

المقارنة بين تحديد الأسعار على وفق نظام (ABC) وبين الطرق التقليدية- (دراسة حالة)

م. م. سالم خليل خالد العنزي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

ان قرار تحديد السعر هو قرار استراتيجي يتم اتخاذه بالاعتماد على عوامل عددها العوامل السياسية والاقتصادية ,وردود فعل المنافسين ورضا الزبائن والتكاليف, ولما كانت التكاليف تعد العنصر الرئيسي في تحديد السعر فانه يمكن القول انه كلما كان قياس التكلفة بشكل دقيق كلما كان تحديد السعر اكثر واقعية, وهذا الامر يتطلب دقة في ربط التكلفة بالغرض المباشر لحدوثها, وهذا ما لا يمكن ان تحققه الطرق التقليدية في تحديد الاسعار, حيث ان الطرق التقليدية المستخدمة في تحديد الاسعار تعاني من مشكلة عدم الدقة في تحديد السعر نتيجة عدم الدقة في تحديد التكلفة مما دفع المحاسبين الى استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة في تحديد الاسعار والذي يتغلب على تلك المشكلة من ناحية ومشكلة عدم العدالة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة من ناحية اخرى.

المقدمة:

يعد قرار التسعير من اهم القرارات التي تواجه ادارة الشركة بمعنى أن قرار التسعير يؤثر على الشركة ككل فهو يمتد الى أنشطة الشركة كافة, فقرار تحديد سعر المنتج ليس مجرد قرار تمويل أو قرار تسويق فقط, بل يعد سعر البيع من اهم العوامل التي تؤثر على كمية الطلب على المنتجات, فعند وضع سعر بيع عالي فان ذلك قد يؤدي الى تخفيض الطلب على منتجات الشركة أما عند وضع سعر منخفض فان ذلك سوف يؤدي الى تخفيض

الأرباح وعليه فإن عملية تحديد سعر البيع هي عملية تحتاج الى دراسة وتحليل لجميع العوامل المؤثرة عليها, ومن هذه العوامل ردود افعال الزبائن, المنافسين , العوامل السياسية والاقتصادية , التكاليف, وتعد التكاليف العنصر الاساسي الذي يستند عليه تحديد سعر البيع, وفي ظل ظروف المنافسة الحادة فإن تحديد سعر البيع يجب إن يكون بشكل اكثر دقة ولكي يتم تحديد السعر بشكل دقيق يمكن للشركة البقاء في السوق فإن عليها الوصول الى ادق قياس للكلفة وهذا ما لا توفره الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف, لذلك فإن

الاعتماد على نظام (ABC) بوصفه نظام يساعد على تحديد التكلفة بشكل اكثر دقة من الطرق التقليدية وبالتالي يمكن الاعتماد عليه لتحديد السعر بشكل دقيق.

مشكلة البحث: تعد التكلفة العنصر الرئيسي الذي يحدد على اساسه السعر ونظرا لقصور الطرق التقليدية على تحديد التكلفة بشكل دقيق جعل الكثير من الشركات تواجه مشكلة عدم الدقة في تحديد السعر.

اهمية البحث: تتبع اهمية البحث من خلال اهمية تحديد السعر ,اذ ان تحديد السعر يعد العامل الرئيسي لبقاء الشركة في سوق الاعمال في ظل ظروف المنافسة الحادة التي تشهدها سوق الاعمال في الوقت الحاضر, ولكي تستطيع هذه الشركات البقاء في السوق عليها ان تحقق الموازنة في تحديد الاسعار بين قبول الزبون للمنتجات التي تقدمها الشركة وبين الأرباح التي ترغب في الحصول عليها.

فرضية البحث: يستند البحث إلى الفرضية الآتية:

ان اعتماد الطرق التقليدية في تحديد التكلفة لا يواكب عملية تحديد الاسعار في ظل المنافسة في عالم السوق المتغير.

هدف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

- 1- التعرف على الطرق التقليدية لتحديد الاسعار والانتقادات الموجهة إليها.
 - 2- ماهو الاختلاف في تحديد السعر بين الطرق التقليدية وبين نظام التكاليف على اساس الانشطة.
- منهج البحث:** اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في صياغة بحثه من خلال الرجوع الى الكتب والنشرات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث كما اعتمد الباحث على المنهج التحليلي من خلال الحالة الافتراضية لغرض تحقيق هدف البحث.

خطة البحث: لغرض تحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه الى الآتي :

المحور الاول: ماهية قرارات التسعير والعوامل المؤثرة عليها

المحور الثاني: الطرق التقليدية لتحديد الاسعار

المحور الثالث: ماهية نظام (ABC) (النشأة، المفهوم، الاهمية)

المحور الرابع: دقة الاسعار التي يتم تحديدها باستخدام نظام (ABC) بالمقارنة مع الطرق التقليدية:

المحور الخامس: الحالة الافتراضية.

المحور الاول: ماهية قرارات التسعير والعوامل المؤثرة عليها:

يعد قرار التسعير واحدا من أهم القرارات التي يتخذها رجال الأعمال ،فعندما يتم وضع سعر عال فان ذلك يؤدي إلى تخفيض الطلب ،أما إذا تم وضع سعر منخفض فان ذلك يؤدي إلى تخفيض الربح. (Weetman,1996, 252).

وعليه يمكن تعريف قرارات التسعير بأنها تلك القرارات التي يتخذها المدراء بشأن ما يطلبونه لقاء المنتجات والخدمات التي يقدمونها إلى الزبائن وتؤثر هذه القرارات في العوائد التي يجب أن تحصل عليها الشركة ، التي يجب أن تتجاوز إجمالي الكلف مع تحقيق ربح.(خضر. 2005، 48).وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على قرارات التسعير يمكن توضيحها بالاتي:

1- الزبائن Customers

يجب على المدراء أن يقوموا دائما بفحص مشاكل التسعير من خلال رغبة الزبائن ،إذ إن زيادة السعر قد تسبب رفض الزبائن لمنتجات هذه الشركة واختيار منتج منافس أو بديل (Horngren & Foster&Datar,2003: 366).

2- المنافسون Competitors

إن رد فعل المنافسين يعد أحد العوامل المؤثرة على قرارات التسعير إذ إن سياسة التسعير ذات المنافسة الشديدة قد تجبر رجال الأعمال على تخفيض الأسعار . أما بالنسبة للمنشأة التي ليس لها منافس فإنها تمتلك حرية التصرف كما إن لديها القدرة على وضع أسعار عالية تحصل على فوائد في موقع السوق (Hilton & Maher&Selto,2000: 61).

3- التكاليف

ان التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل انتاج سلعة او تقديم خدمة تعد في غالب الاحيان من اهم العوامل التي تؤثر على قرارات التسعير . فعند وضع سعر للسلعة او الخدمة على الادارة مراعاة ان السعر سيغطي جميع التكاليف اللازمة لانتاج هذه السلعة او تقديم الخدمة فضلا عن تحقيق عائد مناسب للمنشأة.(ابو نصار, 2005, 186).

4-العوامل السياسية والقانونية

هناك مجموعة من الاعتبارات البيئية والقانونية يتوجب على المدراء الالتزام بها بقوانين معينة مثل مراعاة الالتزام بعدم التلاعب بالأسعار على حساب الزبائن أو عدم اتفاق بعض المنشآت على فرض أسعار عالية لا تتناسب مع دخل المستهلك وكذلك يمكن للاعتبارات السياسية ذات الصلة بهذا الموضوع التأثير على قرارات التسعير, فعلى سبيل المثال إذا كان المجتمع ينظر لمنشآت معينة في أي قطاع على أنها تحقق أرباحا كبيرة جدا وغير عادلة فقد ينشأ نوع من الضغوط السياسية على المشرفين بهدف فرض ضرائب على هذه الأرباح بصورة متميزة أو محاولة فرض أسعار قانونية عادلة بطريقة ما. كما تدرس المنشآت كذلك صورتها أمام المجتمع في عملية تسعير منتجاتها, فالمنشأة التي تتمتع بسمعة جيدة وتقدم منتجات عالية الجودة قد تقدم إلى وضع سعر عال يتوافق مع صورتها تلك.(خضر, 2005, 49).

المحور الثاني: الطرق التقليدية لتحديد الاسعار:

قبل الدخول الى موضوع الطرق التقليدية لتحديد الاسعار لابد من الاشارة الى ان المشكلة الاساس في تحديد السعر باستخدام التكاليف تكمن في عنصر التكاليف غير المباشرة حيث ان التكاليف غير المباشرة هي تكاليف يصعب تتبعها وربطها مباشرة بوحدة المنتج, كما نجد صعوبة في تحديد نصيب الوحدة الواحدة منها بدقة, اذ إن هذه العناصر تتفق على الاقسام والمراكز بشكل عام ولا يمكن ربطها بوحدة إنتاج معينة أو نجد إن اكثر من نوع من المنتجات يستفيد منها . لذلك اعتادت الشركات على مختلف انواعها, خاصة الصناعية منها اساليب تقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة التي تتعلق بالاقسام الخدمية وتوزيعها على الاقسام الانتاجية ومن ثم تحميلها على المنتج النهائي باحدى طرق التحميل المتعارف عليها.(الشيخ, 2001, 152). ومنها طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة, وبناءا على البيانات التي توفرها هاتين الطريقتين يتم تحديد السعر اما على اساس طريقة التكلفة الكلية او على اساس طريقة التكلفة المتغيرة, ولكي يتم تحديد نصيب المنتج من التكاليف

غير المباشرة (سواء بطريقة التكلفة الكلية او المتغيرة) فان الامر يتطلب اعداد معدلات تحميل للتكاليف غير المباشرة , ولكي يتم تحديد ذلك المعدل فان هناك مجموعة من الاجراءات الكفوية الواجب اتباعها وهي (السيدية, 2001, 205-206):-

1- تحديد مراكز التكلفة في الشركة.

2- حصر وتقدير عناصر التكاليف غير المباشرة.

3- تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة.

4- توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج.

5- تحديد معدلات التحميل للتكاليف غير المباشرة.

1- طريقة التكلفة الكلية: تركز هذه الطريقة عند تسعير المنتجات على تصنيف التكاليف تبعا لوظائفها وفيما اذا كانت هذه التكاليف تكاليف انتاجية (تكاليف منتج) او غير انتاجية (تكاليف فترة). وبالتالي فانه عند تحديد السعر بالتكلفة المعلاة المبني على طريقة التكلفة الكلية فان الاساس الذي يتم التسعير على اساسه هو تكلفة انتاج وحدة واحدة. وبذلك فان هذه التكلفة لا تشمل على مصروفات البيع والمصروفات الادارية. وحيث ان السعر المختار يجب ان يغطي مصروفات البيع والمصروفات الادارية فيضاف الى تكلفة انتاج الوحدة نسبة معينة يراعى فيها ان تكون كافية لتغطية المصروفات السابقة وتحقق هامش ربح مرضي. (ابو حشيش, 2005, 325). وبموجب هذه الطريقة يجري تحديد السعر على وفق الآتي (العنزي, 2006, 35) :-

1- تحديد تكلفة وحدة المنتج على أساس كل من العناصر التي تتضمنها تكلفة البضاعة وهي مواد وأجور مباشرة ومصاريف صناعية غير مباشرة .

2- تحديد مجمل الربح للوحدة عن طريق ضرب نسبة الفائض المرغوب فيها في تكاليف الوحدة .

مجمّل الربح = كلفة وحدة المنتج × نسبة مجمل الربح

3- سعر البيع = مجمل الربح + كلفة وحدة المنتج

2- طريقة التكلفة المتغيرة:

يقوم هذا الاسلوب على اساس الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة, اذ يتم اخذ التكاليف المتغيرة واستبعاد التكاليف الثابتة ومن ثم تغطيتها من نسبة هامش الربح والمتبقي يمثل الربح المستهدف تحقيقه. (النعمي, 2006, 14).

وبموجب هذه الطريقة يجري تحديد السعر على وفق ما يأتي (العنزي, 2006, 36):-

1- تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة وذلك على أساس عناصر التكاليف المتغيرة التي تشمل تكاليف صناعية وتسويقية.

2- تحديد هامش المساهمة للوحدة الواحدة عن طريق ضرب نسبة هامش المساهمة المرغوب فيها بالكلفة المتغيرة للوحدة وكما يأتي :

هامش المساهمة = الكلفة المتغيرة للوحدة × نسبة هامش المساهمة المرغوب فيها.

4- تحديد سعر البيع عن طريق إضافة هامش المساهمة إلى الكلفة المتغيرة.

الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية

1- الطرق التقليدية تقوم على افتراض ان المنتجات تستهلك الموارد على وفق بعض المقاييس المرتبطة بالحجم (مثل وحدات المنتج ,ساعات عمل مباشر,.....الخ) حيث يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة ومن ثم على الوحدات المنتجة حسب معدلات تحميل مقدرة طبقا لتلك الاحجام وهي بهذا تفترض انه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين مثلاً فان الكلفة المستهلكة في التكاليف غير المباشرة سوف تزداد وتتضاعف وحسب معدل التحميل.(الشيخ,2001, 122).

2- ان اعتماد الطرق التقليدية على علاقة مبسطة في توزيع التكاليف غير مباشرة مع تجاهل تعقيدات الانشطة الانتاجية الامر الذي نجم عنه تشويه في تكلفة المنتج النهائي, خاصة تلك الشركات تتمتع بمنتجات متعددة.(الشيخ,2001, 153).

3-تقوم الطرق التقليدية على افتراض وجود عدد محدود من مسببات التكلفة للشركة على اختلاف انشطتها مما يخلق عدم انسجام وغياب في العلاقة السببية بين مراكز التكلفة غير المباشرة واسس تحميل تلك التكاليف.(السيدية والمرعي,2006, 123).

4- لقد برهن نظام (ABC) على أن هناك كثيراً من التكاليف لا ترتبط بالحجم الانتاجي بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود الكلف.فالدقة في احتساب تكاليف الانتاج سينعكس اثرها على مختلف القرارات ومنها قرار التسعير.(الشيخ,2001, 157).

يتضح مما سبق ان الانتقاد الرئيسي للطرق التقليدية في تحديد الاسعار هو عجز الطرق التقليدية عن تحديد التكلفة بشكل دقيق إذ إن اعتماد الطرق التقليدية على معدلات تحميل للتكاليف الصناعية غير مباشرة على مستوى كل مركز او على مستوى المصنع ككل ومن ثم توزيع هذه التكاليف على المنتجات هو تحديد غير دقيق لتكلفة كل منتج نظرا لاختلاف تعقيدات الأنشطة الانتاجية بين المنتجات وبالتالي فان تحديد الاسعار بناءا على هذه التكاليف هو تحديد غير دقيق ,وعليه يمكن التغلب على هذه المشكلة باستخدام نظام التكاليف على اساس الأنشطة والذي يرمز له بالرمز (ABC) والذي يعد اكثر دقة في تحديد الاسعار من الطرق التقليدية, إذ إن توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات باستخدام (ABC) سوف يؤدي إلى تحديد تكلفة كل منتج بشكل دقيق وبالتالي تحديد سعر كل منتج بشكل ادق مما هو عليه في الطرق التقليدية.

المحور الثالث: ماهية نظام (ABC) (المفهوم, الأهمية)

اتجهت المنظمات الحديثة الى استخدام مناهج التكاليف المبنية على اساس الأنشطة بدلا من استخدام أنظمة التكاليف التقليدية وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العدة المتوفرة فيه ومن هذه المزايا التوصل الى تكاليف دقيقة للمنتجات المختلفة وتحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة فضلا عن اتخاذ القرارات الادارية المناسبة كالتسعير والمزج التسويقي وغيرها.

ويعرف نظام التكاليف على اساس الأنشطة بأنه طريقة لتعيين التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات, وتفترض هذه الطريقة إن معظم التكاليف غير المباشرة لها علاقة مع الأنشطة وتتباين الموجهات لهذه الأنشطة, حيث إن هذه الطريقة تعد بداية لتخصيص هذه التكاليف على الأنشطة ثم على المنتجات بقدر استفادة المنتجات من هذه الأنشطة. (الخالدي, 2002, 71).

ويرى الحديدي بان ABC هو نظام "مدخلات ومخرجات" ففي جانب المدخلات فان ABC يركز على الموارد دون النفقات وان عملية المعالجات تتم بمراكز تكلفة اصغر (الأنشطة), وان المخرجات تتمثل بتوزيع كلف هذه الأنشطة على أهداف التكلفة باستخدام موجهات تكلفة أخرى. (الحديدي, 2006, 36).

ويعد نظام التكاليف على اساس الأنشطة احد الأدوات المثلى في تحسين الأنظمة الكفوية التقليدية في كونه يركز على الأنشطة بشكل انفرادي لاعتمادية غرض الكلفة إذ يقوم باحتساب كلفة الأنشطة انفراديا ثم تخصيص الكلف على أهدافها كالمنتجات أو الخدمات على وفق أساس معين يمثل حاجة المنتج من ذلك النشاط أي إن مهمة

(ABC) هي تحليل الكلف الإضافية وإعادة تصنيفها ككلف مباشرة بعد إن كانت غير مباشرة من خلال تقسيم مجتمعات الكلف وربطها بالأنشطة المختلفة. (الشعباني, 2005, 60).

ويعرف النشاط بأنه أي حدث أو عملية تتسبب لوجود تكاليف في النظام ومن أمثلة هذه الأنشطة المسببة لوجود التكاليف (اعداد الالات, طلبيات الشراء, فحص الجودة, جدولة الانتاج, الشحن, استلام المواد, الخ). (حسين, 2000, 40).

ويساعد نظام التكاليف على الأنشطة على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة غير الضرورية واختيار الأنشطة ذات الكلف المنخفضة, كل هذا يساعد في تخفيض الكلف , ويقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة اسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال ادارة الأنشطة والرقابة عليها وان أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات الكلفة الخاصة ويؤثر نظام (ABC) بشكل فاعل على قرارات التسعير من خلال احتساب كلفة التنوع باكثر دقة. لقد برهن نظام (ABC) على إن هناك كثير من التكاليف لا ترتبط بالحجم الانتاجي بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود الكلف. فالدقة في احتساب تكاليف الانتاج سينعكس اثرها على مختلف القرارات ومنها قرار التسعير. (الشيخ, 2001, 157).

المبحث الرابع: دقة الاسعار التي يتم تحديدها باستخدام نظام (ABC) بالمقارنة مع الطرق التقليدية:

تتوقف دقة تحديد تكلفة وحدة المنتج على تحديد المقدار الصحيح من تكلفة المصاريف الصناعية التي يجب تحميلها لكل امر انتاجي أو لكل وحدة منتج. وقد جرت الممارسات المحاسبية على تحميل المنتجات بالمصاريف الصناعية من خلال اعداد معدل تحميل واحد للشركة ككل أو اعداد معدلات تحميل على مستوى الاقسام الانتاجية. وغالبا ما تستخدم ساعات العمل المباشر أو ساعات عمل الالات كأساس للتحميل. وقد ادت هذه الممارسات الى ظهور العديد من المشاكل عند تحديد تكلفة المنتجات وخصوصا عندما تنتوع هذه المنتجات وتختلف فيما بينها من حيث درجة التعقيد في التصميم والمواصفات والعمليات الانتاجية. ويمكن التغلب على هذه المشاكل من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة. (حسين, 2000, 40).

ولما كانت الطرق التقليدية المستخدمة في تحيد الاسعار (سواء بطريقة التكلفة الكلية أو بطريقة التكلفة المتغيرة) تعتمد اساسا في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على معدلات تحميل على مستوى الشركة أو على مستوى كل مركز تكلفة انتاجي , فان هذه الاجراءات سوف تختلف على وفق نظام (ABC). وفيما يلي الاجراءات اللازمة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقا لنظام (ABC): (جربوع وابو معمر, 2004, 91).

- 1- تحديد الأنشطة الرئيسية التي تسبق أو ترافق عملية الانتاج مثل أنشطة اعداد الالات وبرمجة الانتاج ومعالجة المواد ونقلها، الصيانة، التخزين، استلام وتسليم المواد الخام.... الخ.
 - 2- تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور وبالتالي حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف معها بعلاقة سببية واضحة وقوية، ويتمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين، أو خط انتاجي معين مثل تكلفة المواد المباشرة، وساعات العمل المباشر، وعدد دورات الانتاج، وعدد مرات شحن المواد، وعدد طلبات الانتاج، وعدد مرات تحضير الالات، وغيرها.
 - 3- انشاء ما يسمى بمجمعات التكلفة لكل نشاط رئيسي، فبعد تحديد الأنشطة الرئيسية التي تحدث في المنشأة يتم تجميع هذه الأنشطة في مجموعات أو مراكز تكلفة، حيث يشتمل كل مركز على الأنشطة المتشابهة من حيث مسبباتها، فمثلا يتم تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الانتاج في مجمع واحد باعتبار إن هذه التكاليف (الأنشطة) ترتبط ارتباطا قويا بساعات عمل الالات وهكذا. وان الهدف الرئيسي من عمل مسبب التكلفة هو تحميل اجمالي تكلفة المجمع (المركز) الى المنتج بناء على مسبب التكلفة المحدد مسبقا.
 - 4- يتم في هذه المرحلة تتبع تكاليف هذه الأنشطة مع المنتجات بنسبة استفادة هذه المنتجات من تلك الأنشطة مستخدمين مسببات التكلفة المحددة سلفا.
- وبعد تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات يتم تحديد السعر على وفق الخطوات الآتية:
- 1- تحديد تكلفة المنتج والتي تشمل مواد مباشرة واجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة.
 - 2- تحديد مجمل الربح للوحدة عن طريق ضرب نسبة الفائض المرغوب فيها في تكاليف الوحدة.
مجمل الربح = كلفة وحدة المنتج × نسبة مجمل الربح.
 - 3- سعر بيع الوحدة = مجمل الربح للوحدة + كلفة وحدة المنتج
- مما سبق يتضح إن جوهر الاختلاف في تحديد سعر البيع بين الطرق التقليدية ونظام (ABC) في كيفية تحديد نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة إذ تعتمد الطرق التقليدية في تحديد الاسعار على معدل تحميل واحد للشركة أو على معدل تحميل على مستوى كل مركز انتاجي، وبناء على ذلك فان نصيب كل منتج من هذه التكاليف سوف لا يختلف عن المنتج الاخر، ونلاحظ إن تحديد التكلفة بهذه الطرق يؤدي إلى تشويه التكلفة وبالتالي فان تحديد السعر على وفق هذه الطرق هو تحديد غير دقيق للسعر، حيث إن هذه الطرق تتجاهل اختلاف طبيعة الأنشطة التي تمر بها المنتجات، فعلى افتراض إن الشركة تنتج منتجين هما (A,B) وكان المنتج (A) يتم انتاجه بكميات كبيرة ويدخل في تصنيعه مواد كثيرة ويستغرق انتاجه ساعات كثيرة ويتطلب فحص جودة باستمرار وكذلك يتطلب اعداد الالات مرات عديدة، إما المنتج (B) فيتم انتاجه بكميات قليلة والمواد التي

تدخل في تصنيعه قليلة مقارنة بالمنتج (A) ولا يحتاج الى فحص مستمر للجودة, كما يتطلب اعداد الالات مرات محدودة , فاذا تم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات على أساس معدل تحميل واحد فان ذلك سوف يؤدي الى تشويه التكلفة وبالتالي تشويه السعر المحدد بناء على هذه التكاليف لاننا بذلك قد اهملنا اختلاف تعقيدات العمليات الانتاجية التي يمر بها كل منتج , ويتم التغلب على مشكلة عدم الدقة في تحديد السعر من خلال استخدام نظام (ABC) في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانشطة ثم على المنتجات وبالتالي الوصول إلى قياس دقيق للتكلفة وبالتالي تحديد السعر بشكل دقيق . حيث يقوم نظام (ABC) بتحويل التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة على الانشطة ومن ثم مباشرة على المنتجات من خلال هذه الانشطة.

الحالة الافتراضية

لتوضيح الاختلاف بين تحديد الاسعار على وفق نظام (ABC) وبين الطرق التقليدية نفترض ان شركة صناعية تنتج منتجين هما (A,B) وتختلف كمية انتاج المنتج (A) عن المنتج (B) اذ يتم انتاج المنتج (A) بكميات صغيرة ويصل حجم مبيعاته الى 10000 وحدة فقط بينما يتم انتاج المنتج (B) بكميات كبيرة اذ يصل حجم مبيعاته الى 40000 وحدة . ويحتاج المنتج (A) الى ساعتين عمل مباشر ويحتاج المنتج (B) الى ساعتين ايضا . وبذلك تعمل الشركة 100000 ساعة عمل مباشرة كل سنة وبياناتها كالآتي:

المنتج (A) 2×10000 ساعة = 20000 ساعة

المنتج (B) 2×40000 ساعة = 80000 ساعة

اجمالي 100000 ساعة

وكانت تكلفة المواد المباشرة للوحدة الواحدة (45 ديناراً, 35 ديناراً) على التوالي اما تكلفة الوحدة الواحدة من الاجور المباشرة فكانت (20 ديناراً) لكل منتج من المنتجين. وقد بلغ اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة (1750000) دينار .

وقد ارادت الشركة ان تحدد اسعارها على وفق طريقة التكلفة الكلية واعتبرت ان الاساس المناسب لاعداد معدلات التحميل هو ساعات العمل المباشرة ومن ثم استخدامه في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة , وفي

الوقت نفسه ترغب الشركة في تحقيق هامش ربح 50% من التكلفة الصناعية الكلية وعليه يكون سعر البيع يحدد من خلال الاتي:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{1750000}{100000} = 17,5 \text{ د/ ساعة وعليه}$$

فان نصيب المنتج (A) = $2 \times 17.5 = 35$ دينار

فان نصيب المنتج (B) = $2 \times 17.5 = 35$ دينار.

ويمكن تحديد سعر البيع وفق طريقة التكلفة الكلية كما في الجدول (1)

الجدول (1) تحديد سعر البيع وفق طريقة التكلفة الكلية

المنتج (B)	المنتج (A)	
35	45	مواد مباشرة
20	20	اجور مباشرة
35	35	التكاليف الصناعية غير مباشرة
90	100	التكلفة الكلية
45	50	نسبة الربح 50%
135	150	سعر البيع

وقد ارادت الشركة ان تعيد النظر باسعارها باستخدام نظام (ABC) في محاولة منها لتحديد افضل سعر يمكنها من البقاء في السوق نظرا لارتفاع المنافسة وقد استطاعت هذه الشركة التوصل الى وجود خمسة أنشطة تنسب في حدوث التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك من خلال تحليل العمليات الانتاجية في الشركة . ويوضح الجدول (2) البيانات الاساسية عن هذه الأنشطة.

الجدول (2) البيانات الاساسية عن الأنشطة

النشاط	وحدة القياس	تكاليف النشاط(دينار)	كمية النشاط المتاحة للشركة	كمية النشاط المستهلكة في
				المنتج (B) المنتج (A)

4000	6000	10000	460000	عدد مرات الاعداد	اعداد الآلات
6000	10000	16000	320000	عدد مرات الفحص	فحص الجودة
800	400	1200	162000	عدد اوامر الانتاج	اوامر الانتاج
56000	22500	78500	628000	عدد الساعات	ساعات عمل الآلات
1200	300	1500	180000	عدد مرات استلام المواد	استلام المواد
			1750000		اجمالي

وبعد تحديد اساس كل نشاط وموجهاته وتكاليفه يتم اعداد معدلات التحميل لهذه الانشطة وكما موضح في الجدول (3).

الجدول (3) معدلات التحميل على اساس الانشطة

النشاط	تكاليف النشاط	عدد الاحداث او المعاملات	معدل تحميل النشاط
اعداد الآلات	460000	10000	46 د/مرة
فحص الجودة	320000	16000	20 د/فحص
اوامر الانتاج	162000	1200	135 د/امر
ساعات عمل الآلات	628000	78500	8 د/ساعة
استلام المواد	180000	1500	120 د/مرة
	1750000		

وبعد اعداد معدلات التحميل لكل نشاط يتم تحديد نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة وكما موضح في الجدول (4)

الجدول (4) توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام نظام (ABC)

النشاط	المنتج (A)	المنتج (A)	المنتج (B)	المنتج (B)
	الحدث او المعاملة	الكلفة	الحدث او المعاملة	الكلفة
اعداد الآلات	6000	276000	4000	184000
فحص الجودة	10000	200000	6000	120000
اوامر الانتاج	400	54000	800	108000
ساعات عمل الآلات	22500	180000	56000	448000
استلام المواد	300	36000	1200	144000
الكلفة الاجمالية		746000		1004000
عدد الوحدات المنتجة		10000		40000
تكلفة الوحدة		74.6		25.1

وبعد تحديد نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة يمكن تحديد الاسعار باستخدام نظام (ABC) وكما موضح في الجدول (5)

الجدول (5) الاسعار باستخدام نظام (ABC)

المنتج (B)	المنتج (A)	
35	45	مواد مباشرة
20	20	اجور مباشرة
25.1	74.6	التكاليف الصناعية غير مباشرة
80.1	139.6	اجمالي
40.05	69.8	نسبة الربح 50%
120.15	209.4	سعر البيع

ويمكن ان يلاحظ الاختلاف بين الاسعار التي يتم تحديدها على وفق نظام (ABC) وبين الطرق التقليدية كما في الجدول (6) الاتي:

الجدول (6) الاختلاف بين الاسعار المحددة باستخدام نظام (ABC) وبين طريقة التكلفة الكلية

الفرق بين الاسعار	السعر استخدام نظام (ABC)	السعر باستخدام طريقة التكلفة الكلية	
59.4	209.4	150	المنتج (A)
14.85	120.15	135	المنتج (B)

يلاحظ من الجدول (6) اختلاف سعر بيع كل منتج بين الطرق التقليدية (طريقة التكلفة الكلية) وبين نظام (ABC) وسبب ذلك هو اعتماد طريقة التكلفة الكلية على معدل تحميل واحد وهو ساعات العمل المباشر وبالتالي تحميل كل منتج بتكلفة غير مباشرة مقدارها (35) دينارا على اعتبار ان المنتجين يحتاجان الى الوقت نفسه من ساعات العمل المباشر وهو (2 ساعة) دون الاخذ بنظر الاعتبار مدى استفادة هذه المنتجات

من الأنشطة التي تسبب وجود هذه التكاليف، بينما نجد ان نظام (ABC) ترتب عليه تحميل المنتج (A) بتكاليف قدرها (74.6) دينار وتحميل المنتج (25.1) دينار، للوحدة الواحدة، ويتضح من ذلك ان اعتماد الطريقة التقليدية على معدل تحميل واحد يؤدي الى تحميل المنتج (A) اقل من تكلفته الواجب ان يتحملها وفي الوقت نفسه يتحمل المنتج (B) بتكلفة اكبر من تكلفته الواجب ان يتحملها. وهذا يؤدي الى عدم الدقة في تحديد التكلفة الملائمة لغرض تحديد سعر البيع مما يؤدي الى ان تحقق الشركة خسائر لاتعرف عنها أي شيء. فمثلا لو تم بيع المنتج (A) بالسعر الذي تم تحديده بالطريقة التقليدية وهو (150) دينار على اعتبار ان التكلفة (100) بينما نجد ان التكلفة الحقيقية لهذا المنتج على وفق نظام (ABC) هي (139.6) وبالتالي ستحقق الشركة خسائر قدرها 59.4 (150 - 209.4) دينار عن كل وحدة مباعه من المنتج (A). كما نلاحظ عزوف الزبائن عن شراء المنتج (B) بسبب ارتفاع سعره خصوصا في ظل المنافسة الحادة والشديدة في السوق وبالتالي انخفاض ايراد المبيعات وتراجع الموقع التنافسي للشركة في السوق وعليه فان تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة يؤدي الى تجنب الوقوع في مثل هذه المشاكل.

الاستنتاجات والتوصيات:

اولا: الاستنتاجات:

- 1- ان اعتماد الشركات على الطرق التقليدية في تحديد الاسعار جعلها عاجزة عن مواكبة التطورات الاقتصادية وذلك نتيجة لقصور الطرق التقليدية في تحيد التكلفة بشكل دقيق وخاصة التكاليف الصناعية غير المباشرة وانعكاس ذلك على تحديد السعر.
- 2- ان تجاهل هذه الطرق (تعقيدات الأنشطة الانتاجية) التي يمر بها كل منتج واعتماد هذه الطرق على معدل تحميل واحد على مستوى الشركة او المركز جعلها عاجزة عن تحديد السعر بشكل دقيق.
- 3- ان نظام (ABC) يعد اكثر دقة في تحديد الاسعار، وذلك من خلال تحويل التكاليف غير المباشرة على المنتجات الى مباشرة على الأنشطة ومن ثم مباشرة على المنتج.
- 4- ان التكلفة التي يتم تحديدها باستخدام نظام (ABC) تعد اكثر دقة من الطرق التقليدية الامر الذي يجعل نظام (ABC) يتغلب على مشكلة عدم العدالة في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة من ناحية ومشكلة عدم الدقة في تحديد الاسعار من ناحية اخرى.
- 5- تختلف اجراءات تحديد السعر على وفق الطرق التقليدية عن نظام (ABC) فقط في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وبالتالي اختلاف التكلفة التي على اساسها يحدد السعر، اما باقي الاجراءات فلا تختلف.

6- ان تحديد الاسعار بالاعتماد على البيانات التي توفرها الطرق التقليدية قد يؤدي الى تحقيق الشركة خسائر لاتعرف عنها أي شيء.

ثانيا:التوصيات:

- 1- ضرورة تصميم نظام للتكاليف على اساس الانشطة والاستفادة من مخرجات هذا النظام في تحديد الاسعار خصوصا بالنسبة للشركات التي تعمل في ظل سوق شديد المنافسة.
- 2- ضرورة تخفيض اسعار البيع الى ادنى ممكن لان ارتفاع الاسعار يؤدي الى عزوف الزبائن عن شراء المنتجات وبالتالي انخفاض ايرادات المبيعات وتراجع الموقع التنافسي للشركة.
- 3- ضرورة تخفيض التكاليف الى ادنى حد ممكن وذلك من خلال تحليل الانشطة الى نوعين الاول أنشطة تصنيف قيمة وأنشطة لاتصنيف قيمة ومحاولة التخلص من تكاليف الأنشطة التي لاتصنيف قيمة وهذا مالايمكن الوصول اليه إلا من خلال تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة.

المصادر:

اولا:الرسائل والاطاريح

- 1- انس متي خضر ,2005, "قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير",رسالة ماجستير غير منشورة,كلية الإدارة والاقتصاد,جامعة الموصل.
- 2- جعفر سليمان الخالد,2002, "تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الطرق التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة",رسالة ماجستير غير منشورة,كلية الإدارة والاقتصاد ,جامعة الموصل .
- 3- سالم خليل خالد العنزي,2006,طرائق قياس الكلف واثرها على قرارات التسعير في حال تعدد المنتجات بالتطبيق على معمل البان الموصل, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية الادارة والاقتصاد , جامعة الموصل.
- 4- صفاء ابراهيم محمود النعيمي,2006, اهمية معلومات التكاليف في ترشيد قرارات تسعير الخدمات المصرفية بالتطبيق على مصرف الموصل للتنمية والاستثمار , رسالة ماجستير غير منشورة, كلية الادارة والاقتصاد , جامعة الموصل.
- 5- هشام عمر حمودي الحديدي, 2006, الاستراتيجية الملائمة لادارة الكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية في نينوى , رسالة ماجستير غير منشورة, كلية الادارة والاقتصاد , جامعة الموصل.

ثانيا:الدوريات:

1- د. صالح ابراهيم يونس الشعباني، اثر التغيرات الانتاجية الحديثة في ظل البيئة الالكترونية على الانظمة الكلفوية، 2005، مجلة بحوث مستقبلية، ايلول، العدد 12، كلية الحداثة الجامعة، الموصل.

2 - د. عماد يوسف الشيخ، نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة، مجلة الاداري، المجلد 23، العدد 86، 2001.

3- د. يوسف محمود جربوع، د. فارس محمود ابو معمر، تأثير تطبيق محاسبة تكاليف النشاط في تخصيص وتوزيع التكاليف التسويقية والادارية على القرارات المالية في المنشآت الصناعية، قطاع غزة، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد الثالث والخمسون، 2004.

4- محمد علي احمد السيدية، منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الانشطة اسلوب جديد للقياس مقارنة بالانظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2006.

ثالثاً: الكتب العربية:

- 1- د. احمد حسين علي حسين، 2000، المحاسبة الادارية المتقدمة، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 2- د. خليل عواد ابو حشيش، 2005، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر.
- 3- د. محمد ابو نصار، 2005، المحاسبة الادارية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- 4- محمد علي احمد السيدية، 2001، "محاسبة التكاليف: دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية"، ط2، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.

رابعاً: الكتب الاجنبية:

- 1- Charles T. Horngren, Gorge Foster, Srikant M. Datar, 2003, "Cost Accounting: A managerial Emphasis," Prentice Hall, New Jersey.
- 2- Pauline Weetman, 1996, "Management Accounting An Itroduction" 2 Edition, Financial Times Prentice Hall, London.
- 3- Ronald W. Hilton, Michael W. Maher, Frank H. Selto, 2000, "Cost Management (Strategies for Business Decisions)", McGraw-Hill