



تحسين استراتيجيات قيادة التكلفة في ظل المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة

بحث تطبيقي في شركة مصافي الوسط – مصفى الدورة

هشام داود سلمان¹ ، فائزة محمود ابراهيم الغبان²

انتساب الباحثين

^{1,2} المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، بغداد، 10011

¹hisham.jawda1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

²Faiza.i@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

¹ المؤلف المراسل

معلومات البحث

تاريخ النشر : كانون الاول 2025

Affiliation of Authors

^{1,2} Institute of Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Iraq, Baghdad, 10011

¹hisham.jawda1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

²Faiza.i@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

¹ Corresponding Author

Paper Info.

Published: Dec. 2025

المستخلص

يهدف البحث الى تطبيق المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة في تحسين استراتيجيات قيادة التكلفة في هيئة المشتقات الخفيفة لمصفى الدورة. وتتمثل مشكلة البحث في أن مصفى الدورة عينة البحث لا يطبق أدوات التكلفة الاستراتيجية (المحاسبة عن تكاليف الأنشطة) ، اذ يواجه مصفى الدورة الارتفاع المستمر في تكاليف المنتجات على الرغم من افتقاده للمنافسة بسبب سيادية المنتجات التي يقدمها للزبائن في البيئة العراقية ، الا ان هناك مجموعة قيود منها شراء بأسعار مدعومة والبيع بأسعار مدعومة وعلى الرغم من تحقيق الارباح لاغلب منتجات المصفى الا ان في الاجل المنظور هناك احتمالية حجب الدعم الحكومي او تقليص او تقليل ذلك ما يؤثر سلبا في الارباح السنوية التي يحققها المصفى . واستند البحث الى فرضية أساسية مفادها ان تطبيق طريقة المحاسبة عن تكاليف الأنشطة الداخلية يؤدي الى تحسين استراتيجيات قيادة التكلفة.

وقد تم التوصل من خلال الباحثين إلى أن تطبيق المحاسبة عن تكاليف الأنشطة سوف يساهم في إعادة توزيع الأنشطة بين المنتجات بصورة أكثر عدالة من ذي قبل. كما اوصى الباحثان بعمل فريق متكامل من الفنيين ومحاسبي التكاليف والذي يدعم تنفيذ طريقة التكلفة على اساس الانشطة بطريقة أكثر موضوعية من خلال وصف أنشطة الإنتاج النفطي ، وبيان مقدار ما يستحقونه من الموارد وغيرها بالاعتماد على مبدأ الاستهلاك لنجاح تنفيذ الطريقة كما يجب.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة ، استراتيجيات قيادة التكلفة

**Improve cost leadership strategy with activity-based cost accounting
Applied research in the Middle Refineries Company - Dora Refinery
Husham Dawood Salman¹ , Faiza Ibrahim Mahmood Alghabban²**

Abstract

Abstract The research aims to apply cost accounting based on activities in improving the cost leadership strategy in the Light Derivatives Authority of the Dora refinery. Product costs Despite its lack of competition due to the sovereignty of the products it offers to customers in the Iraqi environment, there are a set of restrictions, including buying at subsidized prices and selling at subsidized prices, and despite achieving profits for most of the refinery's products, but in the foreseeable future there is the possibility of withholding government support or reducing or reducing that, which affects Negatively on the annual profits achieved by the liquidator. The research was based on a basic hypothesis that applying the method of accounting for the costs of internal activities leads to improving the cost leadership strategy. It was concluded through the researchers that the application of activity cost accounting will contribute to the redistribution of activities among products in a more just manner than before. By describing the activities of oil production, and indicating the amount of what they are entitled to from resources and others, depending on the principle of consumption, for the success of implementing the method as it should.

Keywords: activity-based cost accounting, cost leadership strategy

المقدمة

ان احدى مميزات صناعة تكرير النفط في العراق عدم وجود منافسة ، اسعار البيع والشراء بين الشركات النفطية والزبائن مدعومة ، منتوجاتها تكاد تكون سيادية بسبب الاحتكار الحكومي لانتاجها اولاً، وتحديد اسعار مركزيا من قبل وزارة النفط ثانياً. الا انه من خلال الدراسة والملاحظة الميدانية ارتفاع تكاليف الانتاج وعدم اتباع الاسس والطرائق محاسبية التكاليف الاستراتيجية في احتساب تكاليف الانشطة والمنتجات على الرغم من انها صناعة تنماز ببعدها الاقليمي والدولي على المدى المنظور. من أجل إعطاء رؤية تصورية لادارة الشركة عن الانشطة والموارد التي تستهلكها في صناعة تكرير النفط جاء هذا البحث بصفته محاولة لايجاد الحلول ممكنة التطبيق في البيئة الصناعية المحلية من خلال توظيف المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة واستراتيجية قيادة التكلفة عبر أربعة مباحث ، اختص المبحث الاول بمنهجية البحث والدراسات السابقة في حين ركز المبحث الثاني على الجانب النظري على المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة و استراتيجية قيادة التكلفة وجاء المبحث الثالث تطبيق الجانب العملي ، اما المبحث الرابع والاخير فقد اختص بعرض الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الاول :- منهجية البحث والدراسات السابقة

اولاً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث: تكمن مشكلة الدراسة في ان نظام التكاليف في شركة مصافي الوسط غير قادرة على توفير معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات وتخصيص الموارد بشكل سليم ، وبالتالي عدم قدرة الشركة محل البحث على تخفيض تكاليفها.
2. هدف البحث: يهدف هذا البحث الى توضيح مفهوم طريقة المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة وكيف تساعد في تخصيص التكاليف على المنتجات بوساطة الانشطة بطريقة سليمة ، ودور هذه الطريقة في نجاح تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة.

3. أهمية البحث: تكمن أهمية الدراسة في كونها تبحث عن احدث الأدوات في ادارة الكلفة وهي التكلفة على اساس الانشطة من اجل تطوير نظم التكاليف المعتمدة في القطاع الصناعي، ومدى فاعلية استخدام هذه التقنية دعم الادارة الاستراتيجية للتكاليف ، لاجداث تحسين ملموس في أداء الشركة من جهة

وتخفيض تكاليفها من جهة أخرى.

4. فرضية البحث: ان استعمال طريقة المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة يساعد في توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وبالتالي اعادة تخصيص موارد الشركة بشكل دقيق وسليم وتخفيض تكاليف الانشطة.
5. الحدود المكانية والزمنية :اعتمد الباحثان في إتمام الجانب التطبيقي على الكشوفات المالية والسجلات الكفوية وتقارير الانتاج لعامي 2018. وتشمل: الحدود الكانية لشركة مصافي الوسط / مصفى الدورة ، والحدود الزمانية بالاعتماد على بيانات الشركة لعام 2018 .

ثانياً : الدراسات السابقة

1. دراسة [1] ، تضمن عنوان الدراسة تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط في ترشيد التكاليف البيئية ، وهدفت الدراسة الى بيان دور طريقة التكلفة على اساس النشاط في دعم الادارة على اساس النشاط بالمعلومات الضرورية بهدف ترشيد التكاليف البيئية في شركة تعبئة الغاز من خلال الاستغناء عن الانشطة التي لاتضيف قيمة ، وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها على ادارة الشركة تدريب وتاهيل ملاكها المحاسبي بشأن التدريب على الانظمة المحاسبية في مجال التكاليف البيئية بسبب ارتفاعها المستمر .
2. دراسة [2]، عنوان الدراسة تصميم نظام تكاليف على اساس الانشطة لخدمة هبوط الطائرات ، ويهدف البحث الى عملية تصميم نظام التكاليف على اساس الانشطة لخدمات هبوط الطائرات في المطارات ، وتم الاعتماد من خلال تحديد الانشطة الاساسية ، وموجهات التكلفة لتحديد وقياس تكلفة خدمة هبوط الطائرات في المطار لتوفر المعلومات الملائمة الى متخذي القرارات بصورة اكثر صحة وفاعلية عن تكلفة الخدمة ، ، ومن ابرز النتائج التي توصل اليها البحث: استعمال نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC يساعد على قياس تكلفة خدمات هبوط الطائرات في المطار بصورة صحيحة وبالتالي انعكاس ذلك على قرارات الادارة.
3. دراسة [3]، عنوان الدراسة تصميم نظام تكاليف على اساس الانشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير. هدف البحث موضوع تصميم نظام محاسبة التكاليف لخدمات النقل الخاص ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير من خلال الاعتماد على اسلوب محاسبة

التكاليف على اساس الانشطة ABC. ، ومن ابرز النتائج التي توصل اليها البحث: ان استعمال نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC يساعد على تحسين قرارات التسعير بسبب توفير وقياس لتكلفة النقل بطريقة اكثر موضوعية من ذي يقبل.

البحث الثاني مدخل تعريفى للتكاليف على اساس الانشطة وستراتيجية قيادة التكلفة

اولا:- دواعي تطوير النظم التقليدية

تواجه أنظمة التكاليف العديد من الانتقادات لقصورها في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات لاسباب تتعلق ببيئة الاعمال نتيجة المنافسة المستمرة خصوصا بعد اتفاقيات التجارة العالمية ، لذا اصبح لزاما على الوحدات البحث عن طرائق وانظمة تكاليف بديلة حتى تتمكن من الحفاظ على مركزها التنافسي في الاسواق والذي يساهم في تعظيم الربحية ودعم اتخاذ القرارات بشكل سليم.[4]. وهناك دواع لتطوير انظمة التكاليف منها :-

- 1- تعد اذواق وحاجات ورغبات المزيائن قابلت الوحدات الاقتصادية ذلك الاحتياج بالعديد من المنتجات والخدمات المتنوعة وان هذه المخرجات تختلف باختلاف متطلبات الموارد اللازمة لإنتاجها ،فإن استعمال معدل تحميل واحد يؤدي إلى معلومات كلفوية مشوهة وغير دقيقة.[5]
- 2- أتمتة العمليات شجعت على تنوع المنتجات وازداد معها تعقيد التصميم في العمليات والمنتجات على حدا سواء وقد ادى ذلك إلى تغير تركيبة تكلفة المنتج، وزيادة التكاليف الثابتة ، لذا فإن استعمال معدل تحميل على أساس الحجم لا يوفر قياس سليم ويشوه تكلفة المنتج.[6]
- 3- شكاوى وعدم رضا مستعملي المعلومات الكلفوية ومتخذي القرار من عدم ملائمة دقة معلومات النظم الكلفوية، وعدم عدالتها في توزيع التكاليف غير المباشرة على اهداف التكلفة المراد قياسها ساعدت على التحول من النظم التقليدية.[7].
- 4- صاحب الارتفاع في التكاليف غير المباشرة انخفاض في تكاليف العمل المباشرة لاستعمال التكنولوجيا في عمليات التصنيع ، وقد ادى ذلك الى التحول في مفهوم القيمة من منظور الكم إلى منظور الكيف والنوعية.[5][7].

من وجهة نظر الباحثين لا بد للادارة الحديثة إلى أن تواكب وتوائم التطورات بالاعتماد على المعلومات التي توفرها السوق ومحاولة انعكاس ذلك على انظمتها الكلفوية لمقابلة متطلبات الزبائن.

ثانيا:- تعاريف طريقة التكلفة على اساس النشاط : يمكن تعريف مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط بأنه " هو مجموعة من الاجراءات المترابطة التي تهدف إلى قياس تكلفة وربحية المنتجات التي تقدمها الوحدة عن طريق تقسيم هيكلها إلى مجموعة أنشطة، تخصيص وتوزيع تكلفة كل نشاط، وتحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات على اساس محركات التكلفة الملائمة [3][2] . هو الفن التكنيكي المحاسبي لدعم الوحدة الاقتصادية في قياس تكلفة مخرجاتها بالاعتماد على الموارد التي تستهلكها الأنشطة والتي تقوم بانجاز المخرجات [1]. في حين يعرفها الباحثان بأنها طريقة في اعادة توزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة باستعمال الأنشطة وتكاليفها وتخصيصها بين المخرجات على اساس العلاقة بين السبب والنتيجة لمحركات التكلفة لكل نشاط بهدف تقديم رؤية متعددة الابعاد لادارة الوحدة لاتخاذ قرارات ملائمة.

ثالثا: مراحل تطور المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة

أن التطور الحالي للتكاليف على اساس الانشطة يعود إلى كل من kaplin & Cooper اللذين اقترحا طريقة جديدة في تخصيص التكاليف غير المباشرة والتي تعودى بالنتيجة إلى وجود علاقات بين تكلفة الموارد وبين اهداف التكلفة ، وان طريقة تطبيق هذه الطريقة من خلال تحديد الأنشطة التي تسهلك تلك الموارد ومن ثم قيام المنتجات باستهلاك الموارد بوساطة الأنشطة التي تقوم بانتاجها.[8].

ان تحديد التكاليف على أساس الأنشطة مر بثلاث مراحل وهي كمايلي: -

- **المرحلة الأولى:** إدارة النشاط والتي ركزت على مفهوم ادارة تكلفة سلسلة القيمة والتي تصنف الى مضيعة للقيمة والتي لايمكن الاستغناء عنها وانها وضرورية وتضيف قيمة للمنتجات التي يرغب بها الزبائن [9]. والتكاليف المضيعة للقيمة التي يعتد الزبائن أن إنفاقهم لها سيؤدي إلى إضافة قيمة للمنتجات التي يحصلون عليها. [10].
- **المرحلة الثانية:** محاسبة تكاليف الأنشطة والتي تؤكد أن كل التكاليف يتم تقليبها من خلال تحديد الأنشطة وعلاقتها مع موجهاً التكلفة و تتبع التفاعل للأنشطة مع الأنشطة الاخرى. [11].

- **المرحلة الثالثة:** تُعدّ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة منهج لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مجموعات الأنشطة ثم تعيين مجموعات تكلفة الأنشطة على المنتجات عن طريق محركات التكلفة والتي هي عامل له علاقة مباشرة

2. قياس الاداء الكلفوي بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف وبنفس الدور الرقابي على التكلفة وإدارتها على المدى الطويل، من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة فان ذلك يساهم في إعداد الموازنات، وتقويم وتحسين وتحسينة.[17].
3. تحديد المزيج الافضل للمنتجات والزبائن، لان التكلفة على اساس النشاط تساعد الادارة على فهم افضل للمساهمة في توليد الارباح ، ومساعدة المديرين على فهم المزيج الحالي والتحول الى المزيج الافضل والاكثر ربحية .[17].
4. تحقيق كفاءة استعمال الموارد المتاحة للمنظمة: تحديد الانشطة وتحليلها ودراستها بصورة مستمرة التي تتطلبها المنتجات الضرورية منها وتجنب غير الضروري وفقا لسلسلة القيمة ما يساعد في تخفيض التكاليف .[18].
5. العلاقات السببية : يدرك التكلفة على اساس النشاط ABC العلاقات السببية أو المباشرة بين تكاليف الموارد وموجهات التكلفة والأنشطة وعناصر التكلفة في تخصيص التكاليف للأنشطة ثم إلى اهداف التكلفة (المنتجات) .[19].
6. تصنيف الانشطة في ظل طريقة التكلفة على اساس النشاط الى أنشطة تضيف قيمة تلك التي ستؤثر في الانتاج مثل نشاط تصميم العمليات والمنتجات التي لو استبعدت فإنها تؤدي في الاجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات الزبائن والذي سيؤثر سلبا في مبيعات الوحدة الاقتصادية وعلى حصتها السوقية، وتسعى الوحدات على أداء هذه الأنشطة بفاعلية وكفاءة، واما الانشطة التي لا تضيف قيمة قيمة للمنتجات المقدمة للزبائن ولو استبعدت لا تؤثر في الانتاج وتخفيض تكلفته وتزيد من تكلفة الانجاز وتخفيض.[20] [14].
7. ان تطبيق طريقة التكاليف على اساس النشاط ادى الى توليد ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي، وإدارة الموارد [11].

سادسا: تنفيذ المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة

1. تحديد الأنشطة وأسس تخصيص التكاليف غير المباشرة:- تصميم الأنشطة يكون من خلال فريق التنفيذ لتصميم طريقة التكلفة على اساس النشاط بمقابلة العاملين في الأقسام وبطلب منهم وصف أنشطتهم واعمالهم الرئيسية:- ما الاعمال أو الأنشطة التي يقومون بها؟ ما مقدار الوقت الذي تتطلبه في أداء هذه الأنشطة؟ ما الموارد المطلوبة والمطلوبة لأداء هذه الأنشطة؟ ما قيمة كل نشاط بالنسبة للمنتج أو الزبون أو الوحدة ؟ بمساعدة المهندسين الصناعيين والمحاسبين

بين السبب والنتيجة والموارد المستهلكة، بافتراض ان المنتجات تستهلك الأنشطة ، والأنشطة تستهلك الموارد.[12].

رابعا: مبادئ و فروض طريقة المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة:

أن طريقة تحديد التكلفة على أساس الأنشطة تستند على مجموعة من المبادئ الفروض [13][14] وكمايلي:-

1. الأنشطة تستهلك الموارد:- ويعني أن الأنشطة تتضمن العمليات الإنتاجية والعمليات الساندة تتطلب ، والانشطة تقوم باستهلاك تلك الموارد.
2. المنتجات تستهلك الأنشطة :- ويعني أن المنتجات (اهداف التكلفة) تُعدّ محطة الاخيرة في النظام الكلفوي وعادة ان وجود الانشطة مرتبط بوجود اهداف تكلفة.
3. الطريقة مبنية على الاستهلاك بدلا من الانفاق : أن تحديد التكلفة على أساس الأنشطة تقيس الاستهلاك اي تبحث عن مسببات التكلفة بدلا من الانفاق، وهناك فرق بين الاستهلاك والانفاق فالاول تعطي ما يحتاجه فقط واما الثانية لاتأخذ بنظر الاعتبار مقدار الحاجة لتلك الموارد وهذا يُعدّ فرضاً رقابياً.
4. تحديد وقياس الانشطة:- حيث تُعدّ الأنشطة حلقة الوصل بين تكلفة الموارد واهداف التكلفة ويحقق هذا الربط من خلال استعمال مجموعات تكلفة مختلفة بدلا من استعمال مجمع تكلفة واحد.
5. تجانس مجموعات التكلفة: تستند على فرض وجود عدد كبير من مجموعات التكلفة المتجانسة .
6. التكاليف في كل مجمع تكون متغيرة أو ثابتة: أن التكاليف التي تُعدّ ثابتة ستكون فقط على مستوى الوحدة وجميع الأنشطة الأخرى تكون تكلفتها متغيرة .

خامسا:- اهداف المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة

لتحقيق الاهداف الاستراتيجية فينبغي على ادارات الوحدات الاقتصادية تصميم نظم كلفوية توفر المعلومات ذات العلاقة لدعم اهدافها الاستراتيجية والتنظيمية، لذا فان التكلفة على اساس النشاط لديها العديد من الاهداف تسعى الى تحقيقها وهي كالاتي:

1. تخفيض التكلفة وتحسين الربحية بواسطة مفهوم الادارة على اساس النشاط [15] حيث يوفر الاخير (ABM) معلومات لقياس تكلفة المنتجات أكثر لتحسين الربحية بصورة افضل[16]

الإداريين. يمكن تصنيف الأنشطة إلى أربعة مستويات:-
[21]. [22] [23].

أ- مستوى الوحدة: يتضمن هذا المستوى من الأنشطة العمل المنجز لكل وحدة منتجة وتناسب كمية الموارد المستعملة بوساطة الأنشطة على مستوى الوحدة مع حجم الوحدات المنتجة، وتتضمن محركات التكلفة لنشاط مستوى الوحدة ساعات العمل ، ساعات عمل الآلات ، وكمية المواد المستعملة.

ب- مستوى الدفعة: ان الأنشطة تنفذ لكل دفعة من المنتجات ، وليس لكل وحدة منتجة. نظراً لأن النشاط يعتمد على عدد الدفعات وليس على عدد الوحدات المنتجة في الدفعة ، تستهلك الدفعة نفس كمية الموارد بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة .

ج- مستوى الحفاظ على المنتج: تتضمن الخدمات التي تقدمها الوحدة لمنتجاتها بالكامل سواء خط انتاجي أم خطوط كاملة وبغض النظر عن عدد الوحدات أو الدفعات التي يتم إنتاجها.

د- مستوى الوحدة: - وتتضمن الأنشطة المطلوبة لاجل اكتمال عمليات الإنتاج وبدونها لن يكون هناك امكانية استمراريتها بصورة متكاملة.

2. تخصيص التكاليف غير المباشرة للأنشطة على أساس علاقة السبب والنتيجة بين النشاط واساس التحميل[24]. ويحتسب معدل التحميل لكل نشاط من خلال قسمة تكلفة النشاط على اساس التحميل المخصص له [25].

3. تحديد تكلفة المنتجات . تحدد تكلفة الوحدة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف النشاط على مجموع وحدات المسببة للنشاط. ويتجميع تكلفة الوحدة من كل مسبب ولكل نشاط معين نصل الى تكلفة الوحدة المنتجة من الأنشطة التي استهلكتها.[26].

يستنتج الباحثان ان تشكيل فريق متخصص في تحديد الأنشطة المهمة اولى خطوات تصميم التكلفة على اساس النشاط والتي تُعد حجر الزاوية والتي على اساسها تحدد نصيب التكلفة لكل منها وتقدير مسببات التكلفة لكل نشاط، وايضا الكيفية التي سوف تدعم المعلومات الكفوية لكل نشاط الوحدة الاقتصادية على مستوي دعم قرارات التسعير ودعم المركز التنافسي لمنتجاتها في الاسواق.

سابعا:- مدخل تعريفى لستراتيجية قيادة التكلفة

ستراتيجية ريادة التكلفة من الستراتيجيات التي تقوم على مجموعة من السياسات الوظيفية التي تهدف إلى تحقيق ريادة التكلفة في قطاع الصناعة.[27]. تُعد ريادة التكلفة خياراً استراتيجياً للوحدات الاقتصادية ، على الرغم من أن التكاليف المنخفضة لا تعني بالضرورة انخفاض الأسعار، إلا أن الأسعار المنخفضة تُعد خطوات النجاح[28]. التحدي لهذه الاستراتيجية في كسب الارباح بدلاً من الخسارة واستنزاف الربحية من قبل المنافسين من خلال الحصول على أقل الأسعار في السوق المستهدف[29].

وان ميزة التكلفة لهذه الاستراتيجية تعكس بيع المنتجات والخدمات بتكلفة أقل من المنافسين على مستوى أنشطة سلسلة القيمة من حيث البحث والتطوير والتصميم والإنتاج والمبيعات وأنشطة التسويق وتحصل الوحدة على ميزة تنافسية من خلال كسب دخل وأرباح عالية[30]

لنجاح الوحدات في تقديم أقل الاسعار مع تحقيق الربحية وعائد مرتفع على الاستثمار ، يجب أن تكون الوحدة قادرة على العمل بتكلفة أقل من منافسيها من خلال[29]:-

1- المدخل الأول:- ارتفاع معدل دوران الاصول من خلال تقديم كميات كبيرة من المنتجات وهذا يعني توزيع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات المنتجة، الذي يؤدي إلى انخفاض تكلفة الوحدة الواحدة، ويسمى ذلك بالاستفادة من وفورات الحجم وتأثيرات منحنى الخبرة.

2- المدخل الثاني :- ان تقديم كميات كبيرة من المنتجات ، انشاء ثقافة واعية ، دفع اقل الاجور، الاحتفاظ بالجودة المناسبة ، تخفيض تكاليف الايجار، وتخفيض تكاليف الاعلانات يؤدي الى انخفاض تكاليف التشغيل المباشرة وغير المباشرة.

3- المدخل الثالث :- تفعيل الرقابة على سلسلة التجهيز لضمان انخفاض التكاليف، عن طريق الشراء بالجملة لإفادة من الخصومات ،الضغط على المجهزين بالاسعار، إقامة عطاءات تنافسية للعقود ، انخفاض المخزون باستعمال طرائق لادارة المخزون مثل مثل الشراء في الوقت المناسب.

ويمكن تعريف استراتيجية قيادة التكلفة من زاوية الأنشطة على انها قدرة الوحدة الاقتصادية على تقديم المنتجات بأقل التكاليف مقارنة بمنافسيها من خلال حذف الأنشطة غير الضرورية والرقابة المحكمة على التكاليف وتحسين الانتاجية [31]. وان الانخفاض بهذه التكاليف يجب ان لا يمس جودة المنتجات لانها تهدف الى زيادة قيمة الزبون [32].

خلال اعتماد نهج سلوك التكلفة من خلال عائد الاستثمار قصير الأجل والتحليلات المالية قصيرة وطويلة الأجل ومعرفة العمليات التجارية، وأن أي وحدة تهدف إلى تعزيز الأرباح من خلال أداء أفضل وضوابط مالية أفضل [39]. يتضمن تحديد تكلفة رأس مال الأفضل والمناسب للوحدة، وتحديد آجال المديونية وفق أسعار الفائدة الحالية والمتوقعة، والمقابلة بين مواعيد واجال المطلوبات والموجودات. [36]

د- إدارة الانتاج والعمليات :-تصنيف القرارات التي (أ) قرارات الصيانة التي تخفض التكاليف من خلال الصيانة الوقائية التي تتفد قبل حدوث الاعطال في المعدات الهدف جعلها ان تعمل بشكل مقبول ويقلل احتمالية تعرضها الى الاعطال مبكرا وبالتالي تخفيض تكاليفها [40]، والصيانة العلاجية والتي تجري بعد حدوث الاعطال بقصد اعادة الاجزاء التالفة الى اداءها بصورة صحيحة [41].(ب) قرارات الجودة والهدف الأساسي للصناعات توفير منتجات عالية الجودة وأقل تكلفة للزبائن لخلق ريادة السوق. [42]. (ج) قرارات التخزين مثل نظام تخطيط الاحتياجات من الموارد للرقابة على المخزون ، الطاقة الانتاجية ،وفحص وتدقيق اوامر الانتاج ، توقيت اوامر الشراء لمقابلة الاحتياجات ومعالجة طلب الخزين في الوقت المحدد.[41].نظام الانتاج في الوقت المحدد لتخفيض تكاليف المخزون بأنواعه الثلاثة، تخفيض الوقت الكلي للإنتاج، تخفيض وقت التجهيز، تحقيق التحسين المستمر الذي يؤدي إلي الإبداع والابتكار، وضرورة التخلص من أي نشاط لا يضيف قيمة للمنتوج، الرقابة بشكل دائم للتخلص من التالف والضياع والانحرافات.[43].

هـ- الموارد البشرية:- ينبغي إجراء التحليلات الوظيفية لتحديد طبيعة عمل كل موظف مع تخطيط احتياجات العمل وتحديد مواصفات كل وظيفة وخصائص من يشغله تلك الوظيفة، وتحديد المهارات المطلوبة لكل وظيفة الحالية والمتوقعة [36] توجيه وتدريب الموظفين تهدف الى تقليل تكاليف الدوران الوظيفي مع الاحتفاظ بجودة وكفاءة هذه الوظيفة، تحقيق الكفاءة المنشودة من خلال التوجيه الفعال لتعزيز الانتاجية.[44].

يستنتج الباحثان ان استراتيجية ريادة التكلفة اذا طبقت بشكل سليم بدءا من نشاط البحث والتطوير وانهاداً بخدمات الزبائن مع الاحتفاظ بتقديم قيمة لهم (الزبائن) ضمن حدود الجودة المقبولة

من خلال تعريف استراتيجية قيادة التكلفة بانها استراتيجية تسعى إلى خلق القيمة قيمة للزبائن من خلال تقديم المنتجات بأقل التكاليف من المنافسين لتمكين الوحدة الاقتصادية من تقديم أسعار أقل لربائنها. وفي نهاية المطاف يؤدي ذلك الى تحقيق ودعم الادارة الاستراتيجية للتكاليف كما يؤكد[33] حيث يقول انها استراتيجية تهدف الى فرض الرقابة على التكاليف لتحقيق الادارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم القرارات المالي والتنفيذ الاستراتيجي الفعال لقيادة التكلفة[33]

ويخلص الباحثان انها استراتيجية تهدف لربط بين الاهداف والانشطة الوظيفية المسؤولة عن الانتاج مع عدم المساس بالجودة وخلق قيمة للزبون .

ثامنا: تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة

ويمكن تحديد المتطلبات لتنفيذ نجاح استراتيجية ريادة التكلفة بالتكامل مع أنشطة سلسلة القيمة وكمايلي :-

أ- البحث والتطوير: ينبغي تنافر الامكانات المالية والمادية والتكنولوجيا لنجاح هذا النشاط،وتتضمن وظيفة البحث والتطوير جميع الجهود لتحويل وافكار المصادق عليها إلى حلول فنية بوساطة أساليب وطرائق إنتاج لتقديم سلع وخدمات.[34]. والتكاليف المرتبطة عادة بهذا النشاط مصاريف الكوادر البحثية وطلبات براءة الاختراع والمختبرات الخاصة بالبحث والتطوير [35].البحث عن تصاميم تكون اقل تكلفة في تصنيع المنتجات ،اكتشاف افضل الطرائق المؤدية الى تنفيذ الأنشطة باعلى قيمة ممكن والى تنفيذها بأقل تكلفة وهذا من شأنه أن يؤثر في تكلفة المنتج [36].

ب- التسويق:-يركز هذا النشاط المعلومات على مجموعة من الإجراءات التي تجمع وتجهز وتحليل المعلومات ذات العلاقة ، لتحقيق إدارة رشيدة للتكاليف التسويقية بالاعتماد على استراتيجية تسويقية مخفضة التكلفة بالاستعمال الافضل لعناصر التكاليف التسويقية ،استبعاد الضياعات والأجزاء غير الضرورية في العملية التسويقية لتقديم خدمات ذات كلفة منخفضة وجودة عالية تحقق رضا الزبائن.[37].

ج- التمويل: من الادارات الفعالة والمهمة في الوحدات والتي تتضمن عدة أنشطة منها التخطيط في توفير الموارد، وتخصيص الموارد وأخيراً الرقابة على الموارد والهدف الأساسي للمدراء الماليين هو التخصيص الأمثل للموارد النادرة المتاحة للوحدة [38]يمكن للوحدات تحسين الأداء من

وهذا من شأنه ان يؤدي الى تحسين جودة المنتجات بتكلفة اقل من المنافسين .

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي، تحسين استراتيجية قيادة التكلفة ظل

المحاسبة عن تكاليف النشاط

هيئة المشتقات الخفيفة في مصفى الدورة / شركة مصافي الوسط
سيقوم الباحثان في هذا المبحث بعرض نبذة تعريفية عن شركة مصافي الوسط ورسالتها واهدافها التي تسعى لتحقيقها ، تنفيذ طريقة التكاليف على اساس النشاط بهدف تحسين استراتيجية قيادة التكلفة في هيئة المشتقات الخفيفة لمصفى الدورة 2018.

اولاً:- نبذة تعريفية عن الشركة مجتمع البحث

عملت احدى الشركات الهندسي الامريكية وباشراف مصلحة مصافي النفط الحكومية اوائل عام 1952 بانشاءمصفى الدورة وكان التشغيلي الفعلي في عام 1955 ، وكما صدرت شهادة اتأسيس الخاصة بالشركة بعد صدور قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 (المعدل) والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (3685) في 1/ 9/ 1997 واصبحت شركة شركة مصافي الوسط شركة عامة تمارس نشاطها فضلاً عن صدور نظامها الداخلي المرقم (6909) لسنة (1998).

ثانياً: رسالة واهداف الشركة

تتضمن رسالة الشركة المضي بإنتاج المشتقات النفطية بمواصفات

ذات جودة عالية لسد حاجة المستخدم العراقي فضلاً عن الدخول في الاسواق التنافسية على المستوى الدولي من خلال المحافظة على جودة المنتجات وفق المعايير والقياسية الدولية من بوساطة الاستمرارية بالتخطيط والتطوير للخطوط الإنتاجية مع إدخال التكنولوجيا الحديثة بكافة مؤشراتنا ومن أهمها حماية البيئة من الملوثات الصناعية واستغلال الموارد عموماً والبشرية وتنميتها وتطويرها ليكونوا على المستوى في الشركات النفطية. حددت المادة الرابعة من النظام الداخلي لشركة مصافي الوسط في سبيل تحقيق أهدافها تمارس مجموعة من الأنشطة منها استلام وتخزين النفط الخام بغرض تصفيته ، تشغيل وصيانة وحدات الإنتاج النفطي للمصافي بغرض تقديم المنتجات النفطية بأنواعها ، تخزين وتجهيز وبيع المنتجات النفطية الى شركة المنتجات النفطية الحكومية ، دارة وتنفيذ ورقابة جميع الاعمال الفنية والخدمية والادارية والخدمية بما يدعم اعمال الشركة ، الشراء الداخلي والخارجي لمستلزمات الإنتاج وكافة المواد التي تدخل في صناعة تكرير النفط.

ثالثاً :- تنفيذ المحاسبة عن التكلفة على اساس الأنشطة

1. تحديد موجهات ومعدلات الأنشطة

عمل الباحثان في ظل البحث الميداني والتقني عن طبيعة كل نشاط تم تحديد موجهات التكلفة للأنشطة ذات العلاقة ، وكما موضح وفق الجدول (1) الذي يمثل أنشطة في ظل طريقة التكلفة على اساس الأنشطة وموجهاتها.

جدول (1): يبين نتائج موجهات ومعدلات الأنشطة لسنة 2018

الأنشطة	موجه التكلفة	تكلفة النشاط	الموجه	معدل موجه التكلفة
التكرير	التجزئة الكيميائية	71,565,588,874	الكثافة	292.5944493 دينار/م3
التحسين	كميات الانتاج	17,916,290,193	239462	74818.92406 دينار م3
الهدرجة	التجزئة الكيميائية	2,389,691,786	735469	3249.208037 دينار م3
التحسين	كميات الانتاج	9,377,910,617	447292	20965.96992 دينار م3
المزج	كميات الانتاج	2,735,638,984	1131880	2416.89842 دينار م3

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

2. احتساب تكاليف المنتجات: بعد احتساب معدلات التحميل

لكل الأنشطة ، سوف يتم توزيع تلك التكاليف بالاعتماد على معدلات التحميل لكل نشاط وكمايلي:-

أ. نشاط التكرير: يختص هذا نشاط بعمليات التكسير الحراري للنفط الخام لانتاج منتجات عدة ، وتحسب تكلفة المنتجات من خلال نسبة الكثافة مضروباً في عدد الوحدات المنتجة وكمايلي:-

جدول (2) : يبين نتائج التكاليف غير المباشرة لمنتجات نشاط التكرير لعام 2018

المنتجات	الوحدات	معدل التحميل	التكاليف غير المباشرة / دينار
النفثا الخفيفة	93413089	292.5944493	27332151216
النفثا الثقيلة	15178020	292.5944493	4441004403
كيروسين	29540892	292.5944493	8643500910
زيت الغاز	39218497	292.5944493	11475114474
زيت الديزل	1990633.4	292.5944493	582448283.4
النفط الاسود	40259773	292.5944493	11779786227
الخام المختزل	11317029	292.5944493	3311299809
غاز التكرير	5342205.4	292.5944493	1563099647

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

بالاعتماد على الجدول (1) والذي يتضمن معدل التحميل لنشاط التكرير مضروبا بالوحدات المعدلة بالكثافة والجدول (2) يوضح التكاليف غير المباشرة لكل منتج . واما اجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة، يوضحها الجدول (3) وكمايلي:-

جدول (3) : يبين نتائج تكاليف منتجات نشاط التكرير لعام 2018

المنتجات	التكاليف المباشرة / دينار	التكاليف غير المباشرة / دينار	اجمالي التكاليف / دينار
النفثا الخفيفة	94508759873	27332151218	121840911091
النفثا الثقيلة	15356047734	4441004404	19797052138
كيروسين	29887385938	8643500910	38530886848
زيت الغاز	39678502790	11475114474	51153617264
زيت الديزل	2013982160	582448283	2596430444
النفط الاسود	40731992848	11779786228	52511779076
الخام المختزل	11449769763	3311299810	14761069573
غاز التكرير	5404865795	1563099647	6967965442

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

ب. نشاط التحسين الاول :- وهو النشاط لثاني لهيئة المشتقات الخفيفة، حيث يقوم بدرجة النفثا الثقيلة الى عدد اوكتانها مايقارب (86) اوكتان. وبالاعتماد على معدل التحميل (74818.92406)

دينار /م3 الوارد في الجدول (1)، لذا يمكن احتساب التكلفة غير المباشرة لمنتجات هذا النشاط وكمايلي:-

جدول (4): يبين نتائج التكاليف غير المباشرة لمنتجات نشاط التحسين الاول لعام 2018

ت	المنتجات	معدل التحميل	الوحدات	التكاليف غير المباشرة / دينار
1-	ريفورمينت	74818.92406	206434	15445169769
2-	غاز التحسين	74818.92406	27830	2082210657
3-	هيدروجين	74818.92406	5198	388908767

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

ولا احتساب التكاليف المباشرة وغير المباشرة لمنتجات هذا النشاط وباعتماد على بيانات الجدول (4) للتكاليف غير المباشرة، واما التكاليف المباشرة بالاعتماد على بيانات الشركة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول (7) وكمايلي.

جدول (5): يبين نتائج تكاليف منتجات نشاط التحسين الاول

المنتجات	التكاليف المباشرة / دينار	التكاليف غير المباشرة / دينار	اجمالي التكاليف / دينار
ريفورمينت	19383047860	15445169769	34828217630
غاز التحسين	2613088067	2082210657	4695298723
هيدروجين	488064383	388908767	876973150

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

ج. نشاط الهدرجة الاول :- يختص هذا النشاط بتقديم الثلاث منتجات (النفثا المحسنة، النفثا المعالجة، الغاز السائل للهدرجة)، وباعتماد على معدل التحميل لهذا النشاط والبالغ

جدول (6): يبين نتائج التكاليف غير المباشرة لمنتجات نشاط الهدرجة الاول لعام 2018

ت	المنتجات	معدل التحميل	الوحدات المنتجة	التكاليف غير المباشرة / دينار
1-	نفثا محسنة	3249.208037	447292	1453344761
2-	نفثا معالجة	3249.208037	250915	815275035
3-	غاز الهدرجة	3249.208037	37262	121071990

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

ويوضح الجدول (7) اجمالي تكاليف المنتجات لهذا النشاط ، من خلال الاعتماد على بيانات الشركة لعام 2018 وكمايلي :-

جدول (7) : يبين نتائج تكاليف منتجات نشاط الهدرجة الاول لعام 2018

المنتجات	التكاليف المباشرة / دينار	التكاليف غير المباشرة / دينار	اجمالي التكاليف / دينار
نفثا محسنة	47325017110	1453344761	48778361871
نفثا معالجة	26547661635	815275035	27362936670
الغاز السائل	3942446517	121071990	4063518507

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

د. نشاط التحسين الثاني :- ويختص هذا النشاط بانتاج وتقديم اربع منتجات (ريفورمينت، الغازات، غاز التحسين، الهيدروجين)، وباعتماد على معدل التحميل (20965.96992) دينار/م3 كما

جدول (8) : يبين نتائج التكاليف غير المباشرة لمنتجات نشاط التحسين الثاني لعام 2018

ت	المنتجات	معدل التحميل	الوحدات المنتجة	التكاليف غير المباشرة / دينار
1-	ريفورمينت	20965.96992	401593	8419786758
2-	الغازات	20965.96992	10217	214209315

3-	غاز التحسين	20965.96992	10217	214209315
4-	الهيدروجين	20965.96992	25265	529705230

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

يمكن احتساب اجمالي التكاليف لمنتجات هذا النشاط للتكاليف الشركة وفق الجدول (9) وكمايلي :-
غير المباشرة (8)، والتكاليف المباشرة بالاعتماد على بيانات

جدول (9) : يبين نتائج تكاليف منتجات نشاط التحسين الثاني

المنتجات	التكاليف المباشرة / دينار	التكاليف غير المباشرة / دينار	اجمالي التكاليف / دينار
ريفورمينت	45364121641	8419786758	53783908398
الغازات	1154116807	214209315	1368326121
غاز التحسين	1154116807	214209315	1368326121
الهيدروجين	2853945495	529705230	3383650725

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

هـ- نشاط المزج يقوم هذا النشاط بانتاج البانزين النهائي والذي يكون جاهزا للبيع ، وبالاتماد على معدل التحميل لهذا النشاط
(2416.89842) دينار/م3 الوارد في الجدول (1) وسوف يتم احتساب تكاليفه غير المباشرة في الجدول (10) وكمايلي:

جدول (10): يبين نتائج التكاليف غير المباشرة لمنتج نشاط المزج لعام 2018

ت	المنتجات	معدل التحميل	الوحدات المنتجة	التكاليف غير المباشرة / دينار
1-	البانزين	2416.89842	1131880	2735638984

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

وتحتسب اجمالي تكاليف النشاط من خلال الجدول (10) للتكاليف غير المباشرة ، والتكاليف المباشرة بالاعتماد على بيانات الشركة وفق الجدول (11) وكمايلي :-

جدول (11) : يبين نتائج تكاليف منتج البانزين

المنتجات	التكاليف المباشرة / دينار	التكاليف غير المباشرة / دينار	اجمالي التكاليف / دينار
البانزين	125680602937	2735638984	128416241921

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

من خلال الجداول السابقة (2-11) والتي وضحت تكلفة منتجات هيئة المشتقات الخفيفة في ظل طريقة التكاليف على اساس الانشطة ، يتضح هناك عدالة في عملية توزيع التكاليف لكل منتج وبالاتماد على موجهات التكلفة لكل نشاط وحصة تكلفة كل نشاط من أنشطة من هذه التكاليف. ويمكن توضيح تكاليف المنتجات النهائية في ظل الطريقة التقليدية وطريقة الانشطة وفق الجدول (12) وكمايلي:-

جدول (12) : يبين نتائج تكاليف المنتجات في ظل الطريقة التقليدية وطريقة التكاليف على اساس الانشطة

التفاصيل	التكاليف في ظل الطريقة	التكاليف في ظل طريقة	الفروق/دينار
----------	------------------------	----------------------	--------------

البانزين	التقليدية/دينار	الانشطة/دينار	
136762.251	113453.937	23308	
51480	50607.76	872	
39957.63	39260.15	697	

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

يبين الجدول (12) تكاليف منتجات هيئة المشتقات الخفيفة في ظل الطريقتين التقليدية والانشطة، حيث ان منتج البانزين انخفضت تكلفته بمقدار (23308) دينار للمكتب المكعب الواحد ، وهنا تحقق احد اهداف ستراتيجية قيادة التكلفة وهو تخفيض وتحسين واعادة توزيع تكاليف المنتجات بطريقة اكثر عدالة من

الطريقة التقليدية .واما الهدف الثاني لستراتيجية قيادة التكلفة هو تحسين الربحية للمنتجات بوساطة طريقة التكلفة على اساس الانشطة ، لذا نوضح تأثير الارباح والخسائر المنتجات وفق الطريقة والتي يوضحها الجدول (13) وكمايلي:-

جدول (13) : يبين نتائج ارباح وخسائر منتجات المشتقات الخفيفة وفق طريقة الانشطة

المنتجات	اسعار البيع / دينار	تكاليف الانشطة / دينار	الارباح والخسائر / دينار
زيت الغاز	200000	113453.937	86546
زيت الديزل	53000	78161.179	-25161
البانزين	250000	50607.76	199392

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

وبالاعتماد على الجدولين (12) و(13) يستنتج الباحثان ما سبق ان طريقة التكلفة على اساس الانشطة تتميزت عن النظام التقليدي بانها تقوم باعادة توزيع التكاليف على الانشطة ومن ثم على المنتجات بوساطة معدلات تحميل لكل نشاط ، والذي ساهم في العدالة في توزيع التكاليف اكثر من ذي قبل وبالتالي على ربحية المنتجات والذي بدوره ادى الى تحسين ستراتيجية قيادة التكلفة.

بالبينات التفصيلية عن كل نشاط ومقدار ما يستحقه من تكاليف بالاعتماد على مبدأ وفرض الاستهلاك وليس الانفاق. 4. تُعدّ طريقة التكلفة على اساس الانشطة مدخلا مهما من المدخل الستراتيجي لتطبيق طريقة الادارة على اساس الانشطة من خلال تحسين الانشطة التي تضيف قيمة واستبعاد تلك التي لاتضيف قيمة.

البحث الرابع :- الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. قصور النظام التكاليفي التقليدي الحالي في تخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات بطريقة عادلة ما يؤثر سلبا في اتخاذ القرارات عموما وربحية وخسائر الشركة خصوصا.
2. ان استعمال طريقة التكلفة على اساس الانشطة سوف يسهم بمعالجة قصور النظام التقليدي ومحاولة اعادة توزيع التكاليف بين المنتجات بطريقة اكثر عدالة مما يحسن ربحية المنتجات .
3. تؤثر طريقة التكلفة على اساس الانشطة دورا مهما في احتساب تكلفة المشتقات النفطية من خلا لتزويد الادارة

التوصيات

1. ان نجاح تطبيق طريقة التكاليف على اساس الانشطة يعتمد بالدرجة الاولى على الادارة العليا في تقبل ادخال الطرائق والانظمة التكاليفية ذات البعد الستراتيجي لمساعدتها في تحسين قراراتها الستراتيجية .
2. عمل فريق متكامل من الفنيين والمهندسين والاداريين ومحاسبي التكاليف بصورة سنوية والذي من شأنه ان يدعم عملة تنفيذ طريقة التكلفة على اساس الانشطة بطريقة اكثر موضوعية وسلامة من خلال وصف أنشطة الانتاج النفطي ، وبيان مقدار ما يستحقونه من الموارد المالية والبشرية وغيرها بالاعتماد على مبدأ الاستهلاك لنجاح تنفيذ الطريقة كما يجب.

للطاقة المتاحة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 2، جامعة المنصورة، كلية التجارة، الصفحات 1-45.

[10] البياتي، حسام احمد محمد، 2016، اثر التكامل بين تحليل سلسلة القيمة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف- دراسة تطبيقية، مجلة كلية الرادين الجامعة للعلوم، العدد 2016/37.

[11] درغام، ماهر موسى، 2007، مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الانشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني.

[12] Kieso، Don.، & Weygandt، Jerry "Managerial Accounting 5th Ed.، McGraw-Hill Irwin، New York، 2010

[13] الجبوري، نصيف جاسم محمد علي، 2015، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الثانية.

[14] التكريتي، اسماعيل يحيى، 2007، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

[15] الشعباني، صالح ابراهيم، 2016، استراتيجية تكامل ادوات ادارة التكلفة في ظل حوكمة الشركات، دراسة استطلاعية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 2.

[16] Blocher، Edward J.، Stout، David E.، Cokins، Gary، "Cost Management: A Strategic Emphasis"، th ed.، McGraw- Hill Co، 2020.

[17] السيد، نشوي السيد علي، 2017، التكامل بين نظام تكاليف الانشطة ونظام محاسبة المسؤولية لدعم القرارات الاستراتيجية في منظمات الاعمال الحديثة، دراسة تطبيقية.

[18] المحمود، صالح بن عبدالرحمن، 2008، امكانية تطبيق التكاليف على اساس النشاط على التكاليف الثابتة الاختيارية - دراسة حالة في الجامعات السعودية.

[19] Blocher، Edward J.، Stout، David E.، Cokins، Gary، "Cost Management: A Strategic Emphasis"، 5th ed.، McGraw- Hill Co، 2010.

[20] نجيب، دباش محمد وعبد العالي، شحتاني، 2018، ترشيد تكاليف الانتاج باستخدام نظام التكلفة على اساس النشاط دراسة حالة، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية، العدد 23 جوان، الجزائر.

3. ضرورة تعزيز ادارة التكاليف بالموظفين ذوي الكفاءات المهنية فضلا عن التدريب والتعليم المستمر بذات الشأن والذي سوف يسهم في تسهيل تطبيق الادوات والطرائق الاستراتيجية لادارة التكلفة في القطاع النفطي.

المصادر

[1] حمدان، خولة حسين، وشحادة، نورفاضل، 2018، تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط في ترشيد التكاليف البيئية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول.

[2] يعقوب، فيحاء عبدالله، وعلي، ثناء ناصر نايف، تصميم نظام تكاليف على اساس الانشطة لخدمة هبوط الطائرات، مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد 17، العدد 59.

[3] بجاي، امثال رشيد، ويعقوب، فيحاء عبدالله، 2017، تصميم نظام تكاليف على اساس الانشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر العدد 41، الفصل الرابع.

[4] صالح، صباح فوزي، 2014، الادارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غزة، عمادة كلية الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية

[5] Horngren، Charles T.، Datar، Srikant M. & Rajan، Madhav، "Cost Accounting – Managerial Emphasis"، 16th Ed.، Person Prentice Hall، Upper Saddle River، New Jersey، 2018.

[6] بندقدار، صفاء محمد وليد، 2017، تطوير نظام التكاليف المعياري في ظل البيئة التصنيعية الحديثة لتدعيم الموقف التنافسي - دراسة تطبيقية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.

[7] سند، ناصر احمد محمد، 2012، الاطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الاعمال الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة بنها، كلية التجارة، قسم المحاسبة.

[8] بخاري، نجلاء محمد امين، 2004، تطوير مدخل التكلفة على اساس النشاط لترشيد الاداء في الاجل القصير - رسالة ماجستير - جامعة الملك عبدالعزيز - كلية الاقتصاد والادارة.

[9] ابراهيم، محمود عبدالفتاح، 2004، تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف الاستغلال الامثل

- [31] الجنابي، معاذ خلف ابراهيم، 2011، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، جامعة تكريت، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الحادي والعشرين.
- [32]Rothaermel، Frank T.، 2015، Strategic Management، Georgia Institute of Technology.—Second edition.
- [33]Roy, S. N. (2019). Cost leadership strategy enhancing competitiveness: A critical study on MNC retails. *Journal of Cross-functional Business Research (JCBR)*, 10.
- [34] الطائي، امتثال رشيد بجاي، 2018، اهمية تحسين الاداء في تخفيض تكاليف البحث والتطوير وزيادة رضا الزبون: بحث تطبيقي في وزارة النقل، مراب الكرخ الجنوبي للنقل الخاص، مجلة الدناير، العدد الثالث عشر.
- [35]Lanen, W., Anderson, S., & Maher, M. (2011). *Fundamentals of cost accounting*. McGraw-Hill Education.
- [36] رشيد ، صالح عبدالرضا وجلاب، احسان دهش، 2015، الادارة الاستراتيجية وتحديات الالفية الثالثة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن.
- [37] ياسين، ايام، 2018، تقييم مدى تطبيق سياسات تسويقية تستند على ادارة التكاليف التسويقية في المصارف الخاصة في مدينة اللاذقية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حماة.
- [38]Watson، Denzil& Head، Antony 2017، CORPORATE FINANCE، PRINCIPLES AND PRACTICE، Seventh edition.
- [39]Hunjra, D. A., Faisal, F., & Gulshion, F. (2017). The Impact of Cost Leadership Strategy and Financial Management Control Systems on Organizational Performance in Pakistan's Services Sector. *Lahore Journal of Business*, 6, 1-19.
- [40] عبدالامير، صفاء عبدعلي، 2010، تخطيط خدمات الصيانة ودوره في زيادة الانتاج، دراسة حالة في محطة كهرباء المسيب الحرارية، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال، قسم ادارة الاعمال، جامعة كربلاء.
- [21]Atkinson, A & Kaplan, R.S. (2007). *Advanced Management Accounting* 3th Edition, Pentice Hall of India;
- [22]Hilton, R. W. (2017). *Managerial accounting* . Irwin/McGraw-Hill.
- [23]Davis, C. E., & Davis, E. (2014). *Managerial accounting*. John Wiley & Sons.
- [24]Bhimani, A., & Horngren, C. T.&Dastar.S.M&rAJAN M. (2015). *Management and cost accounting* . Pearson Education.
- [25] العوادي، مصطفى سعد سالم، 2014، اعادة هندسة العمليات ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، اطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعه بغداد.
- [26] الغبان، ثائر والغبان، فائزة، 2018 ، التصور الاجرائي لتقنية القياس الكفوي للموارد لتحسين فاعلية تكاليف الوحدات الاقتصادية العراقية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد في ظل متغيراتيبنية الاعمال المعاصرة " مجلة كلية دينة العلم الجامعة، المجلد 10، العدد 1، ص 206.
- [27]Porter، M.، (1998)، *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*، NewYork، free Press.
- [28]Kim, E., Nam, D. I., & Stimpert, J. L. (2004). The applicability of Porter's generic strategies in the digital age: assumptions, conjectures, and suggestions. *Journal of management*, 30(5), 569-589.
- [29]Josiah, Nyauncho M., & Nyagara, Nyamweya Isaac. (2015). Assessment of the effect of Cost Leadership Strategy on the performance of Liquefied Petroleum Gas Companies in Eldoret town, Uasin Gishu County, Kenya *International Journal of Business and Management Invention*, 4(4).
- [30]Ali, K. U. R. T., & Zehir, C. (2016). The relationship between cost leadership strategy, total quality management applications and financial performance. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17(1), 97-110.

- Experimental and Finite Element Analysis (IJAEFEA), Issue. 3, Vol. 1, July 2014.
- [43] المصري ، نضال، 2015، تقويم مقومات تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، 2016 ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 30 ، العدد 5.
- [44] Dess, G. G., Lumpkin, G. T., Eisner, A. B., & McNamara, G. (2021). Strategic management: Text and cases.
- [41] محسن، عبد الكريم ، والنجار، صباح مجيد، 2012، ادارة الانتاج والعمليات، دار الذاكرة للنشر والتوزيع، العراق، بغداد، الصرافية.
- [42] Sahu, Saipad & Nayak, B.B.P.J., Swarup Kumar & Sahu, Sibakanta, 2014, "Improving Quality with reducing cost" an approach by applying TQM and Outsourcing with their combined impact on automobile OEMs, International Journal of Analytical,