

أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تخفيض تكاليف الإنتاج وتعزيز القدرة التنافسية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في السودان

حسين محمد النفاعي

جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية، قسم المحاسبة

Abstract

The aim of this study is to know the extent to which the target costing method is applied in industrial companies in Sudan. This study also aims at identifying the factors that affect the application of this method, in addition to knowing the factors that hinder its application. The study is also aims to find out the extent to which the cost-benefit systems are applied in Sudanese companies. The study concluded with a number of results, the most important of which is that most of the companies in the study do not apply the method of target costing in determining the cost of products. The study also reported that more than half of the companies in study had no even one cost accountant, and that a large proportion of the sample did not receive any training courses, and did not study any courses on the target costing. The study also reported that the cost-benefit systems are not being implemented. The study also found that the most important factor affecting the application of the target costing method is the severe competition faced by industrial companies from home and abroad, and the most important factor impeding its application is the lack of knowledge of senior management in this manner.

Keywords: Target costing, Industrial Companies, Sudan

مستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان . إضافة لذلك تهدف الدراسة إلى معرفة العوامل التي تؤثر على تطبيق هذا الأسلوب، والتي تعيق تطبيقه. أيضاً تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات السودانية. خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن معظم الشركات محل الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتجات. أفادت الدراسة أيضاً بأن أكثر من نصف الشركات محل الدراسة لا يوجد لديها أي محاسب تكاليف ، وأن نسبة كبيرة من عينة الدراسة لم يتلقوا أي دورات تدريبية ولم يدرسوا أي مقررات عن التكلفة المستهدفة. أفادت الدراسة أيضاً بأنه لا يتم تطبيق النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة. كذلك توصلت الدراسة إلى أن أكثر العوامل التي تؤثر في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو شدة المنافسة التي تتعرض لها الشركات الصناعية من الداخل والخارج، كما أن أكثر العوامل التي تعيق تطبيق أسلوب التكلفة هو عدم معرفة الإدارة العليا بهذا الأسلوب.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، الشركات الصناعية، السودان

مقدمة

بعد انفصال جنوب السودان، والذي كان في التاسع من يوليو 2011، فقدت ميزانية شمال السودان حوالي 36% من إيراداتها بسبب انفصال الجنوب والذي كان يأتي منه حوالي 73% من إنتاج النفط السوداني والذي كان هو أحد المصادر الرئيسية للنقد الأجنبي (الناعابي، 2016). هذا الوضع جعل من الضروري أن يعتمد الاقتصاد السوداني على مصادر أخرى تسهم بدرجة فعالة في دعم الاقتصاد السوداني والمساهمة في توفير النقد الأجنبي. أحد أهم هذه المصادر الأخرى هو القطاع الصناعي. وحتى تكون المنتجات الصناعية السودانية قادرة على المنافسة مع الشركات الأخرى ، لابد أن تتبنى هذه الشركات أساليب أخرى للتكاليف ، غير الأساليب التقليدية، تساعد في تعزيز قدرتها التنافسية.

مشكلة الدراسة

واجهت الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف قصوراً في مساعدة الشركات الصناعية على التحكم في تكلفة الإنتاج وقياس وتسعير المنتجات والمحافظة على الأرباح، الأمر الذي أدى إلى عدم قدرة هذه الشركات على المنافسة في المجال الصناعي المحلي والإقليمي والدولي. وفي ظل هذه المنافسة المتزايدة وتعدد السلع والمنتجات ، إضافة إلى الصراع من أجل البقاء والاستمرار ، أصبح من الضروري الاتجاه إلى تطبيق أساليب حديثة للتكاليف ، والتي من أهمها أسلوب التكلفة المستهدفة.

أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذا البحث من أن أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف يمكن أن يساعد الشركات الصناعية في السودان في تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة القدرة التنافسية لهذه الشركات.

فروض الدراسة

يتم التحقق من أهداف الدراسة من خلال اختبار مدى صحتها أو خطئها الفروض التالية:

1. يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان
2. يتم تطبيق النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان
3. توجد عوامل مؤثرة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان
4. توجد بعض المعوقات تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان

مجتمع الدراسة وأساليب التحليل الإحصائي

تتكون عينة الدراسة من مديري وحدة محاسبة التكاليف في أقسام الحسابات في الشركات الصناعية في السودان. يرى الباحث أن محاسبي التكاليف هم من أقدر الجهات في الشركات الصناعية لتعبئة الاستبانة والحصول على المعلومات الضرورية لهذه الدراسة وذلك بحكم طبيعة عملهم في حساب التكلفة الإجمالية والتكلفة المستهدفة للمنتج، والذي يتطلب علاقتهم الوثيقة بكل الأطراف المعنية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة. فقد قام (Yazdifar&Askarany, 2012) باستطلاع آراء عدد 2041 محاسب حاصلين على شهادة المحاسب القانوني عن مدى تبني الشركات في كل من بريطانيا وأستراليا ونيوزيلندا لأسلوب التكلفة المستهدفة.

تم جمع بيانات الدراسة من خلال استبانة مكونة من خمسة أقسام تحتوي على عدد 43 عامل تفيد الإجابة عنها في الحصول على المعلومات الضرورية لهذا البحث، ومدى صحة أو خطأ فروض الدراسة . بعد تصميم الاستبانة والتأكد من سلامتها تم توزيعها على مديري وحدة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في السودان ، والجدول رقم (1) يوضح عدد الاستبانات الموزعة، والمستردة والصالحة للتحليل، ونسبة الاستجابة:

جدول(1) عدد الاستبانات الموزعة، والمستردة والصالحة للتحليل، ونسبة الاستجابة

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة
160	158	98.7%

يتضح من الجدول رقم (1) أعلاه أن نسبة الاستجابة بلغت 98.7% من إجمالي الاستبانات الموزعة، وهي نسبة تعتبر ملائمة وكافية لتحليل البيانات في مثل هذا النوع من الدراسات وبما يتفق مع الدراسات السابقة (صالح Omar, et al., 2015; 2002). لضمان إرجاع أكبر نسبة من الاستبانات تم توزيع الاستبانات وجمعها بشكل شخصي.

تم اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج من البيانات التي تم جمعها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال البرنامج الإحصائي SPSS، وبواسطتها استخدمت أساليب الإحصاء الوصفي، وأساليب الإحصاء التحليلي المناسبة لاختبار الفرضيات واستخلاص النتائج.

وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها:

1/ الإحصاء الوصفي: يهدف الإحصاء الوصفي إلى تزويد مقاييس تلخيصية للبيانات المتوفرة عن عناصر العينة. حيث تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

2/ اختبار (One Sample T-test): يستخدم هذا الاختبار لمقارنة المتوسطات الحسابية الفعلية لكل متغير من المتغيرات المستقلة مع المتوسط الحسابي الفرضي وذلك لمعرفة إذا ما كان الفرق بين المتوسط الحسابي الفعلي والمتوسط الحسابي الفرضي ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة إحصائية (5%). ويتم استخدام هذا الاختبار لمقارنة درجة التأثير المحسوبة مع الوسط الحسابي الافتراضي لدرجة التأثير المقبولة وبالغلة (3) وهذا الرقم عبارة عن مجموع بدائل إجابات أسئلة الاستبانة $(1+2+3+4+5)$.

3/ اختبار كرونباخ الفا للمصداقية (Cronbach Alpha): لقد تم استخدام اختبار الموثوقية كرونباخ الفا لتبيان تناسق الأسئلة ولقياس مدى صدق وثبات أداة القياس واختبار درجة مصداقية البيانات وثباتها، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل كرونباخ الفا 0.60 أو 60%. بلغت قيمة معامل الفا لإجابات أسئلة الاستبانة على جميع الأسئلة (91.20%) وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، وهذا يعني توفر درجة كبيرة من المصداقية في إجابات الأسئلة. ولقد تم اعتماد الفرضية العدمية والفرضية البديلة لاختبار الفرضيات. وقد تم استخدام مقياس ليكرت (Likert Scale) لتصنيف الإجابات، وتم إعطاء الأوزان الآتية للفرقات: مطبق بالكامل أعطيت خمس درجات. مطبق جزئياً أعطيت أربع درجات. لا أدري أعطيت ثلاث درجات. غير مطبق أعطيت درجتان. غير مطبق إطلاقاً أعطيت درجة واحدة.

مجتمع الدراسة وتحديد حجم العينة

مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة باختيار 930 شركة صناعية مسجلة في وزارة الصناعة تحت قانون الشركات السوداني.

العينة العشوائية العنقودية Cluster Sample

تم اختيار العينة بطريقة العينة العنقودية والتي تسمى أحياناً "عينة المجموعات" Groups أو "العناقيد" Clusters حيث تم اختيارها لأن مجتمع الدراسة على شكل تجمعات أو مجموعات أو عناقيد (سبعة محليات)، بحيث يحتوي كل عنقود (محلية) على الكثير من الكيانات التجارية العائلية (مفردات المجتمع)، ثم تم اختيار عشوائي لكل المفردات داخل هذه العناقيد التي تم اختيارها. تم اختيار العينة العنقودية حتى لا نحتاج تكاليف زائدة كما أنها توفر الكثير من الجهد والوقت، حيث أن مفردات العينة (الكيان التجاري العائلي) التي تم اختيارها متباعدة تماماً عن بعضها، كما أن دراسة كل المفردات داخل العناقيد التي تم اختيارها قللت كثيراً من نفقات الانتقال بين المفردات.

تحديد حجم العينة

تم تحديد حجم العينة بعد القيام بمسح أولي استطلاعي لعينة أولى من (18) شركة صناعية لمعرفة مدي درجة التجانس والاختلاف وسط المجتمع المراد دراسته ومن ثم تم استخدام القانون التالي لمعرفة حجم العينة المناسب باستخدام المعادلتين التاليتين:

حيث:

π : النسبة المتوقعة للصفة محل الدراسة.

ω : طول فترة الثقة.

α : مستوى المعنوية.

$Z_{1-\frac{\alpha}{2}}$: قيمة من جدول التوزيع الطبيعي مقابل لطول فترة الثقة

n_0 : حجم العينة المبدئي .

N : حجم المجتمع.

n : حجم العينة النهائي.

لهذه الدراسة نفترض الآتي:

النسبة المتوقعة للكياني التجاري العائلي = 50%.

طول فترة الثقة = 16%.

1.96 ل 95% فترة ثقة. $Z_{1-\alpha/2}$

خلص الباحث من المعادلتين اعلاه إلى أن حجم مجتمع الدراسة في ولاية الخرطوم يساوي 930 شركة صناعية, وحجم العينة المطلوب وفقاً للمعادلات أعلاه 158 شركة صناعية تم توزيع الاستبيان عليها.

الدراسات السابقة:

بدأ ظهور تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أولاً في اليابان خلال العام 1960. وقد أظهرت الدراسات أنه بحلول

السبعينيات من القرن الماضي أصبح العديد من الشركات الصناعية الكبرى في اليابان تطبق أسلوب التكاليف

المستهدفة (Kato, boer, & Chow, 1995). وقد عرف (Sakurai, 1989) التكلفة المستهدفة بأنها أحد أدوات

إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج

والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة. أما (Monden & Hamada, 1991) فقد عرف التكاليف المستهدفة بأنها

النظام الذي يعاون في عملية تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد تماماً، أو إجراء تغيير شامل أو

تغيير بسيط في منتج قديم. ونظراً لأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تخفيض تكاليف الإنتاج ، وتعزيز

القدرة التنافسية للشركات فقد قامت الكثير من الشركات في عدد من دول العالم بتطبيقه وبنسب مختلفة، كما أشارت

إلى ذلك عدد من الدراسات السابقة. ففي اليابان أفادت دراسة (Huh, et al., 2008) إلى أن حوالي 80% من

الشركات المدرجة في بورصة طوكيو للأوراق المالية تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة. أما في ماليزيا فقد افادت

دراسة بحثية بأن 41% من 241 شركة تمت دراستها تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة (Tho et al., 1998). أما

في تايلاند فقد خلصت دراسة (Visedsun & Terdpaopong, 2012) إلى أن حوالي 44% من الشركات تطبق

أسلوب التكلفة المستهدفة. أما في هولندا، فقد أفادت دراسة بحثية لأكبر الشركات بأن هناك 19 شركة من أصل 32 شركة (بنسبة 59,4%) من الشركات الهولندية المسجلة ببورصة امستردام تطبق مدخل التكلفة المستهدفة (Dekker & Smidt, 2003). أفادت دراسة عبد المولى وأبو ربه (2016) أن أسلوب التكلفة المستهدفة غير مطبق في أي من الشركات السعودية، وأن هناك عدداً من العوامل تؤثر على قرار تبني الشركات السعودية لهذا الأسلوب أهمها شدة المنافسة التي تتعرض لها الشركات السعودية يليها حجم الشركة ثم التدخل الحكومي في التسعير. خلصت هذه الدراسة أيضاً إلى وجود عدد من الأسباب تعيق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أهمها عدم توافر الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق هذا الأسلوب.

تناولت دراسة محمد (2016)، عن حالة البنك السوداني الفرنسي في السودان، عن دور أسلوب التكاليف المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، حيث تمثلت مشكلة هذه الدراسة في أوجه قصور الأساليب التقليدية لمحاكاة التكاليف مما أدى إلى ضعف قدرة المصرف في التحكم في تكلفة وتسعير الخدمات المصرفية المقدمة. راجحان (2002) من خلال دراستها على المشروعات الصناعية بمدينة جدة بالمملكة العربية السعودية، والتي رؤوس أموالها كبيرة، توصلت إلى أن هذه المشروعات الصناعية لا تطبق نظام التكلفة المستهدفة، وأن هناك عدد من المعوقات لتطبيق هذا النظام أهمها عدم المعرفة الإدارية العليا والموظفين والعاملين بهذا النظام.

أما بخصوص المزايا والمنافع فقد أوضحت دراسة (Talha & Raja, 2010) إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق عدداً من المزايا والمنافع للشركات التي تقوم بتطبيقه منها: خفض التكاليف في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج، الإسهام في التحسينات المستمرة، وتعزيز القدرات التنافسية. كذلك أشارت الدراسة إلى أهمية تحسين العلاقة مع الموردين والذي يؤدي إلى جودة عملية توريد المواد مما ينتج عنه لعب دوراً فعالاً في الرقابة على التكاليف في المراحل المبكرة من تطوير وتصميم المنتج. أما فيما يتعلق بقرار الشركات حول مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، فقد أشارت عدة دراسات إلى وجود عدد من العوامل التي تؤثر على ذلك. منها مثلاً دراسة

(Roslender & Hart, 2002) التي أشارت إلى وجود عدد من العوامل التي تؤثر على قرار الشركات حول مدى تبني أو رفض الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف، ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة. ومن هذه العوامل التي ناقشتها الدراسة: نوع الصناعة، شدة المنافسة، حجم الشركة، استراتيجية الشركة، درجة عدم التأكد المحيطة بالمنتجات التي تتعامل معها الشركة. إضافة إلى ذلك، فقد أشارت دراسة (Christian & Nilsson, 2008) إلى وجود علاقة طردية بين شدة المنافسة وقرار إدارة الشركة بتبني أسلوب التكلفة المستهدفة. كذلك أشارت دراسة

(Dekker & Smidt, 2003) إلى وجود عدد من العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار الشركة حول إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة منها: نوع الصناعة، حجم الشركة، شدة المنافسة، درجة عدم التأكد المحيطة ببيئة الشركة، ثقافة الشركة، والمجتمع الذي تعمل فيه الشركة. أما دراسة (Chiling & Shumei, 2013) فقد أفادت بوجود عدد من العوامل الخارجية تؤثر على قرار الشركات بتبني أسلوب التكلفة المستهدفة منها: الركود الاقتصادي، والتدخل الحكومي في تسعير المنتجات. إضافة إلى ما سبق، فقد أشارت دراسة

(Briciu & Capusneanu, 2013)، والتي أجريت من خلال استبيان على عدد من الشركات التي تعمل في قطاع صناعة الأجهزة المنزلية في دولة رومانيا حول أهم العوامل التي تؤثر على قرار تبني الشركات الصناعية لأسلوب التكلفة المستهدفة، حيث أتضح أن نسبة 37% من المشاركين في الاستبيان ذكروا أن السبب هو عدم التأكد في بيئة الأعمال، بينما أرجع 32% السبب إلى شدة المنافسة، و 24% أرجعوا السبب إلى الاستراتيجية التي يقدمها المديرين. إضافة إلى ما سبق، فقد أشارت الدراسة إلى وجود عوامل أخرى تساهم في عدم تبني الشركات الرومانية لأسلوب التكلفة المستهدفة أهمها: تخوف العاملين من الآثار التي قد تترتب على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

والمتمثلة في فلسفة التكلفة المستهدفة التي تعتمد على خفض التكاليف الأمر الذي قد ينتج عنه تخفيض وظائف العاملين نتيجة للتخفيضات والتدابير المختلفة التي تصاحب تطبيق هذا الأسلوب. ويتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة سبع خطوات، كما أشار إلى ذلك (Baharudin&Jusoh; 2015)، يمكن تلخيصها كما يلي: الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف: وهو ذلك السعر المقدر للمنتج والذي يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل الحصول على المنتج، ويعتبر نقطة البداية لأنشطة التكاليف المستهدفة. وتشير الدراسات السابقة إلى أن الشركات اليابانية تضع سعر بيع مستهدف لمنتجاتها آخذة في الاعتبار مختلف العوامل الداخلية والخارجية مثل استراتيجيات الإدارة العليا، الأهداف الربحية، ميزات ومواصفات المنتج، رد فعل المنافسين تجاه ذلك السعر المحدد، الحصة السوقية للشركة، السوق المستهدفة، قدرة العملاء على الشراء (Cooper &Slagmulder, 1999). الخطوة الثانية: تحديد الربح المستهدف: وهذه الخطوة تتضمن تحديد الربح الذي ترغب الشركة في تحقيقه مستقبلاً من المنتج. وعند تحديد الربح المستهدف، فإن الشركات اليابانية تأخذ في الاعتبار عنصرين هامين هما: أن الربح المستهدف يجب أن يكون واقعياً، وأنه يجب أن يكون قادراً على تغطية تكاليف حياة المنتج (Cooper &Slagmulder, 1999). وبشكل عام، من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف (Kato et al., 1995). الخطوة الرابعة: عمل دراسة الجدوى لتحديد الربحية: وفي هذه الخطوة يتم تقييم ربحية المشروع. حيث أشار (Monden& Hamada, 1991) إلى أنه يجب أن يقوم قسم خاص في الشركة، مثلاً قسم إدارة التكاليف، بتجميع كل بنود التكلفة بغرض عمل دراسة الجدوى الربحية لتقييم إمكانية تحقيق الأرباح المستهدفة. الخطوة الخامسة: تحقيق التكلفة المستهدف: وفي هذه المرحلة يتم تنفيذ كافة خطط تخفيض التكاليف لتحقيق التكلفة المستهدفة. حيث يستلزم خفض التكاليف الإجمالية حتى تصل إلى مستوى التكلفة المستهدفة (Kato et al., 1995). وبعدها يقوم مهندسو الإنتاج بتصميم وإنتاج المنتج بهذه التكلفة أو أقل. هناك عدد من الأساليب التي يمكن استخدامها أهمها أسلوب هندسة القيمة (Lee &Monden, 1996). في هذه المرحلة يجب تحسين العلاقة مع الموردين بحيث يكون هناك تعاون وثيق ومتبادل بين المنشأة والموردين (Baharudin&Jusoh; 2015). الخطوة السادسة: وتشمل المراقبة وإعداد التقارير عن حالة تحقيق التكلفة المستهدفة. الخطوة السابعة: تحسين التكلفة: وتنفيذ هذه الخطوة يكون في مرحلة الإنتاج، حيث يجب أن يكون هناك بحث مستمر لاختراق وتخفيض التكلفة، وتحسينات على المنتج في مراحل إنتاجه المختلفة (Kato et al., 1999). أما بخصوص العناصر الرئيسية التي تؤثر في تصميم وتنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة، فقد أشارت العديد من الدراسات السابقة (Baharudin&Jusoh, 2015; Cooper &Slagmulder, 1999; Ellram, 2000; Tiago et al., 1995; Kato et al., 2009) إلى وجود عدد من العناصر يمكن تلخيصها كما يلي: (1) درجة توجه العملاء: وهذه قد تؤثر على تصميم وتنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال رغبات العملاء والمواصفات والميزات المطلوبة في المنتج والسعر المناسب. (2) درجة توافر المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات والاستراتيجيات المتعلقة بالعمليات. (3) درجة العلاقة مع الموردين: كلما كانت العلاقة التجارية وثيقة ومبنية على التعاون بين الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة وبين الموردين، كلما ساعد ذلك على خفض ضغوط المنافسة الأمر الذي يؤدي إلى خفض التكاليف في جميع مراحل سلسلة توريد المواد. (4) درجة التكامل مع أنظمة التشغيل الأخرى في الشركة: الوضع المثالي لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو أن يكون هناك اندماج كامل مع الأنشطة الأخرى من خلال تنفيذ نظام التصنيع المرن واستخدام التكنولوجيا الحديثة في التصنيع. (5) التوجه الجماعي لفريق العمل: يتطلب نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بدرجة كبيرة على التعاون المستمر وتضافر جهود مجموعة من القائمين بالوظائف المتخصصة، مثل محاسبي التكاليف، مديري ومهندسي الإنتاج، رجال التسويق والمبيعات.

يوجد عدد من النظم المعاونة التي يعتمد عليها أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافه أهمها نظام اختبار دالة الجودة، ونظام هندسة القيمة، ونظام التطوير المستمر. كل نظام من هذه النظم الثلاثة يقوم بدور فعال في تحقيق الأهداف المرجوة منه بالتعاون مع أسلوب التكلفة المستهدفة. فهذه النظم تشكل مجتمعة دورة مستمرة ومنظمة في تدفق الأعمال في المشروعات الصناعية. يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتحديد المنتج المراد إنتاجه أو المنتج المراد تطويره، ثم يقوم هذا النظام بتحديد التكلفة المستهدفة التي سوف يتم تصميم المنتج وإنتاجه في حدودها. يأتي دور نظام اختبار دالة الجودة في المرحلة التالية لأسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يقوم بدراسة جميع أجزاء ومكونات المنتج الجديد لتحديد أهم وأفضل الوظائف والمواصفات والأجزاء التي يجب أن يشتمل عليها المنتج، وبما يتماشى مع ذوق ورغبة المستهلك (Franceschini Rossetto, 1998). يأتي دور نظام هندسة القيمة في المرحلة التالية لنظام اختبار دالة الجودة. ويمكن تعريف أسلوب هندسة القيمة بأنها "عملية فحص لكل عنصر من عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على وظائف وجودة المنتج" (Sakurai, 1989). ومن بين الأنشطة التي يستخدمها أسلوب هندسة القيمة للوصول للتكلفة المستهدفة حذف أو تغيير لبعض أجزاء المنتج التي لا تضيف قيمة للمنتج، أو تغيير نوع أو حجم أو سمك المواد المستخدمة في إنتاج المنتج (Sakurai, 1989). ثم يأتي دور نظام التطوير المستمر بعد نظام هندسة القيمة، حيث يقوم هذا النظام بعمل التغييرات الجذرية التي يحتاجها المشروع أو تحتاجها العملية الإنتاجية لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات. ويتم ذلك من خلال الرقابة الدائمة والكشف عن مواطن حدوث الارتفاع في التكاليف ومسبباتها ومحاولة التخلص منها (Howell, 1994; Choi, 1998).

مناقشة وتحليل بيانات الدراسة الميدانية
القسم الأول: البيانات الأساسية:

جدول (2) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لمتغير نوع القطاع الذي تعمل فيه الشركة:

نوع الشركة	التكرار	النسبة المئوية
مواد غذائية	29	18.4
غزل ونسيج وملابس جاهزة	8	5.1
الصابون	42	26.6
أسمنت	4	2.5
بلاستيك	36	22.8
صناعة الكيماويات ومنتجاتها	14	8.9
صناعة المنتجات المعدنية	8	5.1
صناعات أخرى	8	5.1
المجموع	158	100.0

من الجدول رقم (2) أعلاه يتضح أن نسبة 26.6% من القطاع الذي تعمل فيه الشركات هو الصابون، ثم يليه قطاع صناعة البلاستيك بنسبة 22.8%، وقطاع المنتجات الغذائية بنسبة 18.4%، وقطاع الكيماويات ومنتجاتها بنسبة 8.9%، كما تساوي قطاع الغزل والنسيج وصناعة المنتجات المعدنية والصناعات الأخرى بنسبة بلغت 5.1%.

جدول (3) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لمتغير حجم رأس مال الشركة:

حجم رأس الشركة	التكرارات	النسبة المئوية
أكثر من 500 مليار جنيه سوداني	7	4.4
من 300 مليار إلى 500 مليار جنيه	11	7.0
من 100 مليار إلى 299 مليار جنيه	27	17.1
من 1 مليار إلى 99 مليار جنيه	62	39.2
من 500 مليون إلى 999 مليون جنيه	9	5.7
من 100 مليون إلى 499 مليون جنيه	39	24.7
أقل من 100 مليون جنيه	3	1.9
المجموع	158	100.0

يتضح من الجدول رقم (3) أعلاه أن معظم الشركات محل الدراسة (62 شركة) يتراوح حجم رأسمالها بين 1 مليار و 99 مليار جنيه سوداني نسبة بلغت 39.2 % , تليها الشركات التي تراوح رأسمالها بين 100 مليون و 499 مليون جنيه (39 شركة) بنسبة 24.7% , ثم تليها الشركات التي تراوح رأسمالها بين 100 مليار و 299 مليار جنيه (27 شركة) بنسبة 17.1 % . نلاحظ أن الشركات التي زاد حجم رأسمالها عن 500 مليار بلغ نسبة 4.4% من إجمالي حجم الشركات، وأن نسبة 1.9% من الشركات تراوح رأسمالها دون 100 مليون جنيه. نلاحظ كذلك أن نسبة 67.7% من الشركات الخاضعة للدراسة تتمتع برأسمال يزيد عن مليار جنيه وهذا يدل على تمتعها بقدرات مالية لا بأس بها تساعد في تبني وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

جدول (4) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لمتغير عدد المحاسبين في الشركة:

عدد المحاسبين	التكرارات	النسبة المئوية
20 محاسب فأكثر	36	22.8
من 10 إلى 19 محاسب	26	16.5
من 5 إلى 9 محاسب	76	48.1
من 2 إلى 4 محاسب	14	8.9
محاسب واحد	6	3.8
المجموع	158	100.0

يتضح من الجدول رقم (4) أعلاه أن حوالي نصف الشركات تقريباً (76 شركة) يتراوح عدد المحاسبين فيها بين 5 و 9 محاسب بنسبة بلغت 48.1% من عينة الدراسة، وأن نسبة 22.8% (36 شركة) يزيد عدد المحاسبين فيها عن 20 محاسب، وأن نسبة 16.5% من الشركات (26 شركة) يتراوح عدد المحاسبين فيها بين 10 و 19 محاسب، وأن 8.9% (14 شركة) يتراوح عدد المحاسبين فيها بين 2 و 4 محاسب، وأن 3.8% (6 شركات) لديهم محاسب واحد.

جدول (5) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لمتغير عدد محاسبي التكاليف في الشركة:

عدد محاسبي التكاليف	التكرارات	النسبة المئوية
10 محاسب فأكثر	6	3.8

2.5	4	من 5 إلى 9 محاسب
12.0	19	من 2 إلى 4 محاسب
22.2	35	محاسب واحد
59.5	94	لا يوجد
100.0	158	المجموع

يوضح الجدول رقم (5) أعلاه أن أكثر من نصف الشركات محل الدراسة (94 شركة) بنسبة 59.5% من مجتمع الدراسة لا يوجد لديها أي محاسب تكاليف، وأن نسبة 22.2% (35 شركة) لديها محاسب واحد، وأن 12% (19 شركة) لديها ما بين 2 و 4 محاسب، وأن 3.8% (6 شركات) لديها 10 محاسبين فأكثر، وأن 2.5% (4 شركات) لديها بين 5 و 9 محاسب. مما سبق يتضح عدم إلمام الإدارة في هذه الشركات بمدى أهمية محاسبة التكاليف.

جدول (6) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي:

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
5.7	9	ثانوي عالي
10.1	16	دبلوم جامعي ثلاث سنوات
55.1	87	بكالوريوس
17.7	28	ماجستير
11.4	18	دكتوراه
100.0	158	المجموع

يبين الجدول رقم (6) أعلاه أن أكثر من نصف الأفراد من عينة الدراسة (87 فرداً) بنسبة 55.1% هم من حملة البكالوريوس، يليها حملة الماجستير بعدد 28 فرد بنسبة 17.7%. وبالتالي نجد أن نسبة 72.8% من عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس والماجستير. كذلك يوضح الجدول أعلاه أن نسبة 11.4% من عينة الدراسة هم حملة الدكتوراه. هذا يعني أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بأهلية أكاديمية جيدة ولديهم القدرة الكافية على تفهم أسئلة الاستبانة المتعلقة بالتكلفة المستهدفة.

جدول (7) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لمتغير المؤهل المهني:

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل المهني
11.4	18	ليس لدي أي مؤهل مهني
18.4	29	CPA الأمريكية
19.6	31	CA البريطانية
24.1	38	CPA السودانية
26.6	42	CPA السعودية
100.0	158	المجموع

يبين الجدول رقم (7) أعلاه أن نسبة 26.6% من الأفراد المحييين على أسئلة الاستبانة هم من حملة CPA السعودية، وأن نسبة 24.1% من حملة CPA السودانية، وأن نسبة 19.6% من حملة CA البريطانية، وأن نسبة 18.4% من حملة CPA الأمريكية. وفي المقابل نجد أن نسبة 11.4% ليس لديهم أي مؤهل مهني. وهذا مؤشر جيد حيث أن نسبة 88.7% من عينة الدراسة هم من حملة الشهادات المهنية.

جدول رقم (8) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة:

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من سنة	11	7.0
من سنة إلى 5 سنوات	18	11.4
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	24	15.2
من 10 سنوات إلى 15 سنة	35	22.2
من 15 سنوات إلى 20 سنة	41	25.9
من 20 سنوات إلى 25 سنة	21	13.3
أكثر من 25 سنة	8	5.1
المجموع	158	100.0

يبين الجدول رقم (8) أعلاه أن نسبة 25.9% (41 فرد) من أفراد عينة الدراسة تتراوح خبراتهم بين 15 و 20 سنة، وأن نسبة 22.2% (35 فرد) تتراوح خبراتهم بين 10 و 15 سنة، وأن نسبة 15.2% (24 فرد) تتراوح خبراتهم بين 5 و 10 سنوات. من الجدول أعلاه يتضح أن نسبة 66.5% من عينة الدراسة لا تقل خبراتهم عن عشر سنوات، وفي هذا إشارة إلى أن الخبرة العالية التي يتمتع بها أفراد عينة الدراسة يعزز الثقة بالنتائج المتحصل عليها. جدول رقم (9) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لمتغير " خلال دراستك هل يوجد أي موضوع في المقررات التي درستها عن التكلفة المستهدفة":

الإجابة	التكرارات	النسبة المئوية
نعم	52	32.9
لا	106	67.1
المجموع	158	100.0

يتضح من الجدول رقم (9) أعلاه أن نسبة 67.1% (106 فرد) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم بعدم وجود أي مقررات تحتوي على موضوع عن التكلفة المستهدفة خلال دراستهم، في حين أن نسبة 32.9% (52 فرداً) كانت إجاباتهم بأنهم قد درسوا مقررات تتضمن التكلفة المستهدفة. هذا يوضح أن أكثر من ثلثي أفراد العينة لم يدرسوا أي مقررات عن التكلفة المستهدفة، وهذا يدل على أن نسبة كبيرة من محاسبي التكاليف في الشركات الصناعية في السودان لم يتعرفوا على هذا الأسلوب خلال فترة دراستهم. جدول رقم (10) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لمتغير " خلال فترة عملك، هل حصلت على أي دورة تدريبية عن التكلفة المستهدفة":

الإجابة	التكرارات	النسبة المئوية
نعم	11	7.0
لا	147	93.0
المجموع	158	100.0

يبين الجدول رقم (10) أعلاه أن نسبة 93% (147 فرد) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم بعدم تلقي أي دورات تدريبية عن التكلفة المستهدفة، بينما أجاب 7% فقط (11 فرد) بأنهم قد تلقوا دورات تدريبية عن التكلفة المستهدفة. مما سبق يتضح أن معظم هذه الشركات الصناعية تغفل تدريب العاملين في مجال التكلفة المستهدفة.

القسم الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج:

الفرضية الأولى: يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان.
الجدول (11) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لمتغيرات الدالة على الفرضية الأولى:

الرقم	العبارة		نعم	لا	المجموع
1	هل سمعت بأسلوب التكلفة المستهدفة	التكرار	71	87	158
		%	44.9	55.1	100
2	هل لديك معرفة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتجات	التكرار	32	126	158
		%	20.3	79.7	100
3	هل تقوم الشركة التي تعمل بها بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتجات	التكرار	19	139	158
		%	12	88	100

يتضح من الجدول رقم (11) أعلاه أن أكثر من نصف المجيبين على أسئلة الاستبانة 87 فرد بنسبة 55.1% لم يسمعو إطلاقاً بأسلوب التكلفة المستهدفة، في حين أن عدد 71 فرد من عينة الدراسة بنسبة 49.9% قد سمعوا بها. إضافة لما سبق، يتضح أيضاً أن نسبة 79.7% من عينة الدراسة (126 فرد) أجابوا بأنه ليس لديهم معرفة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتجات، في حين أن نسبة 20.3% (32 فرد) فقط أجابوا بأنهم لديهم المعرفة بتطبيق هذا الأسلوب في تحديد تكلفة المنتجات. أما عن إجابة السؤال "هل تقوم الشركة التي تعمل بها بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتجات" فقد اتضح أن نسبة 88% من عينة الدراسة (139 فرد) أجابوا بأن الشركة التي يعملون بها لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتجات، في حين أن نسبة 12% فقط (19 فرد) أجابوا بأن الشركة التي يعملون بها تطبق هذا الأسلوب في تحديد تكلفة المنتجات. يتضح من تحليل الجدول السابق أن نسبة 79.7% من عينة الدراسة ليس لديهم معرفة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وأن نسبة 88% يقولون بأن شركاتهم لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، لذا نرفض الفرض القائل بأنه يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان ونقبل بالفرض البديل القائل بأنه لا يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان.

الفرضية الثانية: يتم تطبيق النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان.
جدول (12) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لمتغيرات الدالة على الفرضية الثانية:

القيمة الاحتمالية	قيمة T	الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي	درجة التطبيق					العامل
				غير طبق إطلاقاً	غير مطبق	لا أدري	مطبق جزئياً	مطبق بالكامل	
0.000	13.2	38.5	1.9	58	67	23	7	3	1- نظام اختبار دالة الجودة
0.000	7.2	37.6	1.9	36.7	42.4	14.6	4.4	1.9	
0.000	5.2	57.5	2.9	46	87	23	2	0	2- نظام هندسة القيمة
0.000	11.2	40.0	2.0	29.1	55.1	14.6	1.3	0.0	
0.000	8.2	45.3	2.3	22	64	7	42	23	3- نظام التطوير المستمر
0.000	7.4	42.2	2.1	13.9	40.5	4.4	26.6	14.6	
0.000	14.2	38.5	1.9	54	71	21	3	9	4- نظام التكلفة على

0.000	8.2	37.6	1.9	34.2	44.9	13.3	1.9	5.7	%	أساس النشاط
0.000	11.2	57.5	2.9	39	74	23	8	14	التكرار	5- إعادة هيكلة عناصر التكاليف في المنشأة
0.000	12.3	40.0	2.0	24.7	46.8	14.6	5.1	8.9	%	
0.000	5.1	45.3	2.3	23	97	36	2	0	التكرار	6- نظام Just-in-Time
0.000	17.3	42.2	2.1	14.6	61.4	22.8	1.3	0.0	%	
		43.5	2.2	المتوسط الوسط الحاسبي والأهمية النسبية						

تشير نتائج الجدول رقم (12) أعلاه، ومن خلال تحليل الفقرات الخاصة بالفرضية الثانية، أن المتوسط الحسابي لها (2.2)، وهذا يشير إلى أن المتوسط الحسابي أقل من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يدل على ضعف تبني هذا المحور من أفراد عينة الدراسة حيث بلغت الأهمية النسبية لها 43.5%. كما أن قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "157" تساوي 1.646. نلاحظ أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وكذلك قيمة (الفا) أقل من (0.05). وبما أن قاعدة القراري قبول الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) القائلة بأنه لا يتم تطبيق النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان.

الفرضية الثالثة: توجد عوامل مؤثرة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان. الجدول رقم (13) يوضح التوزيع التكراري للعوامل أدناه بإعطاء الرقم (1) لأكثر العوامل تأثيراً على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ثم الرقم (2) للذي يليه، وهكذا، وتترك العوامل التي تعتقدون أن ليس لها أي تأثير بدون أرقام:

الرقم	العوامل المؤثرة	الترتيب	التكرار	النسبة المئوية
1	شدة المنافسة التي تتعرض لها الشركات الصناعية	1	35	22.2
2	حجم الشركة	5	10	6.3
3	تقلبات الأسعار	6	3	1.9
4	التقلبات الاقتصادية والسياسية في البيئة المحيطة التي تعمل فيها الشركات الصناعية	2	29	18.4
5	نوع الصناعة	4	14	8.9
6	المنتجات المستوردة بأسعار رخيصة	4	14	8.9
7	المنافسة غير الشريفة	0	13	8.2
8	عدم إدراك الشركات الصناعية في السودان لأهمية تبني المداخل الحديثة في التكاليف	0	22	13.9
9	استراتيجية الشركة	3	18	11.4

يتبين من الجدول السابق رقم (13) أن نسبة 22.2% (35 فرداً) من أفراد عينة الدراسة يرون بأن أكثر العوامل التي تؤثر في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان هو شدة المنافسة التي تتعرض لها الشركات الصناعية من الداخل والخارج، يليه التقلبات الاقتصادية والسياسية في البيئة المحيطة التي تعمل فيها الشركات الصناعية والتي كانت بنسبة 18.4% (29 فرداً) يليه استراتيجية الشركة بنسبة 11.4% (18 فرداً) من أفراد عينة الدراسة، وتتساوى كل من نوع الصناعة والمنتجات المستوردة بأسعار رخيصة بنسبة 8.9%.

إضافة لما سبق فإن نسبة 13.9% (22 فرداً) يرون بأن عدم إدراك الشركات الصناعية في السودان لأهمية تبني المداخل الحديثة في التكاليف لا يؤثر على أسلوب التكلفة المستهدفة، كما يرى 8.2% (13 فرداً) بأن المنافسة غير الشريفة تستبعد من العوامل المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا يدل على مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة والتي تتحلي بها كثير من الشركات الصناعية في السودان رغم الضغوط الاقتصادية التي تحيط به. نلاحظ من الجدول أعلاه أن المنافسة الشديدة في مجال منتجات الشركات الصناعية تعتبر أهم العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة. وهذا يحقق الفرض القائل بأنه توجد بعض العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في السودان

الفرضية الرابعة: توجد بعض المعوقات تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية

الجدول رقم: (14) يوضح التوزيع التكراري للعوامل أدناه بإعطاء الرقم (1) لأكثر المعوقات أهمية، ثم الرقم (2) للذي يليه، وهكذا، وتترك المعوقات التي لا تمثل لديكم أية أهمية بدون أرقام:

الرقم	المعوقات	الترتيب	التكرار	النسبة المئوية
1	عدم معرفة الإدارة العليا بأسلوب التكلفة المستهدفة	1	44	27.8
2	عدم وجود كوادر بشرية مؤهلة لتطبيق هذا الأسلوب	3	23	14.6
3	عدم دعم الإدارة العليا للأساليب الحديثة والتمسك بالطرق التقليدية	2	26	16.5
4	عدم توافر المعلومات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب	5	16	10.1
5	قلة الموارد المالية	4	18	11.4
6	صعوبة التقدير المسبق لتكاليف الإنتاج	6	13	8.2
7	ضعف التوجه الجماعي للموظفين والعاملين في الشركة	4	18	11.4

يتبين لنا من الجدول السابق رقم (14) أن نسبة 27.8% (44 فرداً) من أفراد عينة الدراسة يقولون بأن أكثر المعوقات أهمية في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو عدم معرفة الإدارة العليا بهذا الأسلوب، وهذا يأتي من باب أن الإدارة العليا هي التي تضع وتخطط وتنفذ البرامج الاستراتيجية للشركة، ويأتي في المرتبة الثانية عدم دعم الإدارة العليا للأساليب الحديثة والتمسك بالطرق التقليدية بنسبة 16.5% (26 فرداً)، ثم يأتي عدم وجود كوادر بشرية مؤهلة لتطبيق هذا الأسلوب في المرتبة الثالثة بنسبة 14.6% (23 فرداً)، ويأتي في المرتبة الرابعة من المعوقات قلة الموارد المالية بنسبة 11.4%، ويليه عدم توافر المعلومات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب بنسبة 10.1%. هذه العوامل تحقق الفرضية القائلة بأنه توجد بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية.

النتائج والتوصيات

1/ أن معظم شركات القطاع الصناعي في السودان مازالت غير مدركة لأهمية استخدام الأساليب الحديثة للتكاليف في مجال تخفيض تكاليف الإنتاج.

2/ إن مخرجات الجامعات السودانية مازالت تفتقر إلى تلبية احتياجات سوق العمل بالكوادر البشرية المؤهلة. يمكن اقتراح عدد من التوصيات كما يلي:

3/ ضرورة أن تضع الشركات الصناعية في السودان ضمن استراتيجياتها طويلة الأجل أسلوب التكلفة المستهدفة لضمان بقائها في سوق الأعمال ومنافسة الشركات في البيئة الإقليمية والدولية، وأن يكون لوزارة الصناعة دور في ذلك حتى يستطيع القطاع الصناعي أن يلعب دوره في دعم الاقتصاد السوداني.

4/ التركيز على أن يكون ضمن مقررات الكليات المتخصصة في الجامعات السودانية مواضيع عن الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف مع ضرورة خلق فرص تدريبية للكوادر البشرية.
5/ ضرورة تحسين العلاقة مع الموردين بحيث يكون هناك تعاون وثيق ومتبادل بين المنشأة والموردين.
المراجع العربية:

1/ النافعابي, حسين محمد (2016), " مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في شركات القطاع الخاص في السودان ومدى مشاركة العاملين في الإدارات التنفيذية في إعدادها وتنفيذها", مجلة الفكر المحاسبي, قسم المحاسبة والمراجعة, كلية الاقتصاد والإدارة, جامعة عين شمس, جمهورية مصر العربية.

2/ راجحان, ميساء محمود محمد (2002), "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة", بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير, جامعة الملك عبد العزيز, كلية الاقتصاد والإدارة, المملكة العربية السعودية, 2002.

3/ صالح, رضا إبراهيم (2002), "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين, دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر", مجلة البحوث المحاسبية, المجلد 6, العدد (2), 143-165.

3/ عبد المولى, ناصر خليفة و أبو رية, أحمد محروس (2016), "دراسة العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لزيادة القدرة التنافسية", مجلة مركز صالح للاقتصاد الإسلامي, جامعة الأزهر, العدد (1) لعام 2016.

5/ محمد, صفاء أحمد عبد الماجد (2016), "دور التكاليف المستهدفة في كفاءة تسعير الخدمات المصرفية: دراسة حالة البنك السوداني الفرنسي", جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, رسالة ماجستير.

المراجع الإنجليزية

6.Ansari, S.; Bell, J.; & Okano, H. (2007), "Target Costing: Uncharted Research Territory in C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.)", *Handbook of Management Accounting Research*: Elsevier Ltd. 507-530.

7.Briciu, S. & Capusneanu, S. (2013), " Pros and Cons for the Implementation of Target Costing Method in Romanian Economic Entities ", *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 12. No. 3.

8.Chiling , W. & Shumei, C. (2013). " Dynamic Target Costing (TC) in Real Estate Development Industry in Taiwan" , *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Feb. Vol. 9 , No 2.

9.Choi, T. (1998), "The Successes and Failures of Implementing Continuous Improvement Program: Case of Seven Automotive Parts Suppliers", *Becoming Lean*, J. Liker, Productivity Inc., 1998:410.

10.Christian, G. & Nilsson, U. (2008), " The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing ", *International Journal of Production Economics*, Vol. 115. Issue 1.

11.Cooper, R.; & Slagmulder, R. (1999), "Develop Profitable New Product with Target Costing", *Sloan management Review*, Summer, 23-33.

12.Dekker, H. & Smidt, P. (2003), " A Survey on the Adoption and use in Dutch Firms of Target Costing ", *International Journal of Production Economics* , Vol.84, No.3.

13.Ellram, L. M. (2000), "Purchasing and Supply Management's Participation in the Target Costing Process", *Journal of Supply Chain Management*, Vol. 36, No. 12, 39-51.

14.Ellram, L. M. (2006), "The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practices", *Journal of Supply Chain Management*, Vol. 42, No. 1, 13-26.



15. Feil, P.; Yook, K & Kim, I. (2004), "Japanese Target Costing: A Historical Perspective", *International Journal of Strategies Cost Management*, Spring, 10-19.
16. Franceschini, F. & Rossetto, S. (1998), "Quality Function Deployment: How to Improve its Use", *Total Quality Management*, Vol. 9, No. 6.
17. Howell, R. (1994), "Management Accounting Guideline: Implementing Target Costing", The Society of Management Accounting Canada.
18. Huh, S.; Yook, K.; & Kim, I. (2008), "Relationship Between Organizational Capabilities and Performance of Target Costing: An Empirical Study of Japanese Companies", *Journal of International Business Research*, Vol. 7, No. 1, 91-107.
19. Kato, Y.; Boer, G. & Chow, C. (1995), "Target Costing: An Integrative Management Process", *Journal of Cost Management*, Vol. 9, No. 1, 39-51.
20. Lee, J. & Monden, Y. (1996), "An International Comparison of Manufacturing – Friendly Cost Manufacturing System", *The International Journal of Accounting*, Vol. 31, No. 2, 197-212.
21. Monden, Y. ; & Hamada, K. (1991), "Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 3, 16-34.
22. Monden, Y. ; & Lee, J. (1993), "How Japanese Auto Maker Reduces Cost", *Management Accounting*, Vol. 75, No. 2, 22-26.
23. Omar, N.; Sulaiman, S.; Hui, W.; Abdul Rahman, I.; & Hamood, H. (2015), "Target Costing Implementation and Organizational Capabilities: An Empirical Evidence of Selected Asian Countries", *Journal of Economics and Management*, Vol. 3, No. 2, 2015, 201-206.
24. Roslender, R. & Hart, S, J. (2002), "Integrating Management Accounting and Marketing in the Pursuit of Competitive Advantage: The Case for Strategic Management Accounting ", *Critical Perspective Accounting*, 13 (2).
25. Sakurai, M. (1989), "Target Costing and How to Use it", *Journal of Cost Management*, Summer, 39-50.
26. Talha, M . & Raja , J.B, (2010), " Role of Supply Chain Management in Target Costing ", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, July, Vol. 6, No. 7.
27. Tani, T. (1995), "Interactive Control in Target Cost Management", *Management Accounting Research*, Vol.6, 399-414.
28. Tani, T.; Okano, H.; Shimizu, N.; Iwabuchi, Y.; Fukuda, J. & Cooray, S. (1994), "Target Cost Management in Japanese Companies: Current State of Art", *Management Accounting Research*, Vol.5, 67-81.
29. Tho, L.; Isa, C. & Ng, K. (1998), "Manufacturing Environment, Cost Structure and Management Accounting Practice: Some Malaysia Evidence", *Akauntan National*, August, 3-12.
30. Visedsun, N.; & Terdpaopong, K. (2012), "Preliminary Survey of Implementing Target Costing in the Thai Manufacturing Firms", *Paper Presented at Asia Pacific Management Accounting Association Conference*, in Xiamen University, China, 2012.
31. Yazdifar, H. & Askarany, D. (2012), "A Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in the UK, Australia and New Zealand", *International Journal of Production Economic*, Vol. 135, 382-392.
32. Yin, R. (2003), "Case Study Research-Design and Methods (3rd ed.), *California: Stage Publications*.