

دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تقويم كفاءة وفاعلية الأداء في المؤسسات الصناعية

## The role of the Strategic Analysis of cost in Evaluating of the Efficiency And Effectiveness of Performance in Industrial Enterprises

د. محمد خليل حامد

جامعة قارون سيتي (السودان)

[mohammedkhalil893@yahoo.com](mailto:mohammedkhalil893@yahoo.com)

أ.د. . أكرم محمد أحمد الحاج<sup>1</sup>

جامعة قارون سيتي (السودان)

[Akram1470@gmail.com](mailto:Akram1470@gmail.com)

تاريخ النشر: 2021/05/ 22

تاريخ القبول: 2021/01/23

تاريخ الاستلام: 2021/01/ 05

### ملخص

تمثلت مشكلة البحث في ضوء رغبة المنشآت في تحقيق التميز على المستوى العالمي، تطلب ذلك تصميم أنظمة لقياس الأداء مستمدة من إستراتيجية المنشأة. لذا جاءت الحاجة إلى التحليل الإستراتيجي للتكلفة كأحد المقاييس لتقويم كفاءة وفاعلية الأداء في المنشآت الصناعية، وتهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر التحليل الاستراتيجي للتكلفة على تقويم كفاءة الأداء في المؤسسات الصناعية وقد تم استخدام المنهج الإحصائي وتحليل البيانات التي تم أخذها من مجتمع الدراسة.

المصطلحات المفتاحية: إفصاح محاسبي ; إدارة مخاطر ; بنوك تجارية.

تصنيف JEL : G01, G21, G32, M40

### Abstract

The research problem was represented in light of the establishments 'desire to achieve excellence at the global level. This required the design of performance measurement systems derived from the facility's strategy. Therefore, the need for strategic cost analysis came as one of the measures to evaluate the efficiency and effectiveness of performance in industrial establishments, and this study aims to demonstrate the impact of strategic cost analysis on evaluating the efficiency of performance in industrial establishments The statistical approach was used and the data that was taken from the study community was used

**Jel Classification Codes:G01, G21, G32, M40**

[Akram1470@gmail.com](mailto:Akram1470@gmail.com)

\*المؤلف المرسل: أ.د. . أكرم محمد أحمد الحاج ، الإيميل المهني:

## مقدمة

تطور عمليات الإنتاج توصلت إلي أن الإستراتيجية التشغيلية لنظام الإنتاج تعتمد على التكامل بين عدة مجموعات متمثلة في تكامل مجموعة من الفلسفات والنظم والأساليب الحديثة لتصنيع مثل الإنتاج الآني (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، الصيانة الوقائية الشاملة (TQM) والتي تهدف إلي التخلص من الفاقد والحد من المخزون، وتبسيط العمليات الصناعية بما يحقق القيمة للعميل، وهناك مجموعة تعتمد على مجموعة من أدوات إدارة التكلفة يدعم توجه المنشآت تبنت الإنتاج الخالي من الفاقد نحو التركيز على خلق القيمة للعميل، وتحقيق رغبتها في التميز على المستوى العالمي في المنتجات والعمليات، نشر كتب في مجال المحاسبة الإدارية المتقدمة والتكاليف والذي يتضمن إطاراً شاملاً لمبادئ خمسة تعتمد عليها طريقة التفكير بمنهج الخلو من الفاقد ويستند إليها تصميم وتشغيل نظام المحاسبة المرنة للتوافق مع متطلبات البيئة الصناعية الجديدة..

تمثلت مشكلة البحث في ضوء رغبة المنشآت في تحقيق التميز على المستوى العالمي، تطلب ذلك تصميم أنظمة لقياس الأداء مستمدة من إستراتيجية المنشأة. لذا جاءت الحاجة إلي التحليل الإستراتيجي للتكلفة كأحد المقاييس لتقويم كفاءة وفاعلية الأداء في المنشآت الصناعية، وتهدف هذه الدراسة الى بيان أثر التحليل الاستراتيجي للتكلفة علي تقويم كفاءة الأداء في المؤسسات الصناعية، وقد تم إستخدام المنهج الإحصائي الوصفي وتحليل البيانات التي تم أخذها من مجتمع الدراسة .

## 2 المحور الأول: الاطار المنهجي

## مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة البحث في ضوء رغبة المنشآت في تحقيق التميز على المستوى العالمي، تطلب ذلك تصميم أنظمة لقياس الأداء مستمدة من إستراتيجية المنشأة. لذا جاءت الحاجة إلي التحليل الإستراتيجي للتكلفة كأحد المقاييس لتقويم كفاءة وفاعلية الأداء في المنشآت الصناعية.

## أهمية الدراسة

## أ- الأهمية العلمية:

- 1- الكتابات في موضوع دور التحليل الإستراتيجي في تقويم كفاءة الأداء في حاجة إلى مزيد في الدراسة والتحليل.
- 2- الخروج بتوصيات وإقتراحات تسهم في خدمة الباحثين والعملية البحثية.

## ب- الأهمية العملية:

- 1- يعمل هذا البحث على دعم القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية من خلال دعم الإستراتيجية التشغيلية لبيئة الإنتاج والتي بدورها تعطي قيمة للعميل.
- 2- . يمكن هذا البحث المؤسسات الصناعية من تطبيق هذا الإطار المقترح والتي تفتقر غلي مثل هذه البحوث المتخصصة في دعم الإستراتيجية التشغيلية.

## أهداف الدراسة:

- 1- بيان أثر التحليل الاستراتيجي للتكلفة علي تقويم كفاءة الأداء في المؤسسات الصناعية.
- 2- تفعيل دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في دعم مقاييس الأداء التي تدعم الإستراتيجية التشغيلية للإنتاج.

## فروض الدراسة:

تختبر الدراسة الفرضيتين التاليتين:

- 1- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والعوامل الداخلية المؤثرة علي كفاءة الأداء المالي.
- 2- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والعوامل الخارجية المؤثرة علي كفاءة الأداء المالي.

## مصادر جمع البيانات:

تم جمع بيانات الدراسة من الآتي:

1- مصادر ثانوية: وهي الكتب والدوريات والرسائل الجامعية، والمؤتمرات والندوات العلمية.

2- مصادر أولية: الإستبان.

## المحور الثاني: الدراسات السابقة

1. دراسة (عبده, 2006): هدفت الدراسة إلى دراسة التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومفهومه وترشيد القرارات الادارية في المنشأة الصناعية. استنتجت الدراسة أن عدم وجود تعريف للتحليل الاستراتيجي للتكاليف واختلاف وتباين وتعريفاته في دراساته النظرية والعلمية ليس خلافا جوهريا.
2. دراسة (Atulya, 2006م): هدفت الدراسة إلى وضع نموذج لإدارة التكاليف إستراتيجياً من خلال التكامل بين التكلفة علي أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن وتطبيقه في مؤسسات الرعاية الصحية بكندا. استنتجت الدراسة أن تاصيل نظام التكاليف الاستراتيجية من خلال تقديم اطار يتضمن ماهية واهداف النظام ,ونطاقه والأدوات التي يستخدمها في التحليل.
3. دراسة (خطاب, 2010م): هدفت الدراسة إلى وضع اطار مقترح للتكامل بين ادوات ادارة التكلفة ومبادي حوكمة الشركات من خلال دراسة العلاقة التبادلية بين ادوات التكلفة وحوكمة الشركات. استنتجت الدراسة أن التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات يؤدي الي تحقيق الهدف الاساسي للمنشأة وهو البقاء والنمو والاستمرار.
4. دراسة (محمود, 2012م): هدفت الدراسة بصورة رئيسية إلى محاولة الإستفادة مما توفره الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من معلومات تمكن من التعرف على فرص خفض التكلفة وكذلك إختيار الموردين بما يدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد. استنتجت الدراسة إلى أنه يمكن تخفيض تكاليف المنتجات من خلال ما توفره الجداول كأحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من معلومات تساعد على المفاضلة بين الموردين, وبدائل المكونات, وعمليات التصنيع.
5. دراسة (El- Hwaity, 2013): هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تكامل أدوات وأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم الميزة التنافسية. استنتجت الدراسة إلى عدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات الصناعية، وأهمية تطبيق مدخل إدارة الإستراتيجية وتحقيقه للعديد من المزايا على الرغم من وجود بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل.
6. دراسة (أبو عنجة, 2015م): هدفت الدراسة إلى تحديد أهم أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية في السودان. استنتجت الدراسة إن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يعمل علي تخفيض التكاليف من خلال معالجة عيوب الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية السودانية.
7. دراسة (هارون, 2016م): هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى بيان دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في زيادة كفاءة الأداء المالي للموازنات التخطيطية. استنتجت الدراسة أن اسلوب تحليل سلسلة القيمة يعمل علي تخفيض التكاليف من خلال معالجة عيوب الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية بالخرطوم.
8. دراسة (موسي, 2018م): هدفت الدراسة إلى التعرف بصفة أساسية إلى التعرف علي دور أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف في دعم القدرة التنافسية وخفض التكلفة. استنتجت الدراسة بأن يعمل تحليل اموقف الاستراتيجي للمنشأة علي دعم القدرة التنافسية للمنشأة الصناعية.

## المحور الثالث الإطار النظري للتحليل الإستراتيجي للتكلفة

## أولاً: مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة

التحليل الإستراتيجي للتكلفة أو الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مرادفين لمعنى واحد وهو تجميع وتحليل المعلومات المالية وغير المالية المستمدة من البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف الوصول إلى أفضل الإستراتيجيات التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية للمنشأة سواء في الأجل الطويل أو القصير (عبد العزيز، 2013م، 135). وعُرف التحليل الإستراتيجي بأنه الوضع التنافسي للشركة مقارنة بمنافسيها ليس في نقطة زمنية واحدة ولكن بمرور الزمن واستخدام هذا التحليل في تطوير وتعديل هذه الإستراتيجية (عيده، 2006م، 82). وتعتبر الإستراتيجيات عن الأساليب والأنشطة الفريدة والمتميزة التي تخلق بها المنشأة قيمة، كما أن الميزة التنافسية تعني تحقيق قيمة أفضل للعميل مع تكلفة مماثلة أو أقل من المنافسين، ويشير بعض الكتاب إلى أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يمثل خليطاً أو مزيجاً لثلاثة أنواع من التحليلات وهي: تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة وتحليل الموقف التنافسي (فودة، 2009م، 178).

## ثانياً: أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة

نتيجة لأسباب نشوء الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أصبح نظام إدارة التكلفة التقليدي لا يستطيع مواجهة هذه التغيرات حيث كان يركز هذا النظام اهتمامه الأساسي بتخفيض التكلفة دون النظر إلى تحقيق أهداف أخرى في المستقبل في حين يسعى مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها (صالح، 2014م، 40):

- ✓ التركيز على البيئة الخارجية والتفاعل معها لتحديد رغبات العملاء المتجددة والاستجابة لها، ومراقبة أداء التكلفة في المنشآت الأخرى بهدف التصدي لمواجهة تهديدات المنافسين وزيادة الإنتاجية.
- ✓ التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة من خلال تحسين الأنشطة الإستراتيجية للمنشأة، حي يقدم هذا المفهوم فهماً أوسع لإدارة التكلفة لاعتماده على البعد الإستراتيجي للتكلفة ويؤدي تحليل سلسلة القيمة إلى تحسين الربحية وتخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.
- ✓ التركيز على كسب رضا العملاء وتحقيق زيادة في الأرباح وتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.
- ✓ تفعيل دور الإدارة العليا في تدعيم ومساندة تحقيق الأهداف الإستراتيجية المرغوبة لتحسين الوضع الإستراتيجي للمنشأة.

## ثالثاً: دوافع ظهور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

تتمثل دوافع ظهور إدارة الإستراتيجية للتكلفة فيما يلي (Lisa, 2002, 64):

- المنافسة الشديدة والتطور التكنولوجي.
- الاهتمام برضاء الزبائن،
- تلبية رغباتهم وحاجاتهم من السلع والخدمات المميزة.
- بيئة التصنيع الحديثة والإدارة الإستراتيجية.
- التركيز على الجوانب الثقافية والبيئية.

## رابعاً: أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

التحليل الإستراتيجي للتكلفة خليط ثلاثة أنواع من التحليلات هي:

## 1- تحليل الإستراتيجيات التنافسية

الإستراتيجيات التنافسية هي مجموعة من التصرفات التي يتم تصميمها لتحقيق مزايا تنافسية بالبيئة للمنتجات أو أسواق معينة ولأهداف معينة ويمكن للشركة أن تتبع أكثر من إستراتيجية تنافسية في وقت واحد، توجد ثلاث إستراتيجيات تنافسية أساسية يتم الاختيار بينها بناءً على ظروف المنافسة وقدرات الشركة، وهي (إبراهيم، 2012م، 96):

أ- إستراتيجية التركيز: وتهدف هذه الإستراتيجية إلى التركيز على خط إنتاجي معين أو زبون معين أو سوق معين أو قطاع معين.

ب- إستراتيجية التمايز: تشتمل هذه الإستراتيجية على مجموعة من الأنشطة التي تقوم بها الشركة بهدف إضافة ميزة على منتجاتها حتى تميزها عن غيرها من المنتجات سواء في السعر أو الجودة أو التقنية.

ج- إستراتيجية قيادة التكلفة: تعتمد هذه الإستراتيجية على قدرة الشركة على تقديم خدماتها ومنتجاتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين دون المساس بجودتها، والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف عموماً هي التكلفة لدى المنافسين، وهيكل التكاليف في الشركات المنافسة، وذلك بهدف مقارنتها وتحليلها للوصول إلى أفضل هيكل للتكاليف يتناسب والموقف التنافسي لها في الأسواق (عيد، 2014م، 66).

## 2- تحليل سلسلة القيمة

يعتبر تحليل سلسلة القيمة من الأدوات المهمة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وهي عبارة عن "مجموعة الوظائف المتتالية التي تضيف قيمة إلى المنتجات أو الخدمات بداية من المواد الأولية وحتى الاستعمال النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل (عيد، 2014م، 67). وتستخدم سلسلة القيمة كأداة لاختبار مدى مساهمة أنشطة الشركة في تحقيق مزايا تنافسية، فهي إجراء لاحق لقياس قدرة كلاً من عناصر القيمة على الإضافة إلى القيمة، حيث تكتشف نتائج القياس عن جوانب التميز أو القصور في القدرة الإستراتيجية للتكاليف على مستوى عناصر القيمة. تنقسم سلسلة القيمة إلى (Mostafa and Horun , 2011, 152):

- الأنشطة الأولية: هي الأنشطة التي لها علاقة مباشرة في إنتاج وتوزيع السلع والخدمات في الشركة وتحديث قيمة وثن للمستهلك أو العميل أو هي النشاطات التي تساهم في عملية تحول مباشر لعمليات المنظمة.
- الأنشطة الثانوية: هي الأنشطة التي تدعم الأنشطة الأولية وتجعل عملية الإنتاج والتوزيع للسلع والخدمات الممكنة، بمعنى أنشطة دعم البنية التحتية الداخلية وتدعم العمل المخصص للنشاطات الأولية.

## 3- تحليل مسببات التكلفة

يُعرف مسبب التكلفة على أنه "عامل يسمح بتفسير التغير في التكلفة، لذلك يجب وجود ترابط بين المسبب والنشاط، فمسبب التكلفة يسمح بتخصيص تكلفة النشاط بدقة على المنتجات النهائية" (القنة، 2013م، 48). ويتم تقسيم مسببات التكلفة في أي منظمة وفقاً لأربعة مستويات منها: مسببات تكلفة على مستوى هيكل المنظمة يتم التحكم في هذا النوع من خلال دراسة مدى انسجامها مع إستراتيجية المنظمة ورؤيتها ورسالتها والغرض من وجودها، وذلك بتحديد العمليات والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف المنظمة وإستراتيجيتها مع المراجعة المستمرة لمدى تحقق تلك الأهداف، أما مسببات تكلفة على مستوى أساليب وطرق التنفيذ فيتم التحكم فيها من خلال التفكير الانتقادي والتقييم المستمر لدى كفاءة أساليب وطرق الإنتاج وتصميم عمليات التصنيع أو تصميم المنتجات، والمسببات الهيكلية تتعلق بالقرارات الإستراتيجية التي تتخذها المنظمة وتعلق بالنطاق، المدى، الخبرة السابقة، المستوى التقني ودرجة التعقيد في عملياتها. أما مسببات التكلفة التنفيذية فإنها ترتبط بقدرة المنظمة على التنفيذ الناجح لمتطلبات عملائها، وتتمثل في ستة عناصر هي مدى التزام العنصر البشري بالتطوير، إدارة الجودة الشاملة، مدى استغلال الطاقة، كفاءة تصنيع المصنع، مدى فاعلية تصميم المنتج ومكوناته ومدى الاستفادة المنظمة من العلاقات المتداخلة مع الموردين والعملاء. فتحليل مسببات التكلفة يقدم بيانات ومعلومات

مالية وغير مالية، فالمالية منها تعكس العلاقة بين تكلفة النشاط مع مخرجاته مثل تكلفة الإنتاج المعيب وتكلفة مستوى الجودة، أما غير المالية تعكس مدى كفاءة أداء النشاط وجودة منتجاته (إبراهيم، 2013م، 98).

#### المحور الرابع: الإطار المفاهيمي للكفاءة والفاعلية في الأداء

##### أولاً: مفهوم الكفاءة

تعرف الكفاءة علي أنها هي " القدرات علي انجاز مجموعة من المهام المحددة والواضحة والقابلة للقياس في إطار النشاط ". كما يمكن تعريفها علي أنها " الرشد في استخدام الموارد المتاحة بالشكل الذي يحقق أعلى مردودية وذلك بإشباع حاجات و رغبات الأفراد العاملين ورفع الروح المعنوية لديهم ليعزز رغبتهم و اندفاعهم للعمل ". وعليه فالمنظمات التي لا تستطيع خلق درجات الرضا الوظيفي لدي أفرادها ضمن الاطارالمعنوي، وتسعي إلي استثمار طاقاتها المادية فقط، فان هذا يؤدي إلي تعطيل طاقات المنظمة وخفض كفاءتها في استثمار الجهود البشرية والمادية والمالية والمعلوماتية بشكل أمثل (الشماع، 2000، 331).

أما الكفاءة من وجهة نظرالإدارة: " فهي النظام القادر علي تخفيض تكاليف الموارد اللازمة لانجاز الأهداف المحددة والمرغوبة دون التضحية بمخرجات النظام ". بمعنى أنها القدرة علي أداء الأشياء بطريقة صحيحة ، ومن ثمة فهي تعتمد علي مفهوم المدخلات والمخرجات فالنظام الكفاء هو الذي يتمكن من تحقيق مخرجات تفوق المدخلات المستخدمة (ادريس، 2002م، 145).  
وتعرف الكفاءة الإدارية على أنها : انجاز المهام الإدارية بكفاءة. فالإدارة الجيدة هي التي تملك مستوى جيد من الخبرات العامة في مجالات التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة (الطائي، 2004م، 224).

##### ثانياً: أنواع الكفاءات

تصنف الكفاءات الى(الشماع، 2000، 350):

- الكفاءات الفردية و الجماعية: مهما كان مستوى الافراد في الهيكل التنظيمي فان المناصب التي يشغلونها تتطلب كفاءة معينة لاداء مهامهم بصورة تحقق معها اهداف المؤسسة و فيمايلي عرض الكفاءات التي ينبغي توفرها في الافراد.

- المثابرة و القدرة على العمل و التأقلم مع الظروف المتغيرة و الغامضة

- القدرة على التعلم السريع و التحكم في التقنيات التكنولوجية

- توظيف المواهب، التعامل الايجابي مع المرؤوسين

كما يمكن للمؤسسة ان تتوفر على كفاءة فردية باعتماد معايير و اسس موضوعية في عملية التوظيف، بالاضافة الى عملية التكوين التي تمنحها اياهم بشكل يتماشى مع الوظائف التي يشغلونها.

بينما نعتبر الكفاءات الجماعية احد مجالات اهتمام المتزايد للمؤسسات، فهي تنشأ من خلال تآزر و تعاون الكفاءات الفردية، و يتم ذلك من خلال عملية الاتصال بينهم و تبادل المعلومات و التعاون و معالجة الصراعات.

2- الكفاءات الاستراتيجية: اذ يجب تحديد الكفاءات و القدرات التي يتمتع بها العاملون و مقارنتها مع تلك التي يتطلبها تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

و الكفاءات الاستراتيجية للمؤسسة لا ترتبط فقط بالموارد البشرية لان كفاءة الفرد تتكون من خلال مجموع الصفات الفردية " المعرفة، المهارة، السلوك" في حين الكفاءات كقدرة على العمل بطريقة فعالة لا ترتبط بفرد واحد و انما تقوم على اليات التعاون ضمن اقامة علاقات التأثير المتبادل.

و بعبارة اخرى فان الكفاءة الاستراتيجية تأتي من الطريقة التي يتم بها خلق تكامل ما بين الكفاءات الفردية و اليات تنسيق معينة.

و يمكن تنمية الكفاءات الاستراتيجية من ثلاث انواع للموارد فهي:

الموارد المادية، الموارد البشرية، الموارد التنظيمية

3- الكفاءات التنظيمية: ترتبط كفاءات التنظيمية للمؤسسة بمدى الاستجابة للتغيرات التي تحدث على مستوى محيطها، و ان تحولات البيئة التنافسية و درجة تعقدتها و عدم استقرارها تفرض على المؤسسات الاقتصادية مرونة عالية في تسير مواردها البشرية قصد اعطائها حرية الابداع و تطوير كفاءاتها الفردية او الجماعية لان المؤسسات التي تتصف بالمرونة هي تنظيمات غالبا ما تكون ذات كفاءة في تخصيص مواردها المادية و البشرية(بحضيه، 2004م، 127).

### ثالثاً: قياس الكفاءة

هناك العديد من المؤشرات و المعايير المستعملة في هذا الخصوص منها :

#### أ- مؤشرات " معايير " مباشرة:

تتضمن هذه المعايير قياس عمليات المنظمة من خلال مقارنة المخرجات " السلع و الخدمات" بالمدخلات " الموارد المستخدمة" خلال مدة زمنية معينة و تشمل ما يلي:

المقاييس الكلية للكفاءة، المقاييس الجزئية للكفاءة، المقاييس النوعية للكفاءة، و قد تعجز مثل هذه المؤشرات عن توفير المقاييس الدقيقة خصوصا في بعض الانشطة الخدمية التي يتعذر فيها استخدام مثل هذه المقاييس.(ادريس، 2002م، 146)

#### ب- مؤشرات " معايير " غير مباشرة:

تعاني المعايير المباشرة من القصور في قياس الكفاءة في بعض المنظمات للأسباب الآتية:

1- عدم دقة البيانات المتعلقة بالمدخلات و المخرجات بالمقارنة مع متطلبات تحقيق سبل القياس المطلوبة للكفاءة.

2- عدم دقة المقارنات التي تعد محور قياس الكفاءة، و كذلك صعوبة إجرائها بين الوحدات و الأقسام المختلفة للمنظمة.

لذلك فان القياسات غير المباشرة تعد في بعض المجالات طريقا أفضل في قياس الكفاءة، و ذلك عن طريق قياس الرغبة في العمل، و التعرف على درجات رضا الافراد العاملين، و الروح المعنوية، هذا إضافة إلى دراسة و تحليل إمكانية الاستثمار الرشيد للموارد البشرية و المادية و المالية و المعلومات المتاحة (الشماع، 2000م، 232).

### رابعاً: مفهوم الفاعلية

وتعرف الفاعلية بكل بساطة بانها أداء الأعمال الصحيحة لذلك لا بد لنا من معرفة الأعمال الصحيحة وتحديدتها وتعريفها لتتمكن من أدائها. يعرف الكثيرين الفاعلية بأنها الإنتاج! بما يعني أن فاعلية إنسان ما تقاس بمقياس واحد، هو مدى إنتاج هذا الإنسان، والصحيح أنه ليست هذه هي الفاعلية Effectiveness إن تعريف الفاعلية في كتب الإدارة شي آخر اسمه الكفاءة. وهي الحصول على أكبر المخرجات من أقل المدخلات وتعريف الفاعلية الإدارية نسبي يختلف باختلاف تصور المقيّم لها (المنيف، 1983م، 350).

### خامساً: قياس الفاعلية

بالرغم من أن أبعاد الفاعلية و العلاقات المتداخلة بينها ليست واضحة بصورة جلية حتى الآن إلا انه تم الاتفاق على بعد واحد و هو الوقت، حيث أن الاختبار النهائي للفاعلية التنظيمية يتمثل فيما إذا كانت المنظمة قادرة على أن تدعم بقاءها بصفة مستمرة في البيئة، حيث يقول جيزون Jason إن المقياس الأخير لفاعلية التنظيم هو عامل الوقت حيث في المدى القصير تتضمن المؤشرات الممكنة ما يلي (جاكسون، 1988م، 59):

1- الإنتاج: و يعكس قدرة المنظمة على الإنتاج (مهما كان ذلك) بالكمية و النوعية التي تتطلبها البيئة.

2- الكفاءة: و يمكن تعريفها كنسبة المخرجات للمدخلات، و تستخدم فيها عدة مقاييس مثل تكلفة الوحدة المنتجة و العائد على رأس المال و معدل الضياع من المواد و الخامات و كذلك الوقت الضائع و ما شابه ذلك من مؤشرات الكفاءة.

3- الرضا: يتطلب إدراك المنظمة كنظام اجتماعي الاهتمام بالمنافع التي يحصل عليها عضو المنظمة و المنافع التي يمكن أن تعود على عملائها، و يسمى هذا المعيار الرضا و تتضمن مقياسه معدل الغياب و التأخر و الشكاوى

إذا فالمؤسسة هي عبارة عن نظام اجتماعي يجب أن يحصل العاملون فيه على إشباع لحاجاتهم تماماً كما يحصل المستهلكون على السلعة أو الخدمة التي يحتاجونها , و بالتالي فإن الروح المعنوية المرتفعة و رضا العاملين عن المنظمة و التطوع للاستمرار في العمل كلها مؤشرات عن نجاح المنظمة في إشباع حاجات عمالها (بن نوار, 2006م, 64) .

أما في المدى المتوسط فمؤشرات الفعالية تتمثل في (جاكسون, 1988م, 59) :

- 1- التكيف : و يشير إلى الحد الذي تستطيع فيه المنظمة أن تتجاوب مع التغيرات التي تنشأ في داخل أو خارج المنظمة .
  - 2- النمو : يجب على المنظمة أن تستثمر مواردها في النشاطات التي تقوم بها و الهدف من النمو هو دعم قدرة المنظمة على البقاء في المدى البعيد , و يمكن أن يشتمل ذلك على البرامج التدريبية للموظفين الآخرين أو جهود التطوير التنظيمي .
- إذا في بداية الأمر كان معيار البقاء و قدرة المؤسسة على الاستمرار هو أهم شرط لنجاح المؤسسة, و لكن في حقيقة الأمر هناك العديد من المؤسسات غير الناجحة و غير الفعالة و لكنها قادرة على البقاء و الاستمرار .

كما يمكن تقسيم مؤشرات الحكم على فعالية المنظمة إلى مؤشرات داخلية و مؤشرات خارجية كما يلي(بن نوار, 2006م, 64):

1- مؤشرات داخلية : و ترتبط بمدخلات المنظمة و عملياتها و منها :

تخطيط و تحديد الأهداف, المهارات الاجتماعية للمدير, المهارات العملية للمدير, التحكم في سير الأحداث داخل المنظمة , المشاركة في اتخاذ القرارات , تدريب و تنمية قدرات الأفراد, التأخر و الغياب بين العاملين, كفاءة استخدام الموارد المتاحة والرضا الوظيفي.

2- المؤشرات الخارجية: و ترتبط بصفة أساسية بالمخرجات و بعلاقة المنظمة بالبيئة الخارجية و من هذه المؤشرات (قرشي, 2006م, 19):

إنتاج السلع و الخدمات, الجودة, تحقيق الأرباح, تحقيق أهداف جديدة, التأهب للانجاز, المسؤولية الاجتماعية , البقاء, القدرة على التكيف و التأقلم, التطور (قرشي, 2006م, 31).

#### سادساً: العلاقة بين الكفاءة والفاعلية والأداء

تعرف الكفاءة بأنها أداء الأعمال بطريقة صحيحة بينما تعرف الفاعلية على أنها أداء الأعمال الصحيحة، لذلك لا بد لنا من معرفة الأعمال الصحيحة وتحديدها وتعريفها لنتمكن من أدائها، لذلك فإن الفاعلية والكفاءة هي: (مزهودة, 2001م, 55) أداء الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة، أي أن الأداء هو الجمع بين الكفاءة والفاعلية، حيث ترتبط الفاعلية بالقيادة، وترتبط الكفاءة بالإدارة، لذلك فإن الفاعلية تتحقق عندما يكون هناك رؤية واضحة وأهداف واستراتيجيات محددة، وتتحقق الكفاءة عندما يكون هناك تخطيط وتنظيم وإدارة للوقت ورقابة ومتابعة، وعندما يكون هناك فاعلية ولا يوجد كفاءة فإن الرؤى والأهداف لا تجد من يحققها بصورة صحيحة، وفي حالة عدم وجود فاعلية ووجود كفاءة فإن الأعمال تنجز ولكن لا بد ونوضح الأهداف.

#### سابعاً: الفرق بين الكفاءة والفاعلية في الاداء

الكفاءة: أداء الاعمال بطريقة صحيحة.

الفاعلية: أداء الاعمال الصحيحة.

وترتبط الفاعلية بالقيادة، بينما الكفاءة ترتبط بالإدارة. لذلك فإن الفاعلية تتحقق عندما تكون هناك رؤية واضحة وأهداف محددة واستراتيجيات ومبادئ وقيم وتنمية وتطوير وغير ذلك من سمات القيادة. وتتحقق الكفاءة عندما يكون هناك تخطيط وتنظيم وإدارة الوقت ورقابة ومتابعة (حياوي, 1993م, 60).

المحور الخامس: الدراسة الميدانية

إجراءات الدراسة الميدانية:



## مجتمع وعينة البحث:

يتألف مجتمع الدراسة من كافة المستويات التنظيمية ببنيكي شركة النيل للمياه الغازية والعصائر (استيم) حيث يمثلون مدراء ورؤساء الاقسام والمحاسبين والمراجعين الداخليين والذين لهم صلة بموضوع الدراسة، ويبلغ عدد أفراد مجتمع الدراسة (150) موظف يشغلون وظائف إدارية وفنية وتطبيقية وذلك حسب سجلات الإدارة العامة للموارد البشرية بالشركة، قام الباحث باختيار عينة الدراسة بالطريقة العشوائية البسيطة حيث وزعت عدد (100) استبانته على جميع المستهدفين وتم استرداد العدد كاملاً، وأصبح العدد الكلي للاستبيانات التي خضعت للتحليل الإحصائي (100) استبانته أي بنسبة تجاوب كاملة بلغت (100%).

## جدول رقم (1)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى: علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والعوامل الداخلية المؤثرة علي كفاءة الأداء المالي

رقم العبارة	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية	النتيجة
1	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تفاعل عناصر المؤسسة مما يؤثر علي كفاءة الأداء.	1.610	0.58	10	عالية
2	يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحديد نوعية المنتج مما يساهم في تحسين الأداء بالمؤسسة.	1.7061	0.54	8	عالية
3	يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي تحسين نوع التكنولوجيا التي تعتمد عليها المؤسسة مما يحقق فاعلية الأداء.	1.6111	0.52	9	عالية
4	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الاعتماد علي الآلات مقارنة بعدد العمال مما يساهم في رفع كفاءة الأداء	1.8056	0.55	1	عالية
5	يمكن التحليل الإستراتيجي للتكلفة من توافق منتجات المؤسسة مع رغبات المستهلكين مما يساهم في تحسين الأداء بالمنشأة الصناعية .	1.7391	0.51	6	عالية
6	يدعم التحليل الإستراتيجي للتكلفة نوعية المواد المستعملة في عملية الإنتاج مما يزيد من فاعلية الأداء في المنشأة الصناعية.	1.7450	0.53	5	عالية
7	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين العلاقة بين الإدارة والعمال مما يزيد من تحقيق كفاءة الأداء بالمنشأة الصناعية	1.7020	0.55	7	عالية
8	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في التوافق بين العمال والمناصب التي يشغلونها بالمنشأة الصناعية.	1.7739	0.54	4	عالية
9	يقدم التحليل الإستراتيجي للتكلفة معلومات عن الموقع الجغرافي للمنشأة الصناعية مما يؤثر علي كفاءة الأداء..	1.7500	0.47	3	عالية
10	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين نوعية المعلومات مما يساهم في رفع كفاءة الأداء في المنشأة الصناعية.	1.7889	0.48	2	عالية
11	يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحديد مكافآت العامل	1.7222	0.51	6	عالية

				مما يزيد من تحسين الأداء في المنشأة الصناعية..
عالية	6	0.50	1.700	12 يمكن التحليل الإستراتيجي للتكلفة من تحديد اختيار عمال المنشأة الصناعية مما يزيد من رفع كفاءة الأداء..

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

قامت الفرضية الأولى على (12) عبارة حقق وسطا حسابيا عاما (1.7) بانحراف معياري (0.55) وهذا التجانس يشير الى تغطية الفرضية الأولى بدرجة عالية، ويلاحظ ان العبارة رقم (1) وتنص على " يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تفاعل عناصر المؤسسة مما يؤثر علي كفاءة الأداء"، وجاءت بوسط حسابي 1.610 وانحراف معياري 0.58 وكانت درجة أهميتها بالترتيب 10. أما العبارة " يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحديد نوعية المنتج مما يساهم في تحسين الأداء بالمؤسسة " وسطها الحسابي 1.7061 وانحراف معياري 0.54 ونتيجة الاهمية النسبية 8. أما العبارة التي نصها " يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي تحسين نوع التكنولوجيا التي تعتمد عليها المؤسسة مما يحقق فاعلية الأداء"، وسطها الحسابي 1.6111 وانحراف معياري 0.52 ونتيجة الاهمية النسبية 9. أما العبارة التي نصها " يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الاعتماد علي الآلات مقارنة بعدد العمال مما يساهم في رفع كفاءة الأداء" وسطها الحسابي 1.8056 وانحراف معياري 0.55 ونتيجة الاهمية النسبية 1. أما العبارة التي نصها " يمكن التحليل الإستراتيجي للتكلفة من توافق منتجات المؤسسة مع رغبات المستهلكين مما يساهم في تحسين الأداء بالمنشأة الصناعية"، وسطها الحسابي 1.7391 وانحراف معياري 0.51 ونتيجة الاهمية النسبية 6. أما العبارة التي نصها " يدعم التحليل الإستراتيجي للتكلفة نوعية المواد المستعملة في عملية الإنتاج مما يزيد من فاعلية الأداء في المنشأة الصناعية" وسطها الحسابي 1.7500 وانحراف معياري 0.53 ونتيجة الاهمية النسبية 5. أما العبارة التي نصها " يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين العلاقة بين الإدارة والعمال مما يزيد من تحقيق كفاءة الأداء بالمنشأة الصناعية" وسطها الحسابي 1.7020 وانحراف معياري 0.55 ونتيجة الاهمية النسبية 7. أما العبارة التي نصها " يقدم التحليل الإستراتيجي للتكلفة معلومات عن الموقع الجغرافي للمنشأة الصناعية مما يؤثر علي كفاءة الأداء" وسطها الحسابي 1.7739 وانحراف معياري 0.54 ونتيجة الاهمية النسبية 4. أما العبارة التي نصها " يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين نوعية المعلومات مما يساهم في رفع كفاءة الأداء في المنشأة الصناعية" وسطها الحسابي 1.7750 وانحراف معياري 0.47 ونتيجة الاهمية النسبية 3. أما العبارة التي نصها " يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحديد مكافآت العامل مما يزيد من تحسين الأداء في المنشأة الصناعية." وسطها الحسابي 1.7889 وانحراف معياري 0.48 ونتيجة الاهمية النسبية 2.

ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل اليها كانت تقع جميعها في نطاق الموافقة (1-2) للعبارة اوافق بشدة ووافق وهذا يشير الى ان استجابات عينة الدراسة ايجابية على جميع العبارات.

الجدول (1) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية والنتيجة ودرجة الاهمية وذلك من خلال اجابات عينة الدراسة عن الاسئلة المخصصة في الاستبانة التي تقيس الفرضية الأولى.

جدول رقم (2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية: علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والعوامل الخارجية المؤثرة علي كفاءة الأداء المالي

رقم العبارة	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية	النتيجة
1	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في توفير فرص يمكن استغلالها في التحسين المستمر للأداء داخل المنشأة الصناعية.	1.5101	0.60	10	عالية
2	يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي إضافة بعدي الكفاءة والفاعلية علي أداء المنشأة الصناعية .	1.6768	0.54	8	عالية

3	يمكن التحليل الإستراتيجي للتكلفة من مواجهة القوة التنافسية مما يسهم في رفع كفاءة الأداء بالمنشأة الصناعية ..	1.1700	0.50	9	عالية
4	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في التحكم في الوضع الاقتصادي مما يزيد من فاعلية الأداء داخل المنشأة الصناعية .	1.794	0.61	1	عالية
5	يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة زيادة قدرة المنشأة الصناعية علي الاستمرار في الأداء بالشكل المرغوب.	1.7200	0.51	6	عالية
6	يوفر التحليل الإستراتيجي للتكلفة معلومات عن المحيط الذي تعمل فيه المنشأة الصناعية مما يسهم في رفع كفاءة الأداء.	1.7321	0.52	5	عالية
7	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في التكيف مع القوانين المنظمة للعمل مما يسهم في تحقيق كفاءة الأداء بالمنشأة الصناعية .	1.7120	0.50	7	عالية
8	يمكن التحليل الإستراتيجي للتكلفة من تثبيت القيم الاجتماعية مما يزيد من فاعلية الأداء في المنشأة الصناعية.	1.7739	0.54	4	عالية
9	يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي ضرورة التكيف مع الوضع السياسي المحيط بالمنشأة الصناعية.	1.7750	0.47	3	عالية
10	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحقيق رغبات الزبون مما يزيد من تحسين فاعلية الأداء في المنشأة الصناعية.	1.7889	0.48	2	عالية
11	يدعم التحليل الإستراتيجي للتكلفة التحكم الاعتماد علي المعرفة في زيادة كفاءة الأداء بالمنشأة الصناعية.	1.7222	0.51	6	عالية
12	يعكس التحليل الإستراتيجي للتكلفة مدى تطور السوق التنافسية الذي تعمل فيه المنشأة الصناعية.	1.700	0.50	6	عالية

#### المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

قامت الفرضية الثانية على (12) عبارة حقق وسطا حسابيا عاما (1.7) بانحراف معياري (0.55) وهذا التجانس يشير تغطية الفرضية الثانية بدرجة عالية، ويلاحظ ان العبارة رقم (1) وتنص على " يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في توفير فرص يمكن استغلالها في التحسين المستمر للأداء داخل المنشأة الصناعية"، وجاءت بوسط حسابي 1.5101 وانحراف معياري 0.60 وكانت درجة أهميتها بالترتيب 10. أما العبارة " يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي إضافة بعدي الكفاءة والفاعلية علي أداء المنشأة الصناعية " وسطها الحسابي 1.6768 وانحراف معياري 0.54 ونتيجة الأهمية النسبية 8. أما العبارة التي نصها " يمكن التحليل الإستراتيجي للتكلفة من مواجهة القوة التنافسية مما يسهم في رفع كفاءة الأداء بالمنشأة الصناعية"، وسطها الحسابي 1.700 وانحراف معياري 0.52 ونتيجة الأهمية النسبية 9. أما العبارة التي نصها " يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في التحكم في الوضع الاقتصادي مما يزيد من فاعلية الأداء داخل المنشأة الصناعية." وسطها الحسابي 1.794 وانحراف معياري 0.61 ونتيجة الأهمية النسبية 1. والعبارة " يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة زيادة قدرة المنشأة الصناعية علي الاستمرار في الأداء بالشكل المرغوب." وسطها الحسابي 1.7200 وانحراف معياري 0.51 ونتيجة الأهمية النسبية 6. أما العبارة التي نصها " يوفر التحليل الإستراتيجي للتكلفة معلومات عن المحيط الذي تعمل فيه المنشأة الصناعية مما يسهم في رفع كفاءة الأداء " وسطها الحسابي 1.7120 وانحراف معياري 0.50 ونتيجة الأهمية النسبية 5. أما العبارة التي نصها " يمكن التحليل الإستراتيجي للتكلفة من تثبيت القيم الاجتماعية مما يزيد من فاعلية الأداء في المنشأة الصناعية " وسطها الحسابي 1.7321 وانحراف

معياري 0.52 ونتيجة الاهمية النسبية 7. أما العبارة التي نصها " يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي ضرورة التكيف مع الوضع السياسي المحيط بالمنشأة الصناعية " وسطها الحسابي 1.7889 بانحراف معياري 0.48 ونتيجة الاهمية النسبية 4. أما العبارة التي نصها " يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحقيق رغبات الزبون مما يزيد من تحسين فاعلية الأداء في المنشأة الصناعية " وسطها الحسابي 1.7222 بانحراف معياري 0.51 ونتيجة الاهمية النسبية 3. أما العبارة التي نصها " يدعم التحليل الإستراتيجي للتكلفة التحكم الاعتماد علي المعرفة في زيادة كفاءة الأداء المنشأة الصناعية " وسطها الحسابي 1.700 بانحراف معياري 0.5 ونتيجة الاهمية النسبية 2. ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل اليها كانت تقع جميعها في نطاق الموافقة (1-2) للعبارات اوافق بشدة ووافق وهذا يشير الى ان استجابات عينة الدراسة ايجابية على جميع عبارات الفرضية الثانية .

#### 4. خاتمة:

بعد استعراض نتائج التحليل الإحصائي توصل الباحث للأتي:

1. أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يساهم في توفير فرص يمكن استغلالها في التحسين المستمر للأداء داخل المنشأة الصناعية.
  2. وجود تأثير جوهري للتحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحقيق رغبات الزبون مما يزيد من تحسين فاعلية الأداء في المنشأة الصناعية.
  3. أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل علي مراقبة هياكل التكاليف مما يزيد من فاعلية الأداء في المنشأة الصناعية.
  4. إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يمكن من مواجهة القوة المنافسة مما يساهم في رفع كفاءة الأداء بالمنشأة الصناعية.
  5. إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يساعد في تحديد حصة السوق مما يرفع من فاعلية الأداء في المنشأة الصناعية.
  6. وجود تأثير جوهري للتحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين العمليات الأساسية بالمنشأة الصناعية.
- علي ضوء النتائج توصي الدراسة بالأتي:
1. ضرورة تفعيل تطبيق أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في بيئة التصنيع السودانية على نحو يحقق جودة كفاءة الأداء.
  2. ضرورة اهتمام مؤسسات القطاع الصناعي بمتطلبات قياس الدخل التشغيلي وبناء مستودعات بيانات تأخذ منها كافة معلومات محركات التكلفة علي نحو يرفع من فاعلية الأداء.
  3. علي إدارة مؤسسات القطاع الصناعي الحديثة التوافق بين العمال والوظائف التي يشغلونها وذلك لتحقيق كفاءة وفاعلية الأداء.
  4. إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول:
- دراسة أثر التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي دعم القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية.
- دراسة دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية..

#### التهميش

#### أولا - المراجع باللغة العربية:

- عبده, أماني رمضان ابراهيم (2006م), منظور التحليل الاستراتيجي للتكاليف يهدف ترشيد القرارات الادارية في المنشأة الصناعية ,جامعة طنطا ,كلية التجارة.
- خطاب, محمد شحاته (2010م), التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات ,جامعة الملك خالد ,كلية العلوم الادارية والمالية .
- محمود, الجبري احمد احمد (2012م), الادارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد-المجلة المصرية للدراسات التجارية -جامعة المنصورة .

- أبو عنجة, محمود عبد الله جمعة (2015م), أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية, رسالة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية (غير منشورة), جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- هارون, حافظ (2016م), التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودوره في زيادة كفاءة الأداء المالي للموازنات التخطيطية, رسالة دكتوراه (غير منشورة) جامعة النيلين, كلية الدراسات العليا.
- موسي, آدم علي, (2018م), أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودورها في دعم الميزة التنافسية وخفض التكاليف, رسالة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة), جامعة النيلين, كلية الدراسات العليا.
- عبد العزيز, أحمد سعيد. (2013). دراسة تحليلية لقياس مدى تكامل نظام المحاسبة المرنة والتحليل الإستراتيجي في إدارة التكلفة (دراسة تطبيقية على مشروعات الطاقة الجديدة والمتجددة), رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, مصر: جامعة قناة السويس.
- فودة, شوقي السيد. (2007م). إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بمهدف تخصيص تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة, مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, الإسكندرية: جامعة الإسكندرية, المجلد 44, العدد الثاني.
- صالح, صباح فوزي. (2014م). الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسفية في قطاع غزة, رسالة في المحاسبة غير منشورة, غزة: الجامعة الإسلامية.
- إبراهيم, خالد عدلي أحمد. (2013م). دور التحليل الإستراتيجي للتكاليف في زيادة الميزة التنافسية للشركات في ظل بيئة التصنيع الحديثة, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, الخرطوم: جامعة النيلين.
- القنة, أحمد سعد عبد العزيز. (2013م). دراسة تحليلية لقياس مدى تكامل نظام المحاسبة المرنة والتحليل الإستراتيجي في إدارة التكلفة, دراسة تطبيقية على مشروعات الطاقة الجديدة والمتجددة, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, مصر: جامعة قناة السويس.
- إبراهيم, محمود أحمد. (2010م). التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية. مجلة تنمية الرافدين, العراق: جامعة الموصل, مجلد 32, العدد 101.
- الشماع, خليل محمد محسن , خيضر كاظم حمود (2000م) - نظرية المنظمة, دار المسيرة عمان.
- ادريس, ثابت عبد الرحمان (2002م) , كفاءة وجودة الخدمات اللوجيستية , , الدار الجامعية الإسكندرية.
- الطائي, محمد عبد الحسين آفرج (2004م) , نظام المعلومات الإدارية المتقدمة , دار وائل للنشر والتوزيع.
- يحضبة, سمالي (2004م) , أطروحة دكتوراه .
- المنيف, إبراهيم عبدالله (1983م) , الإدارة : المفاهيم - الأسس - المهام ( الرياض : دار العلوم للطباعة والنشر.
- جاكسون, جون و اخرون (1988م), نظرية التنظيم منظور كلي للادارة , ترجمة خالد حسن زروق , مراجعة حامد سوداي عطية , معهد الادارة العامة , السعودية.
- قرشي, نجاة (2006م) , القيم التنظيمية و علاقتها بفعالية التنظيم , رسالة ماجستير (غير منشورة), جامعة بسكرة , قسم علم الاجتماع.
- مزهودة, عبد المليك (2001م), الاداء بين الكفاءة والفعالية, مجلة العلوم الانسانية , جامعة محمد خيضر بسكرة.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية

- Atulya Venkatraman (2006), Developing a strategic cost management Mode, Combining the Balance Scorecard and Activity Based Costing, Master of Science in Management, Faculty of Management, University of Lethbridge,.
- El- Hwaity, Abeer M., (2013), “Strategic Cost Management to Maximize the Value of the Organization and Its Competitive Advantage”, Islamic University, Gaza

Lisa M.Ellram, (2002,), “**Strategic Cost Management in the Supply Chain: A Purchasing and Supply Management Perspective**”, Arizona State University.

- Mostafa Kirli and Horun Gumas, (2011),”The Implementation of Strategic Management Accounting Based on Value Chain Analysis: Value chain” **Accounting Studies**, Vo13, NO. 1