Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences (JEALS) • Vol 9, Sup Issue 1(2025) • P: 122 -108
https://journals.ajsrp.com/index.php/jeals
ISSN: 2522-3372 (Online) • ISSN: 2522-3372 (Print)

The Impact of Strategic Cost Management Methods on Supporting the Continuity of Food Manufacturing Companies
(A study on a sample of food manufacturing companies in Khartoum State)

Co-Prof. Mohammed Ishag Abdalla
College of Management Sciences | University of Bahri | Sudan

Received: 06/09/2024
Revised: 14/09/2024
Accepted: 23/10/2024
Published: 30/01/2025

* Corresponding author: mohammedishag111@gmail.com

Citation: Abdalla, M. I. (2025). The Impact of Strategic Cost Management Methods on Supporting the Continuity of Food Manufacturing Companies: A study on a sample of food manufacturing companies in Khartoum State. *Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences, 9*(1S), 108 –122. https://doi.org/10.26389/AJSRP.K090924

2025 © AISRP • Arab Institute of Sciences & Research Publishing (AISRP), Palestine, all rights reserved.

• **Open Access**

This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY-NC) license

Abstract: The study aimed to know the impact of strategic cost management methods on supporting the continuity of the firm in the Sudanese food industrial sector through strategic cost management methods, namely target costing, value chain, and resource consumption accounting. The study adopted the descriptive analytic method. The survey form was used to collect field data from workers in the food industrial sector in Khartoum State through purpoive sampling method from the community of the study, which is one of the non-cermmonial samples that allows the researcher to obtain information from specific sources . The study used the stepwise analysis to test the hypotheses. The study found that there is a strong direct correlation between strategic cost management methods and firm continuity. The study recommended increasing the awareness of cost accountants in the Sudanese industrial sector of the importance of the information derived from strategic cost management methods as one of the basic pillars of the continuity of industrial firms.

Keywords: strategic cost, company continuity.

أثر أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على دعم استمرارية شركات التصنيع الغذائي
(دراسة على عينة من شركات التصنيع الغذائي بولاية الخرطوم)

الأستاذ المشارك / محمد إسحق عبد الله
كلية العلوم الإدارية | جامعة بحري | السودان

المستخلص: هدفت الدراسة إلى معرفة أثر أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على دعم استمرارية المنشأة بالقطاع الصناعي السوداني للأغذية من خلال أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والمتمثلة في التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة ومحاسبة استهلاك الموارد. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. واستخدمت استمارة الاستقصاء لجمع البيانات الميدانية من العاملين بالقطاع الصناعي الغذائي بولاية الخرطوم بطريقة العينة القصدية من مجتمع الدراسة وهي إحدى العينات غير الاحتمالية والتي تتيح للباحث الحصول على معلومات من جهات محددة. استخدمت الدراسة تحليل المسار لاختبار فرضيات الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط طردي قوي بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية واستمرارية المنشأة. أوصت الدراسة بزيادة إدراك محاسبي التكاليف بالقطاع الصناعي السوداني بأهمية المعلومات المستمدة من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية باعتبارها من الدعائم الأساسية لاستمرارية المنشآت الصناعية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة الاستراتيجية، استمرارية الشركة.

أولاً: الإطار العام للدراسة:

1. المقدمة:

في ظل حدوث الانهيارات المفاجئة للعديد من المنشآت أثيرت تساؤلات عدة حول مدى تقييم استمرارية المنشآت، مما دفع المفكرين إلى ضرورة توفير الأدوات اللازمة لإنقاذ تلك المنشآت من الانهيار، لذا ظهرت إدارة التكلفة الاستراتيجية وأساليبها الحديثة نتيجة لقصور الطرق التقليدية للمحاسبة الإدارية على الوفاء باحتياجات إدارة المنشأة من المعلومات، كذلك محدودية المحاسبة الإدارية التقليدية بأساليبها في التعامل مع الاستراتيجيات التنافسية. لذا تعتبر الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بمثابة توجه محاسبي حديث تمكن المنشآت ليس فقط من توفير معلومات التكاليف التي تساعدها في اتخاذ القرارات، ولكن أيضًا تُسهم في وضع وتطوير الاستراتيجيات الكفيلة بتحقيق مزايا تنافسية متواصلة للمنشأة تضمن استمراريتها في دنيا الأعمال.

ومن هذا المنطلق يسعى الباحث إلى دراسة أثر أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على دعم استمرارية شركات التصنيع الغذائي

2. مشكلة الدراسة:

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة زيادة الضغوط التنافسية الحالية، منها التغيرات التكنولوجية وتنوع وتعدد أذواق المستهلكين، ولتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات في ظل هذه المتغيرات، ولمواجهة تلك الضغوط فأن منظمات الأعمال لابد لها من تتبنى استراتيجيات مختلفة يترتب عليها بقاءها واستمرارها في مزاولة أعمالها ومهامها والتغلب على المنظمات المنافسة لها. فعليه إن معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليبها الحديثة من معلومات دقيقة تعالج أوجه القصور في النظم التقليدية للمحاسبة الإدارية. لذا برزت أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كمدخل فعال في ظل التقدم التكنولوجي الحالي وزيادة ضراوة المنافسة ما ينعكس أثره وعلاقته باستراتيجيات منظمة لاستمراريتها في دنيا الأعمال بقدرٍ عال.

نتيجة لذلك تناولت العديد من الدراسات السابقة استمرارية المنشأة في مختلف البلدان، منها دراسة (شاكر ومحمد، 2013م) تناولت مسؤولية إدارة الشركة عن الالتزام بفرض الاستمرارية عند إعداد بياناتها المالية بالشركات المساهمة المختلطة العراقية، وتناولت دراسة (Enofe, 2013) تقارير المراجعة والاستمرارية في مواجهة فضائح الشركات في نيجيريا، ودراسة (الفاعوري، 2018م) في الأردن بحثت عن دور العلاقة التكاملية بين نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة في دعم الاستمرارية، وتناولت دراسة (أحمد، 2019م) تعزيز تطبيق معيار التدقيق الدولي (570) المتعلق باستمرارية الوحدات الاقتصادية في إقليم كوردستان العراق باستعمال نموذجي Kida and Z-Score، ودراسة (شاهين وآخرون، 2019م) بحثت عن التقرير المتكامل كمدخل لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وخلق القيمة في بيئة الأعمال المصرية، وسعت دراسة (علي، 2021م) إلى بيان أثر القدرة الإدارية وخصائص مراقب الحسابات ونشاته على العلاقة بين جهد المراجعة ودقة رأيه بشأن الاستمرارية بالشركات المصرية، وركزت دراسة (الجنابي وعون، 2021م) على تدقيق استمرارية المنشآت الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني معيار الابلاغ المالي الدولي SMES دراسة تطبيقية بالمنشآت العراقية، وسعت دراسة (الحمداني والصانع،2021م) الى قياس وتحليل استمرارية شركات الأعمال واحتمالية تعرضها لمخاطر الإعسار المالي باستخدام نموذج الشبكات العصبية.

كذلك هناك عدد من الدراسات السابقة في السودان تناولت استمرارية المنشأة، على سبيل المثال دراسة (جمعة، 2016م) ركزت على دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية السودانية، وتناولت دراسة (عبدالرحمن والأمين،2021م) الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في استمرارية المنشآت، وسعت دراسة (عبدالله،2021م) الى القياس المرجعي ومؤشرات الأداء المالي ودورهما في دعم الاستمرارية والميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية السودانية.

يلاحظ الباحث على حد علمه بوجود فجوة بحثية في الدراسات السابقة، تتعلق بدور أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في دعم استمرارية المنشآت الصناعية، ومن ثم فإن الدراسة تبحث في ما إذا كانت أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية أدت إلى استمرارية المنشأة. ويمكن للباحث أن يثير السؤال التالي: فما هو أثر أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على دعم استمرارية شركات التصنيع الغذائي؟ وهي المشكلة التي تبحثها الدراسة.

3. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى قياس أثر أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على دعم استمرارية المنشأة بالقطاع الصناعي الغذائي، وذلك من خلال دراسة أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية ومعرفة استمرارية المنشأة، وتحديد خطوات تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم استمرارية شركات التصنيع الغذائي السوداني.

4. أهمية الدراسة:

يمكن توضيح أهمية الدراسة على النحو التالي:

- **الأهمية العلمية للدراسة:** تتمثل في تسليط الضوء على أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية وربطها باستمرارية المنشأة ببيئة التصنيع، لتصبح نواة لدراسات مستقبلية بالقطاع الصناعي السوداني.
- **الأهمية العملية للدراسة:** تتمثل في مساعدة متخذي القرار بالقطاع الصناعي السوداني من خلال تطبيق النتائج التي تسفر عنها الدراسة والتي يمكن أن تسهم في استمرارية المنشآت بالقطاع الصناعي السوداني.

5. الدراسات السابقة وبناء الفرضيات:

في هذا الجانب من البحث سوف يعرض الباحث الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة. حيث هدفت دراسة (شاكر ومحمد، 2013م) إلى بيان أثر فرض الاستمرارية في التطبيقات المحاسبية المختلفة لتقديم نظرة صحيحة وصادقة عن نتيجة النشاط والموقف المالي بالشركات المساهمة المختلطة العراقية. توصلت الدراسة إلى تزايد خسائر الشركة التشغيلية تقع مسؤوليتها على إدارتها عند إعداد البيانات المالية والإفصاح عنها على فرض أن الشركة مستمرة في نشاطاتها في المستقبل المنظور. وسعت دراسة (Enofe, 2013) إلى فحص تقارير المراجعة والاستمرارية في مواجهة فضائح الشركات في نيجيريا وتحديد ما إذا كانت هناك اختلافات في الإفصاح عن مبدأ الاستمرارية في تحليل التقرير السنوي للشركة. توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن الاستمرارية سيكون بالغ الأهمية في تقرير المراجعة بالنسبة لهذه الشركات لتعزيز الثقة وكذلك تعزيز استقرار الشركات. وهدفت دراسة (البشتاوي وجريرة، 2015م) إلى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الأردنية من خلال زيادة قدرة إدارة الشركات على تقدير تكلفة المنتجات وإجراء التحسينات الإضافية لعمليات الإنتاج وخلق علاقة التوازن بين الأداء المالي وغير المالي لها. وسعت دراسة (جمعة، 2016م) إلى التعرف على المؤشرات المالية وغير المالية التي تؤثر على عملية التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية السودانية محل المراجعة. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وبين مؤشرات التنبؤ بالاستمرارية. وركزت دراسة (Khalis and Rapiah, 2017) على التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية في البيئة الصناعية العراقية. توصلت الدراسة إلى أن إدارة الجودة الشاملة هي تقنية جيدة للتكلفة الاستراتيجية وحساب الإدارة التي لها ارتباط إيجابي مباشر مع الأداء التنظيمي من منظور العملاء، والمنظور المالي، ومنظور الابتكار والتعلم، ومنظور عملية الأعمال الداخلية للشركة. واستهدفت دراسة (إبراهيم، 2017م) الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات ملائمة في اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية. وهدفت دراسة (الفاعوري، 2018م) إلى بيان دور العلاقة التكاملية بين نظام التكلفة المستهدفة (TC) ونظام التكلفة المبني على النشطة (ABC) في دعم الاستمرارية في البنك العربي الإسلامي الدولي. توصلت الدراسة إلى وجود علاقات ارتباط قوية وذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المستهدفة والمؤشرات المالية، مما يعني أن تطبيق التكاليف المستهدفة يسهم في تعظيم ربحية البنك العربي الإسلامي الدولي ومن ثمَ له دور مهم في دعم استمرارية المنشأة. أما دراسة (Odysseas, 2018) فقد هدفت إلى التحقيق في العلاقة بين العوامل السياقية المحددة من البحوث المستندة إلى الطوارئ ومدى استخدام تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وأداء الأعمال في الخدمات في اليونان. توصلت الدراسة إلى أن استخدام الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تتأثر بشكل إيجابي على الأداء الشركة. وهدفت دراسة (Ezekiel and Olubunmi, 2019) إلى تقييم تأثير الإدارة القائمة على النشاط على دقة معلومات التكلفة، وتقييم تأثير تكلفة دورة الحياة على دقة معلومات التكلفة ودراسة تأثير التكلفة المستهدفة كأدوات لإدارة للتكلفة الاستراتيجية على دقة معلومات التكلفة. توصلت الدراسة إلى أن تنفيذ تكلفة دورة حياة المنتج كأسلوب من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية، قد لا يؤدي إلى توليد معلومات تكلفة دقيقة في الشركة النيجيرية. وسعت دراسة (أحمد، 2019م) إلى بيان دور أنموذجي (Score-Z & Kida) في التنبؤ بقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار أو عدمه مما يساعد المدقق في الحصول على تأكيدات إضافية متعلقة بالمعيار التدقيق الدولي (570) المتعلق باستمرار الوحدة الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى استخدام أنموذجي (Kida & Z - Score) من قبل المدقق للتأكد من استمرارية الوحدة الاقتصادية أو عدمه حيث يمكن الاعتماد على مخرجات النموذجين في تحديد قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية في إقليم كوردستان العراق. وركزت دراسة (شاهين وآخرون، 2019م) على وضع نموذج مقترح لإعداد التقرير المتكامل كوسيلة لتدعيم الإفصاح المحاسبي مما يعمل على ترشيد قرارات المستثمرين وكمدخل لقدرة الشركة على الاستمرارية وخلق القيمة في بيئة الأعمال المصرية. توصلت الدراسة إلى أهمية توافر المبادئ العامة للتقرير المتكامل في تقارير الشركات، لرفع منفعة المعلومات المفصح عنها في عملية اتخاذ القرار للحكم على أداء المنشأة وقدرتها على الاستمرار.

وهدفت دراسة (المقبول، 2020م) إلى التعرف على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية السودانية وتحديد هامش الربح الذي ترغب فيه الشركة وكذلك التخطيط الاستراتيجي للمشروع وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق استمرارية الشركة. وسعت دراسة (علي، 2021م) إلى دراسة واختبار العلاقة بين جهد المراجعة ودقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية بالشركات المصرية. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله وتخصصه الصناعي وحجم منشأته كمتغيرات رقابية على دقة رأيه بشأن الاستمرارية. وركزت دراسة (الجنابي وعون، 2021م) على قياس انعكاس تبني معيار الإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على مؤشرات الاستمرارية بالمنشآت العراقية. توصلت الدراسة إلى إن تبني معيار الإبلاغ المالي يؤثر بشكل دال من الناحية الإحصائية في نتائج تقييم استمرارية الشركة. وهدفت دراسة (الحمداني والصانع،2021م) إلى التعرف على مفهوم الاستمرارية ومبادئها وقياس استمرارية الشركات عينة دراسة وكذلك قياس مخاطر الإعسار المالية. توصلت الدراسة إلى إن حالات الاستمرارية من عدمها والإعسار بنوعيه بمثابة مؤشرات بعضها البعض للاستدلال إلى الأوضاع المالية الحقيقية، إن كل استمرارية تقود إلى الابتعاد عن المربعات الخطرة لحالات الإعسار المالي وما قبله من مؤشرات التعثر. وسعت دراسة (الكعبي وفرحات، 2021م) إلى بيان المرتكزات المعرفية لتقليل الفاقد والإنتاج الخالي من الفاقد والتعرف على طبيعة الميزة التنافسية المستدامة في الوحدات الاقتصادية الصناعية في العراق. توصلت الدراسة إلى أن تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية توفر معلومات مهمة للوحدة الاقتصادية تساعد على تحقيق المزايا التنافسية. وركزت دراسة (عبدالله، 2021م) على الدور الذي يلعبه القياس المرجعي في دعم الاستمرارية والميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية. توصلت الدراسة إلى أن معرفة مستوى المنشأة وقياسه بأداء المنافسين يساعد على استمرارية المنشأة. وهدفت دراسة (عبدالرحمن والأمين، 2021م) إلى بيان ماهية الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ومدى تأثيرها على استمرارية المنشآت الصناعية السودانية، واختبار العلاقة بين الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية واستمرارية تلك المنشآت. توصلت الدراسة إلى أن اهتمام المراجعة في دعم استمرارية المنشأة الالتزام بالإجراءات والقوانين واللوائح المنظمة. وسعت دراسة (تومي وجحيش، 2022م) إلى معرفة الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة المنتجات ساهم في تخفيض التكاليف من خلال تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق. وركزت دراسة (جحيش،2022م) على الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. توصلت الدراسة من خلال محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تم تحقيق ميزة التكلفة الأقل للمنتجات مع الحفاظ على مستوى جودتها، مما يؤدي إلى تعظيم أرباحها وتحسين أدائها المالي. وهدفت دراسة (حاجي وغازي، 2023م) إلى التعرف على الاستراتيجية تخفيض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينه والرقابة عليها من خلال تطبيق الطرق الحديثة من التكلفة المستهدفة وكذلك التعرف على فاعلية هذه الطرق عند تطبيقها في الشركات الصناعية. توصلت الدراسة إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لها دورًا استراتيجيًا في تحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال تطبيق أساليب التكلفة المستهدفة. وركزت دراسة (محمد،2023م) على الدور الذي يلعبه نهج إدارة التكلفة استراتيجيًا في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية. توصلت الدراسة إلى بأن يؤدي إدارة التكلفة استراتيجيًا دورًا رئيسًا في منظمات الأعمال حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية التي تعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل. وهدفت دراسة (النيحوي وأبوعزوم،2024م) إلى التعرف على أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراته. توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراته تعمل على تحسين جودة منتجاتها بصفة مستمرة لإرضاء المستهلك.

يلاحظ الباحث مما سبق أن بعض الدراسات السابقة تناولت موضوعات متعلقة بأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية من عدة جوانب، وبعضها تناولت استمرارية المنشأة بصورة عامة. وما تميزت بها هذه الدراسة في أنها ربطت أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية بالاستمرارية في بيئة الأعمال السودانية. علمًا بأن الباحث يتناول فقط في هذه الدراسة بعض أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية المتمثلة في: (التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، محاسبة استهلاك الموارد). ومن ثم فإن هذه الدراسة أول دراسة تتناول هذا الموضوع بالتطبيق على القطاع الصناعي السوداني في حدود علم الباحث للانطلاق منها بقصد المساهمة في تحسين قيمة الوحدات الاقتصادية في بيئة التصنيع السودانية.

وبناءً على ذلك، تمت صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة كما يلي:

H_0: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية واستمرارية المنشأة ".

H_a: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية واستمرارية المنشأة ".

وتتفرع منها:

H_{01}: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة واستمرارية المنشأة ".

H_{a1}: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة واستمرارية المنشأة ".

H_{02}: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة واستمرارية المنشأة ".

H_{a2}: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة واستمرارية المنشأة ".

H_{03}: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد واستمرارية المنشأة ".

H_{a3}: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد واستمرارية المنشأة ".

ثانيًا:الإطار النظري للدراسة:

يتناول هذا القسم الإطار النظري للدراسة بغرض بناء العلاقات بين متغيرات الدراسة على ضوء الفرضيات المنشقة من فجوة الدراسات السابقة.

1. مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة:

عُرِّفت التكلفة المستهدفة بأنها، عملية تحديد أقصى تكلفة مسموح بها للمنتج الجديد أو تطوير المنتج الأصلي لكي حقق نمواً في المبيعات من أجل توليد ربح يزيد على أقصى رقم التكلفة المستهدفة (محمد والمعيني، 2013م، ص302)، كما عُرِّفت بأنها، أداة لإدارة التكلفة التي يستخدمها المخططون أثناء عملية تصميم المنتج لدعم الجهود الرامية إلى تحسين وتخفيض تكاليف التصنيع في المستقبل (Alireza and Mohdi, 2012, p47)، عُرِّفت أيضاً بأنها، أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق إذ يتم استعمالها في بداية حياة المنتج، المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج لتعزيز الربحية والإنتاجية بشكل عام (عابدين، 2018م، ص276)، كذلك عُرِّفت بأنها، أداة لإدارة التكاليف تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوافرات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة (فتيح، 2017م، ص637)، كما عُرِّفت بأنها، أداة لتخطيط التكلفة أثناء مرحلة البحث والتصميم والتطوير والتي بموجبها يتم اختيار التصميم الأقل تكلفة، والذي يحقق الربح المطلوب شرط المحافظة على الجودة التي تفي باحتياجات الزبائن (نعمان، 2019م، ص 536).

استنادًا لما سبق يعرف الباحث التكلفة المستهدفة بأنها، أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج خلال دورة حياته، بالإضافة إلى تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة تشبع احتياجات العملاء، وتواجه المنتجين الآخرين في السوق وتحقق الأرباح المطلوبة للمنشأة.

2. أهمية أسلوب التكلف المستهدفة:

- نظام يشجع على تشغيل المراجعة الإنتاجية بصورة متوازية، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلًا من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك كثيرًا على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض الكلفة الناتجة عن ذلك.
- سهولة الوصول إلى معلومات عن المنتج، وبالتالي زيادة وعي العملاء وزيادة رغبتهم في الحصول على منتجات ذات جودة عالية وبأسعار مناسبة (عبد اللطيف، 2015م، ص 228).
- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في الشركة، لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة (Hamood, 2013, p41).
- تساعد في التعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح المطلوبة، وتساعد الإدارة على صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عن صنعه(Chao, 2005, p180).
- تكمن أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة من إدارتها للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج لتخفيض تكلفة تصنيعية بناءً على الأسعار المتوقعة في الأسواق المنافسة (صبري والغبان، 2013م، ص 207).

مما سبق يرى الباحث أن أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة تأتي من اشتقاق هذا الأسلوب من السوق، حيث يتم بموجبه تسعير المنتجات اعتمادًا على أسعار السوق التي توفر أفضل ميزة تنافسية، وبالتالي فهي أي لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة في ظل وجود تغيرات سريعة في المنتجات وأذواق العملاء.

3. مفهوم أسلوب سلسلة القيمة:

تعني سلسلة القيمة تجزئة المنظمة إلى أنشطة ملائمة استراتيجيًا، حتى يمكن فهم سلوك التكاليف، وتحديد مصادر التميز المتاحة حاليًا والمحتملة، وتحقق المنظمة ميزة تنافسية بأداء هذه الأنشطة أرخص وأفضل من المنافسين لها (حسين، 2004م، ص99).

عُرِّفت سلسلة القيمة بأنها، الهيكل الذي تستعمله المنظمة لفهم موقع تكاليفها، والتعرف على أدوات متعددة تستعملها لتسهيل تنفيذ الاستراتيجية على مستوى الأعمال (Hit, 2001, p220). كذلك يسمى بأسلوب هندسة القيمة الذي يمثل الطريق لعرض بناء القيم للمستهلك النهائي، وذلك اعتمادًا على سلسلة الأنشطة المسؤولة عن إنتاج السلع والخدمات (عمر والشيخ، 2012م، ص255).

استنادًا لما تقدم يعرف الباحث أسلوب سلسلة القيمة بأنه، مجموعة من الأنشطة المترابطة المسؤولة عن توليد قيمة بدءً من عمليات الحصول على الموارد من الموردين إلى عمليات الانتهاء منها كسلعة تامة وتسليمها إلى المستخدم النهائي.

4. أهمية أسلوب سلسلة القيمة:

أن أهمية سلسلة القيمة تتلخص في الآتي(حسن، 2011م، ص23):

- يساعد تحليل سلسلة القيمة في تخفيض كلف العمليات.
- يساعد التحليل لسلسلة القيمة للمنظمة بترتيب أدائها.
- يساعد المنظمة من تحديد الغرض لتطوير أعمال المنظمة.
- يساعد مؤشرات الأداء لأنظمة المعلومات الإدارية في المنظمة.

مما سبق يرى الباحث أن أهمية سلسلة القيمة تتلخص في تعزيز القدرة التنافسية للمنشآت، وذلك من خلال تحليل العمليات الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية، وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تولد قيمة، الأمر الذي يترتب عليه المساعدة في عملية اتخاذ القرارات في تحديد الفرص لتحسين أعمال المنشآت.

5. أهداف سلسلة القيمة:

هناك العديد من أهداف سلسلة القيمة منها (يوسف، 2006م، ص 52):

- إنتاج كميات من البضائع أو تقييم الخدمات من خلاف تكامل الأنشطة داخل المنظمة وبالتعاون مع الأطراف الأخرى.
- التركيز على زيادة مصلحة كل الأطراف العاملة عن طريق إدارة وربط نشاطات السلسلة القيمة الكلية من مجهزي المواد الأولية إلى المستخدمين النهائيين.
- أن العمل ضمن السلسلة الكلية لصناعة يؤدي إلى تطوير سلاسل القيمة التنافسية الذي يحقق الحصول على نتائج إيجابية، من خلال تعظيم قيمة المنظمة المشتركة ضمن السلسلة الكلية.
- إعداد مناهج عمل مشترك للعمل من المجهزين والزبائن، مما يساعد قيام اتخاذ القرارات التي تساعد على أنجاز النشاطات التي تؤدي إلى إنتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك، وتحديد الجهات التي سيتم العمل معها بشكل متواصل عن طريق تنظيم ذات أنشطة فعالة، واستخدام تكنولوجيا المعلومات للعلاقات بين الأطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية.

6. مفهوم محاسبة استهلاك الموارد:

عُرِّفت المحاسبة عن استهلاك المواد بأنها، منهج أساسي للمحاسبة الإدارية يطبق على نحو دقيق مبادئ المحاسبة لتوفير معلومات يمكن استخدامها في تعظيم المنشأة (الغروري، 2010م، ص348). كما عُرِّفت بأنها، نظام يعطي نظرة مستقبلية عن استهلاك الموارد طبقًا لمتطلبات موارد الأنشطة، وبما يحقق رغبات العملاء ومنافع الطلب على الخدمات مع التركيز على ضرورة الاستخدام الفعال بما يحقق الفعالية والكفاءة في إدارة التكلفة (رشيد وعبد الحافظ ، 2018م، ص5).

مما سبق يرى الباحث أن محاسبة استهلاك الموارد هي منهج للمحاسبة الإدارية تعمل على توفير معلومات موثوق فيها من أجل إدارة التكلفة وتعظيم الإيرادات، وذلك لتحسين القدرات الإنتاجية للمنشأة لتحقيق نجاح أكبر في البيئة التنافسية.

7. أهمية محاسبة استهلاك الموارد:

تتمثل أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد في الآتي(كاظم، 2010م، ص35) :

- يعتبر أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفر المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة، وتوظيف الطاقة العاطلة الفائضة بما يساهم في زيادة الإنتاجية.
- يعرف بين استهلاك الموارد واستهلاكها.
- أسلوب يسعى إلى تقديم المعلومات الأكثر ارتباطًا بعمليات التشغيل.
- يقوم على النظرية الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفعيل الموارد.

مما سبق يرى الباحث أن أهمية محاسبة استهلاك الموارد تنبع من عملية ترشيد استهلاك الموارد من خلال المعلومات المالية والتشغيلية الملائمة التي تتم توفرها عن استغلال الموارد.

8. مفهوم الاستمرارية:

هناك العديد من المفاهيم التي أوردها الكُتاب للاستمرارية يعرضها الباحث بعضها على النحو التالي:

الاستمرارية تتعلق بالوقت الحاضر وظروف السائدة في وقت إعداد التقارير المالية ولا يتعلق بالمستقبل، ومن هذا المنطلق يمكن تمييز ثلاثة حالات، الأولى تتمثل في أن الاستمرارية تكون لمدة غير معلومة في الوقت الحاضر وهي ما يعرف بالحالة الطبيعية، أما حالة الحكر وهي الحالة الثانية وتتمثل في أن الاستمرارية الخاصة بالمنشأة المالية تكون لمدة معلومة، ويطلق عليه أيضًا بمدة الامتياز، أما الحالة الأخيرة فتتمثل في أن الفترة الحالية تسمح بافتراض عدم استمرارية المنشأة واحتمال تصفيتها وارد بقوة (حنان، 2006م، ص 346). عُرِّفت الاستمرارية بأنها ذلك الافتراض الذي بموجبه يفترض بأن الشركة مستمرة في ممارسة نشاطاتها إلى أمد غير محدد، وهذا الفرض يعكس توقعات الأطراف ذات المصلحة بالمشروع من جهة، وينعكس على تنظيم الأعمال المحاسبية وإعداد القوائم المالية (الججاوي وآخرون، 2003م، ص 49)، كما عُرِّفت الاستمرارية تعني أن عمر المنشأة مستقل عن عمر ملاكها، وأنها مستمرة في حياتها إلى ما لا نهاية مالم تظهر قرينة موضوعي تشير إلى خلاف ذلك (مطر، 2004م، ص 55)، كذلك عُرِّفت الاستمرارية بأنها التوقع المقبول للمنشأة في مزاولة نشاطها إلا إذا اضطرت أن تنهي أعمالها، فعندها تصبح القوائم المالية غير ممثلة لواقع حال المنشأة (عبد الله ورمضان، 2010م، ص 149).

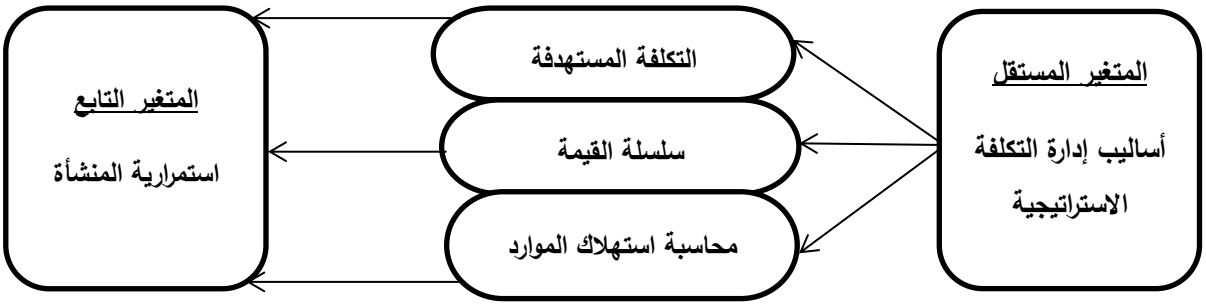
تأسيسًا على ما تقدم يعرف الباحث الاستمرارية بأنها ذلك المفهوم التي تشير على دلالة الوضع المالي للمنشأة، وامتلاكها للمصادر والموارد اللازمة التي تمكنها من متابعة سير علمها إلى أجل غير مسمى، وأن عملية التصفية أمر استثنائي.

9. أهمية تقييم استمرارية المنشآت:

تنبع أهمية تقييم استمرارية المنشآت من خلال زيادة حالات الإفلاس الخاصة بالمنشآت المالية في الآونة الأخيرة، والتي أثرت على سمعة مهنة المراجعة بصورة عامة من الأطراف التي تستفيد من الاعتماد على تقارير المراجعة. مما أنعكس على طالب المراجع في الفترة الأخيرة على تقييم الاستمرارية، وجعلها من ضمن المسؤوليات التي يجب أن يفصح عندها من خلال اتباعه للأساليب والإجراءات في عملية المراجعة، وينعكس ذلك على عملية المراجعة بصورة شاملة، مما يضمن إمكانية تحديد استمرارية المنشأة من فشلها، تحديد وضع الملاءة المالية من ضعف أو قوة، وأخيرًا تحديد الفشل المالي الحقيقي، والذي يكون المرحلة الأخيرة التي بتحققها تتوقف المنشأة عن نشاطها ويتم تصفيتها (عبد الرحيم والخليفة 2015م، ص41). يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض المحاسبية المهمة، بل معظم المبادئ المحاسبية تعتمد أي على فرض الاستمرارية، ولو تم استبعاد هذا الفرض لما أمكن تبرير مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة، ولما أمكن تبرير قاعدة التكلفة أو الأسوق أيهما أقل، لما تم تقسيم حياة الوحدة الاقتصادية إلى فترات متتالية متعاقبة (الشحادة وآخرون، 2011م، ص161).

استنادًا لما تقدم يرى الباحث أن أهمية الاستمرارية تنبع من أهمية فرض الاستمرارية الذي تعتمد عليه كل المبادئ المحاسبية في تبرير مبدأ التكلفة التاريخية، كما أن استمرارية المنشآت ونمائها وتحقيقها للأرباح تساعد على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين وتحسين مستوى معيشتهم، الأمر الذي يترتب عليه دفع العاملين إلى تتبع الوضعية المالية للمنشأة.

بناءً على الإطار النظري للدراسة يمكن رسم العلاقات بين متغيرات الدراسة بالشكل رقم (1):



شكل (1) العلاقة بين متغيرات الدراسة

المصدر: إعداد الباحث من واقع الإطار النظري للدراسة،2023م.

ثالثًا: منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحث على التحليل النظري والدراسة الميدانية، والهدف من التحليل النظري هو إعداد الإطار النظري حول كل من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والمتمثلة في(التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، محاسبة استهلاك الموارد) واستمرارية المنشأة. أما الدراسة الميدانية فالهدف منها إجراء اختبار فرضيات الدراسة، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وهو ما يسهم في بيان شكل العلاقات بين المتغيرات التي أسفرت عنها الدراسة، ومن ثم لابد من تقديم تفسيرات مقبولة لذلك، أو ربما كانت هذه النتائج تفسر ظواهر أخري، وحينئذ يدفع ذلك الى مزيد من البحوث في هذا المجال.

1. تصميم أداة الدراسة الميدانية:

استخدم الباحث استمارة الاستقصاء كأداة رئيسية لجمع البيانات الميدانية من أفراد عينة الدراسة، حيث تضمنت المتغيرات الشخصية المتمثلة في التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة؛ كما تضمنت البيانات الأساسية والتي تعبر عن أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية المتمثلة في: (التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، محاسبة استهلاك الموارد) واستمرارية المنشأة، واشتملت هذه العناصر على (32) عبارة؛ بعد إجراء الاختبار القبلي لها عن طريق عرضها على بعض الأكاديميين من الجامعات بغرض التحقق من محتوى الاستبانة، ومدى دقة عباراتها، ووضوح فقراتها، وصلاحيتها لقياس ما صُمّمت لقياسه، وقد ساهموا بشكل واضح في تطوير هذه الاستبانة بما قدموه من ملاحظات، وما عبّروا عنه من تعليقات أخذت في الاعتبار قبل توزيع الاستبانة.

2. مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة الميدانية في الفئات التي لها صلة بالمنشآت الصناعية الغذائية بولاية الخرطوم من مدراء الإدارات المختلفة ورؤساء أقسام والمحاسبين وآخرين من الذين لهم علاقة بموضوع الدراسة (الجدول رقم1). أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها من المفردات المكونة من (6) شركات (شركة سيقا للغلال، الشركة المتحدة للأغذية، شركة المنار للأغذية والحلويات، شركة الأمن الغذائي، مجموعة أراك الغذائية، مصنع سعيد للمواد الغذائية) من مجتمع الدراسة بطريقة العينة القصدية وهي إحدى العينات غير الاحتمالية والتي تتيح للباحث الحصول على معلومات من جهات محددة، حيث قام الباحث بتحديد وتوزيع عدد (120) استمارة استقصاء على المستهدفين واستجاب (116) فردًا أي ما نسبته (97%) تقريبًا من المستهدفين، حيث أعادوا الاستمارات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة، أي أن هنالك (4) استمارة بنسبة (3%) لم يتم إعادتها إلى الباحث. وقد استند الباحث في اختياره لعينة الدراسة إلى ما اقترحه روسكو (Roscoe) من قواعد بالنسبة لتحديد حجم العينة، ومن هذه القواعد أن أحجام العينات أكثر من (30) وأقل من(500) ملائمة لمعظم البحوث (Sekaran and Bougie, 2010, p 295).

ويوضح الجدول رقم (1) التكرارات والنسب المئوية للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة.

جدول (1) التكرارات والنسب المئوية للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة

المتغير	البيان: فئات المتغير	التكرارات	النسبة المئوية
التخصص العلمي	التكاليف والمحاسبة الإدارية	35	%30.2
	محاسبة	25	%21.5
	إدارة أعمال	26	%22.4
	اقتصاد	16	%13.8
	نظم معلومات محاسبية	9	%7.8
	أخري	5	%4.3
	الإجمالي	116	%100
المؤهل العلمي	بكالوريوس	61	%52.6
	دبلوم عالي	19	%16.3
	ماجستير	27	%23.3
	دكتوراة	9	%7.8
	الإجمالي	116	%100
المسمى الوظيفي	مدير إدارة	32	%27.6

المتغير	البيان فئات المتغير	التكرارات	النسبة المئوية
	رؤساء الأقسام	21	%18.1
	محاسب تكاليف	37	%31.9
	محاسب	20	%17.2
	أخري	6	%5.2
	الإجمالي	116	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	29	%25.0
	5- 10 سنة	23	%19.8
	11- 15 سنة	26	%22.4
	16 – 20 سنة	18	%15.6
	21 – سنة فأكثر	20	%17.2
	الإجمالي	116	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

يتبين للباحث من الجدول رقم (1) توزيع أفراد العينة بين تخصصات مختلفة، حيث إن غالبية أفراد العينة تخصصهم التكاليف والمحاسبة الإدارية (35) فردًا، يليهم في الترتيب الذين تخصصهم إدارة الأعمال (26) فردًا، ثم الذين تخصصهم محاسبة (25) فردًا، ثم الذين تخصصهم اقتصاد (16) فردًا، ونظم معلومات محاسبية (9) أفراد، بالإضافة إلى تخصصات أخرى (5) أفراد، ونفس الحال بالنسبة للمؤهل العلمي، حيث استحوذ الذين يحملون البكالوريوس (61) فردًا، والدراسات فوق الجامعية (55) فردًا، وبالنسبة للمسمى الوظيفي بلغ عدد مديري الإدارة المشاركين في تعبئة الاستبانة (32) مديرًا، ورؤساء الأقسام (21) رئيسًا، بالإضافة إلى (63) موظفًا تمثلت في محاسبين وأخرى، كذلك فإن (75%) من أفراد العينة خبرتهم تفوق (5) سنوات؛ وهذه التوزيعات الديمغرافية المختلفة سوف تعطي موضوع الدراسة مصداقية قوية في البيانات المجمعة وفي النتائج.

3. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي Statistical Package for Social Sciences (SPSS) الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، فقد استخدم الباحث الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، وتم استخدام ألفا كرونباخ لحساب معامل الثبات لقياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة، وتحليل المسار باستخدام برنامج (AMOS) لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

4. قياس الاعتمادية لأداة الدراسة:

يوضح الجدول رقم (2) نتائج تحليل معامل ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة، حيث يتضح أن معامل ألفا والصدق لجميع المتغيرات زاد عن (80%)، مما يدل على الاتساق القوي بين إجابات المبحوثين، ومن ثم تمتع المقاييس المستخدمة بالمصداقية، وبالتالي يمكن الاعتماد على البيانات المجمعة في تحليل واختبار الفرضيات.

جدول (2) درجة الاعتمادية لأداة الدراسة

المتغيرات	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق
أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية	24	%88.4	% 94.0
استمرارية المنشأة	8	%79.8	% 89.4
الاستبانة كاملة	32	1% 84.	% 91.7

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

5. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

قام الباحث لغيات الإحصاءات الوصفية باستخدام التوزيع التكراري والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل (أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية، التي تعبر عنها بالتكلفة المستهدفة وسلسلة

القيمة ومحاسبة استهلاك الموارد) والمتغير التابع (استمرارية المنشأة). كذلك تم تحويل الفئات الاسمية لمقياس الخماسي ليكارت (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى فئات رقمية(5،4،3،1،2) على التوالي، ومن ثم إدخالها في البرنامج الإحصائي الموضحة في التالية:

- تحليل ومناقشة عبارات المتغير المستقل: أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية.

جدول (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول (أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية)

البعد الأول: التكلفة المستهدف				
العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن أقرب إلى	
			الوزن	التفسير
تساهم في التخطيط المبكر للتكلفة.	4.39	0.694	5	أوافق بشدة
يعتمد على أسعار السوق في تحديد التكلفة.	4.05	0.765	4	أوافق
تساعد في تحديد التكلفة بدقة على مستوى مكونات المنتج.	4.14	0.774	4	أوافق
تساعد في تخفيض التكلفة الزائدة قبل حدوثها.	4.09	0.758	4	أوافق
تنمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين.	3.92	0.829	4	أوافق
تحسن الموقف التنافسي للمنشأة.	4.11	0.728	4	أوافق
تساعد دراسة البيئة الخارجية في تحديد رغبات واحتياجات العميل.	4.09	0.741	4	أوافق
تساهم في تكوين فريق عمل متكامل لتصميم المنتج.	4.11	0.736	4	أوافق
لجميع العبارات	4.11	0.452	4	أوافق
البعد الثاني: سلسلة القيمة				
العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن أقرب إلى	
			الوزن	التفسير
تهتم بتوليد قيمة بصورة مترابطة للأنشطة.	4.17	0.724	4	أوافق
توفر معلومات عن أنشطة البحث والتطوير.	3.99	0.668	4	أوافق
تعمل على تحقيق الأنشطة الأساسية وخدمات ما بعد البيع.	4.00	0.763	4	أوافق
توفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرار.	4.00	0.716	4	أوافق
تساهم في دراسة وتحليل أنشطة توريد المواد الخام.	4.09	0.740	4	أوافق
تبين الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وتلك التي لا تضيف قيمة.	4.03	0.763	4	أوافق
تساهم في دراسة وتحليل وتصميم المنتج.	3.97	0.787	4	أوافق
تهتم بتحقيق مصالح جميع الأطراف من خلال إدارة التكلفة.	3.97	0.796	4	أوافق
لجميع العبارات	4.03	0.473	4	أوافق
البعد الثالث: محاسبة استهلاك الموارد				
العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن أقرب إلى	
			الوزن	التفسير
توفر معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة.	4.35	0.720	5	أوافق بشدة
تسعى إلى تقديم معلومات اكثر ارتباطاً بعمليات التشغيل.	4.04	0.678	4	أوافق
تساهم في تحديد سلوك التكلفة وإدارتها.	4.05	0.784	4	أوافق
توفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية.	3.94	0.783	4	أوافق
تساعد على عمليات الفهم الأفضل لمسببات استهلاك الموارد.	3.99	0.782	4	أوافق
ترشد استهلاك الموارد من خلال المعلومات المالية والتشغيلية الملائمة.	4.08	0.763	4	أوافق
تساهم في زيادة الإنتاجية.	4.06	0.742	4	أوافق
تساهم في إدارة التكلفة.	4.16	0.777	4	أوافق
لجميع العبارات	4.08	0.501	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

يتبين للباحث من الجدول رقم (3) أن قيم الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمتغير المستقل (أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية) معبر عنها بالتكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ومحاسبة استهلاك الموارد بلغت (4.11)، (4.03)،(4.08) على التوالي، وهذه القيم تقع بين (3.40 - 4.19) في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي ليكارت، وهي الفئة التي تشير إلى خيار (أوافق) ، وهذا يدل على أن غالبية من المبحوثين يوافقون على ما جاء بعبارات أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في أبعادها الثلاثة. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على جميع أبعاد المتغير المستقل بين(0.452 - 0.501)، وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على هذه العبارات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جدًا عليها.

- تحليل ومناقشة عبارات المتغير التابع: استمرارية المنشأة.

جدول (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني(استمرارية المنشأة)

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن أقرب إلى الوزن	الوزن أقرب إلى التفسير
توجد علاقة وثيقة بين عناصر المؤشرات المالية لتكون معبرة بمدلول منطقي.	4.31	0.734	5	أوافق بشدة
تساهم في عملية التقويم المالي السنوي لأداء المنشأة ككل.	4.22	0.622	5	أوافق بشدة
توجد مؤشرات مالية للنشاط بصورة ايجابية.	4.05	0.732	4	أوافق
تساعد في التعرف على قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مستقبلًا.	4.04	0.785	4	أوافق
تساهم في تفادي عمليات التصفية وما يترتب عليها من آثار ضارة بكافة الأطراف.	3.95	0.851	4	أوافق
توجد مؤشرات تشغيلية للنشاط بصورة ملائمة.	3.99	0.738	4	أوافق
توجد أدلة اثبات كافية لكافة المعاملات المتعلقة بالنشاط.	3.97	0.826	4	أوافق
تقويم قدرة المنشأة على سداد الالتزامات.	4.14	0.766	4	أوافق
لجميع العبارات	4.08	0.489	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

يتبين للباحث من الجدول رقم (4) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمتغير التابع (استمرارية المنشأة) بلغت (4.08)، وهذه القيمة تقع بين (3.40 - 4.19) في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي ليكارت، وهي الفئة التي تشير إلى خيار (أوافق) ، وهذا يدل على أن غالبية من المبحوثين يوافقون على ما جاء بعبارات استمرارية المنشأة. كما بلغت قيمة الانحراف المعياري(0.489)، وهذه القيمة تشير إلى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على هذه العبارات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جدًا عليها.

6. اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار تحليل المسار عن طريق برنامج التحليل الإحصائي (AMOS) وهو أحد أساليب نمذجة المعادلة البنائية، لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغير الحاصل في وحدة واحدة من المتغير المستقل.

نصت الفرضية الرئيسية للدراسة على:

H_0: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية واستمرارية المنشأة ".

H_a: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية واستمرارية المنشأة ".

وتتفرع منها:

H_{01}: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة واستمرارية المنشأة ".

H_{a1}: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة واستمرارية المنشأة ".

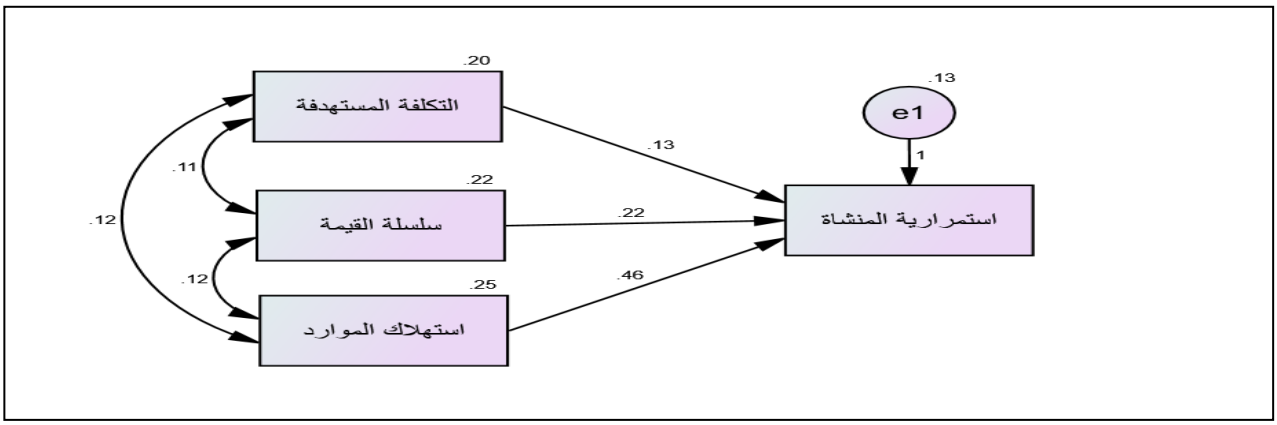
H_{02}: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة واستمرارية المنشأة ".

H_{a2}: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة واستمرارية المنشأة ".

H_{03}: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد واستمرارية المنشأة ".

H_{a3}: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد واستمرارية المنشأة ".

يوضح الشكل (2) تحليل الانحدار لتحديد العلاقة بين أبعاد التكلفة الاستراتيجية واستمرارية المنشأة، والجدول رقم (5) يوضح نتائج قيم تحليل المسار بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ومحاسبة استهلاك الموارد بصفة متغيرات مستقلة واستمرارية المنشأة بصفة المتغير التابع.



شكل (2) تحليل الانحدار لتحديد العلاقة بين ابعاد التكلفة الاستراتيجية واستمرارية المنشأة باستخدام برنامج (AMOS)، 2023م.

جدول (5) قيم تحليل المسار لتحديد العلاقة بين أبعاد التكلفة الاستراتيجية واستمرارية المنشأة

المتغير التابع		المتغيرات المستقلة	درجة التأثير	الخطأ المعياري	قيمة – ت.	قيمة المعنوي	الاستنتاج
استمرارية المنشأة	<---	التكلفة المستهدفة	0.514	0.051	10.033	0.000	قبول
استمرارية المنشأة	<---	سلسلة القيمة	0.535	0.048	11.250	0.000	قبول
استمرارية المنشأة	<---	محاسبة استهلاك الموارد	0.624	0.040	15.438	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (AMOS)، 2023م.

يتبين للباحث من الجدول رقم (5) وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمتغير التكلفة المستهدفة واستمرارية المنشأة، حيث بلغت قيمة درجة التأثير (0.514) وهذا يعني أن الزيادة والاهتمام في التكلفة المستهدفة بدرجة واحدة يؤدى إلى زيادة استمرارية المنشأة بـ(0.051). وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة المعنوية والتي بلغت (0.000) وهي دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.05). ومن هنا يتم رفض الفرضية الصفرية (H_{01}) وقبول الفرضية البديلة (H_{a1}).

كما يتبين للباحث من الجدول رقم (5) وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمتغير سلسلة القيمة واستمرارية المنشأة، حيث بلغت قيمة درجة التأثير (0.535) وهذا يعني أن الزيادة والاهتمام في سلسلة القيمة بدرجة واحدة يؤدى إلى زيادة استمرارية المنشأة بـ(0.048). وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة المعنوية والتي بلغت (0.000) وهي دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.05). ومن هنا يتم رفض الفرضية الصفرية (H_{02}) وقبول الفرضية البديلة (H_{a2}).

كذلك يتبين للباحث من الجدول رقم (5) وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمتغير محاسبة استهلاك الموارد واستمرارية المنشأة، حيث بلغت قيمة درجة التأثير (0.624) وهذا يعني أن الزيادة والاهتمام في محاسبة استهلاك الموارد بدرجة واحدة يؤدى إلى زيادة استمرارية المنشأة بـ(0.040). وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة المعنوية والتي بلغت (0.000) وهي دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.05). ومن هنا يتم رفض الفرضية الصفرية (H_{03}) وقبول الفرضية البديلة (H_{a3}).

مما تقدم يصل الباحث إلى رفض الفرضية الرئيسية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية الرئيسية البديلة (H_a) والتي تنص على:"**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية واستمرارية المنشأة ".**

7. خلاصة نتائج الدراسة الميدانية:

توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

- هنالك أثر إيجابي مباشر لأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على استمرارية المنشأة.
- وجُد أن هناك علاقة ارتباط طردي قوي بين التكلفة المستهدفة واستمرارية المنشأة.
- وجُد أن هناك علاقة ارتباط طردي قوي بين سلسة القيمة واستمرارية المنشأة.
- وجُد أن هناك علاقة ارتباط طردي قوي بين محاسبة استهلاك الموارد واستمرارية المنشأة.

8. مناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

يلاحظ أن نتائج الدراسة تشير إلى قبول جميع فرضيات الدراسة، ويمكن تلخيص النتائج في أن أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لها ارتباط طردي قوي على استمرارية المنشأة، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Odysseas, 2018) التي توصلت إلى أن استخدام الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تتأثر بشكل إيجابي على الأداء الشركة من أجل استمراريتها. كذلك تتفق مع نتيجة دراسة (الفاعوري، 2018م) التي توصلت إلى وجود علاقات ارتباط قوية وذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المستهدفة والمؤشرات المالية، مما يعني أن تطبيق التكاليف المستهدفة يسهم في تعظيم الربح ومن ثمَ له دور مهم في دعم استمرارية المنشأة. كذلك مع دارسة (المقبول، 2020م) التي توصلت إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق استمرارية الشركة، إلا أن دراسة الباحث ركزت على أساليب أخرى لأبعاد إدارة التكلفة الاستراتيجية في هذه الدراسة (التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، محاسبة استهلاك الموارد) وكلا الدراستين توصلا إلى نفس النتيجة. واتفقت ايضًا مع دراسة (الكعبي وفرحات، 2021م) التي توصلت إلى أن تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية توفر معلومات مهمة للوحدة الاقتصادية تساعد على تحقيق المزايا التنافسية، إلا أن دراسة الباحث ركزت على استمرارية المنشأة. وفي السياق نفسه اتفقت مع دراسة (البشتاوي وجريرة، 2015م) التي توصلت إلى أن هناك تأثير مباشر لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة على تحقيق الميزة التنافسية، إلا أن دراسة الباحث ركزت على استمرارية المنشأة.

9. توصيات الدراسة:

وفقًا لنتائج الدراسة يقدم الباحث التوصيات الآتية:

- زيادة إدراك محاسبي التكاليف بالقطاع الصناعي السوداني بأهمية المعلومات المستمدة من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية باعتبارها من الدعائم الأساسية لاستمرارية المنشآت الصناعية.
- على المنشآت الصناعية السودانية التركيز على تخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة حتى تساهم في عمليات إدارة التكلفة ودعم الاستمرارية.
- العمل على تفعيل أسلوب محاسبة استهلاك الموارد لتوفير معلومات ملائمة في كافة المنشآت الصناعية السودانية لإسهامها في قرارات التكلفة.
- العمل على مواكبة التطورات الحديثة في بيئة الأعمال الحديثة لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.
- اقتصرت الدراسة على متغيرات معينة لأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في دعم استمرارية المنشأة وهي التكلفة المستهدفة، سلسة القيمة ومحاسبة استهلاك الموارد. يوصي الباحث بإجراء دراسات أخرى تتضمن المتغيرات الأخرى لأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في دعم استمرارية المنشأة التي لم يتطرق لها الباحث في هذه الدراسة المتمثلة في التكلفة على أساس النشاط، بطاقة الأداء المتوازن، الإنتاج في الوقت المحدد، نظرية القيود، المقارنة المرجعية وإدارة الجودة الشاملة.

قائمة المصادر والمراجع:

- إبراهيم، محمد عثمان،(2017م). الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، السودان،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة.
- أحمد، دلير موسي، (2019م). " تعزيز تطبيق معيار التدقيق الدولي (570) المتعلق باستمرارية الوحدة الاقتصادية باستعمال نموذجي Kida and Z-Score "، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية- العراق، المجلد15، العدد (48)، ص ص1-15.
- البشتاوي، سليمان حسين؛ جريرة، طلال سليمان،(2015م)."أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية- الأردن، المجلد 42، العدد(1)، ص ص 181-201.
- الجحاوي، طلال محمد؛ نعوم، ريان؛ طالب، مشتاق، (2003م). أساسيات المعرفة المحاسبية، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- الجنابي، عامر محمد؛ عون، هادي عيد، (2021م). " تدقيق استمرارية المنشآت الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني معيار الابلاغ المالي الدولي SMES"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد- العراق، المجلد 10، العدد(40)، ص ص195-219.
- الحمداني، رافعة إبراهيم؛ الصانع، نمير أمير، (2021م). " قياس وتحليل استمرارية شركات الأعمال واحتمالية تعرضها لمخاطر الإعسار المالي باستخدام نموذج الشبكات العصبية"، مجلة الجامعة العراقية- العراق، المجلد 52، العدد(2)، ص ص536- 555.

- الشحادة، عبد الرازق القاسم؛ البرغوثي، سمير إبراهيم؛ شعبان، أسامة سميح؛ القاسم، عامر محمد، (2011م). نظرية المحاسبة، عمان: دار زمزم ناشرون وموزعون.
- تومي، ميلود؛ جحيش، يسرى،(2022م). "مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية"، مجلة إضافات اقتصادية- الجزائر، المجلد6، العدد2، ص ص 540- 556.
- جحيش، يسرى، (2022م). "مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي- الجزائر، المجلد67، العدد2، ص ص 279- 288.
- جمعة، نادية خواجة موسى،(2016م). دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية، السودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشوراه في المحاسبة.
- حاجي، بتريز شهاب؛ محمود، غازي عثمان، (2023م). "استراتيجية التكلفة المستهدفة ودورها في الرقابة على التكاليف"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية- العراق، المجلد19، العدد71، ص ص 55- 72.
- حسن، حنان، (2011م). "التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعمًا لقدرته التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة- السعودية، المجلد10، العدد(1)، ص23.
- حسين، زينب أحمد عزيز، (2004م). " تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة"، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - مصر، المجلد 22، العدد(4)، ص99.
- حنان، رضوان حلوة، (2006م). النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير- دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- رشيد، سلوى حسين؛ عبد الحافظ، عبير أحمد، (2018م). " أثر التكامل بين مدخل المحاسبة ونظرية القيود على ترشيد استخدام الموارد"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني للبيئة والتنمية المستدامة وخدمة المجتمع، جامعة الأزهر – مصر، ص5.
- شاكر، خمائل إبراهيم؛ محمد، موفق عبد الحسين، (2013). "مسؤولية إدارة الشركة عن الالتزام بفرض الاستمرارية عند إعداد بياناتها المالية- بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة"، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد - العراق، المجلد32، العدد(2)، ص ص 73- 103.
- شاهين، عبد الحميد أحمد؛ البسطوسي، مروة أحمد؛ المبيهي، رمضان عبد الحميد، (2019م). "التقرير المتكامل كمدخل لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وخلق القيمة"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات– مصر، المجلد4، العدد(2)، ص ص77- 108.
- صبري، ثائر؛ الغبان، محمود، (2013م). "المنهجية الداعمة لاستعمال آليات تقنيتي المستهدفة والجيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد– العراق، المجلد6، العدد(34)، ص207.
- عابدين، حسني عابدين محمد، (2018م). "أثر التكامل بين تقنية التكلفة المستهدفة وأجور في الوقت المحدد على تعزيز الميزة التنافسية للمنشآت الغذائية في قطاع غزة"، مجلة جامعة الإسراء للعلوم الإنسانية، دائرة البحث العلمي، جامعة الإسراء- الأردن، العدد(4)، ص276.
- عبد الرحمن، عبد الرحمن عبد الله؛ الأمين، أحمد الطيب، (2021م). "الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في استمرارية المنشآت، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، شركة السنبلة للدراسات والتدريب والنشر، العدد(8)، الجزء 2، ص ص39- 59.
- عبد الرحيم، الفاتح الأمين؛ الخليفة، حسين محمد الطاهر، (2015م). المحاسبة المالية مدخل علمي – أساليب عملية، الرياض: شركة الرشد العالمية للنشر.
- عبد اللطيف، ناصر نور الدين، (2015م). المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- عبد الله، خالد أمين؛ رمضان، صائل، (2010م). مبادئ المحاسبة، القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
- عبد الله، علوية عبد الله مصطفى، (2021م). القياس المرجعي ومؤشرات الأداء المالي ودورهما في دعم الاستمرارية والميزة التنافسية، السودان، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة.
- علي، نيفين صلاح، (2021م). " أثر القدرة الإدارية وخصائص مراقب الحسابات ونشاته على العلاقة بين جهد المراجعة ودقة رأيه بشأن الاستمرارية "، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية- مصر، المجلد5، العدد(3)، ص ص 549- 610.
- عمر، قاسم؛ الشيخ، ساوس، (2012م). "إدارة تكاليف سلسلة الأمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، معهد العلوم والحقوق السياسية، المركز الجامعي بتامنغست- الجزائر، العدد(1)، 255.

- الغروري، علي مجدي سعد، (2010م). "المحاسبة عن استهلاك الموارد"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة - مصر، المجلد 34، العدد(14)، ص348.
- الفاعوري، عبد الله صلاح محمد،(2018م). دور العلاقة التكاملية بين نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة في دعم الاستمرارية، الأردن، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة.
- فتيح، ولاء محمد عبد العليم عبد العظيم،(2017م). "استخدام التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس- مصر، المجلد 8، العدد(4)، ص637.
- كاظم، عامر عبد اللطيف، (2010م). "مدى استخدام نظام تخطيط موارد المشروع ونظم سلسلة التجهيز في الشركات العراقية"، مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، قسم البحث والتطوير- العراق، المجلد 6، العدد(1)، ص35.
- الكعبي، بثينة راشد حمدي؛ فرحات، صادق ظاهر، (2021م). "استدامة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية لتقليل الفاقد وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية- العراق، العدد(128)، ص ص146- 168.
- محمد، رائد مجيد عبد؛ المعيني، سعد سلمان عواد،(2013م). "استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف"، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد- العراق، المجلد8، العدد(25)، ص302.
- محمد، كرار محمد حسن، (2023م). "دور أساليب إدارة التكلفة استراتيجيًا في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال"، مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية، العدد6، ص ص 193- 247.
- مطر، محمد عطية، (2004م). التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات – العرض، الإفصاح، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- المقبول، يسري عبد الرحمن السني،(2020م). " نظم إدارة التكلفة الاستراتيجية في قياس دورة الإنتاج الصناعي"، مجلة النيل الأبيض للدراسات والبحوث، جامعة النيل الأبيض، كوستي- السودان، العدد 16، ص ص125- 156.
- نعمان، لبنى هاشم نعمان، (2019م). "أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف الأجور"، مجلة الأنبار، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية- العراق، المجلد11، العدد(24)، ص536.
- النيحوي، إسماعيل محمد؛ أبوعزوم، نجاح عطيّة،(2024م). " أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراته "، مجلة الساتل العلميّة المحكمة، العدد37، ص ص 65- 94.
- يوسف، زينب جباري، (2006م). "إدارة وتخفيض باستخدام سلسلة القيمة"، مجلة التقني، الجامعة التقنية- العراق، المجلد 22، العدد(5)، ص52.
- Alireza, Azimi Sani; Mohdi, Allahverdizadehm, (2012). "Target Kaizen Costing", World Academy of Science, Engineering and Technology, Vol. 62,p.47.
- Chao, Hsuing, (2005)."Early Evidence on the Interactive Effects Involving Product Development Organizations and Target Cost Management", Advances in Management Accounting, Vol. 14, p.180.
- Enofe, A.,O., (2013). "Audit Report and Going Concern Assumption in the Face of Corporate Scandals in Nigeria", Research Journal of Finance and Accounting, Vol.4, No.13, pp. 1 – 8.
- Ezekiel, Adigbole; Olubunmi, Osemene, (2019). "Strategic Cost Management and Accuracy of Cost Information in Selected Manufacturing Firms in Lagos and Ogun States, Nigeria", International Journal of Accounting & Finance (IJAF), Vol.8, No.(1), pp. 129-151.
- Hamood, H., (2013). "Target Costing Practices a Review of Literature", Asia Pacific Management Accounting Journal, Vol. 6, No.(1), p.41.
- Hitt, Micgael, (2001). Ireland: Dnaner Hosleison Robert, (4th Ed), Strategic Management, USA: South – Western College Publishing, p.220.
- Khalis, Al-Naser; Rapiah, Mohamed, (2017). "The Integration between Strategic Cost Management Techniques to Improve the Performance of Iraqi Manufacturing Companies", Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. 9, No .(1), PP. 210-223.
- Odysseas, Pavlatos, (2018). "Strategic Cost Management, Contingent Factors and Performance in Services", Accounting and Management Information Systems, Vol. 17, No.(2), PP. 215-233.
- Sekaran, U.; Bougie. R., (2010). Research Methods for Business – A skill Building Approach, New York: John Wiley and Sons,p.295.