



تحسين ستراتيجية قيادة التكلفة في ظل المحاسبة عن التكلفة على اساس الاعمال بحث تطبيقي في شركة مصافي الوسط - مصفى الدورة

هشام داود سلمان¹ ، فائزه محمود ابراهيم الغبان²

النواب 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

المستخلص

يهدف البحث الى تطبيق المحاسبة عن التكلفة على اساس الاعمال في تحسين ستراتيجية قيادة التكلفة في هيئة المشتقات الخفيفة لمصفى الدورة. وتمثل مشكلة البحث في أن مصفى الدورة عينة البحث لا يطبق أدوات التكلفة الستراتيجية (المحاسبة عن تكاليف الاعمال) ، اذ يواجه مصفى الدورة الارتفاع المستمر في تكاليف المنتجات على الرغم من افتقاره للمنافسة بسبب سيادية المنتجات التي يقدمها للزبائن في البيئة العراقية ، الا ان هناك مجموعة فيود منها شراء بأسعار مدعاومة والبيع بأسعار مدعاومة وعلى الرغم من تحقيق الارباح لاغلب المنتجات المصنفه الا ان في الاجل المنظور هناك احتمالية حجب الدعم الحكومي او تقليل او تقليل ذلك ما يؤثر سلبا في الارباح السنوية التي يحققها المصنف. واستند البحث الى فرضية أساسية مفادها ان تطبيق طريقة المحاسبة عن تكاليف الاعمال الداخلية يؤدي الى تحسين ستراتيجية قيادة التكلفة.

وقد تم التوصل من خلال الباحثين الى أن تطبيق المحاسبة عن تكاليف الاعمال سوف يساهم في اعادة توزيع الاعمال بين المنتجات بصورة اكثر عدالة من ذي قبل. كما اوصى الباحثان بعمل فريق متكون من الفنيين ومحاسبي التكاليف والذي يدعم تنفيذ طريقة التكلفة على اساس الاعمال بطريقة اكثر موضوعية من خلال وصف انشطة الانتاج النفطي ، وبيان مقدار ما يستحقونه من الموارد وغيرها بالاعتماد على مبدأ الاستهلاك لنجاح تنفيذ الطريقة كما يجب.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة عن التكلفة على اساس الاعمال ، ستراتيجية قيادة التكلفة

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

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

- وتخفيف 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 وتخفيف تكاليف الانشطة.
5. الحدود المكانية والزمنية: اعتمد الباحثان في إتمام الجانب التطبيقي على الكشوفات المالية والسجلات الكلفوية وتقارير الانتاج لعامي 2018. وتشمل: الحدود الكانية لشركة مصافي الوسط / مصفى الدورة ، والحدود الزمنية 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 تعية الغاز من خلال الاستغناء عن الانشطة التي لا تضيف قيمة ، وتوصى البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها على ادارة الشركة تدريب وتأهيل ملاكها المحاسبي بشان 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 ، وبهدف البحث الى عملية تصميم نظام التكاليف على اساس الانشطة لخدمات هبوط الطائرات في المطارات ، وتم الاعتماد من خلال تحديد الانشطة الاساسية ، ووجهات التكلفة لتحديد وقياس تكلفة خدمة هبوط الطائرات في المطار لتوفير المعلومات الملائمة الى متذبذبي 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

ان احدي مميزات صناعة تكرير النفط في العراق عدم وجود منافسة ، اسعار البيع والشراء بين الشركات النفطية والزيائين مدعومة ، منتوجاتها تكاد تكون سيادية بسبب الاحتكار الحكومي لانتاجها اولاً، وتحديد اسعار مركزيا من قبل وزارة النفط ثانياً. انه من خلال الدراسة والملاحظة الميدانية ارتفاع تكاليف الانتاج وعدم اتباع الاسس والطرائق محاسبية التكاليف الستراتيجية في احتساب تكاليف الانشطة والمنتجات على الرغم من انها صناعة تمتاز ببعدها الاقليمي والدولي على المدى المنظور. من أجل اعطاء 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 وستراتيجية قيادة التكلفة عبر أربعة مباحث ، اختص البحث الاول بمنهجية البحث والدراسات السابقة في حين ركز البحث الثاني على الجانب النظري على المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة وستراتيجية قيادة التكلفة وجاء البحث الثالث تطبيق الجانب العملي ، اما البحث الرابع والأخير 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 قادر على توفير معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات وتخصيص الموارد بشكل سليم ، وبالتالي عدم قدرة الشركة محل البحث على تخفيف تكاليفها.
2. هدف البحث: يهدف هذا البحث الى توضيح مفهوم طريقة المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة وكيف تساعد في تخصيص التكاليف على المنتوجات بوساطة الانشطة بطريقة سلية ، ودور هذه الطريقة في نجاح تنفيذ ستراتيجية 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 الستراتيجية للتکاليف ، لاحداث تحسين ملموس في أداء الشركة من جهة

ثانياً:- تعريف 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 المنتوجات التي تقدمها الوحدة عن طريق تقسيم هيكلها إلى مجموعة أنشطة، تخصيص وتوزيع تكلفة كل نشاط، وتحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتوجات على اساس محركات التكلفة الملامنة [2]. هو الفن التكتيكي المحاسبي لدعم الوحدة الاقتصادية في فياس تكلفة مخرجاتها بالاعتماد على الموارد التي تستهلكها الأنشطة والتي تقوم بانجاز المخرجات [1]. في حين يعرفها الباحثان بانها طريقة في اعادة توزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة باستعمال الانشطة وتكليفها وتخصيصها بين المخرجات على اساس العلاقة بين السبب والنتيجة لمحركات التكلفة لكل نشاط بهدف تقديم رؤية متعددة الابعاد لادارة الوحدة لاتخاذ قرارات ملامنة.

ثالثاً: مراحل تطور المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة أن التطور الحالي للتكلف على اساس الانشطة يعود إلى كل من kaplin & Cooper الذين افترحا طريقة جديدة في تخصيص التكاليف غير المباشرة والتي تعودي بالنتيجة إلى وجود علاقات بين تكلفة الموارد وبين اهداف التكلفة ، وان طريقة تطبيق هذه الطريقة من خلال تحديد الانشطة التي تسهلك تلك الموارد ومن ثم قيام المنتوجات باستهلاك الموارد بوساطة الانشطة التي تقوم بانتاجها.[8].

ان تحديد التكاليف على اساس الانشطة من بثلاث مراحل وهي كمايلى:-

► **المرحلة الأولى:** إدارة النشاط والتي ركزت على مفهوم ادارة تكلفة سلسلة القيمة والتي تصنف الى مضيفة للقيمة والتي لا يمكن الاستغناء عنها وانها وضرورية وتضييف قيمة المنتوجات التي يرغب بها الزبائن [9].والتكليف المضيفة للقيمة التي يعتقد الزبائن أن إتفاقهم لها سيؤدي إلى إضافة قيمة للمنتوجات التي يحصلون عليها. [10].

► **المرحلة الثانية:** محاسبة تكاليف الأنشطة والتي تؤكد أن كل التكاليف يتم تقليلها من خلال تحديد الانشطة وعلاقتها مع موجهات التكلفة و تتبع التفاعل للانشطة مع الانشطة الأخرى. [11].

► **المرحلة الثالثة:** تُعد طريقة التكاليف على اساس الانشطة منهج لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مجموعات الانشطة ثم تعيين مجموعات تكلفة الانشطة على المنتوجات عن طريق محركات التكلفة والتي هي عامل له علاقة مباشرة

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

البحث الثاني مدخل تعريفي للتكليف على اساس الانشطة وستراتيجية قيادة التكلفة

اولاً:- 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 أصبح 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 ادوار وحاجات ورغبات المزبائن قابلت الوحدات الاقتصادية ذاك الاحتياج بالعديد من المنتوجات والخدمات المتنوعة وان هذه المخرجات تختلف باختلاف متطلبات الموارد اللازمة لانتاجها ، فإن استعمال معدل تحمبل واحد يؤدي إلى معلومات كلفوية مشوهة وغير دقيقة.[5]
- 2- أتمته العمليات شجعت على تنوع المنتوجات وازداد معها تعقيد التصميم في العلميات والمنتوجات على حدا سواء وقد ادى ذلك إلى تغير تركيبة تكلفة المنتوج، وزيادة التكاليف الثابتة ، لذا فإن استعمال معدل تحمبل على اساس الحجم لا يوفر قياس سليم ويشوه تكلفة المنتوج. [6]

- 3- شكاوى و عدم رضا مستعملى المعلومات الكلفوية ومتخذى القرار من عدم ملاءمة ودقة 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 انخفض 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 وجه نظر الباحثين لابد للادارة الحديثة إلى أن توافق وتواءم التطورات بالاعتماد على المعلومات التي توفرها السوق ومحاولة انعكاس ذلك على انظمتها الكلفوية لمقابلة متطلبات الزبائن.

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 يسّاهم في، إعداد الموازنات، وتقويم وتحسين وتحسينة.[17].
3. تحديد المزيج الأفضل للمنتوجات والزبائن، لأن التكلفة على أساس النشاط تساعد الادارة على فهم افضل للمساهمة في توليد الارباح ، ومساعدة المديرين على فهم المزيج الحالي والتحول الى المزيج الأفضل والاكثر ربحية.[17].
4. تحقيق كفاءة استعمال الموارد المتاحة للمنظمة: تحديد الانشطة وتحليلها ودراستها بصورة مستمرة التي تتطلبها المنتوجات الضرورية منها وتجنب غير الضروري وفقا لسلسة القيمة ما يساعد في تخفيض التكاليف. [18].
5. العلاقات السببية : يدرك التكلفة على أساس النشاط ABC العلاقات السببية أو المباشرة بين تكاليف الموارد ووجهات التكلفة والأنشطة وعناصر التكلفة في تخصيص التكاليف للأنشطة ثم إلى اهداف التكلفة (المنتوجات) . [19].
6. تصنيف الانشطة في ظل طريقة التكلفة على أساس النشاط إلى أنشطة تضييف قيمة تلك التي ستؤثر في الانتاج مثل نشاط تصميم العمليات والمنتوجات 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 تضييف قيمة قيمة للمنتوجات المقدمة للزبائن ولو استبعدت لا تؤثر في الانتاج وتخفض تكلفته وتزيد من تكلفة الانجاز وتخفيض.[20] [14].
7. ان تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط ادى الى توليد ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي، وإدارة الموارد [11].

1. تحديد الأنشطة وأسس تخصيص التكاليف غير المباشرة:- تصميم الأنشطة يكون من خلال فريق التنفيذ لتصميم طريقة التكلفة على أساس النشاط بمقابلة العاملين في الأقسام ويطلب 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 المنتوجات تستهلك الأنشطة ، والأنشطة تستهلك الموارد. [12]

رابعاً- 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] وكمالي:-
1. الأنشطة تستهلك الموارد:- ويعني أن الأنشطة تتضمن العمليات الإنتاجية والعمليات الساندة تتطلب ، والأنشطة تقوم باستهلاك تلك الموارد.
 2. المنتوجات تستهلك الأنشطة :- ويعني أن المنتوجات (اهداف التكلفة) تُعد المحطة الأخيرة في النظام الكلفوي وعادة ان وجود الأنشطة 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 مايحتاجة فقط واما الثانية لاتأخذ بنظر الاعتبار مقدار الحاجة لذاك الموارد وهذا يُعد فرضاً رقابياً.
 4. تحديد وقياس الأنشطة:- حيث تُعد الأنشطة حلقة الوصل بين تكلفة الموارد واهداف التكلفة ويفتح هذا الرابط 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 المتتجانسة.
 6. التكاليف في كل مجمع تكون متغيرة او ثابتة: أن التكاليف التي تُعد ثابتة ستكون فقط على مستوى الوحدة وجميع الأنشطة الأخرى تكون تكلفتها متغيرة .

خامساً:- اهداف المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة

لتحقيق الاهداف الستراتيجية فينبعي على ادارات الوحدات الاقتصادية تصميم نظم كفوفية توفر المعلومات ذات العلاقة لدعم اهدافها الستراتيجية والتنظيمية، لذا فان التكلفة على أساس النشاط لديها العديد من الاهداف تسعى الى تحقيقها وهي كالتالي:

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

ستراتيجية ريادة التكلفة من استراتيجيات 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 استراتيجية في كسب الارباح بدلاً من الخسارة واستنزاف الربحية من قبل المتنافسين من خلال الحصول على أقل الأسعار في السوق المستهدف[29].

وان ميزة التكلفة لهذه استراتيجية تعكس بيع المنتوجات والخدمات بتكلفة أقل من المنافسين على مستوى انشطة سلسلة القيمة من حيث الجب والتطوير والتصميم والإنتاج والمبيعات وأنشطة التسويق وستحصل 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 المنتوجات وهذا يعني توزيع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات المنتجة، الذي يؤدي إلى انخفاض تكلفة الوحدة الواحدة، ويسمى ذلك بالاستفادة من فورات الحجم وتأثيرات منحنى الخبرة.

2- المدخل الثاني :- ان تقديم كميات كبيرة من المنتوجات ، انشاء ثقافة واعية ، دفع اقل الاجور، الاحتفاظ بالجودة المناسبة ، تخفيض تكاليف الاجار، 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 لافادة من الخصومات ، الضغط على المجهزين بالاسعار، إقامة عطاءات تنافسية للعقود ، انخفاض المخزون باستعمال طرائق لادارة المخزون مثل الشراء في الوقت المناسب.

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

الإداريين. يمكن تصنيف الأنشطة إلى أربعة مستويات:-

. [21]. [22].

أ- مستوى الوحدة: يتضمن هذا المستوى من الاعتناء 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 الالات ، وكمية المواد المستعملة.

ب- مستوى الدفعه: ان الاعتناء تتفذ لكل دفعه من المنتوجات ، وليس لكل وحدة منتجة. نظراً لأن النشاط يعتمد على عدد الدفعات وليس على عدد الوحدات المنتجة في الدفعه ، تستهلك الدفعه نفس كمية الموارد بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة .

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

د- مستوى الوحدة: - وتتضمن الأنشطة المطلوبة لاجل اكمال عمليات الإنتاج وبدونها لن يكون هناك امكانية استمراريه 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 المنتوجات . تحدد تكلفة الوحدة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف النشاط على مجموع وحدات المسبيبة للنشاط. و بتجميع تكلفة الوحدة من كل مسبب وكل نشاط معين نصل الى تكلفة الوحدة المنتجة من الأنشطة التي استهلكتها.[26].

يسننوج الباحثان ان تشكيل فريق متخصص في تحديد الاعتناء المهمة اولى خطوات تصميم التكلفة على اساس النشاط والتي تُعد حجر الزاوية والتي على اساسها تحدد نصيبي التكلفة لكل منها وتقدير مسببات التكلفة لكل نشاط، و ايضا الكيفية التي سوف تدعم المعلومات الكافية لكل نشاط الوحدة الاقتصادية على مستوى دعم قرارات التسويق ودعم المركز التنافسي لمنتوجاتها في الاسواق.

سابعا:- مدخل تعريف لستراتيجية قيادة التكلفة

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 اجل المديونية وفق اسعار الفائدة الحالية والمتوقعة، والمقابلة بين مواعيد اجال المطلوبات والمواردات. [36]

- د- ادارة الانتاج والعمليات : -تصنيف القرارات التي (أ) قرارات

الصيانة التي تخفض التكاليف من خلال الصيانة الوقائية التي تنفذ قبل حدوث الاعطال في المعدات الهدف جعلها ان تعمل بشكل مقبول ويقل 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 وتفتيق 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 إلى الإبداع والابتكار، وضرورة التخلص من أي نشاط لا يضيف قيمة للمنتج، الرقابة بشكل دائم للتخلص من التلف والضياع والانحرافات.[43].

- هـ- الموارد البشرية:- ينبعى إجراء التحليلات الوظيفية لتحديد

طبيعة عمل كل موظف مع تخطيط احتياجات العمل وتحديد مواصفات كل وظيفة وخصائص من يشغلها 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 التوجية الفعالة لتعظيم الانتاجية.[44].

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

من خلال تعريفة لستراتيجية 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 لزبائنها. وفي نهاية المطاف يؤدي ذلك الى تحقيق ودعم الادارة استراتيجية للتكلف كما يؤكدها[33] حيث يقول انها استراتيجية تهدف الى فرض الرقابة على التكاليف لتحقيق الادارة استراتيجية للتكلفة لدعم القرارات المالي والتنفيذ стрاتيجي الفعال لقيادة التكلفة[33]

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

ثامناً: تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة

ويمكن تحديد المتطلبات لتنفيذ نجاح استراتيجية ريادة التكلفة بالتكامل مع انشطة سلسلة القيمة وكمالي :-

أ- البحث والتطوير: ينبغي توافر الامكانيات المالية والمادية والเทคโนโลยجيا لنجاح هذا النشاط، وتتضمن وظيفة البحث والتطوير جميع الجهود لتحويل الافكار 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 أقل تكلفة في تصنيع المنتجات ، اكتشاف افضل الطرائق المؤدية الى تنفيذ الانتاج 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 وتجهيز وتحليل المعلومات ذات العلاقة ، لتحقيق إدارة رشيدة للتكلف التسويقية بالاعتماد على استراتيجية تسويقية مخفضة التكلفة بالاستعمال الأفضل 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 انشطة منها التخطيط في توفير الموارد، وتخفيض الموارد وأخيراً الرقابة على الموارد والهدف الأساسي للدراسة الماليين هو التخفيض الأمثل للموارد النادرة المتاحة للوحدة [38]يمكن للوحدات تحسين الأداء من

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

ثالثاً:- تفاصيل المحاسبة عن التكلفة على اساس الاعمال

1. تحديد موجهات ومعدلات الاعمال

عمل الباحثان في ظل البحث الميداني والتقصي 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 الاعمال وموجهاتها.

وهذا من شأنه ان يؤدي الى تحسين جودة المنتوجات 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 البحث 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.

أولاً:- نبذة تعريفية عن الشركة مجتمع البحث
عملت احدى الشركات الهندسية الأمريكية وبasherاف مصلحة مصافي النفط الحكومية اوائل عام 1952 بانشاء مصفى الدورة وكان التشغيلي الفعلي في عام 1955 ، وكما صدرت شهادة تأسيس 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 بإنجاح المشتقات النفطية بمواصفات

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

الأنشطة	موجه التكلفة	تكلفة النشاط	الموجه	معدل موجه التكلفة
التكرير	التجزئة الكيميائية	71,565,588,874	الكثافة	292.5944493 دينار/م ³
التحسين	كميات الانتاج	17,916,290,193	239462	74818.92406 دينار م ³
الهدرجة	التجزئة الكيميائية	2,389,691,786	735469	3249.208037 دينار م ³
التحسين	كميات الانتاج	9,377,910,617	447292	20965.96992 دينار /م ³
المزج	كميات الانتاج	2,735,638,984	1131880	2416.89842 دينار /م ³

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

أ. نشاط التكرير: يختص هذا نشاط بعمليات التكسير الحراري للنفط الخام لانتاج منتجات عده ، وتحسب تكلفة المنتوجات من خلال نسبة الكثافة مضروباً في عدد الوحدات المنتوجة وكمالي:-

2. احتساب تكاليف المنتوجات: بعد احتساب معدلات التحميل لكل الاعمال ، سوف يتم توزيع تلك التكاليف بالاعتماد على معدلات التحميل لكل نشاط وكمالي:-

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

المنتوجات	الوحدات	معدل التحميل	التكاليف غير المباشرة / دينار
النفاث الخفيفة	93413089	292.5944493	27332151216
النفاث الثقيلة	15178020	292.5944493	4441004403
كيروسين	29540892	292.5944493	8643500910
زيت الغاز	39218497	292.5944493	11475114474
زيت дизيل	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 مضروباً بالوحدات المعدلة بالكثافة والجدول (2) يوضح التكاليف غير المباشرة لكل منتج . واما اجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة، يوضحها الجدول (3) وكمالي:-

بالاعتماد على الجدول (1) والذي يتضمن معدل التحميل لنشاط التكرير مضروباً بالوحدات المعدلة بالكثافة والجدول (2) يوضح

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

المنتوجات	التكاليف المباشرة / دينار	التكاليف غير المباشرة / دينار	اجمالي التكاليف / دينار
النفاث الخفيفة	94508759873	27332151218	121840911091
النفاث الثقيلة	15356047734	4441004404	19797052138
كيروسين	29887385938	8643500910	38530886848
زيت الغاز	39678502790	11475114474	51153617264
زيت дизيل	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

دينار /م3 الوارد في الجدول (1)، لذا يمكن احتساب احتساب التكاليف غير المباشرة لمنتوجات هذا النشاط وكمالي:-

ب. نشاط التحسين الاول :- وهو النشاط لثاني لهيئة المشتقات الخفيفة، حيث يقوم به درجة النفاث الثقيلة الى عدد اوكتانها ما يقارب (86) اوكتان. وبالاعتماد على معدل التحميل (74818.92406)

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

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

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

واما التكاليف المباشرة بالاعتماد على بيانات الشركة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول (7) وكمالي.

ولاحتساب التكاليف المباشرة وغير المباشرة لمنتجات هذا النشاط وبالاعتماد على بيانات الجدول (4) للتكاليف غير المباشرة،

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

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

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

ج. نشاط الهرجة الاول :- يختص هذا النشاط بتقديم الثلاث منتجات (النفاثا المحسنة، النفاثا المعالجة، الغاز السائل للهرجة)، وبالاعتماد على معدل التحميل لهذا النشاط وبالغ

3249.208037) دينار /م 3 كما في الجدول (1) وتحسب التكاليف غير المباشرة وفق الجدول (6):

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

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

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

خلال الاعتماد على بيانات الشركة لعام 2018 وكمالي :-

ويوضح الجدول (7) اجمالي تكاليف المنتجات لهذا النشاط ، من

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

اجمالي التكاليف / دينار	التكاليف غير المباشرة / دينار	التكاليف المباشرة / دينار	المنتجات	ت
48778361871	1453344761	47325017110	نفاثا محسنة	
27362936670	815275035	26547661635	نفاثا معالجة	
4063518507	121071990	3942446517	غاز السائل	

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

في الجدول (1) يتم احتساب نصبيها من التكاليف غير المباشرة وفق الجدول (8) وكمالي:

د. نشاط التحسين الثاني :- ويختص هذا النشاط بانتاج وتقديم اربع منتجات (ريفورمينت، الغازات، غاز التحسين، الهيدروجين)، وبالاعتماد على معدل التحميل (20965.96992) دينار / 3 كما

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

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

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

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

الشركة وفق الجدول (9) وكمالي: -

يمكن احتساب اجمالي التكاليف لمنتجات هذا النشاط للتكلف غير المباشرة (8)، والتكليف المباشرة بالاعتماد على بيانات

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

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

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

هـ نشاط المزج يقوم هذا النشاط بانتاج البانزين النهائي والذي يكون جاهزا للبيع ، وبالاعتماد على معدل التحميل لهذا النشاط احتساب تكاليفه غير المباشرة في الجدول (10) وكمالي:

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

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

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

ووفق الجدول (11) وكمالي: -

وتحتسب اجمالي تكاليف النشاط من خلال الجدول (10) للتكليف غير المباشرة ، والتكليف المباشرة بالاعتماد على بيانات الشركة

جدول (11) : يبين نتائج تكاليف منتج البانزين

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

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصافي 2018

من هذه التكاليف. ويمكن توضيح تكاليف المنتجات النهائية في ظل الطريقة التقليدية وطريقة الانشطة وفق الجدول (12) وكمالي:-

من خلال الجداول السابقة (11-12) والتي وضحت تكلفة منتجات هيئة المستقلات الخفيفة في ظل طريقة التكاليف على اساس الانشطة ، يتضح هناك عدالة في عملية توزيع التكاليف لكل منتج وبالاعتماد على موجهات التكلفة لكل نشاط وحصة تكلفة كل نشاط من انشطة

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

التفاصيل	التفاصيل في ظل طريقة	التكليف في ظل طريقة	الفروق/دينار
----------	----------------------	---------------------	--------------

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

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصفافي 2018

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) وكمالي:-

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

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

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

المصدر: الباحثان من تحليل بيانات شركة المصفافي 2018

بالبيانات التفصيلية عن كل نشاط ومقدار مايستحقة من تكاليف بالاعتماد على مبدأ وفرض الاستهلاك وليس الانفاق. 4. تُعد طريقة التكلفة على اساس الانشطة مدخلاً مهماً من المدخل الستراتيجي لتطبيق طريقة الادارة على اساس الانشطة من خلال تحسين الانشطة التي تضييف قيمة واستبعاد تلك التي لاتضييف قيمة.

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

الوصيات

- ان نجاح تطبيق طريقة التكاليف على اساس الانشطة يعتمد بالدرجة الاولى على الادارة العليا في تقبل ادخال الطرائق والأنظمة التكاليفية ذات البعد الستراتيجي لمساعدتها في تحسين قراراتها الستراتيجية .
- عمل فريق متكامل من الفنانين والمهندسين والاداريين ومحاسبى التكاليف بصورة سنوية والذي من شأنه ان يدعم عملية تنفيذ طريقة التكلفة على اساس الانشطة بطريقة اكثر موضوعية وسلامة من خلال وصف انشطة الانتاج النفطي ، وبيان مقدار مايستحقونه من الموارد المالية والبشرية وغيرها بالاعتماد على مبدأ الاستهلاك لنجاح تنفيذ الطريقة كما يجب.

البحث الرابع :- الاستنتاجات والتوصيات

- قصور النظام التكاليفي التقليدي الحالي في تخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات بطريقة عادلة ما يؤثر سلباً في اتخاذ القرارات عموماً وربحية وخسائر الشركة خصوصاً.
- ان استعمال طريقة التكلفة على اساس الانشطة سوف يسهم بمعالجة قصور النظام التقليدي ومحاولة اعادة توزيع التكاليف بين المنتجات بطريقة اكثراً عدالة مما يحسن ربحية المنتجات .
- تأثير طريقة التكلفة على اساس الانشطة دوراً مهماً في احتساب تكلفة المشتقات النفطية من خلاً لتزويد الادارة

- للطاقة المתחا،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 الرافدين الجامعة للعلوم،العدد 2016/37.
- [11] در غام ،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 ،الأردن.
- [15] الشعبياني،صالح ابراهيم،2016،استراتيجية تكامل ادوات ادارة التكلفة في ظل حوكمة الشركات ،دراسة استطلاعية ،مجلة البحث 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] محمود، 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 وعبدالعالی، 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 الكفاءة المهنية فضلا عن التدريب والتعليم المستمر بذات الشان 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،مجلد دراسات محاسبية ومالية المجلد 17 ، العدد 59.
- [3] بجاي ، اممثال رشيد ، ويعقوب ، فيحاء عبدالله ، 2107، تصميم نظام تكاليف على اساس الانشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسويق، 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 لتدعم 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 عبد الفتاح،2004،تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف الاستغلال الامثل

- [31] الجنابي،معاذ خلف ابراهيم، 2011،الدور الاستراتيجي لتقيية 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،امثال رشيد بجاي، 2018،أهمية تحسين الاداء في تخفيف تكاليف البحث والتطوير وزيادة رضا الزبون:بحث تطبيقي في وزارة النقل، مراب الكرخ الجنوبي للنقل الخاص،مجلة الدنائير،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،ابام،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 عبدالعلي، 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، جامعة بغداد.
- [26] الغبان،ثائر والغبان، فائزه، 2018 ، التصور الاجرائي لتقنية القياس الكفوي للموارد لتحسين فاعلية تكاليف الوحدات الاقتصادية العراقية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد في ظل متغيراتبيئة الاعمال المعاصرة " مجلة كلية دينة العلم الجامعية، 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 (IJAEEFA) ، 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، عبدالكريم ، 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،