

((محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات واثرها في قرارات التسعير ))

(دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية)

السيد عقيل قاسم شنداخ

المستخلص:

تعد التكاليف من العوامل الرئيسية التي تؤخذ في الحسبان لغرض اتخاذ قرارات التسعير في التطبيق العملي نظراً لتوفر المعلومات المتعلقة بهذه التكاليف قياساً بالعوامل الأخرى فضلاً عن اتجاه الإدارة لتغطية التكاليف في الأجل الطويل على الأقل حتى تتمكن الشركة من الاستمرار بالإنتاج . إن التطورات التي ظهرت في الآونة الأخيرة في الصناعة وظهور التكنولوجيا الحديثة نتيجة للتوسعات في المشاريع واستعمال ( ألاتمة ) في الإنتاج التي تحتاج إلى مزيد من الأنشطة لغرض هندسة الإنتاج والتركيز على فحص المنتج واختباره قبل تسويقه إلى الأسواق وكذلك تطوير مهارات العاملين باستخدام مناهج الدورات التدريبية لتطوير كفاءة العاملين ومهاراتهم في العمل ، كل ذلك كان له الأثر الكبير في ازدياد نسبة التكاليف غير المباشرة وفي الوقت نفسه انخفاض نسبة الأجر بالنسبة للتكاليف الكلية .

**Abstract:**

Costs are considered the main factors in making pricing decisions in practical application for the availability of information related to these costs relatively to other factors in addition to the management direction toward covering costs in the long term , at least for the continuity of production .

Recently, the development occurred in the industry, the appearance of modern technology as a result of projects expansion and the use of automation in production that demands the increase of the activities for the purpose of productions engineering , and the concentration on examining and testing product before it is marketing , and the development of employees skills by using training courses curricula to improve their efficiency and skills in work . All these changes have great influence on increasing indirect costs , and at the same time decreasing the ratio of fee relatively to costs as a whole.

## المقدمــــــــة :

لم تعدّ محاسبة التكاليف وسيلة لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة وإنما هي نظام للمعلومات وخصوصاً في ظل التطور التقني المتشعب الذي أصبحت فيه الإدارات بأمرس الحاجة للمعلومات التي تساعد في ترشيد القرارات، و أوضحت العديد من الدراسات دور نظام المحاسبة التكاليف في دعم التوجه الإستراتيجي للتكلفة لغرض تحقيق المزايا التنافسية ، وذلك من خلال استخدام تحليل الأنشطة في إدارة ربحية الزبائن لإحدى الشركات الأميريكية ، وتوصلت إلي أن محاسبة التكاليف تعد أداة إستراتيجي يمكن استخدامها في تحليل الإستراتيجيات التسويقية والتكاليفية وصياغة خريطة الربحية وقنوات التوزيع لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية فضلاً عن توفير معلومات لإبرام العقود المستقبلية على أساس فهم أفضل لسلوك تكاليف ال زبائن وبالتالي تحقيق مزايا تنافسية وتحسين ربحية للوحدات الاقتصادية .

أن أحد القرارات الهامة التي تتخذها إدارة الوحدة الاقتصادية هي تسعير السلع أو الخدمات التي تنتجها وذلك لأغراض البيع ، وبعد قرار التسعير وعلى الرغم من أنه أحدى القرارات التكتيكية، وأحد وسائل التخطيط الاستراتيجي لما له من أثر على استقبال المستهلكين للسلعة أو الخدمة وتقويمهم لها في ما إذا كان المقابل الذي يدفعونه يساوي الفوائد التي يحصلون عليها من تلك السلعة أو الخدمة. وبعد قرار التسعير ربما من أهم القرارات التي يتأثر بها أداء الوحدة الاقتصادية الداخلي ومركزها التنافسي ومستقبلها بالسوق .وتكمن مشكلة قرار التسعير في مدى تحقيق التوازن بين المبلغ الذي يدفعه الزبون ، وبين المنافع التي يحصل عليها من السلعة أو الخدمة مقابل هذا الثمن . ومما لا شك فيه أن اختلال هذا التوازن يسبب خسارة لأحد الطرفين (الوحدة الاقتصادية المنتجة للسلعة / أو الزبون الذي يشتريها) . وسيتم تناول البحث في ستة محاور، تناول الباحث في المحور الأول: منهجية البحث، وفي الم حور الثاني مفهوم وخصائص نظام المعلومات المحاسبية ، أما المحور الثالث فقد تناول الباحث فيه دور المعلومات المحاسبية في قرارات التسعير، وفي المحور الرابع طرائق التسعير أما المحور الخامس فهو محور الجانب العملي والمحور السادس والأخير فقد خصص للاستنتاجات والتوصيات ومن الله التوفيق.

((المحور الأول: منهجية البحث))

- ١-١ مشكلة البحث: ما زالت السياسة السعرية في كثير من القطاعات الصناعية لم تعتمد على أسس التكاليف ومعلوماتها بشكل حقيقي يمكنها من تحديد السعر التنافسي والذي يعتبر أحد أسباب المزيج التسويقي مما جعل الكثير من المؤسسات ترسم سياساتها السعرية بشكل تقريبي.
- ١-٢ أهمية البحث: تتبع أهمية هذا البحث من أنه يعرض رؤية حديثة للوحدات الاقتصادية، حول معلومات محاسبة التكاليف وتأثيرها في قرارات التسعير مع الوقوف على أفضل الأساليب التي تحسن الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية.
- ١-٣ هدف البحث: يهدف البحث إلى :-
- ١- إبراز أهمية المعلومات المحاسبية للتكاليف في تحديد السعر المتوازن.
- ٢- بناء نظام للمعلومات يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات التسعير بالاعتماد على معلومات التكاليف.
- ١-٤ فرضية البحث: يقوم البحث على فرضية واحدة مفادها " إن استخدام معلومات محاسبة التكاليف في صنع قرارات التسعير يجعلها أكثر عقلانية ورشداً".

((المحور الثاني: مفهوم وخصائص نظام المعلومات المحاسبية))

١-٢: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

نظام المعلومات المحاسبية يدعم يومياً عمليات الوحدة الإدارية من خلال تجميع وتخزين البيانات عن معاملات الوحدة، وهذا النظام يساعد في التأكد من ان بيانات الوحدة تمت معالجتها بدقة وموضوعية للحصول على المعلومات الملائمة، فالنظام المكون من الأفراد والآلات يسترشد بالمبادئ المحاسبية في تحويل البيانات إلى معلومات يخزنها ويعرضها لأصحاب القرار، هذا النظام هو ما نطلق عليه اسم نظام المعلومات المحاسبية وهو نظام فرعي من أنظمة المعلومات الأخرى. (حفناوي، ٢٠٠١: ٥١) نظام المعلومات المحاسبية ينتمي إلى نظم المعلومات المفتوحة لان التغذية الراجعة في نظام المعلومات المحاسبية تذهب إلى ما وراء حدود النظام اذ ان المستخدمين يفيدون عمل النظام من خلال ملاحظاتهم عن عمل النظام والنتائج التي يصل إليها بهدف تطوير النظام لكي يعمل بكفاءة عالية وتكامل مع بقية الأنظمة داخل الوحدة الإدارية (قاسم، ١٩٩٨: ١٥٠)

فضلاً عن أن النظرة الحديثة لنظام المعلومات المحاسبية هو انه لم يعد قاصراً على الاهتمام بتقديم المعلومات التاريخية فقط وانما امتد ليشمل أنواعاً أخرى من المعلومات مثل المعلومات الحالية (الخاصة بالعمليات التشغيلية والرقابة ) والمستقبلية (الخاصة بحل المشكلات والتخطيط ). (Vaassen,2002:8)بناءً على ذلك يمثل نظام المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية والمهمة بالنسبة لنظم المعلومات الأخرى في الوحدة الإدارية انطلاقاً من الآتي:

(Glautir & underdown,1987:21)

إن نظام المعلومات المحاسبية هو وحده الذي يمكن الإدارة والجهات الأخرى المعنية من الحصول على صورة وصفية (متكاملة) وصحيحة عن الوحدة الإدارية.

١ - يتصل نظام المعلومات المحاسبية بغيره من نظم المعلومات عن طريق مجموعة من قنوات تعد حلقات وصل بين مصادر الحصول على المعلومات ومستخدمي هذه المعلومات وتشكل في مجموعها مسارات النظام الشامل للمعلومات.

٢ - يتمكن نظام المعلومات المحاسبية من التعرف على أحداث المستقبل بدرجة تقترب الى حد ما من الصحة وتوجيه الموارد النادرة نحو الاستخدام المناسب.

٣ - إن المعلومات التي تنتج بوساطة النظم الفرعية الأخرى توضح في صورتها النهائية بدلالات مالية في التخطيط الإستراتيجي للوصول إلى هدف الوحدة الإدارية.

#### ٢-٢ : خصائص نظام المعلومات المحاسبية

إن النظام المحاسبي عبارة عن خطة عامة الغرض منها الحصول على معلومات حقيقية مستمدة من العمليات اليومية التي تقوم بها الوحدة الإدارية، لذا فهو ضرورة لا بد من وجودها في البيئة التنافسية إذ انه يمثل العمود الفقري المالي للوحدة الإدارية في انجاز الوظائف اليومية وتنبيه الإدارة إلى المشاكل الموجودة حالياً أو المتوقع حدوثها مستقبلاً. (Tones,1989: 35)

لذا لا بد من احتواء نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من الخصائص التي تؤدي إلى زيادة فاعليته وكفاءته وهي:- (الحسون والقيسي، ١٩٩١ : ٤٢-٤٣)

١ - هو مجموعة من النظم الفرعية التي تختص كل منها بتقديم نوع من المعلومات ولجميع فعاليات الوحدة الإدارية.

٢ - يتصف بالتناسق والتكامل من خلال ما يتضمنه من إجراءات وأساليب بحيث أن المخرجات ما هي إلا مدخلات لنظام آخر بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الهدف.

٣ - انه يختص بمعالجة الأحداث والوقائع الاقتصادية سواء كانت داخلية أم خارجية.

- ٤ يجب أن يكون ملائماً لطبيعة عمليات الوحدة الإدارية وأهدافها إذ أن لكل وحدة نظاماً محاسبياً يختلف عن نظام وحدة أخرى.
- ٥ يجب أن يكون نظاماً عقلانياً أي أن يكون اقتصادياً، بمعنى إن المنافع والفوائد المتحققة منه يجب أن تكون أكبر من كلفة الحصول عليها.
- ٦ يجب أن يساهم في حماية موجودات الوحدة الإدارية وحقوقها من خلال إجراءات الرقابة الداخلية.
- ٧ يجب أن يستند إلى مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية والقانونية المتعارف عليها لضمان حسن الأداء والنوعية والتماثل والانسجام.
- ٨ أنه يختص بتقديم تقارير مختلفة تلبي حاجة مختلف الأطراف الداخلية والخارجية وبالتوقيات المناسبة لتحقيق المنفعة منها.

### (( المحور الثالث: دور المعلومات المحاسبية في قرارات التسعير ))

جعلت المنافسة في السوق رجال الإدارة يشكون في دقة التنظيم التقليدي لتحديد التكلفة في مجالات تصميم المنتج وصنعه وتسويقه كما إن الشكوى العامة كانت متمثلة بان نظام تحديد التكلفة التقليدي لا يوفر أرقاماً تعكس اختلاف العوامل المسببة أو المحركة للكلف في مجالات النشاطات الفردية ، الا إن نظام التكاليف التقليدي لا يعكس المعلومات التي تبين مثل هذا الاختلاف ولهذا فان رجال الإدارة اكتشفوا أن ما ينتج عن هذا النظام لتحديد التكلفة يميل إلى زيادة التكلفة للمنتجات ذات الأحجام الكبيرة والتي لديها قدرة على المنافسة بشكل جيد بتحميلها قدرًا كبيراً من التكاليف الصناعية غير المباشرة (Hilton, 1997:765) وقدرًا اقل للمنتجات ذات الحجم الصغير، لهذا سنتناول في هذا المحور فقرتين رئيسيتين هما : تعريف قرارات التسعير، والمعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات التسعير وعلى النحو الآتي:-

٣ + تعريف قرارات التسعير : إن قرارات التسعير تُعد من أهم القرارات الإدارية التي تواجه المنشآت الهادفة وغير الهادفة إلى الربح لأنها تؤثر في قدرة المنشأة على الاستمرار بنشاطها ، وذلك لأنها ترتبط بتسويق منتجاتها بأسعار تحقق إيرادات تغطي تكاليف الإنتاج وتحقق عائداً مجزياً للوحدة الاقتصادية. ( Shim & Sudit , 1995: 126 )

ويمكن تعريف السعر بأنه صورة من صور القيمة ويؤكد (الشيرازي) إن في التطبيق على الوحدات الاقتصادية إن مفهوم القيمة يأخذ بعداً مادياً على نظام الأسعار وذلك من حيث كونه وسيلة لتحديد الأهمية النسبية للمنتجات وعوامل الإنتاج وتعرف القيمة في هذا المجال بقيمة التبادل exchange value إذ تستخدم الأسعار كأساس للتعبير عن كل من المنفعة من ناحية والندرة النسبية من ناحية أخرى. (الشيرازي، ١٩٩٠ : ٤٧٣ )

ويمكن أن يحدد أقصى سعر للمنتوج بكونه السعر الذي يضمن عدم تغيير سلوك المستهلك وأدنى سعر يتحدد بما يغطي تكاليف المنتوج المتغير في الأمد القصير ومن العوامل التي تؤثر في تحديد السعر تكلفة السلعة ودرجة المنافسة والمستهلك فضلاً عن عوامل أخرى سيتم توضيحها . وحضيت المنتجات النمطية باهتمام الاقتصاديين أكثر من اهتمامهم بالمنتجات غير النمطية ففي حالة المنتجات النمطية نجد إن هناك العديد من البائعين الذين يتنافسون مع بعضهم في اجتذاب الزبائن وهذا يجعل سوق المنتج وحج في حالة منافسة تامة ، لذلك فإن من مصلحة الجميع التمسك بالسعر الذي يفرضه السوق وان يقوم البائع بتحسين ربحيته عن طريق تخفيض تكاليف أو زيادة حصته السوقية أو كليهما معاً . أما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تتعامل مع منتجات غير نمطية فلأن عليها إن تقوم بتحديد السعر الذي يلائم ظروفها أو ستراتييجيتها التسويقية .(الرجبي، ١٩٩٩: ٣٥٦).

#### المعلومات المحاسبية ودورها على قرارات التسعير :

أن التوزيع غير الدقيق للتكاليف سوف يضلل الإدارة في اتخاذ قراراتها مما يجعلها تتخذ قرارات غير دقيقة وموضوعية عن أسعار المنتجات فتكون أسعار المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير أعلى من حقيقتها بينما تكون أسعار المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل أقل من حقيقتها . وعليه فإن من الضروري استعمال معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية المهمة وعلى رأسها قرارات التسعير بما يوفره من معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات . وبالتالي تحديد السعر الملائم الذي تستطيع من خلالها مواكبة أسعار السوق والمنافسين الخارجيين لأن هذا الأسلوب الحديث اثبت أن هناك فرصاً لتخفيض التكاليف إذ انه عندما تتوضح الأنشطة والتكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة وعلاقتها في ما بينها فإن الإدارة تتمكن من تعيين الأنشطة التي يمكن الاستغناء عنها أو التي يمكن أن يكون فيها إفراط في التكاليف لوجود عمليات إضافية غير ضرورية وبالتالي في إلغاء أو تعديل هذه العمليات نتمكن من التوصل إلى تخفيض في التكاليف وبالتالي نتمكن من تخفيض الأسعار قدر الإمكان .

وعليه فان في استعمال معلومات محاسبة التكاليف تتمكن الإدارة من مواكبة نشاطها وسيطرتها على إدارة التكاليف لكي يكون بمقدورها تحديد الأسعار المناسبة والمحافظة على ربح معقول بخاصة في البيئة التنافسية الحادة اليوم بين الشركات وكما إن المعلومات الدقيقة تقدم رؤى واضحة للإدارة تساعد في تسعير منتجاتها أو خدماتها و بخاصة في حالة وجود منتجات عدة داخل الوحدة الاقتصادية.

### ((المحور الرابع: ع: طرائق التسعير))

#### ٤-١ التسعير على أساس التكاليف الكلية :

تعد هذه الطريقة من الطرائق الشائعة والمستعملة على نطاق واسع في مؤسسات الأعمال من اجل الوصول إلى السعر النهائي للمنتج من خلال حصر جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتحميلها على وحدة النشاط أو إلى عناصر تكاليف ثابتة ومتغيرة أي تعادل أسعار البيع المبنية على أساس التكلفة الكلية فضلا عن النفقات البيعية والإدارية وهامش الربح المستهدف .

ووفق هذه الطريقة يتم حصر جميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتحميلها على وحدات الإنتاج سواء كان تام الصنع أم ما يزال تحت الصنع وسواء تم بيعه أم كان في المخازن في نهاية المدة التي حدثت بها التكاليف (N.A.A.,1971:2) ظهر قوائم التكاليف على أساس مراحل عديدة تتفق مع التقسيم الطبيعي للنفقات وعلاقتها بالوظائف الأساسية للمشروع فتظهر التكلفة الأولية ثم تكلفة الإنتاج والصنع ثم تضاف التكاليف التسويقية للوصول الى تكلفة المبيعات وبعدها تضاف التكاليف الإدارية للوصول إلى التكاليف الكلية . ( رزق ، ١٩٨٧ : ٨٧ )

إن الدافع الرئيس وراء استعمال هذه الطريقة هو رغبة الوحدة الاقتصادية في ضمان استرجاع التكلفة المنفقة في الإنتاج سواء كانت متغيرة أم ثابتة زائداً نسبة معينة من الربح المحدد سلفاً . ووفقاً لهذه الفلسفة ما يزال الكثيرون من المحاسبين يرون إن هدف الوحدة الاقتصادية ينبغي أن ينسجم مع مبدأ التغطية والاسترداد أو لشامل لجميع عناصر التكاليف فكل ما انفق في الوحدة الاقتصادية كان بسبب الإنتاج النهائي الذي أنشئ المشروع من اجله ، لذا ينبغي أن يحمل الإنتاج بكل التكاليف . واستعملوا هذا المبدأ للربط بين كل من التكلفة والسعر للمنتج النهائي وبحيث يفترض أن يغطي السعر تلك التكاليف ويزيد عليها لتحقيق الربح . إن معظم رجال الإدارة يفضلون استعمال هذه الطريقة عند اتخاذ قرارات تسعير منتجاتهم نظراً للميزات التي تتقدم بها وهي : ( Horngren, et.al.,2000:437

أ. **تغطية التكاليف الثابتة** : ففي الأجل الطويل يجب تغطية التكاليف الثابتة للبقاء في سوق الأعمال بمعنى إن التكاليف الثابتة تعد في الأجل الطويل تكاليف ملائمة لان الوحدة الاقتصادية إذا حددت أسعاراً غير قادرة على توليد إيرادات تكفي لتغطي تكاليفها كافة في الأجل الطويل فان البديل الأفضل لهذه الشركة هو الخروج من سوق الأعمال وهناك بعض رجال الإدارة ممن يعتقدون إن تغطية التكاليف الثابتة يتحقق كأفضل ما يكون بتسعير كل منتوج بأعلى من تكاليفه الكلية . (سالم، ٢٠٠٨: ٢٢٢)

ب. **استقرار السعر** : تعتقد الإدارة إن تحديد السعر على أساس التكلفة الكلية يحقق بشكل أفضل استقرار السعر لأنه يحد من قدرتها على تخفيض الأسعار وبالطبع فان الإدارة تفضل هذا الاستقرار في السعر لأنه يسهل من إمكانية التخطيط للمستقبل .

ج. **السهولة أو اليسر** : إن معادلة أو صيغة التكاليف الكلية لغرض التسعير لا تتطلب أي تحليلات تفضيلية لأنماط سلوك عناصر التكاليف لتحديد التكلفة الثابتة والمتغيرة لكل منتوج فحساب التكاليف المتغيرة لكل منتوج يكون مكلفاً ومعرضاً للخطأ ، ولهذا الأسباب يعتقد العديد من رجال الإدارة أن صيغة أو معادلة التكلفة الكلية لغرض التسعير إنما تستوفي وتحقق مبدأ التكلفة - المنفعة .

تبرير السعر من الناحية القانونية فان التسعير على أساس التكلفة الكلية يخفض من احتمال أن تتمكن بعض الأطراف الأخرى من إثبات إن الأسعار جشعة أو مضادة للمنافسة . إن اهتمام الزبائن بثبات الأسعار التي يحصلون عليها من خلال تبضعهم بالمنتجات يجعل من هذه الطريقة في التسعير تحظى بلبوتياح الزبائن لها لكون السعر يحدد في بداية السنة من خلال الكلف مضافاً إليها هامش ربح معين ثابت. ( Ralph, et.al., 1991:621 )

#### ٢-٤ التسعير على أساس التكاليف المتغيرة ( الحدية ):

يُعدُّ أساس هذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ، إذ أن السعر المناسب هو ذلك الذي يساهم في تغطية جميع التكاليف المتغيرة وتوفير هامش ( مساهمة حديّة ) يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة ، فالسعر في ظل هذه الطريقة يكون أكثر مرونة من الطرائق الأخرى لأنه عند استعمال التكلفة الحدية يكون الهدف الوصول الى السعر والحجم الذي يؤدي الى زيادة الإنتاج . إن التكلفة الحدية تعطي حداً " أدنى للسعر وأي سعر يزيد عن هذا الحد الأدنى هو مجزّل للوحدة الاقتصادية في المدى القصير لأنه يساهم في مجمل الربح ( سالم، ٢٠٠٩: ٤٤٦ )

إن فكرة طريقة التكلفة الحدية قائمة على إن قرار التسعير يجب أن يهدف الى تعظيم المساهمة الحدية عند التسعير ، فالربح الصافي سيزداد في حالة تعظيم المساهمة الحدية . (Pandey, 1995:349) وتُعبرُ المساهمة الحدية عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف المتغيرة ولكنها تتجاهل التكاليف الثابتة كونها تضاف على عائد المساهمة ، لذا فان المساهمة الحدية هي اساساً أداة للتخطيط قصير الأجل وتفيد كذلك في القرارات المتعلقة بالتغيرات في الأسعار والمتغيرات المتعلقة بمستويات الإنتاج والتي لا تتأثر عادةً بالتكاليف الثابتة . (Meigs & Meigs, 1996:1012) ويمكننا ملاحظة إن في بعض الظروف يكون السعر المحدد على أساس التكلفة المتغيرة ملائماً وذلك في الحالات الآتية : ( أبو زيد ، ١٩٨٧ : ١٩٧ )

أ. عندما توجد طاقة عاطلة .

ب. عندما تدعم ظروف تمر بها الوحدة الاقتصادية .

ج. عندما تواجه الوحدة الاقتصادية منافسة حادة مع منشآت أخرى لأوامر معينة .

ومن الميزات التي تتسم بها هذه الطريقة هي :

أ. من خلال استعمال هذه الطريقة يمكننا تقويم الأداء على مستوى الخط الإنتاجي أو الانقسام إذ يمكن تحديد الربح الحدي ( المساهمة الحدية ) لكل منها من دون الحاجة إلى تحميل التكاليف الثابتة. (Lynch, 1996:277)

ب. وضعت أساساً سليماً للإدارة في تحديد الأسعار بالحد الذي ينبغي تغطية التكاليف المتغيرة للإنتاج والذي لا يمكن أن يحقق دون أسعار بيع المنتجات في مضمار المنافسة الحادة والركود الاقتصادي . ( الحافظ ، ١٩٨٨ ، ٨٩ )

ج. تساعد الإدارة في اختيار السلع المربحة ومناطق توزيعها من خلال توفر البيانات المتعلقة بأرباح كل منتج وتكاليفه ومناطق توزيعها بسرعة وبمدد قصيرة من دون انتظار نهاية السنة المالية إذ أن البيانات المتعلقة بالتكلفة المتغيرة تحدث بصفة منتظمة ومن السهل معرفتها أولاً بأول. ( هيئة التخطيط الاقتصادي ، ١٩٨٩ : ١٩ )

د. إن في استعمال هذه الطريقة يمكن توفير بيانات واضحة لغرض تحديد سلوك التكلفة فمعلومات التكلفة المتغيرة تكون أكثر انسجاماً مع تحليل ( التكلفة ، الحجم ، الربح ) هذا فضلاً عن انه لا يتطلب توزيع الكلف الثابتة المشتركة الخاصة بتشكيل المنتج كما انه يعد بيانات الكلفة المتغيرة من النوع الذي يحتاجه مديرو المعلومات عندما يقرون تحديد الاتجاه في ما يتعلق بالطلبات الخاصة مثلاً . (Hilton, 1997:753)

٥. تساعد في وضع الموازنات إذ انه بموجب هذه الطريقة أمكن التخطيط وعلى مستوى المنظمة وضع موازنة تخطيطية مرنة وأصبحت أداة موضوعية لتحديد الانحرافات ومعرفة أساليبها ومعالجتها .  
٦. إن هذه الطريقة يستفاد منها في قرارات التسعير للأمد القصير ولاسيما في حالة وجود طاقة عاطلة ( غير مستغلة ) وكذلك في حالة وجود منافسة حادة في السوق في ما يتعلق بطلبات معينة وكذلك في المنظمات التي تنتج منتجات عدة إذ تكون عملية الإنتاج معقدة لصعوبة إيجاد حصة كل من هذه المنتجات من الكلف الثابتة فاهتمام الإدارة يجب أن ينصب على زيادة مجموع إرباح الوحدة الاقتصادية كلها لا على زيادة في سعر بيع كل منتج. ( الحافظ ، ١٩٧٩ : ٥٢٠ )  
إن تلك الطريقتين السابقتين هي من أكثر الطرق التي يتم استخدامها من قبل الإدارات في أغلب المنظمات أما باقي الطرق الثلاث فهي كالآتي:-

- ١- طريقة التسعير باستعمال التكاليف التحويلية.
- ٢- التسعير على أساس العائد على الاستثمار.
- ٣- التسعير على أساس التكلفة المستهدفة.

#### ((المحور الخامس: الجانب العملي مقدمة عامة عن الشركة))

##### ١-٥ نبذة تاريخية عن الشركة العامة للزيوت النباتية.

تعد الشركة العامة للزيوت النباتية واحدة من الشركات الصناعية المهمة التابعة لوزارة الصناعة والمعادن، والمخصصة بإنتاج وتسويق الزيوت الصلبة والسائلة والملطفات ومستحضرات التجميل. وقد تشكلت الشركة بتاريخ ١٩٧٠ / ٥ / ٦ بعد دمج كل من الشركات الآتية:-

١- شركة استخراج الزيوت النباتية.

٢- شركة منتوجات بذور القطن.

٣- شركة الرافدين لصناعة المنظفات.

٤- شركة الطباعة الصناعية.

٥- معمل صابون ابو الهيل.

إن الشركة العامة للزيوت النباتية تمارس نشاطها في إنتاج وتسويق منتجاتها من خلال ستة مصانع منتشرة في بغداد وفي عدد من محافظات القطر وفي ما يلي أهم هذه المصانع وأماكن تواجدها وأهم المنتجات التي تنتجها:-

اسم المصنع	الموقع	سنة التشغيل	المواد المنتجة
الرشيد	بغداد	١٩٤٠	الزيوت الصلبة والصابون والمنظفات وصناعة الفوارغ.
المأمون	بغداد	١٩٥٣	الزيوت الصلبة وصابون التواليت، والمنظفات الصناعية ومستحضرات التجميل والمنظف السائل وصناعة الفوارغ.
الأمين	بغداد	١٩٦٩	صابون الغار، صابون الغسيل، الكلسرين.
المعتصم	ميسان		زيوت صلبة، منظفات صناعية، صابون الغار، الفوارغ
بيجي	صلاح الدين		زيوت صلبة، زيوت سائلة.
مستخلص عرق السوس	واسط	١٩٧٨	استخلاص عرق السوس.

الأهداف العامة للشركة : يمكن تلخيص الأهداف العامة للشركة وفقاً لنشاطها الصناعي والاقتصادي

بما يأتي:-

- ١- توفير السلع التي تنتجها الشركة إلى المستهلكين بما يتلائم وأذواقهم ورغباتهم.
- ٢- الارتفاع بمستوى الإنتاج وتصعيد نسب الاستغلال.
- ٣- زيادة إنتاجية العاملين، عن طريق جهاز التدريب الموجود داخل الشركة.
- ٤- تطوير المنتجات الحالية وإنتاج منتجات جديدة.
- ٥- تطوير أساليب التعبئة والتغليف بما يحقق الموازنة بين القيمة والجودة.
- ٦- تغيير برامج التطوير والسيطرة على النوعية.
- ٧- بذل وزيادة الجهود من أجل القضاء على العوامل التي تؤدي إلى تلوث البيئة.

وفي ما يلي جدول بصافي مبيعات كل مصنع وحصته من الإيرادات الأخرى.

الإيرادات الأخرى (ألف دينار)	صافي المبيعات (ألف دينار)	اسم المصنع
٣٥٥	٤٥٨٧١	الرشيد
٢٤٠	٣٢٤٤٥	المأمون
٥٦	٧٦٩١	الأمين
١٤٩	١٩٤٦٥	المعتصم
١١٢	١٢٦١٩	بيجي
٣	٣٤٢	مستخلص عرق السوس
٩١٥	١١٨٤٣٣	

٥-٢ تصوير قوائم التكاليف والدخل على اساس نظريتي التكاليف الحدية والكلية.

سيتم تصوير قوائم التكاليف وكشف الدخل حسب النظريتين الحدية والكلية، معتمدين في ذلك

على الجدول السالف الذكر وسنبدأ بتصوير هاتين القائمتين على مستوى الشركة وكالآتي:-

١- تصوير قائمة التكاليف وكشف الدخل للشركة العامة للزيوت النباتية:-

#### قائمة التكاليف لعام ٢٠٠٨

حساب نظرية التكاليف الحدية		حساب نظرية التكاليف الكلية		البيان
ألف دينار	ألف دينار	ألف دينار	ألف دينار	
				مستلزمات سلعية مباشرة (مواد أولية + مواد تعبئة) رواتب وأجور مباشرة. مصاريف صناعية غير مباشرة
	٧٣١٢١		٧٣١٢١	
٧٦٢٥٣		٨٩٣٣١		التكلفة الأولية
٣٥٤	٢٥٣	٤١٤	٣٦٦٦	يضاف: إنتاج غير تام أول المدة
(٢٥٢)	٢٨٧٩	(٢٩٦)	١٢٥٤٤	ينزل: إنتاج غير تام آخر المدة
٧٦٣٥٥		٨٩٤٤٩		تكلفة الإنتاج
١٦٣٢		١٩١٢		يضاف: إنتاج تام أول المدة
(٤٤٢٥)		(٥١٨٤)		ينزل: إنتاج تام آخر المدة
٧٣٥٦٢		٨٦١٧٧		تكلفة إنتاج البضاعة

كشف الدخل لعام ٢٠٠٧

حسب نظرية التكاليف الحدية			حسب نظرية التكاليف الكلية		
ألف دينار	ألف دينار	البيان	ألف دينار	ألف دينار	البيان
١١٨٤٣٣		المبيعات	١١٨٤٣٣		المبيعات
		تنزل: التكاليف المتغيرة.	٨٦١٧٧		تنزل: تكلفة المبيعات.
	٧٣٥٦٢	تكلفة المبيعات.			مجمّل الربح
	٩٤٣٧	التكاليف التسويقية.	٣٢٢٥٦		
	٧٤	التكاليف الإدارية.			
٨٣٠٧٣		إجمالي التكاليف المتغيرة.			تنزل:
		عائد المساهمة.			
٣٥٣٦٠		تنزل: التكاليف الثابتة.			
		التكاليف الصناعية.		٩٥٨١	التكاليف التسويقية.
	١٣٠٧٨	التكاليف التسويقية.		٢٩٨٥	التكاليف الإدارية.
	١٤٤	التكاليف الإدارية.			
	٢٩١١		١٢٥٦٦		إجمالي التكاليف التسويقية والإدارية
		صافي الربح التشغيلي	١٩٦٩٠		صافي الربح التشغيلي.
١٦١٣٣		تضاف:	١٩٦٩٠		صافي الربح التشغيلي.
١٩٢٢٧		الإيرادات الأخرى.	٩١٥		تضاف:
٩١٥		صافي الربح.	٢٠٦٠٥		الإيرادات الأخرى
٢٠١٤٢					صافي الربح

٥-٣ النتائج المستخلصة من أعداد قائمة التكاليف حسب النظريتين الكلية والحدية.

أدناه بعض النتائج التي أظهرتها عملية إعداد قوائم التكاليف والدخل وفقاً للنظرية الحدية وأوجه الاختلاف والشبهه عن القوائم المعدة وفق النظرية الكلية:

- ١- إن صافي الربح لبعض المصانع وفق النظرية الحدية مقارب لما هو عليه وفق النظرية الكلية، في حين أن صافي الربح لمصانع أخرى مختلف اختلافاً كبيراً بين ما هو عليه وفق النظرية الحدية قياساً بالنظرية الكلية ولعل السبب الرئيس في ذلك يرجع إلى أهمية التغير في المخزون السلعي بين أول المدة وآخر المدة للبضاعة التامة الصنع، فمثلاً في مصنع بيجي نجد أن صافي الربح قد تغير من (٨٧٠) ألف دينار وفق النظرية الكلية إلى (٤٢١) ألف دينار وفق النظرية الحدية والسبب في ذلك يكمن في ارتفاع خزين آخر المدة للبضاعة التامة الصنع لهذا المصنع ق يأساً

بالبضاعة التامة الصنع في أول المدة، حيث ارتفع الخزين من (١١٩) ألف دينار في أول المدة إلى (٣٢٨٤) ألف دينار آخر المدة وأثر ذلك بدوره على صافي الربح، في حين أن صافي الربح لمصنع الأمين متقارب بين النظريتين الحديدية والكلية حيث تغير من (٢٧٠٦) ألف دينار حسب النظرية الكلية إلى (٢٧٠٠) ألف دينار حسب النظرية الحديدية، والسبب في ذلك هو انخفاض الفرق في خزين أول المدة وآخر المدة حيث ارتفع من (١٤٣) ألف دينار إلى (١٦٦) ألف دينار في آخر المدة.

٢- إن تكلفة الإنتاج المستخرجة من واقع قوائم التكاليف وحسب النظريتين قد تبدو مخ تلفة بعض الشيء بين النظريتين، والسبب في ذلك أن النظرية الحديدية تأخذ في تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة المبيعات فقط (التكاليف المتغيرة) في حين تأخذ النظرية الكلية بإجمالي التكاليف، كما إن مقدار الفرق بين خزين أول المدة وآخر المدة للبضاعة تحت الصنع أثر هو الآخر على تحديد تكاليف الإنتاج والمبيعات.

#### ((المحور السادس: الاستنتاجات والتوصيات))

٦ + **الاستنتاجات** : تضمن هذا البحث دراسة نظرية وتطبيقية لأسلوب تحديد التكاليف واستعماله في قرارات تسعير المنتجات، وتم تطبيق هذه الدراسة في عينة البحث ( الشركة العامة للزيوت النباتية ) .

وفي ما يأتي الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا البحث:

- ١ - أن قرارات التسعير تُعد من أهم القرارات الإدارية التي تواجه المنشآت الهادفة وغير الهادفة إلى الربح لأنها تؤثر في قدرة المنشأة على الاستمرار بنشاطها ، وذلك لأنها ترتبط بتسويق منتجاتها بأسعار تحقق إيرادات تغطي تكاليف الإنتاج وتحقق عائداً مجزياً للوحدة الاقتصادية.
- ٢ - من خلال الحصول على معلومات الأنشطة يمكن اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بتحسين وتطوير الأنشطة وفعاليات الشركة تحقيقاً لأهدافها، وكذلك الحصول على كلف أكثر دقة للمنتجات التي تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات تسعير واضحة وموضوعية تتواءم مع أهداف الشركة في تعظيم أرباحها والأهداف الإستراتيجية الأخرى .
- ٣ - من خلال دراستنا لأهداف ومزايا نظرية التكاليف الحديدية لاحظنا أن هذه النظرية تحقق أهدافاً جيدة قياساً بنظرية التكاليف الكلية السائدة التطبيق في عموم شركاتنا.

- ٤ - إن نظام التكاليف الحدية يتفق مع سياسة الحيطة والحذر أو سياسات التحفظ والتي تعني استخدام قيمة أقل في حالة الشك وفي ظل النظرية الحدية فإن قيمة المخزون أقل مما هو عليه الحال في ظل النظرية الكلية.
- ٥ - إن من السياسات المحاسبية المهمة هو الثبات أو الاتساق وتبرز هذه السياسة وتتوضح في ظل مبادئ النظرية الحدية، حيث تميل تكلفة وحدة الإنتاج إلى أن تكون ثابتة وموحدة وتتحدد بعناصر التكاليف المتغيرة.
- ٦-٢ **التوصيات:** بناءً على ما توصل إليه الباحث من استنتاجات فإنه يوصي بما يأتي :-
- ١ - من الضروري استعمال معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية المهمة وعلى رأسها قرارات التسعير بما يوفره من معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات.
- ٢ - على الشركات تحديد السعر الملائم الذي تستطيع من خلالها مواكبة أسعار السوق والمنافسين الخارجيين لأن هذا الأسلوب الحديث اثبت إن هناك فرصاً لتخفيض التكاليف إذ إنه عندما تتوضح الأنشطة والتكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة وعلاقتها في ما بينها فإن الإدارة تتمكن من تعيين الأنشطة التي يمكن الاستغناء عنها أو التي يمكن أن يكون فيها إفراط في التكاليف لوجود عمليات إضافية غير ضرورية وبالتالي في إلغاء أو تعديل هذه العمليات وبالتالي تتمكن من تخفيض في الأسعار قدر الإمكان.
- ٣ - إن نظام التكاليف الحدية كنظاماً محاسبياً ونظاماً للمعلومات وكأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. يجب أن يكون مدعوماً من قبل الإدارة كي يكون فاعلاً وكفواً عند تطبيقه.
- ٤ - لغرض تحقيق المزايا والإيجابيات من تطبيق نظرية التكاليف الحدية فأنا نقترح أن يتم تنظيم حسابات التكاليف في الشركة على مستوى المصانع، وتنظيم وإعداد قوائم التكاليف وكشف الدخل للمصانع وفق أسس ومبادئ النظرية الحدية وبشكل دوري بهدف متابعة تنفيذ الخطط وتقييم الانحرافات ومعالجتها.
- ٥ - إن انخفاض صافي الربح بشكل كبير وفق النظرية الحدية قياساً بالنظرية الكلية لبعض المصانع بسبب ارتفاع قيمة الخزين لآخر المدة لهذه المصانع الأمر الذي يدعو إلى إعادة النظر في سياسة التخزين بالنسبة لهذه المصانع وحسب ظروف عمل الشركة وطبيعة المن تجات التي تتعامل بها.

المصــــــــــــــــادر :

- ١- الجاسم، خزعل مهدي ، الاقتصاد الجزئي ، بغداد ، ١٩٧٩ .
- ٢-الحافظ ، عزيز ، المحاسبة الإدارية ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٧٠ .
- ٣- الحافظ ، عزيز ، المحاسبة الإدارية ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٧٢ .
- ٤- الرجبي ، محمد تيسير ، المحاسبة الإدارية ، جامعة عمان ، ١٩٩٩ .
- ٥-رزق ، كرم زكي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الطبعة الثانية ، مطبعة الجامعة ، ١٩٨٧ .
- ٧- السيد علي ، محمد أمين ، أسس التسويق ، عمان ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٠
- ٨- الشيرازي، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل ، الكويت، ١٩٩٠.
- ٩- الفيومي ، محمد محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، ١٩٨٨ .
- ١٠ - د.سالم محمد عبود، إدارة الكلفة في المحاسبة الإدارية، الجزء الثاني ، دار المرتضى للطباعة والنشر، بغداد ، ٢٠٠٨ .
- ١١- د. سالم محمد عبود، تطبيقات حديثة في المحاسبة الإدارية ، الطبعة الأولى، دار المرتضى للطباعة والنشر، بغداد ، ٢٠٠٩ .
- ١٢- عطية ، احمد صلاح ، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، مكتبة التكامل للنشر والطباعة.
- 1٣- National Association If Accountants, Research Report, “Direct Costing” No.23.N.Y. , 1971 .
- 1٤ - Horngren, Charles T. and Foster, George and Datar, Srikant M. “Cost Accounting:A Managerial Emphasis, 10<sup>th</sup>ed.,Prentice-Hall International , Inc., 2000
- 1٥- Horngren, Charles T. and Foster, George and Datar, Srikant M. “Cost Accounting : A Managerial Emphasis, 9<sup>th</sup>ed.,Prentice-Hall International , Inc., 1997 .
- 1٦- Moscove, Stephen A. and Wright, Arnold, “ Cost Accounting”, 6<sup>th</sup> ed., Houghtou Mifflin Company, Boston, 1990
- 1٧- www. Uqu1.com

- 18- 20. Tarr, James, D. "Activity Based Costing in the Information age", Internet, 2001, [http://www.Theacagrop.com.](http://www.Theacagrop.com/) / Activity Based Costing .
- 19- Tollington, Tony, ABC and TOC Same Cloth as Absorption and Marginal, Different style and cut, Management Accounting, April , 1998.
- 20- Turney, Peter B. and Stratton, Alan J. , "Using ABC to Support Continuous Improvement", Management Accounting , Sep., 1992