

دور آليات التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر (دراسة اختبارية)  
مروة احمد سيد احمد – عيد محمود حميده – شرين شوقي الملاح  
قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة بنها

#### ملخص البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في محاولة استخدام آليات إدارة التكلفة المستهدفة وأساليب بطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر، فتهدف هذه الدراسة الى محاولة لتحسين أداء المنشآت الصغيرة والمتوسطة من خلال استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يستخدم في تسعير وتحديد التكاليف ومدى ملائمة هذه التكاليف في ظل ظروف البيئة المنافسة وتحديد هامش الربح، بينما أسلوب بطاقة الأداء المتوازن الذي يعد من أهم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تساهم في ضبط وتقييم الأداء، والإهتمام بالمقاييس المالية مثل الربح والغير مالية مثل رضا العملاء.

وهذا الربط بين الأسلوبين قد يساعد المشروعات الصغيرة والمتوسطة على تحقيق التحسين المستمر للجودة وتخفيض التكلفة وتحقيق الربحية ودعم القدرة التنافسية لهذه المشروعات.

وقامت الباحثة بإجراء دراسة اختبارية وطبقت على عينة عشوائية تتكون من منتان وخمسون مفردة موزعة على الطبقات التي تمثل مجتمع الدراسة (محاسب قروض وائتمان بالبنوك – محاسب المشروعات الصغيرة والمتوسطة – مالك أحد المشروعات الصغيرة والمتوسطة).

وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة وترابط بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأساليب بطاقة الأداء المتوازن ودورهم في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

**الكلمات المفتاحية:** التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن، المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

## **The Role of Target Costing and Balanced Scorecard Mechanisms in Supporting the Competitiveness of Small and Medium Enterprises in Egypt (A Test Study)**

**Marwa Ahmed Sayed Ahmed - Eid Mahmoud Hamida - Sherine Shawky Al-Mallah**

**Department of Accounting, Faculty of Commerce, Benha University**

### **Abstract:**

The main idea of the study is trying to use the mechanisms of target cost management and the balanced scorecard method to support the competitiveness of small and medium projects in Egypt. This study aims to try to improve the performance of small and medium enterprises by using the target cost method, which is used in pricing and determining costs and the extent of the suitability of these costs in light of the conditions of the competitive environment and determining the profit margin, while the balanced scorecard method, which is one of the most important modern management accounting methods that contribute to control and evaluate performance, and paying attention to financial measures such as profit and non-financial measures such as customer satisfaction.

This link between the two methods may help small and medium projects achieve continuous improvement in quality, reducing costs, achieve profitability and support the competitiveness of these projects.

The researcher conducted a test study and applied it on a random sample consisting of two hundred and fifty individuals distributed among the classes that represent the study community (bank loan and credit accountant - small and medium enterprise accountant - owner of a small and medium projects).

The study concluded that there is a relationship and interrelationship between the target cost method and the balanced scorecard method and their role in supporting the competitiveness of small and medium projects.

**Keywords:** Target cost, balanced scorecard, small and medium project (SME's).

## الإطار العام للبحث

### أولاً: المقدمة:

تشكل المشروعات الصغيرة والمتوسطة مكانة عليا، وتحظى بأهمية كبرى اقتصاديات دول العالم قاطبة، بغض النظر عن درجة تطورها واختلاف نظامها الاقتصادي. إذ ينبع الاهتمام بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة من الدور الذي تؤديه تلك المشروعات في تحقيق التنمية الاقتصادية، إذ تسهم في تشغيل العمالة نصف الماهرة وغير الماهرة، كما أنها تعطي الفرصة للتدريب أثناء العمل لرفع القدرات والمهارات، وكذلك إنخفاض نسبة المخاطرة، كذلك تساهم هذه المشروعات في تحسين الإنتاجية وتوليد وزيادة الدخل. وذلك نظراً لصغر رأس المال المستثمر للعامل، ومن ثم المساهمة بفاعلية في حل مشكلة البطالة وتعظيم الناتج، وكذلك إسهامها في خلق مشروعات جديدة تدعم النمو الاقتصادي.<sup>(١)</sup> إن مواكبة الواقع الاقتصادي المعاصر، يفرض على المؤسسات أن تخلق توازن من خلال تحسين قدرتها التنافسية والذي لا يتأتى إلا من خلال وضع الأدوات والنظم الكفيلة بذلك.<sup>(٢)</sup> ولأجل تحسين القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء.

أولاً: أسلوب التكلفة المستهدفة هو أحد الأنظمة (الإتجاهات) الحديث في نظم محاسبة التكاليف ويعتبر أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف، لأنها تعمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة للمنتج، بالإضافة إلى إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

ثانياً: بينما أسلوب بطاقة الأداء المتوازن فهو أسلوب يقوم على محاور مالية وغير مالية متعددة لقياس الأداء، وتحقيق التوازن بين الأداء في الماضي والأداء في المستقبل. طبيعة المشكلة

وتتمثل مشكلة الدراسة في أنه هذا القطاع شهد عدة تحديات ومعوقات منها: ندرة توافر وإتاحة المعلومات الكافية عند المشروعات الصغيرة والمتوسطة عنها ولها، وإفتقار الهيكل الإداري لكونها تدار من قبل عدد محدود من الأشخاص، وضعف الاستقرار المالي والتمويل والخبرة الإدارية، وتواجه تلك المشروعات ورجال الأعمال بشكل عام تحديات مختلفة تعوق قدرتهم عن زيادة وتنمية إستثماراتهم.<sup>(٣)</sup>

ويتضح من ذلك أنه يجب الإهتمام بقياس وتقييم هذا القطاع وتطويره لكي يصل لمستوى مناسب من المعرفة والخبرة الإدارية لكي يساهم بفاعلية في التأثير على النمو الاقتصادي في مصر، وذلك بإستخدام أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة ودعم قدرتها على مواكبة التغيير المستمر في متطلبات العملاء وخفض تكاليف هذه المشروعات.

ولكي نضمن إستمرار وبقاء المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر، فإنه يجب الإهتمام بقياس وتقييم وإدارة أداء هذه المشروعات حتى يتم تحسين الأداء وإستمرار وجودها في ظل التغييرات في بيئة الأعمال والتطوير التكنولوجي.

فمعظم هذه المشروعات تعتمد على المقاييس المالية فقط في تقييم الأداء وتستخدم النظم التقليدية في تقييم الأداء، وهذه النظم التقليدية تهمل المقاييس غير المالية، ولا تتمتع بخطط

(١) دهشلان، أحمد ابراهيم (٢٠٢١)، دور المشروعات الصغيرة والمتوسطة في تحقيق مستهدفات التنمية الاقتصادية في مصر، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، المجلد (١)، العدد ٦٧.

(٢) خارف، جيلاني؛ بلشير، لمياء (٢٠٢١)، تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية.

(٣) A World Bank Group Flagship Report, (2019), "Doing Business Training for Reform Washing", P. 188.

وإستراتيجيات طويلة الأجل، ولا تهتم بالمتغيرات الحديثة مثل التطور التكنولوجي في عمليات الإنتاج والنواحي الإدارية وتطبيق سياسة إدارية وإنتاجية جديدة مثل إدارة الجودة الشاملة. والجدير بالذكر هنا أن كل رائد أعمال ناجح يضيف له وللمجتمع المحيط به الكثير من المميزات والتي منها: تحسين وضعة المالي وإتاحة فرص العمل لنفسه وللآخرين. وتطوير الكثير من الصناعات الوطنية وإستخدام مستلزمات إنتاج محلية... الخ<sup>١</sup>. وفي ظل البيئة المعاصرة أصبحت نظم التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات التي تساعد على تحديد التكاليف بشكل سليم وتخفيض تكاليف المنتج وتحسن مستوى الجودة، لذلك ظهرت الحاجة إلى إعتداد تقنيات تستخدمها منشآت الأعمال لتحقيق أهدافها منها أسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن.

أن التكلفة المستهدفة ليست أسلوب فحسب بل هي فلسفة أو مدخل للتسعير وإدارة التكلفة، إذ تعد مدخل استباقي لإدارة التكلفة التي تعكس الإعتقاد بأن التكاليف يتم إدارتها بشكل جيد من خلال القرارات المتخذة لتطوير المنتج وتطبيق بعض العمليات الإستراتيجية مع المساعدة في تخفيض تكاليف المنتج عن طريق تحسين العمليات الداخلية والخارجية لكي تحصل المنتجات على مطابقة لمتطلبات العملاء وعند أدنى سعر ممكن ومستويات جيدة من الوظائف والجودة وتعظيم المنافع المخططة ولكن يؤخذ عليها أنها تتضمن جوانب معقدة تتأثر ببيانات السوق وظروف عدم التأكد لأنها تتطلب ظروف مستقرة لغرض إجراء تحسين التكلفة للوحدة الإقتصادية والإهتمام بالقضايا والمشاكل قصيرة وطويلة الأجل وإجراء توجيه شامل للتكلفة والتوجه قدماً نحو المدخل التقني للمنتجات، كما تتطلب التكامل والتنسيق بين كافة الإدارات والاستعداد للعمل كفريق موحد وهذا يتطلب جهداً ووقتها لتجميع هذا الفريق. بالإضافة الى الإفراط في وقت التطوير والتحسين في حالة تطبيقها لأنه قد يؤدي الى زيادة تكرار دورات هندسة القيمة لغرض تخفيض التكاليف ومن ثم يؤدي الى تأخير وصول منتج الوحدة الإقتصادية إلى السوق.<sup>٢</sup>

بينما بطاقة الأداء المتوازن تعتبر من أهم الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة التي ساهمت في ضبط الأداء فهي تعد نظاماً إدارياً وخطة إستراتيجية لتقييم الأداء للمشروعات وتعتمد على عدة أبعاد رئيسية هذه الأبعاد تهتم بالمقاييس المالية وغير المالية وتسعى الى رضا العميل والحصول على مستوى جودة عالي ولكن يؤخذ عليها أنها ليست الحل لكل المشكلات ولا هي وسيلة لتطوير الشركات ولكنها وسيلة مساعدة فهي تحدد مؤشرات الأداء وبالتالي تساعدنا على تحقيق الاستراتيجية. كما هي العادة في كل نظام إداري فإن من يقوم بتسويق النظام يحاول تصويره على أنه أساس كل تطوير وأن كل السياسات الأخرى هي جزء منه. هذا يحدث أحياناً مع بطاقة الأهداف المتوازنة. هذه البطاقات هي وسيلة لتحديد أهداف متوازنة فقط وبالتالي فإنه إن لم يصاحبها تطبيق السياسات الإدارية للتطوير فإنها تفشل.

لذلك تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تحسين أداء المنشآت الصغيرة والمتوسطة من خلال إستخدام أسلوبين وأدواتين من أدوات المحاسبة الإدارية وهما أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة الذي يستخدم في تسعير وتحديد التكاليف ومدى ملائمة هذه التكاليف في ظل ظروف البيئة المنافسة وتحديد هامش الربح.

ثانياً: تساؤلات البحث:

وفي ضوء ما سبق، تسعى الباحثة للإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:  
ما هو أثر العلاقة بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر؟

(١) الشراح، تركي الشمري رمضان، (٢٠١٤)، "نموذج مقترح من التجارب لولاية لأوار الجهاد في دعم ريادة الأعمال"،

المؤتمر السعودي لجمعيات ومراكز ريادة الأعمال، المملكة العربية السعودية ٢٦ ٢٠١٤.

(٢) الجبلي، وليد سمير عبدالعظيم؛ عباس، سميرة، (٢٠٢٣)، "إطار مقترح للتكامل بين محاسبة التكاليف تدفق المواد

وأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية"، كلية التجارة، جامعة بنها، مجلد (٧)، العدد (١)،

وينبثق عن التساؤل الرئيسي عدة أسئلة فرعية، تتمثل فيما يلي:

- ١- ما هو أثر العلاقة بين آليات التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر؟
- ٢- ما هو أثر العلاقة بطاقة الأداء المتوازن ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر؟

**ثالثاً: أهداف البحث:**

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في محاولة استخدام آليات إدارة التكلفة المستهدفة (T.c) وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSc) في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر. ويمكن أن يتحقق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- دراسة العلاقة بين آليات التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٢- دراسة العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٣- دراسة إمكانية التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن وأثر هذا التكامل على دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

**رابعاً: فروض البحث:**

إستناداً إلى طبيعة المشكلة وفي إطار الهدف من البحث وفي ضوء ما سنتناوله الباحثة من خلال البحث يمكن صياغة الفروض التالية:

- ١- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام التكلفة المستهدفة على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٢- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٣- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام كلاً من التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٤- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب المتغيرات الديموجرافية (الوظيفة - المؤهل - سنوات الخبرة - العمر).

**خامساً: أهمية البحث:**

يعد الإهتمام بدور آليات التكلفة المستهدفة من الإتجاهات المحاسبية التي تشكل محور إهتمام العديد من المنشآت، بهدف زيادة الميزة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة من خلال تحسين وتطوير جودة المنتجات وتخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي زيادة حجم الأرباح. كما تتمثل أهمية البحث في صور الإهتمام بدور بطاقة الأداء المتوازن لتخفيض التكلفة في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة. ويفتح المجال لإجراء العديد من الدراسات المستقبلية التي تدرس هذين المتغيرين (التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن) ودورهم في دعم الميزة التنافسية للمشروعات.

**سادساً: حدود ونطاق البحث:**

**تتمثل حدود البحث فيما يلي:**

يقتصر البحث على أداتين من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وهما أسلوب التكلفة المستهدفة، وبطاقة الأداء المتوازن بهدف دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، ولا يستخدم الباحث أي أساليب أخرى إلا في حدود ما يخدم البحث.

**سابعاً: منهجية البحث:**

**تحقيقاً للأهداف السابقة للبحث يتم التركيز على منهجين أساسيين هما:**

**أولاً: المنهج الإستقرائي:** حيث يعتمد على أسلوب البحث المكتبي في مرحلة مسح المصادر العلمية وأهم الدراسات الأكاديمية ذات الصلة بموضوع البحث مثل رسائل جامعية، بحوث،

دوريات علمية، وإصدارات ومؤلفات عربية وأجنبية، بغرض تحليلها وبناء الجانب النظري للبحث.

**ثانياً: المنهج الإستنباطي:** حيث تحاول الباحثة إستنباط، وتفسير، وتحليل العلاقة بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن، وبيان أثر العلاقة في دعم الميزة التنافسية من خلال إستخدام قائمة إستقصاء لجمع الآراء في بعض المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

**أسلوب البحث:** يتم الإعتماد في إعداد البحث على الأسلوبين التاليين:

١- أسلوب البحث المكتبي: حيث يتم دراسة وعرض وتحليل ما ورد ونشر من مؤلفات، وأبحاث، ودراسات باللغة العربية والأجنبية تتعلق بموضوع البحث.

٢- الأسلوب الميداني: حيث تقوم الباحثة بعمل دراسة إختبارية، من خلال إختبار الفروض التي تم صياغتها.

**ثامناً: خطة البحث:**

**إنطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه يتم تقسيم البحث الى الفصول التالية:**

**الفصل الأول: الإطار العام للبحث والدراسات السابقة.**

**الفصل الثاني: الإطار النظري للبحث.**

**المبحث الأول: دور التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.**

**المبحث الثاني: دور بطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.**

**المبحث الثالث: التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن ودورهم في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.**

**الفصل الثالث: الدراسة الإختبارية وإختبار فروض البحث.**

**تاسعاً: الدراسات السابقة:**

**أولاً: الدراسات التي إهتمت بدراسة العلاقة بين آليات التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة:**

(١) دراسة (بوغازي وآخرون، ٢٠٢٢):<sup>٥</sup>

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الأساسي لطريقة التكلفة المستهدفة عند تطبيقها على الشركات وتأثيرها الداعم للميزة التنافسية. وقد تم إستخدام الاستبيان لجمع المعلومات من بعض المؤسسات الإقتصادية الموجودة في ولاية عين تموشنت- الجزائر. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إرتباط معنوية بين الميزة التنافسية وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الجزائرية موضوع الدراسة.

**ثانياً: الدراسات السابقة التي تمت بدراسة العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة:**

(١٢) دراسة (Salih et al., 2021):<sup>٦</sup>

تهدف الدراسة الى استخدام بطاقة أداء المتوازن لتوفير نموذج جديد من أجل اتخاذ قرارات استراتيجية. ويتم دراسة كل سمة مهمة للشركة، من أجل الجزء الأكبر من الدخل والقدرة على البقاء على المدى الطويل. تشير النتائج إلى أنه في كل حالة، يتم تفضيل استراتيجية معينة، والتي قد تساعد المديرين الاستراتيجيين في اتخاذ القرارات في المواقف المختلفة، وتوصلت الدراسة الى أنه يجب التوصل الى أثر تقييم الأداء الذي يعد نهج "بطاقة الأداء المتوازن" أحد الأساليب الأكثر استخدام القياس كفاءة المشروع والتي يمكن تكييفها مع مواقف معينة.

(١) إسماعيل، بوغازي وأخو ن، (٢٠٢٢)، "تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة: دراسة

(٦) Salih et al., (2021), "The effect of a sustainable balanced scorecard for strategic decision-making under uncertain competitive and climate conditions evidence from Iraq". **Strategic management: concepts and cases: competitiveness and globalization**. Cengage Learning.

وترى الباحثة أن هذه الدراسة تعد من الدراسات القلائل التي تناولت المتغيرين معاً والذي يعد من القطاعات الإقتصادية المهمة، وقد اختلفت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بتناولها بعد من أبعاد الإستراتيجيات التنافسية وهو إستراتيجية التكامل بين أسلوبين من أساليب المحاسبة الإدارية وهما أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن ودورهم في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، وأعدمت الباحثة في الدراسة الحالية على الدراسات التي بحثت بأثر في بطاقة الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة وعلاقتها في تعزيز وزيادة الإستراتيجية التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة من خلال الإطلاع على الأدب النظري للدراسات السابقة، بالإضافة الى الإستفادة من الدراسات السابقة في استخدام منهجية البحث العلمي وبخاصة في تطوير أداة الدراسة وإختبار عينة الدراسة والإجراءات الإحصائية لمعالجة البيانات ومناقشة النتائج.

وفي ضوء إستعراض الدراسات السابقة يمكن إستنتاج الفجوة البحثية من خلال

الجدول التالي:

عاشراً: الفجوة البحثية:

الدراسات السابقة	الفجوة البحثية	الدراسات الحالية
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ تناولت بعض الدراسات دور التكلفة المستهدفة في دعم القدرة (الميزة) التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.</li> <li>■ وركزت بعض الدراسات على دور التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة وإتخاذ القرارات المناسبة للشركات الصغيرة والمتوسطة.</li> <li>■ تناولت بعض الدراسات دور بطاقة الأداء المتوازن في دعم الميزة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.</li> <li>■ تناولت بعض الدراسات دور المشروعات الصغيرة والمتوسطة والإقتصادية ودورها في دفع معدلات النمو الإقتصادي.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ لم تنطرق بعض الدراسات إلى شرح نماذج التكاليف المستهدفة وتأثيرها على الميزة التنافسية، حيث قامت بعضها بالتركيز على نماذج دون الأخرى.</li> <li>■ لم تتناول بعض الدراسات على مقاييس الأداء المتوازن أو التكلفة المستهدفة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة والتكامل بين الإثنين في دعم القدرة التنافسية لهذه المشروعات.</li> <li>■ لم تتناول معظم الدراسات بالتطبيق على شركات صناعية مصرية، حيث تم إجراء أغلب الدراسات التطبيقية والميدانية والإستكشافية في شركات خارج مصر.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ يهتم البحث الحالي بمعرفة طبيعة وأنواع التكاليف المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن.</li> <li>■ يهتم البحث الحالي بتقديم شرح وتحليل لنماذج لآليات التكاليف المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن في دعم وتحسين القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.</li> <li>■ تعد هذه الدراسة إمتداد للدراسات السابقة التي تناولت بطاقة الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة إلا أن هذه الدراسة ستركز على إمكانية التكامل بينهما وما يحققه هذا التكامل من تحسين الأداء ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر.</li> </ul>

المصدر: إعداد الباحثة.

مفهوم التكلفة المستهدفة:

تعددت مفاهيم وتعريفات التكلفة المستهدفة ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، فقد عكست التعريفات وجهات نظر مختلفة.

وعرفت على أنها إحدى الممارسات الجيدة التي تهدف لتقديم المنتج بسعر سوق معين مستهدف أو مخطط عند مستوى التكلفة الفعال خلال دورة حياة المنتج الكلية (CPA (Canada:2015).<sup>١</sup>

وعرفت على أنها عملية ذات خطوتين لتحديد واحتساب تكلفة المنتجات الأولى تقدير السعر المستهدف يمثل السعر المقدر ويكون العميل مستعدة لدفعه على أساس ظروف السوق والمنافسة والثانية استعمال معلومات السعر المستهدف أو المخطط لاحتساب التكلفة المستهدفة (Boyd, 2013).<sup>٢</sup>

**وعرفت على أنها:** عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.

كما ذهب حياني لتعريفها بأنها: طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً وأنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج.<sup>٣</sup> مما سبق يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب يهدف إلى خفض تكاليف المنتجات في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج عن طريق حسن استخدام الموارد المتاحة، مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى الجودة المطلوبة وذلك في ضوء التكلفة التي يتقبلها العملاء من أجل تحقيق أهداف المنشأة.

#### مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:<sup>٤</sup>

قبل البدء بتطبيق منهج التكلفة المستهدفة لا بد في البداية من التأكد من وجود نظام تكاليفي، بالإضافة إلى استراتيجية واضحة تلائم أهداف الإدارة، كما يتم تحديد الهدف من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وهو خفض التكلفة، وتمر عملية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة بأربعة مراحل رئيسة كالتالي:

- المرحلة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف.
- المرحلة الثانية: تحديد هامش الربح المستهدف.
- المرحلة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة.
- المرحلة الرابعة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة بإستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر.

#### ماهية المشروعات الصغيرة والمتوسطة:

تلعب المشروعات الصغيرة والمتوسطة دوراً هاماً وفعالاً فقد أحدثت هذه المشروعات طفرة وتنمية في الدول المتقدمة وخاصة النور الآسيوية منا تلعب دوراً هاماً وفعالاً في الاقتصاد القومي المصري ويرجع ذلك لمدى أهميتها ودورها في تحقيق التنمية وتتجلى أهميتها من خلال ما يلي:

(١) الحد من البطالة

(٢) تحتاج تلك المشروعات إلى رأس مال منخفض في بدايتها

(١) CPA Canada (2015), "Managing Environmental Sustainability Using Target Costing Principles", **Chartered Professional Accounting of Canada**

(٢) Boyd, Ken (2013), "**Cost Accounting for Dummies**", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA.

(٣) حياني، حسن، "نظرية التكاليف"، كلية الاقتصاد، جامعة حلب -سوريا--https://islamfin.yoo7.com/t1972p25-  
topic

(٤) الكواز، صلاح مهدي، (٢٠١٩)، "توظيف أسلوب الهندسة العكسية في تخفيض التكاليف في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة - بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد ٨، العدد ٣٠.

(٣) انخفاض نسبة المخاطر والمجازفة بها

### دور التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة:

ترى الباحثة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يجب أن يكون أحد الأدوات الاستراتيجية العامة باعتبارها المسئول عن تحسين وتطوير المنتجات، والتي تشمل استراتيجية الأسعار وطبيعة الخدمة المقدمة، حيث يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة استراتيجية تعمل بشكل مستمر علي تخفيض التكاليف إلي جانب تحسين كل من الكفاءة التشغيلية وجودة الخدمة وقدرتها علي إرضاء العملاء المستفيدين منها، أضف إلي ذلك أن الدور الاستراتيجي يتأكد من خلال إهتمامها بالتحليل الاستراتيجي لرغبات العملاء وبيئة المنافسة وتحسين الجودة التي يتم تحديدها من جانب المستهلكين بالأسواق، إلي جانب الدور الاستراتيجي الذي يعتمد علي الأسعار أبحاث السوق وخفض التكلفة من خلال إستبعاد تكاليف الأنشطة غير الضرورية التي يترتب عليها زيادة تكلفة الخدمات بدون مبرر مقبول.

وقد أشارت إحدى الدراسات<sup>(١)</sup> أن استراتيجية أسلوب التكلفة المستهدفة تجسدت في اعتمادها علي أسعار المنافسين وبالتالي تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية مستقبلية.

### أهمية الميزة التنافسية للمشاريع الصغيرة والمتوسطة:

- **زيادة المبيعات والأرباح:** تساعد الميزة التنافسية على جذب العملاء وزيادة المبيعات، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح.
- **تحسين القدرة على الصمود في وجه المنافسة:** تساعد الميزة التنافسية على حماية حصة السوق من المنافسين والحفاظ على مكانة الشركة في السوق.
- **جذب الاستثمارات:** تجذب الشركات ذات الميزة التنافسية المستثمرين الذين يبحثون عن فرص استثمارية مربحة.
- **خلق فرص عمل:** تساهم الشركات ذات الميزة التنافسية في خلق فرص عمل جديدة، مما يدعم الاقتصاد الوطني.

**نستخلص من هذا أن هدف أي مشروع هو خفض تكلفته وتحقيق ربحية وتحقيق ميزة تنافسية تضمن لهذا المشروع الإستمرارية والبقاء والنمو.**

وهذا لا يأتي إلا من خلال دراسة وفهم المشروع لإسلوب التكلفة المستهدفة وثم التعرف على العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية وهذا من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل للعميل مع المحافظة على الجودة المطلوبة.

**ونستخلص أيضاً أن التكلفة المستهدفة تلعب دور قوي في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.**

ومن هنا يتضح للباحثة تحقيق الفرض الأول من فروض البحث نظرياً الذي ينص "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام التكلفة المستهدفة على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة".

### ثانياً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

قامت مجموعة من الأكاديميين والممارسين الفرنسيين بتقديم منهج يربط بين هيكل المعلومات في المنظمة وكل من الهيكل التنظيمي والإستراتيجي والمسئولين عن اتخاذ القرار أي الإدارة، و أطلقوا على هذا المنهج "لوحة القيادة" وهذا المنهج عبارة عن مجموعة من الإشارات التي تسمح للمدير بأن يدير العمليات وتوفر المعلومات لمتخذي القرارات.

(١) الكبراتي، حطن عبد الله، (٢٠٠٥)، "استعمال معلومات إدارة التكلفة الاستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق.

وتمثلت الخطوة التالية في تقديم بطاقة الأداء المتوازن حيث ظهر هذا المنهوج على يد كل من Kaplan et David. P. Norton ونوقشت لأول مرة في جامعة (هارفرد) في عام ١٩٩٢.

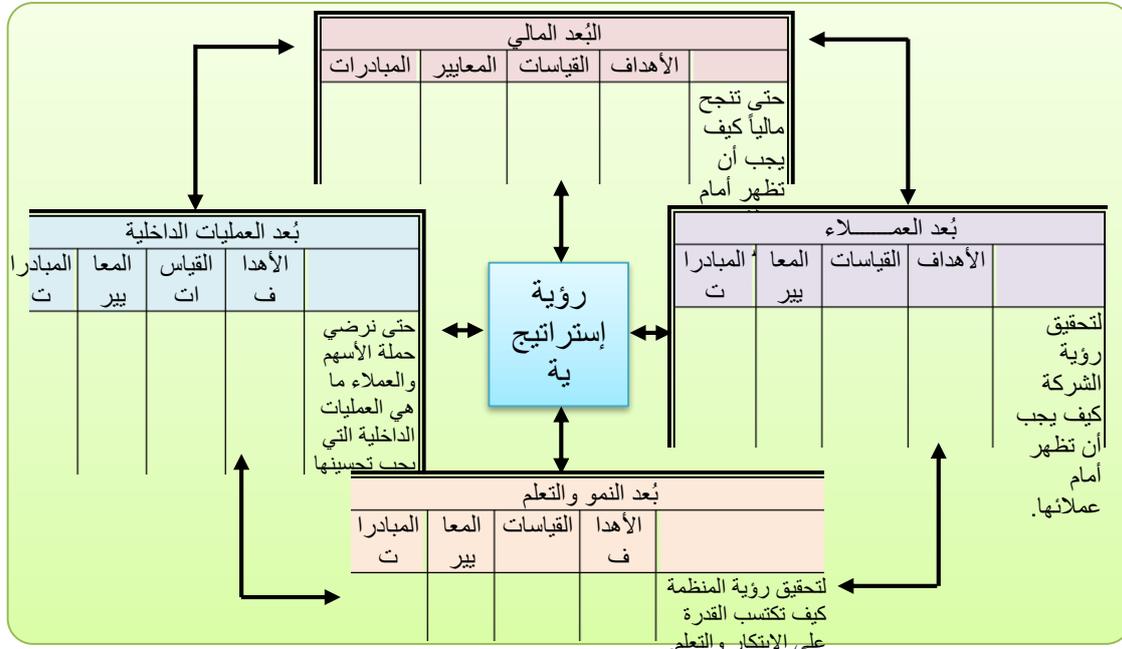
وتعد بطاقة الأداء المتوازن أداة تهتم بكل جوانب الأداء في المؤسسة، وذلك حتى تتمكن من تقييم وقياس الأداء الكلي بشكل فعال.

وتعددت مفاهيم وتعريفات بطاقة الأداء المتوازن ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد لبطاقة الأداء المتوازن، وقد عكست التعريفات وجهات نظر مختلفة حيث عرف على أنها:

■ **بطاقة الأداء المتوازن:** "هي نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها واستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية". (Kaplan, D, Norton)\*

ومما سبق يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن هي: نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها واستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة.

#### أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن:



**المصدر:** حسين، رامز رمضان محمد، (٢٠١٩)، "إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة - دراسة ميدانية، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.

#### دور بطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة:

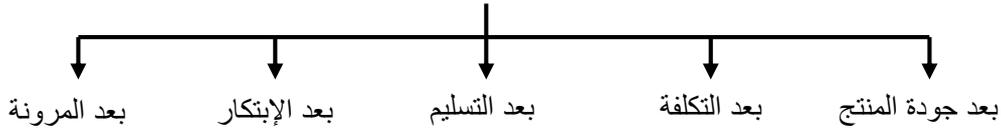
(١) بلاسكة، صالح، (٢٠١٢)، "قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس.

(\*) وبرت كلان Robert Kaplan أستاذ هارفرد للتجارة في Harvard business school، دافيد نورتن David Norton مؤسس Nolan Norton & Company مكتب لتقديم الاستشارة في إستراتيجية الإلهام الآلي، قاما بنشر مقال حول بطاقة النتائج المتوازنة Balanced Scorecard في جانفي ١٩٩٢، وذلك في مجلة Harvard Business Review وقد أثار المقال اهتماما واسعا، وتطورت الفكرة لتصبح أحد أهم التقنيات المعاصرة في التقييم.

وحول دور بطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية فإن البطاقة تعمل كوسيلة لقياس وتقييم الأداء في جانبيه المالي والعمليات على دعم عملية تحقيق ميزة تنافسية من خلال قدرتها على ترجمة إستراتيجية المؤسسة في تخفيض التكاليف إلى مقاييس قابلة للتحقق وتضع مستهدفات للتحسين وتستخدم كوسيلة لرقابة وإدارة وتخفيض التكاليف وتعتمد بطاقة الأداء المتوازن على مجموعة من الأدوات أهمها استخدام صوت العميل في تحقيق وبناء رضا العميل وولاءه لمنتجات المؤسسة مقابل منحه امتياز معين، كان تكون منتجات المؤسسة ذات جودة عالية ترضي العميل، أو تكون ذات سعر منخفض. وهذه الميزات بالتالي تشبع حاجات العميل وفي نفس الوقت تحقق أهداف المؤسسة في الحصول على إيرادات وأرباح عالية فضلاً عن المواقع التنافسية المميزة التي تكفل البقاء في الأسواق والنمو، كذلك فإن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يحقق عدة مزايا للشركة منها<sup>(١)</sup>:

- ١- تقوم بترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف وخطط عمل تشغيلية.
  - ٢- تعمل على التوازن بين المقاييس المرجعية التي تشير إلى أداء سابق والمقاييس الإرشادية التي تقود أو تحفز الأداء مثل قياس معدلات الشكاوي.
  - ٣- تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل إدارة وإمكانية مساءلتها.
- وتستهدف القدرة التنافسية بناء نظام يمتلك ميزة فريدة أو مميزة يتفوق بها المؤسسة على المنافسين من خلال قيمة العميل؛ إذ أن العميل يتعامل مع المؤسسة الذي يدرك بان منتج سيحقق له أعلى منفعة أو قيمة مقارنة بالمنتجات المقدمة من المنافسين، وبذلك فإن التنافسية تعني تقديم المؤسسة لمنتجاتها بطريقة متميزة ومستمرة، ويمكن المحافظة عليها باستمرار وعرضها أو تقديمها بشكل أفضل من الآخرين.
- لذا يمكن القول بأن القدرة التنافسية تمثل استخدام المؤسسة كل الأساليب المتاحة والممكنة التي تتيح لها التميز والتفوق على المؤسسات المنافسة لها من حيث الجودة أو السعر أو غير ذلك. ويتركز الاهتمام في المؤسسة على تعزيز القدرة التنافسية من خلال ما تقدمه من منتجات تحقق حاجات ورغبات العملاء من المنتجات أو القيمة التي يتمنى الحصول عليها هؤلاء العملاء. كما يتجه الاهتمام إلى تحويل هذه الحاجات إلى مجالات، أو قابليات مستهدفة تسمى أبعاد تنافسية. فالقدرة التنافسية هي تفرد المؤسسة عن منافسيها بوحدة أو أكثر من عوامل النجاح التنافسية الحاسمة التكلفة الأقل، الجودة الأفضل، الوقت وسرعة التسليم، المرونة الإبداع والابتكار<sup>(٢)</sup>.
- وتختار المؤسسة المعنية أبعاد القدرة التنافسية لها عند تقديم منتجاتها حتى تعمل على تعزيز القدرة التنافسية، وفيما يلي أبعاد القدرة التنافسية:

أبعاد القدرة التنافسية



**نستخلص من هذا:**

ومن هنا ترى الباحثة أن هناك علاقة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بجوانبها الأربعة وتعزيز المركز التنافسي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة من خلال زيادة الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية، ودورها في القيام بكافة الإجراءات التي من شأنها كسب ولاء ورضا

(١) زعرب، حمدي شحادة محمود (٢٠١٣)، "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الأعمال المدرجة في بورصة فلسطين"، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد ٢١، العدد ١.

(٢) الغنزي، ناصر فهيد، (٢٠١٥)، "أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن لتخفيض التكلفة في دعم القدرة التنافسية في الشركات الصناعية الكويتية"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة آل البيت.

العملاء وبالتالي الإحتفاظ بهم، وتأثيرها أيضا على تحقيق الانسجام بين العمليات الداخلية والأهداف العامة للمؤسسة.

ومن هنا يتضح للباحثة تحقيق الفرض الثاني من فروض البحث نظرياً الذي ينص "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة".

وفي ضوء عرض بطاقة الأداء المتوازن وأبعادها وخطوات تنفيذها ودورها في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر.

التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن ودورهم في دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة

#### أهمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر (١):

تمثل المشروعات الصغيرة والمتوسطة الركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية لأي دولة سواء متقدمة أو نامية؛ نظراً إلى أهمية الدور الذي تلعبه في الاقتصاد. ولذلك تشكل ما نسبته ٩٥% من إجمالي المشروعات في العالم، إذ تسهم في تحقيق عدة ميزات اقتصادية، منها: مكافحة البطالة، وتعزيز معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي وزيادة حجم الصادرات، وتحسين القوة التنافسية، وزيادة النشاط الاقتصادي. وتلعب المشاريع الصغيرة والمتوسطة في مصر دوراً كبيراً في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولذلك ركزت الدولة جهودها في دعم المشروعات الصغيرة والمتوسطة على الرغم من تداعيات الأزمات العالمية على الاقتصاد المصري وأوجه إنفاق الموازنة العامة للدولة.

#### جهود الدولة لتعزيز دور الصناعات الصغيرة:

- تم إصدار قانون تنمية المشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ ولأحدثه التنفيذية، والذي يقدم عدة حوافز مالية لقطاع المشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر، ومنها الإعفاء من ضريبة الدمغة ورسوم التوثيق والشهر بالنسبة لعقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود التسهيلات الائتمانية والرهن وعقود تسجيل الأراضي.
- خفض الرسوم الجمركية على الآلات والمعدات اللازمة للتشغيل بنسبة تتراوح ما بين ٢% إلى ٥%، بالإضافة إلى تخصيص ٤٠% من المشتريات الحكومية لصالح المشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر.

وترى الباحثة أن الإدارة المصرية تقوم بدور كبير وفعال لدعم المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر وذلك لدور هذه المشروعات الكبيرة والفعال في رفع وتنمية الاقتصاد القومي المصري والحد من البطالة.

التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمشروعات صغيرة والمتوسطة:

في هذه الدراسة ستقوم الباحثة بالربط بين كل من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وربطها بآليات وخطوات التكلفة المستهدفة كلا على حدى ومدى تأثير ذلك على دعم القدرة التنافسية للمشروعات صغيرة والمتوسطة.

(١) جمال، بسنت؛ صبري، محمد، (٢٠٢٣)، "المشروعات الصغيرة والمتوسطة الأهمية الاقتصادية وجهود التعزيز"،

<https://marsad.ecss.com.eg/75035>



لتحديد التكلفة المستهدفة يجب اتباع الخطوات (الآليات) التالية : ٦ خطوات

<p>(٦) مناقشة وتحليل البدائل</p> <p>من أهم الخطوات عند خفض التكلفة وذلك من خلال تحليل البدائل لكل المنتجات من خلال كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج من مرحلة التصميم إلى خدمات ما بعد البيع</p> <p>وهذا ينعكس على بعد العمليات الداخلية من خلال الإهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة. أيضا الإهتمام بخدمات ما بعد البيع.</p> <p>وهذا ينعكس على بعد العملاء وذلك للحفاظ على العملاء الحاليين والمتوقعين ← وهذا أيضا يرتبط بالبعد المالي. الفهم الجيد للمتطلبات المنتج يرتبط بعد التعلم والنمو</p>	<p>(٥) مقارنة T.C بالجودة للمنتج</p> <p>يجب الأخذ في الاعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة أن تكون التكلفة مرتبطة بتكلفة متطلبات الجودة للمنتج (أي تكلفة الجودة التي يتطلبها العميل)</p> <p>فبعد تحديد متطلبات الجودة ← ينعكس على بعد العملاء وعند تحقيق متطلبات العملاء يتطلب الإهتمام بالأنشطة الداخلية ← وهذا ينعكس على بعد العمليات الداخلية</p>	<p>(٤) تحديد التكاليف والأرباح المستهدفة</p> <p>سعر مستهدف - هامش ربح مطلوب احد الأرباح المستهدفة عن طريق ٣ مقاييس:</p> <p>١- معدل العائد على المبيعات الماضي ٢- معدل العائد على المبيعات المتوقع للمشروع ٣- معدل العائد على المبيعات على مستوى الصناعة (الخاص بالمنافسين)</p> <p>يرتبط بعدد المالي</p>	<p>(٣) تحديد السعر المستهدف</p> <p>يجب عند تحديد السعر مراعاة تحليل العوامل للسوق مثل:</p> <p>١- موقع المشروع ٢- الحصة التسويقية ٣- رد فعل المنافسين</p> <p>هناك ٣ طرق لتحديد السعر:</p> <p>أ- الاعتماد على سعر السوق الحالي صافي نسبة مقابل ميزة المنتج (بعد التعلم والنمو) ب- الاعتماد على سعر السوق + الأخذ في الاعتبار قدرة العملاء على الدفع والشراء (بعد العملاء) ج- الإعتدال على سعر بيع متوقع يحقق الحصول على وحدة موفرة من السوق</p> <p>يرتبط بعدد التعلم والنمو</p>	<p>(٢) الوقوف على الوضع الحالي للسوق</p> <p>أي عمل بحوث تسويقية</p> <p>(أ) جمع المعلومات عن احتياجات العملاء من المنتج الحالي ↓ تحقيق رغبة العملاء الحاليين ↓ يرتبط بين العملاء والنمو</p> <p>(ب) احتياجات العملاء المتوقعة ↓ تتطلب تصوير وتصميمات للمنتج من السعر والجودة والشكل النهائي ↓ يرتبط بين المتعلم والنمو</p>	<p>(١) إهتمام بالوضع الداخلي للمشروعات صغيرة ومتوسطة</p> <p>تكون عملية حساب التكلفة المستهدفة واضحة لكل الأقسام هذا يتطلب اندماج وتكامل الأنشطة لدعم التكلفة المستهدفة بدء من تصميم والتسويق والتصنيع والشراء المسؤولة المالية</p> <p>↓</p> <p>هذا يرتبط بعد العمليات الداخلية في بطاقة الأداء المتوازن</p>
--	---	---	---	--	---

المصدر : إعداد الباحثة

نستخلص مما سبق:

الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية أصبحت غير ملائمة في ظل التطورات الحديثة للشركات الصناعية الأكثر تقنية والتي تقوم بإنتاج أكثر من منتج، وبالتالي لابد من الاستعانة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمواكبة هذه التطورات العصرية المتلاحقة.

إن ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن كبديل للأساليب التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة (مرحلة التصميم والتخطيط) ويسمح بالإختيار في إنتاج المنتج المرغوب فيه بسعر مناسب وتحديد هامش ربح مناسب، وربط الرؤية الإستراتيجية بالأهداف المحددة ويترجم الأهداف إلى مقاييس متوازنة من خلال الاعتماد على مقاييس مالية ومقاييس غير مالية، وتهدف البطاقة للربط بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير مع توازن الرؤية الإستراتيجية على المدى الطويل.

وتسعى المؤسسات لاسيما الصغيرة والمتوسطة منها إلى تحقيق ميزة تنافسية من خلال التقدم على الآخرين بالسعر والإنتاج وحجم السوق المستهدف والتميز بالموارد، إضافة قيمة لمنتجاتها حتى يصعب تقليدها، وهذا بالتركيز على عدة أبعاد كالتكلفة والجودة.

وهذا لا يأتي إلا من خلال دراسة وفهم المشروع لإسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن ومن ثم التعرف على العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة والعلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، وهذا من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل للعميل مع المحافظة على الجودة المطلوبة، وكل هذه العوامل تؤدي إلى حصول المشروع على حصة سوقية وإستمرارية، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية لهذه المشروعات وخصوصاً المشروعات الصغيرة والمتوسطة لما لها من دور هام في الاقتصاد القومي وما بها من مميزات

منها مكافحة البطالة وزيادة النشاط الاقتصادي فالميزة التنافسية تلعب دور هام في نجاح المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

نستخلص من هذا أن التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن تلعبان دور قوي في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

ومن هنا يتضح للباحثة تحقيق الفرض الثالث من فروض البحث نظرياً الذي ينص "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام كلاً من التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة".  
الدراسة الاختبارية (الميدانية)  
هدف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في محاولة استخدام آليات إدارة التكلفة المستهدفة (T.c) وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSc) في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر.

ويمكن أن يتحقق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة العلاقة بين آليات التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- دراسة العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن ودعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- دراسة إمكانية التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن وأثر هذا التكامل على دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

#### فروض الدراسة:

في ضوء مشكلة وأهمية الدراسة وأهدافها التي يسعى الباحث إلى تحقيقها وأيضاً من خلال عرض الدراسات السابقة والتعليق عليها يمكن للباحث إشتقاق فروض الدراسة الحالية كما يلي:

إستناداً إلى طبيعة المشكلة وفي إطار الهدف من البحث وفي ضوء ما سنتناوله الباحثة من خلال البحث يمكن صياغة الفروض التالية:

- ١- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام التكلفة المستهدفة على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٢- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٣- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام كلاً من التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٤- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب المتغيرات الديموجرافية (الوظيفة - المؤهل - سنوات الخبرة - العمر).  
وينقسم الفرض الرابع إلى الفروض الفرعية التالية:

- الفرض الفرعي (١-٤): توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب الوظيفة.

- الفرض الفرعي (٢-٤): توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب المؤهل.

- الفرض الفرعي (٣-٤): توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب سنوات الخبرة.

- **الفرض الفرعي (٤-٤):** توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب العمر. **مجتمع وعينة الدراسة:**

يتمثل مجتمع الدراسة من فئة (محاسب قروض وائتمان بالبنوك - محاسب بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة - مالك أحد المشروعات الصغيرة أو المتوسطة).  
واعتمد الباحث في أخذ حجم العينة في تلك الدراسة على التالي: عينة عشوائية طبقية تتكون من مائتان وسبعة وستون مفردة موزعة على الطبقات التي تمثل مجتمع الدراسة (محاسب قروض وائتمان بالبنوك - محاسب بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة - مالك أحد المشروعات الصغيرة أو المتوسطة).  
تم تحديد حجم العينة باستخدام المعادلة التالية:

$$n = \frac{\sigma^2 \cdot Z_{\frac{\alpha}{2}}^2}{E^2}$$

$$n = \frac{(0.5)(0.5)(1.96)^2}{(0.06)^2} = 267$$

حيث:

$\sigma^2$	هو التباين وفي حالة عدم معلوميته يكون ٠,٢٥
$Z_{\frac{\alpha}{2}}$	هي الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى ثقة ٩٥ % وهي ١,٩٦
$E$	هو خطأ المعاينة وهو ٠,٠٦
$n$	هو حجم العينة العشوائية

وكانت العينة موزعة على الطبقات الأربع كما يلي:

**جدول (١) حجم العينة موزعة على فئات (طبقات) مجتمع الدراسة**

الطبقة	عدد قوائم الإستقصاء الموزعة (حجم العينة)
محاسب قروض وائتمان بالبنوك	102
محاسب بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة	92
مالك أحد المشروعات الصغيرة أو المتوسطة	73
اجمالي العينة	267

**مصادر جمع البيانات:**

لتحقيق أغراض الدراسة الحالية والتي تهدف إلى دراسة "دور آليات التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر" فقد أعتمد الباحث على نوعين من المصادر الأساسية لجمع البيانات وهما:  
أ- **المصادر الأولية:** تتمثل في البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية عن طريق توزيع قوائم الإستقصاء على مفردات الدراسة والمقابلات الشخصية لهم بهدف الإستفادة منهم عند إعداد أداة الدراسة.  
ب- **المصادر الثانوية:** تتمثل في البيانات التي تم الحصول عليها من خلال المصادر والمراجع والدوريات المتاحة في مكتبات الجامعات المصرية والإنترنت وكذلك الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة وذلك بغرض إعداد الإطار النظري والمفاهيمي للدراسة.

## أولاً: النتائج:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية والدراسة الاختبارية (الميدانية) تم الحصول على النتائج التالية:

### أ- نتائج الدراسة النظرية:

- ١- وجود علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٢- وجود علاقة بين أسلوب بطاقة الاداء المتوازن ودعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٣- وجود علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الاداء المتوازن ودورهم في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة

### ب- نتائج الدراسة الاختبارية (الميدانية):

قامت الباحثة بإجراء دراسة اختبارية (ميدانية) وطبقت على عينة عشوائية طبقية تتكون من مائتان وخمسون مفردة موزعة على الطبقات التي تمثل مجتمع الدراسة (محاسب قروض وائتمان بالبنوك - محاسب بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة - مالك أحد المشروعات الصغيرة أو المتوسطة)، وتم الحصول على النتائج التالية:

- ١- تم التحقق من أن معاملي الثبات والصدق يقتربا من الواحد الصحيح مما يشير إلى أن التناقض الداخلي للعبارة المستخدمة في البحث يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.
- ٢- تمت الموافقة على جميع عناصر محور "أهمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر".
- ٣- تم التحقق من وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "أهمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر" كما أن أكثر تلك العناصر أهمية نسبية هي "لا تحتاج المشروعات الصغيرة والمتوسطة تكلفة رأسمالية عالية عند بداية التكوين" وأقلها أهمية نسبية هي "تساهم المشروعات الصغيرة والمتوسطة في تحسين الإنتاجية وزيادة الدخل".
- ٤- تمت الموافقة على جميع عناصر محور "أهمية آليات إدارة التكلفة المستهدفة في مواجهة الكثير من المشكلات التي تحد من قدرة المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر".
- ٥- تم التحقق من وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "أهمية آليات إدارة التكلفة المستهدفة في مواجهة الكثير من المشكلات التي تحد من قدرة المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر" كما أن أكثر تلك العناصر أهمية نسبية هي "التركيز على احتياجات العملاء وتحسين ولاءهم" وأقلها أهمية نسبية هي "تقليل المهام والأنشطة اللازمة لتحويل المدخلات إلى منتجات تامة".
- ٦- تمت الموافقة على جميع عناصر محور "أهمية آليات إدارة التكلفة المستهدفة في مواجهة دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر".
- ٧- تم التحقق من وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "أهمية آليات إدارة التكلفة المستهدفة في مواجهة دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر"، كما أن أكثر تلك العناصر أهمية نسبية هي "تحسين جودة بيئة العمل" وأقلها أهمية نسبية هي "تحسين جودة العمليات".
- ٨- تم التحقق من وجود علاقة ايجابية قوية بين استخدام التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٩- تم التحقق من أنه توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة معنوية لاستخدام التكلفة المستهدفة على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

- ١٠- تم التحقق من صحة الفرض الأول القائل بأنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام التكلفة المستهدفة على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة".
- ١١- تمت الموافقة على جميع عناصر محور "أهمية مدخل بطاقة الأداء المتوازن في مواجهة الكثير من المشكلات التي تحد من قدرة المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر".
- ١٢- تم التحقق من وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "أهمية مدخل بطاقة الأداء المتوازن في مواجهة الكثير من المشكلات التي تحد من قدرة المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر"، كما أن أكثر تلك العناصر أهمية نسبية هي "تحسين نوعية وتشكيلة المخرجات" وأقلها أهمية نسبية هي "زيادة القدرة على اتخاذ القرارات المستندة على حقائق فعلية".
- ١٣- تمت الموافقة على جميع عناصر محور "أهمية مدخل بطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر".
- ١٤- تم التحقق من وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "أهمية مدخل بطاقة الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر"، كما أن أكثر تلك العناصر أهمية نسبية هي "تحسين جودة السياسات" وأقلها أهمية نسبية هي "تحسين قياس الأداء".
- ١٥- تم التحقق من وجود علاقة ايجابية قوية بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن ودعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ١٦- تم التحقق من أنه توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة معنوية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ١٧- تم التحقق من صحة الفرض الثاني القائل بأنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة".
- ١٨- تمت الموافقة على جميع عناصر محور "أهمية التكامل بين مدخلي إدارة التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن ودورهم في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر".
- ١٩- تم التحقق من وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "أهمية التكامل بين مدخلي إدارة التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن ودورهم في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر"، كما أن أكثر تلك العناصر أهمية نسبية هي "زيادة عدد العملاء" وأقلها أهمية نسبية هي "تحسين تقييم الأداء".
- ٢٠- تم التحقق من وجود علاقة ايجابية قوية بين استخدام كلاً من التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن ودعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٢١- تم التحقق من أنه توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام كلاً من التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ٢٢- تم التحقق من صحة الفرض الثالث القائل بأنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لاستخدام كلاً من التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة".
- ٢٣- تم التحقق من عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول جميع محاور (مجموعات) الدراسة وذلك حسب الوظيفة.
- ٢٤- تم التحقق من عدم صحة الفرض الفرعي (٤-١) والذي ينص على أنه "توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب الوظيفة".
- ٢٥- تم التحقق من عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول جميع محاور (مجموعات) الدراسة وذلك حسب المؤهل.

- ٢٦- تم التحقق من عدم صحة الفرض الفرعي (٤-٢) والذي ينص على أنه "توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب المؤهل".
- ٢٧- تم التحقق من عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول جميع محاور (مجموعات) الدراسة وذلك حسب سنوات الخبرة.
- ٢٨- تم التحقق من عدم صحة الفرض الفرعي (٤-٣) والذي ينص على أنه "توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب سنوات الخبرة".
- ٢٩- تم التحقق من عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول جميع محاور (مجموعات) الدراسة وذلك حسب العمر.
- ٣٠- تم التحقق من عدم صحة الفرض الفرعي (٤-٤) والذي ينص على أنه "توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب العمر".
- ٣١- تم التحقق من عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب المتغيرات الديموجرافية (الوظيفة - المؤهل - سنوات الخبرة - العمر).
- ٣٢- تم التحقق من عدم صحة الفرض الرابع والذي ينص على أنه "توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة بخصوص جميع محاور الدراسة حسب المتغيرات الديموجرافية (الوظيفة - المؤهل - سنوات الخبرة - العمر)".

#### ثانياً: التوصيات:

- بناء على النتائج السابقة وانطلاقاً من هذه الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ١- ضرورة الانتقال من الأدوات التقليدية في تقييم الأداء لتحسين القدرة التنافسية التي تركز على المؤشرات المالية فقط إلى الأدوات الحديثة التي تهتم بالمؤشرات المالية وغير المالية.
  - ٢- ضرورة دراسة إمكانية توسيع الخدمات في المستقبل، وخاصة الاهتمام بدراسة تكاليف الجودة والتطوير.
  - ٣- ضرورة توعية القائمين على إدارة المشروعات الصغيرة والمتوسطة، بضرورة وجود أنظمة حديثة لحساب التكاليف وتشجيعهم على استخدامها.
  - ٤- ضرورة إجراء بحوث في المستقبل في نفس الموضوع على المشروعات الصغيرة والمتوسطة بكل قطاعاتها.
  - ٥- ضرورة ان تسعى الشركات جاهدة بتبني أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الاداء المتوازن، ليس فقط كإجراء تفاعلي للضغط الخارجية بل كأداة لتحسين اداء الاعمال واخذها في الاعتبار كجزء من الاستراتيجية المستمرة لضمان نجاحها في كل فترات الركود.
  - ٦- ضرورة القيام بدراسة كافة المعوقات والصعوبات الجوهرية التي قد تواجه تطبيق كلا من أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الاداء المتوازن في خفض التكلفة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتذليل تلك الصعوبات التي تعوق تطبيقها.

#### المراجع:

##### أولاً: المراجع العربية:

- ١- إسماعيل، بوغازي وآخرون، (٢٠٢٢)، "تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة: دراسة تحليلية"، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد ١٣، العدد (١)، ص ٥٧١-٥٨٩.
- ٢- الجبلي، وليد سمير عبدالعظيم؛ عباس، سميرة، (٢٠٢٣)، "إطار مقترح للتكامل بين محاسبة التكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية"، كلية التجارة، جامعة بنها، مجلد (٧)، العدد (١)، ص ٧.

- ٣- الشراح، تركي الشمري رمضان، (٢٠١٤)، "نموذج مقترح من التجارب الدولية لأدوار الجهاد في دعم ريادة الأعمال"، المؤتمر السعودي لجمعيات ومراكز ريادة الأعمال، المملكة العربية السعودية، ص ١٢٦.
- ٤- الغنزي، ناصر فهيد، (٢٠١٥)، "أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتخفيض التكلفة في دعم القدرة التنافسية في الشركات الصناعية الكويتية"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة آل البيت.
- ٥- الكبراتي، حنان عبد الله، (٢٠٠٥)، "استعمال معلومات إدارة التكلفة الاستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق.
- ٦- الكواز، صلاح مهدي، (٢٠١٩)، "توظيف أسلوب الهندسة العكسية في تخفيض التكاليف في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة - بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد ٨، العدد ٣٠.
- ٧- بلاسكة، صالح، (٢٠١٢)، "قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس.
- ٨- جمال، بسنت؛ صبري، محمد، (٢٠٢٣)، "المشروعات الصغيرة والمتوسطة الأهمية الاقتصادية وجهود التعزيز"، <https://marsad.ecss.com.eg/75035>
- ٩- حياني، حسن، "نظرية التكاليف"، كلية الاقتصاد، جامعة حلب -سوريا- <https://islamfin.yoo7.com/t1972p25-topic>
- ١٠- خارف، جيلاني؛ بلبشير، لمياء (٢٠٢١)، "تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية.
- ١١- دهشان، أحمد ابراهيم (٢٠٢١)، "دور المشروعات الصغيرة والمتوسطة في تحقيق مستهدفات التنمية الاقتصادية في مصر"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، المجلد (١)، العدد ٧٦.
- ١٢- زعرب، حمدي شحادة محمود (٢٠١٣)، "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الأعمال المدرجة في بورصة فلسطين"، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢١، العدد ١.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية:

- ١- A World Bank Group Flagship Report, (2019), "Doing Business Training for Reform Washing", P. 188.
- ٢- Boyd, Ken (2013), "Cost Accounting for Dummies", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA.
- ٣- CPA Canada (2015), "Managing Environmental Sustainability Using Target Costing Principles", **Chartered Professional Accounting of Canada**
- ٤- Salih et al., (2021), "The effect of a sustainable balanced scorecard for strategic decision-making under uncertain competitive and climate conditions evidence from Iraq". **Strategic management: concepts and cases: competitiveness and globalization**. Cengage Learning.