



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا



أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير بالشركات الصناعية

(دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم)

Impact of Resource Consumption Accounting on Pricing Decisions at Industrial Companies

(A field Study on A Sample of Industrial Companies - Khartoum State)

بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية

اعداد الدراسة :

وفاء محمد بابكر محمد

اشراف الدكتور:

ابوبكر أحمد الهادي عبد الرحيم

استاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المشارك

1441هـ - 2019م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

(وَجَعَلْنَا اللَّيْلَ وَالنَّهَارَ آيَاتٍ مَّحْوُونَ آيَةَ اللَّيْلِ وَجَعَلْنَا آيَةَ النَّهَارِ مُبْصِرَةً لِّتَبْتَغُوا
فَضْلًا مِنْ رَبِّكُمْ وَلِتَعْلَمُوا عَدَدَ السِّنِينَ وَالْحِسَابَ ۗ وَكُلُّ شَيْءٍ فَصَّلْنَاهُ تَفْصِيلًا)

صدق الله العظيم

(سورة الاسراء ، الآية 12)

الإهداء

إلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها
من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه...أمي

إلى من علمني النجاح والصبر

إلى من ساندني في مواجهة الصعاب .. أبي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة

إلى رياحين حياتي.. إخوتي.

إلى الذي كان سبباً في تعليمي

ولم تمهله الدنيا لكي يرى نجاحي ... أخي (عمر) رحمه الله

إلى سندي وعزوتي في هذه الدنيازوجي

هبة الرحمن ونور الإيمان... أمل المستقبل وفلذة كبدي...ابنائتي.

إلى رموز الوفاء والعطاء .. زملائي

الباحثة

الشكر والتقدير

الحمد والشكر أجزله لله عز وجل الذي وفقني لإتمام هذا البحث بصورته النهائية والصلاة والسلام على رسول الهدى محمد صلى الله عليه وسلم.

أتقدم بالشكر وكل التقدير لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا لإتاحتها الفرصة لنيل درجة الماجستير وتوفير كل السبل والمساعدات اللازمة للوصول الى الهدف .

كما أتقدم بالشكر والامتنان لأستاذي الجليل الدكتور/ أبو بكر احمد الهادي لكل ما قدمه من دعم لمساعدتي وتوجيهي لأكمال هذه الدراسة .

خالص الشكر للعاملين بمكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، وجامعة النيلين . والشكر للعاملين بالشركات الصناعية السودانية بولاية الخرطوم لما قدموه من مساعدة، كما أتقدم بالشكر والتقدير لكل من ساهم ومد يد العون بشكل مباشر أو غير مباشر لاكمال هذه الرسالة.

الباحثة

المستخلص

تناولت الدراسة اثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير. تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي هل يؤثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير في الشركات الصناعية؟ ، وتفرعت منه الاسئلة الاتية: هل يوجد اثر لمحاسبة استهلاك الموارد على عملاء شركات الصناعية؟، هل تؤثر محاسبة استهلاك الموارد على منافسي شركات الصناعية؟ ، هل تؤثر محاسبة استهلاك الموارد على التكاليف في الشركات الصناعية؟ . هدفت الدراسة إلى إمكانية الاستفادة من نظام محاسبة استهلاك الموارد واثره على عملاء الشركات الصناعية، لفت نظر محاسبة استهلاك الموارد على منافسي الشركات الصناعية . اختبرت الدراسة الفرضية الرئيسية التالية يوجد اثر احصائي لمحاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير وتفرعت منها الفرضيات الاتية : الفرضية الاولى يوجد اثر احصائي لمحاسبة استهلاك الموارد على العملاء ، الفرضية الثانية يوجد اثر احصائي لمحاسبة استهلاك الموارد على المنافسين، الفرضية الثالثة ، يوجد اثر احصائي لمحاسبة استهلاك الموارد على التكاليف . اتبعت الدراسة المنهج التاريخي ، المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي ، المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة لعدة نتائج منها ، ان هنالك علاقة ايجابية بين محاسبة استهلاك الموارد والعملاء في الشركات الصناعية ، ان هنالك علاقة ايجابية بين محاسبة استهلاك الموارد والمنافسين، ان هنالك علاقة ايجابية بين محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف ، ان محاسبة استهلاك الموارد تدعم عملية اتخاذ القرارات الادارية، ان محاسبة استهلاك الموارد تجعل عملية توزيع الموارد والانشطة اكثر سهولة . اوصت الدراسة بالعديد من التوصيات اهمها ، ان تتبنى الشركات الصناعية الاساليب الحديثة لتسعير المنتجات، زيادة الاهتمام بنظام محاسبة استهلاك الموارد لما يتمتع به من مميزات تساعد على تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة وزيادة الانتاجية .

Abstract

The study handles the impact of resource consumption accounting on pricing decisions at industrial companies. The problem of study was the following main question: Is there an impact of resource consumption on industrial companies customers? Does accounting resource consumption affect on industrial companies? The study aimed to benefit from the accounting consumption resource system and its impact on customers of industrial companies. Attracted the accounting resource consumption on the copelitor of industrial companies. The main hypothesis as following: There is a statistical impact of resource consumption accounting on pricing decisions and the following hypotheses are subdivided: there is a statistical impact of resource consumption accounting on customers. There is a statistical impact of resource consumption accounting on competitors, there is a statistical impact of resource consumption accounting on costs. The study followed the historical, deductive, inductive, descriptive and analytical approaches. The most important finding of the study as follows: there is a positive relationship between resource consumption accounting and customers at industrial companies, there is a positive relationship between resource consumption accounting and competitors at industrial companies, there is a positive relationship between resource consumption accounting and costs at industrial companies, resource consumption accounting makes resource allocation and activities easier. The study recommended many of the most important recommendations, that industrial companies adopt modern methods of pricing products, increased attention to the resource consumption accounting because its advantages to help reduce the cost unit of production and increase productivity.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والعرفان
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس المحتويات
ز	فهرس الجداول
ط	فهرس الاشكال
ي	فهرس الملاحق
	المقدمة
2	اولا: الإطار المنهجي
6	ثانيا: الدراسات السابقة
	الفصل الأول: محاسبة استهلاك الموارد
16	المبحث الاول: ماهية محاسبة استهلاك لموارد
32	المبحث الثاني: أساليب محاسبة استهلاك الموارد
	الفصل الثاني: قرارات التسعير
44	المبحث الاول : مفهوم التسعير
63	المبحث الثاني: قرارات التسعير
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
78	المبحث الاول: إجراءات الدراسة الميدانية
83	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة
106	اولاً: النتائج
107	ثانياً: التوصيات
108	قائمة المصادر والمراجع
116	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	مقارنة بين نظامي GPK & ABC	(1/2/1)
86	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(1/1/3)
88	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(1/2/3)
89	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(2/2/3)
90	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(3/2/3)
91	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(4/2/3)
92	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/3)
93	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل	(6/2/3)
94	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل	(7/2/3)
95	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (العملاء)	(8/2/3)
96	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (العملاء)	(9/2/3)
97	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المحور الثاني (المنافسين)	(10/2/3)
98	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المحور الثاني (المنافسين)	(11/2/3)

99	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث (التكاليف)	(12/2/3)
100	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث (التكاليف)	(13/2/3)
101	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد والعملاء	(14/2/3)
102	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد والمنافسين	(15/2/3)
103	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف	(16/2/3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	نموذج تمغيرات الدراسة	(1)
20	المبادئ الثلاثة لمحاسبة استهلاك الموارد	(1/1/1)
35	مستويات الانشطة في المنشأة	(1/2/1)
39	الاطار العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد	(2/2/1)
71	العوامل المؤثرة على قرارات التسعير	(1/2/2)
74	خريطة مفترضة للتعاادل	(2/2/2)
88	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(1/2/3)
89	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(2/2/3)
90	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(3/2/3)
91	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(4/2/3)
92	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/3)

فهرس الملحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
117	استمارة الاستبانة	(1)
123	محكمو الاستبانة	(2)

المقدمة

تتضمن على الآتي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد

ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد كنموذج اقتصادي متكامل يجمع بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألماني في نظام شامل للمحاسبة الإدارية حيث يقدم معلومات ملائمة تدعم عملية اتخاذ القرارات. وتقوم فلسفة نظام محاسبة استهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة وأن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط. وبسبب قصور أنظمة التكاليف التقليدية في توفير كافة المعلومات الملائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية بعد ما أصبح العالم بمثابة سوقاً مفتوحاً يساهم فيه مختلف الوحدات الاقتصادية فقد أصبح القانون السائد هو تحقيق هدف البقاء والاستمرار للأفضل عن طريق زيادة الحصة السوقية وفتح العديد من الأسواق لجذب العديد من العملاء والوصول إلى أعلى مستوى من الجودة وبأقل تكلفة ممكنة تساعد في تحديد السعر المناسب من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية ودعم الميزة التنافسية .

تعتبر قرارات التسعير من أهم القرارات التي تتخذها الإدارة فلا يعتبر قرار تحديد سعر البيع للمنتج النهائي مجرد قرار تسويق او قرار تمويل فقط ولكنه يمتد ليشمل كل نواحي أنشطة الشركة ، فسعر البيع يعتبر من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب على المنتجات وفي نفس الوقت يحدد تدفق الإيرادات الداخلة للشركة .

تعتبر التكلفة هي العامل الأساسي في قرارات التسعير حتي ولو كانت الشركة تنتج منتجات نمطية تباعها في سوق تنصف فيه بالمنافسة بحيث لا تستطيع أن تتحكم في سعر المنتجات .

يلاحظ أن عامل التكلفة هو المؤثر إلى حد كبير على حجم العمليات ، وعلى طريقة التسويق والتوزيع وعلى شروط الائتمان الممنوحة للعملاء وعلى الأرباح المتوقعة من إنتاج وبيع المنتج والاستمرار في السوق .

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي :

هل يؤثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير في الشركات الصناعية؟
ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية الآتية :

1. هل يؤثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على عملاء الشركات الصناعية ؟
 2. هل يؤثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على منافسي الشركات الصناعية؟
 3. هل يؤثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على التكاليف في الشركات الصناعية ؟
- أهداف الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تسعى الباحثة للوصول إلى:

1. إمكانية الاستفادة من نظام محاسبة استهلاك الموارد وأثره على عملاء الشركات الصناعية .
 2. لفت نظر محاسبة استهلاك الموارد على منافسي الشركات الصناعية .
 3. لقاء الضوء على دور محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكاليف في الشركات الصناعية .
- أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية البحث في الآتي :

- الأهمية العلمية: تظهر الأهمية العلمية في ندرة الدراسات العربية في نظام محاسبة استهلاك الموارد ودورها في اتخاذ القرارات التسعير لذلك يعتبر هذا البحث إضافة علمية يستفيد منها الطلاب في هذا المجال .
- الأهمية العملية : إمكانية استفادة الشركات الصناعية في اتخاذ قرارات التسعير من خلال الاطلاع على الدراسة.
- فرضيات الدراسة:

من خلال مشكلة الدراسة واهدافها يمكن صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

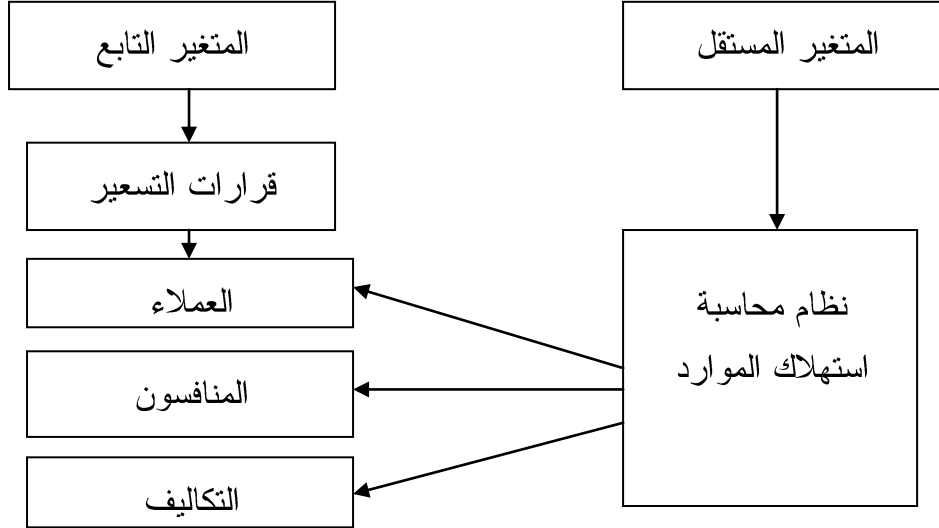
يوجد اثر إحصائي لنظام محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير .
ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. يوجد اثر إحصائي لنظام محاسبة استهلاك الموارد على العملاء في الشركات الصناعية.
2. يوجد اثر إحصائي لنظام محاسبة استهلاك الموارد على المنافسين في الشركات الصناعية .
3. يوجد اثر إحصائي لنظام محاسبة استهلاك الموارد على التكاليف في الشركات الصناعية .

نموذج متغيرات الدراسة

شكل (1)

نموذج متغيرات الدراسة



المصدر : اعداد الباحثة ، 2019م .

مناهج الدراسة :

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة والمنهج الاستنباطي لتحديد المشكلة وصياغة الفروض و المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة فروض الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام دراسة الحالة لمعرفة اثر محاسبة الموارد على قرارات التسعير .

مصادر جمع البيانات:

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

1. المصادر الأولية : الملاحظة والإستبانة.
2. المصادر الثانوية : الكتب والمراجع والدورات والمجلات العلمية والبحوث العلمية ومواقع الانترنت.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

1. الحدود المكانية : الشركات الصناعية .
2. الحدود الزمنية : 2019م.

3. الحدود الموضوعية : محاسبة استهلاك الموارد (نظام التكاليف على أساس النشاط، نظام التكاليف الألماني) ، قرارات التسعير .
4. الحدود البشرية : المحاسبين والاداريين بالشركات الصناعية .

هيكل الدراسة

تتكون الدراسة من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة والمقدمة تشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، الفصل الأول محاسبة استهلاك الموارد ويقسم إلى مبحثين، المبحث الأول ماهية محاسبة استهلاك الموارد ، والمبحث الثاني أساليب محاسبة استهلاك الموارد. أما الفصل الثاني قرارات التسعير ويحتوي على مبحثين ، المبحث الأول مفهوم التسعير ، والمبحث الثاني قرارات التسعير. أما الفصل الثالث يتناول الدراسة الميدانية ويشتمل على مبحثين ، المبحث الأول إجراءات الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات . ثم الخاتمة التي تحتوي على النتائج والتوصيات.

ثانياً : الدراسات السابقة

المجموعة الأولى الدراسات المتعلقة بحاسبة استهلاك الموارد

1.دراسة: سرور ، (2017م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور محاسبة استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة. تمثلت مشكلة الدراسة في هل يساهم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في حل مشاكل قصور أنظمة التكاليف التقليدية (ABC) من حيث القياس السليم للتكاليف ، وكيف يساهم مدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير قياس دقيق للتكاليف واستغلال أمثل للطاقة والموارد المتاحة . هدفت الدراسة إلى تشخيص أوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية في مجال قياس التكاليف ودورها في خدمة الإدارة ، وبيان المرتكزات المعرفية لأسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد من حيث معالجتها لأوجه قصور أنظمة التكاليف التقليدية ودورها في توفير معلومات تحقق قياس ملائم للتكاليف مما يساهم في الرقابة على هذه التكاليف ، وبيان دورها في معالجة الطاقة العاطلة واستغلالها الاستغلال الأمثل. اختبرت الدراسة فرضية رئيسية مفردها يساعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد في القياس الملائم للتكاليف والاستغلال الأمثل للموارد والطاقة بما يساعد الإدارة في القياس الملائم للتكاليف والرقابة عليها . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها يجمع مدخل محاسبة استهلاك الموارد بين مميزات كل من نظام التكاليف المعيارية المرنة والتكلفة على أساس النشاط ، إن التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظام موارد المشروع يؤدي إلى تقديم المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات وإنشاء قاعدة معلومات متكاملة تغطي كافة جوانب الوحدة. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الوحدة الاقتصادية بالموارد المتاحة لديها لغرض استغلالها الاستغلال الأمثل من خلال تحديد طاقات كل مورد وكم تستهلك الوحدة من طاقاته لتحديد الطاقات العاطلة لديها ، يجب على الوحدة الاقتصادية التعرف على الأسباب الكامنة وراء الطاقة العاطلة ومدى تعليق الأمر بالعوامل الداخلية والخارجية لتتمكن من هذه الطاقة .

(1) سرور ، منال جبار ، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 51 ، كلية التجارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2017م.

اعتمدت هذه الدراسة على دور محاسبة استهلاك الموارد في الاستغلال الامثل للطاقة ، بينما اعتمدت الدراسة الحالية على مدى تأثير محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير .

2.دراسة: الحسيني ، (2016م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الطبية (دراسة حالة الإدارة والعامه للخدمات للقوات المسلحة) . تمثلت مشكلة الدراسة في إلى أي مدى تمارس الجهود والأنشطة اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة ، وما الفوائد التي تعود على الإدارة العامة للخدمات الطبية من تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الأجل الطويل ، وهل يمكن التوصل إلى تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الإدارة العامة للخدمات الطبية . هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل نموذج محاسبة استهلاك الموارد من حيث المفهوم والأهمية وإجراءات التطبيق وتناولت نموذج محاسبة استهلاك الموارد لإبراز نواحي الاختلاف والتميز بينه وبين نظم التكاليف الأخرى وتقديم توصيات ومقترحات بناء على نتائج البحث تساعد في تطوير الخدمات الطبية . اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الطبية ، الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد وتوفير المعلومات الملائمة لمساندة اتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد وتلافي القصور في انظمه التكلفة المطبقة في تفعيل إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها استخدام محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة يحقق دقة أكثر للتكاليف الغير مباشرة للخدمات الصحية ، ونموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في قياس مدى التقدم اتجاه أهداف خفض تكاليف محاسبة استهلاك الموارد ، نموذج محاسبة استهلاك الموارد يوفر

(¹) الحسيني ، محمد خالد عبد الله ، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات الصحية - دراسة حالة الادارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2016م.

معلومات عن مقاييس التشغيل والطاقة . أوصت الدراسة بان تتبنى المؤسسات الصحية السودانية نظام محاسبة استهلاك الموارد ولأهميته وان تعمل المنظمات الدولية المختصة على إصدار معايير دولية خاصة بمحاسبة استهلاك الموارد، وتشجيع المؤسسات غير الصحية على تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد من خلال بيان دوره في تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتجات .

اعتمدت هذه الدراسة على دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة للخدمات الصحية ، بينما اعتمدت الدراسة الحالية على مدى تأثير محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير .

3.دراسة: علي ، (2014م) (1)

تناولت الدراسة المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة . تمثلت مشكلة الدراسة ، في هل يعبر مدخل عن محاسبة استهلاك الموارد عن إضافة حقيقة في إدارة التكلفة أم هو مجرد مسمى جديد لأسلوب قائم من أساليب إدارة التكلفة، وهل يمكن لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد أن يتغلب على مشاكل النظم الحالية، نظام المحاسبة عن التكلفة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد النادرة ، بما يخدم هدف تعظيم الطاقة المتاحة . هدفت الدراسة إلى الدمج بين أدوات إدارة التكلفة ومدخل محاسبة استهلاك الموارد بهدف تدعيم المركز التنافسي للمنشأة على نحو أكثر كفاءة . إختبرت الدراسة فرضيتان : الفرضية الأولى : لا يوجد تأثير جوهري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال تحقيق دقة اكبر في تخصيص التكاليف ، تحقيق قدرة اكبر في تخطيط الموارد والاستغلال الأمثل للطاقة الفائضة للوحدات الاقتصادية ، الفرضية الثانية : لا يوجد أثر جوهري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على تحسين قيمة المنشأة وبالتالي دعم المركز التنافسي للمنشأة كوحدة اقتصادية . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، وجود اثر لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على إدارة التكلفة ويتبلور هذا في إدارة التكلفة وحل مشكلة الطاقة غير المستغلة وتغيير مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لملاحق قائمة التكاليف الصناعية لعكسه إنشاء مجتمعات الموارد . بعد التوصل إلى النتائج السابقة

(1) علي ، يارا سعد ، المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم ادارة التكلفة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، الجزء الثانية ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، القاهرة، 2014م

أوصت الدراسة بتحقيق التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام المحاسبة على أساس الأنشطة بغرض تحقيق قيادة التكلفة.

اعتمدت الدراسة الحالية على أسلوب التكاليف على أساس النشاط وأسلوب التكلفة الألماني لنظام محاسبة استهلاك الموارد وأثرها على اتخاذ قرارات التسعير بينما اعتمدت الدراسة السابقة أسلوب التكلفة على أساس النشاط في إدارة التكلفة لدعم المركز التنافسي .

4.دراسة : عبد العظيم، (2012م) (1)

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية . تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة البحث عن أسلوب لمعالجة أوجه القصور في أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة بهدف ترشيح تكلفة استهلاك الموارد المتاحة بغرض دعم المركز التنافسي، حيث مازال موضوع ترشيح التكلفة مجالاً خصباً للبحث العلمي . هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى محاولة اقتراح وتطبيق إطار التكامل ما بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد يوائم بين الاشتراطات النظرية وبين الممارسات العلمية بغرض ترشيح التكلفة ومالها من تأثير على رضا العميل ودعم المركز التنافسي . اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات : الفرضية الأولى: عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين استخدام مدخل الترشيح وترشيح التكلفة ، الفرضية الثانية : عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين استخدام أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة من ناحية وترشيح التكلفة من ناحية أخرى ، الفرضية الثالثة : عدم وجود علاقة معنوية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد وترشيح التكلفة . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : وجود فروق جوهرية بين تطبيق أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة في إطار مدخل الترشيح وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد . أوصت الدراسة بتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في إطار مدخل ترشيح التكلفة حيث يتسم بالتعامل مع قدر كبير من الموارد والطاقات والقدرات المتاحة .

(1) عبد العظيم ، أماني سمير ، اطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثالث ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، القاهرة، 2013م.

اعتمدت الدراسة الحالية على اثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير ، بينما ركزت الدراسة السابقة على ترشيد التكاليف بأسلوب محاسبة استهلاك الموارد ومعالجة القصور في أنظمة التكاليف التقليدية .

5.دراسة : الصغير، (2011م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة . تمثلت مشكلة الدراسة في إمكانية التوصل إلى مدخل مقترح لقياس التكاليف يعتمد على الربط بين كلا من مدخل المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد ويقوم على الاستفادة من المزايا المحققة من كلاهما ، بما يساعد على تحقيق الدقة في القياس والخفض الحقيقي في التكاليف بما يدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. هدفت الدراسة إلى صياغة الإطار التكاملي فيما بين مدخل المواصفات ومحاسبة الاستهلاك الموارد والمزايا المحققة من هذا التكامل واثر هذا التكامل على دقة القياس والخفض الحقيقي للتكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشآت . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، يستطيع نظام محاسبة استهلاك الموارد أن يدعم اتخاذ القرار في الأجل القصير من خلال توفير بيانات التكلفة الحدية لتركيز هذا النظام على هذا المفهوم حيث أن عملية تخصيص التكاليف في ظل هذا النظام يجب أن لا تقود إلى التقرير عن مستوى دخل يمكن أن يشجع على الإفراط في الإنتاج ، بل أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤكد على الإدارة الجيدة للموارد ومنع الإفراط والفاقد في تلك الموارد . أوصت الدراسة بخلق القيمة للعملاء من خلال تبني المنشأة لأدوات تحليلية تؤدي إلى اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية التي تدعم القيمة المقدمة للعملاء وسوف يترتب على ذلك خلق القيمة للملاك والعمالة وكافة الأطراف المنتمية للمنشأة .

اعتمدت الدراسة الحالية على أن محاسبة استهلاك الموارد لها اثر في عملية اتخاذ قرارات التسعير ، بينما اعتمدت الدراسة السابقة على الربط بين تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف ودعم القدرة التنافسية .

(1) الصغير ، محمد السيد محمد ، اطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لاغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الخامس والعشرون ، العدد السابع ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، 2011م .

6.دراسة : الكومي (2007م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية . تمثلت مشكلة الدراسة في هل تحقق جدوي وفعالية تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بمفرده في توجيه استهلاك الموارد بالشكل الذي يجعله طريقاً لتنظيم الطاقة المتاحة ، أم يتطلب ويحتاج النجاح في تنفيذ أهداف ، ضرورة الاعتماد على نظم أخرى مكملة لإلغاء المحددات والقيود المصاحبة لاستهلاك الموارد في المنشآت . اختبرت الدراسة فرضيتان : الفرضية الأولى : هنالك اختلاف جوهري بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة تكلفة النشاط ، الفرضية الثانية : يحقق الدمج والتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود والاستغلال الأمثل للطاقة الفائضة بالوحدات الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، يعتمد التنفيذ الناجح لنظام محاسبة استهلاك الموارد على توافر ثلاثة أبعاد أساسية هي تحديد نوع الموارد المتاح، والتعرف على الكيفية التي يتم بها استخدام هذا المورد ، وأيضاً القدرة على تتبع كل مورد من الموارد المتاحة بالمنشأة . أوصت الدراسة بضرورة تطوير الأنظمة الداخلية المطبقة داخل المنشأة مثل تطوير نظام التكاليف الموجود حتى يتم التطبيق السليم لنظام محاسبة استهلاك الموارد .

اعتمدت الدراسة الحالية من خلال دمج نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف الألماني ومدى تأثير هذا الدمج على قرارات التسعير ، بينما اعتمدت الدراسة السابقة على أن أسلوب محاسبة الموارد نموذجاً للتكلفة يتغلب على مشاكل النظم الحالية في تحقيق الاستغلال الكف للموارد المحدودة.

المجموعة الثانية الدراسات السابقة لقرارات التسعير

1.علي ، (2018م)⁽²⁾

تناولت الدراسة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت ودوره في قرارات التسعير . تتبلور مشكلة الدراسة في أن التخصيص غير الدقيق للتكاليف غير

(1) الكومي ، أمجاد محمد ، اطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض ادارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الاول، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 2007م.

(2) علي ، حيد فنيبر ، مدخل التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت ودوره في قرارات التسعير ، مجلة القرى للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد الخامس عشر، العدد الثالث ، جامعة الكوفة ، بغداد، 2018م .

المباشرة يؤدي إلى تحميل الوحدات المنتجة بشكل عادل بنصيبها من التكاليف غير
المباشرة وبالتالي تشويه كلفة الوحدة الواحدة للمنتج وهذا يقود الإدارة إلى تسعير
المنتجات بشكل غير عادل مما يترتب على ذلك انخفاض المبيعات وبالتالي تخفيض
جوهرى في الربحية بسبب تحديد أسعار المنتجات مقارنة بالأسعار المعروضة في
السوق. هدفت الدراسة إلى قياس كلفة المنتج في ظل مدخل التكاليف على أساس
الأنشطة وبيان دوره في قرار التسعير ، وقياس كلفة المنتج في ظل مدخل التكلفة على
أساس الأنشطة الموجه بالوقت وبيان دوره في قرار التسعير . اختبرت الدراسة
الفرضية التي تنص على أن استخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجه
بالوقت كبديل لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة
ودقيقة عن تكاليف المنتجات والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صائبة بخصوص
التسعير . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، أظهرت الدراسة أن مدخل التكاليف
على أساس الأنشطة الموجه بالوقت هو بديل لمدخل التكاليف على أساس النشاط
لمعالجة القصور والمشاكل التي واجهته من خلال استخدام موجهات الوقت ، أن مدخل
التكاليف الموجه بالوقت أكثر ملائمة للبيئة الصناعية الحديثة . توصي الدراسة إلى
ضرورة تبني فكرة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت خصوصاً في
ظل المنافسة السعريه للمنتجات، وعدم الاعتماد على المعلومات التي توفرها مدخل
التكاليف على أساس الأنشطة في تخصيص التكاليف عند اتخاذ القرارات الإدارية
المتعلقة بالسعر لكونها لا تصلح للاعتماد .

اعتمدت الدراسة السابقة على مدخل التكاليف على أساس النشاط والتكاليف
الموجه بالوقت ودورها على قرارات التسعير ، بينما اعتمدت الدراسة الحالية على بيان
اثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير .

2.دراسة: بجاي ، (2017م) (1)

تناولت الدراسة تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره
في تحسين كفاءة قرارات التسعير . تتبلور مشكلة الدراسة في عدم اعتماد بعض

(1) بجاي ، امثال رشيد ، تصميم نظام تكاليف على اساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة
قرارات التسعير ، بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ،
المجلد الثاني عشر ، العدد 41 ، جامعة بغداد، 2017

الشركات العامة في قطاع الخدمات على نظام محاسبة التكاليف لاحتساب كلفة الخدمة فضلاً عن عدم تحديد الأنشطة الإنتاجية ومن ثم لا تستطيع الإدارة اتخاذ القرار المناسب لتسعير خدماتها بصورة عادلة ورشيده. هدفت الدراسة إلى تصميم نظام لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات لاحتساب كلفة الخدمة ليشمل تصميم دليل لمراكز التكلفة وتصنيفها كمراكز تكلفة إنتاجية أو خدمية ، وتصميم دليل وحدات التكلفة لتسهيل عملية قياس التكاليف والرقابة على الخدمات ، وإعداد دليل عناصر التكلفة ، وتصميم المجموعة المستندية والدفترية الملائمة للنظام لغرض توفير معلومات مناسبة للإدارة لأغراض زيادة فاعلية قرارات التسعير لتلك الخدمات .

اختبرت الدراسة فرضية تقول أن تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعير لخدمات النقل بكفاءة وفاعلية عالية . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على تحديد وقياس كلفة خدمات النقل بصورة صحيحة ، ويلعب هذا النظام دوراً مهماً في صنع قرارات التسعير لخدمة النقل، ويوفر بيانات تفصيلية دقيقة تساعد في تحسين كفاءة قرارات التسعير . أوصت الدراسة بضرورة توفير مقومات نظام محاسبة التكاليف بصورة متكاملة في قطاع خدمات النقل حتي يحقق هذا النظام الأهداف المطلوبة ، وتصميم نظام لمحاسبة التكاليف من خلال الاعتماد على المقومات والأسس والمبادئ العلمية .

اعتمدت الدراسة الحالية على بيان تأثير محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير، بينما اعتمدت الدراسة السابقة على تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في قرارات التسعير .

3.دراسة : عبد الله، (2014م) (1)

تناولت الدراسة اثر قرارات التسعير على تنفيذ الاستراتيجيات الوظيفية. تمحورت مشكلة الدراسة في أن ما تشهده بيئة الأعمال المعاصرة وما يصاحبها من تغيرات سريعة أصبحت تشكل ضغوطات وتحديات على الوحدة الاقتصادية مما يستوجب منها إتباع مجموعة من الاستراتيجيات التنافسية للوقوف في دائرة المنافسة

(1) عبد الله ، حنان صبحت ، اثر قرارات التسعير على تنفيذ استراتيجيات الوظيفية ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد الثالث والثلاثون، بغداد ، 2014م .

بنجاح الأمر الذي يستوجب انسجام قرارات التسعير في ظل إتباع الاستراتيجيات الوظيفية . هدفت الدراسة إلى بيان اثر قرارات التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في ظل تنفيذ استراتيجيات الوظيفة من خلال الاعتماد على سعر السوق وبيان البعد الاستراتيجي لقرارات التسعير والذي يؤدي في زيادة إيرادات الوحدة الاقتصادية عن زيادة مقدرتها التنافسية . اختبرت الدراسة فرضية تقول أن اتخاذ قرارات التسعير على أساس التكاليف المستهدفة يسهم في تقديم المعلومات المفيدة عند تنفيذ الاستراتيجيات الوظيفية . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، أن التغيرات والمستجدات التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة بفعل المنافسة والتقدم التكنولوجي وتحول الأسواق المحلية إلى الأسواق عالمية تشدد فيها المنافسة والتي تقدم المنتجات من مختلف المناشئ العالمية وإزالة القيود من على القطاع الخاص ، وأن قرار التسعير من القرارات المهمة والتي ينبغي عند تحديدها اخذ ثلاثة عوامل بنظر الاعتبار وهي الزبائن والمنافسين والتكاليف فضلاً عن أن السعر يحدد أساس على السوق ولكن مقيد بالتكاليف التي من الضروري تغطيتها مع تحقيق هامش الربح الذي تصبو إليه الشركة. أوصت الدراسة بضرورة التركيز ودراسة العوامل التي تؤثر على قرار التسعير والمتمثلة بالمنافسين والزبائن والتكاليف فضلاً عن معرفة تأثير قرار التسعير ، وتعتبر طريقة التسعير المعتمدة بالشركة في ظل بيئة الأعمال المعاصرة والتي تواجه منافسة حادة لكون طريقة التسعير على أساس الكلفة الزائدة ليست مناسبة في مواجهة الأسعار التنافسية . اعتمدت الدراسة السابقة على اثر قرارات التسعير على الاستراتيجيات الوظيفية، بينما اعتمدت الدراسة الحالية اثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير .

4.4.دراسة: ناصر ، (2010م) (1)

تناولت الدراسة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير . تمثلت مشكلة الدراسة في أن استخدام أساليب تقليدية في قياس تسعير المنتجات هذا يؤدي إلى التأثير في قرارات التسعير التي تتبناها الشركة من اجل البقاء والاستمرار في المنافسة وهذا يتطلب البحث عن أساليب تسعير حديثة من خلال استخدام التكلفة

(1) ناصر ، طه عليوي ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير - دراسة تطبيقية في معمل الالبسة الولادية في الموصل، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 85، 2010م).

المستهدفة . يهدف البحث إلى توضيح ماهية التكلفة المستهدفة من حيث النشأة والتعريف والهدف وكذلك التسعير وفق التكلفة المستهدفة . اختبرت الدراسة فرضية واحدة ، أن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يساهم في ترشيد قرارات التسعير وخفض التكاليف إلى الحدود الدنيا. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، ان سعر بيع المنتجات عينة الدراسة في ظل التكلفة المستهدفة اقل في ظل مقارنتها مع أسعار البيع وفق الطرق التقليدية ، توفير نظرة شمولية للوقت وتركيب الأجزاء أو مكونات المنتج. أوصت الدراسة بتخفيض التكاليف في كل العمليات التي يمر بها المنتج والتخلص من العمليات المكلفة وتبسيطها.

ركزت الدراسة الحالية على مدخل محاسبة استهلاك الموارد وأثره في قرارات التسعير، بينما ركزت الدراسة السابقة على مدخل التكلفة المستهدفة ودورها في ترشيد قرارات التسعير.

الفصل الأول

محاسبة استهلاك الموارد

المبحث الأول: نشأة ومفهوم ومبادئ وخصائص محاسبة استهلاك الموارد

المبحث الثاني : أساليب محاسبة استهلاك الموارد

المبحث الأول

نشأة ومفهوم ومبادئ وخصائص محاسبة استهلاك الموارد

أولاً : نشأة نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد

نشأ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد عام 2000م خلال الدمج بين نظام التكاليف على اساس النشاط ونظام التكاليف الالمانى (جاسم ، 2016م، ص 35). يعتبر مدخل ديناميكي شامل ومتكامل لنظام ادارة التكاليف فهو ديناميكي لأنه يعكس التغيرات التي تحدث في البيئة في الوقت المناسب ويعتبر مدخل متكامل حيث انه يتكامل مع كل انظمة المشروع ويوفر نموذجاً اقتصادياً متكاملًا للعمليات .

من خلال هذا التكامل فهو يوفر معلومات ونظرة واقعية واضحة لادارة الوحدة عن تكاليف منتجاتها ومدى ارتباطها بكيفية استهلاك مواردها .

يعتبر مدخل محاسبة استهلاك الموارد بمثابة النظام الذي يعمل على تقادي معظم الاخطاء التكاليفية التي وقعت فيها المداخل السابقة للتكلفة ، حيث يمتاز بقدرته على التكامل مع اساليب وممارسات المحاسبة الادارية الحديثة بطريقة تدعم اعمال ومهام الادارة المختلفة (Clinton, Wabber, 2004, P.1) .

يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة للموارد والعلاقات المتداخلة بينها وكيفية استهلاك المخرجات للموارد بغرض الحصول على معلومات تفصيلية عن العمليات التشغيلية ، ويظهر هذا المدخل لادارة طاقة الموارد العاطلة الزائدة . كما يركز على معدلات استغلال الطاقة على مستوى الموارد والاهتمام باعادة تفعيلها على انشطة التشغيل الاخرى لدعمها وزيادة انتاجها (علي ، 2013م ، ص 5) .

ثانياً: مفهوم محاسبة استهلاك الموارد :

عُرف نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه ، الجيل القادم من نظم إدارة التكلفة يمزج بين مزايا أهم نظامين عالميين هما مدخل التكلفة الألمانية ومدخل التكلفة على أساس النشاط ، بهدف توفير معلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل التكلفة عند أدنى مستويات التشغيل. (Webber & Clinton, 2004, p1).

نظام محاسبة استهلاك الموارد عبارة عن أداة لتقدير التكاليف الإستراتيجية يدمج بين التكلفة الحدية في مدخل التكلفة الألمانية والأنشطة/ العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط في اطار متكامل لإدارة الأداء. (Thomson & Gurowka, 2005, p27).

نظام محاسبة استهلاك الموارد يركز على تكاليف الموارد بدلاً من الأنشطة ، وبالتالي يحقق ذلك توزيعاً أكثر دقةً للتكاليف غير المباشرة ، والأهم من ذلك أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها ، هو ما يجعله قادراً على احتساب الطاقة غير المستغلة بنوع من الدقة ، وكذلك مستوى التفصيل في التطبيقات الفعلية ستكون أكثر دقةً ويتم بموجبها تتبع وتحسين دقة قياس التكاليف. (Grasso, 2006, p15).

عرف باحث نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه ، أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفاء بالموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة/ الفائضة ، وبما يسهم في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة المنتج ، وبالتالي زيادة أرباح المنظمة ودعم مركزها التنافسي. (الكومي ، 2007م ، ص182). يرى باحث آخر بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد نموذجاً لقياس التكلفة مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف اللازمة لدعم عملية اتخاذ القرارات بغرض تحسن الوضع التنافسي للمنشأة. (White, 2009, p64).

كما ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يسعى إلى تقديم المعلومات الأكثر ارتباطاً بعمليات التشغيل. (Wegman, 2010, p9).

إن نظام محاسبة استهلاك الموارد أحد نظم إدارة التكلفة التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يسهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء ودعم المركز التنافسي للمنشأة. (السيد ، 2010م ، ص 332-333).

عُرف نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه ، نظام إداري شامل للتكلفة يعتمد على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية توفر قرارات مثلى لتقليل التكلفة وزيادة

الإيراد وتحقيق القدرة الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنظمة في ظل سوق المنافسة الشديدة. (Ahmed & Moosa, 2011, p755).

من خلال التعريفات السابقة ترى الباحثة بان محاسبة استهلاك الموارد هو النظام الحديث الذي يسعى لمعالجة قصور الانظمة التكاليفية التقليدية من خلال دمج نظام التكاليف على اساس النشاط ونظام التكاليف الالمانى .

ثالثاً: مبادئ نظام محاسبة استهلاك الموارد

كما يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد على أن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط ، وبالتحديد كل مورد له طاقة أو قدرة لخلق القيمة، بالإضافة إلى التأثير التفاعلي مع كل الموارد الأخرى. (McNair, 2007, Sharman, 2003, pp43- 47). وتستند نمذجة التكلفة اعتماداً على تدفق الموارد بين مجموعات الموارد مع تصنيفها نسبية أو ثابتة في هذا المدخل على المبادئ الأساسية التالية: (Ahmed & Moosa, 2011, pp 761- 762, White, 2009,) (pp67- 69)

1. مبدأ السببية Causality

يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها تعكس علاقة السبب والآخر ، وهذه العلاقة يتم التحكم فيها من خلال سلسلة القيمة في المنظمة، وتقضي على التخصيص التعسفي للتكاليف بين مجموعات الموارد ، ويستند مبدأ السببية على مصطلح الصلة ، وهو المصطلح الذي أوجد مفهوم التكلفة القابلة للتبرير ، والتي تعتبر التكلفة السليمة للمحاسبة الإدارية اللازمة لترشيد القرار .

2. مبدأ الاستجابة Responsiveness

يحدد مبدأ الاستجابة سلوك التكلفة وفقاً لمبدأ السببية ، حيث تعتبر الاستجابة بمثابة المكمل والمفسر للسببية ، فالاستجابة تحكم علاقات الثبات والنسبية في توقعات الموارد والتي يجب أن تكون كمية ، وبالتالي فإن هذا المبدأ يسمح بتوضيح العلاقات التبادلية بين التكلفة الكلية والحجم الكلي عندما تكون درجة تعقيد الإنتاج عالية.

3. مبدأ العمل (Process) Work

هذا المبدأ مستمد من مدخل التكلفة على أساس النشاط فأحياناً تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار ، ولذلك فإن

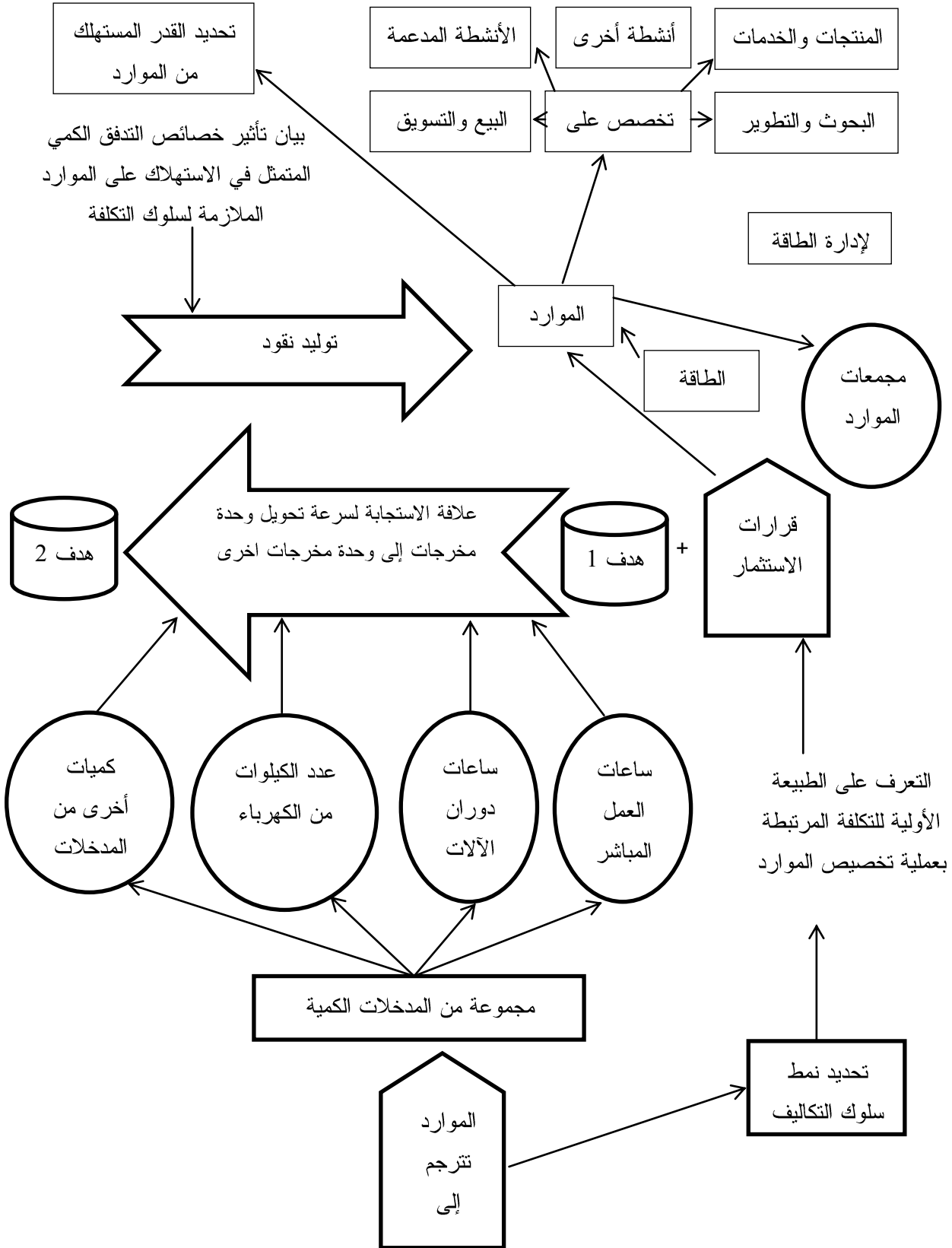
الأنشطة تعرف بشكل دوري أو مستمر لتشرح ماهي الأنشطة التي كان تنفيذها سبباً لاستهلاك الموارد بين مجموعات الموارد ، ويطبق مبدأ العمل أو النشاط من خلال تعاريف النشاط أو المحركات على أساس كمي تكون قادرة على تزويد معلومات عن الطاقة وعن المدخلات على أساس كمي.

كما حدد أحد الباحثين جملة من المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد في النقاط التالية: (Bengamin & Simon, 2003, p21)

- ضرورة تجانس مقاييس الطاقة في كل مجموعات الموارد.
- فعالية إدارة طاقة الموارد الزائدة/ العاطلة.
- تحديد العلاقات المتداخلة بين الموارد.
- تحديد الطبيعة الأولية للتكلفة تكون على أساس الموارد المستثمرة والتغيرات في التكلفة وقت الاستهلاك.
- اتباع مدخل التكلفة على أساس كمي.
- إدارة الموارد ودعم القرارات الإدارية يجب أن يتم عند كل من المستويات التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية.

شكل (1/1/1)

المبادئ الثلاثة لمحاسبة استهلاك الموارد



المصدر : خطاب ، محمد شحاته ، اطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط ومحاسبة استهلاك الوارد لتعزيز فلسفة الادارة على اساس القيمة، مجلة كلية التجارة ، المجلد الاول ، العدد الثاني ، جامعة طنطا ، 2009م، ص 154 .

رابعاً: فوائد المحاسبة عن استهلاك الموارد

تتمثل فوائد المحاسبة عن استهلاك الموارد في الآتي :

1. يساعد المدراء الحصول على نتائج تنبؤية والتي تجمع بين عوامل استهلاك المنشأة وأسعار المدخلات المتوقعة من خلال اعتماد المدراء على نموذج المحاكاة لتغيير أسعار المدخلات بشكل مستقل عن التحسينات بالكفاءة (Merwe, 2011, p2).
2. تحديد الطاقة العاطلة وتوفير بيانات التكلفة الحقيقية دون توزيع الطاقة العاطلة على المنتجات (Develioglu, 2015, p1) ، ويتم تحديد الطاقة العاطلة من خلال الاعتماد على الطاقة النظرية بدلاً من المخططة.
3. يتم توزيع التكاليف بشكل عادل حيث يتم وفقاً لاستهلاك الأنشطة لهذه الموارد على اعتبار أن الموارد هي مسببة للتكاليف ، وأن التكاليف تحدث نتيجة توزيع الموارد وهي بذلك تعتبر أداة فعالة لإدارة التكلفة ، بسبب ما توفره من معلومات عن كيفية استغلال الطاقة في الوحدة بما في ذلك الطاقة العاطلة ، وأن توظيف الطاقة العاطلة يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتجات ، وبالتالي زيادة أرباح الوحدة ودعم مركزها التنافسي. (Develioglu, 2015, p2).
4. تحديد تكاليف إدارة التشغيل الثابت منها والمتغير ، بما يعرض للمدراء رؤيا عن كيفية تأثير التغييرات في حجم التكاليف لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الإدارية (Polejewski, 2007, p5) ، وتعرف تكاليف إدارة التشغيل على أنها التكاليف المطلوبة لتشغيل الأنشطة والموارد ، وتحقيق الإنتاجية وإضافة القيمة ، وتشمل هذه التكاليف تكاليف استخدام وتشغيل هذه الاصول للوصول إلى الإنتاج ، وكما زاد مستوى تكاليف الطاقة المتحكم فيها يكون من الضروري التأكد أن كل دقيقة تمر في العملية توظف بفاعلية لتحقيق القيمة المطلوبة للزبائن (شاهين ، 2010م، ص 247).
5. توفير مقاييس أكثر عدالة ودقة للإدارة حيث أنه يعتبر حلقة الوصل بين نظم إدارة التكلفة ونظم تخطيط الموارد في الوحدة. (كيوان ، 2013م ، ص 1122).
6. توفر معلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في التحليل عند أدنى مستويات التشغيل ، حيث توفر ثلاث أنواع من المعلومات:

أ. معلومات تساعد في تخصيص التكاليف على الوحدات المنتجة من السلع والخدمات.

ب. معلومات تساعد على توضيح طبيعة الارتباط بين أوعية الموارد وأوعية التكاليف في الوحدة.

ج. تحديد كميات وتكلفة الموارد العاطلة. (كيوان ، 2013م ، ص 1124).

عليه يمكن القول أن فشل النظم التقليدية في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وصعوبة تطبيق نظام ABC بسبب تكلفته العالية كلها عوامل أدت إلى البحث عن مدخل جديد يعالج عيوب المداخل السابقة ، فضلاً عن أن النظم السابقة لا تقدم معلومات عن الموارد العاطلة ، والتي تساعد المدراء في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات.

خامساً : خصائص محاسبة استهلاك الموارد:

تتمثل خصائص محاسبة استهلاك الموارد في الآتي (سرور ، 2017م ، ص 41-

42):

1. سهل الفهم بالنسبة للمدراء ويقلل من الهدر بالموارد ويزود المدراء بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات.
2. يوفر تحكماً أفضل في التكاليف من خلال معالجة التكاليف الثابتة والمتغيرة بشكل أفضل ، وأنه يزيل التشوهات في التكاليف الثابتة ، ويركز عند تحديده لتكلفة المبيعات على دراسة وبيان علاقات الارتباط الداخلية بين الموارد المختلفة وعلاقتها ببعضها البعض ودرجة الاعتماد على بعضها بالشكل الذي يمكنها من تقديم الخدمة المطلوبة.
3. يساعد على إدارة الطاقات غير المستغلة عن طريق قياس الطاقات ، ويمكن لغير المحاسبين إدارة الموارد غير المستخدمة ، والتي تم شراؤها بالفعل خدمة أفضل لشركاتهم.
4. يقوم بجمع وبناء علاقة بين كل من البيانات الفعلية والتشغيلية والمالية في نموذج للأعمال التطبيقية ، ويتم تحديثها تلقائياً مع العلاقة بين الموارد ، كما يساعد على فهم العلاقة ما بين التغير في حجم الإنتاج والتغير في المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليفها.

5. يعترف بالترابط بين الموارد ومراكز التكلفة أنفسها ، ويحتفظ بالشفافية في عناصر التكلفة الفردية والتي تشكل مراكز التكلفة.

6. يوفر معلومات مفيدة للإدارة عن الطاقة العاطلة غير المستخدمة من طاقة الموارد الحالية ، ويحقق هذا هدفين الأول استخدام الطاقة العاطلة من قبل الإدارة والبحث عن أفضل استخدام لمواردها المتاحة ، والثاني عن تحميل المنتجات أو الخدمات بتكاليف موارد لم تستفد منها بالشكل الذي يزيد من القدرة التنافسية نتيجة تسعيرها بطريقة سليمة ، حيث أن تكلفة الخدمات تشمل تكلفة الموارد بالقدر المستخدم.

خلاصة ذلك يمكن القول أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد قد عالج عيوب المداخل السابقة من خلال تحقيق أفضل قيمة مضافة للعميل ، ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية فضلاً عن تحديد الموارد المتاحة للوحدة وتكاليفها وعلاقتها ببعضها البعض، وذلك كون بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى ، مما يساعد على ترشيد إدارتها من خلال توفير المعلومة الملائمة بأقل تكلفة ممكنة لتحقيق أعلى إيراد ممكن.

عليه فإن محاسبة استهلاك الموارد تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها من خلال إدارتها للأنشطة وبتركيزها على الموارد المستخدمة وتخصيصها بشكل أكثر دقة ، وباستخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتم إدارة الموارد من خلال تحديد طاقة كل مورد من موارد الوحدة ، ومن ثم تحديد الطاقة المستغلة منها في إنتاج المنتجات بالاعتماد على مبادئ ومكونات مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

سادساً: الأسس والدعمات التي يقوم عليها نظام المحاسبة عن استخدام الموارد

أشار البعض إلى أن هناك كثير من الدعائم والأسس التي يقوم عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تتمثل فيما يأتي: (Ahmed & Moosa, 2011, pp 770- 775)

الدعامة الأولى: النظرة الشمولية للموارد والطاقة

تعتمد هذه الدعامة على النظرة الشمولية للموارد من خلال دراسة قرار الاستثمار بالمنشأة ، والذي يتحول إلى قرار الاستحواذ على موارد يتم تخصيصها على أوجه عمليات وأنشطة المنشأة على أساس أن الطاقة يتم فحصها ودراساتها كدالة للموارد ، وأن مجموعات الموارد ماهي إلا وسيلة لإدارة الطاقة ، ومن ثم فإن محاسبة

استهلاك الموارد تركز على الموارد بمفهومها الشامل ، وتعمل على تجميع تلك الموارد في مجموعات موارد تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد ، وتساعد على تعريف العلاقات التشابكية المتبادلة بين الموارد. (خطاب ، 2009م ، ص 152).

الدعامة الثانية: استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي

حيث تقوم هذه الدعامة على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر على الصور المالية لتلك المخرجات ، على أساس أن استخدام هدف محدد لتحقيق هدف آخر يعتمد على مجموعة كمية من المدخلات تتمثل في ساعات العمل الآلي ، أو عدد الكيلوات من الكهرباء التي تستخدمها الآلات للدوران ، ويمثل ذلك علاقات سببية لسرعة تحويل وحدة من المخرجات إلى وحدة أخرى من المخرجات خلال معايير كمية.

يتم تخصيص الموارد على عدة أوجه تتمثل في أن جزء من الانفاق يخصص لأنشطة البيع، وجزء يخصص لأداء الخدمات وجزء يخصص لأنشطة البحوث والتطوير وجزء للأنشطة المدعمة والباقي للأنشطة الأخرى. (Sedgley, 2008, p25).

الدعامة الثالثة: الاستهلاك وسلوك التكاليف

تتطلب هذه الدعامة ضرورة النظرة الشمولية لطبيعة التكلفة وأنماط استهلاك الموارد ، لذلك يجد الباحث أن محاسبة استهلاك الموارد تقوم على مبدئين أساسيين هما تحديد القدر المستهلك من الموارد ، وتحديد نمط سلوك التكاليف (Ahmed & Moosa, 2011, pp770- 775).

سابعاً: مكونات مدخل محاسبة استهلاك الموارد

يمكن تحديد مكونات مدخل محاسبة استهلاك الموارد بالآتي:

1. الموارد

هي كل ما تحتاج إليه المنظمة لإنتاج السلع والخدمات ومزاولة النشاط وإضافة القيمة للزبائن (علي ، 2013م ، ص 267) ، وهي المكون النهائي الذي تحصل عليه الوحدة لتوليد استحقاقات مقبلة (White, 2011, p13) ، وأن تركيز مدخل RCA يكون على الموارد بدلاً من الأنشطة ، وتشمل الموارد عدد ساعات تشغيل الآلات

وعدد ساعات عمل العمال والمواد الخام ، واستهلاك الاصول الثابتة بواسطة موضوعات القياس التكاليفي ، ولا يشمل ذلك الموارد المستهلك بواسطة الأنشطة ، ولكنها تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها. (Wang & Zhuang, 2009, p84).

ترى الباحثة أن كل من الموارد المالية وغير المالية هي ضرورية لتحقيق الميزة التنافسية ولا بد من أن تهتم الوحدة بها ، وتمتلك ثلاث خصائص الأولى هي الخصائص النوعية مثل كيفية تدريب العمال وكيفية تنفيذ الأعمال وجودة الآلة المستخدمة ، وهي خصائص مهمة لأنها تؤثر على اتخاذ القرار والثانية هي القابلية والثالثة هي المقدرة (الطاقة).

أ. خصائص الموارد

تتميز الموارد بالخصائص الآتية: (White, 2008, p6)

i. قدرة الموارد Capability: وتعني القدرة على ايجاد القيمة ، سواء لكل مورد على حدة أو بالتفاعل مع الموارد الأخرى ، هي خاصية وصفية للموارد في كيف يمكن تدريب الأفراد ، وماهي جودة الآلات اللازمة لتقديم وتسليم الخدمة ، لذلك فكل مجمع للموارد يحتوي موارد لها نفس الخصائص والمواصفات.

ii. طاقة الموارد Capacity: تمثل كمية المخرجات لكل مورد التي يمكن أن تساهم بها في أداء الخدمات أو الجهد الكامن في المورد للقيام بعمل معين (White, 2011, p14).

iii. هيكل وسلوك التكاليف Cost Structure and Cost Behavior: حيث أن تكاليف الموارد تعكس خصائص الموارد ، فمثلاً الأفراد مورد لهم اجور مدفوعة وإجازات ومنافع ومزايا نقدية والآلات كمورد تحتاج إلى صيانة وقطع غيار وطاقة.

ب. تقسيمات الموارد

يمكن تقسيم الموارد إلى ثلاثة أنواع هي (Webber & Clinton, 2004, p23)

i. الموارد ذات الطاقة المحددة Resources Related De Find Capacity

هي تلك الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة ، وللحصول على مقدار إضافي من هذه الموارد لابد من بذل المزيد من الجهد للحصول على هذه الطاقة ، وكذلك انفاق المزيد من الاستثمارات ، وتحمل التكاليف وأوقات الانتظار الطويلة ، كذلك يمكن القول أن تكاليف الاستحواذ والحصول على هذه الموارد قد تكون أكبر من تكاليف

استخدام وتشغيل هذه الموارد ، ومن أمثلة هذه الموارد أغلب الموارد التي تستخدم في القطاعات الإنتاجية والخدمية ، مثل الآلات والمعدات ، العمالة المباشرة ، هندسة وتصميم العمليات الإنتاجية وغيرها.

ترى الباحثة أن الموارد ذات الطاقة المحددة أو ذات الطاقة الإنتاجية ، تتمثل بالموارد التي يتطلب اقتنائها مبالغ عالية مقارنةً بالمبالغ المنفقة لإبقائها تعمل مثل تكاليف الصيانة والزيوت وغيرها ، كما أن عملية استبدالها تطلب كلف عالية متمثلة بتكلفة شرائها ، بالإضافة إلى أوقات انتظار الحصول عليها.

ii. الموارد ذات الطاقات غير المحددة Resources Related Undefined Capacity

هي تلك الموارد التي لا يوجد لها طاقات محددة ، ويمكن للوحدة الحصول عليها كلما أرادت بدون أي تكاليف إضافية للطلب ، لأن تكاليف الطلب تدفع مرة واحدة عند الاشتراك ، ولا يتم دفع إلا التكاليف الخاصة بالاستهلاك بعد ذلك ، ومن أمثلتها الكهرباء والغاز والهاتف ، وبالنسبة لهذه الموارد فإن تكاليف الاستحواذ تساوي تكاليف الاستهلاك ، حيث أن الوحدة لا تتحمل ولا تتحاسب إلا على مقدار ما تم استهلاكه من هذه الموارد ، أما الجزء غير المستخدم من هذه الموارد لا يحمل على الإنتاج ، وبالتالي فإن التركيز في هذه الحالة يكون على استهلاك الموارد وليس على الاستحواذ عليها.

ترى الباحثة بأن الموارد ذات الطاقة غير المحددة أو الموارد غير الإنتاجية هي الموارد التي تدفع تكاليف الاستحواذ عليها مرة واحدة ، وعند استخدام المورد يتم دفع تكاليف الاستخدام فقط ، ويتم تحميل المنتجات والخدمات بالجزء المستخدم منها فقط.

iii. موارد ذات طاقة عاطلة Resources Idl Capacity

هي الموارد التي لم توظف ضمن النشاط الأساسي ، حيث لا يتطلب منها أداء نظراً لضعف الطلب أو حجم الطاقة الزائدة ، مثلاً وجود عدد من الأسرة الزائدة في مستشفى معين ، والتي لا تستخدم بسبب انخفاض عدد المرضى أو وجود عدد زائد من الممرضات ، حيث أن عدد الأسرة لا يلائم عدد الممرضات ، مما يؤدي إلى وجود طاقات غير مستخدمة في النشاط.

2. مجمعات التكلفة

أ. **مجمعات التكلفة الخاصة بالموارد (Alta Via, 2011, p4) Resources Pools**

تتمثل مجمعات الموارد بتجميع مجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد ، ويمثل هذا المجمع عنصر من عناصر الموارد مثل (الأفراد ، الآلات ، الخدمات المختلفة).

أن كل مجمع تتجمع فيه خاصية من الخصائص السابقة للموارد التي سيتضمنها مجمع الموارد ، وتنتج مخرجات متجانسة يتم تحويلها إلى مجمعات موارد أخرى أو إلى موضوعات للقياس التكاليفي ، وهذا يعني أن التكاليف ترتبط أساساً بالتدفق العيني للموارد عبر مجمعات الموارد ، وصولاً إلى موضوعات القياس التكاليفي النهائية.

تتميز مجمعات الموارد عن مجمعات التكلفة في نظام المحاسبة على أساس النشاط في أن كل مجمع يتضمن تكاليف لعنصر واحد فقط من عناصر التكاليف ، وليس تجميع لمجموعة من العناصر المختلفة كما في محاسبة الأنشطة.

قد تتمثل المعايير التي يجب اتباعها عند تحديد العلاقات بين الموارد في مجمعات الموارد بالآتي:

- i. يجب أن تكون الموارد متجانسة ومتشابهة وبنفس التكنولوجيا.
- ii. يجب أن تكون مخرجات مجمعات الموارد وعلاقات الاستهلاك كمية ومخططة.
- iii. يمكن تجميع البيانات الفعلية والتكاليف والكميات لكل مجمع موارد.

ب. **مجمعات التكلفة الخاصة بالأنشطة أو العمليات Activity / Process Pools**

هي تمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الوحدة ، والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات ، ولا يختلف كثيراً عن كيفية تحديدها في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط عنه في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة.

3. العلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد

يتميز مدخل محاسبة استهلاك الموارد بأن استهلاك الموارد لا يتوقف على دور الأنشطة في استهلاكها للموارد ، وإنما يتطلب تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة داخل مجمعات الموارد وبين مجمعات الموارد الأخرى ، ذلك فهو يوفر

معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض ، وتتمثل العلاقات بالآتي: (الذنف ، 2013م ، ص 92)

أ. العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة يمكن تحديد كمية الموارد المستهلكة من خلال العلاقة بين مجموعات الموارد ، فكل مجمع مورد يرتبط بعلاقة بين مجمع مورد أو أكثر .

ب. العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية أن هذه العلاقة التشابكية بين مجموعات الموارد هي علاقة تبادلية علاقة الأخذ والعطاء .

ج. تعتمد العلاقات التشابكية على كميات مخرجات الموارد يتم تحديد العلاقة التشابكية بين مجموعات الموارد على أساس كمي ، حيث يتم تحديد كميات الموارد المستخدمة من قبل كل مجمع مورد .

د. تؤثر العلاقات التشابكية على طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك فقد يستفاد أكثر من مجمع موارد معين ، ولكن قد تتغير طبيعة التكلفة عند نقطة الاستهلاك ، فتكون في مجمع مورد تكلفة ثابتة وفي مجمع مورد آخر تكلفة متغيرة. إن أي نموذج لدعم القرارات يجب أن يركز على تدفق الموارد من خلال عمليات الوحدة ، أن تنظيم الموارد يكون في مجموعات موارد متجانسة ، ولكل مجمع موارد معدة لإنتاج مخرجات معينة أو معد لتدعيم مبيعات موارد أخرى أو لأداء خدمة .

4. مسببات التكلفة

هناك نوعين من مسببات التكلفة هي: (شاهين ، 2010م ، ص 241)

أ. مسببات التكلفة الخاصة بالموارد

يعبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد ، ومثال ذلك ساعات العمل المباشر ، ساعات تشغيل الآلات وغيرها . يعبر هذا المسبب عن حجم الموارد التي يجب انفاقها داخل مجمع الموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات وهو ما لا يتواجد في أي نظام آخر ، وتستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة ما بين الكمية المخططة من المخرجات مع الموارد والتكاليف المتعلقة باستهلاك هذا الحجم من الموارد مع الكمية الفعلية والتكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد ، ويستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف مجموعات الموارد على الأنشطة والعمليات .

يلاحظ أن استحداث مجتمعات الموارد بسبب التكلفة الخاصة بالموارد في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة يؤدي إلى أحداث تجانس أكبر في عناصر التكاليف داخل مجمع الموارد ، وبالتالي يقلل من درجة العلاقات الارتباطية ما بين هذه المجتمعات ، ويزيد من درجة الدقة الكلية لنظام التكلفة.

ب. مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة/ العمليات Activity / Process Pools

هي تمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الشركة ، والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات ، ولا يختلف كثيراً كيفية تحديدها في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط عنه في مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

5. موضوعات قياس التكاليف

تعتبر موضوعات قياس التكاليف الهدف الذي يتم ربط التكاليف به متمثلاً في وحدة الخدمة ، وصولاً إلى حساب تكلفة الخدمات مع عدم تحمل تكاليف الطاقة العاطلة على موضوعات القياس التكاليفي ، بالشكل الذي يؤدي إلى حساب تكاليف الخدمات بالشكل الدقيق وتنمية المركز التنافسي للوحدة ، وطبقاً لمدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة من الممكن قياس التكاليف إلى العناصر الآتية: (Webber & Clinton, 2004, p4)

أ. حسب الفترة الزمنية

يقسم إلى نوعين:

i. التكاليف الإلزامية للطاقة Committed Capacity Costs

هي عبارة عن التكاليف التي يتم تحديدها عند وضع وتصميم الهيكل الخاص بالعمليات والأنشطة التي تساند تنفيذ والقيام بهذه العملية ، وخلال مرحلة تصميم الأنشطة والعمليات المرتبطة بخصائص المنتجات طوال فترة حياة المنتج يتم الارتباط بنسبة كبيرة من تكاليف المنتج ، وتعتبر هذه التكاليف عن الحد الأدنى من التكاليف التي لا بد من تحملها حتى ولو لم يتم إنتاج أي منتج من منتجات الشركة.

ii. تكاليف إدارة تشغيل الطاقة

هي عبارة عن التكاليف المطلوبة لتشغيل الأنشطة والموارد وتحقيق الإنتاجية ، وإضافة القيمة وتتمثل هذه التكاليف بتكاليف استخدام وتشغيل هذه الأصول للوصول إلى الإنتاج، وكلما زاد مستوى تكاليف الطاقة المتحكم فيها يكون من الضروري التأكد أن كل دقيقة تمر في العملية توظف بفاعلية لتحقيق القيمة المطلوبة للزبائن.

ب. حسب علاقتها بمجمع التكلفة الخاص بالموارد

يقسم إلى نوعين:

- i. التكاليف الأولية: وهي التكاليف التي تحدث وبصفة أساسية داخل مجمع التكلفة ، وبالتالي من الممكن للمسؤولين عن المجمع السيطرة والرقابة على هذه التكاليف.
- ii. التكاليف الثانوية: وهي تلك التكاليف التي تحمل على مجمع تكلفة الموارد ، مقابل استفادته من مجمع موارد أخرى ، وتكون لإدارة هذا المجمع رقابة محدودة على هذه التكاليف ، وتتركز هذه الرقابة على كمية الموارد والخدمات التي يستهلكها هذا المجمع من باقي المجمعات الأخرى.

ج. حسب طبيعة التكلفة

يقسم إلى نوعين: (Webber & Clinton, 2004, p4)

- i. التكاليف الثابتة: عندما تكون كمية المدخلات المستهلكة لا تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي ، لذلك تعتبر تكاليف المدخلات تكاليف ثابتة.
 - ii. التكاليف المتغيرة: عندما تكون كمية المدخلات المستهلكة تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي ، لذلك تعتبر تكاليف المدخلات تكاليف متغيرة ، وعليه فإن التكاليف الثابتة لا يتغير نمط استهلاكها حيث يكون الاستهلاك بشكل ثابت ، في حين أن التكاليف المتغيرة من الممكن أن تتغير من تكاليف متغيرة إلى تكاليف ثابتة في بعض الأحيان عند نقطة الاستهلاك.
- تمتد فلسفة نظام RCA أبعد من حدود إدارة الأنشطة لتضم مفهوم إدارة الطاقة، مما يوفر التتبع التفصيلي والمستمر لاستهلاك الموارد حسب الأنشطة المختلفة ، وبالتالي تحديد حجم وتكلفة الطاقة العاطلة/ الفائضة واستبعادها من تكلفة المنتجات ، ومن ثم الوصول إلى التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة (كيوان ، 2013 ، ص 1129).
- حيث أن الطاقة العاطلة في ظل نظام ABC تبقى في الأنشطة ولا يتم المحاسبة عنها ، لذلك يحدد مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبدقة التقلبات قصيرة ومتوسطة الأجل في استخدام الطاقة وتحديد الانحرافات في الطاقة (الدفن ، 2013 ، ص 80).
- من خلال ذلك تجد الباحثة أن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يقسم إلى نوعين ، النوع الأول موارد ذات تكاليف ثابتة تحسب على أساس الطاقة النظرية ،

وموارد ذات تكاليف متغيرة تحدد على أساس الاستخدام لكل مسبب تكلفة ، وأن تحديد مجموعات الموارد يتم بعد عملية تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى تدفقات قيمة كل تدفق يتضمن مجموعة من مجموعات الموارد ، والتي يتم فيها تحديد الطاقة المستغلة وغير المستغلة (العاطلة) ، ويتم تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستغلة فقط لتخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية ، أما تكاليف الطاقة العاطلة فتعتبر تكاليف فترة تحمل على حساب الأرباح والخسائر ، مما يشجع الإدارة على استغلال هذه الموارد العاطلة. **ثامناً : مميزات محاسبة استهلاك الموارد**

ان نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يتميز بما يأتي (خطاب ، 2009م، ص156):

1. تخصيص تكلفة استهلاك الموارد إلى وحدات التكلفة ، باستخدام معدلات كمية لمخرجات استهلاك الموارد (كأساس العلاقة النسبية) كمعيار ، لأن معدلات الكمية تكون موضوعية وسهلة أكثر ، لمواكبة التحديث المستمر في الواقع الاقتصادي .
2. إمكانية إجراء تخطيط أفضل للموارد مستخدماً التكاليف التي تغطيها فقط .
3. يستبعد تخصيص التكاليف الثابتة التي لا يمكن تتبعها على أساس السببية .
4. اهلاك تكلفة الاستبدال تؤدي إلى القضاء على التخصيص المتفاوت غير المتساوي بين المنتجات التي تستهلك نفس الموارد والأنشطة المساعدة .
5. تكلفة المنتج تمثل تكاليف الموارد التي استخدمت فقط .
6. إدارة الطاقة العاطلة / الفائضة استناداً إلى الطاقة النظرية غير المستخدمة .
7. التكاليف التي يتم تخصيصها استناداً إلى السببية تلغي التكاليف التي تم تخصيصها إلى متغيرات لا علاقة لها بالمنتجات الأخرى .
8. استهلاك الموارد بشكل صحيح يتحدد بالاعتماد على الطبيعة الأولية الملازمة للتكلفة وفهم المديرين للعلاقات التبادلية بين الموارد ، مما يساعد على دعم القرارات الهامشية ، وذلك خلال تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة.

المبحث الثاني

أساليب محاسبة استهلاك الموارد

إن محاسبة استهلاك الموارد ناتجة من أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة الألماني ، وفي هذا المبحث ستعرض الباحثة لهذه الأنظمة.

أولاً: أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC

1.نشأة أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC

تعتبر نشأة هذا النظام عن طريق الفريق التي جهزته شركة جنرال إلكتريك من قسم المراقبين ، وبهدف دراسة النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة واقتراح سبل للسيطرة عليها ، ومن أجل ذلك اقترح الفريق أسلوب الأنشطة التي سببت تلك التكاليف. (هديب، 2009م ، ص 36).

ظهر لأول مرة كنظام فعلي من أنظمة محاسبة التكاليف 1987م ، وتم تطويره كأسلوب لتخصيص التكاليف غير المباشرة في عام 1988م على يد كابلان وكوبر ، كما قاما بتطبيق عملي لأول مرة في الثمانينيات من القرن الماضي على شركات أمريكية. (الدبس ، 2014م ، ص 24).

لقد استخدم هذا النظام لمواجهة المشكلات الناجمة من استخدام الأنظمة التقليدية للتكاليف التي تعمل على تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتج.

تحقق تطبيق النظام على أساس الأنشطة قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة مما يتم التوصل إليه باستخدام نظام التكاليف التقليدي ، وذلك لاستخدامه لعدد من مسببات التكلفة لتتبع التكاليف في المنشأة والتي تستهلك مواردها. (بارود ، 2007م ، ص 88). ويقوم هذا النظام على فلسفة رئيسية أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد الاقتصادية ، وأن المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة. (درغام ، 2007م ، ص 25).

يميل نظام التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدف لاحتساب التكلفة الأساسية ، والتي تتجم عنها خدمات مشتركة وتجمع تكاليف كل نشاط على حده ، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للحزمة باستخدام محركات التكاليف. (بجاي ، 2017م ، ص 7).

من خلال ما سبق ذكره ترى الباحثة أن نظام التكاليف على أساس النشاط يعتبر أن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة ، حيث تحمل التكاليف غير المباشرة على كل منتج بحسب عدد الأنشطة.

2. مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

عرفه العديد من المؤلفين إلا أنه لم يتم الاتفاق على تعريف واحد فقد عرفه (محمد وآخرون ، 2000م ، ص 420) بأنه مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط وبأنه ، مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية عن طريق تقييم الأداء إلى مجموعة أنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط ، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة.

يعرف الاتحاد الدولي لشركات التصنيع نظام ABC بأنه ، منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة والموارد وأهداف التكلفة ، ويوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالاعتماد على استخدامها ويميز العلاقات السببية بمسببات التكلفة بالأنشطة. (الشعراني ، 2010م ، ص 94).

في حين تعرف فلسفة ABC على أنه أنشطة محددة تدخل في صناعة المنتج، وهذه الأنشطة تستهلك موارد المنشأة ، لذلك تخلق تكاليف ، والمنتجات بدورها تستهلك الأنشطة ، ومن خلال تحديد كمية الموارد المستهلكة من قبل النشاطات وكمية النشاطات المستهلكة في صناعة المنتج يمكن تخصيص التصنيع بشكل مباشر للمنتج. (المسحال ، 2005م ، ص 49).

كما عُرف بأنه ، يعد بمثابة أداة إستراتيجية للمنشأة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء المنشأة ، مما يساعدهم في اتخاذ العديد من القرارات الهامة ، ومنها قرارات التسعير وقرارات توظيف الموارد. (بارود ، 2007م ، ص 91).

يرى Corina أن نظام ABC هو نظام تكاليف يعتمد أسلوب الدفع ، حيث يبدأ باجمالي التكاليف المصروفة على مختلف أنواع الموارد مثل الرواتب ، ثم يحدد محركات التكلفة لتوزيع هذه التكاليف على الأنشطة يتم تشكيل مجتمعات تكاليف

الأنشطة ، ثم يعاد توزيعها على وحدات المنتج النهائي أو الخدمات النهائية بواسطة محركات التكلفة. (Corina, 2008, p413).

ترى الباحثة أن نظام التكاليف على أساس النشاط عبارة عن تخصيص وتحميل التكاليف على حسب الأنشطة التي تمت في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

عليه فإن قصور أنظمة التكاليف التقليدية في تخصيص التكاليف أدى إلى وجود أسباب لظهور نظام ABC وهناك العديد من الأسباب التي ساعدت على ظهور نظام ABC: (نجاري ، 2004 ، ص ص 57-59)

أ. الانتقادات التي واجهت الأنظمة التقليدية من حيث طرق تخصيص أدى إلى بيانات غير دقيقة فيما يتعلق بتكلفة المنتج.

ب. التغيير النسبي في هيكل التكاليف ظهور التكنولوجيا بشكل كبير في عمليات التصنيع أدى إلى انخفاض نسبة التكاليف المباشرة مقابل زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من إجمالي تكاليف التصنيع ، الأمر الذي انعكس سلباً على فعالية أنظمة التكاليف التقليدية.

ج. درجة التنوع والتعقيد في المنتجات مما استلزم إيجاد وسيلة مناسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة.

د. زيادة حدة المنافسة ، وذلك بسبب ظهور التكتلات الاقتصادية ، مما رفع درجة المنافسة التي تواجه المنشآت الاقتصادية.

من الحالات التي يمكن أن يكون تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط فيها مجدياً: (بارود ، 2007 ، ص ص 93-94).

أ. التنوع الكبير في المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية.

ب. توفر نظام محاسبي يكون معه الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة التفصيلية لأغراض تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها أمراً سهلاً وذا تكلفة منخفضة.

ج. اختلاف أحجام كميات الإنتاج للسلع المنتجة.

د. التغييرات في البيئة الصناعية من حيث تزامن استخدام الماكينة والأتمتة في الإنتاج.

هـ. ازدياد استخدام الأنشطة المساندة في الشركة كالتصميم الهندسي والبرمجة والتسويق والمحاسبة وغيرها.

و. ازدياد استخدام القطع المشتركة إلى مجموعة عدد من القطع المنتجة أو كما يسمى بالمعدل المعياري.

ز. تشكيل التكاليف الإضافية نسبة كبيرة من تكلفة المنتج وهذا يعود للأسباب السابقة.

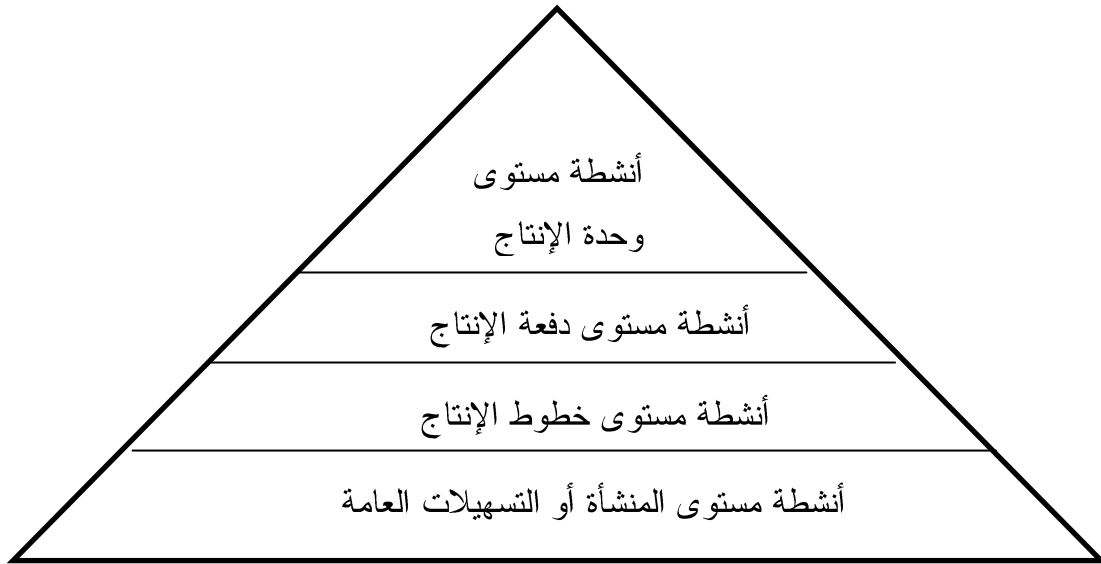
ح. توافر أساليب القياس والتحليل الحديثة مكنت من تطبيق الأفكار العملية التي كان من الصعب تطبيقها بدون التقدم في الحاسب الآلي.

قد قام كل من Kaplan & Cooper بتطبيق الأنشطة في أربعة مستويات

هرمية على مستوى المنشأة يظهر في الشكل الآتي:

شكل (1/2/1)

مستويات الأنشطة في المنشأة



المصدر : إعداد الباحثة ، 2019م.

من الشكل (1/2/1) فإن مستويات الأنشطة هي:

أ. المستوى الأول: أنشطة على مستوى وحدة الإنتاج: وهي الأنشطة التي تنجز في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدات جديدة.

ب. المستوى الثاني: أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج: ويتم إنجازها في كل عملية إنتاج دفعة من دفعات المنتج التي تحوي عدد معين من المنتجات.

ج. المستوى الثالث: أنشطة على مستوى خطوط الإنتاج: وهي الأنشطة التي يتم إنجازها لدعم كل نوع من أنواع المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي وفي كل عملية بيع هذا المنتج.

د. المستوى الرابع: أنشطة على مستوى المنشأة (أنشطة التسهيلات العامة): وهي التي تدعم وتساند كافة العمليات الصناعية وجميع المنتجات والخدمات على مستوى المنشأة ككل ، فهي أنشطة عامة ومشتركة ولا ترتبط بعمليات الإنتاج فقط. (الدبس، 2014م ، ص 28).

3. مراحل تطور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC :

لقد مر تكوين نظام التكاليف على أساس الأنشطة بثلاثة مراحل (بارود ، 2007م ، ص ص 96 - 97):

المرحلة الأولى: إدارة النشاط وقد ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إدارة النشاط إلى ما يلي:

أ. اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just in Time).

ب. تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الإستجابة لطلب العملاء.

المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة ، ولقد جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تفصيلها من خلال:

أ. تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

ب. تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، وهو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ، ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

4. مميزات نظام التكاليف على أساس النشاط

أ. مقياس أفضل للربحية: يوفر نظام ABC تكاليف أكثر موضوعية وتفصيلاً للمنتج، مما يوفر مقاييس الربحية المنتجات والزبائن أكثر دقة ، وتساعد في صياغة أفضل للقرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقسيم الأسواق.

ب. اتخاذ قرارات بشكل أفضل حتى يوفر نظام ABC مقاييس أكثر موضوعية للأنشطة وموجهات التكلفة ، مما يساعد المدراء في تحسين قيمة المنتج والعمليات عن طريق تحسين قرارات تقييم المنتجات وقرارات دعم أفضل للزبون وقرارات التسعير.

ج. تحسين العمليات حيث يوفر ABC معلومات تساعد في تحديد المواقع التي تكون فيها حاجة لتحسين العمليات.

د. تقدير التكاليف وتحسين واحتساب تكاليف المنتجات يؤدي إلى تقديرات أفضل لتكاليف الأوامر ، مما يساعد في عملية التسعير وتخطيط تلك الأوامر. (بجاي ، 2017م ، ص 6).

5. الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس النشاط ABC

تتمثل الانتقادات في الآتي: (درغام ، 2007م ، ص 769)

1. يركز على القرارات الاستراتيجية في الأمد الطويل ، بينما تحتاج الشركات أيضاً إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.
2. لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبون ، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفة للربح.
3. يفترض أن العلاقات بين الموارد الاقتصادية والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية.
4. تكلفة تطبيقية مرتفعة جداً ، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخلياً.

تري الباحثة أن السبب في ظهور محاسبة استهلاك الموارد ABC هي أسباب القصور في نظام التكلفة على أساس النشاط ، لأنها تركز على توزيع تكاليف الأنشطة على المنتج ، بينما يركز RCA على تخصيص وتوزيع التكاليف داخل مجمع الموارد ، وهذا غير متوفر في نظام التكلفة على أساس النشاط.

ثانياً: نظام محاسبة التكاليف الألماني GPK

يعني نظام التكاليف الألماني نظام التكاليف المعيارية المرنة التي تكون أقرب إلى وصف التكاليف غير المباشرة أو المتغيرة ، ويستخدم هذا النظام في الشركات التي تقوم ببذل جهد كبير لتحديد سلوك التكلفة وتتبعها وربطها بعملية اتخاذ القرارات. (Schildbach, 2007, p261).

تطور نظام المحاسبة الألماني كاستجابة لنظام المحاسبة المالية تتجه لمتطلبات التقارير الحكومية التي كانت تعجز عن امداد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها للقيام بوظائفها ، حيث قدم هذا التطور كبديل لنظام التكاليف الألماني بعد الحرب العالمية خلال بلايت Plut واقتراح شارمان Shrman هذا التطوير كبديل لنظام التكلفة على أساس النشاط ، وكان هذا يطبق في الشركات الألمانية. (Rumwiede, 2007, p1).

يعتبر نظام التكاليف الألماني أن عملية استهلاك الموارد هي النقطة التي يجب التركيز عليها خلال تحليل الطاقة والاستهلاك والتخطيط والرقابة ، ذلك بالتركيز على موارد المنشأة بدلاً من التركيز على الأنشطة. (Schildbach, 2007, pp270- 274).
يتطلب نظم التكاليف التي تستخدم نظام التكاليف الألماني على ثلاثة نظم فرعية:
(خطاب ، 2009م ، ص 146)

1. النظام الفرعي الأول: نظام التكاليف المتغيرة

نتيجة الارتكاز على نظام التكاليف المباشرة أو الحديثة ، وهذا يتطلب الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة على مستوى كل مركز من مراكز التكلفة ، ومن ثم استخدام منهج هامش المساهمة.

2. النظام الفرعي الثاني: نظام التكاليف المعيارية

الذي يركز على عدة إجراءات منها تطبيق خطوات التكاليف المعيارية من حيث تحليل الانحرافات للتكلفة لكل مركز من مراكز التكلفة.

تري الباحثة أن هنالك العديد من الاختلافات بين نظام التكاليف الألماني GPK ونظام التكاليف على أساسي النشاط ABC ، ويرجع ذلك الاختلاف على أن لكل نظام نقطة محورية يركز عليها ، فنظام التكلفة الألماني يركز على الموارد دون الأنشطة ، أما نظام التكلفة على أساس الأنشطة فيركز على الأنشطة في تحديد التكلفة.

يمثل الجدول الآتي مقارنة بين نظامي إدارة التكلفة الألماني ونظام التكلفة على أساس النشاط:

جدول (1/2/1)

مقارنة بين نظامي GPK & ABC

نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC	نظام إدارة التكلفة الألمانية GPK	أوجه الاختلاف
تكلفة كلية	تكلفة متغيرة/ حدية	طبيعة نظام محاسبة التكاليف بما يتعلق بانفصال التكلفة
قرارات متوسطة الأجل	قرارات قصيرة الأجل	مدى اتخاذ القرار
الأنشطة والعمليات	مراكز التكلفة	تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال

محرك التكلفة	محرك تكلفة مباشرة	محرك تكلفة مباشرة وغير مباشرة
مجمعات الموارد	توجد وتسمى German Leistungsart	لا توجد
مسئولية التكلفة	مدير ومركز التكلفة	أصحاب العملية خلال مراكز التكلفة
الشكل التنظيمي	رأسي	أفقي

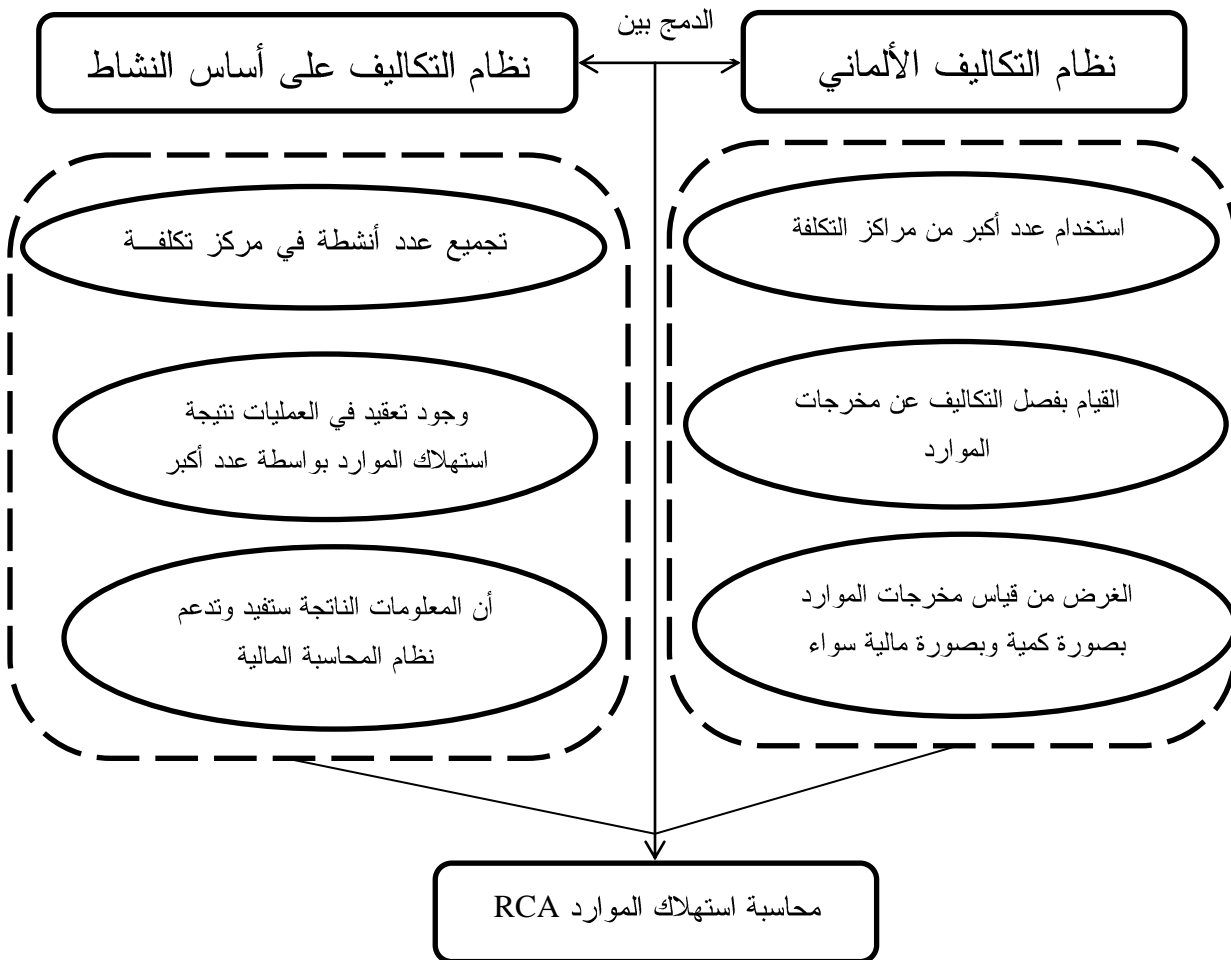
Source :Friedl, G., Kupper, H., and Burkhard P., **Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting**, Strategic Finance, Vol. 86, No. 12, Jun, 2005, p61

بعد التعرف على الأنظمة السابقة المكونة لنظام محاسبة استهلاك الموارد فإنه

يمكن توضيح الاطار العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد خلال الشكل الآتي:

شكل (2/2/1)

الاطار العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد



المصدر : خطاب ، محمد شحاته ، اطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الادارة على اساس القيمة، مجلة كلية التجارة ، المجلد الاول ، العدد الثاني ، جامعة طنطا ، 2009م، ص 150.

يتضح من الشكل (2/2/1) إن ظهور نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد جاء نتيجة الدمج بين نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس النشاط ، حيث يمكن الاستفادة من مزايا النظامين للوصول إلى الاطار العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد. (خطاب ، 2009م ، ص 150).

يعد نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA من المداخل التي تعتمد على الكمية في تخصيص وتوزيع التكاليف داخل مجمع الموارد ، وهو ما لا يتوافق في المدخل التقليدي ، وكذلك في مدخل المحاسبة على أساس النشاط ، والذي يركز على تخصيص التكاليف إلى المنتجات. (شاهين ، 2010م ، ص 232).

يتضح مما سبق أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA يتتبع كيفية استخدام واستهلاك الموارد الموجودة في مجتمعات الموارد المختلفة فيما يتعلق بعنصري الزمن والكمية المستهلكة ، ثم يقوم بوضع المعدلات الخاصة بحساب تكلفة الوحدة من كل مورد من موارد المنشأة المستخدمة ، إذ يستخدم هذه المعدلات في حساب تكلفة المنتجات على حسب طبيعة استهلاكها من هذه الموارد.

يستعمل نظام RCA سجلات استخدام الموارد كمحركات تكلفة لتوزيع تكاليف الموارد، وعلى عكس محركات التكلفة الخاصة بالأنشطة فإن سجلات استخدام الموارد لا تمتلك بالضرورة ترابطاً مع المخرجات ، ونتيجة لذلك فإن أنظمة إدارة التكلفة المبنية على نظام RCA أقدر على إدارة الطاقة غير المستغلة ، وذلك من خلال التحكم بمستوى الانفاق على الموارد. (Tse & Gong, 2009, pp 34- 44).

يعترف نظام RCA بحقيقة عدم الانتفاع الكامل من موارد المنشأة ضمن حجم الأعمال الطبيعية لها ، حيث يبقى هذا الجزء طاقة غير مستغلة ، لذلك فإن الموارد توزع على أهداف التكلفة فقط عندما تستهلك تلك الموارد فعلاً ، أما الموارد التي لا ينتفع بها في عمليات التشغيل (الموارد غير المستغلة) ، فإنه يتم الاعتراف بها كطاقة غير مستغلة ، ولا توزع على أي مجمع تكلفة أو هدف تكلفة ، بل تعالج كتكاليف فترة. (Tse & Gong, 2009, pp 34- 44). هذا ويعتمد نظام RCA تكلفة الاستبدال بدلاً من التكلفة التاريخية في حساب تكاليف الاهتلاك. (Balakrishnan, & Sivarmakrishnan, 2012, p14).

ثالثاً: أوجه الاختلاف بين نظامي ABC و RCA

رغم أن نظام RCA يسعى لمزج أفضل مزيماً كل من نظام ABC وأنظمة محاسبة التكاليف الألمانية GPK ، إلا أنه يختلف عن نظام ABC بالكثير من النواحي، نذكر منها: (Balakrishnan , & Sivarmakrishnan., 2012, p26).

1. ادراك نظام RCA لموضوع الطاقة غير المستغلة ، في حين تم تجاهله من قبل نظام ABC.

2. على عكس نظام ABC فإن نظام RCA يحسب تكلفة المنتج بناءً على كمية الموارد المستهلكة في كمية الإنتاج ، وليس على كمية الموارد التي تم الانفاق عليها. (Tse, & Gong, 2009, pp 42- 43)

3. يعتمد نظام RCA سجلات استخدام الموارد كمحركات تكلفة لتوزيع تكاليف الموارد ، بينما يعتمد نظام ABC محركات تكلفة الأنشطة الحكيمة والخاضعة للتقدير الشخصي.

4. لا يسمح نظام ABC بالتوزيع المباشر من الموارد إلى أهداف التكلفة ، بينما يمكن حدوث ذلك في نظام RCA. (Tse, & Gong, 2009, P50)

5. يستخدم نظام ABC التكلفة التاريخية في حساب الاهتلاكات ، في حين يستخدم نظام RCA تكلفة الاستبدال لذلك. (Balakrishnan, & Sivarmakrishnan, 2012, pp13- 14).

6. يميز نظام RCA بين نظام تكاليف ثابتة ومتغيرة للموارد ، بينما لا يميز نظام ABC ذلك.

7. تبني تقديرات نظام RCA على الطاقة النظرية ، بخلاف نظام ABC الذي يستخدم الطاقة العملية.

ترى الباحثة أن هنالك اختلافات بين كل من النظامين ، إلا أن التكامل بين الأنظمة والجمع بين مزايا الأنظمة يعمل على تلافي القصور في الأنظمة التقليدية.

رابعاً : أوجه الاختلاف بين نظامي GPK و RCA:

يمكن توضيح مدى اختلاف نظام محاسبة استهلاك الموارد عن نظام التكاليف الألماني الذي يعد جزءاً منه فيما يأتي (جاسم ، 2016، ص 35) :

1. إذا كان نظام التكاليف الاماني يتميز بالتطبيق في المنشآت التي تتعدد عملياتها ومنتجاتها ، فان نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد مدخل شامل ومتكامل لنظم ادارة التكلفة .
2. يتمثل نظام التكاليف الاماني في تحليل افضل لقرار الصنع ، والشراء ، وتحسين عملية اتخاذ القرارات المرتبطة بالطاقة ، وتحقيق رقابة افضل للتكاليف، وتحقيق درجة اكبر من الشفافية ، ومعلومات التكلفة ، وتخطيط افضل للانتاج والمبيعات .
3. يقوم نظام المحاسبة عن استهلاك المواد بتعيين التكلفة المخططة والفعلية على اساس ما يستهلك من الموارد لخدمة العملاء ، مقاساً في شكل عيني على اساس تدفق التكلفة من مجوعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة ، لذلك يعد تحليلاً يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة ، ويظهر مواطن الطاقة العاطلة.

الفصل الثاني

قرارات التسعير

المبحث الأول : مفهوم التسعير

المبحث الثاني : قرارات التسعير

المبحث الأول

مفهوم التسعير

أولاً: مفهوم السعر

تعتبر الأسعار وسياستها من الأعمال والأنشطة التي تزداد أهميتها يومياً ، ومن الأنشطة التي تشكل مصدر قلق لمدراء الأعمال في المنظمات والشركات الخاصة ، في ظل حدوث تغير مستمر في الكلف وأنواعها والمنتجات وتطويرها العملي. (عزام ، الزعبي ، 2015م ، ص 28).

فالأسعار تعتبر موضوع حيوي لما تواجهه الإدارة في المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة له ، لأن الأسعار تؤثر على قدرة المنشآت على الاستمرار في العمل ، وبدون تحديدها بصورة ملائمة تفقد المنشآت فرص مبيعات متوفرة لها ، وأحياناً تفقد المنشأة عملائها وتصبح دون أسواق ، الأمر الذي يؤدي إلى خروجها من السوق عاجلاً أم آجلاً. (الرجبي ، 2004م ، ص 353).

يمكن تعريف التسعير تقليدياً وبشكل مبسط بأنه ، القيمة النقدية للمنتج أو الخدمة التي يدفعها المستهلك بقصد حصوله على السلعة أو الخدمة ، وبمعنى أوضح فإن السعر يمثل كم من القيم التي يتبادلها المستهلك بالنقد من أجل الحصول على المنافع بقصد الاستعمال أو الحيازة أو امتلاك المنتج. (عزام ، الزعبي ، 2015م ، ص 29). كما عرف على أنه ، نشاط من خلاله تترجم القيمة الإشباعية للسلع أو الخدمات المعروضة في وقت ومكان معين ، إلى قيمة نقدية وفقاً للعملية المتداولة في المجتمع. (عاشور ، نمره ، 2006م ، ص 57).

كما عرف أيضاً بأنه هو عملية وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على أرباح من جانب ، ووضع أسعار رخيصة لاجتذاب الزبائن من جانب آخر ، كما أنه لا يمثل طريقة لتغطية تكاليف التشغيل وإحداث غطاء ايجابي فحسب ، بل أنه إستراتيجية تسويق كبيرة أيضاً ، وعليه يجب أن يؤخذ كل البرنامج التسويقي بعين الاعتبار خلال عملية التسويق . (البكري ، 2005م ، ص 56).

كما عرف السعر بأنه ، القيمة التي يدفعها المستهلك لبائع السلعة أو الخدمة لقاء الحصول عليها ، ويقصد بالسعر الوحدات النقدية التي يحددها البائع ويرتضي قبولها لقاء السلعة. (حنا ، 2001م ، ص 335).

كما عرفت الباحثة السعر بأنه ، الثمن أو القيمة التي تحددها المنشأة أو الشركة التي تقدم الخدمة أو المنتج ، ويقبل بها المستهلك لقاء تلقي هذه الخدمة أو المنتج.

ثانياً : التطور التاريخي لعملية التسعير

يمكن القول أن هنالك عدة مراحل لتطور وضع الأسعار: (فرغلي ، 2010م ، ص130)

1. التفاوض بين المشتريين والبائعين.
2. سياسات الأسعار الثابتة تعني وضع سعر واحد لجميع المشتريين ، وهذا اتجاه أو فكرة حديثة نسبياً ظهرت بناءً على التطوير في النطاق الواسع لتجار التجزئة ، وبالتحديد في نهاية القرن التاسع عشر ، ونلاحظ في هذه الأيام بأن معظم الأسعار توضع بهذه الطريقة ، ومع ذلك فإن بعض الشركات تراجعت عن اتجاه التسعير الثابت.
3. التسعير الديناميكي ويستند على أسعار مختلفة تعتمد على المستهلكين والحالات وأفضل مثال على ذلك أسعار المنتجات المعروضة عبر الإنترنت ، يقدم السعر الديناميكي عدة مزاياه للمسوقين وأهمها تفصيل المنتج على مقاس الزبون أي حسب رغباته وتفضيلاته ، وبالتالي وضع السعر المناسب الذي يحقق توقعاته وإدراكاته ، وهذا ما نلاحظه في المواقع الإلكترونية لشركات IBM و Dell ، أما الميزة الأساسية التي ينتفع بها المشتري عبر التسعير الديناميكي والويب فهي وفرة المواقع الشبكية.

ثالثاً: أهمية السعر

إن أهمية التسعير تأتي نتيجة تأثير قرارات التسعير على أشكال التصميم النهائي للمنتجات وعلى الأرباح ، مما يتطلب العمل على وضع سعر فعال يتضمن إضافة ميكانيكية حركية للسعر ، قياساً إلى سعر الأسواق والتكلفة للحصول على فوائد قصوى من هذا التسعير ، بالرقابة على المتغيرات ومواجهتها. (عزام ، الزعبي ، ص 37).

مما لا شك فيه أن القرارات الخاصة بالتسعير من أهم وأصعب وأعقد القرارات التسويقية فيتنفق العديد من الكتاب على أهمية الأسعار والتسعير لما لها من تأثير عام على المنظمة وعائداتها ، ولما لها من ارتباط ببقية القرارات الأخرى بالمنظمة خاصة التسويق منها ، وتعتبر عملية تسعير المنتجات والخدمات من أهم القرارات التي يتم

اتخاذها في منشآت الأعمال ، نظراً لأنها تحدد نتائج أعمال هذه المنشآت ودرجة تحقيقها لأهدافها الحالية والمستقبلية ، وإمكانيات التنمية والتوزيع فيها باعتبار أن السعر له أثر على حجم الإيرادات والأرباح هذا على مستوى المنشأة ككل ، أما على مستوى إدارة التسويق فإن للسعر ارتباط واضح بالمزيج التسويقي كجزء يؤثر ويتأثر به ، وللسعر علاقة وثيقة بالأهداف البيعية والظروف التنافسية الحالية والمرتبقة. (سمري ، 2010م ، ص 32).

يمكن تحديد أهم النقاط والأسباب والظروف التي تؤكد أهمية التسعير فيما يلي:
(عزام، الزعبي ، 2011م ، ص 38)

1. تأتي أهمية إستراتيجية التسعير نتيجة عدم امكانية تغييرها بسهولة إذا تم تنفيذها ، مما دعا أغلب الشركات إلى بناء هياكل سعرية مختلفة ضمن شروط اقتصادية وفق أوضاع المنافسين وقرارات المستهلكين.
2. بما أن الجودة تمثل نوعية ودرجة معينة فالسعر يساهم عادةً في التمييز بين المنتجات عالية الجودة والمنتجات قليلة الجودة عند الترويج للمنتجات في السعر المنخفض يبين أن المنتجات قليلة التكلفة منخفضة الجودة في خواصها وعلى العكس ، ولكن العنصر الحاسم في الموضوع مدى مصداقية تكلفة وجودة الخواص للمنتجات مع المستهلك. إن الميزة التنافسية تتحقق من خلال تقديم منتج وبسعر أقل أو باستخدام بعض أساليب التميز وتقدم منتج أفضل يعتقد المستهلكون أنه يستحق سعر أعلى مقابل التميز.
3. يساعد التسعير على تحديد الفرص عند اختيار الوسطاء ، فالشركة تحتاج إلى تجار جملة للقيام بالتخزين والترويج وتسليم البضاعة مقابل تخفيضات تجارية ، ويتم ذلك لتحديد السعر المناسب ويجب على المنتجين أن يتوقعوا كيف سيكون ردة الفعل للوسطاء تجاه سياساتهم السعرية المتعلقة بهامش الربح والسمات الأخرى. تعتقد كثير من المنظمات أن القرارات التسعيرية من أهم القرارات خاصة في الظروف الآتية:

أ. زيادة التقدم التكنولوجي والذي سيدفع السلعة إلى دورة حياة سريعة وتصبح من الصعوبة معالجة أخطاء التسعير.

ب. زيادة المنافسة الأجنبية تضع ضغوطاً فورية على الأسعار كما هو الحال في سوق (الملابس ، لعب الأطفال ، الإلكترونيات).

ج. نقص المواد الخام والطاقة مما يؤدي إلى زيادة الأسعار.

د. محاولات المنافسين للحصول على نصيب سوقي كبير عن طريق تخفيض الأسعار.

ه. تواجد السلع البديلة في الأسواق أدى إلى تصعيب مهمة تسعير السلعة الأصلية.

و. في ظل التضخم الاقتصادي المرتفع تتغير نماذج الطلب ، لذلك تأخذ المنشأة في اعتبارها كمية الزيادة في السعر. (خير الدين وآخرون ، 1994م ، ص ص 205-206).

لا يعني ذلك أن التسعير وحده هو التسويق ، بل أن السياسات التسويقية الأخرى تساهم بشكل أو بآخر في دعم سياسة التسعير بالمنشأة ، وأن قرارات التسعير هي الأكثر ارتباطاً بالعائد وتعتبر سلاحاً أساسياً لتطبيق سياسات البيع والإعلان ، كما تؤثر على برامج التوزيع بشكل مباشر ، فتسعير بعض السلع دون أخذ هامش الربح للموزعين بعين الاعتبار يمكن أن يعطي آثار سلبية على قبول الموزعين للسلعة وقيامهم بالدور الترويجي لها. (عبد الحميد ، 1997م ، ص 383).

رابعاً: مسؤولية التسعير

إن مسؤولية عملية التسعير تقع على عاتق الأفراد الذين يتولون الواجبات والمهام والمسؤوليات الكبيرة في الشركات المعنية بعملية تسعير المنتجات التي تطرح في الأسواق ، ولا بد أن تتوفر في هؤلاء المسؤولين بعض الأمور والشروط والمتطلبات ، وهي:

1. مهارات وقدرات مرتبطة بعملية التسعير.
2. التأهيل والتكوين المناسب في إطار السعر (علمياً وعملياً).
3. مهارات المعرفة بالكلف وجوانبها.
4. ميزات عملية التحليل المالي والتسويقي ودراسات الجدوى.
5. التخطيط ووضع الأهداف الخاصة بإستراتيجيات التسعير. (عبيدات ، 2014م ، ص 42).

يشير باحث آخر إلى أنه كان الاتجاه السائد في الماضي في عدد كبير من الدول على رجال البيع في تسعير المنتجات ، حيث تحدد لهم الإدارة إطار عام للتسعير ، حيث يمكنه التصرف في حدوده بالنسبة لكل صفقة بيعية حسب ظروف الصفقة ومقدرته على المساومة من المشتري ، ولم يكن ممكناً الاستمرار في ذلك خاصة نتيجة

لتعدد المنتجات في المشروع ، والتي توجد بها منتجات منافسة متعددة ونتيجة للاعتماد على الإعلان في الترويج ورغبة الإدارة في عدد كبير من الشركات في اتباع سياسة التسعر الموحد ، ولذلك أصبح التسعير مسؤولية الإدارة العليا في المشروع ، خاصة وأن قرار التسعير يتطلب أن يكون هنالك تكامل بين النواحي الإنتاجية والمالية والقانونية والتسويقية والنواحي المتصلة بالعلاقات العامة. (بازرعة ، 1996م ، ص ص 336-337).

تلعب إدارة التسويق دور هام في التسعير ، خاصة في القيام بالدراسات اللازمة لتسعير منتجات المنشأة ، واقتراح تغيير الأسعار الحالية للإدارة العليا وإدارة الشؤون المتصلة بالتسعير ، ومنها الأنواع المختلفة من الخصم وتحديد الوقت الملائم لتغيير السعر وحماية الموزع من مخاطر التغيير في السعر. (سمري ، 2010م ، ص 43).

إن الشركات التي تتعامل مع عملية التسعير بطرق مختلفة ، ففي الشركات الصغيرة تحدد الأسعار عادة بواسطة الإدارة العليا بدلاً من المسؤولين عن التسويق أو رجال البيع ، وفي الشركات الكبيرة يتم عادة تناول عملية التسعير بواسطة المديرين المسؤولين عن المنتجات ، وهنا تضع الإدارة العليا أهداف التسعير العامة وسياساتها ، كما أنها عادة تعتمد الأسعار التي تقترحها المستويات الأدنى. وفي الصناعات التي يكون بها التسعير عامل رئيسي تؤسس الشركات إدارة التسعير لتضع الأسعار أو تساعد الآخرين في تحديد الأسعار المناسبة ، وتتبع هذه الإدارة إما إدارة التسويق أو إدارة التمويل. (كوتلر ، 1997م ، ص ص 494-495).

يمارس البعض الآخر التأثير مثل مديري المبيعات ومديري الإنتاج ومديري التمويل والمحاسب. (عبد المحسن ، 1997م ، ص 186).

خامساً: أهداف التسعير

تعد أهداف التسعير ذات أهمية خاصة لارتباطها المباشر بأهداف المنظمة ككل ، وأن المرشد والموجه الأساسي في عملية التسعير هو الإستراتيجية الشاملة للمنظمة ، ويتضمن أهداف المنظمة جوانب مثل معدل النمو ، حصة السوق وتحقيق الأرباح ، ولقد تناول العديد من الكُتاب أهداف التسعير وأهمية تحديدها بالنسبة للمنظمات والأعمال ، إذ أنه وفقاً لهذه الأهداف تم تحديد سياسات التسعير إلى أنه كلما كانت أهداف المنظمة واضحة كلما سهل وضع وتحديد أهداف التسعير. (كوتلر ، 1997 ، ص 496).

يرى باحث آخر أن عملية اختيار وتحديد الأهداف التسعيرية هي عامل هام في اتخاذ القرارات السعرية ، لذلك يجب أن تكون أهداف التسعير واضحة ، وتتأكد المنشأة أن هذه الأهداف تتناسب مع أهداف المنظمة وخاصةً الأهداف التسويقية ، وتسبب الأهداف الغير متناسقة ارتباك وصراعات تعرقل المنظمة من انجاز أهدافها الكلية ، وتستخدم المنشأة أهداف سعرية متعددة. (خير الدين وآخرون ، 1994م ، ص ص 214-216).

من المهم أن يتم تحديد أهداف التسعير القصيرة الأجل والأهداف الطويلة الأجل لما لها من تأثير على تحديد الإستراتيجيات السعرية:

أهداف التسعير قصير الأجل

1. مواجهة المنافسة الحالية وعدم تشجيع المنافسين الجدد.
2. تحريك سريع للطلب.
3. الحصول على نقدية لمواجهة عجز السيولة لدى الشركة.
4. جذب موزعين أو وكلاء جدد.

أهداف التسعير طويلة الأجل

1. تحقيق عائد الاستثمار المطلوب.
 2. تحقيق الاستقرار السعري وكذلك هامش الربح.
 3. تحقيق حصة السوق المستهدفة.
 4. تجنب المخالفات الحكومية أو القانونية.
 5. المحافظة على القيادة السعرية في المجال.
 6. التمشي مع المعايير السائدة والبيئة المحيطة.
- من أهم أهداف التسعير :

1. البقاء والنمو

إن هدف البقاء في السوق من أهم الأهداف السعرية ، وخاصة للمنظمات التي تمتلك علامات تجارية مميزة ، وتعمل في ظل منافسة سعرية حادة وتغيرات ملحوظة في رغبات وأذوق المستهلكين ، وترى هذه المنظمات بأن الربح أقل أهمية من البقاء في السوق. (عزام ، حسونة ، الشيخ ، 2008م ، ص 282).

كما تسعى الشركات إلى تحقيق البقاء والاستمرار ، لأنه يكون الهدف الرئيسي في حالة مواجهة الشركات المنافسة الشديدة لأوضاع تغيير احتياجات العملاء ، أو تدهور الطاقة الإنتاجية ، وفي هذه الحالات ولضمان الاستمرار فإنه لابد من تخفيض الأسعار طالما أنها تغطي التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة ، فإن الشركة تستمر في الإنتاج وتستمر في مجالها ، وبالرغم من ذلك فإنه يجب على الشركة أن تتعلم كيف تضيف مزايا وتدفع قيمة الشركة أو تواجه التدهور والانهييار. (سمري ، 2010م ، ص 37).

2. تعظيم الربح

من الأهداف التي ترتبط بالربح تحقيق أقصى ربح حالي، وتحقيق معدل عائد معين على الاستثمار ، وفي تحقيق عائد حالي تحاول الكثير من الشركات أن تحدد أسعار منتجاتها بالشكل الذي يعظم من أرباحها الحالية ، فتقوم الشركة بتقدير حجم الطلب والتكاليف ، وذلك عند بدائل مختلفة لأسعار المنتج ، ثم يقع الاختيار على السعر الذي يحقق أقصى ربح حالي وتدفع نقدي ، ومعدل عائد جيد على الاستثمار.

توجد مشاكل مرتبطة بهدف تحقيق أقصى ربح ، فهذه الإستراتيجية تفرض أن الشركة لديها المعلومات عن الطلب والتكاليف ، وفي الحقيقة يكون من الصعب تقدير ذلك ، كما أنه بالتركيز على تحقيق وتعظيم الأرباح الحالية فإن الشركة تضحي بالأداء في الأجل الطويل ، كما أن الشركة لذلك تتجاهل تأثيرات المتغيرات أو ردود فعل المنافسين وكذلك القيود القانونية للأسعار. (سمري ، 2010م ، ص ص 37-38).

كما تحاول بعض المنظمات تعظيم أرباحها من خلال وضع أسعار تتوقف على حجم الطلب والتكاليف على أساس مستويات مختلفة للأسعار ، وبالتالي تحقيق أكبر قدر ممكن من الربح أو العائد على الاستثمار. (عزام ، حسون ، الشيخ ، 2008م ، ص 282).

3. زيادة الحصة السوقية

إن الشركات التي ترغب في تعظيم مبيعاتها عليها أن تثبت وضعها في السوق ، وتطبيق إستراتيجية تكاليف منخفضة لتحقيق ربحية جديدة ، والانتباه للمنافسين وعناصر المزيج التسويقي الأخرى تجنباً للمخاطر. (عزام ، الزعبي ، 2011م ، ص 50).

كما تؤمن المنظمات المتميزة في السوق بأن كلما كان حجم المبيعات في السوق كبير ، يؤدي هذا إلى تحقيق ربحية المدى البعيد في سوق حصتها فيه عالية ، وهنا على هذه المنظمات أن تطبق إستراتيجية اختراق السوق بسعر منخفض لزيادة حصتها السوقية بشكل حذر ، وخاصة إن إستراتيجية السعر المنخفض تطبق في حالات معينة، وهي:

أ. السوق الحساس بشكل عالي نحو الأسعار.

ب.زيادة المبيعات تؤدي إلى انخفاض تكاليف الإنتاج والتوزيع.

ج. إن تخفيض الأسعار سيعيد المنافسة الحالية والمتوقعة. (عزام ، حسونة ، الشيخ ، 2008م ، ص 282).

4. قيادة جودة المنتج

إن بعض الشركات تطرح منتجات ذات نوعية عالية واستثمار مالي وتكاليف عالية للإنتاج وما يرافقها وأسعارها عالية ، ذلك بهدف قيادة جودة المنتج في السوق. (عزام، الزعبي ، 2011م ، ص 50).

حيث يفضل كثير من الشركات وضع أسعار عالية لكشط السوق ، ويمكن أن ينتج كشط السوق عند توافر بعض شروط منها:

أ. توافر عدد كافي من المشتريين الذين يمثلون الطلب على المنتج.

ب.تكلفة الوحدة عند إنتاج كمية محدودة ليست كبيرة بالشكل الذي يقضي على المزايا التي يمكن تحقيقها من زيادة الأسعار.

ج. لا يحقق السعر العالي المبدئي للمنتج اجتذاب مزيد من المنافسين للسوق.

د. إن السعر العالي يرتبط ويعبر عن انطباع بأن المنتج هو المنتج المميز.

5. مواجهة أو منع المنافسة

يناسب هذا الهدف العديد من الشركات وبصورة خاصة تلك التي تعمل في صناعة تتميز بنمطية منتجاتها ، ووجود شركات قائمة بالسوق ويناسب أيضاً الشركات التي لا تستطيع التحكم في العوامل المحددة لأسعارها ، وبالتالي تستخدم مدخل اتباع القائد حتى يتسنى لها مواجهة المنافسة أو الحد منها. (سمري ، 2010م ، ص39).

6. هدف الوضع الراهن ، المنافسة غير السعرية

تجد أن بعض الشركات تكون في وضع مرغوب ولا تطمح لما هو أكثر ، ولهذا فهي تحدد هدفها بالمحافظة على الوضع الراهن والذي يركز على عدة أبعاد ، وهي:

1. المحافظة على حصة سوقية معينة.
2. مواجهة المنافسين بدون صراع.
3. تحقيق استقرار في الأسعار.
4. المحافظة على صورة ايجابية لدى عامة الناس.

من هنا فههدف الوضع الراهن يمكن أن يقلل من درجة المخاطرة للشركة من خلال مساعدته في استقرار الطلب على منتجاتها ، وترتكز هذه الطريقة على المنافسة غير السعرية. (عزام ،حسونة ، الشيخ ، 2008م ، ص 283).

عمليات التسعير وفقاً لـ:

1. مراحل الدورة الاقتصادية

إن سياسات وطرق التسعير للمنتجات تتأثر بالأوضاع الاقتصادية المحيطة بمنظمات الأعمال ، على اعتبار ان هذه المنظمات هي جزء من الاقتصاد الوطني ومكوناته ، ولأن الاقتصاد له دورة حياة تمر في عدة مراحل ، فإن السعر ومستوياته المناسبة ستتأثر تأثيراً واسعاً بهذه الدورة ومراحلها كالتالي:

أ. مرحلة الانتعاش والرواج

في هذه المرحلة يرتفع الطلب على المنتجات لأسباب منها ارتفاع القدرة الشرائية للزبائن وضخامة الانفاق الحكومي على المشاريع الاقتصادية المختلفة ، وتوفر فرص العمل ويكثر المنافسين وتعدد المنتجات وأنواعها ، وعليه لن يكون لشركة واحدة الحرية الكلية في تحديد أسعارها ، ولكن السعر المفروض هو السعر المقبول من قبل أغلبية المنافسين.

ب. مرحلة الكساد والركود

ففي هذه المرحلة ينخفض الانفاق الاستثماري على المشاريع وتنخفض عملية التنمية الاقتصادية ، وتتأثر الأسعار بعدة عوامل ومنها: التضخم كما وتعاني البيئة الاقتصادية للشركات من حركة الانكماش لفترة زمنية طويلة ، وهنا لا بد لمنظمات الأعمال من وضع أسعار أكثر قبولاً ورغبةً من قبل المشتريين الحاليين والمحتملين في

السوق لتحقيق هوامش ربحية معقولة ، وكلف كلية يجب ترشيدها من وقت لآخر مع تحقيق مبيعات معقولة ، وبشكل مستمر. (عبيدات ، 2014م ، ص ص 70-72).

2. مراحل دورة حياة المنتج

أ. التسعير في مرحلة التقدم

إن منظمات الأعمال نادراً ما تقدم منتجاً جديدة ولأول مرة ، لأن الحداثة تعني أن يقدم لأول مرة ، فخصائص المنتج الجديد أنه يشبع حاجة جديدة لم تكن مشبعة من قبل ، وأن يحمي المنتج نفسه ومنظّمته فترة من الزمن ، مع تغير جذري في أنماط سلوك من استخدموه ، وأن يقدم تكنولوجيا لم تكن موجودة ، وعليه فإن بدائل التسعير للمنتج الجديد هي:

i. أن يسعر بأعلى الأسعار فتطبق الشركة السعر الكاشط.

ii. إذا كان هنالك بدائل راسخة للمنتج فعلية وضع سياسة سعرية كما يسعر المنافسون الذي يقدمون هذه البدائل أولاً.

iii. إذا كانت السلعة الجديدة ميسرة ولها عدة بدائل ، فالسعر المنخفض هو الأحسن ببيع أكبر كمية وتحقيق أكبر حصة سوقية.

ب. التسعير في مرحلة النمو

لأن شكل المنافسة في هذه المرحلة تتحول من حالة الاحتكار الكامل إلى احتكار القلة فإن الأسعار هي وفقاً لسياسة الحرب السعرية من خلال تحليل الحملات الإعلانية والترويجية.

ج. التسعير في مرحلة النضوج

هنا تحافظ الشركات على مستوى أسعار معينة للمنتجات ، وقد لتجاً بعض الشركات إلى خفض الأسعار وبشكل مدروس ، لخلق الطلب وزيادة الحصة السوقية وحجم المبيعات.

د. التسعير في مرحلة الانحدار

هنا تمتاز بضعف المنافسة وانخفاض حاد في المبيعات ، وعليه فالسعر هو الأفضل للحصول على أية أموال من عملية التصفية للاصول والمعدات والآلات. (عزام ، الزعبي ، 2011م ، ص 53).

سادساً: سياسات التسعير

إن السياسات السعرية المحددة بعناية هي المدخل المناسب من أجل مواجهة المواقف المتفردة للتسعير. فالتسويق له سياسات للمنتجات وسياسة للعملاء وكذلك سياسات لقنوات التوزيع ، إن قرارات التسعير تبقى تكراراً خليطاً من القرارات الخاصة ، ففي كثير من المنظمات التي تدار بشكل جيد يتم التعامل مع سياسات التسعير في المواقف الصعبة والأزمات فقط ، هذا المدخل لعملية إدارة الأسعار لا يشجع على عملية التحليل المنتظم الذي تتطلبه سياسات الأسعار التي يعتمد عليها بشكل دائم في مجال التسعير (Claret , Phadke, 1995, P.25).

إنه من المهم أن تشمل خطوات التسعير عملية مراجعة أداء الأسعار ، وكذلك للتأكد من تحقيق الأسعار للأهداف التي وضعت من أجلها واتخاذ اللازم في حالة ما تكون نتيجة الأداء عكس ذلك ، فبالرغم من نظريات التسعير وأساليب تحديده فإنه ليس هناك ضمان بأن السعر الذي حدد هو السعر المناسب ، لذا فإن السعر المحدد دائماً ما يكون تحت الاختبار ، ويحتاج لمراجعة مستمرة تختلف فتراتها من منتج لآخر ومن صناعة لأخرى ومن سوق لآخر ، وقد ينشأ عن مراجعة أداء الأسعار اكتشاف أن السعر أعلى أو أقل مما يجب ، وهنا يتطلب الأمر اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة، وسوف يتم تناول سياسات التسعير على النحو التالي: (ببيع ، السباعي ، ب.ت، ص 185)

1. سياسة السعر (الموحد)

إن اتباع سياسة السعر الواحد تسمح ببيع السلعة بنفس السعر لكل المستهلكين في الأسواق المختلفة تحت ظروف معينة (الوقت ، المكان ، طريقة الدفع ، الخصومات ، المسموحات) ، وتوفر سياسة السعر الواحد الوقت ، وحيث أن المساومة لا تلعب أي دور إلا أنها أقل شيوعاً في مجتمعات الدول النامية ، حيث تستخدم سياسة المساومة السعرية كما أن اتباع هذه السياسة لا يمنع المنشأة من تغيير السعر الذي تباع به سلعتها كلما تطلبت الظروف ، وذلك بشرط أن تباع السلعة بالسعر الجديد لجميع المستهلكين (خير الدين وآخرون ، 1994م ، ص 232).

تعتبر هذه السياسة عادلة خاصة للمشتريين الصغار ، وتوفر وقت رجال البيع والعاملين في إدارة لتنفيذ اختلاف الأسعار حسب نوع المشتري والكمية المشتراة ،

وتعتبر هذه السياسة سهلة التنفيذ ، كما أنها تؤدي إلى عدم التركيز على السعر في الترويج عن السلعة ، والعمل على إبراز خصائصها الأخرى للاقناع بشرائها ، ولا يمكن اقناع كبار المشتريين بعدالة هذه السياسة لهم ، مما يجعلهم لا يشترون السلعة موحدة السعر إلا إذا كانت مطلوبة تماماً في السوق. (بازرعة ، 1996م - 1997م ، ص 349)

2. سياسة السعر المتغير

يتوقف السعر في هذه الحالة على قدرة العميل على المساومة ، وما يحكم المنتج من ظروف أخرى كأسعار المنافسة إذا كانت هي الأخرى متغيرة أو غير ذلك ، وحينئذ يلتزم المنتج بحد أدنى للسعر الذي سيباع بأكثر منه كثيراً أو قليلاً ، وفقاً لما تسفر عنه مفاوضات التعاقد مع العميل أو الكمية التي يشتريها أو طريقته في سداد الثمن.

قد يتم البيع بسعر متغير على أساس الأسعار التي تقدم لكل فئة من فئات العملاء ، أو لكل سوق من الأسواق أو اختلاف نسبة الخصم النقدي أو خصم الكمية أو الخصم التجاري (كخصم الجملة أو التجزئة وعمولة الوكيل).

بالرغم من ندرة اتباع هذه السياسة في التعامل مع تجار التجزئة ، فإنها غالبية الاتباع في المعاملات ما بين المنتجين ومتاجر الجملة ، وحيث تقوم معظم الصفقات على المساومة وبخاصة في مجتمعات الرأسمالية.

مما تتسم به سياسة السعر المتغير من مزايا أن المنتج يتاح له قدر من المرونة في التسعير ، فيستطيع أن يجاري أسعار المنافسين بسهولة ، كما نجد كبر حجم الصفقة يبرر ما يبذله من جهد في المساومة ، إذ يحقق الفرق الطفيف في ثمن الوحدة من السلعة مبلغاً كبيراً لا يستهان به في الصفقة كلها ، وفضلاً عن هذا فإن اختلاف مناطق السوق أو التباين في مخاطر الائتمان بين العملاء يبرر اتباع هذه السياسة ، أما العيوب التي تترتب على البيع بأسعار مختلفة ، فتقلص في إضعاف الثقة في المنتج بين العملاء بغير حق أو منطق معقول ، كما إن المتعامل الذي لا يحسن المساومة أو لا يميل إليها يظلم بالمقارنة مع غيره الذي يحصل على أسعار أرخص لأسباب شخصية غير موضوعية ، كذلك فإن اتباع هذه السياسة يميل إلى مندوبي البيع التابع للمنتج نحو البيع بالحد الأدنى للسعر المقرر ، لكي يحقق أكبر قدر من المبيعات بغض النظر عن أي شئ آخر ، كما تصعب الرقابة على الباعة المتجولين. هذا وكثيراً ما يتبع بعض

المنتجين سياسة وسطى إذ يبيعون بسعر متغير ولكن على هدى من قواعد ثابتة تطبق على كل فئة من فئات المشترين ممن يتفوقون في الظروف. (عساف ، ب. ت ، ص 179-180).

3. سياسة التمکن من السوق

يطلق على هذه السياسة أيضاً سياسة (اختراق السوق) ، أنه يسعى المخطط التسويقي من هذه السياسة إلى تعظيم الكمية المباعة ، أي الحصول على أكبر حجم ممكن من المبيعات ومن الحصص السوقية للمنشأة ، وذلك عن طريق عرض منتجات المنشأة بأقل سعر ممكن أو بسعر معتدل يتناسب مع فئات عريضة من المستهلكين ، وتقبل المنشأة على هذه السياسة بهدف منع المنافسين من البداية لدخول السوق ، إلا أن تطبيق هذه السياسة يحمل الكثير من المخاطر إذا لم تحقق المنشأة المبيعات التي تزيد عن نقدية التعادل ، ويتطلب توافر مجموعة من الاشتراطات في مقدمتها:

- ضرورة توافر مرونة عالية للطلب على السلعة وامكانية تجاوب المستهلكين مع تخفيض الأسعار.

- امكانية تحقيق وفورات اقتصادية للمنشأة تسهم في تخفيض الأسعار نتيجة أرقام مبيعات مرتفعة.

- التشابه في مواصفات السلع المقدمة مع مواصفات سلع موجودة في السوق وامكانية المنافسين من دخول السوق بسرعة.

هذا وتحتاج هذه السياسة من المنشأة إلى توافر جهود ترويجية قوية للتعريف بخصائص السلعة وأسعارها ، وأن تتوخى المنشأة الدقة في تقدير السعر ، إذ أن رفع السعر في المستقبل قد يقابل بنتائج عكسية من جانب المستهلكين ، ويشير كثير من الكُتاب إلى أن هذه السياسة يمكن اتباعها في حالة تسعير المنتجات الجديدة.

4. سياسة كشط السوق

يعتبر قرار تسعير المنتجات الجديدة من أهم قرارات التسعير ، وبالإضافة إلى سياسة التمکن من السوق فإن المنشأة يمكنها اتباع سياسة كشط السوق عند تسعير المنتجات الجديدة. إن هذه السياسة تُبنى على أساس تسعير السلعة بأعلى سعر ممكن ، حتى يقتصر الشراء على الذين يرغبون في دفع السعر المرتفع ، وبالتالي تؤدي هذه السياسة إلى كسب فئة من المشترين الذين لديهم الاستعداد لدفع السعر المرتفع ،

وتحاول المنشأة التي تتبع هذه السياسة بهدف كسب أكبر مبيعات ممكنة من السوق قبل ظهور المنافسين على مستوى كبير ، وبصفة عامة فإن سياسة كشط السوق يمكن أن تتحقق تحت شروط معينة منها ما يلي:

- تمتع السلعة بخصائص فريدة لا تتوافر في السلع الأخرى البديلة.
- إذا كان الطلب غير مرن في مرحلة التقديم في دورة حياة السلعة.
- رغبة المنشأة في المحافظة على مركزها في السوق بصفة دائمة وفي الأجل الطويل.
- إذا رغبت المنشأة في الحصول على تدفق نقدي يساعد على تغطية التكاليف وخاصة تكاليف البحوث والتطوير الخاصة بتقديم السلعة الجديدة.
- إذا أمكن تقسيم السوق إلى طبقات حسب الدخل والمقدرة الشرائية مع رغبة المنشأة في التركيز على فئات دخل مرتفعة. (خير الدين وآخرون ، 1994م ، ص 233-234).

سياسة التمييز في الأسعار

تتضمن سياسة التمييز في الأسعار بيع نفس السلعة بسعرين أو أكثر مع عدم اختلاف التكلفة الحدية ، ويختلف التمييز السعري وفقاً للأساس الذي يقوم عليه التمييز، وذلك كما يلي:

1. التمييز على أساس المستهلك

فمثلاً يعتبر التمييز في السعر حسب المستهلك في حالة بيع السيارة لمستهلك معين بسعر معين ، ثم بيع نفس السيارة لمستهلك آخر بسعر منخفض عن السعر الذي دفعه المستهلك الأول رغم تماثل السلعة المشتراة ، ويتوقف التمييز في السعر حسب المستهلك والمهارة الكبيرة للبائع ، للتعرف على أهمية المستهلك ومدى توفر معلومات عن السلعة لديه ، وخاصة أن هذا النوع من التمييز قد يؤدي إلى إساءة العلاقة بين المنشأة والمستهلك.

2. التمييز على أساس المنتجات

يحدث ذلك عن اختلاف أسعار مختلفة للسلعة الواحدة ، إلا أن فرق السعر لا يساوي فرق التكلفة ، مثال ذلك إنتاج ثلاثة بلون آخر غير اللون الأبيض ، الأمر الذي يكون له تأثير نفسي على المشتري بما يبرر دفعه لسعر أعلى.

3. التمييز على أساس المكان

تتضح هذه السياسة في تسعير مقاعد السينما ، حيث يتم تسعيرها بأسعار مختلفة حسب الطلب على الموقع بالنسبة لشاشة السينما ، بالرغم من تساوي نفقات تصنيع هذه المقاعد. ذلك أن التسعير المرتفع نسبياً لكل المقاعد سوف يزيد الضغط على المقاعد الخلفية وتبقى المقاعد الأمامية فارغة ، مما لا يحقق أكبر ربح ممكن تحقيقه ، لذلك فإن التسعير المنخفض نسبياً سيجعل هناك سباق بين المتفرجين ، ليُحظى كل منهم بأولوية المقاعد المفضلة ، وبالتالي اختلاف السعر حسب المكان يعطي فرصة لكل متفرج في اختيار المقعد الذي يتناسب مع قدرته ورغبته ، وبالتالي فهو وسيلة لتعظيم الربح.

4. التمييز على أساس الزمن

يستخدم هذا التمييز لمواجهة التغيير في الطلب على السلعة أو الخدمة في فترات الكساد والرواج أو في المواسم المختلفة ، مثال ذلك أسعار خدمات الإتصالات التليفونية الدولية، ففي أوقات الضغط على استخدام الإتصال الخارجي تسعر الدقيقة بسعر يختلف عن سعر الأوقات الأخرى.

طبقاً لهذه السياسة تحدد المنشأة عدداً من الأسعار لتغيير خطوط منتجاتها اعتقاداً منها أن المشتريين غير حساسين لاختلافات السعر الصغيرة في الأسعار ، فتقوم هذه السياسة على افتراض أن الطلب غير مرن لتلك المجموعات السلعية ، ولأن الأسعار جذابة فسوف يركز المستهلكون مشترياتهم بدون الإستجابة إلى التغيرات البسيطة في الأسعار (خير الدين وآخرون ، 1994م، ص 236 - 237).

سياسة تسعير منحنى الخبرة

في ظل هذه السياسة تقوم المنشأة بتثبيت أسعارها عن مستوى منخفض ، حتى أن المنافسين الذين ينتجون سلعهم بتكلفة عالية لا يمكن أن يتماشوا مع هذه السياسة ، وبذلك تستطيع المنشأة أن توسع نصيبها السوقي ، ويمكن تطبيق هذه السياسة إذا كانت المنشأة لديها خبرة في الإنتاج ، وتكون قادرة على تخفيض تكاليف التصنيع إلى معدل منخفض باستخدام أساليب متطورة (موارد ، مهارات ، آلات) ، ويوضح منحنى الخبرة العلاقة العكسية بين تكاليف الإنتاج للوحدة وكمية الإنتاج المتزايد ، وللحصول على ميزة من سياسة تسعير منحنى الخبرة يجب على المنشأة أن تحصل على نصيب سوقي قوي في مرحلة مبكرة من دورة حياة السلعة ، من هذه السياسة يجب على المنشأة أن

تفحص الهيكل التنافسي للسوق قبل وبعد استخدام منحى الخبرة. (خير الدين وآخرون، 1994م ، ص 238).

سياسة أسعار المكانة

يعتبر التسعير أحد الأدوات التي يمكن استخدامها بكفاءة في تحديد الصورة الذهنية لسلعة معينة ، فكما سبق أن رأينا أن بعض المستهلكين ينظرون إلى السلع كمجموعة من الإسهامات والمنافع المادية وغير المادية ، وهناك العديد من السلع التي تُشترى لأنها تدل على رمز معين أو مكانة اجتماعية معينة ، وبالإضافة إلى ذلك هناك بعض المستهلكين الذين يربطون بين سعر السلعة وجودتها على أساس ان السعر العالي يعكس دائماً جودة عالية في مثل هذه الحالات تقوم الشركة بتسعير منتجاتها بأسعار عالية تعكس المكانة التي سوف تعطىها السلعة للمستهلك ، ويتضح هذا في العديد من الشركات القائمة في السوق أو التي تتمتع بشهرة واسعة لجودة منتجاتها ، فعلى سبيل المثال فإن شركة رولز رويس الإنجليزية تسعر سياراتها على أساس أن المشتري لهذه السيارة سوف يفتتح بمركز ومكانة معينة ، وبدل اقتناؤه للسلعة على انتمائه فقط لطبقة اجتماعية معينة. (الصحن ، 1998م ، ص 316)

سياسة التسعير الايجاري

يمكن أن يكون الايجار لمدة زمنية يتفق عليها أو أن يكون الايجار تملكياً ، أي يمتلك المستأجر الآلة أو المعدة موضع الايجار بعد سداد الايجار لفترة زمنية معينة. وبعض الشركات تقوم بتأجير منتجاتها للمشتريين لفترة زمنية محددة ، مقابل دفع مبالغ معينة نظير الاستفادة من هذه المنتجات خلال هذه الفترة ، وينتشر اسلوب الاستئجار بالنسبة لبعض المنتجات ومنها الآلات والمعدات المكتبية والأجهزة الإحصائية والإلكترونية ومعدات البناء والتبريد والآلات المستخدمة في إنتاج الأحذية والغزل والنسيج ووسائل النقل المختلفة.

يحقق الاستئجار عدة مزايا للمنتج ، ومنها توسيع نطاق السوق وتقليل معارضة المشتريين المرتقبين الحصول على السلعة ، لما يدفعونه من مبالغ قليلة مقابل استئجارها، ويحقق الاستئجار ثباتاً نسبياً لإيرادات المنتج خاصة إذا كان الايجار على أساس مبالغ ثابتة ، مما يقلل من تذبذب إيرادات خاصة في فترات الكساد ، وبالرغم من تذبذبها في حالة تحديد الايجار على أساس كمية المنتج أو عدد ساعات التشغيل ،

ويؤدي هذا الأسلوب إلى توطيد العلاقة بين المنتج والمستأجر ، وسيطرته على الآلة المستأجرة وتوقيت تطويرها وتقييم الموديلات الجديدة منها ، وأيضاً على استعمالها من جانب المستأجر وغالباً ما يحقق المنتج مبيعات ضخمة من الأدوات اللازمة لتشغيل الآلات المستأجرة.

تتعرض الشركات التي تعتمد على أسلوب التأجير لعدد كبير من المخاطر ، خاصة عند ظهور موديلات منافسة جديدة ، مما يجعل المنتجات الحالية متقدمة ومن ثم فإن تطوير المنتجات مهم جداً بالنسبة لهذه الشركات ، ويؤدي تقادم منتجات شركة أخرى معينة والغاء عقود التأجير نتيجة لذلك إلى تحقيق خسائر ضخمة ، نظراً لكبر قيمة كل من الآلات الموجودة لديها ، ويعتبر التسعير من الأمور المعقدة في هذه الشركات.

يحقق أسلوب الاستئجار مزايا متعددة للمستأجر ، خاصة إذا كان رأسماله محدوداً ، حيث يقلل من الأعباء المتعلقة بالحصول على الأموال اللازمة للشراء ، وبالنسبة للشركات التي تتوفر لديها مثل هذه الأموال فإن الاستئجار يؤدي إلى استثمار أموالها في مجالات أخرى تحقق له عائد استثمار مرتفع ، ويقلل الاستئجار من مخاطر التقادم ، والتي قد تتعرض لها الشركات التي تشتري مثل هذه الآلات نتيجة ظهور منتجات جديدة وتطوير المنتجات الحالية ، بالإضافة إلى الاستفادة من الخدمات التي يقدمها منتج المعدات المستأجرة ، وأخيراً فإن إيجار المعدات يخصم من الأرباح الخاضعة للضرائب ، وتعتبر هذه الميزة هامة في الدول التي تزداد فيها معدلات الضرائب. (بازرعة ، 1966م ، ص 352-353).

سياسات التسعير النفسي

إن التسعير النفسي هو بمثابة سياسة سعرية تعكس آثاراً تؤدي إلى إثارة الدوافع العاطفية لدى العملاء ، وتعتمد معظم إستراتيجيات التسعير بشكل أو بآخر على جزء من الجوانب النفسية ، إذ أن المستهلك قد يستريح لإستراتيجية التسعير وفقاً للمجموعات ، حيث يتوقع أن يجد ما يحتاجه خلال مدى معين من الأسعار يتناسب مع دخله ، كما إن البيع بأسعار أقل تستهوي بعض المستهلكين وتجعلهم يقبلون على الشراء ، وبالتالي فإن معظم هذه المداخل السعرية ترتبط بصورة أو بأخرى لبعض الجوانب النفسية ، وفي مقدمة ذلك تسعير السلع بأسلوب يعطيها المكانة ، إذ يربط

الكثير من المستهلكين بين جودة السلعة وبين سعرها ، ويعتبر اسخدام الأرقام الكسرية أحد أشكال التسعير النفسي ، وكذلك التسعير وفقاً لنوعية السوق أي وفقاً لتجزئة السوق. (عبد الحميد ، 1997م ، ص 408).

سياسة التسعير الترويجي

باعتبار أن السعر عنصر في المزيج التسويقي وغالباً ما يتناسق مع الترويج ، وهذان المتغيرات (السعر ، الترويج) يرتبطان في بعض الأحيان إذا كانت السياسة السعرية تتجه ناحية الترويج ، ومن أمثلة التسعير الترويجي سعر القادة وتسعير الأحداث الخاصة. (خير الدين وآخرون ، 1994م ، ص 237).

يستخدم التسعير كسلاح فعال في الأغراض الترويجية ، إذ يشير هذا التسعير إلى البيع بأسعار أقل للمتعاملين ، أو منح مزايا إضافية لكل من المتعاملين أو الموزعين ، ومن الوسائل لأخرى المرتبطة بالسعر الهدايا الترويجية والتذكارية والكوبونات وغيرها ، وبالتالي فإن كل منها يؤكد على تخفيض الأسعار إما بشكل مباشر أو غير مباشر ، ومن أهم السياسات المستخدمة في هذا الصدد اسلوب الأسعار الرائدة (القائدة) ومبيعات الفرص والأسعار المترابطة. (عبد الحميد ، 1997م ، ص 410)

سياسة التسعير الوظيفي

تستخدم سياسات التسعير الوظيفي بواسطة بعض الأشخاص لديهم مهارات كبيرة وخبرة في مجالات وأنشطة معينة ، مثل الأطباء الذين يوفرون خدمة الكشف على المرضى وترتبط أسعارهم مباشرة بالوقت ، وبناءً عليه تحدد أسعار الكشف في العيادات الخاصة وأيضاً أسعار التعامل مع المحامين ، ومفهوم سياسة التسعير الوظيفي تتضمن مفهوم وجود مسئولية لدى هؤلاء الأفراد بعدم تقاضي مبالغ أكثر من المحدد(عبد الحميد ، 1997م ، ص 411)

سياسة الخصم والمسموحات

هذا النوع من السياسات يتعلق بتعديل السعر كما يتناسب مع بعض الظروف السوقية، ويطلق عليها البعض سياسات إدارة السعر ، ومن تلك الظروف السوقية أن تتم مبيعات بكميات مختلفة ، واتباع سياسات ائتمان وتحصيل في عمليات البيع ،

مبيعات تتم لأنواع مختلفة من الوسطاء الذين يؤدون وظائف مساعدة مختلفة تدعم جهود تسويق المنشأة أو مبيعات تتم لمشتريين وفي مواقع جغرافية مختلفة.

أنه يطلب عادة من مستهلكيه وموزعيه دفع قيمة السلعة وفقاً لقائمة أسعار ثابتة لسلعة وخدماته ، وعادة يأخذ المنتج في الحسبان مجموعة من العوامل عند وضع قائمة الأسعار الخاصة به ، وفي مقدمتها توقع ارتفاع الأسعار في المستقبل ، حيث أن القائمة عادة ما تطبع بشكل معين ويصبح المنتج ملتزماً بما جاء بها من أسعار خلال مدة زمنية قائمة ، كما إن قائمة الأسعار قد لا تضع أساساً للمفاضلة بين عميل وغيره وفقاً لموقعه في هيكل التوزيع ، إما وفقاً لكميات التعامل أو أي اعتبارات أخرى ، لذا فإن لهذه الامور أو غيرها يلجأ المنتج أو الموزع إلى وضع هيكل للخصم والمسموحات يأخذ في حسابه تلافي العيوب الناشئة عن الاعتماد على قائمة أسعار محددة مقدماً ، ومن أهم أنواع الخصم والمسموحات الشائعة في سوق الخصم التجاري وخصومات الكمية ومسموحات الترويج والخصم النقدي والضمان عن خفض الأسعار. (عبد الحميد، 1997م ، ص 412).

المبحث الثاني قرارات التسعير

أولاً: مدخل قرارات التسعير :

تعد قرارات التسعير من اهم القرارات الادارية في الوحدة الاقتصادية إذ تؤثر قرارات التسعير في الوحدة الاقتصادية من حيث بقائها واستمرارها وذلك من خلال تأثيرها في كمية المبيعات، فالبيع بأسعار منخفضة قد يؤدي إلى تحقيق خسائر تلحق الوحدة الاقتصادية ومن ثم يؤدي إلى فشلها ، بينما البيع بأسعار عالية يؤدي إلى انخفاض كمية المبيعات ومن ثم عدم قدرة عائد المساهمة في تغطية التكاليف التالية وبالتالي تحقيق خسائر .

يصنف قرار التسعير بأنه واحد من اهم القرارات التي يتم اتخاذها في الوحدة الاقتصادية ، وانه اذا كان السعر المحدد عالياً جداً فإنه لن يكون هنالك طلب واذا كان السعر المحدد منخفض جداً فان الوحدة الاقتصادية سوف تحصل على ربح اقل من الربح المطلوب (Weetman, 2001, P.2) .

كما تعرف قرارات التسعير بانها وضع سعر البيع للمنتجات او الخدمات والتي تعد من القرارات المستقبلية المهمة للوحدة الاقتصادية ، اذ ان قرار التسعير له دور كبير في بقاء الوحدة الاقتصادية في الامد الطويل وذلك لأن عدم تغطي الكلفة أو عدم تحقيق هامش مناسب من الربح لغرض اعادة الاستثمار او التوسع يعني خروج الوحدة الاقتصادية تدريجياً من السوق ، ومن ثم ضعفها او عدم مقدرتها على اداء الدور المطلوب (Decostr and Sahafer, 1982, P.3001) .

يعتبر السعر احد جوانب العمل في المنظمات سواء كانت هادفة للربح او غير ربحية وفي بعض الثقافات يصل التجار والمشتريين إلى اتفاق حول الاسعار عن طريق المفاوضات والمقايضات وفي الاقتصاديات الموجهة ، وتقود الرقابة المركزية استخدام طرق التسعير على اساس التكلفة ، اما في اقتصاديات السوق فان السعر يتحدد نتيجة لعوامل عديدة منها العرض والطلب والمنافسة وفي الفترة الحالية تقوم العديد من الاقتصاديات الموجهة بالتحول إلى اقتصاديات السوق . ويتطلب ذلك ان يقوم رجال

الاعمال واداراتهم المحاسبية بالتحول من اسلوب حساب الاسعار وفقاً للتكلفة إلى الطرق الأخرى المستخدمة في التسعير وفقاً للسوق (Bhadke, 1995, P.20).

ان الاسعار في اي صناعة تتذبذب استجابة لطلب العملاء ووضع الاقتصاد الوطني والدخل الفردي والربحية في تلك الصناعة ، عوامل تتعلق بالسكان وغير ذلك من العوامل إلا انه على ما يبدو قد حدث تغيير اساسي في المنتصف الاول من التسعينات فالمستهلكين او العملاء وكذلك منظمات الاعمال اصبحوا يهتمون ويراقبون ميزانياتهم بشكل اكثر حرصاً في فترات الركود او الكساد ثم يبدأون في زيادة انفاقهم عندما يتحسن الاقتصاد (Thill, 1955, P.33 – Bovee, Houston 331) .

على مر التاريخ كانت تحدد الاسعار من خلال مفاوضات البائعين والمشتريين مع بعضهم البعض ، فيحاول البائعون البيع باسعار اعلى مما يتوقعون ، كما ان المشتريين يعرضون الشراء ويتوقعون الحصول على اسعار اقل ، ويتم التوصل إلى السعر المقبول للطرفين من خلال التفاوض والمقايضة .

تعتبر فكرة تحديد ووضع سعر واحد لكل المشتريين فكرة حديثة والتي نبعت مع التطور الذي حدث في تجارة التجزئة على نطاق كبير بنهاية القرن التاسع عشر ، وتقليدياً يعمل السعر كمحدد رئيسي لاختيار المشتري . ولا زالت هذه هي الحالة في الدول الفقيرة وبين المجموعات الفقيرة ، بالنسبة للسلع الاساسية وبالرغم من ان العوامل غير السعرية اصبحت اكثر اهمية بالنسبة لسلوك المستهلك في العقود الاخيرة، فان السعر لازال هو احد اكثر العناصر اهمية في تحديد كل من حصة الشركة في السوق ومقدار ربحيتها . وفي الحقيقة فان الاسعار اصبحت ذات تأثير متزايد في السنوات الاخيرة، ونظراً لان الدخول الحقيقية للمستهلكين تميل إلى الجمود وعدم الزيادة بل انها تميل للتناقص مما يؤدي بالمستهلكين إلى الاحساس بتناقص توقعاتهم في ضوء دخولهم ، فان النتيجة لذلك هي قيامهم بالتسوق بشكل اكثر حرصاً مما يؤدي بتجار التجزئة إلى تخفيض اسعارهم وبالتالي يضع تجار التجزئة ضغوطاً على المنتجين لتخفيض اسعارهم والنتيجة الاجمالية لذلك هي تميز السوق بزيادة عملية الخصم والعروض البيعية الترويجية . إن الحاجة لاتخاذ قرارات خاصة بالتسعير تحدث وفقاً لتغير الظروف لانواع مختلفة من السلع والخدمات والظروف الاساسية التي تؤدي إلى الحاجة إلى اتخاذ قرارات التسعير يمكن ان تتمثل في تقديم منتج جديد ،

التغير في الظروف الخارجية مثل المواد الخام ، التغير في الضرائب او الجمارك ، واعمال المنافسين سواء رفع او تخفيض الاسعار ، والتغيرات الداخلية مثل تقديم منتج جديد او القيام بعمليات جديدة ، أنشطة الترويج ، والتغير في هيكل السوق وحجمه .

تعتبر عملية تسعير المنتج الجديد اكثر مواقف التسعير - تكاملاً - التي يمكن ان تواجهها المنظمة ، وبصورة خاصة اذا لم يكن هناك منافسين موجودين بصورة مباشرة. وتكون المنظمة في مركز يمكنها من وضع الاهداف في اطار ظروفها والوسطاء الذين يتعاملون معها وكذلك العميل النهائي وتؤثر ثلاثة عوامل في تحديد سعر المنتج الجديد هي تحقيق القبول للمنتج الجديد ، الحفاظ على السوق في مواجهة المنافسة المتزايدة ، وتحقيق الارباح ، ويمكن ان يضاف إلى العوامل السابقة تحديد السعر بالشكل الذي يقلل من تدخل الحكومة (Kotler, 1997, P.494).

يعتبر التسعير من المشاكل التي تواجهها الادارة خاصة عند القيام بتسعير منتجاتها او خدماتها لأول مرة وذلك عند تقديم المنتجات او الخدمات الجديدة في السوق، او المنتجات او الخدمات الحالية في ظروف المنافسة، وايضاً عندما تتطلب الظروف الاقتصادية العامة او الظروف المنافسة او التشغيل في المشروع القيام بتغيير الاسعار الحالية بصفة دائمة او مؤقتة، وأخيراً عندما تقوم الشركة بانتاج عدد كبير من المنتجات المترابطة من حيث الطلب او التكلفة (بازرعة ، 1997م، ص 335) .

عند تحديد الاسعار يكون من المهم والضروري اتباع مدخل منظم ويتطلب ذلك معرفة السوق، العملاء والمنافسين ، ثم بعد ذلك نضع اهداف التسعير معتمدة على اساس فهم النظرية الاقتصادية ، وكذلك بعد اجراء دراسات وابحاث في مجال التسعير، ويمكن في هذه الحالة صياغة سياسات التسيير بالمنظمة. وتؤدي بحوث التسعير إلى توفير معلومات عن سلوك تكاليف المنظمة ، وخصائص الطلب ، هيكل المنافسة ، ويمكن ان يحسن التحليل الاحصائي القدرة على التنبؤ بالعوامل المؤثرة في التسعير ولاتخاذ قرار التسعير يجب ادراك ان العوامل التي يجب وضعها في الاعتبار هي عوامل معقدة وديناميكية وبالتاكيد عرضة لعدم دقة القياس ، كما ان هذه العوامل تتعامل مع السلوك المستقبلي وهي بذلك يجب ان تخضع لعمليات التنبؤ اذ ان تحليل التنبؤ يتعامل مع مستويات من الدقة والثقة وذلك بدلاً من ان يؤدي توافر بيانات سليمة ومحددة (Clarel & Phadke, 1995, PP.20 – 21).

مما سبق يمكن القول ان قرارات التسعير ما هي إلا مرحلة تأتي بعد وضع سياسات التسعير التي تم وضعها من قبل الوحدة الاقتصادية ، التي هي عبارة عن الاطار العام الذي يرسم ويحدد فيه كل من العوامل والاهداف والاتجاهات التي سوف تؤثر على قرارات التسعير ، فلا بد من معرفة كل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة بقرارات التسعير كالاتي :

ثانياً: العوامل المؤثرة على قرارات التسعير :

1.العوامل الداخلية المؤثرة على قرارات التسعير :

أ.الاهداف التنظيمية والتسويقية :

يقوم مدراء التسويق بتحديد اسعار المنتجات انسجاماً مع اهداف ورسالة الشركة، فاذا كانت تسعى الشركة إلى ان تضع لها مكانة وقيمة خاصة في السوق فان الاسعار المحددة للمنتجات او الخدمات التي تقدمها يجب ان تتوافق مع مستوى جودتها، ولكن في هذه الحالة عند وضع الاسعار يجب ان تأخذ بعين الاعتبار الهدف الذي وضعتة الشركة أصلاً لها (سرور ، 2009، ص 591).

يحاول رجل البيع ان يحدد مستوى اسعار تتناسب مع اهداف المنظمة، فاذا كانت واحدة من الاهداف التسويقية للمنظمة هي زيادة عدد الوحدات المباعة نسبة 12% مع نهاية العام القادم وتفترض ان المشتريين لديهم حساسية لسعر السلعة ، فان زيادة السعر او جعله اعلى من المستوى المتوسط في السوق لا يتماشى مع اهداف المنظمة البيعية، وبصورة عامة فان اهداف البيع هي المحافظة على مستوى المبيعات او نموها والمحافظة على النصيب البيعي للمنشأة او نموه .

الجدير بالذكر ان المحافظة على نصيب السوق او زيادته لا تعتمد على نمو مبيعات الصناعة، فيمكن للمنشأة ان تزيد من نصيبها في السوق حتى لو انخفضت مبيعات الصناعة ، ومن ناحية اخرى يمكن للمنشأة ان تزيد من مبيعاتها بينما يبقى نصيبها السوقي كما هو او يقل بغرض نمو السوق الكلي (ماكدونالد ، 1996، ص 272 - 273).

ب.استراتيجية المزيج السوقي :

يجب ان تتفق قرارات التسعير مع قرارات تعميم المنتج وتوزيعه وترويجه لتكوين برنامج تسويقي فعال ومنسق ويمكن ان يؤثر بالقرارات التي تتخذ لمتغيرات

المزيج التسويقي على قرارات التسعير ، وهنا يكون السعر عاملاً هاماً حاسماً في استراتيجية تحديد موقع المنتج والذي يحدد سوق المنتج ومناقسته وتصحيحه بأساليب تدعيم هذه الاستراتيجية بأسلوب التكلفة المستهدفة التي هي سلاح استراتيجي فعال الكلفة المستخدمة للعملية المختارة بتنظيم المنتج الجديد أولاً وتحديد تكلفته ، أي انه يبدأ بسعر مثالي بناءً على اعتبارات الزبون ويستهدف بعد ذلك التكاليف التي تضمن انه يحقق هذا السعر (سرور ، 2009م، ص 591).

يمثل السعر عنصراً فعالاً ضمن عناصر المزيج السوقي (المنتج ، التوزيع ، الترويج)، وبالتالي فان كل عنصر من عناصر المزيج التسويقي يؤثر ويتأثر بالعنصر الآخر ومن هنا فان كل عنصر من العناصر له تأثير مباشر على اتخاذ قرارات الاسعار ، ففي كثير من الاحيان يربط المشتري بين سعر السلعة وجودتها فاذا كان السعر مرتفعاً يعني ان سعر الجودة عالي فالعلاقة بين السعر وجودة السلعة تؤثر على التصور الذهني للمستهلك لكافة الاصناف والماركات بالاسواق ويرتبط سعر السلعة بعملية التوزيع كما تتأثر ايضاً بطريقة الترويج بالسعر (سمري، 2010م، ص 69-70).

ج. التكاليف:

يعد هذا العامل من ابرز العوامل تأثيراً في قرارات التسعير لكون الكلفة تؤثر باتجاه الارباح ومستوى الاسعار فالمعادلة التقليدية للسعر :

$$\text{السعر} = \text{التكاليف} + \text{الارباح}$$

لكن في بعض الحالات ولاغراض المنافسة قد تبيع الشركة دون الكلفة أي انها تحقق خسارة ولكنها تهدف لزيادة حصتها السوقية، إلا ان هذا الهدف يتعارض على الامل البعيد مع هدفي البقاء والاستمرار ، لذلك عليها ان تعيد سياستها السعرية بما يغطي التكاليف الثابتة (البكري ، 2002م، ص 240).

تعتبر التكاليف في بعض الاحيان المحدد الرئيسي للسعر فقد يعتقد البعض ان عملية السعر لا تتعدى اضافة لهامش ربح معين على التكلفة لتحديد السعر وتكون التكاليف من تكلفة الانتاج وتكلفة البيع وتعتبر تكلفة الانتاج هي القاعدة الاولى التي يبدأ من عندها تحديد السعر والذي يتغير مع التغير في خطوط الانتاج لتغيير التكلفة بحيث ان الوصول إلى الحجم الامثل للانتاج يؤدي إلى تقليل تكلفة الوحدة للحد الأدنى وتتأثر

تكلفة الانتاج باسعار عوامل الانتاج المختلفة من عماله وآلات ومواد خام وغيرها وكلما زادت كفاءة المنشأة في شراء تلك العوامل واستخدامها كلما انخفضت تكلفة الانتاج .

بالنسبة لتكاليف البيع تتغير مصروفات البيع في كثير من المشروعات خاصة التجارية هي الجزء الاكبر من اجمالي التكاليف وفي نفس الوقت فان التغير في السعر يمكن ان يؤدي إلى التغير في حجم الطلب وبالتالي يؤثر على تكاليف المبيعات واذ ادى تخفيض السعر إلى زيادة الطلب فانه يمكن تخفيض تكاليف بيع الوحدة الواحدة وان استمر اجمالي تكاليف البيع بنفس الحجم (سمري ، 2010م، ص 69).

د. استجابة لتصورات الزبائن :

تمثل طلبات الزبائن عنصراً مهماً في جميع اوجه عمليات الوحدة الاقتصادية من مرحلة تصميم المنتج حتى تحديد سعر البيع فعلى سبيل المثال اذا اراد الزبائن منتج ذو جودة عالية فضلاً عن تحديد موقف الزبائن اتجاه الاستجابة وتحقيق عملية الشراء من ناحية اخرى فان الشركة لا تسعر منتجاتها باسعار اعلى من اسعار السوق (Hilton, 1999, P.620).

بذلك فان الزبائن يستطيعون التأثير في السعر من خلال تأثيرهم في الطلب كما يجب على الشركة ان تحدد قرارات التسعير من وجهة نظر الزبائن لان السعر العالي قد يجعل الزبائن يرفضون منتجات الوحدة الاقتصادية ومن ثم التوجه نحو المنتجات المنافسة (Horngren et.al., 2000, P. 422).

هـ. توقعات قنوات التوزيع :

عندما تتخذ القرارات المتعلقة بالتسعير فعلى المنتج ان ياخذ بعين الاعتبار التوقعات المختلفة من المشاركين في القناة التسويقية (الوسطاء ، تجار الجملة ، التجزئية) ، اذ ان هؤلاء يتوقعون المزيد من الارباح نظير قيامهم بالاعمال المناطة بهم عند توزيع المنتجات ، وبالتالي يتوقع المشاركون في القناة التسويقية بان المنتج سوف يتحمل مثل هذه التكاليف عند اقراره بالسعر (عبد الله ، 2014، ص 87).

يجب على المنتج ان ياخذ في اعتبارها توقعات افراد قنوات التوزيع عند صنع قرارات التسعير فمن المؤكد ان يتوقع الوسطاء الحصول على مكافآت مقابل ادائهم لوظيفة معينة ، ومقدار المكافآت المتوقعة ترتبط باداء الوسيط وخاصة اذا كان يعمل

في سوق تنافسي ويتوقع الوسطاء ان يقدم المنتج لهم خصومات في حالة الشراء بكميات كبيرة او الدفع الفوري ، كما يتوقع الوسطاء من الشركة تقديم مساعدات في بعض الانشطة مثل التدريب البيعي والاعلان وتنشيط المبيعات ، ومما لا شك فيه ان كل من هذه التوقعات تمثل تكلفة بالنسبة للشركة ولا بد ان ياخذها في اعتباره عند تحديد الاسعار (سمري ، 2010م، ص 70).

و.العوامل القانونية والسياسية :

هي الشروط الموضوعية من قبل الدولة والمستندة قانونياً ، وتكون الشركة ملزمة في اعتقادها عند مزاوله اعمالها ، حيث ان الدولة تضع هذه الاسعار والقوانين المحددة للاسعار حفاظاً على مصلحة المستهلك وحمايته من الاستغلال كما ان الاعتبارات السياسية لها علاقة بالسعر فعلى سبيل المثال اذا كانت الشركة في صناعة معينة وتجنبي ارباح عالية (البكري ، 2002م، ص 234) .

ان تحديد الاسعار في العديد من الشركات في ظل القوانين الحكومية تختلف قدر وشكل التدخل الحكومي وذلك باختلاف النظم الاقتصادية التي تتبعها الدولة ، ويتمثل التدخل الحكومي في تحديد الاسعار في اشكال عديدة قبل استخدام سياسة التسعير الجبري وتثبيت الاسعار عند مستوى معين او تحديد بالمعدلات التي يمكن لها زيادة الاسعار ، وقد تقوم الحكومة بوضع حد أعلى لسعر السلعة وفي كافة الاحوال فانه لا بد من وضع ذلك في الاعتبار عند وضع سياسات التسعير المختلفة .(سمري ، 2010م، ص 71).

2. العوامل الخارجية :

أ.السوق والطلب :

بينما تحدد التكاليف الحد الأدنى للاسعار فان السوق والطلب يحددان حددهما الاعلى ، ولذلك قبل تحديد الاسعار يجب ان يفهم المنتج العلاقة بين السعر والطلب لمنتجه وكيفية تغير علاقة السعر بالطلب لانواع المنتجين فضلاً عن معرفة تأثير ادراكات المشترين للسعر على قرار التسعير ، والجدير بالذكر بان حرية تسعير البائع تختلف طبقاً لاختلاف انواع السوق ، اذ يميز الاقتصاديين بين اربعة انواع للاسواق يكون لكل واحد منهم تحدي للسعر (سرور ، 2009م، ص 599).

عند قيام الاقتصاديون بدراسة الاسعار فانهم يبدون بتحديد منحني الطلب ، وهذا المنحنى يبين العلاقة بين الكمية المطلوبة والعوامل المختلفة التي تؤثر على هذه الكمية، وقد يتم تحديد المنحنى على مستوى الصناعة او مستوى الشركة، ولتسليط الضوء على

اثر السعر ثم التركيز على التغيرات فيه وافترض ما تبقى من العوامل المؤثرة على الكمية المباعة ثابتة، لذلك قام الاقتصاديون بالحديث عن منحى الطلب ويمكن تعريف هذا المنحى على انه يمثل العلاقة بين الكمية المباعة وسعر بيع الوحدة (الرجبي ، 2004م، ص 354).

ب. المنافسة :

تؤثر ردود افعال المنافسين على قرارات التسعير فمن جهة قد تجبر اسعار منتجات منافسة ما في بيئة الاعمال على تخفيض اسعارها ليكون تنافسياً ، ومن جهة اخرى فان المنتجات التي ليس لها منافسين سوف تضع اسعار اعلى ، وتجد ان منتجات المنافسين قد تؤثر في الطلب وتضغط بذلك على الشركات لتخفيض اسعار منتجاتها ، فضلاً ان هذه الشركات تاخذ بنظر الاعتبار رد فعل المنافسين عند اتخاذ قرارات التسعير (Horngren, et.al., 1997, P.431).

من المعلومات الشركة ترغب في بيع كامل منتجاتها وبالسعر المناسب لها ولكن وجود منافسين سوف يؤثر على اتخاذ قرار التسعير لمنتجاتها ، ففي الاسواق الراسمالية هنالك منافسة شديدة على بيع المنتجات للعملاء وفي تلك الاسواق، فالمنافسة المحلية والاجنبية ترغب باستحواذ حصة من السوق وتسويق منتجاتها ومن هنا فان تحديد الادارة لسعر المنتج تتوقع مقابلة ردود افعال المنافسين ، وهذا ذا اهمية بالغة في استراتيجية التسعير للمنتجات ويمكن جمع المعلومات عن الحالة المالية والتكنولوجية المتوفرة للمنافسين ومعرفة تكاليف وايرادات منتجاتهم، فهذه المعلومات تساعد على توقع ردود فعل المنافسين لتسعير منتجات المنشأة ، وفي حالات معينة قد تضطر المنشأة لتخفيض اسعارها للحفاظ على حصتها السوقية نتيجة لتخفيض المنافسين لاسعار منتجاتهم البديلة .

يعتبر توقع ردود المنافسين على تصميم المنتجات وتسعيرها ذا اهمية بالغة لادارة المنشأة مع وجود الصعوبات الكبرى لتحديد ومعرفة تلك التوقعات، فليكن اعتبار المنافسين انفسهم وعمالئهم وموظفيهم الحاليين والسابقين مصدر رئيسي لجمع المعلومات وتحديد استراتيجية التسعير ، ويعتبر تحليل المنتجات الى الاجزاء المختلفة مصدر آخر لجمع المعلومات عن منتجات المنافسين .

عليه فان على الشركة ان تأخذ عين الاعتبار المنافسة المحلية الاجنبية في السوق عند اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات (ظاهر ، 2002م، ص 230 - 231).

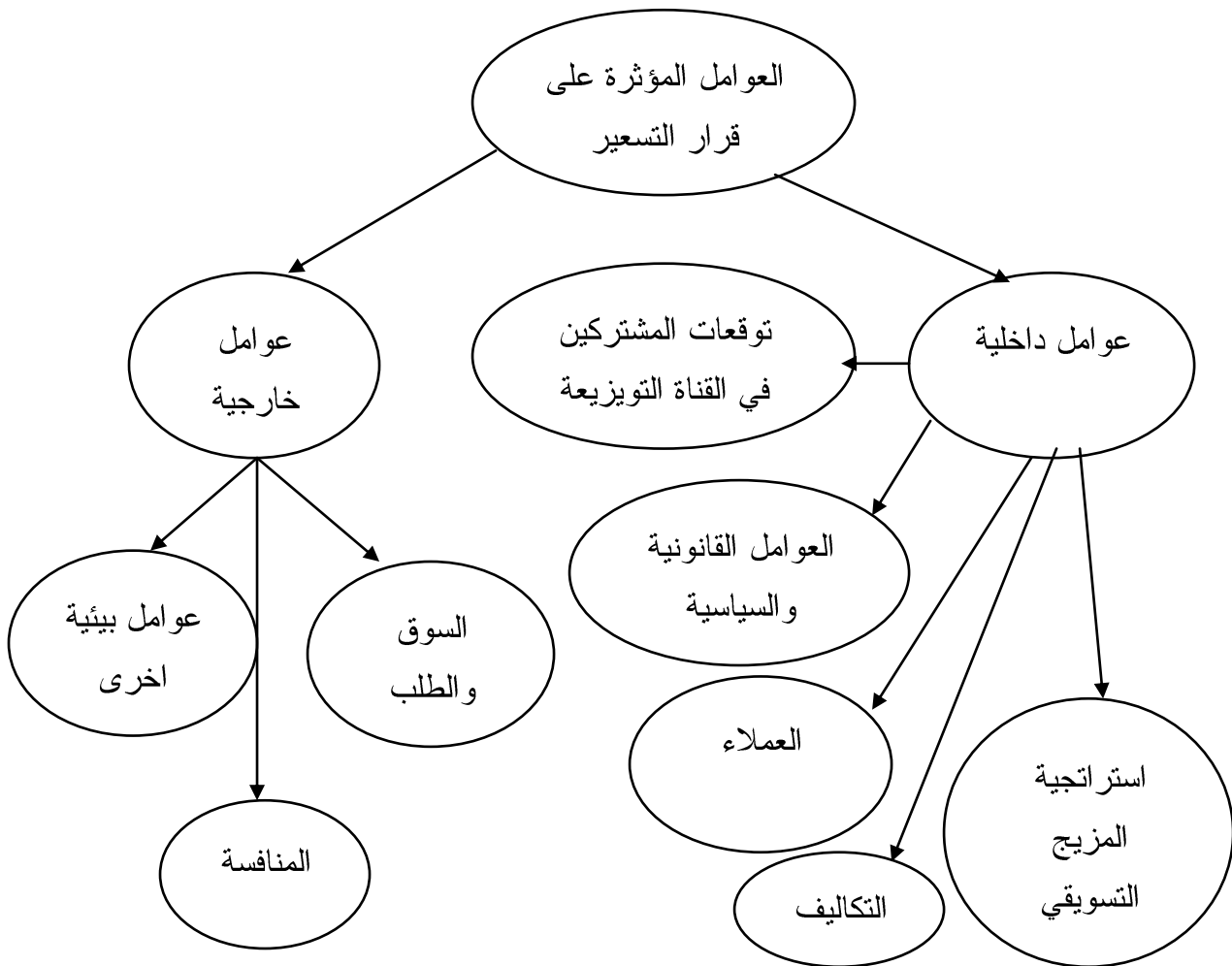
ج. عوامل بيئية اخرى :

عند تحديد الاسعار يجب ان تأخذ في نظر الاعتبار عدد من العوامل الاخرى في بيئتها الخارجية ، فيمكن ان يكون لظروف الاقتصادية تأثير قوي على استراتيجيات تسعير الشركة فتؤثر على العوامل الاقتصادية مثل الازدهار والكساد والتضخم ومعدلات الفائدة على قرارات التسعير لانها تؤثر على كل من تكاليف انتاج المنتج وادراكات المستهلك بسعر المنتج وقيمته، كما يجب ان تأخذ الشركة في الحسبان تأثير اسعارها على الاطراف الاخرى في بيئتها ايضاً (عبد الله ، 2014م، ص 88).

الشكل التالي يوضح العوامل التي تؤثر على قرارات التسعير :

شكل (1/2/2)

العوامل المؤثرة على قرارات التسعير



المصدر : اعداد الباحثة ، 2019م.

ثالثاً: طرق التسعير :

تقوم المنظمات بوضع اسعارها من خلال احدى طرق التسعير الشائعة والتي تتضمن واحداً او اكثر من تلك الاعتبارات الثلاثة الآتية (باعلوي ، 1996م، ص 141-146):

1. طرق التسعير التي تعتمد على التكلفة والتي من اهمها:

أ. طريقة التكلفة مع تحقيق هامش ربح .

ب. طريقة تحليل نقطة التعادل .

ج. طريقة العائد المستهدف .

2. طرق التسعير التي تعتمد على المشتري والتي من اهمها طريقة التسعير طبقاً لمدرجات العميل.

3. طرق التسعير التي تعتمد على المنافسة والتي من اهمها :

أ. طريقة السعر السائد في السوق .

ب. طريقة تسعير العطاءات (المناقصات).

1. طرق التسعير التي تعتمد على التكلفة :

أ. طريقة التكلفة مع تحقيق هامش ربح :

تعتبر هذه الطريقة من ابسط طرق التسعير واكثرها انتشاراً وتقوم هذه الطريقة على اساس اضافة نسبة محددة للتكلفة كهامش ربح ، فاذا كان مثلاً تاجر التجزئة يدفع 20 ريالاً لمنتج المياه الصحية مقابل القارورة الواحدة ثم يضيف إليها 10 ريالات لبيع القارورة الواحدة بمبلغ 30 ريال ، فان هذا يعني نسبة اضافة قدرها 50% على التكلفة وبالتالي فان اجمالي ربح التاجر هو 10 ريالات ، فاذا كانت تكلفة تشغيل المتجر عن كل قارورة مباعة تبلغ 8 ريالات فان ربح التاجر سيكون ريالين ، وقد يقوم منتج المياه الصحية بتسعير منتجه بنفس الطريقة فاذا كانت تكلفة انتاجه للقارورة الواحدة 16 ريالاً فقد يضيف إليها نسبة 25% ليحدد سعر بيعه للموزع بمبلغ 20 ريالاً .

يشيع استخدام هذه الطريقة لدى شركات المقاولات ولدى المهنيين من محامين ومحاسبين وغيرهم ، وتختلف نسبة الاضافة كثيراً في العديد من المنتجات حيث تعكس هذه النسبة الاختلافات بين المنتجات من حيث التكاليف والمبيعات وتميز المنتج .

من اهم عيوب هذه الطريقة انها تتجاهل المنافسة والطلب الحالي ولا شك ان هذا التجاهل قد يؤدي إلى عدم تحديد السعر الافضل إلا انه على الرغم من العيوب السابقة فان هذه الطريقة تمتلك العديد من المزايا التي تجعلها شائعة الاستخدام ومن هذه المزايا:

i. ان البائعين عادة ما تتوفر لديهم معلومات عن التكاليف اكثر من الطلب وبالتالي يسهل عليهم تحديد الاسعار وذلك بالعكس في حالة الاعتماد على الطلب مثلاً حيث يتطلب منهم تقدير الطلب الامر الذي قد يستلزم اجراء بحوث تسويقية وهي مكلفة وتستغرق وقتاً كبيراً .

ii. عند قيام جميع المنظمات التي تعمل في نفس الصناعة باستخدام هذه الطريقة في تحديد اسعارها تصبح متقاربة وهذا يؤدي إلى الحد من حرب الاسعار فيما بينها.

ب.طريقتا تحليل نقطة التعادل والعائد المستهدف :

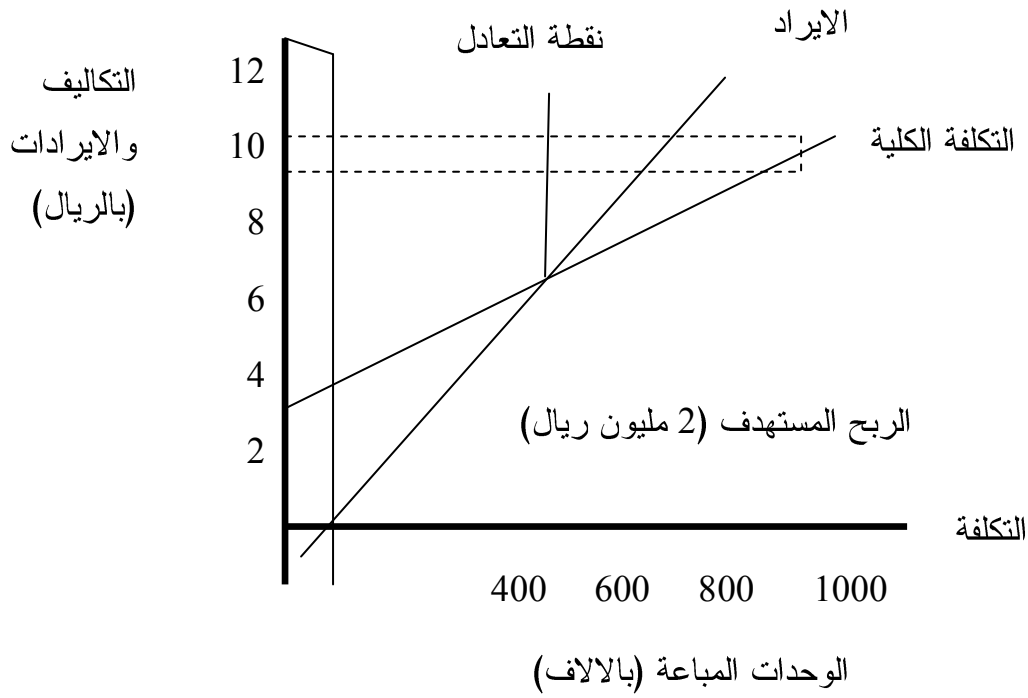
تعتبر نقطة التعادل والعائد المستهدف طريقة اخرى للتسعير على اساس التكلفة وفي هذه الطريقة تحدد المنظمة السعر الذي يتيح حجماً للمبيعات يتحقق عنده التعادل او السعر الذي تتحقق عنده كمية مبيعات تهيئ الربح المستهدف .

تستخدم هذه الطريقة مفهوم خريطة التعادل التي توضح كل من التكلفة الكلية والايراد الاجمالي المتوقع عند مستويات مختلفة من المبيعات .

خريطة التعادل

يوضح الشكل (2/2/2) التالي خريطة مفترضة للتعادل

شكل (2/2/2)
خريطة مفترضة للتعاادل



المصدر : باعلوي ، عبد الخالق أحمد ، مبادئ التسويق ، الامين للنشر ، صنعاء، 1996م ، ص 143.

يتضح من الشكل السابق ان التكاليف الثابتة تبلغ 6 مليون ريال بغض النظر عن حجم المبيعات ، اما التكاليف المتغيرة فهي تكلفة مضافة إلى التكلفة الثابتة تشكل التكلفة الكلية والتي تزيد مع الزيادة في حجم المبيعات ويتضح ايضاً من الشكل السابق ان منحنى الايراد الكلي يبدأ من الصفر ويرتفع مع كل وحدة مباعه ويعكس ميل منحنى اجمالي العوائد السعر وسعر الوحدة هنا 15 ريالاً مثلاً وعلى سبيل المثال تبلغ عوائد الشركة هنا 12 مليون ريال على مبيعات قدرها 800 الف وحدة او 15 ريالاً لكل وحدة .

عند سعر 15 ريالاً يجب ان تبيع الشركة 600 الف وحدة على الاقل لتبلغ نقطة التعادل اي حتى تغطي العوائد الاجمالية التكلفة الكلية واذا ارادت الشركة الحصول على 2 مليون ريال كارباح مستهدفة فانه يجب عليها ان تبيع على الاقل 800 الف وحدة بسعر 15 ريالاً للوحدة واذا ما ارادت الشركة ان تحدد سعراً أعلى وليكن 20 ريالاً فانها ستحتاج لقدر اقصى من المبيعات حتى تحقق التعادل او ربحها المستهدف .

على اي حال قد لا يقبل السوق على شراء الكمية الاقل بالسعر العالي ، حيث يتوقف ذلك على المرونة السعرية للطلب (وهذا ليس موضحاً في خريطة التعادل) ، وبالتالي قد لا يكون امام الشركة سوى ترشيد تكاليفها بقدر الامكان حتى تحدد السعر الذي يقبله العملاء .

يتبين مما سبق ان هذه الطريقة للتسعير تتطلب من الشركة انتأخذ في اعتبارها تأثير الاسعار المقترحة المختلفة على حجم امبيعات المطلوبة لتحقيق التعادل والارباح المستهدفة .

تجدر الاشارة إلى انه اذا كانت هذه الطريقة لا تعطي اي معلومات عما اذا كان من الممكن بيع الكمية التي تحقق التعادل او الربح المستهدف، ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق تقدير اجمالي الطلب عند عدة مستويات للسعر قم اختيار السعر الذي يحقق اكبر ايراد واكبر حصة سوقية .

2. طريقة التسعير التي تعتمد على المشتري :

هناك عدد كبير ومتنامي من الشركات في الوقت الحالي تعتمد في تحديد اسعار منتجاتها على مشتريين اكثر من اعتمادها على الكلفة كعامل اساسي ومؤثر في التسعير ومن اهم طرق التسعير التي تعتمد على المشتري طريقة التسعير وفقاً لمدرجات المستهلك او العملي عن قيمة المنتج وطبقاً لهذه الطريقة تستخدم المنظمة متغيرات لا سعرية في المزيج التسويقي لتزرع في اذهان المستهلكين قيمة معينة للمنتج ثم تضع السعر الذي يتناسب مع تلك القيمة المدركة في اذهان المستهلكين او العملاء ، ومن هنا نجد ان سعر المنتج الواحد قد يختلف من مكان لآخر طبقاً للقيمة المدركة من قبل المستهلكين ، فمثلاً سعر فنجان الشاي قد يكون 20 ريالاً في مقهى وقد يكون 50 ريالاً في كفتيريا فندق شعبي وقد يكون اعلى في فندق راقى جداً وهكذا والسبب هو اختلاف القيمة المدركة لدى العملاء والتي يخلقها الجو المحيط بتناول الشاي .

يتوقف نجاح هذه الطريقة في التسعير على دقة تقدير قيمة المنتج التي في ذهن المستهلك حيث ان عدم تقدير قيمة المنتج في ذهن المستهلك بشكل سليم ودقيق قد يجعل المنظمة ام تضع سعراً يفوق القيمة التي يدرها المشترون وبالتالي ستتحفض المبيعات او تضع سعراً يقل عن القيمة التي يدركها المشترون مما يضيع على المنظمة فرصة

تحقيق الارباح التي تتوافق مع تلك القيمة ولا شك ان بحوث التسويق تلعب دوراً بارزاً في الوصول للقيمة الفعلية لقيمة المنتج الموجودة في اذهان المستهلكين .

3. طرق التسعير التي تعتمد على المنافسة :

أ. طريقة مسايرة السعر السائد في السوق :

طبقاً لهذه الطريقة تعتمد المنظمة بشكل كبير في وضع سعرها على اساس اسعار المنافسين مع اعطاء قليل من الاهتمام لمستوى تكاليفها او الطلب على منتجاتها وقد تحدد المنظمة نفس السعر الذي يحدده منافسوها الرئيسيون او اقل او اكثر، فنجد في الصناعات التي يحكمها احتكار القلة والتي تباع منتجات متجانسة مثل الحديد والصلب والالمنيوم والاسمدة والورق ان الشركات غالباً ما تحدد نفس السعر ، كما تعتمد بعض المنظمات الصغيرة إلى اتباع المنظمات الرائدة بالسوق فتغير اسعارها عند تبادر الشركات الرائدة إلى ذلك اكثر من تغييرها بسبب تغير مستوى تكلفتها او الطلب على منتجاتها ، بينما تتبنى بعض المنظمات اسعاراً اقل او اكثر قليلاً من سعر السوق ولكن مع الاحتفاظ بالفرق ثابتاً .

يسود اتباع هذه الطريقة في التسعير لعدة اسباب منها صعوبة قياس مرونة الطلب لبعض المنتجات ، صعوبة قياس التكاليف ، صعوبة معرفة ردود فعل المنافسين تجاه السعر ، بالاضافة إلى ان هذه الطريقة تمكن من الاستفادة من خبرات الشركات الرائدة في الصناعة وتقلل من مضار المنافسة السعرية .

ب. تسعير المناقصات (العطاءات):

تستخدم ايضاً اسعار المنافسين كاساس للتسعير في حالة تقدم المنظمة بعطاءات او عروض ، حيث تعتمد المنظمة في تحديد سعرها على ما تتوقع ان تكون عليه اسعار المنافسين اكثر من اعتمادها على مستوى تكلفتها او الطلب على منتجاتها ، وهنا تقوم المنظمة بتقديم سعر اقل من اسعار منافسيها محاولة منها الفوز بالعقد . إلا ان هناك حد ادنى لما يمكن ان يكون عليه سعرها ، فلا يمكن ان يقل سعرها عن التكلفة والا اضرت بوضعها ، ومن ناجح اخرى كلما زاد سعرها عن التكلفة كلما قلت فرصة الحصول على العقد .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الاول : اجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل نبذة تعريفية عن عينة الدراسة ووصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أولاً: نبذة تعريفية عن عينة الدراسة

1. المفهوم :

أ.الصناعة

الصناعة هي جميع العمليات والانشطة الضرورية اللازمة لانتاج السلع للاستهلاك النهائي او الوسيط باستخدام الوسائل والاليات الملائمة لطبيعة النشاط الانتاجي ونوعية المخرجات عن طريق تفاعل عوامل الانتاج وباستخدام افضل الطرق الفنية والهندسية وفقاً لمفهوم الرشد الاقتصادي مع عدم التضحية بجودة المنتج ويرى ان الصناعة تتميز بالسمات الآتية (محمد صالح ، 2008م، ص 363):

- i. الاعتماد على مجموعة من مستلزمات الانتاج الصناعي وتختلف مكونات هذه المستلزمات حسب طبيعة الاشتراطات الفنية للوحدة المنتجة .
- ii. تعتمد في عملية التشغيل على مجموعة من الوسائط والاليات والتي تتناسب مع طبيعة النشاط والهدف من المخرجات .
- iii. تستخدم افضل الطرق الفنية والهندسية في عمليات الانتاج .
- iv. تعتمد على مفهوم الرشد الاقتصادي في توفير عوامل الانتاج وفي عمليات الانتاج.

v. تتمثل مخرجاتها في انتاج سلع للاستهلاك النهائي او الوسيط .

vi. يشترط عدم التضحية بجودة المنتجات .

من المفهوم السابق يلاحظ الباحث ان الصناعة هي عملية تحويل المادة الخام الاولية إلى منتج وسيط او منتج نهائي باستخدام افضل الوسائل الفنية والهندسية في عمليات الانتاج ، مع التركيز على جودة المنتج .

ب. المدينة الصناعية:

يندرج تعريف المدينة الصناعية ضمن عدد من المفاهيم الأساسية هي : (الادارة العامة للتخطيط والبحوث ، 2003م، ص 2).

i. **المنطقة الصناعية** : عبارة عن تجمع صناعي غير منظم ، والخدمات المقدمة في المنطقة الصناعية تقتصر على تحديد الاراضي المخصصة للمشاريع الصناعية بتخصيص مساحة معينة لكل مشروع حسب حاجته، وحسب تقدير الجهات ذات العلاقة لهذه الحاجة . ويصبح كل مشروع مسؤول عن ادارة مشروعه لعدم وجود ادارة موحدة ، وتضم المنطقة الصناعية صناعات من الانواع والاحجام كافة . كما تعرف بانها منطقة لم تجري اي تحسينات وهي معدة للاستخدام الصناعي وتكون جزء من خطة التصميم الاساسي للمدينة ، تشمل نوع الصناعة وكثافتها والمتطلبات الاخرى ولا توجد وظيفة تنموية مقدمة في منطقة الصناعة وانما فقط تحديد تنظيمي لتخصيص الارض للنشاط الصناعي .

ii. **الميدان الصناعي** : عبارة عن قطعة ارض لها مواصفات معينة تقع ضمن النسيج الحضري للمدن المخصصة للصناعة ويتم تقسيمها وتخطيطها بشكل منسق وفق خطة شاملة تحقق التكامل في الهيكل الحضري وظيفياً وجمالياً .

iii. **المجمع الصناعي** : عبارة عن وحدات مجمعة ويعرفه الكاتب البريطاني "Bale" بانه عبارة عن وحدات مجمعة متداخلة تكنولوجياً واقتصادياً تتطور حول صناعة واحدة تشكل بؤرة المجمع .

iv. **المناطق الصناعية المؤهلة** : مناطق محددة جغرافياً تحددها حكومة الدولة المضيفة وتوافق عليها حكومة الولايات المتحدة الامريكية ، وهي تكفل تمتع صادرات تلك الدولة من المنتجات الصناعية من هذه المناطق باعفاء كامل من الرسوم الجمركية عند مرورها بالمناطق الخاضعة للسلطات الجمركية الامريكية.

2. نشأة المدن والمناطق الصناعية

تعود نشأة المناطق الصناعية إلى العصور الوسطى تحديداً في عهد الامبراطورية الرومانية ، حيث تم انشاء العديد منها في ذلك الوقت لهدف زيادة النشاط التجاري والاقتصادي .

اما تطبيق فكرة المناطق الصناعية بدأ عملياً منذ اواخر القرن التاسع عشر عندما اقيمت اول منطقة صناعية قرب مدينة مانشستر ببريطانيا عام 1899م وبعدها بخمس سنوات اقيمت منطقة صناعية اخرى في نابولي الايطالية في 1904م من ثم بدأت هذه الظاهرة في الانتشار في منتصف القرن العشرين حيث اخذت كل الدول المتقدمة والنامية في ادخال المناطق الصناعية ضمن خططها التنموية .

3. أهداف انشاء المدن الصناعية :

للمدن الصناعية ايجابيات اقتصادية واجتماعية وتنموية اعمق من مجرد كونها تجمعات لعدد من المصانع في مكان واحد فهي احد مصادر التنوع الاقتصادي ورافد اساسي لتوفير فرص العمل والحد من البطالة وآثارها السلبية لكل ابعادهـا (الادارة العامة للتخطيط والبحوث ، 2003م، ص 2).

الهدف الرئيسي :

تطوير القطاع الصناعي وتشجيع الاستثمار الصناعي بتوفير بيئة صالحة للانتاج.

أ.اهداف بيئية :

- i. تلافى التأثير الناتج من المخلفات الصناعية على المناطق السكنية .
- ii. التحكم في تأثير التلوث الصادر من الصناعات المختلفة .
- iii. توفير مسطحات مناسبة من المناطق الخضراء بالمناطق الصناعية .
- iv. المحافظة على مصادر المياه من خلال نظام اعادة التدوير .
- v. سهولة معالجة المياه المتخلفة من الصناعة واستخدامها في ري المزروعات .
- vi. سهولة جمع ونقل المخلفات الخطرة من المدن الصناعية وفقاً للقوانين والمحددات الموضوعه .

ب.اهداف صناعية :

- i. ايجاد علاقة صناعية جيدة بين مختلف الصناعات المقامة بالمنطقة .
- ii. الفصل بين انواع الصناعة التي تؤثر سلباً على بعضها البعض .
- iii. الجمع بين الانشطة المختلفة التي تحتاج إلى خدمات مشابهة .

ج.اهداف اجتماعية :

- i. توفير الخدمات الخاصة للعاملين بالمدينة الصناعية بمعدلات مناسبة .

ii. خلق وتوفير فرص عمل كبيرة للمناطق السكنية المجاورة للمدينة .

iii. تطبيق القوانين والتشريعات المساندة للنشاط الصناعي بيسر .

د.اهداف اقتصادية :

i. توفير بنية تحتية متخصصة وبتكلفة اقل .

ii. جذب المستثمرين المحليين والعرب والاجانب .

iii. تقديم الخدمات الادارية وعمل الاجراءات للمستثمرين داخل المدينة .

iv. دعم القطاع الخاص وتفعيل دوره في تطوير القطاع الصناعي .

v. تقديم تسهيلات للصناعيين بتخفيض الضرائب وبعض الاعفاءات .

vi. تحسين القدرة التنافسية عن طريق تحفيز التعاون من خلال تجميع الاعمال ذات الصلة .

vii. تجميع المرافق التي تحتاجها الصناعة مما يساهم في تقليل تكلفتها .

viii. تجميع الصناعة في مدينة محددة يؤدي إلى الاستقلال الامثل للاراضي .

ix. تقليل البطالة وخلق فرص عمل متنوعة وابعاد كبيرة .

x. تطوير الاقتصاد الوطني الاشرافي الجيد على المصانع والورش وغيرها من قبل الجهات المختصة .

4. مشاكل الصناعة في السودان

يشير واقع الصناعة في السودان إلى ان هناك بعض القطاعات تحقق نجاحات وتعمل على استغلال طاقتها الانتاجية المتاحة بينما تتعثر قطاعات اخرى تتصاعد فيها معدلات الطاقة العاطلة بل وتوقف بعضها كل هذا نتيجة التحديات التي تواجه القطاع الصناعي والمشاكل المختلفة التي تحول دون انطلاقة هذا القطاع الاستراتيجي الهام الذي يعول عليه كثيراً لتحقيق اهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية علماً بان هناك اكثر من (25) الف منشأة تتوزع على ولايات السودان المختلفة وتأتي في المقدمة ولاية الخرطوم لما تمتاز به نسبياً من بنيات تحتية مقارنة بالولايات المختلفة ولكونها السوق الرئيسي ومركز النشاط التجاري الذي تنطلق منه التجارة لعموم السودان ، ويمكن تلخيص اهم المشاكل التي تواجه الصناعة فيما يلي (علي، 2010م، ص2-4):

أ. عدم توفر مدخلات الانتاج الصناعي الزراعية بالكميات والمواصفات المطلوبة والسعر المناسب عالمياً.

ب. ضعف التمويل المتاح وارتفاع تكلفته .

ج. الضرائب والرسوم والجبايات المتعددة التي تضعف القدرة التنافسية للإنتاج الوطني.

د. ضعف البنى التحتية الأساسية وعدم توفر العديد من الخدمات الضرورية في المناطق الصناعية .

هـ. ارتفاع مدخلات عناصر الإنتاج التي تحددها الدولة مثل الكهرباء ، المحروقات وسكر الصناعات وعدم توفير الاحتياجات المطلوبة بأسعار اقتصادية مقارنة بالدول المنافسة .

و. اغراق الأسواق بالمنتجات المستوردة منخفضة التكلفة ورتدية الجودة .

ز. التوقيع على الاتفاقيات التجارية الإقليمية دون وضع السياسات والتدابير اللازمة التي تؤهل الإنتاج الوطني للمنافسة .

ح. إنهاء الامتيازات التي كانت تتمتع بها بعض القطاعات الصناعية .

ط. السياسة الخاصة بتصدير بعض المواد الخام التي تحتاجها الصناعة المحلية.

5. البعد الاقتصادي للمدن الصناعية

تتبع أهمية المدن الصناعية من أهمية الصناعة كقطاع أساسي يركز عليه الاقتصاد الوطني في أي بلد والذي تتمثل أهميته في (الإدارة العامة للتخطيط والبحوث، 2003م، ص 3):

أ. المساهمة في زيادة الدخل الوطني فعندما ترتفع نسبة إسهام قطاع الصناعة في الناتج المحلي الإجمالي تزداد الصادرات ويقل عندئذ الاعتماد على تصدير المواد الأولية كالنفط مثلاً .

ب. المساهمة في رفع مستوى الانتاجية وذلك لأنه من أكثر القطاعات قدرة على تطبيق استخدام التقنية والتكنولوجيا الحديثة وهذا يسهم في رفع الانتاجية .

ج. المساهمة في رفع معدل النمو في الاقتصاد الوطني ويساعد على رفع النمو في القطاعات الأخرى أيضاً مثل قطاع الزراعة وقطاع الخدمات لترابط العلاقات بينهم وبين القطاعات الأخرى .

د. استقطاب الاستثمار العالمي لما له من فوائد في دخول رؤوس أموال أجنبية ونقل التكنولوجيا .

ه. المساهمة في انتاج السلع النهائية مما يؤدي إلى تطور عدة قطاعات اقتصادية مثل (الخدمات ، النقل ، الزراعة) كما تنتج سلع استهلاكية ترفع المستوى المعيشي للأفراد .

و. تقليل نسبة البطالة بتوفير فرص العمل في القطاع .

ز. اعمار المناطق المجاورة وخلق حراك بها .

ح. يسهم قطاع الصناعة في توفير موارد للقطاع الاجنبي وذلك بتصنيع سلع تحل محل المستوردات او تصنيع سلع للتصدير الخارجي في الاستفادة من السيولة المالية المحلية التي تهدر في المصاريف المالية او تجمد في العقارات والاراضي.

ط. تعزيز الاستقلال السياسي والاقتصادي ويدعم تحقيق الاكتفاء الذاتي .

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والاداريين العاملين ببعض المنشآت الصناعية .

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (100) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين والإداريين العاملين ببعض المنشآت الصناعية ، واستجاب (95) فرداً أي ما نسبته (95%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

للخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1. الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه).
2. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (تكاليف ومحاسبة إدارية، إدارة أعمال، محاسبة مالي، إقتصاد ، دراسات مصرفية، نظم معلومات، أخرى).
3. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة وتمويل، تكاليف ومحاسبة إدارية، إدارة أعمال، دراسات مصرفية، إقتصاد، أخرى).
4. الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين الأمريكية ، زمالة المحاسبين البريطانية ، زمالة المحاسبين العربية، زمالة المحاسبين السودانية، لا توجد).

5. الأفراد من مختلف الوظائف (مدير مالي ، رئيس قسم ، محاسب ، محاسبة تكاليف، مراجع).

6. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 6-10 سنوات، 15 سنة ، 16-20 سنة، 21 سنة فأكثر).

ثالثاً : أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:

أ. يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

ب. قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.

ج. سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.

د. يوفر الاستبيان وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.

هـ. يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين: (راجع الملحق رقم (1))
القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: المؤهل العلمي التخصص العلمي، المؤهل المهني ، الوظيفة ، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (21) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة الأربع كما يلي:

- المحور الأول: تتضمن (6) عبارات.
- المحور الثاني: تتضمن (5) عبارات.
- المحور الثالث: تتضمن (5) عبارات.

▪ المحور الرابع: تتضمن (5) عبارات.

رابعاً : ثبات وصدق أداة الدراسة

1. الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (3) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعدت الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

2. الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

أ. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

ب. معادلة ألفا-كرونباخ.

ج. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

د. طريقة الصور المتكافئة.

ه. معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له (عبد الدائم ، 1984م ، ص 355) . قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\sqrt{\text{الثبات}} = \text{الصدق}$$

قام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times r}{r + 1}$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

لحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي (عبد الرحمن ، 1998م، ص 149):

جدول رقم (1/1/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.70	0.82	0.91
الثاني	0.80	0.91	0.95
الثالث	0.73	0.84	0.92
الرابع	0.81	0.90	0.95
الاستبيان كاملاً	0.85	0.92	0.96

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من نتائج الجدول رقم (1/1/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

خامساً: تطبيق أداة الدراسة

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (95) فرداً، وقد تم تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لاوافق، لاوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفريغ البيانات في الجداول حتى يتم تحليلها.

سادساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية

الآتية:

- الأشكال البيانية .
- جدول التوزيع التكراري للإجابات .
- النسب المئوية .
- معامل ارتباط بيرسون لحساب معامل الثبات للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة .
- معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات .
- الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.
- الارتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة .
- معامل التحديد لتحديد مساهمة المتغيرات المستقلة على المتغير التابع
- الانحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة .
- الوسيط لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة .

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: تحليل البيانات الشخصية:

فيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفقاً لخصائص المبحوثين:

1. المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (1/2/3)

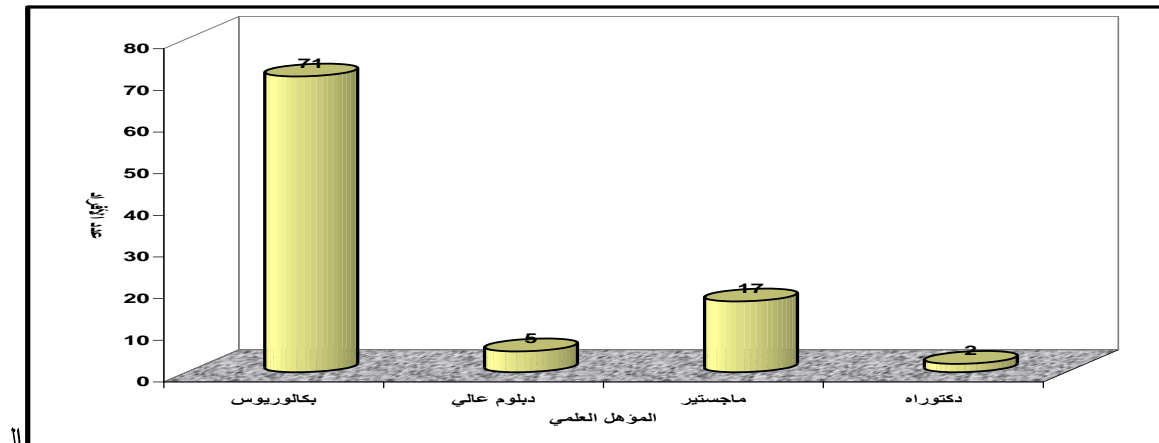
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	71	74.7%
دبلوم عالي	5	5.3%
ماجستير	17	17.9%
دكتوراه	2	2.1%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (1/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



مصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3)، أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (71) فرداً ويمثلون ما نسبته

(74.4%) من العينة الكلية، وتضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (5.3%) من حملة شهادة الدبلوم العالي ، و (17) فرداً وبنسبة (17.7%) من حملة شهادة الماجستير. كما تضمنت العينة على فردين وبنسبة (2.1%) من حملة شهادة الدكتوراه.

2. التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (2/2/3)

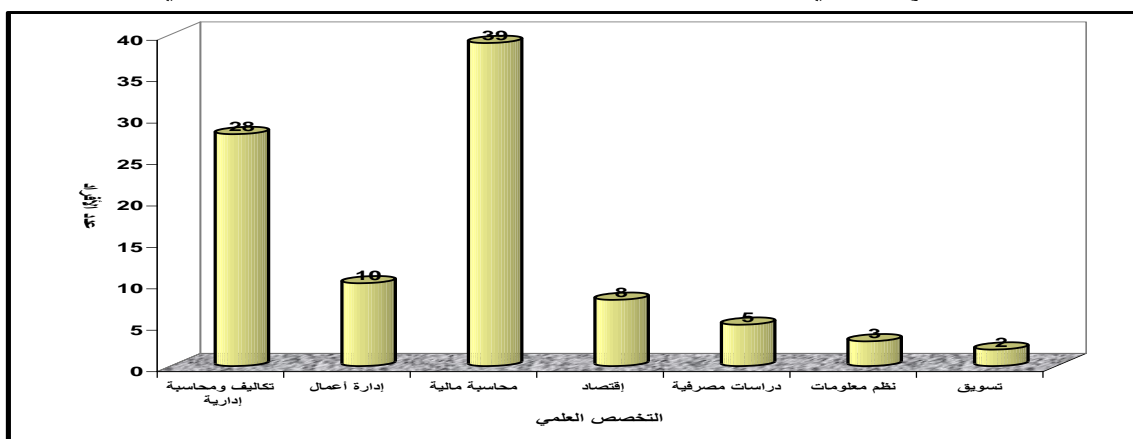
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
تكاليف ومحاسبة إدارية	28	29.5%
إدارة أعمال	10	10.5%
محاسبة مالية	39	41.1%
اقتصاد	8	8.4%
دراسات مصرفية	5	5.3%
نظم معلومات	3	3.2%
تسويق	2	2.1%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو محاسبة مالية ، حيث بلغ عددهم في عينة

الدراسة (39) فرداً وبنسبة (41.1%) ، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين تكاليف ومحاسبة إدارية في العينة (28) فرداً وبنسبة (29.5%) ، وعدد الأفراد المتخصصين إدارة أعمال في العينة (10) أفراد وبنسبة (10.5%) ، وعدد الأفراد المتخصصين إقتصاد في العينة (8) أفراد وبنسبة (8.4%) ، وعدد الأفراد المتخصصين في العينة (5) أفراد وبنسبة (5.3%) ، وعدد الأفراد المتخصصين نظم معلومات في العينة (3) أفراد وبنسبة (3.2%) . وعدد الأفراد المتخصصين تسويق في العينة فردين وبنسبة (2.1%).

3. المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم جدول رقم (3/2/3) والشكل رقم جدول رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (3/2/3)

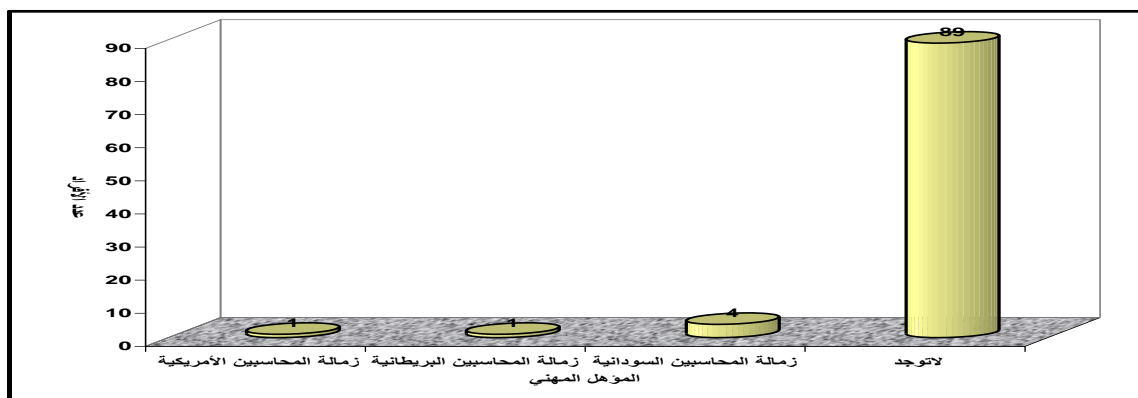
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
1.1%	1	زمالة المحاسبين الأمريكية
2.0%	1	زمالة المحاسبين البريطانية
4.2%	4	زمالة المحاسبين السودانية
93.7%	89	لا توجد
100%	95	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم جدول رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) ان غالبية أفراد عينة الدراسة لا توجد لديهم زمالة حيث بلغ عدد هؤلاء (89) فرداً بنسبة (93.7%) ، فرداً

واحداً وبنسبة (1.1%) له مؤهل مهني (زمالة المحاسبين الأمريكية)، و فرداً واحداً وبنسبة (1.1%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين البريطانية)، (4) أفراد وبنسبة (4.2%) له مؤهل مهني (زمالة المحاسبين السودانية).

4. المركز الوظيفي :

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة.

جدول رقم (4/2/3)

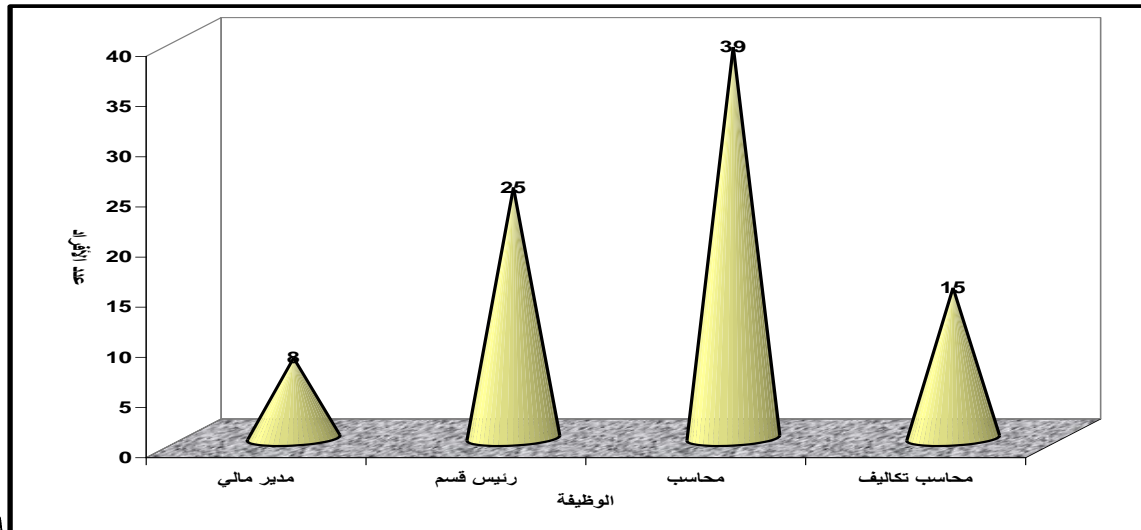
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
مدير مالي	8	%8.4
رئيس قسم	25	%26.3
محاسب	39	%41.1
محاسب تكاليف	15	%15.8
مراجع	8	%8.4
المجموع	95	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (4/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يظهر الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة من المحاسبين إذ بلغ عددهم (39) فرداً وبنسبة (41.1%)، و (8) أفراد

وبنسبة (8.3%) مدراء ماليين ، و (25) فرداً وبنسبة (26.3%) رؤساء أقسام ، و (15) فرداً وبنسبة (15.8%) محاسبين تكاليف ، و (8) أفراد وبنسبة (8.4%) مراجع. 5. سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (5/2/3)

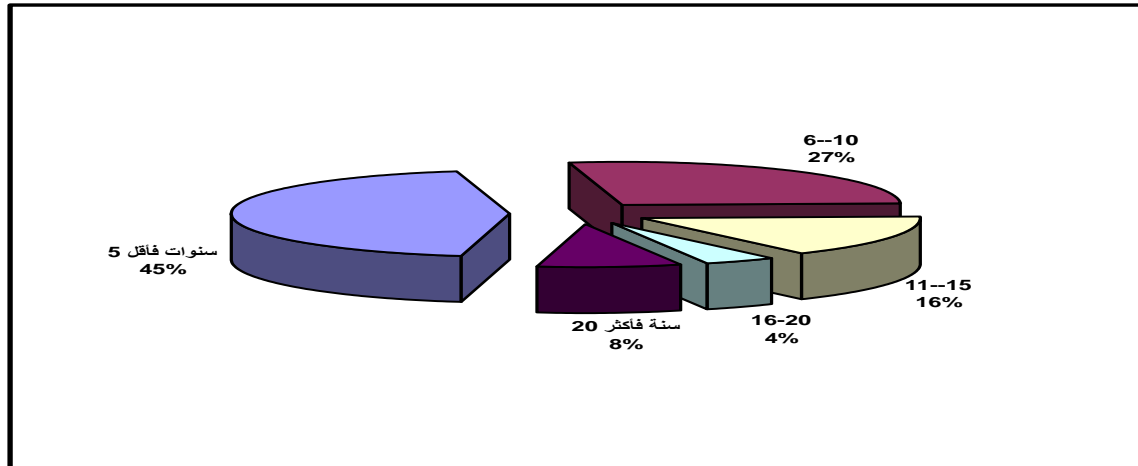
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	42	44.2%
6-10	26	27.4%
11-15	15	15.8%
16-20	4	4.2%
20 سنة فأكثر	8	8.4%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن هناك (42) فرداً وبنسبة (44.2%) لهم خبرة ما (أقل من 5 سنوات)، وهناك (26) فرداً وبنسبة (27.4%) لهم خبرة ما بين (6-10 سنوات)، وهناك (15) فرداً وبنسبة (15.8%) لهم خبرة ما بين (11-15 سنة)، هناك (4) أفراد وبنسبة (4.2%) لهم خبرة ما بين (16-20 سنة). تضمنت العينة على (8) أفراد وبنسبة (8.4%) لهم خبرة (21 سنة فأكثر).

ثانياً : تحليل البيانات الاساسية

1. التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل يتم حساب التوزيع التكرارى والوسيط لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس فى إجابات وذلك كما فى الجدول الآتى:

جدول (6/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تعمل محاسبة استهلاك الموارد على تحليل الموارد.	40 %42.1	48 %50.5	7 %7.4	0 %0.0
2	يقيس نظام محاسبة أستهلاك الموارد تكاليف الإهلاك بطريقة أكثر واقعية من خلال إستخدام الإستبدال.	30 %31.6	53 %55.8	12 %12.6	0 %0.0
3	يجعل مدخل محاسبة استهلاك الموارد عملية توزيع الموارد والأنشطة أكثر سهولة.	44 %46.3	40 %42.1	9 %9.5	2 %2.0
4	تتميز محاسبة استهلاك الموارد باستغلال الطاقة العاطلة.	40 %42.1	37 %38.9	14 %14.7	3 %3.2
5	يدعم نظام محاسبة إستهلاك الموارد القدرة التنافسية للشركة.	40 %42.1	45 %47.4	9 %9.5	1 %1.1
6	تدعم محاسبة استهلاك الموارد عملية اتخاذ القرارات الإدارية.	50 %52.6	41 %43.2	4 %4.2	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (6/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل محاسبة استهلاك الموارد (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق بشدة وأوافق.

الوسيط والانحراف المعياري:

للتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الأول، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (7/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تعمل محاسبة استهلاك الموارد على تحليل الموارد.	4	0.615	أوافق
2	يقيس نظام محاسبة استهلاك الموارد تكاليف الإهلاك بطريقة أكثر واقعية من خلال استخدام الاستبدال.	4	0.641	أوافق
3	يجعل مدخل محاسبة استهلاك الموارد عملية توزيع الموارد والأنشطة أكثر سهولة.	5	0.736	أوافق بشدة
4	تتميز محاسبة استهلاك الموارد بأستغلال الطاقة العاطلة.	5	0.875	أوافق بشدة
5	يدعم نظام محاسبة استهلاك الموارد القدرة التنافسية للشركة.	4	0.685	أوافق
6	تدعم محاسبة استهلاك الموارد عملية اتخاذ القرارات الإدارية.	5	0.581	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (7/2/3) يتضح للباحث الآتي :

• أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات محاسبة استهلاك الموارد.

• كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.615 - 0.875) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

2. التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع (قرارات التسعير):

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع (قرارات التسعير) يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

أ. التحليل الوصفي لعبارات المحور الاول (العملاء):

جدول (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الاول (العملاء)

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
1	انتاج منتجات ذات جودة عالية تعمل علي إرضاء العميل.	51 %53.7	38 %40.0	6 %6.3	0 %0.0	0 %0.0
2	تصميم منتجات وفقاً لرغبات العملاء.	41 %43.2	40 %42.1	14 %14.7	0 %0.0	0 %0.0
3	دراسة السوق ومعرفة اذواق العملاء.	46 %48.8	34 %35.8	13 %13.7	2 %2.1	0 %0.0
4	تقديم اسعار تتناسب مع رغبات العملاء.	36 %37.9	43 %45.3	13 %13.7	2 %2.1	1 %1.1
5	تحسين نوعية المنتجات المقدمة للعملاء.	47 %49.5	40 %42.1	1 %1.1	0 %0.0	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (8/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور العملاء (متغير تابع)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوفاق بشدة وأوافق.

الوسيط والانحراف المعياري :

للتحقق من صحة المحور، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمحور الأول، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (9/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (العملاء)

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	انتاج منتجات ذات جودة عالية تعمل علي إرضاء العميل.	5	0.616	أوافق بشدة
2	تصميم منتجات وفقاً لرغبات العملاء.	5	0.710	أوافق بشدة
3	دراسة السوق ومعرفة اذواق العملاء.	5	0.787	أوافق بشدة
4	تقديم اسعار تتناسب مع رغبات العملاء.	4	0.821	أوافق
5	تحسين نوعية المنتجات المقدمة للعملاء.	5	0.675	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (9/2/3) يتضح للباحث الآتي :

- أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات العملاء.
- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.616 - 0.821) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

ب. التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني (المنافسين):

التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات

مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (المنافسين)

ت	العبرة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	للشركة القدرة العالية على التنبؤ بالسياسات التي يمكن أن يلجأ إليها المنافسين عند تسعير منتجاتهم.	32 %33.7	43 %45.3	18 %18.9	1 %1.1	1 %1.1
2	تستخدم الشركة قنوات الاتصال الرسمية في الحصول على معلومات عن بيئتها التنافسية.	28 %29.5	43 %45.3	20 %21.1	4 %4.2	0 %0.0
3	تلجأ الشركة الى اساليب أخرى في سبيل الحصول على معلومات عن المنافسين	29 %30.5	45 %47.4	19 %20.0	1 %1.1	1 %1.1
4	تتبع الشركة الى اساليب اخرى في سبيل الحصول على معلومات عن المنافسين .	30 %31.6	47 %49.5	16 %16.8	1 %1.1	1 %1.1
5	استخدام التكنولوجيا الحديثة في التصنيع يزيد من تنافسية الشركة في السوق.	50 %52.6	39 %41.1	6 %6.3	0 %0.0	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (10/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور المنافسين (متغير تابع)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق بشدة وأوافق.

الوسيط والانحراف المعياري :

للتحقق من صحة المحور، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمحور الثاني، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (11/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (المنافسين)

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	للمشركة القدرة العالية على التنبؤ بالسياسات التي يمكن أن يلجأ اليها المنافسين عند تسعير منتجاتهم.	4	0.813	أوافق
2	تستخدم الشركة قنوات الاتصال الرسمية في الحصول على معلومات عن بيئتها التنافسية.	4	0.825	أوافق
3	تلجأ الشركة الى اساليب أخرى في سبيل الحصول على معلومات عن المنافسين	4	0.804	أوافق
4	تتبع الشركة الى اساليب اخرى في سبيل الحصول على معلومات عن المنافسين .	4	0.787	أوافق
5	استخدام التكنولوجيا الحديثة في التصنيع يزيد من تنافسية الشركة في السوق.	5	0.616	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (11/2/3) يتضح للباحث الآتي :

- أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المنافسين.

- كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.616 - 0.825) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

ج. التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث (التكاليف):

التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المحور الثالث لمعرفة أراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث (التكاليف)

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تحديد تكلفة المنتج في مرحلة التصميم .	41 %43.2	44 %46.3	6 %6.3	3 %3.2
2	بالدقة في قياس التكلفة الفعلية للمنتج.	39 %41.1	48 %50.5	7 %7.4	1 %1.1
3	تخفيض تكلفة جودة المنتجات.	36 %37.9	42 %44.2	14 %14.7	3 %3.2
4	قياس تكلفة جودة المنتجات.	42 %44.2	42 %44.2	10 %10.2	1 %1.1
5	إتباع الاساليب الحديثة لتحديد تكلفة المنتجات	51 %53.7	37 %38.9	7 %7.4	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (12/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور التكاليف (متغير تابع)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق بشدة وأوافق.

الوسيط والانحراف المعياري :

للتحقق من صحة المحور، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمحور الثالث، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (13/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث (التكاليف)

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	للمشركة القدرة العالية على التنبؤ بالسياسات التي يمكن أن يلجأ اليها المنافسين عند تسعير منتجاتهم.	4	0.805	أوافق
2	تستخدم الشركة قنوات الاتصال الرسمية في الحصول على معلومات عن بيئتها التنافسية.	4	0.657	أوافق
3	تلجأ الشركة الى اساليب أخرى في سبيل الحصول على معلومات عن المنافسين	4	0.794	أوافق
4	تتبع الشركة الى اساليب اخرى في سبيل الحصول على معلومات عن المنافسين .	4	0.704	أوافق
5	استخدام التكنولوجيا الحديثة في التصنيع يزيد من تنافسية الشركة في السوق.	5	0.633	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (13/2/3) يتضح للباحث الآتي :

- أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات التكاليف.
- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.805 - 0.633) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

ثالثاً : اختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص صيغ التمويل الاسلامي ودورها في تقليل المخاطر أثر محاسبة إستهلاك الموارد على قرارات التسعير ، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة "، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق "، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد "، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق "، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة ". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد والانحدار التدريجي لاختيار أفضل معادلة.

1. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

"يوجد تأثير من قبل محاسبة استهلاك الموارد على العملاء".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل ممثل بـ (X) و العملاء كمتغير تابع ممثل بـ (Y₁) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (14/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد

والعملاء

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.886	1.384	\hat{B}_0
معنوية	0.000	6.752	0.291	\hat{B}_1
			0.75	معامل الارتباط (R)
			0.56	معامل التحديد (R ²)
		النموذج معنوي	34.215	أختبار (F)
$\hat{Y}_1 = 1.384 + 0.291X$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح جدول رقم (14/2/3) الآتي :

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقلة و العملاء كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.75).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.56)، هذه القيمة تدل على ان محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقلة تساهم بـ (56%) في العملاء (المتغير التابع).
 - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (34.215) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 1.384: متوسط العملاء عندما محاسبة استهلاك الموارد يساوي صفراً.
 - 0.291: وتعني زيادة محاسبة استهلاك الموارد وحدة واحدة يزداد العملاء بـ 29%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " يوجد تأثير من قبل محاسبة استهلاك الموارد علي العملاء " قد تحققت.
2. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

"يوجد تأثير من قبل محاسبة استهلاك الموارد علي المنافسين".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل ممثل بـ (X) و المنافسين كمتغير تابع ممثل بـ (Y_2) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (15/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد والمنافسين

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.981	1.768	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.369	0.551	\hat{B}_1
			0.77	معامل الارتباط (R)
			0.59	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	44.023	أختبار (F)
$\hat{Y}_2 = 1.768 + 0.551X$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح جدول رقم (15/2/3) الآتي :

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقلة و المنافسين كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).
- بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.59)، هذه القيمة تدل على ان محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقلة تساهم بـ (59%) في المنافسين (المتغير التابع).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (44.023) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 1.768: متوسط المنافسين عندما محاسبة استهلاك الموارد يساوي صفرًا.
- 0.551: وتعني زيادة محاسبة استهلاك الموارد وحدة واحدة يزداد المنافسين بـ 55%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " يوجد تأثير من قبل محاسبة استهلاك الموارد علي المنافسين " قد تحققت.

3. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"يوجد تأثير من قبل محاسبة استهلاك الموارد علي التكاليف".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل ممثل بـ (X) و التكاليف كمتغير تابع ممثل بـ (Y_3) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (16/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.163	1.883	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.391	0.564	\hat{B}_1
			0.80	معامل الارتباط (R)
			0.64	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	50.061	أختبار (F)
				$\hat{Y}_3 = 1.883 + 0.564X$

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح جدول رقم (16/2/3) الآتي :

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقلة و التكاليف كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.80).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.64)، هذه القيمة تدل على ان محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقلة تساهم بـ (64%) في التكاليف (المتغير التابع).
 - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (50.061) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 1.883: متوسط التكاليف عندما محاسبة استهلاك الموارد يساوي صفراً.
 - 0.564: وتعني زيادة محاسبة استهلاك الموارد وحدة واحدة يزداد التكاليف بـ 56%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " يوجد تأثير من قبل محاسبة استهلاك الموارد على التكاليف " قد تحققت.

الختامة

تتضمن على الآتي :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث للنتائج التالية :

1. تبين من البحث وجود علاقة ايجابية بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد والعملاء في الشركات الصناعية .
2. تبين من البحث وجود علاقة ايجابية بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد والمنافسين في الشركات الصناعية .
3. تبين من البحث وجود علاقة ايجابية بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف في الشركات الصناعية .
4. محاسبة استهلاك الموارد تدعم عملية اتخاذ القرارات الادارية .
5. محاسبة استهلاك الموارد تجعل عملية توزيع الموارد ولأنشطة اكثر سهولة .
6. تهتم الشركات الصناعية بتحسين نوعية المنتجات المقدمة للعملاء .
7. تهتم الشركات الصناعية باتباع الاساليب الحديثة لتحديد تكلفة المنتجات .
8. يساعد مدخل استهلاك الموارد على ادارة الطاقة غير المستغلة عن طريق قياس الطاقات .
9. يوفر مدخل محاسبة استهلاك الموارد قاعدة معلومات تساعد الادارة في اتخاذ القرارات الادارية مثل قرارات التسعير .
10. ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر اساس اكثر دقة في تحديد التكاليف من خلال تحميل الاقسام الانتاجية بالتكاليف المستهلكة من قبل مواردها وان هذا التحديد يجعل من المنتجات اكثر تنافس لان عملية التسعير تمت بطريقة سليمة .

ثانياً : التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالاتي :

1. على الشركات الصناعية زيادة الاهتمام بحاسبة استهلاك الموارد لما يتمتع به من مميزات تساعد على تخفيض تكاليف الوحدة المنتجة وزيادة الانتاجية .
2. ان تهتم الشركات الصناعية بالاساليب الحديثة لتسعير المنتجات لاسيما استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد .
3. على الشركات اقامة ورش عمل وسمنارات وبذل مزيد من الجهود لرفع الوعي بنظام محاسبة استهلاك الموارد ومدى اهميته في ترشيد قرارات التسعير .
4. على الشركات الصناعية تشجيع العمل الجماعي واشراك اكبر قدر من العاملين وذلك لانجاح نظام محاسبة استهلاك الموارد وتحقيق الاهداف المنشودة .
5. توصية بدراسات مستقبلية:
 - أ. دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف.
 - ب. دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين الجودة وتحليل التكاليف.
 - ج. اثر محاسبة استهلاك الموارد في استهلاك الطاقة .

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً : المراجع باللغة العربية

1.الكتب

- بازرعة ، محمود صادق ، ادارة التسويق ، المكتبة الاكاديمية ، القاهرة ، 1997م.
- باعلوي ، عبد الخالق أحمد ، مبادئ التسويق ، الامين للنشر ، صنعاء، 1996م.
- البكري ، تامر ياسر ، تسويق الخدمات الصحية ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان، 2005م .
- بلبع ، محمد توفيق ، والسباعي ، ابراهيم ، تكاليف التسويق وتسعير المنتجات ، التعليم المفتوح بجامعة القاهرة ، القاهرة ، ب.ت.
- حنا ، نسيم ، مبادئ التسويق ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1985م.
- خير الدين ، حسن محمد وآخرون ، ادارة التسويق ، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1994م .
- الرجبي ، محمد بشير عبد الكريم ، المحاسبة الادارية ، دار وائل للنشر ، عمان، 2004م .
- سرورة ، علي ابراهيم ، اساسيات التسويق ، دارالمريخ ، الرياض، 2009م .
- سمري ، رفيق عادل حمدي ، استراتيجيات التسعير على الاداء البيعي للشركات - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية لمدينة الرياض ، الجامعة الافتراضية، المملكة المتحدة البريطانية، 2010م .
- الصحن ، جلال محمد فريد ، التسوق - المفاهيم والاستراتيجيات ، الدار العربية، الاسكندرية ، 1998م.
- عاشور ، نعيم العبد ، ونمرة ، عودة رشيد ، مبادئ التسويق ، دار اليازوري العلمية، عمان، 2006م .
- عبد الحميد ، طلعت اسعد ، التسويق الفعال - الاساسيات والتطبيق ، مكتبة عين شمس ، القاهرة، ط7، 1997م .
- عبد الحميد ، طلعت اسعد ، التسويق الفعال ، كيف تواجه تحديات القرن الواحد والعشرين ، دار فرحة للنشر والتوزيع ، القاهرة، 2004م .

- عبد المحسن ، توفيق محمد ، التسويق وتدعيم القدرة التنافسية للتصدير ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1997م .
- عزام ، زكريا احمد ، والزعبي ، علي فلاح ، سياسات التسعير ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، 2011م .
- _____ ، سياسات التسعير ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، ط2، 2015م .
- عزام ، زكريا احمد وآخرون ، مبادئ التسويق الحديث ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، 2008م .
- عبيدات ، محمد ، اساسيات التسعير والتسويق المعاصر ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، ط3 ، 2014م .
- فرغلي ، أحمد ، الاصول اعلمية لنظم محاسبة التكاليف ، مكتبة الشباب ، القاهرة، 2010م .
- مكدونالد ، مالكولم ، الخطط التسويقية - كيفية اعدادها وكيفية تطبيقها ، ترجمة: صالح محمد الدرويش ، محمد عبد الله العوض ، الادارة العامة للبحوث بمعهد الادارة العامة، الرياض، ط2 ، 1996م .

2. الرسائل الجامعية

- بارود ، طلعت ممدوح ، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، 2007م .
- بخاري ، نجلاء محمد أمين ، تطوير مدخل التكلفة على اساس النشاط لترشيد الاداء في الاجل القصير- دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والادارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، الرياض ، 2004م .
- الحسيني ، محمد خالد عبد الله ، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات الصحية - دراسة حالة الادارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016م .

- الدبس ، محمد هيثم ، نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت كاساس لاتخاذ القرارات الرشيدة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق، 2014م.
- الدنف ، محمد عمر محمد ، تطوير انظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد - دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، 2013م .
- الشعрани ، علا أسامة ، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الاسلامية - دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2010م.
- صاحب ، دنيا جاسم ، استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات التخطيطية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة المنصورة، 2016م.
- محمد صالح ، مصطفى محمد ، دور محاسبة التكاليف في زيادة فاعلية وكفاءة القطاع الصناعي في السودان ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا ، جامعة ام درمان الاسلامية ، الخرطوم، 2008م.
- المسحال ، أمير إبراهيم ، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية - دراسة تطبيقية على شركة الشرق الاوسط لصناعة الادوية بقطاع غزة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، 2005م .
- هديب ، عمر محمد ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن وعلاقته بالاداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان ، 2009م.

3.المجلات :

- بجاي ، امثال رشيد ، تصميم نظام تكاليف على اساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير ، بحث تطبيقي في الشركة العامة لادارة النقل الخاص ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثاني عشر ، العدد 41 ، جامعة بغداد، 2017م.

- البكري ، تامر ياسر ، والسمرائي ، منير جاسم ، سياسات التسعير في الخدمات الصحية بالتركيز على خدمات طب الاسنان ، مجلة بحوث مستقبلية ، العدد 6 ، مركز الدراسات المستقبلية ، كلية الحداث الجامعية ، الموصل، 2002م .
- خطاب ، محمد شحاته ، اطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط ومحاسبة استهلاك الوارد لتعزيز فلسفة الادارة على اساس القيمة، مجلة كلية التجارة ، المجلد الاول ، العدد الثاني ، جامعة طنطا ، 2009م.
- درغام ، ماهر موسى ، مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الانشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الاسلامية ، المجلد الخامس عشر ، العدد الثاني ، غزة، 2007م .
- سرور ، منال جبار ، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الامثل للطاقة ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 51 ، كلية التجارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2013م.
- شاهين ، محمد احمد، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير اسلوب قياس التكلفة على اساس النشاط، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الرابع ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 2010م.
- الصغير ، محمد السيد محمد ، اطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لاغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الخامس والعشرون ، العدد السابع ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، 2011م .
- عبد العظيم ، امانى سمير ، اطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثالث ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، القاهرة، 2013م .
- عبد الله ، حنان صبحت ، اثر قرارات التسعير على تنفيذ استراتيجيات الوظيفية ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد الثالث والثلاثون، بغداد ، 2014م .

- علي ، حيد قنبر ، مدخل التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت ودوره في قرارات التسعير ، مجلة القري للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد الخامس عشر، العدد الثالث ، جامعة الكوفة ، بغداد، 2018م .
- علي ، ياراسعد ، المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل قادم لنظم ادارة التكلفة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، الجزء الثانية ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، القاهرة، 2014م.
- الكومي ، أمجاد محمد ، اطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرة القيود (TOC) لأغراض ادارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الاول ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 2007م.
- كيوان ، راندا مرسي ، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير انظم ادارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة- حالة تطبيقية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 2013م .
- الموسوي ، نور كحيط ، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على اساس التكلفة المستهدفة ، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 69 ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، 2008م.

4. اخرى :

- الادارة العامة للتخطيط والبحوث ، التقرير الختامي للعصر الميداني لبيانات ومعلومات المنطقة الصناعية الخرطوم بحري ، الادارة العامة للتخطيط والبحوث، الخرطوم، 2003م.
- علي ، محمد سعيد ، واقع الصناعة في السودان - المشاكل والحلول ، المؤتمر القومي للصناعة السودانية ، اتحاد الغرف الصناعية ، الخرطوم، 2010م .

ثانياً : المراجعة الاجنبية

- Ahmed S., A., and Moosa, M., **Application Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute**, Rakistan Busines Review, Vol. 12, No. 4, 2011.

- Balachstone, R. et.al., **Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches**, Part 2, Accounting Horizons, Vol. 26, No. 1, 2012.
- Benjamin, Lynn & Simon, T., **A Planning and Control Model Based on RCA Principles**, Cost Management, Vol. 17, No.4, 2003.
- Decoster Don't, Schafer Eldon L., **Management Accounting: A Decision Emphasis**, third Edition, John Willey and Sons Inc, 1982.
- Friedl, G., Kupper, H., and Burkhard P., **Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting**, Strategic Finance, Vol. 86, No. 12, Jun, 2005.
- Hilton Ronaldw, **Managerial Accounting**, 4th Ed., Irwin McGraw Hill Co, 1999.
- Horngren , Charles T. et. Al., **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 10th Ed., Prentice Hall Inc, 2000.
- McNair, C. J., **Beyond the Boundaries: Future Trends in Cost Management**, Cost Management, Vol. 21, No.1, 2007.
- Merwe, A.V. & Grasso, L. P., **Letters to the Editors/RCA is Not Learn-A Reply**, Cost Management, Vol 20, No.6, 2006.
- Merwe, Anton Vam Der, **Resource Consumption Accounting Alta Via Consulting**, LLc, 2011.
- Sedgley, D., J., **Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)**, Cam-I Cms Group, 4th Quarterly Meeting, 2008.
- Thomson, J., and Gurowka, J., **Sorting Out the Clutter**, Strategic Finance, Vol, 87, No. 2, Aug. 2005.
- Tse. S. M., & Gong. Z.M., **Recognition of Idle Resource Time-Driven Activity-Based Costing Resource Consumption Accounting Models**, Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. 7, No.,2, 2009.

- Wang, Yanhui & Zhuang, Yanqing, **Study on the Application of RCA in College education Cost Accounting**, International Journal of Business and Management, Vol. 4, No.5, 2009.
- Webber, Sally & Clinton, Douglas, **RCA at Clopay heres Innovation in Management Accounting with Resource Consumption Accounting**, Strategic Finance, October, 2004.
- Wegman, G., **Activity Based Costing Case Studies in the Information System Departments of Two Groups in France: A strategic Management Accounting Approach**, Proceedings of Business and Information, Vol.7, ISSN 1729- 9322, International Conference on Business and Information, 2010.
- White, L. R., **RCA Recognized as Highest Level Approach**, RCA Institute, Alta Via, Consulting, LLC, Suite 3sw, USA, 2009.
- White, Larry, **Buck to Basics in Management Accounting: Resource Consumption Accounting**, RCA Institute, 2008.
- White, Larry, **Conceptual Framework for Managerial Costing & Resource Consumption Accounting**, RCA Institute, 2011.

ثالثاً : المواقع الإلكترونية

- Alta, Via, **A practical Introduction to Resource Consumption Accounting**, 2011, www.Aitavia.com.
- Rumwiede, K., C., CPA, PH.D, **Comparing U.S. and German Cost Accounting Methods**, 2007, On Line: http://www.Imanet.Org/Docs/Default-Source/Maq/2007maq_Spring_Krumwiede-Pdf.Pdf?Sfvrsn=0.
- Schildbach, T., **Cost Accounting in Germany**, Management Accounting Research, 8, 2007, Online: [Hrrp://www1.Economia.Unifg.It/Docenti/E-Mafrolla/Download/Erasmus_Met%20ii/Cost%20accounting%20in%20Germany.Pdf](http://www1.Economia.Unifg.It/Docenti/E-Mafrolla/Download/Erasmus_Met%20ii/Cost%20accounting%20in%20Germany.Pdf).

- علي، وليد احمد محمد، اثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع، جامعة بورسعيد، 2013، dr_walod@yahoo.com

الملاحق



ملحق رقم (1)

استمارة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا



السيد/.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...

الموضوع: إستبانة

تقوم الباحثة بدراسة (بعنوان: أثر محاسبة إستهلاك الموارد على قرارات التسعير) دراسة الحالة عينة من الشركات الصناعية العاملة بولاية الخرطوم لذلك نرجو تعاونكم معنا بملء هذه الإستمارة التي تحتوي على بيانات خاصة بغرض البحث العلمي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية وعليه أرجو منكم التكرم بالإجابة الدقيقة والمحددة من أجل إستكمال هذه الدراسة بمستوى عالي من الموضوعية والدقة علمًا بأن ما تدلي به من بيانات ستكون في غاية السرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي .

مع كل الشكر والتقدير ،،،

الباحثة :

وفاء محمد بابكر محمد

القسم الأول : البيانات الشخصية :

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام العبارة المناسبة :

1- المؤهل العلمي:

بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير
دكتورة

2- التخصص العلمي :

تكاليف ومحاسبة إدارية إدارة أعمال
محاسبة مالية إقتصاد
دراسات مصرفية نظم معلومات
تسويق

3- المؤهل المهني :

زمالة المحاسبين الامريكية زمالة المحاسبين البريطانية
زمالة المحاسبين العربية زمالة المحاسبين السودانية
لا توجد

4- الوظيفة :س

مدير مالي رئيس قسم محاسب
محاسب تكاليف مراجع

5- سنوات الخبرة :

5سنوات فأقل 6- 10 سنوات
11- 15 سنة 16- 20 سنة
21 سنة فأكثر

جدول يوضح التعريفات الاجرائية لموضوع الدراسة :

المصطلح	التعريف
محاسبة استهلاك الموارد	هو النظام الذي يجمع بين اسلوب التكاليف على اساس النشاط واسلوب التكاليف الالمانى
قرارات التسعير	هي القرارات التي تتخذها منشأة الاعمال نظراً لأنها تحدد نتائج اعمالها ودرجة تحقيق اهدافها الحالية والمستقبلية وامكانية التنمية والتوزيع
العملاء	هم افراد او نشاط تجاري يشتري السلعة او الخدمات التي تنتجها الشركة
المنافسين	هي عبارة عن مجموعة من شركات اخرى منافسة التي لها نفس طبيعة العمل وتحاول ان تكسب العملاء
التكاليف	هي التضحية المالية من اجل الحصول على السلعة او الخدمة

القسم الثاني : قياس متغيرات الدراسة:

- الرجاء التكرم بوضع علامة (√) في المكان المناسب التي تراها متوافقة مع رأيك .
المتغير المستقل: محاسبة استهلاك الموارد

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعمل محاسبة إستهلاك الموارد على تحليل الموارد .					
2	يقيس نظام محاسبة استهلاك الموارد تكاليف الإهلاك بطريقة أكثر واقعية من خلال إستخدام تكلفة الإستبدال .					
3	يجعل مدخل محاسبة استهلاك الموارد عملية توزيع الموارد والأنشطة أكثر سهولة .					
4	تتميز محاسبة استهلاك الموارد باستغلال الطاقة العاطلة					
5	يدعم نظام محاسبة استهلاك الموارد القدرة التنافسية للشركة .					
6	تدعم محاسبة استهلاك الموارد عملية اتخاذ القرارات الإدارية					

المتغير التابع : قرارات التسعير

المحور الأول : العملاء

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
	تهتم الشركة بـ :					
1	إنتاج منتجات ذات جودة عالية تعمل على ارضاء العميل					

					2	تصميم منتجات وفقاً لرغبات العملاء
					3	دراسة السوق ومعرفة اذواق العملاء
					4	تقديم اسعار تتناسب مع رغبات العملاء
					5	تحسين نوعية المنتجات المقدمة للعملاء

محور الثاني: المنافسين

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	للشركة القدرة العالية على التنبؤ بالسياسات التي يمكن ان يلجأ اليها المنافسين عند تسعير منتجاتهم					
2	تستخدم الشركة قنوات الاتصال الرسمية في الحصول على المعلومات عن بيئتها التنافسية					
3	تلجأ الشركة الى اساليب اخري في سبيل الحصول على معلومات عن المنافسين					
4	تتبع الشركة للأساليب العلمية ودارسة السوق التنافسي					
5	استخدام التكنولوجيا الحديثة في التصنيع يزيد من تنافسية الشركة في السوق					

المحور الثالث : التكاليف

الرقم	العبارات	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشده
	تهتم الشركة بـ :					
1	تحديد تكلفة المنتج في مرحلة التصميم					
2	بالدقة في قياس التكلفة الفعلية للمنتج					
3	تخفيض تكلفة المنتجات					
4	قياس تكلفة جودة المنتجات					
5	اتباع الاساليب الحديثة لتحديد تكلفة المنتجات					

ملحق رقم (2)
محكمو الاستبانة

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية	العنوان
1	د. بابكر ابراهيم الصديق	استاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2	د. محمد عبد الحميد محمود	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. زهير احمد علي	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا