

استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية مدخلاً لتحديد بيانات التكاليف الملائمة في قرارات التسعير بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/نينوى

أ.م. محمد علي أحمد السيدية

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

mohammed@yahoo.com

م. يونس عبدالكريم أحمد

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة دهوك

younus1973d@uod.ac

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى بيان الدور الذي تؤديه أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في مجال تحديد بيانات التكاليف الملائمة لاتخاذ قرارات التسعير، إذ إن الكثير من الشركات العراقية تعاني من منافسة عالمية نتيجة لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية أدت إلى جعل العالم قرية صغيرة تسودها المنافسة الحادة فكان لزاماً على الشركات العراقية مواجهة المنافسة العالمية من خلال الاعتماد على الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية على نحو عام ومحاسبة التكاليف على نحو خاص، بناءً على ما سبق تناولت الدراسة إدارة التكلفة الاستراتيجية من حيث المفهوم والأهمية والأهداف، كما تناولت الدراسة أنواع بيانات التكاليف فضلاً عن قرارات التسعير لمعرفة أثر استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في بيانات التكاليف الملائمة لأغراض التسعير من خلال استخدام أداتين من أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وهما المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة. حيث تم إجراء مقارنة بيانات تكاليف الإنتاج لأربعة منتجات في شركة أدوية نينوى مع بيانات التكاليف في شركة أدوية سامراء كمرحلة أولى وفي المرحلة الثانية تم إجراء مقارنة بيانات التكاليف للمنتجات الأربعة في نينوى مع بيانات التكاليف للمنتج الأجنبي.

وتوصلت الدراسة عن طريق المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة ومن خلال التحليل لبيانات تكاليف المنتجات الأربعة إلى إمكانية تحديد بيانات التكاليف الملائمة لأغراض التسعير كما وتوصلت الدراسة إلى إمكانية تحديد التكاليف التي فيها خلل عند تحميل المنتجات بما يخصها من تكاليف فضلاً عن تحديد المبلغ الواجب تخفيضه للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

الكلمات المفتاحية: أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، بيانات التكاليف الملائمة، قرارات التسعير.

Using strategic cost management tools as an approach to identify the relevant cost data in pricing decisions

Application at the State Company for Drugs Industries and Medical Appliances/Nineveh

Lecturer: Younis Abdulkarim Ahmed
College of Administration and Economics
University of Duhok

Assist. Prof. Mohammed Ali A. Al-Saydia
College of Administration and Economics
University of Mosul

Abstract:

This study aimed at manifesting the role of the strategic cost management tools in terms of identifying the relevant cost data in pricing decisions in order to make

pricing decisions. That many Iraqi companies suffer from an international competition due to the agreements of the World Trade Organization, which made the world a small village in which fierce competition prevails. So, companies had to confront the international competition through adopting modern tools of managerial accounting in general and adopting cost accounting in particular, Based on what has been mentioned above, the study tackled the strategic cost management in terms of the concept, importance and objectives. Moreover, the study also dealt with the types of cost data in addition to the pricing decisions to identify the impact of using the strategic cost management tools in the suitable cost data for pricing throughout using two tools of the strategic cost management tools: the benchmarking and the target cost. A comparison was made for the production costs concerning four products in Nineveh Drug Company with the cost data in Samara Drug Company as the first stage. While in the second stage, a comparison was made between the cost data of the four products in Nineveh Company with the cost data of the foreign products, through the benchmarking, target cost and the analysis the cost data of the four products, the study concluded that it is possible to identify the cost data suitable for pricing. The study also indicated the possibility of identifying the costs that have defects when adding costs to the products as well as identifying the amounts of money that should be decreased to reach the targeted cost.

Keywords: strategic cost management tools, relevant cost data, pricing decisions.

١. المقدمة

شهدت بيئة الأعمال على مدار العقود الثلاثة الأخيرة تغيرات متلاحقة نتيجة للطفرة الهائلة في نظم التصنيع الحديثة واستخدام وسائل الاتصالات الحديثة والانفتاح على الأسواق العالمية إذ أصبح العالم كله سوقاً واحدة يؤثر بمتغيراته على جميع الشركات ويتأثر بما تقدمه كل شركة. وقد ترتب على تلك التغييرات احتدام المنافسة بين الشركات ومحاولة كل منها تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في استغلال ما لديها من موارد للسيطرة على الأسواق أو للحفاظ على مكانتها التنافسية، وتطلب الأمر أن يحصل المدراء على معلومات هامة ودقيقة تمكنهم من إدارة شركاتهم في ظل تلك العوامل المتشابكة.

كل ذلك تطلب التفكير ملياً في كيفية مواجهة هذه المستجدات بحيث تقدم الشركة منتجاتها بأسعار تنافسية تلبي رغبات الزبائن مع ضمان الجودة وبتكاليف مخفضة. ولما كانت الأسعار خارجة عن نطاق تحكم الشركة فلم يتبق لديها سوى خيار استخدام الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية على نحو عام ومحاسبة التكاليف على نحو خاص، ولعل من أبرز أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي يمكن أن تحقق لها أهدافها هي المقارنة المرجعية التي وعن طريقها يمكن تحديد التكلفة الملائمة للتسعير.

واعتماداً على ما تقدم فإن الدراسة الحالية تسعى إلى توضيح أهمية أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في مجال تحديد بيانات التكاليف الملائمة للتسعير من حيث عدالة تحميل المنتجات بالتكاليف وكذلك تحديد مجال التخفيض في هذه التكاليف، من خلال إمكانية تطبيق إحدى أدواتها على بيانات الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/ننوى.

٢. منهجية الدراسة

٢-١. مشكلة الدراسة: في ظل البيئة التنافسية الجديدة برزت لدينا مشكلة قصور النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات ولعل من أبرزها قرار التسعير كما ان أدوات محاسبة التكاليف التقليدية من تكلفة معيارية او موازنات وغيرها لا تلبي احتياجات البيئة التنافسية الجديدة مما يترتب عليها اتخاذ قرارات تتمخض عنها نتائج سلبية من أهمها إضعاف المركز التنافسي للشركة.

٢-٢. أهمية الدراسة: تكتسب هذه الدراسة أهميتها على المستوى النظري (الأكاديمي) من تناولها أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية كمنطلق للتحسين المستمر للمزايا التنافسية للشركات في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الجديدة، وبعد أن أصبحت الإيرادات تتحدد وفقاً لسعر السوق في ظل هذه المنافسة الضارية، فلم يعد إمامها إلا إدارة التكلفة لتحقيق تخفيض في التكاليف لدعم قرارات التسعير، كما تمتد أهمية هذا الدراسة إلى الجانب التطبيقي حيث تسعى الدراسة إلى إبراز ما يمكن أن تقدمه أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في هذا المجال مع بيان أثرها في تحديد بيانات التكاليف الملائمة لأغراض التسعير في الشركة عينة البحث.

٢-٣. أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- تقديم نظرة علمية عن إدارة التكلفة الإستراتيجية كمفهوم حديث للمحاسبة عن التكاليف ودورها الفعال والبارز في توفير معلومات عن بيانات التكاليف الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات ومن أهمها قرار التسعير.

- إبراز الدور الذي يمكن أن تؤديه المقارنة المرجعية مع التكلفة المستهدفة في تحديد بيانات التكاليف التي تكون ملائمة لأغراض التخفيض ودعم قرارات التسعير.

- تقديم المساعدة للإدارة في مجال تحديد الأولويات التي يجب أن يتم التركيز عليها في إدارة التكلفة للبيانات بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة).

٢-٤. فرضية الدراسة: تستند الدراسة إلى فرضية رئيسة مفادها إن استخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية ومن أهم هذه الأدوات المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة تساعد في تحديد بيانات التكاليف الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الصائبة للتسعير.

٢-٥. مجتمع الدراسة: تم اختيار الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / نينوى، وذلك للأسباب الآتية:

- تعد من أهم شركات صناعة الأدوية في مدينة الموصل من حيث المساحة والإمكانيات والطاقة الإنتاجية المتاحة وتسهم في تقديم منتجات تخدم السوق والزبون ولما لها من أهمية في تنمية الاقتصاد الوطني.

- اعتبار الشركة أرضية ملائمة لتطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لما تتوفر فيها من إمكانيات وطاقات متاحة وخصوصاً أن الشركة تعاني من منافسة محلية وأجنبية حادة.

- تعاون الشركة في مجال الحصول على البيانات عن تكلفة المنتجات.

٢-٦. منهج الدراسة: لتحقيق أهداف وفرضية الدراسة، يتم الاعتماد على المنهج الوصفي في تحديد الإطار النظري وذلك من خلال الاستعانة بالأطاريح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب ذات الصلة بموضوع الدراسة، فضلاً عن اعتماد المنهج التحليلي من خلال التطبيق في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية نينوى.

٣. الدراسات السابقة:

- دراسة فرج (٢٠٠٤): استخدام تقنيات إدارة التكلفة في ترشيد قرارات التسعير: هدفت الدراسة إلى بيان أهمية أساليب إدارة التكلفة في ظل بيئة الأعمال الحديثة واستخدامها في تسعير المنتجات ولاسيما التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والهندسة العكسية، وتوصلت الدراسة إلى عدم اعتماد الشركة عينة البحث تطبيق أساليب إدارة التكلفة وكذلك ملائمة أساليب التكلفة المستهدفة والهندسة العكسية لحالة المنتج وتحقيق تخفيض في التكاليف بما يدعم عملية تسعير المنتجات وفقاً لأساليب إدارة التكلفة.
- دراسة ربحاوي (٢٠٠٦): أثر بيانات التكلفة وطرائق تخفيضها على قرارات التسعير: هدفت الدراسة إلى بيان أهمية السعر في نجاح تسويق المنتجات كونه أحد المؤثرات الرئيسة على قرار الزبون بالشراء، إذ إن هناك علاقة بين بيانات تكلفة المنتج واتخاذ قرارات التسعير وذلك لان الفهم الجيد لأنماط وسلوك التكاليف ومحركات هذه التكلفة ومحاولة تخفيضها تؤدي إلى قرارات جيدة للتسعير، وتوصلت الدراسة إلى أن التكاليف تبقى هي العامل الأهم في تسعير المنتجات، كما ان للبعد الزمني أهمية كبيرة عند تحديد التكاليف الملائمة لقرار التسعير، كما توصلت الدراسة إلى ان للتكاليف البيئية أهمية متزايدة عند حساب تكاليف المنتج.
- دراسة الخلف وزويلف (٢٠٠٧): التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة / دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني: هدفت الدراسة التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملائمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير من خلال اقتراح منهج للتسعير، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة وحرية التجارة لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظاماً لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية.
- دراسة الذهبي والغبان (٢٠٠٧): استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة: هدفت الدراسة إلى دراسة عملية التسعير والمداخل المستخدمة لذلك فضلاً عن بيان المدخل المعاصر في التسعير وأثره في استهداف الكلف واقتراح منهجية وآلية لتطبيق ذلك المنهج، وتوصلت الدراسة إلى ان السعر المستهدف هو الذي يحدد الكلف، حيث ان استهداف الكلف يتطلب احتساب كلف المنتج ولكامل دورة حياته بدءاً من نشوء الفكرة ولغاية خدمات ما بعد البيع.
- دراسة الموسوي (٢٠٠٨): دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة: هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل فلسفة المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة مع بيان دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس السوق، وتوصلت الدراسة إلى ان التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية من أهم التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة، وان السوق يعد المحدد الرئيس للأسعار.
- دراسة (Mohamed M. El-Dyasty, 2007): هيكل مقترح لبلوغ إدارة التكلفة الإستراتيجية: هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار (هيكل) متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية من خلال الربط بين الأدوات المختلفة واعتماد هذا الإطار لإزالة التعارض في استخدام كل أداة مع الأداة الأخرى وأياً أكثر فاعلية من غيرها في حل المشاكل التي تظهر حلولاً متباينة تبعاً لتغير الأداة،

كما أوضحت هذه الدراسة أهمية هذا الإطار لكافة الجهات التي تحتاج إلى البيانات في الشركات سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل، وتوصلت الدراسة الى انه من خلال الإطار المقترح يمكن للشركات من تحقيق الميزة التنافسية التي تصبو إليها.

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها:

- الدراسة الأولى التي قامت باحتساب النسبة المئوية للخلل في تحميل المنتجات بالتكاليف (مدى عدالة التحميل) ومن ثم تحديد الأولوية التي يجب التركيز عليها في إدارة التكلفة وفي نفس الوقت قامت باحتساب الزيادة الموجودة في عناصر التكاليف بين التكلفة الفعلية وبين التكلفة الملائمة (المستهدفة) للتسعير التي يجب تخفيضها للوصول إلى التكلفة المستهدفة وهي التكلفة الملائمة لأغراض للتسعير.

- الدراسة الأولى التي قامت بتطبيق المقارنة المرجعية مع التكلفة المستهدفة على بيانات تكاليف لمنتجات شركة أدوية نينوى وعلى أكثر من منتج واحد وبين أكثر من شركة.

٤. الجانب النظري:

٤-١. مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية: قديماً كان هناك مصطلح يستخدم في تحقيق أغراض تخطيطية ورقابية واتخاذ القرارات هو "تحليل التكلفة"، إلا انه في الوقت الحاضر وتلبيةً لاحتياجات بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية ونتيجة للتطور في الفكر المحاسبي ظهر مفهوم جديد يسمى بإدارة التكلفة الإستراتيجية، إذ يستخدم هذا المصطلح للتعبير عن ممارسات الإدارة لخفض ورقابة التكلفة على نحو مستمر وبالتنسيق فيما بين الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية معاً بهدف إرضاء زبائنهم. (الحديدي، ٢٠٠٦: ١٤)، وقد تم تعريف إدارة التكلفة الإستراتيجية على أنها "تلك الأفعال أو الأنشطة التي ينجزها المدراء لتخفيض التكلفة بدلاً من تسجيلها فقط" (Drury, 2000: 889).

وهي: "فضلاً عن القياس والإبلاغ عن التكاليف فهي فلسفة، وموقف، ومجموعة تقنيات لخلق أكبر قيمة للزبون وبأقل تكلفة" إذن إدارة التكلفة الإستراتيجية: (Hilton, et al., 2006: 5)

- فلسفة: إدارة التكلفة فلسفة للتحسين المستمر لأنها تعمل باستمرار على إيجاد الطرائق المناسبة لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الصحيحة لخلق أكبر قيمة للزبون وبأقل تكلفة.

- موقف: إدارة التكلفة موقف أساسي على أن جميع كلف المنتجات أو الخدمات ناتجة عن القرارات التي تتخذها الإدارة لذلك يجب اتخاذ القرارات التي تنتج عنها تكاليف تحقق رضى وقيمة للزبون.

- مجموعة تقنيات: إدارة التكلفة مجموعة من التقنيات التي يمكن استخدامها على نحو مفرد أو توظف معاً لدعم قرار معين.

مما سبق يتضح أن إدارة التكلفة الإستراتيجية هي "نظام يشتمل على مجموعة من الأدوات التي تخدم الشركة من حيث المساعدة في التخطيط الإستراتيجي ووضع الخطط القصيرة والطويلة الأجل وكذلك المساعدة في صنع واتخاذ القرارات التشغيلية فضلاً عن تحقيق الرقابة لغرض التحسين المستمر، وهدفها الرئيس هو تخفيض التكاليف وإرضاء الزبون".

٤-٢. معلومات إدارة التكلفة الإستراتيجية: أن معلومات إدارة التكلفة الإستراتيجية تشمل المعلومات المالية كالأيرادات والتكاليف فضلاً عن المعلومات الغير مالية كالجودة، الإنتاجية، الوقت والابتكار وهي عوامل النجاح الأساسية للشركة، وأن الاعتماد على المعلومات المالية

لوحدها يكون مضللاً لأنها تركز على الأجل القصير وبالتالي سينصب اهتمام الشركة على اتخاذ قرار بتخفيض التكاليف (القياس المالي) الأمر الذي قد يؤدي إلى تخفيض في الجودة (القياس غير المالي) وهذا القرار ربما سيؤدي إلى فقدان حصة سوقية في المستقبل وفي نهاية الأمر إلى فشل الشركة، وعليه ولغرض المنافسة الناجحة يجب على المدراء الاستعانة بكل من المعلومات المالية وغير المالية والاهتمام بكل من الأجلين القصير والطويل للأداء التشغيلي للشركة. (Blocher, et al., 2005, 3-4)

٤-٣. مبررات اعتماد مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية: هناك مجموعة من المبررات الأساسية التي تدعم الاعتماد على مفهوم إدارة التكلفة وهي: (Blocher, et al., 2005: 3-4)، (التكريتي، ٢٠٠٨: ٣٦٢)

- الحاجة للاستجابة للمتغيرات البيئية المعاصرة التي من أبرزها: العولمة وازدياد حدة المنافسة، والتقدم في تكنولوجيا المعلومات والتصنيع، والتركيز على إرضاء الزبون، والتطور في النظم الإدارية ونمو المدخل الإستراتيجي في الإدارة وأخيراً الاعتبارات السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

- قصور المدخل التقليدي لإدارة وتحليل التكلفة حيث ركز هذا المدخل على رقابة الأنشطة التصنيعية مع إهمال اثر الأنشطة الأخرى وإغفال الترابط بين الأنشطة وكذلك عدم إعطاء أهمية لتحديد الأوضاع الكفوية للمنافسين وركز على إدارة التكلفة المخططة وتشخيص الانحرافات في حين أن المدخل الإستراتيجي للتكلفة ركز على إدارة تكلفة العمليات والأنشطة ومقاييس الأداء ورضا الزبون مع تعيين الوضع الملائم للتكلفة بالمقارنة مع المنافسين وتحديد الوسائل التي يمكن للشركة بواسطتها دعم ميزتها التنافسية فضلاً عن احتساب تكاليف الإستراتيجيات التنافسية التي تنتهجها الشركة.

٤-٤. أهداف إدارة التكلفة الإستراتيجية: تركز إدارة التكلفة الإستراتيجية على مجموعة من الأهداف من أهمها: (خفض التكاليف، تحقيق الجودة، تصميم نظام فعال لإدارة التكلفة الإستراتيجية، تحديد أولويات استهلاك الموارد، تحديد تكاليف الأنشطة الهامة لتحديد كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة، تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي تستطيع تحسين الأداء المستقبلي (الحديدي، ٢٠٠٦: ١٧-٢٢) (يوسف، ٢٠٠٩: ٥٨-٦٧).

٤-٥. أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية: تشتمل إدارة التكلفة الإستراتيجية على مجموعة من الأدوات (التقنيات) التي يمكن أن تعتمد عليها الشركات لغرض تحقيق أهدافها المالية وغير المالية. ومن أهم هذه الأدوات:

❖ **تحليل سلسلة القيمة:** يقصد بسلسلة القيمة لوظائف الأعمال أي وظائف الأعمال المتعاقبة التي تضيف قيمة للمنتج، حيث يتم ترتيب وظائف الأعمال في شكل سلسلة تبدأ بسلسلة البحث والتطوير، التصميم، الإنتاج، التسويق، التوزيع وانتهاءً بخدمة الزبائن. وسلسلة القيمة هي "أداة فنية تتأسس على تتابع الوظائف الإدارية في الشركة حيث تضاف القيمة إلى المنتجات تدريجياً". (باسيلي، ٢٠٠٧: ٢٤)

❖ **تحليل الميزة التنافسية:** تعني الميزة التنافسية قدرة الشركة على الأداء بأسلوب متميز عن منافسيها ويجعلها متفوقة عليهم من خلال تقديم القيمة الأكبر لها ولزبائنهم، لذا فإن الشركات تعمل على نحو جدي ودائم لبناء وتطوير ودعم ما تحققه من ميزة تنافسية. (عبيد وحليح، ٢٠٠٧: ٢٣٩-٢٥٧)،

وفي هذا الصدد اقترح بورتر ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات التي يمكن تنفيذها على مستوى الأعمال وهذه الإستراتيجيات هي: (إستراتيجية ريادة التكلفة، إستراتيجية التمايز، إستراتيجية التركيز)، (باسيلي، ٢٠٠١: ١١٨).

❖ **التكاليف على أساس الأنشطة:** أن هذا النظام يقوم على افتراض مؤداه أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد الشركة وإنما تستهلك أنشطة وان هذه الأنشطة هي التي تستنفد موارد الشركة لذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف الصناعية غير المباشرة يجب أن يكون على أساس الأنشطة التي استهلكتها هذه المنتجات (نور وشحاتة، ٢٠٠٤: ١٢٨). عليه يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أنه "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حده حيث يتم تحميلها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولاً ومن ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة منها". (درغام، ٢٠٠٧: ٦٨٠-٧٢٥)

❖ **الإدارة على أساس الأنشطة:** الإدارة على أساس الأنشطة هي استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لإدارة الأنشطة على نحو الذي يؤدي إلى تحسين القيمة التي يستلمها الزبون وزيادة الربحية (Blocher, et al., 1999: 104)، وتستند الفكرة الأساسية للإدارة على أساس الأنشطة في عملية تحسين القيمة المستلمة من قبل الزبون على التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة وبين الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على حذف أو تحسين الأنشطة التي لا تضيف قيمة (فرج، ٢٠٠٤: ٣٣)، وقد ميز هورنجرن وآخرون بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة على أن الأنشطة التي تضيف قيمة هي التي إذا ما تم حذفها فإنها تؤثر على القيمة المقدمة للزبون، أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون فهي التي إذا حذفت فإنها لا تؤثر على القيمة المقدمة له. (Horngren et al., 1999: 144).

❖ **التكلفة المستهدفة:** في ظل بيئة الأعمال التنافسية أصبحت الأسعار موجهة بواسطة قوى السوق (المنافسون، الزبائن) وليس بواسطة التكاليف، عليه لم يبق أمام الشركات لبلوغ هذه الأسعار إلا التحكم بالعامل الوحيد الذي بقي تحت سيطرتها وهو التكاليف، وذلك من خلال الوصول بها إلى مستوى معين يطلق عليه التكاليف المستهدفة التي تحقق الأسعار التنافسية وهامش الربح الذي تستهدفه الشركة. إذن فالتكلفة المستهدفة هي (أداة لقياس التكاليف التي يمكن أن تتحملها الشركة لإنتاج المنتج مع المحافظة على الربح المطلوب وهذه الطريقة تهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج في مرحلتها المختلفة)، (Webster, 2004: 164)، هناك عدة مبررات أساسية لاعتماد التكلفة المستهدفة وهي نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات، والتطورات التكنولوجية والتغيرات المستمرة في السوق وبما انعكس على تعدد المنتجات البديلة، والتوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه في تقديم المنتج بالقيمة والنوعية المرغوبة من قبله وبالسعر الذي يكون على استعداد لدفعه، وقصور المدخل المحاسبي التقليدي والذي يعتمد التكلفة الأساس في التسعير دون اللجوء إلى تحليل الكلفة واعتماد أسلوب تحليل قيمة العملية والأنشطة المتعددة. (الذهبي والغبان، ٢٠٠٧: ٢٢٤-٢٥١).

❖ **إدارة الجودة الشاملة:** تعرف إدارة الجودة الشاملة على أنها (أداة للإدارة المتكاملة من أجل التحسين المستمر والطويل الأمد للجودة في جميع المراحل والمستويات والوظائف في الشركة بما يحقق ميزة تنافسية للشركة ورضا الزبون)، (نجم، ٢٠١٠: ٤٤)، وأصبح لزاماً على الشركات

استكمال نظم الجودة لكي تحظى بالقبول العالي حسب معايير الجودة المتفق عليها ومن ثمة تستطيع السير باتجاه تيار العولمة الذي لن يقبل إلا الشركات المتميزة بالجودة في منتجاتها وخدماتها. (الدرادكة، ٢٠٠٦: ١٥).

❖ **نظام الإنتاج في الوقت المحدد:** يعد نظام الإنتاج في الوقت المحدد بمثابة ثورة في نظم رقابة المخزون والمقصود بهذا النظام الالتزام بالوقت المحدد تماما وبمعنى آخر تخفيض الوقت بصورة مستمرة أو الحد من وجود فترة زمنية تفصل بين تاريخ إصدار أوامر الشراء وتاريخ استلام المواد من الموردين (مرحلة ما قبل الإنتاج) وبين تاريخ إتمام الإنتاج وتاريخ تسليم المنتجات التامة إلى الزبائن، أي تقليل أو منع وجود فترات انتظار مما ينجم عن عملية ضبط الوقت من آثار ثورية على خفض تكاليف الإنتاج. (باسيلي، ٢٠٠٧: ٢)، (١٠٦)

❖ **بطاقة العلامات المتوازنة :** تأسيسا على فشل المقاييس التقليدية لأداء الشركات في كونها تعبر عن أداء الشركات لفترة ماضية ولا يمكن أن توفر معلومات مؤكدة عن الأداء في الوقت الحاضر ولاسيما في المستقبل فقد صمم كل من كابلن ونورتن بطاقة العلامات المتوازنة عام ١٩٩٢ بوصفها نظاماً لتقييم الأداء الشامل والذي يأخذ بنظر الاعتبار أداءها المالي وغير المالي وان اعتمادها من قبل الشركات يقوم على أهمية تحقيق أهدافها الإستراتيجية من خلال ترجمة رؤيا وإستراتيجية الشركة إلى أهداف محددة عليه تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها (مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية تزود الإدارة العليا برؤيا واضحة وشاملة وسريعة عن أداء الشركة). (عقراوي، ٢٠٠٨: ٤٧-٤٩)

❖ **المقارنة المرجعية:** يستند مفهوم المقارنة المرجعية بالأساس إلى مقارنة تطبيقات أعمال شركة معينة مع ما يقابلها من معايير معتمدة من قبل شركات رائدة في مجال العمل ذاته لغرض خلق تطبيقات تكون بمثابة معايير عمل جديدة ومحسنة تؤدي إلى الحصول على المنتج أو الخدمة الأفضل، فضلا عن مساهمة المقارنة المرجعية في مساعدة الشركات للوصول إلى مكانة تجعلها هي المتفوقة دائمة التغيير في مجال عملها، إن المقارنة المرجعية هي أداة إدارية تستخدمها المنظمات لتقييم أدائها كأسلوب لتحسين عملياتها وممارساتها وهي عملية مستمرة ومتواصلة تتطلب البحث عن أفضل الممارسات لان الشركات المتفوقة دائمة التغيير وبحيث تشمل عملية المقارنة المنتجات والخدمات والممارسات وهذا يتطلب دعم الإدارة العليا والالتزام جميع المستويات الإدارية والعاملين بإجراء عملية المقارنة وضرورة توفير الموارد والإمكانات اللازمة لإجراء المقارنة، والغرض من إجراء عملية المقارنة هو تحسين أداء الشركة الراغبة في التحسين لذا يجب تحديد العمليات الضعيفة في أدائها عن طريق تشكيل فريق عمل لتحديد نقاط الضعف في الشركة ومن ثم اختيار الشركات المتفوقة في الأداء شريكاً لعملية المقارنة (طالب ومحمد، ٢٠٠٩: ٢٩).

❖ **التحسين المستمر (الكايزن):** تستند فكرة التحسين المستمر على انه من خلال جهود التحسين المستمرة فان تخفيض التكاليف سيكون مستمرا أيضا، وان انجاز تخفيض التكلفة المستمر يتطلب تحديد هدف تخفيض التكلفة ثم يتم تسجيل الكلفة الفعلية بمرور الزمن ومقارنتها مع هدف تخفيض التكلفة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لكي لا تتجاوز هدف التخفيض، كما إن أساس التكلفة للسنة الحالية الذي يبدأ منه هدف تخفيض التكلفة، فهي تمثل تكاليف سنة سابقة وان تكاليف السنة الحالية (المخفضة) هي أساس التكلفة الذي يبدأ منه هدف تخفيض التكلفة للسنة القادمة. (فرج، ٢٠٠٤: ٣٦)

❖ **نظرية القيود:** إن الفكرة الأساسية لنظرية القيود هو انه توجد في الشركة أنشطة ذات موارد أو طاقات محددة تمثل قيود على العمليات الإنتاجية وعليه فانه يجب جدولة وتنظيم العمليات من اجل استغلال الأنشطة التي يوجد فيها اختناق فضلا عن تنظيم الأنشطة الأخرى التي لا تعاني من اختناقات. (الفضل ونور، ٢٠٠٢: ٣٦)، تسعى نظرية القيود إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ومن أبرزها تحقيق التناسق الشامل والجزئي من خلال تغيير كل من طبيعة القرارات الإدارية وتكلفة المنتج ومقاييس الأداء وتصميم المنتج والعملية، وتحديد أفضل مزيج إنتاجي في المدى القصير لتحسين الربحية، وتخفيض زمن دورة التصنيع، وزيادة الإنتاج، وتخفيض مستويات المخزون وتحسين الموقع التنافسي. (احمد، ٢٠٠٨: ٩٠).

❖ **تحليل سوات SWOT:** يتناول تحليل سوات (وهو مختصر للقوة Strength، الضعف Weakness، الفرص Opportunities، التهديدات Threats) فحص واستكشاف بيئتين تحكمان عمل شركات الأعمال وهما البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، فهو من جانب يحاول فحص المنظومة الداخلية للشركة لتحديد نقاط القوة التي تتمتع بها نظم الشركة ونقاط الضعف التي تعاني منها تلك النظم، أما فيما يخص البيئة الخارجية فان تحليل سوات يتنبأ بالفرص التي توفرها البيئة الخارجية للشركة وكذلك التهديدات التي يمكن أن تتعرض لها من البيئة الخارجية (يوسف، ٢٠٠٧: ٢).

٥. **تبويب عناصر التكاليف حسب إمكانية استعمالها في التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية:** وفقا لهذا التبويب يتم تصنيف بيانات التكاليف حسب خصائصها الاقتصادية ومدى تأثيرها على اتخاذ قرار معين إلى بيانات التكاليف الملائمة للقرار وأخرى بيانات التكاليف غير الملائمة للقرار (النعمي، ١٩٩٤: ٨).

أ. بيانات التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار: وهي التكاليف المستقبلية المتوقعة التي تختلف بين البدائل التي يراد اتخاذ القرار بشأنها. والفرق بين التكاليف الملائمة لبدلين أو أكثر تسمى التكاليف التفاضلية (الفداع، ٢٠٠٠: ٢٢٥). إذ يتطلب اتخاذ القرارات الإدارية تحديد التكاليف المرتبطة بهذه القرارات، وتعرف التكاليف الملائمة بأنها التكاليف التي سوف تحدث نتيجة اتخاذ القرار ويتم تجنب حدوثها بعدم اتخاذها (الرجبي، ٢٠٠٤: ٥٧)، وتكون التكاليف المستخدمة في عملية اتخاذ القرار ملائمة لاتخاذ القرار إذا كانت: التكلفة مستقبلياً، التكلفة قابلاً للتجنب، تفاضلية (حنان وكحالة، ١٩٩٧: ٣٣٤).

ب. بيانات التكاليف غير الملائمة لاتخاذ القرار: هي التكاليف التي لا تتأثر بقرار معين ولا يمكن تجنبها بعدم اتخاذ القرار أي ستبقى كما هي في جميع البدائل (أبو حشيش، ٢٠٠٩: ٥٩).

ومما سبق يرى الباحثان إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له الأثر الكبير على بيانات التكاليف الصناعية غير المباشرة، فمن المعلوم أن تخصيص التكاليف الصناعية المباشرة على المنتجات لا توجد فيها مشاكل أما المشاكل تنأت من تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، من هنا جاءت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط على حدة ومن ثم تحديد موجهات التكلفة وعلى أساس هذه الموجهات يتم تحميل المنتجات بنصيبها العادل من التكاليف الأمر الذي يتيح بعد ذلك إدارة هذه الأنشطة، كما ان الإدارة على اساس الأنشطة سوف تمكن الشركة من تخفيض سعر منتجها وبالتالي يحقق ذلك لها ميزة تنافسية تتمثل في التكلفة المخفضة على باقي المنافسين الموجودين في السوق ولتحليل سلسلة القيمة أثر كبير في التخلص من الأنشطة غير الضرورية أو التي لا تضيف قيمة للزبون وبالتالي التخلص من تكاليفها والعمل كذلك على تخفيض تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة للزبون، ويبرز أثر التكلفة المستهدفة على

بيانات التكاليف الخاصة بالمواد، فمن خلال تحليل تكلفة المواد التي تتكون منها المنتجات ستمكن الشركة من استبدال مواد ذات تكلفة عالية بمواد أخرى ذات تكلفة أقل مع التأكيد على المحافظة على جودة المنتج. كما انه تعمل إدارة الجودة الشاملة على التطوير المستمر للعمليات الإدارية وذلك بمراجعتها وتحليلها والبحث عن الوسائل والطرائق لرفع مستوى الأداء وتقليل الوقت لإنجازها بالاستغناء عن جميع المهام والوظائف عديمة الفائدة وغير الضرورية للزبون أو للعمليات وذلك لتخفيض التكلفة ورفع مستوى الجودة مستندين في جميع مراحل التطوير على متطلبات واحتياجات الزبون، اما تأثير نظرية القيود سيكون في تخفيض الوقت اللازم لإتمام العملية الإنتاجية وبالتالي إلى تخفيض أجور العمل المباشر وكذلك إلى تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة عن طريق تخفيض وقت عمل المكائن ومن ثم اختيار المزيج الإنتاجي الذي يحقق أعلى عائد للشركة، ان للتحسين المستمر اثر كبير في إجراء التحسينات وبصورة مستمرة على المنتج وعلى أنشطة الشركة كافة بهدف إرضاء الزبون وتحقيق أهداف الشركة، حيث تسعى إدارة التكلفة إلى تحقيق التحسين المستمر في مراحل سلسلة القيمة كافة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج ورفع مستوى الجودة وتحسين عملية الإنتاج. بالإضافة الى ان عملية المقارنة يمكن للشركة الاستدلال إلى مواطن الخلل والقصور التي يعاني منها منتج الشركة والعمل على معالجتها سواء أكان الخلل في الجودة أم في التكلفة عن طريق تحليل بيانات تكاليف المنتج والمنتج المقارن به.

٦. **أثر السوق في قرارات التسعير:** إن مناهج التسعير التقليدية (cost plus) تفترض أن عملية الإنتاج قد حدثت بالفعل وان التكاليف قد تم تحديدها ومن ثم يتم إضافة هامش الربح الذي ترغب فيه الشركة إلى تكلفة المنتج للوصول إلى السعر الذي تباع فيه الشركة المنتج. أما منهج التسعير على أساس السوق فانه يبدأ بتحديد سعر البيع للمنتج وبعدها يتم طرح هامش الربح المرغوب ومن ثم يتم التوصل إلى التكلفة (التكلفة المستهدفة) التي يجب أن تتقيد بها الشركة، أي إن العملية هنا عملية عكسية مع منهج التسعير على أساس التكلفة. وبذلك ستكون مسؤولية هؤلاء تصميم المنتج وفقاً لتكلفتها المستهدفة أو بأدنى منها. وتعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، على خلاف التسعير على أساس التكلفة، فقد تكتشف المنشأة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه (الخلف وزويلف، ٢٠٠٧: ١٥٩-٢٠٠).

٧. الجانب العملي:

٧-١. **استخدام المقارنة المرجعية في شركة أدوية نينوى:** عانت الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/نينوى في السنوات الماضية من منافسة كبيرة سواء كانت محلية أم أجنبية أدت إلى تكبد الشركة لخسائر كبيرة، لذلك كان لزاماً عليها مواجهة هذه المنافسة من خلال إدارة تكاليفها لتخفيض تكاليف الإنتاج وفي النهاية تحقيق الميزة التنافسية، وسينصب اهتمام هذا البحث على استخدام المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة لغرض تحديد بيانات التكاليف الملائمة لتسعير المنتجات.

٧-١-١. **دور المقارنة المرجعية في تخفيض تكلفة منتجات الشركة:** ومن اجل تحديد بيانات التكاليف الملائمة للتسعير فانه سوف يتم اعتماد المقارنة بين بيانات تكاليف منتجات شركة أدوية نينوى مع بيانات تكاليف منتجات شركة أدوية سامراء لعام ٢٠١٠ كمرحلة أولى، وفي المرحلة

الثانية ستم المقارنة مع المنتج الأجنبي من أجل التوصل إلى التكلفة الملائمة أما في المرحلة الثالثة فسيتم تحديد بيانات التكاليف الأكثر ملاءمة للتسعير.

المرحلة الأولى: مقارنة بيانات تكاليف شركة أدوية نينوى مع بيانات شركة أدوية سامراء: وتم اختيار عدد من منتجات شركة أدوية نينوى التي تعاني خسائر (عدا الاموكسيل) لمقارنتها مع منتجات شركة أدوية سامراء لإجراء المقارنة المرجعية عليها وهي:

أولاً. اعتماد المقارنة على حب البارستول: من خلال المقارنة وبعد إجراء التحليل لبيانات تكلفة الشريط الواحد بين شركتي أدوية نينوى وسامراء ظهرت لنا النتائج الآتية وكما هو موضح في الجدول (١):

الجدول (١): مقارنة تكلفة إنتاج شريط البارستول بين شركة نينوى وشركة سامراء

عناصر التكلفة	تكلفة الشريط في نينوى	تكلفة الشريط في سامراء	التباين لصالح شركة نينوى	التباين لصالح شركة أدوية سامراء	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع سامراء	النسبة المئوية من إجمالي التكلفة الملائمة
مواد كيميائية	29	21		8	21	0.26
مواد تعبئة وتغليف	8	18	10		8	0.10
أجور العمل المباشر	51	25		26	25	0.31
ت.ص.غ.م.	30	18		12	18	0.22
ت. تسويقية وإدارية	34	9		25	9	0.11
مح تكلفة الوحدة	152	91	10	71	81	
هامش الربح	(67)	(1)			9	0.11
سعر البيع	85	90			90	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركتين لعام ٢٠١٠.

من الجدول اعلاه نجد ان تكلفة الشريط الواحد في شركة أدوية نينوى تزيد عن تكلفة الشريط في شركة أدوية سامراء بمقدار ٦١ ديناراً للشريط موزعة كالآتي (٨ د. مواد كيميائية، (١٠) د. مواد تعبئة، ٢٦ د. أجور عمل مباشر، ١٢ د. تكاليف صناعية غير مباشرة، ٢٥ دينار تكاليف تسويقية وإدارية) الرقم بين قوسين يعني ان التكلفة في نينوى اقل من التكلفة في سامراء.

ثانياً. اعتماد المقارنة على كبسول الاموكسيل ٢٥٠ ملغم: عند مقارنة بيانات تكاليف شركة أدوية نينوى الخاصة بإنتاج شريط كبسول الاموكسيل ٢٥٠ ملغم مع بيانات تكاليف إنتاج كبسول الاموكسيل في شركة أدوية سامراء وكما في الجدول (٢):

الجدول (٢): مقارنة تكلفة إنتاج شريط الاموكسيل بين شركة نينوى وشركة سامراء

عناصر التكلفة	تكلفة الشريط في نينوى	تكلفة الشريط في سامراء	التباين لصالح شركة أدوية نينوى	التباين لصالح شركة أدوية سامراء	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع سامراء	النسبة المئوية من إجمالي التكلفة الملائمة
مواد كيميائية	130	400	270		130	0.44
مواد تعبئة وتغليف	58	90	32		58	0.20
أجور العمل المباشر	108	41		67	41	0.14
ت.ص.غ.م.	72	50		22	50	0.17
ت. تسويقية وإدارية	48	14		34	14	0.05
إجمالي تكلفة الوحدة	416	595	302	123	293	
هامش الربح	84	(95)			207	0.70
سعر البيع	500	500			500	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركتين للعام ٢٠١٠.

من الجدول السابق نجد ان تكلفة الشريط الواحد في شركة أدوية نينوى تقل عن تكلفة الشريط في شركة أدوية سامراء بمقدار ١٧٩ ديناراً للشريط موزعة كالاتي (٢٧٠) د. مواد كيميائية، (٣٢) د. مواد تعبئة، ٦٧ د. اجور عمل مباشر، ٢٢ د. تكاليف صناعية غير مباشرة، ٣٤ دينار تكاليف تسويقية وإدارية. الرقم بين قوسين يعني التكلفة في نينوى اقل.

ثالثاً. اعتماد المقارنة على قطرات العين سامافينكول: عند مقارنة بيانات تكلفة إنتاج قطارة العين سامافينكول من واقع سجلات الشركتين لعام ٢٠١٠ وكما بالجدول (٣) نتوصل إلى النتائج الآتية:

الجدول (٣): مقارنة تكلفة إنتاج قطارة العين سامافينكول بين شركة نينوى وشركة سامراء

عصر التكلفة	تكلفة القطارة في نينوى	تكلفة القطارة في سامراء	التباين لصالح أدوية نينوى	التباين لصالح أدوية سامراء	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع سامراء	النسبة المئوية من إجمالي التكلفة الملائمة
مواد كيميائية	7	4		3	4	0.01
مواد تعبئة وتغليف	167	160		7	160	0.55
أجور العمل المباشر	206	63		143	63	0.21
ت.ص.غ.م.	90	46		44	46	0.16
ت. تسويقية وإدارية	104	21		83	21	0.07
إجمالي تكلفة الوحدة	574	294		802	429	
هامش الربح	(224)	65			65	0.19
سعر البيع	350	350			350	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركتين للعام ٢٠١٠

من الجدول اعلاه نجد ان تكلفة القطارة الواحدة في شركة أدوية نينوى تزيد عن تكلفة القطارة في شركة أدوية سامراء بمقدار ٢٨٠ ديناراً موزعة كالاتي (٣) د. مواد كيميائية، ٧ د. مواد تعبئة، ١٤٣ د. اجور عمل مباشر، ٤٤ د. تكاليف صناعية غير مباشرة، ٨٣ دينار تكاليف تسويقية وإدارية). من الملاحظ أن قطارة العين سامافينكول في شركة نينوى تعاني من ارتفاع في كل عناصر التكاليف بداية من تكلفة المواد الكيميائية ومواد التعبئة والتغليف ولو ان التباين في تكلفة المواد كانت قليلة مقارنةً بأجور العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية والإدارية إذ ان الفارق كان كبيراً في هذه العناصر، الأمر الذي جعل الفارق يصل إلى ٢٨٠ ديناراً للقطارة الواحدة ومن ثمة إلى تحميل الشركة خسائر قدرها ٢٢٤ ديناراً للقطارة (بهامش خسارة ٣٩%).

رابعاً. اعتماد المقارنة على مرهم بنتوسام ١٥ غرام:

الجدول (٤): مقارنة تكلفة إنتاج مرهم البنتوسام بين شركة أدوية نينوى وشركة أدوية سامراء

عصر التكلفة	تكلفة التيوب في نينوى	تكلفة التيوب في سامراء	التباين لصالح شركة أدوية نينوى	التباين لصالح شركة أدوية سامراء	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع سامراء	النسبة المئوية من إجمالي التكلفة الملائمة
مواد كيميائية	67	88	21		67	0.34
مواد تعبئة وتغليف	142	61		81	61	0.31
أجور العمل المباشر	111	32		79	32	0.16
ت.ص.غ.م.	68	26		42	26	0.13
ت. تسويقية وإدارية	111	11		100	11	0.06
إجمالي تكلفة الوحدة	499	218	21	302	197	
هامش الربح	(99)	182			203	103%
سعر البيع	400	400			400	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركتين لعام ٢٠١٠.

من الجدول السابق نجد ان تكلفة المهرم الواحد في شركة أدوية نينوى تزيد عن تكلفة المهرم في شركة أدوية سامراء بمقدار ٢٨١ ديناراً للشريط موزعة كالاتي (٢١) د. مواد كيميائية، ٨١ د. مواد تعبئة، ٧٩ د. اجور عمل مباشر، ٤٢ د. تكاليف صناعية غير مباشرة، ١٠٠ دينار تكاليف تسويقية وادارية) الرقم بين قوسين تعني ان التكلفة في نينوى اقل من التكلفة في سامراء، مما جعل الشركة تتحمل خسارة قدرها ٩٩ ديناراً في التيوب الواحد (بهامش خسارة ١٩%).

المرحلة الثانية: التكلفة الأكثر ملائمة (التكلفة الملائمة المستهدفة) لتسعير المنتجات الأربعة في شركة أدوية نينوى بعد إجراء المقارنة بمرحلتيه: تم في المرحلة الأولى إجراء المقارنة بين بيانات التكاليف للمنتجات الأربعة بين شركتي نينوى وسامراء وفي المرحلة الثانية تم إجراء المقارنة بين شركة نينوى والمنتج الأجنبي، أما في هذه المرحلة وهي المرحلة الثالثة سيتم تحديد أكثر التكاليف ملائمة من بين المرحلتين ولكل منتج وهي:

❖ **التكلفة الأكثر ملائمة لتسعير البارستول:** من خلال عملية المقارنة التي تمت على بيانات تكاليف إنتاج شريط البارستول بين شركة أدوية نينوى من جهة وكل من تكاليف شركة أدوية سامراء والمنتج الأجنبي من جهة أخرى يتضح لنا ان إجمالي تكلفة الشريط في نينوى هي ١٥٢ ديناراً للشريط لتخسر في الشريط مبلغ ٦٧ ديناراً في الشريط الواحد (بهامش خسارة ٤٤%)، بينما بلغت التكلفة بعد إجراء المقارنة مع شركة سامراء ٨١ ديناراً بربح في الشريط الواحد ٩ دنائير (بهامش ربح ١١%) لكن بعد إجراء المقارنة مع بيانات تكاليف شريط البارستول الأجنبي بلغت تكلفة الشريط بعد إجراء المقارنة ٦٩ ديناراً أي إن ربح الشريط يبلغ ٢١ ديناراً (بهامش ربح ٣٠%)، وبهذا تصبح التكلفة الأكثر ملائمة للتسعير هي التكلفة الناتجة من المقارنة مع المنتج الأجنبي، وهذه التكلفة تحقيق هامش ربح ٣٠%.

الجدول (٥): التكلفة الأكثر ملائمة (المستهدفة) لتسعير شريط البارستول بعد إجراء المقارنة بمرحلتيه

التفاصيل	بيانات شركة نينوى	البيانات بعد إجراء المقارنة مع سامراء	البيانات بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي	البيانات الملائمة المستهدفة
إجمالي تكلفة الشريط	152	81	69	69
هامش الربح(الخسارة)	(67)	9	21	21
سعر البيع	85	90	90	90

المصدر: من إعداد الباحثان.

❖ **التكلفة الأكثر ملائمة لتسعير الاموكسيل:** عند مقارنة بيانات تكاليف إنتاج شريط الاموكسيل في شركة أدوية نينوى مع بيانات تكاليف الإنتاج في كل من شركة أدوية سامراء والمنتج الأجنبي نجد ان إجمالي تكلفة الشريط في شركة نينوى كانت ٤١٦ ديناراً وتبيعه بسعر ٥٠٠ دينار لتحقيق ربح قدره ٨٤ ديناراً (بهامش ربح ٢٠%) بينما كان إجمالي تكلفة الشريط بعد إجراء المقارنة مع شركة سامراء ٢٩٣ ديناراً ليصبح ربح الشريط ٢٠٧ دنائير في الشريط الواحد (بهامش ربح ٧٠%)، في حين ان إجمالي تكلفة الشريط بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي أصبح ٣٢٧ ديناراً.

الجدول (٦): التكلفة الأكثر ملاءمة (المستهدفة) لتسعير الاموكسيل بعد المقارنة بمرحلتيه

التفاصيل	بيانات شركة نينوى	البيانات بعد إجراء المقارنة مع سامراء	البيانات بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي	البيانات الملائمة المستهدفة
إجمالي تكلفة الشريط	416	293	327	293
هامش الربح	84	207	173	207
سعر البيع	500	500	500	500

المصدر: من إعداد الباحثان.

أي ان ربح الشريط يبلغ ١٧٣ ديناراً (بهامش ربح ٥٣%)، وبهذا تصبح التكاليف الناتجة من المقارنة مع بيانات شركة سامراء هي الأكثر ملاءمة لأغراض التسعير إذ إن هامش الربح المرتفع يمكنها في ان تكون هي الرائدة، والجدول (٦) يوضح ذلك.

❖ **التكلفة الأكثر ملاءمة لتسعير السامافينكول:** عند إجراء المقارنة بين تكلفة إنتاج قطارة سامافينكول بين نينوى وسامراء والمنتج الأجنبي يتضح ان تكلفة القطارة في شركة نينوى بلغت ٥٧٤ ديناراً وان سعر البيع كان ٣٥٠ ديناراً وبهذا تبلغ خسارة الشركة في القطارة ٢٢٤ ديناراً (بهامش خسارة ٣٩%)، بينما بلغت التكلفة بعد إجراء المقارنة مع سامراء ٢٩٣ ديناراً وبسعر البيع نفسه فان ربح الشركة يكون ٥٧ ديناراً في الشريط (بهامش ربح ١٩%)، بينما بلغت التكلفة بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي ٢٦٩ ديناراً لتحقيق ربح في القطارة الواحدة ٨١ ديناراً (بهامش ربح ٣٠%). وبهذا تصبح تكلفة المنتج الأجنبي (٢٦٩ ديناراً) هي الأكثر ملاءمة للتسعير من بين البدائل الأخرى، إذ إن شركة أدوية نينوى لو استطاعت تخفيض تكلفتها لتصل إلى تكلفة المنتج الأجنبي ستحقق بذلك هامش ربح ٣٠% من التكلفة وكما هو موضح في الجدول (٧):

الجدول (٧): التكلفة الأكثر ملاءمة (المستهدفة) لتسعير قطارة سامافينكول بعد إجراء المقارنة بمرحلتيه

التفاصيل	بيانات شركة نينوى	البيانات بعد إجراء المقارنة مع سامراء	البيانات بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي	البيانات الملائمة المستهدفة
إجمالي تكلفة القطارة	574	293	269	269
هامش الربح	(224)	57	81	81
سعر البيع	350	350	350	350

المصدر: من إعداد الباحثان.

❖ **التكلفة الأكثر ملاءمة لتسعير البنتنوسام:** عند مقارنة بيانات تكاليف إنتاج مرهم بنتنوسام في شركة أدوية نينوى مع بيانات تكاليف إنتاج المرهم في كل من شركة سامراء والمنتج الأجنبي نجد ان إجمالي تكلفة المرهم في شركة نينوى كانت ٤٩٩ ديناراً وتبيعه بسعر ٤٠٠ دينار لتخسر في المرهم الواحد مبلغ قدره ٩٩ ديناراً (بهامش خسارة ٢٠%) بينما كان إجمالي تكلفة المرهم بعد إجراء المقارنة مع شركة سامراء ١٩٧ ديناراً وبسعر البيع نفسه (٤٠٠ دينار) لتربح بذلك مبلغ ٢٠٣ دنانير في المرهم الواحد (بهامش ربح ١٠٣%) في حين ان إجمالي التكلفة بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي بلغت ٢٧٠ ديناراً وبربح ١٣٠ ديناراً في المرهم (بهامش ربح ٤٨%)، وبعد إجراء المقارنة بمرحلتيه واستخراج التكاليف الملائمة يتبين لنا إن أكثر التكاليف ملاءمة

للتسعير هي تلك التكاليف التي نتجت من مقارنة بيانات شركة نينوى مع بيانات شركة سامراء، والجدول (٨) يوضح ذلك.

الجدول (٨): التكلفة الأكثر ملاءمة (المستهدفة) لتسعير مرهم بتنوسام بعد المقارنة بمرحلتيه

التفاصيل	بيانات شركة نينوى	البيانات بعد إجراء المقارنة مع سامراء	البيانات بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي	البيانات الملائمة المستهدفة
إجمالي تكلفة المرهم	499	197	270	197
هامش الربح	(99)	203	130	203
سعر البيع	400	400	400	400

المصدر: من إعداد الباحثان.

من خلال استقراء بيانات التكاليف للمنتجات الأربعة يتضح لنا ان هناك تفاوتاً في تكلفة المواد الكيماوية ومواد التعبئة والتغليف ففي عدد من المنتجات نجد ان شركة أدوية نينوى متفوقة على الشريك المقارن وفي منتجات أخرى نجد ان الأفضلية كانت للشريك المقارن ، هذا فيما يخص المواد الكيماوية ومواد التعبئة والتغليف، أما فيما يخص بقية عناصر التكاليف والمتمثلة بأجور العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف الإدارية والتسويقية نجد ان شركة أدوية سامراء لها الأفضلية في هذه العناصر كلها والسبب يعود إلى عدة أسباب منها: اختلاف كمية الإنتاج والمبيعات، معدل تخصيص أجور العمل المباشر على المنتجات قد يكون غير مناسب نتيجة لاختيار الأساس غير المناسب. وفيما يخص التكاليف الصناعية غير المباشرة نجد أن شركة أدوية نينوى تعاني من ارتفاع في التكاليف الصناعية غير المباشرة الذي سبب ارتفاع معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، هذا فضلاً عن أن أساس التحميل قد يكون غير صحيح أو غير عادل وهكذا الحال بالنسبة إلى التكاليف التسويقية والإدارية.

٧-١-٢. أثر استخدام المقارنة المرجعية في تحديد بيانات التكاليف الملائمة (المستهدفة) للتسعير في شركة أدوية نينوى.

أثر المقارنة المرجعية في تحديد بيانات التكاليف الملائمة لأغراض التسعير: ان للمقارنة أثراً كبيراً في تحديد البيانات الملائمة للتسعير فمن خلال مقارنة بيانات تكاليف منتجات شركة أدوية نينوى مع بيانات تكاليف شركة سامراء وبيانات المنتج الأجنبي تستطيع الشركة من معرفة مواطن الخلل والقيام بمعالجة هذا الخلل للوصول إلى التكلفة الأكثر ملاءمة لقرار التسعير.

أولاً. أثر المقارنة المرجعية في تحديد بيانات التكاليف الملائمة لتسعير منتج البارستول: باعت شركة أدوية نينوى ١١٠٣٩٨٨٢ شريط بارستول في سنة ٢٠١٠ بتكلفة ١٥٢ ديناراً للشريط الواحد وبسعر بيع للشريط ٨٥ ديناراً، محققة بذلك خسارة مقدارها ٦٧ ديناراً (هامش خسارة ٤٤%) في الشريط الواحد ليبلغ إجمالي خسارة الشركة من هذا المنتج لوحده ٧٣٩٦٧٢٠٩٤ ديناراً لسنة ٢٠١٠. الأمر الذي استدعى ضرورة إجراء المقارنة بين تكلفة إنتاج البارستول في شركة أدوية نينوى مع المنتجات الأخرى المنافسة سواء كانت محلية أم أجنبية للوقوف على أسباب هذه الخسارة، وبعد إجراء المقارنة تم التوصل إلى أن سبب الخسارة يعود إلى ارتفاع تكلفة إنتاج البارستول في نينوى نتيجة لارتفاع تكلفة المواد الكيماوية ومواد التعبئة والتغليف وكذلك لوجود خطأ في تخصيص أجور العمل المباشر وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف

التسويقية والإدارية بأكثر من نصيبها العادل، وبعد تحديد الأسباب ينبغي على شركة أدوية نينوى القيام بالإجراءات التصحيحية في تكلفة إنتاج البارستول للوصول إلى التكلفة المستهدفة التي ينبغي تحمل شريط البارستول بها لكي تتمكن الشركة من تحقيق التكلفة الملائمة للتسعير، ويوضح الجدول (٩) التكاليف الملائمة (المستهدفة) لغرض تسعير شريط البارستول، فإذا ما تمكنت شركة نينوى من تحقيق التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة ومعالجة الخلل فضلاً عن ضرورة تعديل سعر البيع من ٨٥ ديناراً إلى ٩٠ ديناراً، لأن هذا السعر هو سعر السوق فلا يوجد هناك داع في الوقت الحاضر إلى تخفيض السعر فإنها ستحقق النتائج الآتية:

❖ تحقيق هامش ربح ٣٠% وهو الهامش الذي كانت الشركة تطمح في تحقيقه بعد ان كانت تحقق هامش خسارة ٤٤%.

❖ تجنب الخسارة الحالية والبالغة ٧٣٩٦٧٢٠٩٤ دينار في السنة (١١٠٣٩٨٨ × ٦٧).

❖ تحقيق أرباح تبلغ ٢٣١٨٣٧٥٢٢ دينار في السنة (١١٠٣٩٨٨٢ × ٢١).

وبذلك تحقق المقارنة وفر للشركة قدره ٩٧١٥٠٩٦١٦ دينار في السنة ومن منتج واحد وهو البارستول (٢٣١٨٣٧٥٢٢ + ٧٣٩٦٧٢٠٩٤).

الجدول (٩): التكلفة الملائمة (المستهدفة) لتسعير منتج البارستول

عناصر التكلفة	تكلفة الشريط في شركة نينوى	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع سامراء	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي	التكلفة الملائمة (المستهدفة) للتسعير	النسبة المئوية من إجمالي التكلفة
مواد كيميائية	29	21	18	18	0.26
مواد تعبئة وتغليف	8	8	7	7	0.10
أجور العمل المباشر	51	25	21	21	0.30
ت.ب.ص.غ.م.	30	18	15	15	0.22
ت. تسويقية وإدارية	34	9	8	8	0.12
إجمالي تكلفة الوحدة	152	18	69	69	
هامش الربح (الخسارة)	(67)	9	21	21	0.30
سعر البيع	85	90	90	90	

المصدر: من إعداد الباحثان.

ثانياً. أثر المقارنة المرجعية في تحديد بيانات التكاليف الملائمة لتسعير منتج كبسول الاموكسيل
٢٥٠ ملغم: تبلغ مبيعات شركة أدوية نينوى ١٩٩٧٢٠٠ شريط من كبسول الاموكسيل ٢٥٠ ملغم لسنة ٢٠١٠ وتبلغ تكلفة الشريط الواحد ٤١٦ ديناراً وتقوم ببيعه بسعر ٥٠٠ دينار لتربح ٨٤ ديناراً في الشريط بهامش ربح قدره ٢٠% محققة بذلك صافي ربح من بيع هذا المنتج ١٦٧٧٦٤٨٠٠ دينار (١٩٩٧٢٠٠ × ٨٤)، وعند إجراء المقارنة بين بيانات تكلفة إنتاج شريط الاموكسيل في شركة أدوية نينوى مع بيانات شركة أدوية سامراء وبيانات التكلفة في المنتج الأجنبي يتبين لنا ان شركة أدوية نينوى متفوقة في تكلفة المواد الكيميائية ومواد التعبئة والتغليف فقط أما في بقية عناصر التكاليف التي تشمل أجور العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية والإدارية فإنها تعاني من ارتفاع في تكلفة هذه العناصر، مما جعل هذه التكاليف غير ملائمة لغرض تحديد سعر بيع شريط كبسول الاموكسيل، وبعد تحديد الأسباب التي أدت إلى حدوث

الارتفاع في التكلفة (كما ورد في المبحث الثاني) يستلزم الأمر من الشركة معالجة هذا التباين بغية تخفيض تكلفة الإنتاج للوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تعد ملائمة في تحديد سعر بيع شريط الاموكسيل وكما في الجدول (١٠) في أدناه:

الجدول (١٠): التكلفة الملائمة (المستهدفة) لتسعير منتج كبسول الاموكسيل

عناصر التكلفة	تكلفة الشريط في شركة نينوى	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع سامراء	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي	التكلفة الملائمة (المستهدفة) للتسعير	النسبة المئوية من إجمالي التكلفة
مواد كيميائية	130	130	130	130	0.44
مواد تعبئة وتغليف	58	58	58	58	0.20
أجور العمل المباشر	108	41	54	41	0.14
ت.ص.غ.م.	72	50	66	50	0.17
ت. تسويقية وإدارية	48	14	19	14	0.05
إجمالي تكلفة الوحدة	416	293	327	293	
هامش الربح (الخسارة)	84	207	173	207	0.70
سعر البيع	500	500	500	500	

المصدر: من إعداد الباحثان.

ومن خلال قراءة بيانات الجدول (١٠) يمكن ملاحظة ان هامش الربح الذي كانت تحققه الشركة من بيع شريط الاموكسيل هو ٢٠% من التكلفة، لكن بعد إجراء المقارنة وتحديد التكاليف الملائمة للتسعير ارتفع هامش الربح ليصل إلى ٧٠%، وبذلك تستطيع الشركة الآن من تحقيق ربح سنوي مقداره ٤١٣٤٢٠٤٠٠ دينار (١٩٩٧٢٠٠ × ٢٠٧)، أي ان أرباح الشركة ازدادت في سنة واحدة بمقدار ٢٤٥٦٥٥٦٠٠ دينار (١٩٩٧٢٠٠ × (٨٤-٢٠٧))، كما ان للشركة القدرة الآن بعد الوصول إلى التكلفة الملائمة من تخفيض سعر بيع شريط الاموكسيل لكي تكون بذلك الشركة هي الرائدة أو القائدة في تحديد سعر البيع لشريط الاموكسيل.

ثالثاً. أثر المقارنة المرجعية في تحديد بيانات التكاليف الملائمة لتسعير قطارة العين سامافينكول:
تبلغ مبيعات شركة أدوية نينوى في سنة ٢٠١٠ من قطارة العين سامافينكول في السنة ٢٠٦٢٢٨ قطارة وبتكلفة ٥٧٤ ديناراً للقطارة وتبيعه بسعر ٣٥٠ ديناراً لتبلغ بذلك خسارة القطارة الواحدة ٢٢٤ ديناراً بهامش خسارة ٣٩% وهي خسارة لم تكن لتتحقق لولا الهدر والإسراف، أي ان خسارة الشركة من هذا المنتج تبلغ في السنة ٤٦١٩٥٠٧٢ دينار. مما جعل بياناتها غير ملائمة للتسعير وبعد إجراء المقارنة مع شركة سامراء والمنتج الأجنبي تم تحديد التكاليف الملائمة لتسعير قطارة السامافينكول ويتضح ان التكاليف الملائمة (المستهدفة) للتسعير تحقق هامش ربح ٣٠% بعد ان كان هامش (الخسارة) ٣٩%، فإذا تمكنت الشركة من تعديل تكاليفها ستتمكن من تحقيق ربح في القطارة قدره ٨١ ديناراً، وبهذا ستحقق الشركة أرباح سنوية من هذا المنتج قدرها ١٦٧٠٤٤٦٨ دينار (٢٠٦٢٢٨ × ٨١) فضلاً عن تجنب الخسارة الحالية البالغة ٤٦١٩٥٠٧٢ دينار وبذلك يتحقق وفر للشركة يبلغ ٦٢٨٩٩٥٤٠ دينار (١٦٧٠٤٤٦٨ + ٤٦١٩٥٠٧٢).

الجدول (١١): التكلفة الملائمة (المستهدفة) لتسعير قطارة سامافينكول

عناصر التكلفة	تكلفة القطارة في نينوى	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع سامراء	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي	التكلفة الملائمة (المستهدفة) للتسعير	النسبة المئوية من إجمالي التكلفة
مواد كيميائية	7	4	3	3	0.01
مواد تعبئة وتغليف	167	160	148	148	0.55
أجور العمل المباشر	206	63	56	56	0.21
ت.ص.غ.م.	90	46	43	43	0.16
ت. تسويقية وإدارية	104	21	19	19	0.07
إجمالي تكلفة الوحدة	574	294	269	269	
هامش الربح (الخسارة)	(224)	56	81	81	0.30
سعر البيع	350	350	350	350	

المصدر: من إعداد الباحثان.

رابعاً. أثر المقارنة المرجعية في تحديد بيانات التكاليف الملائمة لتسعير مرهم بتنوسام: تبلغ مبيعات شركة أدوية نينوى في سنة ٢٠١٠ من مرهم بتنوسام ٣٥٣٢٢٠ مرهم بسعر ٤٠٠ دينار للمرهم وبتكلفة ٤٩٩ ديناراً محققة بذلك خسارة مقدارها ٩٩ ديناراً (هامش الخسارة ٢٠%) في المرهم الواحد لتصل بذلك خسارتها الإجمالي في سنة ٢٠١٠ من منتج بتنوسام إلى ٣٤٩٦٨٧٨٠ دينار من هذا المنتج لوحده. ولكن عند إجراء المقارنة (كما مر بنا في المبحث الثاني) بين بيانات تكاليف إنتاج مرهم بتنوسام في شركة أدوية سامراء بلغت التكلفة الملائمة للتسعير هي ١٩٧ ديناراً ليصبح ربح الشركة من المرهم ٢٠٣ دنائير اي بهامش ربح ١٠٣%، اما التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي فقد بلغت ٢٧٠ ديناراً لتربح في المرهم مبلغ ١٣٠ ديناراً اي بهامش ربح للمرهم ٤٨%، مما جعل بيانات التكاليف في شركة أدوية نينوى غير ملائمة للتسعير وان أفضل بيانات تكاليف ملائمة للتسعير هي بيانات التكاليف الناتجة من المقارنة مع شركة سامراء (١٩٧ ديناراً للمرهم بهامش ١٠٣%) وكما هو موضح بالجدول (١٢).

الجدول (١٢): التكلفة الملائمة (المستهدفة) لتسعير مرهم بتنوسام (تيوب)

عناصر التكلفة	تكلفة المرهم في نينوى	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع سامراء	التكلفة الملائمة بعد إجراء المقارنة مع المنتج الأجنبي	التكلفة الملائمة (المستهدفة) للتسعير	النسبة المئوية من إجمالي التكلفة
مواد كيميائية	67	67	67	67	0.34
مواد تعبئة وتغليف	142	61	96	61	0.31
أجور العمل المباشر	111	32	49	32	0.16
ت.ص.غ.م.	68	26	40	26	0.13
ت. تسويقية وإدارية	111	11	81	11	0.06
إجمالي تكلفة الوحدة	499	197	270	197	
هامش الربح (الخسارة)	(99)	203	130	203	1.03
سعر البيع	400	400	400	400	

المصدر: من إعداد الباحثان.

وبعد إجراء المقارنة وتحديد البيانات الملائمة (المستهدفة) للتسعير وكما في الجدول (١٢) نتوصل إلى:

❖ ان هامش الربح يرتفع إلى ١٠٣% بعد أن كانت تحقق هامش خسارة ٢٠%.

❖ تحقيق أرباح بمقدار ٧١٧٠٣٦٦٠ دينار (٢٠٣ × ٣٥٣٢٢٠).

❖ تجنب خسارة ٣٤٩٦٨٧٨٠ دينار (٩٩ × ٣٥٣٢٢٠).

وبذلك يتحقق وفر للشركة مقداره ١٠٦٦٧٢٤٤٠ دينار في سنة ٢٠١٠.

٣-١-٧. دور إدارة التكاليف في تحليل التباين بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة):

بعد أن تم تحديد التكاليف الملائمة لتسعير المنتجات المذكورة آنفا لا بد من تحليل التباين بين التكلفة الفعلية للمنتجات وبين التكلفة الملائمة (المستهدفة) لكي تستكمل إدارة التكلفة دورها في ترشيد الشركة إلى أي من التكاليف تحتاج إلى إدارة تكلفة ويتطلب التركيز عليها إذ ان إدارة التكلفة ستركز على التباينات من خلال مؤشرين وهي:

- **مؤشر نسبة التباين عن التكلفة الفعلية للعنصر:** وهذا المؤشر يفيد في بيان مدى عدالة تحميل المنتجات بالتكاليف إذ انه كلما كانت نسبة تباين العنصر أعلى دل ذلك إلى وجود خلل في احتساب تكلفة العنصر.

- **مؤشر مبلغ التباين عن التكلفة الفعلية للعنصر:** يفيدنا هذا في بيان إمكانية تخفيض التكلفة، إذ ان تركيز إدارة التكلفة يجب ان يبدأ بالمبلغ الأكثر تبايناً ثم الذي يليه من اجل تخفيض تكلفة المنتج. وفيما يأتي تحليل موجز للتباينات ولكل منتج من هذه المنتجات على حدة:

أولاً. **تحليل التباين بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة) لمنتج البارستول:** عند مقارنة بيانات تكاليف إنتاج شريط البارستول في شركة أدوية نينوى مع بيانات التكاليف الملائمة (المستهدفة) ومن خلال المؤشرين نتوصل إلى النتائج الآتية وكما في الجدول (١٣):

الجدول (١٣): التباين بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة) للبارستول

عناصر التكلفة	تكلفة المنتج الفعلية		التكلفة الملائمة (المستهدفة)		التباين بين الكلفتين		الأولوية حسب مؤشر	
	المبلغ	النسبة إلى إجمالي التكلفة	المبلغ	النسبة إلى إجمالي التكلفة	نسبة من تكلفة العنصر الفعلية	المبلغ	نسبة التباين عن تكلفة العنصر الفعلية	مبلغ التباين عن التكلفة الفعلية للعنصر
مواد كيميائية	29	0.19	18	0.19	0.37	11	4	4
مواد تعبئة	8	0.05	7	0.05	0.14	1	5	5
أجور العمل	51	0.34	21	0.34	0.59	30	2	1
ت.ص.غ.م	30	0.20	15	0.20	0.50	15	3	3
ت. تسويقية وإدارية	34	0.22	8	0.22	0.76	26	1	2
مج تكلفة الوحدة	152		69		0.54	83		

المصدر من إعداد الباحثان.

يلاحظ من الجدول ومن خلال مؤشر نسبة التباين عن التكلفة الفعلية للعنصر نجد ان حبة البارستول فيه تباين بين تكلفته الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة) تمثل وجوب التركيز في إدارة التكلفة على هذا التباين ولغرض تحديد الأولويات في دراسة هذا التباين سوف يتم التركيز على العناصر التي تمثل أعلى نسبة بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة وكما هو موضح في النسب

المحددة أمام كل عنصر، فنجد ان التباين التكاليف التسويقية والإدارية يمثل أعلى نسبة من التكلفة الفعلية وقدرها ٧٦% مما يتطلب إعادة النظر في أسباب هذا التباين، وعند معرفة الأسباب سوف يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لها. ويأتي ذلك دراسة التباين في أجور العمل المباشر الذي ظهر فيه التباين بمقدار ٥٩% وهذا يعني أهمية عنصر التكلفة هذا في إدارة التكلفة لكي يتم الكشف عن أسباب هذا التباين واتخاذ الإجراءات التصحيحية فيه. كذلك نجد ان هناك تبايناً في التكاليف الصناعية غير المباشرة تمثل ٥٠% من التكلفة وهذا يتطلب كذلك مراجعة لتحديد أسباب هذا التباين واتخاذ ما يلزم بشأنه. وكذلك الحال بالنسبة لعنصر المواد الكيماوية حيث يظهر التباين فيه ما نسبته ٣٧% يحتاج إلى مراجعة وتحديد أسبابه واتخاذ الإجراءات التصحيحية. وأخيراً يظهر التباين محدود في عنصر مواد التعبئة والتغليف الذي يمثل نسبة ١٤%.

أما إذا نظرنا إلى الجدول من مؤشر مبلغ التباين فهنا سيتم التركيز على التباين الأكبر في المبلغ لتحديد فيما إذا كان بالإمكان تخفيض تكلفته لكي نصل إلى التكلفة المستهدفة فمثلاً نبدأ بالتباين الحاصل في أجور العمل المباشر إذ ان مبلغ تباين هذا العنصر يبلغ ٣٠ ديناراً يحتاج الأمر فيه إلى إدارة تكلفة من أجل تحقيق تخفيض في عنصر الأجور المباشرة للوصول إلى التكلفة المستهدفة. ويأتي بعد ذلك تركيز إدارة التكلفة على التباين في التكاليف التسويقية والإدارية والبالغ ٢٦ ديناراً ومن ثم ينتقل التركيز إلى التباين في التكاليف الصناعية غير المباشرة إذ بلغ التباين فيه ١٥ ديناراً، وبعد ذلك ينقل التركيز على التباين في مبلغ المواد الكيماوية الذي يبلغ ١١ ديناراً وأخيراً إلى عنصر مواد التعبئة والتغليف، وكلما استطعنا عن طريق إجراء دراسة تحليلية للتباين والوصول إلى الأسباب وراء هذه التباينات تمكنا من اتخاذ إجراءات تصحيحية بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة الملائمة لأغراض التسعير.

ثانياً. تحليل التباين بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة) لمنتج كبسول الاموكسيل ٢٥٠ ملغم: عند مقارنة بيانات تكاليف إنتاج شريط الاموكسيل ٢٥٠ ملغم الفعلية في شركة أدوية نينوى مع بيانات التكاليف الملائمة (المستهدفة) للتسعير لتحديد التباين بين الكلفتين الفعلية والمستهدفة نتوصل إلى النتائج الآتية وكما في الجدول (١٤):

الجدول (١٤): التباين بين التكلفة الفعلية والملائمة (المستهدفة) لكبسول الاموكسيل ٢٥٠ ملغم

عناصر التكلفة	تكلفة المنتج الفعلية		التكلفة الملائمة (المستهدفة)		التباين بين الكلفتين		الأولوية حسب مؤشر	الأولوية حسب مؤشر
	المبلغ	النسبة إلى إجمالي التكلفة	المبلغ	النسبة إلى إجمالي التكلفة	المبلغ	نسبته من تكلفة العنصر الفعلية	نسبة التباين عن	مبلغ التباين عن
مواد كيميائية	130	0.31	130		0	0	تكلفة العنصر الفعلية	تكلفة التباين عن
مواد تعبئة	58	0.14	58		0	0	تكلفة العنصر الفعلية	تكلفة التباين عن
أجور العمل	108	0.26	41		67	0.62	2	1
تب. غ.م	72	0.17	50		22	0.31	3	3
تب. تسويقية وإدارية	48	0.12	14		34	0.71	1	2
مج تكلفة الوحدة	416		293		123	0.30		

المصدر: من إعداد الباحثان.

عند قراءة نسب التباين بين التكلفة الفعلية وبين التكلفة المستهدفة لعناصر التكلفة نلاحظ ان هناك تبايناً كبيراً بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة لإنتاج كبسول الاموكسيل يستوجب من إدارة

التكلفة التركيز على هذا التباين وكما مر بنا سابقا فان إدارة التكلفة يجب ان تركز على التباينات التي تكون نسبتها أعلى من التباينات التي تكون نسبتها منخفضة، فنجد ان عنصري المواد الكيماوية ومواد التعبئة والتغليف لا يوجد فيهما أي تباين لان في الأصل تكلفة شركة نينوى في هذين العنصرين هي ملائمة للتسعير. بينما نجد ان نسبة التباين في التكاليف التسويقية والإدارية تبلغ ٧١% تتطلب تركيز من قبل إدارة التكلفة عليها لمعرفة أسباب هذا التباين ومعالجة الخل للوصول بها إلى التكلفة المستهدفة ومن ثم نركز في إدارة التكلفة على التباين في أجور العمل المباشر والتي تبلغ نسبة ٦٢% لاتخاذ الإجراءات التصحيحية من اجل تحقيق التكلفة المستهدفة. أخيراً نجد ان هناك تبايناً في عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة ما نسبته ٣١% من التكلفة الفعلية يستدعي الأمر إدارة تكلفة فيها للتحري عن الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا التباين من اجل تلافيه للوصول بهذه التكلفة في النهاية إلى التكلفة الملائمة للتسعير (المستهدفة)، لكن إذا نظرنا إلى مؤشر التباين في المبلغ نجد ان أولوية التركيز لإدارة التكلفة ستكون في عنصر أجور العمل المباشر من اجل تخفيض التباين الحاصل فيه البالغ ٦٧ ديناراً لتحقيق التكلفة المستهدفة. ومن ثم تنتقل إلى التباين في التكاليف التسويقية والإدارية ٣٤ ديناراً. وأخيراً يتم التركيز في إدارة التكلفة على التباين الحاصل في التكاليف الصناعية غير المباشرة إذ يبلغ التباين فيه ٢٢ ديناراً فإذا ما تم معالجة الخل في هذه التباينات فستكون هناك إمكانية لتحقيق التكلفة المستهدفة لشريط الاموكسيل.

ثالثاً. تحليل التباين بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة) لمنتج قطارة سامافينكول:

من خلال المقارنة بين بيانات التكاليف الفعلية وبين بيانات التكاليف الملائمة (المستهدفة) لقطارة العين سامافينكول نتوصل إلى النتائج الظاهرة في الجدول (١٥):

الجدول (١٥): التباين بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة) لقطارة سامافينكول

عناصر التكلفة	تكلفة المنتج الفعلية		التكلفة الملائمة (المستهدفة)		التباين بين الكلفتين		الأولوية حسب مؤشر
	المبلغ	النسبة إلى إجمالي التكلفة	المبلغ	النسبة إلى إجمالي التكلفة	نسبته من تكلفة العنصر الفعلية	المبلغ	الأولوية حسب مؤشر
مواد كيميائية	7	0.01	3		0.57	4	5
مواد تعبئة وتغليف	167	0.29	148		0.11	19	4
أجور العمل المباشر	206	0.36	56		0.73	150	1
ت.ص.غ.م	90	0.16	43		0.52	47	3
ت. تسويقية وإدارية	104	0.18	19		0.82	85	2
مج تكلفة الوحدة	574		269		0.53	305	

المصدر من إعداد الباحثان.

عند قراءة مؤشر نسبة التباين عن تكلفة العنصر في الجدول نلاحظ ان نسبة التباين في عنصر التكاليف التسويقية والإدارية تبلغ ٨٢% من تكلفة العنصر الفعلية يتطلب الأمر فيها إجراء إدارة تكلفة عليها لمعرفة أسبابه واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنه للوصول بها إلى التكلفة المستهدفة. ومن ثم ينتقل تركيز إدارة التكلفة على التباين في أجور العمل المباشر حيث تبلغ نسبته ٧٣% يستلزم إجراء تحليل مفصل في الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا التباين لمعالجته من اجل تحقيق التكلفة المستهدفة فيها. ونجد ان التباين في المواد الكيماوية يبلغ نسبة ٥٧% ومن خلال التحليل يمكن معالجة أسبابه. ويأتي تركيز إدارة التكلفة في المرتبة الرابعة على التباين في عنصر

التكاليف الصناعية غير المباشرة إذ ان نسبة التباين في هذا العنصر بلغ ما نسبته ٥٢% وهي نسبة كبيرة تحتاج إلى إجراء إدارة تكلفة فيها لمعرفة أسباب هذا التباين ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة لهذا العنصر. أخيراً نجد ان التباين في مواد التعبئة والتغليف بلغت ١١% وهي تأتي في مؤخرة أولويات تركيز إدارة التكلفة على هذا التباين، أما مؤشر مبلغ التباين فيعطينا أولويات مختلفة في تركيز إدارة التكلفة إذ ان الأولوية ستكون في التباين الحاصل في أجور العمل المباشر إذ ان مبلغ التباين بلغ ١٥٠ ديناراً وهو مبلغ كبير يحتاج الأمر فيه تحليل ودراسة من أجل تخفيضه. وبعدها ننتقل إلى التباين في التكاليف التسويقية والإدارية الذي يبلغ ٨٥ ديناراً ومن ثم إلى التباين في التكاليف الصناعية غير المباشرة ٤٧ ديناراً يليه التركيز على التباين في مبلغ مواد التعبئة والتغليف وأخيراً إلى التباين في المواد الكيماوية. رابعاً. تحليل التباين بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة) لمرهم بتنوسام: عند مقارنة بيانات التكاليف الفعلية لإنتاج مرهم بتنوسام مع بيانات التكاليف الملائمة (المستهدفة) لتحديد التباين بين الكلفتين نتوصل إلى النتائج الآتية والموضحة في الجدول (١٦):

الجدول (١٦): التباين بين التكلفة الفعلية والتكلفة الملائمة (المستهدفة) لإنتاج مرهم بتنوسام

عناصر التكلفة	تكلفة المنتج الفعلية		التكلفة الملائمة (المستهدفة)		التباين بين الكلفتين		الأولوية حسب مؤشر
	المبلغ	النسبة إلى إجمالي التكلفة	المبلغ	النسبة من تكلفة العنصر الفعلية	نسبة التباين عن تكلفة العنصر الفعلية	مبلغ التباين عن التكلفة الفعلية للعنصر	
مواد كيميائية	67	0.13	67	0	0		
مواد تعبئة	142	0.28	61	81	0.57	4	2
أجور العمل	111	0.22	32	79	0.71	2	3
ت.ص.غ.م	68	0.14	26	42	0.62	3	4
ت. تسويقية وإدارية	111	0.22	11	100	0.90	1	1
مج تكلفة الوحدة	499		197	302	0.61		

المصدر: من إعداد الباحثان.

نلاحظ من الجدول ان هناك تبايناً في التكاليف التسويقية والإدارية ما نسبته ٩٠% تتطلب أولوية في تركيز إدارة التكلفة للتحقق من الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا التباين وبعد معرفة الأسباب واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنه يمكن الوصول إلى التكلفة المستهدفة لهذا العنصر. بعد ذلك يجب ان تركز إدارة التكلفة على التباين الحاصل في تكلفة أجور العمل المباشر إذ ان التباين بلغ ما نسبته ٧١% ومن خلال التحليل يمكن الوصول إلى الأسباب التي أدت إلى هذا التباين وبعد اتخاذ ما يلزم لتصحيح هذا التباين نصل إلى التكلفة المستهدفة لأجور العمل المباشر. يلي ذلك التركيز على التباين الحاصل في عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة إذ بلغت نسبة التباين ٦٢% يستلزم اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنه للوصول إلى التكلفة المستهدفة له. أخيراً نجد ان هناك تبايناً في مواد التعبئة والتغليف ما نسبته ٥٧% وهذا يستدعي إدارة تكلفة في هذا التباين وبعد معرفة أسبابه واتخاذ الإجراءات التصحيحية له نتوصل إلى التكلفة المستهدفة، أما إذا نظرنا إلى مؤشر مبلغ التباين عن تكلفة العنصر الفعلية إلى إجمالي التكلفة نجد ان التركيز سيبدأ أيضاً في التكاليف التسويقية والإدارية إذ ان التباين يبلغ ما مقداره ١٠٠ دينار وهو مبلغ كبير يحتاج إلى إدارة تكلفة ويلي هذا التركيز في إدارة التكلفة على التباين في مواد التعبئة والتغليف الذي يبلغ ٨١

ديناراً وهكذا ننتقل بعدها إلى عنصر أجور العمل المباشر الذي يبلغ التباين فيه ٧٩ ديناراً وأخيراً يتم التركيز في إدارة التكلفة على التباين في التكاليف الصناعية غير المباشرة إذ ان مبلغ التباين فيه ٤٢ ديناراً فمن خلال التحليل في أسباب التباينات ومعرفة أسبابه واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها يمكن تخفيضها والوصول إلى التكلفة المستهدفة.

وفي المجلد ومن خلال قراءة الجداول السابقة نجد ان نسب التباين في عنصر المواد المباشرة تعد صغيرة فيما عدا تكلفة المواد الكيماوية في شريط البارستول وكذلك مواد التعبئة والتغليف في مرهم بنتنوسام حيث ان التباين في هذين العنصرين يستلزم إدارة تكلفتها لغرض تخفيضها لكي تحقق الشركة التكلفة الملائمة للتسعير، في حين نجد في بقية عناصر التكاليف (أجور العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية والإدارية) ان نسب التباين فيها كانت كبيرة وهذا يعني أهمية هذه العناصر في إدارة التكلفة لكي يتم الكشف عن أسباب هذه التباينات واتخاذ الإجراءات التصحيحية فيها للوصول إلى التكلفة المستهدفة لها.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

١. قصور المدخل التقليدي لإدارة وتحليل التكلفة حيث ركز هذا المدخل على رقابة الأنشطة التصنيعية وإهمال أثر الأنشطة الأخرى وإغفال الترابط بين الأنشطة وكذلك عدم إعطاء أهمية لتحديد الأوضاع الكفوية للمنافسين.
٢. تعد إدارة التكلفة الإستراتيجية واحدة من الأساليب الفعالة التي تستخدم لغرض تحديد نقاط قوة الشركة وبالشكل الذي يمكنها من تحقيق الميزة التنافسية.
٣. تلعب المقارنة المرجعية دوراً أساسياً في تحديد سعر البيع باعتماد أساس السوق في التسعير، إذ توفر المقارنة المرجعية المعلومات اللازمة عن أسعار المنافسين.
٤. عدم اعتماد الشركة عينة البحث على المفاهيم المحاسبية الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية.
٥. انتهجت الشركة مدخل التكلفة زائد هامش ربح ولم تلق بالاً للأسعار السائدة في السوق الأمر الذي أدى إلى ارتفاع تكاليف منتجاتها إلى أكثر من سعر البيع في اغلب منتجاتها.
٦. من خلال إجراء المقارنة تبين ان هناك فارقاً كبيراً بين تكاليف منتجات الشركة وبين تكاليف المنتجات المنافسة.
٧. عند تحليل التباينات ومن خلال مؤشر نسبة التباين من تكلفة العنصر الفعلية نجد:
 - كل المنتجات تعاني خلاً يأتي بالدرجة الأولى في تحميلها بالتكاليف التسويقية والإدارية.
 - يأتي الخلل بالدرجة الثانية في تحميل المنتجات بأجور العمل المباشر ولكل المنتجات.
 - يأتي الخلل في تحميل المنتجات بالتكاليف الصناعية غير المباشرة بالدرجة الثالثة في كل من البارستول والاموكسيل والبنتنوسام بينما يأتي هذا الخلل في المرتبة الرابعة في منتج سامافينكول.
 - نجد ان هناك خلاً يأتي في الدرجة الأخيرة في مواد التعبئة والتغليف إذ أن نسبة هذا التباين يكون صغيراً مقارنة ببقية العناصر فيما عدا مواد التعبئة والتغليف في مرهم بنتنوسام حيث كانت نسبة التباين فيها عالية.
٨. عند تحليل التباينات ومن خلال مؤشر مبلغ التباين عن التكلفة الفعلية للعنصر نجد:
 - أكبر تباين يكون في عنصر الأجور المباشرة إذ انه يأتي بالدرجة الأولى.
 - يأتي التباين في الدرجة الثانية في التكاليف التسويقية والإدارية.

- يأتي التباين في التكاليف الصناعية غير المباشرة بالدرجة الثالثة.
- ثم يأتي بالدرجة الأخيرة التباين في مبلغ المواد الكيميائية ومواد التعبئة والتغليف.
- ٩. تعمل المقارنة المرجعية مع التكلفة المستهدفة في تحديد عناصر التكاليف التي يجب التركيز عليها في إدارة التكلفة في مجال تسعير المنتجات.
- ١٠. تعمل المقارنة المرجعية على أن التركيز يجب أن يكون على التباين الأكبر ثم الذي يليه وهكذا للوصول إلى التكلفة المستهدفة والملائمة.

ثانياً. التوصيات:

١. ضرورة استخدام الشركات العراقية ولاسيما الصناعية منها الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.
٢. ضرورة استخدام شركة أدوية نينوى الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية من أجل مواجهة المنافسة الحادة التي تعاني منها والنهوض بواقعها.
٣. يمكن للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / نينوى وفي ضوء طبيعة نشاطها وتنوع وتعدد منتجاتها أن تطبق المقارنة المرجعية في بادئ الأمر على بعض منتجاتها وصولاً إلى التطبيق الشامل لهذه الأداة.
٤. على شركة أدوية نينوى التركيز في إدارة التكلفة على التباينات التي تكون نسبتها عالية ثم الذي يليه وهكذا من أجل الوصول إلى التكلفة الملائمة (المستهدفة) لتسعير المنتجات.
٥. من خلال مؤشر نسبة التباين عن التكلفة الفعلية للعنصر يجب أن يكون تركيز إدارة التكلفة على التباين في التكاليف التسويقية والإدارية ومن ثم على التباين في أجور العمل المباشر وبعدها على التباين في التكاليف الصناعية غير المباشرة وأخيراً يكون التركيز في إدارة التكلفة على التباين في المواد الكيميائية ومواد التعبئة والتغليف لكي تتحقق العدالة في تحميل المنتجات بالتكاليف ومن ثمة الوصول إلى التكلفة الملائمة للتسعير.
٦. من خلال مؤشر مبلغ التباين عن تكلفة العنصر الفعلية يجب أن يكون التركيز في إدارة التكلفة على التباين في مبلغ أجور العمل المباشر ومن ثم على التباين في مبلغ التكاليف التسويقية والإدارية وبعدها يتم التركيز على التباين في مبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة وأخيراً يكون التركيز على التباين في مبلغ المواد الكيميائية ومواد التعبئة والتغليف من أجل تحقيق تخفيض في تكاليف هذه العناصر للوصول إلى التكلفة المستهدفة وهي الملائمة للتسعير.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. بيانات شعبة الكلفة في شركة أدوية سامراء لسنة (٢٠١٠).
٢. بيانات شعبة الكلفة في شركة أدوية نينوى لسنة (٢٠١٠).
٣. انس متي خضر، (٢٠٠٥)، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لإغراض التسعير، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٤. حزام فالح النعيمي، (١٩٩٤)، دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الإدارية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٥. رباب عدنان شهاب احمد، (٢٠٠٨)، مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

٦. شلير عبد الرحمن رشيد عقراوي، (٢٠٠٨)، تقويم الأداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازنة، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة دهوك.
٧. مشتاق كامل فرج، (٢٠٠٤)، استخدام تقنيات إدارة الكلفة في ترشيد قرارات التسعير، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٨. هشام عمر حمودي عبد الحديدي، (٢٠٠٦)، الإستراتيجية الملائمة لإدارة الكلفة بهدف التخفيض، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٩. انتصار احمد عبيد وجيلية عيدان حليجل، (٢٠٠٧)، أثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٣، العدد ٤٧، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد.
١٠. ثائر صبري الغبان ونادية شاكر حسين، (٢٠٠٩)، التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض الأداء السراتيجي في الوحدات الاقتصادية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢٢، بغداد.
١١. جلييلة عيدان الذهبي وثار صبري الغبان، (٢٠٠٧)، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٣، العدد ٤٨، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
١٢. زينب جبار يوسف، (٢٠٠٩)، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة، مجلة التقني، المجلد ٢٢، العدد ٥، هيئة التعليم التقني، المنصور-بغداد، العراق.
١٣. عباس نوار كحيط الموسوي، (٢٠٠٨)، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الثلاثون، العدد ٦٩، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
١٤. ماهر موسى درغام، (٢٠٠٧)، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد ١٥، العدد ٢، غزة، فلسطين.
١٥. مها محمود ريحاوي، (٢٠٠٦)، أثر بيانات التكلفة وطرق تخفيضها على قرارات التسعير، مجلة الإداري، السنة ٢٨، العدد ١٠٤، مسقط.
١٦. نضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زويلف، (٢٠٠٧)، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، م ٢١، ع ١، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض.
١٧. عبد الستار حسين يوسف، (٢٠٠٧)، تقدير المخاطرة في ظل تحليل (SWOT) في المؤسسات الصناعية، المؤتمر العلمي السابع، جامعة الزيتونة.
١٨. احمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، (٢٠٠٤)، محاسبة التكاليف لإغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
١٩. إسماعيل يحيى التكريتي، (٢٠٠٨)، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، ط ٢، الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
٢٠. جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، (٢٠٠٦)، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

٢١. خليل عواد ابو حشيش، (٢٠٠٥)، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، ط١، دار وائل للنشر، عمان.
٢٢. خليل عواد أبو حشيش، (٢٠٠٩)، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، ط٢، دار وائل للنشر، عمان.
٢٣. رشيد الجمال، ٢٠٠٠، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
٢٤. رضوان حلوة حنان وجبرائيل كحالة، (١٩٩٧)، المحاسبة الإدارية، دار الثقافة، عمان.
٢٥. علاء فرحان طالب وعبد الفتاح جاسم محمد، (٢٠٠٩)، أساسيات المقارنة المرجعية، ط١، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.
٢٦. فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، (٢٠٠٠)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
٢٧. مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، (٢٠٠٢)، المحاسبة الإدارية، ط١، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
٢٨. مأمون سليمان الدرادكة، (٢٠٠٦)، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، ط١، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.
٢٩. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى، (٢٠٠٩)، مبادئ محاسبة التكاليف، ط٤، دار وائل للنشر، عمان.
٣٠. مكرم عبد المسيح باسيلي (١)، (٢٠٠٧)، إدارة التكلفة الاستراتيجية مدخل معاصر، المكتبة العصرية، الإسكندرية.
٣١. مكرم عبد المسيح باسيلي (٢)، (٢٠٠٧)، الرقابة والمحاسبة عن التكاليف رؤية استراتيجية، المكتبة العصرية، الإسكندرية.
٣٢. مكرم عبد المسيح باسيلي، (٢٠٠١)، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، ط٣، المكتبة العصرية، مصر.
٣٣. نجم عبود نجم، (٢٠١٠)، إدارة الجودة الشاملة في عصر الإنترنت، ط١، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. El-Dyasty, Mohamed M., (2007), a Framework to Accomplish Strategic Cost Management. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=704201>
2. Charles T. Horngren, Alnoor Bhimani, George Foster, Srikant M. Datar, (1999), Management & Cost Accounting, Prentice Hall Inc., New Jersey.
3. Colin Drury, (2000), Management & Cost Accounting, 5th ed., Business Press, Thomson Learning.
4. Edward J. Blocher, Chen Kung H., Cokins Gary, Lin Thomas W., (2005), Third Edition, Cost Management A Strategic Emphasis, McGraw-Hill Irwin, New York.
5. Ronald W. Hilton, (2005), Managerial Accounting, 6th ed., McGraw-Hill Irwin, New York.
6. Ronald W. Hilton, Michael W. maher, Frank H. selto, (2006), Cost Management, 3th ed., McGraw-Hill Irwin, New York.
7. William H. Webster, (2004), Accounting for managers McGraw-Hill Irwin, New York. www.briefcasebooks.com.