الفرضية الأولى.
 الفرضية الثانية: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الجودة في المنتجات والخدمات في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.

الجدول رقم (12): نتائج نتائج تحليل الانحدار لتوضيح دلالة أثر التكلفة المستهدفة على القدرة على تحقيق الجودة

تحسين الجودة					المتغير
تفسير المعاملات عند مستوى (معنوية 0.01)	قيمة الاختبار T-Test	معاملات الانحدار (β)	معامل التحديد R ²	معامل ارتباط بيرسون	
يوجد تأثير معنوي	8.94	0.252	0.419	**0.647	التكلفة المستهدفة

فوق دالة عند مستوى 0.01 فأقل قيمة اختبار (ف) F-TEST = 80.05

- أظهرت النتائج كما يتضح من الجدول رقم (12) وجود علاقة ارتباط بين نظام التكلفة المستهدفة تحسين الجودة حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.647). ومستوى الدلالة (0.000) مما يعكس وجود علاقة طردية أي كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أدى ذلك إلى تحسين الجودة في المنشأة الصناعية.
 - كما نجد ان قيمة معامل التحديد (0.419)، أي أن (40%) من العوامل التي تؤثر في القدرة على تحقيق الجودة للمنشأة تعزى إلى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة من خلال (تطبيق المنشأة أساليب إدارة الجودة الشاملة في جميع اقسامها ، تطبيق المنشأة معايير مراقبة الجودة في جميع مراحل الإنتاج والتقديم).
 - كما نجد أن قيمة اختبار ف = 80.05 معنوي 0.000 مما يدل علي معنوية النموذج وتأكيد جودة النموذج المصمم من قبل الباحث وان النموذج يمكن التنبؤ به.
 عليه يمكن استنتاج أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة له أثر فعال في تحسين الجودة في المنشآت الصناعية وبذلك يتم قبول الفرضية الثانية.
 الفرضية الثالثة: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعزز الاستجابة لمتطلبات العملاء في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.



الجدول رقم (13): نتائج تحليل الانحدار لتوضيح دلالة أثر التكلفة المستهدفة على القدرة على زيادة درجة الاستجابة للعملاء

درجة الاستجابة للعملاء					المتغير
تفسير المعاملات عند مستوى (معنوية 0.01)	قيمة الاختبار T-Test	معاملات الانحدار (β)	معامل التحديد R^2	معامل ارتباط بيرسون	
يوجد تأثير معنوي	10.75	0.288	0.510	**0.714	التكلفة المستهدفة

** فروق دالة عند مستوى 0.01 فأقل قيمة اختبار (ف) F-TEST = 115.71**

- أظهرت النتائج كما يتضح من الجدول رقم (13) وجود علاقة ارتباط بين نظام التكلفة المستهدفة درجة الاستجابة للعملاء حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.714)، ومستوى الدلالة (0.000) مما يعكس وجود علاقة طردية أي كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أدى ذلك إلى زيادة درجة الاستجابة للعملاء.

- كما نجد ان قيمة معامل التحديد (0.510)، أي أن (51%) من العوامل التي تؤثر في القدرة على تحقيق الكفاءة للمنشأة تعزى إلى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة من خلال (سعى المنشأة لجعل العميل مركزاً لعملياتها ومسايرها إلى التفوق والتميز من خلال الاستجابة لكل حاجاته ورغباته، تسعى المنشأة إلى توفير الخامات الانتاجية باقل الاسعار).

- كما نجد أن قيمة اختبار ف = 71115. معنوي 0.000 مما يدل على معنوية النموذج وتأكد جودة النموذج المصمم من قبل الباحث وان النموذج يمكن التنبؤ به. عليه يمكن استنتاج أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لها أثر فعال في زيادة درجة الاستجابة للعملاء في المنشآت الصناعية وبذلك يتم قبول الفرضية الثالثة.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تخفيض التكلفة دون المساس بجودة المنتجات ورضاء العملاء.
2. إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يرتبط بشكل إيجابي بتحسين الميزة التنافسية المستدامة بأبعادها (تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء) في المنشآت الصناعية في السودان من وجهة نظر العاملين.
3. إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق جودة المنتجات والخدمات في المنشآت الصناعية في السودان مما يعزز سمعتها ويميزها التنافسية.
4. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعزز ولاء العملاء ورضاهم.

ثانياً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

1. على المنشآت الصناعية في السودان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل منهجي واستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية المستدامة بأبعادها (تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء).
2. على المنشآت الصناعية في السودان اعطاء اهتمام متوازن للأبعاد الثلاثة للميزة التنافسية المستدامة (تخفيض التكلفة، تحقيق الجودة، الاستجابة للعملاء).
3. أن توفر المنشآت الصناعية السودانية التدريب والتأهيل اللازم للعاملين على مختلف المستويات لفهم وتطبيق مبادئ وأدوات أسلوب التكلفة المستهدفة بكفاءة وفعالية.
4. على الجهات الحكومية والمنشآت الصناعية تنظيم ورش عمل وندوات ومؤتمرات لزيادة الوعي بأهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأثرها في تحسين الميزة التنافسية المستدامة.

المصادر والمراجع:

أولاً: المراجعة العربية

- أحمد، خالد محمد، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2014م.
- بن كليب، سالم عبدالله صالح، أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة استكشافية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، حضرموت: جامعة الريان، كلية العلوم الإدارية والمالية، مجلة الريان للعلوم الإنسانية والتطبيقية، المجلد 3، العدد 1، 2020م.
- جريرة، طلال سليمان، منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن، عمان: جامعة جرش الأهلية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، 2011م.
- حجازي، إسماعيل، معاليم، سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، عمان: دار أسامة، 2013م.
- الحداد، محمد حسن، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، 2011م.
- حفیظ، مروان يحيى، دور أسلوب التكلفة المستهدفة وتكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية، رسالة دكتوراة غير منشورة، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2016م.



الحواجرة، كامل محمد، ممارسات سلسلة التوريد ودورها في الميزة التنافسية وتحسين أداء الأعمال في شركات الباطون الجاهز في الأردن، عمان: الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 4، 2013م.

الخضيري، محسن أحمد، صناعة الميزة التنافسية، القاهرة: مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2004م.
زعرور، نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، الجزائر: جامعة عباس لغرور، خنشلة، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد 1، 2017م.

الزهراي، عبدالله، واقع نظم معلومات إدارة الموارد البشرية وأثرها على الميزة التنافسية- دراسة ميدانية في الشركات المساهمة العامة في السعودية، أسبوط: جامعة أسبوط، كلية التجارة، المجلة العلمية، العدد 52، 2012م.

سعيد، سناء عبد الرحيم، (2013م)، متطلبات تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في إطار بناء الاستراتيجية الخضراء لمنظمات الأعمال - دراسة فكرية تحليلية، بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19/ العدد 73، 2013م.

السلمي، علي، إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية، ط 2، القاهرة: دار غريب، 2001م.
شايبو، نورالشماس موسى، التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2019م.

صالح، صباح فوزي، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، 2014م.

عبد الحفيظ، رغدة حسن، دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة، حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 2، الجزء 2، 2011م.

عبد الحميد، عبد الحميد عبد المنعم، تطوير أسلوب التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2009م.

عبد القادر، عوادي وآخرون، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، الجزائر: جامعة محمد بوضياف- المسيلة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 2، 2019م.

عبد الله، خالد محمد أحمد، منصور، فتح الرحمن الحسن، التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 1، 2015م.

عثمان، مزمل علي محمد، اختبار أثر إستراتيجيات الإبداع الإداري في تحقيق الميزة التنافسية من وجهة نظر الإداريين العليا والتنفيذية في مجموعة (أبا جعفر الطبية)، غزة: الجامعة الإسلامية، المجلة العربية للعلوم ونشر الابحاث، المجلد 1، العدد 3، 2017م.

العشماوي، محمد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م.

علي، السارة سعد، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2018م.

علي، جمال عبد العزيز، إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، الجزء 1، 2007م.

غنيمي، سامي محمد أحمد، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك، الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 36، العدد 1، 2014م.

فرح، مها سليمان نصر، دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في دعم الميزة التنافسية للمنشآت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2015م.

قاقيش، محمود حسين، مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، إربد: جامعة إربد، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية، 23-29/4/2010م.

القطب، محي الدين، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2012م.

الكبيجي، مجدي وائل، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، غزة: جامعة القدس المفتوحة، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، 2014م.

الكومي، أمجاد محمد، تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، 2008م.

محمد، محمد نجيب، استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في إنتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2010م.



محمد، رحاب آدم، أثر التكلفة المستهدفة على خفض تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.

محمد، سعاد حاسم، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 17، العدد 1، 2011م.

محمد، محمد أبكر أحمد، خالد، حسن عوض حسن، نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج في المنشآت الصناعية السودانية، الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة الدراسات العليا، مجلد 7، العدد 28، 2017.

المطارنة، غسان فلاح، متطلبات ومعوقات وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008م.

مفتي، محمد حسن، شريح، فريد عمر، مدى فعالية تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية - دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 42، العدد 2، 2005م.

النايلسي، طارق تيسير، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، عمان: جامعة الحسين بن طلال، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، 2008م.

نذير، بوسهوة، دور إدارة المعرفة في تعزيز الميزة التنافسية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، الجزائر: جامعة يحي فارس، المدينة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008م.

هندي، محمد سعيد محمد، إطار مفاهيمي لزيادة فعالية أسلوب التكاليف المستهدفة، طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 3، 2001م.

ثانياً: المراجع الأجنبية

Barney, J., **Firm Resources and Sustained Competitive Advantage**, Journal of management, Vol. 17, No. 1, 1991.

Cooper, Robin & Slagmulder, Regine, **Target Costing for New Product Development: Product-Level Target Costing**, Journal of Cost Management, Vol. 16, No. 3, 2002.

Idowu, Adeniyi Segun, **Impact Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry: A study of Selected Manufacturing Firm**

in Nigeria, Nnamdi Azikiwe University, International Journal of Accounting Finance and Management Science, Vol.4, No.3, 2014.

Kenari, Kamaloddin Rahmani Vagheh Khabazi, **Identify and Ranking the Obstacles to the Implementation of the Target Costing in Kavir Tire Company and Presentation of Preliminary Conceptual Model International**, Journal of Computer Science and Mobile Computing, Vol.4, Issue. 2, 2015.

Mazahrih, Basman J., et.al, **The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies**, International Journal of Business and Social Science, Vol.5, No. 2, 2014.

Yilmaz, Rifat & Baral, Gokhan, **Target Costing as Strategic Cost Management Tool for Success of Balanced Scorecard System**, USA, China-USA Business Review, Vol. 9, No. 3, 2010.