

## رول يوتا راسلي اخادا ا تجرادا ادا يوقه تني (نبا االمعمني ي يبط تمولد تيدا ا قارا)

### داو يده عاص سرد مة بسلا ا مسقا دهتلا اوة رلا اة يلك - لا بركه تهم باج

#### صااختسا ا

لقد شهدت الادبيات المختلفة ومنها المحاسبية اهتماما متزايدا بعملية تقويم الاداء المختلفة ومنها المحاسبية، ومقاييسه التي اهمها الربحية ولا سيما في الوحدات التي يكون فيها تبادل للمنتجات او الخدمات بين مراكز النشاط المختلفة. لذلك فان هذا البحث يهدف الى ايجاد اساس علمي مناسب في تسعير المنتجات المحولة بين مراكز النشاط والذي يجعل من الربحية مقياسا مناسبيا في تقويم اداء هذه المراكز. وللاجل المساهمة في تحقيق هدف البحث تم اختيار معمل البان القادسية كعينة للبحث. وقد توصل البحث الى عدة نتائج اهمها ما يؤكد على قيام المعمل عينة البحث باحتساب سعر تحويل منتجاته بين مراكز انشطته المختلفة على اساس التكلفة الكلية والتي لا تعكس القوة الإيرادية لهذه المراكز بشكل مناسب، لذلك اقترح الباحث استخدام اساس التكلفة مضافا اليها هامش ربح كاساس في احتساب اسعار المنتجات المحولة للدور الذي يلعبه هذا النوع في تقويم اداء الربحية .

#### Abstract

Various Literatures,including that of accountancy,have witnessed increasing concern with the performance evaluatin and it measurments that profitability the most importance especially in units that have transfer among various Activity centers.

So,this research aims at finding suitable scientific basic in pricing of products that transfer among Activity centers that make aprofitabilty as a suitable measurement in performance evaluation this centers.

In order to help in achieve aresearch goal, Al- kadysia Factory of milks has choice as aresearch sample. The research reached to many conclusions, the most important one states that aresearch sample has compnte of transfer price for products on basic of full costing that not reflect of revenue power for Activity centers.

So, the researcher has been past on using costing basic plus profit margin in compute products prices that exchanging because it roles in performance evaluation of profitability.

## المقدمة

يتطلب نجاح المنشأة ضرورة الاعتماد على معلومات تساعد في تقويم مدى نجاح وحداتها الفرعية في استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال. ويعد مقياس الربحية احد تلك المعلومات المتاحة ، الذي يعكس مدى كفاءة الوحدات الفرعية . اذ يعد ارتفاعه كمؤشر ودليل على كفاءتها.

الا ان عدم الاخذ بنظر الاعتبار ما يحدث في بعض المنشآت من تحويل للسلع او تبادل للخدمات فيما بين الوحدات الفرعية وتحديد سعر التحويل المناسب، يعد العقبة الأساس في طريق استخدام الربحية كمقياس مناسب في تقويم اداء وحدات التنظيم الفرعية . ذلك لأن هذا المقياس يتأثر بشكل فعال بأسعار السلع المحولة او الخدمات المتبادلة بينهما.

لذلك ارتأى الباحث توضيح دور وتأثير اسعار التحويل الداخلي في عملية تقويم اداء ربحية وحدات التنظيم الفرعية لمعمل البان القادسية.

## منهجية البحث

**مشكلة البحث :** تتمثل مشكلة البحث في عدم قيام بعض ادارات الوحدات الاقتصادية باستخدام الطريقة المناسبة في احتساب اسعار التحويل للمنتجات المحولة بين وحداتها الفرعية(مراكز نشاطها) المختلفة . اذ تعتمد التكلفة كاساس في تسعير المنتجات المحولة بين مراكزها والتي لا تكون مناسبة في توفير اساسا جيدا في تقويم اداء ربحية هذه المراكز لانها تؤدي الى نقل الكفاءة وعدم الكفاءة في الانتاج من المركز المحول الى المركز المحول اليه، كما انها تضعف من القوة الإيرادية للمركز المحول وانعكاس ذلك على ربحيته، بينما تؤدي هذه العملية الى تجميع الارباح في المركز المحول اليه .

**هدف البحث:** يهدف البحث الى ابراز اهمية استخدام الطريقة او الاساس العلمي المناسب في تسعير المنتجات المحولة او المتبادلة بين مراكز النشاط المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية، والذي يجعل من الربحية مقياسا مناسباً ومؤثراً في تقويم اداء هذه الوحدات.

**فرضية البحث:** يستند البحث الى فرضية اساسية مفادها " ان استخدام الطريقة او الاساس العلمي المناسب في تسعير المنتجات المحولة او المتبادلة بين مراكز النشاط المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية ، قد يساعد الادارة في استخدام مقياس الربحية في تقويم اداء مراكز النشاط بشكل فعال".

**عينة البحث:** تم اختيار معمل البان القادسية كعينة لأختبار فرضية البحث ، وذلك لأمكانية قياس تكاليف كل مركز من مراكزه على حده وتحديد إيراداته ، وبالتالي إمكانية استخدام الربحية كمقياس لتقويم اداء هذه المراكز. اضافة الى ما توفره شعبة التكاليف من البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة والمرتبطة بسنة 2004.

**منهج البحث:** يقوم الجانب النظري في من اعداده على المنهج الاستقرائي من خلال الاستفادة من المصادر العلمية العربية والاجنبية. اما الجانب التطبيقي فقد تم من اعداده استنادا الى المنهج الاستنباطي من خلال تحليل البيانات الخاصة بمراكز معمل البان القادسية للتوصل الى النتائج التطبيقية للبحث.

ويتكون البحث من ثلاثة محاور هي:

1- الجانب النظري.

2- الجانب العملي.

3- الاستنتاجات والتوصيات.

## 1. الجانب النظري

### 1.1 مفهوم واهمية اسعار التحويل

عادة ما يكون لمديري بعض الوحدات الفرعية في التنظيم حرية اتخاذ القرارات المرتبطة بشراء المنتجات او الخدمات من وحدات اخرى داخل التنظيم نفسه ، وذلك في حالة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، الذي يعرفه (Hilton,1999:485) بانه ذلك النظام الذي يقوم على اساس تقسيم المنظمة الى وحدات فرعية او مراكز قرارات ثم تربط التكاليف او الإيرادات او الاستثمار بالأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه الوحدات. كما ان للوحدة حرية ايضا من بيع منتجاتها او خدماتها لوحدات اخرى داخل التنظيم او خارجه. وعادة ما يطلق على هذه الوحدات وبموجب نظام محاسبة المسؤولية بمراكز الربح. وهنا يجب تحديد سعر التحويل المناسب Transfer price الذي تحمله الوحدة الفرعية المحولة مقابل تحويلها لهذه المنتجات او الخدمات للوحدة المحول اليها داخل نفس التنظيم.

وعليه يمكن القول ان سعر التحويل ما هو الا السعر الذي تحمله احدى وحدات التنظيم الفرعية لوحدة اخرى في التنظيم نفسه مقابل السلع والخدمات المحولة (Horngren & Foster,1997:864).

كما ان لأسعار التحويل اهمية كبيرة في (Hilton,et,al.,2003:804):

- 1- مساعدة الوحدات الفرعية في التنظيم على قياس حركة انتقال الموارد بين هذه الوحدات وفروعها ومدى السيطرة على التكاليف والتحكم بها والقدرة على تحقيق الأرباح لو تم فصل الوحدة الفرعية وسمح لها بالتعامل بشكل لا مركزي ، أي التعامل مع السوق او مع الوحدات الاخرى داخل المنشأة نفسها .
- 2- المساعدة في قياس ربح كل وحدة فرعية بشكل منفصل عن الوحدات الاخرى ، وبذلك فهي تكون مفيدة في توفير اساسا جيدا يساعد في تقويم اداء هذه الوحدات.
- 3- تجهيز الادارة العليا بالمعلومات الافضل عن اداء الوحدات الفرعية المختلفة في المنشأة .
- 4- ارشاد مديري الوحدات الفرعية نحو اختيار افضل القرارات المتعلقة بالبدائل المطروحة امام مدير كل وحدة عن الشراء من الخارج او التحويل من وحدة الى اخرى في التنظيم نفسه او المنشأة من خلال دراسة تأثيره في ربح الوحدة نفسها.
- 5- المساعدة في قياس تكلفة مخزون المنتجات الوسيطة لكل وحدة فرعية والمنتجات الاخرى المرتبطة بها وذلك للاغراض الداخلية.

ويرى (Kaplan & Atkinson,1998:453) ان لاسعار التحويل من الاهمية ما يجعلها تؤثر في عملية تقويم اداء ربحية الوحدات الفرعية، وهذا التأثير يكون باتجاهين على إيرادات الوحدات البائعة(المحولة) وعلى تكاليف الوحدات المشتريه(المحول اليها) دون تأثير هذه الاسعار في ربح المنشأة ككل. كما تتوقف اهمية اسعار التحويل ايضا على حجم العمليات موضع التبادل او التعامل بين مراكز هذه المنشأة. فلو كان حجم هذه التحويلات صغيرا ، فإن تأثير اسعار التحويل في تقويم الاداء سيكون قليل الاهمية ، وعلى العكس ، فلو كانت ان قيمة هذه التحويلات فيما بين المراكز كبيرة وملحوظة ، فإن تأثير اسعار التحويل في تقويم الاداء سيكون امرا مهما ولا يمكن تجاهله (Blocher,et,al.,2005:783) .

### 2.1 معايير وطرائق تحديد اسعار التحويل الداخلي

#### 1.2.1 معايير اختيار طريقة التسعير الداخلي

يمكن استخدام عدة طرائق في تحديد اسعار السلع المحولة او الخدمات المتبادلة بين وحدات التنظيم الفرعية. فمنها ما يستند على اساس اسعار السوق ومنها على ارقام التكلفة او اعتماد اساس المساومة في تسعير السلع او الخدمات ، وغيرها من الطرائق الاخرى. وقبل التعرض لهذه الطرائق ، يجب الاشارة الى المعايير التالية التي تكون الاساس في اختيار طريقة التسعير الداخلي:

أ - معيار الاستقلال الذاتي: وهذا المعيار يتطلب وجود استقلالية لمديري الوحدات الفرعية في المنشأة في تحديد السعر المناسب للسلع المحولة او الخدمات المتبادلة بين هذه الوحدات. وهذه الاستقلالية تتحقق في حالة الاتجاه نحو التنظيم اللامركزي ، أي اعطاء حرية اتخاذ القرارات وتفويض الصلاحيات لمديري الوحدات الفرعية في اختيار سعر التحويل الداخلي المناسب للسلع والخدمات بين هذه الوحدات (Hilton,et,al.,2003:803).

ب - الجهد الإداري: يتطلب هذا المعيار ان يحدد السعر بحيث يعمل على تحفيز مديري الوحدات الفرعية نحو تحقيق اهداف المنشأة من خلال العمل الجاد نحو اختيار سعر التحويل الافضل الذي يحقق اهداف كل مركز ، وبالتالي يكون في صالح المنشأة ككل (Horngren,et.,al.,2006:765) .

ج - اتساق الاهداف: وهذا المعيار يتطلب ان تسهم الوحدة الفرعية في تحقيق اهداف المنشأة، والتي يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار عند تحديد اسعار التحويل من قبل أي وحدة، وذلك لما لهذه الاسعار من تأثير في ربح كل وحدة ، وبالتالي انعكاس هذا على كفاءة اداء الوحدة الفرعية والتي قد لا تعكس اهداف المنشأة ككل. لذلك يجب ان يكون هنالك نظام اتصالات فعال ( اسعار التحويل) بين هذه الوحدات يعمل على تنسيق عملها ويحقق بالتالي اهداف المنشأة (Horngren & Foster,1997:864-865).

وبدراسة هذه المعايير نجد ان هنالك تعارضا بينها من الناحية العملية. فاتساق الاهداف والاستقلال الذاتي قد يتعارضا، لأن الأول يلزم من الوحدة الفرعية التنازل عن بعض مكاسبها عند التعامل مع الوحدات الفرعية الأخرى اذا كان ذلك يضر بمصالح المنشأة، وكذلك قد نجد تعارضا بين معيار الجهد الإداري واتساق الاهداف ، ذلك لان الضغط على مدير الوحدة الفرعية من اجل ان يساير اهداف المنشأة ، قد يجعله يتنازل في الوقت نفسه عن اهدافه الخاصة، وهذا يؤثر في جهده الإداري.

على أية حال ، يجب تحقيق الموائمة قدر الامكان بين هذه المعايير المتعارضة عند حل مشاكل اسعار التحويل الداخلي، بحيث ان تحديدها من قبل مديري الوحدات الفرعية (اقسام ، معامل) يحفزهم لتحقيق اهداف المنشأة ككل مع تأكيد حرية المديرين في اتخاذ القرارات ودعم اللامركزية وتحفيزهم للعمل بكفاءة وبذل الجهد المطلوب لتحقيق الاهداف.

### 2.2.1 طرائق تحديد اسعار التحويل الداخلي

يمكن القول ، انه ليس هنالك من طريقة من طرائق تحديد اسعار التحويل الداخلي تفضل على الأخرى . وبصفة عامة ، فان طرائق تحديد اسعار التحويل الأكثر شيوعا واستخداما تكاد تنحصر بالاتي (Hilton,et,al.,2003:806):

أ- طريقة اسعار التحويل على أساس سعر السوق Market price: يعد سعر السوق من امثل الاسس في تحديد اسعار التحويل الداخلي . والسبب في هذا يعود الى ان هذا السعر يتحدد بواسطة اطراف خارجية عن المنشأة وبناء على قوى السوق من عرض وطلب. ومن هنا فان اسعار السوق تعد مقياسا موضوعيا في تقويم ما يتم من تحويلات داخلية، فضلا عن ان سعر السوق يعد الاساس الوحيد في تحديد اسعار التحويل الداخلي بالنسبة للوحدات الفرعية التي تعد كمراكز ربح، ولا سيما اذا ما عوملت هذه الوحدات على اساس انها منشآت منفصلة ، فهي الاسعار التي يمكن للوحدة الفرعية البائعة ، ان تتلقاها او تحصل عليها فيما لوباعت انتاجها لزبون خارجي External Customer . كما انها تمثل الاسعار التي تلتزم الوحدة الفرعية بدفعها فيما لو اشترت احتياجاتها من مجهز خارجي External supplier. ومع هذا فان المشكلة الاساسية التي يمكن ان تواجه المنشأة عند استخدامها لاسعار السوق كاساس في تحديد اسعار التحويل الداخلي، هو ان بعض السلع او الخدمات والتي هي محل التحويل او التبادل الداخلي لا يكون لها سعر موجود في السوق، ذلك لأن هذه السلع او الخدمات قد يكون لها من الصفات والخصائص الخاصة التي تجعل من أي سعر خارجي مجرد تقدير تقريبي لها. فمثلا ، لوحة الدوائر الالكترونية التي تدخل في تصنيع الحاسبات الصغيرة التي تنتجها احدى الوحدات الفرعية وتبيعهها لوحدات فرعية اخرى، قد لا يكون لها مثل ولا تنتج بذات الخصائص في أي مكان اخر في العالم، وقد يكون هنالك تدخل من قبل الادارة العليا بعدم قيام الوحدة الفرعية بعرض منتجها في السوق حفاظا على اسرار عمل هذا المنتج خصوصا اذا كان هذا المنتج يدخل السوق لأول مرة (Blocher,et.,al.,2005:783).

## ب – طريقة أسعار التحويل على أساس المفاوضة Negotiated price

سعر التفاوض هو ذلك السعر الذي يتحدد نتيجة المساومة **Bargaining** بين البائع والمشتري. ويستخدم في حالة عدم توفر سعر سوق للمنتجات المحولة، او توفر سعر سوق ، الا انه يتم التفاوض للوصول الى سعر التحويل الداخلي لهذه المنتجات . وللوصول الى سعر مناسب للتحويل الداخلي ، يجب توافر بيانات وافية لاطراف التعامل عن مصادر التوريد والاسعار البديلة في السوق ، وان تتوفر المعلومات العامة والخاصة عن الاسواق ، وان تتمتع كل وحدة فرعية بحرية قبول او رفض التعامل. على ان لا تؤدي الحرية المطلقة لمديري الوحدات الفرعية الى الاضرار بمصالح المنشأة، لأن بعض من هؤلاء المديري ، قد يعمل على تعظيم ارباح وحدته الفرعية ، على حساب ارباح المنشأة ككل. ولنجاح هذه الطريقة ، يجب العمل على توفير المعايير الثلاثة السابق ذكرها لان عدم توافرها سيفقد اسلوب التفاوض الكثير من قيمته وفائدته(Hilton,1999:492).

## ج – طريقة اسعار التحويل على أساس التكلفة Cost price: في كثير من المواقف قد لا

تتوافر اسعار السوق، حتى يمكن الاسترشاد بها عند تحديد اسعار التحويل، وخصوصا بالنسبة للمنتجات الوسطية. ولمعالجة ذلك يتم الاعتماد على التكاليف . فيمكن استخدام التكلفة الكلية (المتنصة) او التكلفة المتغيرة او استخدام أي من هاتين الطريقتين زائدا نسبة ضمنية لتسمح بتغطية المصروفات الاخرى وتحقيق نسبة ربح . وفيما يلي شرح لهذه الطرائق:

اولا – التكلفة الكلية (المتنصة) : يمكن استخدام التكلفة الكلية ( المتنصة) كأساس في تحديد سعر التحويل الداخلي. وهذا الاسلوب يعد امتدادا لأجراءات تحديد تكلفة الوحدات المنتجة، ويتم استخدامه عادة عند تحويل المنتجات الوسطية من وحدة فرعية الى اخرى.

ثانيا- طريقة التكلفة المتغيرة: يعادل سعر التحويل وفق هذه الطريقة اجمالي التكلفة المتغيرة للإنتاج . ومن عيوب هاتين الطريقتين انهما يؤديان الى نقل الكفاءة وعدم الكفاءة في الإنتاج من الوحدة الفرعية المحولة الى الوحدة الاخرى المحول اليها. وكذلك اضعاف القوة الإيرادية للوحدة الفرعية المحولة وتأثير ذلك على ربحيتها ، كما يؤدي الى تجميع الارباح في الوحدة الفرعية المحول اليها.

ثالثا- التكلفة المعيارية: يمكن استخدام التكلفة المعيارية مع كل من طريقة التكلفة الكلية او التكلفة المتغيرة، وذلك للتغلب على عيوب التكلفة الفعلية. فالتكاليف المعيارية هي تكاليف تحدد على اساس علمية ودراسات معملية ، تعكس ما يجب ان تكون عليه التكاليف في المستقبل. فضلا عن انها تكشف عن اسباب عدم الكفاءة مبكرا ، وبالتالي الحيلولة دون وصولها الى تكلفة المنتج النهائي الذي سيكون موضع التحويل فيما بعد من الوحدة الفرعية البائعة (المنتج) الى المشتري المتمثل بالمستهلك . ومن هنا يمكن القول، ان التكاليف المعيارية تعد اساسا فعلا وعادلا في تحديد اسعار التحويل الداخلي مقارنة باساس التكلفة الفعلية كما انها تعمل على توفير نوع من التحفيز الضروري والمهم للعمل بكفاءة عالية (Horngren & Foster ,1997:314) .

رابعا - التكلفة مضافا اليها هامش ربح: وتعني هذه الطريقة اضافة قدر معين من هامش الربح الى تكلفة المنتج المتغيرة او الكلية وصولا الى سعر تحويله. وهذا القدر المضاف قد يكون قيمة ثابتة **Fixed amount** او نسبة معينة **Percentage**.

لكن يبقى ان نؤكد بأن هذه الطريقة تستخدم عندما لا يكون هنالك سوق للإنتاج المحول او اذا لم يتمتع مديري الوحدات الفرعية بالحرية التي تجعلهم يبيعون انتاجهم خارج المنشأة. فضلا عن انها لا تعمل على تحفيز مدير الوحدة الفرعية البائعة على اتباع اجراءات رقابية فاعلة على تكاليف وحدته ، و لا سيما اذا لم تتوفر التكلفة المعيارية(Blocher,et.,al.,2005:782) . كما انها لا تسمح بالرقابة على الإيرادات من قبل الوحدة، لانها محددة بنسبة معينة من التكلفة، وهذا ما يؤدي الى عدم عدّ الوحدة الفرعية البائعة مركز ربح حقيقي(Decoster &Schfer,2004:604) . كما أنها تؤدي الى تضخيم تكلفة المنتج النهائي و لا سيما اذا تكررت عملية انتقال المنتج الوسطي بين عدة وحدات فرعية ، بسبب تكرار اضافة الارباح عند كل عملية تحويل، وهذا بالتالي سيؤدي الى تضخيم اسعار التحويل(Garrison &Noreen,2003:558).

### 3.1 تقويم الأداء

يعد تقويم الاداء من اهم وظائف الادارة في تحديد مستوى اداء وحداتها للتعرف على مواطن القوة والضعف فيها. وقد وردت تعاريف عدة لتقويم الاداء منها ما يؤكد بانه " نظام رقابي يقوم بتحديد مدى فاعلية وكفاءة الجهود المبذولة في التنظيم لتحقيق هدف معين" (Noori,1996:611).  
ولاجل ان تنجح عملية تقويم الاداء ، لابد من وجود مقياس للاداء ، والذي يلعب الدور المهم في عملية التقويم. وفي المحاسبة ، فان تصميم مقياس الاداء ، انما يتم وفق الخطوات التالية ( Horngren & Foster,1997:882):

**الخطوة (1) :** اختيار المتغير ( المتغيرات) الذي يمثل الهدف (الاهداف) او المقياس المالي للادارة العليا مثل صافي الربح او صافي الربح المباشر او صافي الربح الخاضع للرقابة. اذ يتحدد صافي الربح نتيجة طرح التكاليف المباشرة وغير المباشرة كافة من مجموع إيرادات الوحدة الفرعية. اما صافي الربح المباشر فيمثل الربح المتحقق في الوحدة نتيجة طرح التكاليف المباشرة من مجموع إيرادات الوحدة . اما صافي الربح الخاضع للرقابة فيمثل الربح المتحقق في الوحدة نتيجة طرح التكاليف الخاضعة لرقابة مدير الوحدة الفرعية من مجموع الإيرادات ، ومن ثم فان صافي الربح وفق هذا المتغير يحمل مدير الوحدة الفرعية مسؤولية التكاليف والإيرادات التي تخضع لرقابته.

**الخطوة (2) :** التحليل المناسب للمتغير ( المتغيرات) الذي يتم اختياره في الخطوة(1) والعناصر التي يحتويها، فمثلا صافي الربح، يحتوي في تحليل عناصره على الإيرادات والمصروفات . فبالنسبة للإيرادات ، يجب ان ترتبط بالوحدة الفرعية نفسها وان تحدد تحديدا مباشرا . وهذا لا يتحقق الا اذا كانت الوحدات الفرعية في المنشأة مستقلة بذاتها ويحق لها ان تباع منتجاتها مباشرة للسوق. اما اذا حولت هذه المنتجات الى وحدات فرعية اخرى داخل المنظمة، فان اسلوب تحديد الإيراد هنا يختلف باختلاف الطريقة المتبعة في تسعير المنتجات المحولة والتي مر ذكرها سابقا . اما عن التكاليف ، فلأغراض تقويم الاداء ، قد تحلل من حيث انها تكاليف مخصصة او موزعة على الوحدة الفرعية. اذ تمثل التكاليف المخصصة ، التكاليف التي يمكن تخصيصها وتحديدها ومن ثم ربطها بالوحدات الفرعية بصورة مباشرة لوجود علاقة مباشرة بينها وبين هذه الوحدات وبالتالي يجري مسائلة مدير الوحدة عليها. ومن امثلتها المواد المباشرة، الأجور المباشرة ، والمصاريف المباشرة على الوحدة الفرعية . اما التكاليف الموزعة ، فهي التكاليف التي لا يمكن تتبعها بسهولة لهدف التكلفة المتمثل بالوحدة الفرعية او المنتج وغيرها ، لكنها توزع على ذلك الهدف ، ومن امثلتها مصروف الاندثار. اما النوع الأخر من تحليلات التكاليف، هو ان تحلل من حيث خضوعها او عدم خضوعها لتحكم ورقابة الوحدة الفرعية ، اذ تمثل التكاليف الخاضعة للتحكم والرقابة ، التكاليف التي يمكن ان يؤثر فيها أحد الاشخاص او مجموعة منهم في الوحدة الفرعية بصورة فعالة، أي ليست دائما سهلة. فكثير من عناصر التكلفة تتأثر بأكثر من شخص في التنظيم ، التي تقع ضمن نطاق مسؤولية وقرارات الوحدة الفرعية. اما التكاليف غير الخاضعة للتحكم والرقابة ، فهي التكاليف التي لا يؤثر فيها الاداري بقراراته وليس له سلطة عليها.

**الخطوة(3) :** اختيار المقياس (المقاييس) المناسب من بين المقاييس التي تم تحديدها وعدت كمتغيرات في الخطوة (1).

**الخطوة(4) :** اختيار طريقة التحليل المناسبة للعناصر اللازم ان يتضمنها المقياس والتي تم توضيحها في الخطوة(2).

**الخطوة(5) :** اختيار المدة التي تجري بها عملية التقويم ومن اعداد تقارير الاداء اللازمة والجهات التي يمكن أن توجه اليها.

## 1- الجانب التطبيقي : ويتناول المحاور الآتية:-

### 1.2- نبذة مختصرة عن معمل البان القادسية

يعد معمل البان القادسية أحد معامل وزارة الصناعة والمعادن ، ويعد منتجاته من الالبان بمواصفات قياسية لسد حاجة المواطنين في المنطقة الوسطى من البلد . اذ يقوم بانتاج الحليب المعقم ، القشطة ، اللبن ، الجبن ، الزبد ، والدهن الحيواني.

ويسهم المعمل في تنمية الثروة الحيوانية وذلك باستخدام الحليب الخام كمادة أولية في صناعة منتجاته عوضاً عن الحليب المجفف المستورد . إذ أن استخدام الأخير سيؤدي الى اضمحلال الثروة الحيوانية وارتفاع تكاليف منتجات الألبان.

ويلجأ المعمل الى استخدام النظام المحاسبي الموحد ، وهو يعمل ضمن الأطار الذي اورده النظام من حيث تسجيل عملياته اليومية ومن اعداد حساباته الختامية وتقويم اداء وحداته الفرعية.

### 2.2 – الهيكل التنظيمي لمعمل البان القادسية

ان التنظيم الاداري القائم في معمل البان القادسية يمثل البناء الوظيفي ، اذ تم توزيع الواجبات والمسؤوليات الادارية على عدة اقسام لتأمين سير النشاطات المختلفة بصورة منتظمة و لا سيما وظائف الإنتاج، التسويق ، الإدارة ، والحسابات. ويتولى ادارة المعمل مدير فني يعاونه مديري الأقسام المتخصصون . وان هذا البناء التنظيمي يستند الى التخصص وتقسيم العمل بحيث يتم جمع الأعمال المتشابهة تحت دائرة نشاط خاصة لتسهيل تنفيذ الأنشطة والأشرف عليها. ويمثل الشكل رقم(1) الهيكل التنظيمي لمعمل البان القادسية والذي يوضح الأقسام الرئيسية وما يتفرع عنها من شعب او مراكز.

شكل رقم (1)\*  
يوضح الهيكل التنظيمي لمعمل البان القادسية  
المدير العام

---

مركز الحليب الخام	قسم التشغيل	قسم السيطرة	قسم المخازن	قسم الحسابات والادارة	شعبة صيانة السيارات	قسم التسويق	قسم الانتاج
			مركز انتاج اللبن	مركز انتاج الجبن	مركز انتاج القشطة	مركز انتاج الزبد	

---

\* المصدر: معمل البان القادسية: الهيكل التنظيمي، تنفيذ: دائرة التطوير الإداري 2004



ومن خلال دراسة الهيكل التنظيمي أعلاه، وما توفره شعبه التكاليف من بيانات عن تكاليف وإيرادات المراكز الانتاجية ، فإنه يمكن اعتبار هذه المراكز كمراكز ربح لأمكانية تحديد إيرادات كل مركز ، فضلا عن قياس تكاليفه قياسا مستقلا. مع الإشارة الى ان العملية الانتاجية للمعمل تبدأ من مركز الحليب الخام وذلك باستخدام الحليب الخام كمادة اولية ، اذ تجري عليه عمليات انتاجية تعمل على تحويله الى منتج يحول فيما بعد الى المراكز الانتاجية الاخرى داخل المعمل لتجري عليه عمليات انتاجية اضافية لذا يقترح الباحث ان يكون مركز الحليب الخام كمركز ربح يدرج ضمن المراكز التي تنطوي تحت فقرة مراكز الانتاج وليس بالشكل الظاهر في الهيكل التنظيمي للمعمل ما دامت هنالك امكانية لتحديد إيرادات هذا المركز وتكاليفه.

### 3.2 : دور اسعار التحويل اداء ربحية مراكز الانتاج في معمل البان القادسية

ذكرنا في الجانب النظري ان هنالك عدة طرق يمكن استخدامها في تحديد الفرعية وبالتالي في عملية تقويم اداءها. لذلك فان الامر يستلزم أولا بحث الطريقة المتبعة من قبل المعمل في تسعير الحليب الخام المحول من مركز الحليب الخام الى مراكز الانتاج الاخرى ومن ثم الطريقة المقترحة من قبل الباحث في تسعير هذا المنتج وذلك من خلال تنظيم قائمة تاليف وإيرادات موحدة على اساس مراكز الانتاج للمعمل عينة البحث.

#### 1- قائمة التكاليف والإيرادات بموجب طريقة التسعير على اساس التكلفة والمتبعة من قبل المعمل عينة البحث.

يقوم المعمل باعتماد طريقة التكلفة كاساس في تسعير تحويلات مركز الحليب الخام الى مراكز الانتاج في المعمل نفسه ، ويمكن ايضاح اثر تطبيق هذه الطريقة في صافي الربح المباشر لكل مركز من خلال عرض قائمة التكاليف والإيرادات التي تقوم حسابات التكاليف في المعمل بتنظيمها والتي تستند على الاتي:

#### أ- تحديد التكاليف وربطها بمراكز انتاج المعمل عينة البحث: ان تحديد عناصر التكاليف

وفق اسس علمية سليمة، ومن ثم ربطها بمراكز انتاج المعمل عينة البحث، يمكن ان يساعد الادارة في تقويم اداء هذه المراكز تقويما مستقلا وفق مقاييس الاداء المناسبة . وعلى وفق ما جاء في الجانب النظري من خطوات علمية لتصميم مقياس الاداء ، فان الباحث يعتمد التحليل القائم على اساس تخصيص التكاليف على الوحدة الفرعية للأسباب التي تم ذكرها سابقا واستبعاد التكاليف الموزعة. ويوضح الجدول رقم (1) عناصر التكاليف المخصصة لكل مركز انتاج في المعمل عينة البحث والتي امكن تخصيصها وربطها بكل مركز من هذه المراكز من واقع قوائم الصرف لكل مركز انتاج ، وتشمل المواد المباشرة ، الاجور المباشرة ، والمصاريف المباشرة

#### جدول رقم(1)\*

#### كشف تحليل وتوزيع التكاليف المخصصة بين مراكز انتاج معمل البان القادسية لعام 2004 (المبالغ بالالف الدنانير)

الاجمالي	مركز انتاج اللبن	مركز انتاج الجبن	مركز انتاج القشطة	مركز انتاج الزبد	مركز الحليب الخام	البيان
						تكاليف مخصصة
						مواد اولية
411904.8	92642.1	90420	184430	44412.7	-	حليب خام
1914	335	642	717	220	-	مواد مساعدة
1902.5	310	445	538	609.5	-	دهن حيواني
415721.3	93287.1	91507	185685	45242.2	-	اجمالي تكاليف المواد الاولية
753	220	330	54	149	-	مواد التعبئة

والتغليف						
اجمالي تكاليف المواد المخصصة	416474.3	93507.1	91837	185739	45391.2	-
اجور مباشرة	74590.5	24050	11950.5	22100	10545.5	5944.5
مصاريف مباشرة	9142	2960.5	1605	2720	1146	710.5
اجمالي التكاليف المخصصة	5000206.8	119997.5	105392.5	210559	57082.7	6655

المصدر: من من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المعمل/ شعبة التكاليف.

ويلاحظ من الجدول أعلاه عدم قيام شعبة تكاليف المعمل عينة البحث بتخصيص تكلفة المواد الاولية مباشرة على مركز الحليب الخام على الرغم من نشوء معظم عناصر هذه التكلفة في هذا المركز ولانه يعد نقطة البداية في العملية الانتاجية وكما اشرنا سابقا، بل يتم تخصيصها على المراكز الانتاجية الاخرى وبموجب اسعار شراء هذه المواد دون تحميلها باي هامش ربح يحسب لصالح مركز الحليب الخام وهذا ما يؤثر سلبا بطبيعة الحال في تقويم اداء هذا المركز ويضعف من قوته الإيرادية على عكس المراكز الاخرى. اما بقية عناصر التكاليف المخصصة لمركز الحليب الخام والظاهرة في الجدول أعلاه، فيتم توزيعها على المراكز الانتاجية الاخرى في المعمل وكما هو موضح في الجدول (2) لئتم دمجها بعد ذلك مع عناصر التكاليف المخصصة لهذه المراكز. والاساس المستخدم في توزيع تكاليف هذه العناصر هو كمية الحليب الخام المحول الى هذه المراكز.

### جدول رقم(2)

كشف توزيع عناصر التكاليف المخصصة لمركز الحليب الخام على

المراكز الانتاجية لعام 2004

( المبالغ بالالف الدنانير )

الاجمالي	مركز انتاج اللبن	مركز انتاج الجبن	مركز انتاج القشطة	مركز انتاج الزبد	مركز الحليب الخام	البيان
74590.5	24050	11950.5	22100	10545.5	5944.5	اجور مباشرة اجور مخصصة حصة المركز
-	1281.14	1371.8	2758.54	533	(5944.5)	
74590.55	25331.14	13322.3	24858.54	11078.5	-	اجمالي اجور المركز المباشرة بعد التوزيع
9142	2960.5	1605	2720	1146	710.5	مصاريف مخصصة حصة المركز
-	153.125	163.96	329.70	63.7	(710.5)	
9142	3113.625	1768.96	3049.7	1209.7	-	اجمالي مصاريف المركز المباشرة بعد التوزيع

183127	39467	42260	84980	16420	-	اساس التوزيع كمية الحليب المحول(كغم)
--------	-------	-------	-------	-------	---	--

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المعمل/ شعبة التكاليف

ب- تحديد إيرادات مراكز انتاج المعمل عينة البحث : يهدف المعمل من تحمل التكاليف كافة في المراكز الانتاجية والخدمية الاخرى الى تحقيق الربح. ولأجل تحقيق هذا الهدف، يجب تحقيق الإيراد الذي يغطي التكاليف ومن ثم الربح. وعليه فإن إيراد المعمل يتكون من اجمالي الإيرادات المتحققة في مراكزه الانتاجية. ويوضح الجدول (3) إيرادات مراكز الإنتاج لمعمل البان القادسية لعام 2004.

### جدول رقم(3)

الإيرادات المتحققة عن مبيعات منتجات معمل البان القادسية  
للمدة من 2004/1/1 ولغاية 2004/12/31  
(المبالغ بالالف الدينانير)

مراكز الانتاج	كمية المبيعات(كغم)	سعر البيع(د/كغم)	إيراد المبيعات (دينار)
الزبد	15732.051	4.225	66467.92
القشطة	96519.682	4.125	398143.69
الجبن	37789.88	3.625	136988.315
اللبن	431435.53	1.0625	458400.25
الاجمالي	581477.143		1060000.175

\* المصدر: سجلات معمل البان القادسية، شعبة التكاليف.

وعليه، وبعد تحديد كل من التكاليف المتخصصة والإيرادات لمركز نشاط المعمل عينة البحث، يمكن التوصل الى صافي نتيجة النشاط لكل مركز وللمعمل ككل من خلال من اعداد قائمة التكاليف والإيرادات الموحدة للمعمل والموضحة في الجدول(4)، علما ان الباحث قد اختار صافي الربح المباشر لدراسة الاثر الذي تتركه عملية تطبيق أي طريقة من طرق التسعير في عملية تقويم اداء ربحية مراكز الانتاج سواء الحالية والمطبقة من قبل المعمل او التي يقترحها الباحث والسبب في ذلك يعود الى ان صافي الربح المباشر يتاثر بشكل فعال بطريقة تسعير التحويلات الداخلية فضلا عن ان هذا المقياس يجعل من عملية التقويم موضوعية وذلك لاستناده على الإيرادات والتكاليف المخصصة او المباشرة على مركز النشاط والتي يجري مسألته عليها.

### جدول رقم (4)\*

قائمة تكاليف وإيرادات موحدة على اساس مراكز الانتاج لمعمل البان القادسية (المبالغ بالالف الدينانير)

البيان	مركز انتاج الزبد	مركز انتاج القشطة	مركز انتاج الجبن	مركز انتاج اللبن	الاجمالي
--------	---------------------	----------------------	---------------------	---------------------	----------

1060000.175	458400.25	136988.315	398143.315	66467.92	إيراد المبيعات*
					تكلفة الانتاج المباع
500206.8	121951.865	106928.26	213647.2	57679.4	تكاليف مخصصة**
(60062)	(5462)	(8990)	(44420)	(1190)	التغير في الانتاج التام
440144.8	116489.865	97938.26	169227.26	56489.4	تكلفة الانتاج المباع
619855.375	341910.385	39050.055	228916.49	9978.52	صافي الربح المباشر

المصدر/ من اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول(3،2،1)

\*يراجع جدول رقم (3)

\*\* يراجع جدول رقم(2،1)

ويبدو من نتائج القائمة أعلاه التي تمثل بمثابة وسيلة للحكم على اداء كل مركز من مراكز المعمل عينة البحث، قد حقق صافي ربح مباشر يعكس اداءه الايجابي، بينما اختلفى اثر اهم مركز من مراكز نشاط المعمل الا وهو مركز الحليب الخام، وذلك بسبب ان الطريقة التي تعتمد في تسعير تحويلاته الى باقي المراكز الاخرى، انما تتم بالتكلفة والتي ادت الى نقل الارباح من مركز الحليب الخام الى باقي المراكز الاخرى. وهذا ما يثبت ان هذه الطريقة لا توفر اساسا جيدا في تقويم اداء ربحية مراكز انتاج المعمل عينة البحث.

## 2 - قائمة التكاليف والإيرادات بموجب طريقة التسعير على اساس التكلفة مضافا اليها هامش ربح والمقترحة من قبل الباحث .

لغرض من اعداد قائمة التكاليف والإيرادات وفق هذه الطريقة ، يستلزم الامر ما يلي:

**أ - تحديد التكاليف وربطها بمراكز انتاج المعمل عينة البحث:** ان التحديد الدقيق لعناصر التكاليف وتخصيصها على مراكز انتاج المعمل كافة ، انما يساعد الادارة في تقويم مراكزها بشكل موضوعي. فما دام مركز الحليب الخام هو نقطة البداية في العملية الانتاجية، فان الامر يستلزم اعادة تحليل تكاليف هذا المركز وهذا ما قام به الباحث بهدف تحديد اجمالي التكلفة المخصصة لهذا المركز فضلا عن تحديد تكلفة الحليب الخام المحول والتي ستعد تكلفة مستلزمة بالنسبة للمراكز الاخرى. والجدول (5) يوضح عناصر التكاليف المخصصة لكل مركز من مراكز الانتاج في المعمل.

### جدول رقم(5)

كشف تحليل وتوزيع التكاليف المخصصة بين مراكز انتاج معمل البان القادسية لعام 2004  
(المبالغ بالاف الدينانير)

الاجمالي	مركز انتاج اللبن	مركز انتاج الجبن	مركز انتاج القشطة	مركز انتاج الزبد	مركز الحليب الخام	البيان
						تكاليف مخصصة
						مواد اولية

411904.8	-	-	-	-	411904.8	حليب خام
1914	335	642	717	220	-	مواد مساعدة
1902.5	310	445	538	609.5	-	دهن حيواني
415721.3	645	1087	1255	829.5	411904.8	اجمالي تكاليف المواد الاولية
753	220	330	54	149	-	مواد التعبئة والتغليف
416474.3	865	1417	1309	978.5	411904.8	اجمالي تكاليف المواد المخصصة
74590.5	24050	11950.5	22100	10545.5	5944.5	اجور مباشرة
9142	2960.5	1605	2720	1146	710.5	مصاريق مباشرة
5000206.8	27875.5	14972.5	26129	12670	418559.8	اجمالي التكاليف المخصصة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المعمل/ شعبة التكاليف

### ب - تحديد إيرادات مراكز الانتاج في المعمل عينة البحث:

يتألف اجمالي إيراد المعمل من إيراد مركز الحليب الخام والمتمثل بقيمة تحويلاته من الحليب الخام الى مراكز الانتاج الاخرى فضلا عن إيرادات المراكز الاخرى والموضح في الجدول (3) والتي تعكس قيمة مبيعاتها من المنتجات.

وللتوصل الى قيمة إيراد مركز الحليب لخام، فإن الامر يستلزم تحديد سعر تحويل الحليب الخام من مركز الحليب الخام الى مراكز الانتاج الاخرى، اذ يتكون سعر التحويل من جزأين تكلفة الحليب الخام المحول وهامش الربح لهذا المنتج. والاتي خطوات تحديد سعر التحويل:

### اولا - تحديد اجمالي تكلفة الحليب الخام المحول:

تعد عناصر التكاليف المخصصة لمركز الحليب الخام والموضحة في الجدول (5) الاساس في تحديد تكلفة الحليب الخام المحول الى مراكز الانتاج الاخرى فضلا عن كمية الانتاج المحول لهذا المركز. اذ انه بدلاتهما يمكن تطبيق الصيغة الاتية:

اجمالي التكاليف المخصصة لمركز الحليب الخام	تكلفة الحليب الخام المحول =	كمية الحليب الخام المحول لمركز الانتاج	اجمالي كمية الحليب الخام
--	-----------------------------	--	--------------------------

والجدول (6) يوضح نتائج تطبيق المعادلة أعلاه.

### جدول رقم (6)

تكلفة الحليب الخام المحول من مركز الحليب الخام الى مراكز الانتاج الاخرى

المركز المستلم او المحول اليه	كمية الحليب الخام المحول (كغم)	تكلفة الحليب الخام المحول
مركز انتاج الزبد	16420	37529.9760
مركز انتاج القشطة	84980	194232.4824
مركز انتاج الجبن	42260	96590.547

90206.794	394670	مركز انتاج اللبن
418559.8	538330	الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحث

### ثانيا - تحديد نسبة هامش الربح للحليب الخام المحول:

من اجل تحديد نسبة هامش الربح للحليب الخام المحول من مركز الحليب الخام الى المراكز الاخرى، فقد قام الباحث بتحليل قائمة التكاليف والإيرادات للمعمل عينة البحث والموضحة في الجدول(4)، وقد توصل الى النتائج الاتية والموضحة في الجدول(7).

#### جدول رقم(7)

احتساب نسبة هامش الربح لمركز انتاج المعمل  
عينة البحث

البيان	مركز انتاج الزبد	مركز انتاج القشطة	مركز انتاج الجبن	مركز انتاج اللبن	اجمالي المعمل
صافي الربح المباشر	9978.52	228916.49	39050.055	341910.385	619855.375
تكلفة الانتاج المباع	56489.4	169227.2	97938.26	116489.865	440144.8
نسبة هامش الربح	%135.272	%19.829	%39.872	%293.511	%140.83

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول(4).

وعلى ضوء المؤشرات أعلاه، يرى الباحث أن انسب نسبة هامش ربح يمكن استخدامها في تسعير الحليب الخام المحول هي نسبة هامش ربح المعمل البالغة (410.83%) .  
وبعد تحديد تكلفة الحليب المحول ونسبة هامش الربح يمكن التوصل الى قيمة او سعر تحويل الحليب الخام من مركز الحليب الخام الى المراكز لاخرى وكما هو موضح في الجدول(8). مع الاشارة الى قيمة الحليب الخام المحول تعد كإيراد بالنسبة لمركز الحليب الخام وتكلفة مستلمة للمركز المحول اليه.

#### جدول رقم(8)

قيمة الحليب الخام المحول

مركز النشاط المحول اليه	تكلفة الحليب الخام المحول	قيمة التحويلات(تكلفة الحليب الخام المحول)+(140.83%) هامش الربح
مركز انتاج الزبد	37529.9760	90383.4412
مركز انتاج القشطة	194232.4824	467770.087
مركز انتاج الجبن	96590.547	232619.014
مركز انتاج اللبن	90206.794	217245.022
الاجمالي	418559.8	1008017.564

\* المصدر/ من اعداد الباحث .  
وفي ضوء البيانات التي توفرت عن التكاليف والإيرادات المتحققة لكل مركز من مراكز انتاج المعمل عينة البحث ، يمكن احتساب صافي الربح المباشر لكل مركز من خلال من اعداد قائمة التكاليف والإيرادات وكما هو موضح في الجدول(9).

جدول رقم (9)  
قائمة تكاليف وإيرادات موحدة مقترحة على اساس مراكز الانتاج لمعمل البان القادسية  
لعام2004(المبالغ بالالف الدينانير)

الاجمالي	مركز انتاج اللبن	مركز انتاج الجبن	مركز انتاج القشطة	مركز انتاج الزبد	مركز الحليب الخام	مركز الانتاج البيان
1060000.1 75	458400.2 5	136988.31 5	398143.69	66467.92	1008017.56 4	إيرادات المبيعات*
500206.8	27875.5	14972.5	26129	12670	418559.8	تكلفة الانتاج المباع تكاليف مخصصة**
-	217245.0 22	322619.01 4	467770.08 7	90383.44 12	-	تكاليف مستلمة**
(60062)	(5462)	(8990)	(44420)	(1190)	-	التغير في الانتاج التام
440144.8	239658.5 22	238601.51 4	449479.08 7	101863.4 41	418559.8	تكلفة الانتاج المباع
619855.37 5	218741.7 28	) 101613.19 (9	) 51335.397 (	) 35395.52 (1	589457.764	صافي الربح (الخسارة) المباشر

المصدر/ من اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول(3،5،8)

\* يراجع جدول رقم(3)

\*\* يراجع جدول رقم (5)

\*\*\* يراجع جدول رقم (8)

يتضح مما سبق ،انه بمقارنة قائمتي التكاليف والإيرادات لمراكز نشاط المعمل، نجد ان السبب الرئيسي في اختلاف صافي ربح (خسارة) هذه المراكز وفق الأسلوبين، يعود الى

عملية تحديد اسعار التحويل الداخلي للحليب الخام من مركز الحليب الخام الى المراكز الانتاجية الاخرى. اذ نلاحظ ان سعر التحويل وفق الطريقة المتبعة من قبل المعمل يعادل التكلفة الكلية للانتاج المحول ( المتغيرة والثابتة) ، والتي تضعف القوة الإيرادية لمركز الحليب الخام وبالتالي ارباحه على عكس المراكز الاخرى المحول اليها الحليب الخام من مركز الحليب الخام. فضلا عن ان اسباب الكفاءة وعدم الكفاءة كافة تنتقل الى المراكز المحول اليها، وهذا ما يؤدي الى توفير قدر ضئيل من التحفيز للمركز المحول كي يعمل بكفاءة . وهذا ما يؤكد بأن طريقة التسعير على اساس التكلفة الكلية لا تكون مفيدة في توفير اساس جيد في تقويم اداء ربحية هذه المراكز. بينما نلاحظ العكس وفق الأسلوب الثاني، وهو ما انفرد به الباحث من خلال من اعداد قائمة التكاليف والإيرادات لمراكز انتاج المعمل عينة البحث . اذ لوحظ ان اضافة نسبة من هامش الربح لتكلفة الانتاج المحول من قبل مركز الحليب وصولا الى قيمة منتجاته المحولة الى مراكز الانتاج الاخرى، ادى الى تحقيق ارباحا بالنسبة لهذا المركز، على عكس المراكز المستلمة (المحول اليها) . اذ ادى الى انخفاض ارباحها بل وتعرض معظمها للخسارة ، و لا سيما مراكز انتاج الزبد، القشطة، والجبن، بعدما كانت تحقق ارباحا كبيرة بموجب الطريقة الاولى. مع الاشارة الى ان الباحث عندما يقترح اختيار طريقة اسعار التحويل على اساس التكلفة الكلية مضافا اليها هامش ربح، انما يعود للاسباب الآتية:

أ- لا يوجد سعر سوق لمنتج الحليب الخام، وذلك لان هذا المنتج غير نهائي ولا يمكن بيعه عند نقطة الانفصال وانما يحول الى مراكز الانتاج الأخرى في المعمل، وهذا بالذات ما جعل الباحث لا يختار طريقتي التحويل على اساس سعر السوق وعلى اساس المفاوضة.

ب - لا يمكن اختيار طريقتي التسعير على اساس التكلفة الكلية او التكلفة المتغيرة وذلك لنقاط الضعف التي تم تأشيرها في الجانب النظري.

### 3- الأستنتاجات والتوصيات

#### 3.1 الأستنتاجات : يمكن تحديد اهم الأستنتاجات التي توصل اليها البحث وكالاتي:

1- قيام المعمل (عينة البحث) باحتساب سعر تحويل منتج الحليب الخام المحول من مركز الحليب الخام الى المراكز الانتاجية الأخرى على اساس التكلفة الكلية ، والتي لا تعكس القوة الإيرادية لهذه المراكز بشكل مناسب ، مما ادى الى:

أ - عدم اعتبار الربحية كمقياس مناسب في تقويم اداء المراكز الانتاجية للمعمل، اذ لم يحقق مركز الحليب الخام (المحول) اية ارباح بينما حدث العكس في المراكز الانتاجية الاخرى (المحول اليها).

ب - نقل عنصري الكفاءة وعدم الكفاءة من مركز الحليب الخام الى المراكز الانتاجية الاخرى . وهذا ما يخلق نوعا من التحفيز البسيط لدى مركز الحليب الخام للمعمل بفاعليه عالية.

2- هنالك خسارة تحققت في مراكز انتاج الزبد، القشطة، والجبن، كان يفترض اثباتها لو ان المعمل اعتمد طريقة التسعير على اساس التكلفة مضافا اليها هامش ربح لتأثيرها المباشر في عملية تقويم اداء ربحية مراكز الانتاج .

3 - ان الهيكل التنظيمي الحالي يدرج مركز الحليب الخام ضمن اقسام وشعب المعمل التي يكون اتصالها بالمدير العام مباشرة بالرغم من انه يعد كاحد مراكز الانتاج التي يمكن تجديد إيراداتها وقياس تكاليفها بشكل مستقل.

4- عدم قيام المعمل باستخدام نظام التكاليف المعيارية الذي يعد من الانظمة الضرورية في المنشآت المعاصرة لكونه يعكس ما يجب ان تكون عليه التكاليف في المستقبل.



5- عدم قيام المعمل بمن اعداد تقارير الاداء التي من شأنها ان تعكس مستوى اداء كل مركز من مراكز نشاط المعمل وتحديد الجهات التي يمكن ان يوجه اليها.

### **2.3 التوصيات:** يمكن ايجاز اهم التوصيات التي توصل اليها البحث بالآتي:

1- قيام المعمل عينة البحث باحتساب اسعار منتجاته المحولة من مركز الحليب الخام الى المراكز الانتاجية الاخرى على اساس التكلفة مضافا اليها هامش ربح للمزايا التي يحققها هذا النوع فضلا عن الأثر الذي يتركه والذي يكون اساسا في تقويم اداء ربحية مراكز نشاط المعمل المذكور.

2- ضرورة قيام المعمل بمن اعداد تقارير الاداء التي من شأنها ان تعكس مستوى اداء كل مركز من مراكز نشاط المعمل وتحديد الجهات التي يمكن ان يوجه اليها.

3- ضرورة قيام المعمل بتعديل هيكله التنظيمي وذلك بادراج مركز الحليب الخام ضمن مراكز الانتاج ما دام يمتلك المسؤوليات والصلاحيات نفسها التي تتمتع بها المراكز مع امكانية تحديد إيراداته وقياس تكاليفه بشكل مستقل عن المراكز الاخرى.

4- الاهتمام بتطوير الثقافة المحاسبية والمفاهيم التي تفرزها محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية لدى كل مستوى من المستويات الادارية فضلا عن المحاسبين انفسهم.

5- ضرورة قيام الباحثين باكمال الدراسة المقترحة في المعمل عينة البحث من خلال وضع دراسة بشأن تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المعمل والتي تكون الاساس المناسب في تقويم الاداء الفعلي ومراقبته من خلال وضع معايير للتكاليف على وفق اسس علمية مدروسة.

## **References**

1 – Blocher,Edward,Kung H.,chen,Gary cokins,(2005),"cost Accounting",MCGraw Hill,Irwin.

2-Decoster, Don T. & Schafor ,EldonL ,(2004),"Management Accounting", 3<sup>rd</sup> ,ed.,New York:John Wiley&Sons Inc.

3-Hilton , Ronald, W., (1999) ," Managerial Accounting", (4<sup>th</sup> ,ed)McGraw-Hill companies, Inc., Newjersey.

4-Horngren,charles,T. and foster, George,(1997),"Cost Accounting- Amanagerial Emphasis",9<sup>th</sup> .ed.,Englewood cliffs:prentice Hall,Inc.

5-Kaplan,Rober,(1988),"Advanced Management Accounting", New Delhi : Prentice-Hall of India.

6-Noori, Hamid & Russell, Redfor,(1995), "Producting and operation management", McGraw hill . Inc.USA.

7- Hilton,Ronald,Maher,Michael W.,selto,Frank,(2003),"cost Management", (2<sup>th</sup> ed),MCGraw- Hill,Irwin.

**8-Kaplan,Robert,Atkinson,Anthony,(1998),"Advanced Management Accounting"New York: prentice- Hall International,Inc.**

**9-Horngren,CharlesT.,Datar,srikat M.,Foster,George,(2006)"costAccounting-Amanagerial Emphasis", NewYork, Prentic Hall.**

**10- Garrison,Ray H., Noreen, Eric W.,(2003) ,"Managerial Accountig" New York,McGraw-Hill,Irwin.**