

دور أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال
The Role of Strategic Cost Management Methods in Strengthening the
Competitive Advantage of Business Organizations

كرار محمد حسن محمد¹

karrarmohd22@gmail.com

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الدور الذي يلعبه نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية. وتتمثل مشكلة الدراسة في حاجة منظمات الأعمال السودانية الى تبني نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً وذلك لمواجهة المنافسة العالمية الحادة في ظل التحول المعرفي والرقمي، ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما هو الدور الذي يلعبه نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية؟ تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على موضوع نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً من حيث المفهوم والأساليب والخصائص وكيفية تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية لمواجهة المنافسة العالمية الحادة في ظل التحول المعرفي والرقمي. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية وتم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية. وتم استخدام أداة الاستبانة في جمع البيانات الثانوية

1 أستاذ المحاسبة المساعد- كلية العلوم الإدارية -جامعة الضعيفين - السودان

من عينة الدراسة. اختبرت الدراسة فرضية رئيسة مفادها " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً ودعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال". وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: يؤدي إدارة التكلفة إستراتيجياً دوراً رئيساً في منظمات الأعمال حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية التي تعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل. وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: على إدارة منظمات الأعمال السودانية التكيف والتفاعل مع كافة التطورات والمستجدات التي تحدث في البيئة الحديثة والعمل على الاستفادة منها في تحقيق أهدافها التشغيلية والإستراتيجية.

الكلمات المفتاحية: التحسين المستمر، ستة سيجما، الإنتاج الفوري، إدارة التكلفة إستراتيجياً، الميزة التنافسية.

Abstract:

The study aimed to identify the role that plays strategic cost management in strengthening the competitive advantage of Sudanese business organizations. The problem of study was the need for Sudanese business organizations to adopt a strategic cost management in order to face the sharp global competition in light of the knowledge and digital transformation? The importance of study was that it sheds light on the issue of the cost management strategically in terms of concept, methods, characteristics and how to strengthen the competitive advantage of Sudanese business organizations to face severe global competition in light of the knowledge and digital transformation. The study relied on the descriptive analytical approach, and the study population represented the companies listed in the Khartoum Stock Exchange, and the study sample was randomly selected. The questionnaire tool was used to collect secondary data from the study sample. The study tested a main hypothesis that "there is a statistically significant relationship between strategic cost management and strengthening the competitive advantage of business organizations". The study finding that: strategic cost management plays a major role in business organizations, as it helps to carry out administrative processes that operate independently and in a balanced way in linking long-term strategic goals with short-term goals. The study recommended that: on the management of organizations Sudanese businesses adapt and interact with all developments and developments that occur in the modern environment and work to benefit from them in achieving their operational and strategic objectives.

Keywords: Kaizen Costing; Six Sigma; Just-in-Time (JIT); Strategic Cost Management; and Competitive Advantage.

المحور الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

المقدمة:

تواجه منظمات الأعمال السودانية في هذا الوقت تحديات بيئية حديثة، نتيجة للانفتاح الاقتصادي الذي يشهده العالم ومسار الدولة نحو تطبيق مبادئ المنظمة العالمية للتجارة، مما يخلق مناخاً واتجاهاً جديداً في الأسواق، مما يعني تحرير التجارة الخارجية وعرض المنتجات في سوق تنافسية واحدة، والذي ينعكس بآثار سلبية على المنظمات السودانية حتى على مستوى السوق المحلية في ظل الظروف الحالية. وفي ظل هذا الاتجاه التنافسي الجديد، بات من الضروري قيام المنظمات السودانية بالبحث عن أساليب تحد من قصور أنظمتها وأساليبها المطبقة، وذلك سعياً نحو إيجاد سبيل تعزز به قدرتها التنافسية وعلى أساس ذلك يمكن تصنيف عدة أنواع من المنظمات السودانية، فنجد تلك التي تصنع التغيير في مواجهة السوق التنافسية، وأخرى تفكر في وسائل مبتكرة لصنع التغيير، وثالثة تلاحظ وتراقب حدوث تغيرات في السوق بغرض إعادة تقييم موقفها الداخلي، ورابعة لا تعلم شيئاً عن هذه التغيرات، وهذه الأخيرة لا مكانة لها في البيئة التنافسية الحديثة. ومن ثم وجب على منظمات الأعمال السودانية ألا تبقى حبيسة الموقف تتعجب مما يحدث من تغيرات، محاولة بذلك وضع استراتيجيات تهدف بالمقام الأول إلى البحث عن مصادر تحقيق مزايا تنافسية لها، بغرض رفع قدرتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية، سواء تلك الإستراتيجيات المتعلقة بتمييز المنتج، أو بتلك التي تجعل المنظمة تنتج بأقل من تكلفة منافسيها

مراعية بذلك عنصر الجودة، ولعل هذا النهج الاستراتيجي الخاص بالتكلفة يحتل مركز الصدارة في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة باعتبارها هي العامل الحالي والمستقبلي الذي يساعد في توظيف إمكانيات وطاقات المنظمة في ظل اعتبارات البيئة التنافسية الحديثة.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في حاجة منظمات الأعمال السودانية الى تبني نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً وذلك لمواجهة المنافسة العالمية الحادة في ظل التحول المعرفي والرقمي، ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما هو الدور الذي يلعبه نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية؟ وتتفرع عنه الأسئلة التالية:

1. ما هي أهمية تطبيق نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً بما يحقق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال؟
2. الى أي مدى يتم تطبيق نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً في منظمات الأعمال السودانية؟
3. ما هي معوقات تطبيق نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً في منظمات الأعمال السودانية؟

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة فرضية رئيسة مفادها: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً ودعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال"، ويتفرع عنها الآتي:

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً وجودة المنتج.
2. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً سرعة تقديم المنتج.
3. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً وتخفيض التكلفة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق الآتي:

1. توضيح مفهوم إدارة التكلفة إستراتيجياً وإبراز أهميتها كنهج لإدارة التكلفة ودعم للميزة التنافسية للمنظمة.
2. التعرف على مدى اعتماد إدارة المنظمات السودانية على استخدام نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً والاهتمام بإدارة الميزة التنافسية من ناحية التكلفة.
3. التعرف على التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية السودانية وإظهار مدى انعكاس ذلك على أنظمة إدارة التكاليف وكيف يمكن تكييف هذه الأخيرة لتلبية احتياجات منظمات الأعمال.

4. تبيان مدى صلاحية أساليب إدارة التكلفة التقليدية لمواكبة التغيرات في البيئة الاقتصادية الحديثة وذلك لتدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية.
5. التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً في منظمات الأعمال السودانية.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء على موضوع نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً من حيث مفهومه وأساليبه وخصائصه وكيفية استخدامه في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية لمواجهة المنافسة العالمية الحادة في ظل التحول المعرفي والرقمي.

منهجية الدراسة:

للإجابة على أسئلة الدراسة تم الإعتماد على المنهج التحليلي الوصفي وذلك لوصف وتحليل ماورد في الدراسات والمراجع المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم إستخدام الدراسة المسحية لبعض المراجع والمصادر المتعلقة بمتغيرات الدراسة في الجانب النظري.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في الآتي:
الحدود المكانية: الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.
الحدود الزمانية: 2022م.

هيكل الدراسة:

في إطار محاولة الباحث للإجابة عن الأسئلة البحثية ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تقسيم الدراسة الى أربعة محاور رئيسة وذلك على النحو التالي: المحور الأول الإطار المنهجي والدراسات السابقة، المحور الثاني الإطار النظري للدراسة، المحور الثالث يتناول الدراسة الميدانية وإجراءاتها، والمحور الرابع يحتوي على النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة.

ثانياً: الدراسات السابقة

دراسة: (Savić, B., Vasiljević, Z., & Đorđević, D) (2014)، هدفت هذه الدراسة الى إبراز دور إدارة التكاليف الاستراتيجية كأداة لتحسين القدرة التنافسية، كما هدفت الى تحليل أهمية ونطاق أنظمة التكلفة الحديثة ودعم المعلومات لإدارة منظمات الأعمال التجارية والزراعية في جهودها ل تحقيق ميزة تنافسية مستدامة. استخدمت الدراسة المنهج التحليل الوصفي في تحليل البيانات والتوصل الى نتائج ذات قيمة تفيد إدارات المنشآت التجارية والزراعية. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها: أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف توفر معلومات عن التكلفة التي حدثت فعلاً تلك التي سوف تحدث في المستقبل مما يساعد إدارة منظمات الأعمال التجارية الزراعية في جهودها ل تحقيق ميزة تنافسية مستدامة. كما أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها: على إدارة منظمات الأعمال التجارية والزراعية بذل المزيد من الجهود للارتقاء بأدائها التنافسي لاسيما في بيئة تتسم بالديناميكية المتسارعة والتغيرات المزاجية للمستهلكين سواء كانوا

مؤسسات أم أشخاص وذلك باستخدام الطرق والأدوات ذات التوجه الإستراتيجي لإدارة التكلفة.

دراسة: البشتاوي وجريه (2015)، هدفت هذه الدراسة الى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، خاصة في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الجديدة. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها: إن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، إن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة ما بين متوسطة وضعيفة. كما أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها: أن هناك إمكانية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك لوجود مقومات أساسية، منها: توافر المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية وانتشار الأتمتة ووجود برامج تدريبية متخصصة لتأهيل وتدريب العاملين، ولكن بالمقابل أظهرت الدراسة أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتطبيق.

دراسة: جعفر (2016)، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مفهوم الميزة التنافسية وأبعادها المختلفة، والتعرف إلى واقع تحقيق أبعاد الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الغذائية الفلسطينية الوطنية، ومن اجل تحقيق هذه

الأهداف تم صياغة مجموعة من الأسئلة تمثل واقع تحقيق أبعاد الميزة التنافسية (التكلفة، الجودة، المرونة، المنافسة والتسليم)، وقد تم استخدام المنهج الوصفي. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها: أن الشركات تسعى إلى تخفيض تكلفة شراء المواد الخام وتجري دراسات لتخفيض تكاليف الإنتاج، وتسعى باستمرار إلى تخفيض تكلفة الصيانة والى بناء إستراتيجية الاستخدام الأمثل للمواد الأولية، وتعمل على خفض نسبة التالف في العملية الإنتاجية، وتستخدم موظفين ذوي مهارات عالية لخفض كلفة الإنتاج، أما في مجال خفض التكاليف الصناعية المباشرة باستمرار فقد حصلت على تقدير متوسط. كما أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها: ضرورة زيادة الاهتمام بخفض التكاليف الصناعية المباشرة باستمرار واستخدام التكنولوجيا لتخفيض تكلفة الإنتاج واستعمال مبدأ المناولة للمواد بشكل ملائم لخفض تكلفة الإنتاج والاستفادة من المخزون الاحتياطي عند ارتفاع تكلفة الإنتاج.

دراسة: (2017) Al-Naser, K. & Mohamed, R، هدفت هذه الدراسة الى قياس أثر التكامل بين تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية على لتحسين أداء الشركات الصناعية العراقية؛ وتمثلت مشكلة الدراسة في تراجع أداء الصناعة التحويلية في العراق على مدى العقود القليلة الماضية، وأن العديد من الشركات في قطاع التصنيع في العراق لم تعتمد حتى الآن بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لتحسين أدائها على الرغم من فعاليتها لضمان تحقيق ميزة تنافسية؛ لذلك جاءت هذه الدراسة للتعرف على أثر التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) ذات المنظورات الأربعة

على تحسين أداء قطاع الصناعة التحويلية العراقية. تم جمع البيانات عن طريق استبيان منظم باستخدام عينات عشوائية بسيطة وخوارزمية المربعات الصغرى الجزئية (PLS) واستخدمت تقنيات التمهيد لاختبار فرضية الدراسة. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها: أن إدارة الجودة الشاملة كان لها تأثير إيجابي كبير على بطاقة الأداء المتوازن من خلال القياس من منظور العميل، المنظور المالي، منظور الابتكار والتعلم.

دراسة: (2018) Pavlatos, O.، هدفت هذه الدراسة الى قياس أثر استخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية على تحسين أداء الخدمات المالية. تم إجراء مسح تجريبي على عينة من 88 مركز خدمة في اليونان. يشير تحليل بيانات المسح إلى أن استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في المنشآت الخدمية يمكن اعتباره مرضياً تماماً. بالاعتماد على أسس نظرية الطوارئ، تم تحديد خمسة عوامل من المحتمل أن تظهر علاقة ناشئة مع إدارة التكلفة الاستراتيجية. العوامل الخمسة هي: (عدم اليقين البيئي المدرك، هيكل المنظمة، مرحلة دورة الحياة التنظيمية، إستراتيجية المنظمة، وحجم المنظمة). أظهر المسح أن استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية يتأثر إيجابياً بهذه العوامل الطارئة الخمسة، بينما يؤثر استخدامها بشكل إيجابي على الأداء.

دراسة: (2021) Alhelou et al. هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع تطبيق تقنيات الإدارة الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الفلسطينية وتوجيه المتخصصين حول دورها وتأثيرها. وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الصناعية في قطاع غزة أولت اهتماماً كبيراً لأساليب المحاسبة الإدارية

الاستراتيجية واستخدامها في محاسبة التكاليف والرقابة وقياس الأداء واتخاذ القرارات الاستراتيجية، لكنها لا تزال بحاجة إلى مزيد من التعزيز والتوجيه. تلعب تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية دوراً مهماً من منظور الشركات الصناعية. وأوصت الدراسة بضرورة استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وتقييم الأداء التنافسي بناءً عليها، مما يؤدي إلى طرق قياس جديدة تتعلق برضا العميل، المحافظة على الموظفين ورضاهم وتطوير مهاراتهم كعوامل أساسية لتقييم كيفية عمل هذه الشركات ولتطوير تقنيات المحاسبة الإدارية بما يتناسب مع فلسفتها وأهدافها مع المتطلبات الحديثة الصناعية والتكنولوجية والبيئية والاقتصادية. يمكن للمؤسسات الصناعية الفلسطينية أن تكون قادرة على المنافسة والاستمرارية.

المحور الثاني: الإطار النظري للدراسة

أولاً: مفهوم إدارة التكلفة إستراتيجياً:

تعد الإدارة الاستراتيجية للتكلفة أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يقدم المعلومات التي تساعد الإدارة على تحقيق زيادة في الأرباح وتدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل للوحدات الاقتصادية،

وكذلك المعلومات التي تحتاج إليها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء واكتساب رضاهم بجانب تخفيض التكاليف في ذات الوقت، ويضم مدخل إدارة التكلفة مجموعة من الأدوات التي قد يستخدم أحداها منفرداً لدعم قرار محدد أو قد تستخدم معاً لدعم العملية الإدارية ككل للوحدة الاقتصادية عند تخطيط ورقابة تكاليف الأنشطة المرتبطة بتحقيق الأرباح في الأجل القصير، وتدعيم القدرة التنافسية من خلال الاستراتيجيات ذات الأجل الطويل. (زعر، 2013، ص 40)

ثانياً: أهداف إدارة التكلفة إستراتيجياً

تهدف إدارة التكلفة إستراتيجياً الى تحقيق الآتي: (أمين، 2020، ص 331)

1. زيادة الإنتاجية مع التحسين المستمر في تطوير الأداء وتحسين الجودة.
2. تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة خلال دورة حياة المنتج.
3. تحقيق قدر مناسب من المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية.
4. خلق زيادة في الربحية في الأجل الطويل ورفع كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية.

ثالثاً: أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً:

تتمثل أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً في العديد من الأساليب أو الأدوات منها الآتي:

1. أسلوب التكلفة على أساس النشاط Activity-Based Costing:

عرف بأنه ذلك النظام الذي يهتم بتجميع وتحليل التكاليف غير المباشرة بناءً على أداء كل نشاط من أنشطة الشركة في أوعية التكلفة (cost pools) ومن ثم توزيع هذه التكاليف على المنتجات، أو المنتج النهائي، أو الخدمة المقدمة بموجب قياس يعكس السبب الرئيسي في تكوين عنصر التكلفة داخل النشاط معتمداً بذلك على العلاقة السببية، أشار هذا التعريف إلى أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يهتم بتجميع وتحليل التكاليف وتوزيعها مع بيان السبب الرئيسي في تكوين عناصر التكاليف بداخله، يسعى أسلوب التكلفة على أساس النشاط لتحقيق الأهداف التالية: (أحمد، 2019، ص 97، 98)

- أ. معالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة والعمل على تطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة، ومراعاة الدقة في تحميلها على وحدات النشاط.
- ب. مساعدة إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف.
- ج. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وكذلك لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
- د. ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير لمواجهة ظروف المنافسة العالمية.

هـ. الرقابة على التكاليف وذلك من خلال تحديد الأنشطة وتجميع التكاليف على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وتحميلها على المنتجات على أساس مسببات التكلفة والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة، ومنع الإسراف والضياع، والتأكد من سلامة استغلال الموارد المتاحة بالصورة المثلى، مما سبق يتضح الدور الكبير لأسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحقيق فاعلية وكفاءة ودقة قياس التكاليف وترشيد القرارات الإدارية.

2. أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costin: إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجب أن يكون أحد أدوات الاستراتيجية العامة للمنظمة، حيث يُعد أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً التي تعمل بشكل مستمر على تخفيض التكاليف، إلى جانب تحسين الكفاءة التشغيلية وجودة المنتج؛ حيث يقوم هذه الأسلوب على الآتي: (أبن كليب، 2020، ص 185، 186)

- أ. تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعلها تؤثر في دورة حياة المنتج.
- ب. التأكيد على أهمية التحليل الإستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات العملاء والجودة المميزة.
- ج. الاعتماد على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد

من التعقيد وتكلفة المنتج. وهذا ما يجعل هذا الأسلوب واقعياً ذا أبعاد إستراتيجية لاعتماده على السعر التنافسي بهدف استهداف التكلفة، ومن ثم تنخفض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية عن طريق اعتمادها على أحد الاستراتيجيات التنافسية.

3. أسلوب هندسة القيمة **Value engineering**: يهدف هذا الأسلوب الى فحص وتحليل عناصر المنتج ووظائفه بطريقة علمية للتعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج ومن ثم الاحتفاظ بها، وتلك التي لا تضيف قيمة للمنتج للتخلص منها وذلك لتحديد إمكانية تخفيض تكلفة العناصر مع الحفاظ على جودة وأداء المنتج، وتعمل هندسة القيمة على تخفيض التكلفة المستهدفة أثناء مرحلتي التخطيط والتصميم لتقليل التكلفة التقديرية والمستهدفة؛ وتتمثل أهمية هذا الأسلوب في الآتي: (أوبكر الهادي وآخرون، 2017، ص 8، 9)
- أ. تساعد في تحقيق تغيير كامل في المنتجات، وذلك من خلال تغيير أدوات العمل وتمكين مهندسي الإنتاج من تصميم المنتجات وفقاً لأهداف المنشأة وحسب رغبات العملاء.
- ب. تساعد في التركيز على العملاء من خلال توجيه كل موارد المنشأة لتحقيق رغباتهم.
- ج. تساعد في تمكين المنشأة من القيام بأعمالها وأنشطتها بالسرعة المطلوبة من خلال توفير البيانات اللازمة التي تحتاجها الإدارة في اتخاذ القرارات.

- د. تساعد في تحسين جودة المنتجات لتناسب مع متطلبات العملاء.
- ه. تساعد في تخفيض التكاليف من خلال استبعاد العمليات التي لا تضيف قيمة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للعملاء.
4. نظام الإنتاج الفوري **Just In Time**: يعمل هذا الأسلوب على شراء المواد اللازمة للعملية الإنتاجية والإنتاج بالكميات المحددة وفقاً لاحتياجات العملاء، بمعنى آخر أنه يستخدم نظام الجذب أي أن البداية في الإنتاج تكون من طلب العميل ثم شراء المواد الأولية اللازمة للإنتاج وبعد ذلك يتم الإنتاج بهارات عالية حتى يتم تسليم المنتج النهائي الى العميل في الوقت المحددة وبجودة وكفاءة عالية؛ ومن أهم أهداف هذا الأسلوب الآتي: (الغنام، 2018، ص 6)
- أ. زيادة قدرة المنظمة على المنافسة طويلة الأجل، حيث أن قدرة المنظمة تزداد مع تطبيقها لأسلوب الإنتاج الفوري من خلال إتباعها لطرق مثالية للإنتاج تأخذ في الاعتبار المتغيرات المحيطة في بيئة الأعمال.
- ب. زيادة درجة الكفاءة في العمليات الإنتاجية من خلال تحقيق مستوى على من الإنتاجية.
- ج. تقليل التالف والمعيب من الإنتاج، وتقليل الوقت والجهد المرتبط بالعملية الإنتاجية بالشكل الذي يساهم في تخفيض تكلفة الإنتاج.
- د. تحقيق رضا العملاء من خلال إنتاج منتجات تلبي احتياجاتهم بالكمية والوقت المناسبين.

- ه. تحقيق الجودة في المنتجات مع الأخذ بعين الاعتبار التكلفة وذلك لتحقيق التوازن في العملية الإنتاجية.
- و. استغلال الموارد بطريقة مثلى والعمل على تخفيض المخزون الى أدنى حد ممكن.
- ز. خلق وبناء ثقة بين المنظمة ومورديها بالشكل الذي يساهم في توريد المواد الخام بالوقت والجودة المناسبين.
- ح. تحقيق الانسياب والمرونة في الإنتاج من خلال الترتيب الجيد لخطوط الإنتاج والخدمات في المنشأة.
5. أسلوب ستة سيجما Six Sigma: يعتبر هذا الأسلوب فلسفة إدارية تعتمد عليها المنظمة لكي تصبح أكثر فاعلية وكفاءة من خلال تحديد احتياجات العملاء ومعرفة متطلباتهم وقياس أدائهم وذلك لكي تمكن العاملين من الحصول على طرق جديدة لتحسين العمليات التي يعملون به. ويتميز هذا الأسلوب بالآتي: (إبراهيم، 2019، ص 385)
- أ. يعتبر منهجية لتحسين العمليات وزيادة قدرة المنظمة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية لتحديد وتقليل وإزالة الأخطاء في العمليات.
- ب. يستخدم لإزالة وتقليل العيوب في العمليات والمخرجات بالمنظمة.
- ج. يساعد في تطبيق آليات نظام الرقابة الأمامية أثناء وبعد العملية الإنتاجية.

د. يعتبر نظام إداري متكامل على درجة عالية من الدقة لتحسين العمليات المختلفة بالمنظمة يزود الإدارة بالأساليب والأدوات التحليلية اللازمة لحل المشكلات والوصول بالعملية إلى أعلى مستوى من الجودة.

6. أسلوب التحسين المستمر **Kaizen Costing**: يعتبر هذا الأسلوب من أدوات التصنيع الرشيق الذي يمثل مدخل أو برنامج يسعى باستمرار إلى تحسين جميع العمليات من خلال تحسين مستوى الجودة، التسليم، الإنتاجية، رضا العملاء، تخفيض الزمن، التكلفة، والمعيب؛ ويركز هذا الأسلوب على إدخال تحسينات تدريجية صغيرة وبسيطة تقلل التكاليف والفاقد وتزيد الإنتاجية، وتسعى أنشطة الكايزن إلى المحافظة على المستوى الحالي للتكلفة الفعلية للإنتاج وتخفيضها إلى أقل مستوى ممكن في المستقبل اعتماداً على تعديل خطط التشغيل. (عرب، 2018، ص 546)

7. أسلوب نظرية القيود **Theory of constraints**: إن فلسفة نظرية القيود تتمثل في إيجاد حل لمشكلة تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل في ظل وجود موارد تتسم بالندرة النسبية والتي تمثل قيوداً (عنق الزجاجة) تحد من قدرة النظام بأكمله وبالتالي تعمل على تدنية الربحية والأداء ككل، إن هدف نظرية القيود هو تعظيم الربحية من خلال معالجة تلك القيود في ظل الإمكانيات المتاحة دون إحداث تغيير جوهري في هيكل التكاليف، ظهرت هذه النظرية كنتيجة للانتقادات

التي وجهت إلى أسلوب هامش المساهمة (الربح الحدي) الذي كان يستخدم كوسيلة لترشيد القرارات المتعلقة بالمزيج الإنتاجي الأمثل في الأمد القصير. وتساعد نظرية القيود في تحديد المواقف الصعبة ومحاولة التخلص منها وهي المواقف التي تصل فيها المنتجات أو الخدمات إلى مرحلة الإنتاج الجزئي وهي في انتظار إشباع حاجة العميل ويمكن لمناطق الاختناق أن تظهر في مراحل مختلفة مثل مرحلة التجهيز والتعبئة والشحن، وان نظرية القيود تعمل على إطار حدسي لإدارة المنظمة ويضمن الإطار الرغبة إلى أداء التحسين المستمر لجعل العملية في حالة تحسين مستمر، أي أنها تبدأ بالتحديد الواضح لهدف المنظمة وتأسيس القياسات لتحديد التأثير في أي فعل أو نشاط على الهدف. (الدانون، 2021، ص 365)

رابعاً: مفهوم الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية بأنها قدرة المنظمة على تفوقها على المنافسين في واحدة أو أكثر من أبعاد الأداء الإستراتيجي (التكلفة، الجودة، الوقت، الابتكار)، وأنها تنشأ بمجرد توصل المنظمة الى اكتشاف طرق جديدة أكثر فاعلية من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً. (سعيد، و خليل، 2021، ص 171)

كما تعرف بأنها المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون ويؤكد تميزها عن هؤلاء

المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز حيث تحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه الآخرون.

خامساً: خصائص الميزة التنافسية

تتمثل خصائص الميزة التنافسية في الآتي: (حسن، 2017، ص 25، 26)

1. أن تكون دائمة أي تكون السبابة على المدى البعيد.
2. تتسم الميزة التنافسية بالنسبية مقارنة بالشركات المنافسة والفترة الزمنية التي تحقق فيها الميزة المنافسة.
3. أن الميزة التنافسية مواكبة للمستجدات العصرية والتكنولوجية المتطورة في قدرات وموارد المنظمة.
4. أن تتناسب الميزة التنافسية مع أهداف الشركة الموضوعية لتحقيق النتائج المرجوة.
5. إتباع سياسة التغيير المستمر، الذي يسعى لتطوير المنظمة، وتحسين الأداء فيها، وتعظيم أرباحها.
6. تتسم الميزة التنافسية بقدرتها على جذب واستقطاب الموظفين المهرة، والذين يملكون القدرات والمهارات الاستثنائية، والمبدعين، القادرين على ابتكار خطط وسياسات جديدة للمنظمة.
7. المرونة في تصميم وتطبيق الخطط، بما يتناسب مع التغييرات والتحويلات التي تجري في البيئة السوقية، وبما يحقق للشركة سمعة جيدة، واتساع في السوق المستهدفة.

8. الاستمرار والإقدام في تحقيق الأهداف والغايات التي تصبو لها الشركة، والسعي نحو وضع ورسم خطط استراتيجية ذو رؤية بعيدة المدى، يحقق للشركة التميز والتفرد المستدام.

سادساً: أبعاد الميزة التنافسية

يرى أحد الباحثين أن أبعاد الميزة التنافسية تتمثل في الآتي: (عبدالكريم، وحميد، 2017، ص 96، 97)

1. التكلفة: تمثل التكلفة أهم بُعد من أبعاد الميزة التنافسية، حيث ينبغي على إدارة المنظمة الاهتمام بتحديد وقياس التكلفة بصورة دقيقة وذلك باستخدام الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة، وإدارة التكلفة لا تعني بالضرورة تخفيض التكلفة بالقدر الذي يضر بالجودة وإنما يتم تقليل الهدر في الموارد مما يسمح بدعم القدرة التنافسية للمنظمة.
2. الجودة: إن الجودة تعد من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات الزبائن. إن الزبائن يرغبون بالمنتجات بالجودة التي تلبى الخصائص المطلوبة من قبلهم، وهي الخصائص التي يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان، فالشركات التي لا تقدم منتجات بجودة تلبى حاجات ورغبات الزبائن وتوقعاتهم لا تتمكن من البقاء والنجاح في سلوك المنافسة.
3. الابتكار: العملية أو النشاط الذي يقوم به الفرد وينتج عنه ناتج أو شي جديد. ويمكن تلخيص أهم ما تستطيع المنظمات تحقيقه من خلال

الابتكار، والمنافع التي يحققها للمنظمة بما يأتي: (الحمدة، 2019، ص 50، 51)

- أ. مواجهة المنافسة المتزايدة في الحصول على عوامل الإنتاج وكذلك مواجهة المنافسة من أجل زيادة المبيعات.
- ب. سلامة بيئة العمل وتقليل الحوادث عن العمل.
- ج. إيجاد حلول للمشكلات من خلال اكتشاف بدائل جديدة لمعالجة ومواجهة المشكلات.
- د. تطوير أساليب وطرق إنتاج وتوزيع السلع والخدمات وتحقيق مستويات أفضل من الناحيتين الكمية والنوعية في جميع الأنشطة التي تقوم بتأديتها.
- هـ. كسب التفوق التنافسي للمنظمة من خلال:

- تقليل تكلفة التصنيع ورأس المال من خلال الابتكار في العمليات.
- سرعة التكيف ومواكبة التطور وإمكانية التغيير في العمليات الإنتاجية وتقديم منتجات جديدة.
- تحسين الإنتاجية عن طريق تحقيق الكفاية والفاعلية في الأداء وإنجاز الأهداف واستخدام الموارد والطاقة استخداماً اقتصادياً.
- تحقق الأفكار الإبداعية التي يتقدم بها العاملون للإدارة فوائد ومنافع للمبدعين أنفسهم من خلال المكافآت المادية

والمعنوية التي يحصلون عليها من المنظمات التي تستفيد من تلك الأفكار.

4. المرونة: تعد المرونة الأساس لتحقيق الميزة التنافسية للمنظمة من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات وبما يلاءم حاجات العملاء، تقسم المرونة الى الآتي: (ابن عيشي، 2012، ص 5، 6)

أ. مرونة المنتج، وهي قدرة المنظمة على تقديم منتجات جديدة أو معدلة.

ب. مرونة المزيج، وتعني قدرة المنظمة لإنتاج مزيج من المنتجات.

ج. مرونة الحجم، وتعني قدرة المنظمة على التغيير في مستوى الناتج أو في مستوى نشاط الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات.

د. مرونة التسليم، وتشير إلى قدرة المنظمة لتغيير أوقات تسليم المنتجات.

5. النوعية: تعرف النوعية على أنها مجموعة من النشاطات والعمليات المتكاملة التي تتبعها الشركة كاستراتيجية لتحسين إنتاجها وتخفيض التكلفة وكسب رضا العملاء وتوسيع نطاق التسويق والتوزيع، وتحقيق أهداف المنظمة التنافسية.

6. التميز: تتميز المنظمة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها امتلاك خصائص فريدة تجعل العميل يتمسك بها، ومن أجل الحصول على هذه الميزة يستند إلى عوامل تدعى بعوامل التفرد، وخاصة التعلم وآثار نشره للتفرد بهذه الميزة والتعلم الشامل كفيل بتحقيق ميزة متواصلة. (جعفر، 2016، ص 197)

سابعاً: الإستراتيجيات التنافسية

تعرف الإستراتيجية التنافسية بأنها الإستراتيجية التي تركز على تحسين الموقف التنافسي لمنتجات المنظمة ضمن نطاق المجال الخاص بها أو ذلك الجزء من السوق الذي تخدمه. وتنتهج المنظمات مجموعة من الاستراتيجيات تمثل مجموعة الالتزامات والإعمال التي تأخذها على عاتقها لغرض تزويد العميل بالقيمة والحصول على دعم الميزة التنافسية. (الجنابي، 2011م، ص 177)، وتتمثل أنواع الإستراتيجيات التنافسية في الآتي:

1. إستراتيجية زيادة التكلفة: تمكن إستراتيجية زيادة التكلفة من استخدام حجم أقل من الموارد مقارنة بالمنافسين في إنتاج نفس القدر من السلع والخدمات، مما يحقق للمنشأة اكتساب القدرة التنافسية التكاليفية، ومن أهم مزايا هذه الاستراتيجية: (الأسطل، 2010، ص

(30)

أ. بالنسبة للمنافسين فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر.

ب. بالنسبة للمشتريين فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.

ج. بالنسبة لدخول المنافسين المحتملين إلى السوق فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقعاً تنافسياً ممتازاً يمكنها من تخفيض السعر.

د. النسبة للسلع البديلة فإن المنشأة المنتجة بالتكلفة الأقل مقارنة مع منافسيها تتمكن من استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة.

2. إستراتيجية التمايز: تتمثل هذه الاستراتيجية في اعتماد المنشأة على تصنيع منتجات متميزة من حيث تصميمها وسمات جودتها، وتهدف المنشأة من تطبيق استراتيجية التمييز إلى تقديم منتج متميز عن منتجات المنافسين ومن ثم تتميز المنتجات بحساسيتها الأقل تجاه التغير في الأسعار حيث تستطيع المنشأة تحديد أسعار أعلى لمنتجاتها. من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من خلال الآتي: (الأسطل، 2010، ص 30، 31)

أ. مقدرة المنظمة على إنتاج منتج ذو مواصفات عالية الجودة مقارنة بمنتجات المنظمات المنافسة.

ب. مقدرة المنظمة على إتاحة المنتج للمشتري عند حساب الطلب دون تأخير.

ج. مقدرة المنظمة على التكيف مع التقلبات في الطلب سواء كان ذلك بالموصفات أو التكلفة وغيرها.

د. مقدرة المنظمة على تقديم منتجات جديدة من حيث التصميم أو التصنيع أو التغليف أو كل ما هو جديد، ويمكن أن ينتج عن الابتكار استجابة أسرع للفرص والتحديات ولأسس الميزة التنافسية، وهذا يحدث عندما تستطيع المنظمة استغلال قدرتها الجوهرية في المحافظة على ميزاتها التنافسية.

3. إستراتيجية التركيز، تهدف استراتيجية التركيز إلى بناء قدرة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من العملاء، أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدود؛ وتعتمد هذه الاستراتيجية على افتراض أساسي هو إمكانية قيام الوحدة الاقتصادية بخدمة سوق مستهدف بشكل أكثر فعالية وكفاءة، ويتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل استراتيجية التركيز من خلال، إما تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي، أو من خلال التمييز والتكلفة الأقل معاً. (الجندي، 2006، ص 24)

المحور الثالث: إجراءات الدراسة الميدانية

يشمل هذا المحور على وصف شامل لمجتمع البحث وعينته وطريقة إعداد أداة الدراسة والإجراءات التي تم اتخاذها للتأكد من صدقها وثباتها والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات، وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) للقيام بتحليل البيانات والتوصل الى أهداف الدراسة ، وتم اعتماد مستوى الدلالة 5% والذي يقابله مستوى ثقة 95% لتفسير نتائج الاختبارات التي تم إجراؤها ، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية أهمها : اختبار الثبات (Alpha) وأساليب التحليل الإحصائي الوصفي، حيث تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتعلقة بمقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت والنسب المئوية.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكاملة من الناس أو الأحداث أو الأشياء التي يهتم الباحث بدراستها، ويتمثل مجتمع هذه الدراسة في كافة الشركات

المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية وعددها 67 شركة موزعة على سبع قطاعات وهي: (البنوك، التأمين، الصناعة، التجارة، الزراعة، الاتصالات، والوساطة المالية)؛ أما عينة الدراسة فقط تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة وتمثلت في 13 شركات من مختلف القطاعات. وقام الباحث بتصميم استمارة استقصاء إلكترونية بواسطة نماذج قوئل (Google forms) وتم توزيعها عبر وسائل التواصل الاجتماعي الرسمية وغير الرسمية، وللوصول الى بيانات أكثر دقة وشمولية عمد الباحث على تنويع عينة البحث فشملت العاملين في القطاعات التالية: (العاملين بقطاع المصارف، العاملين بقطاع التأمين، العاملين بالقطاع الصناعي، العاملين بقطاع التجارة، العاملين بقطاع الزراعة، العاملين بقطاع الاتصالات والمعلومات، وقطاع العاملين بشركات الوساطة المالية)، وقد تم استهداف عدد 250 استبانة فيما تم الحصول على 220 استبانة بمعدل استجابة 88%.

ثانياً: وصف أداة الدراسة:

يقصد بأداة الدراسة الوسيلة التي استخدمها الباحث في جمع البيانات الأولية عن الظاهرة موضوع البحث، وقد اعتمد الباحث الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات من عينة الدراسة. وقد تم تقسيم الاستبانة الى قسمين على النحو التالي:

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حيث كان الغرض منها وصف عينة الدراسة، وقد احتوى هذا القسم على المتغيرات التالية:

- العمر.

- المؤهل العلمي.
 - التخصص العلمي.
 - المسمى الوظيفي.
 - سنوات العمل.
 - والقطاع الذي تنتمي إليه الشركة.
- القسم الثاني: تناول محاور الدراسة، وهي: (محور إدارة التكلفة إستراتيجياً، محور جودة المنتج، محور سرعة وتقديم الخدمة المالية، محور التكلفة) وقد حددت هذه المحاور بعد مراجعة أدبيات الدراسة.
- ثالثاً: تحليل البيانات الشخصية:
- فيما يلي تحليل البيانات الشخصية للمبحوثين:
- (1) متغير العمر

جدول رقم (1) التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
25 سنة وأقل من 30 سنة	30	13.64%
30 سنة وأقل من 35 سنة	57	25.91%
35 سنة وأقل من 40 سنة	39	17.73%
40 سنة وأقل من 45 سنة	52	23.64%
45 سنة فأكثر	42	19.09%
المجموع	220	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

يتضح من الجدول رقم (1) أن نسبة 13.64% من أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 25 سنة وأقل من 30 سنة، وأن نسبة 25.91% من أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 30 سنة وأقل من 35 سنة، وأن نسبة 17.73% من أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 35 سنة وأقل من 40 سنة، وأن نسبة 23.64% من أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 40 سنة وأقل من 45 سنة، وأن نسبة 19.09% من أفراد عينة الدراسة كانت أعمارهم ما بين 45 سنة وأكثر من ذلك. حيث نلاحظ أن مجموع نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تجاوزت أعمارهم 30 سنة كانت 86.36%، مما يدل على نضوج الفكر والذي يؤثر إيجاباً على آرائهم التي يبديونها، حيث إن نضج فكر الإنسان وتقدمه في العمر يجعله أكثر موضوعية في سلوكه وتقييمه مما ينعكس إيجاباً على نتائج هذه الدراسة.

(2) متغير التخصص العلمي

جدول رقم (2) التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
34.55%	76	المحاسبة
33.18%	73	إدارة الأعمال
15.45%	34	البنوك والتمويل
9.09%	20	اقتصاد
7.73%	17	أخرى

المجموع	<u>220</u>	<u>%100</u>
---------	------------	-------------

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

يتضح من الجدول رقم (2) أن نسبة 34.55% من أفراد عينة الدراسة يحملون تخصص المحاسبة، وأن نسبة 33.18% من أفراد عينة الدراسة يحملون تخصص إدارة الأعمال، وأن نسبة 15.45% من أفراد عينة الدراسة يحملون تخصص البنوك والتمويل، وأن نسبة 9.09% من أفراد عينة الدراسة يحملون تخصص الاقتصاد، وأن نسبة 7.73% من أفراد عينة الدراسة يحملون تخصصات أخرى وتتمثل في (هندسة الميكانيكا، وهندسة الحاسوب، ونظم المعلومات الإدارية).

(3) متغير المسمى الوظيفي

جدول رقم (3) التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
17.73%	39	مدير
27.73%	61	نائب مدير
23.64%	52	رئيس قسم
21.82%	48	محاسب
9.09%	20	أخرى
<u>%100</u>	<u>220</u>	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

يتضح من الجدول رقم (3) أن نسبة 17.73% من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مدير، وأن نسبة 27.73% من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة نائب مدير، وأن نسبة 23.64% من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة رئيس قسم، وأن نسبة 21.82% من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب، وأن نسبة 9.09% من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظائف أخرى وتتمثل في (وكلاء بيع، موظفين في مختلف الأقسام). ويتضح من متغير المسمى الوظيفي: أن عينة الدراسة اشتملت معظم الوظائف القيادية المهمة في الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، حيث اشتملت على متخذي القرارات الإدارية وهم المدراء ونواب المدراء. وأن عينة الدراسة اشتملت على المحاسبين بمختلف تخصصاتهم الدقيقة حيث منوط بهم تحديد وقياس التكلفة عن طريق استخدام الطرق العلمية السليمة ومن أهم هذه الطرق أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً مثل أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب سلسلة القيمة وغيرها.

(4) متغير سنوات شغل الوظيفة

جدول رقم (4) التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير سنوات شغل الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات شغل الوظيفة
9.09%	20	أقل من 5 سنوات
29.09%	64	5 سنوات وأقل من 10 سنوات
25.45%	56	10 سنوات وأقل من 15 سنة
19.55%	43	15 سنة وأقل من 20 سنة

20 سنة فأكثر	37	16.82%
المجموع	220	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

يتضح من الجدول رقم (4) أن نسبة 29.09% من أفراد عينة الدراسة تتراوح سنوات خبراتهم من 5 سنوات وأقل من 10 سنوات، أن نسبة 25.45% من أفراد عينة الدراسة تتراوح سنوات خبراتهم من 10 سنوات وأقل من 15 سنة، أن نسبة 19.55% من أفراد عينة الدراسة تتراوح سنوات خبراتهم من 15 سنة وأقل من 20 سنة، أن نسبة 16.82% من أفراد عينة الدراسة تتراوح سنوات خبراتهم من 20 سنة فأكثر، بينما نسبة 9.09% من أفراد عينة الدراسة تتراوح سنوات خبراتهم من 5 سنوات فأقل. وفي المجمل حيث نلاحظ أن مجموع نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تجاوزت سنوات عملهم 5 سنوات كانت 90.91%، مما ينعكس إيجاباً على آرائهم التي تدعمها خبرتهم الطويلة، مما له تأثير إيجابي على نتائج هذه الدراسة.

(5) متغير القطاع الذي تنتمي إليه الشركة

جدول رقم (5) التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير القطاع الذي تنتمي

إليه الشركة

النسبة المئوية	التكرار	القطاع الذي تنتمي إليه الشركة
30.91%	68	قطاع البنوك
14.09%	31	قطاع شركات التأمين

قطاع الشركات الصناعية	44	20%
قطاع الشركات التجارية	21	9.55%
قطاع الشركات الزراعية	20	9.09%
قطاع شركات الاتصالات	17	7.73%
قطاع شركات الوساطة المالية	19	8.64%
المجموع	<u>220</u>	<u>100%</u>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2022م

يتضح من الجدول رقم (5) أن نسبة 30.91% من أفراد عينة الدراسة ينتمون الى شركات تتبع لقطاع البنوك والمصارف، أن نسبة 14.09% من أفراد عينة الدراسة ينتمون الى شركات تتبع لقطاع شركات التأمين، أن نسبة 201% من أفراد عينة الدراسة ينتمون الى شركات تتبع لقطاع الصناعة، أن نسبة 9.55% من أفراد عينة الدراسة ينتمون الى شركات تتبع لقطاع التجارة، أن نسبة 9.09% من أفراد عينة الدراسة ينتمون الى شركات تتبع لقطاع الزراعة، أن نسبة 7.73% من أفراد عينة الدراسة ينتمون الى شركات تتبع لقطاع الاتصالات وتقنية المعلومات، أن نسبة 8.64% من أفراد عينة الدراسة ينتمون الى شركات تتبع لقطاع الوساطة المالية. يتضح مما سبق أن عينة الدراسة قد شملت كافة القطاعات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

رابعاً: تحليل بيانات الاستبانة

جدول رقم (6) التوزيع التكراري النسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات
المحور الأول "إدارة التكلفة إستراتيجياً"

م	العبارة	التكرار		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الاتجاه
		النسبة	النسبة						
1	تساعد في تقوية المركز التنافسي للمنظمة.	ت	89	114	12	3	2	أوافق	
		ن	%40.45	%51.82	%5.45	%1.36	%0.91		
2	تساعد في عملية التخطيط الإستراتيجي الجيد.	ت	105	83	20	7	5	أوافق بشدة	
		ن	%47.73	%37.73	%9.09	%3.18	%2.27		
3	تساعد في الرقابة على التكلفة بصورة إستراتيجية.	ت	79	112	15	10	4	أوافق	
		ن	%35.91	%50.91	%6.82	%4.55	%1.82		
4	تساعد في تحديد احتياجات العملاء.	ت	96	117	5	2	-	أوافق	
		ن	%43.64	%53.18	%2.27	%0.91	-		
5	تساعد في تحقيق أهداف زيادة الربحية.	ت	80	104	18	11	7	أوافق	
		ن	%36.36	%47.27	%8.18	%5	%3.18		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2022م

جدول رقم (7) التوزيع التكراري النسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات
المحور الثاني " جودة المنتج "

م	العبارة	التكرار		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الاتجاه		
		النسبة	النسبة								
1	تقدم منتجات ذات أداء عالي.	ت	74	33.64%	106	48.18%	32	14.55%	8	3.64%	أوافق
		ن	62	28.18%	93	42.27%	48	21.82%	10	4.55%	أوافق
2	تقدم منتجات ذات مظهر جميل.	ت	87	39.55%	90	40.91%	24	10.91%	7	3.18%	أوافق
		ن	76	34.55%	89	40.45%	28	12.73%	18	8.18%	أوافق
3	تقدم منتجات ذات اعتمادية عالية	ت	85	38.64%	93	42.27%	21	9.55%	15	6.82%	أوافق
		ن	66	29.55%	85	38.64%	21	9.55%	15	6.82%	أوافق
4	تقدم منتجات لها القدرة على التحمل.	ت	76	34.55%	89	40.45%	28	12.73%	18	8.18%	أوافق
		ن	66	29.55%	85	38.64%	21	9.55%	15	6.82%	أوافق
5	تقدم منتجات مطابقة للمعايير المتوافق عليها.	ت	85	38.64%	93	42.27%	21	9.55%	15	6.82%	أوافق
		ن	66	29.55%	85	38.64%	21	9.55%	15	6.82%	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

جدول رقم (8) التوزيع التكراري النسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات
المحور الثالث " سرعة تقديم المنتج "

م	العبارة	التكرار		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الاتجاه		
		النسبة	النسبة								
1	نعمل على تخفيض	ت	66	33.00%	96	48.00%	32	16.00%	12	6.00%	أوافق

		%5.45	%6.36	%14.55	%43.64	%30	ن	زمن انتظار العميل.
أوافق	ت	9	16	24	91	80	ت	نعمل على تحسين أداء المهام باستمرار.
	ن	%4.09	%7.27	%10.91	%41.36	%36.36	ن	
أوافق	ت	14	23	18	89	76	ت	نعمل على الحصول على الموارد في وقت قصير.
	ن	%6.36	%10.45	%8.18	%40.45	%34.55	ن	
أوافق	ت	8	14	30	97	71	ت	نعمل على معالجة شكاوى العملاء في أقصر وقت ممكن.
	ن	%3.64	%6.36	%13.64	%44.09	%32.27	ن	
أوافق	ت	5	13	33	90	79	ت	نعمل على تخفيض الهدء اللازمة لتوزيع المنتج.
	ن	%2.27	%5.91	%15	%40.91	%35.91	ن	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

جدول رقم (9) التوزيع التكراري النسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة

المحور الرابع " تخفيض التكلفة "

م	العبارة	التكرار النسبة		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	الاتجاه
		أوافق بشدة	أوافق					
1	نستغل أصولنا الرأسمالية بكفاءة عالية.	ت	103	83	17	7	10	أوافق بشدة
		ن	%46.82	%37.73	%7.73	%3.18	%4.55	
2	نمتلك هيكل أجور ومرتببات مناسب.	ت	100	79	19	14	8	أوافق بشدة
		ن	%45.45	%35.91	%8.64	%6.36	%3.64	
3	يتم الحصول على الموارد اللازمة بتكلفة مناسبة.	ت	85	101	15	8	11	أوافق
		ن	%38.64	%45.91	%6.82	%3.64	%5	
4	نضع موازنة محددة لمصاريف البيع والتسويق.	ت	89	108	12	5	6	أوافق
		ن	%40.45	%49.09	%5.45	%2.27	%2.73	

أوافق	3	6	10	111	90	ت	نضع موازنة محددة للمصاريف الإدارية والعمومية.	5
	%1.36	%2.73	%4.55	%50.45	%40.91	ن		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

خامساً: اختبار الصدق والثبات:

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للتأكد من ثبات أداة الدراسة؛ وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً "عندما يكون معامل ألفا كرونباخ مساوياً أو أكبر من 0.60 والجدول رقم (10) يوضح معاملات ثبات أداة الدراسة:

التالي يوضح معاملات ارتباط بيرسون لعبارات محاور الدراسة:

جدول رقم (10) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
محور الأول إدارة التكلفة إستراتيجياً	5	0.684
محور الثاني جودة المنتج	5	0.741
محور الثالث سرعة تقديم المنتج	5	0.697
محور الرابع تخفيض التكلفة	5	0.813
متوسط معامل الثبات العام	<u>20</u>	<u>0.734</u>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

يتضح من الجدول رقم (10) أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة عالي جدا حيث بلغ 0.734 وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليها في إجراء الدراسة الميدانية.

سادساً: تحليل علاقة الارتباط باستخدام معامل الارتباط سبيرمان (Spearman)

تم احتساب معامل الارتباط سبيرمان لمعرفة علاقات الارتباط بين أبعاد الدراسة، حيث تم حساب معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الدراسة والمؤشر العام للارتباط، والجدول رقم (11) يوضح معامل ارتباط سبيرمان لمحاور الدراسة:

جدول رقم (11) قياس علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة باستخدام معامل

سبيرمان Spearman

	متغير الميزة التنافسية	متغير إدارة التكلفة إستراتيجياً	
0.000	بُعد جودة المنتج	** 0.682	أبعاد الميزة التنافسية
0.001	بُعد سرعة تقديم المنتج	** 0.678	
0.000	بُعد تخفيض التكلفة	** 0.816	
0.000	متوسط المؤشر العام	** 0.725	

يلاحظ أن: $0.01 \leq a^*$ ، $0.05 \leq a^{**}$

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

يتضح من الجدول رقم (11) أن نتائج الارتباط بين أبعاد الدراسة وعلى مستوى المؤشر العام، إذ يتبين وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة وذات دلالة إحصائية بين متغير الميزة التنافسية ومتغير إدارة التكلفة إستراتيجياً، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط سبيرمان 0.725 وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة 0.01، وتشير هذه النتيجة الى قبول الفرضية الرئيسة والتي تنص على " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً ودعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال".

سابعاً: اختبار الفرضيات، يتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار T- Test لاختبار الفرضيات لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة.

(1) اختبار الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً وجودة المنتج.

للتأكد من صحة هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج، حيث تم تحديد إدارة التكلفة إستراتيجياً كمتغير مستقل (X) وجودة المنتج كمتغير تابع (Y1)، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (12) التالي:

جدول رقم (12) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الأولى

التفسير	مستوى المعنوية Sig	اختبار T- Test	معامل الإنحدار	
معنوية	0.000	7.552	4.412	β_0

معنوية	0.000	3.526	0.314	β_1
			0.87	معامل الارتباط (R)
			0.53	معامل التحديد (R ²)
			32.477	إختبار (F)
$Y_1 = 4.412 + 0.314 X$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

يتضح من الجدول رقم (12) أنه يوجد ارتباط قوي بين المتغير المستقل (X) المتمثل في إدارة التكلفة إستراتيجياً والمتغير التابع (Y1) جودة المنتج، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (R) = 0.87، وبلغت قيمة معامل التحديد (R²) = 0.53، وهذه القيمة تدل على أن إدارة التكلفة إستراتيجياً كمتغير مستقل (X) تؤثر بنسبة 53% على جودة المنتج كمتغير تابع (Y)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) = 32.477 وهي دالة عن مستوى دلالة 0.000. مم يؤكد صحة الفرضية التي تنص على أن " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً وجودة المنتج".

(2) اختبار الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة

إستراتيجياً وسرعة تقديم المنتج

للتأكد من صحة هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج، حيث تم تحديد إدارة التكلفة إستراتيجياً كمتغير مستقل (X)

وسرعة تقديم المنتج كمتغير تابع (Y2)، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (13) التالي:

جدول رقم (13) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الثانية

التفسير	مستوى المعنوية Sig	اختبار T- Test	معامل الإنحدار	
معنوية	0.000	5.325	3.826	β_0
معنوية	0.000	2.982	0.351	β_1
			0.63	معامل الارتباط (R)
			0.51	معامل التحديد (R ²)
			28.214	إختبار (F)
$Y_2 = 3.826 + 0.351 X$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

يتضح من الجدول رقم (13) أنه يوجد ارتباط قوي بين المتغير المستقل (X) المتمثل في إدارة التكلفة إستراتيجياً والمتغير التابع (Y2) سرعة تقديم المنتج،

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط $(R) = 0.63$ ، وبلغت قيمة معامل التحديد $(R^2) = 0.51$ ، وهذه القيمة تدل على أن إدارة التكلفة إستراتيجياً كمتغير مستقل (X) تؤثر بنسبة 51% على سرعة تقديم المنتج كمتغير تابع $(Y2)$ ، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار $(F) = 28.214$ وهي دالة عن مستوى دلالة 0.000. مم يؤكد صحة الفرضية التي تنص على أن " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً وسرعة تقديم المنتج".

(3) اختبار الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً وتخفيض التكلفة

للتأكد من صحة هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج، حيث تم تحديد إدارة التكلفة إستراتيجياً كمتغير مستقل (X) وتخفيض التكلفة كمتغير تابع $(Y3)$ ، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (14) التالي:

جدول رقم (14) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الثالثة

التفسير	مستوى المعنوية Sig	اختبار T- Test	معامل الإندار	
معنوية	0.000	4.587	5.023	β_0
معنوية	0.000	3.026	0.454	β_1
			0.89	معامل الارتباط (R)
			0.72	معامل التحديد

		(R ²)
	37.891	إختبار (F)
$Y_3 = 5.023 + 0.454 X$		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2202م

يتضح من الجدول رقم (14) أنه يوجد ارتباط قوي بين المتغير المستقل (X) المتمثل في إدارة التكلفة إستراتيجياً والمتغير التابع (Y3) تخفيض التكلفة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (R) = 0.89، وبلغت قيمة معامل التحديد (R²) = 0.72، وهذه القيمة تدل على أن إدارة التكلفة إستراتيجياً كمتغير مستقل (X) تؤثر بنسبة 72% على تخفيض التكلفة كمتغير تابع (Y2)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) = 37.891 وهي دالة عن مستوى دلالة 0.000. مم يؤكد صحة الفرضية التي تنص على أن " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة التكلفة إستراتيجياً وتخفيض التكلفة ".

المحور الرابع: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

اعتماداً على أدبيات الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث الى النتائج التالية:

1. أنظمة التكاليف المطبقة حالياً في منظمات الأعمال السودانية المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية لا تحقق الأهداف الاستراتيجية طويلة المدى.
2. أنظمة التكاليف المطبقة حالياً في المنظمات محل الدراسة لا توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والتي تتواءم مع متطلبات البيئة التنافسية.
3. أصبحت التكلفة الإنتاجية في ظل بيئة الأعمال الحديثة مطلباً استراتيجياً، ومحور اهتمام المنظمات لمواجهة متطلبات البيئة التنافسية.

4. يؤدي إدارة التكلفة إستراتيجياً دوراً رئيساً في منظمات الأعمال حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية التي تعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل.
5. إن استخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تقييم واتخاذ قرارات الاستثمار في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات يدعم تطوير مراحل تقييم القرارات الاستثمارية طويلة الأجل.
6. تمد إدارة التكلفة إستراتيجياً إدارة منظمات الأعمال بالمعلومات المالية والكمية اللازمة والتي بدورها تساعد في التحسين المستمر للأداء بما يدعم الميزة التنافسية.
7. تعمل إدارة التكلفة إستراتيجياً على ربط الأهداف الإستراتيجية للمنشأة سواء كان ذلك في المدى المتوسط او الطويل مما يسهم في تدعيم الموقف التنافسي للشركة.
8. إن تطبيق الأساليب المختلفة لإدارة التكلفة إستراتيجياً يساعد في دعم ورفع القدرة التنافسية للمنشأة مما يؤدي الى ضمان النمو والبقاء والاستمرار.
9. يساعد تكامل أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية من خلال دراسة حاجات السوق والمنافسة والموردين وذلك في إطار شامل للمعلومات اللازمة.

10. تملك منظمات الأعمال السودانية مقومات تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وذلك من خلال الكادر المحاسبي المؤهل والبيئة التكنولوجية المتطورة.

ثانياً: التوصيات

بناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

1. ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة حالياً في منظمات الأعمال السودانية لتمكينها من تحقيق أهداف الاستراتيجية وتحقيق الميزة التنافسية.
2. على إدارة منظمات الأعمال السودانية التكيف والتفاعل مع كافة التطورات والمستجدات التي تحدث في البيئة الحديثة والعمل على الاستفادة منها في تحقيق أهدافها التشغيلية والإستراتيجية.
3. على إدارة منظمات الأعمال السودانية العمل على تتبع الموارد والطاقة في استخدام أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية واستبعاد الطاقة العاطلة من تكلفتها لمنتجاتها لعرض منتجات بجودة عالية وبأسعار مناسبة ومنافسة.

4. على إدارة منظمات الأعمال السودانية العمل على إزالة المعوقات التي تواجه تطبيق أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً وتشجيع محاسبي التكاليف على إيجاد نظم تكاليف حديثة تلائم متطلبات بيئة الأعمال الحالية.

5. إن استخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية يعمل على توفير معلومات حول إدارة التكلفة بصورة استراتيجية وكذلك توفير معلومات عن العملاء والمنافسين مما يسهم في تحديد احتياجات الزبائن الحاليين والمحتملين والتحسب لسياسات المنافسين الحاليين والمحتملين أيضاً.

6. يمكن لمنظمات الأعمال السودانية الاستفادة وبدرجة كبيرة من الاستخدامات الإستراتيجية لأساليب التكلفة المختلفة في تنفيذ أي من الاستراتيجيات التنافسية التي يمكن إن تتبعها في مواجهة المنافسة لضمان استمراريتها في السوق وكسب رضا العملاء وقيادة التكلفة لدعم الميزة التنافسية.

7. على إدارة منظمات الأعمال السودانية الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف واستخدام أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية وذلك لتخفيض التكاليف وتحسين المركز التنافسي لها.

8. على إدارة منظمات الأعمال السودانية تبني أهداف ومفاهيم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية الحديثة حتى تتوافق مع البيئة الصناعية الحديثة.

9. على إدارة منظمات الأعمال السودانية زيادة الاهتمام في مجال الجودة لأنها عامل حاسم في مجال الميزة التنافسية.
10. على المحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف العاملين في إدارة منظمات الأعمال السودانية مواكبة التطورات السريعة والسائدة في مجال إنتاج المعلومات، بتطوير وظائفهم والأدوات والأساليب المستخدمة من خلال مناهج علمية حديثة وملائمة للتغيرات في نظم التصنيع الحديثة.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

1. ابن عيشي، ابن عيشي بشير، وابن عيشي عمار، (2012)، أثر المسؤولية الاجتماعية على الميزة التنافسية في مؤسسات الصناعة الجزائرية: دراسة حالة ولاية بسكرة، الملتقى الدولي حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، الجزائر.
2. ابن كليب، سالم عبدالله، (2020)، أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة استكشافية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، مجلة الريان للعلوم الإنسانية والتطبيقية، (1)3، ص 171 - 212.
3. إبراهيم، محمد عبدالمنعم محمد، (2019) استخدام منهجية ستة سيجم كمدخل للميزة التنافسية للصناعات الوطنية بالمملكة العربية السعودية

- دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 49(2)،
ص 371 - 428.
4. أمين، عثمان عبدالقادر حمه، (2020) إدارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في تخفيض التكاليف باستخدام إعادة هندسة العمليات: دراسة تطبيقية في الشركة (سي تي سنيل) الصناعية، المجلة العلمية لجامعة جيهان - السليمانية، 4(1)، ص 324 - 346.
5. البشتاوي وجريره - سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريره، (2015)، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات - العلوم الإدارية، 42(1)، ص 181 - 201.
6. الدانون، أسامة محمد التابعي (2021) التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية- جامعة دمياط، 2 (1)، ص 351 - 381.
7. أحمد، محمد البشير إبراهيم، (2019)، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف: دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 4(1)، ص 95 - 111.

8. الأسطل، أحمد محمود خليل، (2010)، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
9. الجنابي - معاد خلف إبراهيم، (2011)، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 7(21)، ص 173 - 192.
10. الجندی، نهال أحمد، (2006) تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد (منظومة مقترحة)، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مجلة البحوث الإدارية، 24(4)، ص 11 - 44.
11. أبوبكر الهادي وآخرون، أبوبكر أحمد الهادي، بشارة فضيل بشارة، وبدراالدين الهادي أحمد، (2017)، أثر أسلوب هندسة القيمة على تخفيض التكاليف: دراسة ميدانية على شركات البوهيات - ولاية الخرطوم، مجلة العلوم الإدارية والمالية، العدد (1)، ص 1 - 20.
12. الغنام، صابر حسن، (2018)، دراسة وتحليل نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وأثره على خفض التكاليف: بالتطبيق على الشركات الصناعية المصرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، 19(3)، ص 1 - 29.
13. حسن، أحمد إبراهيم سعيد، (2017) أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة ميدانية في شركات الأدوية

- الأردنية حسب حجم الشركات، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال،
غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
14. جعفر، يونس إبراهيم، (2016)، الميزة التنافسية حرب على الخصوم
دراسة واقع الميزة التنافسية في الصناعات الغذائية الوطنية
الفلسطينية، مجلة جامعة الاستقلال للأبحاث، 1(1)، ص 189 -
218.
15. سعيد، و خليل - محمد القاسم محمد سعيد، عبد الرحمن عادل خليل،
(2021)، دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية،
مجلة العلوم الإنسانية والطبيعة، 2(12) ص 163 - 183.
16. عبدالكريم، وحميد - أكرم عبدالرحمن عبدالكريم، أحمد مجيد حميد،
(2017) أثر تدريب الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة
كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (53)، ص 87 - 116.
17. عرب، زاكروس محمود، (2018)، تطبيق التحسين المستمر كأحد
أدوات تخفيض التكلفة لدعم الميزة التنافسية في المطابع بإقليم
كرديستان، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 9(1)، ص 542-
562.
18. زعرب، حمدي شحده محمود، (2013)، مدخل متكامل لإدارة التكلفة
الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة
في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية
للدراسات الاقتصادية والإدارية، 21(1)، ص 29 - 78.

19. الحمد، مناف، (2019)، السمات الريادية وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على رواد الأعمال السوريين في تركيا، أطروحة دكتوراة في إدارة الأعمال، غير منشورة، قسم إدارة الأعمال، الجامعة الأمريكية للعلوم الإنسانية، الولايات المتحدة الأمريكية - كاليفورنيا.

ثانياً: المصادر والمراجع باللغة الإنجليزية

20. Alhelou, E. M. S., Nashwan, I. M. H. ., AL Taweel, I. M. A. ., & Kullab, Y. J. . (2021). **The Reality of the Practice of Strategic Management Techniques for Palestinian Industrial Corporations and Specialists on the Role and Impact They Play.** *Journal of Advance Research in Business Management and Accounting*, 7(11), p. 51–68.
21. Savić, B., Vasiljević, Z., & Đorđević, D. (2014). **Strategic cost management as instrument for improving competitiveness of agribusiness complex.** *Економика пољопривреде*, 61(4), p. 1005-1020.
22. Pavlatos, O. (2018). **Strategic cost management, contingent factors and performance in services.** *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 17(2), 215-233.
23. Al-Naser, K. H. Y., & Mohamed, R. (2017). **The integration between strategic cost management techniques to improve the performance of Iraqi manufacturing companies.** *Asian Journal of Finance & Accounting*, 9(1), 210-223.