

## استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم اداء مراكز الربح بالشركة

العامة للصناعات الجلدية.

رجاء رشيد عبد الستار

### المستخلص

بالنظر لأهمية مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية حيث تمثل دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عما يحدث بها من تكاليف وما يحققه من إيرادات أي أن مركز الربح يعد بداية شركة مستقلة لها إيرادات وتكاليف تساهم في تحقيق أهداف الشركة ككل والذي يتمثل في تحقيق الأرباح الأمر الذي يعني شمولية عمل هذه المراكز للحاجة الدائمة إلى تقويم أدائها بالاعتماد على أسعار التحويل الداخلية.

تم الاعتماد على جداول الانتاج بالشركة للمدة من 2008 ولغاية 2010 لمعرفة مدى مساهمة كل مركز من مراكز الربح في تحقيق الأرباح باستخدام اسعار التحويل الداخلية حيث يكون سعر التحويل بالنسبة للمركز البائع هو سعر السوق ويكون سعر التحويل للمركز المشتري هو التكلفة المتغيرة نوصي باستخدام الشركة العامة للصناعات الجلدية عينة البحث سعريين للتحويل لانها تتلائم مع كل من البائع والمشتري وبالتالي تشجيع المسؤولين بما يخدم اهداف الشركة وذلك يتطلب قدرا من المرونة عند اختيار الطريقة الملائمة.

### Abstract

Use the accounting system of responsibility in assessing the performance of the company profit centers of the leather industry

Given the importance of the profit centers of the General Company for Leather Industries, where a circle of activity that is accountable responsible for them (the director) about what is happening with costs and achieve revenues other words, the profit center is the beginning of

an independent company with revenues and costs contribute to achieving the objectives of the company as a whole, which is to achieve profits, which means the comprehensive work of the centers of the need to evaluate its performance permanent depending on the conversion rates of the Interior.

It was relied on the company's production schedules for the period from 2008 through 2010 to determine the contribution of each of the profit centers in profits using the internal conversion rates Where the conversion price for the center of the seller is the market price and the price of conversion of the center of Jupiter is the variable cost we recommend using the General Company for Leather Industries sample two prices for the transfer to it is compatible with both the seller and the buyer and thus encourage officials to serve the goals of the company and this requires a degree of flexibility in the selection method appropriate.

### المقدمة

يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على تواجد مراكز للمسؤولين في الشركة وبرنامج عمل لكل مركز من المراكز من خلال نظام محاسبي لمتابعة كل مركز من مراكز المسؤولية في الشركة.

لمحاسبة المسؤولية دور مهم في تقويم أداء مراكز الربح في الشركة العامة للصناعات الجلدية بالاعتماد على الاسعار التحويلية ولغرض التحقق من أداء مراكز الربح بالشركة فإن استخدام اسعار التحويل الداخلية التي يتم تحديدها وفقا للاسس العلمية الملائمة حيث تمثل هذه الاسعار القيمة التي يتم بناءً عليها تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين مراكز المسؤولية اي هي تلك القيمة التي يحملها مركز المسؤولية لمركز مسؤولية اخر داخل الشركة مقابل السلع والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول فعند تحويل السلع الوسيطة فان

قيمة السلع المحولة تعتبر ايراد بالنسبة للمركز المحول منه وتعتبر تكلفة بالنسبة للمركز المحول اليه وعلى ذلك فان لاسعار التحويل تأثير مباشر على ربحية المراكز اطراف التحويل.

ففي مركز (الدباغة الكبيرة) يقوم هذا المركز بانتاج الجلود المدبوغة (جلود البقر والجاموس) ويتم تحويلها الى مواد نصف مصنعة تحول الى كافة مراكز الربح اما في مركز الدباغة الصغيرة حيث يقوم هذا المركز بدباغة جلود الغنم والماعز وتحويلها الى كافة مراكز الربح في الشركة.

يهدف البحث الى أهمية اعتماد أسعار التحويل الداخلية (سعر السوق) في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة من خلال تحديد مراكز المسؤولية وتحديد السعر الذي يتم بناءً عليه تحويل السلع الوسيطة (الجلود المدبوغة) فيما بين مراكز المسؤولية باتخاذ السعر الجاري وقت التحويل كاساس لتحديد سعر التحويل بمعنى ان المركز المحول منه يقوم بتحميل المركز المحول اليه بنفس السعر الذي يبيع به لعملائه في السوق الخارجية وافضل سعر تحويل للمراكز المحولة اليها هو التكلفة المغيرة لأغراض تقويم أدائها بالاعتماد على جداول تكاليف الأنتاج للمدة من 2008 ولغاية 2010

ولتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه الى :

المبحث الاول- منهجية البحث

المبحث الثاني- الجانب النظري

المبحث الثالث- الجانب العملي

المبحث الرابع- الاستنتاجات والتوصيات

المصادر

## المبحث الأول

### منهجية البحث

1. مشكلة البحث : تتحدد مشكلة البحث في:

(1) عدم اعتماد اسعار التحويل الداخلية لتقويم اداء مراكز الربح في الشركة

(2) تحديد السعر الذي من خلاله يتم تحويل الجلود المدبوغة فيما بين مراكز الربح لاغراض تقويم ادائها ومدى مساهمتها في تحقيق الايرادات ونسبة المساهمة لكل مركز من مراكز الربحية.

2. **هدف البحث:** يهدف هذا البحث إلى مايلي  
أولاً: استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم إداء مراكز الربح من خلال تحديد مراكز المسؤولية في الشركة عينة البحث.

ثانياً: استخدام أسعار التحويل الداخلية (سعر السوق) في تقويم إداء مراكز الربح.

ثالثاً: اعتماد مقاييس الإداء لمراكز الربح في الشركة تتحدد بما يلي.

- أ. تحديد الإيرادات المتحققة في كل مركز من مراكز الربحية.
- ب. تحديد نسبة المساهمة لكل مركز ربحية إلى الإيرادات الكلية للشركة.
- ج. تحديد المساهمة الحدية لكل مركز من مراكز الربحية.
- د. تحديد نسبة هامش المساهمة الحدية لكل مركز ربحية إلى هامش المساهمة الحدية للشركة.

3. **أهمية البحث:** تتمثل أهمية البحث باستخدام الاساليب الملائمة لطبيعة عمل الشركة حيث تعد اسعار التحويل الداخلية احدى الاساليب الكفوءة والفعالة في تحقيق اهداف الشركة باستعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم إداء مراكز الربح واثرها في قياس الأداء على أساس تحديد المسار التكنولوجي في العملية الإنتاجية في الشركة.

4. **فرضية البحث:** اعتمد البحث على فرضية اساسية مفادها ((امكانية استعمال اسعار التحويل الداخلية (سعر السوق) في تقويم إداء مراكز الربح بالشركة بالاعتماد على نظام محاسبة المسؤولية لتحديد مراكز المسؤولية (مراكز الربح) بالشركة إذ ان استعمال سعر السوق سوف يظهر مساهمة كل مركز من مراكز الربح في الإيرادات الكلية للشركة))

5. **عينة البحث:**

الجانب المكاني: الشركة العامة للصناعات الجلدية

الجانب الزمني: جداول تكاليف الانتاج بالشركة للمدة من 2008 ولغاية 2010

6. **مصادر جمع البيانات والمعلومات:** لغرض انجاز البحث تم الاعتماد على المصادر الآتية:

- (1) الكتب والبحوث العلمية المنشورة باللغتين العربية والانكليزية
- (2) تقارير كمية الانتاج للمدة من 2008 ولغاية 2010 بالشركة العامة للصناعات الجلدية

7. **أسلوب البحث:** استقرائي استنباطي

## المبحث الثاني الجانب النظري

### أولاً: تعريف نظام محاسبة المسؤولية وأهميته:

يعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه ذلك الجزء المهم من المحاسبة الإدارية الذي يستخدم في تبويب وتجميع وتدوين الكلف (والإيرادات حيثما تكون ملائمة) وربطها بالمديرين المخولين باتخاذ القرارات يوماً بيوم (Kieso et.al, 1987 : 1029) أما عبد الرحيم وآخرون فيعرفونها ((على أنها تحديد مراكز المسؤولية في المشروع وتفويض السلطات للمستويات الإدارية الأدنى ويعد كل مدير مسؤولاً عن أداء مركزه وله حق اتخاذ القرارات التي تخص مركزه وله حق اتخاذ القرارات التي تخص مركزه كما أنه يعتبر مسؤولاً عن نتائج هذه القرارات)) (عبد الرحيم وآخرون، 1990 : 610)

ويعرف (Maher and Deakin) نظام محاسبة المسؤولية بأنه نظام محاسبي مصمم حسب هيكل الشركة بحيث أن الكلف والإيرادات يتم تسجيلها وفقاً للمستوى الإداري المسؤول في المنشأة (Maher and Deakin , 1994 : 808) وعرفت (بأنها ذلك النظام الذي يتعرض على مختلف مراكز اتخاذ القرارات عنها الأمر الذي يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي ويقوم بتكليف أداء المسؤولين عن تلك المراكز التي تسمى مراكز المسؤولية استناداً على العوامل الخاضعة لرقابتهم). (ناصر، 2004 : 358)

تعرف محاسبة المسؤولية والتي يطلق عليها أحياناً محاسبة الأنشطة بأنها عبارة عن نظام يقوم بتجميع وأعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود بالشركة. (أبو ناصر، 2005 : 488)

وكذلك تعرف على إنها نظام يقوم بقياس الخطط والموازنات والأنشطة والنتائج الفعلية الخاصة بكل مركز مسؤولية. (Horngren et.al., 2006: 197)

أن مركز المسؤولية يتمثل بجزء أو قطاع وحدة فرعية خاصة بالشركة والتي يكون فيها المدير مسؤول عن أنشطة محددة ويمكن مسائلة المدير عن الأنشطة المحددة له بغض النظر عن مستوى هذا المدير وبما يفيد بأنه كلما أرتفع المستوى الإداري للمدير اتسع نطاق مركز المسؤولية الذي يديره. (Horngren et. al., 2006: 197)

ويمكن تلخيص اهمية نظام محاسبة المسؤولية كالآتي:-

1. يستعمل عملية المتابعة والوقوف على الانحرافات والمساعدة في التغذية العكسية لتطوير الاداء والمعايير مستقبلا وفي اتخاذ القرارات الصحيحة(الحسون والقيسي، 1991: 603)  
2. قياس النتائج التشغيلية بصورة منفصلة لكل مركز مسؤولية داخل المنشأة والتي يمكن اختصارها بسلسلة من الكشوفات الدخل المعدة لهذه المراكز حيث ان هذه الكشوفات لا توضح فقط النتائج التشغيلية الخاصة بأعمال المراكز وانما أيضا الإيرادات والمصاريف لكل مركز ربح داخل القسم. مثل كشوفات الدخل التي تمكن مديري الاقسام من مراجعة اداء مختلف مراكز الربح التي تحت سيطرتها وبصورة سريعة.

3. ان نظام محاسبة المسؤولية يقوم بقياس اداء المديرين عن اداء المراكز وتوفير معلومات مفيدة في تحديد مواطن القوة والضعف بين مراكز المنشأة، حيث أن تشغيل نظام محاسبة المسؤولية تتضمن ثلاث خطوات اساسية هي:

- اعداد الموازنات لكل مركز مسؤولية
  - وضع معايير او مقاييس للاداء يمكن بواسطتها قياس أداء كل مركز مسؤولية وبشكل دقيق
  - اعداد تقارير الاداء في الوقت المناسب لتوصيل المعلومات الواردة فيها الى من يستخدمها في الوقت المناسب حيث يمكن عن طريق هذه التقارير مقارنة الاداء الفعلي لكل مركز مع الاداء المخطط او المعياري وتشخيص الانحرافات وتحليلها لغرض معرفة اسبابها ووضع السبل اللازمة لمعالجتها. (Meigs and Meigs, 1996 : 1009)
- ثانياً: مراكز المسؤولية وانواعها:

لغرض فهم أكثر لمراكز المسؤولية سيتم التطرق الى اهم التعاريف لمراكز المسؤولية.

فقد عرف Gray and Rickett بأن مركز المسؤولية هو الذي يحدد الكيفية التي يقاس بها الاداء المالي لمدير ما، حيث ان الاداء الكلي للمدير يعتمد على مقاييس مختلفة مثل السيطرة النوعية وقوة العمل (التي تمثل المقاييس غير المالية) بالإضافة الى المقاييس المالية وان تطبيق فكرة مركز المسؤولية تنحصر على المجالات الخاصة بالاداء المالي للمدير. (Gray and Rickett, 1982 : 375)

كما عرفها Engler بأنه جزء من الشركة الذي يخضع للمساءلة على التكاليف، واكتساب الإيرادات أو استثمار الأموال في الموجودات وقد يكون مركز المسؤولية مسؤولاً عن هذه العناصر الثلاثة أو واحدة منها، حيث أن مركز المسؤولية قد يكون مركز كلفة أو إيراد أو ربح أو مركز استثمار. (Engler , 1990 : 734)

## أنواع مراكز المسؤولية:

ان محاسبة المسؤولية تقسم الشركة الى اربعة مراكز مسؤولية وهي:

### 1. مراكز التكلفة:

أن مراكز مسؤولية التكاليف هي المراكز التي يكون فيها المدير مسؤول عن التكاليف فقط ويركز تقرير الأداء على تكاليف القسم الخاضع لرقابة المدير إذ يكون المدير مسؤولاً عن بنود التكاليف التي يستطيع أن يؤثر عليها بقراراته وسيطر عليها ويخضعها لرقابته.

(Morse et. al., 2003: 520)

وعند ربط مراكز التكلفة مع محاسبة المسؤولية، تكون الغاية الأساسية من محاسبة المسؤولية هي الرقابة على مراكز التكلفة فيما يتعلق بالتكاليف والنفقات التي تصرف في هذه المراكز للتأكد من عدم وجود أسراف أو تبذير فيها وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية والتقديرات الواردة في الموازنة التقديرية. (أبو ناصر، 2005 : 489)

### 2. مراكز الربح:

وهي تمثل الوحدات الفرعية أو الأقسام أو القطاعات في المنظمة والتي يكون المدير فيها مسؤولاً عن تحقيق الربح، إذ ان المدير يكون مسؤولاً عن كل من الإيرادات والتكاليف الخاصة بمركزه بنفس الوقت. والربح يساوي الإيرادات مطروحا منها التكاليف (Hilton et. al., 2000: 825)

### 3. مراكز الاستثمار:

ويكون المدير فيه مسؤولاً عن تحقيق كل من الإيرادات والتكاليف والاستثمارات، إذ يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة الى نوعية وحجم الاستثمارات لدى هذا المركز، وبناءً على ذلك فإن تقييم أداء مدراء هذه المراكز يستند إلى الربح الذي تحققه بالإضافة إلى حجم الاستثمارات أو رأس مال المُستثمر. (أبو ناصر، 2005 : 490)

### ثالثاً: اسعار التحويل المفهوم والاهمية وطرق تحديدها

في الشركات الكبيرة التي تنتج عدة منتجات يتم تبادل المواد والمنتجات بين المراكز داخل نفس الشركة، فقد يكون المنتج النهائي لمركز ما مواد أولية بالنسبة لمركز آخر، وعلى ذلك فإن إيراد المركز الأول يعد جزءاً من تكلفة الإنتاج في المركز الثاني، وإذ أن الإيراد والتكاليف من العوامل التي تستخدم لتقويم أداء كل مركز، فلا بد من تسعير المواد المحولة من مركز إلى آخر بسعر تحويل عادل للمركزين وبالشكل الذي لا يستفيد قسم على حساب قسم آخر. (أبو حشيش، 2005 : 315)

أن سعر التحويل يُعرف على أنه السعر الذي يحمله مركز لمركز آخر مقابل ما قَدِم له من سلع أو خدمات داخل نفس الشركة. (Horngren et. al., 2006 : 764)

أو ان اسعار التحويل تُعرف على أنها المبلغ الذي يحمله المركز عندما يقوم ببيع السلع والخدمات لمركز آخر داخل نفس الشركة. (Hilton et. al., 2000 : 870)

ان اسعار التحويل تستخدم عندما تكون هنالك تحويلات داخلية من السلع والخدمات ما بين المراكز إذ أن هناك مركز بائع يقوم ببيع السلع الى مركز المشتري وهذه العملية تسمى عملية تحويل داخلي ، أن أسعار التحويل تستخدم لقياس كفاءة أداء كل مركز من مراكز الشركة ويقاس كفاءة أداء مدراء المراكز ومدى قدرتهم على استغلال الموارد أفضل استخدام وبالشكل الذي يحقق أهداف و استراتيجيات الشركة ويقوم بتقويم أداء عمل كل مركز وذلك بسبب أن كل المراكز التي تعمل في الشركة ستسعى الى تخفيض كلف انتاج المنتجات والذي ينعكس على أرباح كل مركز من مراكز الشركة مما يجعل كل المراكز تستغل الموارد افضل استخدام وبالشكل الذي يؤدي الى عدم الإسراف والضياع في موارد الشركة. ( Horngren et. al., 2006 : 764)

إن السؤال الذي يواجه أي شركة هو ما هو السعر الذي يحكم التحويلات ما بين المراكز، فهل يكون السعر متضمناً بعض الربح للقطاع البائع أم هل يحدد السعر على أساس التكلفة المجمعة عند نقطة التحويل أم يتحدد برقم آخر وتزداد المشكلة تعقيداً إذا كان المركز البائع يقوم ببيع جزء من انتاجه الى عملاء خارجيين ويبيع الباقي للمراكز داخل الشركة ، وتحدث تعقيدات أخرى عندما يمثل السعر المحول لأحد المراكز تكلفة للقطاع المحول إليه وكلما زادت هذه التكلفة انخفض معدل العائد في المركز المشتري ، لذلك فإن المركز المشتري يرغب في ان يكون سعر التحويل منخفضاً في حين يرغب المركز البائع في أن يكون هذا السعر مرتفعاً، بل

قد يطلب المركز البائع إن يكون سعر التحويل للمراكز الداخلية هو نفسه سعر السوق للعملاء الخارجيين.  
(جاريسون ونورين، 2002: 625)

مما سبق يتضح بأنه أسعار التحويل بين المراكز قد تؤدي إلى حدوث خلاف ما بين مدراء مراكز الربحية ومدراء مراكز الاستثمار وهذا الخلاف يكون على أساس الأسعار التي ستحول ما بين المراكز. فلذلك عند وضع سعر تحويل ما يجب على المراكز إن تختار سعر مناسب حتى يمكن تقويم قطاعاتهم. وعند وضع سعر تحويل يجب إن يتم مراعاة الأتي: (ابو حشيش، )  
2005:315

1. إن يساعد هذا السعر الإدارة العليا على تقويم ربحية كل المراكز المختلفة تقويماً عادلاً لبيان مدى مشاركة كل مركز في تحقيق أهداف الشركة ككل.
  2. إن يشجع هذا السعر مدراء المراكز على بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف مراكزهم بشكل يضمن تحقيق أهداف الشركة.
- طرق تسعير التحويلات الداخلية بين المراكز:-

#### ١- التسعير على أساس التكلفة:-

تستخدم هذه الطريقة في الشركات التي تتبع نظام المركزية في الإدارة وتقوم هذه الشركات بوضع أسعار تحويل بين المراكز على أساس مجموع التكاليف السلع المحول دون استخدام أي أرباح للمراكز في مركز البيع وقد تكون التكاليف المستخدمة كأساس لتحديد سعر تحويل المنتجات بين المراكز هي تكاليف فعلية كما أن السعر قد يكون على أساس التكلفة الكلية أو على أساس التكلفة المتغيرة. (Horngren et.al, 1997: 909)

أو إن السعر المحول قد يكون على أساس التكلفة المعيارية إن استخدام طريقة التكاليف الكلية كأساس للتسعير الداخلي تتمثل بعدم عدالتها ومن ثم فهي لا تصلح للشركات التي تتبع نظام اللامركزية في الإدارة إذا إن هذه الطريقة لن توفر أي حوافز للمراكز من السيطرة على التكلفة ، فإن كانت تكلفة مركز ما ستحول إلى مركز آخر فلن يكون هناك حافز لأي منهم للسيطرة على التكلفة ويتحمل المركز الأخير بسعر التحويل الذي يتضمن كل الضياع وعدم الكفاءة في الأقسام السابقة وبالتالي سيعاقب المركز الأخير نتيجة لتحقيقه معدل عائد أقل من المنافسين وكذلك يعاب على هذه الطريقة بأنه لا تبين عائد المساهمة للمركز المحتسب للأقسام المحولة وللقسم المحول إليه وبالشكل الذي لا يوفر أساساً لتقويم أداء القطاعات المختلفة

بالشركات وبالتالي فان هذه الطريقة لا تصلح في الشركات التي تقوم بإعداد تقارير مركزية.  
(Hilton et. al. 2000 :877)

## 2- التسعير على أساس التكلفة مضافا إليها هامش ربح:

يتم التحويل حسب هذه الطريقة على أساس التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة مضافا إليها نسبه معينه كربح للمركز البائع وذلك لأجل الحصول على سعر سوق تقريبي ولتشجيع استقلالية القطاعات، إن مقدار هامش الربح المضاف يختلف فيما إذا كان لدى القطاع البائع طاقة غير مستغلة من عدمه وفيما إذا كان هذا المركز يبيع إنتاجه خارج المنشأة أم يقتصر إنتاجه على خدمة مراكز أخرى في الشركة. (Horngren et. al.,2006 : 769)

إذ انه في حالة وجود طاقة غير مستغلة فيمكن تحويل المنتج من قطاع إلى آخر بسعر يعادل التكلفة المتغيرة دون أو تكون هنالك أي نسبة أرباح على هذه التكلفة وذلك لان المركز البائع سيحقق أرباح تتمثل في استغلال الجزء غير المستغل من الطاقة المتاحة. (أبو حشيش، 2005 : 317)

إما إذا كان المركز البائع يبيع كامل إنتاجه إلى الخارج ولا يوجد لديه طاقة فائضة لإنتاج أي منتج للمراكز الداخلية ، أي انه إذا تم الإنتاج للمراكز الداخلية داخل الشركة فان ذلك سيؤدي إلى توقف بيعه إلى الخارج بسبب عدم قدرة الطاقة المتاحة على الإنتاج لخدمة المراكز الداخلية والبيع للخارج معافي هذه الحالة فان أسعار التحويل يجب إن تعادل بحدها الأدنى التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتجات المحولة مضافا إليها هامش مساهمة الوحدة الذي التي يمكن إن يخسرها المركز البائع نتيجة لتوقف بيع منتجاته خارج الشركة ويتم التغيير عن ذلك بالمعادلة الآتية:  
( Hilton et . al. 2000:875 )

سعر التحويل = التكلفة المتغيرة للوحدة + هامش المساهمة الضائع للوحدة من المبيعات الخارجية.

## 3 - التسعير على أساس أسعار السوق:-

ينظر إلى بعض أشكال أسعار السوق التنافسي (أي السعر الذي تحدده السوق المفتوحة) على انه المدخل الأفضل لتحديد أسعار التحويل، ويرجع السبب في ذلك إلى انه يتماشى مع أهداف مراكز الربحية، كما انه يؤدي إلى إمكانية إعداد وتقرير الأداء على أساس الربحية عند المستويات المختلفة للشركة ويمكن إن تظهر كل مراكز الشركة أرباحا عن مجهوداتها وليس

المركز الأخير فقط. إن سعر التحويل على أساس السوق يناسب الشركات ذات اللامركزية العالية ، ويقصد بذلك أنها مستخدمة في الشركات التي يكون لمدير الفروع فيها الاستقلالية الكافية لاتخاذ القرارات لدرجة انه ينظر إليها كما لو كانت شركات مستقلة في تحقيق الأرباح. (Morse et. al., 2002 : 570)

إن الفكرة وراء التحويل الداخلي ما بين المراكز على أساس أسعار السوق هو لخلق ظروف المنافسة في السوق ما بين المراكز كما لو كانت هذه المراكز منفصلة ومستقلة وتمارس التفاوض والمساهمة في ظل ظروف السوق الفعلية، ومن ثم توفير أساسا لتقييم أداء المراكز. (جارسيون ونورين، 2005 : 628)

على الرغم من مزايا هذه الطريقة إلا أنها تواجه صعوبة التطبيق في بعض الاحيان تتمثل في عدم وجود سعر محدد لبعض المنتجات وخصوصا نصف المصنعة مما يؤدي إلى صعوبة تحديد سعر سوق لها.

#### 4- التسعير على أساس التفاوض بين المراكز:

تستخدم هذه الطريقة في حالة عدم وجود سعر سوق لبعض المنتجات كأن تكون هذه المنتجات نصف مصنعة وليس لها سعر سوق أو إن هنالك تقلبات في أسعار السوق لبعض المنتجات و يتغير هذا السعر باستمرار. ( Horngren et. al., 2006 : 765 )

ولذلك تستخدم هذه الطريقة عندما تكون المصروفات البيعية والإدارية تقل نتيجة للبيع الداخلي أو إن يكون حجم المشتريات كبيرا جدا لدرجة تبرر خصومات الكمية وأخيرا يمكن إن يتم استخدام سعر السوق التفاوضي عندما تكون هنالك طاقة عاطلة (غير مستغلة). (جارسيون ونورين، 2002:632)

وفي مثل هذه الظروف فان أفضل طريقة للتسعير ما بين المراكز هي طريقة سعر التحويل التفاوضي إذ إن هذا السعر يمثل الظروف غير العادية. إذ إن المركز المشتري يقوم بمفاوضة القطاع الأخر على سعر التحويل المناسب الذي سيقوم بتحويله إليه المركز البائع (Hilton et. al., 2000 :876)

#### 5- التسعير على أساس سعر تحويل مزدوج:-

يتم تحويل المنتجات بين مراكز الشركة وفق هذه الطريقة بسعيرين مختلفين هما سعر البيع وهذا السعر يستخدمه المركز البائع لتسجيل كافة تحويلاته إلى المراكز الأخرى، ويشتمل هذا

السعر تكلفة الوحدة مضافا إليها نسبة معينة من الأرباح. وسعر شراء يشتمل فقط على تكلفة الوحدة يستخدمه القسم المشتري لإثبات قيمة السلع المحولة إليه من المراكز الأخرى. (Horngren et. al., 2000: 800)

إن الهدف الرئيسي لأستخدام سعر التحويل المزدوج هو لحفز كل من المركز البائع والمشتري على تحقيق أهداف الشركة فهذا الأسلوب يعطي حافزا قويا للمركز البائع بأن يبيع داخليا بسعر معادل لسعر السوق وهو بذلك سيحقق أرباح تكون مؤشرا على أدائه. كما أن المركز المشتري عندما يسجل المواد المحولة إليه بالتكلفة فإن تكلفة إنتاج السلعة التي يقوم بتصنيعها ستكون منخفضة ونتيجة لذلك ستزيد أرباحه. (أبو حشيش، 2005: 321)

على الرغم من منطقية هذه الطريقة فإن تحويل المنتجات من مركز إلى آخر بسعر يترتب عليه إثبات أرباح غير محققة في القسم البائع مما يستوجب استبعادها للوصول إلى الربح الحقيقي للشركة ككل.

تعتمد الشركة طريقة التكلفة الكلية عند اجراء عملية تحميل المنتج الوسيط من مركزي (الدباغة الكبيرة والصغيرة) الى مراكز الشركة الاخرى اذ ليس من المنطقي ان يتم تحويل الجلود المدبوغة الى مراكز اخرى دون ان يكون لهذا المنتج سعر معين اذا لايد من ان يتم التحويل باستعمال سعر مناسب يضمن للمراكز المحول اليها ايضا تغطية تكاليفها مع تحقيق هامش ربح معين. (الكبراتي، حنان صحبت، 2001:95)

من خلال ما تقدم يلاحظ بان أسعار التحويل تتمثل بالأسعار التي تحمل على تحويلات السلع أو الخدمات بين مركزين مختلفين داخل الشركة. ويمكن إن يتحدد على أساس الكلفة أو على أساس الكلفة زائد هامش ربح أو على أساس سعر السوق أو على أساس سعر السوق التفاوضي بين القسم المشتري والقسم البائع. إن أفضل سعر للتحويل بين المركزين هو على أساس سعر السوق أو الكلفة المتغيرة زائد هامش الربح أو على أساس السعر التفاوضي أو المزدوج وذلك لأنه يحدد هامش مساهمة كل مركز ويتلائم مع إعداد التقارير المركزية لكل مركز في الشركة وبالشكل الذي يساعد في تقويم أداء مراكز الشركة والتعرف على مدى قدرة المركز من تحقيق الربح.

### رابعاً: تقويم أداء مراكز الربح

يعرف الأداء بأنه تطبيق سلوك معين على كل أو جزء من أنشطة الشركة خلال مدة معينة من الزمن. (محمد، 1985 : 101)

أما تقويم الأداء فهو مجموعة الطرق والأساليب التي تمكننا من جمع البيانات والمعلومات بطريقة سليمة ومن ثم يمكن تحديد مدى نجاح الأداء على ضوء النتائج التي يتم التوصل إليها. (بنيان، 1980 : 39)

وعندما تستند عملية تقويم الأداء الى اسس علمية موضوعية فأنها ستقدم الأساس في وضع نظام للحوافز يؤدي إلى زيادة انتاج العاملين في الشركة ورفع كفاءتهم في أستعمال الموارد والمساعدة في إجراء المقارنات بين أداء مراكز الربح في الشركة. (Glautier and Underdown , 1988 : 497)

### خامساً: مقاييس تقويم أداء مراكز الربح

يتم تقويم أداء هذه المراكز على أساس مقاييس الربحية والعائد على المبيعات، وهناك عدة مقاييس لتقويم أداء مراكز الربح والتي تقوم على أساس المساهمة الحدية حيث تعرف المساهمة الحدية بأنها الفرق بين إيرادات البيع والتكاليف المتغيرة. (Fess and Warran, 1984: 716)

فيما يأتي أهم مفاهيم الربح القائمة على أساس المساهمة الحدية :-

أ- تحديد الإيراد المتولد من المركز :

بعد ان يتم تحديد المراكز الخاصة بالشركة يتم تحديد الإيرادات المتولدة من المراكز الخاصة بالشركة والتي تتمثل بالمبيعات وهذه المبيعات قد تكون هي مبيعات خارجية الى الخارج أو قد تكون مبيعات داخلية تتمثل بعمليات بيع المنتجات ما بين الاقسام الإنتاجية اعتمادا على أساس أسعار التحويل. (Hilton et, al., 2000: 884)

ب- تحديد هامش المساهمة :

يمثل هامش المساهمة التغير في دخل العمليات نتيجة التغير في عدد الوحدات المباعة وهو يمثل الفرق بين إجمالي المبيعات وإجمالي التكاليف المتغيرة .ولاستخدام هامش المساهمة أهمية في إتخاذ القرارات القصيرة الأجل والمتعلقة بالاستخدام قصير الأجل للموارد المتاحة

وعلى سبيل المثال قرارات تسعير الطلبات الخاصة او استغلال الطاقة الإنتاجية.  
(Horngren et. al., 2006: 62)

ت- تحديد هامش مساهمة المركز :

ان هامش مساهمة المركز يساوي هامش المساهمة مطروحا منها كافة التكاليف الثابتة المباشرة للمركز والتي يمكن ان تخصص مباشرة على المركز، إذ أن مساهمة المركز تشير الى المبلغ الذي سيساهم فيه المركز مباشرة في تحقيق الربح في الأجل القصير. (Morse et. al., 2002: 575)

ومن ناحية اتخاذ القرار فإن هامش مساهمة المركز ذو فائدة كبيرة عند اتخاذ القرارات الطويلة الأجل مثل تغير الطاقة الإنتاجية أو التسعير طويل الأجل أو توريد الانتاج من الخارج بدلا من صنعه. (جاريسون ونورين، 2002 : 611)

وتحاول الباحثة اعتماد هذه المقاييس في الجانب العملي من هذا البحث على وفق الخطوات التي وردت آنفا.

### المبحث الثالث

#### الجانب العملي

تقويم اداء مراكز الربح في الشركة العامة للصناعات الجلدية باستخدام أسعار التحويل

الداخلية للمدة من 2008 ولغاية 2010

#### المسار التكنولوجي للعملية الانتاجية

تبدأ العملية الانتاجية باستلام الجلود الكبيرة والصغيرة من المصادر الخارجية ويتم تصنيعها ودباغتها في معمل الدباغة الكبيرة والصغيرة بعد تصنيع الجلود في المعملين اعلاه يتم تحويل:

أ- منتجات معمل الدباغة الكبيرة يتم تحويلها كما يأتي:-

1. يتم تحويل 15% من الانتاج الى معمل الحقائب

2. يتم تحويل 20% من الانتاج الى معمل الكوفة

3. يتم تحويل 65% من الانتاج الى معمل الاحذية الجلدية/بغداد

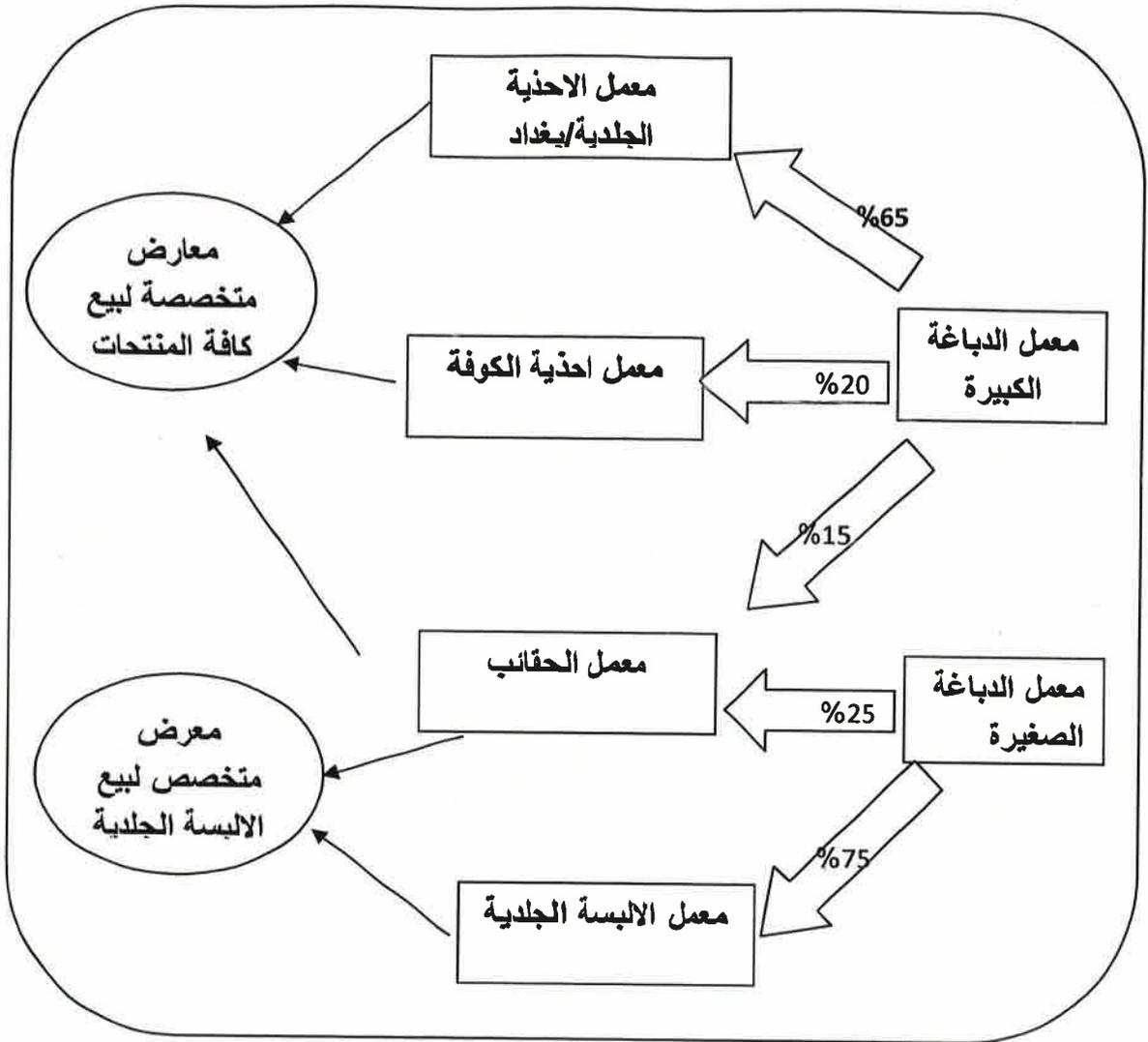
ب- منتجات معمل الدباغة الصغيرة يتم تحويلها كما يأتي:-

1. يتم تحويل 25% من الانتاج الى معمل الحقائب

2. يتم تحويل 75% من الانتاج الى معمل الالبسة الجلدية

كما موضح بمخطط المسار التكنولوجي للعملية الانتاجية:

مخطط رقم (1) المسار التكنولوجي للعملية الانتاجية في الشركة عينة البحث



المصدر من اعداد الباحثة

ولغرض السير في خطوات مقاييس الاداء لمراكز الربحية في الشركة عينة البحث قامت الباحثة بالخطوات الاتية:

اولاً: تحديد الإيرادات المتحققة في كل مركز من مراكز الربحية

تم الاعتماد على بيانات مراكز الربح في الشركة العامة للصناعات الجلدية والتي يكون المدير فيها مسؤولاً عن كل من الإيرادات والتكاليف الخاصة بمركزه وبسبب تواجد مراكز المسؤولية (مراكز الربح) يتم تحويل منتجات الشركة لمراكز مسؤولية أخرى داخل الشركة وان السعر الذي تحول بموجبه تلك المنتجات من مركز الى مركز اخر هو سعر التحويل الداخلي وتحدد أسعار التحويل الداخلية لمادة الجلد اعتماداً على أسعار السوق (الأسعار الجارية) فالإيرادات المتحققة في كل مركز تتحدد بالكميات المباعة من المنتجات وأسعار البيع ماعدا مركزي الدباغة الكبيرة والصغيرة يتم الاعتماد على كمية الجلد المحول من هذه المراكز مضروبه بأسعار التحويل (سعر السوق).

تعتمد هذه الطريقة على اتخاذ السعر الجاري في السوق وقت التحويل كأساس لتحديد سعر التحويل نلاحظ أن المركز المحول منه يقوم بتحميل المركز المحول إليه بنفس السعر الذي يبيع به لربائنه في السوق الخارجية لتحقيق العدالة في تقويم اداء مراكز الربحية.

ان أفضل سعر تحويل للمراكز المحول منها هو سعر السوق حيث يكون سعر التحويل للمركز البائع هو سعر السوق ويكون سعر التحويل للمشتري هو (التكلفة المتغيرة).

وباستخدام اسعار التحويل الداخلية (سعر السوق) تم اعداد الجدول رقم (1) الذي يظهر فيه الإيرادات الكلية لكل مركز من مراكز الربح من خلال ضرب الكميات في اسعار السوق للمنتجات المماثلة بالنسبة لمركزي الدباغة الكبيرة والصغيرة وباسعار البيع الحقيقية كمتوسط سعر لباقي المراكز، حيث تم اعتماد السعر المتوسط للمراكز التي تنتج منتجات مختلفة والجدول الاتي يظهر النتائج الخاصة بهذه الإيرادات

جدول رقم ( 1 ) مجموع إيرادات المراكز و كمية المبيعات و سعر المفرد للسنوات 2008-2010 (المبالغ بالآف الدنانير).

		2010			2009			2008			فترة		ت
إيرادات	سعر	كمية	إيرادات	سعر	كمية	إيرادات	سعر	كمية	إيرادات	سعر	كمية	المرکز	
459200	249	1850	699905	260	2690	5500000	250	22000	جهد وجه رطلية			البياعة	
						63500	714	89	جهد نعل			الكيرة	
459200			699905			55635000			المجموع				
302220	8	37810	1238829	7,897	15874	893726	11	80711	جهد الملابس			البياعة	
25386	3,310	7668	38986	2,686	14508	72231	3,6	20381	حطب طرسية			الصفيرة	
11899470	1	11899470	22838950	1	22838950	5999880	1	5999880	أخرية و محفظ			حطب	
11924856			22877936			6072111			المجموع				
30	560874	10968011	24,750	443872	13923007	23,750	586231		أخرية			الأخرية	
									جانبية			الجانبية/	
									المجموع			يحد	
14,750	493986	3075566	14,4	214522	429762	13	33060		أخرية رطلية			معمل	
1	34762	789398	1	789398	361491	1	361491		مستحلب			القرية	
									مقرية				
110,500	24612	3883425	100	38911	1543840	111	13992		فصل جدي				
1	705	1846	1	1846	4893	1	4893		مستحلب			الأخرية	
2719775			3885271			1548733			المجموع				
39947797			43534916			28792330			المجموع				

ثانيا : تحديد نسبة المساهمة لكل مركز ربحية في الإيرادات الكلية للشركة .  
تأتي هذه الخطوة استكمالاً للخطوة السابقة التي من خلالها يتوضح للإدارة نسبة مساهمة كل مركز ربحية للإيرادات الكلية للشركة وكما موضح في الجدول رقم (2) .

جدول رقم (2) يبين نسبة مساهمة مراكز الربح في الإيرادات الكلية في الشركة

مركز الربح/المنته	2008	نسبة المساهمة	تسلسل المساهمة	2009	نسبة المساهمة	تسلسل المساهمة	2010	نسبة المساهمة	تسلسل المساهمة
معمل الدباغة الكبيرة	5563500	%19.323	3	699905	%1.608	6	459200	%1.150	5
معمل الدباغة الصغيرة	893726	%3.104	5	1238826	%2.846	5	302220	%0.757	6
معمل الحفائب	6072111	%21.090	2	22877936	%52.550	1	11924856	%29.851	2
معمل الأحذية الجلدية/بغداد	13923007	%48.357	1	10968011	%25.194	2	172164315	%43.097	1
معمل أحذية الكوفة	791253	%2.748	6	3864964	%8.877	4	7325315	%18.337	3
معمل الأنيسة الجلدية	1548733	%5.380	4	3885276	%8.925	3	2719775	%6.808	4
المجموع	28792330	%100		43534918	%100		39947797	%100	

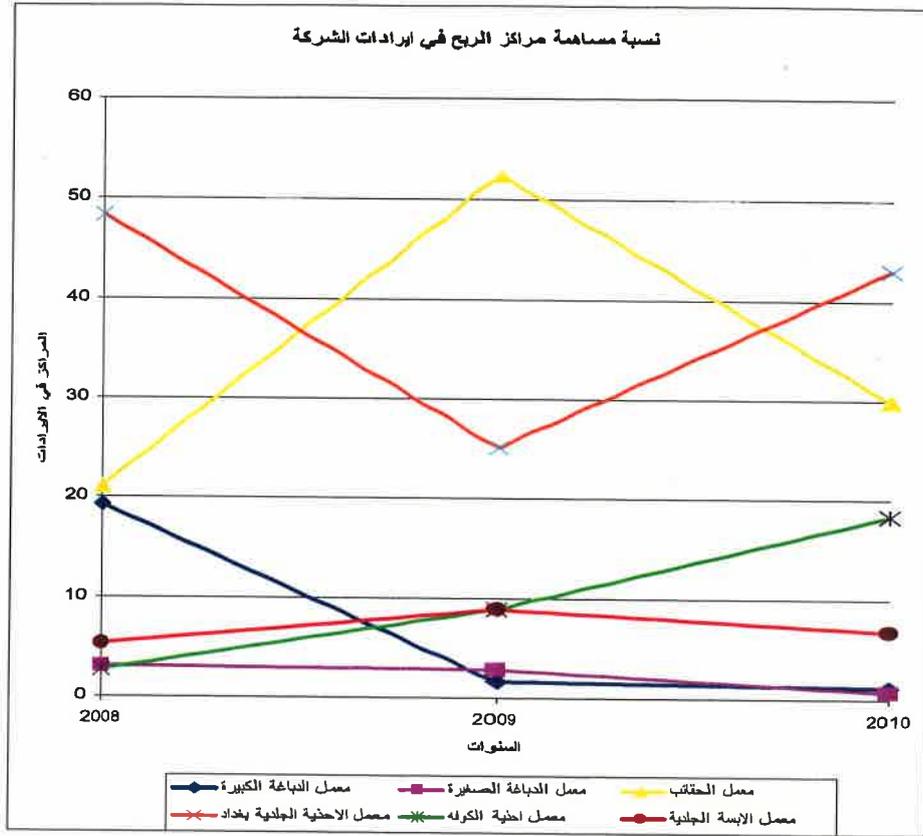
المصدر : من اعداد الباحثة

وقد اظهرت نتائج التحليل ان معمل الاحذية بغداد قد حقق اعلى نسبة مساهمة لسنة 2008 بلغت %48، يليه معمل الحفائب ثم معمل الدباغة الكبيرة الا ان المؤشرات قد اختلفت في سنة 2009 عندما تبادل معمل الحفائب مع معمل الاحذية الجلدية بغداد المركز الاول والثاني وقد اشرت هذه السنة انخفاض واضح في نسبة مساهمة معمل الدباغة الكبيرة من %19 - %1,6 وعند التحري عن اسباب هذا الانخفاض وجد ان السبب هو تهريب الجلود الى الدول المجاورة وعدم السداد النقدي للمبالغ للموردين وبالمقابل ارتفعت نسبة مساهمة معمل احذية الكوفة من %2,7 - %8,8 وبنسبة بلغت %370 وهو مؤشر جيد على الاداء

اما في سنة 2010 فقد عادت الاسبقية بمعمل الاحذية الجلدية بغداد وحقق نسبة عائد مساهمة بلغت %43

ومما يؤشر على اداء غير مقبول بالمطلق نسبة مساهمة معمل الدباغة الصغيرة التي اخذت بالانحدار من 3,1% - 2,8% ثم الى 0,75% مما يستدعي مراجعة اهمية وجود هذا المعمل في تعزيز ايرادات الشركة ومدى الاستفادة من العاملين فيه في نشاطات الشركة الاخرى لاسيما ان الكثير من التكاليف المرتبطة باعمال هذا المعمل هي تكاليف ملزمة وعلى وجه التحديد الرواتب والاجور. ويمكن التعبير عن هذه النتائج بالمخطط البياني الاتي:

مخطط رقم (2) نسبة مساهمة مراكز الربح في إيرادات الشركة



ثالثا : تحديد المساهمة الحدية لكل مركز من مراكز الربحية

بعد احتساب الايرادات في الخطوة الاولى وتحديد نسبة مساهمة كل مركز في ايرادات الشركة في الخطوة الثانية نقوم بالخطوة الثالثة وهي تحديد المساهمة الحدية لكل مركز من مراكز

الربحية من خلال تحديد الكلفة المتغيرة وطرحها من الإيرادات الكلية كما موضح في الجدول رقم (3).

جدول رقم (3) الإيرادات للكلفة المتغيرة المتحققة في المراكز والمحولة من المراكز الأخرى والمساهمة الحدية.

السنة	المركز	2008				2009				2010			
		الإيرادات	الكلفة المتغيرة	المساهمة الحدية	الإيرادات	الكلفة المتغيرة	المساهمة الحدية	الإيرادات	الكلفة المتغيرة	المساهمة الحدية			
1	السياحة الكبرى	5563500	1307570	4255930	699905	1991414	(1291509)	459200	581144	(121944)			
		893726	647171	246555	1238826	1012830	225996	302220	309225	(7005)			
			1032040	3983242	22877936	15017243	7446007	11924856	15441630	(3661209)			
2	السياحة لصغيرة		222304			309700			7555				
			834525			104986			68880				
			2088869			15431929			15586065				
3	مركز		1066104	9240628		4619505	5893568	17216431	4980481	11937470			
			3816275			454938			298480				
			4882379			5074443			5278961				
4	مركز		252001	(573448)		141005	904304	7325315	2160603	5072872			
			1112700			139981			91840				
			1364701			2960660			2252443				
5	مركز		227562	649749		402132	2815145	2719775	1351077	114233			
			671422			929126			226665				
			898984			1070131			1577742				
6	مركز		10989674	17802656		27541407	15993511	39947797	25585580	14362217			
المجموع		28792330	10989674	17802656	43534918	27541407	15993511	39947797	25585580	14362217			

حيث نرى ان كل مركز من مراكز الربح يتحمل كلف متغيرة وهذه الكلف تنتج بالاساس من المواد الاولية والمصاريف المتغيرة الاخرى التي يتحملها المركز اضافة الى الكلف المحولة من مركزي الدباغة الكبيرة والصغيرة والتي تمثل كلف متغيرة لهذه المراكز بينما تعتبر ايرادات للمراكز المحولة التي هي مركزي الدباغة الكبيرة والصغيرة ويوضح الجدول رقم (4) هذه الكلف .

جدول رقم (4) الكميات المحولة من مركزي الدباغة الكبيرة والصغيرة بأسعار السوق الى مراكز الربح الاخرى في الشركة العامة للصناعات الجلدية ، (المبالغ بالالف الدنانير)

ت	المركز/السنة	2008	2009	2010
1	الدباغة الكبيرة			
	الايرادات	5563500	699905	459200
	الكلفة المحولة الى:-			
	معمل الحقائب	834525	104986	68880
	معمل بغداد للاحذية الجلدية	3616275	454938	298480
	معمل احذية الكوفة	1112700	139981	91840
	المجموع	5563500	699905	459200
2	الدباغة الصغيرة			
	الايرادات	893726	1238826	302220
	الكلفة المحولة الى:-			
	معمل الحقائب	222304	309700	75555
	معمل الالبسة الجلدية	671422	929126	226665
	المجموع	893726	1238826	302220

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

من خلال تحليل الجدول رقم (3) نرى ان هنالك مساهمة حدية سالبة ظهرت في مراكز الكوفة في سنة 2008 ومركز الدباغة الكبيرة سنة 2009 ومراكز الدباغة الكبيرة والصغيرة والحقائب سنة 2010 نتيجة ارتفاع اسعار المواد الاولية وانفتاح السوق امام البضائع الاجنبية مما حدا بالشركة الى تخفيض اسعار منتجاتها وقد وصلت في بعض الاحيان اسعار البيع اقل من الكلفة المتغيرة وهذا السبب اظهر المساهمة الحدية بالصيغة السالبة بالحالات التي تم ذكرها.

رابعاً: تحديد نسبة هامش المساهمة الحدية لكل مركز ربحية الى هامش المساهمة الحدية للشركة .

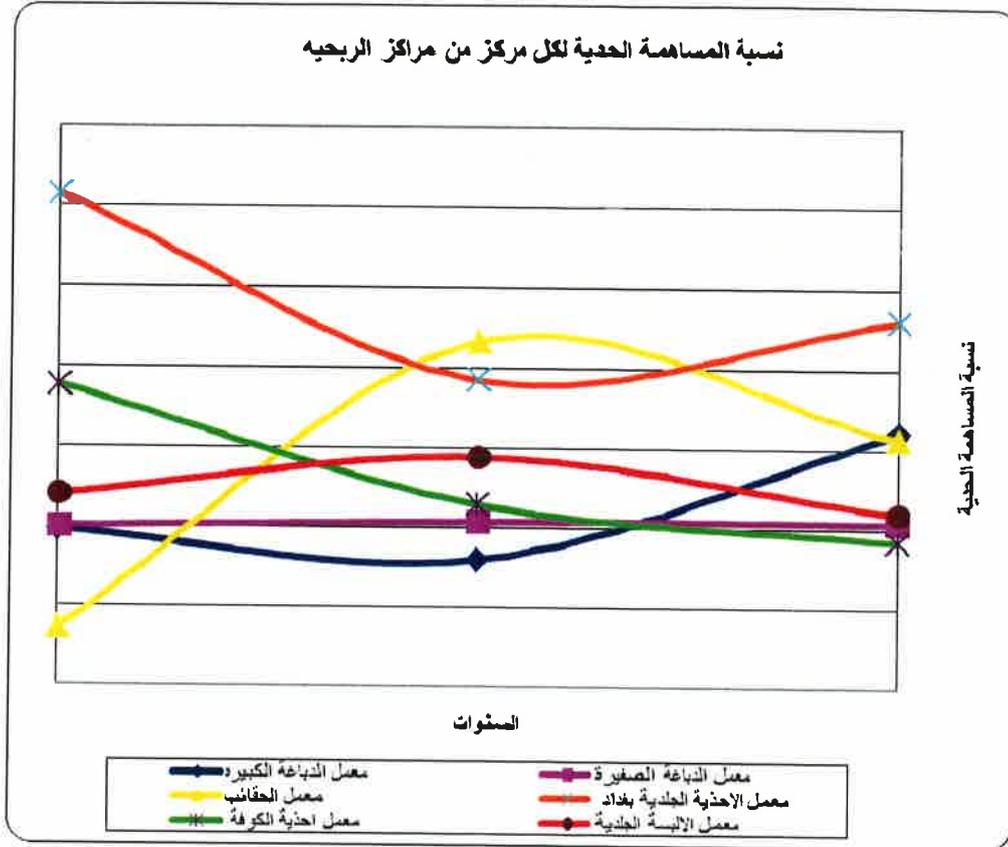
جدول رقم (5) تحديد نسبة هامش المساهمة الحدية لكل مركز ربحية الى هامش المساهمة الحدية للشركة

مركز الربح	هامش المساهمة 2008	نسبة هامش المساهمة	هامش المساهمة 2009	نسبة هامش المساهمة	هامش المساهمة 2010	نسبة هامش المساهمة
معمل الدباغة الكبيرة	4255930	%23.906	(1291509)	(%8.075)	(121944)	(%0.849)
معمل الدباغة الصغيرة	246555	%1.385	225996	%1.413	(7005)	(%0.049)
معمل الحفلب	3983242	%22.374	7446007	%46.566	(3661209)	(%25.492)
معمل الاحذية الجلدية/بغداد	9240628	%51.906	5893568	%36.850	11937470	%83.117
معمل احذية الكوفة	(573448)	(%3.221)	904304	%5.654	5072872	%35.321
معمل الالبسة الجلدية	649749	%3.650	2815145	%17.602	1142033	%7.952
المجموع	17802656	%100	15993511	%100	14362217	%100

المصدر من أعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة  
 اظهرت نتائج تحليل جدول رقم (5) الخاص بنسبة هامش المساهمة الحدية في عام 2008 احتل معمل الاحذية الجلدية بغداد الصدارة بنسبة اكثر من 51% ويليه معمل الدباغة الكبيرة 23% ويليه معمل الحفائب بنسبة اكثر من 22% في حين حقق معمل احذية الكوفة نسبة هامش مساهمة حدية سالبة بلغت 3% وقد اختلفت الاحوال في عام 2009 فقد احتل معمل الحفائب الصدارة في هذه السنة بنسبة مساهمة حدية بلغت اكثر من 46% ويليه معمل الاحذية الجلدية بنسبة مساهمة اكثر 36% ويليه معمل الالبسة الجلدية بنسبة مساهمة اكثر من 17% وسجلت المراكز الاخرى انخفاضاً في نسبة مساهمتها اما عام 2010 فنرى ان هنالك اختلافاً كبيراً في النتائج حيث بلغت نسبة المساهمة الحدية لمعمل الاحذية الجلدية بغداد اكثر من

83% وبليه معمل الكوفة بنسبة مساهمة بلغت اكثر من 35% ثم معمل الالبسة الجلدية بنسبة مساهمة اكثر من 7% في حين حققت باقي المراكز مساهمة سلبية بلغت في معمل الحقائب 25% وبليها معمل الدباغة الكبيرة والصغيرة نتيجة قلة الاعتماد على الانتاج المحلي من الجلود العراقية الصغيرة والكبيرة نتيجة تهريبها الى الخارج وارتفاع اسعارها واعتماد الجلود الصناعية الاقل كلفة والاقل جودة مما اظهر هذه النتائج السلبية والمخطط البياني رقم (3) يظهر هذه النتائج

مخطط رقم (3) نسبة المساهمة الحديدية لكل مركز من مراكز الربحية



## المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات

1. عدم استعمال نظام محاسبة المسؤولية في مراكز الربح للشركة عينة البحث بالاعتماد على محاسبة المسؤولية في تحديد مراكز المسؤولية (مراكز الربح) بالشركة.
2. عدم وجود نظام سليم يعتمد عليه لتقويم اداء مراكز الربح في الشركة على الرغم من قيام الشركة بتحديد اسعار التحويل الداخلية على أساس الكلفة الكلية والذي يتم استخدامه لتقويم البضاعة المحولة بين الاقسام.
3. اظهرت نتائج البحث ان استخدام اسعار التحويل الداخلية (سعر السوق) لغرض تقويم الاداء لمراكز الربح الذي يعد اساساً اكثر عدالة وموضوعية لغرض قياس كفاءة وفعالية اداء هذه المراكز لان التحويل باسعار الكلفة سوف تحول جهود المراكز الاولية الى المركز الاخير.
4. ان ارتكاز عملية تقويم الاداء على مبادئ واسس نظام محاسبة المسؤولية يؤدي الى القياس الموضوعي لفاعلية (تحقيق مراكز مسؤولية بالاهداف المطلوبة) مراكز المسؤولية وكفاءتها (الاستخدام الاقتصادي للموارد في تحقيق الاهداف المطلوبة) وذلك من خلال اعتمادها على البيانات والمعلومات التي يتم الحصول عليها من نتائج الاداء لهذه المراكز حيث تم الاعتماد على اسعار السوق بالنسبة لمركزي الدباغة الكبيرة والصغيرة كونها لا تتبع منتجاتها الى المستهلك النهائي الا في حالة وجود فائض من الانتاج وان مساهمتها في الايرادات لتغطية التكاليف الثابتة لاتظهر كونها تتعامل بشكل مباشر مع المراكز التي تستلم منتجاتها لغرض تصنيعها وبيعها في الاسواق المحلية والاجنبية الا ان استعمال سعر السوق سوف يظهر مساهمة هذه المراكز في الايرادات الكلية للشركة وفي تغطية التكاليف الثابتة بشكل عام.
5. اظهرت نتائج البحث ان نسبة المساهمة الحدية (بالسالب) بسبب بيع الشركة منتجاتها باقل من الكلفة المتغيرة لضمان استمرار الشركة بالعمل في تحقيق اهدافها لانتاج السلع.
6. قلة الاعتماد على الانتاج المحلي من الجلود العراقية في معمل الدباغة الكبيرة والصغيرة بسبب ارتفاع اسعار الجلود العراقية واتجاه المجهز الى تصديرها الى الخارج لجودتها.
7. من البيانات المستخدمة اظهرت ان الشركة تستخدم الجلود الصناعية المستوردة من الخارج في الانتاج المحلي.

### ثانياً: التوصيات

1. ضرورة استعمال نظام محاسبة مسؤولية لمتابعة كل مركز من مراكز الربح بالشركة من خلال الاعتماد على اسعار التحويل الداخلية (سعر السوق)
2. وضع نظام محاسبي علمي وعملي سليم لغرض تقويم كفاءة اداء الشركة ككل وبالاعتماد على التقويمات الفرعية لمراكز المسؤولية والتي تشكل مجموعها اداء الشركة ككل.
3. تعتبر اسعار التحويل الداخلية (سعر السوق) اساس للتحقق من كفاءة وفعالية اداء مراكز الربح لظهار دور مركزي الدباغة الكبيرة والصغيرة في الشركة ومدى مساهمتها في تحقيق الايرادات.
4. الاعتماد على مبادئ ومقومات نظام محاسبة المسؤولية لتحديد مراكز المسؤولية (كلفة، ايراد، ربح) وتحديد الصلاحيات والواجبات وبالشكل التفصيلي بكل مركز من هذه المراكز. الاعتماد على الكلفة المتغيرة في تحديد هامش المساهمة ومدى مساهمة كل مركز بالمساهمة الحدية للشركة.

### المصادر

1. جداول الكميات، الانتاج، الايرادات والكلف للشركة العامة للصناعات الجلدية للمدة من 2008 ولغايه 2010
2. المصادر العربية:-
  1. أبو حشيش، خليل عواد "المحاسبة الادارية لترشيد القدرات التخطيطية"، الطبعة الاولى، عمان، دار وائل للنشر، 2005.
  2. أبو ناصر، محمد، "المحاسبة الادارية"، الطبعة الثانية، عمان، دار وائل للنشر، 2005.
  3. الحسون، عادل محمد و القيسي، خالد ياسين، "النظم المحاسبية" الجزء الاول، الطبعة الاولى، مطبوعه دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، 1991 .
  4. الكبراتي، حنان صحبت عبد الله، "تقويم اداء مراكز الربح والاستثمار باستخدام اسعار التحويل الداخلية)، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، 2001.
  5. بنيان، حسام الدين زكي، "مؤشرات تقييم الاداء في المنشآت الصناعية"، بحث منشور في مجلة الصناعة، السنة الرابعة، 1980.
  6. جاريسون ري اتش، نورين اريك، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة: الدكتور مصطفى عبد الفتاح، أبو مكارم، الرياض، دار المريخ، 1992.

7. عبد الرحيم، علي والعدلي، يوسف والعظمة، محمد، "أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
8. محمد، عبد المهدي عباس، "التقييم المحاسبي والإداري للإداء"، بحث منشور في مجلة الصناعة، العدد الثالث، 1985.
9. ناصر، نور الدين عبد اللطيف، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

### 3. المصادر الأجنبية:-

1. Engler, Clavin, "Managerial Accounting", 2<sup>nd</sup> edition. Irwin Boston, 1990.
2. Fess, Philip E. and Warran, Carls, "Accounting Principles", 6<sup>th</sup> edition, South – Western publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1984.
3. Glautier and Underdown B., "Accounting Theory and Practice" 3<sup>rd</sup> edition, Pitman Publishing, London, 1988.
4. Gray, Jack and Ricketts, Don. " Cost and Managerial Accounting", 14<sup>th</sup> printing, 1<sup>st</sup> edition, 1982.
5. Horngren, Charles T., foster, Georgel Datar, srikant M., "Cost Accounting : A Managerial Emphasis", 9<sup>th</sup> edition, Prentice Hall, InC. New Jersey, 1997.
6. Horngren, Charles T., foster, Georgel Datar, srikant M., "Cost Accounting : A Managerial Emphasis", 12<sup>th</sup> edition, Prentice Hall, InC. New Jersey, 2006.
7. Hilton, Ronald W., maher, Micheal W., Selto, Frank H., "Cost Management : Strategies for Business Decision", Boston. Irwin Mc Graw Hill, Inc, 2000.
8. Kieso, Donald E. (et.al), " Accounting Principles", John Wiley and sons, Inc., 1987.

9. Maher, Micheal W. and Deakin, Edward, Inc,"Cost Accounting", 4<sup>th</sup> edition, Mc Graw Hill Co., Inc., Irwin, Boston, Massachusetts, 1994.
10. Meigs, Robert F. and Meigs, Mary A. and Bettner, Mark and Whittington Ray, "Accounting the Basis for Business Decision", 10<sup>th</sup> edition, Mc Graw Hill, Inc., New York, 1996.
11. Morse,Wayne J. Davis, James R., Hartgraves, Al L.,"Managerial Accounting: Astrategic Approach", 3<sup>rd</sup> edition,USA, South Western, 2003.