

التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة ودوره في خفض التكلفة في المنشآت الصناعية
"دراسة ميدانية على عينة من القطاع الصناعي بالسودان"

**Integration Between Cost of Achievement And The Value Chain In Reducing Costs
of Industrial Establishments**

(A field Study Of A Sample of The Industrial Sector In Sudan)

1. أ. محمد صلاح محمد نوح 2. د. ياسر تاج السر محمد سند

جامعة سنار (السودان): كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية؛ E-mail: msalahnoah71@gmail.com

جامعة النيلين (السودان): كلية التجارة؛ E-mail: yasirsanad@gmail.com

تاريخ الإرسال: 2023/11/2 م تاريخ القبول: 2023/12/31 م تاريخ النشر: 2023/12/31 م

الملخص:

تناولت الدراسة التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة ودوره في خفض التكلفة في المنشآت الصناعية، هدفت الدراسة إلى بيان أثر التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض تكاليف المواد المباشرة وتكلفة التشغيل والتكاليف الإدارية العامة، ولمعالجة مشكلة الدراسة تم افتراض الآتي: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض تكلفة المواد المباشرة وتكلفة التشغيل والتكاليف الإدارية العامة، تم استخدام المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي وبرنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) للتحليل والمعالجات الإحصائية، وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد في تخفيض تكلفة المواد المباشرة والتكاليف التشغيلية والإدارية العامة، وأوصت الدراسة بالآتي: بناء علاقة تكاملية بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة لخفض التكاليف في الشركات الصناعية. كلمات مفتاحية: تكلفة الإنجاز؛ سلسلة القيمة؛ خفض التكلفة؛ المنشآت الصناعية.

Abstract:

The study dealt with the integration between Cost Of Achievement and the value chain and its role in reducing costs. The study aimed to demonstrate the effect of integration between Cost Of Achievement and the value chain in reducing direct material costs, operating costs, and general administrative costs. To solve the problem of the study, the following was hypothesized: the existence of a statistically significant relationship between integration between. Achievement cost, the value chain, and reducing the cost of direct materials, operating costs, and general administrative costs. The historical, deductive, inductive, and descriptive analytical method and the statistical package for social analysis (SPSS) were used for analysis and treatment. The study concluded that the integration between the cost of achievement and the value chain helps in reducing the cost of direct materials and costs. Operational and general administrative, and the study recommended the following: Building an integrated relationship between the cost of achievement and the value chain to reduce costs in industrial companies.

Keywords: Cost of Achievement؛ Value Chain؛ Reducing Costs؛ Industrial Establishments

المحور الأول: الإطار العام للدراسة:

تمهيد:

تعرضت نظم محاسبة التكاليف التقليدية للعديد من الانتقادات والتي تدور حول عدم ملائمة هذه النظم للتطورات والتحول التي تشهدها البيئة الصناعية، وارتفاع تكلفة الفشل والهدر في الموارد المتاحة وزيادة تكلفة الإنتاج مما يؤثر سلباً في إنتاجية ومبيعات وربحية الشركات ، وما يترتب عليها من ضرورة إحداث تغيرات جوهرية في نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ، واستجابة لذلك ظهر مفهوم التكلفة عن الإنجاز الذي حاول تقديم مفهوم

جديد للتكلفة مختلف عن المفهوم التقليدي ، وتساعد تكلفة الإنجاز الشركات على حساب الإنجاز المحقق من منتجاتها وذلك من خلال المقارنة بين الإنجاز وتكلفة الحصول عليه والمتمثلة بالمواد المباشرة فقط، وأيضاً ظهرت سلسلة القيمة حيث أن الهدف العام من هذه السلسلة هو تقديم أقصى قيمة بأقل تكلفة ممكنة، وخلق مستوى من التنافس، وتقوم الشركات المختلفة بإجراء تحليلاً لسلسلة عن طريق النظر إلى كل خطوة مطلوبة لإنتاج منتج جديد، وأن التكامل بين محاسبة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد الإدارة على فهم مشاكل إدارة التكلفة والوقوف عليها وتوجيه الانتباه إلى مراكز الإختناق ومن ثم تحسين اتخاذ القرارات اللازمة لتخفيض التكاليف.

مشكلة الدراسة:

تمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

* ماهو دور التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض التكلفة ؟ ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى خفض تكاليف المواد المباشرة في الشركات الصناعية؟

2- إلى أي مدى يؤثر التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض التكاليف التشغيلية في الشركات الصناعية؟

3- ماهو دور التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض التكاليف الإدارية العامة في الشركات الصناعية؟

أهداف الدراسة:

1- بيان أثر التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض تكاليف المواد المباشرة في الشركات الصناعية.

2- اكتشاف الكيفية التي يعمل بها التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض التكاليف التشغيلية في الشركات الصناعية.

3- إبراز دور التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض التكاليف الإدارية في الشركات الصناعية.

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية الدراسة في جانبين علمي وعملي:

أولاً: الأهمية العلمية:

1- تناولت موضوع خفض التكاليف والذي يعتبر من الدلائل الأساسية في إدارة التكلفة لدى المنشآت.

2- مد المكتبات المحاسبية بمثل هذه الدراسات في مجال التكلفة وحسن إدارتها.

ثانياً: الأهمية العملية:

1- مساعدة المديرين والعاملين في الشركات الصناعية على تخفيض التكاليف.

2- تسهم هذه الدراسة في إنجاز الأعمال بالشركات الصناعية بدرجة عالية من الكفاءة وبأقل تكلفة ممكنة.

فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة في الآتي:

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض تكلفة المواد

المباشرة في الشركات الصناعية.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكلفة التشغيلية في الشركات الصناعية.

3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكاليف الإدارية العامة في الشركات الصناعية.

منهجية الدراسة:

اتباع الباحثان المنهج التالي: المنهج التاريخي، المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي. مصادر وأدوات جمع البيانات:

تتمثل مصادر وأدوات جمع البيانات في الآتي:

1- مصادر أولية: الاعتماد على جمع البيانات من مجتمع الدراسة وذلك من خلال الاستبانة.

2- مصادر ثانوية: جمع البيانات من الدراسات السابقة والكتب والمراجع العلمية والدوريات والبحوث ذات الصلة بموضوع الدراسة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

1- الحدود المكانية: عينة من الشركات الصناعية في السودان.

2- الحدود الزمانية: 2023م.

3- الحدود البشرية: عينة من الموظفين العاملين بالشركات الصناعية.

4- الحدود الموضوعية: تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة، خفض التكلفة (تكلفة المواد المباشرة، التكلفة التشغيلية، التكاليف الإدارية العامة).

الدراسات السابقة:

1- دراسة الشعباني والحديدي (2010م).

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى استخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف تخفيض التكاليف، وافترضت الدراسة الآتي: ان اعتماد إستراتيجية تحليلات هندسة القيمة بصورة خاصة يعمل على تخفيض تكلفة الإنتاج وتقليل الجهد مع المحافظة على الجودة، وهدفت الدراسة إلى أن استخدام سلسلة القيمة بوصفها إستراتيجية حديثة في إدارة وخفض التكلفة، وتأتي أهمية الدراسة من خلال عرض الدور الذي تؤديه إدارة التكلفة في الشركات الأعمال في تمكّنها من التحكم بدرجات كبيرة بالتكلفة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل بيانات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات تعاني من ارتفاع في تكلفة الإنتاج مما يؤثر تنافسياً في ظل الاقتصاد المفتوح، وتوصى الدراسة بتبني سياسات من شأنها أن تقلل من تكلفة الإنتاج وإعطاء السياسات المالية دوراً أكبر في الاقتصاد الكلي.

2- دراسة محمد والمعيني (2013م).

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي: هل أن أساليب تخفيض التكاليف في ظل المحاسبة الرشيقة تختلف عن من في إدارة التكلفة التقليدية؟ وما هي المحاسبة الرشيقة وما هي أدواتها؟، وافترضت الدراسة الآتي: أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تقليل الضياع في المواد والوقت وتخفيض التكاليف، من أهداف الدراسة

التعرف على المحاسبة الرشيقة وتحديد خطوات تطبيقها لخفض التكاليف، واتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لصياغة المشكلة والفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، ومن اهم نتائج الدراسة الآتي: ان عدم ملائمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة مع المحاسبة الرشيقة لأنه لا يوضح العلاقة بين الأنشطة ورضا الزبون ولا يراعى تكاليف التسويق والخدمات ما بعد البيع، من اهم توصياتها الآتي: على الشركات بصورة عامة والشركات قيد الدراسة بصورة خاصة التفكير بالتحويل إلى الانتاج الرشيق بسبب تعدد احتياجات الزبائن.

3- دراسة عابدين (2015م).

تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال التالي: هل يساهم استخدام محاسبة الإنجاز في تطوير نظام التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الفلسطينية، ومن افتراضات الدراسة الآتي: أن استخدام محاسبة الانجاز يساهم في قياس وتقييم أداء الشركات الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، ومن اهدافها الآتي: بيان اهمية استخدام محاسبة الإنجاز في قياس وتقييم أداء الشركات الصناعية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، وتأتي أهمية الدراسة من كونها تبحث عن أحدث الادوات الأولية الحديثة محاسبة الإنجاز من أجل تطوير نظم التكاليف المتبعة في القطاع الصناعي الفلسطيني، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل بيانات الدراسة، ومن أهم نتائج الدراسة الآتي: إلى أن استخدام محاسبة الإنجاز يساهم في قياس وتقييم أداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، ومن أهم توصياتها الآتي: ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الفلسطينية لتكون نظم معلومات استراتيجية.

4- دراسة عبدالله و منصور (2015م).

تتمثل مشكلة الدراسة في معرفة التكامل بين أسلوبين التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، وافترضت الدراسة أن توفر البنية الأساسية والإمكانيات اللازمة لتطبيق ادوات إدارة التكلفة واستراتيجيات التكامل بينهما يؤثر على تحديد وقياس تكلفة إنتاج الكهرباء، ومن اهداف الدراسة قياس تكلفة الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية، تستمد الدراسة اهميتها من المساهمة في تدعيم جهود البحث العلمي ومحاسبة التكاليف حيث لوحظ ان هنالك قلة في الدراسات التي تناولت مثل هذه المواضيع، توصلت الدراسة إلى ان يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بالشركة السودانية للتوليد الحراري بمعدل تحميل واحد وهو الطاقة المنتجة، وأوصت الدراسة بالآتي: بان تتبنى الشركة السودانية للتوليد الحراري الأساليب الحديثة في قياس التكاليف ومنها التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط وذلك بغرض الوصول إلى تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة.

المحور الثاني: الإطار النظري:

أولاً: مفهوم محاسبة الإنجاز:

تعرف بأنها هي التي تساعد الشركات على حساب الإنجاز المحقق من منتجاتها وذلك من خلال المقارنة بين الإنجاز وتكلفة الحصول عليه والمتمثلة بالمواد المباشرة، والمساعدة في توفير المعلومات الملائمة للإدارة من أجل القدرة على التحليل المالي لربحيته الإنتاجية. (العازل، 2015م)

وتعرف أيضاً بأنها نظام شامل لكل أنواع الأنشطة ويربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد التي تستنفذها المنشأة في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز.

ثانياً: أهداف لمحاسبة عن تكلفة الإنجاز: تتمثل في الآتي:

- 1- مساعدة الإدارة في قياس وتقوم الأداء.
- 2- الكشف عن نقاط الاختناق وتحديد علاجها و الاهتمام بالمقاييس التشغيلية والمالية لقياس الأداء.
- 3- الاهتمام بكل المقاييس التشغيلية التي تتعلق بالإنجاز والمقاييس المالية لقياس الأداء. (شايبو و أحمد، 2013م)

ثالثاً: أهمية المحاسبة عن تكلفة الإنجاز:

- تساعد محاسبة الإنجاز على تحقيق مجموعة من النقاط من أهمها:
- 1- تساعد محاسبة الإنجاز في دعم عملية اتخاذ القرارات الرشيدة.
 - 2- تساعد في تطبيق نظرية القيود وتحقيق أهدافها المتمثلة في زيادة الأرباح والتعامل مع مختلف القيود في الشركة والحد من تأثيرها على قدراتها وطاقاتها في تحقيق أهدافها والعمل على إدارة وإزالة القيود.
 - 3- كما تساعد على توفير معلومات مناسبة للإدارة العليا من أجل دراسة وتقييم قرارات الاستغناء أو الإبقاء على خط إنتاجي معين، وتوفير المعلومات لزيادة طاقات وقدرات الموارد المقيدة. (العاقل، 2015م)

رابعاً: مزايا المحاسبة عن تكلفة الإنجاز:

- لمحاسبة الإنجاز عدد من المزايا ونقاط القوة تتمثل في الآتي:
- 1- تحسين الوضع التنافسي: تساعد المحاسبة عن تكلفة الإنجاز على تحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وأيضاً تحسين حصتها في السوق من خلال إزالة القيود.
 - 2- كما أنها تعيد التركيز على الكفاءات بعيداً عن اعتماد محاسبة التكاليف التقليدية. (الحمداني و الصبيحي، 2016م)

سادساً: الافتراضات التي بنيت عليها المحاسبة عن الإنجاز:

- 1- تعظيم هامش الإنجاز يؤدي إلى تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة، ولذا يجب أن يحتل المرتبة الأولى في سلسلة التفصيلات بالنسبة للإدارة، يليه في ذلك تخفيض حجم المخزون ثم يأتي تخفيض التكاليف في الآخر.
- 2- جميع عناصر التكاليف عدا المواد المباشرة يطلق عليها تكلفة التشغيل وتعامل على أنها تكاليف ثابتة.
- 3- تكلفة المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد الذي يتأثر باختلاف مزيج الإنتاج. (العجلة، 2011م)

سابعاً: آلية عمل محاسبة الإنجاز:

تقوم محاسبة الإنجاز على تبويب عناصر التكاليف إلى نوعين النوع الأول: المواد المباشرة، والنوع الثاني: تكاليف التشغيل والمتمثلة بباقي عناصر التكلفة، وتعد ثابتة على المدى القصير، وتوزع تكاليف التشغيل على أساس وقت الإنجاز مرجحاً بكمية الوحدات المباعة وسعر بيعها، ويتم تحديد نصيب المنتج من تكاليف التشغيل وفقاً للآتي:

إجمالي قيمة وقت الإنجاز = كمية المبيعات × سعر البيع × الوقت المستنفذ في التشغيل للوحدة.

$$\text{نصيب المنتج من قيمة وقت الإنجاز} = \frac{\text{قيمة وقت إنجاز المنتج}}{\text{إجمالي قيمة وقت إنجاز المنتجات}} \times 100\%$$

- نصيب المنتج من إجمالي تكاليف = إجمالي تكاليف التشغيل × نصيب المنتج من قيمة وقت الإنجاز.
إذا تحسب تكلفة الإنجاز في إطار وقت التشغيل فقط حتى تكون منتجة وهادفة في التعامل مع نقاط الاختناق التي تعطل سير العملية الإنتاجية.(الشعباني و الحياي ، 2018م)

ثامناً: مفهوم سلسلة القيمة:

تعرف بأنها الطريقة التي تسمح بالتحليل الداخلي للمؤسسة للتعرف على سلسلة الأنشطة التي تؤديها بغرض فهم سلوك التكلفة لديها والمصادر الحالية والمحتملة للميزة التي تحققها عن منافسيها. (نجاه، 2020م)

وأيضاً تعرف بأنها هي مجموعة من الأنشطة التي تشمل التصميم، الإنتاج التسويق، ودعم المنتج أو خدمة يتم تنفيذها ضمن سلسلة تسمى سلسلة القيمة. (علي، 2019م)

تاسعاً: أهداف سلسلة القيمة:

هنالك العديد من الأهداف لسلسلة القيمة منها:

1- التركيز على زيادة مصلحة كل الأطراف العاملة عن طريق إدارة وربط أنشطة السلسلة الكلية من الموردين إلى الزبائن.

2- إنتاج كميات من البضائع أو تقديم الخدمات عن طريق تكامل الأنشطة داخل المؤسسة.

3- إن العمل ضمن السلسلة الصناعية يؤدي إلى تطوير سلاسل قيم تنافسية تحقق الحصول على نتائج

إيجابية عن طريق تعظيم قيمة المؤسسات المشتركة ضمن السلسلة الكلية. (صارة، 2018م)

عاشراً: مزايا سلسلة القيمة:

تتمثل مزايا سلسلة القيمة في الآتي:

1- تحسين الموقف التكاليفي للمنشأة، وبالتالي تدعيم قدرتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية.

2- يؤدي تحليل أنشطة القيمة إلى الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف جزئياً أو كلياً إلى القيمة.

3- التركيز على تخفيض التكلفة، وإيجاد طرق لتحسين العوائد من سلسلة القيمة.

4- يساعد المنشأة في إبراز مؤشرات الأداء وتوضيحها لنظام المعلومات الإدارية لديها. (نور، 2015م)

أحد عشر: خصائص سلسلة القيمة:

تتميز تقنية تحليل سلسلة القيمة بالخصائص التالية:

1- طريقة عملية: للقيام بحساب عناصر تكلفة المنتج ، والاستعانة بأرقام لتقدير الجودة الاقتصادية

للمنتج التي تساعد متخذ القرار على اتخاذ القرارات الصحيحة.

2- تهدف لتحسين قيمة المنتج: تقدر قيمة المنتج وفقاً للفرق بين ما يعنيه المنتج للزبون والسعر الذي

يدفعه مقابل الحصول عليه..

3- توفير الأنشطة المطلوبة بأقل تكلفة. (صارة، 2018م)

اثنا عشر: أنشطة سلسلة القيمة:

تتكون سلسلة القيمة من عدد من الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة وهي كالآتي:

- 1- الأنشطة الأساسية: وتتمثل في مجموعة الأنشطة التي تؤدي إلى التشكيل المادي للمنتج ، ويتم تقييم هذه الأنشطة بهدف التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف فيها. وتشمل الآتي:
 - أ- الإمدادات الداخلية: وتشمل الأنشطة والتكاليف والأصول المرتبطة بالاستلام والتخزين.
 - ب- العمليات (الإنتاج): وتشمل الأنشطة المتصلة بتحويل المدخلات إلى منتجات في شكلها.
 - ج- الإمدادات الخارجية: وتشمل كل الأنشطة المرتبطة بعمليات التوزيع المادي للمنتج
 - د- المبيعات والتسويق: وتشمل أنشطة الدعاية والترويج وبحوث السوق.
 - هـ- الخدمات: وتتمثل في الأنشطة المرتبطة بتقديم خدمات لدعم قيمة المنتج.
- 2- الأنشطة الداعمة: فتتمثل في الأنشطة التي تدعم وتسهل القيام بالأنشطة الأساسية وتشمل الآتي:
 - د- البنية الأساسية للمؤسسة: التخطيط، مراقبة الجودة. (وسيلة، 2012م)
 - أ- إدارة الموارد البشرية: تتعلق بالأنشطة التي تتضمن التعيين، الاستخدام، التدريب وتطوير المهارات وهي تتغلغل عبر سلسلة القيمة ككل وتعمل على تدعيم الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة في حد ذاتها.
 - ج- التطوير التكنولوجي: يتضمن الأنشطة المتصلة ببحوث تطوير المنتج وتصميمه تطوير برامج الحاسوب.
 - ذ- المشتريات: تشير إلى وظيفة الحصول على المدخلات المطلوب شراؤها سواء كانت مواد أولية، خدمات، آلات وتغلغل هذه الوظيفة عبر سلسلة قيمة ككل لأنها تدعم كل نشاط في حالة شراء.(وسيلة، 2012م)

ثلاثة عشر: مفهوم خفض التكاليف:

تخفيض التكاليف يعني الحصول على المنافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (المدخلات) أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات ، ويعرف خفض التكلفة بأنه تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه.

أربعة عشر: أهداف تخفيض التكلفة:

أن تحقيق الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، يقلل من مجالات الإسراف وسوء الاستخدام، بحيث توجه التكلفة إلى تلك الأنشطة الضرورية التي تحقق قيمة المنتج ومن ثم خفض التكلفة والذي يؤدي إلى تحقيق رضا العملاء من خلال تقديم المنتج بالجودة والمواصفات المميزة وبأقل سعر ممكن مقارنة بأسعار المنافسين.(علي و هارون، 2021م)

خمس عشر: أهمية تخفيض التكلفة:

وتتمثل أهمية تخفيض التكاليف في الآتي :

- 1- تجنب التكاليف غير الضرورية حاضراً ومستقبلاً دون تخفيض وتجنب التأثير السلبي في قيمة المبيعات.
- 2- الاقتصاد والحرص في استخدام عناصر الإنتاج يؤدي إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية.
- 3- تعزيز رأسمال الشركة وإجراء التوسعات في خطط النشاط الاقتصادي بتوجيه الوفورات المالية.
- 4- الاستخدام الأمثل للموارد بالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة. (الخالدي، 2019م)

سبعة عشر: العوامل التي تؤدي إلي تخفيض التكاليف :

من أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف الآتي :

- 1- الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعليم لدي العاملين.

- 2- الإستثمار الأقل في الموارد وخاصة الموارد الأولية مع وجود أنظمة تخزين متقطعة.
- 3- اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج و المحافظة على سلامته من التلف.
- 4- الارتفاع بمستوي استغلال الطاقات المتاحة في موجودات المؤسسة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على التكلفة الكلية.(مانع وبوقسري، 2021م)

ثمانية عشر: شروط تخفيض التكلفة

هنالك عدة شروط ينبغي على الشركة أن تراعيها إذا ما أرادت تخفيض تكاليفها ومنها الآتي :

- 1- تخفيض المخزون بأنواعه المختلفة إلى أدنى حد ممكن.
- 2- المحافظة على تصميم المنتج وتطويره في دورات مستمرة.
- 3- تخفيض التكاليف عن طريق هندسة القيمة.. (حسين و محمود حنفي، 2018م)

العلاقة التكاملية بين أسلوب تكلفة المحاسبة عن الإنجاز وسلسلة القيمة ودورها في خفض التكاليف.

أولاً: مفهوم التكامل:

يعرف نظام معلومات التكامل على أنه النظام الذي تتكامل فيه الأنظمة الفرعية مع بعضها البعض من خلال عمالها بصورة متنافسة ومتبادلة، بحيث يتبع تكرار وتوليد المعلومات من أكثر من النظام، وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات اللازمة لجهات المختلفة فضلاً عن تقليل الوقت والجهد اللازمين لها. (شايبو، 2019م)

ثالثاً: فوائد التكامل من بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة:

ويتضح للباحثان أن الفوائد والمنافع الأساسية من عملية التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة هو تحسين أداء الشركات من خلال تحسين الربحية، وهنالك عدد من فوائد تتمثل في الآتي:

- 1- أن المنفعة الأساسية من عملية التكامل هو تحسين أداء الوحدات الاقتصادية لكل عن طريق تخفيض مستوى التكاليف للمنتج أو الخدمة ومن ثم تحسين مستوى الربحية وزيادة الحصة.
- 2- يمكن التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة من تجنب عيوب التطبيق الفردي لكل واحد منهم.
- 3- يساعد إدارات الشركات على استقلال الأمثل للموارد لأن بعض الموارد تتسم بالندرة.
- 4- أيضاً مساعدة الإدارة على تخفيض التكاليف تحسين الربح ودعم المواقف التنافسية في السوق.

رابعاً: التكامل بين تكلفة الانجاز وسلسلة القيمة: (شايبو، 2019م)

تتناول المحاسبة عن تكلفة الانجاز البحث عن نقاط الاختناق داخل خطوط الانتاج والقيام بمعالجتها لتحقيق التوازن بين طاقات على مستوى خطوط الانتاج، هذا يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليات الداخلية و تعظيم عائد العمليات الداخلية، و يؤثر ذلك في زيادة الانجاز والربحية، وتعتبر المحاسبة عن تكلفة الانجاز فلسفة تجارية ادارية لتحقيق اهداف داخل سلسلة القيمة التي يجب على المديرين فحص سلسلة الانشطة المرتبطة بعناية لتحديد القيود او نقاط الاختناق التي تمنع من الوصول الي المستوى المرغوب فيه في ضوء محاسبة الانجاز فان سلسلة القيمة للشركة ينظر اليها على انها مجموعه مترابطة من الانشطة او العمليات.

خامساً: دور التكامل بين محاسبة تكلفة الانجاز وسلسلة القيمة في خفض التكلفة يتمثل الدور في الاتي:

- 1- قياس معدلات الانجاز للمنشأة والمتمثل في المعدل الذي تتمكن المنشأة عنده من توليد النقدية وليس الانتاج من خلال المورد عند اداء نشاط ما .
- 2- تحديد المخزون الذي يعبر عن حجم الاموال المستثمرة في شراء المواد الخام .
- 3- تحديد النفقات التشغيل اللازمة لتحويل المخزون الي منتج والمتمثل في التدفقات النقدية الخارجية .

- 4- يتم الربط بين معدلات الإنجاز الفعلية خلال فترة ما، والموارد المستفيدة لتحقيق ذلك الإنجاز ويمكن قياسه من خلال هامش الإنجاز (الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة المواد فقط).
- 5- يتم التحسين المستمر حيث يتم تحديد مواطن الاسراف والضياع في المواد والوقت والانشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص منها، ثم قياس هامش الانجاز لكل ساعة تشغيل وتكلفتها. (نافع، 2019م)

سادساً: التكامل بين محاسبة تكلفة الانجاز وسلسلة القيمة يعمل على خفض التكاليف عن طريق الآتي:

1- تكلفة المواد المباشرة: يمثل عنصر المواد المباشرة تلك المواد التي تصبح جزءا متكاملًا من منتجات المنظمة ما ويمكن تتبعها بشكل مباشر، حيث تدخل انواع مختلفة من المواد في صناعة المنتجات تامة الصنع وتسمى بالمواد الخام والتي تعبر عن مكونات او مدخلات في الانتاج (سلامة وأميرهم، د.ت)

وقد تحتفظ المنظمة ببعض من هذه المواد لحين الحاجة لاستخدامها، ويؤدي التخفيض و الترشيد في تكلفة المواد وتكلفة المخزون إلى احداث تخفيض كبير في تكلفة المنتج ويتم التخفيض في البنود الاتية :

أ- تخفيض تكلفة المخزون: يتمثل الهدف الاساسي من الاحتفاظ بالمواد في الحصول عليها عند الحاجة.

ب- تكلفة تخفيض التوريد: تعتبر تكاليف التوريد جزءا مهما من اجمالي تكلفة الانتاج ولهذا السبب فمن المنطقي عند السعي لتخفيض تلك التكاليف من اجل دعم الميزة التنافسية.

ج- تخفيض تكاليف المواد المستخدمة: يشير استخدام المواد إلى المواد المستخدمة فعليًا مقابل كمية المواد المفقودة، وفي هذا السياق تتم معالجة المواد المفقودة كجزء طبيعي من عملية التصنيع، وقد تؤثر طريقة استهلاك المواد على فقدانها، غالبا ما تكون تكاليف المواد الكبيرة لأي منظمة صناعية لذلك قد يكون من الضروري قياس المواد بمقاييس مناسبة تساعد على توضيح تكاليف تلك المواد والرقابة عليها وتخفيضها .

2- التكاليف الادارية: هي النفقات التي لا تتعلق مباشرة بالعمليات و تتكبدتها ادارة الشركة بشكل عام ، وبرغم من ان التكاليف الادارية تعتبر تكاليف غير مباشرة، الا انها مهمة لأنها تساعد اولئك الذين يقومون بتشغيل و بيع منتجات الشركة عن طريق جعل عملهم اكثر كفاءة تتضمن التكاليف الادارية النفقات التي تتحملها الشركة لدعم عمل الاعمال التجارية ولكنها لا تتعلق مباشرة بخدمة معينة او انتاج منتج معين، وهناك عدة طرق للحد من التكاليف الادارية منها عدم الشراء والاكتفاء بالإيجار، الحد من مصاريف السفر والترقية، والعمل عن بعد، استبعاد الورق. (سلامة وأميرهم، د.ت)

3- تكاليف التشغيل: هي كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات مباعة او تلك المتعلقة بتحقيق الانجاز خلال فترة معينة وتتضمن الاجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة ، وذلك من خلال زيادة حجم المبيعات (الخدمات) وتخفيض المخزون الي اقصى حد ممكن وتخفيض تكاليف التشغيل. (نافع، 2019م)

المحور الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين هم موضوع مشكلة الدراسة. وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فان المجتمع

المستهدف يتكون من العاملين بالقطاع الصناعي في السودان، وقد أخذت العينة من هذا المجتمع، ومن ثم شملت العينة العاملين بمصنع سكر سنار بولاية سنار، والعاملين بمصنع سكر كنانة ومصنع سكر عسلاية بولاية النيل الأبيض، والبالغ عددهم (170) كالاتي:

جدول رقم (1) تنظيف البيانات ونسبة استجابة العينة.

الرقم	البيان	الاستجابة
1	مجموع الاستبانات الموزعة للمستجيبين	120
2	مجموع الاستبانات التي تم إرجاعها	120
3	الاستبانات التي لم ترد	0
4	الاستبانات غير الصالحة نسبة البيانات المفقودة	0
5	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	120
6	نسبة الاستجابة	100%

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية 2023م.

ثانياً: أدوات الدراسة ومراحل تصميمها:

وقد استخدم الباحث الاستبانة كأداة للدراسة وجمع البيانات باعتبارها من أنسب أدوات البحث العلمي التي تحقق أهداف الدراسات المسحية وتمشياً مع ظروف هذا الدراسة وطبيعة البيانات التي يراد جمعها وعلى المنهج المتبع في الدراسة، واعتمد الباحث عند إعداد الاستبانة على المراجع ذات الصلة بموضوع الدراسة البحوث والدراسات السابقة التي تتناول موضوع الدراسة وآراء المحكمين الذين عرضت عليهم الاستبانة في صورتها المبدئية ومقابلة بعض المختصين في مجال الدراسة والاستفادة من آرائهم حول المقياس المستخدم في الدراسة وطريقة صياغة عبارته بما يتناسب مع أهداف الدراسة، وقد استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي ووزعت درجات المقياس (من 5 إلى 1) بحيث يظهر المبحوث ما إذا كان يوافق بشدة أو يوافق أو محايد أو لا يوافق أو لا يوافق بشدة.

ثالثاً: صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس الاستبانة ما وضع لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة صدق المقياس.

الاتساق الداخلي Internal Validity: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة

مع المجال الذي تنتمي إليه الفقرة، وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات

الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

جدول رقم (2) معامل الارتباط لعببارات الفرضية الأولى.

العبارات	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تخفيض تكلفة المواد المباشرة.	.521**	.000
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تقليل الهدر في استخدام المواد المباشرة.	.526**	.000
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يفيد في شراء كميات المطلوبة فقط دون الحاجة لشراء كميات إضافية مما يقلل من تكلفة التخزين.	.600**	.000
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد في مراقبة تكاليف شحن المواد المباشرة.	.637**	.000
يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تقليل الضياع الناتج عن الحصول على مواد أقل جودة.	.563**	.000
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على ضبط تكلفة المواد المباشرة.	.612**	.000
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تخفيض تكاليف المناولة والاستلام للمواد الخام.	.608**	.000
تنخفض تكلفة المواد المباشرة من خلال التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة باعتبارها التكلفة المتغيرة.	.613**	.000

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

ويتضح من الجدول (2) أن قيم معاملات الارتباط بين درجة العبارة والدرجة الكلية (التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض تكلفة المواد المباشرة في الشركات الصناعية) تتراوح ما بين (0.637) للعبارة الرابعة و(0.521) للعبارة الأولى، وجميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي للفرضية بعبارة مما يعكس درجة عالية من الصدق لعببارات القياس.

جدول رقم (3) معامل الارتباط لعببارات الفرضية الثانية.

العبارات	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)
يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة للإنتاج.	.662**	.000
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد في وضع خطط التشغيل مما يوفر أكبر قدر من الطاقة التشغيلية.	.532**	.000
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يؤدي إلى إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	.644**	.000
يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تخفيض التكاليف التشغيلية بالقدر المناسب.	.540**	.000
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في وضع خطط تشغيل تضمن توفير أكبر قدر من الطاقة المستخدمة.	.590**	.000
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في رسم خارطة للأنشطة التشغيلية مما يساهم في خفض التكاليف التشغيلية.	.580**	.000
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على تحقيق الوفرة في التكاليف التشغيلية.	.581**	.000
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على خفض التكاليف التشغيلية بتدريب العمال على الكفاءة في العمل.	.494**	.000

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

ويتضح من الجدول (3) أن قيم معاملات الارتباط بين درجة العبارة والدرجة الكلية (التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكلفة التشغيلية في الشركات الصناعية) تتراوح ما بين (0.662) للعبارة الأولى و(0.494)

للعلاقة الأخيرة، وجميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي للفرضية بعبارته مما يعكس درجة عالية من الصدق لعبارات القياس.

جدول رقم (4) معامل الارتباط لعبارات الفرضية الثالثة.

العبارات	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في الرقابة على الخدمات داخل الشركة والتأكد من استخدامها في أغراض العمل.	.520**	.000
يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على خفض الامتيازات الوظيفية.	.504**	.000
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض نفقات السفر والمأموريات.	.641**	.000
يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تخفيض نفقات طباعة الورق من خلال استخدام البريد الإلكتروني في التواصل.	.552**	.000
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في توفير معلومات تفيد في خفض التكاليف الإدارية.	.566**	.000
يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على إيقاف شراء العقارات الجديدة والاكتفاء بالإيجار لخفض التكاليف الإدارية.	.591**	.000
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يوفر معلومات تفيد في شراء الأجهزة والمعدات التي تحتاجها الشركة فقط.	.622**	.000
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض تكاليف الخدمات العامة والاجتماعات أثناء العمل.	.576**	.000

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

ويتضح من الجدول (4) أن قيم معاملات الارتباط بين درجة العبارة والدرجة الكلية (التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكاليف الإدارية العامة في الشركات الصناعية) تتراوح ما بين (0.622) للعبارة السابعة و(0.504) للعبارة الثانية، وجميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي للفرضية بعبارته مما يعكس درجة عالية من الصدق لعبارات القياس.

ثبات الاستبيان Reliability

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد خلال فترة زمنية معينة. وقد

تحقق الباحث من ثبات الاستبانة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient

جدول رقم (5) معامل ألف كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض تكلفة المواد المباشرة في الشركات الصناعية.	8	0.723

0.713	8	التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكلفة التشغيلية في الشركات الصناعية.
0.704	8	التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكاليف الإدارية العامة في الشركات الصناعية

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

يوضح الجدول رقم (5) نتائج طريقة الاتساق لمعامل الثبات لأداة الدراسة الاستبيان ويتضح من الجدول أن قيمة معامل ألفا كرونباخ الكلي بلغت 0.93 هي قيمة عالية جداً تدل على أن الاستبانة المصممة بواسطة الباحث إذا طبقت على فرد أو على مجموعة من الأفراد عدة مرات فإنها ستعطي نفس النتائج أو التقديرات، وبالتالي فإن استبانة الدراسة يمكن وصفها بأنها ثابتة أي أنها صالحة لقياس الجانب المقصود ولا تقيس جانباً سواه.

جدول رقم (6)الصدق الذاتي

معامل الصدق	عدد العبارات	الفرضيات
0.850	8	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض تكلفة المواد المباشرة في الشركات الصناعية.
0.844	8	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكلفة التشغيلية في الشركات الصناعية.
0.839	8	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكاليف الإدارية العامة في الشركات الصناعية

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

رابعاً: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة:

1- متغير التخصص العلمي:

جدول رقم (7) التوزيع التكراري النسبي للأفراج عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.

النسبة المئوية	التكرارات	التخصص العلمي
48.3%	58	محاسبة
6.7%	8	نظم معلومات محاسبية
23.3%	28	إدارة الأعمال
19.2%	23	الاقتصاد
2.5%	3	أخرى
100%	120	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

يوضح الجدول رقم (7) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي حيث تبين أن 48.3% من إجمالي أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي "محاسبة"، بينما وجد أن 23.3% من إجمالي أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي "إدارة أعمال"، في حين وجد أن 19.2% من إجمالي أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي

"الاقتصاد"، كما وجد أن 6.7% من إجمالي أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي "نظم معلومات محاسبية"، وأخيراً وجد أن 2.5% من إجمالي أفراد عينة الدراسة من أصحاب التخصصات الأخرى.

2- متغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (8) التوزيع التكراري النسبي للأفراج عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
دبلوم تقني	16	13.3%
بكالوريوس	72	60.0%
دبلوم عالي	12	10.0%
ماجستير	15	12.5%
دكتوراه	5	4.2%
الإجمالي	120	100%

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

يبين الجدول رقم (8) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي حيث تبين أن 60% من إجمالي أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس"، بينما وجد أن 13.3% من إجمالي أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دبلوم تقني"، كما وجد أن 12.5% من إجمالي أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "ماجستير" و 10% من إجمالي أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دبلوم عالي" وأخيراً وجد أن 4.2% من إجمالي أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دكتوراه".

3- متغير المسمى الوظيفي:

جدول رقم (9) التوزيع التكراري النسبي للأفراج عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.

المسمى الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب	38	31.7%
مراجع داخلي	19	15.8%
مدير مالي	7	5.8%
رئيس قسم	25	20.8%
مدير إدارة	14	11.7%
أخرى	17	14.2%
الإجمالي	120	100.0%

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

يوضح الجدول (9) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي حيث تبين أن 31.7% من أفراد عينة الدراسة "محاسب"، كما وجد أن 20.8% من إجمالي أفراد عينة الدراسة "رئيس قسم"، و 15.8% من إجمالي

أفراد عينة الدراسة "مراجع داخلي"، بينما وجد أن 14.2% "أخرى"، بينما وجد أن 11.7% من إجمالي أفراد عينة الدراسة مسماهم الوظيفي "مدير إدارة"، وأخيراً وجد أن 5.8% من إجمالي أفراد عينة الدراسة "مدير مالي"

4- متغير سنوات الخبرة:

جدول رقم (10) التوزيع التكراري النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	21	17.5%
5 وأقل 10 سنة	30	25.0%
10 وأقل من 15 سنة	18	15.0%
15 وأقل 20 سنة	13	10.8%
20 سنة فأكثر	38	31.7%
الإجمالي	120	100.0%

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

يوضح الجدول (10) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة حيث تبين أن 31.7% من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم أكثر من 20 سنة، بينما وجد أن 25% من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم تتراوح ما بين 5 سنوات و أقل من 10 سنوات، بينما وجد أن 17.5% من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم تقل من 5 سنوات، بينما وجد أن 15% من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم تتراوح ما بين 10 سنوات وأقل من 15 سنة، وأخيراً وجد أن 10.8% من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم تتراوح ما بين 15 سنة و أقل من 20 سنة.

خامساً: تحليل عبارات الفرضيات:

جدول رقم (11) التكرارات والنسب المئوية لعبارات الفرضية الأولى

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تخفيض تكلفة المواد المباشرة.	54	59	5	1	1
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تقليل الهدر في استخدام المواد المباشرة.	50	54	11	4	1
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يفيد في شراء الكميات المطلوبة فقط دون الحاجة لشراء كميات إضافية مما يقلل من تكلفة التخزين.	49	39	22	7	3
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد في مراقبة تكاليف شحن المواد المباشرة.	35	61	20	2	2
يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تقليل الضياع الناتج عن الحصول على مواد أقل جودة.	44	49	18	5	4

3	7	14	57	39	ك	يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على ضبط تكلفة المواد المباشرة.
2.5%	5.8%	11.7%	47.5%	32.5%	%	
4	6	14	55	41	ك	يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة في تخفيض تكاليف المناولة والاستلام للمواد الخام.
3.3%	5.0%	11.7%	45.8%	34.2%	%	
1	8	16	47	48	ك	تنخفض تكلفة المواد المباشرة من خلال التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة بإعتبارها التكلفة المتغيرة..
0.8%	6.7%	13.3%	39.2%	40.0%	%	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

جدول رقم (12) التكرارات والنسب المئوية لعبارات الفرضية الثانية

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة للإنتاج.	ك	50	53	12	5
	%	41.7%	44.2%	10.0%	4.2%
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد في وضع خطط التشغيل مما يوفر أكبر قدر من الطاقة التشغيلية.	ك	42	62	12	3
	%	35.0%	51.7%	10.0%	2.5%
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يؤدي إلى إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	ك	35	54	21	9
	%	29.2%	45.0%	17.5%	7.5%
يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تخفيض التكاليف التشغيلية بالقدر المناسب.	ك	42	53	17	4
	%	35.0%	44.2%	14.2%	3.3%
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في وضع خطط تشغيل تضمن توفير أكبر قدر من الطاقة المستخدمة.	ك	31	64	13	8
	%	25.8%	53.3%	10.8%	6.7%
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في رسم خارطة للأنشطة التشغيلية مما يساهم في خفض التكاليف التشغيلية.	ك	37	61	17	3
	%	30.8%	50.8%	14.2%	2.5%
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على تحقيق الوفرة في التكاليف التشغيلية.	ك	42	53	16	7
	%	35.0%	44.2%	13.3%	5.8%
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على خفض التكاليف التشغيلية بتدريب العمال على الكفاءة في العمل.	ك	48	53	12	7
	%	40.0%	44.2%	10.0%	5.8%

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

جدول رقم (13) التكرارات والنسب المئوية لعبارات الفرضية الثالثة

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في الرقابة على الخدمات داخل الشركة والتأكد من استخدامها في أغراض العمل.	ك	57	44	13	1
	%	47.5%	36.7%	10.8%	0.8%
يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على خفض الامتيازات الوظيفية.	ك	34	52	18	14
	%	28.3%	43.3%	15.0%	11.7%
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض نفقات السفر والمأموريات.	ك	34	47	27	10
	%	28.3%	39.2%	22.5%	8.3%
يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تخفيض نفقات طباعة الورق من خلال استخدام البريد الإلكتروني في التواصل.	ك	41	55	15	9
	%	34.2%	45.8%	12.5%	7.5%
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في توفير معلومات تفيد في خفض التكاليف الإدارية.	ك	38	58	15	8
	%	31.7%	48.3%	12.5%	6.7%

2	9	25	43	41	ك	يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على إيقاف شراء العقارات الجديدة والاكتفاء بالإيجار لخفض التكاليف الإدارية.
1.7%	7.5%	20.8%	35.8%	34.2%	%	
1	8	19	52	40	ك	التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يوفر معلومات تفيد في شراء الأجهزة والمعدات التي تحتاجها الشركة فقط.
0.8%	6.7%	15.8%	43.3%	33.3%	%	
2	5	27	49	37	ك	يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض تكاليف الخدمات العامة والاجتماعات أثناء العمل.
1.7%	4.2%	22.5%	40.8%	30.8%	%	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

جدول رقم (14) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وقيمة T ومستوى المعنوية لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية	الترتيب	درجة الموافقة
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تخفيض تكلفة المواد المباشرة.	4.37	.685	21.850	0.000	1	موافق بشدة
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تقليل الهدر في استخدام المواد المباشرة.	4.23	.817	16.533	0.000	2	موافق بشدة
تنخفض تكلفة المواد المباشرة من خلال التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة باعتبارها التكلفة المتغيرة.	4.11	.933	13.013	0.000	3	موافق
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد في مراقبة تكاليف شحن المواد المباشرة.	4.04	.824	13.849	0.000	4	موافق
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يفيد في شراء كميات المطلوبة فقط دون الحاجة لشراء كميات إضافية مما يقلل من تكلفة التخزين.	4.03	1.028	11.006	0.000	5	موافق
يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تقليل الضياع الناتج عن الحصول على مواد أقل جودة.	4.03	.995	11.374	0.000	6	موافق بشدة
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تخفيض تكاليف المناولة والاستلام للمواد الخام.	4.03	.983	11.426	0.000	7	موافق
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على ضبط تكلفة المواد المباشرة.	4.02	.953	11.692	0.000	8	موافق
المتوسط العام	4.1073	.53016	22.880	0.000		موافق

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من خلال الجدول (14) أن قيمة الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الأولى التي تنص على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض تكلفة المواد المباشرة في الشركات الصناعية" قد تراوحت بين (4.37 من 5) وقيمة الاختبار T بلغت 21.850 ومستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني " يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تخفيض تكلفة المواد المباشرة "والتي جاءت بالمرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي هي دالة احصائية، ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة جدا من الموافقة على هذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة.

وفي المرتبة الأخيرة من حيث قيمة الوسط الحسابي جاءت الفقرة "يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على ضبط تكلفة المواد المباشرة" حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي للعبارة (4.02 من 5) وبلغت قيمة الاختبار T 22.885 ومستوى المعنوية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً، ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي للمحور ككل قد بلغ (4.10 من 5) وبلغت قيمة الاختبار T 22.880 ومستوى المعنوية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة.

جدول رقم (15) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وقيمة T ومستوى المعنوية لعبارات الفرضية الثانية

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية	الترتيب	درجة الموافقة
يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة للإنتاج	4.23	.796	16.966	0.000	1	موافق بشدة
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد في وضع خطط التشغيل مما يوفر أكبر قدر من الطاقة التشغيلية.	4.18	.774	16.626	0.000	2	موافق
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على خفض التكاليف التشغيلية بتدريب العمال على الكفاءة في العمل.	4.18	.840	15.432	0.000	3	موافق
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في رسم خارطة للأنشطة التشغيلية مما يساهم في خفض التكاليف التشغيلية.	4.07	.837	13.952	0.000	4	موافق بشدة
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على تحقيق الوفرة في التكاليف التشغيلية.	4.05	.934	12.322	0.000	5	موافق
يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تخفيض التكاليف التشغيلية بالقدر المناسب.	4.04	.965	11.826	0.000	6	موافق
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يؤدي إلى إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	3.94	.919	11.220	0.000	7	موافق
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في وضع خطط تشغيل تضمن توفير أكبر قدر من الطاقة المستخدمة.	3.92	.967	10.389	0.000	8	موافق
المتوسط العام	4.0760	.50815	23.197	0.000		موافق

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من خلال الجدول (15) أن قيمة الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الثانية التي تنص على أنه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكلفة التشغيلية في

الشركات الصناعية " قد تراوحت بين (4.23 من 5) وقيمة الاختبار T بلغت 16.966 ومستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني " يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة للإنتاج " والتي جاءت بالمرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي هي دالة إحصائية، ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة جداً من الموافقة على هذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة. وفي المرتبة الأخيرة من حيث قيمة الوسط الحسابي جاءت الفقرة " يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في وضع خطط تشغيل تضمن توفير أكبر قدر من الطاقة المستخدمة " حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي للعبارة (3.92 من 5) وبلغت قيمة الاختبار T 10.389 ومستوى المعنوية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائية، ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة. وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي للمحور ككل قد بلغ (4.07 من 5) وبلغت قيمة الاختبار T 22.880 ومستوى المعنوية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائية ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة.

جدول رقم (16) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وقيمة T ومستوى المعنوية لعبارات الفرضية الثالثة

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية	الترتيب	درجة الموافقة
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في الرقابة على الخدمات داخل الشركة والتأكد من استخدامها في أغراض العمل.	4.22	.974	13.775	0.000	1	موافق بشدة
يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تخفيض نفقات طباعة الورق من خلال استخدام البريد الإلكتروني في التواصل.	4.07	.877	13.328	0.000	2	موافق
يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في توفير معلومات تفيد في خفض التكاليف الإدارية.	4.03	.888	12.745	0.000	3	موافق
التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يوفر معلومات تفيد في شراء الأجهزة والمعدات التي تحتاجها الشركة فقط.	4.02	.917	12.151	0.000	4	موافق
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض تكاليف الخدمات العامة والاجتماعات أثناء العمل.	3.95	.924	11.257	0.000	5	موافق
يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على إيقاف شراء العقارات الجديدة والاكتفاء بالإيجار لخفض التكاليف الإدارية.	3.93	1.002	10.204	0.000	6	موافق
يعمل التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على خفض الامتيازات الوظيفية.	3.85	1.018	9.147	0.000	7	موافق
يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في	3.84	.987	9.339	0.000	8	موافق

						خفض نفقات السفر والمأموريات.
موافق	0.000	20.010	.54174	3.9896		المتوسط العام

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من خلال الجدول رقم (16) أن قيمة الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الثالثة التي تنص على أنه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة وخفض التكاليف الإدارية العامة في الشركات الصناعية" قد تراوحت بين (4.22 من 5) وقيمة الاختبار T بلغت 13.775 ومستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني "يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في الرقابة على الخدمات داخل الشركة والتأكد من استخدامها في أغراض العمل" والتي جاءت بالمرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي هي دالة إحصائية، ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة جداً من الموافقة على هذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة.

وفي المرتبة الأخيرة من حيث قيمة الوسط الحسابي جاءت الفقرة "يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في خفض نفقات السفر والمأموريات" حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي للعبارة (3.84 من 5) وبلغت قيمة الاختبار T 9.339 ومستوى المعنوية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائية، ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي للمحور ككل قد بلغ (3.98 من 5) وبلغت قيمة الاختبار T 20.010 ومستوى المعنوية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائية ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة.

المحور الرابع: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

من خلال الإطار النظري وتحليل بيانات الدراسة الميدانية توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

1. يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في تقليل الهدر في استخدام المواد المباشرة.
2. التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد في مراقبة تكاليف شحن المواد المباشرة.
3. التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يفيد في شراء الكميات المطلوبة فقط دون الحاجة لشراء كميات إضافية مما يقلل من تكلفة التخزين ويضبط تكلفتها.

4. التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يساعد على تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة للإنتاج، وضع خطط التشغيل لتوفر أكبر قدر من الطاقة التشغيلية.
5. يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في رسم خارطة للأنشطة التشغيلية مما يساهم في خفض التكاليف التشغيلية.
6. يساهم التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة على خفض التكاليف التشغيلية بتدريب العمال على الكفاءة في العمل.
7. يساعد التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في الرقابة على الخدمات داخل الشركة والتأكد من استخدامها في أغراض العمل وتخفيض نفقات طباعة الورق باستخدام البريد الإلكتروني في التواصل.
8. يؤدي التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة إلى تخفيض نفقات طباعة الورق من خلال استخدام البريد الإلكتروني في التواصل.
9. التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة يوفر معلومات تفيد تفيد في خفض التكاليف الإدارية و شراء الاجهزة والمعدات التي تحتاجها الشركة فقط.

ثانياً: التوصيات

- على ضوء النتائج التي توصلت اليها الدراسة يوصي الباحثان بالآتي:
1. إتباع سياسة التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة لتقليل هدر المواد المباشرة وضبط تكلفتها.
 2. الاهتمام بتطبيق سياسة التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة لشراء الكميات المطلوبة دون شراء كميات إضافية وتقليل تكاليف الشحن.
 3. على الشركات الاستفادة من سلسلة القيمة وتكلفة الإنجاز في تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة للإنتاج.
 4. حث الشركات الصناعية على استخدام تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة في وضع خطط التشغيل لتوفير قدر من الطاقة التشغيلية.
 5. العمل على رسم خارطة للأنشطة التشغيلية لخفض التكاليف التشغيلية من خلال تكامل تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة والاهتمام بتدريب العمال على الكفاءة في العمل لخفض تكاليف التشغيل.
 6. نوصي الشركات الصناعية بالرقابة على الخدمات في الشركة والتأكد من استخدامها في أغراض العمل.

7. زيادة اهتمام الشركات الصناعية بخفض النفقات الادارية العامة باستخدام البريد الالكتروني وتكنولوجيا المعلومات في تسيير المهام.

8. شراء الأجهزة والمعدات التي تحتاجها الشركة فقط بإتباع سياسة التكامل بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة.

9. من المفيد أن تسعى إدارة الشركات الصناعية دائماً لخفض تكلفة المواد المباشرة والتكاليف التشغيلية والإدارية العامة، ومن المهم بناء علاقة تكاملية بين تكلفة الإنجاز وسلسلة القيمة لخفض التكلفة.

المصادر والمراجع:

- 1- وسيلة، بوايزر وسيلة، 2012م، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر.
- 2- نجاة، بن حمدادة نجاة، 2020م، دور إدارة الكفاءات في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن بارس مستغانم، الجزائر.
- 3- علي، زهراء عبد الحمزة علي، 2019م، استعمال تقني الهندسة المتزامنة والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسين قيمة المنتج، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، الجزائر.
- 4- نور، سعيد خالد محمد نور، 2015م، دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الهدف الإستراتيجية للشركات الصناعية، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن.
- 5- العجلة، عبد العزيز عرفات العجلة، 2011م، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- 6- الخالدي، فارس عبد الزهرة عبد الحسين الخالدي، 2019م، التعهد الإلكتروني وأثره على خفض التكلفة في ظل استخدام القياس المقارن، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان.
- 7- عابدين، محمد حسين عابدين، 2015م، مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- 8- العازل، مناف على العازل، 2015م، التكامل بين نظرية القيود (Toc) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وأثره في رفع ربحية الأقسام الإنتاجية، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا.
- 9- نافع، محمد توفيق على نافع، 2019م، دور المحاسبة عن الإنجاز في خفض التكلفة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العراق.
- 10- شايبو، أحمد، نور الشام موسى شايبو، معتر ميرغني سيد أحمد، 2013م، التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الإنجاز زيادة كفاءة القياس التكميلي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، السودان.

- 11- شايبو، نور الشام موسى شايبو، 2019م، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان.
- 12- صارة، المهدي هجاله صارة، 2018م، نموذج سلسلة القيمة كاستراتيجية لدعم إدارة تكاليف الجودة ، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البلية، العدد 18، ص ص 355 – 356.
- 13- الحمداني، الصبيحي، بهاء حسين الحمداني ، عامر وحام خلف الصبيحي، 2016م، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 92، المجلد 22، ص ص 538 – 539.
- 14- عبدالله، منصور، خالد محمد أحمد عبدالله، فتح الرحمن الحسن منصور، 2015م، التكامل بين أسلوبين التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد الأول، ص ص 219 – 223.
- 15- محمد، المعيني، رائد مجيد محمد، سعد سليمان عواد المعيني، 2013م، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 25 ، ص ص 282 – 287.
- 16- علي، هارون، زين العابدين ابراهيم يوسف علي، رماز محمد هارون، 2021م، دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الخدمة المصرفية، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد 4، العدد الأول، ص ص 38 – 40.
- 17- الشعباني، الحديدي، صالح ابراهيم يوسف الشعباني، هشام عمر حموري عبد الحديدي، 2010م، استخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض في التكاليف ، مجلة تنمية الرافدين، العدد 97، المجلد 32، ص ص 66 – 71.
- 18- الشعباني، الحياي، صالح إبراهيم يونس الشعباني، أحمد محمد علي الحياي، 2018م، دور محاسبة الإنجاز في تفعيل نظام التكاليف في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، ص ص 510 – 520.
- 19- حسن، محمود، حنفي، صالح جلال حسن، محمد عبد الحميد محمود، محمد سيد حنفي، 2018م، استخدام أسلوب هندسة القيمة كمدخل لتحقيق التكاليف في الشركات الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد الأول، ص ص 114.
- 20- مانع، بوقسري، فاطمة مانع، صارة بوقسري، 2021م، تأثير الإنتاج الرشيق على تخفيض تكاليف العملية الإنتاجية للمؤسسات الصناعية، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 7، العدد 3، ص ص 12 – 15.
- 21- سلامة، أميرهم، نبيل فهد سلامة، جيهان عادل أميرهم، د.ت، إطار مقترح لتخفيض عناصر التكاليف الصناعية بقطاع الإسمنت، المعهد العالي للحاسب الآلي وإعادة الاعمال بدمياط ، ص 59.

