



- جمهورية العراق
- وزارة البحث العلمي والتعليم العالي
- جامعة بابل
- كلية الادارة والاقتصاد
- قسم المحاسبة

أمكانية تطبيق سلسلة القيمة والتحسين المستمر

ودورهما في ترشيد التكاليف

مشروع تخرج مقدم الى مجلس قسم المحاسبة في كلية الادارة والاقتصاد

وهو جزء من متطلبات نيل شهادة بكالوريوس من قسم المحاسبة

المشرف على البحث

أ . م . د اثير الحسناوي

اعداد الطلبة

سلام حبيب محمد

سجاد طاهر فالح

سجاد عامر احمد

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَلَوْ لَا فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ وَرَحْمَتُهُ لَهَمَّتْ طَائِفَةٌ مِّنْهُمْ أَنْ يُضِلُّوكَ وَمَا يُضِلُّونَ إِلَّا

أَنْفُسَهُمْ وَمَا يَضُرُّونَكَ مِنْ شَيْءٍ وَأَنْزَلَ اللَّهُ عَلَيْكَ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ

تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا)

صدق الله العلي العظيم

سورة النساء: (آية ١١٣)

الإهداء

- الى خالق اللوح والقلم وبارئ الذر والنسم وخالق كل شيء من العدم
- إلى بريق الحق ونور الهدى نبي الرحمة ومنارة العلم وسيد الخلق أجمعين .. النبي محمد (صلى الله

عليه وآله وسلم)

- الى السادات الاطهار والعروة الوثقى .. اهل بيت النبوة(عليهم السلام)
- الى مراد قلبي والاقرب لي من نفسي المغيب عن الابصار والكامن بعين البصيرة الى بقية الله الاعظم..

صاحب العصر والزمان (عجل الله تعالى له الفرج)

- الى من علمني ان الدنيا كفاح .. وسلاحها العلم والمعرفة الى من سعى لإجل راحتني ونجاحي الى اعظم واعز رجل في الكون...أبي العزيز
- الى تلك الحبيبة ذات القلب النقي الى من اوصاني الرحمن بها برا واحسانا الى من كان دعائها سر

نجاحي ... أمي الحبيبة

- إلى من جعل من حروفي عقودا لا تداس . الى من احسنت فكان لي مشجعا واتقنت فكان لي محفزا الى ... أ.م.د اثير الحسناوي

- إلى الارواح التي سكنت تحت التراب الوطن الحبيب ، الى من لبي فتوى الدفاع واعطى دمائه

الزكية في سبيل الله وليبقى شرف هذا البلد مُصانّ ومحفوظ .. شهداء العراق (رحمهم الله)

(إلى كل ما يسعده نجاحي وتقدمي)

الشكر والتقدير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(فَتَبَسَّمْ ضَاحِكًا مِّنْ قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وِلْدِيَّ وَأَنْ
أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ)

صدق الله العلي العظيم الوهاب الكريم.

سورة النمل : ايه (١٩)

أسجد لله حمداً وشكراً وتعظيماً الذي يسر لي أمري ومنحني العزم والصبر وأعانني على انجاز هذا العمل
العلمي

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان والعرفان إلى كل من أفاض عليّ حبه فأثمر ذلك وساهم في غرس بذور هذا
العمل المتواضع حتى ظهر إلى النور
وأخص بالشكر والدي ووالدتي الذي هم نبع الحب والحنان والعتاء.

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان والعرفان الى الدكتور اثير الحسناوي المشرف على هذه
الدراسة والذي أعطاني من وقته وفكره وتوجيهه الكثير
والشكر والتقدير موصول الى لجنه المناقشة

كما وأتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى جامعة بابل متمثلة في عمادة كلية الادارة والاقتصاد التي أتاحت لي
الفرصة لإكمال دراسة البكالوريوس

قائمة محتويات (فهرس)

الصفحة	الموضوع
أ	الأهداء
ب	الشكر والتقدير
ت	قائمة محتويات
ح	ملخص
1	مقدمه
	الفصل الأول – منهجية بحث
2	المشكلة – اهمية البحث
3	هدف البحث – فرضية البحث – حدود البحث – منهج البحث
5-4	الدراسات السابقة
	الفصل الثاني – المبحث الأول
6	مفاهيم اساسية حول سلسلة القيمة – نشأت سلسلة القيمة
7	مفهوم القيمة – التعاريف
8	عناصر القيمة
9	اهداف سلسلة القيمة
10	مبادئ سلسلة القيمة
12-11	مقومات سلسلة القيمة – نظام سلاسل القيمة
13	اهمية سلسلة القيمة – مميزات سلسلة القيمة

14	انشطة سلسلة القيمة – عيوب سلسلة القيمة – متطلبات نجاح سلسلة القيمة
15	الانتقادات الموجهة الى نموذج تحليل سلسلة القيمة
	الفصل الثاني – المبحث الثاني
16	مفهوم التحسين المستمر
17	عناصر التحسين المستمر
18	اهداف التحسين المستمر – مبادئ التحسين المستمر
19	اهمية التحسين المستمر
20	معوقات التحسين المستمر
	الفصل الثاني – المبحث الثالث
23-22-21	العلاقة بين سلسلة القيمة والتحسين المستمر
	الفصل الثالث – الجانب العملي
24	دراسة عامه عن موقع المنشأة
26-25	انواع الملوثات المطروحة وجهة التصريف
28-27	جدول رقم (1) يوضح حساب تكاليف المنتج
30-29	تطبيق تقنية التحسين المستمر
31	جدول رقم (2) يوضح تكلفة شراء الآلات على الانتاج الشهري
33-32	جدول رقم (3) يوضح المبالغ بعد التخفيض
35-34	جدول رقم (4) يوضح تكاليف الانتاج الشهري بعد التحسين المستمر
	الفصل الرابع

37-36	استنتاج - توصيات
	المصادر العربية
38	الوثائق الرسمية والمقالات - مصادر عربية
40-39	الدوريات والمجلات والبحوث والأطاريح
42-41	المصادر الأجنبية

المخلص

يستكشف هذا البحث الإمكانيات التي توفرها سلسلة القيمة والتحسين المستمر في ترشيد التكاليف للمنشأة . يقدم البحث دراسة حول كيفية تطبيق سلسلة القيمة لتحليل عمليات الشركة وتحديد النقاط التي تضيف قيمة وتلك التي تعتبر هدر، مما يساعد في تحديد فرص ترشيد التكاليف. كما يقدم البحث تطبيق عملي عن كيفية استخدام تقنيات التحسين المستمر لتحليل وتحسين العمليات بشكل مستمر، مما يؤدي إلى تقليل التكاليف وتحسين الكفاءة.

المقدمة

في سبيل تحقيق النجاح المستدام والتفوق التنافسي، يتطلب العمل اليوم تبني استراتيجيات تركز على القيمة المضافة والتحسين المستمر. تعتبر سلسلة القيمة، التي تمثل سلسلة العمليات من المورد إلى العميل، والتحسين المستمر، الذي يسعى لتطوير وتحسين هذه العمليات بشكل مستمر، من أهم الأدوات لتحقيق هذه الأهداف. تتيح سلسلة القيمة إمكانية فحص وتحليل كل خطوة في العملية بغرض وتحسين الكفاءة وتقليل التكاليف غير الضرورية. أما التحسين المستمر، فيمثل العملية المستمرة لتحليل الأداء وتنفيذ التغييرات الضرورية لزيادة الكفاءة وتحسين الجودة. حيث يتكون البحث من أربعة فصول يتكون الفصل الأول من مبحثين المبحث الأول منهجية البحث والمبحث الثاني دراسات سابقة ويتكون فصل الثاني من ثلاث مباحث المبحث الأول يتناول مفاهيم أساسية حول سلسلة القيمة والمبحث الثاني يتناول التحسين المستمر المبحث الثالث يتناول العلاقة بين سلسلة القيمة والتحسين المستمر والفصل الثالث يتناول الجانب العملي من سلسلة القيمة والتحسين المستمر ودورهما في ترشيد التكاليف ويتناول الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات

الفصل الأول

مبحث اول

منهجية البحث

اولا: المشكلة

اصبحت المنافسة في الوقت الحاضر كبيرة في السوق العالمي نتيجة لوجود اتصالات كبيرة بين الاسواق العالمية واثار هذا التنافس العالمي على الاسواق المحلية في العراق خاصة بعد الانفتاح الكبير الذي حصل في العراق في السنوات الأخيرة من خلال دخول منتجات عديدة ومتنوعة ومن مناشئ عالمية مختلفة مما ادى الى بروز مشكلة تعاني منها المنتجات العراقية المحلية تتمثل بانخفاض خصائص المنتج وارتفاع تكلفة تصنيع هذا المنتج مما يؤثر على قيمة المنتج من وجهة نظر المستهلك، وكل هذه العوامل ادت الى عدم قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة مع الوحدات الاقتصادية الاخرى وعدم قدرتها على تحقيق ارباح عالي

ثانيا: اهمية البحث

ضرورة العمل على دراسة الامكانيات الموجودة لغرض ترشيد تكلفة المنتجات والعمل على بيان الوظائف الاساسية والثانوية لمنتج الوحدة الاقتصادية عينة البحث، وكذلك التفسير لهيكلية التصميم مما يؤدي الى رفع مستوى المنافسة لمنتجات الوحدة الاقتصادية وضرورة التمييز بين ترشيد التكاليف الذي يقوم على الغاء اجزاء من المشروع ويخل بوظائفه الاساسية وبين سلسلة القيمة او تحليل القيمة الذي تمكن الوحدة الاقتصادية من البقاء في القمة والمحافظة على الفجوة بينها وبين منافسيها

ثالثاً :هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى ما يأتي:

- 1- التعرف على سلسلة القيمة والتحسين المستمر
- 2- بناء اطار نظري عن سلسلة القيمة لتوضيح مفهومه واهدافه وفوائده وعناصره وخطواته
- 3- استخدام أسلوب سلسلة القيمة من خلال تجزئة المنتج الى وظائفه الاساسية والثانوية ومحاولة تصحيح او تعديل القيم غير الملائمة في المنتج وامكانية التي في تصميم المنتج وبالتالي زيادة القيمة او الاداء الوظيفة المنتج.

رابعاً: فرضية البحث

يعتمد هذا البحث على

أن تطبيق سلسلة القيمة والتحسين المستمر يؤدي إلى ترشيد التكاليف وتطوير المنتجات

خامساً: حدود البحث

حدود الدراسة تمثلت حدود الدراسة فيما يلي الحدود المكانية اقتصر المجال المكاني

الذي تم اختياره للقيام بالدراسة الميدانية في معمل سمنت بابل في سدة الهندية

الحدود الزمنية تمتد الفترة الزمنية

من (2023 / 12 / 20) الى (2024 / 4 / 15)

سادساً : منهج بحث

تم استخدام في هذا البحث المنهج الاستنباطي: حيث يقوم هذا النموذج بالاستنتاجات

والتخمينات استناداً إلى المعلومات المتاحة. قد يقوم الباحث بتطوير فرضيات أو

توجيهات استنباطية بناءً على البيانات والملاحظات.

الفصل الأول -المبحث الثاني
الدراسات السابقة - الدراسات العربية

دراسة المشهر اوي ٢٠١٥	بعنوان استخدام انموذج قياس تكاليف مسار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجيية الاستدامة في ظل التصنيع المرشد
الاهمية	تحقيق الاستراتيجيية الاستدامة
الهدف	هدفت القياس العلاقة بين تطبيق انموذج تكاليف القيمة في ظل بيئة التصنيع المرشد
الاستنتاج	توصلت الى تطبيق تطبيق نموذج قياس تكاليف تيار القيمة ونظام التصنيع المرشد إلى تحقيق متطلبات استراتيجيية الاستدامة وقد اسفرت الدراسة أن تطبيق نموذج قياس تكاليف تيار القيمة ونظام
التوصيات	العلاقة بين الخدمة الرشيقة ، التكاليف على أساس الأنشطة واستراتيجيية الأعمال وتأثيرها على الأداء هدفت الدراسة المساعدة شركات الاتصالات المعرفة كيف تصبح أكثر فعالية وكفاءة في السيطرة والحد من تكاليفها وبالتالي تطوير القدرة التنافسيية ، ان تمثل هذه الدراسة فرصة لشركات الاتصالات لتطوير الميزة التنافسيية عن طريق التحكم والحد من تكاليفها من خلال استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة

دراسة ابو هلال ناصيف ٢٠٢٠	بعنوان دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسيية في الوحدات الاقتصاديية
الاهمية	تحميل التكاليف على مراكز التكلفة في الوحدة الاقتصاديية
الهدف	هدفت الى التعرف على دور تكاليف الجودة تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفضل الداخلي ، وتكاليف الفضل الخارجي في تحقيق الميزة التنافسيية بأبعادها في الوحدات الاقتصاديية
الاستنتاج	اسفرت هذه الدراسة الى ان الوحدات الاقتصاديية تعتقد إلى تصنيف معتمد لتكاليف الجودة بل ان البعض منها يهمل تكاليف الفضل الداخلي والخارجي
التوصيات	تصنيف معتمد لتكاليف الجودة بل ان البعض منها يهمل تكاليف الفضل الداخلي والخارجي

The relationship between lean service, activity based((2014) Hadid costing and business strategy and their impact on performance	دراسة بعنوان
العلاقة بين الخدمة الرشيقة ، التكاليف على أساس الأنشطة ، واستراتيجية الأعمال وتأثيرها على الأداء	الاهمية
هدفت الدراسة المساعدة شركات الاتصالات المعرفة كيف تصبح أكثر فعالية وكفاءة في السيطرة والحد من تكاليفها وبالتالي تطوير القدرة التنافسية ، ان تمثل هذه الدراسة فرصة لشركات الاتصالات لتطوير الميزة التنافسية عن طريق التحكم	الهدف
التوافق بين إستراتيجية الأعمال ونظام الترشيح ، وقد توصلت الى انه عندما تحسنت الممارسات التقنية للترشيح فقد بتحسن الأداء التشغيلي للشركات وان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يكون له علاقة ايجابية مع الممارسات الرشيقة	الاستنتاج
وجود علاقة غير مباشرة مع الأداء التشغيلي	التوصيات

Measuring Cost of Poor Quality in Delivery Projects of 2016	دراسة بعنوان
قياس تكاليف الجودة الرديئة في مشاريع التسليم الشركة تكنولوجيا التعدين في القطاع الصناعي	الاهمية
هدفت الى تطوير نموذج مناسب لقياس تكاليف الجودة الرديئة	الهدف
توصلت هذه الدراسة إلى ضرورة تطوير نموذج مناسب	الاستنتاج
قياس تكاليف جودة الرديئة وبيان اثرها	التوصيات

الفصل الثاني

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول سلسلة القيمة

يقترح بورتر لتحليل موارد الميزة التنافسية وسيلة يصفها بالأساسية إلا وهي سلسلة القيمة ، حيث يعتبر نموذج سلسلة القيمة من أدوات التحليل الداخلي لأنشطة المؤسسة ، وهو يمثل بذات الوقت حجر الأساس في بناء الميزة التنافسية المستمرة ، عن طريق توفير المعلومات المالية عن كافة الأنشطة داخل المؤسسة بدءاً من تصميم المنتج والانتهاج من تقديم المنتجات مبدد البيع بما يمكن المؤسسة من توجيه وتخصيص الموارد المواطن خلق القيمة بهدف تحقيق أفضل إرضاء للعميل و في هذا السياق سيتم التطرق إلى مفهوم القيمة ، مفهوم قيمة النشاط مفهوم سلسلة القيمة نظام سلاسل القيمة ، أهمية و أهداف سلسلة القيمة. (الصفار ، ٢٠٠٦ : ٩)

مفهوم القيمة، مفهوم قيمة النشاط وسلسلة القيمة

١- نشأة سلسلة القيمة

ارتكز فكرة سلسلة القيمة على طريقة عرض المؤسسات للعملية وفكرة اعتبار المنظمات الصناعية أو الخدمية على أنها نظام مؤلف من أنظمة فرعية لكل منها دخل وخرج وعمليات تحويل خاصة. تشمل المدخلات والمخرجات اكتساب الموارد واستهلاكها بما فيها الأموال والعمالة والمواد والتجهيزات والأبنية والأرض والإدارة والتوجيه تحدد كيفية تنفيذ نشاطات سلسلة القيمة التكاليف وتؤثر على الأرباح». المعهد

الصناعي، كامبريدج

أضيف مفهوم سلاسل القيمة كأدوات لدعم القرار إلى نموذج الاستراتيجيات التنافسية التي طورها بورتر في بدايات عام ١٩٧٩ صنف اللوجستيات الداخلية والعمليات واللوجستيات الخارجية والتسويق

والمبيعات والخدمات في سلاسل القيمة الخاصة ببورتر على أنها أنشطة أولية تتضمن الأنشطة الثانوية التأمين وإدارة الموارد البشرية والتطوير التقني والبنية التحتية (بورتر

2. مفهوم القيمة:

إن السلع والخدمات هي محل القيمة في قطاع الأعمال ، إن تحديد قيمة السلع والخدمات يرتبط بوجهة نظر طرفي معاملة البيع للسلع أو تقديم الخدمات المتمثلين بالبائع والمشتري.

لقد ارتبطت القيمة في الفكر الإداري غالباً بوجهة نظر المشتري وأن استعراض تعريف القيمة يشير إلى وجود خلط واضح بين القيمة محل المعاملة وبين صافي المنفعة المضافة لمحل المعاملة التي تعني حصول المشتري (الزبون) على القيمة (منفعة) .
(الصفار ، ٢٠٠٦ :٩)

التعاريف:-

اسم الباحث	السنة	التعريف
عاطف عبد	٢٠٠٣	ان سلسلة القيمة بالإنجليزية (value Chain) هو مصطلح يستخدم في مجال إدارة الأعمال للتعبير عن سلسلة النشاطات التي تساهم في قيم المنتج أكثر من تكلفته ،ظهر مفهوم سلسلة القيمة في الخمسينيات على يد (Lawrence Mills) وهو تاجر أمريكي وقد عمل الأستاذ بورتر على تطويره من خلال كتاباته بعمل هذا النموذج على البحث عن منابع الميزة التنافسية وأصولها على مستوى أنشطة المؤسسة.
علي محمد	٢٠٠٦	ويعني مصطلح سلسلة القيمة مجموعة الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض التي تضيف كل منها قيمة إلى نشاط سابق له. لقد ركز الفكر الإداري جهوده على تقسيم أنشطة المنظمة إلى عدة مجاميع من الأنشطة كل منهم يقدم قيمة إضافية للمجموعة السابقة.

تعرف سلسلة القيمة كونها " الهيكل الذي تستعمله المنظمة لفهم موقع تكاليفها والتعرف على أدوات متعددة تستعملها لتسهيل تنفيذ الاستراتيجية على مستوى الأعمال.		
---	--	--

2. عناصر القيمة

نموذج سلسلة القيمة يستخدم لتمثيل العمليات التي يتم خلالها تحويل الموارد الأولية إلى منتج نهائي أو خدمة، مع التركيز على الأنشطة التي تضيف القيمة للعملية. يمكن تمثيل هذا النموذج عبر مخطط يظهر سلسلة من الأنشطة التي تحدث في العملية. هناك عدة عناصر سلسلة القيمة وبعض مكونات سلسلة القيمة:

1. الإدخال

الموارد الأولية التي يتم استخدامها في عملية الإنتاج، مثل المواد الخام والعمالة.

2. الإنتاج

العمليات التي تحول المدخلات إلى منتج نهائي. تشمل هذه العمليات الإنتاج والتصنيع.

3. الخدمات

الخدمات التي تقدم الدعم للمنتج أو العملية، مثل الصيانة أو دعم العملاء.

4. التوزيع

نقل المنتج من مكان الإنتاج إلى العملاء أو الأسواق المستهدفة.

5. التسويق

الجهود التسويقية التي تساعد في ترويج المنتج وجذب العملاء.

6. الخدمات اللاحقة للبيع

الخدمات المقدمة بعد البيع مثل الصيانة وتحديث المنتج.

7. الإدارة والدعم

الأنشطة الإدارية والدعم التي تحقق استمرارية وفعالية العمليات مثل الإدارة المالية وتكنولوجيا المعلومات.

8. الناتج

المنتج أو الخدمة النهائية التي يتم تقديمها للعميل.

يمكن تكامل هذه العناصر في مخطط أفقي يظهر تسلسل الأنشطة، أو في شكل عمودي يظهر تدفق القيمة من الأعلى إلى الأسفل. يهدف هذا النموذج إلى تسليط الضوء على العمليات الرئيسية التي تخلق القيمة وتميز المنتج أو الخدمة في السوق . (محسن والنجار، 2013)

4- أهداف سلسلة القيمة:

- هناك العديد من الأهداف السلسلة القيمة منها :
- إنتاج كميات من البضائع أو تقديم الخدمات من خلال تكامل الأنشطة داخل المنظمة وبالتعاون مع الأطراف الأخرى.
 - التركيز على زيادة مصلحة كل الأطراف العاملة عن طريق إدارة وربط نشاطات السلسلة الكلية من مجهزي المواد الأولية إلى المستخدمين النهائيين.
 - إن العمل ضمن السلسلة الكلية للبضاعة يؤدي إلى تطوير سلاسل قيمة التنافسية ليحقق الحصول على نتائج إيجابية من خلال تعظيم قيمة المنظمات المشتركة ضمن السلسلة الكلية.
 - إعداد منهاج عمل مشترك للعمل مع المجهزين والزبائن، مما يساعد في اتخاذ القرارات التي تساعد على إنجاز النشاطات التي تؤدي إلى إنتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك وتحديد الجهات التي سيتم العمل معها في شكل متواصل عن طريق تنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة واستخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم العلاقات بين الأطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية. (النعمي، ٢٠٠٧)

ه . مبادئ سلسلة القيمة

• **اللوجيستيات الداخلية أو الواردة :** وتشير اللوجيستيات الواردة إلى عملية وصول جميع الإمدادات الموارد والتجهيزات والأدوات وتخزينها حتى يتم الاحتياج إليها.

• **العمليات :** العمليات هي جزء من الإجراءات التي تتضمن أيا كان الغرض الأساسي للشركة سواء كان ذلك يشمل تصنيع منتج أو أداء خدمة أو إعادة تغليف البضائع السائبة.

• **اللوجيستيات الصادرة :** وتشير اللوجيستيات الصادرة إلى أنشطة توزيع المنتج النهائي على المستهلك حيث يتم شحن المنتج إلى العميل أو تاجر الجملة أو بائع التجزئة.

• **التسويق والمبيعات :** أنشطة التسويق والمبيعات هي الأنشطة التي تسعى إلى تسليط الضوء على منتجات وخدمات الشركة والوصول إلى الجمهور المستهدف و إقناع العملاء بشراء تلك المنتجات والخدمات، وأنشطة التسويق والمبيعات تشمل الإعلان والترويج والتسعير.

• **الخدمة :** أنشطة مثل الصيانة والتركييب وارجاع المنتجات والتدريب وخدمة العملاء، وهذه الأنشطة تعزز العلاقة طويلة الأمد مع العملاء الذين اشترى منتجاً أو خدمة (

سلامة 2014)

مقومات سلسلة القيمة

دور أنشطة الدعم هو المساعدة في جعل الأنشطة الأولية أكثر كفاءة عندما تزيد من كفاءة أي من أنشطة الدعم الأربعة، فإنها تفيد على الأقل نشاطا واحدا من الأنشطة الأساسية الخمسة. يشار إلى أنشطة الدعم هذه عموما على أنها تكاليف عامة في بيان دخل الشركة تتعلق المشتريات بكيفية حصول الشركة على المواد الخام. يتم استخدام التطور التكنولوجي في مرحلة البحث والتطوير للشركة، مثل تصميم وتطوير تقنيات التصنيع وعمليات التشغيل الآلي. تتضمن إدارة الموارد البشرية (HR) تعيين الموظفين والاحتفاظ بهم والذين سيحققون استراتيجيات عمل الشركة ويساعدون في تصميم المنتج وتسويقه وبيعه. تشمل البنية التحتية أنظمة الشركة وتكوين فريق إدارتها، مثل التخطيط والمحاسبة والتمويل ومراقبة الجودة.

نظام سلاسل القيمة:

تندرج سلسلة القيمة للمؤسسة ضمن مفهوم أشمل هو نظام سلاسل القيمة والذي يوضح موقع المؤسسة وترتيبها ضمن الشعبة التي تنتمي إليها، كما يمكن اخذ بعين الاعتبار العلاقة الموجودة بين سلسلة القيمة للمؤسسة وسلاسل القيمة للمؤسسات التي تتواجد قبلها (الموردون) والمؤسسات التي تأتي بعدها (العملاء) كما يوضحه الشكل التالي:



المصدر: JEAN -pierre détire op, cit, p: 83

إن تحليل نظام سلاسل القيمة يمكننا من تتبع جميع ما رحل التطور القيمة حيث أن المورد من خلال سلسلة القيمة الخاصة به يعمل على توريد المدخلات التي تحتاجها المؤسسة فتصبح جودة منتجاتها تابعة لجودة المدخلات سلسلة القيمة للمورد ومن جانب آخر تمر مخرجات المؤسسة قبل وصلها إلى المستهلك النهائي عبر قنوات توزيع قد تؤثر في القيمة النهائية للمنتج، ومنه نستنتج أن نظام سلاسل القيمة يمكن أن يؤثر على قيمة منتجات المؤسسة وبالتالي على مركزها التنافسي. (عباس، ٢٠٠٨: ٢٥١-٢٥٠)

وإذا كان لنظام سلاسل القيمة هذا التأثير المباشر على المركز التنافسي للمؤسسة، فإن بناء الميزة التنافسية يحتاج إلى فهم دقيق للعلاقة بين الأنشطة الداخلية للمؤسسة، حيث أن تقسيم هذه الأنشطة إلى أساسية وداعمة يسمح بدراسة وبحث العوامل الرئيسية التي تعتبر كمصادر للميزة التنافسية، وتشمل الخطوة الموالية تقسيم الوضع الداخلي من خلال مقارنة العوامل الرئيسية السابقة عادة هي التكاليف، مع مستويات معيارية معينة لتحديد جوانب قوة وضعف الأنشطة، عادة يوجد مستويان يستخدمان في عملية التقسيم.

- مقارنة العوامل الداخلية مع أهم المنافسين.

- مقارنة مع عوامل القطاع أو الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة.

إن الهدف من عملية التقسيم هو تحديد مكان خلق القيمة أنشطة القيمة، وعند الوصول إلى هذه الأخيرة يتم تخصيص الموارد وتركيزها فيها، أما الأنشطة المتبقية والتي لا تملك المؤسسة فيها ميزة تنافسية فتوجه إلى المقابلة من الباطن.

أهمية سلسلة القيمة:

تلعب سلسلة القيمة دور مهما في تنظيم المؤسسة، حيث إن تقسيم المؤسسة إلى مجموعتين من الأنشطة خالفة للقيمة وداعمة، يسهل من عمل المؤسسة في تحديد نقاط القوة والضعف داخل النشاط، ومن هنا يجب الإشارة إلى ضرورة تماشي سلسلة القيمة مع بنية المنظمة التي تعمل على تجميع بعض الأنشطة المستقلة داخل التنظيم مثل التسويق والإنتاج، واقع هذا التجمع أنالأنشطة المتماثلة أو المتشابهة يمكن استغلالها مجتمعة في نفس المصلحة، وفي نفس الوقت المصالح مقسمة إلى مجموعة من النشاطات المختلفة.

سلسلة القيمة توفر طريقة نظامية في تقسيم المؤسسة إلى الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ، وترتبط سلسلة القيمة مع البنية التحتية للمؤسسة وروابطها الداخلية والروابط مع الموردين وقنوات التوزيع المنظمة قادرة على تحديد الوحدات الأكثر تنسيق مع عناصر الميزة التنافسية كما أن التزامن سلسلة القيمة مع البنية التحتية تعزيز قدرة المؤسسة على تحصيل ميزة التنافسية والمحافظة عليها. (عاطف عبد المجيد : ٢٠٠٣ : ١٣٩)

مميزات سلسلة القيمة

شمل الفوائد الأساسية لتحليل سلسلة القيمة:
هناك خمسة أنشطة سلسلة القيمة الأولية من خلال تحليلها ، يمكن للشركة أن تضمن أن القيمة التي تقوم بإنشائها تتجاوز تكلفة إنشاء تلك القيمة.

أنشطة سلسلة القيمة الخمسة هي:

الخدمات اللوجستية الداخلية العمليات اللوجستية الخارجية خدمات التسويق والمبيعات والخدمات الأخرى إذا تمكنت الشركة من إنشاء ميزة في أي من هذه الأنشطة الخمسة من خلال تحليل سلسلة القيمة ، فإنها تحصل على ميزة تنافسية وتزيد من ربحها الإجمالي للحصول على ميزة تنافسية ، تقوم الشركة بتحديد أنشطتها المحددة ضمن أنشطة سلسلة القيمة العامة الخمسة وتبحث عن طرق الخلق كفاءات (الكبيسي، ٢٠١٠)

عيوب سلسلة القيمة

في حين أن هناك العديد من المزايا لإجراء تحليل سلسلة القيمة ، هناك عيبا رئيسيا واحدا. العيب الرئيسي لإجراء هذا النوع من التحليل هو أنه في بعض الأحيان تضيع الإستراتيجية والرؤية الكلية للشركة عند تقسيم عملياتها إلى قطاعات. من المهم إنشاء كفاءات في كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة للشركة. ومع ذلك ، لا يؤدي تحليل سلسلة القيمة وظيفة جيدة لربط كل نشاط في السلسلة ببعضها. من الممكن أن نغفل عن كيفية ارتباط الأنشطة ببعضها البعض.

متطلبات نجاح سلسلة القيمة:

إن سلسلة القيمة ليست هدفا بحد ذاتها وإنما وسيلة لإنجاز هدف أكبر هو تحقيق وتطوير الميزة التنافسية للمنطقة وبالشكل الذي يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية واستمرار نجاحها لأطول فترة ممكنة تكون هذه الوسيلة فاعلة في سوق المنافسة التامة عند مراعاتها أحكام الرقابة على جودة المنتج في كافة مراحل سلسلة القيمة فضلا عن تحقيق الكلفة إلى أدنى حد ممكن من خلال تحديد الكلفة المستهدفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المرور في تحديد السعر .

إن هذين العنصرين يجب ألا يكونا هدفا لتقييم مخرجات سلسلة القيمة فقط وإنما يجب أن يتحوला إلى نشاط دائم ومرافق لمراحل سلسلة القيمة لتقليل هدر الموارد المتاحة عن

النوعية الرديئة أو ارتفاع السعر نتيجة ارتفاع الكلفة وهذا قد يسبب فقدان جوانب مهمة من الميزة للمنطقة. (ابو قحف، ٢٠٠٠)

الانتقادات الموجهة إلى نموذج تحليل سلسلة القيمة:

يعتبر نموذج تحليل سلسلة القيمة من الأدوات الفعالة في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة، ذلك أن التفاوت في المركز التنافسي للمؤسسات هو نتيجة التفاوت في التحكم في أنشطة القيمة ورغم الإضافات المحسوبة لهذا النموذج إلا انه تعرض للعديد من الانتقادات منها :

- يعمل نموذج تحليل القيمة على تحليل المحيط الخارجي للمؤسسة والذي يعتبر أساسيا في عملية التحليل الاستراتيجي.
 - يهمل النموذج فهم المؤسسة كنظام شامل ومتكامل لاعتماده على التقييم الدقيق لكل نشاط على حدى.
 - يعتبر تطبيق هذا النموذج صعبا نوعا ما بسبب عدم ملائمة المعلومات المقدمة من الأنشطة للمعلومات الخاصة بالنشاط الاستراتيجي.
 - يعتمد نموذج تحليل سلسلة القيمة على نظرة تحليلية إنتاجية أكثر منها تسويقية.
- (فرج، ٢٠٠٧ (٢)

الفصل الثاني

المبحث الثاني

التحسين المستمر

١- المفهوم

يتصف التحسين المستمر في المنهج الاساسي بالمثالية الواقعية، أي مثالية المعايير التي يحاول أن يرتقي إليها أداء الانسان، بما يتناسب مع واقعه المحدود بإمكانياته وقدراته والظروف المحيطة به، مع الاخذ بعين الاعتبار أن الفرد يخطئ ويقصر في أدائه لواجباته (العجلوني، .) 2007 و عرف (2006) Weetman التحسين المستمر بأنه عملية إحداث تحسينات على المدى القصير في مفردات صغيرة متكررة الحدوث قياسا بإحداث تغييرات أساسية كبيرة على المدى البعيد من خلال خفض التكاليف المتغيرة بمعدلات معينة. أما 2007 (Mclancy) فعرف التحسين المستمر بأنه طريقة

لإجراء التحسينات بشكل مستمر في مفردات التكاليف من خلال دراسة مراحل تصنيع المنتج بالشكل الذي ينعكس على تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة. كما تم تعريف التحسين المستمر بأنه أسلوب من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية ويعتبر من الأساليب الإدارية الذي يلتزم بموجبه المدراء والعاملين بالجوانب المتعلقة بالتنوع والكلفة والوقت (التكريتي، 2008 وعرفه العكيلي 2010)

على أنه عملية البحث المنسق الذي يتناول أفضل السبل لإنجاز الأشياء وأن الهدف من عملية التحسين المستمر هو التفوق على المعايير الحالية للصناعة وتحديد المشكلات وحلها بمهارة لخلق ميزة تنافسية جديدة. يعبر عن التحسين المستمر باستمرار تخفيض التكلفة لان المراحل الإنتاجية لدورات حياة المنتجات تعبير عن إزالة الهدر بكافة أنواعه لبلوغ الأفضل (Chambers، 2004، & Slack)

٢- عناصر التحسين المستمر

يطلق على التحسين المستمر (5S) لأنه يتكون من خمسة عناصر تبدأ جميعاً بالحرف (S) باللغة والإنجليزية، وهي كالاتي (الخطيب،: 2008)

١-التصفية(straighten): وتعني نقل الفقرات الضرورية عند الحاجة إليها والتخلص من الفقرات غير الضرورية؛ أي استبعاد الوسائل التقليدية في التعليم واستخدام الوسائل الحديثة.

٢.التنظيم أو الترتيب(set in order): وتعني وضع الأشياء في أماكنها الصحيحة، أي ترتيب وسائل عرض المحاضرة.

٣.التنظيف(shine): وتعني توفير مناخ مناسب للعمل وهو ما يساعد على تحسين جودة الأداء، أي توفير الوسائل الحديثة للتعليم (لابتوب، شاشة العرض) مما يسهل عرض المحاضرة بشكل جيد.

4 -التقييس أو المعيارية (Standardize): وهو عملية للتأكد من بقاء المعدات والماكينات في حالة عمل جيدة تجنباً للأعطال المعيارية المتكررة، أي متابعة وصيانة وسائل التعلم الحديثة لضمان سير المحاضرة بالشكل المطلوب دون توقفات مفاجئة.

5 -التدريب والانضباط (Sustain) تعني جعل جميع ماورد أعلاه جزءاً من السلوك اليومي للعامل ويتطلب ذلك التزام الإدارة والعاملين بقواعد العمل، أي تدريب المدرسين على استخدام الوسائل الحديثة في عرض المحاضرة.

3. أهداف التحسين المستمر

يتمحور الهدف الأساسي للتحسين المستمر حول المثالية والكمال على الرغم من إيمان معظم معتمدي هذه الفلسفة بأنها صعبة المنال نظراً للعوامل والمتغيرات الداخلية أو الخارجية المؤثرة فضلاً عن الإمكانيات والقدرات والمهارات التي قد لا تتوافق ونوع النشاط والعملية والمهمة من أجل بلوغ الكمال، إلا أن السعي الجاد لبلوغ ذلك يحفز إدارة المنظمة وعاملها إلى البحث الدائم عن الأفضل عبر تسخير كافة القدرات والإمكانيات المتاحة وبالتالي استباق توقعات الزبون حتى قبل الاستجابة لها (Slack & Combers، 2004). كما إن الهدف من التحسين المستمر هو الوصول إلى أعلى مستوى من الكفاءة في الإنتاج أو الخدمة وذلك من خلال إجراء التحسينات المستمرة في العمليات الإنتاجية للشركة أو الخدمة ولاسيما وأن الصعوبة في تحقيق هذا الهدف يستلزم اتباع أفضل التطبيقات والممارسات في مجال الصناعة والتجارة ما بين الشركات المتنافسة بالشكل الذي ينعكس على تحقيق الأداء الأفضل والذي يعد جوهر عملية التحسين المستمر (الركابي، 2004)

٤- مبادئ التحسين المستمر

إن أول من وضع خطوات التحسين المستمر هو (Shewhart Walter، 1920 ،) وعززت وطورت بشكل فعال من قبل Deming Edwards والمتمثلة بأربع خطوات وتسمى رباعية ديمينج 1986 ، أو دورة ، وهي كالآتي:

أولاً :- التخطيط :من خلال تحديد العمل والعملاء، والتعرف على الاحتياجات والمتطلبات المقترحة والبدء بتطوير خصائص وابعاد المخرجات المطلوبة لاحتياجات العملاء بما يحقق الميزة التنافسية، ومن ثم تحديد العمليات اللازمة لتقديم مخرجات بالخصائص اللازمة، وتحويل الخطط إلى واقع تنفيذي عبر عمليات المعالجة السليمة منذ البدء (عيشوني، 2010)

ثانياً :- التنفيذ :بعد تدقيق المخطط بالمنفذ وتحديد النتائج المتحققة بدقة، يستوجب على فريق العمل توثيق البيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج، واذ ما دعت النتائج إلى التصحيح وتعديل بعض الخطوات فذلك مدعاة لتحقيق الأفضل (Abdulazziz & Aichouni، 2010)

ثالثا :- الرقابة والفحص (Check): عبر مقارنة النتائج بالمتطلبات الأساسية للزبائن وتحديد الانحرافات إن وجدت وتصحيحها ومنع تكرارها مستقبلا من خلال نظام متكامل للتغذية العكسية (Drury:2008)

رابعا :- التحسين التدريجي: ويتم ذلك من أجل بلوغ أعلى مستويات الأداء وأفضل المعالجات، بما فيها تكوين فرق العمل الجماعية وتزويدها بالاحتياجات الفعلية لأداء مهامهم وتنفيذ أفكارهم المبدعة، أما إجراءات التحسين المستمر تشمل كافة المجالات وفي كل الأوقات .

ويرى الباحثان إن التحسين المستمر يشمل كل من الموارد البشرية والمادية واجراءات العمل ومن خلال مشاركة العاملين كافة وتقديم الأفكار والمقترحات الساندة والجديدة التي تحفز نحو تقديم الأفضل بشكل تدريجي وباستمرار، ومن خلال تطبيق خطوات التحسين المستمر حسب أسبقيتها بالتدرج وهي التي تؤكد على التخطيط المسبق والتنفيذ للخطط الموضوعية عن طريق الإدارة العليا والرقابة والفحص المستمر والتحسين التدريجي.

٥. أهمية التحسين المستمر

تحتل عملية التحسين المستمر جوهر إدارة الجودة الشاملة فهي الدم الذي يجري في عروق إدارة الجودة الشاملة، فمنهجيتها تقوم على أساس إدخال تحسينات مستمرة على كافة مجالات العمل في المنظمة، وذلك من أجل التكيف الدائم مع المتغيرات التي تحدث في بيئتي المنظمة الداخلية والخارجية (يوسف، 2005)

فإتاحة المجال للموظفين في المشاركة المستمرة في القراءات والاجتماعات اليومية، والتدريب المتقاطع أي تدريب الموظفين في غير اختصاصاتهم وعمل برامج تدريبية وعمل فرق متعددة لإنجاز مهام محددة ومراقبة الجودة باستمرار فكل هذه الممارسات تؤدي بالتالي إلى التحسين المستمر في العمل . (Smadi ZMA, 2011)
(jawazneh-AI BE

وتتجلى أهمية عملية التحسين المستمر في قدرة التنظيم على تصميم وتطبيق عملي يحقق باستمرار رضا تام للزبون، فالتحسين المستمر يمثل العمود الفقري لإدارة الجودة الشاملة، فهو يعمل على ضمان البقاء للمنظمة (المالك، 2006).

٦- معوقات التحسين المستمر،

تركزت معوقات التحسين المستمر في عدم توفر الدعم الكافي من الإدارة والسعي وراء المكاسب القصيرة. والتشكيك وعدم الثقة في النتائج وزوال الحماس والجدية وانغماس فرق تحسين الجودة في التفاهات بدلاً من التركيز على المشكلات. وكذلك الفشل في تقديم الحوافز الكافية وتقدير الإنجازات وسوء نظام الاتصالات الإدارية وأخيراً الافتقار إلى التدريب الجيد والكافي لفرق تحسين الجودة الشاملة. (القحطاني (2007))

الفصل الثاني

المبحث الثالث

العلاقة بين سلسلة القيمة والتحسين المستمر

أصبح من الواضح أن الهدف الأساسي الذي تطمح به أية شركة من الشركات في الوصول إليه هو تحقيقها للميزة التنافسية في أنشطتها الرئيسية، وقد ظهرت الحاجة إلى وجود شكل تحليلي يتناول عملية تشكيل ووضع الاستراتيجيات التي تقوم على معرفة الشركة العميقة بقدراتها وإمكاناتها وتفهمها للظروف المحيطة بها وذلك كنتيجة للتحديات المتزايدة التي تواجه الشركة على المستويين الداخلي والخارجي، ولقد أصبحت المنافسة شرسة للغاية، كما إنها تزداد شراسة كلما تقلص العالم وصارت الشركات لا تحترم حدود الصناعة. Sohail & Al- (Ghamdi (2012))

ففي ظل العولمة التي تخللتها ثورة مجال القطاعات الصناعية، وفي ظل نظام التجارة الدولية، كسرت الحواجز الجمركية الموجودة بين دول العالم، وأصبحت الأسواق العالمية مفتوحة أمام جميع المنتجين ليروجوا سلعهم : هذه الأوضاع الراهنة اليوم أوجدت منافسة عالمية شديدة بل عنيفة وشرسة بين المنتجين للسلع في جميع الدول، ومما زاد من حجم المنافسة العالمية، وجود ظاهرة الكساد التجاري في العديد من دول العالم أي أصبحت ظاهرة العرض أكبر من الطلب في العديد من الأسواق العالمية والمحلية، فالأسواق اليوم مغرقة بالسلع والخدمات والمنظمات المنتجة يتنافس كل منها على كسب حصة أكبر في السوق أو الطلب. وفي ظل هذه الظروف أصبح المستهلك هو سيد الموقف وسيد السوق والجميع يسعى لإرضائه، طمعا في زيادة الحصة السوقية التي أصبح يتوقف عليها بقاء واستمرارية المنظمات (نزار (2004))

إن التحسين المستمر هي عبارة عن منهج متكامل يتكون من العديد من المظاهر التي يجب تطبيقها بشكل كلي ، لذلك تنطوي فلسفة التحسين المستمر على مفهومين، هما: الشمولية والتكاملية، فالشمولية تعني التوسع في مستوى نوعية الخدمات التي يتوقعها العملاء لتتعدى تلك التوقعات، ويقصد بالتكاملية أن أي منشأة كنظام مكونة من نظم فرعية يعتمد بعضها على البعض الآخر (عقيلي (2001))

ومن هذا المنطلق نجد أن التحسين المستمر يشجع على عملية التكامل الأفقي بين الإدارة والأقسام المتعددة كما يتم الارتقاء بمستوى جودة الخدمات وجودة النظام الإداري، وتحتاج هذه الفلسفة إلى تعاون كلي بين جميع الإدارات والأقسام. وعلى جميع المستويات الإدارية، وإشراف مباشر على جميع عناصر التشغيل التي تضم الشؤون الإدارية والمالية والمشتريات وأخيرا الخدمة نفسها. ومن المتطلبات الأساسية لتطبيق فلسفة بل استراتيجية التحسين المستمر وجود قادة لديهم الاستعداد لتغيير السلوك التنظيمي لأعضاء الفريق، والقدرة على تحديد أدوارهم، مع توضيح العائد من تطبيق هذه الفلسفة إلى منتجات وخدمات الجودة التي تسعى المنشأة إلى تقديمها للعميل (الكبيسي (2010)).

ويتضح لنا من هذا العرض العلاقة القوية والارتباط المنطقي والطبيعي بين استراتيجيات التنافسية والتحسين. المستمر فإن كانت أهداف ومبادئ الشركة الأساسية والتي تنبني عليها استراتيجيتها هي الاهتمام بتوفير الحاجات الأساسية للعملاء وإرضائهم، وإن كان هدفها الاهتمام بالجودة العالية والسعر المناسب، وإن كانت رغبة الشركة تتمثل في إحكام المراقبة والتحكم في كل مراحل وجوانب العملية الإنتاجية وعملية عرض منتجاتها وبضائعها،

وإن كان هدف الشركة تطبيق الاستراتيجية الموضوعة من خلال نظام الإدارة الذي يؤكد على احترامه لجميع العاملين وثقته فيهم. إلى جانب الاهتمام بمصالح هؤلاء العاملين فكل ذلك توفره إدارة التحسين المستمر كفلسفة إدارية متكاملة يمكن من خلالها إدارة المنظمة بشكل أفضل عن طريق التطوير والمحافظة على إمكانات المنظمة من أجل تحسين الجودة وبشكل مستمر، والإيفاء بمتطلبات المستفيد وتجاوزها، ومن ثم تحقق الشركة أو المنظمة هدفها الأساسي وهو تحقيقها للميزة التنافسية في أنشطتها الرئيسية والتغلب على منافسيها والتفوق عليهم (إلياس (2015)).

بالتالي، يرى الباحثون ان من خلال دمج التحسين المستمر في سلسلة القيمة، يمكن للشركات تحسين جودة المنتجات والخدمات وتقليل الفاقد والتكاليف غير الضرورية، مما يساهم في تحسين كفاءة العمليات وترشيد التكاليف وزيادة الربحية

الفصل الثالث

الجانب العملي

١- موقع المعمل وسنة التأسيس : يقع المعمل غرب طريق المسيب / بغداد الى الشرق من ناحية السدة بالقرب من معامل شركة الفرات للصناعات الكيماوية ولا يبعد عن الشارع العام سوى ٥٠ م حيث انشئ المعمل في عام ١٩٥٤ عندما لم تكن آنذاك محددات بيئية لاقامة أي نوع من الانشطة الصناعية

٢- الطاقة الانتاجية : يتكون المعمل من خطين انتاجيين ذات طاقة تصميمية يبلغ ١٠,٠٠٠ طن/شهر للخط الواحد وحاليا" تبلغ الطاقة الانتاجية له ٦٥٠٠ طن /شهر بسبب عدم كفاءة المعدات المتوفرة والتي تحتاج الى اعادة تأهيل وخاصة المرسبات ومنظومة الافران . ينتج المعمل نوعين من الاسمنت وهما الاسمنت(البورتلاندي والمقاوم) حيث كان الانتاج في السابق هو الاسمنت البورتلاندي العادي الا انه تم تغيير نوع الانتاج مع مطلع عام ٢٠٠٩ ليكون الاسمنت المقاوم هو المنتج الرئيسي.

٣- نوع الوقود المستخدم : النفط الاسود .

٤- نوع العملية الانتاجية المتبعة : يعمل بالطريقة الرطبة.

٥- مقالع المواد الاولية : حجر الكلس من مقالع خاصة في مدينة كربلاء اما الرمل يتم تجهيزه من مقالع الاخضر في محافظة كربلاء و التراب الاعتيادي ويتم جلبه من منطقة المهناوية التي تقع بالقرب من ناحية السدة .

6- حجم ونوع المعدات الانتاجية المستخدمة وطاقتها الانتاجية: تتشابه جميع الوحدات الانتاجية في اغلب معامل الاسمنت من حيث نوع الوحدة وطبيعة عملها وبالنسبة لمعمل أسمنت السدة فيختلف من حيث :

١. الفرن الدوار : يكون بطول ١٠٠م وقطر ٣،٣٥٠م وبمعدل ٣،٥ دورة بالدقيقة .

٢. منظومة التبريد : تبرد جميع الاجزاء الميكانيكية الدوارة من مساند الافران وخلطات الطواحين بواسطة الزيت الذي بدوره يبرد بالمياه التي يتم تأمينها من نهر الفرات القريب من المعمل حيث يتم تجميعها في احواض وتضخ في دورة مغلقة.

انواع الملوثات المطروحة وجهة التصريف :

أ) الملوثات الغازية : أهم مصدر للتلوث في المعمل هو التلوث بـ دقائق الغبار الخارجة من العملية الانتاجية وهناك ثلاث مصادر للتلوث :

الاول : مخلفات الغبار الناتج من عملية تكسير حجر الكلس وتتم هذه العملية في اجزاء مفتوحة ولايوجد اي سيطرة على هذه المخلفات الا ان طبيعة هذه المخلفات الثقيلة تجعلها تترسب في محيط الكسارات ولا تنتشر في مساحات واسعة اما عملية الطحن وبسبب تقادم الطواحين تتسرب كمية لابأس بها الى محيط الطواحين وتتسرب الى الارض .

ثانياً: مخلفات احتراق الوقود وهي عادة ما تكون أكاسيد كاربون و نيتروجين و اوكسجين زائد عن الحاجة اضافة الى نسب قليلة من اكاسيد الكبريت والشوائب الاخرى بسبب استخدام النفط الاسود .

ثالثاً: مخلفات مادة الكانكر المتكونة داخل الافران حيث تكون معظمها ذات طبيعة قلوية متمثلة بأكاسيد الكالسيوم والبوتاسيوم والسليكات .

ب) الملوثات السائلة : هي مخلفات مياه التبريد للمنظومات الميكانيكية حيث من المفترض دوران مياه التبريد من النهر الى احواض التجميع ومن ثم الى منظومة التبريد وبعدها الى النهر الا انه بسبب تقادم الشبكة التي يمر فيها يحدث خلط لهذه المياه مع الزيوت الخاصة بالمنظومات الميكانيكية حيث يتم تجميع هذه المواد في حوض ترسيب قبل ضخه الى النهر مرة اخرى

وعموما ان تكاليف صناعة الأسمنت للطن الواحد تتأثر بعدة عوامل، بما في ذلك:

1. تكاليف المواد الخام: سعر المواد الخام مثل الحجر الجيري والسيليكات والألومينات والحديد يؤثر بشكل كبير على تكلفة الإنتاج.

2. تكاليف الطاقة: يتطلب إنتاج الأسمنت كميات كبيرة من الطاقة، سواء كانت طاقة كهربائية أو وقود لعملية الحرق.

3. تكاليف العمالة والصيانة: تشمل هذه التكاليف أجور العمالة وتكاليف الصيانة والإصلاح للمعدات والآلات في المصنع.

4. تكاليف البنية التحتية والمعدات: يجب تكوين وصيانة مصنع الأسمنت بطريقة تضمن الإنتاج الفعال، وهذا يتطلب استثمارات في المباني والمعدات.
5. تكاليف البيئة والسلامة: قد تضطر الشركات إلى تحمل تكاليف إضافية للامتثال للمعايير البيئية والسلامة.
6. تكاليف النقل والتوزيع: تشمل هذه التكاليف تكاليف نقل المواد الخام والمنتج النهائي من وإلى المصنع.
- بشكل عام، تتراوح تكاليف إنتاج الأسمنت للطن الواحد بين الشركات والمناطق، ولكنها غالبًا ما تكون في نطاق محدد يتأثر بالعوامل المذكورة أعلاه.

جدول رقم (١) يوضح حساب تكاليف المنتج (الاسمنت)

عناصر التكاليف	إجمالي التكاليف للإنتاج ٦٥٠٠ طن	التكلفة الصناعية للطن الواحد
التكاليف المباشرة		
مواد مباشرة	٥٨٢٩٨.٠٠٠	8968.92308
أجور ورواتب مباشرة	٣٥٩.٠٠٠.٠٠٠	55230.7692
تكاليف الطاقة	١٣٤٢١٨.٥٠٠	٢٠.٦٤٩
مجموع تكاليف الصناعية المباشرة	٥٥١,٥١٦,٥٠٠	٦٨٢٣.٨٤٨٤٨
التكاليف الصناعية الغير مباشرة		
الأدوات الاحتياطية	٢١٠.٠٨.٠٠٠	٣٢٣٢
اللوازم والمهمات	٦٩٤.٠٠٠.٠٠٠	٦٩٢٣١.١٠٦٧
المياه والكهرباء	٧٨٩٨٤.٠٠٠	٣٨٤٦.١٢١٥١
الصيانه / عدا الأثاث	٤٩٤.٠٠٠.٠٠٠	٧٦٠
استئجار موجودات	٧٧٨١٥.٠٠٠	١٥٣٨٥.١١٩٧
الإيجارات للمقلع	٨٦٩٧.٠٠٠	1338

تأمين	١٩٥	٠.٠٣
تنظيف المعمل	٥٣٦٤٩٥٠٠	٧٦٩٢٣.٨٢٥٣
اندثار	٢٣٢١١٥٠٠	3571
مجموع تكاليف ص.غ المباشرة	٢٠٥,٢١١,٦٩٥	٣١٥٧١.٠٣
التكاليف التسويقية		
تكاليف التعبئة والتغليف	٨٤٠٠٠٠٠	٣٠٧.١٢٩٢
تكاليف الدعاية والطبع	٩٧٥٠٠	١٥
مجموع التكاليف التسويقية	٨,٤٩٧,٥٠٠	١٣٠٧.٣٠٧
تكاليف إدارية		
ابحاث واستشارات	١٣٠٠٠	٢
قرطاسية	٤٠٣٠٠٠	٦٢
الضيافة	٥٩٨٠٠٠	٩٢
نقل والايفاد	٨٨٦٦٠٠٠	١٣٦٤
رسوم خدمات مصرفية	٤٥٥٠٠٠	٧٠
تدريب وتأهيل	١٦٢٥٠٠	٢٥
إنترنت	٢١٤٥٠٠	٣٣
صيانة أثاث	٣٩٠٠٠	٦
مصروفات سنوات سابقة	١٣٠٠٠٠	٢٠
مجموع التكاليف الإدارية	١٠,٨٨١,٠٠٠	١٦٧٤

استنادا الى هذه التكاليف فإن الكلفة الإجمالية للإنتاج الشهري هيه ٧٧٦١٠.٦٦٩٥ والكلفة الفعلية ل (الطن الواحد) هي ١١٩٤٠.١.٠٣ مما يعني ان كلفة الكيس الواحد مايعادل ٥٩٧٠.٠٥١٥ ومن الممكن انخفاض هذه التكلفة بسبب عمليات بيع الأسمنت فل(بدون تعبئة) هذه التكاليف قبل القيام بعمليات تحسين مستمر التي تؤدي إلى تخفيض

تطبيق تقنية التحسين المستمر

التحسين المستمر في مصنع الأسمنت يهدف إلى تحسين كفاءة الإنتاج وجودة المنتج وتقليل التكاليف. هناك عدة جوانب للتحسين المستمر في هذا السياق:

1. **تحسين العمليات الإنتاجية:** يتم ذلك من خلال مراقبة العمليات بدقة وتحليل البيانات لتحديد الفجوات في الأداء وتحسينها. يمكن أن تشمل هذه العمليات تحسين عمليات الحرق والطحن والتعبئة.
 2. **تبسيط العمليات:** من خلال تبسيط العمليات وإزالة الخطوات غير الضرورية يمكن تحسين الكفاءة وتقليل التكاليف.
 3. **استخدام التكنولوجيا الحديثة:** يمكن أن تساهم التكنولوجيا الحديثة مثل أتمام العمليات واستخدام الأنظمة الذكية في تحسين الكفاءة والجودة.
 4. **تحسين الصيانة:** يتمثل ذلك في تحسين جدولة الصيانة وتطبيق الصيانة التنبؤية لتجنب الأعطال وتقليل توقف الإنتاج.
 5. **تحسين السلامة والبيئة:** يتضمن ذلك تحسين إجراءات السلامة وتطبيق المعايير البيئية لتقليل التأثير البيئي لعمليات الإنتاج.
 6. **تطوير الموارد البشرية:** يتمثل ذلك في تدريب وتطوير الموظفين لتعزيز مهاراتهم وزيادة فهمهم لعمليات الإنتاج وكيفية تحسينها.
- تحقيق التحسين المستمر يتطلب التزاماً من جميع أفراد المنظمة والعمل بروح الفريق لتحقيق أهداف الجودة والكفاءة والاستدامة.

اما فيما يخص عمل المنشأة في التحسين المستمر:-

عند دراسة موضوع التحسين من قبل الادارة والمهندسين المختصين من خلال شراء بعض الآلات عالية الجودة تبين انها تساهم في تخفيض بعض التكاليف كما انها تساهم في زيادة الإنتاج

وكالاتي :-

1_ الفرن الدوار: وهو الجزء الرئيسي في عملية التحويل الحراري التي تحدث داخل المصنع، وتم من خلاله تحويل المواد الخام إلى الكنكر، الذي يتم طحنه لإنتاج الأسمنت. بسعر ٣٣٠ مليون دينار عراقي

بعمر انتاجي ٣٠ عام وبسعر أنقاض ٣٥ مليون دينار عراقي

القيمة الدفترية = الكلفة التاريخيه _ الهلاك

$$٣٣٠٠٠٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠٠٠٠٠ = ٢٩٥٠٠٠٠٠٠٠$$

٢_ المصاعد والناقلات: وتستخدم لنقل المواد الخام والمنتجات الجاهزة داخل المصنع، وذلك لتقليل العمل اليدوي وزيادة كفاءة عمليات الإنتاج. بكلفة اجمالية ٨٠ مليون دينار

عراقي وبعمر انتاجي ٢٥ وبسعر أنقاض ٢٥ مليون دينار عراقي

$$٨٠٠٠٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠٠٠٠٠ = ٥٥٠٠٠٠٠٠٠٠$$

٣_ المطاحن الكروية: تستخدم لطحن المواد الخام وتحويلها إلى مسحوق الأسمنت.

بكلفة اجمالية ١٥٢ مليون دينار عراقي بعمر انتاجي ١٥ عام وبقيمه انقاض ٣٥ مليون دينار عراقي

$$١٥٢٠٠٠٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠٠٠٠٠ = ١١٧٠٠٠٠٠٠٠$$

٤_ الكسارات الأولية والثانوية: تستخدم لسحق الحجر الجيري والرمل والحصي

والصخور الأخرى. بكلفة اجمالية ١٦٠ مليون دينار عراقي وبعمر انتاجي ٢٠ عام وبقيمه انقاض ٣٨ مليون دينار عراقي

$$١٦٠٠٠٠٠٠٠٠ - ٣٨٠٠٠٠٠٠٠ = ١٢٢٠٠٠٠٠٠٠$$

جدول رقم (2) يوضح تكلفة شراء الآلات على الإنتاج الشهري

اسم الآلة	صافي القيمة	العمر الانتاجي	حصة السنة الواحدة من التكاليف	كلفتها على الإنتاج الشهري (٧٠٠٠) طن
الفرن الدوار	٢٩٥٠٠٠٠٠٠	٣٠ عام	٩٨٣٣٣٣٣.٣٣	٨١٩٤٤٤٤.٤
المصاعد والناقلات	٥٥٠٠٠٠٠٠	٢٥ عام	٢٢٠٠٠٠٠٠	١٨٣٣٣٣.٣
المطاحن الكروية	١١٧٠٠٠٠٠٠	١٥ عام	٧٨٠٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠
الكسارات الأولية والثانوية	١٢٢٠٠٠٠٠٠	٢٠ عام	٦١٠٠٠٠٠٠	٥٠٨٣٣٣.٣٣
إجمالي التكاليف				٢١٦١١١١

ادت هذه الاجراءات الى التحسين من واقع المنشأة (المعمل) الانتاجي والعملي كذلك ساهمت في تقليل تكاليف مثل الطاقة والصيانة والنقل والادوات الاحتياطية كما تؤدي الى زيادة الطاقة الانتاجية. ٥٠٠ طن شهريا حيث اصبح الانتاج الشهري للمعمل ٧٠٠٠ طن

جدول رقم (3) يوضح المبالغ بعد التخفيض

عناصر التكاليف	المبالغ قبل التخفيض	مقدار التخفيض	المبلغ بعد التخفيض لل ٧٠٠٠ طن
أجور ورواتب مباشرة	٣٥٩٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٣٥٨١٠٠٠٠٠
تكاليف الطاقة	١٣٤٢١٨٥٠٠	٢٣٠٠٠٠	١٣٣٩٨٨٥٠٠
الأدوات الاحتياطية	٢١٠٠٨٠٠٠	٤٦٠٠٠٠	٢٠٥٤٨٠٠٠
الصيانة / عدا لاثاث	٤٩٤٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠	٤٦٣٠٠٠٠
الاجمالي	٥٠٠,٢٦٦,٥٠٠	١٩٠٠٠٠٠	٥١٧,٢٦٦,٥٠٠

فيما يخص الأجور:-

يحتوي المعمل على ٦٥١ عامل و ٣١ مهندس عربي و ٩ مهندسين اجانب و ٥٢ اداري وبما ان الشركه تعمل بواقع ٧٠٠٠ طن للشهر الواحد فقررت الإدارة بتقليص هذه الاعداد لانها فائضة عن الحاجة بشكل يتناسب مع العملية الانتاجية بسبب شراء المصاعد والناقلات

حيث كانت اجور العامل الواحد ٤٥٠٠٠٠ للشهر الواحد اي تم استقصاء عاملين بعد زيادة الانتاج بواقع ٥٠٠ طن شهريا

اما فيما يخص الطاقة :-

تبين من خلال المناقشة مع مهندسي الإنتاج إن لتقادم واندثار غالبية المكائن والآلات والمعدات سبب مباشر لاستهلاك أكثر من اللازم من الوقود والزيوت والتمثلة بالنفط الأسود لعمليات الاحتراق للفرن والغاز والزيوت والشحوم التي تصرف بكميات كبيرة على هذه المكائن فبعد استبدال عدد من المكائن والآلات والمعدات فأن تكاليف الوقود والزيوت سوف تنخفض نسبة من مقدار الطاقة المصروفة حسب آراء الكوادر الفنية في الشركة ، وقد أظهرت حسابات الكلف بأن مقدار تكاليف الطاقة المصروفة (١٣٤٢١٨٥٠٠) الف دينار ل ٦٥٠٠ طن شهريا. (موزعة بنسبة 82% للنفط الأسود و 13% للجاز و 5% للزيوت والشحوم) قبل عمليات شراء الآلات اما بعد شراء الآلات تم تخفيض هذا التكاليف بما يناسب حاجة المعمل والانتاج حيث تم تخفض هذه التكاليف بمقدار ٢٣٠٠٠٠٠ الف دينار لان الآلات القديمة كانت تستهلك هذه الطاقة بشكل اكبر بسبب قدمها وتآكلها حيث اصبحت تكاليف الطاقة بعد هذا التعديل اوانخفاضها ١٣٣٩٨٨٥٠٠

اما فيما يخص الادوات الاحتياطية والصيانة :-

كانت الادوات الاحتياطية والصيانة للآلات القديمة تستهلك بشكل اكبر بسبب قدم الآلات وتقديم الصيانة لها بصورة متكررة بسبب توقفها المفاجئ والاعطال المتكررة فالصيانة من الضروري تتطلب مواد احتياطية لتتم الصيانة فقد ساهمت الآلات الجديدة بتخفيض هذه التكاليف بمبلغ الف دينار ٤٦٠٠٠٠٠ للأدوات الاحتياطية ومبلغ ٣١٠٠٠٠٠ الف دينار للصيانة / عدا الاثاث للشهر الواحد بسبب وجود ضمان على بعض هذه الآلات وكذلك قلة اعطالها وتوقفها

جدول رقم (٤) يوضح تكاليف الإنتاج بعد التحسين المستمر

عناصر التكاليف	إجمالي التكاليف للإنتاج ٧٠٠٠ طن شهريا	التكلفة الصناعية للطن الواحد
التكاليف المباشرة		
مواد مباشرة	٥٨٢٩٨٠٠٠	٨٣٢٨.٢٨٥٧١
أجور ورواتب مباشرة	٣٥٨١٠٠٠٠٠	٥١١٥٧.١٤٢٩
تكاليف الطاقة	١٣٣٩٨٨٥٠٠	191.412143
مجموع تكاليف الصناعية المباشرة	٥٥٠٣٨٦٥٠٠	78626.6429
التكاليف الصناعية الغير مباشرة		
الأدوات الاحتياطية	٢٠٥٤٨٠٠٠	٢٩٣٥.٤٢٨
اللوازم والمهمات	٦٩٤٠٠٠٠	٩٩١.٤٢٨
المياه والكهرباء	٧٨٩٨٤٠٠٠	٤٢٨٦.١١٢٨٣
الصيانه / عدا الأثاث	٤٦٣٠٠٠٠	٦٦١.٤٢٨
استئجار موجودات	٧٧٨١٥٠٠	١١١١.٦٤٢
الإيجارات للمقلع	٨٦٩٧٠٠٠	١٢٤٢.٤٢٨
تأمين	١٩٥	٠.٠٢٧
تنظيف المعمل	٥٣٦٤٩٥٠٠	٧٦٦٤.٢١٤
اندثار	٢٣٢١١٥٠٠	٣٣١٥.٩٢٨٥
مجموع تكاليف ص. غ المباشرة	٢٠٤٤٤١٦٩٥	٢٩٢٠٥.٩٥٦٤
التكاليف التسويقية		
تكاليف التعبئة والتغليف	٨٤٠٠٠٠٠	١٢٠٠
تكاليف الدعاية والطبع	٩٧٥٠٠	١٣.٩٢٨٥
تكاليف الآلات ومعدات	٢١٦١١١١	٣٠٨.٧٣٠.١٤٣
مجموع التكاليف التسويقية	١٠٦٥٨٦١١	1522.658

		تكاليف إدارية
1.85714286	١٣٠٠٠	ابحاث واستشارات
57.5714286	٤٠٣٠٠٠	قرطاسية
٨٥.٤٢٨٥٧١٤	٥٩٨٠٠٠	الضيافة
١٢٦٦.٥٧١٤٣	٨٨٦٦٠٠٠	نقل والايقاد
٦٥	٤٥٥٠٠٠	رسوم خدمات مصرفية
٢٣.٢١٤٢٨٥٧	١٦٢٥٠٠	تدريب وتأهيل
٣٠.٦٤٢٨٥٧١	٢١٤٥٠٠	إنترنت
٥.٥٧١٤٢٨٥٧	٣٩٠٠٠	صيانة أثاث
18.5714286	١٣٠٠٠٠	مصروفات سنوات سابقة
1554.42857	١٠٨٨١٠٠٠	مجموع التكاليف الإدارية

استنادا الى هذه التكاليف فإن كلفة الإنتاج الشهري هو. ٧٧٦٣٦٧٨٠٦ كما إن كلفة الإنتاج للطن الواحد هو ١١٠٩٠٩.٦٨٧ دينار اي مايعادل كلفة الكيس الواحد من الاسمنت مبلغ. ٥٥٤٥.٤٨٤ دينار

على الرغم ماهو مبين هنا ان هناك زيادة في التكاليف الشهرية بفارق ٢٦١١١١ دينار لكنها في الحقيقة تخفيض لان هناك ٥٠٠ طن زيادة شهريا حيث تم تخفيض تكلفة الطن الواحد بمقدار ٨٤٩١.٣٤٣ دينار مما يعني انه تم تخفيض تكلفة الكيس الواحد مقدار ٤٢٤.٥٦٧٥ دينار .

الفصل الرابع

الاستنتاج :-

- ١_ بعد شراء الآلات والمعدات الجديدة تم زيادة الانتاج بواقع ٥٠٠ طن شهريا
- ٢_ ان شراء الآلات والمعدات ادى الى تخفيض تكاليف الانتاج حيث ساهم هذا التعديل وشراء الآلات على تخفيض ٩٠٠٠٠٠٠ دينار من الاجور و ٢٣٠٠٠٠٠ من تكاليف الطاقة و ٤٦٠٠٠٠٠ من الادوات الاحتياطية و ٣١٠٠٠٠٠ من الصيانة / عدا الاثاث
- ٣_ كون المنشأة تسعى الى تحقيق الارباح فقد نجح هذا التغيير في زيادة الارباح للمنشأة بنسبة جيدة
- ٤_ ان اهم ما عملت عليه الادارة هو تقليل تكاليف الانتاج وزيادة كميته الانتاج في ظل الحفاظ على جودة المنتج
- ٥_ ان هذا التغيير لقد تم وفق دراسة دقيقة من قبل الادارة والمهندسين المختصين ذات الخبرة من العرب والاجانب

التوصيات :-

- ١_ ضرورة اعتماد الشركة على أساليب إدارية حديثة لتحسين العمليات الإنتاجية لما لها دور كبير وبارز في تعزيز القدرات التنافسية للمعمل في مواجهة البيئة الخارجية المتسارعة التغيير وما ينعكس من تحقيق أهداف الشركة في البقاء والنمو والاستمرار في تقديم منتجات ذات أسعار منخفضة وجودة عالية.
- ٢_ ضرورة الاهتمام بتدريب كوادر محاسبية من شأنها العمل على اعتماد الأنشطة المالية التكاليفية وبنفس الوقت التركيز على تخفيض تكاليف تصنيع طن الاسمنت وبما يساعد في بيع أسعار المنتج وفق أسعار السوق التنافسية.

3_ ضرورة مواكبة التطور الذي يحصل عالميا بالمكائن والمعدات والآلات والأجهزة واستخدامها من أجل الحصول على منتج ذات جودة عالية خصوصا في ظل توفر المواد الأولية ذات المواصفة الجيدة.

4_ ضرورة حضور الاجتماعات والمؤتمرات المحلية والدولية التي تعقد بهذا الشأن والاطلاع على المعامل المتطورة والحديثة المحلية والدولية لمواكبة كل ما هو جديد ومناسب

5_ الاستفادة من الخبرات الاجنبية في هذا المجال

6_ اهتمام إدارة الشركة بمتابعة خطة الأداء للتحسين المستمر من خلال مراقبة التغيرات في النتائج وطبيعة المنافسة الموجودة والتغيرات الحاصلة في طبيعة إنجاز الأعمال

المصادر :-

أولاً: الوثائق الرسمية والمقابلات :-

- ١ _ بيانات قسم الحسابات المالية لسنة (٢٠١٤)، معمل اسمنت بابل
- ٢ - موازين المراجعة الشهرية وميزان المراجعة السنوي قبل الغلق وبعد الغلق) لسنة (٢٠١٤).
- ٣ _ جداول المصروفات والإيرادات لسنة (٢٠١٤).
- ٤ _ كشوفات الحسابات لسنة (٢٠١٤)، والبطاقات والكشوفات المخزنية لذات السنة ، معمل اسمنت بابل.
- ٥ - تقارير السيطرة النوعية والمختبرات وكشوفات الصيانة والكهرباء لسنة (٢٠١٤)، معمل اسمنت بابل.
- ٦ - تقارير الإنتاج والمبيعات لسنة (٢٠١٤) معمل اسمنت بابل
- تقارير الجودة لسنة (٢٠١٤)، معمل اسمنت بابل
- ٦- المقابلات الشخصية مع إدارة المعمل ، والكوادر الهندسية والفنية والمالية والرقابية والإدارية لمعمل اسمنت بابل.
- ٧ _ تقارير الإنتاج والمبيعات لسنة ٢٠١٤ معمل اسمنت بابل
- ٨ _ تقارير الجودة لسنة ٢٠١٤ . معمل اسمنت بابل

ثانياً : المصادر العربية:-

- ١ - الكواز، صلاح مهدي ويوسف فائز نعيم (٢٠١١)، المحاسبة الإدارية ، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل.
- ٢ - باسيلي، مكرم عبد المسيح (٢٠٠١) ، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء . ط٣

ثالثاً : الدوريات والمجلات والبحوث والاطاريح :-

- 1 - الخلف، نضال محمد رضا وزويلف، إنعام محسن حسن (٢٠٠٧)، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة جامعة الإسراء ، الأردن.
- ٢ - الكسب، علي إبراهيم حسين (٢٠٠٤)، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (الكايزن) في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل.
- ٣ _ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، (٢٠٠١) ، المحاسبة الإدارية".
- ٤ _ راجحان، ميساء محمود محمد (٢٠٠٢) دورة التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز.
- ٥ _ خضر، انس متي (٢٠٠5) ، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم الإغراض التسعير دراسة حاله في معمل الألبسة الولادية في الموصل ، رسالة ماجستير في المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل.
- ٦ _ منصور محمود ، (٢٠٠٨)، ماهية التكاليف المستهدفة رسالة ماجستير بجامعة الأزهر.
- ٧ _ عبد الدايم ، صفاء محمد (٢٠٠١)، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة.
- ٨ _ الكبيسي، عامر خضير (2010) مدخل للدراسة الاستراتيجية القاهرة المنظمة العربية للتنمية والإدارية بحوث ودراسات
- ٩ _ عقيلي، عمر وصفي (2001) مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر) عمان الأردن دار وائل للطباعة والنشر.
- ١٠ _ نزار، كاظم (2004). الإدارة الاستراتيجية العولمة والمنافسة عمان، الأردن: دار وائل للنشر.

- ١١_ إلياس فريد (2015) «استراتيجيات المنظمة وأثرها في حوكمة الشركات دراسة عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم». رسالة ماجستير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم
- ١٢_ أبو قحف عبد السلام (2000) الإدارة الاستراتيجية وتطبيقاتها القاهرة دار المعرفة الجامعية، ص 78
- ١٣_ الخطيب، سمير كامل . (2008) إدارة الجودة الشاملة والأيزو مدخل معاصر بغداد العراق: مكتبة المرتضى
- ١٤_ العكيلي، جميل جابر (2010) أثر التحسين المستمر لوظائف إدارة الموارد البشرية في أداء المستشفيات دراسة استطلاعية في مستشفى الصدر العام، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة للمستنصرية العراق.
- ١٥_ عيشوني، محمد أحمد (2010) الدليل العملي للتحسين المستمر للعمليات باستخدام الأدوات الأساسية السبع للجودة مصر : دار الأصحاب للنشر والتوزيع.
- ١٦_ المالك، سلطان بن محمد (2006). كيف تسخر التسويق لصالح منشأتك بذكاء»، صحيفة الجزيرة السعودية الإلكترونية، العدد 12449، 29 أكتوبر 2006
- ١٧_ يوسف، بسام عبد الرحمن (2005). أثر تقنية المعلومات ورأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز: دراسة استطلاعية في عينة من كليات جامعة الموصل، رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل العراق.
- ١٨_ القحطاني سالم محمد (2007) معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مجال الإعلام الأمني»، دورة تدريبية في تطبيق مبادئ الجودة الشاملة 24-28/2/2007، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.
- ١٩_ التكريتي، إسماعيل يحيى (2008) محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة) ط 2، عمان، الأردن دار الحامد للنشر والتوزيع

- 1-Ansari, S frontier in strategic Cost Management, USA, Mc Graw-Hill.
- 2-Ansari Shahid, Janice Bell, Dan Swenson, (2006), Cost Management" .. A template for Implementing Target Costing, sep/oct. Vol.2, Iss.5.
- 3-Atkinson, A, Anthony, Kaplan, S, Robert, (2012), Management Accounting", 6th edition.
- 4-Anderson, A.(1998), practice and Techniques: Tools and techniques for Implementing Target Costing', statement No.4 GG, US: Montvale, N j: The Institute of Management Accountants.
- 5-Babad, Yair, Balach and Ran, W.Bala, (1993), Cost Driver Optimization in activity based costing, the accounting review, July.
- 6-Barfield, j.T. Raiborn C.A and Kinney, M.R. (2003), Cost Accounting, Tradition and Innovations", 5th ed, U.S.A.
- 7-Blocher. J. Edward, Stout, E, David, Cokins, Gary, (2010), Cost Management - strategies Emphasis, fifth edition, Mc Graw-Hill.
- 8-Boer, G. and Ettlle, J. (1999), Target Costing can boost your bottom line, Strategic Finance, vol. 81, No.1, July.

9-Cooper, R. and Slagmulder, R. (1999), Develop Profitable new product with Target Costing, Sloan Management Review, Cambridge, Vol.40, No.4, and (sum).

10-Drury, Colin, (1997), Management Accounting for business decision, London, international Thomas computer press.

11- Drury, Colin, (2000), Management and Cost Accounting, Thomson, UK.

12-Garrison, Ray, Noreen, Eric, Brewer. Peter, Rania. Mardini, (2011), Management Accounting, 14th edition. Irwin Mc Graw-Hill, Inc.

13-Goagne, M, and, R.Discenza. (1993), New product costing, Japanese style, the journal, US- Japan, Vol.63, No.5 (May).

14-Horngren T. Charles, Datar M. Sirkant., Rajan V. Madhav, (2012), Cost Accounting: A managerial emphasis, 14th edition, prentice-Hill, Inc.

15-Horvarth P.(1993), Target Costing: state of the art report, Arlington, Texas: computer.