

دور الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية
دراسة ميدانية على شركة دال للصناعات الغذائية (كوكاكولا)

The Role of Contemporary Trends in Cost Management in Supporting the Competitive Advantage in Industrial Establishments
A field study on Dal Company for Food Industries (Coca-Cola)

أ. هارون آدم عيسى خميس

جامعة كرري -السودان

yasirtajelssir@yahoo.com

د. ياسر تاج السر محمد سند¹

جامعة النيلين -السودان

yasirsanad@gmail.com

د. عبدالرحيم محجوب احمد محمد

جامعة كردفان -السودان

almahjoub333@gmail.com

د. يحيى مقدم أحمد مارن

جامعة كردفان -السودان

yamam75@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/06/ 03

تاريخ القبول: 2022/05/ 05

تاريخ الاستلام: 2022/04/ 25

ملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان دور الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة ممثلة في: أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب تكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية، تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة كيفية دعم الميزة التنافسية لتلك المنشآت من خلال تطبيق الاتجاهات أو الأساليب المعاصرة لإدارة التكلفة، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحليل ووصف بيانات الدراسة، كما تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسة في جمع بيانات الدراسة الميدانية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أثبتت وجود دور قوي للاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة المذكورة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.

الكلمات المفتاحية: إدارة التكلفة، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، تكاليف الجودة، الميزة التنافسية.

Abstract:

The study aimed to demonstrate the role of contemporary trends in cost management represented in: the target cost method, the activity-based cost method and the quality cost method in supporting the competitive advantage in industrial establishments. The problem of the study was to know how to support the competitive advantage of these establishments through the application of contemporary trends or methods for cost management, the analytical descriptive approach was used to analyze and describe the data of the study, and the questionnaire was used as a main tool in collecting field study data, the study reached several results that demonstrated the existence of a strong role for the contemporary trends of cost management mentioned in supporting the competitive advantage of industrial establishments.

Key words: Cost Management, Target Costing, Activity-Based Costing, Quality Costs, Competitive Advantage

¹ - المؤلف المرسل: د. ياسر تاج السر محمد سند yasirsanad@gmail.com

مقدمة:

تميزت السنوات الأخيرة بالتقدم التكنولوجي المستمر في طرق الإنتاج والتسويق وتقديم الخدمات مما أحدث تغييرات جوهرية في بيئة الأعمال المحلية والعالمية وانعكست آثارها على مختلف النواحي الإقتصادية، وأدى ذلك إلى زيادة حدة المنافسة الأمر الذي فرض على الباحثين من ناحية والمنشآت من ناحية أخرى الاهتمام بالجانب الفكري والتطبيقي للمحاسبة وأنظمة التكاليف، وهذا التطور أدى إلى ظهور اتجاهات معاصرة لقياس التكاليف كنتيجة للطلب المتزايد على مخرجات أنظمة التكاليف لاستخدام بياناتها لاتخاذ القرارات المختلفة التي تدعم الميزة التنافسية وكيفية دخول أسواق جديدة، وتسعير المنتجات والخدمات بصورة مقبولة.

مشكلة الدراسة: تعاني المنشآت الصناعية اليوم من ضغط المنافسة الشديدة مما يحتم عليها ضرورة مواجهة تلك المنافسة وكسب ثقة المستهلكين، وعليه يمكن صياغة المشكلة في التساؤل الرئيس التالي: ما هو دور الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية؟ ومن ثم يمكن اشتقاق التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- هل هنالك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية؟
- 2- هل هنالك علاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودعم الميزة التنافسية؟
- 3- هل هناك علاقة بين أسلوب تكاليف الجودة ودعم الميزة التنافسية؟

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة فيما يلي:

الأهمية العلمية: تأتي أهمية الدراسة نتيجة لزيادة حدة المنافسة التي تشهدها الصناعة على المستوى العالمي والمحلي وضرورة مواكبة هذه التطورات من خلال تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة لمواجهة تلك المنافسة، ومن الأساليب التي سوف يتطرق لها الباحثون أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وأسلوب تكاليف الجودة.

الأهمية العملية: تساعد مثل هذه الأبحاث على تقديم مؤشرات دقيقة تساهم في تحقيق أسلوب التطوير الناجح للإجراءات وتقديم المقترحات التي قد تزيد من فعالية ونجاح المشروع، وإيضاً توضيح مدى أثر الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية وكذلك ندرة الدراسات المقدمة في مجال الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة.

أهداف الدراسة: هدفت الدراسة إلى تحقيق مايلي:

- 1- بيان الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، تكاليف الجودة).
 - 2- التعرف على الخطوات العلمية لتطبيق الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة ودورها في دعم الميزة التنافسية.
- فرضيات الدراسة:** في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة تسعى الدراسة إلى اختبار الفرضيات الآتية:

- 1- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.
- 2- يساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.
- 3- يساعد أسلوب تكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.

حدود الدراسة: تتمثل فيما يلي:

الحدود المكانية: شركة دال للصناعات الغذائية كوكاكولا- السودان.

الحدود الزمانية: العام 2022م .

الحدود الموضوعية: الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، تكاليف الجودة)، الميزة التنافسية.

الدراسات السابقة: اطلع الباحثون على العديد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة الحالية؛ وفيما يلي استعراض لتلك الدراسات مع بيان الفجوة التي يسعى الباحثون لمثلها:

- دراسة (Rodehua, 2009):¹ هدفت إلى اجراء تحليل مقارن لتكاليف الجودة والأحجام المنظمة في بيئة التصنيع ومقارنة فئات تكلفة الجودة بين الشركات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الكبيرة، توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية في تكاليف الوقاية والتقييم والفشل الداخلي بين الشركات الصغيرة والمتوسطة، والمؤسسات الكبيرة.

- دراسة سعاد، 2011م²: هدفت الدراسة بصورة أساسية إلى البحث عن كيفية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد التكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة الصحية العمومية، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: ازدياد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب ازدياد الانفاق على القطاع الصحي، نظام (ABC) يساعد في التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة.

- دراسة أبوبكر، (2013م)³: تمثلت مشكلة الدراسة في حاجة الشركات الصناعية بولاية الخرطوم للأساليب اللازمة لمراجعة مشكلة المنافسة، هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم التكلفة الاستراتيجية ومفهوم الميزة التنافسية، والتعرف على أساليب التكلفة الاستراتيجية ذات التوجه الاستراتيجي، ومعرفة دور التكلفة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم.

- دراسة Ola, 2014)⁴: هدفت الدراسة إلى التحقيق في العلاقة بين تقنية تقديم التكلفة المستهدفة ودورات الربحية للمشاريع الصغيرة، والمتوسطة في مدينة أوجون الصناعية في نيجيريا، خلصت الدراسة إلى أن تنفيذ أسلوب تقدير التكلفة من شأنه أن يعزز المبيعات الربحية لهذا المستوى من الأعمال في نيجيريا.

- دراسة سليمان 2015م⁵: تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الاهتمام الكافي من قبل إدارة الشركات بأدوات إدارة التكلفة وعدم الأخذ بأساليبها أدي لضعف حصيلتها في السوق ومواجهتها أيضاً بمنافسة حادة، توصلت الدراسة إلى أن إدارة التكاليف الاستراتيجية توفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت مالية أو غير مالية، مما يساهم في زيادة الإنتاجية والربحية ورفع الكفاءة في إدارة الموارد البشرية والاقتصادية وضبط الجودة الشاملة.

- دراسة محمد 2016م⁶: تناولت الدراسة قياس تكاليف الجودة الشاملة وأثرها في دعم الميزة التنافسية بالتطبيق على عينة من الشركات الصناعية الغذائية، هدفت الدراسة إلى تحقيق الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة، وتوعية القيادات الإدارية بالاهتمام بقياس تكاليف الجودة للسيطرة على هذه التكاليف، وتحقيق ميزة الكلفة الأدنى ومساعدة الشركات الصناعية في مواجهة المنافسة لضمان الاستقرار والنمو. توصلت الدراسة إلى أن التركيز على قياس تكاليف الفشل الداخلي يلفت نظر الإدارة إلى ضرورة الاهتمام ببرامج الجودة التي تضمن إنتاج صفري للعيوب.

- دراسة أبو عبيدة 2017م⁷: هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة على القدرة التنافسية، خلصت الدراسة إلى أنه توجد علاقة ايجابية للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة و القدرة التنافسية.

- دراسة صلاح 2018م⁸: تمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم الشركات الصناعية السودانية لا تستطيع تحقيق التوازن بين ما يرغبه العملاء وتخفيض التكلفة للوصول إلى أقل سعر ممكن للمنتج، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على تخفيض التكاليف الصناعية، ومعرفة أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية، توصلت الدراسة إلى أن التكلفة المستهدفة تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة كما تهتم هندسة القيمة إلى التعرف على وظائف المشروع وتحديد أهمية تلك الوظائف.

- دراسة فاطمة (2019م)⁹: هدفت الدراسة إلى دراسة المشكلات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود في المنشآت الصناعية السودانية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: ساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية من خلال تخصيص التكاليف على الأنشطة تمهيدا لتوزيعها على وحدات التكلفة النهائية. ساهم الكشف عن نقاط الاختناقات الإنتاجية والقيود وتحديد أسبابها في دعم الميزة التنافسية.

- دراسة (Dalal 2019)¹⁰: هدفت الدراسة إلى دراسة أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) لخفض تكاليف التصنيع والتحسين المستمر للمنتجات، توصلت الدراسة إلى أن المشكلة الرئيسية للشركة محل الدراسة شهدت انخفاض كبيراً في مبيعاتها لعام 2017م، نقطة مقارنة رئيسية هي مقارنة نظام AS-IS الذي يشير إلى التقنية التقليدية للنظام الإنتاجي وبناء على النتيجة السابقة. أوصت الدراسة الشركة باتباع تقنية التنبؤ الجديدة بدلاً من النتيجة غير الصحيحة لطريقة التسوية الأسية.

- دراسة حياة (2021م)¹¹: هدفت الدراسة إلى دراسة واقع تكاليف الخدمات المصرفية والتعرف على الدور الذي يمكن أن تساهم به الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الإدارية متمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة والمقارنة المرجعية في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية، توصلت الدراسة إلى أن الإدارة الكفاء للتكلفة المستهدفة تساهم بفعالية في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية، تقدم إدارة الجودة خدمات جيدة تؤدي إلى تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية.

مما سبق عرضه من دراسات ذات علاقة بموضوع البحث يلاحظ الباحثون أن هذه الدراسات تناولت بعضاً من الاتجاهات والأساليب المعاصرة لإدارة التكلفة وعلاقتها ببعض المتغيرات الأخرى، حيث تناولت دراسة (Rodehua) تحليل لتكلفة الجودة واحكام المؤسسات في بيئة التصنيع، بينما تناولت دراسة (سعاد) ودراسة (Dalal) علاقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد التكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة الصحية، وخفض تكاليف التصنيع والتحسين المستمر على التوالي، أما دراسة (أبوبكر) التكلفة الاستراتيجية والميزة التنافسية، كما أن دراسة (Ola) ودراسة (أبو عبيدة) ودراسة (صلاح) فقد ربطت بين التكلفة المستهدفة وبين دورات الربحية وإدارة الجودة الشاملة والميزة التنافسية على التوالي، وأكدت دراسة (سليمان) أن إدارة التكاليف الاستراتيجية تساهم في زيادة الإنتاجية والربحية ورفع الكفاءة في إدارة الموارد البشرية والاقتصادية وضبط الجودة الشاملة، وربطت دراسة (محمد) بين قياس تكاليف الجودة الشاملة ودعم الميزة التنافسية، أما (حياة) فقد درست دور أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة والمقارنة المرجعية في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية؛ بينما تناولنا في دراستنا الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة بالتركيز على ثلاثة أساليب وهي: التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وتكاليف الجودة ودورها في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية بالسودان.

المحور الأول: الاطار النظري للاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة:

أولاً: أسلوب التكلفة المستهدفة:

1- مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة: عرفت بأنها أسلوب أو نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء الدراسة للسوق، وتحديد للسعر ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلاً عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير للمنتج أي تمارس من خلال دورة حياة المنتج¹².

2- أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة: تعددت أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة حسب وجهات نظر الباحثين، ولكن الهدف الرئيسي هو خفض التكاليف والمحافظة على الجودة وهناك أهداف أخرى تتمثل في¹³:

أ. خفض التكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على الجودة المنتج والتفكير بالوقت المناسب تسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق.

ب. تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف، وذلك بتقسيم العمل على كافة مستويات العاملين في الشركة.

ج. تطوير المنتج لجذب المستهلكين.

د. تحقيق رغبة العملاء واشباع احتياجاتهم، وذلك بتقديم منتجات متطورة، وذلك من خلال جودة والسعر المناسب.

يرى الباحثون أن هذه الأهداف تصب في مصلحة دعم الميزة التنافسية من خلال خفض التكلفة الذي يتبعه غالباً خفض السعر، كما أن تحفيز الموظفين يؤدي إلى زيادة الانتاج بما يقلل من أنصبة الوحدات المنتجة من التكاليف الثابتة ومن ثم تخفيض التكلفة الإجمالية للوحدات المنتجة.

3- مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات أو المنشآت من وراء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ومن أهم المزايا¹⁴:

أ. انتاج المنتج وفقاً لرغبة الزبون، يحقق الوظيفة والتكلفة والسرعة التسليم.

ب. أسلوب التكلفة المستهدفة يزود الإدارة بالتقنيات التحليلية لتطوير منتج أو خدمة جديدة بغرض تحقيق الأهداف الاستراتيجية المتعلقة بالمنافسة وتعظيم الأرباح.

ج. يسهل تخصيص وإدارة التكلفة من خلال مراحل دورة حياة المنتجات أو الخدمات الجديدة.

د. يزود أسلوب التكلفة المستهدفة الإدارة بالمعلومات المهمة من خلال التحليل التقني لجهود تقليل التكلفة.

هـ. جودة بيانات التكلفة تكون متوافقة مع تجارب تفاصيل المراحل المختلفة.

و. يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالبساطة والسهولة، ويتفادى كثير من التعقيدات الخاصة بتخصيص التكلفة.

4- مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على تتبع عمليات تصميم المنتج، وذلك وصولاً إلى خفض المبكر والمتابع للتكلفة، وبالتالي فإن هذا الأسلوب يطبق بشكل أساسي على المنتجات الجديدة، أو من خلال تطوير المنتجات القائمة ومعظم المنتجات يتم تطويرها عبر المراحل التالية¹⁵:

أ. مرحلة التخطيط المنتج: حيث يتم تحديد المواصفات الأولية للعميل، وكذلك المواصفات الأولية للمنتج.

ب. مرحلة تطوير فكرة المنتج واختبارات الجدوى: حيث يتم تحديد الفكرة أو المفهوم الأساسي للمنتج ووظائفه، ويتم أيضاً اختبار وتحليل الجدوى الاقتصادية الإنتاجية.

ج. مرحلة التصميم: حيث يتم اعداد تصميم تفصيلي للمنتج.

د. مرحلة الإنتاج: حيث تبدأ مرحلة الإنتاج عقب اعتماد التصميم النهائي للمنتج.

ثانياً: أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

1- مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط: عرف بأنه نظام يقوم على أساس التحليل للأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها على المنتجات على أساس حجم استغلالها لهذه الأنشطة بين وحدات الإنتاج التي تستخدم تلك الأنشطة¹⁶.

2- أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط: فيما يلي أهم العوامل التي أدت إلى جعل أسلوب التكلفة على أساس النشاط أمراً مهماً:

أ. التطور الصناعي الكبير والتي تمثلت في استخدام الآلات بدلاً من الأيدي العاملة، والتي أدت إلى أن يتم تنظيم الدورة الإنتاجية بناءً على خطوات منطقية مرتبة وليس وفقاً لتجهيز وتنظيم الأفراد.

ب. إزدياد التكاليف الصناعية غير المباشرة والانخفاض الحاد في تكلفة الأجور المباشرة نتيجة لتعدد المنتجات.

ج. ظهور المنافسة الحادة سواء في السوق المحلي وعلى مستوى الأسواق العالمية، فرض على المنشآت ضرورة العمل على تخفيض التكلفة عن طريق تعدد وتنوع المنتجات وكذلك تنوع الدراسات على أسواق جديدة لمنتجاتها مع المحافظة على الجودة الكاملة.

د. لم تعد محاسبة التكاليف قاصرة على تسعير المخزون السلعي فحسب بل ظهرت لها أهداف جديدة من خلال دعم القرارات الإدارية.

3- مجالات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط: يلعب أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة دوراً رئيسياً في العديد من المجالات منها¹⁷:

أ. تخفيض التكاليف وتسعير المنتج أو الخدمة.

ب. المساعدة في اتخاذ القرارات في تطوير الموازنة.

ج. تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة.

د. تحليل ربحية العميل وقياس وتحسين الأداء.

4- مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط: يحقق التطبيق السليم لنظام التكاليف على أساس النشاط المزايا التالية¹⁸:

أ. يعالج النظام مشكلة تعدد طرق التوزيع التكاليف غير المباشرة، والتي تؤدي إلى اختلاف في تكلفة الوحدة المنتجة.

ب. التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة وبما يحقق العدالة والدقة في حساب التكلفة للمنتجات أو الخدمات.

ج. يؤثر نظام تكاليف الأنشطة إيجاباً على قرارات التسعير والعمليات التجارية.

د. ارشاد الإدارة إلى الاهتمام بالطاقات غير المستغلة والمتمثلة بالأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات.

هـ. الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة، وذلك من خلال عدم تخفيض تكاليف البحث والتطوير التي تخص فترات قادمة على التكاليف.

و. يؤدي تطبيق أسلوب تكاليف الأنشطة إلى زيادة فعالية الرقابة، حيث يربط بين ثلاثة متغيرات هي: النشاط والموارد التي استهلكها والمسئول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أدائه لهذه المسؤولية.

ز. يساعد على تخفيض التكاليف من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع زيادة كفاءة الأنشطة المتبقية، شرط الحصول على نفس المخرجات، كما يمكن الشركة من تخفيض الطاقة الفائضة عند وضع الموازنة القادمة.

يلاحظ الباحثون أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يركز على عدالة توزيع التكاليف على الوحدات المنتجة بتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة بصورة خاصة على الأنشطة المستفيدة منها ثم إعادة توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تمر بها بما يضمن تحميل المنتجات بالتكاليف الأقرب إلى الدقة مقارنة بالأساليب التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة، ما يعني أن التكلفة المحتسبة على المنتجات التسعير الذي يبنى عليها إنما يكون تسعيراً حقيقياً بدون تحميل المنتجات ومن ثم العملاء بتكاليف غير مستفاد منها وهذا يدعم الميزة التنافسية لتلك المنشآت.

ثالثاً: أسلوب تكاليف الجودة:

1- مفهوم تكاليف الجودة: عرفت لجنة تكاليف الجودة التابعة لجمعية الجودة الأمريكية (A S Q) تكاليف الجودة بأنها "التكاليف التي ترتبط بشكل محدد بإنجاز أو عدم إنجاز جودة المنتج أو الخدمة، متضمنة كل المتطلبات الخاصة بالمنتج أو الخدمة المحددة من خلال المنشأة وعقودها مع العملاء والمجتمع الذي تعمل به ومشملة على تكاليف المنع والتقييم والفشل الداخلي والخارجي.

2- أهمية تحديد تكاليف الجودة: هناك العديد من الفوائد المترتبة على تحديد تكاليف الجودة من وجهة نظر الإدارة وفيما يلي عرض لأهم تلك الفوائد¹⁹:

- أ. استخدام تكاليف الجودة كأساس لقياس كفاءة تنفيذ أي برنامج لضبط الجودة.
- ب. تعد تكاليف الجودة أداة ضرورية في نجاح الشركات أو فشلها لما لها من دور في إيجاد مركز تنافسي للشركة في السوق.
- ج. تعزيز الموقف التنافسي للمنشأة طالما يجري التركيز على تقديم السهل، والخدمات ذات الجودة العالية للزبون، وبالتالي زيادة ولاء الزبون للمنتج والخدمة.
- د. تشمل كلفة الجودة على عنصر (الكلف والجودة) للذين يعدان من ضمن العوامل النجاح الرئيسية الأربعة (الكلفة، الجودة، الوقت، الابتكار) للمنشأة، والتي تؤثر بشكل مباشر في قابلية النمو الاقتصادي لها.
- هـ. تستعمل الإدارة في مساعيها لتحسين الجودة ورضا الزبون، والحصة السوقية وتحسين الربح كلف الجودة كقائم مشترك اقتصادي، فهي تشتمل البيانات الأساسية للجودة ويوفر برنامج تكاليف الجودة تحزيرات مسبقة ضد أي خطر مستقبلي في الوضع الحالي.
- و. يمكن استعمال معلومات تكاليف الجودة لتعزيز أي مشاريع لتحقيق عائد الاستثمار المنظم، وأيضاً كانت أكثر فاعلية في تخفيض كلف والفشل، وكلف التقويم.
- ز. يمكن أن يطبق على كل الأنشطة مهما كانت طبيعتها وحجمها، مما يساعد المسؤولين على إدراك أهمية نظام الجودة، ومن ثم اعداد موازنات خامة تركز على التخلص من أسبا عدم مطابقة بشكل نهائي.
- ح. يساعد نظام تكاليف الجودة على تحديد الأهمية النسبية لمشاكل الجودة التي تواجه المنشأة.

3- أنواع تكاليف الجودة: بشكل عام تصنف تكاليف الجودة إلى ²⁰:

أ. تكاليف رقابة الجودة: وتتضمن جميع التكاليف المرتبطة بالأنشطة اللازمة لضمان إنجاز العمل وفق الجودة المخططة مسبقاً، وهي تكاليف تضيف قيمة Value Added وتنقسم إلى قسمين:

- تكاليف المنع: وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل منع وتجنب المشاكل الجودة قبل حدوثها، ومن أمثلة تكاليف المنع التكاليف المرتبطة بالأنشطة تخطيط وتصميم وتنفيذ الجودة وإدارة نظام الجودة ومراجعة النظام وتحسين العمليات ودراسة مصادر التوريد، وهذه التكاليف يمكن الحصول عليها أو على معظمها من سجلات الشركة.

- تكاليف التقييم: وهي التكاليف المرتبطة بقياس ومتابعة وفحص الأنشطة المتعلقة بالجودة، ومن أمثلة تكاليف التقييم التكاليف المرتبطة بأنشطة فحص وتقييم مدخلات الإنتاج، مراحل الإنتاج، والإنتاج النهائي، والتحقق من مطابقته للمواصفات، والعمل على منع شحن الإنتاج المعيب إلى العملاء، وتعتبر التكاليف التقييم من التكاليف التي تتوفر بياناتها في سجلات المنشأة ويسهل تحديدها وتخطيطها.

ب. تكاليف الفشل في رقابة الجودة: وهي خسائر مرتبطة بانتاج منتج وتقدم خدمة غير متوافقة مع معايير الجودة المحددة مسبقاً، وتنعكس هذه التكاليف تكاليف الفشل في رقابة الجودة وهي تكاليف لا تضيف قيمة وتنقسم إلى قسمين هما:

- تكاليف الفشل الداخلي: وهي تكاليف الخسائر الناتجة من المنتجات التي لم تتوافق مع مواصفات الجودة والتي تم اكتشافها قبل الشحن للعميل، مثل تكاليف تخزين الوحدات التابعة، أو اصلاح العيوب وإعادة جدولة الإنتاج، ووقت التوقف وتعطل الإنتاج والخسومات الممنوحة على المبيعات من الإنتاج درجة ثانية وتحديد الإنتاج.

- تكاليف الفشل الخارجي: وهي التكاليف المترتبة على شحن منتجات لا تتوافق مواصفات الجودة إلى العميل، مثل تكاليف المرتبطة باصلاحات أو تبادل البضاعة، أثناء فترة الضمان، والغرامات والجزاءات، وتكلفة الضريبة البديلة للمبيعات المفقودة في المستقبل نتيجة للتأثر سمعة الشركة بالإنتاج المعيب.

يرى الباحثون أن أسلوب تكاليف الجودة يدعم بوضوح تحقيق الميزة التنافسية من خلال إنفاق تكاليف تضمن جودة المنتجات في جميع خطوات ومراحل سلسلة القيمة (تكاليف المنع، تكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي)، وعلى ذلك فإن العملاء يرغبون في الحصول على منتجات ذات جودة تلي احتياجاتهم من خلال جودة المواصفات وجودة الأداء.

المحور الثاني: الاطار النظري للميزة التنافسية:

أولاً: مفهوم التنافسية: تعرف التنافسية بأنها: " القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالتنوع الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب ²¹.

ثانياً: مفهوم الميزة التنافسية: تعرف الميزة التنافسية بأنها القدرة على مواجهة المنافسين من خلال تقديم الأشياء ذات القيمة داخل الأسواق التي يتم إستهدافها وخدمتها ²²، كذلك عرفها كاتب آخر بأنها: " استغلال المنظمة لمعادنها لإضفاء قيمة على منتجاتها بالشكل الذي لا يتمكن باقي المنافسين من تحقيقه ²³.

ثالثاً: أهمية الميزة التنافسية: تتمثل أهمية الميزة التنافسية في الآتي ²⁴:

1- تعطي المنظمة تفوقاً نوعياً وكمياً وفعالاً عن المنافسين، وبالتالي تنتج لها لتحقيق نتائج أداء المالية.

2- تجعل منظمة الأعمال متفوقة في الأداء و في القيمة بما تقدمه للعملاء.

3- تساهم في التأثير الإيجابي في مدركات العملاء، وباقي المتعاملين مع المنظمة وتجهيزهم لاستمرار وتطوير التعامل.

4- نظراً لكون الميزة التنافسية تستند على موارد المنظمة وقدراتها وجدارتها، لذلك فإنها تعطي حركية ديناميكية لعملياتها الداخلية.

5- تحقيق التميز الاستراتيجي عن المنافسين في السلع والخدمات المقدمة إلى العملاء مع امكانية التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المتبعة في ظل بيئة تنافسية.

6- تحقيق حصة سوقية للمنظمة، وكذلك ربحية عالية للبقاء والاستمرار في السوق.

7- نظر لكون الميزات التنافسية، تتسم بالاستمرارية والتجدد فإن هذه الأمر يتيح للمنظمة متابعة التطور والتوزيع على المدى البعيد.

8- نظام له القدرة على تزويد المستهلكين واشباع رغبتهم بكفاءة وفعالية سواء كان على المستوى المحلي أو العالمي.

رابعاً: أهداف الميزة التنافسية: تحقق الميزة التنافسية العديد من الأهداف منها²⁵:

1- تحليل مصادر خلق مزايا التكلفة في أي مجال من المجالات واستخدام هذا التحليل في تحديد الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف

التكاليف والنفقات بين الشركات المتنافسة، وكذلك تحديد الفرص التي من خلالها يمكن لأي شركة الاقتصاد في نفقاتها.

2- فهم الأساليب التي يمكن من خلالها دعم الميزة التنافسية أو القضاء عليها.

3- فهم الدور المهم الذي تلعبه القيود التي تفرض على عملية التقليدي والمحاكاة في الاحتفاظ بالميزة التنافسية لمدة طويلة.

4- تحديد الفرص التي تتمتع بها أي شركة من الشركات لتحقيق المزايا مما يزيد من الطلب على هذه المنتجات والخدمات الفريدة

(المميزة).

5- استخدام سلسلة اتمام كهيكل لتحليل الميزة التنافسية التي تتمتع بها الشركة فيما يتعلق باختلاف منتجاتها وخدماتها التي تقدمها

عن الشركات الأخرى.

6- تساعد المنشأة على كسب ثقة المتعاملين معها، ونعتها بالسمعة الطيبة وتشجيعها على الابتكار والتجديد.

7- ضمان بقاء المنشأة في السوق والاستمرار والتفوق على منافسيها.

8- تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنشأة ولوجها والفرص الكثيرة التي ترغب في اقتناصها²⁶

خامساً: خصائص الميزة التنافسية: من أهم خصائص الميزة التنافسية ما يلي²⁷:

1- أن تكون مستمرة ومستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة سبق على المدى الطويل وليس على المدى القصير.

2- أن الميزة التنافسية تتسم بالنسبية مقارنةً بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تجعل فهم الميزات، في اطار مطلق صعب التحقيق.

3- أن تكون متعددة، وفق متطلبات البيئة الخارجية أو تطوير موارد وقدرات المؤسسة.

4- أن يتناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف والنتائج التي تريد المؤسسة تحقيقها فغي المديين القصير والطويل.

5- أن تكون مرنة بمعنى يمكن احلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة ويسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطوير موارد وقدرات واصدارات المؤسسة عن الجهة أخرى.

6- تشتت من رغبات وحاجات الزبون.

7- تنبع من داخل المؤسسة وتحقيق قيمة لها ويؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.

8- تنعكس في كفاءة أداء المؤسسة وفي أنشطتها، أو في تقدم العملاء أو كليهما.

9- أنها تقوم بالتوجيه والتحفيز لعموم المنظمة كما أنها تكون أساساً للتحسينات المستقبلية.

سادساً: العوامل التي تؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية: قد تستمر الميزة التنافسية إلى وقت طويل أو قصير وذلك يرتبط بمجموعة من العوامل وهي²⁸:

1- العوامل الداخلية: هي قدرة المنظمة على امتلاك موارد وبناء أو شراء قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين، من بينها الابتكار والإبداع اللذين لهما دور كبير في خلق ميزة تنافسية. ولا ينحصر الإبداع هنا في تطوير المنتج، ولكنه يشمل الإبداع في الإستراتيجية والإبداع في أسلوب العمل أو التكنولوجيا المستخدمة أو الإبداع في خلق فائدة جديدة للعمل.

2- العوامل الخارجية: تتمثل في تغير احتياجات العميل أو التغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية، والتي قد تخلق ميزة تنافسية لبعض المنظمات نتيجة لسرعة رد فعلها على هذه التغيرات، من هنا تظهر أهمية قدرة المنظمة على سرعة الإستجابة في التغيرات الخارجية وهذا يعتمد على مرونة المنظمة وقدرتها على متابعة التغيرات عن طريق تحليل المعلومات وتوقع التغيرات.

يرى الباحثون أن الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب تكاليف الجودة)، يمكن أن تدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن من تحقيق العدالة في توزيع التكاليف وتخفيضها وتحقيق رضا العملاء والمستهلكين وذلك بتصميم المنتجات حسب رغباتهم، ومن ثم فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يراعي كل مقومات التنافسية المتعلقة بالمنتجات ابتداءً من عمليات التصميم ثم الإنتاج ونهاية بخدمات ما بعد البيع للعملاء.

أما أسلوب التكلفة على أساس النشاط فيرى الباحثون أنه يدعم الميزة التنافسية من خلال التوزيع العادل للتكاليف وخاصة في بيئة التصنيع التي تعتمد على الآلات بصورة أكبر من الجهد البشري؛ كما يدعم هذا الأسلوب الميزة التنافسية عبر تخفيض التكاليف المتعلقة باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات وعليه يتم التسعير بقيم تنافسية مقارنة بالمنشآت الأخرى.

كما يعتقد الباحثون أن أسلوب تكاليف الجودة كاتجاه معاصر لإدارة التكلفة يمكن أن يعضد الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية عن طريق المجموعات الأربعة لتكاليف الجودة والتي تركز على إنتاج منتجات تتميز بالجودة في جميع مراحل سلسلة القيمة؛ فنجد تكاليف المنع تركز على تصميم منتجات بتكلفة أقل وأداء عالي لتلبي رغبات العملاء، أما تكاليف التقييم فتتركز على تجويد العمليات الانتاجية بطرق تضمن سلامة الوحدات المنتجة، كذلك تساهم تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في تحقيق التنافسية من خلال الجودة بضمان عدم ترحيل وحدات معيبة للعملاء أو صيانة وتغيير الوحدات التالفة أو غير المطابقة لمواصفات العميل بما يضمن كسب رضا العميل وبما يوطد العلاقة بين تلك المنشآت وعملائها الأمر الذي يحافظ عليهم ويوسع من قاعدة المتعاملين مع تلك المنشآت.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية:

أولاً: اجراءات الدراسة الميدانية:

هدف الباحثون من اجراء الدراسة الميدانية إلى اختبار فرضيات الدراسة بهدف تحديد طبيعة العلاقة بين الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، تكاليف الجودة) ودورها في دعم الميزة التنافسية

مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بشركة دال للصناعات الغذائية (كوكاكولا) والبالغ عددهم 170 شخصاً ممثلين في كل من محاسب، مراجع داخلي، محاسب تكاليف، مصمم نظم، محلل نظم، اخري ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بصورة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (170) استبانة على المستهدفين واستجاب (164) مفردة

ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

1- اختبار الفرضية الأولى: التي تنص على: (يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية).

جدول رقم (1)

التوزيع التكراري والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى

التكرار النسبة					العبارة
أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	
94 %58.9	60 %37.5	6 %3.8	0 %0	0 %0	استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق العدالة مع تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى ضبط الأداء وزيادة الميزة التنافسية.
71 %44.4	80 %50	0 %0	9 %5.6	0 %0	تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة خلال دورة حياة المنتج لزيادة الميزة التنافسية.
86 %53.8	59 %36.9	12 %7.5	3 %1.9	0 %0	يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تطبيق استراتيجية مسح السوق لإكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم ومقدراتهم المالية.
79 %49.4	68 %42.5	13 %8.1	0 %0	0 %0	يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على أستبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكاليف ورفع قدرة المنافسة السعرية.
88 %55	66 %41.2	0 %0	6 %3.8	0 %0	تسعر المنتجات بموجب أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن المنشأة من زيادة حصتها السوقية.
85 %53.1	69 %43.1	0 %0	6 %3.8	0 %0	أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على أستبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للعميل ميزة وهذا يعطي للمنشأة ميزة تنافسية في سعر المنتجات التي تقدمها للعملاء.
81 50.6%	66 %41.2	13 %8.1	0 %0	0 %0	تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج.
75 %46.9	76 %47.5	0 %0	9 %5.6	0 %0	يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات للوصول إلى ميزة تنافسية.
66 %41.2	85 %53.1	6 %3.8	3 %1.9	0 %0	أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على أحداث توازن بين العاملين والمهام المناط بهم وبهذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
65 %40.6	79 %49.4	14 %8.8	2 %1.2	0 %0	يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في إعطاء الحوافز للعاملين والذي يدعم زيادة الإنتاجية وبالتالي رفع مستوى الأرباح.

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (1) الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (58.9%) فيما يليهم الأفراد الموافقون فبلغت نسبتهم (37.5%) إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (3.8%)
2. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (50%) الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (44.4%) أما أفراد العينة غير الموافقين بلغت نسبتهم (5.6%)
3. أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (53.8%) الموافقون بلغت نسبتهم (36.9%) أما المحايدون فبلغت نسبتهم (7.5%) فيما يليهم الأفراد غير الموافقين فبلغت نسبتهم (1.9%)
4. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (49.4%) فيما يليهم الأفراد الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (42.5%) فيما يليهم الأفراد المحايدون بلغت نسبتهم (8.1%).
5. أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (55%) اما الموافقون فبلغت نسبتهم (41.2%) فيما يليهم الأفراد غير الموافقين بلغت نسبتهم (3.8%)
6. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (53.1%) أما الموافقون فبلغت نسبتهم (43.1%) فيما يليهم الأفراد غير الموافقين فبلغت نسبتهم (3.8%).
7. أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (50.7%) المحايدون بلغت نسبتهم (20%)، إما أفراد العينة الموافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (18%) اما غير الموافقين فبلغت نسبتهم (4%) وغير الموافقين بشدة (0.7%)
8. أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (47.5%) فيما يليهم الأفراد الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (46.9%)، إما أفراد العينة غير الموافقين فقد بلغت نسبتهم (5.6%) .
9. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (53.1%) فيما يليهم الأفراد الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (41.2%)، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (3.8%) اما غير الموافقين فبلغت نسبتهم (1.9%)
10. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة العاشرة حيث بلغت نسبتهم (49.4%) فيما يليهم الأفراد الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (40.6%)، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (8.8%) اما غير الموافقين فبلغت نسبتهم (1.2%)

الجدول التالي يوضح استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في الفرضية الأولى

جدول رقم (2)

نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى:

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية لمربع كاي (sig)	الانحراف المعياري Sd.deviation	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط
استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق العدالة مع تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى ضبط الأداء وزيادة الميزة التنافسية.	1.313	0.000	0.88	2	موافق
تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة خلال دورة حياة المنتج لزيادة الميزة التنافسية.	1.308	0.000	0.83	2	موافق
يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تطبيق استراتيجية مسح السوق لإكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم ومقدراتهم المالية.	56.400	0.000	0.77	2	موافق
يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على أستبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكاليف ورفع قدرة المنافسة السعرية.	82.000	0.000	1.294	2	موافق
تسعير المنتجات بموجب أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن المنشأة من زيادة حصتها السوقية.	41.667	0.000	1.060	2	موافق
أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على أستبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للعميل ميزة وهذا يعطي للمنشأة ميزة تنافسية في سعر المنتجات التي تقدمها للعملاء.	1.325	0.000	0.83	2	موافق
تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج.	1.194	0.000	0.81	2	موافق
يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات للوصول إلى ميزة تنافسية.	1.265	0.000	0.85	2	موافق
أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على أحداث توازن بين العاملين والمهام المناط بهم وبهذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف.	1.326	0.000	1.864	2	موافق
يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في إعطاء الحوافز للعاملين والذي يدعم زيادة الإنتاجية وبالتالي رفع مستوى الأرباح.	1.027	0.000	1.768	2	موافق

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (2) كما يلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الاولى (1.313) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح بأنحراف معياري بلغ (0.88). الموافقون علي العبارة الاولى
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (1.308) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح بأنحراف معياري بلغ (0.83) الموافقون علي العبارة الثانية

3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (56.400) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.77). ولصالح الموافقون علي العبارة الثالثة
 4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (82.000) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (1.294). ولصالح الموافقون علي العبارة الرابعة
 5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (41.667) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (1.060). ولصالح الموافقون بشدة علي العبارة الخامسة
 6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة (1.325) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.83). ولصالح الموافقون علي العبارة السادسة
 7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة السابعة (1.194) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.81). ولصالح الموافقون علي العبارة السابعة
 8. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثامنة (1.265) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.85). ولصالح الموافقون علي العبارة الثامنة
 9. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التاسعة (1.326) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (1.86). ولصالح الموافقون علي العبارة التاسعة
 10. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة العاشرة (1.027) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (1.768). ولصالح الموافقون علي العبارة العاشرة
- اختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية علي (يساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية). ولتحقيق هذا الهدف تم جمع استفسارات من المبحوثين حول مداركهم وكانت الاجابات محصورة في (وافق بشدة ، اوافق، محايد، لا اوافق بشدة، لا اوافق)

جدول رقم (3)

التوزيع التكراري والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية:

التكرار النسبة					العبارة
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
0 %	0 %	6 3.8%	86 53.8%	68 42.5%	إن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق العدالة في تخفيض التكاليف.
0 %	0 %	3 1.9%	90 56.2%	67 41.9%	يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في خفض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
0 %	0 %	9 5.6%	91 56.9%	60 37.5%	يساهم تطبيق نظام التكلفة على الأساس في زيادة فعالية الرقابة على الأنشطة والموارد.
0 %	0 %	0 %	72 45%	88 55%	يساهم تطبيق التكلفة على أساس النشاط في زيادة فعالية ودقة وموضوعة التقارير المرفوعة للإدارة .
0 %	0 %	15 9.4%	75 46.9%	70 43.8%	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يدعم الميزة تنافسية.
0 %	0 %	9 5.6%	83 51.9%	68 42.5%	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي.
0 %	6 3.8%	19 11.9%	88 55%	47 29.4%	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط بخفض التكاليف.
0 %	0 %	7 4.4%	91 56.9%	62 38.9%	يساعد إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم المركز التنافسي.
0 %	0 %	10 6.2%	85 53.1%	65 40.6%	يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحسين كفاءة الأنشطة.
0 %	0 %	10 6.2%	61 38.1%	89 55.6%	يساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في معالجة أوجه قصور التكاليف التقليدية ..

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (3) الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (53.8%) موافقون بشدة (42.5%) إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (3.8%)
2. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (56.2%) موافقون بشدة بلغت نسبتهم (41.9%) إما أفراد العينة المحايدون بلغت نسبتهم (1.9%)
3. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (56.9%) موافقون بشدة بلغت نسبتهم (56.9%) أما المحايدون فبلغت نسبتهم (5.6%)

4. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (55%) يليهم الأفراد المحايدون بلغت نسبتهم (45%)
5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (46.9%) اما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (43.8%) يليهم الأفراد المحايدون بلغت نسبتهم (9.4%)
6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (51.9%) اما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (29.4%) والمحايدون بلغت نسبتهم (11.9%)، إما أفراد العينة غير الموافقين فقد بلغت نسبتهم (3.8%) وغير الموافقين بشدة بلغت نسبتهم (3.3%)
7. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (55%) الموافقون بلغت نسبتهم (29.4%)، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (11.9%) اما غير الموافقين فبلغت نسبتهم (3.8%)
8. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (56.9%) اما الموافقون فبلغت نسبتهم (38.9%) فيما يليهم الأفراد الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (4.4%)
9. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (53.1%) اما الموافقون فبلغت نسبتهم (40.6%) فيما يليهم الأفراد المحايدون بلغت نسبتهم (6.2%)
10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة العاشرة حيث بلغت نسبتهم (55.6%) اما الموافقون فبلغت نسبتهم (38.1%) والمحايدون بلغت نسبتهم (6.2%)

الجدول (4) يوضح استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة للفرضية الثانية

جدول رقم (4) : نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية:

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية لمربع كاي (sig)	الانحراف المعياري Sd.deviation	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط
إن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق العدالة في تخفيض التكاليف.	56.267	0.000	1.171	1	موافق
يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في خفض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	79.147	0.000	0.77	2	موافق
يساهم تطبيق نظام التكلفة على الأساس في زيادة فعالية الرقابة على الأنشطة والموارد.	1.155	0.000	4.115	2	موافق
يساهم تطبيق التكلفة على أساس النشاط في زيادة فعالية ودقة وموضوعة التقارير المرفوعة للإدارة .	88.467	0.000	0.92	2	موافق
إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يدعم الميزة تنافسية.	73.533	0.000	0.92	2	موافق
إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي.	1.177	0.000	0.96	2	موافق
إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يخفض التكاليف.	89.093	0.000	0.76	2	موافق
يساعد إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم المركز التنافسي.	98.667	0.000	0.91	2	موافق
يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحسين كفاءة الأنشطة.	84.667	0.000	0.98	2	موافق
يساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في معالجة أوجه قصور التكاليف التقليدية..	54.533	0.000	1.119	2	موافق

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (4) كما يلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (56.267) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح بأنحراف معياري بلغ (1.117). الموافقون بشدة علي العبارة الأولى
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (97.147) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح بأنحراف معياري بلغ (0.77) الموافقون علي العبارة الثانية
3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (1.155) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (4.115). ولصالح الموافقون علي العبارة الثالثة
4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (88.467) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.92). ولصالح الموافقون علي العبارة الرابعة
5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (73.533) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.92). ولصالح الموافقون بشدة علي العبارة الخامسة
6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة (1.177) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.96). ولصالح الموافقون علي العبارة السادسة
7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة السابعة (89.093) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.76). ولصالح الموافقون علي العبارة السابعة
8. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثامنة (98.667) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.91). ولصالح الموافقون علي العبارة الثامنة
9. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التاسعة (84.667) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك

يشير إلي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأختراف معياري بلغ (0.98). ولصالح الموافقون علي العبارة التاسعة

10. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة العاشرة (54.533) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأختراف معياري بلغ (1.119). ولصالح الموافقون علي العبارة العاشرة.

4- اختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على: (يساعد أسلوب تكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية)

جدول رقم(5)

التوزيع التكراري والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة

العبارة	التكرار النسبة			
	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
يساهم تطبيق أسلوب تكاليف الجودة في زيادة رقابة الجودة.	51 %31.9	91 56.9%	18 %11.2	0 %0
يساهم تطبيق أسلوب تكاليف الجودة في معرفة مكونات الجودة وأبعادها بصورة واضحة.	64 %40	90 %56.2	3 %1.9	3 %1.9
التركيز على إنتاج منتجات ذات جودة عالية لزيادة خصائص واستخدامات المنتج يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية.	78 %48.8	81 %50.6	1 %0.6	0 %0
تقدم منتجات تلبي احتياجات المستهلكين يساعد في دعم الميزة التنافسية.	80 %50	73 %45.6	7 %4.4	0 %0
تخفيض أسعار المنتج مقارنة بأسعار المنافسين مما يساهم في دعم الميزة التنافسية .	72 45	84 %52.5	0 0	4 %2.5
زيادة جودة المنتجات من خلال تدعيم تكاليف البحث والتطوير يساهم في دعم الميزة التنافسية.	72 45	84 %52.5	4 %2.5	0 %0
تحقيق المرونة المطلوبة في إتباع السياسات الإنتاجية المناسبة تقلل الوحدات المعيبة والتالفة مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج.	72 %45	71 %44.4	17 10.6%	0 %0
مراعاة مستوى الجودة في تصميم المنتجات بحسب السوق المستهدفة يؤدي إلى زيادة الأرباح.	66 %41.5	84 52.5%	10 %6.2	0 %0
يحقق أسلوب تكلفة الجودة بيئة تنافسية الكامل وضمان البقاء والاستمرار للمنشآت الصناعية مما في دعم الميزة التنافسية.	66 %41.2	84 %52.5	10 %6.2	0 %0

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (5) الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (56.9%) موافقون بشدة (31.9%) إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (11.2)%
2. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (56.2%) موافقون بشدة (40%) إما أفراد العينة المحايدون وغير الموافقين لكل منهما فبلغت نسبتهم (1.9)%
3. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (50.6%) موافقون بشدة بلغت نسبتهم (48.8%) إما أفراد العينة المحايدون بلغت نسبتهم (0.6)%.
4. أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (50%) موافقون بلغت نسبتهم (45.6%) أما المحايدون فبلغت نسبتهم (4.4)%
5. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (52.5%) والموافقون بشدة (45%) يليهم الأفراد غير الموافقين بلغت نسبتهم (2.5)%
6. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (52.5%) أما الأفراد الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (45%) يليهم الأفراد المحايدون بلغت نسبتهم (2.5)%
7. أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (45%) أما الموافقون (44.4%) أما الأفراد المحايدون فبلغت نسبتهم (10.6)%
8. أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (52.5%) فيما يليهم الأفراد الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (41.5)%، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (6.2)%
9. أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (52.5%) فيما يليهم الأفراد الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (41.2)%، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (6.2)%

الجدول التالي يوضح استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في الفرضية الثالثة

جدول رقم (6) : نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة:

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية لمربع كاي (sig)	الانحراف المعياري (Sd.deviation)	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط
يساهم تطبيق أسلوب تكاليف الجودة في زيادة رقابة الجودة.	1.310	0.000	0.61	2	موافق
يساهم تطبيق أسلوب تكاليف الجودة في معرفة مكونات الجودة وأبعادها بصورة واضحة.	1.445	0.000	0.74	2	موافق
التركيز على إنتاج منتجات ذات جودة عالية لزيادة خصائص واستخدامات المنتج يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية.	1.095	0.000	0.84	2	موافق
تقديم منتجات تلبي إحتياجات المستهلكين يساعد في دعم الميزة التنافسية.	1.001	0.000	0.87	2	موافق
تخفيض أسعار المنتج مقارنة بأسعار المنافسين مما يساهم في دعم الميزة التنافسية .	1.179	0.000	0.83	2	موافق
زيادة جودة المنتجات من خلال تدعيم تكاليف البحث والتطوير يساهم في دعم الميزة التنافسية.	80.133	0.000	0.76	2	موافق
تحقيق المرونة المطلوبة في إتباع السياسات الإنتاجية المناسبة تقلل الوحدات المعيبة والتالفة مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج.	68.933	0.000	0.93	2	موافق
مراعاة مستوى الجودة في تصميم المنتجات بحسب السوق المستهدفة يؤدي إلى زيادة الأرباح.	1.849	0.000	1.0775	2	موافق
يحقق أسلوب تكلفة الجودة بيئة تنافسية الكامل وضمان البقاء والاستمرار للمنشآت الصناعية مما في دعم الميزة التنافسية.	89.067	0.000	0.91	2	موافق

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (6) كما يلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الاولى (1.310) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح بأنحراف معياري بلغ (0.61). الموافقون بشدة علي العبارة الاولى
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (1.445) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح بأنحراف معياري بلغ (0.74) الموافقون علي العبارة الثانية
3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (1.095) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.84). ولصالح الموافقون علي العبارة الثالثة
4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (82.000) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.87). ولصالح الموافقون علي العبارة الرابعة
5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (1.179) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.83). ولصالح الموافقون بشدة علي العبارة الخامسة
6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة (80.133) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.73). ولصالح الموافقون علي العبارة السادسة
7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة السابعة (96.933) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.933). ولصالح الموافقون علي العبارة السابعة
8. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثامنة (1.849) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (1.0755). ولصالح الموافقون علي العبارة الثامنة
9. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التاسعة (89.067) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة بأنحراف معياري بلغ (0.91). ولصالح الموافقون علي العبارة التاسعة

ثالثاً: إختبار الفرضيات

سوف يتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لاختبار عبارات المحاور لمعرفة مدى تأثير المتغير المستقل على المتغيرات التابعة: المتغير التابع:

(X): دعم الميزة التنافسية

المتغير المستقل:

(Y₁): أسلوب التكلفة على أساس

(Y₂): أسلوب التكلفة المستهدفة

(Y₃): أسلوب تكلفة الجودة

1- الفرضية الأولى : يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.

جدول رقم (7)

نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.55	0.30	0.29

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (7) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.55 وهذا يعني وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغير المستقل (أسلوب التكلفة المستهدفة) والمتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 0.30 وهذه يعني 30% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (أسلوب التكلفة المستهدفة) لا يكون لها تأثير على المتغير المستقل (دعم الميزة التنافسية) بينما 70% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول رقم (8)

تحليل التباين للفرضية الأولى

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	23.940	1	23.940	79.480	0.000
الأخطاء	55.119	158	0.301		
المجموع	79.059	159			

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (8) أن مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني يؤثر المتغير المستقل (دعم الميزة التنافسية) على المتغير التابع (أسلوب التكلفة المستهدفة).

جدول رقم (9) : معاملات الانحدار للفرضية الأولى:

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B ₀	0.714	0.134	0.000
B ₁	0.564	0.036	0.000

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (9) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (0.714) وهي قيمة المتغير التابع (أسلوب التكلفة المستهدفة) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (دعم الميزة التنافسية) يساوي 0.134 وهذا يعني زيادة المتغير المستقل (دعم الميزة التنافسية) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (أسلوب التكلفة المستهدفة) بمعدل 0.036 ، ونلاحظ أن مستوى المعنوية أقل من 0.05 وعلية يرفض الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (أسلوب التكلفة المستهدفة) ليس لها دور في (دعم الميزة التنافسية).

مما سبق نستنتج أن الفرضية التي تنص علي أنه " يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية" تحققت.

2- الفرضية الثانية: يساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.

جدول رقم (10)

نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.64	0.41	0.40

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (10) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.64 وهذا يعني وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغير المستقل (أسلوب التكلفة على أساس النشاط) والمتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 0.41 وهذه يعني 58% من التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (أسلوب التكلفة على أساس النشاط) يكون تأثير المتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) بينما 59% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول رقم (11) : تحليل التباين للفرضية الثانية

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	13.325	1	13.325	50.784	0.000
الأخطاء	19.155	158	0.262		
المجموع	32.480	159			

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (11) أن مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني يؤثر المتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) على المتغير المستقل (أسلوب التكلفة على أساس النشاط).

جدول رقم (12) : معاملات الانحدار للفرضية الأولى

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B ₀	-0.329	0.272	0.000
B ₁	1.041	0.146	0.000

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (12) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (-0.329) وهي قيمة المتغير المستقل (أسلوب التكلفة علي أساس النشاط) المقدّر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) يساوي 1.041 وهذا يعني زيادة المتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) تؤدي إلى زيادة المتغير المستقل (أسلوب التكلفة علي أساس النشاط) بمعدل 1.041 ، ونلاحظ أن مستوى المعنوية أقل من 0.05 وعليه يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (أسلوب التكلفة علي أساس النشاط) لها دور في (دعم الميزة التنافسية).

مما سبق نستنتج أن الفرضية التي تنص على أنه " يساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية " قد تحققت.

3- الفرضية الثالثة: يساعد أسلوب تكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية

جدول رقم (13)

نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثالثة

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
2	0.46	0.23	0.20

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (13) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.46 وهذا يعني وجود ارتباط طردي ضعيف بين المتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) والمتغير المستقل (أسلوب تكلفة الجودة) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 0.23 وهذا يعني 23% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) تكون من تأثير المتغير المستقل (أسلوب تكلفة الجودة) بينما 77% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج (عشوائية).

جدول رقم (14)

تحليل التباين للفرضية الثالثة

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	8.662	1	8.662	19.765	0.000
الأخطاء	32.005	158	0.438		
المجموع	40.667	159			

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (14) أن مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرضية البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني يؤثر المتغير المستقل (أسلوب تكلفة الجودة) على المتغير التابع (دعم الميزة التنافسية).

جدول رقم (15)

معاملات الانحدار للفرضية الثالثة

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B ₀	0.416	0.292	0.158
B ₁	0.640	0.144	0.000

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على تحليل بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (15) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (0.416) وهي قيمة المتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (أسلوب تكلفة الجودة) يساوي 0.292 وهذا يعني زيادة المتغير المستقل (أسلوب تكلفة الجودة) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (دعم الميزة التنافسية) بمعدل 0.640، ونلاحظ أن مستوى المعنوية أكبر من 0.05 وعليه يقبل الفرضية البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (دعم الميزة التنافسية) ليس لها دور في (أسلوب تكلفة الجودة)

مما سبق نستنتج أن الفرضية التي تنص علي أن: " يساعد أسلوب تكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية " قد تحققت

خاتمة:

تناولت الدراسة الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة ودورها في دعم الميزة التنافسية ومن المؤكد أن هذه الدراسة لم تستوعب كل الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة وإنما اختبرت العلاقة بين ثلاثة متغيرات هي التكلفة علي أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وتكاليف الجودة ودورها في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية وقد توصلت الدراسة إلى العلاقة الإيجابية بين هذه المتغيرات المستقلة والمتغير التابع الميزة التنافسية وعلي ذلك يحمل الباحثون تلك النتائج وما يترتب عليها من توصيات فيما يلي.

أولاً: النتائج: من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

1. عمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج كما يعمل على إحداث توازن بين العاملين والمهام المناطة بهم وهذا يؤدي أيضاً إلى تخفيض التكاليف للوصول إلى دعم الميزة التنافسية.
2. إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط حقق العدالة في تخفيض التكاليف وزيادة فعالية الرقابة على الأنشطة والموارد بما يدعم الميزة التنافسية.
3. ساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكاليف بالحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع زيادة كفاءة الأنشطة المتبقية شرط الحصول على نفس المخرجات.
4. ساهم تطبيق أسلوب تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية عن طريق معرفة وتطبيق مكونات الجودة وأبعادها بصورة واضحة في جميع مراحل سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج.
5. دعم أسلوب تكاليف الجودة الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية من خلال ارضاء العملاء وضمان البقاء والاستمرار في تقديم المنتجات بالمواصفات الملبية لرغبات العملاء.

ثانياً: التوصيات:

بناءً علي ما تم التوصل إليه من نتائج توصي الدراسة بالآتي:

1. السعي لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لكسب رضاء الزبائن والعملاء.
2. زيادة جودة المنتجات من خلال تدعيم تكاليف البحث والتطوير للمساهمة في دعم الميزة التنافسية.
3. العمل على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكاليف ورفع قدرة المنافسة السعرية.
4. لا بد من التركيز على إنتاج منتجات ذات جودة عالية لزيادة خصائص واستخدامات المنتج لتحقيق ميزة تنافسية.

5. الاعتماد على أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات توزيعاً عادلاً من خلال تحديد نصيب المنتج بشكل دقيق.

6. ضرورة تطبيق الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة لتوفير معلومات تكاليفية عن المنتجات بشكل أكثر دقة لمساعدة المنشأة في اتخاذ القرار.

قائمة المراجع:

أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

الكتب:

- أحمد حسين علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة، القاهرة: مطبعة الدار الجامعية، 2002م.
- جيمس سي كراج روبرت، الإدارة الاستراتيجية المزايا التنافسية المتعلقة بخدمة التكاليف واختلاف المنتجات، ترجمة تيب لخدمات التعريب والترجمة، القاهرة: دار الفاروق للنشر والتوزيع، 2003م.
- رأفت حسين الخناوي، و محمد زيدان ابراهيم، دراسات في التكاليف : تخطيط وقياس والرقابة المؤقتة، د.ن 2001م.
- عدنان أبو عرفة، عبد الباعث محمد، إيهاب عامر، مقدمة في تقنية المعلومات، دار جرير للنشر، عمان، 2006.
- عبد الحميد عبدالمطلب، الإدارة الاستراتيجية في بيئة الأعمال، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للسوق والتوريدات، 2010م.
- طاهر محمد حسن، الإدارة الاستراتيجية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2009م.
- فريد النجار، "المنافسة والترويج التطبيقي"، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 2000م).
- محمد عبدالعظيم ابوالنجا، إدارة التسويق مدخل استراتيجي، الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2011م.

المؤتمرات والدوريات العلمية:

- أميرة محمد النعمة، تطبيق الجودة الشاملة ومواصفات الإيزو وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة امدرمان الاسلامية، العدد الأول، 2006م.
- جودة عبد الرؤوف زغلول، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكلفة ماقبل الإنتاج على سلسلة القيمة، المجلة العلمية، كلية تجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الاول، المجلد 12، 2014م
- سليمان حسين البشتاوي، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية العامة النيجرية (عمان، مجلة دراسات العلوم الادارية)، المجلد 42، العدد 1، 2015م.
- طلال سليمان جريدة، مدى انعكاس قياس وتحليل عناصر تكاليف الجودة على تحسين وزيادة الإنتاجية وتخفيض التكلفة، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 29، 2012م.

الرسائل الجامعية:

- ابراهيم محمد الحاج، أسلوب التكلفة على أساس الناط واثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في العلوم في التكاليف المحاسبية والإدارية، 2017م.
- ابوبكر احمد الهادي عبد الرحيم، أساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني، دراسة ميدانية، عينة من الشركات الصناعية، ولاية الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في محاسبة التمويل غير منشورة، 2013م.

- أبو عبيدة موسى الفضل، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة و أثره على القدرة التنافسية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017م
- اسعد مبارك حسين، استخدام نظام التكاليف الحديثة لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان، أطروحة دكتوراة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2009م.
- حياة جمعة بشير، الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الإدارية ودورها في تخفيض الخدمات المصرفية، رسالة دكتوراة ير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة كردفان، 2021م
- صلاح جلال حسن حامد، دور التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تخفيض التكلفة لدعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية، بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2018م)
- سعاد محمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد الخدمة الصحية، دراسة حالة بالمؤسسة الخلوية للصحة، قسم الأنشطة، جمهورية الجزائر الديمقراطية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير، 2011م.
- فاطمة المهدي شنتو البليل، أثر التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود في تحقيق التميز المؤسسي "دراسة ميدانية على شركة السكر السودانية" رسالة ماجستير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2019م
- علي عرفات أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا- كلية تجارة، قسم المحاسبة والتمويل، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م.
- علة مراد، إدارة المعرفة لبناء و تطوير الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، تخصص تسيير، تلمسان، 2012.
- محمد فرح عباس، قياس تكاليف الجودة الشاملة وأثرها في دعم الميزة التنافسية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي النيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2016م.
- ميساء محمود محمد، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م.
- محمد احمد محمد، دور التكلفة المستهدفة في زيادة كفاءة استغلال الموارد بالمنشآت الصناعية في السودان، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفية في المحاسبة، 2014م.

ثانياً المصادر والمراجع باللغة الانجليزية

- Dalal Al-Eidan, Maram Al-Ahmad, Maryam Al-Ajmi, Nour Al-Sayed, Reham Al-Ajmi, and Walid Smew, Activity- based costing (ABC) for manufacturing costs Reduction and Continues Improvement: A case study, Proceedings of the International Conference on Industrial Engineering and Operations Management Pilsen, Czech Republic, July 23-26, 2019
- Ola Bisi Jayeala, Dafe Paul Onou, Implement Target Costing in small and Medium scal Enterprises in Ogun industrial, Metropolis international Journal of Humanities and social science Vol 4, No:8, Jane 2014
- Suhansa Rodchua, Comparative Analysis of Quality Costs and Organization Sizes in the Manufacturing Environment, Quality Management Journal, UK, Volume 16- Issue 2, 2009

- 1- Rodchua Suhansa , Comparative Analysis of Quality Costs and Organization Sizes in the Manufacturing Environment, Quality Management Journal, UK, Volume 16- Issue 2, 2009
- 2 - سعاد محمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد الخدمة الصحية، دراسة حالة بالمؤسسة الخلوية للصحة ، قسم الأنشطة، جمهورية الجزائر الديمقراطية، جامعة خفيرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2011م.
- 3- أبوبكر احمد الهادي عبد الرحيم، أساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني، دراسة ميدانية، عينة من الشركات الصناعية، ولاية الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في محاسبة التمويل غير منشورة، 2013م.
- 4 - Ola Bisi Jayeala, Dafe Paul Onou, Implement Target Costing in small and Medium scal Enterprises in Ogun industrial, Metropolis international Journal of Humanities and social science Vol 4, No:8, June 2014
- 5 - سليمان حسين البشتاوي، أهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية العامة النيجرية (عمان، مجلة دراسات العلوم الادارية)، المجلد 42، العدد 1، 2015م.
- 6 - محمد فرح عباس، قياس تكاليف الجودة الشاملة وأثرها في دعم الميزة التنافسية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي النيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2016م.
- 7- أبو عبيدة موسى الفضل، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة و اثره على القدرة التنافسية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017م
- 8 - صلاح جلال حسن حامد، دور التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تخفيض التكلفة لدعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية، بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2018م)
- 9 - فاطمة المهدي شتو البليل، أثر التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود في تحقيق التميز المؤسسي "دراسة ميدانية على شركة السكر السودانية" رسالة ماجستير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، 2019م
- 10- Dalal Al-Eidan,et.al, Activity- based costing (ABC) for manufacturing costs Reduction and Continues Improvement: A case study, Proceedings of the International Conference on Industrial Engineering and Operations Management Pilsen, Czech Republic, July 23-26, 2019
- 11- حياة جمعة بشير، الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الادارية ودورها في تخفيض الخدمات المصرفية، رسالة دكتوراة ير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة كردفان، 2021م
- 12- ميساء محمود محمد، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م، ص 13
- 13- علي عرفات أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، الجامعة الاسلامية، عمارة الدراسات العليا كلية تجارة، قسم المحاسبة والتمويل ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م، ص 34
- 14- جودة عبد الرؤوف زغلول، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكلفة ماقبل الانتاج على سلسلة القيمة، المجلة العلمية، كلية تجارة التمويل، جامعة طنطا، العدد الاول، المجلد 12، 2014م، ص 22
- 15- محمد احمد محمد، دور التكلفة المستهدفة في زيادة كفاءة استغلال الموارد بالمنشآت الصناعية في السودان، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفية في المحاسبة، 2014م، ص 106
- 16- رأفت حسين الحناوي، و محمد زيدان ابراهيم، دراسات في التكاليف : تخطيط وقياس والرقابة المؤقتة، د.ن 2001م، ص 626
- 17- ابراهيم محمد الحاج، أسلوب التلكلفة على أساس الناط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في العلوم في التكاليف والمحاسبة والادارية، 2017م، ص 43
- 18- اسعد مبارك حسين، استخدام نظام التكاليف الحديثة لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان، اطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2009م ، ص 95

- 19- طلال سليمان جريدة، مدى انعكاس قياس وتحليل عناصر تكاليف الجودة على تحسين وزيادة الانتاجية وتخفيض التكلفة، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، العدد 29، 2012م، ص 14
- 20- أحمد حسين علي، المحاسبة الادارية المتقدمة، القاهرة: مطبعة الدار الجامعية، 2002م، ص 296.
- 21- فريد النجار، "المنافسة والترويج التطبيقي"، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة سنة، 2000م)، ص 11
- 22- محمد عبدالعظيم ابوالنجا، إدارة التسويق مدخل استراتيجي، الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2011م، ص 50
- 23- أميرة محمد النعمة، تطبيق الجودة الشاملة ومواصفات الإيزو وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الادارية، كلية العلوم الادارية، جامعة امدرمان الاسلامية، العدد الأول، 2006م، ص 78
- 24- عبد الحميد عبدالمطلب، الادارة الاستراتيجية في بيئة الاعمال، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للسوق والتوريدات، 2010م، ص 193
- 25- علة مراد، إدارة المعرفة لبناء و تطوير الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، تخصص تسيير، تلمسان، 2012، ص 196
- 26- جيمس سي كراج روبرت، الإدارة الاستراتيجية المزايا التنافسية المتعلقة بخدمة التكاليف واختلاف المنتجات، ترجمة تيب للخدمات التعريب والترجمة، القاهرة: دار الفاروق للنشر والتوزيع، 2003م، ص 46
- 27- طاهر محمد حسن، الإدارة الاستراتيجية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2009م، ص 309
- 28- عدنان أبو عرفة، عبد الباعث محمد، إيهاب عامر، مقدمة في تقنية المعلومات، دار جرير للنشر، عمان، 2006، ص 141