

أثر تطبيق أسلوبى التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة فى الأداء المالى لترشيد القرارات الاستراتيجية

(دراسة ميدانية على مجموعة دال للصناعات الغذائية)

**The Impact of Applying the Both Methods of Activity-Based Costing and Target Cost on Financial Performance to Rationalize Strategic Decisions.
(A Field Study on the Dal Group for Food Industries)**

د. ياسر تاج السر محمد سند.

أ. عكرمة محمد يوسف بخيت.

المستخلص:

هدف البحث إلى معرفة أثر تطبيق الاتجاهات المعاصرة فى المحاسبة الادارية ممثلة فى أسلوبى التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة فى الأداء المالى لترشيد القرارات الاستراتيجية، تمثلت مشكلة البحث فى تحديد كيفية رفع كفاءة الأداء المالى فى المنشآت الصناعية لترشيد القرارات الاستراتيجية وذلك من خلال أسلوبى التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة، قام البحث على فرضيتين هما: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالى لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والأداء المالى لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية، اتبع البحث المنهج الوصفى التحليلي وتوصل إلى نتائج منها أن تطبيق الأسلوبين يؤثر إيجاباً على الأداء المالى وترشيد القرارات الاستراتيجية.

الكلمات المفتاحية : التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، الأداء المالى، القرارات الاستراتيجية

Abstract:

The aim of the research is to know the impact of applying contemporary trends in managerial accounting represented in the two methods of activity-based costing and target cost on financial performance to rationalize strategic decisions. The research problem was to determine how to raise the efficiency of financial performance in industrial establishments to rationalize strategic decisions, through the two methods of cost-based activity and target cost. The research was based on two hypotheses: There is a statistically significant relationship between the application of the activity-based costing methods and financial performance to rationalize strategic decisions in Sudanese industrial establishments, and there is a statistically significant relationship between the application of the target cost methods and financial performance to rationalize strategic decisions in Sudanese industrial establishments. The research followed the descriptive analytical

approach, and reached results, including that the application of the two methods positively affects the financial performance and rationalization of strategic decisions.

Keywords: Activity Based Costing, Target Cost, Financial Performance, Strategical Decisions

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد: في خضم التطورات المتسارعة التي تواجه المحيط الاقتصادي من تبني مفهوم إقتصاد المصارف وزيادة حجم المؤسسات الإقتصادية وتعقد هيكلها، وظهور التطور التكنولوجي السريع، وإشتداد حدة المنافسة، أصبح لزاماً على المؤسسة الإقتصادية توفير قدر كاف من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها من إدارة ومساهمين ومتعاملين تساعد في إتخاذ القرارات الرشيدة، لذا تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى توفير أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملاءمة ومرونة بشكل يتناسب مع إحتياجات الإدارة لمواجهة مشاكلها المتزايدة وبالكيفية التي تتيح لها إتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم، وبهذا التطور لم تعد وظيفة المحاسبة قاصرة على تقديم المعلومات للحكم عن نتيجة النشاط وبيان المركز المالي، بل تعدت ذلك وأصبحت أداة تسيير المؤسسات الإقتصادية، وتوجهها نحو تحقيق أهدافها التي يتم تقريرها مقدماً في شكل خطط وسياسات تترجم إلى برامج تخطيطية يبدأ بتنفيذها وتتم رقابتها وتقييمها أثناء التنفيذ وبعده، غير أن التغيرات الكبيرة التي حدثت في بيئة الأعمال وظهور مفاهيم حديثة لأساليب الإنتاج، الجودة، التكاليف، المخزون، وتوجه العديد من المؤسسات نحو تحسين وتطوير برامج تسييرها، كل ذلك انصب نحو ضرورة تطوير أدوات المحاسبة الإدارية وأساليبها بما يتماشى وهذه التغيرات من أجل إنجاز أهداف المؤسسة الإقتصادية عامة وأهدافها المالية على وجه خاص وأن دور الإتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية في بناء إستراتيجيات المنشآت يعتمد في الأساس على جودة المعلومات من أجل توضيح الصورة العامة، ويسعى هذا البحث إلى معرفة أثر أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة كإحدى الإتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية في الأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية.

مشكلة البحث: تمثلت مشكلة البحث في تحديد كيفية رفع كفاءة الأداء المالي في المنشآت الصناعية لترشيد القرارات الاستراتيجية وذلك من خلال أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة. ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث في التساولين التاليين:

1. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية؟

2. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية؟

أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من الآتي:

أهمية علمية: حيث يحاول البحث أن يساهم في التعريف بالمتغيرات محل البحث، وتقديم دليل علمي حول تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة واثراً في الأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية؛ كما يمثل هذا البحث إضافة للبحوث والدراسات في مجال تطبيق الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الإدارية، وتكمن **الأهمية العملية** لهذا البحث في خدمة البيئة الداخلية والخارجية للمنشآت الصناعية وذلك من خلال تلافي أوجه القصور في النظم التقليدية للمحاسبة الإدارية؛ إن الدافع للقيام بهذه الدراسة هو المساهمة في معرفة الظروف والعوامل المهددة لتطبيق نظم المحاسبة الإدارية بصورة علمية متطورة من أجل تقويم الأداء بصورة صحيحة وصولاً إلى أفضل النتائج وتقييم بدائل القرار الإستراتيجي، حاجة المنشآت الصناعية لتطبيق أنظمة محاسبية حديثة لقياس أثر هذه الأنظمة في كفاءة الأداء المالي واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

أهداف البحث: يهدف البحث إلى الآتي:

1. معرفة ودراسة أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة كإحدى الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية.

2. التعريف بالأداء المالي وكيفية رفع كفاءته ومؤشرات قياس الكفاءة.

3. معرفة ودراسة القرارات الاستراتيجية وكيفية ترشيدها.

4. معرفة العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية.

فرضيات البحث: لتحقيق أهداف البحث تم اختبار الفرضيتين التاليتين:

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية.

2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية.

منهج البحث: يعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

حدود البحث: تتمثل حدود البحث في الحدود المكانية: وضمت عينة من المنشآت الصناعية شركة دال للمنتجات الغذائية، والحدود الزمانية: تمثلت في العام 2021م، والحدود الموضوعية: اشتملت على أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، الأداء المالي، القرارات الإستراتيجية.

ثانياً: الدراسات السابقة:

- دراسة: **Chenhall and Lang Field-Smith, (1998)**: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الاسترالية وقد بينت الدراسة الآتي: نسبة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكبر من نسبة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، 76% من الشركات تطبق أسلوب التكلفة المتغيرة، 80% من الشركات تطبق أسلوب التكاليف المستودعة، 56% من الشركات تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط، 38% من الشركات تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة.

- دراسة **البشتاوي، (2001)**: تناولت هذه الدراسة فلسفة وتطبيق كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة والإدارة على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات المصرفية مع تبيان محور التكامل فيما بينها من خلال صياغة مقاييس الأداء الرقمية للمحاور الأربعة من قياس الأداء المتوازن الذي يعد أحد أركان فهم وإستيعاب إستراتيجية المصرف من قبل الأفراد العاملين فيه ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود إهتمام متزايد لإدارات المنظمات الإقتصادية بالمقاييس التشغيلية للأداء بعد نتاج التحول في نشاط وتقنيات تقديم الخدمات ومن ثم التوصل إلى صياغة متوازنة لكل من المقاييس التشغيلية والمالية بشكل متوازي ضمن مقاييس الأداء المتوازن، تقدم التحليلات التشغيلية والإستراتيجية لمعلومات التكلفة المستخرجة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM). كما تعد إجراءات وتقويم الأداء أحد أهم محاور التكامل للأنظمة المحاسبية والإدارية على أساس الأنشطة.

- دراسة: **منصور (2002)**: هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية في تدعيم قدرة المنشأة التنافسية وذلك من خلال إجراء دراسة تحليلية للموضوع، و بعد تحليل النتائج توصلت الدراسة إلى ضرورة تطوير المنشأة لأساليبها وإعداد إستراتيجيات حديثة تتفاعل وتستجيب لمتطلبات وخصائص المتغيرات البيئية والإقتصادية والإجتماعية، وضرورة التركيز على أولويات الأهداف بحيث تكون إدارة إستراتيجية التكلفة من الأولويات لتحقيق القدرة التنافسية. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة باعتبارها نظاماً للمعلومات في تحقيق إستراتيجية القدرة التنافسية للمنشأة.

- دراسة: **عطوي، (2008)**: هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء فكرة شاملة عن أسلوب التكلفة المستهدفة وكيفية تطبيقه، وإثبات وإمكانية إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل إدارات الشركات الجزائرية لتصنيع

اللوائح الصناعية والصحية كأداة فعالة لإدارة التكاليف تمكن الشركة من اكتساب ميزة تنافسية تدعم مركزها وتضمن بقاؤها واستمرارها، وكذلك إبراز مفهوم تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج وللوصول إلى التكلفة المستهدفة. وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي: أن أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية وإنما نظام إستراتيجي متكامل والأرباح يأخذها بعين الاعتبار السوق (تحديد السعر التنافسي) ومتطلبات العملاء (تحديد خصائص المنتجات) و إستراتيجية يتم بمقتضاها تحديد الأرباح المراد تحقيقها.

- **دراسة: خالد وفتح الرحمن، (2015م):** تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف علي التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، وتفرعت منها عدت أسئلة: هل تفضي الطرق المستخدمة في حساب تكاليف الإنتاج بالشركة السودانية لتوليد معلومات دقيقة لتكلفة إنتاج الكيلووات ساعة، هل توفر لدى الشركة السودانية للتوليد الحراري البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة في التكاليف والتكامل بينهما، وهدفت الدراسة الي قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بإستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية، وتوصلت الدراسة الي أن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفق النشاط بالشركة يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة يمكن الإستفادة من التكلفة المستهدفة والمقارنة مع التكاليف الفعلية لتحديد الإنحرافات وتزويد الإدارة بنتائجها لدراسة الأسباب وإتخاذ الإجراءات اللازمة للتصحيح والمعالجة

- **دراسة: طولان، (2018)** استهدفت هذه الدراسة بيان مدي استخدام نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد كأحد الأنظمة المستحدثة في مجال المحاسبة الإدارية، وبمثابة الامتداد الطبيعي لتطبيق نظام التكاليف علي أساس النشاط في القياس والتقيرير عن الطاقة غير المستخدمة، وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها أن نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت هو تطبيق لفكرة الفصل بين تكاليف الموارد المتاحة وتكاليف الموارد المستهلكة، وأن نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت له القدرة علي القيام بتحليل استغلال الطاقة خلال عمليات منشآت الأعمال، حيث يتم حساب الطاقة المستخدمة من خلال المعادلات الزمنية.

- **دراسة: Alwan Sri Kustono، (2019م):** هدفت الدراسة إلي دراسة كيفية تنفيذ التكلفة المستهدفة لإدارة تكلفة الإنتاج في مصنع "Kembang Madu" لتخمير المنتجات في أندونيسيا، توصلت الدراسة إلي أن تطبيق التكلفة المستهدفة مفيد للغاية من حيث إدارة تكلفة الإنتاج وزيادة أرباح المصنع عينة الدراسة وتوضح المقارنة بين نتائج الحسابات المتعلقة بتنفيذ التكلفة المستهدفة مع تكلفة الإنتاج قبل تطبيق التكلفة

المستهدفة وأن تطبيق التكلفة المستهدفة على المنتجات في المصنع المحدد يمكن أن يقلل تكلفة الإنتاج بشكل جيد للغاية.

تعليق عام علي الدراسات السابقة: يتضح للباحثين من عرض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث أنها استعرضت بعض الاتجاهات المعاصرة لكن لم تربطها كما في بحثنا الحالي بالأداء المالي وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية السودانية وهو ما يسعى إليه بحثنا الحالي.

ثانياً: الإطار النظري لأسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة:

تم توجيه الانتقادات بشدة إلى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من ناحية الدقة التي تمثل أهم خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يتطلب الأمر ضرورة الاهتمام والبحث عن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تساعد علي توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص نماذج القرار الحديثة التي تتواكب مع التطورات الراهنة لبيئة الاعمال؛ فكان من ضمن تلك الأساليب الحديثة أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة وهما كما يلي:

1- مفهوم أسلوب التكاليف علي أساس النشاط:

إن تبني المؤسسة الاقتصادية لانظمة جديدة يزيد من قدرتها التنافسية ويؤدي الي التحسينات المتعلقة بالأنشطة او العمليات او المنتجات كتنبي ما يسمى بالادارة علي أساس الأنشطة هو تحويل جذري من نظام تسيير جاء كضرورة لمواكبة التطورات الحاصلة، والادارة علي أساس الأنشطة (ABM) نظام يركز على إدارة الأنشطة باعتبار أن ذلك هو الطريق لتحسين القيمة التي يوفرها أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (مايرلي، 2004م، ص 470).

يقصد بالنشاط في المؤسسة الاقتصادية تلك العمليات المجمع والمترتبة ببعضها البعض من أجل تحقيق هدف معين الا وهو تجميع المنتج النهائي، فنظام تحديد التكاليف علي أساس الأنشطة (Activity Based Costing "ABC") اللازمة للعملية الانتاجية ومن ثم تحميل التكاليف غير المباشرة علي المنتجات بناء علي تحليل الأنشطة الي أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عن خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات علي أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف (كمال وعطية، 2004م، ص 32)، أي أن النشاط هو الذي يخلق الطلب على الموارد، وعلى العموم فإن نظام (ABC) يعبر عن التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج من خلال تحليل العمليات والأنشطة والتعرف على مسببات التكلفة (أي كل العوامل المؤدية إلى تغير تكلفة النشاط).

2- التكلفة المستهدفة:

مع التدابير المستمرة لحدة المنافسة أصبح الزاما علي المؤسسة تحقيق مزايا تنافسية في ظل هذا الافتتاح الكبير مع العالم، حيث أن العديد من المؤسسات اتجهت الي الاهتمام بالتكلفة كعنصر فعال في تحقيق التحديات الكبيرة، وتوجيهها نحو مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة وهو خير وكيل على ذلك.

أ. **مفهوم التكلفة المستهدفة:** تعد التكلفة المستهدفة من احدى أدوات المحاسبة الادارية الحديثة المهمة لانها تقوم على المدخل الاستراتيجي لتحليل الاسعار والتعرف على الطلب والبيئة التنافسية ومن ثم تحديد التكلفة المثالية والمطلوبة، ويمثل أسلوب التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية، حيث يعتبر اداة فعالة واستراتيجية في خفض تكاليف الانتاج؛ فهو يعمل بطريقة معاكسة للطريق التقليدي في تسعير التكاليف إذ يحدد السعر السوقي وفق تطلعات المستهلك ومع ما ينسجم مع متطلبات السوق ومن ثم حساب هامش الربح المرغوب فيه بعد طرحه من سعر البيع المتوقع وهنا يحصل المسير علي التكلفة المسموح به وهي التكلفة المستهدفة للمنتج (زويلف ، 2007م ، ص ص 174-175)، ويعرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه النظام الذي يهدف لإدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر وفق رغبات العميل (مؤيد وآخرون ، 2007م ، ص 37).

وتحسب التكلفة وفق العلاقة التالية (كمال وعطية، 2004م، ص 63).

$$\text{التكلفة المستهدفة} = (\text{سعر البيع المتوقع}) - (\text{الربح المرغوب فيه})$$

يري الباحثان أن التكلفة المستهدفة تمثل التكاليف التي يسعى المشروع إلى الوصول اليها تحقيقها لاقتصاديات التشغيل وحسن استخدام الموارد المتاحة، مع الأخذ في الاعتبار مستوى ملائم من الجودة في ضوء التكلفة التي يتقبلها سوق المستهلكين مع تحقيقها هامش الربح المستهدف للمستثمرين.

ب. **خصائص التكلفة المستهدفة:** من خلال مما سبق يستخلص الباحثان أيضاً مجموعة من الخصائص لأسلوب التكلفة المستهدفة وهي:

- التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات إدارة التكاليف التي تساهم في تخطيط الانتاج.
- تعمل التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف وتحديد السعر الأمثل، هامش الربح المطلوب.
- تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج وهي بذلك تختلف عن نظام مراقبة التكلفة التقليدية الذي يطبق في مرحلة الانتاج.

ج. أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة: أما فيما يتعلق بأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة فهي تتلخص في الآتي: (Beatrice.2001.p.196):

- إشباع رغبات العميل من ناحية جودة المنتجون وجودة سعرا .
- التحكم في التكاليف في مراحل الاعداد والانتاج والتوزيع .
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المستهدفة .
- تحقيق هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له .
- تحقيق أهداف المؤسسة في المدى الطويل من خلال المنافسة والارباح والمشاركة في صنع القرارات المناسبة .

د. مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة: يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة نظام تسيير إستراتيجي للتكاليف والارباح ويقوم علي مجموعة من المبادئ أهمها:

- السعر يؤدي الي التكلفة .
 - التركيز علي متطلبات العميل .
 - التركيز علي مرحلة التصميم .
 - التفاعل فيما بين الاقسام المختلفة .
 - ادماج سلسلة القيمة .
- ه. مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة: يوفر أسلوب التكلفة المستهدفة عدة مزايا للمؤسسة الاقتصادية أهمها (الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص ص 34-38):

- أسلوب التكلفة المستهدفة له دور فعال في التخطيط الاستراتيجي للارباح .
 - تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل كسبهم .
 - تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية الي تحقيقها .
 - يساهم في القضاء علي مظاهر الهدر والضياع .
 - يعمل مدخل التكلفة المستهدفة علي تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنيه إلا من خلال تعاون الفرق والمجموعات في مختلف المستويات التنظيمية .
 - خلق وتطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق .
- يرى الباحثان أن كلا أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة يمثلان اتجاهان معاصران لإدارة التكلفة حيث يتم من خلالهما توفير المعلومات الكمية التي تساهم في رفع كفاءة الأداء المالي وذلك لمراعاتهما

للبيئة الداخلية من خلال عدالة توزيع التكاليف وخاصة أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالإضافة للبيئة الخارجية والتي يركز عليها أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال وضع اعتبار لرغبات المستهلكين وأسعار المنافسين والأرباح التي تبنى على أساس التسعير العادل والمحقق لاسترداد التكلفة وضمان تميز المنتج للمحافظة على المركز التنافسي للمنشأة.

ثالثاً: الإطار النظري للأداء المالي:

1. **تعريف الأداء:** إن الأصل اللغوي لكلمة الأداء من اللغة اللاتينية مقابلة للكلمة Performare التي تعني اعطاء الشكل لشيء ما وبعد اشتقت منها اللغة الانجليزية لفظ Performance واعطتها معنى انجاز العمل كما ينجز (Abdalla , 1976 ,p310). لطالما اقتصر مفهوم الأداء في كثير من الدراسات علي المورد البشري فقط باعتباره المورد الأساسي واهمال باقي الموارد والأنشطة حيث يعرف الأداء بأنه (قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله) (عاشور ، 1979 ، ص50).

2. **انواع الأداء:** يمكن تقسيم الأداء حسب معيار الشمولية، وحسب معيار مصدر الأداء كما يلي: (منصور، 2001م، ص89).

أ- حسب معيار المشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء إلى كلي وجزئي كالآتي:

- **الأداء الكلي:** يتجلى الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت بها جميع العناصر دون انفراد جزء او عناصر الوحدة في تحقيقها فالأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة الاجمالية في تحقيق اهدافها الرئيسية كاستمرارية و النمو وخلق القيمة .
- **أداء جزئي:** علي خلاف الأداء الكلي ، فان الأداء الجزئي هو قدرة الانظمة الفرعية للمؤسسة علي تحقيق اهدافها الفرعية وبالتالي المساهمة في تحقيق الاهداف الكلية ، أي أن الأداء الكلي للمؤسسة الاقتصادية هو تفاهل وتكامل وتسلسل مجموع الاداوات الجزئية.

ب- حسب معيار المصدر: يقسم أداء المؤسسة وفق هذا المعيار إلى نوعين، الأداء الذاتي (داخلي) وأداء خارجي:

- **أداء ذاتي (أداء الوحدة):** أي انه يتيح بفضل ما جوزته المؤسسة الاقتصادية من موارد ضرورية كنشاطها فهو يستنتج اساسا من الموارد التالية

- **الأداء البشري:** وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر علي صنع القيمة وتحقيق الافضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.

● **الأداء التقني:** ويتمثل في قدرة المؤسسة علي استعمال استثماراتها ووسائلها التقنية بشكل فعال.

● **الأداء المالي:** ويكمن في فعالية وكفاءة استخدام الوسائل المالية المتاحة.

– **أداء خارجي (أداء ظاهري):** وهو ذلك الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة، فهذه الاخيرة لاتسبب في احداثها ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولدها وهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الاعمال نتيجة لارتفاع اسعار الصرف او خروج احد المنافسين.

3. **مفهوم الأداء المالي:** يشير الأداء المالي عادة إلى المفهوم الضيق لأداء الوظيفة المالية في المؤسسة الاقتصادية ويرتكز علي قياس مدى انجاز الأهداف المالية المسطرة، ويعد الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بمثابة المجال المحدد لنجاحها؛ فهو يستخدم كمنتج أساسي ليس في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة فقط بل يتعداها إلى الأهداف العامة والاستراتيجية (وائل وطاهر، 2007م، ص ص42-43)، كما تم ربط الأداء المالي بالأهداف فتم تعريفه بأنه انعكاس القدرة وقابلية المؤسسة على تحقيق الأهداف، أو يعرف الأداء المالي بدلالة النتيجة على أنه النتيجة النهائية لأداء المؤسسة (ناظم، 2009م، 131)

4. **أهمية الأداء المالي:** تنبع أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية كونه يساهم مساهمة فعالة في تحقيق الاهداف الاساسية للمؤسسة، وهذا يخدم متطلبات المديرين والمساهمين في آن واحد بتوفير المعلومات حول الوظيفة المالية التي من شأنها ان تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية مما يساعد في تحديد موطن القوة والضعف ويساعد في ترشيد القرارات المالية، وفي التنبؤ باستمرار علي الأداء المالي المستقبلي وفي اجراء مقارنات سواء بين المؤسسة ومثيلاتها (المؤسسات في نفس القطاع)، أو بين الوضعيات المالية لعدة سنوات لنفس المؤسسة، ناهيك عن كون الأداء المالي يساهم في عملية متابعة نشاط المؤسسة من طرف المانحين الخارجيين من عملاء، موردين و مستثمرين وغيرهم) مما يضيفي الصورة الشفافة للوضعية المالية والتي تسمح بوضع الثقة في التعامل معها واتخاذ القرارات السليمة، (ناظم، 2009م، 139)

يرى الباحثان بشكل عام يمكن توضيح اهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الربحية والسيولة والتوازن المالي واليسر المالي وانتاجية ونمو المؤسسة وكل هذه المقاييس تعد ضرورية وحاسمة لنجاح وديمومة المؤسسة الاقتصادية في محيط يتسم بالمنافسة.

5. **العوامل المؤثرة في الاداء المالي:** تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية واخرى خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي الخارج (محمد، 2007م، ص 40) ؛ تتلخص اهم العوامل الداخلية المؤثرة في الاداء المالي في: الهيكل التنظيم، المناخ التنظيمي، التكنولوجيا، حجم المؤسسة، أما العوامل الخارجية فتتمثل في (ناظم، 2009م، ص ص 136-138) :السوق، المنافسة، الاوضاع الاقتصادية.

رابعاً: القرارات الاستراتيجية:

1. **مفهوم وخصائص القرارات الاستراتيجية:** عرف (الجزيري) القرارات الاستراتيجية بأنها تلك القرارات التي تتضمن عملية تحديد ما يجب ان تكون عليه الاهداف العامة للنظام (الجزيري ، ص72)، ويعرف (Thomas) القرارات الاستراتيجية على أنها ذات هيكل محدود ومداها الزمنى طويل وذات تطبيقات سياسية وحساسة للتغيرات البيئية وتؤثر على العديد من اجزاء المنظمة (1996, Thomas H (p:41)، كما تعرف القرارات الاستراتيجية أيضا بأنها قرارات غير مبرمجة تتضمن تخصيص قدر كبير من الموارد على مستوى المنشأة ككل.

ومن خصائص القرارات الاستراتيجية أنها تؤثر على المنظمة ككل وموجه للمستقبل وتعتمد على مدخل النظم كما أنها طويلة الاجل وتصنع بواسطة الإدارة العليا و ذاتية النشأة ،وتعتبر قرارات فريدة تتميز بعدم التأكد.

وتبرز أهمية القرارات الاستراتيجية في الوسائل التي ستتبعها المنظمة لتحقيق أهدافها و تساعد كذلك على تقليل عدم التأكد الموجود لدى اعضاء المنظمة والمساعدة في التنسيق بين القرارات والتصرفات التي تؤدي داخل المنظمة فالفهم الواضح لاستراتيجية المنشأة يساعد الاعضاء على تكوين وجهة نظر عامة عن الموقف الذي يعملون في ظله.

2. **مراحل صنع القرار الاستراتيجي:** تمر عملية صنع القرار الاستراتيجي بالمراحل التالية: (توماس وديفيد، 1990م، ص 33)

أ. **صياغة القرار الاستراتيجي:** يتمثل في مجموعة من الأنشطة التي تحدد رسالة المنظمة واهدافها واستراتيجياتها وذلك في ضوء تحليل البيئة الخارجية وموارد المنظمة.

وتعد صياغة القرار الاستراتيجي بمثابة تطوير لخطط طويلة الاجل بغرض الإدارة الفعالة للفرص والتهديدات البيئية في ضوء نواحي القوة والضعف للمنظمة، وصياغة القرار الاستراتيجي تتطلب القيام بمجموعة من الأنشطة بواسطة اعضاء المنظمة من الوقت الذي يحددون فيه الفرص أو المشكلة الاستراتيجية إلى الوقت الذي يتم فيه صنع قرار نهائي بتخصيص موارد المنظمة من اجل استغلال الفرصة او حل المشكلة

وهناك العديد من النماذج والطرق التي تصف كيف صنع القرارات الاستراتيجية (أبو قحف، 2006م، ص 132).

ب. **تطبيق صياغة القرار الاستراتيجي** : ويتمثل في مجموعة من الأنشطة الخاصة التي تصنع القرار الاستراتيجي موضع التنفيذ ويتطلب إعادة النظر في الهيكل والسياسات والعمليات التحفيزية والموارد اللازمة لتنفيذ القرار.

ج. **تقييم ورقابة القرار الاستراتيجي** : وتتمثل في الأنشطة الخاصة بمتابعة عملية التنفيذ وتوفير تغذية عسكية لصانعي القرارات حتى يمكنهم تقييم عملية التنفيذ واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على ما يواجهها من مشاكل والمراحل الثلاثة ليست منفصلة بل انها متداخلة ويؤثر كل منها في الآخر.

خامساً: الدراسة الميدانية :

لاختبار فرضيات الدراسة تم إجراء الدراسة الميدانية حيث اشتملت علي توزيع عدد (150) استبانة على مجموعة دال للصناعات الغذائية.

1- مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين في المجال المالي والمحاسبي في المنشآت الصناعية السودانية، أما عينة الدراسة فقد تم اختيار العاملين في المجال المالي والمحاسبي مجموعة دال للصناعات الغذائية لأنها الأقرب في تطبيق الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية من بين المنشآت الصناعية السودانية لما تتمتع به من طرق إنتاج حديثة وأساليب إدارة مواكبة للتطورات الاقتصادية.

3- ثبات وصدق أداة الدراسة: للتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة وصلاحيه أسئلة الاستبانة من حيث الصياغة والوضوح تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجالات ذات علاقة بمجال الدراسة الحالية، وبعد استعادة الاستبانات من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها، كما تم التأكد من صدق الاستبانة إحصائياً.

الجدول (1) مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدالة الإحصائية
أوافق بشده	5	أكبر من 80%	درجة موافقة مرتفعه جداً"
أوافق	4	70-80%	درجة موافقة مرتفعه
محايد	3	50-69%	درجة موافقة متوسطة
لا أوافق	2	20-49%	درجة موافقة منخفضة

لا أوافق بشده	1	أقل من 20%	درجة موافقة منعومة
---------------	---	------------	--------------------

المصدر: إعداد الباحثان, بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2020م

من الجدول (1) فإن الوسط الفرضي للدراسة كالآتي: الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع الأوزان على عددها $(1+2+3+4+5)/(15/5)=5$ ، وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة، وعليه كلما زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة، أما إذا انخفض متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة، يحتوى هذا القسم على عدد (36) عبارة، طُلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إستجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (وافق بشدة، وافق، محايد، لا اوافق، لا اوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيتي الدراسة.

4- التحليل الوصفي واختبار الفرضيات:

سوف يتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لاختبار عبارات المحاور لمعرفة مدي تأثير المتغير المستقل علي المتغيرات التابعة:

المتغير التابع:

(X): الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية

المتغير المستقل:

(Y₁): التكلفة علي أساس النشاط (ABC)

(Y₂): تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

أ- الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة علي أساس النشاط (ABC) و الاداء

المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية

الجدول (2) نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.55	0.30	0.29

المصدر: إعداد الباحثان, بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول (4) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.55 وهذا يعني وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغير المستقل (التكلفة علي أساس النشاط (ABC)) والمتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 0.30 وهذه يعني 30% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (التكلفة علي أساس النشاط (ABC)) لا يكون لها تأثير علي المتغير

المستغل (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) بينما 70% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

الجدول (3) تحليل التباين

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	23.940	1	23.940	79.480	0.000
الأخطاء	55.119	183	0.301		
المجموع	79.059	184			

المصدر: إعداد الباحثان, بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول (5) أن مستوي المعنوية 0.000. وهي أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني يؤثر المتغير المستقل (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) علي المتغير التابع (التكلفة علي أساس النشاط (ABC)).

الجدول (4) معاملات الانحدار

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B ₀	0.714	0.134	0.000
B ₁	0.564	0.036	0.000

المصدر: إعداد الباحثان, بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول (6) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (0.714) وهي قيمة المتغير التابع (التكلفة علي أساس النشاط (ABC)) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) يساوي 0.134 وهذا يعني زيادة المتغير المستقل (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (التكلفة علي أساس النشاط (ABC)) بمعدل 0.036 ، ونلاحظ أن مستوي المعنوية أقل من 0.05 وعلية يرفض الفرض البديل أي أن هذه القيمة ليس لها تأثير معنوي ويعني أن (التكلفة علي أساس النشاط (ABC)) لها دور في (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية)..

مما سبق نستنتج أن المحور الذي ينص علي أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة علي أساس النشاط (ABC) و الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية " تحققت

ب- الفرضية الثانية : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية
الجدول (6) نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.64	0.41	0.40

المصدر: إعداد الباحثان, بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول (7) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.64 وهذا يعني وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) والمتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 0.41 وهذه يعني 58% من التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) يكون تأثير المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) بينما 59% يعود إلي عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

الجدول (7) تحليل التباين

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	13.325	1	13.325	50.784	0.000
الأخطاء	19.155	183	0.262		
المجموع	32.480	184			

المصدر: إعداد الباحثان, بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول (8) أن مستوى المعنوية 0.000. وهي أقل من (5%) وهذا يقودنا إلي قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني يؤثر المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) علي المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة).

الجدول (8) معاملات الانحدار

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B ₀	-0.329	0.272	0.000
B ₁	1.041	0.146	0.000

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول (9) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (-0.329) وهي قيمة المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) يساوي 1.041 وهذا يعني زيادة المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية) تؤدي إلى زيادة المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) بمعدل 1.041 ، ونلاحظ أن مستوى المعنوية أقل من 0.05 وعلية يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) لها دور في (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية). مما سبق نستنتج أن المحور الذي ينص علي أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة و الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالشركات الصناعية السودانية " قد تحققت.

خامساً : الخاتمة: واشتملت علي النتائج والتوصيات:

1- النتائج: من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحثان إلى النتائج الآتية:

- ساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في توفير معلومات ملائمة مفيدة للأداء المالي بما يرشد من القرارات الاستراتيجية في مجموعة دال للصناعات الغذائية.
- إدارة التكلفة من خلال تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط عمل على رفع كفاءة الأداء المالي وترشيد القرارات الاستراتيجية في مجموعة دال للصناعات الغذائية.
- عمل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تحسين مؤشرات الربحية بما يرشد اتخاذ القرارات الاستراتيجية لمجموعة دال للصناعات الغذائية.
- تخفيض التكاليف قبل بداية دورتها عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في تجويد الأداء المالي وترشيد القرارات الاستراتيجية لمجموعة دال للصناعات الغذائية.

- مكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من جودة تسعير المنتجات بما يحسن من اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مجموعة دال للصناعات الغذائية.
- ابتكار وتطوير المنتجات بما يحقق رغبات المستهلكين من خلال اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في ترشيد القرارات الاستراتيجية في مجموعة دال للصناعات الغذائية.

2. التوصيات: بناءً على نتائج البحث المتحصل عليها من الدراسة النظرية والدراسة الميدانية في مجموعة دال للصناعات الغذائية يوصي الباحثان بالآتي (لعينة البحث والمنشآت المشابهة):

- أهمية تطبيق الأساليب الحديثة والمعاصرة في المحاسبة الإدارية لحسن إدارة التكلفة وتجويد الأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية.
- العمل على تطبيق أسلوب التكلفة أساس النشاط بما يفيد في توفير جودة المعلومات للإدارة المالية ويساهم في ترشيد القرارات الاستراتيجية.
- تحسين مؤشرات الأداء المالي من خلال استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة بما يفيد في ترشيد القرارات الاستراتيجية.
- رفع كفاءة الأداء المالي المستقبلي من خلال القياس السليم للتكاليف والتنبؤ الدقيق بها لترشيد القرارات الاستراتيجية.
- التوفيق بين تخفيض التكاليف وجودة المنتجات بما يلبي احتياجات المستهلكين من خلال الدمج بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة لترشيد القرارات الاستراتيجية.
- التدريب المستمر للعاملين على الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية بما يرفع من كفاءة الأداء المالي ويرشد القرارات الاستراتيجية.

سادساً: المصادر والمراجع:

- أحمد فرغلي حسين، المحاسبة الإدارية وصنع القرار، مركز تطوير الدراسات العليا للبحوث القاهرة، 2007
- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005
- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، 2007م.

- خالد محمد وفتح الرحمن الحسن، أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كادوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، مجلة جامعة العلوم الإقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2015م.
- محمد محمود الخطيب اثر الاداء المالي علي عوائد اسهم الشركات الصناعية المساهمة في البورصة -عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والاعمال، عمان، 2007.
- البشتاوي، سليمان حسن سليمان، (2001)، تقويم الأداء على وفق نظام BSC بإستخدام التكامل بين نظامي التكاليف والأداء على أساس الأنشطة، دراسة حالة في أحد البنوك الأردنية - رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
- هند ماهر طولان ، قياس الطاقة غير المستخدمة في نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجة بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد وأثر ذلك علي التقارير المالية " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، (٢٠١٨م).
- خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب، الاستشارات الداربية، اللاساليب الحديثة للتحليل المالي وأعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الادارية، 2007م
- زياد هاشم يحي السقا، إبراهيم الحبيطي، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحرباء، العراق، 2003
- عبد الملوك منصور، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية ، العدد الاول ، جامعة بكرة 2001
- علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، إتخاذ القرارات وتقارير وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997م
- فركزس محمد ، الموازنات التقديرية ، أدوات فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007م.
- فودة، شوقي السيد، 2003، نحو إطار مقترح لتقويم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية من خلال التكامل بين أسلوب تقنية الوقت "Jit" ومفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM)- دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، 2، المجلد 25.
- محمد سامي راضي ، وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في إعداد إستخدام الموازنات ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2001م
- مفلح محمد عقيل ، مقدمة في الادارة المالية والتحليل للمالي ، ط2 ، دار المستقبل ، الاردن ، 200م

- منصور، محمد، 2002، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3، 4.
- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، دار المسيرة، عمان، 2007
- ناريمان إبراهيم الصباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل دفعة 2008، الجامعة الإسلامية، غزة
- نور، عبدالناصر، والفضل، مؤيد، (2002) العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل في المنظمة: دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة الأردنية والعراقية، مجلة دراسات العلوم الإدارية.
- توماس هيلين وديفيد هتجر، الإدارة الاستراتيجية، ترجمة محمود عباس المرسى وآخرون ، ، معهد الإدارة العامة ، السعودية ، 1990م
- Chenhall and Lang Field-smith(1998), Study and Benefits of Management Accounting practices: An Australian Adoption.
- Abdalla tifkhemarhem ,ladyna mique ducontrole digestion Dunod ,2ed paris 1976
- Alwan Sri Kustono , Imam Mas'ud & others ,Target Costing to Manage Production Cost in Cassava Fermented SMEs Case in “Kembang Madu” Tapay Industry – Indonesia, Proceeding of The 3 rd International Conference on Accounting, Business & Economics (UII-ICABE 2019)