

إستراتيجية تكامل أدوات إدارة التكلفة في ظل حوكمة الشركات "دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في نينوى"

د صالح ابراهيم يونس الشعباني.....جامعة الموصل

الملخص

تعد إدارة التكلفة وسبل خفضها معياراً للمفاضلة بين الشركات نظراً لأهميتها الإستراتيجية ودعمها الميزة التنافسية للشركات، إلا أن وجود قيود تعمل على الحد من قدرة الشركة على تحقيق مستويات أعلى من الأداء سواء كانت تلك القيود داخلية أم خارجية يتطلب الأمر ضرورة المواءمة والتناسق بين عمل أدوات إدارة التكلفة وتلك القيود على أن يكون هذا التناسق يراعي أسس ومبادئ الحوكمة فيعمل على مراعاة حقوق أصحاب المصالح من خلال مجموعة من القوانين والضوابط التي تعد كصمام الأمان لعمل تلك الشركات، وعليه لا بد أن يكون هناك تكامل بين تلك الأدوات (الجودة الشاملة، الكايزن، نظرية القيود، تحليلات سلسلة القيمة، VSC، ABM، ABC) ومبادئ وأسس الحوكمة لغرض تحقيق أهداف الشركة وتعزيز موقعها التنافسي بالشكل الايجابي، حيث أن مشكلة كثير من الشركات هو اعتماد كل أداة أو منهج من المناهج الحديثة على انفراد مما يخلق شيئاً من التعارض عند التطبيق وقد يؤدي إلى خلق قيود ومراكز اختناق تؤثر على أداء العمليات والأنشطة في الشركة، وعليه جاء هذا البحث ليلسط الضوء على أهمية التكامل والتناسق بين تلك المناهج والفلسفات من خلال دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في الموصل.

Abstract :

The cost management and ways to reduction it take considered criterion to differentiate between companies, because of its strategic importance and support the competitive advantage of companies, however, a limitation working to reduce the company ability to achieve higher levels of performance, whether those restrictions internal or external required need for harmonization and consistency between the work of cost management tools Such restrictions on that this consistency into account the foundations and principles of governance worked to take into account the rights of stakeholders through a series of laws and regulations which are valve safety for the work of these companies, and it has to be there integration between those tools (TQM, Theory of Constraints, analyzes value chain, VSC, ABC, ABM) and the principles and foundations of governance for the purpose of achieving the objectives of the company and strengthen its competitive position as positive, since the problem of many companies is to adopt each tool or approach of modern curriculum in private, creating a bit of inconsistency in its application and may lead to creating restrictions and bottleneck centers affect the performance of the operations and activities of the company, and it came this research highlights the importance of integration and consistency between these approaches and philosophies through a prospective study in a sample of industrial companies in Mosul.

المقدمة:

تعد إدارة التكلفة وسبل خفضها معياراً للمفاضلة بين الشركات نظراً لأهميتها الإستراتيجية ودعمها الميزة التنافسية للشركات، حيث أنها تدعم المركز التنافسي للشركة من خلال تحقيق التحسين المستمر في جودة أداء العمليات والأنشطة بهدف نيل رضا الزبون، إلا أن برامج ومناهج التحسين هذه قد تواجه مجموعة من القيود والمحددات التي تحول دون النجاح في تحقيق المستوى المطلوب من الهدف، إذ أن القيود تحد من قدرة النظام على تحقيق مستويات أعلى من الأداء وقد تكون من بين القيود مجموعة القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى حماية أصحاب المصالح أي ما يصطلح عليه بالحوكمة. مما يتطلب تحقيق التكامل بين تلك الأدوات (الجودة الشاملة، الكايزن، نظرية القيود، تحليلات سلسلة القيمة، ABC, ABM, VSC) ومبادئ وأسس الحوكمة لغرض تحقيق أهداف الشركة بالشكل الإيجابي ويعزز مركزها التنافسي.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في كونه يسلط الضوء على أهمية التكامل بين أدوات ادارة التكلفة ومناهج خفضها وبين اسس ومبادئ حوكمة الشركات ، وآلية التنسيق بين تلك الأبعاد بالشكل الذي يعمل على تحقيق هدف الشركة دون المساس بمصالح الأطراف الأخرى من خلال عملية الموازنة والتنسيق وبالتالي خلق عملية التكامل فيما بين تلك الأبعاد.

مشكلة البحث:

تتمحور مشكلة البحث في أن السعي إلى تحقيق التحسين المستمر للأنشطة والعمليات في الشركة وجعلها بأفضل جودة و أقل تكلفة دون الأخذ بنظر الاعتبار القوانين والتعليمات الهادفة إلى حماية أصحاب المصالح من جهة ودون الأخذ بنظر الاعتبار القيود الداخلية والخارجية من جهة أخرى سوف يعمل على تحقيق هدف على حساب أهداف أخرى، أي تحصل عملية تضارب وهذا ما تعاني منه الشركات الصناعية في نينوى.

وعليه تتجلى مشكلة البحث من خلال الأسئلة الآتية:

1. هل لادوات ادارة التكلفة دور في إجراء التحسينات المستمرة على العمليات والأنشطة والعمل على إزالة القيود ومعالجة القصور بالشكل الذي يضمن رضا المستهلك أو الزبون؟
2. هل تعمل نظرية القيود على الاستغلال الأفضل للموارد بمعزل عن الأنظمة والقوانين وتطوير السياسات الإدارية؟
3. هل بالإمكان إجراء تكامل بين ادوات ادارة التكلفة بما يعالج القيود التي تواجه الشركة ضمن إطار حوكمة الشركات؟

هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. التعرف على ماهية الحوكمة من حيث المفهوم والأهمية وأركانها الأساسية.
2. تسليط الضوء على ادوات ادارة التكلفة ودورها في التحسين المستمر والعمل على إزالة القيود لضمان الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة.
3. كيفية الربط بين الأبعاد الثلاثة (ادوات ادارة التكلفة ،حوكمة الشركات، القيود او المحددات التي تواجه الشركة) من اجل تحقيق المواءمة فيما بينها لإزالة التضارب والسعي لتحقيق هدف الشركة بالشكل الذي يضمن حماية مصالح ذوي العلاقة.
4. بيان أوجه الارتباط أو عدمه بين الأبعاد الثلاثة (ادوات ادارة التكلفة ،حوكمة الشركات، القيود او المحددات).

فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها: " أن عملية تكامل ادوات ادارة التكلفة مع القيود التي تواجه الشركة مع الأخذ بالاعتبار قوانين وضوابط حوكمة الشركات سوف يخلق اثر ايجابي ينعكس على تحقيق أهداف الشركة ويعزز من ميزتها التنافسية".

وينبثق عن تلك الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. هناك علاقة وثيقة بين قيود الشركة وحوكمة الشركات.
2. هناك علاقة ارتباط ايجابية بين تكامل ادوات ادارة التكلفة والقيود.
3. هناك علاقة ارتباط بين تكامل ادوات ادارة التكلفة مع القيود ضمن إطار حوكمة الشركات.

منهج البحث:

اعتمد الباحث المنهج الوصفي في صياغة القاعدة النظرية للبحث من خلال الرجوع إلى الكتب والنشرية العلمية ذات العلاقة بالموضوع ، ثم اعتماد المنهج التحليلي من خلال الجانب التطبيقي على عينة من الشركات الصناعية في الموصل تمثلت بـ (الشركة العامة لصناعة الألبان، الشركة العامة للغزل والنسيج، الشركة العامة للأسمنت الشمالية، الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية)

خطة البحث:

لغرض صياغة البحث واختبار فرضياته وحل مشكلته فقد تم تقسيمه وفق المحاور الآتية:

المحور الأول: الاطار المفاهيمي للحوكمة.

المحور الثاني: ادوات ادارة التكلفة وسبل خفضها.

المحور الثالث: القيود التي تواجه الشركة وإستراتيجية معالجتها.

المحور الرابع: آلية تكامل ادوات ادارة التكلفة مع القيود ضمن إطار حوكمة الشركات.

المحور الخامس: الجانب التطبيقي وتحليل نتائج الدراسة الاستطلاعية في عينة البحث.

المحور الأول: الاطار المفاهيمي للحوكمة.

أولاً: نشأة ومفهوم الحوكمة:

بعد التغيرات والتحولات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت في العالم ونتيجة للأزمات المالية التي تعرضت لها بعض الشركات الكبرى ظهر مصطلح حوكمة الشركات ، اذ يرجع البعض السبب الرئيسي لانهايار تلك الشركات إلى عدم الأخذ بمبدأ الحكم الرشيد للشركات (الحوكمة) مما جعلها تنهار وتعلن إفلاسها. كما ان غياب الحوكمة أدى إلى فقدان الثقة بين الأطراف الأساسية في الشركات، أي بين الإدارة وحملة الأسهم نتيجة نقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية عن الأوضاع المالية لتلك الشركات. (راشد، 2009: 179)

ويقصد بالحوكمة مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة. فقد عرفت الحوكمة على أنها " تأكيد العمل بمبدأ الشفافية والمراقبة والمساءلة المالية والإدارية داخل الشركة بما يحميها من أن تلقى ذات مصير الشركات المنهارة. (الجزائري ومعروف، 2009: 5)

ومفهوم الحوكمة يستند على نظام متكامل يعتمد على أركان وركائز أساسية تتمحور في كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية لأي شركة ، ويجب أن تتمتع تلك الركائز والأركان بامتلاكها موردا مهما وأساسيا وهو رأس المال الفكري لكي تعمل بشكل تحليلي ومنطقي نابع عن البعد المهاري والثقافي والمنظمي الواجب امتلاكه للوصول إلى حاكمية ذات قيمة على مختلف الأصعدة المحلية والعالمية (علي، 2009: 39) .

وقد حدد (خليل) مدخلين لتحديد مفهوم حوكمة الشركات وهما: (خليل، 2009: 2)

- أ. مدخل المساهم والذي يهتم بتعظيم حقوق المساهمين متمثلة في الربحية.
- ب. مدخل الأطراف المتعددة ذات العلاقة بالشركة مثل المديرين والزبائن والدائنين والعاملين ويهتم هذا المدخل بتحقيق مصالح هؤلاء الأطراف.

مما تقدم يرى الباحث بان الحوكمة تتضمن مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي ترسم حدود العلاقة بين إدارة الشركة وبين الأطراف ذوي المصالح بما يضمن المحافظة على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم والإفصاح عنها بشكل شفاف وعادل.

ثانياً: قواعد واهداف حوكمة الشركات

أوضح تقرير لجنة كادبري الصادر عام 1992 أن الإفصاح المحاسبي والشفافية يمثلان أهم أركان نظام الحوكمة الجيدة للشركات، كما أوصت اللجنة بضرورة صياغة قواعد التعاون على بناء نظم

المراجعة الداخلية وتشكيل مجالس الإدارات مع التوصية بضرورة الإفصاح عن مخاطر الشركات وإستراتيجية الإدارة في مواجهة هذه المخاطر وذلك لدعم ثقة حملة الأسهم ، كما أكدت اللجنة على ضرورة توافر نظم رقابة داخلية تساعد على قياس وتحديد مقدار المخاطر التي تواجهها الشركة من جهة، وتساعد على تقييم جدوى استراتيجيات الإدارة في تقييم ورقابة هذه المخاطر من جهة أخرى. وعليه تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق مجموعة أهداف أهمها وفق الآتي:

(www.alroya.info,2010)

1. الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء .
 2. تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات .
 3. عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
 4. تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة .
 5. تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار الشركات العاملة بالاقتصاد .
 6. العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة بمراجعة الإدارة حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد .
 7. منع المتاجرة بالسلطة في الشركة وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين.
 8. الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.
- في حين يرى (علي) أن أهمية الحوكمة تتجلى من خلال عدة محاور وفق الآتي: (علي، 2009:40)
- أ. المحور الاقتصادي، إذ تسعى الحوكمة على تحقيق الآتي:
- (1) تعظيم قيمة الشركة وتدعيم الموقع التنافسي لها.
 - (2) جذب مصادر التمويل وتوظيفها في عملية التوسع والنمو مما يعمل على خلق فرص عمل إضافية.
 - (3) تدعيم استقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية بهدف تحقيق الكفاءة والقيمة الاقتصادية المطلوبة.
- ب. محور الرفاهية الاجتماعية، إذ تعمل الحوكمة في هذا المحور على تحقيق الآتي:
- (1) تؤثر وتتأثر بالحياة العامة من حيث الدخول والوظائف وتكوين المدخرات والتقاعد.
 - (2) مساءلة الشركات عن مدى التزامها في تحقيق رفاهية وتقديم المجتمع.
 - (3) درجة التقيد بالعادات والتقاليد الاجتماعية السائدة.

جـ. المحور القانوني، وينصب على الآتي:

- (1) الالتزام بالأنظمة والقواعد القانونية النافذة والتي تعد صمام الأمان لضمان تحقيق الحوكمة.
 - (2) الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- ويضيف بعض الباحثين إلى ما تقدم المحور البيئي، حيث تسعى الحوكمة في المجال البيئي إلى تحقيق الآتي: (الشعباني وآخرون، 2012: 5)
1. الالتزام بمعايير حماية البيئة الدولية والمحلية.
 2. إزالة الملوثات المؤثرة على الصحة العامة وخاصة الخطرة والسامة منها.
 3. حذف الأنشطة البيئية الضارة واعتماد تكنولوجيا الإنتاج الأخضر .
 4. حماية الأنظمة البيئية (ماء ، هواء ، تربة) .

ثالثاً: مبادئ حوكمة الشركات

تغطي مبادئ حوكمة الشركات عدة مجالات تتمثل بالآتي:

1. حقوق المساهمين: ويقصد بذلك الحقوق الأساسية للمساهمين والمتمثلة بتأمين تسجيل الأسهم، ونقل أو تحويل ملكيتها، والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب، والحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والتصويت في الاجتماعات وأخيراً الحصول على حصص من أرباح الشركة.
 2. المعاملة المتكافئة للمساهمين: بمعنى معاملة المساهمون المنتمون إلى الفئة نفسها معاملة متكافئة، ويكون للمساهمين داخل كل فئة حق التصويت والحصول على المعلومات.
 3. أصحاب المصالح: ويتمثل هذا المبدأ باحترام حقوق أصحاب المصالح من خلال إتاحة الفرصة لهم في الحصول على تعويض مناسب عند انتهاك حقوقه، وكذلك العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء. (الجزائري ومعروف، 2009: 23)
 4. الإفصاح والشفافية: يقصد بالإفصاح أظهار الشيء بحيث يكون معلوماً وواضحاً ، وأما الشفافية فهي النظام والإجراءات العملية لتوفير مستلزمات الإفصاح عن نشاطات وإجراءات وأهداف ونتائج القطاع الحكومي، إذ أن هناك ترابط بين الإفصاح والشفافية حيث يتداخل ويترابط كل منهم مع الآخر إلى درجة من الصعوبة التمييز بينها. (عبود، 2009: 11)
- وتعد العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح علاقة ذات اتجاهين، حيث يتوقف تحقق مزايا ومنافع الحوكمة على إفصاح الشركات عن ممارسات الحوكمة بها مما يؤدي إلى زيادة مصداقيتها أمام الجمهور واكتسابها سمعة حسنة، وبالتالي تحقيق معدلات نمو مرتفعة. لذلك فإن الإفصاح يعمل على تدعيم حوكمة الشركات، وكذلك تعمل حوكمة الشركات على تدعيم الإفصاح من خلال توفيرها لمعايير

للإفصاح والشفافية لتضمن شمول التقارير المالية للشركات على صورة واضحة وصحيحة عن التنظيم. (شبل ،2007:16)

ويشمل الإفصاح الإعلان عن النتائج المالية والتشغيلية في الشركات وأهداف الشركة وأهميتها بالنسبة للمجتمع والمخاطر المحتمل تعرض الشركة لها وسياسات وهيكل حاكمية الشركات اللازمة الأتباع. كما يجب إعداد مراجعة شاملة للمعلومات الخاصة بالشركات وكذلك الإفصاح عنها بأسلوب يتفق مع ضرورات ومعايير الجودة للمعلومات المحاسبية، فضلاً عن ضرورة الإفصاح عن الأمور غير المالية والتي قد تكون من متطلبات عملية التدقيق. وتتضمن مسؤوليات مجلس الإدارة الآتي: (راشد، 2009: 189)

1. تعيين أو إبعاد المسؤولين في الشركة.
 2. صياغة ورسم إستراتيجية الشركة ومراجعتها.
 3. مراقبة وإدارة تضارب المصالح بين كافة المعنيين بالشركة بما في ذلك سوء استخدام الموارد.
 4. الالتزام بتطبيق أفضل معايير وأخلاقيات المهنة والأخذ بعين الاعتبار مصالح الأطراف الأخرى.
- ويرى بعض الباحثين ضرورة إضافة مسؤولية أخرى لمجلس الإدارة تتضمن وضع الخطط والإجراءات اللازمة لحماية البيئة ومتابعة تنفيذها وتضمينها في تقارير مجلس الإدارة والإفصاح عنها بشكل شفاف. طالما الشفافية تعني الإفصاح للجهات ذات العلاقة عن المعلومات المالية والتنظيمية بشكل يمكن المساهمين والمقرضين من تقييم أداء الشركة. (الشعباني واخرون، 2012: 7)

المحور الثاني: أدوات ادارة التكلفة وسبل خفضها

من اهم الادوات الحديثة لادارة التكلفة هي الاتي:

أولاً: إدارة الجودة الشاملة

أن الجودة الشاملة هي الفلسفة الإدارية التي تهدف إلى تحقيق التحسين المستمر في جودة أداء جميع العمليات والأنشطة والمنتجات وكذلك الخدمات في الشركة، وتقدم إدارة الجودة الشاملة (TQM) الوسائل التي بواسطتها تستطيع الشركة من تحقيق مساهمة العاملين ورضا المستهلكين والزبائن، وكذلك دعم القدرة التنافسية التي تعد واحدة من الأمور البالغة الأهمية لأي شركة مما يتطلب الفهم التام للانحرافات في أداء الفعاليات المختلفة بالشركة، وقد عرفت الجودة بشكل عام على أنها "صنع أو تنفيذ الخصائص والمواصفات الكلية للسلعة أو الخدمة طبقاً لمواصفات إشباع احتياجات الزبائن عند الشراء وأثناء الاستخدام". (هورنجرن وآخرون، 2009 : 1237)

أما إدارة الجودة الشاملة فتعرف بأنها " شكل تعاوني لأداء الأعمال يعتمد على القدرات المشتركة لكل من الإدارة والعاملين بهدف تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية بصفة مستمرة من خلال فرق للعمل". ويؤدي تطبيقها إلى تقليل العمليات الإدارية وتبسيط النماذج وتقليل شكاوي الزبائن، والاهتمام بقضايا

أخرى بالغة الأهمية كالالتزام الإداري وتفادي مقاومة التغيير وبتكاليف أحداث هذا التغيير " (www.edara.com).

وتنصب الجودة على ركائز أساسية تتمثل بالآتي:(الشعباني،2007: 118)

1. الريادة في تلبية حاجة الزبون.

2. الدقة والكمال (الإتقان) في العمل.

3. التكلفة المنخفضة.

وللجودة ابعاد اساسية هي وفق الآتي: (Hansen&Mowen,2003:441)

1. الأداء (performance) وتعني الطريقة التي تؤدي بها الوظائف أو الخصائص التشغيلية الأساسية للمنتج.

2. المعولية (Reliability) وتعني احتمالية عمل المنتج بشكل جيد خلال مدة زمنية محددة وفي ظل ثبات ظروف تشغيلية محددة.

3. المتانة (Durability) أي مقدار الاستعمال الذي يحصل عليه الزبون من المنتج في الغرض المحدد وقبل التخلص أو استبداله.

4. التطابق (Conformance) وتعني مطابقة المنتج للمواصفات المحددة مسبقاً.

5. الجمالية (Aesthetics) وتعني كيف يبدو المظهر الخارجي للمنتج.

6. قابلية الخدمة (Serviceability) وتعني توافر خدمات الصيانة والتصليح للمنتج عند استخدامه نتيجة خطأ في التصنيع.

7. الجودة المدركة (Perceived Quality) ويقصد بها تصور وانطباع الزبون تجاه المنتج الناجم عن سمعة الشركة والاسم التجاري والعلامة التجارية.

ولغرض تحقيق مستوى الجودة المستهدف لابد من تحمل تكاليف تسمى تكاليف الجودة ، وهي جزء هام وتكاملي لأي برنامج جودة في الشركات الإنتاجية، وعليه فقد ارتبط مفهوم الجودة بتكاليفها ،حيث عرفت تكاليف الجودة على أنها " الكلف التي تتعلق بالأنشطة الهادفة لمنع حصول ضعف في الجودة أو تعمل لإصلاح الضعف الحاصل أو من اجل تحسين مستوى الجودة الحالية بهدف تحقيق رغبة أو غاية الزبون، أي بمعنى جزء من هذه الكلف يتعلق بالرقابة على الجودة والجزء الأخر يتعلق بفشل الجودة".(الشعباني ،2007: 121)

وكذلك تعرف كلف الجودة بأنها: " التكاليف الناشئة نتيجة لإنتاج المنتجات ذات الجودة المتحققة " (Horngren , et al ,2009: 680)

ويمكن تحقيق الجودة من خلال الاهتمام بكل من جودة التصميم التي يقصد بها التوفيق بين مواصفات المنتج ورغبات الزبائن وجودة التطابق التي تهتم بإتمام عمليات التصنيع لإنتاج المنتج المصمم وفقاً

لرغبات الزبائن وتعتبر سلسلة القيمة للمنتج أداة لتحقيق الجودة الشاملة أيضا لأنها تعمل على توفير تسلسل منطقي للأنشطة التي تتم حتى يصل المنتج للزبون، وبالتالي تساعد على الاهتمام بالجودة في كل مراحل حياة المنتج.

ثانياً: استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط Activity-Based Costing Strategy

يعد نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) أحد الأدوات المثلى في تحسين الأنظمة الكفوية التقليدية، لأنه يركز على الأنشطة بشكل انفرادي لأغراض التكلفة، إذ يقوم بتخصيص الكلف على أهدافها كالمنتجات أو الخدمات على وفق أساس معين يمثل حاجة المنتج من ذلك النشاط، أي إن مهمة (ABC) هي تحليل الكلف الإضافية وإعادة تصنيفها ككلف مباشرة بعد أن كانت غير مباشرة من خلال تقسيم مجتمعات الكلف وربطها بالأنشطة المختلفة. (الشعباني، 2005، 60)

ولعل من أهم نتائج وتأثيرات استخدام نظام ABC هو ما يسمى اليوم بـ (Activity Based Management) ، أي الإدارة على أساس الأنشطة، ولا يمكن تطبيق ABM بمعزل عن ABC، لأن الأخير هو المصدر الأساس للمعلومات كما إن مخرجات نظام ABC هي مدخلات ABB. ويرتبط نظام ABC ارتباطاً وثيقاً بإستراتيجيات إدارة التكلفة، حيث يصف الشركات على أنها سلسلة من الأنشطة المهمة لإشباع احتياجات المستهلك، فهو يقدم معلومات للمدراء لإدارة تلك الأنشطة من أجل تحسين التنافسية وتحقيق الأهداف. وتجدر الإشارة إلى أن استخدام نظام ABC يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الإنتاج بسهولة ومن دون أي إشراف في استخدام الموارد، وان هذا يؤدي إلى خفض الكلف. في حين يرى البعض أن نظام ABC يوفر المعلومات اللازمة لفهم سلوك التكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة. (المخلفي، 2002، 23)

وطالما إن رضا المستهلك يقام على ركنيتين هما السعر المنخفض، فضلا عن الجودة المقبولة. من هنا تحولت المنافسة في السنوات الأخيرة من مجرد العمل على تخفيض الكلف بوصفها محدداً أساسياً للربحية إلى العمل كذلك على تقديم منتجات وخدمات ذات قيمة للزبائن والسعي لتعظيم هذه المنفعة. (أبو شناف، 1995، 777)

ثالثاً: استخدام نظام كلفة التدفق الارتجاعي Back Flush costing system

يعرف نظام كلفة التدفق الارتجاعي بأنه نظام كلفوي يلغي تسجيل بعض أو كل قيود اليومية المتعلقة في الدورة التي تبدأ بالمشتريات والإنتاج وصولاً إلى المبيعات. (Horngren, et. al., 2003, 700) ففي ظل الأنظمة الكفوية التقليدية يتم تجميع الكلف في القسم أو المرحلة، ومن ثم ترحل إلى المرحلة اللاحقة وتسجل المواد في حساب مراقبة مخازن المواد عند الشراء وعند استخدامها تسجل في حساب

إنتاج تحت الصنع وكذلك كلف التشكيل (عمل + كلف إضافية) وتتحرك هذه الكلف مع المنتجات في الصنع وكل حركة يرافقها إثبات قيود محاسبية وإجراءات رقابية مما يؤدي إلى زيادة التكلفة والجهد، فضلا عن تأخر تقديم المعلومات المحاسبية. (الشعباني، 2005، 58)

ويرى باحثون آخرون أن نظام Back Flush يتفق مع نظام J.I.T الإنتاجي، إذ لا يمكن تطبيقه إذا لم يكن هناك نظام J.I.T. (Morse, et.al, 2003, 619)

إذ تعني فلسفة J.I.T الإتمام الناجح للمنتج أو الخدمة في كل مرحلة من مراحل النشاط، تبدأ من المجهز وحتى الزبون في الوقت المحدد لاستخدام المنتج أو الانتفاع بالخدمة بأقل كلفة. وتركز إستراتيجية التدفق الأرتجاعي المتوائمة مع نظام J.I.T على نقطتين هما:

1. خفض الكلف

في ظل الأنظمة التقليدية كانت الشركات الصناعية تحتفظ بثلاثة أنواع من المخزون (مواد خام، إنتاج تحت التشغيل، إنتاج تام)، إذ قد تصل قيمة المخزون إلى 25% أو أكثر من مجموع رأس المال المستثمر، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فأصبح النظر إلى المخزون بأنه دليل على أن الإدارة غير كفوءة، حيث إن الإدارة الكفوءة هي التي تقوم بالتخطيط الجيد والوصول إلى مستويات التخزين الصفري. وتكمن منافع تطبيق J.I.T في خفض الكلف هي على وفق الآتي:

- أ. تخفيض حجم الاستثمارات في المخزون.
- ب. تخفيض تكلفة نقل ومناولة المخزون.
- ج. تخفيض تكلفة تقادم الأصناف المخزونة.
- د. تخفيض تكلفة الاستثمارات في مباني المصنع اللازمة للإنتاج والتخزين.
- هـ. انخفاض كلفة التحضير وإجمالي تكلفة الإنتاج الصناعية.
- و. انخفاض كلف الفاقد والتالف بتأثير تحسين الجودة.

2. تحسين الجودة

إن تحسين الجودة يمثل أحد العناصر الأساسية لنظام J.I.T الذي يتواءم مع التدفق الأرتجاعي، إذ إن نظام J.I.T يطبق مبدأ (اعمل الصحيح من أول مرة)، وكذلك فإن من المتطلبات الهامة لهذا النظام ضرورة تسلم المواد بجودة تامة، لأن أية عيوب فيها سيعطل العملية الإنتاجية، من هنا فإن الجودة في نظام J.I.T هي الجودة من المصدر وحتى إنتاج منتجات ذات جودة مقبولة وصولاً إلى رضا المستهلك.

رابعا: إدارة التكلفة المستهدفة Target Cost Management

تعرف التكلفة المستهدفة كقيمة بانها "الفرق بين سعر البيع التنافسي وربحية المنشأة المخططة"، وقد برزت الحاجة لاستخدام استراتيجيات مساعدة عند تطبيق إدارة التكلفة المستهدفة تتمثل في حالتين على وفق الآتي: (الكاشف، 2004، 9).

1. الاستعانة بهندسة القيمة في مرحلة التخطيط والتصميم.
 2. الاستعانة بأسلوب التحسين المستمر للعمليات خلال مراحل ما بعد البدء في الإنتاج.
- اي أن التكلفة المستهدفة تمثل التكلفة واجبة الحدوث التي في ضوءها يصمم ويخطط المنتج لكي ينتج ويسوق في حدود تلك التكلفة. ولكي يتم وضع خطة تكلفة مستهدفة تمكن من الوصول إلى سعر تنافسي فانه يجب وضعها على مستوى الأنشطة المستقبلية المستهدفة بما يمكن في الوقت نفسه من إجراء تحليل ضمني للأنشطة ومحاولة التخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة. كما انه بعد وضع خطة التكلفة المستهدفة وعند اتضاح عدم تطابق المبدئي بين التكلفة المستهدفة وبين تكلفة المنتج الفعلية، فانه لإحداث تخفيض فعلي لا يؤثر في مستوى جودة المنتج يجب إن تبدأ خطة التخفيض كذلك بعملية تحليل الأنشطة والتخلص من تلك الأنشطة غير الضرورية، بما يساعد في نهاية الأمر على تخفيض التكلفة والوصول بالتكلفة الفعلية لمستوى التكلفة المستهدفة. وعليه تعد التكلفة المستهدفة إحدى إستراتيجيات بيئة التصنيع الحديثة واحد اهم ادوات ادارة التكلفة، حيث تسعى إلى الوصول إلى التكلفة التي تطمح إليها الشركة مع عدم المساس بوجودتها.

خامسا: التحسين المستمر (الكايزن) Kaizen

ان الكايزن Kaizen هو التعبير الياباني للتحسين المستمر، ويقصد بمفهوم التحسين المستمر السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض الكلف إلى أدنى حد ممكن من دون المساس بالجودة. وعليه فإن إستراتيجية التحسين المستمر هي التي تتطابق مع أهداف إستراتيجيات إدارة التكلفة إذ يتم التركيز على جانب التكلفة وكذلك الجودة، ويطلق على الكايزن في حال انتهاجه لخفض الكلف اسم Kaizen Costing، وذلك لتركيبه على التكلفة وإمكانية خفضها (الكسب، 2004، 34).

وتجدر الإشارة إلى أن خطوات الكايزن الخمس عند تطبيقها تعمل على خفض الكلف والارتفاع بمستوى الجودة من خلال الآتي: (الحديدي، 2006، 55)

1. **الصيانة:** للوصول إلى مبدأ العطل الصفري الذي يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية وبكلفة منخفضة.
2. **النظافة:** أي أن يكون الفحص مستمراً والنظافة واضحة، وهذا يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية والوصول إلى مبدأ العيوب والتلف الصفري الذي بدوره يخفض الكلف.

3. **الترتيب:** في إعداد الآلات ومكان التصنيع وتهيئة المكائن، وذلك بدوره يؤدي إلى خفض كلف الإنتاج ويكون العمل أكثر انسيابية.
4. **التنظيم:** وهو ضروري للفصل بين الجهود الضرورية وغير الضرورية والتخلص من الجهود غير الضرورية والإبقاء على الجهود الضرورية وتمييزها.
5. **الانضباط:** وذلك بإشراك العاملين كافة والالتزام بالنقاط المذكورة آنفاً للوصول إلى خفض الكلف وتحسين النوعية.

سادسا: دورة حياة المنتج Product Life Cycle

يقصد بدورة حياة المنتج سلسلة المراحل التي يمر خلالها المنتج أو الفترة الزمنية التي تتقضي من وقت البدء في نشاط البحوث والتطوير والتصميم إلى وقت تسلم المنتج للمستهلك وتطول أو تقصر هذه الفترة وفقا لنوع الصناعة، إذ إن دورة حياة المنتج تقسم على قسمين على وفق ما يأتي:

أ. **دورة حياة كلفة المنتج:** يمكن تقسيم كلف دورة حياة المنتج وفق الآتي: (الشعباني واليامور، 2012: 7)

أ. الكلف المبدئية Initial Costs

وهي كلف مرحلة ما قبل الإنتاج وتشمل كلف البحث والتطوير والتصميم واختبار النماذج والكلف الهندسية، أي كل الكلف ما قبل الإنتاج. وهذه الكلف غير قابلة للاسترداد Nonrecurring Costs، وتعالج هذه الكلف محاسبيا على انها كلف ايرادية مؤجلة يتم اطفاءها على عدد من السنين.

ب. الكلف العادية Normal Costs

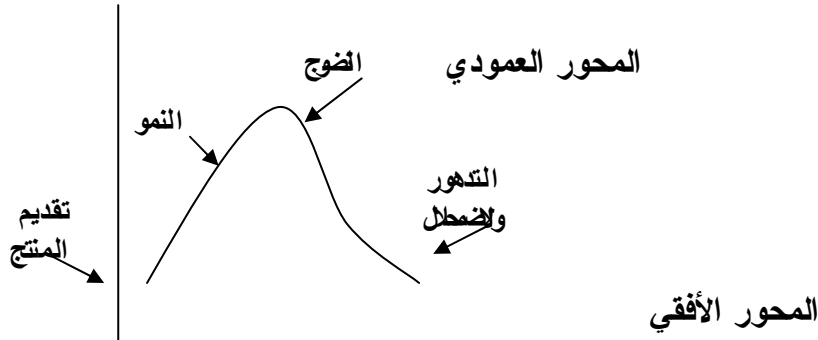
وتشمل كلف الإنتاج أو العملية التصنيعية من مواد وعمل ومستلزمات أخرى وكلف الخدمات الإنتاجية والكلف التسويقية، أي بمعنى تشمل الكلف الإنتاجية أو التصنيعية المباشرة وغير المباشرة فضلا عن الكلف التسويقية وخدمات ما بعد البيع أو ما تسمى بالكلف البعيدة Downstream Costs جـ الكلف التي يتحملها الزبون، أي الكلف ما بعد عملية الشراء PostPurches Costs بالنسبة للزبون وهي كلف ما بعد البيع من وجهة نظر المنتج. مثل كلف النصب والتشغيل والصيانة واستخدام المنتج.

د. الكلف البيئية Environmental Costs

وتشمل الكلف اللازمة لحماية البيئة وتسوية الموقع وكلف المغادرة وكلف التخلص من نفايات المنتج ما بعد الاستخدام والغرامات والتعويضات الناجمة عن تطبيق القوانين البيئية.

ب. دورة حياة مبيعات المنتج: ويقصد بها تعاقب الأطوار في حياة المنتج في السوق من تقديم المنتج والنمو في المبيعات والنضوج ومن ثم التدهور والاضمحلال، حيث أثبت تاريخ المنتجات أن لكل منتج دورة حياة، وان اختلفت في مدتها والشكل رقم 1 يعبر عن دورة حياة مبيعات المنتج:

دورة حياة المنتج



Source: (Blocher, Edward, Chem, hing and Hin, Thomas, (1999) "Cost Management: A strategic Emphasis", 1st Ed, McGraw-Hill Co, USA, p52)

ويعد تخفيض دورة حياة المنتج من أفضل الطرائق الفعالة لتخفيض الكلف، إذ يكون خفض التكلفة في أسلوب دورة حياة المنتج من خلال تخطيط المنتج وتصميم وتطوير المنتج وتقليل حياته. وقد أدت بيئة الأعمال الحديثة إلى زيادة حدة التباين في طلبات ورغبات الزبائن وظهور الأحجام الصغيرة (الكميات القليلة) من الطلب، فضلاً عن الإسراع في عمليات التوريد كل ذلك أدى إلى تقليل حياة المنتج. وان استخدام دورة حياة المنتج في التخطيط له أهمية خاصة من قبل المدراء عند التسعير وتخطيط الإيرادات التي تغطي الكلف (باسيلي، 2001، 107).

سابعاً: إعادة هندسة العمليات الإنتاجية

إن إعادة هندسة العمليات تعنى بإعادة النظر الشاملة والجذرية في سير العمليات الإنتاجية وبقية الأنشطة الأخرى بما فيها التسويقية والإدارية، وبالشكل الذي يقود إلى خفض التكلفة والمحافظة على الجودة وبما يعمل على رضا الزبون و تعزيز القدرة التنافسية للشركة، فقد عرفها (Daft) على أنها إعادة التفكير الكامل والتحول في مفهوم العمليات بالشكل الذي يقود إلى تنسيق أفقي قوي ومرونة أكبر في الاستجابة للمتغيرات التي تحدث لأن العمل منظم حول العملية وليس الوظيفة". (Daft, 2000, 339-340)

وعليه فإن إعادة هندسة العمليات تمثل إحدى الأساليب الإدارية الحديثة التي تتبناها الشركات لتحقيق مزايا تنافسية طموحة من خلال سعي الشركات إلى زيادة الإنتاجية وتحسين جودة المنتجات إلى جانب خفض التكاليف وذلك من خلال استبعاد العمليات غير الضرورية داخل الشركة. وكذلك

التخلص من جميع العمليات التي تسبب الهدر والضياع والتكلفة العالية وانجاز الأعمال بكفاءة أفضل والعمل على تطوير الخدمات المقدمة إلى الزبائن.(Sofroniou, 1998, 147)

ويرى باسيلي أن التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون أن يؤدي ذلك إلى المساس بجودة المنتج قد يتم عن طريق إعادة هندسة العمليات أو بترتيب بعض الأنشطة لتحقيق أداء أفضل بتكلفة اقل أو باستخدام تقنية متقدمة أو غيرها.(باسيلي،2002، 26)

وحتى تقوم إعادة هندسة العمليات بخفض التكاليف وتحقيق رضا الزبون يجب أن ترتبط بعلاقات تكاملية مع المناهج الحديثة الأخرى .اذ اعتمدت العديد من الشركات في السنوات الأخيرة منهج الأنشطة لأغراض إدارة التكلفة من اجل تحقيق منافع جوهرية، وتعد الإدارة على أساس الأنشطة(ABM) إحدى أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية. إذ أن (ABM) تهتم بإدارة الأنشطة والعمليات بفاعلية وكفاءة لتقديم القيمة إلى الزبون حيث أن تحديد العمليات والأنشطة الرئيسية يساعد الإدارة على الفهم الأفضل ومن ثم تحديد فيما إذا كانت الأنشطة المنجزة تضيف قيمة إلى الزبون. وإن (ABM) تركز على عمليات الشركة الرئيسية وبالأخص العمليات التشغيلية منها إذ يترتب على ذلك خفض التكاليف والوقت وغالبا ما يؤدي ذلك إلى تحسين الجودة الأمر الذي ينتج عنه تطوير وتحسين الأداء.

فإعادة هندسة العمليات Re-engineering تمثل المرحلة التالية لـ (ABM) من خلال إعادة التصميم الحقيقي للعمليات لإزالة الإنفاق غير الموجب على الأنشطة غير المضافة للقيمة. كما إن هندسة القيمة هي منهج يستخدم لغرض تحسين الأداء الوظيفي وخفض التكلفة. حيث ان هندسة القيمة هي منهج فعال لحل المشكلات حيث تركز على الفعالية عن طريق تحليل الوظيفة أو الوظائف المطلوب تحقيقها وتحديد الأهداف والاحتياجات والمتطلبات والرغبات ومن ثم تبحث في الكفاءة عبر معايير الجودة التي تجعل من المنتج أكثر قبولا وبأقل التكاليف الممكنة. اي يمكن تطبيق هندسة القيمة خلال مرحلتي التخطيط والتصميم أي قبل البدء بالإنتاج للوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال إيجاد تصاميم جديدة للمنتج تؤدي إلى خفض تكلفته دون أن تؤثر على وظائف وجودة المنتج، وإلغاء الأنشطة غير الضرورية للمنتج.

ثامنا: بطاقة الاداء المتوازن.

تعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها "نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة طريق شمولية للشركة لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء تساهم هذه المقاييس بإنجاز الأعمال ووضع استراتيجية الأعمال واتصال الاستراتيجية بالإعمال والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولا إلى أهداف الشركة".(Kaplan, et al, 2007:395)

وعليه فإن فكرة بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب لتقويم الأداء الشامل تتلخص بتركيز انتباه الإدارة العليا حول المناطق الحرجة لأنشطة الشركة في المنظورات الأربعة وبشكل متكامل ومتبادل وإنها تقيس الأداء الحالي والمستقبلي من خلال التفاعل بين مقاييستك المنظورات ضمن إطار استراتيجي. وأن المنظورات الأربعة تتفاعل فيما بينها وتصب بالنتيجة في المنظور المالي. ويرى البعض أن الهدف الأكثر أهميةً لبطاقة الأداء المتوازن هو تقويم ورقابة الأداء لعمليات الشركة، أي أن الهدف من BSC هو غلق الفجوة الموجودة بين الرؤية الإستراتيجية للأعمال وعملياتها اليومية، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية وغير المالية بالشكل الذي يؤدي إلى تقويم الأداء الحالي والمستقبلي، وكذلك ربطها برؤية العمل الإستراتيجي. ويرى بعض الباحثين أن هناك غرضين أساسيين من استخدامها وهما: (www.2GC.com.uk)

1- الرقابة الإدارية: تستخدم بطاقة الاداء المتوازن لمساعدة المديرين على إحكام السيطرة على مجموعة من الأنشطة من خلال تحديد مجموعة من الأهداف الرئيسية، وكذلك تحديد مجموعة المقاييس على وفق المنظورات الأربعة للبطاقة، مع نظرة نحو تحقيق مستويات أداء بأفضل تطبيق، وتفسير الأسباب التي تربط الأهداف بالمتطلبات المالية للشركة.

2- الرقابة الإستراتيجية: تستخدم البطاقة للمساعدة على رقابة أداء الشركة عندما تنفذ أنشطة مترامنة لتنفيذ خطة إستراتيجية وبذلك يتحول دور البطاقة من تعقب أداء العملية إلى الرقابة فيما إذا تم أو لم يتم تحقيق الأهداف الإستراتيجية والمدى الذي يتطلبه إنجاز الأعمال. وكذلك قدرتها في العمل بصورة فعالة مع الأدوات الأخرى مثل ABM, ABC.

مما تقدم يتضح أنه في ظل أداء متكامل مبني على بطاقة الأداء المتوازن، يمكن تحديد مدى تحقيق الأهداف القصيرة الأجل التي تظهرها الموازنات التي تتكامل فيما بينها للوصول إلى الأهداف طويلة الأجل التي تتطوي عليها الإستراتيجية والتمكين من تحقيق المساءلة واتخاذ الإجراءات التصحيحية للرجوع إلى المسار الإستراتيجي للشركة. فيتم إدماج بطاقة الأداء المتوازن ضمن العمليات الإدارية لتحقيق الرقابة الإستراتيجية من خلال الآتي: (عبد الفتاح، 2005: 187-188)

(1) ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف ومقاييس تتضمنها بطاقة الأداء المتوازن.
(2) وضع خطة الشركة ووضع أهداف فرعية لكل هدف إستراتيجي وتحديد علامات المسار لهذه الخطة.

(3) تحديد برامج إستراتيجية لتنفيذ خطة الشركة في ضوء جدول زمني، كذلك يلزم أن تعرض البرامج نفسها علاقات السبب والنتيجة التي توضح الروابط بين المنظورات الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.

(4) تقسيم البرنامج الإستراتيجي ودوره إلى خطة عمل أو أكثر، وتتضمن تلك برامج الموازنة التشغيلية، وتقوم الشركة بمراقبة خطط العمل.

تاسعا: إستراتيجية تحليلات هندسة القيمة Value Engineering Analysis Strategy

تعد تحليلات هندسة القيمة إحدى الإستراتيجيات المهمة لإدارة التكلفة التي تتوقف عليها إستراتيجيات عدة أخرى. وتتكون سلسلة القيمة من مجموعة مترابطة ومتتابعة من الأنشطة الجزئية المنتجة للقيم التي تحتويها مخرجات الشركة من سلع وخدمات وترتبط حلقات سلسلة القيمة بين نقطة تدبير المواد والأجزاء والمكونات ونقطة التسليم النهائي للسلع أو الخدمات إلى الزبائن. (الجمال، 2000، 34) والشعباني يرى أن سلسلة القيمة تعني "الأنشطة التي يتولد عنها قيم مضافة بدءاً من المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المستهلك النهائي". (الشعباني، 2005، 56)

ويرتكز مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسيين وهما: (باسيلي، 2001، 103)

أ. **تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة:** وهي تلك الأنشطة التي يفتتح المستهلكون أنها تضيف منفعة أو قيمة للمنتج وتستخدم الشركات هذا المفهوم للفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

ب. **تحديد الكلف التي تضيف قيمة:** وهي تلك الكلف التي يفتتح المستهلكون أن إنفاقها يؤدي إلى إضافة قيمة للمنتج، وتستخدم الشركات هذا المفهوم للفصل بين الكلف التي تضيف قيمة والكلف التي لا تضيف قيمة.

وتعد تحليلات هندسة القيمة إحدى الإستراتيجيات المهمة لإدارة التكلفة التي تهدف إلى خفض التكلفة وتحسين الجودة في الوقت ذاته.

المحور الثالث: القيود التي تواجه الشركة وإستراتيجية معالجتها

ان الهدف الأساسي للشركة هو تحسين قدرتها على تحقيق الأرباح من خلال سلسلة مترابطة من العمليات والأنشطة التي تواجه مجموعة من القيود والمحددات التي تحول دون النجاح في تحقيق المستوى المطلوب من الهدف، وان إدارة هذه القيود بكفاءة وفاعلية يعد من عوامل النجاح الرئيسية. ويعرف القيود على أنه "أي شيء يحدد من قدرة الشركة على توليد المزيد من المخرجات" (الطرية، 2006: 18)

وتصنف القيود إلى: (الاستريادي، 2009 : 53)

1. **القيود الداخلية:** وهي القيود التي تحدث داخل الشركة والتي من شأنها أن تؤثر على كمية المخرجات، وبذلك قد تتسبب في تراكم خزين الإنتاج تحت التشغيل وتقسّم إلى قيود الطاقة وقيود التمويل وقيود الموارد البشرية.

2. القيود الخارجية: قد تظهر هذه القيود نتيجة لأسباب من خارج الشركة أو إلى القيود الداخلية التي سبق ذكرها، ومن ثم فإن تلك القيود تؤثر في انخفاض الطلب على الخدمات التي تقدمها الشركة، وتتضمن قيود التجهيز و السوق.

وعليه فقد نشأت العقيدة الأساسية لنظرية القيود من منطلق انه يوجد على الأقل قيداً واحداً داخل كل نظام إنتاجي، هذا القيد يحدد مقدرة النظام على تحقيق مستويات أعلى من الأداء قياساً إلى هدف النظام، ومن ثم فإن تعظيم عملية استغلال هذا المورد الإنتاجي (القيد) أو الذي يخضع لنذرة نسبية سوف يؤدي إلى تعظيم مخرجات النظام ككل. وتعرف نظرية القيود على أنها " فلسفة إدارية تهدف إلى التحسين المستمر لأداء النظام من اجل تعظيم مخرجاته وتحقيق أهدافه عن طريق إجراء بعض التغييرات فيه لتفعيل قيوده الداخلية والتعامل معها في ضوء القيود الخارجية أن وجدت وقياس اثر تلك التغييرات لضمان الاستغلال الأمثل لموارد الشركة". (Hilton,et al, 2006: 236)

ويلاحظ من التعاريف السابقة أن نظرية القيود أسلوب يستند إلى التحسين المستمر لمعالجة جدولة العملية الإنتاجية لتحسينها من خلال تركيز الانتباه على المناطق المقيدة (نقاط الاختناق) بهدف استغلالها بشكل أفضل عن طريق إجراء بعض التغييرات الصناعية لزيادة طاقاتها بهدف تعظيم ربحية هذه المناطق ومن ثم تعظيم الربحية الكلية للشركة بأقل تكلفة ممكنة. وعليه تمثل نظرية القيود أداة إدارية تدعم برامج التحسين المستمر وإدارة التكلفة ، وهي منهج إداري يبحث في تحسين الأرباح طويلة الأجل من خلال الإدارة المناسبة للاختناقات التي تحدث في الشركة، وهذا المنهج يقوم على فكرة تحديد القيود في نظام العمليات والتي تمنع الشركة من تحقيق درجات عالية من النجاح ثم العمل على تخفيض أو حذف هذه القيود.اي ان افضل استراتيجيه لمواجهة القيود ومعالجتها هو استخدام نظرية القيود، ولنظرية القيود اهداف تتمثل بالاتي: (Blocher, et al,2005:5)

1. تذهب إلى ما بعد جدولة الوظيفة لأنه من خلال تغيير كل من طبيعة القرارات الإدارية وتكلفة المنتج ومقاييس الأداء وتصميم المنتج والعملية بعد تحديد أي قيد في النظام وسوف تساعد TQM الشركة على تحقيق التناسق الشامل والجزئي المرغوبين في الموارد الصناعية.
2. تهدف إلى تحقيق تطبيقات رقابية بسبب أن مكافأة المستخدمين تتم في ضوء مخرجات العملية الخاضعة لمسؤوليتهم مما يدفعهم لزيادة مخرجات موارد القيد.
3. تستخدم في تحديد أفضل مزيج إنتاجي في المدى القصير لتحسين معدلات الربحية من خلال إجراء تحسين لمستويات مزيج الإنتاج في ضوء الاختناقات الحاصلة في العملية الإنتاجية.

المحور الرابع: آلية تكامل ادوات ادارة التكلفة مع القيود ضمن إطار حوكمة الشركات

من الجدير بالملاحظة إن العملية الإنتاجية سلسلة من الأحداث والعمليات التي يتم من خلالها تحويل المواد الأولية إلى منتجات بأقل زمن وكلفة ممكنة ويتحقق ذلك من خلال تحقيق تدفق متزامن ومتوازن للموارد من الموارد غير المقيدة إلى الموارد المقيدة ثم إلى الموارد غير المقيدة مرة أخرى . حيث تبغي برامج إدارة الجودة الشاملة إلى إجراء تحسينات تدريجية مستمرة على العمليات من خلال إلقاء الضوء على نواحي القصور وتحديد سبل تحسينها كما تسعى إلى تكوين شركة يكون فيها التحسين المستمر (الكايزن) ذاتيا والعمل على أساس الفريق، ويكون الفرد فيها مسئولا عن تحقيق هدف إرضاء الزبون، وهي وسيلة مستخدمة من قبل الإدارة لتطوير السياسات والممارسات الإدارية لضمان أن المنتجات والخدمات المقدمة من قبل الشركة تحقق الرضا لدى الزبون من خلال مجموعة الأبعاد الخاصة بالجودة مثل وظيفة المنتج، وإمكانية الاعتماد عليه، والتعمير الذي يقيس حياة المنتج والخدمات المقدمة لما بعد البيع، وإدارة التكلفة تستخدم هذه الوسيلة لتحليل التكلفة لمجموعة مختلفة من التصاميم التي تحقق الجودة الشاملة وتقيس وتعد التقارير لأوجه عديدة من كلف الجودة مثل كلف الإنتاج المعيب، كلف المواد الخام الضائعة، كلف الضمان، كلف الفشل. (Blocher, et al,2005:11)

فعند تطبيق نظام تكامل أدوات ادارة التكلفة تقوم الشركة بإعادة تصميم منتجاتها بحيث تتكون من مجموعة أقل من الأجزاء المختلفة وبهذا يمكنها من تحقيق رقابة محكمة على جودة منتجاتها ، ويتم كذلك إعادة هندسة العمليات الإنتاجية والسعي من خلالها لخفض العيوب في الإنتاج وخفض الكلف ،اذ هناك تكاليف ناجمة عن عدم الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة وكذلك تكاليف مرتبطة بتعديلات العمليات الإنتاجية من سوء تخطيط أو وجود مراكز اختناق (قيود). وعليه تعد نظرية القيود احد الأدوات التي تستخدم لمساعدة الشركة في تخفيض التكلفة وتخفيض دورة الوقت وتقوم على فكرة تركيز الجهود فقط على الأنشطة التي تعتبر قيوداً واختناقات في العمليات التي تبطئ دورة الوقت بدلا من تركيز جهود الإدارة على كافة الأنشطة سواء تشكل قيد أم لا لتحسين الكفاءة والسرعة. (الشعباني،2011: 262)

مما تقدم يتضح أن الحوكمة تنظم العلاقة بين الأطراف وفق مجموعة من القواعد والقرارات لتؤكد العمل بمبدأ الشفافية والمراقبة وتحقيق المساءلة المالية والإدارية معتمدة في ذلك على خطوط الصلاحيات والمسؤوليات ليعمل الكل وفق منظور متكامل مستخدما التحليل والمنطق النابع من البعد المهاري لرأس المال الفكري ، حيث تسعى الحوكمة إلى تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات وتجنب حدوث مراكز اختناق أو فرض قيود من خلال حق المساءلة ومنع المتاجرة بالسلطة وتعظيم قيمة الشركة وأسهمها وتدعيم الموقع التنافسي لها والالتزام بمعايير حماية البيئة. ولما كانت الجودة الشاملة تعني وجود نظام للأنشطة لتحقيق رضا الزبون وإعطاء الصلاحيات للعاملين لتحقيق أفضل جودة بأقل تكلفة ممكنة من خلال تحليلات سلسلة القيمة واستخدام ABM و ABC و JIT التي تهدف جميعها إلى

تحقيق التحسين المستمر في جودة أداء جميع العمليات والأنشطة والخدمات وبالتالي تحقيق رضا الزبون، فهي بذلك تعمل على تحقيق الهدف الذي تسعى إليه الحوكمة في تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات وحماية ذوي المصالح سواء من حيث تقديم سلع وخدمات تتال رضا الزبون أو من خلال تقليل المعاب والتالف الذي يقود إلى تخفيض الكلف ويعمل على تحسين ربحية المستثمر أو المساهم أو من خلال ازالة القيود التي تواجه الشركة. وبهذا تعمل ادوات ادارة التكلفة على خلق شكل تعاوني لكل من الإدارة والعاملين لغرض تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية مما ينعكس بالإيجاب على تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات وتحقق العدالة والشفافية والرقابة المتبادلة بين الطرفين و تحقيق رضا الزبون ومشاركة العاملين والتحسين المستمر وتحقيق الفاعلية في استخدام الموارد وكل ذلك هو من أهداف الحوكمة.

وفي الوقت الذي يعمل القيد على الحد من قدرة الشركة على توليد المزيد من المخرجات ،حيث يعمل على تحديد مقدرة النظام في تحقيق مستويات أعلى من الأداء فتهدف نظرية القيود هي الأخرى إلى عملية التحسين المستمر لأداء النظام من خلال إجراء بعض التغييرات لتفعيل قيوده الداخلية والتعامل معها في ضوء القيود الخارجية لضمان تحقيق الاستغلال الأفضل لموارد النظام، وهذا يتطلب التنسيق التام والمتوائم مع ادوات ادارة التكلفة لكي لا تسمح بإنتاج منتجات معابة فتزيد من بعض القيود أو مراكز الاختناق وربما تعمل على خلق قيود جديدة ،فتحسين مستوى أداء العمليات والأنشطة حتى لا تسهم في عملية خلق قيود داخلية وبنفس الوقت إنتاج منتجات معابة لا تلبى رغبة الزبون سوف تخلق قيود خارجية تعمل على خفض الطلب على منتجات الشركة يراففها ظهور قيود تسويقية تنعكس بالنتيجة على ربحية المساهم ومصالح الأطراف الأخرى، وبنفس الوقت إرضاء الزبون هو من بين أهداف الحوكمة إلا أن الوصول إلى هذا المستوى قد يتعارض مع قيد التمويل أو التكلفة مما يصار إلى إجراء عملية موازنة ما بين كلف الجودة لمنع إنتاج منتجات معابة وبين محاولة خفض تلك الكلف لتكون وفق المستوى الذي يحقق الجودة المطلوبة ولا يؤثر على ربحية. وعليه يجب أن تكون هناك عملية تنسيق تام بين قيد التمويل أو حدود التكلفة المسموح بها لتحقيق مستوى جودة معين وبين مستوى الجودة المستهدف لإرضاء الزبون .

بمعنى آخر يجب أن يكون هناك تكامل بين ادوات ادارة التكلفة وبين القيود المفروضة في ظل إطار حوكمة الشركات.فتسعى ادوات ادارة التكلفة إلى إجراء التحسين التدريجي والمستمر على العمليات من خلال تحديد الانشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لاتضيف فتعمل على ازالتها وتشخيص نقاط الاختناق أو مراكز القيود والعمل على تخفيف حدتها أو ازالتها ، أي تهيئ المناخ الملائم لإزالة القيود وبذل تحقق رضا الأطراف الداخلية (الإدارة أو المنتج) والخارجية (الزبون) فتخدم عملية حوكمة الشركات.

وبما ان الاستراتيجية من الناحية المحاسبية تعني الخطة التي بموجبها يتم تسجيل وتحليل البيانات وعرضها بالشكل الذي يلائم متطلبات الإدارة وبالتالي تؤدي الى الآتي:

1. الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.
 2. القدرة على التجاوب مع الظروف البيئية المختلفة.
 3. توفير المعيار الذي يمكن استخدامه في اتخاذ القرار المناسب.
 4. تساعد في وضع الخطط الكفيلة لمواجهة المنافسين.
- لذلك ينبغي على الشركة الناجحة أن تتبنى إستراتيجية تجعلها قادرة دوما على زيادة تحسين مكانة الشركة ذاتها أو بالحد الأدنى المحافظة على بقائها في ظل المنافسة القوية.
- ويرى الباحث إن النظام المحاسبي الحقيقي هو الذي يوفر معلومات ضرورية وملائمة عن كل العمليات التي تحصل داخل الشركة وبالشكل الذي يمكن الإدارة من ضبط وتطوير هذه العمليات أثناء تأديتها وليس بعد انتهائها لتحقيق أفضل النتائج الاقتصادية الممكنة. عليه يعد نظام إدارة التكلفة المتكامل هو ذلك النظام الذي صمم من اجل توفير المعلومات الملائمة عن الكلف بالشكل الذي يمكن من تخطيط وقيادة ورقابة أنشطة الشركة وعملياتها ويرفع من مستوى أداء عملياتها وبما يضمن ربط رؤى الشركة بتحقيق استراتيجيتها.

وعليه تنقسم إدارة التكلفة إلى نوعين متكاملين وفق الآتي: (كابلن وكوبر، 1998: 2)
أ. إدارة الكلف التشغيلية

وتعنى هذه بكيفية أداء العمل وفق طريقة صحيحة وتشمل:

- (1) تصميم العمليات.
- (2) خطوط الإنتاج.
- (3) مراقبة الجودة.
- (4) قياس الأداء.
- (5) تخصيص الموارد المالية والبشرية وتوزيعها على الأنشطة.
- (6) خفض الكلف.

ب. إدارة الكلف الاستراتيجية

وتعنى بتحديد الأعمال الصحيحة الواجب أدائها وتشمل:

- (1) تصميم المنتجات والخدمات الجديدة وتحسين المنتجات والخدمات الحالية.
- (2) إدارة خطوط الإنتاجية.
- (3) كيفية التعامل مع الوكلاء والمجهزين والزبائن.
- (4) إدارة تكاليف التسويق وقنوات البيع.

ونتيجة لذلك هناك نوعين من المعلومات يقدمها نظام إدارة التكلفة المتكامل وهما:

النوع الأول: معلومات كلفوية

ويعني ذلك معلومات تفصيلية عن مسار التكلفة بدءاً من صدور أمر الشراء للمواد الأولية في الشركات الصناعية أو بدء عملية مسار تقديم الخدمة في الوحدات الخدمية وانتهاءً إلى خدمات ما بعد البيع .

النوع الثاني: معلومات غير كلفوية

هذه النوع من المعلومات لا يقل أهمية من النوع الأول وخاصة في بيئة الأعمال الحديثة حيث يضم في داخله جميع عوامل وفرص النجاح التي ترغب بتحقيقها الشركات، إذ إن المعلومات الكلفوية لوحدها قد تكون غير كافية أو مضللة بسبب تركيزها على عوامل النجاح قصير الأمد وهذا هو البعد الإستراتيجي والذي يتم التركيز فيه على المنتج وتطوير التصنيع وتحسين نوعية المنتج وكسب رضا وقناعة الزبون، فضلاً عن إن التركيز على المعلومات الكلفوية لوحدها قد يقود إلى التشديد على خفض الكلف بينما يتم إهمال المعلومات الأخرى وان هذا الإهمال يؤدي إلى خسائر منها خسارة الزبائن وخسارة الحصة السوقية في المستقبل. أي إن توفير المعلومات الملائمة يتطلب من الشركة أن تتبنى مدخل أو أكثر بهدف توفير المعلومات بصنفيها (الكلفوية وغير الكلفوية).

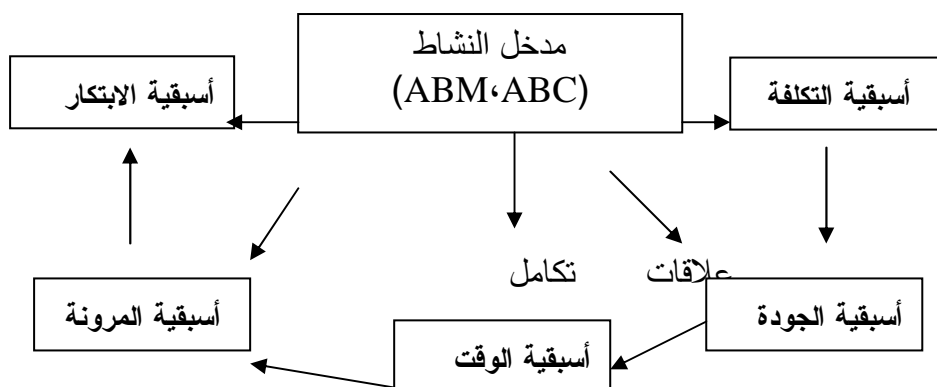
والشكل رقم (2) يوضح اثر مدخل الأنشطة كأحد مداخل نظام إدارة التكلفة المتكامل في تدعيم الأسبقيات التنافسية، فالأنشطة ذات الجودة العالية تحقق المنتج بدون عيب أو تكاليف فشل خارجي وان تحقيق الجودة العالية بحكمة تؤدي إلى تخفيض بعض الكلف مثل كلف التالف والعمل المعاد والجودة العالية لا تقبل بوجود المخزون بشكل كبير لأنه يتنافى مع الجودة وهذا يؤدي إلى امتلاك أسبقيات الوقت لان الشركة ستقوم بالتسليم بالوقت المحدد وامتلاك أسبقيات مرونة العمليات في نفس الوقت حيث تتيح إمكانية التكيف أو الاستجابة لتغير الظروف بسرعة ودون تعطل بقية العملية، وإمكانية التغيير بين الواجبات بسرعة ودون طاقة ووقت ضائع.

الشكل رقم (2)

دور نظام ادارة التكلفة المتكامل في تدعيم الأسبقيات

نظام إدارة التكلفة المتكامل
(ICMS)





المحور الخامس: الجانب التطبيقي وتحليل نتائج الدراسة الاستطلاعية في عينة البحث.

تعد محافظة نينوى القطب الصناعي الشمالي في العراق كونها أكثر المحافظات العراقية بعد العاصمة بغداد ابواءاً للشركات الصناعية، وعليه فقد تم اعتماد بعض من شركاتها الصناعية مثل (معمل الألبان، الشركة العامة للأسمنت الشمالية، الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية، الشركة العامة للغزل والنسيج) كعينة لتطبيق فكرة البحث .

وقد تم توزيع 75 استمارة استبانته على المعنيين في تلك الشركات جمعت منها 62 استمارة فقط. لغرض استطلاع آراء المعنيين فيها حول ما يتعلق بتكامل أدوات ادارة التكلفة لمواجهة القيود التي تواجه الشركة في ظل قوانين وضوابط حوكمة الشركات، وكانت الاجابات بعد تفريغ بياناتها وفق ماورد في الجدول رقم (1)

الجدول رقم (1)

مقدار التكرارات والوزن النسبي لاجابة عينة البحث

المحور الأول: علاقة الحوكمة بالقيود التي تواجه الشركة

الوزن النسبي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		المتغير
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
100							66	40	34	22	x1
88					12	7	54	33	34	22	x2
84					16	10	52	32	32	20	x3
75			3	2	22	13	48	30	27	17	x4
97			3	2			24	15	73	45	X5

84			3	2	13	8	60	37	24	15	X6
84			8	5	8	5	31	20	53	33	X7
92			4	1	4	1	32	20	60	38	X8
96			4	1			40	25	56	35	X9
96			4	1			32	20	64	40	X10

المحور الثاني: تكامل ادوات ادارة التكلفة مع القيود التي تواجه الشركة

المتغير	اتفق بشدة		اتفق		محايد		اتفق		لا اتفق بشدة		الوزن النسبي
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
x1	40	25			4	2	56	35			96
x2	40	25			4	2	56	35			96
x3	64	40			8	4	28	17			92
x4	27	17					73	45			100
x5	12	8			15	10	73	45			85
x6	32	20			4	1	64	40			96
x7	27	17			16	4	57	35			84
x8	72	45	4	1			24	15			96

المحور الثالث: تكامل ادوات ادارة التكلفة مع القيود التي تواجه الشركة ضمن إطار الحوكمة

المتغير	اتفق بشدة		اتفق		محايد		اتفق		لا اتفق بشدة		الوزن النسبي
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
x1	8	5	16	10	32	20	44	28			52
x2			13	8	24	15	60	37	3	2	60
x3	3	2	19	12	13	8	65	40			68
x4	24	15			11	7	65	40			89
x5	44	27			16	10	40	25			84
x6	35	22			5	3	60	37			95
x7	8	5	3	2	40	25	49	30			57
x8	16	10			24	15	60	37			76
x9	13	8			20	30	68	41			81
x10	13	8			23	13	64	41			77
x11	13	8	10	5	13	8	64	41			77

المصدر: (الجدول من اعداد الباحث).

وباعتماد التحليلات الإحصائية المناسبة كانت نتائج التحليل وفق الآتي:

1- قياس الثبات: تم استخدام طريقة ألفا كروبناخ لقياس الثبات فنتبين أن معامل ألفا كروبناخ بلغ (0,869) مما يعني أن الثبات في الإجابات بلغ درجة كبيرة.

2- تحليل نتائج الدراسة الميدانية: تم استخدام التكرارات لتحليل فقرات الأسئلة ووفق الآتي:

أ. تحليل فقرات المحور الأول: علاقة الحوكمة بالقيود التي تواجه الشركة ، فتم استخدام التكرارات والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة .ومن خلال استقراء نتائج تحليلات أسئلة المحور الأول والتي جاءت جميعها ايجابية وبنسب تكرارية عالية جدا تراوحت ما بين 75% - 100% مما يدل على صحة الفرضية الأولى والتي مفادها (أن هناك علاقة وثيقة بين الحوكمة والقيود التي تواجه الشركة).

ب. تحليل فقرات المحور الثاني: تكامل ادوات ادارة التكلفة مع القيود التي تواجه الشركة ، فتم استخدام التكرارات والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة. ومن خلال استقراء نتائج تحليلات أسئلة المحور الثاني وقد جاءت جميعها ايجابية والنسب المالية تراوحت من 84% - 100% وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية التي مفادها(هناك علاقة ارتباط ايجابية بين تكامل ادوات ادارة التكلفة وبين القيود التي تواجه الشركة).

ج. تحليل فقرات المحور الثالث: تكامل ادوات ادارة التكلفة مع القيود التي تواجه الشركة ضمن إطار الحوكمة ،وقد تم استخدام التكرارات والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة. ومن خلال استقراء نتائج تحليلات المحور الثالث حول تكامل إدارة الجودة الشاملة مع نظرية القيود ضمن إطار حوكمة الشركات جاءت نتائج التحليلات جميعها ايجابية وبنسب عالية بين 52% و 95% وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة التي مفادها(هناك علاقة ارتباط بين تكامل ادوات ادارة التكلفة والقيود التي تواجه الشركة ضمن إطار حوكمة الشركات).

الاستنتاجات والتوصيات:

أولا :الاستنتاجات

1- إن الحوكمة هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى الجودة والتميز في الأداء من خلال اختيار الأساليب المناسبة لتحقيق أهداف وخطط الشركة والتي من خلالها تستطيع الشركة أن تحقق مساهمة العاملين وكسب رضا الزبون ودعم الميزة التنافسية للشركة .

2- إن اعتماد تكامل ادوات ادارة التكلفة في ظل حوكمة الشركات سيمكن من تشخيص وكشف الانحرافات في وقت مبكر وتحديد القيود الحاصلة وتقديم المعالجة المناسبة من خلال إشراك الإدارة والعاملين وتشكيل فرق العمل .

- 3- تعد ادوات ادارة التكلفة أدوات إدارية تدعم برامج التحسين المستمر وتعمل على تحديد القيود بهدف تشذيبها أو حذفها أو تحديد سبل معالجتها في ظل القوانين والتعليمات .
- 4- من خلال التحليل الاحصائي للجانب العملي تبين ان هناك علاقة تكامل بين ادوات ادارة التكلفة و القيود ضمن اطر حوكمة الشركات.
- 5- من خلال التحليل الاحصائي للجانب العملي تبين ان هناك علاقة تكامل قوية بين ادوات ادارة التكلفة.
- 6- من خلال الدراسة الميدانية واستقراء نتائج التحليل الإحصائي تبين ان هناك علاقة تكاملية وثيقة بين عمل القيود وادوات ادارة التكلفة وقوانين وضوابط حوكمة الشركات، وان هذه العلاقة التكاملية ذات انعكاس ايجابي على تحقيق أهداف الشركة.

ثانياً: التوصيات:

1. يرى الباحث أن على الشركات اعتماد المناهج أو الادوات الحديثة في ادارة التكلفة وبشكل متكامل فيما بينها وتحت مظلة مبادئ حوكمة الشركات .
2. ان لا يتم اعتماد المناهج والفلسفات الحديثة لادارة التكلفة بشكل منفرد مما قد يخلق تعارض فيما بينها اثناء عملية التطبيق بل اعتمادها بشكل متكامل.
3. العمل على تحقيق التنسيق والمواءمة والتكامل فيما بين تلك المناهج لإزالة أي تعارض في التطبيق من ناحية وضمان تعظيم فائدة اعتمادها من ناحية أخرى.

المصادر:

- 1 بو شناف، زايد سالم، 1995، تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2، كلية التجارة، جامعة عين شمس
- 2 الاستربادي، أسامة محمد جعفر عبد الحسين،(2009)، تحسين عملية منح الائتمان المصرفي باستخدام بعض أدوات إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود، رسالة دبلوم عالي في المحاسبة غير منشورة، جامعة بغداد ،العراق.
- 3 الجزائري، هاشم رمضان و معروف حسين عبد القادر،(2009)، ماهية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية المجلد السابع العدد(25)،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة البصرة،العراق.
- 4 الشعباني، صالح ابراهيم يونس،(2007) ،كلف الجودة وإستراتيجية التوازن مع قيمة الجودة، مجلة بحوث مستقبلية،العدد(19) ، كلية الحداثة،الجامعة،موصل،العراق.
- 5 الشعباني، صالح ابراهيم يونس،(2011) ، دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل (ICMS) في دعم الأساليب التنافسية داخل الشركات وإعادة رسم خارطة الأداء والربحية ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية،العدد(5) المجلد(3) ،جامعة الانبار ،العراق
- 6 الشعباني، صالح ابراهيم، (2005)، اثر التغييرات الإنتاجية في ظل البيئة الالكترونية على الأنظمة الكفوية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 12، أيلول ، كلية الحداثة،الجامعة، الموصل.
- 7 الشعباني،صالح ابراهيم يونس و اليامور ،علي حازم ،(2012)،أثر اعتماد أنموذج التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج على خفض الكلف وتحسين العائد، بحث مقبول للنشر مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ،جامعة كركوك ،العراق.

- 8 الشعباني، صالح ابراهيم يونس واحمد، مقبل علي وسعيد، سوسن احمد، (2012)، اثر تكامل إدارة الجودة الشاملة مع نظرية القيود في ظل حوكمة الشركات "دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في نينوى، بحث مقبول للنشر، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الجامعة المستنصرية، العراق.
- 9 الحديدي، هشام عمر، 2006، الإستراتيجية الملائمة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على شركة أدوية نينوى، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل
- 10 الكاشف، محمود يوسف، 2004، التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- 11
- لكسب، علي ابراهيم حسين، 2004، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد منهج التحسين المستمر - الكايزن - في المنشآت الصناعية بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- 12 المخلافي، عبد نجيب ظاهر عبده، 2002، استخدام نظام ABC في قياس تكاليف أنشطة المصارف الإسلامية بالتطبيق على بنك سبأ الإسلامي في اليمن، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل
- 13 الطرية، نشوان طلال سعد الله، (2006)، الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود :دراسة إمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- 14
- اسيلي، مكرم عبد المسيح، 2001، محاسبة الإدارية - مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ط3، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر.
- 15
- اسيلي، مكرم عبد المسيح، 2002، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة - رؤية إستراتيجية، جزء 1، ط 3، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر.
- 16 خليل، محمد احمد ابراهيم، (2009)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة نظرية تطبيقية.
- 17 راشد، ابراهيم، (2009)، حوكمة الشركات وانعكاساتها المالية للمصارف دراسة حالة لأحد المصارف العراقية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد (21)، بغداد، العراق.
- 18 شبل، منى سليمان محمود، (2007)، مؤشر مقترح للإفصاح عن الممارسات القياسية للحوكمة مع التطبيق على بعض الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- 19 كابلن، روبرت و كوبر، روبن، 1998، إدارة التكاليف: التكاليف المحاسبية كخريطة للأداء والربحية، خلاصات كتب المدير ورجل الأعمال، إصدار الشركة العربية للأعلام العلمي (شعاع)- السنة السادسة، العدد الأول. القاهرة.
- 20 عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح، (2005)، العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأدوات للتخطيط ولرقابة"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، السنة التاسعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- 21 عبود، سالم محمد، (2009)، الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإفصاح والشفافية، المؤتمر العلمي الثالث، الأردن.
- 22 علي، أسامة عبد المنعم، (2009)، الحاكمية المؤسسية مفهومها وأهدافها ومقوماتها ومشاكلها والتطورات الدولية الخاصة بها، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية العدد (23)، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
- 23 هورنجرن، تشارلز وفوستر، جورج و داتار، سيرك كنت، 2009، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الثاني، ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.
24. Daft, Richard L., 2000, Management, 5th Ed, the Deyden Press, U.S.A.

25. Blocher, Edward, Chem, hing and Hin, Thomas (1999), Cost Management: A strategic Emphasis 1st Ed McGraw–Hill Co, USA.
26. Horngren, Charles& Dater, Srikant, M & Foster, George–(2009), Cost Accounting a managerial Emphasis, 13th ed–Prentice Hall–USA .
27. Horngren, T, Charles & Foster, George & Datar, M, Srikant, (2003), "Cost Accounting a Managerial Emphasis", 11th Ed, Prentice Hall International, Inc.USA
28. Hilton, W, Ronald & Maher, W, Michael & Selton, H, Frank–(2006), Cost Management Strategies for Business Decision–3ed Ed, McGraw, Hill, Irwin Incuse. 29.Blocher ,J, Edward &Chen ,H ,Kung& Cokins ,Gary & Lin, W ,Thomas–(2005) Cost Management A strategic Emphasis – 3ed ed McGraw, Hill ,Irwin Inc.USA.
- 30.Hansen,Don,R&Mowen,Maryanne,M,(2003),ManagerialAccounting,6thed ,South Western ,Thomson Learning.
31. Kaplan, S, Robert &. Atkinson,A,Anthony &Matsumura,M,Ella& Young, S,Mark (2007), Management Accounting ,5th ed, Person International Edition,Person Prentice Hall, New Jersey,USA.
32. Morse,Wayne, J &Davis, James,R &Hartgraves, AL,L(2003),Management accounting A strategic Approach –3rd,ed–Copyright by South Western–USA.
33. Sofroniou, A., 1998, Business Information System, Psy Sys limited, London
34. www.alroya.info
35. www.edara.com
36. (www.2Gc.com.uk)