



**The distribution of joint costs on dairy products and their role in rationalizing pricing
decisions and improving profitability**

(Applied study in Al-Qadisiyah Dairy Factory)

توزيع التكاليف المشتركة على منتجات الألبان ودورها في ترشيد قرارات التسعير وتحسين الربحية
(دراسة تطبيقية في معمل ألبان القادسية)

* م . م علياء حسين محمد

Abstract:

This research aims to accurately determine the joint costs, and then rely on certain conditions or criteria in choosing the appropriate method for distributing joint costs to joint products and in a manner that ensures accurate calculation of the costs of these products. And the point of separation, in addition to the role of these costs and ways of distributing them to the products participating in the process of rationalizing administrative decisions, and this research was also applied in the Qadisiyah Dairy Factory / one of the formations of the Ministry of Industry and Minerals for the fiscal year ending on 12/31/2020, and the research reached a set of results The most important of them was that there is a possibility to determine the joint costs of the factory of the research sample and then distribute them to the joint products, as well as the possibility of using this data in calculating the costs of joint products correctly and rationalizing the process of administrative decisions, especially those decisions related to pricing joint products, and thus help in improving the profitability these products.

*جامعة القادسية – كلية الطب البيطري

المستخلص :

يهدف هذا البحث إلى تحديد التكاليف المشتركة بصورة دقيقة، ومن ثم الاعتماد على شروط أو معايير معينة في اختيار الطريقة الملائمة في توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة وبما يضمن احتساب تكاليف هذه المنتجات بشكل دقيق، اذ تناول البحث المرتكزات المعرفية للتكاليف المشتركة والمتمثلة بالمنتجات المشتركة والمنتجات العرضية ونقطة الانفصال بالإضافة إلى دور هذه التكاليف وطرق توزيعها على المنتجات المشاركة في عملية ترشيدها القرارات الإدارية، كما وتم تطبيق هذا البحث في مصنع ألبان القادسية/ إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١، وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج وكان من أهمها بأن هناك إمكانية لتحديد التكاليف المشتركة المصنوع عينة البحث ثم توزيعها على المنتجات المشتركة فضلا عن إن هناك إمكانية لاستعمال هذه البيانات في احتساب تكاليف المنتجات المشتركة بشكل صحيح وترشيدها عملية القرارات الإدارية، وخاصةً تلك القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات المشتركة، وبالتالي المساعدة في تحسين ربحية هذه المنتجات .

المقدمة :

من إحدى المواجهات الصعبة التي واجهتها محاسبة التكاليف وطرحت اجتهاداتها العلمية والعملية لمواجهتها تلك التكاليف الخاصة بالمنتجات المشتركة أو التكاليف التي تنفق لإنتاج عدة منتجات في أن واحد من خلال مرحلة أو عدة مراحل إنتاجية، بحيث لا يمكن إنتاج منتج معين من تلك المنتجات دون ظهور المنتجات الأخرى في المجموعة وكذلك لا يمكن التعرف على تلك المنتجات إلا عند نقطة معينة في عملية الإنتاج تدعى نقطة الانفصال. وينظر إلى التكاليف المشتركة على أنها التكاليف التي تنشأ من عمليات التصنيع والتي ينتج عنها عدة منتجات مختلفة والتي لا يمكن تتبعها بصورة مباشرة لأنواع معينة من هذه المنتجات ولهذا يجب توزيعها على المنتجات المشتركة الأساسية لتحديد نصيب كل منتج منها من تلك التكاليف. وهناك عدة طرق لتوزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة وقد تم تقسيم هذه الطرق إلى ثلاث مجاميع رئيسية وهي الطرق التي تعتمد على القيمة البيعية وكذلك الطرق التي تعتمد على المواصفات الكمية بالإضافة إلى الطرق التي تعتمد على المعدلات المحددة مقدماً كأساس في عملية التوزيع .

المبحث الأول :- منهجية البحث

١-١- مشكلة البحث :-

تكمن مشكلة البحث في إن تحديد التكاليف المشتركة ثم توزيعها على المنتجات المشتركة يعتمد على اختيار الطريقة الملائمة لعملية التوزيع، حيث إن هناك أكثر من طريقة لتوزيع التكاليف المشتركة اذ تناسب كل طريقة استخداماً معيناً أو ظروف معينة، لذا فان عدم اعتماد التحديد الدقيق لعناصر تلك

التكاليف واختيار الطريقة غير الملائمة لتوزيعها على المنتجات المشتركة سوف يؤدي إلى تحميل بعض المنتجات المشتركة بتكاليف منخفضة بسبب أن جزءاً مما كان يجب أن تتحمل به من تكاليف قد حملت خطأً على منتجات مشتركة أخرى ظهرت تكلفتها بمستوى أعلى، الأمر الذي لا يساعد في إعطاء الصورة الحقيقية لتكاليف الوحدة الاقتصادية وأرباحها، وعليه فيمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤلات الفكرية الآتية :-

١. ما المقصود بالتكاليف المشتركة وهل يمكن للوحدات الاقتصادية احتسابها وتوزيعها على المنتجات المشتركة وفق الطريقة الملائمة ؟ .

٢. هل يمكن للتكاليف المشتركة أن تساعد الإدارة في ترشيد قرارات التسعير وتحسين الربحية ؟ .

٢-١-٢. هدف البحث :-

يهدف هذا البحث إلى تحديد التكاليف المشتركة بصورة دقيقة، ومن ثم الاعتماد على شروط أو معايير معينة في اختيار الطريقة الملائمة في توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة وبما يضمن احتساب تكاليف هذه المنتجات بشكل دقيق .

٣-١-٣. أهمية البحث :-

تأتي أهمية البحث من أهمية تحديد التكاليف المشتركة والطرق الملائمة لتوزيع تلك التكاليف على المنتجات المشتركة والتي سيكون لها دور كبير في الوصول إلى قياس سليم لتكاليف كل منتج مشترك دون تحميله بتكاليف لم يستفد من خدماتها لغرض تقييم المخزون وتحديد دخل الدورة أي لغرض إعداد القوائم المالية وكذلك مساعدة الإدارة في ترشيد قرارات التسعير وتحسين الربحية .

٤-١-٤. فرضية البحث :-

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها (إن تحديد التكاليف المشتركة واختيار الطريقة الملائمة لتوزيعها على المنتجات المشتركة يساعد الإدارة في ترشيد قرارات التسعير وتحسين الربحية).

٥-١-٥. منهج البحث :-

يعتمد البحث على المنهج الوصفي في عرض ودراسة مساهمات الباحثين المنشورة المتمثلة بالكتب والدوريات والرسائل والأطاريح الجامعية التي تخص موضوع البحث واختبار فرضيته، فضلاً عن استعمال المنهج التحليلي في دراسة البيانات الخاصة بعينة البحث .

٦-١-٦. عينة البحث :-

تمثلت عينة البحث بمصنع ألبان القادسية إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية، وتم تطبيق هذا البحث في المصنع عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١، باعتبارها الأقرب للواقع الحالي لأداء المصنع من غيرها من السنوات بهدف إيضاح إجراءات تحديد وتوزيع تلك التكاليف وبيان دورها في ترشيد قرارات التسعير وتحسين الربحية .

المبحث الثاني :- الإطار النظري للبحث

٢-١- مفهوم المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية :-

ينظر الى المنتجات المشتركة على إنها المنتجات الرئيسية للعملية الإنتاجية، وكل منتج مشترك له قيمة بيعية أساسية، لذلك فإن هذه المنتجات تسمى بالمنتجات الأساسية أو الرئيسية أو الأولية (الجبوري، ٢٠٠٨: ٣٦٢)، وبذلك فهي اثنان أو أكثر من المنتجات النهائية غير المتشابهة التي تنتج من مادة أولية واحدة أو مرحلة إنتاجية واحدة (Anthony & Reece, 1995:462)، وعرفت أيضاً بأنها تلك المنتجات التي يتم إنتاجها معاً بعملية إنتاجية واحدة أو سلسلة من العمليات الإنتاجية وباستخدام مستلزمات الإنتاج نفسها (المواد، الأجور، التكاليف الصناعية غير المباشرة) ويكون لكل من هذه المنتجات أهمية متقاربة من حيث القيمة البيعية أو تكلفة الإنتاج أو الربح المحقق. وإن الإنتاج المشترك يأتي من كون هذا النوع من الإنتاج وبهذا الشكل يكون لأجل الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، كما قد تكون طبيعة الصناعة نفسها تقتضي هذا النمط من الإنتاج كما هو الحال في صناعة تصفية النفط. (رشيد والعبادي، ١٩٩١: ١٨٩).

وتتميز المنتجات المشتركة بأنها تشترك في عملية تصنيع واحدة وتستخدم نفس مستلزمات الإنتاج (المواد، الأجور، المصروفات) خلال مرحلة التشغيل المشتركة حتى نقطة الانفصال كما ان هناك أكثر من منتج يتم إنتاجها داخل نفس المرحلة في الوحدة الاقتصادية (السيدية، ٢٠٠١: ٤٧٩) وبحيث لا يمكن إنتاج منتج مفرد دون إنتاج المنتجات الأخرى، وإن المنتجات المشتركة لا يمكن تمييزها كمنتجات فردية مختلفة إلا بعد الوصول إلى نقطة معينة بالعملية الإنتاجية تسمى نقطة الانفصال (Hansen & Mowen, 2003:716).

إما بالنسبة للمنتجات العرضية فهي المنتجات أو المخرجات من عملية الإنتاج المشترك التي تكون كمياتها قليلة أو صافي القيمة البيعية لها منخفضة عند مقارنتها بالمنتجات المشتركة، وفي حالات أخرى نجد أن المنتج العرضي قد لا ينشأ من أي عملية صناعية وإنما ينشأ من عملية تهيئة المواد الأولية قبل أن تستخدم في صناعة المنتج الرئيسي. أن المنتجات العرضية هي تلك المنتجات التي تنشأ بشكل طارئ من عملية إنتاج المنتجات المشتركة، أو التي تصنع من المخلفات التي تبقى من هذا الإنتاج (الجبوري، ٢٠٠٨: ٣٦٣).

وتكون المنتجات العرضية ذات قيمة بيعية أعلى من القيمة البيعية للمخلفات (السيدية، ٢٠٠١: ٤٩١) كما أن الأولى تظهر نتيجة لعمليات صناعية مقصودة بينما الثانية تظهر نتيجة لضعف الكفاءة الإنتاجية. عندما يكون هناك إنتاج ذو قيمة مبيعات ضئيلة ويتم معالجته ما بعد نقطة الانفصال فيجب اعتباره منتجاً عرضياً وليس خردة على الرغم من حقيقة أن المنتج الذي لا يتم معالجته بعد نقطة الانفصال لا يعني بالضرورة اعتباره خردة (Drury, 2002:185) أي أن إجراء العمليات الإضافية

على المخلفات غير مرغوب فيها لأنه على الأكثر تحقق خسارة، وبعبارة أخرى، إن المنتجات العرضية قد تكون بحاجة إلى تكاليف بعد نقطة الانفصال في حين أن المخلفات تكون معدة للبيع عند نقطة الانفصال (Watts,1996:564) .

٢-٢- مفهوم وأهمية التكاليف المشتركة :-

ينظر الى التكاليف المشتركة بأنها التكاليف التي تنشأ من عمليات التصنيع والتي ينتج عنها عدة منتجات مختلفة، ولهذا يجب توزيعها على المنتجات المشتركة الأساسية في الشركة لتحديد نصيب كل منتج منها من تلك التكاليف أو أنها التكاليف التي تنشأ من عملية تصنيع اثنين أو أكثر من المنتجات، والتي لا تضم فقط تكلفة المواد وإنما تضم أيضاً تكاليف تحويل المواد الى منتجات نهائية (Edmonds,et.al,2003:203) .

إن عناصر التكاليف اللازمة لتصنيع المنتجات المشتركة تتكون من تكلفة المواد المباشرة، وتكلفة الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى ، ويمكن توضيح هذه العناصر من خلال الفقرات الآتية :- (Morse,et.al,2002:138)

أولاً:- المواد المباشرة :- يقصد بالمواد المباشرة مجموعة المواد الخام التي يمكن تحديدها وتحميلها مباشرة لمنتج معين بذاته، فعلاقتها عادةً بالمنتج واضحة وقاطعة، وتشكل غالباً جزءاً أساسياً في هذا المنتج كالخشب بالنسبة للأثاث والحديد بالنسبة للسيارات. (هيتجر وماتولتس، ٢٠٠٣ :٤٣) . وان التكاليف المباشرة هي التكاليف المرتبطة بهدف التكلفة، والتي يمكن تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصادياً. أما التكاليف غير المباشرة لغرض التكلفة فهي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة، ولكن لا يمكن تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصادياً. (هورنجرن وآخرون، ١٩٩٦ :٧٨٤) .

ثانياً:- الأجور المباشرة :- يقصد بالأجور المباشرة تكلفة العمال التي يمكن تتبعها وتحديدها وتحميلها بشكل مباشر على منتج معين بذاته، والتي تشارك بشكل أساسي في إنتاج هذا المنتج، إن العمال الذين يقومون بإنتاج عدة منتجات وذلك من بداية المعالجة الإنتاجية للمادة الأولية الخام عبر المرحلة أو المراحل الإنتاجية المتعاقبة ولغاية نقطة الانفصال فأجورهم تعد تكاليف مشتركة وليس تكاليف خاصة بمنتج بذاته (هيتجر وماتولتس، ٢٠٠٣ :٤٣) .

ثالثاً:- التكاليف الصناعية غير المباشرة :- تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تعد جزءاً من تكلفة إنتاج المنتجات المشتركة على كافة بنود التكاليف المخصصة والعامه. إن مشكلة التكاليف المخصصة للمراكز الإنتاجية هي نفس مشكلة المواد والأجور المشتركة بالنسبة لعلاقتها بالمراكز الإنتاجية والمنتجات المشتركة (Morse,et.al,2002:138) .

إما عن أهمية احتساب التكاليف المشتركة وتوزيعها على المنتجات المشتركة بشكل عادل فأن ذلك يساعد الوحدة الاقتصادية بالآتي :- (Horngren,et.al,2009:558)

١. اعداد التقارير المالية :- وتتمثل بإعداد القوائم المالية وتقارير ضريبة الدخل للأطراف الخارجية بالإضافة الى إعداد التقارير المالية الداخلية مثل التقارير تستخدم في تحليل ربحية الأقسام التي تؤثر في تقييم الأداء الإداري للقسم .

٢. تقييم الأداء :- يعتبر توزيع التكاليف المشتركة مفيداً في مجال تقييم الأداء ولو بصفة جزئية وذلك إذا كنا نستخدم فكرة مراكز الربحية لتقييم الأداء. فإذا كانت هناك تكلفة تنفق بصفة مشتركة لإنتاج منتج يتم إنتاجها عن طريق قسمين إنتاجيين مختلفين فإنه يجب توزيع تلك التكلفة المشتركة على المنتجين بما يسمح بتقييم أداء كل من القسمين .

٣. التخطيط والرقابة :- إن توزيع التكاليف المشتركة يفيد في مجالات التخطيط والرقابة على نشاطات كافة الأقسام ومراحل الإنتاج قبل وبعد نقطة الانفصال، كما يفيد في تحقيق هدف تسعير وحدات الإنتاج من مختلف المنتجات .

٤. تحديد أسعار التحويل بين الأقسام :- ويتمثل بالمساعدة في تحديد أسعار التحويل الداخلية من قسم الى آخر وخصوصاً عندما يتم تقييم أداء الأقسام على أساس رقم صافي الربح. وتظهر أهمية توزيع التكاليف المشتركة لقياس التكاليف للتعرف على أرباح وخسائر كل منتج حسب طريقة التوزيع المطبقة .

٥. المساعدة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية :- أي ترشيد القرارات الإدارية وتقييم خطوط الإنتاج الحالية ودراسة سياسات التعديل في الطاقات المختلفة، مثل قرارات تحديد نسب الاستغلال المناسبة لطاقة التشغيل، وقرارات تحديد نسب المزج الإنتاجي الأفضل بين المنتجات وغيرها من القرارات .

٣-٢ طرق توزيع التكاليف المشتركة :-

نظراً لأهمية توزيع التكاليف المشتركة ودورها الأساسي في عملية اتخاذ القرارات، ونظراً لتعدد طرق التوزيع المتاحة في الفكر المحاسبي بشكل جعل من عملية اختيار وتفضيل إحداها أمراً غير يسير. لذا فمن الخطورة بمكان أن يتم توزيع تلك التكاليف على المنتجات المشتركة باستخدام طرق حكمية غير موضوعية والتي تؤثر بشكل أو بآخر في تحديد التكلفة النهائية لكل منتج من المنتجات المشتركة، كما قد تؤثر سلباً في معلومات التكلفة التي لا بد من توافرها لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات. وهناك عدة طرق لتوزيع التكاليف المشتركة، وهي كالآتي :-

أولاً : طريقة القيمة البيعية عند نقطة الانفصال :-

تطبق هذه الطريقة في كثير من الحالات لأنها تفترض أن القيمة البيعية تعبر عن التكاليف، وارتفاع سعر بيع منتج عن الآخر يعني أن تكلفة الأول أكبر من تكلفة الثاني. وفي ظل هذه الطريقة ستكون نسبة مجمل الربح متماثلة في جميع المنتجات نسبةً إلى المبيعات أو القيمة البيعية. (Bhattacharyya & Dearden,1996:467) إن تساوي نسبة مجمل الربح للمنتجات نتيجة

متوقعة لاستخدام قيمة المبيعات عند نقطة الانفصال عندما لا يوجد مخزون أول الفترة وان كل المنتجات تم بيعها عند نقطة الانفصال. (هورنجرن وآخرون، ١٩٩٦:٨٨٧)، ويتم احتساب نصيب المنتج من التكاليف المشتركة كما يأتي:

نصيب المنتج من التكاليف المشتركة = إجمالي التكاليف المشتركة × نسبة القيمة البيعية للمنتج إلى إجمالي القيمة البيعية

نسبة القيمة البيعية للمنتج إلى إجمالي القيمة البيعية = القيمة البيعية لكل منتج / إجمالي القيمة البيعية وبالرغم من أن هذه الطريقة تمتاز بالسهولة الحسابية، وأخذها بنظر الاعتبار القيمة البيعية لكل نوع من المنتجات المشتركة، (Blocher, et. al., 1999:562)، إلا أن أهم ما يعيب هذه الطريقة ما يلي :- (الجبوري، ٢٠٠٨: ٣٦٤)

١. تفترض هذه الطريقة أن المنتجات المشتركة تباع بحالتها بعد الانفصال وان كان في كثير

من الحالات تتعرض بعض (أو كل) هذه المنتجات لمزيد من العمليات الصناعية التي تجري في مراحل مستقلة ومنفصلة عن المراحل التي تتطلبها المنتجات الأخرى .

٢. قد تتغير أسعار بيع المنتجات المشتركة نتيجة عوامل خارجية متعددة كالمنافسة وتغير

القوة الشرائية للنقود، وغيرها من العوامل. مما يؤدي إلى تغير نصيب كل منتج من

التكاليف المشتركة خلال الفترات المتتالية على الرغم من عدم تغير التكاليف المشتركة من

فترة لأخرى مما يؤثر في أساس تحديد تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون من المنتجات

المشتركة من فترة لأخرى .

ثانياً : طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق :-

هناك حالات لا يمكن فيها بيع كافة المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال مباشرة، وإنما يتطلب الأمر

ضرورة إجراء عمليات صناعية إضافية قبل بيعها لجعلها صالحة للبيع، فعندما لا تتوفر القيمة البيعية

للمنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال، أي بمعنى آخر، عندما لا تتوفر أسعار بيع بعض أو كل

المنتجات عند نقطة الانفصال، في هذه الحالة يتم اللجوء إلى طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق، والتي

هي عبارة عن القيمة البيعية للمنتج عند أول نقطة يمكن بيعه فيها مطروحاً منها كافة التكاليف المضافة

التي تقع بعد نقطة الانفصال (Maher, 1997:291) .

وبعد تحديد صافي القيمة البيعية للمنتجات يتم حساب نسبة التوزيع بقسمة القيمة البيعية للمنتج على

إجمالي القيمة البيعية لكل المنتجات. ولتحديد نصيب المنتج من التكاليف المشتركة يتم ضرب نسبة

المنتج في التكاليف المشتركة. وبعد تحديد نصيب المنتج من التكاليف المشتركة يتم جمعها مع التكاليف

المضافة الخاصة بالمنتج للتوصل إلى إجمالي تكاليف المنتج. وتتلخص عيوب هذه الطريقة بما يأتي:-

(Bhattacharyya & Dearden, 1996:468)

١. تؤدي هذه الطريقة إلى اختلاف نسبة مجمل ربح المنتجات على الرغم من استخدام مقاييس سوقية كأساس لتوزيع التكاليف المشتركة لأنها تفترض أن التكاليف المضافة لا تحقق أرباحاً للوحدة الاقتصادية .

٢. بعدت هذه الطريقة عن عدالة توزيع التكاليف المشتركة حيث أن خصم التكاليف المضافة من القيمة البيعية للمنتج يؤثر في نصيبه من التكاليف المشتركة تبعاً لضآلة أو ضخامة حجم التكاليف المضافة .

ثالثاً : طريقة نسبة مجمل الربح الثابتة :-

نظراً للانتقادات الموجهة إلى الطريقة السابقة تفترض هذه الطريقة أن التكاليف المشتركة والتكاليف المضافة تحققان نفس نسبة مجمل الأرباح، لذلك يتم جمعها معاً ويوزع المجموع على المنتجات المشتركة على أساس القيمة البيعية النهائية للمنتجات، وقد أشار Horngren إلى إن هناك ثلاث خطوات لتطبيق طريقة نسبة مجمل الربح وهي كالآتي : (Horngren,et.al.,2009:178)

١. احتساب نسبة مجمل الربح الإجمالي لكافة المنتجات مجتمعة.
٢. استخدام هذه النسبة لاحتساب مجمل الربح لكل منتج على حدة، ومن ثم طرح مجمل الربح من قيمة المبيعات النهائية للحصول على إجمالي التكاليف لكل منتج.
٣. طرح التكاليف المضافة المتوقعة من إجمالي التكاليف للحصول على توزيع التكاليف المشتركة .

إن من مزايا هذه الطريقة إنها راعت تضافر ومساهمة كل من التكاليف المشتركة والتكاليف المضافة في تحقيق إيراد المبيعات والأرباح، وعلى الجانب الآخر يمكن انتقادها على أساس أن التكاليف قد لا تحقق نفس نسبة مجمل الربح، أي أنها تعتمد على فرض أساسي ضعيف وهو أن كل المنتجات إنما تحقق نفس نسبة التكاليف إلى قيمة المبيعات، هذا فضلاً عن أن هناك وجهاً آخر من أوجه القصور لهذه الطريقة حيث أنها تستخدم كافة التكاليف المضافة عند حساب نسبة مجمل الربح الثابتة، والنتيجة هي أن تكلفة المخزون قد تشمل ضمناً تكاليف تسويقية وتكاليف أخرى بنهاية سلسلة القيمة (هورنجرن وآخرون، ١٩٩٦:٨٩٣) .

رابعاً : طريقة وحدات الإنتاج المادية :-

تحاول هذه الطريقة توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة على أساس معامل طبيعي معين تشترك فيه جميع المنتجات ، حيث تقوم هذه الطريقة بتوزيع التكاليف المشتركة على أساس حجم النشاط عند نقطة الانفصال. وتفضل الوحدات الاقتصادية استخدام هذه الطريقة عندما تكون أسعار المنتجات متقلبة كثيراً وفي بعض الأحيان تستخدم هذه الطريقة عندما تكون هناك عمليات تصنيعية مهمة تحدث بين نقطة الانفصال وأول نقطة يجري بيع المنتج فيها، أو عندما تكون أسعار المنتجات

غير متوفرة سوقياً، ويتم توزيع التكاليف المشتركة بموجب هذه الطريقة على أساس نسبة كل منتج من الحجم الإجمالي للإنتاج وكما يأتي :- (Hilton,etal.,2000,325)

نصيب المنتج من التكاليف المشتركة = إجمالي التكاليف المشتركة للإنتاج × نسبة المنتج إلى إجمالي الإنتاج

نسبة المنتج إلى إجمالي الإنتاج = كمية إنتاج كل منتج / إجمالي كمية الإنتاج

وتقوم هذه الطريقة على أساس أنه طالما أن كل المنتجات تمر على مرحلة واحدة، فلا يوجد مبرر للفرقة بينها عند توزيع تكاليف هذه المرحلة. ولذلك فهي تنظر إلى الإنتاج وكأنه منتج واحد، أن هذه الطريقة تقوم على افتراض إن كل منتج مشترك قد استفاد بنفس الدرجة من التكاليف المشتركة مما أدى إلى تساوي تكلفة الوحدة لكل منتج من تلك المنتجات (Drury,2002:175).

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة الحسابية في توزيع التكاليف المشتركة، وتعتبر مقبولة ونتائجها مرضية إذا كانت المنتجات المشتركة هي ذاتها مشتركة في خواصها وأهميتها النسبية ووحداتها القياسية. ومن عيوب هذه الطريقة بعدها عن العدالة في توزيع التكاليف المشتركة، حيث يلاحظ إن توزيع التكاليف المشتركة حسب هذه الطريقة لا يشترط أن يكون هناك علاقة بين نصيب المنتج من التكاليف وبين مساهمة هذا المنتج في الإيراد. وهكذا نجد أن المنتجات ذات الإيرادات العالية قد تنصب عليها تكاليف أقل عند توزيعها والعكس صحيح. (السيدية، ٢٠٠١، ٤٨١).

خامساً : طريقة كمية الخامات أو المواد :-

وفق هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة بنسبة كمية المواد الأولية المستخدمة في إنتاج كل منها إلى مجموع كميات المواد المستخدمة في إنتاجها جميعاً. وتتشابه هذه الطريقة مع طريقة وحدات الإنتاج المادية من حيث مجالات استخدامها وتمتاز بالسهولة الحسابية، إلا أنها تتعرض للانتقادات الآتية :- (Maher,1997:292)

١. تأخذ هذه الطريقة في الاعتبار عنصراً واحداً من عناصر التكاليف وهو مقدار ما يحويه كل منتج من المادة الخام الرئيسة ولا تعطي أهمية للعناصر الأخرى للتكاليف والتي قد لا تقل أهميته من عنصر المواد.

٢. قد يؤدي تحميل الوحدة من المنتجات ذات القيمة البيعية المرتفعة نفس تكلفة الوحدة من المنتجات ذات القيمة البيعية المنخفضة إلى تقييم هذه الوحدات الأخيرة - في بعض الحالات - بأعلى من قيمتها البيعية.

سادساً : طريقة المعدل الموزون أو المتوسط المرجح :-

تحاول هذه الطريقة ملافاة عيب الطرق السابقة، فهي تأخذ في الحسبان اختلاف نوعية أو جودة المنتجات المشتركة. فيعطي للوحدات العددية المنتجة "وزناً أو رقماً" معيناً يتناسب مع كمية المواد الخام الداخلة في الصنع أو مع صعوبة الإنتاج أو مع الزمن الذي يستغرقه إنتاج كل نوع أو مع نوع

العامل المباشر المستخدم... وهكذا، ويتم توزيع التكاليف المشتركة على أساس أرقام مرجحة لقياس متوسط تكلفة الوحدة المرجحة، حيث أن : (Hilton,etal.,2000,325)

نقاط التوزيع للمنتج = عدد الوحدات المنتجة × نقاط التوزيع للوحدة

المتوسط المرجح للمنتج = إجمالي التكاليف المشتركة / إجمالي نقاط التوزيع للمنتجات

نصيب المنتج من التكاليف المشتركة = المتوسط المرجح للمنتج × نقاط التوزيع للمنتج

على الرغم من أن هذه الطريقة حاولت التغلب على مشاكل الطرق السابقة عند استخدام أوزان للأهمية النسبية، إلا أنها قد لا تراعي قدرة المنتجات على التحمل، لأن بعضها قد يظهر أرباحاً وبعضها الآخر قد يظهر خسارة. أي أنها قد لا تراعي أهمية القيمة البيعية والأرباح المحققة من كل منتج من المنتجات المشتركة، ومن عيوبها أيضاً أنها تعتمد على الرأي الشخصي في تحديد الأوزان، حيث أن عدم الدقة في اختيار عوامل التوزيع سوف يؤدي بالضرورة إلى أرقام مضللة، كما أن عملية تجميع معدلات التوزيع غير صحيح رياضياً لاختلاف التكلفة اللازمة لكل منتج، مما جعل البعض ينادي بعمل معدل توزيع لكل نوع من التكاليف (Drury,2002:175).

٢-٤- دور توزيع التكاليف المشتركة في ترشيد قرارات تسعير المنتجات وتحسين ربحيتها :-

تعد قرارات التسعير من أهم القرارات التي تتخذها الوحدة الاقتصادية، حيث يقع على عاتقها ضرورة تحديد أسعار منتجاتها للمحافظة على استمرارها وللوصول إلى أفضل سعر بيع فإنه يجب معرفة العلاقة الموجودة بين التكلفة وسعر البيع وهذا مرتبط بظروف السوق بينما تحدد ظروف السوق والتكاليف الحد الأدنى والأعلى للسعر، فإن ظروف المنافسة تساعد على تحديد بين أي من هذين الحدين يقع السعر النهائي للمنتج وهنا لا بد من التمييز بين الحالتين الآتيتين: في حالة التنافس التام وفي حالة التنافس غير التام (البالكي، ٢٠٠٦: ٥٥-٥٦).

في التنافس التام ليس هناك مشكلة تسعير لأن الأسعار محددة من قبل السوق وعلى الوحدة الاقتصادية أن تبيع منتجاتها بتلك الأسعار وإلا فإنها سوف لا تبيع شيئاً. وفي حالة كهذه فالعلاقة بين التكلفة والسعر ستكون معكوسة إذ أن السعر سيستخدم في تحديد التكلفة وليس العكس (الحارس، ٢٠٠٤: ٢١٨).

أما في حالة التنافس غير التام، فيحدد سعر البيع وذلك بإضافة هامش معين على التكلفة والتكاليف أنواع منها ما هو ثابت لا يتغير مع حجم الإنتاج ومنها ما هو متغير حسب مستويات الإنتاج، وبالتالي فإن السعر النهائي يعتمد على أي نوع من أنواع التكاليف الواجب تغطيته في المدى القصير أو الطويل. وهذا في الواقع يعتمد على عدة عوامل أخرى منها أهداف الوحدة الاقتصادية، وظروف الطلب، وغيرها، فعلى سبيل المثال تستخدم إدارة وحدة اقتصادية معينة طريقة التكاليف الكلية في تحديد أسعار منتجاتها (محلياً)، فإذا تعرضت الإدارة إلى طلب خارجي (تصدير) بسعر يقل عن تلك المحددة بطريقة التكلفة الكلية وكانت هناك طاقة عاطلة غير مستغلة ولا يمكن استخدامها في منافذ

البيع المحلية، لذا فمن الأفضل في هذه الحالة (التصدير) أن تسعر الإدارة منتجاتها بأي سعر يزيد على التكلفة المتغيرة لتلك المنتجات. فإذا أصرت الإدارة على استرجاع مجموعة التكاليف (كما هو الحال عند البيع محلياً) سوف يضيع عليها فرصة تحقيق أرباح إضافية (هيتجر وماتولتس، ٢٠٠٣: ١٩٨).

أي أن قرارات التسعير يمكن أن تختلف بشكل كبير في بعدها الزمني أو في مضمونها، وبالتالي لا توجد طريقة وحيدة لحساب تكلفة المنتج تكون ملائمة بصفة عامة لاتخاذ قرارات التسعير، أي أن الإدارة يمكن أن تستخدم مقاييس مختلفة لتكلفة المنتج وبالشكل الذي يفيد في اتخاذ قرارات تسعير مختلفة. (هورنجرن وآخرون، ١٩٩٦: ٦٦٢).

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة يمكن أن يساعد في ترشيد قرارات تسعير المنتجات وتحسين ربحيتها، وبالشكل الذي يحسن من أداء الوحدة الاقتصادية بشكل عام.

المبحث الثالث :- الجانب العملي للبحث

١-٣- نبذة تعريفية عن مصنع ألبان القادسية ونظامه المحاسبي :-

يعد مصنع ألبان القادسية إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية، تأسس المصنع في سنة ١٩٨٢ وهو مختص بصناعة الألبان بكافة أنواعها المختلفة ذات الجودة العالية التي يمكن أن تلبى حاجات الزبائن، ويقوم المصنع بتسويق منتجاته إلى كافة محافظات البلاد. ويعتمد مصنع ألبان القادسية على النظام المحاسبي الموحد في تنظيم حساباته، إما نظام التكاليف المتبع من قبل المصنع فهو نظام التكاليف الفعلية، وقد تم تخصيص الفصول (٥-٩) لحسابات التكاليف في النظام المحاسبي الموحد المتبع في المصنع، وتنظم حسابات تكاليف المصنع من قبل قسم التكاليف في المصنع ويتم إعداد تلك الحسابات على ضوء البيانات والمعلومات التي تقدمها شعبة الحسابات المالية، ومن أجل تحديد تكلفة منتجات المصنع وأسعار بيعها، فيقوم قسم حسابات التكاليف بالمصنع بإعداد قائمة تكاليف موحدة للمصنع تبين تكلفة منتجاتها وتبين أيضاً نتيجة النشاط من ربح أو خسارة وترفع إلى لجان التسعير التي تقوم بتحديد الأسعار لجميع المنتجات.

وبالنسبة لطبيعة العمليات الإنتاجية في المصنع فيمثل الحليب الخام المادة الرئيسية لمنتجات المصنع، ويتكون من مزيج طبيعي من الماء والدهن والجوامد غير الدهنية أو المواد الصلبة مثل البروتينات، واللاكتوز، ومكونات أخرى، ويقوم المصنع بمعاملة الحليب الخام بمعاملات خاصة كتعديل نسبة الدهن فيه والبسترة والتجيس والتعقيم، كما يقوم أيضاً بتحويل الحليب الخام إلى منتجات متعددة يركز بعضها على فرز كميات الدهن الموجودة فيه، ويمكن توضيح العمليات الإنتاجية التي يمر عليها كل منتج إلى مراحل مستقلة، تمثل كل مرحلة مركزاً إنتاجياً، فبعد استلام الحليب الخام من قبل مركز الاستلام يمر بالمرحلة الإنتاجية الآتية :-

١. مرحلة الفرز والتوحيد :- تعد مرحلة الفرز والتوحيد نقطة البداية للعملية الإنتاجية في المصنع، فبعد استلام الحليب الخام من قبل مركز الاستلام تجري عليه مجموعة من الفحوصات الكيماوية وبكتريولوجية من قبل قسم السيطرة النوعية مثل فحص نسبة الدهن وفحص الحموضة، وفحص المواد الصلبة، وفحص المثيلين وغيرها .

٢. مرحلة تصنيع الحليب المعقم والحليب المطعم :- بعد انتهاء عملية الفرز يرسل الحليب المفروز إلى خزان الحليب حيث يوحد الحليب على نسبة ١٥,١٥% من الدهن ثم يعقم على درجة حرارة ١٤٠م° لمدة ١٥ ثانية داخل جهاز تبادل حراري، ومن ثم يضخ الحليب إلى جهاز التجنيس تحت درجة حرارة ٥٠-٦٠م° وبعدها يبرد إلى حرارة ٣٥م° ثم يرسل إلى خزانات الحليب ومنها إلى جهاز التعبئة .

٣-٢- توزيع التكاليف المشتركة في مصنع ألبان القادسية :-

سيتم البحث على منتجين من منتجات المصنع وهما الحليب المعقم والحليب المطعم اللذان يتم انتاجهما في مرحلة انتاجية واحدة قبل نقطة الانفصال وبذلك فإن هذين المنتجين يتعرضان إلى مجموعة من المشاكل المحاسبية المتعلقة بضرورة توزيع التكاليف المشتركة عليهما بدقة عالية بهدف المساعدة في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة .

وفيما يتعلق بالعمليات الانتاجية الخاصة بالمعمل فإن الحليب الخام يمثل المادة الرئيسة لمنتجات المصنع، ويتكون من مزيج طبيعي من الماء والدهن والجوامد غير الدهنية أو المواد الصلبة (مثل البروتينات، واللاكتوز، ومكونات اخرى). ويدخل في صناعة العديد من المنتجات، حيث يقوم المصنع بمعاملة الحليب الخام بمعاملات خاصة كتعديل نسبة الدهن فيه والبسترة والتجنيس والتعقيم، كما يقوم أيضاً بتحويل الحليب الخام إلى منتجات متعددة يركز بعضها على فرز كميات الدهن الموجودة فيه، ويركز البعض الآخر على تعريض الحليب المتبقي بعد الفرز لتأثير أنواع مختلفة من البكتريا والانزيمات تحت ظروف معينة ولمدد محدودة .

وبهدف قياس التكاليف المشتركة التي تنشأ داخل مرحلة الفرز والتوحيد، ومن اجل توضيح إجراءات تحديد تكاليف المنتجات المشتركة للمصنع، وفرض الرقابة عليها، وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بها، ينبغي حصر عناصر التكاليف وتحليلها إلى عناصرها المختلفة في مجموعات متجانسة للتعبير عن أنواع تلك العناصر. وفيما يلي عناصر التكاليف المشتركة في مرحلة الفرز والتوحيد :-

١. تكاليف المواد المباشرة :- يعتبر الحليب الخام المادة الرئيسة لمنتجات المصنع، ويضاف في بداية مرحلة الفرز والتوحيد. ويعد من أهم عناصر الإنتاج في المصنع، حيث يمثل النسبة

الأكبر من تكاليف الإنتاج في هذه المرحلة، وتبلغ تكلفة المواد المباشرة في مرحلة الفرز والتوحيد ٣٥٤٣٥٣٧٨ دينار .

٢. تكاليف العمل المباشرة :- يمثل هذا البند الاجور المصروفة على مرحلة الفرز والتوحيد مباشرة، وهو بذلك يمثل مجموع ما يتقاضاه العاملين من رواتب مقابل عملهم في هذه المرحلة. ويبلغ عدد العاملين في مرحلة الفرز والتوحيد ١٧ عامل وتبلغ تكلفتهم ٩٨١٥٣٠٠ دينار .

٣. التكاليف الصناعية غير المباشرة :- لغرض تحديد ت.ص.غ. مباشرة لمرحلة الفرز والتوحيد، والتي تمثل تكاليف مشتركة بين المنتجين (الحليب المعقم والحليب المطعم)، وتتمثل هذه التكاليف بالمكافآت والوقود والأدوات الاحتياطية واللوازم والمهمات والملابس والماء والكهرباء والصيانة، وقد بلغ اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لمرحلة الفرز والتوحيد ٤٥٨٥٧٢٢ دينار .

وعليه، فيمكن توضيح التكاليف المشتركة لمصنع ألبان القادسية محل البحث خلال سنة ٢٠٢٠ وكما موضح بالجدول الآتي :-

جدول (١) التكاليف المشتركة لمصنع ألبان القادسية خلال سنة ٢٠٢٠

عناصر التكاليف المشتركة	المبلغ	النسبة المئوية
المواد المباشرة	٣٥٤٣٥٣٧٨	٧١,١٠%
الأجور المباشرة	٩٨١٥٣٠٠	١٩,٧٠%
التكاليف الصناعية غير المباشرة	٤٥٨٥٧٢٢	٩,٢٠%
المجموع	٤٩٨٣٦٤٠٠	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث .

وبعد تحديد التكاليف المشتركة في مرحلة الفرز والتوحيد، فيطلب الأمر توزيع هذه التكاليف بين المنتجين المشتركين في العملية الإنتاجية المتمثلين بالحليب المعقم والحليب المطعم وسيتم الاعتماد على الطريقة الكمية وذلك بسبب تقلب أسعار البيع، وعدم التعرف على أسعار بيع المنتجين عند نقطة الانفصال، حيث ان هناك عمليات تصنيعية إضافية بعد نقطة الانفصال أي أن جميع المنتجات المشتركة للمصنع لا يمكن بيعها دون هذه العمليات . وتبلغ كمية الحليب المنتجة ١٩٨ طن منها ١٢١ طن حليب معقم، اما الحليب المطعم ٧٧ طن، وسيتم توزيع التكاليف المشتركة على كلا المنتجين على أساس الإنتاج النسبي لكمية كل منتج وعلى النحو الآتي:

نصيب كل منتج من التكاليف المشتركة = التكاليف المشتركة × الإنتاج النسبي لكل منتج

نصيب الحليب المعقم = $49836400 \times (121 \div 196) = 30766348$ دينار

نصيب الحليب المطعم = $49836400 \times (77 \div 196) = 19070052$ دينار.

وبعد اكمال مرحلة الفرز والتوحيد يتم الدخول بالمرحلة الثانية والأخيرة لإكمال تصنيع الحليب المعقم والمطعم اذ يتضمن خطين انتاجيين، وقد امكن احتساب التكاليف الخاصة بكل منتج من خلال هذين الخطين اذ بلغت التكاليف الخاصة للحليب المعقم 20655744 دينار اما التكاليف الخاصة للحليب المطعم فقد بلغت 25426500 دينار. وعليه فيمكن توضيح التكاليف المشتركة والتكاليف الخاصة لكل منتج من خلال الجدول الآتي :-

جدول (٢) التكاليف المشتركة والتكاليف الخاصة لمنتجي الحليب المعقم والحليب المطعم

البيان	الحليب المعقم	الحليب المطعم
نصيبه من التكاليف المشتركة	٣٠٧٦٦٣٤٨	١٩٠٧٠٠٥٢
التكاليف الخاصة	٢٠٦٥٥٧٤٤	٢٥٤٢٦٥٠٠
المجموع	٥١٤٢٢٠٩٢	٤٤٤٩٦٥٥٢

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الاحتمالات السابقة .

وبعد تحديد نصيب كل منتج من التكاليف المشتركة بالإضافة إلى تكاليفه الخاصة فقد تم التوصل إلى التكلفة الإجمالية لكلا المنتجين خلال سنة ٢٠١١، وكذلك التعرف على أسعار بيع المنتجين، فيمكن استخدام هذه البيانات في عملية اتخاذ القرارات في مصنع ألبان القادسية وكالاتي :-

٣-٣- دور توزيع التكاليف المشتركة في ترشيد قرارات تسعير المنتجات وتحسين الربحية :-

تعتمد الشركة العامة لمنتجات الألبان على التكاليف الصناعية الكلية مضافاً إليها هامش ربح وذلك لتغطية التكاليف غير الصناعية وتحقيق ربح مستهدف من كل منتج كأساس في تسعير منتجاتها. حيث يتم تسعير منتجات الشركة من قبل لجان التسعير اعتماداً على قوائم التكاليف المعدة من قبل قسم حسابات التكاليف والموحدة على مستوى الشركة ككل. ومن جهة أخرى نجد أن هدف التسعير في الشركة أعلاه هو تقديم منتجات الألبان إلى المواطنين بأسعار منخفضة مع تحقيق هامش ربح بسيط يضمن لها استمرارها في السوق، ويمكن توضيح ربحية منتجي الحليب المعقم والحليب المطعم وكما موضح بالجدول بالآتي :-

جدول (٣) ربحية منتجي الحليب المعقم والحليب المطعم

البيان	الحليب المعقم	الحليب المطعم
إيراد المبيعات	٦٠٥٥٤٣٢٤	٥٢٦٥٥٩٠٦
تطرح : إجمالي التكاليف	٥١٤٢٢٠٩٢	٤٤٤٩٦٥٥٢
= صافي الربح (دينار)	٩١٣٢٢٣٢	٨١٥٩٣٥٤
÷ عدد الوحدات المنتجة (طن)	١٢١	٧٧
= ربحية المنتج (دينار/طن)	٧٥٤٧٣	١٠٥٩٦٦

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الاحتمالات السابقة .

يتضح من خلال الجدول أعلاه، إن ربحية منتج الحليب المعقم بلغت ٧٥٤٧٣ دينار، إما ربحية الحليب المطعم فبلغت ١٠٥٩٦٦ دينار، لذلك يمكن القول بأن سياسة التسعير الموحدة على مستوى جميع المصانع والمعتمدة من قبل الشركة أعلاه هي سياسة غير سليمة ولا تحقق أهدافها من حيث تحقيق الأرباح، إذ لا تأخذ في نظر الاعتبار ظروف كل مصنع وهيكل التكاليف في كل مصنع وصعوبات الإنتاج وغيرها من الاعتبارات عند تحديد تلك الأسعار الموحدة. فعلى سبيل المثال نجد أن مجمل الربح على مستوى المصنع عينة البحث هو غير كافٍ لتغطية التكاليف غير الصناعية (التسويقية والإدارية)، في حين نجد أن مجمل الربح في ظل طريقة التسعير الكلية يجب أن يغطي جميع التكاليف غير الصناعية ويسهم في تحقيق الربح المستهدف. وبالتالي فإن المصنع يحقق خسارة من نشاطه. لذا فالأفضل للشركة أن تترك اتخاذ قرارات التسعير للمصانع التابعة لها بدلاً من سياسة التسعير الموحدة .

وعلى الرغم من أن هناك صعوبة بالغة في التنبؤ بآثار تغير أسعار منتجات المصنع عينة البحث فإنه لا بد من إحداث هذه التغييرات في أسعار بيع تلك المنتجات أو البحث عن الوسائل أو الأساليب التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف تلك المنتجات لكي يضمن المصنع تحقيق الأرباح وبالشكل الذي لا يتعارض مع أهداف التسعير في الشركة .

وفي هذه الحالة فإن التكاليف الملائمة لتسعير أو لتغيير أسعار بيع منتجات المصنع هي نصيب كل منتج من التكاليف المشتركة الكلية (المباشرة وغير المباشرة) مضافاً إليها التكاليف المضافة بعد نقطة الانفصال. وعليه تكون صيغة تحديد سعر البيع لكل منتج كما يأتي :-

التكلفة الكلية لوحدة المنتج = (نصيبه من التكاليف المشتركة + التكاليف المضافة) ÷ عدد الوحدات المنتجة

سعر البيع لوحدة ذلك المنتج = التكلفة الكلية + (التكلفة الكلية لوحدة المنتج × نسبة الربح المستهدف)

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الباحث لم يتمكن من تحديد أسعار بيع جديدة لمنتجات مصنع ألبان الموصل بسبب عدم تمكنه من تحديد أو الحصول على نسبة الربح المستهدف (هامش الربح من التكاليف الكلية) لكل منتج والمعتمدة من قبل الشركة. تتضح أهمية طرق توزيع التكاليف المشتركة (طريقة كمية المواد، طريقة وحدات الإنتاج المادية) في صنع واتخاذ قرارات التسعير من خلال ما تؤديه هذه الطرق من دور مهم في تحديد البيانات والمعلومات التفصيلية عن تكاليف كل منتج مشترك، والتي تمكننا من اتخاذ قرارات التسعير بعد تحديد التكاليف المضافة بعد نقطة الانفصال ومن خلال اختيار ذلك السعر الذي يكون مجمل الربح لكل منتج مشترك كافياً لتغطية التكاليف غير الصناعية وتحقيق الربح المستهدف، كما أن توزيع تلك التكاليف له أهمية كبيرة في توجيه عنصر المواد الأولية (الحليب الخام) والذي يعد عنصراً محدوداً، لاستخدامه في أفضل تشكيلة إنتاج وفي أفضل صورة وذلك بهدف التركيز على المنتجات التي تحقق أرباحاً أكثر .

المبحث الرابع :- الاستنتاجات والتوصيات

١.٤ الاستنتاجات :-

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية فقد تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية :-

١. المنتجات المشتركة هي تلك المنتجات التي يتم إنتاجها معاً بعملية إنتاجية واحدة أو سلسلة من العمليات الإنتاجية وباستخدام مستلزمات الإنتاج نفسها، ويكون لكل من هذه المنتجات أهمية متقاربة من حيث القيمة البيعية أو تكلفة الإنتاج أو الربح المحقق .
٢. التكاليف المشتركة هي التكاليف التي تنشأ من عمليات التصنيع والتي ينتج عنها عدة منتجات مختلفة والتي لا يمكن تتبعها بصورة مباشرة للمنتجات ولهذا يجب توزيعها على المنتجات المشتركة الأساسية لتحديد نصيب كل منتج منها من تلك التكاليف .
٣. هناك عدة طرق لتوزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة وقد تم تقسيم هذه الطرق إلى ثلاث مجاميع رئيسية، وهي الطرق التي تعتمد على القيمة البيعية كأساس في عملية التوزيع، والطرق التي تعتمد على المواصفات الكمية كأساس في عملية التوزيع، والطرق التي تعتمد على المعدلات المحددة مقدماً كأساس في عملية التوزيع .
٤. هناك دور طرق توزيع التكاليف المشتركة في اتخاذ تلك القرارات فانه يمكن تقسيم القرارات المتعلقة بالمنتجات المشتركة وهي قرار تقييم مخزون المنتجات المشتركة لغرض إعداد القوائم المالية وقرارات تسعير المنتجات المشتركة .
٥. يمكن تحديد التكاليف المشتركة المصنع عينة البحث (مصنع ألبان القادسية) ثم توزيعها على المنتجات المشتركة فضلاً عن ان هناك امكانية لاستعمال هذه البيانات في احتساب تكاليف المنتجات المشتركة بشكل صحيح وترشيد قرارات التسعير، أي ان توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة في مصنع ألبان القادسية له أهمية كبيرة في توفير

البيانات والمعلومات التفصيلية والتحليلية لإدارة المصنع التي تساعدها في الوصول إلى أفضل البدائل سواء المتعلقة بتسعير المنتجات وتحسين الربحية .

٢-٤ التوصيات :-

في ضوء الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، ندرج أهم التوصيات الآتية :

١. ضرورة الاهتمام بالمنتجات المشتركة وتكاليفها مع ضرورة اختيار الطريقة المناسبة لتوزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة من أجل احتساب تكاليف هذه المنتجات بشكل صحيح .

٢. ضرورة استخدام البيانات المتعلقة بالتكاليف المشتركة وخاصة فيما يتعلق بعملية اتخاذ القرارات، إذ يمكن استخدام التكاليف المشتركة وطرق توزيعها على المنتجات المشتركة في قرارات تسعير المنتجات المشتركة من أجل المساعدة في تحسين الربحية .

٣. ضرورة تصميم نظام تكاليفي خاص بمصنع ألبان القادسية وإنشاء شعبة خاصة بحسابات التكاليف في هذا المصنع يتناسب مع حجم وأهمية المصنع، ليقوم بمهامه الخاصة من تسجيل وتجميع وتحليل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف .

٤. ضرورة الاهتمام الكافي بأغراض توزيع التكاليف المشتركة من قبل إدارة المصنع، وذلك بهدف الإفادة منها في توفير البيانات والمعلومات التفصيلية عن تكاليف كل منتج مشترك التي تساعد الإدارة ومتخذي القرارات في المصنع على اتخاذ قراراتهم بشكل دقيق وسليم مما يسهل على إدارة المصنع تحقيق أهداف الشركة بصورة أكثر فاعلية .

٥. ضرورة قيام الشركة العامة لمنتجات الألبان بتهيئة الكادر الكفوء للعمل في شعبة حسابات التكاليف في المصنع على أن تتوفر فيهم المؤهلات العلمية والعملية في مجال المحاسبة بصورة عامة ومحاسبة التكاليف بصورة خاصة.

المصادر

أولاً : المصادر باللغة العربية :-

١. البالكي، فائق مال الله محمود جرجيس، ٢٠٠٦، "طرق توزيع التكاليف المشتركة ودورها في القياس والرقابة واتخاذ القرارات"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل.
٢. الجبوري، نصيف جاسم محمد علي، ٢٠٠٨ "محاسبة التكاليف المتقدمة"، المستقبل للطباعة والتصميم، الطبعة الأولى، بغداد.
٣. الحارس، اسامة ، ٢٠٠٤، "المحاسبة الإدارية"، ط١، دار الحامد للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن .

٤. رشيد، حاكم علي ، والعبادي، كامل علي إبراهيم ، ١٩٩١ ، "محاسبة التكاليف في القوائم والنظم"، الجزء الثاني، دار الحكمة، الموصل.
٥. السيدية، محمد علي احمد، ٢٠٠١ ، "محاسبة التكاليف"، ط٢، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.
٦. عبد اللطيف، ناصر نور الدين ، ٢٠٠٣ ، "مدخل الى انظمة قياس التكاليف (تطبيقات في مجالات الصناعة والمقاولات والخدمات)"، الدار الجامعية، الاسكندرية.
٧. هورنجرن، تشارلز جوج فوستر، سريكانت داتار، ١٩٩٦ ، "محاسبة التكاليف مدخل إداري"، ترجمة د. احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض.
٨. هيتجر، ليستر اي و ماتولنتش، سيرج ، ٢٠٠٣ ، "المحاسبة الادارية"، ترجمة د. احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض.

ثانياً : المصادر باللغة الإنكليزية :-

1. Anthony, James S. & Reece, Gourd F. 1995, "Accounting principles", 6th Edition, A.I.T.B.S. publishers and Distributors, India.
2. Bhattacharyya, K. & Dearden, J. 1996, "Accounting for management (Text and cases)", Vikas publishing house pvt LTD, New Delhi.
3. Blocher, Edward J., Kung H. Chen, thomas W. Lin, 1999, "Cost management: Astrategic Emphasis", McGraw-Hill co., Inc., Boston, Burr Ridge
4. Drury, Colin 2002, "Management and Cost Accounting", 5th Edition, Thomson, United States.
5. Edmonds, Thomas P., Cindy D. Edmonds, Bor-Yi Tsay, Nancy W. Schneider, 2003, "Fundamental Managerial Accounting concepts", 2nd Edition, McGraw-Hill, North America.
6. Hansen, D. R. & Mowen, M. M. 2003, "Management Accounting", 6th Edition, South-Western, United States of America.

7. Hilton, Ronald W., Michael W. Maher, Frank H. Selto, 2000, "Cost Management", McGraw-Hill Companies, North America.
8. Horngren, Charles T., Gorge Foster, Srikant M. Datar, 2009, "Cost Accounting: A managrial Emphasis," Prentice Hall, New Jersey.
9. Jack L. Smith, Robert M. Keith, William L. Stephens, 2018, "Accounting principles," 3rd Edition, McGraw-Hill Book Co., New York.
10. Michael Maher, 2017, "Cost Accounting: Creating value for management", 5th Edition, McGraw-Hill Co., Inc., Boston, Massachusetts.
11. Morse, Wayne J., James R. Davis, Al L. Hartgraves, 2002, "Management Accounting: A strategic approach," 3rd Edition, Thomson, South-Western.
12. Watts, John 1996, "Accounting in the Business Environment", 2nd Edition, Financial Times, London.