

دور تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة في خفض كلفة العمليات الإنتاجية (دراسة ميدانية في شركة اور للصناعات الهندسية)

م.م عقيل جابر كاظم

جامعة المثنى / كلية الادارة والاقتصاد

The Role of Model Management Accounting Techniques in Reducing the Cost of Production Operation (Afield Study in Or Engineering Industries Company)

Aqeel jabber kadhim

Aqeel.jaber@gmail.mu.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث الى معرفة دور تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة والمتمثلة بنظام التكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن في تخفيض التكاليف الخاصة بالعمليات الانتاجية وذلك من خلال تطبيق هذين النظامين على عينة من الشركات الصناعية العراقية والمتمثلة بشركة اور للصناعات الهندسية للفترة المالية من (٢٠١٣-٢٠١٤) والذي تم من خلال ذلك اختبار فرضية البحث وتحقيق اهدافه. واهم ما اوصى به البحث يتمثل بان بطاقة الاداء المتوازن تعد من اهم الاجراءات الادارية التي تحقق الكفاءة الشاملة بالعمليات الداخلية وبما ينعكس على اداء الشركة ويحافظ على مركزها التنافسي في الاسواق فضلا عن ان تطبيق الشركة لأي اسلوب من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة يعد بمثابة التطور والحدثة في مواكبة التطورات الحاصلة في الشركات الاخرى. الكلمات المفتاحية : المحاسبة الادارية الحديثة ، العمليات الانتاجية

Abstract

The aim of the research is to know the role of modern administrative accounting techniques represented by the target cost system and the balanced performance card in reducing the costs of the production processes by applying these two systems to a sample of the Iraqi industrial companies represented by Or Company for Engineering Industries for the financial period (2013-2014) During this test the hypothesis of research and achieve its objectives. The most important thing recommended by the research is that the balanced performance card is one of the most important administrative procedures that achieve the overall efficiency of the internal processes and reflected on the performance of the company and maintains its competitive position in the markets and the application of the company to any of the methods of modern management accounting is a development and modernity in keeping up with Developments in other companies.

Keywords: Modern Management Accounting, Production Processes

المقدمة

ترافق تطور انظمة المحاسبة الادارية مع نمو حجم الشركات الصناعية وزيادة تعقد العمليات الانتاجية والتي حظيت باهتمام الادارات الصناعية من اجل التوصل الى اهم الخطط الاستراتيجية التي تعمل على تحقيق التكيف لتلك الانظمة مع ذلك النمو ، واسهمت تلك التطورات الى ظهور العديد من انظمة المحاسبة الادارية التي اخذت على عاتقها تنظيم موارد الشركة الانتاجية وتطوير النظم الداخلية بالشكل الذي يسمح لها بالرقابة على الانتاج ومعالجة الانحرافات ، فضلا عن تعقد الانظمة التقليدية وزيادة الاخطاء والتكاليف المبذولة عليه وعدم تحقيقه للجودة المطلوبة يأتي هذا البحث بمحاولة لتطبيق الانظمة الخاصة بالمحاسبة الادارية الحديثة على عينة من الشركات الصناعية العراقية من اجل معرفة مدى قدرة تلك الانظمة على تخفيض تكاليف العمليات الانتاجية. اذ قسم البحث الى ثلاث مباحث تضمن المبحث الاول منهجية البحث ، اما المبحث الثاني فقد

وضح الجانب النظري للبحث من حيث اهمية ومفهوم نظم المحاسبة الادارية الحديثة ودورها في تخفيض التكاليف ، وفي المبحث الثالث فقد تناول الجانب العملي من البحث والذي تم من خلاله تحقيق الاهداف واختبار فرضية البحث وخلص الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الأول منهجية البحث مشكلة البحث

تعاني الشركات الصناعية العراقية من اعتمادها على الانظمة الغير فعالة في ادارة عملياتها الانتاجية فأغلب الشركات لازالت تعمل وفقا للأنظمة التقليدية في عمليات احتساب التكلفة وادارتها مما ينعكس سلبا على الموارد المتاحة للشركة ويزيد من الاعباء المالية عليها ، لذلك تتمثل مشكلة البحث بالتساؤلات الاتية :-

- ١- هل توجد امكانية لتطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية العراقية ؟
- ٢- هل تؤدي اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تخفيض التكاليف الانتاجية للشركات الصناعية العراقية ؟

اهمية البحث

تأتي اهمية البحث من خلال قدرة اساليب المحاسبة الادارية على توفير الخيارات العديدة امام الادارة الصناعية للشركات العراقية من اجل اختيار الطريقة الانسب لنشاط الشركة من اجل توفير الدقة والسرعة في العمل وتخفيض العمليات الانتاجية بالشكل الذي ينعكس على الارباح ويوفر الموارد المالية والادارية للشركة.

اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاتي :-

١. تقديم اطارا نظريا حول اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ودورها في تخفيض التكاليف الانتاجية.
٢. معرفة ابرز النظم الادارية التي تلائم أنشطة الشركات الصناعية العراقية من اجل الحث على تطبيقها .
٣. اجراء دراسة تطبيقية لعينة من الشركات الصناعية العراقية لمعرفة الكيفية التي تتم من خلالها تخفيض كلفة العمليات الانتاجية بعد تطبيق الاساليب الادارية الحديثة .

فرضيات البحث

تتمثل فرضيات البحث بالاتي :

- ١- تساعد بطاقة الاداء المتوازن على تنظيم العمليات الانتاجية بما يسهم في تخفيضها .
- ٢- تؤدي نظم المحاسبة الادارية الحديثة المتمثلة بنظام الكلفة المستهدفة دورا بارزا في تخفيض تكاليف العمليات الانتاجية .

مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث بالشركات الصناعية العراقية التي تعمل في القطاع الخاص والمختلط ، اذ يمكن ان يشمل هذا البحث الشركات التي تتوفر لديها اكثر من خط انتاجي لغرض انتاج السلع يمكن السيطرة على العمليات الانتاجية فيه ، اما عينة البحث فتمثلت بشركة اور للصناعات الهندسية اذ سيتم اجراء دراسة ميدانية فيها لغرض تحقيق اهداف البحث واختبار الفرضية .

منهج واسلوب البحث

من اجل تحقيق اهداف البحث تم الاستعانة بالمنهج الاستقرائي لتغطية الجانب النظري من البحث وبالمنهج التحليلي والتطبيقي لتغطية الجانب العملي ، اذ سيتم الاعتماد على نماذج ومعادلات التكلفة المستهدفة لغرض تطبيقها على بيانات الشركة عينة البحث فضلا عن اجراء تحليل لبعاد بطاقة الاداء المتوازن وتطبيق نماذجها على الشركة من اجل معرفة مدى تأثير الاسلوبين على تخفيض العمليات الانتاجية .

حدود البحث

تتمثل حدود البحث بالاتي :-

- ١- الحدود المكانية : وتتمثل بالقوائم المالية وقوائم التكاليف لشركة اور للصناعات الهندسية .
- ٢- الحدود الزمانية : تتمثل بالتقارير التحليلية الخاصة بالعينة للسنوات المالية (٢٠١٣-٢٠١٤).

المبحث الثاني الجانب النظري

تعرف المحاسبة الادارية بانها مجموعة من العمليات المحاسبية الداخلية الخاصة بتجميع البيانات وتحضير وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها بهدف مساعدتها في رسم السياسات والتخطيط وتنسيق وترشيد القرارات والرقابة والمتابعة وتقييم الأداء، ويمكن تعريفها كنظام معلومات بانه ذلك النظام الذي يختص بتجميع وتحليل وتبويب وتخزين بيانات أو معلومات ناتجة من نظم معلومات أخرى فرعية داخل المنشأة بغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية أو غير مالية تقدم إلى الإدارة العليا لاستخدامها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط (عزيز، ٢٠٠٦: ٢٣).

الخصائص المميزة للمحاسبة الإدارية

تتمثل خصائص المحاسبة الادارية بالاتي (Jasalo, 2003:39):

١. أن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين (الإدارة).
٢. جوهر المحاسبة الإدارية هو القياس والتوصيل، والقياس يهتم بقياس القيم المستقبلية بالإضافة إلي القيم الفعلية، ويتضمن القياس غير النقدي بجانب القياس النقدي، والتوصيل للأطراف الداخلية.
٣. الهدف من المحاسبة الإدارية خدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط واتخاذ قرارات ورقابة حتى تتمكن من استخدام الموارد المتاحة بفاعلية وكفاية.

الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية

١-بطاقة الاداء المتوازن : تعد بطاقة الاداء المتوازن احدى الوسائل الادارية الحديثة التي قدمها كل من (Kaplan & Norton, 2004:52) كمفهوم جديد للإدارة الاستراتيجية اذ يقدم هذا الانموذج حلا شاملا لمشاكل الادارة المالية من خلال اضافة ابعاد اخرى تحول الخطط الاستراتيجية الى افعال ونتائج ملموسة تربط الاهداف والوسائل والمقاييس من اجل تحقيق المستوى المطلوب من الاداء ، وان بطاقة الاداء المتوازن هي من تقنيات المحاسبة الادارية والذي يحاول تصميم نظام لتقييم الاداء الخاص بالشركة من خلال مجموعة من الابعاد تمثلت (البعد المالي ، العملاء ، العمليات الداخلية ، التعلم والنمو) وتم اضافة بعدين آخرين اليها في السنوات الاخيرة وهما (بعد البيئة والمجتمع ، والبعد الاخلاقي) ويحتوي كل بعد على مقاييس تمثل محركات اداء الشركة ونجاحها اذ تتفاعل كل تلك الابعاد من اجل تحقيق الاهداف الرئيسية للشركة وتعمل بطاقة الاداء المتوازن على ايجاد التفاعل بينها من اجل السيطرة على تلك الابعاد بما يضمن تحقيق المستوى المطلوب من الانتاج (الختاتنة والسعايدة، ٢٠١٠:٣٢١).

٢-نظام توزيع التكاليف على اساس الانشطة (ABC) : يعرف النظام على اساس الانشطة بانه طريقة لحساب التكلفة مصمم لتزويد المدراء بالمعلومات الخاصة لاتخاذ القرارات ويقوم هذا النظام على توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على كافة الانشطة من خلال محركات التكلفة فالنشاط الذي يعمل اكثر يأخذ اكثر حصة من التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وجاء هذا النظام كمحاولة لمعالجة المشكلات الناجمة من الطريقة التقليدية التي كانت تنص على جمع التكاليف الصناعية غير المباشرة وتوزيعها بصورة متساوية لكافة الانشطة بمحرك تكلفة واحد مما لا يحقق العدالة بين النشاط الكفوء والغير كفوء (ابو غبن ، ٢٠١٣:٣٥).

٣-نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجة بالوقت (TD-ABC) : يعد نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجة بالوقت هو بدل لنظام التكاليف (ABC) فهو يعالج القصور الحاصل في ذلك النظام فيركز على الانشطة التي تعمل اسرع من الانشطة الاخرى فهو يركز على معيار الزمن اي هو نظام التكلفة المرتبط بمحركات التكلفة مع الوقت ويعود بسبب تطبيق نظام (TD-ABC) الى معالجة المشكلات الناجمة من تطبيق نظام (ABC) والذي يطبق بمرحلتين هما :

أ- تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها كأساس لاحتساب التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة (Christian,2005:10).

ب- تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط ، اي ان نظام (TD-ABC) يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية او حدث من عمليات النشاط الواحد بناءً على الخصائص المتعددة للنشاط (مسببات الوقت) اذ يتطلب هذا النظام تحديد معدل تكلفة الوحدة الواحدة وتحديد الوقت المطلوب لأداء نشاط معادلات الوقت .

٤- نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) : يعرف بأنه النظام الذي يهدف الى التخلص من الهدر وضياع موارد الانتاج وذلك من خلال انتاج الكمية المطلوبة في الاسواق وعدم ترك اي مخزون من المواد التامة الصنع مما يقلل من كلفة الانتاج ويزيد من المبيعات ويحافظ على مكانة المنتج في الاسواق ، كما يعرف بأنه مدخل لتحسين الانتاج الشامل والقضاء على مصادر الهدر وتحقيق الانتاج باقل التكاليف وتسليمي الكميات الضرورية من المنتجات النهائية بالنوعية المطلوبة وبالوقت المحدد ، كما يشار بأنه النظام الذي ينتج فيه كل جزء من اجزاء المنتج في احدى محطات التشغيل على خط الانتاج وفي نفس اللحظة التي تحتاج فيه المحطة التالية والتي تكون جاهزة لاستلامه (Robert,1998:32).

٥- تحليل سلسلة القيمة

ينص مفهوم سلسلة القيمة على أن كل الشركة تتكون من مجموعة من الأنشطة التي تترابط فيما بينها و تظهر أهمية هذا الترابط أو العلاقات عندما يؤثر نشاط ما في أداء نشاط آخر ، و من الممكن أن يكون كل نشاط من هذه الأنشطة مصدرا لتحقيق ميزة تنافسية للشركة، ويعرف (Horngren, et al) سلسلة القيمة على أنها عبارة عن الوظائف والأعمال المتعاقبة و المتتالية و التي تضيف منفعة أو فائدة ذات قيمة لسلع أو خدمات التنظيم في الشركة (Horngren , et al , 2009: 32). وقد لوحظ بأن سلسلة القيمة تمثل ترابط الخلايا والأنشطة التي تحقق القيمة أو المنافع للشركة ، و ينصب اهتمامها على الخلايا والأنشطة الداخلية للشركة التي تدخل من منظور القيمة الشاملة فهي تركز على تحليل التكاليف وتنظيمها بصورة عادلة لغرض منع الاستهلاك والهدر فيها (Al-Mashari,2000:43).

٦- نظام التكلفة المستهدفة : وهي اداة جديدة تم استخدامها في الشركات اليابانية في أنشطة البحث والتطوير والذي اعتمد على تبني اساليب متطورة في مجال تنظيم ادارة التكاليف والذي ركز على تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم وهندسة المنتج ، فيركز هذا النظام على القيام بتخفيض تكاليف المنتجات في البداية لأنها فرصة تخفيض التكاليف تكون اكبر من المحاولة لتخفيضها بعد الانتاج لذا فان التكلفة المستهدفة تشير الى تصميم السلعة والعمليات التشغيلية المستخدمة لإنتاجها بحيث ان المنتج يصنع في النهاية بالكلفة التي تمكن الشركة من تحقيق الربح عندما يباع المنتج بسعر مقرر معروض في السوق (Amos, 1997 :11) .

خصائص نظام المحاسبة عن التكلفة المستهدفة

تتمثل خصائص التكلفة المستهدفة بالنقاط الآتية (Al-Mashari et al ,2000:32) :-

- ١- يتم تطبيق المحاسبة عن التكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير والتصميم .
- ٢- تعد المحاسبة عن التكلفة المستهدفة أداة من ادوات ادارة التكاليف الخاصة بالعمليات الانتاجية.
- ٣- يتم استخدام العديد من المفاهيم المرتبطة بالأداء في ظل نظام المحاسبة عن التكلفة المستهدفة كأسلوب تحليل القيمة و اعادة الهندسة لتطوير المنتجات وتخفيض التكاليف .
- ٤- تطبق التكلفة المستهدفة من خلال تعاون العديد من الاقسام داخل الشركة .
- ٥- تتلاءم التكلفة المستهدفة مع الشركات متعددة المنتجات ذات أحجام الإنتاج الصغيرة اكثر من الشركات ذات أحجام الإنتاج الكبيرة .

الأهداف نظام التكلفة المستهدفة

تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة بالآتي (Allen,1998:12) :

- ١- تحديد سعر البيع الخاص بالسلع من خلال الاعتماد على الموقف التنافسي ورغبة الزبائن بدلا من تكاليف الانتاج .
- ٢- تحليل تكاليف الإنتاج خلال مرحلة تصميم المنتجات .
- ٣- خفض تكاليف المنتجات دون المساس بمستوى الجودة ، وذلك من خلال حذف الأنشطة الغير ضرورية والتي لا تضيف قيمة للزبائن .
- ٤- تحفيز الاطراف العاملة في الشركة من اجل تبني هذا النظام لغرض تحسين الربحية.

مبادئ نظام التكلفة المستهدفة

تتمثل اهم المبادئ الاساسية التي يركز عليها نظام التكلفة المستهدفة بالآتي (الهاشمي ،٢٠٠٣:٤٠):

- ١- السعر يؤدي الى التكلفة : أي يتم الوصول الى التكلفة المستهدفة من خلال طرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي ، والتي يمكن تمثيلها بالمعادلة الآتية :

التكلفة المستهدفة = سعر بيع - الربح المستهدف

٢- التركيز على الزبون : أي التركيز على متطلبات الزبائن المتعلقة بالجودة والتكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات فضلا عن انعكاسها على تقليل التكاليف الخاصة بالمنتجات من قبل الشركة .

٣- التركيز على مرحلة التصميم : اي ان القرارات المهمة والضرورية يجب ان تتخذ في المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية لأن ذلك يعد اساس لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة .

٤- تخفيض كلفة دورة الحياة اذ يتم خفض كلفة كامل دورة حياة المنتج بالنسبة لكل من المنتجين والزبائن .

٥- يتطلب تطبيق نظام التكاليف المستهدفة وجود فريق متكامل يعمل من اجل تحقيق السرعة في العمل وتلبية رغبات الزبائن من المنتجات .

٦- ادماج سلسلة القيمة : أي مشاركة كل الأعضاء العاملين بالشركة من خلال سلسلة القيمة والمعنيين بالتوريد والتوزيع وتقديم الخدمات للزبائن.

تخفيض التكاليف العمليات الإنتاجية من خلال نظم المحاسبة الادارية الحديثة

تعرف عملية خفض الكلفة بانها تضحية اقتصادية تستلزمها طبيعة النشاط ويمكن توقعها ولا يمكن تجنبها إلا في حالة التوقف النهائي عن مزولة النشاط ما استنفد منها مصروف وما تبقى منها موجود (زامل ، ٢٠٠٠ : ٩٨) واستنادا الى ذلك فان الكفة تعد بكونها من متطلبات مزولة النشاط ولا يمكن الاستغناء عنها باي شكل من الاشكال الا في حالة توقف الشركة عن مزولة النشاط ونتيجة للمنافسة الشديدة بين الشركات وزيادة عدد المنتوجات المتشابهة التي تنتجها الشركات العالمية فقد اصبح عملية زيادة المبيعات غير مجدية لزيادة الارباح مما ادى الى لجوء الشركات الى تخفيض التكاليف من اجل المحافظة على المنتوجات واسعارها في الاسواق والذي ينعكس على تقليل مصروفاتها وتالي زيادة ارباحها (Arens,2005:54). ويقدر تعلق الامر بنظم المحاسبة الادارية الحديثة في تخفيض التكاليف الخاصة بالعمليات الإنتاجية فان تخفيض التكاليف وفقا لها يتمثل بالاتي (النعيمي ،٢٠٠٦:١٧):

١- تخفيض التكاليف من خلال استخدام نظام الكلفة المستهدفة : يتم تخفيض التكاليف وفقا الى هذا النظام من خلال هندسة القيمة والتحسين المستمر في العمليات الإنتاجية من خلال تخفيض الوقت والمجهود اللازم لإنتاج السلع والذي ينعكس بدوره على تخفيض الموارد المستخدمة وتخفيض كلفة العمليات الإنتاجية ككل، اذ ان خفض تكلفة الأنشطة يؤدي الى تخفيض تكلفة تشكيلة المنتجات، وبالتالي يكون له تأثير ايجابي على خدمة الزبائن ومواجهة المتطلبات الخاصة بهم ، ويساعد خفض تكلفة المنتجات بهذه الطريقة على زيادة قدرة المنشأة الاستراتيجية وتحقيقها الأرباح نتيجة مواجهة متطلبات الزبون .

٢- تخفيض التكاليف من خلال بطاقة الاداء المتوازن : تتمثل بطاقة الاداء المتوازن بانها اسلوب او اداة يتم استخدامها من قبل ادارة الانتاج لغرض تنظيم الخطط الادارية الخاصة بالأقسام الداخلية واقسام الافراد والتي تنعكس على مجمل عمل الشركة فمن خلال المحور المالي تركز بطاقة الاداء على تنظيم الامور المالية وتعزيز المبيعات وزيادة معدل العائد على الاصول ، اما محور العملاء فهي تراعي مدى قدرة الشركة على المحافظة على العملاء وتلبية احتياجاتهم من السلع الضرورية وبالجودة والسرعة المطلوبة، اما محور العمليات الداخلية فيركز على تنظيم العمليات الداخلية بالشكل الذي يزيد من كفاءة الافراد للعاملين ويطور من مهارتهم من خلال ربطه بمحور التعلم والنمو والذي يمكن ان توفر الشركة للإدارة الإنتاجية الامكانية التي من خلالها تطبق النظم الحديثة في ادارة التكلفة من اجل تنظيمها وتقليل الهدر في الموارد بالشكل الذي يخفض التكاليف من خلال ما تقدم يرى الباحث بان انظمة المحاسبة الادارية الحديثة تتداخل فيما بينها مع انظمة محاسبة التكاليف والذاتان يهتمان بعملية تنظيم التكاليف والعمل على تقليصها من دور التأثير على الجودة وبما يحافظ على الزبائن، ومن الجدير بالذكر ان نظام التكاليف المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن تعد الاقرب للتطبيق من وجه نظر الباحث في الجانب العملي لان تلك الانظمة تنظم من العمليات الإنتاجية وتقلل من التكاليف بصورة افضل وكما سيتم توضيحه بالبحث اللاحق بالجانب العملي .

المبحث الثالث

الجانب العملي

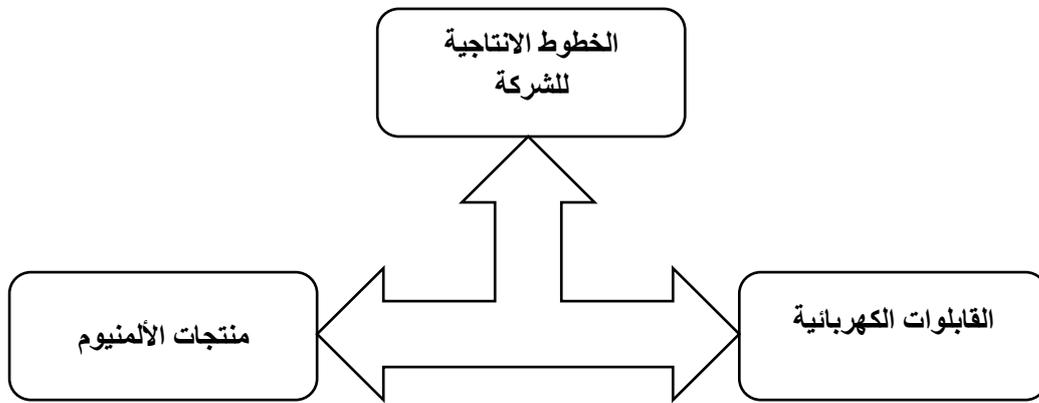
تمهيديتناول هذا المبحث الجانب العملي من البحث سيتم تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في الشركة فضلا عن تحليل محاور بطاقة الاداء المتوازن في الشركة من اجل معرفة مدى قدرة هذين النظامين على تخفيض تكاليف العمليات الإنتاجية، ولغرض التحليل والتطبيق لأنظمة المحاسبة الادارية الحديثة يستوجب الامر التعرف على خصائص عينة البحث وكما هي موضحة بالاتي (<http://www.ur.industry.gov.iq/>)

١- نبذة عن شركة اور للصناعات الهندسيةشركة أور العامة إحدى شركات وزارة الصناعة والمعادن العراقية أسست عام ١٩٨٨ من دمج منشأتين متجاورتين هما المنشأة العامة للقاطلات والأسلاك الكهربائية والمنشأة العامة لصناعة الألمنيوم . تقع الشركة في مدينة الناصرية مركز محافظة

ذي قار على الطريق الرابط بين مدينة الناصرية ومدينة سوق الشيوخ وهذا الموقع يوفر لها طرق مواصلات مناسبة وخاصة الطرق البرية حيث يسهل إيصال المواد الأولية والمساعدة ومستلزمات الإنتاج إلى الشركة وكذلك سهولة تسويق منتجاتها ونقل منتسبها من وإلى الشركة، إضافة إلى ذلك فأنها تمتاز بموقع قريب جدا من مطار الناصرية الدولي (حيث تبعد حوالي ١٥ كم عن المطار) مما يسهل حركة الوفود القادمة إلى الشركة. تضم الشركة حاليا ١٢ مصنع إنتاجي وورش الصيانة الميكانيكية والكهربائية وتحتوي على أبنية ومرافق عامة أهمها مبنى الإدارة العامة وأبنية إدارات الاقسام والأبنية الخاصة بالخدمات الصناعية والخدمات الأخرى موزعة على أقسام القابلات والألمنيوم وتقع جميع هذه المصانع والأبنية في نفس موقع مقر الشركة الرئيسي إضافة إلى مشروع الماء الصناعي العائد للشركة الذي تبلغ طاقته الإنتاجية التصميمية (١٠٠٠ م^٣ / ساعة) ويقع في مدينة الشطرة ويبعد حوالي ٤٥ كم عن مقر الشركة. تتخصص الشركة بإنتاج كافة أنواع القابلات الكهربائية ذات الضغط الواطئ والأسلاك الهوائية المعلقة المصنعة من الألمنيوم والنحاس والقابلات المبرومة المعلقة وأسلاك لف المحركات والمحولات الكهربائية وأسلاك التأسيس المنزلية بالإضافة إلى منتجات الألمنيوم من مقاطع ألمنيوم مؤكسدة وغير مؤكسدة وأشرطة وصفائح وأقراص الألمنيوم وصناعة الأثاث المكتبي والمنزلي المصنوع من منتجات الألمنيوم. وتقوم الشركة بتوفير المواد الأولية والمساعدة اللازمة للإنتاج عن طريق توريدها سواء من خارج أو داخل العراق وأهم هذه المواد الأولية والمساعدة التي تحتاجها الشركة في تصنيع منتجاتها هي قضبان النحاس (قطر ٨ ملم) وقضبان الألمنيوم (قطر ٩,٥ ملم) وحبيبات الـ (PVC) وعروق وبلاطات الألمنيوم.

٢- أهداف الشركة تتمثل أهداف الشركة بالاتي :

- ١- تهدف الشركة الى سد حاجة القطاع العام والخاص من منتجات القابلات والألمنيوم .
- ٢- تحقيق المنتجات بجودة عالية من اجل تلبية رغبات الزبائن .
- ٣- تحقيق الاستفادة القصوى من الطاقة المتاحة عن طريق تشغيل الخطوط الانتاجية والمصانع .
- ٤- تقليل التكاليف الخاصة بالمنتجات دون التأثير على الجودة .
- ٥- رفع مستويات الاقتصاد الوطني بما يحقق التنمية .
- ٣- خطوط انتاج الشركة يمكن تمثيل خطوط انتاج الشركة بالمخطط الاتي : شكل (١) مخطط البحث



(المصدر : اعداد الباحث)

اولا : استخدام بطاقة الاداء المتوازن في عينة البحث من اجل تنظيم التكاليف الانتاجية تعد بطاقة الاداء المتوازن اداة تستخدم من قبل الادارة لتنظيم العمليات الادارية الداخلية والانتاجية والعمليات المرتبطة بتطوير الاداء والنمو والتعلم والمحافظة على الزبائن والتي تتوافق فيما بينها ومن خلال تكاملها مع الانظمة الادارية الاخرى والتي تنعكس على توفير الموارد المتاحة للشركة وتنظيم التكاليف وتخفيضها من خلال المحاور الاتية :

١- المحور المالي : يركز هذا المحور على مستوى النمو المتوقع عند تطبيق النظم الادارية الحديثة ووفقا الى هذا المحور فانه يمكن معرفة قدرة الشركة المالية من خلاله وفقا للمعادلات الاتية : معدل العائد على رأس المال المستثمر = صافي الربح ÷ رأس المال المستثمر × ١٠٠ معدل دوران الاصول = صافي المبيعات ÷ مجموع الاصول × ١٠٠ نمو الارباح = ((الارباح في السنة الحالية - الارباح في السنة السابقة) ÷ ربح السنة السابقة) × ١٠٠ تمثل المعادلات اعلاه مؤشرات المحور المالي الخاص بطاقة الاداء المتوازن والذي يمكن الاستدلال عليها كمؤشرات لمدى

قدرة الشركة على تحقيق الارباح والمحافظة على مواردها وتنظيم تكاليفها وكما هو موضح بالتطبيق على عينة البحث :جدول (١) مؤشرات المحور المالي لبطاقة الاداء المتوازن في شركة اور للصناعات الهندسية

المؤشرات	٢٠١٣	٢٠١٤
صافي الربح (١)	٢١٣٤٠٠	٢٢٣٢٥٠
رأس المال المستثمر (٢)	٥٤٣٠٠٠٠	٥٤٣٠٠٠٠
(١) ÷ (٢) المعدل	٠,٠٩٣	٠,٠٤١
صافي المبيعات (١)	٩٨٣٠٠٠٠	٩٨٧٢٠٠٠
مجموع الاصول (٢)	١٤٥٢٠٠٠٠	١٤٥٣٠٠٠٠
(١) ÷ (٢) المعدل	٠,٦٧	٠,٦٧
الارباح	١٢٦٠٠	١٢٣١٠
نسبة نمو الارباح	٠,٠٢٣	٠,٠٢٢

يلحظ من جدول (١) مؤشرات المحور المالي لبطاقة الاداء المتوازن لشركة اور للصناعات الهندسية، اذ لوحظ هنالك انخفاض في معدل العائد على الاصول في سنة (٢٠١٣) نتيجة لانخفاض هامش الربح ، كما يلحظ استقرار معدل نمو المبيعات نتيجة لثبات حجم المبيعات، اما نمو الارباح فقد شهدت انخفاضا في سنة (٢٠١٤) عن سنة (٢٠١٣) نتيجة لانخفاض حجم الارباح .

٢-محور العملاء : يرتكز هذا المحور على تلبية رغبات العملاء من خلال توفير السلع لهم بالجودة المطلوبة وبالسعر المناسبة ويمكن قياس هذا المحور وفقا لبطاقة الاداء المتوازن في شركة اور للصناعات الهندسية من خلال المعادلات الموضحة بالجدول الاتي :جدول (٢) مؤشرات محور العملاء لبطاقة الاداء المتوازن في شركة اور للصناعات الهندسية

المؤشرات	٢٠١٣	٢٠١٤
القدرة الانتاجية للشركة (١)	٤٣٠	٤٣٥
مجموع القدرات الانتاجية للشركة (٢)	٥٠٠	٥٠٠
(١) ÷ (٢) الحصص السوقية	٠,٨٦	٠,٨٧
صافي المبيعات	٩٨٣٠٠٠٠	٩٨٧٢٠٠٠
نمو المبيعات	٠,٤٢	٠,٤٣
العملاء	١٥٠	١٦٥
معدل الحفاظ على العملاء	٠,١	٠,٢

يلحظ من جدول (٢) ارتفاع الحصص السوقية للشركة بمقدار (١٪) نتيجة لزيادة نمو المبيعات ونمو العملاء بنفس المقدار مما يدل على ان انتاج الشركة للنظم الادارية الحديثة في البيع والتسويق تساعد على زيادة المبيعات بالشكل الذي يحافظ على الزبائن ويعزز من الحصص السوقية لها .

٣- محور العمليات الداخلية : يهتم هذا المحور بالأنشطة الداخلية للشركة ومدى قدرتها على استخدام النظم التكنولوجية الحديثة في ادارة الانتاج والتي يمكن ارتباطها بمعدلات العمل التي يمكن توضيحها بما يأتي : عدد ساعات العمل = عدد ساعات ايام العمل - عدد ساعات العطل المدفوعة الاجر ٣٠ - ٨ = ٢٢ يوم عدد ايام العمل في السنة = ٢٢ × ١٢ = ٢٦٤ يوم ويتم حساب عدد الايام الفعلية بعد استبعاد العطل الدينية والمناسبات الوطنية مدفوعة الاجر عدد الايام الفعلية = ٢٦٤ - ٨ = ٢٥٦ يوم في السنة وقد حددت ساعات العمل اليومية بمقدار (٨) ساعة عمل من قبل المدير وبالتالي فان الساعات الفعلية ٢٥٦ × ٨ = ٢٠٤٨ ساعة عمل فعلية في سنة ٢٠١٣ اما في سنة (٢٠١٣) فقد حددت ساعات العمل الفعلية من خلال المعادلة الاتية : عدد الساعات الفعلية في سنة (٢٠١٤) = مجموع الاجور ÷ عدد العمال ٢٥٢١٥٥ ÷ ١٢٥ = ٢٠١٧ ساعة عمل في السنة وبالتالي فان ساعة العمل اليومية كانت = ٢٠١٧ ÷ ٢٥٦ = ٧,٨ وبالتالي فان شركة اور قد حققت وفرة في ساعات العمل السنوية بمقدار (٣١) ساعة عمل مما يدل على رغبة الشركة في تطوير عملياتها الداخلية ، اما بقية مؤشرات محور العمليات الداخلية فتتمثل بالجدول الاتي : جدول (٣) مؤشرات محور العمليات الداخلية لبطاقة الاداء المتوازن في شركة اور للصناعات الهندسية

المؤشرات	٢٠١٣	٢٠١٤
المبيعات (١)	٩٨٣٠٠٠٠	٩٨٧٢٠٠٠
متوسط المخزون (٢)	١٠٢٣٠٠٠٠	١٠٢٢٣٤٠٠٠

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٧٢) العدد (١) نيسان لسنة ٢٠٢٥

٠.٩٧	٠.٩٦	(١) ÷ (٢) معدل دوران المخزون
٢١٠٠	٣٢٠٠	الانتاج المعيب

يلحظ من جدول (٣) ان معدل دوران المخزون قد ارتفع بمعدل (١٪) نتيجة لارتفاع حجم المبيعات في شركة اور للصناعات الهندسية فضلا عن انخفاض حجم الانتاج المعيب بمقدار (١١٠٠) دينار مما يدخل على مساهمة بطاقة الاداء المتوازن بمحور العمليات الداخلية في تنظيم العمليات الانتاجية.

٤- **محور النمو والتعليم** : يرتكز هذا المحور على مدى قدرة الشركة على مواكبة التطورات وتوفير الخبرات العملية للموظفين العاملين من خلال رفع مستوى التوظيف والتعليم لديهم وكما هو موضح بالمعادلات المرفقة بالجدول الاتي : جدول (٤) مؤشرات محور التعلم والنمو لبطاقة الاداء المتوازن في شركة اور للصناعات الهندسية

٢٠١٤	٢٠١٣	المؤشرات
١٤٥	١٣٠	عدد الموظفين
١٥٦٢٠	١٣٤٦٠	نفقات التدريب والتعليم
٠.٠١	٠.٠١	معدل النمو للتوظيف
٠.١٣	٠.١٣	معدل نمو الانفاق على التعليم

يلحظ من جدول (٤) ان شركة اور للصناعات الهندسية قد حققت تطورا ملحوظا من جانب معدل التوظيف بنسبة (١٪) لكل سنة وزيادة في نمو نفقات التعليم وتطوير مهارات الموظفين بمقدار (١٣٪) علما ان تلك النسب تم استخراجها من المعادلة الاتية : معدل نمو التوظيف = (عدد الموظفين في السنة الحالية - موظفين السنة السابقة ÷ موظفي السنة الحالية) × ١٠٠٪ = معدل نمو التعليم = (نفقات التعليم في السنة الحالية - نفقات التعليم السنة السابقة ÷ نفقات التعليم في السنة الحالية) × ١٠٠٪ من خلال ما تقدم يتضح بان بطاقة الاداء المتوازن تعد اسلوبا مناسبة يتم استخدامه من قبل الادارة الانتاجية لغرض تنظيم الامور المالية والداخلية التي تعمل على تطوير الشركة ، فقد لوحظ بان المحور المالي لشركة اور يتسم بالثبات والاستقرار النسبي بينما يشير محور العملاء الى الزيادة في الحصة السوقية للشركة ، كما يبين محور العمليات الداخلية وجود فائض بالساعات المتاحة لعمل الشركة مما يزيد من الوفرة في الوقت الذي يمكن استثماره بمشاريع وعمليات اخرى ، اما محور النمو والتعليم فيشير الى ان الشركة قد اخذت على عاتقها في تطوير البنية الفكرية والمعرفية لموظفي الشركة بما يسهم من كفاءة العمليات الانتاجية ، وبالتالي فان ذلك يحقق اثبات فرضية البحث الاولى التي مفادها (تساعد بطاقة الاداء المتوازن على تنظيم العمليات الانتاجية بما يسهم في تخفيضها

ثانيا : تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في عينة البحث

يعد نظام التكلفة المستهدفة من ادوات المحاسبة الادارية الذي يهدف الى تخفيض تكاليف الانتاج من خلال تحديد السعر المرغوب به والربح الذي ترغب بتحقيقه الشركة ، وتتمثل التكلفة المستهدفة بالمعادلات الاتية **التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المرغوب به** **الربح المرغوب به = التكلفة المستهدفة × هامش الربح** ومن اجل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لابد من التعرف على مقدار هامش الربح الذي ترغب بتحقيقه شركة اور للصناعات الهندسية والذي قدر من خلال المقابلة مع مدير قسم الانتاج بما يزيد عن (٢٥٪) عن تكاليف الانتاج، ولغرض تطبيق النظام لابد من التعرف على انواع المنتجات في شركة اور واسعارها المستهدفة ، وكما هي موضحة بالجدول الاتي :

جدول (٥) اسعار التكاليف المستهدفة لمنتجات شركة اور للصناعات الهندسية

٢٠١٤	٢٠١٣	المنتجات
		اولا : المنتجات الكهربائية
٥٣٠٠	٥٤٠٠	سلك النحاس
٦٠٠٠	٦٠٠٠	سلك توصيل
٣٢٠٠	٣٠٠٠	سلك تأسيس منزلي
		ثانيا : منتجات الألمنيوم
١٤٥٠٠	١٤٠٠٠	صفائح المنيوم
٥٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	ابواب المنيوم
٤٦٠٠٠	٤٥٠٠٠	اقراص المنيوم

يلحظ من جدول (٥) الاسعار المستهدفة لمنتجات شركة اور للصناعات الهندسية خلال سنة (٢٠١٣، ٢٠١٤) والتي سيتم تطبيق المعادلة عليها من اجل استخراج الكلفة المستهدفة ومدى اختلافها عن التكاليف الفعلية ومعرفة الفائض منها وما يستوجب تقليبه وكما هو موضح :

اولا : المنتجات الكهربائية

التكلفة المستهدفة للمنتج الاول (سلك نحاس) = ٥٤٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ٢١٦٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الاول خلال سنة (٢٠١٣) التكلفة المستهدفة للمنتج الاول (سلك نحاس) = ٥٣٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ٢١٢٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الاول خلال سنة (٢٠١٤) التكلفة المستهدفة للمنتج الثاني (سلك توصيل) = ٦٠٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ٢٤٠٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الثاني خلال سنة (٢٠١٣، ٢٠١٤) بسبب عدم تغير الاسعار التكلفة المستهدفة للمنتج الثالث (سلك تأسيس منزلي) = ٣٠٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ١٢٠٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الثالث خلال سنة (٢٠١٣) التكلفة المستهدفة للمنتج الثالث (سلك تأسيس منزلي) = ٣٢٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ١٢٨٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الثالث خلال سنة (٢٠١٤)

ثانيا : منتجات الالمنيوم

التكلفة المستهدفة للمنتج الاول (صفائح النيوم) = ١٤٠٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ٥٦٠٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الاول خلال سنة (٢٠١٣) التكلفة المستهدفة للمنتج الاول (صفائح النيوم) = ١٤٥٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ٥٨٠٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الاول خلال سنة (٢٠١٤) التكلفة المستهدفة للمنتج الثاني (ابواب النيوم) = ٥٠٠٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ٢٠٠٠٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الثاني خلال سنة (٢٠١٣) التكلفة المستهدفة للمنتج الثاني (ابواب النيوم) = ٥٥٠٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ٢٢٠٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الثاني خلال سنة (٢٠١٤) التكلفة المستهدفة للمنتج الثالث (اقراص النيوم) = ٤٥٠٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ١٨٠٠٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الثالث خلال سنة (٢٠١٣) التكلفة المستهدفة للمنتج الثالث (اقراص النيوم) = ٤٦٠٠٠ - (٢٥٪ × التكلفة المستهدفة) = ١٨٤٠٠٠ دينار التكلفة المستهدفة للمنتج الثالث خلال سنة (٢٠١٤) ويمكن تلخيص التكاليف المستهدفة التي تم استخراجها من خلال تطبيق النظام لمنتجات شركة اور الكهربائية ومنتجات الالمنيوم ومقارنتها مع التكاليف الفعلية وكما هو موضح بالجدول الاتي :جدول (٦) المقارنة بين التكاليف الفعلية والمستهدفة للمنتجات الكهربائية

٢٠١٤			٢٠١٣			المنتجات الكهربائية
الفرق	تكاليف فعلية	تكاليف مستهدفة	الفرق	تكاليف فعلية	تكاليف مستهدفة	
٣١٠٠	٢٤٣٠٠	٢١٢٠٠	٣٤٠٠	٢٥٠٠٠	٢١٦٠٠	سلك النحاس
٥٠٠	٢٤٥٠٠	٢٤٠٠٠	٦٠٠	٢٤٦٠٠	٢٤٠٠٠	سلك توصيل
٢٠٠	١٣٠٠٠	١٢٨٠٠	٢٠٠٠	١٤٠٠٠	١٢٠٠٠	سلك تأسيس منزلي

يلحظ من جدول (٦) ان نظام التكاليف المستهدفة قد وفر مقدار كبير من التكاليف لمنتجات (سلك النحاس) بمقدار (٣٤٠٠) لسنة (٢٠١٣) و (٣١٠٠) لسنة (٢٠١٤) والذي يعد المنتج الاكثر توفيراً للتكاليف مقارنة بالمنتجات الاخرى سلك التوصيل وسلك التأسيس المنزلي والذي قد وفر له نظام التكلفة المستهدفة مقدار جيد نسبياً بالمقارنة مع سلك النحاس جدول (٧) المقارنة بين التكاليف الفعلية والمستهدفة لمنتجات الالمنيوم

٢٠١٤			٢٠١٣			منتجات الالمنيوم
الفرق	تكاليف فعلية	تكاليف مستهدفة	الفرق	تكاليف فعلية	تكاليف مستهدفة	
٣٠٠	٥٨٣٠٠	٥٨٠٠٠	٤٠٠	٥٦٤٠٠	٥٦٠٠٠	صفائح النيوم
١٠٠٠	٢٢١٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	١٠٠٠	٢٠١٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	ابواب النيوم
١٠٠٠	١٨٥٠٠٠	١٨٤٠٠٠	١٠٠	١٨٠١٠٠	١٨٠٠٠٠	اقراص النيوم

يلحظ من جدول (٧) ان نظام التكاليف المستهدفة قد وفر مقدار كبير من التكاليف لمنتجات (ابواب الالمنيوم) بمقدار (١٠٠٠) لسنة (٢٠١٣) ولمنتجات (اقراص الالمنيوم) بمقدار (١٠٠٠) لسنة (٢٠١٤) وتعد تلك المنتجات الاكثر وفرة في التكاليف والموارد من المنتجات الاخرى عند تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في شركة اور للصناعات الهندسية ، مما يدل على قدرة نظام التكلفة المستهدفة على تحقيق الانخفاض في تكاليف العمليات الانتاجية في شركة اور مما يدعم اثبات فرضية البحث الثانية التي مفادها (تؤدي نظم المحاسبة الادارية الحديثة المتمثلة بنظام الكلفة المستهدفة دورا بارزا في تخفيض تكاليف العمليات الانتاجية).

الاستنتاجات والتوصيات

من خلال الجانب العملي توصل الباحث الى ما يأتي :-

- ١- تعد بطاقة الاداء المتوازن من اهم الاجراءات الادارية التي تحقق الكفاءة الشاملة بالعمليات الداخلية وبما ينعكس على اداء الشركة ويحافظ على مركزها التنافسي في الاسواق .
- ٢- ان تطبيق الشركة لأي اسلوب من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة يعد بمثابة التطور والحداثة في مواكبة التطورات الحاصلة في الشركات الاخرى .
- ٣- ان تطبيق نظام التكاليف المستهدفة اعطى توضيحا شاملا عن شركة اور للصناعات الهندسية حول التكاليف المرغوب في انفاقها والتكاليف الفعلية ومدى قدرة الشركة على تحقيق الوفرة منها من اجل تخفيض التكاليف وتحقيق الارباح .
- ٤- يسهم التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظام التكلفة المستهدفة في تحقيق التطور والاستقرار الداخلي للشركة بما يساعدها على المحافظة على الزبائن والعملاء .
- ٥- يسهم نظام الكلفة المستهدفة في ايجاد اهم الانحرافات في التكاليف مما يحفز الشركة على اتخاذ الإجراءات الرادعة بحققها بالشكل الذي يحقق الوفرة بالموارد .

التوصيات

من خلال الاستنتاجات اعلاه يوصي الباحث بالاتي :

- ١- ضرورة قيام الشركات الصناعية العراقية بأثناء اقسام خاصة تأخذ على عاتقها مواكبة التطورات الخاصة بالمحاسبة الادارية لما لها من ارتباط مباشر بالإنتاج والمبيعات .
- ٢- ضرورة تنمية الوعي لدى الجهات الادارية العليا من اجل استخدام نظم المحاسبة الادارية الحديثة وربطها بالنظم التكنولوجية بالشكل الذي يسهم في تعزيز السرعة والكفاءة بالعمل .
- ٣- ضرورة اشراك الجهات الادارية في المصانع بعملية القرارات التي تخص تطبيق النظم الادارية الحديثة على الاقسام الانتاجية .
- ٤- من المستحسن ان تقوم الشركات الصناعية العراقية على رسم رؤية مستقبلية من اجل ازالة القيود التي تقف اما تحقيق اهدافها .
- ٥- ضرورة رفع الكفاءة الوظيفية للعمل الانتاجي من خلال التركيز على محور النمو والتعلم من اجل زيادة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف والذي ينعكس على المحافظة على الزبائن .

المصادر

اولاً: المصادر العربية

- ١- ابو غبن ، هيثم محمد عقل اسماعيل .(٢٠١٣).نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) واثره على سياسة توزيع الارباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين . رسالة ماجستير منشورة جامعة الازهر ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، غزة فلسطين .
- ٢- الختاتنة، وحيد؛ والسعيدة، منصور .(٢٠١٥).نموذج معدل لبطاقة الأهداف المتوازنة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية :مجلة دراسات الاردنية، الجامعة الاردنية .
- ٣- زامل ، احمد محمد .(٢٠٠٠) . المحاسبة الإدارية مع تطبيقات على الحاسب الآلي ، معهد الإدارة العامة ، الرياض .
- ٤- عزيز ، برزين شيخ محمد . (٢٠٠٦). استخدام هندسة القيمة واعادة هندسة العمليات في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، بغداد ، أطروحة دكتوراه محاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة صلاح الدين ، أربيل .
- ٥- النعيمي ، صباح عبدالوهاب .(٢٠٠٦). تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية ودورها في تنفيذ وتقييم الاستراتيجيات الوظيفية في بيئة الأعمال المعاصرة . أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
- ٦- الهاشمي ، شيماء محمد صالح .(٢٠٠٣). دور تقانة المعلومات في اعادة هندسة العمليات الادارية . دراسة حالة في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل ، رسالة ماجستير في كلية الإدارة و الاقتصاد .

Second : Reference

- 1- Allen , A.,K., & Field , N.,F .(1999). **Reengineering change in Higher Education information Research**, case study.
- 2- Al-Mashari , M. , Irani .Z., & Zairi , M.(2000). **Business Process reengineering : a survey of International experience** . ,Business process management Journal , Vol.7 .No.5.
- 3- Al-Mashari , Majed , Zairi , Mohamed .(2000). **Revisiting BPR : A holistic review of practice and Development Business process management** .Journal , Vol .6 , no.1.
- 4- Amos , Tracey .(1997). **Cynthia A. Paolillo and Denise A., Joseph , "Enhancing CFO , GMRA ,and GPRA implementation with Activity based management** .The Government Accountant Journal ,Vol.46,Iss.
- 5- Arens, A.A., Elder, R.J., and Beasley, M.S. (2005). **Auditing and Assurance Services, An integrated approach**. 11 Edition. PrenticeHall.
- 6- Christian Ax Trond Bjørnenak .(2005), **Bundling and Diffusion of Management Accounting Innovations**, The Case of the Balanced Scorecard in Sweden, Management Accounting Research, Vol.16, Issue:1.
- 7- Eric Ries, (2011), **The Lean Startup: How Today's Entrepreneurs Use Continuous Innovation to Create Radically Successful Businesses**, Crown Business, Crown publishing group, USA.
- 8- Horngren , Charles .&. Dater,Srikant M.,&,Foster,George.(2009). **,Cost Accounting and Managerial. Emphasis , 13th ed , person , Prentice Hall .**
- 9- Jasalo , katri ,& polytechnic Laurea. (2003). **customer influence on Service productivity** . Advanced management Journal Summer , Vol.6 , No. 3 .
- 10- <http://www.ur.industry.gov.iq/>.
- 11- Kaplan, & Norton, (2004) , **Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets**. Harvard BusinessReview, pp. 52 63..
- 12- Robert S. Atkinson ,(1998) , **Advanced Management Accounting** ., 3rd . ed . prentice Hall , NewJersey. Kaplan & Anthony.