

تحليل أثر ممارسات تخفيض التكاليف على كفاءة الأداء المالي: سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتحسين المستمر في البيئة الصناعية

هنادي حسين طه احمد^{1*}، الزين عبدالله بابكر²،

¹ جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا (السودان)

handihossain@gmail.com

² جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا (السودان)

alroomi20220@gmail.com

تاريخ الاستلام : 2025-11-21؛ تاريخ القبول : 2026-04-28

ملخص : تمثلت مشكلة الدراسة في التحديات التي تواجه كفاءة الأداء المالي للشركات الصناعية السودانية، وخاصة في قطاع شركات المياه الغازية، مثل ارتفاع التكاليف، وسوء إدارة الموارد، وضعف تبني استراتيجيات حديثة لتحسين العمليات. وتهدف الدراسة إلى تحليل دور سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتحسين المستمر - في تعزيز الأداء المالي للشركات الصناعية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع استبانة على عينة مكونة من 150 فرداً من العاملين في القطاع، وتم تحليل 144 استبانة باستخدام برنامج SPSS. أظهرت النتائج وجود علاقات إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مكونات المحاسبة الرشيدة وكفاءة الأداء المالي، وأوصت الدراسة بتطوير نظم لتحسين سلسلة القيمة، وتطبيق منهجية التكلفة المستهدفة، وتعزيز ثقافة التحسين المستمر من خلال برامج تدريبية لتحسين الأداء المالي.

الكلمات المفتاح : سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر. الأداء المالي،

تصنيف JEL : M41, L25, D24, C83, Q56

*corresponding author e-mail: هنادي حسين handihossain@gmail.com

The Impact of Cost Reduction Practices on Financial Performance Efficiency: The Role of Value Chain, Target Costing, and Continuous Improvement in the Industrial Sector

Hind Hussein Taha Ahmed^{1,*}, Al-Zain Abdullah Babiker²,

¹ University of Neelain, Faculty of Graduate Studies (Sudan)

handihossain@gmail.com

² Neelain University, Faculty of Graduate Studies (Sudan)

alroomi20220@gmail.com

Received: 2025-11-21; Accepted: 2026-04-28

Summary: The problem addressed in this study is the challenges facing the financial performance of Sudanese industrial companies, particularly in the carbonated water sector, such as high costs, poor resource management, and weak adoption of modern strategies to improve operations. The study aims to analyse the role of value chain, target costing and continuous improvement – in enhancing the financial performance of industrial companies. The study relied on a descriptive analytical approach, where a questionnaire was distributed to a sample of 150 individuals working in the sector, and 144 questionnaires were analysed using SPSS software. The results showed statistically significant positive relationships between the components of lean accounting and financial performance efficiency. The study recommended developing systems to improve the value chain, applying the target costing methodology, and promoting a culture of continuous improvement through training programmes to improve financial performance.

Keywords: value chain, target costing, continuous improvement financial performance,.

Jel Classification Codes : M41, L25, D24, C83, Q56

*corresponding author e-mail: Hind Hussein Taha Ahmed handihossain@gmail.com

I- تمهيد :

يُعتبر مفهوم المحاسبة الرشيقة نتاجاً لتطور تاريخي طويل بدأ مع التحولات الاقتصادية والصناعية الكبرى في القرن العشرين، حيث ظهر هذا المفهوم كرد فعل على الحاجة إلى تحسين الكفاءة وتقليل الهدر في الموارد. ارتبطت بدايات المحاسبة الرشيقة باليابان، خاصة في شركة "تويوتا"، التي طورت نظام الإنتاج الرشيق في منتصف القرن العشرين. ومع مرور الوقت، تطور هذا النظام ليصبح نهجاً شاملاً يهدف إلى تحسين العمليات المالية وتقليل الهدر بجميع أشكاله، مما يساهم في تحقيق القيمة المضافة للعمليات الإنتاجية. المحاسبة الرشيقة، في هذا السياق، لا تركز فقط على القياس المالي التقليدي بل تتبنى أدوات وتقنيات تساهم في تحسين الأداء المالي وتعزيز استدامة الموارد، مما يجعلها جزءاً أساسياً من الاستراتيجيات الحديثة للشركات الصناعية.

تُعد كفاءة الأداء المالي للشركات من أبرز المعايير التي تعكس قدرة الشركة على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاستراتيجية. ظهر الاهتمام بالأداء المالي منذ بدايات الثورة الصناعية، حيث كان يُنظر إليه كوسيلة أساسية لتقييم نجاح العمليات الإنتاجية والتجارية. ومع تطور الاقتصاد العالمي وتزايد المنافسة، أصبح الأداء المالي مفهوماً أكثر تعقيداً وشمولاً، يشمل جوانب مثل الربحية، والسيولة، والكفاءة التشغيلية. في هذا السياق، يُنظر إلى الأداء المالي على أنه انعكاس مباشر لمدى قدرة الشركة على إدارة مواردها بشكل فعال وتحقيق التوازن بين الإيرادات والتكاليف، مما يؤكد أهميته في تحقيق استدامة النمو والابتكار في القطاع الصناعي.

في ضوء ما سبق، تسعى هذه الدراسة إلى استكشاف دور المحاسبة الرشيقة في تحسين كفاءة الأداء المالي للشركات الصناعية، مع التركيز على قطاع شركات المياه الغازية بالسودان. تهدف الدراسة إلى الكشف عن مدى تأثير تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة، مثل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتحسين المستمر، في رفع كفاءة الأداء المالي وتقليل الهدر المالي والإداري. ومن المتوقع أن تقدم الدراسة حلولاً عملية لتحسين الأداء المالي للشركات المعنية، مما يساهم في تعزيز قدرتها التنافسية في السوق السوداني والإقليمي.

1.1- مشكلة الدراسة:

تشير الدراسات إلى أن الأداء المالي للشركات الصناعية يشكل تحدياً كبيراً في ظل التغيرات الاقتصادية والتنافسية المتسارعة. ففي السودان، يعاني قطاع شركات المياه الغازية من تحديات متعددة تؤثر على كفاءة الأداء المالي، مثل ارتفاع التكاليف، وسوء إدارة الموارد، وعدم تبني استراتيجيات حديثة لتحسين العمليات. هذه التحديات أدت إلى تراجع القدرة التنافسية لهذه الشركات في السوق المحلي والدولي، مما يسلط الضوء على أهمية إيجاد حلول مبتكرة لتحسين الأداء المالي. بناءً على ذلك، تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما دور المحاسبة الرشيقة في تقويم الأداء المالي للشركات الصناعية؟. وينتق عن هذا السؤال الرئيسي عدة تساؤلات فرعية:

- ما العلاقة بين سلسلة القيمة وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية؟
- ما العلاقة بين التكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية؟
- ما العلاقة بين التحسين المستمر وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية؟

2.1- أهمية الدراسة

• الأهمية العلمية: تنبع أهمية الدراسة العلمية من كونها تسلط الضوء على أحد المفاهيم الحديثة في المحاسبة، وهو المحاسبة الرشيقة، الذي لم يحظَ بالقدر الكافي من البحث في السياق السوداني. تسهم الدراسة في سد الفجوة المعرفية حول العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وكفاءة الأداء المالي، مما يفتح المجال أمام الباحثين لتطبيق هذا المفهوم في سياقات مختلفة. كما تقدم الدراسة إطار نظري يمكن أن يُعتمد عليه في تطوير استراتيجيات تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية.

• الأهمية العملية: تكمن الأهمية العملية للدراسة في تقديم حلول واقعية وعملية لتحسين الأداء المالي لشركات المياه الغازية بالسودان، من خلال تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة. تساعد هذه الحلول الشركات على تقليل التكاليف، وتعزيز الكفاءة التشغيلية، وتحقيق استدامة مالية في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة. كما يمكن أن تسهم نتائج الدراسة في تحسين القرارات الإدارية وزيادة القدرة التنافسية للشركات السودانية على المستويين المحلي والدولي.

3.1- أهداف الدراسة

- تحديد العلاقة بين سلسلة القيمة وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية.
- دراسة أثر التكلفة المستهدفة على كفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية.
- تحليل دور التحسين المستمر في تعزيز كفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية.

4.1- فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية
الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحسين المستمر وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية.

5.1- منهجية الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة المتمثلة في شركات المياه الغازية بالسودان. وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS لاختبار الفرضيات وفهم العلاقة بين مكونات المحاسبة الرشيقة وكفاءة الأداء المالي. تضمنت المنهجية تحليلًا إحصائيًا للبيانات لتحديد مدى دقة النتائج وارتباطها بالفرضيات المطروحة.

6.1 الدراسات السابقة :

الحسن، الدرديري يوسف (2015)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام المؤسسات باستخدام الموازنة على أساس النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لقياس وتحسين الأداء المالي. هدفت الدراسة إلى تعريف الموازنة على أساس النشاط ودورها في تحقيق أهداف المنشآت الصناعية، ودراسة مستوى تطبيقها وكيفية مساعدتها في تقويم الأداء المالي. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط يساهم في تحسين الأداء المالي من خلال توفير بيانات دقيقة تساعد في التخطيط والرقابة. أوصت الدراسة بتبني هذا النظام تدريجيًا على مستوى المنشآت الصناعية لتحسين دقة البيانات واتخاذ القرارات.

الحاج، (2016)

تناولت الدراسة مشكلة عدم ملائمة الطرق التقليدية للمحاسبة الإدارية لتحديات بيئة التصنيع الحديثة، مما يتطلب استحداث طرق جديدة. هدفت إلى معرفة تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على تحسين الأداء المالي للوحدات الصناعية، مع التركيز على دورها في دعم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. توصلت الدراسة إلى أن استخدام تقنيات الإدارة المالية وتحليل التكلفة يساهم في رفع كفاءة الأداء المالي وترشيد القرارات الإدارية. أوصت الدراسة بربط التكلفة بالأداء كأسلوب قياس، والاهتمام بتطورات التكنولوجيا في نظم الإنتاج.

إبراهيم، ومحجوب، (2018)

ناقشت الدراسة مشكلة ضعف اعتماد المصارف السودانية على الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية وتأثير ذلك على تقويم الأداء المالي. هدفت إلى دراسة الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين كفاءة الأداء المالي. أظهرت النتائج أن هذه الأنشطة تساهم في قياس الأداء المتوازن والشامل، وربط المؤشرات المالية وغير المالية لتوفير الرقابة وتحسين الأداء المالي. أوصت الدراسة المصارف بالاهتمام بالأنشطة الحديثة لتعزيز التقويم الشامل ومعالجة نقاط الضعف.

أمشير، (2020)

تناولت الدراسة مشكلة ضعف أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في تحسين كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية في ظل المنافسة الحديثة. هدفت إلى دراسة تأثير أساليب حديثة مثل التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، والقياس المرجعي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الخدمية. أظهرت النتائج أن هذه الأساليب تساهم في تحسين الأداء المالي من خلال التحكم في التكاليف ورفع جودة المنتجات. أوصت الدراسة بإنشاء أقسام بحاسبة التكاليف وتدريب الموظفين على الأساليب الحديثة.

مصطفى (2023)

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (مثل التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن) على تحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة تكريت. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وأداة الاستبيان لجمع البيانات. أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لأساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي للعاملين في القطاع المالي للجامعة. أوصت الدراسة بتطبيق هذه الأساليب على نطاق واسع لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وكفاءة الأداء.

بن رجب، (2024)

تناولت الدراسة العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة عمان، مثل حجم الشركة، نسبة المديونية، تكلفة الوكالة، ونسبة المصاريف التشغيلية إلى المبيعات. هدفت إلى اختبار تأثير هذه العوامل على الأداء المالي باستخدام مقاييس مثل ربحية السهم والعائد على الأصول. أظهرت النتائج أن بعض العوامل، مثل حجم الشركة ونسبة المديونية، لها تأثير إيجابي على الأداء المالي، بينما لم يكن لبعض العوامل الأخرى مثل حوكمة الشركات تأثير واضح. أوصت الدراسة بتطوير سياسات مالية تراعي هذه العوامل لتحسين الأداء.

حمدي وآخرون (2025)

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين البيانات الضخمة والأداء المالي والتشغيلي لمنشآت الأعمال. اعتمدت الدراسة على تحليل البيانات باستخدام استبيان إلكتروني واشتملت على عينة من 382 شخصاً. أظهرت النتائج أن تحليل البيانات الضخمة يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والأداء المالي، وأوصت الدراسة بعقد ورش عمل لتدريب العاملين على استخدام البيانات الضخمة لتطوير الأداء المالي.

عبدالله، (2025)

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر الأساليب الحديثة للتحليل المالي، مثل مؤشرات الأداء الرئيسية والتدفقات النقدية المخصصة، على جودة التقارير المالية وتقويم الأداء المالي في شركات المساهمة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين هذه الأساليب وجودة التقارير المالية، وأوصت باعتمادها لتعزيز الشفافية ودقة الإفصاح المالي.

محمود وآخرون (2025)

تناولت الدراسة تأثير استخدام تقنية الميتافيرس على كفاءة الأداء المالي لشركات التسويق العقاري. أظهرت النتائج أن الشركات التي تعتمد على تقنيات الميتافيرس تحقق أداءً ماليًا أفضل مقارنة بالشركات التقليدية، من خلال تحسين الكفاءة التشغيلية وزيادة التفاعل مع العملاء. أوصت الدراسة بتطوير برامج تدريبية للموظفين وتحديث الأنظمة المحاسبية لتواكب التقنيات الحديثة.

7.1 - المقارنة بين دراسة الباحثان والدراسات السابقة

تشابه دراسة الباحثان مع الدراسات السابقة في هدفها العام المتمثل في تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق أساليب حديثة، واستخدام المناهج الوصفية التحليلية وأداة الاستبيان لجمع البيانات. ومع ذلك، تختلف دراسة الباحثان بتركيزها على المحاسبة الرشيقة كإطار شامل يدمج بين سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، والتحسين المستمر، وتأثيرها على الأداء المالي للشركات الصناعية، وهو موضوع لم يُتناول بعمق في الدراسات السابقة التي ركزت على أساليب مثل الموازنة على أساس النشاط، البيانات الضخمة، وتقنيات الميتافيرس. كما تتميز الدراسة بتطبيقها على قطاع محدد وهو شركات المياه الغازية في السودان، مما يعزز قيمتها التطبيقية ويوفر نموذجاً عملياً فريداً مقارنة بالدراسات الأخرى.

II. - الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة وتقويم الأداء المالي

يُعد تبني أساليب المحاسبة الرشيقة مدخلاً مهماً لتحسين الكفاءة التشغيلية وتقليل الهدر وتعزيز الأداء المالي للشركات. فالمحاسبة الرشيقة تمثل مجموعة من المفاهيم والأساليب التي تدعم فلسفة الإنتاج الرشيق بالتركيز على الحد من الفاقد وتعزيز القيمة المضافة من خلال تحسين العمليات والاستجابة الفعالة لاحتياجات العملاء (Maskell & Baggaley, 2006, p.35). كما تتضمن ممارسات التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة والتحسين المستمر، التي تهدف مجتمعة إلى تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية لاتخاذ قرارات فعالة تدعم تحقيق الأهداف الاستراتيجية (Kennedy & Widener, 2008, p.301). من جهة أخرى، يُعرف تقويم الأداء المالي بأنه العملية الهادفة إلى تحديد نقاط القوة والضعف في الشركة عبر تحليل البيانات المالية وربطها بالأهداف الاستراتيجية للمنظمة، ويعتبر أداة أساسية لدعم متخذي القرار في تحسين الأداء الكلي (Dzingirai & Dzingirai, 2024, p.e31379).

تبرز أهمية المحاسبة الرشيقة باعتبارها مفهوماً حديثاً مستمداً من فلسفة التصنيع الرشيق اليابانية، إذ تعكس الرقابة والقياس والممارسات الإدارية الرشيدة، وتدعم صناعة القرار عبر أدوات محكمة وواضحة، كما توفر الوقت والمال بالقضاء على الضياعات المرتبطة بالمحاسبة التقليدية وتدفع نحو التحسين طويل الأجل عبر تقارير شاملة تركز على قيمة العميل (المعيني، 2013، ص280). وتكمن أهمية المحاسبة الرشيقة في تعزيز ريادة الأعمال المرنة وخلق القيمة، حيث تؤثر إيجابياً على تأسيس الأعمال وتعزيز التفكير المرن وممارسات التحسين (Ovharhe et al., 2023). كما توفر معلومات تساعد على اتخاذ قرارات أفضل تؤدي إلى تحسين الإيرادات والربحية وتقليل الوقت والتكاليف عبر التخلص من العمليات غير الضرورية، مع التركيز على الاستراتيجيات التي تعظم منافع المحاسبة الرشيقة (عوض، 2010، ص8). وتوضح المحاسبة الرشيقة الأثر المالي للتحسينات وتبرز دورها في تحديد التوفير الحقيقي من خلال استبعاد الضياع وتخفيض التكاليف (Brozovsky & Ma, 2022). وتساهم أيضاً في تقويم الأداء المالي عبر نظام متكامل لقياس الأداء يشمل مؤشرات مالية وغير مالية تعكس التقدم نحو الأهداف الاستراتيجية وتدعم التحسين المستمر وتقديم صورة دقيقة عن أداء المنظمة (عبد الرحيم، 2020، ص10؛ Becki Hack, n.d., p.2). وتشير العديد من الدراسات إلى أن تطبيق ممارسات المحاسبة الرشيقة ينعكس إيجابياً على تقييم الأداء المالي للشركات من خلال تحسين الإنتاجية والربحية مقارنة بالشركات التي لم تطبقها (Fullerton & Wempe, 2009؛ Ittner & Larcker, 1998). وبالاتساق لما سبق، فإن العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وتقويم الأداء المالي علاقة تكاملية تعزز من قدرة الشركات على تحقيق أهدافها المالية والتنافسية.

1.2- دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء المالي

تُعد التكلفة المستهدفة من الأساليب المحاسبية الرشيقة التي تهدف إلى تحديد التكلفة المثالية للمنتج أو الخدمة مع مراعاة عوامل السوق والقيمة العادلة، حيث يسهم هذا المنهج في تحسين كفاءة التسعير وتحقيق الربحية عبر التخطيط الدقيق والتحكم الفعال في التكاليف (الجعيفري & الخلف، 2023؛ الفضل وآخرون، 2007، ص37). وتبرز أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة، ما يمكن الشركات من تقديم منتجات تنافسية تلبي احتياجات العملاء مع الحفاظ على هوامش الربح. (Elsadek, 2017, p.47) ويُحدد سعر البيع المتوقع والهوامش المستهدف بناءً على دراسة السوق، ثم تُصمم عمليات الإنتاج لتحقيق هذه التكلفة عبر تحسين الكفاءة وتقليل الفاقد. (Olsen, n.d.) ويساعد هذا الأسلوب الإدارة في وضع أهداف واضحة للتكلفة، ما يسهل مراقبة الأداء والتحكم في التكاليف عبر دورة حياة المنتج (Elsadek, 2017, p.52). ويرتبط تحديد التكلفة المستهدفة بتحقيق التوازن بين الجودة والتكلفة، ويعزز قدرة الشركة على التخطيط المالي والتنبؤ المستقبلي، كما يدعم مرونتها في مواجهة تقلبات السوق. (Wakabayashi, 2022, p.4) ويرتبط التركيز على التكلفة المستهدفة بالابتكار التشغيلي، حيث يحفز تطوير طرق أكثر كفاءة لتحقيق الأهداف المالية. (Al-Baik & Miller, 2016) ويخلق هذا الأسلوب بيئة عمل تدعم التحسين المستمر، ما ينعكس إيجاباً على الإيرادات والقدرة التنافسية. (Qingqing & Zhao, 2022) وخلصت العديد من الدراسات إلى أن التكلفة المستهدفة تعد إطاراً فعالاً لتحسين الأداء المالي من خلال تحديد أهداف واضحة وتفعيل الإدارة الرشيدة للتكاليف وزيادة المرونة والابتكار (Monden, 2011).

يرى الباحثان أن التكلفة المستهدفة تمثل أداة استراتيجية لتحقيق التوازن بين التكلفة والجودة وتحسين الربحية على نحو مستدام.

2.2- دور تحليل سلسلة القيمة في تقييم الأداء المالي:

يعد تحليل سلسلة القيمة من الأدوات الجوهرية لتحسين الأداء المالي، إذ يوفر فهماً دقيقاً للأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات، ويبدأ بتقسيم العمليات إلى أنشطة رئيسية وثانوية وتقييم كل نشاط وفقاً لقيمته المضافة. (Wakabayashi, 2022, p.6) ويتيح هذا التحليل للشركات تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة حقيقية للعميل وتلك التي لا تضيف قيمة، ما يسمح بتركيز الموارد على الأنشطة المؤثرة وتقليل أو إلغاء الأنشطة غير الفعالة (Womack & Jones, 1996, p.37)؛ (Uyar, 2018) ويركز تحليل سلسلة القيمة على خفض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتج، ويدعم اتخاذ القرارات المتعلقة بتنظيم العمليات وتحسين مردود التكلفة من خلال زيادة الوظائف ذات المنفعة للعميل (فايد، 2007، ص25). وتبرز سلسلة القيمة كوسيلة لإدارة مجموعة مترابطة من الأنشطة تبدأ من التوريد وتنتهي بخدمات ما بعد البيع في إطار استراتيجية متكاملة (حسين، 2006، ص39؛ رشاد، 2005، ص15). ويعزز هذا التحليل الكفاءة التشغيلية ويقلل التكاليف المرتبطة بالأنشطة غير الضرورية، كما يدعم التنافسية من خلال التركيز على الابتكار والتحسين المستمر للأنشطة المحورية (Al-Baik & Miller, 2016)؛ (Wakabayashi, 2022, p.9) ويهدف تحليل سلسلة القيمة إلى التعرف على الأنشطة الكفوءة غير القابلة للإلغاء دون التأثير على القيمة، وتحديد الأنشطة غير المضافة للقيمة التي يمكن حذفها لتخفيض التكاليف (كريكور & سرور، 2012، ص439؛ سليمان، 2013، ص62-63). ويساعد أيضاً في تحسين التواصل بين أقسام الشركة المختلفة، ما يعزز التعاون وتحقيق الأهداف بفعالية. (Uyar, 2018) علاوة على دعم النمو والتوسع عبر التركيز على الأنشطة القيمة واستكشاف فرص جديدة بالأسواق. (Elsadek, 2017, p.54) يرى الباحثان أن تحليل سلسلة القيمة يمثل أداة استراتيجية لتحسين الأداء المالي من خلال التركيز على الأنشطة ذات القيمة، تقليل الفاقد، وتحفيز الابتكار والنمو المستدام.

3.2 - دور التحسين المستمر في تقييم الأداء المالي

يعد التحسين المستمر جوهر فلسفة الإنتاج الرشيق، حيث يعتمد على التغيير المتواصل لتعزيز الكفاءة وتقليل الهدر في العمليات التشغيلية عبر التحسينات التدريجية بمشاركة جميع العاملين في المؤسسة (Womack & Jones, 1996, p.54)؛ (نوبلي، 2015، ص125). ويهدف هذا الأسلوب إلى رفع مستوى الجودة وخفض التكاليف ومنح المؤسسة ميزة تنافسية تضمن استمراريته (جديدي & جرمون، 2017، ص278). ويسهم التحسين المستمر في تخفيض التكاليف عبر تقليل الفاقد في الموارد والوقت والجهد. (McCuiston, 2010) ويمكن تطبيق تقنيات مثل كايزن لتحليل العمليات وتحديد مجالات التحسين المستمر، حيث تؤدي التغييرات الصغيرة المستمرة إلى تحسين الكفاءة التشغيلية، وزيادة جودة المنتجات، وتعزيز رضا العملاء (Silva et al., 2019)؛

(Naqvi et al., 2016) كما يعزز هذا النهج الابتكار من خلال التزام الموظفين بالتحسين المستمر، مما يؤدي إلى تطوير منتجات جديدة وتحسين العمليات وفتح أسواق جديدة. (Al-Baik & Miller, 2016) ويدعم التحسين المستمر المرونة التشغيلية، ما يسمح بالتكيف مع المتغيرات السوقية بسرعة. (Alsakka et al., 2022) ويساعد كذلك على تقليل التكاليف التشغيلية عبر إزالة أوجه الهدر

وتحسين معنويات الموظفين بمشاركتهم في عمليات التحسين (Rodado et al., 2020؛ Brajer-؛ Kumar et al., 2021؛ Marczak, 2014). وتنعكس هذه الممارسات إيجاباً على الأداء المالي للشركة عبر تحقيق توازن أفضل بين الكفاءة والتكاليف والإيرادات، مما يؤدي إلى تحسين الربحية والتنافسية بشكل مستدام (Nguyen & Dao, 2023؛ Romana, 2020). يخلص الباحثان إلى أن التحسين المستمر هو محور رئيسي لتعزيز الكفاءة وتقليل الهدر وتحقيق نتائج مالية مستدامة بفضل تحفيز الابتكار والمرونة التشغيلية.

يرى الباحثان خلال ما سبق أن العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وتقييم الأداء المالي هي علاقة إيجابية ومتبادلة. فتطبيق ممارسات المحاسبة الرشيقة كالتكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة والتحسين المستمر يساهم في تحسين الأداء المالي للمنشآت، في حين أن تقييم الأداء المالي يوفر التغذية الراجعة اللازمة لتعزيز وتحسين هذه الممارسات. وبالتالي، فإن دمج هذين المفهومين أمر حيوي لضمان التحسين المستمر والأداء المالي الأمثل للشركات..

III. الدراسة الميدانية

1.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في قطاع شركات المياه الغازية بالسودان، متمثلة في (شركة النيل للمياه الغازية استيم، البزبانوس، مصنع هيا للمياه المعدنية، مصنع أبو الحديد للمياه الصحية والمياه الغازية)، ويشمل مجموعة متنوعة من الفئات المهنية مثل المحاسبين، ورؤساء الأقسام، ومحاسبي التكاليف، والمراجعين الداخليين، والمدراء الماليين، ومدراء الاستثمار والإدارة، مما يوفر قاعدة بيانات غنية تعكس آراء وتجارب العاملين بموضوع الدراسة. تم اختيار عينة البحث بطريقة عشوائية، حيث وزعت 150 استبانة إلكترونية شملت جميع المستويات المهنية المذكورة، وتم استرجاع 144 استبانة سليمة استخدمت في التحليل.

2.3 الأساليب الإحصائية:

قام الباحثان بتميز أسئلة الاستبانة وتفرغ البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical Package for Social Sciences (SPSS)**، ثم تحليلها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، بهدف تحقيق أهداف البحث واختبار فروضه. شملت الأدوات الإحصائية المستخدمة ما يلي: أولاً، اختبار الثبات (**Reliability Test**) لأسئلة الاستبانة باستخدام "معامل ألفا كرونباخ" (**Cronbach's Alpha**)، بالإضافة إلى استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء، حيث يُعتبر المقياس جيداً إذا تجاوزت قيمة ألفا كرونباخ (60%). ثانياً، أساليب الإحصاء الوصفي لوصف خصائص عينة الدراسة من خلال جداول تكرارية تعرض التكرارات، النسب المئوية، الرسوم البيانية، والانحراف المعياري، مع تحليل متغيرات مثل (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة) لتحديد الاتجاه العام للعينة. ثالثاً، أساليب الإحصاء الاستدلالية لاختبار فروض الدراسة، والتي تضمنت استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط. وقد اتبع الباحثون خطوات تحليلية شملت تحليل البيانات الأساسية للدراسة لتوضيح خصائص العينة من خلال الجداول والنسب المئوية، تقدير المتوسطات والانحرافات المعيارية لتحديد اتجاه العينة وترتيب العبارات، واختبار تأثير المتغير المستقل على المتغيرين التابعين باستخدام الانحدار الخطي البسيط..

3.3 صدق وثبات الاستبانة :

تم التحقق من صدق الاستبيان من خلال عرضه على (10) من الأكاديميين من جامعات النيلين، السودان، وأم درمان الإسلامية، بالإضافة إلى كليات أخرى، حيث تم تعديل الاستبيان بناءً على ملاحظاتهم. كما تم قياس ثبات الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ، الذي يُعد مؤشراً علمياً لثبات الأداة، وتوضّح القيم في الجدول رقم (1) ثبات الأبعاد الفردية والمقياس ككل.

جدول (1) معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

المحاور	عدد العبارات	درجة الثبات	درجة المصدقية
المحور الأول: المحاسبة الرشيقة			
البعد الأول: سلسلة القيمة	10	.807	0.898
البعد الثاني: التكلفة المستهدفة	10	.827	0.909
البعد الثالث: التحسين المستمر	10	.862	0.928
المحور الثاني: كفاءة الأداء المالي	10	.833	0.913
جميع المحاور	40	.955	0.977

المصدر: إعداد الباحثين، الدراسة الميدانية، 2025م

يظهر الجدول (1) نتائج تحليل معامل الثبات باستخدام طريقة ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة، حيث تُظهر النتائج درجة عالية من الاتساق الداخلي للمحاور كافة، مما يعزز مصداقية الأداة البحثية. ففي المحور الأول (المحاسبة الرشيقة)، سجلت الأبعاد (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر) معاملات ثبات بلغت (0.807، 0.827، 0.862) على التوالي، مما يشير إلى موثوقية عالية، بينما حقق المحور الثاني (كفاءة الأداء المالي) معامل ثبات (0.833)، كما أن معامل الثبات الإجمالي لجميع المحاور (50 عبارة) بلغ (0.955)، مما يؤكد اتساق الأداة ككل، مع درجات مصداقية تجاوزت (0.90) لجميع المحاور، مما يعزز صلاحية النتائج لتطبيقها في تحليل دور المحاسبة الرشيقة في تعزيز الأداء المالي بقطاع شركات المياه الغازية بالسودان.

4.3 تحليل البيانات الشخصية:

اشتملت على الخصائص التالية : التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة والذي يعكس الخصائص الأولية لعينة الدراسة:

جدول(2) التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

النسبة %		التكرار	التخصص العلمي	التخصص العلمي
	73.6	106	المحاسبة	
	5.6	8	الدراسات المصرفية والمالية	
	4.2	6	ادارة الاعمال	
	6.3	9	الاقتصاد	
	6.3	9	نظم المعلومات المحاسبة	
	4.2	6	اخرى	
النسبة %		التكرار	المؤهل العلمي	المؤهل العلمي
	48.6	70	بكالوريوس	
	5.6	8	دبلوم عالي	
	19.4	28	ماجستير	
	19.4	28	دكتوراة	
	6.9	10	اخرى	
النسبة %		التكرار	المؤهل المهني	المؤهل المهني
	11.1	16	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	
	6.9	10	زمالة المحاسبين القانونيين العربية	
	2.1	3	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	
	3.5	5	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	
	5.6	8	زمالة محاسبين قانونيين اخرى	
	70.8	102	لا توجد زمالة	
النسبة %		التكرار	المسمى الوظيفي	المسمى الوظيفي
	36.1	52	محاسب	
	9.7	14	رئيس قسم	
	9.7	14	محاسب تكاليف	
	8.3	12	مراجع داخلي	
	10.4	15	مدير مالي	
	7.6	11	مدير ادارة	
	18.1	26	اخرى	
النسبة %		التكرار	سنوات الخبرة	سنوات الخبرة
	31.9	46	اقل من 5 سنوات	
	27.1	39	5 سنوات وأقل من 10 سنة	
	15.3	22	10 وأقل من 15 سنة	
	25.7	37	15 سنة فأكثر	
		140	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثين ، من بيانات الدراسة الميدانية، 2025 م .

يظهر الجدول (2) أن غالبية أفراد العينة ينتمون إلى تخصص المحاسبة بنسبة (73.6%)، مما يعكس تركيز الدراسة على المختصين في هذا المجال. كما أن غالبية العينة تحمل مؤهل البكالوريوس بنسبة (48.6%)، مع تمثيل معقول لحملة الدرجات العليا (الماجستير والدكتوراه) بنسبة متساوية (19.4%). أما من حيث المؤهلات المهنية، فإن (70.8%) من العينة لا يحملون زمالات محاسبية، بينما شكّلت الزمالات المحلية والعربية النسبة الأكبر بين الحاصلين على الزمالات. وفيما يخص التوزيع الوظيفي، شكل المحاسبون النسبة الأكبر (36.1%)، مع تمثيل جيد للمناصب الإدارية والإشرافية (27.7%). من حيث الخبرة، كانت العينة متوازنة بين أصحاب الخبرات المختلفة، حيث بلغت نسبة ذوي الخبرة الطويلة (10 سنوات فأكثر) (41%). هذا التوزيع المتنوع يعكس تمثيلاً شاملاً لمختلف المستويات التعليمية والمهنية والخبرات، مما يدعم مصداقية النتائج حول تأثير المحاسبة الرشيدة على الأداء المالي.

5.4 اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية

لاختبار صحة هذه الفرضية، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لتحليل العلاقة بين متغيري الدراسة: سلسلة القيمة (المتغير المستقل) وكفاءة الأداء المالي (المتغير التابع).

جدول (3) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.679 ^a	.461	.457
التباين			
قيمة (F)		مستوي المعنوية	
121.314		.000 ^a	
معاملات الانحدار			
المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
الثابت	1.399	5.126	.000
سلسلة القيمة	.687	11.014	.000

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2025 م.

كشف تحليل الانحدار الخطي البسيط في الجدول (3) عن وجود علاقة قوية ودالة إحصائية بين سلسلة القيمة وكفاءة الأداء المالي، حيث بلغ معامل الارتباط (0.679) مما يشير إلى علاقة موجبة وقوية، بينما بلغ معامل التحديد (0.461) مما يعني أن سلسلة القيمة تفسر ما نسبته 46.1% من التباين في كفاءة الأداء المالي. وأظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) دلالة إحصائية عالية عند مستوى (0.000) بقيمة (F = 121.314)، كما أكدت معاملات الانحدار على دلالة الثابت (1.399) عند مستوى (0.000) ومعامل الانحدار لسلسلة القيمة (0.687) عند مستوى دلالة (0.000) بقيمة (T = 11.014).

بناءً على هذه النتائج الإحصائية الدالة، يمكن قبول الفرضية الأولى التي تؤكد وجود علاقة إيجابية ودالة إحصائية بين سلسلة القيمة وكفاءة الأداء المالي.

اختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية

لاختبار صحة هذه الفرضية، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لتحليل العلاقة بين متغيري الدراسة: التكلفة المستهدفة (المتغير المستقل) وكفاءة الأداء المالي (المتغير التابع).

جدول (4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.717 ^a	.514	.511
التباين			
قيمة (F)		مستوي المعنوية	
150.302		.000 ^a	
معاملات الانحدار			
المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
الثابت	1.343	5.372	.000

التكلفة المستهدفة	.698	12.260	.000
-------------------	------	--------	------

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

كشف تحليل الانحدار الخطي البسيط في الجدول (4) عن علاقة قوية ودالة إحصائياً بين التكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي، حيث سجل معامل الارتباط (0.717) مما يدل على علاقة موجبة قوية، بينما بلغ معامل التحديد (0.514) مما يعني أن التكلفة المستهدفة تفسر ما نسبته 51.4% من التباين في كفاءة الأداء المالي. وأظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) دلالة إحصائية عالية عند مستوى (0.000) بقيمة (F = 150.302) كما أكدت معاملات الانحدار على دلالة الثابت (1.343) عند مستوى (0.000) ومعامل الانحدار للتكلفة المستهدفة (0.698) عند مستوى دلالة (0.000) بقيمة (T = 12.260).

بناءً على هذه النتائج الإحصائية الدالة، يمكن قبول الفرضية الثانية التي تؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية السودانية.

اختبار الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحسين المستمر وكفاءة الأداء المالي بالشركات الصناعية.

تم تطبيق تحليل الانحدار الخطي البسيط لفحص العلاقة بين التحسين المستمر (كأحد ابعاد المحاسبة الرشيقة) وكفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية السودانية.

جدول(5) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.759 ^a	.576	.573
التباين			
قيمة (F)		مستوي المعنوية	
192.581		.000 ^a	
معاملات الانحدار			
المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
الثابت	1.508	7.213	.000
التحسين المستمر	.669	13.877	.000

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

كشف تحليل الانحدار الخطي البسيط في الجدول (5) عن نتائج إحصائية بالغة الأهمية، حيث بلغ معامل الارتباط (r=0.759) مما يشير إلى وجود علاقة طردية قوية جداً بين متغيري الدراسة، مع معامل تحديد (R²=0.576) يوضح أن التحسين المستمر يفسر ما نسبته 57.6% من التباين في كفاءة الأداء المالي، بينما يوضح معامل التحديد المعدل (Adjusted R²=0.573) ثبات هذه النسبة بعد ضبط العوامل الإحصائية. وأظهر تحليل التباين (ANOVA) دلالة إحصائية فائقة (F=192.581, p=0.000) تؤكد مصداقية النموذج الإحصائي ككل. أما معاملات الانحدار فقد أظهرت أن الثابت (1.508) كان ذا دلالة إحصائية عالية (t=7.213, p=0.000)، كما أظهرت أن معامل انحدار التحسين المستمر (0.669) كان ذا دلالة إحصائية فائقة (t=13.877, p=0.000) مما يؤكد أن كل زيادة وحدة واحدة في تطبيق ممارسات التحسين المستمر تؤدي إلى تحسن في كفاءة الأداء المالي بمقدار 0.669 وحدة، مع الاحتفاظ بثبات جميع العوامل الأخرى.

تؤكد النتائج قبول الفرضية الثالثة، حيث توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التحسين المستمر وكفاءة الأداء المالي.

IV- الخلاصة:

بعد استكمال الإطار النظري لمفاهيم المحاسبة الرشيقة وأبعادها الأساسية (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر)، وكذلك، كفاءة الأداء المالي، ومن خلال المنهجية العلمية المتكاملة التي جمعت بين التحليل النظري والدراسة الميدانية التطبيقية، والتي شملت تصميم أدوات البحث وجمع البيانات وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المتقدمة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الجوهرية التي تكشف عن طبيعة العلاقات بين هذه المتغيرات ومدى تأثيرها في البيئة الصناعية السودانية، حيث يمكن عرض هذه النتائج على النحو التالي:

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة وكفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية السودانية.
- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية السودانية.

- علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التحسين المستمر وكفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية السودانية.
- بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بالآتي:
- تطوير نظام متكامل لتحسين سلسلة القيمة في الشركات الصناعية السودانية لتعزيز كفاءة الأداء المالي.
- تعميم تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لتحسين الربحية والكفاءة المالية.
- إرساء ثقافة التحسين المستمر من خلال برامج تدريبية لزيادة كفاءة الأداء المالي.

– الإحالات والمراجع :

● المؤلفات:

- الفضل، مؤيد محمد، وآخرون. (2007م). المحاسبة الادارية. عمان: دار المسيرة.
- عبد الرحيم، محمد. (2020م). قياس الأداء المتوازن وفلسفة إدارة الأداء في القطاع الحكومي. الدوحة: منشورات كلية المجتمع، ص10.
- Monden, Yasuhiro. (2011). *Toyota production system: an integrated approach to just-in-time*. Productivity Press.
- Womack, James P., & Jones, Daniel T. (1996). *Lean thinking: banish waste and create wealth in your corporation*. New York: Simon & Schuster.

● الأطروحات:

- عوض، محمد محسن. (2010م). نظام المحاسبة المالية الحالية من الفاقد. القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، ص8.
- حسين، محمد حسين علي. (2006م). مشكلات تطبيق أسلوب سلسلة القيمة في قطاع الوحدات الخدمية وأثره على اتخاذ القرارات. القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ص39.
- نوبلي، نجلاء. (2015م). استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة. الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه غير منشورة، ص125.
- أطروحات
- الحسن، الدرديري يوسف. (2015). الموازنة على أساس النشاط ودورها في قياس وتقويم الأداء المالي. الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- الحاج، إنعام أحمد محمد. (2016). الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي. الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- أمشهر، إبراهيم علي حمد. (2020). الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية وأثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية. الخرطوم: جامعة النيلين

● المقالات:

- المعيني، محمد رائد مجيد. (2013م). استعمال أدوات المحاسبة الرشيدة في تخفيض التكاليف: بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية. بغداد: جامعة بغداد، كلية العلوم الادارية والاقتصادية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 25، العدد 8، ص280.
- فايد، عادل طه أحمد. (2007م). مدخل محاسبي مقترح لتكامل أسلوب سيجما، لين وبطاقة الأداء المتوازن للارتقاء بمستوى الكفاءة والجودة. بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، ص25.
- محمد رأفت محمد رشاد. (2005م). ترشيد التكاليف والانشطة بسلسلة القيمة مدخل للقيمة المضافة بمنظمات الأعمال. القاهرة: أكاديمية السادات، مجلة البحوث الادارية، العدد 2، ص15.
- كريكور، لينا كراييت، وسرور، منال جابر. (2012م). تكامل التقنيات الكلفوية مع بطاقة العلامات المتوازنة لاغراض قياس وتقويم الاداء. بغداد: جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 19، العدد 70، ص439.
- سليمان، عبده جمعة ياسين. (2013م). تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وسلسلة القيمة لزيادة فعالية الأداء في المصارف التجارية الليبية. القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ص62-63.
- جديدي، سمحية، وجرمون، سعاد. (2017م). أثر المشاركة في سلاسل القيمة العالمية على التنمية البشرية في الدول النامية دراسة قياسية لمجموعة من الدول الناشئة. الجزائر: جامعة الشهيد حمة الأخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد 17، ص278.
- إبراهيم، الهادي آدم محمد، ومحجوب، مصطفى محمد أحمد. (2018). الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين كفاءة الأداء المالي. مجلة كلية التجارة العلمية، 7، 181-205.

- الجعفري، محمد خليل، والخلف، أنور نجم. (2023). استعمال استراتيجية التصنيع المتسارع وانعكاسها في تخفيض تكاليف المنتجات في ظل تقنية التكلفة المستهدفة. مجلة الإدارة والاقتصاد.
- مصطفى جار حمد عبد. (2023). انعكاسات تبني أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين كفاءة الأداء المالي: دراسة تطبيقية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 19(61)، 94-109.
- بن رجب، الطاهر عبدالسلام. (2024). العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات: دراسة اختبارية. مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، 11(2)، <https://doi.org/10.36602/jeps.2024.v11.02.05103-84>.
- حمدي محمد محمد إبراهيم عطا الله، أحمد محمد غالي، أشرف، وعبدالله عباس، شرين. (2025). تحليل العلاقة بين البيانات الضخمة والأداء المالي والتشغيلي. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 16(1)، <https://doi.org/10.21608/jces.2025.422386460-437>.
- عبدالله، أمير علي الشيخ الفكي. (2025). الأساليب الحديثة للتحليل المالي ودورها في جودة التقارير المالية وتقويم الأداء المالي. مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، 8(1).
- محمود محمد محمود صالح، صافيناز. (2025). تأثير استخدام تقنية الميتافيرس على كفاءة الأداء المالي لشركات التسويق العقاري. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، 7(1)، <https://doi.org/10.21608/sjar.2025.41681369-1>.
- Maskell, Brian H., & Baggaley, Bruce L. (2006). Lean accounting: What's it all about? Target Magazine, 22(1), 35-43.
- Kennedy, Fiona A., & Widener, Sally K. (2008). A control framework: Insights from evidence on lean accounting. Management Accounting Research, 19(4), 301-323.
- Dzingirai, Charles, & Dzingirai, M. (2024). Threshold effect of non-interest income disaggregates on commercial banks' financial performance in Zimbabwe. Heliyon, e31379. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e31379>
- Ovharhe, Ogaga Hope, Chibuike, Chukwuemeka Ugochukwu, & Abada, Abada Michael. (2023). Lean Accounting and Lean Entrepreneurship. American Journal of Social Development and Entrepreneurship.
- Brozovsky, J. Andrew, & Ma, Zhiwei. (2022). Lean Accounting, Fat Problem? A Critical Analysis of Lean Accounting's Value. Journal of Accounting and Finance.
- Fullerton, Rosemary R., & Wempe, William F. (2009). Lean manufacturing, non-financial performance measures, and financial performance. International Journal of Operations & Production Management, 29(3), 214-240.
- Ittner, Christopher D., & Larcker, David F. (1998). Innovations in performance measurement: Trends and research implications. Journal of Management Accounting Research, 10, 205-238.
- Uyar, Metin. (2018). Ynetim Muhasebesi Sistemi. Risk Ynetimi ve Firma Performans Arasndaki Bantlarn Yapsal Eitlik Modeli Kullanarak Deerlendirilmesi - Evaluation of the Relationship between Management Accounting System, Risk Management and Company Performance by Using Structural Equation Model. ISARDER. <https://doi.org/10.20491/ISARDER.2018.467>
- Elsadek, Mohamed. (2017). Developing a Neural Networks Model for Evaluating Financial Performance of Residential Companies based on FCM. IOSR Journal of Mechanical and Civil Engineering, 14(2), 46-59. <https://doi.org/10.9790/1684-1402024659>
- Qingqing, Jiang, & Zhao, Zhuming. (2022). Financial Management Performance Evaluation of Institutions on the Basis of Intuitive Fuzzy Information. Mobile Information Systems. <https://doi.org/10.1155/2022/3102768>
- Philip Kibwage Ondiba, T. Cheruiyot, T. Sulo. (2017). Employee Involvement and Participation on Corporate Financial Performance of Commercial Banks in Kenya.
- Silva, Reissa Sousa, David Barbosa de Alencar, Alexandra Priscilla Tregue Costa, & Antnio Estanislau Sanches. (2019). Kaizen Philosophy Application as Production Standardization and Process Optimization. International Journal for Innovation Education and Research, 7(11). <https://doi.org/10.31686/ijer.vol7.iss11.1936>
- Naqvi, Syed Asad Ali, Muhammad Fahad, Muhammad Atir, Muhammad Zubair, & Muhammad Musharaf Shehzad. (2016). Productivity improvement of a manufacturing facility using systematic layout planning. Cogent Engineering, 3(1). <https://doi.org/10.1080/23311916.2016.1207296>

Alsakka, Fatima, M.A. Darwish, Haitao Yu, Farook Hamzeh, & Mohamed AlHussein. (2022). The Impacts of Lean Implementation Revealed in the Course of Building a Digital Twin of a Construction Manufacturing Facility. <https://doi.org/10.24928/2022/0200>

Rodado, Dionicio Neira, Vanessa Judith Valle Mercado, D. Acosta, J. C. Reyes, & G. Tortorella, Aurora Patricia Pieres Castillo. (2020). Design of Lean Manufacturing based strategies to improve the Production Process of a metalworking company. *International Journal of Services and Operations Management*. <https://doi.org/10.1504/ijssom.2020.10023990>

Kumar, Manickam Bhuvanesh, P. Rathinasamy, J. Antony, & E. Cudney. (2021). Framework for Lean Implementation Through Fuzzy AHP-COPRAS Integrated Approach. *IEEE Transactions on Engineering Management*. <https://doi.org/10.1109/TEM.2021.3089691>

Brajer-Marczak, Renata. (2014). Employee engagement in continuous improvement of processes. *Management*, 18(2), 47-61. <https://doi.org/10.2478/manment-2014-0044>

Nguyen, D.T., & Dao, T.K. (2023). The mediating role of innovation in the relationship between high-performance human resource management practices and firm performance. *Heliyon*, e22720. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e22720>

Romana, Fernando Acabado. (2020). Impact Assessment on the Economic and Financial Indicators of the Implementation of Lean Management Model. *De Gruyter*. <https://doi.org/10.2478/joim-2020-0050>

Agha, Shakeel, Alrubaiee, Laith, & Jamhour, Mohannad. (2012). Effect of core competence on competitive advantage and organizational performance. *International Journal of Business and Management*, 7(1), 192.

Aryanto, Rachmad, Fontana, Alfonsus, & Afiff, Achmad Zaki. (2015). Strategic human resource management, innovation capability and performance: An empirical study in Indonesia software industry. **Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211*, 874-879

● المداخلات:

Al-Baik, Osama, & Miller, James. (2016). Kaizen Cookbook: The Success Recipe for Continuous Learning and Improvements. *Hawaii International Conference on System Sciences*. <https://doi.org/10.1109/HICSS.2016.666>

● مواقع الانترنت:

Monden, Yasuhiro. (2011). *Toyota production system: an integrated approach to just-in-time*. Productivity Press.

Womack, James P., & Jones, Daniel T. (1996). *Lean thinking: banish waste and create wealth in your corporation*. New York: Simon & Schuster.