

التكامل بين أسلوبَي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية

"دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

Integration Between The Two Costing Styles Based On Activies Target Cost And its Role In Supporting Competitive Advantage (Afield Study Of Asample Of The Industril Sector Operating In Sinnar Governorate Sinnar Locality - The Sudan)

¹ د. محمد صلاح محمد نوح، جامعة سنار (السودان)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

E- mail: msalahnoah71@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2026/03/31 تاريخ القبول: 2026/05/13 تاريخ النشر: 2026/05/31

ملخص:

تناولت الدراسة التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة ودوره في دعم الميزة التنافسية، وهدفت الدراسة إلى بيان العلاقة التكاملية بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وبحث وتطوير المنتجات وخفض التكاليف ودعم مرونة المنتجات في المنشآت الصناعية، ولمعالجة المشكلة تم افتراض الآتي: وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين أسلوبَي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة والبحث والتطوير وخفض التكاليف ومرونة المنتجات في المنشآت الصناعية، تم استخدام المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليل وبرنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (spss) لتحليل والمعالجات الاحصائية، وتوصلت الدراسة إلى الآتي: أن التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يساهم في خفض التكاليف ودعم مرونة المنتجات ويساعد في بحث وتطوير المنتجات في المنشآت الصناعية، وأوصت الدراسة بالآتي: الاستفادة من التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في خفض التكاليف ودعم خاصية المرونة والبحث والتطوير للمنتجات في المنشآت الصناعية.

الكلمات المفتاحية: التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية.

Abstract:

The Study Addressed The Integration Between Activity-Based Costing (ABC) And Target Costing (TC) And Its Role In Supporting Competitive Advantage.

The Objective Was To Clarify The Integrative Relationship Between ABC And TC In Relation To Product Research And Development, Cost Reduction, And Product Flexibility In Industrial Enterprises. To Address The Problem, The Following Hypothesis Was Proposed: There Is A Statistically Significant Relationship Between The Two Costing Approaches (ABC And TC) And Research And Development, Cost Reduction, And Product Flexibility In Industrial Enterprises. The Study Employed Historical, Deductive, Inductive, And Descriptive Analytical Methods, In Addition To The Statistical Package For The Social Sciences (SPSS) For Statistical Analysis And Processing. The Findings Revealed That The Integration Of ABC And TC Contributes To Cost Reduction, Supports Product Flexibility, And Facilitates Product Research And Development In Industrial Enterprises. The Study Recommended Leveraging The Integration Between ABC And TC To Reduce Costs, Enhance Product Flexibility, And Strengthen Research And Development Activities In Industrial Enterprises.

Keywords: : Activity Based Costing, Target Costing, Competitive Advantage.

مقدمة:

في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالتغيير السريع وشده المنافسة كان لابد من شركات من البحث عن طرق وسبل جديدة تعمل علي ترشيد التكاليف وزيادة الكفاءة التشغيلية لتحقيق الميزة التنافسية، فظهر أسلوب التكاليف علي أساس الأنشطة (ABC) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تهدف إلى ترشيد التكاليف تحسين وتحقيق كفاءة التشغيلية والقرارات الإدارية المتعلقة بتسعير المنتجات وتخطيط التكاليف ودعم الميزة التنافسية. وأن التكامل بين التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يساعد المنشآت علي فهم المشاكل المتعلقة بدعم الميزة التنافسية وتوجيه الانتباه عليها ومن ثم تحسين اتخاذ القرارات ودعم المركز الاستراتيجي.

مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة البحث في أن نظم التكاليف التقليدية ليست دقيقة في تقديم المعلومات التي من شأنها المساعدة في دعم الميزة التنافسية، هذا مما استدعي البحث عن سبل وطرق أخرى تساعد في دعم الميزة التنافسية ويمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

- ما هو دور التكامل بين أسلوب التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية؟ ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين أسلوب التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة والبحث والتطوير في المنتجات بالمنشآت الصناعية؟

- 2- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين أسلوب التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وخفض تكاليف المنتجات في المنشآت الصناعية؟
- 3- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين أسلوب التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة ومرونة المنتجات بالمنشآت الصناعية؟
- أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى الآتي:
 - 1- التعرف علي الإطار النظري لتكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة و دعم الميزة التنافسية.
 - 2- بيان العلاقة التكاملية بين أسلوب التكاليف علي الأنشطة والتكلفة المستهدفة والبحث والتطوير في منتجات المنشآت الصناعية.
 - 3- توضيح مدي تأثير العلاقة التكاملية بين أسلوب التكاليف علي الأنشطة والتكلفة المستهدفة وخفض التكاليف في منتجات المنشآت الصناعية.
 - 4- التعرف على العلاقة التكاملية بين أسلوب التكاليف علي الأنشطة والتكلفة المستهدفة ومرونة المنتجات في المنشآت الصناعية.
- أهمية الدراسة: تتمثل في الآتي:
 - أولاً: أهمية علمية:
 - 1- تتجلى أهمية الدراسة من كونها تناول موضوعاً عن المواضيع التي يمكن أن تساهم في دعم الميزة التنافسية.
 - 2- أثراء المكتبات السودانية يمثل هذه الدراسة.
 - ثانياً: أهمية عملية:
 - 1- تمكن أهمية البحث في مساعدة المديرين والعاملين في الشركات الصناعية من دعم المواقف التنافسية.
 - 2- بيان الإلية التي تستخدم في دعم الميزة التنافسية.
- الفرضيات الدراسة: افترضت الدراسة الآتي:
 - 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكامل بين التكاليف علي الأنشطة والتكلفة المستهدفة والبحث والتطوير في المنتجات بالمنشآت الصناعية.
 - 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكامل بين التكاليف علي الأنشطة والتكلفة المستهدفة وخفض التكاليف في المنشآت الصناعية.
 - 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكامل بين التكاليف علي الأنشطة والتكلفة المستهدفة ومرونة المنتجات في المنشآت الصناعية.

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية

"دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

منهجية الدراسة: أتبع الباحث المناهج التالية: المنهج التاريخي: بالرجوع إلى الدراسات السابقة والخلفيات التاريخية للمتغيرات، المنهج الاستنباطي لتحديد محاور المشكلة وصياغة الفرضيات، والمنهج الاستقرائي: لاختبار الفرضيات، المنهج الوصفي التحليلي: لوصف وتحليل بيانات الدراسة.

مصادر وأدوات جمع البيانات: تتمثل في الآتي:

- 1- مصادر أولية: تتمثل في الاستبانة والمقابلات الشخصية.
 - 2- مصادر ثانوية: تتمثل في الكتب والمراجع والدوريات والبحوث ذات الصلة.
- حدود الدراسة: تتمثل في الآتي:

- 1- الحدود المكانية: ولاية سنار , محلية سنار.
- 2- الحدود الزمانية: 2025 م.
- 3- الحدود الموضوعية: التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة والميزة التنافسية

الدراسات السابقة:

- 1- دراسة: (نوح، سند، 2024م)

تتمثل مشكلة الدراسة في معرفة دور التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في دعم الميزة التنافسية، وتفترض الدراسة أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وجودة ومرونة والإبداع في المنتجات في الشركات الصناعية، وهدفت الدراسة بيان أثر التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على الجودة والمرونة والإبداع في المنتجات ، وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساهم في تحديد أفضل المواصفات التي تلي احتياجات ورغبات الزبائن، وأوصت الدراسة بالعمل على تحديد المواصفات التي تلي احتياجات ورغبات الزبائن بالاستفادة من سياسة التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة، تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث حيث أنها تناولت دور التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في دعم الميزة التنافسية بينما تناول الباحث التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة ودوره في دعم الميزة التنافسية.

- 2- دراسة: (بوغازي، بورحلة، بن سليمان، 2022م)

تمثل مشكلة الدراسة في معرفة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة، وتفترض الدراسة بأنه لا تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية، تعمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية، لا يوجد ارتباط بين الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة الجزائرية، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الأساسي لطريقة التكلفة المستهدفة عند تطبيقها على

الشركات، خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط معنوية بين الميزة التنافسية وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الجزائرية موضوع الدراسة، ضرورة تطبيق الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية وبالأخص طريقة التكلفة المستهدفة، تختلف هذه الدراسة عن الدراسة السابقة حيث أنها تناولت تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة بينما تناول الباحث التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة ودوره في دعم الميزة التنافسية.

3- دراسة: (عمار، 2019م)

تتمثل مشكلة الدراسة في أن نظام (ABC) التكاليف على أساس الأنشطة يشكل بديلاً قوياً للأنظمة التقليدية ويقدم حلاً أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، والاعتماد على هذا النظام يقدم فهماً إدارياً أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة، كما يسمح برقابة أفضل لتكاليف من خلال تقييم الأنشطة المختلفة، بحيث تستبعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي وبذلك تتحقق الميزة التنافسية، تفترض الدراسة أن العمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل لبيانات دقيقة عن تكلفة المنتج والرقابة على التكاليف، وتهدف الدراسة لمعرفة المفاهيم المتعلقة بنظام (ABC) وما يميزه عن الأنظمة التقليدية وخطوات تنفيذه والصعوبات التي تواجهه، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج تتعلق بهيكل التكاليف للمنتجات و التغيير في ربحية المنتجات، وأوصت الدراسة بأنه يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تتطور أنظمتها المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج، وتختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث حيث أنها تناولت دور إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم الميزة التنافسية، بينما تناول الباحث التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة ودوره في دعم الميزة التنافسية.

4- دراسة: (الحسين، 2019م)

تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال التالي: هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وسياسة السعر الثابت وسياسة سعر السوق؟، وافترضت الدراسة بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وسياسة سعر السوق وسياسة السعر الثابت، وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تسعير المنتجات وخفض التكاليف و سرعة تقديم المنتج، وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة عمل على تخفيض تكلفة الوحدة وتحقيق السعر التنافسي، وأوصت الدراسة ضرورة قيام الشركات بأعداد البرامج وإقامة الدورات التدريبية المتطورة والمتخصصة في مجال التسعير لتزويد

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية "دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

العاملين لديها بآخر المستجدات في هذا المجال، وتختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث حيث أنها تناولت التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة المستهدفة وأثره على تسعير المنتجات الصناعية، بينما تناول الباحث التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة ودوره في دعم الميزة التنافسية.

المحور الأول: الإطار النظري

أولاً: مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة: تعرف بأنها أسلوب يقوم على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة. (زكريا، ابراهيم، 2023م)

ثانياً: المبررات التي أدت إلي ظهور التكاليف على أساس الأنشطة: ظهور ABC جاء كرد فعل علي عدة مشاكل واجهتها المؤسسات أهمها:

- 1- زيادة التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة.
- 2- تعدد وتنوع المنتجات والخدمات.
- 3- تطور تكنولوجيا المعلومات الذي سهل تتبع الأنشطة وقد أشار دوري إلي أن هذا الأسلوب مثل نقلة نوعية في المحاسبة الإدارية لأنه وفر رؤية أكثر عمقا لتوزيع التكاليف.

ثالثاً: خطوات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة: يتطلب المرور بأربع مراحل رئيسية:

- 1- تحديد الأنشطة: وهي العمليات التي تستهلك الموارد داخل المنشأة.
- 2- تجميع الأنشطة في مراكز تكلفة.
- 3- اختبار محركات التكاليف: مثل عدد ساعات التشغيل، عدد أوامر الإنتاج.
- 4- تحميل التكاليف علي المنتجات بناء علي مدي استهلاكها للأنشطة. (روبرت، 1998م)

رابعاً: مزاي تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة:

- 1- تقديم صورة دقيقة لتكلفة كل منتج أو خدمة.
 - 2- تحديد الأنشطة غير الفعالة والعمل علي تحسينها.
 - 3- دعم اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير والتشغيل.
 - 4- إمكانية تحليل ربحية العملاء والخطوط الإنتاجية بشكل منفصل. (حسين، 2013م)
- خامساً: مفهوم التكلفة المستهدفة: يقصد بالتكلفة المستهدفة تلك التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج.

سادساً: أهداف التكلفة المستهدفة: تتمثل في الآتي:

- 1- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها.
 - 2- زيادة وتحسين جودة المنتجات وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد.
 - 3- التركيز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من خلال التركيز على مواصفات وخصائص المنتج ورغبات واحتياجات الزبائن.
 - 4- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية.
 - 5- إنتاج المنتجات بالجودة المناسبة والتي تفي باحتياجات الزبون سعراً وجودة.
 - 6- تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود.
 - 7- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع. (البار، بوريش 2021م)
- سابعاً: أهمية التكلفة المستهدفة: تتمثل في الآتي:

- 1- القدرة على التنبؤ بالمبيعات المستقبلية بدرجة كبيرة من الدقة وعليه تقوية الرؤية لوجهة نظر العملاء.
 - 2- تحديد هامش الربح المستهدف المستقبلي الذي يحقق طموحات الأطراف وعليه تقوية الرؤية لوجهة نظر أصحاب المصلحة.
 - 3- خلق علاقات شراكة تجارية مع الموردين بمنطلق يحقق الصالح العام لكل الأطراف وعليه تقوية الرؤية للمنتجات من وجهة نظر الموردين. (الموسوي، الياس، 2024م)
- ثامناً: مزايا التكلفة المستهدفة: تتمثل في الآتي:

- 1- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق.
 - 2- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة وليس وفقاً للتكلفة.
 - 3- يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدء من مرحلة التصميم.
 - 4- إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتخصصة خلال دورة حياة المنتج بدءاً من مرحلة تطوير وتصميم المنتج. (عمار، أيمن، 2021م)
- تاسعاً: تعريف الميزة التنافسية: هي قدرة المنظمة على إتباع استراتيجيات من شأنها تقديم خدمة عالية الجودة واستغلال الموارد المتاحة كافة والتفوق على منافسيها.
- وأيضاً تعرف بأنها قدرة المؤسسة على صياغة الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى، العاملة في النشاط نفسه. (شاكر، ابراهيم، 2021م)

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية

"دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

عاشراً: أهداف الميزة التنافسية: تسعى كل منشأة من خلال إيجاد ميزة تنافسية خاصة بها الوصول إلى مجموعة من الأهداف تختلف على حسب نشاط المنشأة ولكن تتفق في تحقيق الآتي:

- 1- ضمان بقاء المنشأة في السوق والاستمرار والتفوق على منافسيها.
- 2- وصول مجال تنافسي جديد.
- 3- تساعد المنشأة على كسب ثقة المتعاملين معها، وخلق سمعة طيبة.
- 4- تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تزيد المنشأة بلوغها والفرص الكثيرة التي ترغب في اقتناؤها.
- 5- تشجيع المنشأة على الابتكار والتجديد.
- 6- وصول ربحية المنشأة إلى أعلى مستوياتها، من خلال جودة الإنتاج والخدمات ورضا جمهور المتعاملين معها.(عبد البنات، 2017م)

الحادي عشر: أبعاد الميزة التنافسية : يستلزم من المنظمات أن تختار البعد التنافس الذي يمكن من خلاله أن تحقق ميزة تنافسية في الأسواق التي تتعامل معها وبسبب تغير حاجات ورغبات الزبائن بمرور الوقت فقد تغيرت أبعاد التنافس التي تتعامل بها المنظمات، فهناك منظمات تعتمد على التكلفة المنخفضة في المنافسة أخرى على تقديم منتوجاتها بجودة أعلى وأخرى اعتمدت على البحث والتطوير للمنافسة، ثم ظهرت المنافسة على أساس الوقت فاعتمدت المنظمات على بعد السرعة في إنجاز طلب الزبون والتسليم في الوقت المحدد، ثم اعتمدت منظمات أخرى على بعد المرونة في تغير كميات الإنتاج أو التنوع والإنتاج وعلية يمكن للمنظمة أن تحقق التمييز في السوق من خلال انفرادها ببعد أو أكثر من أبعاد التنافس.(جاسم، 2010م)

الثاني عشر: شروط الميزة التنافسية: تتمثل في الآتي:

- 1- التفوق على المنافسين في نفس المجال.
- 2- ضمان استمرارية المنظمات عبر الزمن، فلا تكون محدودة بفترة زمنية معينة.
- 3- التفرد بمزايا يصعب على المنافسين تقليدها.(عائشة و بوخمخم، 2019م)

المحور الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية: يتناول هذا المحور وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعها الباحث في تحقيق أهداف الدراسة، حيث تضمن وصفاً لمجتمع الدراسة وعينتها، وأداة الدراسة وطرق التحقق من صدقها وثباتها، ومتغيرات الدراسة، والمعالجات الإحصائية التي استخدمت في التحقق من الفرضيات.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من عينة من المنشآت الصناعية بولاية سنار، السودان تم اختيار عينة حصرية شاملة تكونت من عدد (37) موظف يعملون في وظائف ادارية في منشآت صناعية المذكورة وتم توزيع الاستبانة على العينة وقد تم اعتماد (30) استبانة صالحة للتحليل. ثالثاً: أداة الدراسة: تم تطوير أداة الدراسة بالاعتماد على الأدب النظري حول موضوع الدراسة، تكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين كالآتي:

القسم الأول: البيانات الشخصية لعينة الدراسة واشتملت على النوع، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسعى الوظيفي، سنوات الخبرة، في الوظيفة الحالية، القسم الثاني: أسئلة الاستبانة وتكونت من عدد (24) عبارة مقسمة على (3) فرضيات وهي على النحو التالي:

الفرضية الاولى: التكاليف علي اساس الانشطة والتكلفة المستهدفة والمرونة (8 فقرات)
الفرضية الثانية: التكاليف علي اساس الانشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف (8 فقرات)
الفرضية الثالث: التكاليف علي اساس الانشطة والتكلفة المستهدفة و البحث والتطوير(8 فقرات)
رابعاً: صدق أداء الدراسة: تم عرض الاستبانة على عدة محكمين من الأساتذة المختصين للتحقق من مدى الصدق الظاهر لفقرات الاستبانة في قياس متغيرات الدراسة، تم تطبيق الاستبانة على عينة استطلاعية شملت (15) موظف وموظفة يعملون في هذه في هذه الشركات ، ثم تم حساب الصدق الحقيقي والثبات. تم أيضاً القيام ببعض الإجراءات من أجل التأكد من الثبات والصدق المعنوي، الذي يشير إلى التناسق والحصول على نفس النتائج عندما يتم تطبيقه مرةً أخرى، بمعنى أن الاستبيان سيعطي نفس النتائج إذا ما تم تطبيقه مرةً أخرى على نفس عينة الدراسة وفي نفس الظروف. وتم استخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) والذي تم من خلاله حساب معامل التمييز لكل فقرة من فقرات الاستبيان عند تحليل البيانات وكانت القيمة الكلية هي 87% وهي قيمة جيدة تدل على ثبات الأداة.

خامساً: المعالجات الإحصائية: تم إدخال البيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS. Version IBM 26) (The statistical package of social sciences)، سيتم استخدام المعالجات الإحصائية التالية:

1- التكرارات والنسب المئوية لفقرات الاستبانة.

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية
 "دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

2- المتوسطات الحسابية

وتحسب المتوسطات الحسابية بالعلاقة

$$\bar{x} = \frac{\sum f x}{\sum f}$$

حيث x مركز الفئة ، f التكرار

3- الانحرافات المعيارية وتحسب بالعلاقة

$$\sigma = \sqrt{\frac{1}{N} \sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x})^2}$$

حيث N هي عدد البيانات و x_i الانحرافات عن الوسط الحسابي و x هو الوسط الحسابي

4- ألفا كرونباخ هو قيمة تكون بين الصفر والواحد الصحيح ويحسب بالعلاقة التالية.

$$\alpha = \frac{k\bar{r}}{1 + (k - 1)\bar{r}}$$

حيث K هي عدد المتغيرات و $\bar{r}$ هي متوسط العلاقة بين المتغيرات.

تجدر الإشارة إلى أن قيمة معامل الفا كرونباخ اذا زادت من 0.75 وقلت من 0.95 فإنها تعتبر قيمة جيدة، أما إذا قلت أو زادت فإن الثبات لا يكون جيداً.

جدول رقم (1) مقياس ليكارت الخماسي (Five Point Likert Scale)

تقييم مقياس ليكارت	أو افق بشدة	أو افق	محايد	لا أو افق	لا أو افق بشدة
قيمة المقياس	5	4	3	2	1

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025م

- منخفض إذا كان متوسط المتغير / الفقرة بين 1,00-2,33. (100% - 67%) من العينة
- متوسط إذا كان متوسط المتغير الفقرة أكثر من 2.34 وأقل من 3.66. (66% - 34%) للعينة
- مرتفع إذا كان متوسط المتغير / الفقرة من 3,67 - 5. (33% - 0%) من العينة

سادساً: خصائص عينة الدراسة: جدول (2) توزيع عينة الدراسة حسب النوع:

النوع	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	24	80
أنثى	6	20

المجموع	30	100.0
---------	----	-------

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025م

جدول (3) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
دبلوم تقني	9	30%
بكالوريوس	16	53.3%
ماجستير	5	16.7%
المجموع	30	100.0

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

جدول (4) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة	11	.36
نظم معلومات محاسبية	2	6.7
ادارة اعمال	6	20.0
اقتصاد	2	6.7
اخر	9	30.0
المجموع	30	100

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

جدول (5) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المؤهل الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب	10	33.3
مراجع داخلي	3	10.0
رئيس قسم	4	13.3
مدير مالي	3	10.0
مدير ادارة	3	10.0

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية
 "دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

أخر	7	23.3
المجموع	30	%100

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

جدول (6) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	11	36.7
5 و اقل من 10 سنوات	7	23.3
10 و اقل من 15 سنة	5	16.7
15 و اقل من 20 سنة	2	6.7
20 سنة فاكثر	5	16.7
المجموع	30	%100

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

سابعاً: عرض وتحليل أسئلة الاستبانة: يختص هذا المبحث بعرض وتحليل عبارات الاستبانة وذلك كل فرضية على حدة لمعرفة متوسطات الموافقة بشدة والموافقة والمحايدة وعدم الموافقة للفرضيات ككل.

1- الفرضية الأولى: التكاليف على اساس الانشطة والتكلفة المستهدفة والمرونة وجدول (7) التكرارات

والنسب المئوية لفقرات التكاليف على اساس الانشطة والتكلفة المستهدفة والمرونة

العبارات		موافق بشدة	موافق	محايد	لا او افق	لا او افق بشدة	المجموع
التكامل بين التكاليف على اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التغير في الإنتاج بصورة مرنة دون التأثير على الكفاءة التشغيلية	التكرارات	18	10	1	1	0	30
	النسبة المئوية	60.0	33.3	3.3	3.3	0	100.0

30	0	0	1	12	17	التكرارات	يساهم علي التكامل بين
100.0	0	0	3.3	40.0	56.7	النسبة المئوية	اسلو بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين استجابة المنشأ لتقلبات السوق
30	0	0	1	13	16	التكرارات	التكامل بين التكاليف علي
100.0	0	0	3.3	43.3	53.3	النسبة المئوية	اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التنوع في المنتجات
30	0	0	3	14	13	التكرارات	التكامل بين اسلوبي التكاليف
100.0	0	0	10.0	46.7	43.3	النسبة المئوية	والتكلفة المستهدفة يفيد في تخصيص المنتجات لشرائح مختلفة دون زيادة كبيرة في التكلفة
30	0	0	1	12	17	التكرارات	التكامل بين اسلوبي التكاليف
100.0	0	0	3.3	40.0	56.7	النسبة المئوية	علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة الشركات الصناعية علي التكيف مع التغيرات في السوق
30	0	1	1	11	17	التكرارات	يساهم التكامل بين اسلوبي
100.0	0.0	3.3	3.3	36.7	56.7	النسبة المئوية	التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في الاستجابة سريعة لتلبية متطلبات العملاء
30	0	2	3	10	15	التكرارات	التكامل بين اسلوبي التكاليف
100.0	0.0	6.7	10.0	33.3	50.0	النسبة المئوية	علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة له تأثير إيجابي علي

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية

"دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

مرونة المنتجات في المنشآت الصناعية						
30	0	2	1	6	21	التكرارات
100.0	0	6.7	3.3	20.0	70	النسبة المئوية
يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة الشركات الصناعية علي تحقيق الميزة التنافسية من خلال تقديم منتجات مرنة بأسعار تنافسية						
30	0	0.75	1.5	11	15.13	التكرارات
100.0		2.5	4.97	36.67	55.84	النسبة المئوية
المتوسط العام للمحور						

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

نلاحظ من الجدول (7) أن المتوسط العام فقرات خفض تكلفة المواد المباشرة قد مال كثيراً الى جانب الموافقة حيث نجد أن متوسط نسبة الموافقة بشدة بلغت 55.84% والموافقة بلغت 36.67% بمجموع موافقة مقداره 92.5% , حيث نجد ان الفقرتين (يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين استجابة المنشأة لتقلبات السوق) و(التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة الشركات الصناعية علي التكييف مع التغيرات في السوق) قد حصلتا علي اعلي نسبة موافقة بلغت 96.7% ثم تليها الفقرة (التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التنوع في المنتجات) حيث بلغت نسبة الموافقة لديهم 96.6% ثم تليها الفقرة (يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في الاستجابة سريعة لتلبية متطلبات العملاء) وبنسبة موافقة 93.4% وتليها الفقرة (التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التغير في الإنتاج بصورة مرنة دون التأثير علي الكفاءة التشغيلية) بنسبة تبلغ 93.3% ثم تليها الفقرتين (التكامل بين اسلوبي التكاليف والتكلفة المستهدفة يفيد في تخصيص المنتجات لشرائح مختلفة دون زيادة كبيرة في التكلفة) و(يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة الشركات الصناعية علي تحقيق الميزة التنافسية من خلال تقديم منتجات مرنة بأسعار تنافسية) بنسبة تبلغ 90%، واخير تأتي الفقرة

(التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة له تأثير إيجابي علي مرونة المنتجات في المنشآت الصناعية) بنسبة بلغت 83.3%

2- الفرضية الثانية: التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف

جدول (8) التكرارات والنسب المئوية لفقرات الفرضية الثانية التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف.

المجموع	لا او افق بشدة	لا او افق	محايد	مو افق	مو افق بشدة	العبارات
30	0	2	2	12	14	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في خفض
100.0	0	6.7	6.7	40.0	46.7	التكلفة دون التأثير علي جودة المنتجات.
30	0	0	2	15	13	يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تقليل
100.0	0	0	6.7	50.0	43.3	الهدر في الموارد المستخدمة في الإنتاج
30	0	1	6	12	11	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي كشف
100.0	0	3.3	20.0	40.0	36.7	الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات
30	2	1	5	7	15	يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة
100.0	6.7	3.3	16.7	23.3	50.0	التكاليف علي اساس الأنشطة

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية

"دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

والتكلفة المستهدفة علي خفض تكاليف الإنتاج		المئوية							
التكامل بين اسلوبي التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة إدارة الشركات من التحكم في تكاليف الإنتاج .		التكرارات	14	9	7	0	0	30	
		النسبة المئوية	46.7	30.0	23.3	0	0	100.0	
يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحليل الأنشطة وتقليل الفاقد وخفض التكاليف العامة		التكرارات	11	12	5	2	0	30	
		النسبة المئوية	36.7	40.0	16.7	6.7	0.0	100.0	
يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي خفض التكاليف المباشرة وغير المباشرة في المنشآت الصناعية		التكرارات	12	11	7	0	0	30	
		النسبة المئوية	40.0	36.7	23.3	0.0	0.0	100.0	
يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تقليل التكلفة الكلية للإنتاج		التكرارات	14	11	3	2	0	30	
		النسبة المئوية	46.7	36.7	10.0	6.7	0.0	100.0	
المتوسط العام للمحور		التكرارات	13	11.12	4.62	1	0.25	30	
		النسبة المئوية	43.3	37.08	15.43	3.3	0.84	100.0	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

نلاحظ من الجدول (8) أن المتوسط العام لفقرات التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف .

وذلك بدرجة موافق بشدة بلغ 43.3% وموافق بلغ 37.08 % موافقة مقداره 80.4% ونلاحظ أيضا ان نسبة عدم الموافقة كانت قليلة جدا حيث بلغت 4.66 % و0.99 % لعدم الموافقة بشدة، الا أن متوسط (محايد) قد بلغ 12.99%. كما نلاحظ أن أكثر الفقرات كانت خطأ في الموافقة هي الفقرة المتعلقة بان (يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تقليل الهدر في الموارد المستخدمة في الإنتاج) بلغت 93.3%، تليها الفقرة (يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في خفض التكلفة دون التأثير علي جودة المنتجات) يحد بلغت 86.7 ثم تليها الفقرة (يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تقليل التكلفة الكلية للإنتاج) بنسبة تبلغ 83.7% ثم تليها الفقرات (يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي كشف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات) و(التكامل بين اسلوبي التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة إدارة الشركات من التحكم في تكاليف الإنتاج) و(يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي خفض التكاليف المباشرة وغير المباشرة في المنشآت الصناعية) و(يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحليل الأنشطة وتقليل الفاقد وخفض التكاليف العامة) بنسبة موافقة بلغت 76.7 % واخيرا (يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي خفض تكاليف الإنتاج) تأتي الفقرة 73.3%

3- الفرضية الثالثة: التكاليف علي اساس الانشطة والتكلفة المستهدفة و البحث والتطوير جدول (9)

التكرارات والنسب المئوية لفقرات التكاليف علي اساس الانشطة والتكلفة المستهدفة و البحث والتطوير.

العبارات		موافق بشدة	موافق	محايد	لا وافق	لا وافق بشدة	المجموع
يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحديد أولويات البحث والتطوير بدقة	التكرارات	13	14	3	0	0	30
	النسبة المئوية	43.3	46.7	10.0	0	0	100.0
يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة	التكرارات	10	16	4	0	0	30
	النسبة	33.3	53.3	13.3	3.3	0	100.0

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية

"دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

						المئوية	المستهدفة علي نشر ثقافة التصميم و البناء
30	0	1	2	14	13	التكرارات	. يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين اتخاذ قرارات تطوير المنتجات جديدة
100.0	0	3.3	6.7	46.7	43.3	النسبة المئوية	
30	0	0	3	17	10	التكرارات	يعزز التكامل علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة البحث العلمي في تطوير المنتجات الصناعية
100.0	0	0	10.0	56.7	33.3	النسبة المئوية	
30	0	1	4	9	16	التكرارات	يوفر التكامل التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة المعلومات تفيد في تحسين تصميم المنتجات
100.0	0	3.3	13.3	30.0	53.3	النسبة المئوية	
30	0	2	2	7	19	التكرارات	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال البحث والتطوير في إنتاج منتجات أكثر تنافسية
100.0	0.0	6.7	6.7	23.3	63.3	النسبة المئوية	
30	0	0	1	14	15	التكرارات	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تطوير البحث علي تقديم منتجات بجودة عالية
100.0	0.0	0.0	3.3	46.7	50.0	النسبة المئوية	
30	0	1	2	13	14	التكرارات	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال
100.0	0.0	3.3	6.7	43.3	46.7	النسبة	

المئوية						البحث والتطوير علي تحسين كفاءة العمليات الصناعية
13.75	13	2.63	0.63	0	30	المتوسط العام للمحور
45.83	43.3	8.75	2.08	0.0	100.0	
النسبة المئوية						

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

الجدول (9) يشير الى التكرارات والنسب المئوية لفقرات محور التكاليف علي اساس الانشطة المستهدفة في البحث والتطوير، حيث نلاحظ أن المتوسط العام للمحور قد بلغت درجة الموافقة بشدة 45.83 % والموافقة بلغت 43.3% بمجموع موافقة مقداره 89.1% وهي نسبة جيدة. كما نلاحظ أن اعلى نسبة موافقة في الفقرتين (يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تطوير البحث علي تقديم منتجات بجودة عالية) حيث بلغت نسبتها 96.7% ثم تليها الفقرات (يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين اتخاذ قرارات تطوير المنتجات جديدة) و(يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال البحث والتطوير علي تحسين كفاءة العمليات الصناعية) حيث بلغت نسبة الموافقة 90%، ومن ثم الفقرتين (يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي نشر ثقافة التصميم و البناء) و(يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال البحث والتطوير في إنتاج منتجات أكثر تنافسية) حيث بلغت 86.6% واخيرا الفقرة (يوفر التكامل التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة المعلومات تفيد في تحسين تصميم المنتجات) حيث بلغت 83.3%.

ثامناً: الإحصاء الوصفي لمحاور الاستبانة:

1- فرضية التكاليف علي اساس الانشطة التكلفة المستهدفة والمرونة، جدول (10) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ونسبة الثقل للموافقة لفقرات محور التكاليف علي اساس الانشطة التكلفة المستهدفة والمرونة.

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الثقل النسبي للموافقة	التقييم
التكامل بين التكاليف علي اساس	4.500	0.73108	93.3%	مرتفع

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية
 "دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

				الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التغير في الإنتاج بصورة مرنة دون التأثير علي الكفاءة التشغيلية
مرتفع	96.7%	0.5735	4.533	يساهم علي التكامل بين اسلوبين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين استجابة المنشأ لتقلبات السوق
مرتفع	96.6%	0.57235	4.500	التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التنوع في المنتجات
مرتفع	90.0%	0.66089	4.333	التكامل بين اسلوبي التكاليف والتكلفة المستهدفة يفيد في تخصيص المنتجات لشرائح مختلفة دون زيادة كبيرة في التكلفة
مرتفع	96.7%	0.57135	4.533	التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة الشركات الصناعية علي التكيف مع التغيرات في السوق
مرتفع	93.4%	0.73030	4.4667	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في الاستجابة سريعة لتلبية متطلبات العملاء
مرتفع	83.3%	0.90719	4.2667	التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة له تأثير إيجابي علي مرونة المنتجات في المنشآت الصناعية
مرتفع	90.0%	1.07425	4.4667	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي

				اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة الشركات الصناعية علي تحقيق الميزة التنافسية من خلال تقديم منتجات مرنة بأسعار تنافسية
مرتفع	92.5%	0.46261	4.4500	التقييم العام

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

نلاحظ من الجدول (10) أن التقييم العام لهذا المحور قد جاء بتقدير مرتفع بنسبة بلغ 92.5% كما أن جميع الفقرات قد جاءت بتقييم مرتفع وذلك لأن جميع الأوساط الحسابية اكبر من 3.67 حسب مقياس ليكارت الخماسي المذكور في المبحث الأول من هذا الفصل. حيث جاءت كل من الفقرتين (يساهم علي التكامل بين اسلوبين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين استجابة المنشأ لتقلبات السوق) و(التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة الشركات الصناعية علي التكيف مع التغيرات في السوق) بتقييم مرتفع حيث نجد ان الوسط الحسابي للفترتين (4.533) وتليها الفقرة (التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التنوع في المنتجات) بوسط حسابي (4.500)

2- فرضية التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف

جدول (11) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ونسبة الثقل للموافقة لفقرات فرضية التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف

التقييم	الثقل النسبي للموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
مرتفع	86.7%	0.86834	4.2667	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في خفض التكلفة دون التأثير علي جودة المنتجات
مرتفع	93.3%	0.61495	4.2667	يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تقليل الهدر في الموارد المستخدمة في الإنتاج
مرتفع	76.7%	0.84486	4.1000	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية
 "دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

				اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي كشف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات
مرتفع	73.3%	1.20153	4.0667	يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي خفض تكاليف الإنتاج
مرتفع	76.7%	0.81720	4.2333	التكامل بين اسلوبي التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة إدارة الشركات من التحكم في تكاليف الإنتاج.
مرتفع	76.7%	0.90719	4.0667	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحليل الأنشطة وتقليل الفاقد وخفض التكاليف العامة
مرتفع	76.7%	0.79148	4.1667	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي خفض التكاليف المباشرة وغير المباشرة في المنشآت الصناعية
مرتفع	83.4%	0.89763	4.2333	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تقليل التكلفة الكلية للإنتاج
مرتفع	80.4%	0.51460	4.1875	التقييم العام

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

الجدول (11) يشير الى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونسبة الثقل لفقرات محور التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف، التقييم العام قد جاء بتقدير مرتفع بنسبة بلغت 80.4%، كما أن جميع الفقرات قد جاءت بتقييم مرتفع وذلك لأن جميع الأوساط الحسابية اكبر من 3.67 حسب مقياس ليكارت الخماسي المذكور في المبحث الأول من هذا الفصل , نلاحظ أن متوسط

الثقل العام للموافقة قد جاء بنسبة (80.4%) بتقدير (مرتفع) كذلك جميع الفقرات قد جاءت بتقدير (مرتفع) خصوصاً الفقرة (يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تقليل الهدر في الموارد المستخدمة في الإنتاج) بنسبة 93.3% ووسط حسابي (4.2667) ثم تليها الفقرة (يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في خفض التكلفة دون التأثير علي جودة المنتجات) بنسبة 86.7% ووسطها الحسابي بلغ (4.2667) من ثم تليها الفقرات (يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي كشف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات) و (التكامل بين اسلوبي التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة إدارة الشركات من التحكم في تكاليف الإنتاج) و (يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحليل الأنشطة وتقليل الفاقد وخفض التكاليف العامة) و(يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي خفض التكاليف المباشرة وغير المباشرة في المنشآت الصناعية) حيث بلغت نسبتهم 76.7% بوسط حسابي (4.1667) .

3- الفرضية الثالثة: التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة و البحث والتطوير

جدول (12) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ونسبة الثقل للموافقة لفقرات محاور التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة و البحث والتطوير.

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الثقل النسبي للموافقة	التقييم
يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحديد أولويات البحث والتطوير بدقة	4.333	0.66089	90.0%	مرتفع
يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي نشر ثقافة التصميم و البناء	4.2000	0.66436	86.6%	مرتفع
يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين اتخاذ قرارات تطوير المنتجات جديدة	4.3000	0.74971	90.0%	مرتفع
يعزز التكامل علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة البحث العلمي في تطوير المنتجات الصناعية	4.2333	0.62609	90.0%	مرتفع

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية

"دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

مرتفع	83.3%	0.84418	4.333	يوفر التكامل التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة المعلومات تفيد في تحسين تصميم المنتجات
مرتفع	86.6%	0.89763	4.433	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال البحث والتطوير في إنتاج منتجات أكثر تنافسية
مرتفع	96.7%	0.57135	4.466	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تطوير البحث علي تقديم منتجات بجودة عالية
مرتفع	90.0%	0.87691	4.300	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال البحث والتطوير علي تحسين كفاءة العمليات الصناعية
مرتفع	89.1	0.46261	4.3250	التقييم العام

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

الجدول (12) يشير الى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونسبة الثقل لفقرات محور التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في البحث والتطوير قد جاءت بتقييم مرتفع وذلك لأن جميع الأوساط الحسابية أكبر من 3.67 حسب مقياس ليكارت الخماسي المذكور في المبحث الأول من هذا الفصل، نلاحظ أن متوسط الثقل العام للموافقة قد جاء بنسبة (89.1%) بتقدير (مرتفع) كذلك جميع الفقرات قد جاءت بتقدير (مرتفع) خصوصاً الفقرة (يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تطوير البحث علي تقديم منتجات بجودة عالية) حيث بلغت نسبة كل منهما 96.7% ووسط حسابي (4.466) ثم تليها الفقرات (يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحديد أولويات البحث والتطوير بدقة) و(يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين اتخاذ قرارات تطوير المنتجات جديدة) و(يعزز التكامل علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة البحث العلمي في تطوير المنتجات الصناعية) و(يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال البحث والتطوير علي

تحسين كفاءة العمليات الصناعية) بنسبة 90.0% بوسط حسابي قدرة (4.333)، وتلها الفقرتين (يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي نشر ثقافة التصميم و البناء) و (يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال البحث والتطوير في إنتاج منتجات أكثر تنافسية) بنسبة 86.6% بوسط حسابي بلغ (4.433) ، وتلها الفقرة (يوفر التكامل التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة المعلومات تفيد في تحسين تصميم المنتجات) بنسبة 83.3% بوسط حسابي بلغ (4.333) .

تاسعاً: اختبار الفرضيات

1- الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) التكاليف علي

اساس الانشطة و التكلفة المستهدفة والمرونة لنفي أو اثبات هذه الفرضية سوف نستخدم

اختبار مربع كاي وقيمة مستوي المعنوية ودرجة الحرية والجدول كما يلي

جدول (13) قيمة مربع كاي والقيمة المعنوية لمربع كاي التكاليف علي اساس الانشطة التكلفة المستهدفة والمرونة بالفرضية الأولى.

الفقرة	قيمة مربع كاي	Df	Sing.(asympt. sing)
التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التغير في الإنتاج بصورة مرنة دون التأثير علي الكفاءة التشغيلية	26.800	3	0.001
يساهم علي التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين استجابة المنشأ لتقلبات السوق	13.400	2	0.001
التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التنوع في المنتجات	12.600	2	0.0
التكامل بين اسلوبي التكاليف والتكلفة المستهدفة يفيد في تخصيص المنتجات لشرائح مختلفة دون زيادة كبيرة في التكلفة	7.400	2	0.0
التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة الشركات الصناعية علي التكيف مع التغيرات في السوق	13.400	2	0.00

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية
 "دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

0.001	3	24.933	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في الاستجابة سريعة لتلبية متطلبات العملاء
0.002	3	15.067	التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة له تأثير إيجابي علي مرونة المنتجات في المنشآت الصناعية
0.001	3	34.267	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة الشركات الصناعية علي تحقيق الميزة التنافسية من خلال تقديم منتجات مرنة بأسعار تنافسية

المصدر: من اعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2025

الجدول (13) يشير الى فرضية (محور) التكاليف علي اساس الانشطة التكلفة المستهدفة والمرونة وقيم مربع كاي لكل فقرة نلاحظ أن الدلالة المعنوية لمربع كاي أقل من 0.05 ويدل ذلك على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف علي اساس الانشطة التكلفة المستهدفة والمرونة

2- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) التكاليف علي

اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف لنفي أو اثبات هذه الفرضية سوف

نستخدم اختبار مربع كاي وقيمة مستوي المعنوية ودرجة الحرية والجدول كما يلي:

جدول (14) قيمة مربع كاي والقيمة المعنوية لمربع كاي التكاليف علي اساس

الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف بالفرضية الثانية

الفقرة	قيمة مربع كاي	Df	Sing.(asympt sing)
يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في خفض التكلفة دون التأثير علي جودة المنتجات	16.400	3	0.001
يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تقليل الهدر في الموارد المستخدمة في الإنتاج	9.800	2	0.003
يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس	10.267	3	0.001

			الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي كشف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات
0.005	4	20.667	يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي خفض تكاليف الإنتاج
0.001	2	2.600	التكامل بين اسلوبي التكاليف علي أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة إدارة الشركات من التحكم في تكاليف الإنتاج
0.001	3	9.200	يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحليل الأنشطة وتقليل الفاقد وخفض التكاليف العامة
0.030	3	14.000	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي خفض التكاليف المباشرة وغير المباشرة في المنشآت الصناعية
0.001	2	7.200	يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تقليل التكلفة الكلية للإنتاج

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

الجدول (14) يشير الى فرضية (محور) التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف وقيم مربع كاي لكل فقرة نلاحظ أن الدلالة المعنوية لمربع كاي أقل من 0.05 ويدل ذلك على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وانخفاض التكاليف .

3- الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التكاليف

علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة و البحث والتطوير لنفي أو اثبات هذه الفرضية سوف

نستخدم اختبار مربع كاي وقيمة مستوي المعنوية ودرجة الحرية والجدول كما يلي:

جدول (15) قيمة مربع كاي والقيمة المعنوية لمربع كاي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في البحث والتطوير بالفرضية الثالثة

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية
 "دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

الفقرة	قيمة مربع كاي	Df	Sing.(symp sing)
يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحديد أولويات البحث والتطوير بدقة	7.400	2	0.025
يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي نشر ثقافة التصميم و البناء	7.200	2	0.027
يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين اتخاذ قرارات تطوير المنتجات جديدة	19.333	3	0.001
يعزز التكامل علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة البحث العلمي في تطوير المنتجات الصناعية	9.800	2	0.007
يوفر التكامل التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة المعلومات تفيد في تحسين تصميم المنتجات	17.200	3	0.001
يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال البحث والتطوير في إنتاج منتجات أكثر تنافسية	25.733	3	0.001
يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تطوير البحث علي تقديم منتجات بجودة عالية	12.200	2	0.002
يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة من خلال البحث والتطوير علي تحسين كفاءة العمليات الصناعية.	19.333	3	0.001

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة 2025

الجدول (15) يشير الى فرضية (محور) التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في البحث والتطوير وقيم مربع كاي لكل فقرة نلاحظ أن الدلالة المعنوية لمربع كاي أقل من 0.05 ويدل ذلك على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في البحث

والتطوير من التحليل أعلاه يتضح ثبات الفرضيات الفرعية الرئيسية الثلاثة فإنه يمكننا ان نقول أننا اثبتنا الفرضية الرئيسية وهي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% في التكامل بين اسلوبي التكاليف علي أساس الأنشطة و التكلفة المستهدفة و دورها في دعم الميزة التنافسي

المحور الثالث: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

- 1- يساهم علي التكامل بين اسلوبين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين استجابة المنشأ لتقلبات السوق.
- 2- التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يعزز قدرة الشركات الصناعية علي التكيف مع التغيرات في السوق.
- 3- التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة يدعم التنوع في المنتجات.
- 4- يعمل التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تقليل الهدر في الموارد المستخدمة في الإنتاج.
- 5- يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في خفض التكلفة دون التأثير علي جودة المنتجات.
- 6- يساهم التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تقليل التكلفة الكلية للإنتاج.
- 7- يساعد التكامل بين اسلوبي التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تطوير البحث علي تقديم منتجات بجودة عالية.
- 8- يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة علي تحديد أولويات البحث والتطوير بدقة.
- 9- يساعد التكامل بين التكاليف علي اساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين اتخاذ قرارات تطوير المنتجات جديدة.

التكامل بين أسلوبي التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة دوره في دعم الميزة التنافسية "دراسة ميدانية على عينة من المصانع العاملة في ولاية سنار محلية سنار"

ثانياً: التوصيات:

- 1- نوصي إدارة المنشآت الصناعية بالاهتمام أكثر بالتكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة لتحسين استجابة المنشأة لتقلبات السوق والتكيف مع متغيرات السوق.
- 2- على إدارة المنشآت الصناعية أن تعمل على التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة لتمكين من التنوع في المنتجات بصورة جيدة.
- 3- حث المنشآت الصناعية بإجراء التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة لتقليل الهدر في المواد المستخدمة في الإنتاج دون التأثير على جودة المنتجات.
- 4- نوصي المنشآت الصناعية بإجراء التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة لتقليل التكلفة الكلية للإنتاج والاهتمام بالتطوير والبحث بجودة عالية.
- 5- على إدارة المنشآت الصناعية الاهتمام بالعمل على التكامل بين التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة للمساعدة على تحديد أولويات البحث والتطوير بدقة واتخاذ قرارات تطوير المنتجات الجديدة.

المصادر والمراجع:

- 1- الحسين ريان عيسى احمد حاج الحسين، 2019م، التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة المستهدفة وأثره على تسعير المنتجات الصناعية، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ص ص 1-131.
- 2- البار، بوريش، امحمد بن البار، مهني بوريش، 2021م، مساهمة التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية- القسم (أ) العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 13، العدد الثاني، ص ص 115-116.
- 3- الموسوي، الياس، دانيا جليل جعفر الموسوي، سري وليد إسماعيل الياس، 2024م، دور التكلفة المستهدفة الخضراء في تحسين العلاقة مع الموردين، مجلة الإدارة والمنظورات الاجتماعية، المجلد 3، العدد الأول ص ص 79-100.
- 4- بوغازي، بورحلة، بن سليمان، إسماعيل بوغازي، ميلود بورحلة، نجيب بن سليمان، 2022م، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 13، العدد الأول، ص ص 571 – 589.

- 5- حمدي حسين، محاسبة التكاليف الادارية، (القاهرة: دار الجامعة الجديدة، 2013م)، ص 102 – 106.
- 6- زكريا، ابراهيم، سوداني زكريا، 2023م، تومي ابراهيم، مساهمة تطبيق نظام التكاليف علي أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD_ ABC) في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 8، العدد الأول، ص ص 899 – 914.
- 7- شاكرا، ابراهيم، شذى عبود شاكرا، خالد عبدالله ابراهيم، 2021م، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، مجلة اقتصاديات الأعمال، المجلد الأول، العدد الاول، ص 295.
- 8- عمار، شلابي عمار، 2019م، دور إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم الميزة التنافسية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد الأول، ص ص 41-59.
- 9- عبد البنات، عزالدين محمد أحمد عبد البنات، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ودورها في دعم الميزة التنافسية للمنشآت التجارية في السودان، (الخرطوم، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2017م) ص ص 66 – 67.
- 10- عائشة، بوخمخم، مصباح عائشة، عبد الفتاح بوخمخم، 2019م، دور البقطة الاستراتيجية في تطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، 'مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 6 ، العدد الأول، ص33.
- 11- عمار، أيمن، شلابي عمار، تيريات أيمن، 2021م، إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الانسانية، المجلد 6، العدد 3، ص 116.
- 12- كلابان روبرت وكوبرتوين، التكاليف الفعلية – استخدام النظم المتكاملة لتحقيق الاداء والربحية، ترجمة مركز البحوث والدراسات، (الرياض: مكتبة العبيكات، 1998م)، ص 68 – 80.
- 13- ماجد جودة جاسم، إستراتيجيات سلسلة التجهيز وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية، (بغداد، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد الثاني، 2010م) ص 48.
- 14- نوح، سند، محمد صلاح محمد نوح، ياسر تاج السر محمد سند، 2024م، دور التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في دعم الميزة التنافسية، مجلة مالية ومحاسبة الشركات، المجلد 4، العدد الأول، ص ص 71-92.