

إستخدام نظم إدارة التكلفة الإستراتيجية في قياس دورة الإنتاج الصناعي.

The Use of Strategic Cost Management Systems in Measuring the

Industrial Production Cycle A case study, sudanes Sugar Company.

أ . يسري عبد الرحمن السني المقبول

Uossri 111 @ gmail. Com

مستخلص الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في أن ضعف أساليب الإدارة التقليدية في دعم القدرة التنافسية وخفض تكاليف المنشأة الصناعية حيث ظهرت أساليب إدارية حديثة تعمل على زيادة ودعم القدرة الصناعية وبالتالي خفض تكاليف المنشأة الصناعية. الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية. الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية. هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق نظم إدارة التكلفة الإستراتيجية في قياس دورة الإنتاج الصناعي ، وذلك بالدراسة على شركة السكر السودانية، كذلك التعرف على مدى ممارسة وتطبيق نظم إدارة التكلفة الإستراتيجية في القطاع الصناعي بشركة السكر السودانية، والوقوف على أثر ذلك التطبيق بتلك المصانع، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي وإعتمدت على الإستبيان كأداة رئيسة في جمع البيانات الأولية من المبحوثين، كما تم إستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل الإستبيان وإختبار الفرضيات. وأظهرت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية، كذلك وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية، وبناءً على تلك النتائج تم تقديم عدد من التوصيات منها: ضرورة توفير كوادر بشرية مؤهلة لتطبيق أساليب التكلفة الإستراتيجية، ضرورة تبني الشركة لنظم التكاليف الحديثة لتطوير آلية العمل بشركة السكر السودانية، أن تعمل الشركة على إستخدام المواد الخام بأفضل الطرق، أن تستخدم الشركة آليات صناعية حديثة تمكنها من تحقيق أهدافها، العمل على إدراك المسؤولين بالشركة بأهمية أساليب التكلفة الإستراتيجية، ضرورة تأهيل الكوادر البشرية وتدريبهم على الأنظمة الحديثة، وضع إستراتيجية واضحة لإستغلال الطاقات العاطلة بالشركة حتى يتم الإستفادة القصوى منها، إستغلال الموارد بالصورة المثلى لتخفيض التكاليف بالشركة.

الكلمات المفتاحية:

أساليب الإدارة الإستراتيجية ، الإنتاج الصناعي، التكلفة الإستراتيجية.

Abstract

The study aimed to know the effect of applying strategic cost management systems in measuring the industrial production cycle, by studying the Sudanese Sugar Company, as well as identifying the extent of the practice and application of strategic cost management systems in the industrial sector in the Sudanese Sugar Company, and to determine the impact of that application in those factories, the study used The descriptive approach relied on the questionnaire as a main tool in collecting primary data from the respondents. A statistical analysis program (spss) was used to analyze the questionnaire and test hypotheses. The study showed a statistically significant relationship between the target cost in supporting the competitive advantage and the continuity of the Sudanese sugar company, as well as a statistically significant relationship between the cost method based on activity in support of the competitive advantage and the continuity of the Sudanese sugar company, and based on these results a number of recommendations were presented, including The need to provide qualified human cadres to apply strategic cost methods, the company's need to adopt modern cost systems to develop the work mechanism of the Sudanese Sugar Company, that the company works to use raw materials in the best way, that the company uses modern industrial mechanisms that enable A to achieve its objectives, work to recognize the strategic importance of company officials cost methods, the need for the rehabilitation of human resources and training on modern systems, develop a clear strategy to exploit the idle capacity until the company make the most of them, the exploitation of resources optimally to reduce the costs of the company.

Keys Worols:

Strategic Manag ement Methods, industrial production, Strategic Cost.

أولاً: الإطار المنهجي**تمهيد:**

نظراً للتطور الإقتصادي وإنتشار العولمة وتنوع المنتجات وشدة المنافسة أصبحت نظم محاسبة التكاليف التقليدية مسؤولة عن معظم مشاكل الإنتاج التي تتعرض لها هذه المنشآت مما أدى إلى البحث عن نظم تكاليف بديلة ولاشك أن نظام محاسبة التكاليف المطبق في القطاع الصناعي السوداني هو الآخر لايسلم من أوجه القصور لأنه تعتمد على النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف، لذا فإن النظم الحديثة هي التي لها الضلع الأكبر في تثبيت جودة المنتجات وإستمرارها، ومن أهم هذه النظم نظام تكاليف الجودة والذي ينادي بضرورة تقديم منتجات ذات جودة عالية وخالية من العيوب وبتكلفة مناسبة تضمن لها المنافسة في السوق العالمية. لذا يمكن تطور نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المشروعات الصناعية بشكل يعكس

التطور الصناعي الحالي ويحقق منتجات بمواصفات ذات جودة تضمن البقاء والإستمرار للمنشآت الصناعية السودانية في ظل المنافسة العالمي.

نسبة لعدم ملائمة أنظمة التكاليف التقليدية للرقابة على عناصر التكاليف في ظل بيئة التصنيع المتغيرة وإزدياد حدة المنافسة ولضرورة أن تتماشى مع رقابة وخفض التكلفة مع إستراتيجيات الإدارة تسعى منشآت الأعمال إلى البحث عن أساليب تكاليف تعمل على السيطرة على عناصر التكاليف على مدى دورة حياة المنتج وعلى الإستغلال الأمثل لمواردها بما يسمح لها بتقديم منتجات ذات جودة عالية عن جودة منتجات منافسيها وبتكلفة أقل من تكاليفهم.

مشكلة الدراسة:

تشهد بيئة الأعمال الحديثة تغيرات سريعة في البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بصناعة السكر في السودان، وبما أن مصانع السكر في السودان جزء من منشآت الأعمال التي تتأثر بهذه المنافسة وتبني إستراتيجية تخفيض التكلفة للمنتجات مع الحفاظ على الجودة للحصول على أرباح مرتفعة تمكنها من الإستمرار في السوق المنافس في المدى القصير والطويل معاً، ونسبة لعدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في صناعة السكر بشركة السكر السودانية على إنتاج معلومات تكاليفية تساعد الإدارة في القيام بوظائفها لإرضاء العملاء، وتطبيق أنظمة تكاليف تساهم بفعالية في تخفيض التكاليف لضمان الإستمرارية والبقاء في السوق في ظل المنافسة السائدة. تكمن مشكلة البحث في السؤال الرئيس التالي: ما مدى تبني تطبيق نظم إدارة التكلفة الإستراتيجية في قياس تكاليف الجودة لدعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية؟ وتتفرع منه الاسئلة التالية؟

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية؟

فرضيات الدراسة:

إستناداً إلى مشكلة الدراسة وأسئلتها، فقد تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية.

الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية.

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في محاولة وضع إطار نظري لموضوع التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وتغطية أوجه القصور في الدراسات السابقة ودراسة العلاقة بين الأساليب الإستراتيجية لمحااسبة التكاليف ودعم الميزة التنافسية بشركة السكر السودانية.

الأهمية العملية: تتمثل الأهمية العملية للدراسة في حاجة المصانع بشركة السكر السودانية للأدوات اللازمة لمواجهة تحديات المنافسة وزيادة قدرتها على التكيف مع هذه البيئة المتغيرة، حيث يعتبر نظاماً التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط من أهم الأدوات التي لاغنى عنها في شركة السكر السودانية حتى تستطيع تخفيض تكاليف الإنتاج ودعم ميزتها التنافسية بصورة مستمرة.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي فيما يلي:

1. التعرف على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في دعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية.

2. التعرف على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في دعم الميزة التنافسية وإستمرارية شركة السكر السودانية.

3- تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق.

4- التخطيط الإستراتيجي للمشروع وما يكلف تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره.

مناهج الدراسة:

لقد إعتد الباحث في إختبار فرضيات البحث على المناهج العلمية بغرض إجراء البحث:

1. المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.

2. المنهج الإستنباطي: لتحديد محاور البحث وصياغة الفرضيات.

3. المنهج الإستقرائي: لإختبار مدى صحة فرضيات البحث.

4. المنهج التحليلي الوصفي: لمعرفة أثر إستخدام نظام التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في قياس تكاليف الجودة لدعم الميزة التنافسية وإستمرارية المنشآت.

حدود الدراسة:

هنالك حدود مرتبطة بالدراسة الحالية، والتي ترتبط بالجانب المكاني والجانب الزماني، وكذلك الجانب البشري وبيانها كما يأتي:

1- الحدود المكانية: شركة السكر السودانية - السودان.

2- الحدود الزمانية: لعام 2020م.

3- الحدود البشرية: العاملين في شركة السكر السودانية، وكذلك عدد من المراجعين الداخليين، والأكاديميين المتواجدين في الحدود المكانية لعينة البحث.

ثانياً: الدراسات السابقة:

دراسة: خالد د. فتح الرحمن (2015م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تبني الشركة السودانية للتوليد الحراري نظام التكاليف التقليدي لقياس تكلفة الكيلو واط/ساعة لمحطاتها المنتشرة في أنحاء السودان مما ينعكس ذلك سلباً في هذا القياس، حيث طرح الباحثان السؤال التالي: هل تقى الطرق المستخدمة في حساب تكاليف الإنتاج بالشركة السودانية للتوليد الحراري لمعلومات دقيقة تكلفة إنتاج الكيلو واط/ ساعة؟ هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط في الشركة السودانية للتوليد الحراري كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية. توصلت الدراسة إلى أنه يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة للشركة السودانية للتوليد الحراري بمعدل تحميل واحد في ضوء الطاقة المنتجة. يلاحظ وجود إتفاق بين الدراسة أعلاه و دراسة الباحث الحالية حيث أن الدراسة أعلاه تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط وهما من أساليب وأدوات التكلفة الإستراتيجية، رغم التشابه الكبير ما بين الدراستين إلا أن الإختلاف يكمن في دراسة نوع النشاط حيث تناولت الدراسة أعلاه قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بالكيلو واط/ الساعة في الشركة السودانية للتوليد الحراري وهذا ما يميزها عن دراسة الباحث الحالية كما يوجد إختلاف في الحدود المكانية ما بين الدراستين.

دراسة: مُروان (2016م)⁽²⁾ تتمثل مشكلة الدراسة في أن معظم المنشآت الصناعية اليوم تعاني من ضغوط المنافسة الشديدة مما يحتم عليها خصوصاً في ظل وجود خيارات متعددة بالنسبة للعميل منها التطورات الكبيرة في التكنولوجيا وأساليب ونظم الإنتاج وقصر دورة حياة المنتجات، والتي حتمت على تلك الشركات ضرورة مواجهه تلك المنافسة وحدتها وكسب ثقة المستهلكين وتلبية رغبات العملاء من أجل البقاء في السوق. هدفت هذه الدراسة إلى أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز وزيادة الميزة التنافسية لدى المنشآت الصناعية، وبيان أهمية استخدام أسلوب تكلفة الجودة في الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على إستبعادها والتركيز على التحسين المستمر للأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج. تتمثل فرضيات البحث في: الفرضية الرئيسية الأولى: يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت. الفرضية الرئيسية الثانية: يؤدي أسلوب تكلفة الجودة إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، يساعد أسلوب تكلفة الجودة في خلق أسعار تنافسية للمنشآت الصناعية. تتمثل النتائج في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وإتباع مبادئه بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط للمشروع والعملية الإنتاجية إلى تخفيض التكاليف. يلاحظ وجود إتفاق بين الدراسة أعلاه و دراسة الباحث الحالية حيث أن الدراسة أعلاه تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة وهو إحدى أدوات التكلفة الإستراتيجية، حيث قامت هذه الدراسة بدراسة حالة شركة الدلتا الصناعية، بينما حيث يتمثل مجتمع دراسة الباحث الحالية في صناعة السكر بشركة السكر السودانية، كما يوجد إختلاف في الحدود المكانية ما بين الدراستين.

دراسة: مُجد (2017م)⁽³⁾ تتمثل مشكلة الدراسة في كيفية معالجة مشاكل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تبني إستراتيجية خفض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينها والرقابة عليها وأن تكون أقل تكلفة للمنافسين في المنشأة للحصول على ربح مرتفع يمكنها من إستمرارها في الصناعة على المدى القصير

والطويل، ولا يتم ذلك من خلال إتباع أنظمة التكاليف وفق الأسس العلمية الدقيقة للحصول على المعلومات المالية أو غير المالية. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التكلفة المستهدفة التي تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية، والتعرف على مدى فاعلية التكلفة المستهدفة في توفير المعلومات الملائمة التي تساعد إتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية، والتعرف على التكلفة على أساس النشاط التي تؤثر في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية. تتمثل فرضيات الدراسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية. تتمثل النتائج في أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف، ويساعد في توفير معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية. يلاحظ وجود إتفاق بين الدراسة أعلاه والدراسة الحالية يتمثل في تناول أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في دعم المزايا التنافسية، وفي تناول المنهج الوصفي التحليلي، حيث تمثل مجتمع الدراسة أعلاه في قطاع المنشآت الصناعية، بينما إختلف عن مجتمع الدراسة الحالية بتناوله لسلعة إستهلاكية وهي صناعة السكر في السودان، كما يوجد إختلاف في الحدود المكانية ما بين الدراستين.

دراسة: آدم (2018م)⁽⁴⁾ تكمن مشكلة الدراسة في أن ضعف أساليب الإدارة التقليدية في دعم القدرة التنافسية وخفض تكاليف المنشأة الصناعية حيث ظهرت أساليب إدارية حديثة تعمل على زيادة ودعم القدرة الصناعية وبالتالي خفض تكاليف المنشأة الصناعية. يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في دور أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في دعم القدرة التنافسية وتخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية، ويندرج تحت هذا الهدف أهداف فرعية تتمثل في: معرفة دور تحليل سلسلة القيمة في دعم القدرة التنافسية للمنشأة الصناعية وتخفيض التكلفة، معرفة دور أسلوب تحليل تكلفة الجودة في دعم القدرة التنافسية وتخفيض التكلفة، بيان دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في دعم القدرة التنافسية وتخفيض التكاليف في شركة الأمن الغذائي. تتمثل فرضيات الدراسة في أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب سلسلة القيمة ودعم القدرة التنافسية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ودعم القدرة التنافسية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب سلسلة القيمة وخفض التكلفة. تتمثل النتائج في أنه: يهدف التحليل الإستراتيجي للتكاليف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الإقتصادية ومقارنتها بالشركات المنافسة، بغرض كسب القدرة التنافسية المستمرة في سوق المنتج بشركة الأمن الغذائي، كما إهتم التحليل الإستراتيجي للتكاليف بشركة الأمن الغذائي بتحليل البيئة الداخلية والخارجية لها وذلك بغرض تحديد الإستراتيجية التنافسية المناسبة لإمكانيات وموارد المنشأة.

يلاحظ أن الدراسة أعلاه سعت إلى معرفة تأثير تكامل أدوات التكاليف الإستراتيجية على تعظيم قيمة تلك المنشأة ودعم مزاياها التنافسية وذلك بإتباع المنهج الوصفي التحليلي وذلك ما إتفقت فيه مع الدراسة الحالية، كما إهتمت الدراسة أعلاه بتخفيض تكاليف الأنشطة، رغم التشابه الكبير ما بين الدراستين إلا أن الإختلاف يكمن في مجتمع الدراسة حيث أن الدراسة أعلاه إقتصرت على شركة الأمن الغذائي، بينما تناولت دراسة

الباحث الحالية صناعة السكر بشركة السكر السودانية، كما يوجد إختلاف في الحدود المكانية ما بين الدراساتين.

المبحث الأول

مفهوم التكلفة الإستراتيجية والميزة التنافسية

التكلفة الإستراتيجية هي إستخدام إداري لمعلومات التكاليف الموجهة نحو مراحل دورات الإدارة الإستراتيجية الأربعة والمكونة من مرحلة صياغة وتكوين الإستراتيجيات، ومرحلة توصيل الإستراتيجيات إلى المستويات الإدارية المختلفة، ومرحلة تنفيذ الإستراتيجيات، ومرحلة تصميم وتنفيذ نظام الرقابة على خطوات تنفيذ الإستراتيجية بهدف مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات (5).

كما عرفت أيضاً بأنها إستخدام بيانات التكاليف ومزجها بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة لتعظيم المزايا التنافسية (6).

كما عرفت أيضاً بأنها عملية تحليل هيكل التكاليف في ضوء إستراتيجيات المنشأة بهدف مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات (7).

كما عرفت أيضاً بأنها وصف لإدارة التكلفة بالتركيز على القضايا الإستراتيجية (8)

كما عرفت التكلفة الإستراتيجية بأنها وصف لقرارات المسؤولين لإرضاء المستهلكين بالعمل بإستمرار لتخفيض ورقابة التكاليف.

كما عرفت التكلفة الإستراتيجية بأنها عملية التحكم في رقابة التكلفة من منظور إداري وسلوكي بهدف تقديم منتجات بمواصفات وخصائص وجودة تلبى إحتياجات العملاء والأذواق المتجددة لهم بأقل تكلفة إعتياداً على أساليب وأدوات فنية لتحليل وإدارة العلاقة بين القيمة وتحقيق تكلفة هذه القيمة.

كما عرفت أيضاً بأنها نظام معلومات متكامل بهدف توفير المعلومات لتحقيق الأهداف المختلفة من خلال الأخذ بمفهوم تحليل سلسلة القيمة بهدف تحليل وإدارة التكلفة على إمتداد سلسلة القيمة للمنشأة (9).

كما عرفت التكلفة الإستراتيجية بأنها قدرة الشركة على إنتاج السلع والخدمات بتكلفة أقل من متوسط تكلفة المنافسين في الصناعة. مما سبق توصل الباحث إلى أن التكلفة الإستراتيجية هي نظام معلومات متكامل يعمل ويمثل جزء من نظام معلومات المحاسبة الإدارية يهدف إلى تحسين وتطوير القرار الإداري الموجه نحو تخفيض التكاليف من خلال ربط معلومات التكاليف بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة بهدف إنتاج منتجات ترضي أذواق المستهلكين من حيث قلة التكاليف والجودة العالية إعتياداً على أسلوب تحليل سلسلة القيمة بهدف تحقيق المزايا التنافسية التي تساعد المنشأة على الإستمرار في الصناعة وتساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الرشيدة. من أقسام التكلفة الإستراتيجية الأتي:

أ. التكلفة المستهدفة:

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها أداة من الأدوات التي يمكن إستخدامها في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد والحالي مع الحفاظ على جودة المنتج وقدراته الوظيفية ودرجة الثقة فيه وتلبية إحتياجات العملاء عن

طريق إختبار كافة الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل التخطيط والبحوث والتطوير والمراحل التجريبية، وأن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يمكن أن يساهم في الوصول إلى التكاليف المستهدفة للمنتج بأسلوب أكثر موضوعية وعدالة حيث يُمكن هذا النظام الفنيين والمحاسبين من تجزئة عملية الإنتاج للمنتج الجديد إلى أنشطة تفصيلية ومن ثم تحديد التكاليف الواجبة للأنشطة المضيئة للقيمة أو الأنشطة الرئيسية للعملية الإنتاجية وبالتالي الوصول للتكلفة المستهدفة⁽¹⁰⁾.

كما عُرفت بأنها التكلفة المرغوب فيها في ضوء السعر التنافسي والأرباح المنشودة، لذلك فإن السعر التنافسي يلعب دوراً مهماً في تحديد التكلفة وهو ما يتطلب من المنظمات التي تستخدم التكلفة المستهدفة أن تبحث عن أساليب جديدة لتخفيض التكلفة بشكل مباشر أو من خلال إعادة تصميم المنتج والعمليات الصناعية⁽¹¹⁾. التكاليف المستهدفة هي الإستراتيجية (strategy target costing) التي تهدف إلى تحقيق النتائج المالية المخططة للمنتج عن طريق الإدارة الجيدة لخفض الفجوة التكاليفية بين رقم التكلفة المستهدفة costing (target) للمنتج ورقم التكلفة الحالية له بما يؤول إلى تحسين موقف ربحية المنشأة في المستقبل في ظل ظروف المنافسة الحادة⁽¹²⁾.

كما عرفت التكلفة المستهدفة بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل الأخرى التالية لها، مع مراعاة الإحتفاظ بجودة الإنتاج ودرجة الثقة والرضا من جانب العملاء⁽¹³⁾.

كما عرفت أيضاً التكلفة المستهدفة بأنها نشاط تمارسه الإدارة بغرض تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع مراعاة التأكيد علي ضمان وتحقيق جودة المنتجات وتحقيق رغبات العملاء الأخرى، من خلال دراسة المقترحات المطروحة لخفض التكلفة أثناء مرحلة التخطيط والبحث والتطوير للمنتج، خاصة في المراحل التجريبية للإنتاج، ومن خلال فحص وتقييم التصورات المتاحة لخفض التكلفة⁽¹⁴⁾.

كما عرف معيار التكلفة المستهدفة أحد معايير المحاسبة الإدارية الصادرة عن جمعية المحاسبين الإداريين الكندية التكلفة المستهدفة بأنها أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تستخدم معلومات التكلفة المتوقعة أوالمقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وأضاف المعيار بأن التكلفة المستهدفة هي أداة للرقابة والتخطيط الشامل التي تركز على السوق وموجه إلى مرحلة التصميم⁽¹⁵⁾. كما عُرفت التكلفة المستهدفة بأنها إحدى أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية والتي تهدف إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتج عبر مراحل دورة حياة المنتج وذلك بمساعدة كل أقسام البحث والتطوير والهندسة والإنتاج والتسويق والصيانة وصولاً إلى السعر المنشود بعد إضافة الربح المستهدف الذي يكون المستهلك على إستعداد لدفعه.

ب. التكلفة على أساس النشاط (ABC):

عُرف أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو تكلفة الموارد على الأنشطة التي إستفادت منها، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل إستفادتها للأنشطة⁽¹⁶⁾

كما عُرف بأنه نظاماً متكاملاً فهو ليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة⁽¹⁷⁾. كما عُرف بأنه نظام قائم على أن الأنشطة التي تقوم بإستهلاك الموارد "وليس المنتجات" ومن ثم المنتجات تستخدم هذه الأنشطة وهو نظام محاسبة التكاليف يقوم بتحميل تكلفة الموارد المستخدمة على المنتجات إستناداً إلى النشاط، أي أنه قائم على إيجاد العلاقة السببية بين الموارد المستخدمة والأنشطة والإنتاج⁽¹⁸⁾. كما عُرف بأنه أسلوب أو طريقة أو مدخل ظهر لحل مشكلات نظام إدارة التكلفة التقليدية والتي لا تؤدي إلى تحديد التكلفة بصورة حقيقية وبالتالي عدم تزويد الإدارة بالمعلومات الصحيحة التي تساعد في إصدار قرارات⁽¹⁹⁾.

ج. مفهوم الميزة التنافسية:

لقد ظهر مفهوم الميزة التنافسية وحظي بمزيد من الإهتمام من قبل الباحثين في الخمسينيات وبداية الستينيات من القرن العشرين في دول أوروبا الغربية واليابان والولايات المتحدة حيث ينظر للميزة التنافسية بأنها الهدف العام لإستراتيجية العمل. وفي الثمانينات من القرن العشرين، أطلقت مدرسة إدارة الأعمال الأمريكية مفهوماً جديداً للتنافسية الدولية هو مفهوم الميزة التنافسية (Advantage competitive) كبديل لمفهوم الميزة النسبية. وإرتبط التركيز بشكل كبير على الميزة التنافسية بظهور كتابات (porter) أستاذ الإدارة الإستراتيجية بجامعة هارفارد حيث قدم أول مؤلف له في هذا المجال عام 1980م، بعنوان الإستراتيجية التنافسية (competitive strategy) وكذلك في مؤلفه (competitive Advantage) عام 1985، وفي الثمانينات بدأت نماذج المنافسة تطرح نفسها من خلال إستراتيجيات يطلق عليها الإستراتيجيات الأصلية (Generic strategy)، وهي تقليل التكلفة وتحقيق التمييز والتركيز.

لقد تعددت تعريفات الميزة التنافسية وفيما يلي بعض التعريفات التي وردت فيها: تُعرف الميزة التنافسية "بأنها عبارة عن القدرة على مواجهة المنافسين من خلال تقديم بعض الأشياء ذات القيمة داخل الأسواق التي يتم إستهدافها وخدمتها"⁽²⁰⁾

كما تُعرف الميزة التنافسية بأنها المجالات التي يمكن للمنظمة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فعالية، وبهذا فهي تمثل نقطة تتسم بها المنظمة عن منافسيها في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي لها، لذ تعتمد الميزة التنافسية على نتائج فحص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية إضافة إلى الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المنظمة مقارنة بمنافسيها في السوق.⁽²¹⁾

كما تُعرف الميزة التنافسية على صعيد المنشأة بأنها القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر فعالية وكفاءة من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، ما يعني نجاحاً مستمراً لهذه المنشأة على

الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة، ويتم ذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج الموظفة في العملية الإنتاجية (العمل ورأس المال والتكنولوجيا). ويمكن قياس تنافسية المنشأة من خلال عدة مؤشرات أهمها، الربحية ومعدلات النمو عبر فترة من الزمن، إضافة إلى إستراتيجية الشركة وإتجاهها لتلبية الطلب في السوق الخارجي من خلال التصدير أو عمليات التوريد الخارجي، وبالتالي قدرة الشركة على تحقيق حصة أكبر من السوق الإقليمي والعالمي⁽²²⁾

كما تُعرف الميزة التنافسية بأنها المهارات أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون، ويؤكد تميزها وإختلافها عن هؤلاء المنافسين من جهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الإختلاف والتميز حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه الآخرون. كما تُعرف الميزة التنافسية أيضاً على أنها ميزة أو عنصر تفوق المؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجيات معينة للتنافس⁽²³⁾

كما تُعرف الميزة التنافسية أيضاً على أنها " قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الإستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط وتتحقق الميزة التنافسية من خلال الإستغلال الأفضل للإمكانيات والموارد الفنية والمادية والتنظيمية والمعلوماتية، بالإضافة إلى القدرات والكفاءات وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المنظمة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق إستراتيجياتها التنافسية، ويرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما القيمة المدركة لدى العميل وقدرة المنظمة على تحقيق التميز⁽²⁴⁾. الميزة التنافسية هي ما تختص به المؤسسة دون غيرها، وبما يعطي قيمة مضافة إلى العملاء بشكل يزيد أو يختلف عما يقدمه المنافسون في السوق حيث تمكن المؤسسة من تقديم مجموعة من المنافع أكثر من المنافس أو تخدم نفس المنفعة بسعر أقل⁽²⁵⁾.

كما تُعرف أيضاً بأنها مجال تتمتع فيه المؤسسة بقدرة أعلى من منافسيها في إستغلال الفرصة الخارجية أو الحد من إستغلال مواردها المادية وتتبع الميزة التنافسية من قدرة المؤسسة على إستغلال مواردها المادية أو البشرية، فقد تتعلق بالجودة أو التكنولوجيا، والقدرة على خفض التكلفة أو الكفاءة التسويقية أو الإبتكار أو التطوير أو وفرة الموارد المالية، أو تمييز الفكر الإداري، أو إمتلاك موارد بشرية مؤهلة. ويقصد بالتنافسية الجهود والإجراءات والإبتكارات والضغوط وكافة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية والإبتكارية والتطويرية التي تمارسها المنظمات من أجل الحصول على شريحة

أكبر ورقعة أكثر إتساعاً في الأسواق التي تهتم بها. وتؤدي التنافسية أيضاً معنى الصراع والتضارب والرغبة في المخالفة والتميز عن الآخرين.

أيضاً عرفت الميزة التنافسية بأنها العوامل المستعملة من قبل الشركة للوصول إلى مخرجات تفوق مخرجات المنافسين في سوق المنتجات، وهي تتمثل في تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج، الإستهلاك السريع، والمرونة في تغيير الحجم، ودوران المخزون، ودورة الوقت ضمن مجالات تشكيل المواد وتحويلها إلى منتجات نهائية. وهذه جميعها تدعم الميزة التنافسية⁽²⁶⁾. يمكن القول بأنه لا يوجد تعريف محدد لمفهوم الميزة التنافسية، حيث

أنها مفهوم متعدد الجوانب وذو طبيعة ديناميكية يتطور ويتغير باستمرار مع تغير الزمن، كما أن مفهوم الميزة التنافسية على مستوى المؤسسة يشمل العديد من المؤشرات مثل القدرة على التصدير، وتلبية حاجة السوق وكفاءة استخدام الموارد في الإنتاج وزيادة الإنتاجية، وإرتباط ذلك بالزمن والقدرة على التطوير فيه⁽²⁷⁾.

د. دعم إستراتيجية الشركات الصناعية:

نرى في الأونة الأخيرة أن المنشآت الصناعية بدأت تبحث عن حلول بديلة من أجل عملية الإستمرارية لكي تكون في مقدمة المنشآت الصناعية، ولم يتوفق الوضع على ذلك فقط بل يساعد في تبني إستمرارية المنشآت الصناعية من قبل الحكومات من أجل القضاء على البطالة وأخذ الجباية كون أن القطاع الصناعي هو شريان الدول العظمى⁽²⁸⁾

وتُعرف إستمرارية الشركات بأنها⁽²⁹⁾ "عملية إدارة شاملة تحدد التهديدات المحتملة على المؤسسة وأثرها على العمليات الأساسية للمؤسسة والتي توفر خطة عمل لبناء المرونة لدى المؤسسة لرفع قدرتها على الإستجابة الفعالة التي تعمل على حماية مصالح أصحاب المصلحة الرئيسيين، وسمة المؤسسة، والعلامة التجارية". وقد نجم عن نمو السكان السريع خلال العقود الأخيرة ضغط ثقيل على الموارد الطبيعية والنظام البيئي، خاصة وأن المجموعة السكانية موزعة عبر التراب الوطني توزيعاً غير متوازن، كما أن التطور الصناعي سبباً في تدهور البيئة، إذ تقع معظم الوحدات الصناعية على الساحل والسهول الداخلية بالقرب من الأيدي العاملة ووسائل المواصلات والقرب من المرافق الصحية، وهذا الواقع للوحدات الصناعية أنجب عنه إستعمال مفرط للمياه وتبذير للأراضي الخصبة الصالحة للزراعة. إن التلوث الصناعي يبعث على القلق، لاسيما أن معظم الوحدات الصناعية تقع في الشريط الساحلي وفي الهضاب الداخلية في مواقع سهلة للتهية وقريبة من مصادر الأيدي العاملة وطرق المواصلات وتتوفر على كل المرافق الضرورية، وقد أسفر هذا التمرکز الصناعي

إستهلاك مهم للمياه والأراضي الخصبة، ومن ناحية أخرى أدى تدفق السوائل الصناعية إلى تراكم النفايات في الوسط الطبيعي التي تصعب معالجتها، وتلوث المياه الجوفية الواقعة في شمال البلاد. كما أن العديد من الوحدات الصناعية لا تتوفر لها أجهزة لمكافحة التلوث، كما أن بعضها تملك تجهيزات لكنها لا تشتغل بشكل جيد ومستمر، بل أن مردود أجهزة مكافحة التلوث التي تشتغل غالباً ما يكون المعايير المعروفة لحماية البيئة. ولذلك يُلح على ضرورة تقييم إنعكاسات مختلف المشاريع على التوازن البيئي عن طريق دراسة الآثار قبل المشروع في إنجاز المشاريع قبل ملاقة التحدي في سياسة شاملة لحماية البيئة، لاسيما بالحفاظ على الثروة الحيوانية والنباتية والزراعية ومختلف الأوساط الطبيعية ومحااربة مختلف أشكال التلوث والأضرار⁽³⁰⁾. لقد تعددت المفاهيم المرتبطة بدعم الإستمرارية فيرى البعض أنها تحقق زيادة مستمرة في الموارد أو في الإنتاجية إلا أنها لا يمكن أن تقتصر على تنمية العرض الإنتاجي فقط أو أجزاء منه ببناء المنشآت الصناعية التي تنتشر في مناطق مختلفة، وإنما يجب أن تمتد لتشمل كل من القطاع الصناعي لتحقيق الإستمرارية في الوجود بغرض البقاء والمنافسة والوصول إلى الأهداف المرسومة. ودعم الإستمرارية هي "التصنيع المتكامل الذي يعني إقامة وتشبيد مراكز إنتاجية تتضمن مختلف الخدمات التي يحتاج إليها الزبون لتلبية خدماته

وبالشكل الذي يتلائم مع القدرة الصناعية". فهي تتضمن كل من الخطط والبرامج والمشروعات التي تهدف إلى إحداث زيادة مستمرة ومتوازنة في الموارد الإنتاجية للدول، وتحسين إنتاجية القطاع الصناعي فيها. مما سبق يرى الباحث أن دعم الإستمرارية هي مساهمة الدول ودعمها اللامحدود في مجال القطاع الصناعي الخاص والعام من أجل إستمرارية المنشآت الصناعية ودعمها للإقتصاد الوطني.

هـ. أبعاد دعم الإستمرارية: أن دعم الإستمرارية يتضمن أبعاداً متعددة تتداخل فيما بينها، والتركيز عليها من شأنه أن يحرز تقدم ملموس في تحقيق دعم الإستمرارية للمنشآت الصناعية، وتنقسم أبعاد دعم إستمرارية المنشآت إلى ثلاثة أبعاد وتتمثل في الآتي⁽³¹⁾:

- i. البُعد الإقتصادي: يُعين البُعد الإقتصادي دعم الإستمرارية الإنعكاسات الراهنة والمقبلة للإقتصاد على البيئة وهو يطرح مسألة إختيار وتمويل وتحسين التقنيات الصناعية في مجال توظيف الموارد الطبيعية والبشرية، لذلك جاء تصور التنمية المستدامة لإدخال التكاليف البيئية والإجتماعية في الحسابات الإقتصادية، أي أن التنمية الإقتصادية أصبحت تأخذ عين الإعتبار المتغيرات البيئية (نظام الإدارة البيئية، التقييم النقدي للأضرار البيئية)، والمتغيرات الإجتماعية (الحق في السكن، الحق في الماء والغذاء)، وذلك من أجل التخلص من الأساليب التنموية السابقة التي كانت تحقق الرفاهية الإقتصادية حاملة معها الكوارث الطبيعية والبشرية (المجاعة، الفقر، ظاهرة الإحتباس الحراري)، ويمكن جمع الأبعاد الإقتصادية لدعم الإستمرارية في التالي:
 - . التجارة العادلة دولياً: رفع حصة دول الجنوب في التجارة الدولية.
 - . إستعمال الأدوات الإقتصادية للحفاظ على البيئة (الرسم، التدعيمات، سوق حقوق التلويث).
 - . تقوية دور الصناعة من خلال ترقية الإنتاج النظيف وتشجيع مبادرات المؤسسات في مجال البيئة (توطين نظام الإدارة البيئية، إجراءات لتخفيض التلوث).
 - . وضع موارد مالية للحفاظ على البيئة مثل: تقديم عروض ميسرة للمؤسسات التي تريد إدماج الجانب البيئي في سياستها.
 - . تخصيص ميزانيات خاصة برفع كفاءة تسيير المياه والتعليم والصحة والثقافة.
 - . تغيير أنماط الإنتاج والإستهلاك وجعلها أكثر إستدامة (التكنولوجيات النظيفة، الإستهلاك الأخضر).
- . البُعد الإجتماعي: إبراز الجانب السلوكي لفعل الإنسان كونه الأداة الفعالة في إحداث التغيرات الإيجابية في البيئة لما يلحقها من أضرار جانبية نتيجة سوء إستخدام الطبيعة على حساب إشباع الحاجات والرغبات البشرية والعمل على تقليل نسب البطالة ومشاركة المرأة في النشاطات الصناعية وتنشيط الصناعات الصديقة للبيئة في ظل الصناعات الحديثة والصديقة للبيئة والمجتمع تبرز دعم الإستمرارية على الصعيد الإجتماعي مبادئ أساسية في رفض الفقر والبطالة والفرقة والتفاوت البالغ بين الفقراء والأغنياء وترتكز على مبدأ الإنصاف بين الأفراد والأجيال والشعوب إلى جانب تقليص الفجوة بين الشمال والجنوب عن طريق التعاون الدولي لمحاربة الفقر والمجاعة، وتوفير الحاجات الأساسية للجماعات البشرية الحاضرة والمستقبلية عن طريق: الحق في مياه الشرب، وتحسين الرفاهية الإجتماعية وحماية البيئة من التلوث⁽³²⁾

ii. البُعد البيئي: ديمومة العناصر والأنظمة الحيوية، التي تقدمها الطبيعة والمحافظة عليها كلياً، مثل مناطق الجذب الطبيعي من جبال ووديان وأنهار ومحميات وصحاري، وأنواع المشاهدات والخبرات الواسعة المتضمنة فيها، وألتي صنعها الإنسان مثل الحدائق والمنتزهات والعوامل المناخية وما تقدمه من عناصر وإمكانات وتحولات في الصيف أو الشتاء أو الربيع أو الخريف، بحيث تتحول هذه العناصر إلى مقومات سياحية كبرى، من مشاهدة الغروب على شاطئ البحر أو ممارسة التزلج فضلاً عن العوامل البيولوجية مثل الثروات النباتية المتنوعة من أزهار وأشجار ونباتات ومياه معدنية بالإضافة إلى الثروة السمكية والحيوانية. ومن جانب آخر إذا كانت الصناعة تشتمل على الإستمرارية فإن الصناعة المستدامة تتضمن الإستخدام الأمثل للموارد الطبيعية بما في ذلك مصادر التنوع الحيوي وتخفيف الآثار الصناعية على البيئة والثقافة، وتعظيم الفوائد من حماية البيئة والمجتمعات المحلية. وهي كذلك تحدد الهيكل التنظيمي المطلوب للوصول إلى هذه الأهداف. وعليه تتعلق الأبعاد البيئية بدعم الإستمرارية بالحفاظ على الموارد البيولوجية، مثل الإستخدام الأمثل للموارد الزراعية والمائية في العالم، ومراعاة أن لا تتعدى مخلفات النشاط الإقتصادي قدرة إستيعاب الأرض لهذه المخلفات، وبعبارة أخرى تتمثل الأبعاد البيئية للتنمية المستدامة في ما يلي⁽³³⁾:

. صيانة ثراء الأرض في التنوع البيولوجية: وذلك بإبطاء عمليات الإنقراض والحد من تدمير الملاجئ والنظم الإيجولوجية بدرجة كبيرة.

. حماية المناخ من الإحتباس الحراري: إن للتصنيع والتكنولوجيا الحديثة آثار سيئة في البيئة، فإنطلاق الأبخرة والغازات يؤدي إلى إجراء تغييرات كبيرة في البيئة العالمية منها تغيير في أنماط سقوط الأمطار، أو زيادة الأشعة فوق البنفسجية،

ويعني ذلك عدم إستقرار المناخ أو النظم الأيولوجية أو تدمير طبقة الأوزون التي تحمي الأرض، ولذا فإن التنمية المستدامة تجنب هذه الأخطار التي تؤدي إلى تغييرات كبيرة تضر بالكائنات الحية دون إستثناء.

. التسيير المستدام للنظام البيئي الهش مثل محاربة ظاهرة إنجراف التربة والتصحر والجفاف.

. الحفاظ على الموارد الطبيعية: إذ تحتاج الإستمرارية إلى حماية الموارد الطبيعية مثل حماية التربة والغابات ومصائد الأسماك، ويتواكب ذلك التوسع في الإنتاج لتلبية الحاجة الإستهلاكية المتزايدة ويقصد بالحماية هنا الإستخدام الأكثر كفاءة مثل إستحداث وتبني تكنولوجيات زراعية محسنة تزيد من المحاصيل مع تجنب الإسراف في إستخدام الأسمدة الكيماوية والمبيدات لعد تهديد الحياة البرية والمائية وتلويث الأغذية البشرية.

هـ. الحفاظ على المحيط المائي: فالتنمية المستدامة تعني صيانة المياه عن طريق وضع حد للإستخدام الأمثل لها وترشيدها كتحسين كفاءة شبكة المياه وإستخدام المياه السطحية بمعدل لا يحدث إضطرابات في النظام الأيكولوجية التي تعتمد عليها هذه المياه لبقائها، وتتجنب تلويث المحيط المائي بمختلف أنواع النفايات وخاصة مخلفات الصناعة، وضمان وصول المياه للسكان بصفة مستمرة وكافية.

مما سبق يتوصل الباحث إلى أن دعم الإستمرارية له ثلاثة أبعاد وهي النُعد الإقتصادي وهو رفع الحظر عن دول الجنوب في التجارة الدولية وتقوية دور الصناعة وتخصيص ميزانيات خاصة برفع كفاءة تسيير المياه والتعليم والصحة والثقافة، النُعد

الإجتماعي يتمثل في رفض الفقر والبطالة والتفرقة والتفاوت البالغ بين الفقراء والأغنياء، النُعد البيئي يتمثل في الحفاظ على الموارد الطبيعية والموارد البيولوجية.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث تحليل بيانات الاستبانة واختبار الفرضيات وذلك من خلال تناول إجراءات وخطوات تصميم أداة الدراسة، وتحليل بيانات الدراسة الميدانية، واختبار فرضيات الدراسة ونظام المعلومات المحاسبي المقترح لاتخاذ قرارات منح التمويل المصرفي وتطبيقه، وذلك كما يلي:

1. إجراءات وخطوات تصميم أداة الدراسة:

تشتمل إجراءات وخطوات تصميم أداة الدراسة على التخطيط للدراسة الميدانية وذلك من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة وخصائصها ومصادر المعلومات وأسلوب جمعها من المصادر الميدانية، وأسلوب إثبات الفرضيات الذي سنتبعه الدراسة والذي يتمثل في جمع المعلومات من مجتمع الدراسة وتبويبها وتحليلها بهدف الوصول إلى نتائج تثبت فرضياتها، وذلك كما يلي:

أ. مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من:

- المحاسبين.

- الإداريين.

- المصرفيين.

- المراجعين الداخليين.

. المراجعين الخارجيين.

- الأكاديميين المتخصصين في الجامعات .

- الاقتصاديين.

ح- الاحصائيين.

ب. عينة الدراسة وخصائصها: اعتمد الباحث عينة من مجتمع الدراسة وذلك بغرض الحصول على البيانات المطلوبة وتم اختيارها من مجتمع البحث الموضح في الفقرة السابقة حيث قام الباحث بتوزيع 200 استمارة على المستهدفين من عينة الدراسة واستجاب 200 وذلك بنسبة 100% حيث أعادوا الاستمارات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة في محاور الاستبيان. للخروج بنتائج موضوعية ودقيقة قدر الإمكان.

أ. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

ب- الأساليب الإحصائية الوصفية: تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه، وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين عن طريق الآتي:

1- الوسيط: تم استخدام مقياس الوسيط ليعكس متوسط إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة موافق بشدة والوزن 4 لعبارة موافق والوزن 3 لعبارة لأدري والوزن 2 لعبارة غيرموافق والوزن 1 لعبارة غير موافق بشدة.

2- الانحراف المعياري: تم استخدامه لقياس مدى تجانس إجابات المبحوثين ولقياس الأهمية النسبية لعبارات محاور الاستبانة.

3- استخدام اختبار (كاي تربيع): تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة عند مستوى معنوية 5% ويعنى ذلك انه إذا كانت قيمة مربع كاي المحسوبة عند مستوى معنوية أقل من 5% يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض البحث) صحيحاً، أما إذا كانت قيمة مربع كاي عند مستوى معنوية أكبر من 5% فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل (فرض البحث) غير صحيح.

4/ البرنامج المستخدم في تحليل بيانات الدراسة: لتحليل بيانات أسئلة الاستبانة استخدم الباحث برنامج SPSS اختصار ل Statistical Package for Social Science وهي تعني الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، ويعتبر هذا البرنامج من أفضل البرامج المستخدمة في عمليات التحليل الإحصائي، ويختص هذا البرنامج في تحليل البيانات سواء كان تحليلاً وصفيًا أو تحليلاً استنباطياً أو ما يعرف باختبارات الفروض.

2/ عبارات فرضيات الدراسة: فيما يلي التوزيع التكراري والإحصاء الوصفي لإجابات المبحوثين والذي يعكس عبارات فرضيات الدراسة:

عبارات الفرضية الأولى: (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية في شركة السكر السودانية):

1/ التوزيع التكراري لعبارات المحور الأولى: إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول تظهر في الجدول التالي:

التوزيع التكراري لعبارات محور العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية

المجموع	لأوافق بشدة		لأوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
200	5.5	11	10.5	21	35	70	32	64	17	34	1/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تخفيض التكاليف.
200	0	0	11	22	9	18	59.5	119	20.5	41	2/ يمكن التحديد المبكر للتكلفة من تحديد سعر البيع.
200	0	0	19.5	39	14.5	29	36	72	30	60	3/ يمكن التحديد المبكر للتكلفة من تقادي الأخطاء.
200	0	0	0	0	11	22	54.5	109	34.5	69	4/ التقدير المبكر للتكلفة يساعد في إستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة.
200	5.5	11	4	8	13	26	38.5	77	39	78	5/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تصميم المنتج.
200	9.5	19	11	22	11	22	46	92	22.5	45	6/ التقدير المبكر للتكاليف يعمل على إستبعاد عناصر التكاليف غير الضرورية.
200	10	20	5.5	11	21	42	40	80	23.5	47	7/ يساعد التقدير المبكر للتكلفة من معرفة المواد المطلوبة فعلياً للإنتاج.
200	0	0	9	18	21	42	42	84	28	56	8/ التقدير المبكر للتكلفة يقلل المصروفات الصناعية غير المباشرة.
1600		16		141		271		697		430	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة، 2019م

1- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تخفيض التكاليف حيث بلغت نسبتهم 49% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 16%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 35%.

2- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان يمكن التحديد المبكر للتكلفة من تحديد سعر البيع. حيث بلغت نسبتهم 80% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 11%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 9%.

3- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن يمكن التحديد المبكر للتكلفة من تقادي الأخطاء. حيث بلغت نسبتهم 66%، بينما

بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 19.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 14.5%.

4- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان التقدير المبكر للتكلفة يساعد في إستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة. حيث بلغت نسبتهم 89%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 0%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 11%.

5- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تصميم المنتج. حيث بلغت نسبتهم 77.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 9.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 13%.

6- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن التقدير المبكر للتكاليف يعمل على إستبعاد عناصر التكاليف غير الضرورية. حيث بلغت نسبتهم 68.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 20.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 11%.

7- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان يساعد التقدير المبكر للتكلفة من معرفة المواد المطلوبة فعلياً للإنتاج. حيث بلغت نسبتهم 63.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 15.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 21%.

8- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على التقدير المبكر للتكلفة يقلل المصروفات الصناعية غير المباشرة. حيث بلغت نسبتهم 70%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 9%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 21%.

2/ الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الأول: فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم وذلك في الجدول التالي:

الإحصاء الوصفي لعبارات محور العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية

الترتيب	الانحراف المعياري	التفسير	المتوسط	العبارات
1	1.06	أوافق بشدة	.534	1/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تخفيض التكاليف.
5	1.08	أوافق بشدة	.24	2/ يمكن التحديد المبكر للتكلفة من تحديد سعر البيع.
4	1.08	أوافق بشدة	.234	3/ يمكن التحديد المبكر للتكلفة من تقادي الأخطاء.
8	0.62	أوافق بشدة	.764	4/ التقدير المبكر للتكلفة يساعد في إستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة.
6	1.08	أوافق بشدة	.034	5/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تصميم المنتج.
2	1.26	أوافق بشدة	.424	6/ التقدير المبكر للتكاليف يعمل على إستبعاد عناصر التكاليف غير الضرورية.
3	1.19	أوافق بشدة	.344	7/ يساعد التقدير المبكر للتكلفة من معرفة المواد المطلوبة فعلياً للإنتاج.
7	0.92	أوافق	.13	8/ التقدير المبكر للتكلفة يقلل المصروفات الصناعية غير المباشرة.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الإستبانة، 2019م

يلاحظ الباحث من الجدول ما يلي:

- 1- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.53) بانحراف معياري (1.06) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على ان يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تخفيض التكاليف.
- 2- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.2) بانحراف معياري (1.08) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يمكن التحديد المبكر للتكلفة من تحديد سعر البيع.
- 3- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.23) بانحراف معياري (1.08) وهذه القيمة تدل على أن يمكن التحديد المبكر للتكلفة من تقادي الأخطاء.
- 4- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.76) بانحراف معياري (0.62). وهذه القيمة تدل على أن التقدير المبكر للتكلفة يساعد في إستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة.
- 5- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.03) بانحراف معياري (1.08) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تصميم المنتج.
- 6- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.42) بانحراف معياري (1.26) وهذه القيمة تدل على أن

معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن التقدير المبكر للتكاليف يعمل على إستبعاد عناصر التكاليف غير

الضرورية.

7- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.34) بانحراف معياري (1.19) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يساعد التقدير المبكر للتكلفة من معرفة المواد المطلوبة فعلياً للإنتاج.

8- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (3.1) بانحراف معياري (.92) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على ان التقدير المبكر للتكلفة يقلل المصروفات الصناعية غير المباشرة.

عبارات الفرضية الثانية: (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وإستمرارية شركة السكر السودانية):

1/ التوزيع التكراري لعبارات المحور الثاني: إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني تظهر في الجدول التالي:

التوزيع التكراري لعبارات محور العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والإستمرارية

المجموع	لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
200	0	0	9.5	19	14.5	29	69.5	139	6.5	13	1/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تحقيق الربح المستهدف.
200	11	22	4	8	10	20	43	86	32	64	2/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تشجيع العمل بروح الفريق الواحد.
200	0	0	5.5	11	12	24	56	112	26.5	53	3/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة على تقليل الهدر من المواد إلى أقصى حد ممكن.
200	10	20	10	20	7	14	41	82	32	64	4/ التحديد المبكر للتكلفة يعمل على إلغاء الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
200	0	0	19.5	39	20	40	48.5	97	12	24	5/ التقدير المبكر للتكلفة يمكن من إحتساب التكلفة المسموح بها.

200	4.5	9	5	10	17	34	47	94	26.5	53	6/ التقدير المبكر للتكلفة يمكن الشركة من تحديد السعر التنافسي.
200	1.5	3	5.5	11	10	20	51	102	32	64	7/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة يمكن إدارة الشركة من إدراكها لأذواق العملاء.
200	2	4	2.5	5	17	34	51	102	27.5	55	8/ التحديد المبكر للتكلفة يساعد في إتباع سياسات التخطيط الإستراتيجي.
1600		58		123		215		814		390	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة، 2019م.

يتبين للباحث من الجدول ما يلي:

- 1- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تحقيق الربح المستهدف. حيث بلغت نسبتهم 76%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 9.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 14.5%.
- 2- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تشجيع العمل بروح الفريق الواحد. حيث بلغت نسبتهم 75%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 15%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 10%.
- 3- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن يساعد التحديد المبكر للتكلفة على تقليل الهدر من المواد إلى أقصى حد ممكن. حيث بلغت نسبتهم 82.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 5.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 12%.
- 4- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن التحديد المبكر للتكلفة يعمل على إلغاء الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج. حيث بلغت نسبتهم 73%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 20%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 7%.
- 5- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على التقدير المبكر للتكلفة يمكن من إحتساب التكلفة المسموح بها. حيث بلغت نسبتهم 60.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 20%.
- 6- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن التقدير المبكر للتكلفة يمكن الشركة من تحديد السعر التنافسي. حيث بلغت نسبتهم 73.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 9.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 17%.

7- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن يساعد التحديد المبكر للتكلفة يمكن إدارة الشركة من إدراكها لأذواق العملاء. حيث بلغت نسبتهم 83%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 7%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 10%.

8- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن التحديد المبكر للتكلفة يساعد في إتباع سياسات التخطيط الإستراتيجي. حيث بلغت نسبتهم 78.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 4.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 17%.

2/ الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثاني: فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم وذلك في الجدول التالي:

الإحصاء الوصفي لعبارات محور العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والإستمرارية

الترتيب	الانحراف المعياري	التفسير	المتوسط ط	العبارات
4	0.597	أوافق بشدة	4.42	1/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تحقيق الربح المستهدف.
6	0.646	أوافق بشدة	4.39	2/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تشجيع العمل بروح الفريق الواحد.
3	0.628	أوافق بشدة	4.46	3/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة على تقليل الهدر من المواد إلى أقصى حد ممكن.
1	2.99	أوافق بشدة	4.72	4/ التحديد المبكر للتكلفة يعمل على إلغاء الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
2	0.563	أوافق بشدة	4.47	5/ التقدير المبكر للتكلفة يمكن من إحتساب التكلفة المسموح بها.
5	0.656	أوافق بشدة	4.40	6/ التقدير المبكر للتكلفة يمكن الشركة من تحديد السعر التنافسي.
7	0.662	أوافق بشدة	4.38	7/ يساعد التحديد المبكر للتكلفة يمكن إدارة الشركة من إدراكها لأذواق العملاء.
8	0.682	أوافق بشدة	4.32	8/ التحديد المبكر للتكلفة يساعد في إتباع سياسات التخطيط الإستراتيجي.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة، 2019م.

يتبين للباحث من الجدول ما يلي:

1- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.42) بانحراف معياري (0.597) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تحقيق الربح المستهدف.

2- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.39) بانحراف معياري (0.646) وهذه القيمة

تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يساعد التحديد المبكر للتكلفة في تشجيع العمل بروح الفريق الواحد.

3- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.46) بانحراف معياري (0.628) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يساعد التحديد المبكر للتكلفة على تقليل الهدر من المواد إلى أقصى حد ممكن.

4- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.72) بانحراف معياري (0.563) وهذه القيمة تدل على أن

معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن التحديد المبكر للتكلفة يعمل على إلغاء الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.

5- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.47) بانحراف معياري (0.563) وهذه القيمة تدل على أن

معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن التقدير المبكر للتكلفة يمكن من إحتساب التكلفة المسموح بها.

6- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.40) بانحراف معياري (0.656) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن التقدير المبكر للتكلفة يمكن الشركة من تحديد السعر التنافسي.

7- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.38) بانحراف معياري (0.662) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يساعد التحديد المبكر للتكلفة يمكن إدارة الشركة من إدراكها لأذواق العملاء.

8- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.32) بانحراف معياري (0.682) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن التحديد المبكر للتكلفة يساعد في إتباع سياسات التخطيط الإستراتيجي.

عبارات محور الفرضية الثانية: (هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين اسلوب التكلفة على اساس النشاط ودعم الميزة التنافسية في شركة السكر السودانية):

1/ التوزيع التكراري لعبارات المحور الأول: إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول تظهر في الجدول التالي:

التوزيع التكراري لعبارات محور العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودعم الميزة التنافسية

المجموع	لأوافق بشدة		لأوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارات
	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
200	7.5	15	4	8	18.5	37	55	110	15	30	1/ تقوم إدارة الشركة بتحسين كفاءة الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
200	5	10	7	14	28	56	40	80	20	40	2/ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن من إستغلال الموارد المتاحة.
200	5	10	14	28	28.5	57	36	72	16.5	33	3/ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يدعم الميزة تنافسية.
200	13	26	2	4	14.5	29	47	94	23.5	47	4/ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي.
200	0	0	18.5	37	17	34	48.5	97	16	32	5/ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يخفض التكاليف.
200	0	0	0	0	17	34	43	86	40	80	6/ يساعد إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم المركز التنافسي.
200	10	20	9	18	31.5	63	32.5	65	17	34	7/ يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحسين كفاءة الأنشطة.
200	11.5	23	1	2	14	28	56.5	113	17	34	8/ يحقق تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط رضاء العملاء.
1600		104		111		338		717		330	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد علي بيانات الإستبانة، 2019م

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تقوم إدارة الشركة بتحسين كفاءة الأنشطة التي لاتضيف قيمة

للمنتج. حيث بلغت نسبتهم 70% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 11.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 18.5%.

2- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن من إستغلال الموارد المتاحة. حيث بلغت نسبتهم 60% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 12%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 28%.

3- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يدعم الميزة تنافسية حيث بلغت

نسبتهم 52.5% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 19%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 28.5%.

4- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي. حيث بلغت نسبتهم 70.5% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 15%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 14.5%.

5- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يخفض التكاليف. حيث بلغت نسبتهم 64.5% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 18.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 17%.

6- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان يساعد استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم المركز التنافسي. حيث بلغت نسبتهم 83% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 0%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 17%.

7- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحسين كفاءة الأنشطة. حيث بلغت نسبتهم 49.5% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 19%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 31.5%.

8- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على يحقق تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط رضا العملاء. حيث بلغت نسبتهم 73.5% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 12.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 14%.

2/ الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الأول: فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم وذلك في الجدول التالي:

الإحصاء الوصفي لعبارات محور العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودعم الميزة التنافسية

الترتيب	الانحراف المعياري	التفسير	المتوسط	العبارات
8	0.89	أوافق بشدة	.93	1/ تقوم إدارة الشركة بتحسين كفاءة الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
4	1.24	أوافق بشدة	.364	2/ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن من إستغلال الموارد المتاحة.
3	1.06	أوافق بشدة	.384	3/ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يدعم الميزة تنافسية.
1	1.14	أوافق بشدة	.544	4/ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي.
7	0.91	أوافق بشدة	.214	5/ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يخفض التكاليف.
5	1.02	أوافق بشدة	.284	6/ يساعد إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم المركز التنافسي.
6	1.03	أوافق بشدة	.284	7/ يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحسين كفاءة الأنشطة.
2	1.29	أوافق بشدة	.414	8/ يحقق تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط رضا العملاء.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة، 2019م

يلاحظ الباحث من الجدول ما يلي:

1- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (3.71) بانحراف معياري (0.71) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على تقوم إدارة الشركة بتحسين كفاءة الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.

2- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.96) بانحراف معياري (0.83) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على ان إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن من إستغلال الموارد المتاحة.

3- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.04) بانحراف معياري (0.82) وهذه القيمة تدل على أن معظم

- أفراد العينة يوافقون بشدة على ان استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يدعم الميزة تنافسية.
- 4- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.16) بانحراف معياري (0.93) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على ان استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي.
- 5- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.92) بانحراف معياري (0.89) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يخفض التكاليف.
- 6- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.92) بانحراف معياري (0.76) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على ان يساعد استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم المركز التنافسي.
- 7- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.91) بانحراف معياري (0.92) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحسين كفاءة الأنشطة.
- 8- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.08) بانحراف معياري (1.04) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على يحقق تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط رضا العملاء.
- عبارات محور الفرضية الثانية: (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وإستمرارية شركة السكر السودانية.) :
- 1/ التوزيع التكراري لعبارات المحور الثاني: إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني تظهر في الجدول التالي:

التوزيع التكراري لعبارات محور العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وإستمرارية

المجموع	أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
200	4	8	9.5	19	32	64	35.5	71	19	38	1/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.
200	12	24	1.5	3	10	20	54.5	109	22	44	2/ يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة معدلات الربحية.

200	0	0	19.5	39	14.5	29	36	72	30	60	3/ تقوم إدارة الشركة بتحسين كفاءة الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
200	0	0	0	0	11	22	54.5	109	34.5	69	4/ تقوم إدارة الشركة بتحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
200	5.5	11	4	8	13	26	38.5	77	39	78	5/ تقوم إدارة الشركة بتقليص الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
200	9.5	19	11	22	11	22	46	92	22.5	45	6/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحسين جودة الإنتاج.
200	10	20	5.5	11	21	42	40	80	23.5	47	7/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في التخطيط الإستراتيجي للمنتج.
200	7.5	15	4	8	18.5	37	55	110	15	30	8/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في التقويم الجيد للمنتج.
1600		97		110		262		720		411	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة، 2019م.

يتبين للباحث من الجدول ما يلي:

- 1- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة. حيث بلغت نسبتهم 54.5% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 13.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 32%.
- 2- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة معدلات الربحية. حيث بلغت نسبتهم 76.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 13.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 10%.
- 3- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تقوم إدارة الشركة بتحسين كفاءة الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج. حيث بلغت نسبتهم 66%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 19.5%، أما أفراد العينة

والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 14.5%.

4- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على تقوم إدارة الشركة بتحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج. حيث بلغت نسبتهم 89%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 11%.

5- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تقوم إدارة الشركة بتقليص الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج. حيث بلغت نسبتهم 77.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 9.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 13%.

6- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحسين جودة الإنتاج. حيث بلغت نسبتهم 68.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 20.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 11%.

7- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في التخطيط الإستراتيجي للمنتج. حيث بلغت نسبتهم 63.5%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 15.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 21%.

8- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في التقويم الجيد للمنتج. حيث بلغت نسبتهم 70%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك 11.5%، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 18.5%.

2/ الإحصاء الوصفي للمحور الثاني: فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم وذلك في الجدول التالي:

الإحصاء الوصفي لعبارات محور العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط والإستمرارية

الترتيب	الانحراف المعياري	التفسير	المتوسط	العبارات
11	0.526	أوافق بشدة	4.27	1/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.
6	0.502	أوافق بشدة	4.51	2/ يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة معدلات الربحية.
8	0.515	أوافق بشدة	4.39	3/ تقوم إدارة الشركة بتحسين كفاءة الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
3	0.560	أوافق بشدة	4.44	4/ تقوم إدارة الشركة بتحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
1	0.537	أوافق بشدة	4.49	5/ تقوم إدارة الشركة بتقليص الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.
2	0.550	أوافق بشدة	4.46	6/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحسين جودة الإنتاج.

4	0.627	أوافق بشدة	4.43	7/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في التخطيط الإستراتيجي للمنتج.
5	0.622	أوافق بشدة	4.37	8/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في التقويم الجيد للمنتج.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة، 2018م.

يلاحظ الباحث من الجدول ما يلي:

1- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.27) بانحراف معياري (0.526) وهذه القيمة تدل على أن

معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة..

2- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.51) بانحراف معياري (0.502) وهذه القيمة تدل على أن يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة معدلات الربحية.

3- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.39) بانحراف معياري (0.515) وهذه القيمة تدل على أن

معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تقوم إدارة الشركة بتحسين كفاءة الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج..

4- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.44) بانحراف معياري (0.560) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أنه تقوم إدارة الشركة بتحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج.

5- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.49) بانحراف معياري (0.537) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تقوم إدارة الشركة بتقليص الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج..

6- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.46) بانحراف معياري (0.550) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحسين جودة الإنتاج..

7- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.43) بانحراف معياري (0.627) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في التخطيط الإستراتيجي للمنتج.

8- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (3.37) بانحراف معياري (0.622) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في التقويم

الجيد للمنتج.

الخاتمة:

1. النتائج :

- أ. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في إستمرارية شركة السكر السودانية.
ب. تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق إستمرارية شركة السكر السودانية.

1. التوصيات:

- أ. ضرورة إهتمام شركة السكر السودانية بتطبيق نظام التكاليف الحديثة.
ب. توفير محاسب تكاليف للقيام بدوره الكامل إتجاه المحاسبة الإدارية.
ج. تطبيق نظام التكاليف الحديثة بشركة السكر السودانية يساعد في دعم الميزة التنافسية.

المراجع والمصادر

1- خالد محمد احمد عبدالله، فتح الرحمن الحسن المنصور، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء في السودان، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الإقتصادية، العدد الأول، المجلد 16، 2015م.

2- مروان يحيى حفيظ الزبيدي، دور أسلوب التكلفة المستهدفة وتكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية- حضر موت- اليمن، رسالة دكتوراة في فلسفة المحاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2016م.

3- محمد عثمان إبراهيم أحمد، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات الإدارية، دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2017م.

4- آدم علي موسى علي، التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودورها في دعم القدرة التنافسية وخفض التكلفة - دراسة ميدانية على شركة الأمن الغذائي الصناعي، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2018م.

5- Jhon k. shank, **Strategic Cost Management: New or Just New Bottles.** **Journal Of Management Accounting Research.** Volume (1) Fall 1989. P. 50.

6- Hansen. Don R. & Mowen, Maryanne M. op. Cit. p

7- Anderson, Shannon W. **Managing Costs and Cost Structure Throughout The Value chain.** Research on Strategic Cost Management. Rich University, Availble in Swa@ Rice edu, 2005.

- 8- Flomgren, Charles T. & Srikant M, Datar & Madhave V. Rajan. Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 14 Th Ed (New jersey: Prentice Hall. 2012).
- 9- عصافت سيد أحمد عاشور، المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1998م، ص24).
- 10- فتح الإله محمد احمد محمد، إستخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية، رسالة دكتوراة في فلسفة المحاسبة غير منشورة، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2009م).
- 11- بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2010م).
- 12- أمجاد محمد الكومي، تصميم اطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق استراتيجية التميز التنافسي، (مجلة علمية، الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس ديسمبر 2008م ص64-70).
- 13- أحمد محمد خليل، دور بيان التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضو آليات الحوكمة - دراسة تطبيقية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، 2010م، ص54).
- 14- أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م، ص95).
- 15- جمال عبدالحميد عبدالعزيز علي، إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة بإستخدام تحليل الحساسية ونظام الخبرة الضبابية، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، الجزء الأول، 2007م، ص187).
- 16- إسماعيل حجازي، أ. معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013م، ص99).
- 17- Horgern, C. T. Datar S. M. ant Foser G. Cost accounting: Managerial emphasis, 10 th ed, new york: prentice hall, 2000m p135.
- 18- فرح، حازم، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أداة إستراتيجية هامة للإدارة، (مجلة المحاسب القانوني العربي، 1995م، ص22).
- 19- زينب جبارة يوسف، د. هيفاء عبدالغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في إتخاذ القرارات الإدارية، (البصرة: مجلة جامعة بابل، قسم العلوم الإنسانية، المجلد (28)، العدد (4)، 2017م، ص374).
- 20- محمد عبدالعظيم أبو النجا، إدارة التسويق مدخل إستراتيجي، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2001م)، ص50.

- 21- منال حامد الفراج، أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الثاني، أبريل 2015م، ص83).
- 22- عطية صلاح سلطان، تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة، ندوة المنظمة العربية للتنمية الإدارية، (القاهرة 10-14 يونيو، 2007م، ص3).
- 23- نبيل مرسى خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 1996م، ص37).
- 24- معالي فهمي حيدر، نظم المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، (القاهرة : الدار الجامعية للنشر، 2002م، ص8).
- 25- عثمان عبدالرحمن، دور هندسة القيمة في التخطيط والتصميم، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2007م، ص190).
- 26- ¹ هاشم فوزي العبادي، جليل كاظم العارضي، نظم إدارة المعلومات منظور إستراتيجي، (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2012م، ص200).
- 27- 1. فراس الشلبي د. خالد بني حمدان. أثر تقانة المعلومات في الإبداع المنظمي، دراسة حالة شركة توليد الكهرباء المركزية، المؤتمر العلمي الثالث، تحت شعار إدارة مؤسسات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة، (الأردن: جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، 2009م).
- 28- ¹ حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، غزة، الجامعة الإسلامية، مجلة كلية التجارة العلمية، العدد الأول، المجلد الحادي والعشرون، ص22، 2013م.
- 29- ¹ جلييلة حسن حسنين، دراسات في التنمية السياحية، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م، ص11.
- 30- A Severin AssE. **Strategie nationale de developpment durable, publication de IEPF, quebec Canada, 2007, p5.** ¹
- 31- ¹ أعمال المؤتمر الدولي الثاني 27 / 1 / 1994م، تحديات العالم العربي في ظل المتغيرات الدولية، دار بلال، بيروت، 1994م، ص333.
- 32- Karan delchet qu' **est que le developpment durable collection a savoir France 2003 p14.**
- 33- عبدالوهاب شلي، دور المستهلك في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، 2010، ص96.