مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: قياس التكلفة لأغراض تسعير المنتجات في شركات القطاع العام الاقتصادي – مع دراسة تطبيقية على شركة اسمنت طرطوس –
اسم الكاتب: د. نواف فخر، علي إبراهيم
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3900
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 03:55 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الإقتصادية المجلد (22) العدد (2) 2000
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research –Economic Science Series Vol. (22) No (2) 2000

قياس التكلفة لأغراض تسعير المنتجات في شركات القطاع العام الاقتصادي
- مع دراسة تطبيقية على شركة إسمنت طرطوس -

الـــدكتور نـــواف فخـــر*
علـــــي إبـــــراهيم**

(قبل للنشر في 1998/10/7)

□ الملخّص □

يتناول البحث واقع قياس التكلفة لاغراض التسعير في شركات القطاع العام في القطر العربي السوري، وفي شركة أسمنت طرطوس كمثال، من خلال دراسة علمية منهجية لهذا الواقع، وتقديم المقترحات اللازمة لتطويره، وذلك استناداً إلى الدراسات والأسس النظرية والتطبيقية المتعلقة بهذا الموضوع بهدف تحسين آلية التسعير في الشركات العامة في سورية.

وفي هذا الاطار يتناول البحث دراسة مختلف النظريات الخاصة بتحديد السعر، ومناقشة البدائل المختلفة لقياس التكلفة لأغراض التسعير، ودراستها دراسة تحليلية انتقادية، بغرض اقتراح النظام البديل، الذي يضمن الوصول إلى قياس صحيح وموضوعي لتكلفة المنتج، يمكن أن يشكل أرضية سليمة لاتخاذ قرارات التسعير في ضوء متغيرين أساسيين تشهدهما الحياة الاقتصادية المعاصرة هما:

-التغير الكبير في البيئة الصناعية، ودخول الأتمتة إلى مختلف أجزاء العملية الإنتاجية، وانعكاس ذلك على طرق القياس التي تستخدمها نظم التكاليف التقليدية.

-ارتفاع المستوى العام للأسعار، والأثر الذي يتركه على صحة ودلالة أرقام التكاليف التي تفصح عنها نظم التكاليف المختلفة.

* أستاذ مساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.
** طالب ماجستير في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الإقتصادية المجلد (22) العدد (2) 2000
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research –Economic Science Series Vol. (22) No (2) 2000

MEASURING THE COST FOR PRODUCTS PRICING PURPOSES IN THE ECONOMICAL PUBLIC SECTOR COMPANISE

- With practical study on Tartous Cement Company -

D. Nawaf FAKHER*

Ali. EBRAHEEM**

(Accepted 7/10/1998)

☐ ABSTRACT ☐

This research Focuses on Measuring the cost for pricing the products in the Economical public sector companies in SYRIA, and gives suggestions to develop it, depending on the theoretical and practical studies relating to this subject.

In this Framework we study and a analyze the pricing theories; and discuss the various alternatives of measuring the cost, for pricing decisions making, under tow variables affecting the modern economic life.

The first is the inflation, which influence the cost information that the various cost accounting systems present.

The second is the great changes in new manufacturing environment, and its influence on the cost allocation methods used in the traditional cost Accounting systems.

* Associate Professor at the department of Accounting, Faculty of Economy, Tishreen University, Lattakia, Syria.

** Postgraduate Student at the department of Accounting, Faculty of Economy, Tishreen University, Lattakia, Syria.

مقدمة:

تشكل الأسعار إحدى أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، حيث يتوقف نجاح هذه السياسة على التحديد العلمي والصحيح للأسعار، كما أن نجاح أي مشروع اقتصادي في تحقيق أهدافه، يتوقف على التخطيط العلمي لأسعار منتجاته، وعل قدرته على تصريف كامل إنتاجه بسعر ملائم يغطي كامل تكاليف الانتاج، ويحقق له عائداً مقبولاً على رأس المال المستثمر.

وانطلاقاً من هذا الدور الحيوي الذي تلعبه الأسعار، فقد برزت مشكلة التسعير كواحدة من أكثر المشكلات الاقتصادية صعوبة وتعقيداً، نظراً لتعدد الأطراف المؤثرة والمتأثرة بالسياسة السعرية.

وتشكل التكلفة بشكلٍ عام، الأساس السليم الذي يجب أن تبنى عليه عملية التسعير، حيث أن نقطة البداية في تحديد سعر أي منتج، يجب أن تنطلق من القياس الدقيق لتكلفته الحقيقية، ليصار بعد ذلك إلى تحديد مقدار الربح المخطط أو الخسائر المخططة التي تضاف إلى التكلفة للوصول إلى السعر.

وبقدر ما تكون أرقام التكلفة صحيحة وموضوعية، بقدر ما يكون السعر المحدد استناداً لها صحيحاً وعلمياً، غير أن للتكلفة مفاهيم متعددة ونظريات مختلفة، وبدائل عدة للقياس، فالقياس المحاسبي القائم على منهج التكلفة التاريخية في ظروف ساكنة مفترضة، يختلف عن القياس الذي يجب أن يكون في ظروف اقتصادية متغيرة، وباعتبار أن التضخم النقدي، وهو سمة من سمات هذا العصر، فإن القياس التاريخي للتكلفة يصبح غير موضوعي، ولا يمكن الركون إليه في رسم سياسة علمية للتسعير.

الهدف من البحث:

يهدف البحث إلى دراسة قياس التكلفة لأغراض التسعير في شركات القطع العام الاقتصادي، ومنها شركة أسمنت طرطوس، دراسة علمية منهجية انتقادية في ضوء الدراسات المحاسبية النظرية والتطبيقية التي تناولت هذا الموضوع بهدف تقديم المقترحات اللازمة لتطبيق نظام بديل ملائم لقياس التكلفة، يكون أساساً لإرساء منهجية واضحة ولرسم سياسة تسعير صحيحة تراعي الظروف الاقتصادية المعاصرة.

منهج البحث:

يعتمد البحث منهجاً وصفياً تحليلياً نقدياً لطرق وسياسات التسعير المطبقة في الوحدات الاقتصادية في القطر العربي السوري من جهة ومنهجاً معيارياً من جهة أخرى من خلال قياس التكلفة ورسم آلية للتسعير تكون ملائمة وفعالة للاقتصاد الوطني.

مفاهيم السعر والتكلفة (price and cost concepts):

يمثل السعر قيمة ما يضحي به المشترون للبائعين من مواردهم النقدية، بغرض الحصول على سلعة أو خدمة نافعة، وقد ارتبط مفهومه لدى الاقتصاديين بمفهوم القيمة، لذلك، فهو يمثل من وجهة نظرهم التعبير النقدي عنها[1]،غير أن القيمة كمفهوم كانت محل جدلٍ بين الاقتصاديين، بحيث تعددت النظريات التي تفسرها، لكن الاتجاه الحديث لتحديدها يقوم على تفاعل كل من قوى العرض والطلب، حيث يتحدد السعر التوازني للسلعة في السوق عندما يقطع منحني العرض منحني الطلب.

أما السعر من وجهة نظر المحاسب فيشير إلى القيمة التي تباع بها منتجات المشروع، والتي على أساسها تحدد الإيرادات التي تشكل الجانب الإيجابي في قياس الربح. ويتأثر سعر المنتج بمجموعة من العوامل أهمها:

طبيعة الطلب على السلعة ونوعها، ميول وأذواق المستهلكين وحجم دخولهم، أثر التدخل الحكومي، وتكاليف الإنتاج، وتعتبر التكلفة من أكثر العوامل المؤثرة في السعر أهميةً، لكونها تشكل الأساس الذي تنطلق منه عملية التسعير، وقد تعددت معانيها بتعدد الأغراض ووجهات النظر المستخدمة في قياسها، وبما يلبي احتياجات كلٍ من الاقتصادي، والمحاسب وتعرف بوجه العموم بأنها، تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية، ويتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية، لقاء الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية.[2]

ويختلف مفهوم التكلفة من وجهة نظر الاقتصادي عنه من وجهة نظر المحاسب، حيث يستخدم الاقتصادي تكلفة الإحلال في قياس تكلفة الأصول وتكلفة المستنفذ منها، في حين يتمسك المحاسب في قياسه لتكلفة الأصول وتكلفة المستنفذ منها على أساس قيمة الموارد التي تمت التضحية بها في سبيل اقتنائها في تاريخ الاقتناء، ويستمر التقرير عنها على هذا الأساس، دون مراعاة لما يطرأ على أسعارها من تغيرات في السوق.

نظريات التسعير استناداً إلى التكلفة (cost Based pricing theories):

نتج عن تعدد مفاهيم التكلفة وطرق قياسها، وتصنيفها، أن تعددت نظريات التسعير المقترحة لتحديد سعر بيع المنتج، والتي تأثرت بدورها بعاملين هما:

- النظرية الاقتصادية الكلاسيكية حول سعر البيع الأمثل، الذي يتحدد عند ذلك المستوى الذي يتعادل عنده الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية [3]، حيث يكون الربح أعظم ما يمكن.
- آراء بعض الاقتصاديين حول التكلفة التي تشكل من وجهة نظرهم الحد الأدنى لسعر البيع.

وتعتبر طريقة التسعير على أساس إضافة نسبة ربح إلى تقديرات التكلفة، من أكثر طرق التسعير انتشاراً، ويطلق على هذا المدخل في التسعير، مصطلح التسعير على أساس التكلفة زائداً هامش ربح (Cost plus pricing)، و يتحدد السعر وفقاً لهذا المدخل على أساس المعادلة التالية:

سعر البيع = التكلفة المخططة +الربح المخطط

إن تعدد معاني ومضامين التكلفة، على نحو ما أشرنا سابقاً يجعل السعر المحتسب وفق المعادلة السابقة يختلف باختلاف مفهوم التكلفة، ونظام التكاليف المستخدم، وكمقدمة للبحث نستعرض فيما يلي أهم طرق التسعير المرتكزة على مفاهيم التكلفة.

أ- استخدام نظام التكلفة الكلية في التسعير: (Full Cost pricing)

وتقوم هذه الطريقة على تقدير التكلفة الإجمالية للمنتج، ثم إضافة هامش ربح معين إليها للوصول إلى السعر، وهذا يعني أن جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، حتى وصول المنتج إلى السوق، يجب أن تدخل في سعر البيع، انسجاماً مع مبدأ التغطية والاسترداد الشامل لعناصر التكلفة إن الواقع العملي يشير إلى انتشار واسع لتطبيق نظرية التكاليف الإجمالية، وتمتعها بقبولٍ عام من المجمعات المهنية للمحاسبة، حيث أشار المنشور رقم / 43 / الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "Accounting Research Bulletin NO 43" إلى أن القاعدة الأساسية للمحاسبة عن المخزون هي التكلفة، والتي تم تحديدها بشكلٍ عام بأنها السعر المدفوع أو المقابل المقدم لقاء الحصول على أصل معين، وبالتطبيق على المخزون، فإن التكلفة تعني من حيث المبدأ، مجموع النفقات التي تم تحملها بشكلٍ مباشر أو غير مباشر لإخراج شيء معين إلى حيز الوجود [4]

وقد ألزمت شركات القطاع العام في القطر العربي السوري الخاضعة لأحكام النظام المحاسبي الموحد، بتطبيق هذه النظرية لتقييم المخزون من الانتاج التام وغير التام.

إن هذا الانتشار الواسع لتطبيق نظرية التكاليف الإجمالية في الواقع العملي، ترتب عليه انتشار كبير أيضاً لاستخدامها في اتخاذ قرارات التسعير، فقد أشارت دراسة تمت في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1983 إلى أن 33% من أصل / 501 / شركة جرت عليها الدراسة، تطبق طريقة التكلفة الكلية زائد هامش ربح في التسعير [5]

ب-استخدام نظام التكاليف المتغيرة في التسعير (Variable Cost Pricing)

تستخدم هذه الطريقة في الشركات التي تطبق نظام التكاليف المباشرة، الذي يقتصر على تحميل الوحدات المنتجة، بتكلفة العناصر التي ترتبط بعلاقة دالية موجبة مع حجم الانتاج (المتغيرة)، التي تعتبرها تكلفة منتج، أما العناصر الثابتة فتعتبر تكلفة فترية، تُحمّل على حساب الأرباح والخسائر الخاص بالفترة، وتضم التكلفة المتغيرة للمنتج، كلٍ من تكاليف الصنع وتكاليف البيع المتغيرة، حيث يضاف إلى هذه التكلفة نسبة الربح المخططة للوصول إلى سعر البيع.

يعطي هذا المدخل في التسعير المشروع، المرونة اللازمة، عند تحديد السعر، حيث يكون بمقدوره بيع بعض المنتجات بسعرٍ يقل عن إجمالي التكلفة، لكنه يزيد عن التكلفة المتغيرة، بحيث يحقق له هامش مساهمة معين يساعد في تغطية الأعباء الثابتة غير المغطاة، أو في زيادة الأرباح التي يحققها المشروع.

يقتصر استخدام بيانات التكاليف المتغيرة على التقارير الداخلية، ولاتخاذ بعض قرارات التسعير الخاصة، غير أنه لا يمكن الاعتماد عليها في رسم سياسة سعرية طويلة الأمد.

ج- التسعير استناداً لتكلفة الصنع (ManuFacturing Cost Pricing)

تقوم بعض الشركات في محاولةٍ منها لتجنب مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة غير الصناعية بتسعير منتجاتها على أساس إضافة هامش ربح معين إلى تكلفتها الصناعية، ويراعى أن يكون هذا الهامش كافياً لتغطية جميع الأعباء غير الصناعية ولتحقيق الربح المخطط، إلا أن هذه الطريقة حلّت جزءاً فقط من المشكلة حيث تبقى مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة الصناعية.

د- التسعير استناداً إلى تكلفة التحويل (Conversion Cost Pricing)

تمثل تكلفة التحويل مجموع كل من تكلفة الأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة، وتشير إلى الجهد اللازم لتحويل المواد الأولية إلى منتج تام الصنع. إن الغرض من التسعير استناداً إلى تكلفة التحويل، هو تزويد الشركة التي تنتج أكثر من منتج بسياسة سعرية تربط بين التكاليف أو الجهد اللازم لتحويل المواد المباشرة إلى منتج تام الصنع، مع سعر بيعه، بحيث تتمكن الشركة من تحديد الأصناف التي تتطلب جهداً أقل، لتوجه جهودها الإنتاجية والتسويقية نحوها إضافة إلى التخطيط لإنتاج ذلك المزيج الذي يحقق لها أكبر ربح ممكن.

هـ- التسعير استناداً إلى العائد على رأس المال المستثمر (Return on investment pricing)

تمكن هذه الطريقة في التسعير المشروع من تحديد سعر بيع لمنتجاته، يضمن لـه تحقيـق العائـد المرغوب به على رأس المال المستثمر.

ويقصد برأس المال المستثمر في المشروع، قيمة الأصول المستخدمة إلى أن يصـل المنـتج إلـى السوق، ويتم حساب السعر وفق هذه الطريقة باستخدام المعادلة التالية:

سعر البيع = إجمالي التكاليف + (نسبة العائد المطلوب x قيمة الأصول المستثمرة/ حجم المخرجات)

تمتاز هذه الطريقة في التسعير بأنها تربط مشكلة التسعير بأهداف المشروع العامة والمالية.

وفي ضوء تعدد طرق التسعير استناداً إلى التكلفة نجد أن اقتراح طريقة للتسعير، تطبق في جميـع الظـروف ولخدمة جميع الأهداف التي يسعى إليها المشروع، يعتبر أمراً صعباً نسبياً، إلا أن الطريقة المثلى لتحديد السعر يجب أن تحقق في رأينا المعيارين التاليين:

- القياس الصحيح لتكلفة المنتج واعتبارها الأساس الذي تنطلق منه عملية التسعير.
- مراعاة أثر بقية العوامل الأخرى المؤثرة في السعر ومنها عوامل السوق.

وبالتالي تصبح المشكلة الأساسية في عملية التسعير، هي كيف نصل إلى القياس الصحيح لتكلفة المنـتج، وأي نظام من أنظمة التكاليف يحقق هذا القياس ؟.

ومن هنا تبرز ضرورة دراسة مختلف بدائل قياس التكلفة، والآثار المترتبة على استخدام بيانات كل منها فـي اتخاذ قرارات التسعير، في ظل الظروف الاقتصادية الحالية التي تشهد ظاهرة التضخم، والتبدل الكبيـر فـي البيئة الصناعية التي يعمل فيها المشروع،

بدائل قياس التكلفة لأغراض التسعير في ظروف التقدم التقني وارتفاع المستوى العام للأسعار:

يمكن التمييز بين ثلاثة أنظمة لقياس تكلفة المنتجات هي:

- **نظام القياس على اساس التكلفة التاريخية (Historical Cost system)**

يعتبر هذا النظام من أقدم أسس القياس، ويقوم على إثبات القيم الفعلية لعناصر التكلفـة مـن مـواد وأجور ومصروفات صناعية، وتجميعها وحصرها، بغرض قياس التكلفـة الفعليـة للمنـتج بشـكلٍ إجمـالي وتفصيلي، مستنداً بذلك إلى افتراضين أساسيين هما:

أ- ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود المستخدمة في القياس

ب- إثبات عناصر الإنفاق التي وقعت فعلاً في تاريخ حدوثها والابتعاد عن التقدير الشخصي والتنبؤ.

بطبيعة الحال لا يمكن الاستغناء عن البيانات التاريخية في ظل أي نظام بديل، يقوم على تحديد التكلفـة مقدماً، لكونها تشكل الجانب الآخر من جوانب إجراء المقارنات، كما يسـاعد الاحتفـاظ بسـجلات تاريخيـة للتكاليف على دراسة تطور عناصر التكلفة خلال عدد من الفترات المتعاقبة مما يتيح إمكانية تخطيطها.

غير أن هذا النظام كان عرضة لكثير من الانتقادات في فترات ارتفاع الأسعار، وأهمها:

1- يتطلب فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، ثبات المستوى العام للأسعار الذي لم يسد فـي يـوم مـن الأيام، فالسمة الأساسية لأسعار مختلف السلع هي جموحها نحو الارتفاع مما يؤدي إلى تدني القوة الشرائية لوحدة النقود، ويفقد أرقام التكلفة التاريخية المقاسة بوحدات نقود ذات قوى شرائية مختلفة تجانسها.

2- يغفل الفرض السابق التغيرات التي تطرأ على قيمـة عناصـر التكلفـة خـلال الفتـرة الفاصـلة بـين

اقتنائها، واستنفاذ خدماتها، مما يعكس أثره على صحة قياس هذه العناصر، وصحة قياس تكلفة المنتجات التي تدخل في تكوينها، بحيث يكون الأثر الإجمالي لاعتماد هذا النظام هو أخطاء في قياس التكلفة وفي جميع القرارات المبنية عليها.

3- تأتي أرقام التكلفة الفعلية متأخرة، ومن ثم فإن عوامل الهدر وعدم الكفاية في حال اكتشافها لا يمكن تجنبها بعد أن يكون الضرر قد وقع [6].

4- إن تخطيط التكاليف استناداً لهذا النظام يعتمد على أرقام التكلفة الفعلية في الفترات الماضية أساساً للتنبؤ بالتكاليف للفترة القادمة، غير أن هذه الأرقام غالباً ما تحمل عوامل الهدر وعدم الكفاية بحيث لا تصلح للتنبؤ بالتكاليف.

5 - يعتمد هذا النظام في معالجة الأعباء غير المباشرة على استخدام أساس واحد للتحميل هو غالباً ساعات العمل المباشرة، في حين تعتبر هذه المعالجة غير منطقية في ظل البيئة الصناعية الجديدة، التي تمتاز باستخدام تكنولوجيا الانتاج في مختلف مراحل العملية الإنتاجية على نحو خفض من الأهمية النسبية للعمل المباشر، مقابل زيادة الأعباء غير المباشرة، مما يجعل الاعتماد على ساعات العمل المباشرة كمسبب للتكلفة يشوه عملية القياس.

إن الانتقادات السابقة تجعل بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكاليف التاريخية لا تصلح أساساً سليماً لاتخاذ قرارات التسعير للأسباب التالية:

أ- إن بيانات التكلفة التاريخية لا تقدم قياساً عادلاً للتكلفة الحقيقية للمنتج، ولا تنسجم مع واقع الحياة الاقتصادية في ظروف تضخم وارتفاع الأسعار، التي تجعل التكلفة التاريخية للعناصر الداخلة في تكوين المنتج تقل كثيراً عن تكاليفها الجارية بحيث يترتب على استخدامها في معادلة السعر، تحديد سعر للمنتج، قد لا يكون كافياً لتغطية تكاليفه الحقيقية مما يهدد حياة المشروع واستمراره.

ب- يتطلب تحديد السعر تخطيطاً علمياً مسبقاً لتكلفة المنتج، في حين يعجز النظام التاريخي عن تحقيق هذا الغرض.

ج- تؤدي عوامل الهدر التي تتضمنها أرقام التكاليف التاريخية إلى تضخيم تكلفة المنتج وبالتالي إلى فرض سعر مرتفع له مما يلحق الضرر بفئات المستهلكين.

نظام القياس على أساس التكاليف التقديرية (Estimated Cost system)

يشكل هذا النظام بداية فعلية لاستخدام نظم التكاليف المحددة مقدماً، ويقوم على مجموعة من المؤشرات التقديرية، لكل من المواد المباشرة،والأجور المباشرة، والأعباء غير المباشرة، توضع استناداً إلى متوسط مستويات الأداء الفعلي خلال عدد من الفترات السابقة، دون أية دراسة علمية للعملية الإنتاجية ولتركيب السلع المنتجة، أو للحركة والوقت التي تستغرقها العملية الصناعية، كما يعتمد هذا النظام في تحميل الأعباء غير المباشرة على معدلات تحميل تقديرية، على أساس العلاقة الوسطية التي تربط هذه التكاليف بأحد عوامل المدخلات، أو بمستوى الطاقة الإنتاجية خلال عدد من الفترات السابقة ويستخدم عادة أساس تحميل وحيد، مرتبط بحجم النشاط، إما ساعات العمل المباشرة، أو ساعات عمل الآلات، ويجري حساب معدل التحميل التقديري كما يلي:

الأعباء الصناعية غير المباشرة التقديرية

معدل التحميل التقديري = ——————————

الحجم التقديري لأساس التحميل المستخدم

وعلى الرغم من بساطة هذا الأساس إلا أنه كان عرضة لكثير من الانتقادات تمثلت بشكلٍ أساسي في أن المؤشرات التقديرية توضع على أساس متوسط الأداء الفعلي خلال عدد من الفترات الماضية، بما تحمله أرقام هذا الأداء من عوامل هدر وعدم كفاية، مما يجعلها تتضمن مسموحات فضفاضة للوقت الضائع والهدر[7]، بحيث لا تصلح للحكم على سلامة الأداء الفعلي، كما تفتقرأرقام التكاليف التقديرية إلى الدقة والموضوعية، بسبب اعتمادها على التقدير الشخصي،بحيث لاتقدم قياساً عادلاً لتكلفة المنتج الحقيقية،مما يجعلها لا تصلح أرضيةً سليمة لاتخاذ قرارات التسعير،في فترات ارتفاع الأسعار للأسباب التالية:

أ- إنّ استخدام متوسط الأسعار التاريخية للمواد خلال عدد من الفترات الماضية، كأساس لقياس التكلفة التقديرية لهذا العنصر، لا يلغي الصفة التاريخية لها، مما يجعل التكلفة التقديرية للمواد تبتعد عن تكلفتها الجارية.

ب-إن استخدام متوسط معدلات الأجور في الفترات الماضية كأساس لوضع معدلاتها التقديرية عن الفترة القادمة، دون مراعاة للتغيرات الاقتصادية و التكنولوجية،يجعل هذه المعدلات تقل عن معدلاتها الجارية أو المتوقعة.

ج-الاعتماد في تحميل الأعباء غير المباشرة، على معدلات تقديرية،تستخدم أساس وحيد للتحميل، و تقديرات للأعباء غير المباشرة تعتمد على متوسط أرقامها التاريخية، مما يؤدي إلى تشويه قياس التكلفة نظرا" لعدم ربط التكاليف بمسبباتها الفعلية.

نظام القياس على اساس التكاليف المعيارية(Standard cost system))

يشكل هذا النظام الصيغة العلمية و الموضوعية لنظم التكاليف المحددة مقدما، و يقوم على قاعدة من المعايير الخاصة بعناصر التكلفة،معللة و مبرهنة علميا،يتم إنشاؤها باستخدام أسلوب الضبط المنهجي للتكاليف، وعبر دراسةٍ وتحليل للعملية الإنتاجية، وللتركيب الهندسي لأصناف المنتجات المصنعة.

وتتوقف صحة قياس التكلفة،في ظل هذا النظام على دقة و سلامة المعايير الموضوعة، و انسجامها مع الظروف الاقتصادية والتكنولوجية التي يتوقع أن تسود خلال الفترة التي تغطيها،لذلك يجب أن تبنى على أسس علمية،و مدروسة،بحيث تؤدي عملية المعايرة إلى وضع معايير علمية تنطلق من الظروف الموضوعية التي يعمل فيها المشروع، وتتصف بالواقعية و الشمولية.

يشكل النظام المعياري الأساس السليم لقياس تكلفة المنتج لأغراض التسعير، لكونه يبحث عن التكلفة التي يجب تحقيقها،و يقدم بصيغته العلمية، قياسا عادلا و موضوعيا لتكلفة المنتجات بشكل يسهل وظائف التخطيط و الرقابة وتقييم الأداء.

غير أن المعايرة التقليدية لبعض عناصر التكلفة، وخاصة عناصر التكاليف غير المباشرة،لا تخلو من اللاموضوعية والتقدير الشخصي، حيث يستخدم في معايرة هذه العناصر، أرقام تكاليف تاريخية كما تستخدم أساليب تقليديه في معالجتها، وهذا يتناقض مع جوهر النظام المعياري الذي يجب أن يبنى على أسس علميه، وموضوعيه تنسجم مع الظروف التكنولوجية والاقتصادية الجارية.

إن ظاهرة التضخم التي صارت من أهم سمات اقتصاديات هذا العصر، عكست أثرها على عملية وضع المعايير وجعلت المعايير المستندة على أرقام التكلفة التاريخية، تفقد مصداقيتها ودلالتها كما أبرزت البيئة الصناعية الجديدة ضرورة ربط التكاليف بمسبباتها الفعلية إن المعطيات السابقة تفرض علينا ضرورة إعادة النظر في أساليب المعايرة المستخدمة واقتراح الطرق والأساليب الكفيلة في جعل المعايير الموضوعة تتلائم مع الظروف التكنولوجية والاقتصادية المتغيرة بغية الوصول إلى قياس صحيح لتكلفة المنتج لأغراض التسعير. وقد تطرقنا في البحث بالتفصيل للأسس المستخدمة في معايرة كل عنصر من عناصر التكلفة، ونلخص فيما يلي أهم الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف المعيارية في ظل الممارسة الراهنة في ضوء المعطيات الجديدة المشار إليها آنفاً:

1- يؤدي ارتفاع المستوى العام للأسعار إلى اختلاف السعر المعياري للمواد المباشرة عن سعرها الجاري خلال الفترة التي تغطيها المعايير، وكلما طالت هذه الفترة،كلما زاد احتمال الاختلاف مابين السعرين مما يستدعي ضرورة مراعاة الأثر الذي يتركه التضخم على العايير السعرية للمواد وإيجاد الأساليب الكفيلة في إزالة هذا الأثر.

2- إن استخدام طرق التخصيص التقليدية في معايرة الأعباء غير المباشرة تجعل المعايير الموضوعة خاطئة وعاجزة عن تحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة بسبب عدم ربط التكاليف بالأنشطة المسببة لها حيث جرت الممارسة التقليدية على تجميع الأعباء غير المباشرة في مجمع تكلفة واحد، أو تقسيمها إلى ثابتة ومتغيرة، ثم تحميلها على أصناف المنتجات بالاعتماد على مسبب تكلفة وحيد، هو غالباً ساعات العمل المباشرة،يستخدم في إعداد معدل تحميل وحيد على مستوى المصنع أوعدة معدلات تحميل على مستوى الأقسام،غير أن التقدم التقني في العملية الصناعية، قد قلص من أهمية العمل المباشر، مما يجعل إ ستخدامه في وضع معدلات التحميل المعيارية يشكل قياسا خاطئا لتكلفة المنتج.

3- تعتمد نظم التكاليف المعيارية الراهنة على تخطيط بعض بنود الأعباء غير المباشرة على أساس قيمتها التاريخية دون مراعاة لتغير قيم هذه البنود بفعل التضخم وارتفاع الأسعار في حين أن منطق النظام المعياري يقتضي ضرورة بناء القاعد المعيارية على مجموعة من المعايير الجارية التي تعكس القيم الجارية لهذه العناصر وليس قيمها التاريخية.

وفي ضوء الانتقادات السابقة نتناول فيما يلي أهم المقترحات الخاصة بتطوير أساليب معايرة عناصر التكلفة بما يتلائم مع ظروف التقدم التقني وارتفاع الأسعار

المقترح الأول: استخدام طريقة الشراء والإنتاج بالتوقيت المنضبط للحد من أثر التضخم على المعايير السعرية للمواد حيثما أمكن ذلك:

لقد ساهم التطور التقني واستخدام نظم التصنيع المبرمجة في توفير ظروف تشغيل مثالية سمحت بتطبيق بعض الفلسفات الحديثة في مجال التصنيع من أهمها فلسفة الإنتاج بالتوقيت المنضبط أو الآني (just-in Time production) التي ساهمت في الحد من أثر التضخم على المعايير السعرية للمواد.

لقد استخدمت هذه الطريقة لأول مرة من قبل شركة (TOYOTA) اليابانية ثم استخدمت فيما بعد من قبل العديد من الشركات في كل من اليابان والولايات المتحدة الأمريكية وتقوم هذه الفلسفة على تقسيم الزمن الذي تستغرقه العملية الإنتاجية من بدء الإنتاج وحتى يصبح المنتج جاهزاً لنقله إلى المستهلكين ويسمى بزمن المخرجات (Time Throughput) إلى العناصر التالية :

- زمن التشغيل (processing time) وهو الزمن الفعلي الذي يتم فيه تصنيع المنتج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.
- زمن الحركة (moving time) وهو الزمن الذي يستغرقه تحريك ونقل المنتج من قسم إلى آخر في العملية الإنتاجية
- زمن الفحص (inspection time) وهو الزمن اللازم لفحص المنتج للتأكد من مطابقته للمواصفات عند نقله من مرحلة إلى أخرى وقبل تسليمه للعملاء كما يتضمن الزمن اللازم لإعادة تصنيع المنتجات التي يكتشف عدم مطابقتها لمعايير الإنتاج إلى جانب الزمن اللازم لفحص المواد الأولية المشتراة.
- زمن الانتظار (waiting time) وهو الزمن الذي ينتظر فيه المنتج في القسم أو المرحلة التي وصل إليها قبل أن تباشر عليه العمليات الصناعية.
- زمن التخزين (storage time) وهو الزمن الذي تبقى فيه المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام في المخزن قبل أن يستخدم من قبل أقسام الإنتاج أو يتم شحنها للمستهلكين.

إن دراسة مكونات زمن المخرجات السابقة تظهر أنها جميعاً تشكل وقتاً ضائعاً (waste time) باستثناء زمن التشغيل الفعلي وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن زمن التشغيل يشكل نسبة ضئيلة من زمن الإنتاج تصل في بعض الصناعات إلى 10% فقط.

إن فلسفة الإنتاج بالتوقيت المنضبط،تسمح بدراسة وتحليل زمن المخرجات وتسعى إلى تحديد مسببات الوقت الضائع الذي لا يضيف أية قيمة للمنتج لاعداد الخطط والسياسات اللازمة لتقليصه أو التخلص منه إن أمكن بحيث يصبح زمن الإنتاج معادلاً لزمن التشغيل الفعلي.

إن الجزء الأهم من الزمن الضائع الذي يجب إعطاؤه أهمية خاصة هو زمن التخزين،لما يترتب على زيادته من ارتفاع في تكاليف التخزين من جهة إضافة إلى اختلاف القيمة التاريخية للمخزون عن قيمته الجارية من جهة أخرى، وذلك بسبب التغيرات في الأسعار التي يتوقع أن تكون هامة كلما طالت فترة التخزين مما يجعل تحميل الإنتاج بتكلفة المخزون التاريخية بشكل قياساً خاطئاً لتكلفة المنتج ويجعل قرارات التسعير المبنية عليها خاطئةً أيضاً.

ويتطلب تخفيض زمن التخزين ضرورة الإتفاق مع الموردين على توريد المواد الأولية بزمن محدد، إضافة إلى اختيار مصادر الشراء التي تضمن توفير المواد وقت الحاجة لها.

إن فلسفة التصنيع والشراء الآني وهي تقوم على تقليص أو التخلص من زمن التخزين، تعد وسيلة جيدة لتلافي أثر التضخم على سعر المواد، إضافة إلى أنها وهي تحاول التخلص من جميع مكونات الوقت الضائع الأخرى تساعد على تحقيق قياس عادل لتكلفة المنتج، يمكن أن يشكل أساساً جيداً لاتخاذ قرارات التسعير.

غير أن هذه الفلسفة تتطلب وجود مصادر متعددة للشراء في السوق المحلية، وتوفر مستوى عالي للتقنية، وبيئة صناعية مؤتمتة، ومهارات وإمكانيات خاصة، قد لا تتوفر في البيئة الصناعية لكثيرٍ من شركاتنا العامة، مما يجعلها صعبة التطبيق في ظل الظروف الراهنة، لذلك فإن التعديلات في المعايير السعرية للمواد، بشكلٍ دوري، وفي فترات قصيرة، تعتبر وسيلة جيدة لتلافي أثر التضخم على معايير المواد السعرية، ويتطلب ذلك تطبيق نظام معياري كفؤ يعتمد على قاعدة معيارية جارية، إضافة إلى تحديد الحجوم المثلى لطلبات الشراء وتقليص كميات المخزون وفترة التخزين إلى أدنى حدود ممكنة.

المقترح الثاني: استخدام طريقة تحديد التكلفة على أساس النشاط في تخصيص الأعباء غير المباشرة:

ترتب على الانتقادات الموجهة إلى طرق التخصيص التقليدية التي تستخدم مجمّع تكلفة واحد ومسبب تكلفة وحيد في تخصيص الأعباء غير المباشرة، خاصة في حالة تعدد أصناف المنتجات، واختلافها من حيث تركيبها، ودرجة تعقيدها، ومدى استفادتها من خدمات الأنشطة المختلفة التي تمر بها عملية التصنيع، ترتب على ذلك استخدام طرق حديثة في التخصيص، من أهمها طريقة تحديد التكلفة على أساس النشاط (Activity- Based Costing) التي تعتمد في تحميل الأعباء غير المباشرة على استخدام أسس تخصيص متعددة، يجري تحديدها من خلال البحث عن المسببات الفعلية للتكلفة.

وتفترض هذه الطريقة أن تحمل الأعباء غير المباشرة، ناتج عن الأنشطة المختلفة التي يستهلكها المنتج من بدء تصنيعه، وحتى يصبح منتجاً تاماً، فالمنتج لا يستهلك الموارد مباشرةً، بل يستهلك أنشطة هي التي تستهلك الموارد [8].

ويتوقف عدد الأنشطة التي يتطلبها تصنيع المنتج على تركيبه الهندسي، ومدى التعقيد في عملياته الإنتاجية، وتمر عملية التخصيص في ظل هذه الطريقة بالمراحل التالية:

1- حصر الأنشطة التي تسبب تحمل الأعباء غير المباشرة، والتي تمر بها عملية تصنيع مختلف المنتجات في المشروع، ثم تخصيص هذه الأعباء لكل نشاط، استناداً لما استهلكه من موارد المنظمة، وتؤلف ما يسمى بمجمع تكلفة النشاط.(Cost Pool) [9]

2- تحديد مسببات التكلفة على مستوى كل نشاط، أي تحديد العوامل التي تسبب تحمل التكاليف العائدة للنشاط.

3- تخصيص الأعباء غير المباشرة في كل مجمع تكلفة نشاط على وحدات مسبب التكلفة العائدة للنشاط، فنحصل على معدل تحميل خاص بالمجمع (Pool rate) يحدد كما يلي:

معدل المجمع=مجمع تكلفة النشاط / وحدات مسبب التكلفة المختار

4- تحديد نصيب كل منتج أوامر إنتاج، من تكاليف مختلف مجمعات التكلفة على أساس معدل مجمع النشاط مضروباً بعدد وحدات مسبب التكلفة التي يستهلكها المنتج والعائدة لهذا النشاط.وكلما توسعنا في عدد الأنشطة وبمسببات التكلفة المرتبطة بها كلما كانت النتائج أكثر دقةً [10]، وقد تتعدد مسببات التكلفة العائدة لنفس النشاط، إلا أن الأمر يقتصر على استخدام المسببات التي تكون تكاليف قياسها غير مرتفعة [11].

لا شك أن تطبيق مثل هذا الأسلوب في تخصيص الأعباء غير المباشرة، من شأنه إحداث تغيير جذري في طرق قياس التكلفة، بشكلٍ يساعد على توفير معلومات حول تكلفة الأصناف المختلفة من المنتجات أكثر دقة وقرباً من الموضوعية، وتصلح لتكون أساساً سليماً لاتخاذ قرارات التسعير.

إلا أن استخدام هذا الأسلوب في شركة تطبق نظام التكاليف المعيارية، يتطلب تطوير أساليب جديدة لمعايرة هذه الأعباء والى دراسات دقيقة للعملية الإنتاجية بهدف تحديد الأنشطة التي تسبب تحمل التكاليف غير المباشرة، ولا تزال المحاولات جادة لتحقيق هذا الهدف إلا أن الموضوع بحاجة إلى مزيد من البحث والدراسة.

المقترح الثالث: تعديل قيم بعض العناصر غير المباشرة لتعكس قيمها الجارية قبل وضع المعايير الخاصة بها: (القياس على أساس القيمة الجارية)

يمثل التضخم إحدى الظواهر الاقتصادية التي تؤثر على صحة القياس المحاسبي بشكلٍ عام، وعلى قياس التكلفة بشكلٍ خاص. وتترافق هذه الظاهرة بارتفاع في أسعار جميع السلع، وتتدنى بالتالي القوة الشرائية لوحدة النقد الوطني.

وقد وجدنا أن النظام المعياري، قد ساعد على تحسين طريقة قياس التكلفة، وساهم في إزالة أثر التضخم على بعض عناصر التكاليف المتغيرة التي يكون الفاصل الزمني ما بين اقتنائها واستخدامها في العملية الإنتاجية قصيراً نسبياً، وذلك من خلال الاعتماد على قاعدة من المعايير الجارية، ووضع آلية لتعديلها، خلال فترات قصيرة، بشكلٍ يتلائم مع التغيرات التي تطرأ على المحيط الاقتصادي، وعبر استخدام الفلسفات والطرق الحديثة للإنتاج والشراء بالتوقيت المنضبط غير أن بنود الأعباء الثابتة، التي تمثل تكلفة استمرار في العملية الإنتاجية، وخاصة أقساط اهتلاك الأصول الثابتة، يستمر قياسها على أساس التكلفة التاريخية للأصول، وإدخالها في معايير التكلفة على هذا الأساس.

ويمثل الإهتلاك قيمة الجزء المستنفذ من خدمات الأصل الثابت، غير أن قيمة هذا الجزء في تاريخ الاستنفاذ تختلف عن قيمته المحسوبة على أساس تكلفة الاقتناء الأصلية، بسبب اختلاف القيمة الجارية للأصول عن قيمتها التاريخية، بفعل التضخم وارتفاع الأسعار، مما يجعل أقساط الإهتلاك المحتسبة على أساس تاريخي، تقل كثيراً عن قيمتها الحقيقية وقت إجراء القياس، و من ثم فإن إدخال الإهتلاكات في الموازنة المرنة للأعباء غير المباشرة، بقيمتها التاريخية،و وضع معدلات التحميل المعيارية، على هذا الأساس سوف يجعل المعدلات الموضوعة،غير دقيقة و تفتقر إلى الصحة والموضوعية.

ويشكل نظام المحاسبة على أساس القيمة الجارية (Current value Accounting system) أهم الأنظمة البديلة لنظام التكلفة التاريخية،حيث يمكن استخدامه في تعديل قيم بعض العناصر غير المباشرة،لتعكس قيمها السوقية، ثم إدخالها في المعايير الخاصة بها على أساس هذه القيمة،إضافة إلى الفصل ما بين العناصر المكونة للربح (ربح العمليات و مكاسب الحيازة)، و إظهارها بشكل مستقل في قائمة الدخل،مما يجعل المعايير الموضوعة تعكس القيمة الجارية لعناصر التكاليف المخططة.

لا شك أن مراعاة المقترحات السابقة، واعتماد المعايرة على أساس التكلفة الجارية وليس التكلفة التاريخية يؤدي إلى أن نهج قياس التكلفة لأغراض التسعير يصبح نهجاً سليماً وأكثر ملائمة وكفاءة في إرساء آلية تسعير علمية وموضوعية تسمح بتخطيط سليم ومعلل فنياً وعلمياً للسعر النهائي الذي يحافظ على الطاقات والموارد الانتاجية، ويشكل حافزاً لتوسع في الاستثمار ورفع كفاءة العملية الادارية.

- **واقع التسعير وقياس التكلفة في شركات القطر العربي السوري (تطبيق على شركة اسمنت طرطوس):**

إن دراسة واقع التسعير و قياس التكلفة في شركات القطاع العام الصناعي، من خلال القوانين والأنظمة النافذة في مجال التموين و التجارة الداخلية، وعلى وجه التحديد القانونين /123/ لعام 1960 و/158/لعام 1969 اللذين حددا مهام وزارة التموين والتجارة الداخلية، والقرارين /293/لعام 1964 المتضمن عناصر التكلفة المقبولة في حساب تكوين السعر للسلع المستوردة و/142/ لعام 1965 المتضمن عناصر التكلفة المقبولة في حساب تكوين سعر السلع المنتجة محلياً، تظهر ما يلي:

1- إن سياسة التسعير في القطر هي سياسة مركزية، حيث تتولى مسؤولية تحديد الأسعار السلطة المركزية

ممثلة في الجهات التالية، وزارة التموين التي تتولى مسؤولية تحديد أسعار السلع المحصور إنتاجها أو استيرادها بالقطاع العام، و اللجنة الاقتصادية في مجلس الوزراء التي تحدد أسعار السلع الأساسية الحياتية ومستلزمات الإنتاج الأساسية،و لجان تحديد الأسعار في المحافظات التي تقوم بوظيفة تحديد أسعار السلع المحلية المنتجة في المحافظة،وفق الضوابط الموضوعة لها، والتي لم يجر تحديد سعر لها من قبل وزارة التموين [12].

2- حتمية حساب السعر استنادا إلى التكلفة الفعلية، مع جعل هوامش الربح خاضعة لضوابط معينة تتعلق بتحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية، حيث حدد القرار / 142/ لعام 1965 الأسس التي يتوجب اعتمادها في دراسة تكاليف أي منتج بغرض تسعيره كما يلي:

- المواد المباشرة: ويعتمد في تحديدها على فاتورة الشراء التي يقدمها المنتج ويضاف اليها مصاريف نقل البضاعة.
- الاجور المباشرة: ويعتمد في دراستها على كشف الاجور أوعلى اشتراكات التأمينات الاجتماعية التي يدفعها المنتج للعاملين لديه.
- المصاريف المباشرة: ويتم التحقق منها من واقع الفواتير والايصالات الصادرة عن الجهات المعنية.
- المصاريف غير المباشرة: ويتم دراستها من خلال الميزانية الختامية للمنشأة والمعتمدة أصولاً، أو على الفواتير و الإيصالات الخاصة بالدورة المالية موضوع الدراسة.

وبعد ان يتم التحقق من صحة أرقام التكلفة الفعلية بالعودة إلى مستنداتها الأصلية يتم اضافة هامش الربح وفق النسب المقررة لكل منتج. وهذا يعني اعتماد سياسة التسعير في القطر بشكل عام على نظام التكلفة التاريخية بما يحمله هذا النظام من عيوب على نحو ما أوضحنا سابقاً.

3-الاعتماد في تسعير المنتجات التي يمتاز إنتاجها بالتجانس و منها الإسمنت، على بعض مؤشرات الأداء التي اصطلح على تسميتها بمؤشرات الاداء المعياري وفق ما يلي [13]:

-تحديد كمية المواد الأولية: ويترك تحديد قيمتها حسب سعر الشراء في تاريخ الصنع.

-تحديد كمية وقيمة المواد الثانوية الداخلة في الانتاج – تحديد أجور الصنع – تحديد هوامش الربح.

وفي ضوء المؤشرات السابقة يقوم المنتج أو الجهة المكلفة بالتسعير بتحديد السعر على مسؤوليته الخاصة

غير أن بناء هذه المؤشرات يعتمد على أساس تقديري ولا يرتكز إلى دراسات علمية للظروف الفنية والتنظيمية التي تعمل فيها الشركات، ويصبح المنهج المتبع في قياس تكلفة هذه المنتجات هو منهج تقديري، ولا يصلح أساساً سليماً للتسعير للأسباب التي أوضحناها لدى دراستنا للأساس التقديري.

إن دراسة واقع نظم محاسبة التكاليف في شركات القطاع العام تظهر افتقارها إلى تطبيق متكامل لنظام التكاليف المعيارية بالمعنى العلمي له، وذلك على الرغم من التأكيد على ضرورة استخدام هذا النظام، حيث ركز النظام المحاسبي الموحد في المادة السابعة منه على إحداث شعبة التكاليف المعيارية كما حددت المادة العاشرة منه المهام الملقاة على عاتقها.

أن سياسة التسعير في القطر تكتسب الصفة العلمية عندما تعتمد في تحديد السعر على بيانات للتكاليف المعيارية، تأتي نتيجة للتطبيق العلمي المتكامل لهذا النظام في جميع شركات القطاع العام.

ولتوضيح الألية التي يتم فيها قياس التكلفة لأغراض التسعير في شركات القطاع العام نتناول فيما يلي دراسة هذه الآلية في شركة اسمنت طرطوس.

آلية قياس التكلفة لأغراض التسعير في شركة اسمنت طرطوس:

تعتبر شركة اسمنت طرطوس إحدى شركات القطاع العام الرائدة التابعة للمؤسسة العامة للإسمنت، وقد أحدثت بموجب المرسوم التشريعي رقم / 434 / لعام 1977، وتقوم بإنتاج مادة الاسمنت الأسود لتغيطية احتياجات السوق المحلية، وتوجيه الفائض للتصدير.

تخضع الشركة كباقي شركات القطاع العام الاقتصادي لأحكام النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم رقم (287) لعام / 1978 /، والذي تناول في الباب الثالث منه الأسس العامة لنظام محاسبة التكاليف، وفيما يلي أهم الأسس التي يرتكز عليها نظام التكاليف في شركة إسمنت طرطوس:

1- تقسيم الشركة إلى مراكز تكليف نوعية، وفق الضوابط التي حددها النظام المحاسبي الموحد وتضم حسابات مراكز التكلفة في الشركة المراكز التالية: - مراكز الانتاج (5711) – مراكز الخدمات الانتاجية (6711) مراكز الخدمات التسويقية (77001) – مراكز الخدمات الادارية والمالية (87001). وتضم مراكز الانتاج في الشركة المراحل والأقسام الانتاجية التالية: قسم القالع – قسم الكسارات – قسم طحن وتحضير المواد – قسم الأفران – قسم طحن الاسمنت – قسم التعبئة. ويقوم بخدمة المراحل الانتاجية السابقة مجموعة من مراكز الخدمات هي: مركز المستودعات – مركز الانشاءات – مركز الصيانة – مركز مضخات المياه – مركز توليد البخار– مركز توليد الكهرباء – مركز المرآب – مركز المستوصف – المخبر – ضواغط الهواء – إلى جانب مراكز الخدمات التسويقية والادارية والمالية.

2- تقسيم عناصر الاستخدامات في زمر نوعية لكل من الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية، وربطها بمراكز التكاليف وفق القواعد التي حددها النظام المحاسبي الموحد.

3- إستخدام الطرق التقليدية في توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على مراكز الانتاج وتسخدم معدلات تحميل في تخصيص الأعباء غير المباشرة على الانتاج، سواء بشكل فعلي أو تقديري.

4- تطبيق نظرية التكاليف الاجمالية في تقديم المخزون من الانتاج التام وغير التام.

5- إعداد قوائم التكاليف في نهاية العام على أساس فعلي، حيث بلغت التكلفة الفعلية لإنتاج الطن من الأسمنت من واقع قوائم التكاليف التحليلية عن عام 1997 مبلغ /1360.96 / ل.س.

6- استخدام بعض مؤاشرات الآداء التي تم تسميتها بالمؤشرات المعيارية في حين تغلب عليها الصفة التقديرية، وتعتبر أساساً في إعداد الموازنة التقديرية للشركة. والجدول التالي تظهر مؤشرات الأداء التقديرية في شركة إسمنت طرطوس خلال عامي 1995-1997.

جدول (1): مؤشرات الاداء التقريبية في شركة اسمنت طرطوس

عناصر التكلفة	الوحدة	مؤشرات الأداء التقديرية	
		1995	1997
رمل	كغ /طن	60	60
جبس	كغ /طن	40	40
بوزولان	-	-	-
خامات مساعدة	-	-	-
فيول	كغ /طن	100	100
كهرباء	ك. وس/طن	145	145
مازوت	ليتر /طن	2	2
بنزين	ليتر /طن	2	2
زيوت وشحوم	كغ /طن	0.180	0.180
مواد تعبئة (أكياس ورق)	عدد / طن	20.50	20.50
قطع غيار	-	-	-
أدوات كتابية وسلعية آخرى	-	-	-
كرات طحن	كغ /طن	0.320	0.320
بلايط	كغ /طن	0.215	0.215
آجر	كغ /طن	1.250	1.250
مستلزمات خدمية	-	-	-
أجور	-	-	-
اهتلاكات	-	-	-
مصروفات تحويلية جارية	-	-	-

ومن خلال القائمة السابقة، يمكننا القول أنه لا يوجد تطبيق متكامل لنظام التكاليف المعيارية في الشركة للأسباب التالية:

1- عدم شمول المؤشرات لجميع عناصر التكلفة، واعتمادها في معظم الأحيان على التقدير الشخصي في حين يجب أن تتصف المعايير بالشمولية، وأن تبنى على أسس علمية مدروسة.

2- ثبات المؤشرات لفترة طويلة نسبياً، في حين يجب أن يعتمد النظام المعياري على قاعدة معيارية جارية مع توفر آلية لتعديلها خلال فترات قصيرة نسبياً لتعكس التغيرات الاقتصادية والفنية والتنظيمية.

3-غياب المؤشرات السعرية، في حين أن النظام المعياري يقتضي معايرة الكمية والسعر معاً.

4-عدم اعطاء أية أهمية لمعايير الجودة وربطها مع المعايير الخاصة لعناصر التكلفة.

ومن دراستنا للأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف في شركة اسمنت طرطوس يمكننا القول أن النظام المتبع في قياس التكلفة هو نظام تاريخي إلى جانب استخدام بعض مؤشرات الأداء التقديرية في حين لا نجد أي تطبيق متكامل لنظام التكاليف المعيارية.

أما عن الكيفية التي تتدفق فيها بيانات التكاليف إلى جهات التسعير المركزية وآلية تحديد سعر بيع الطن من الاسمنت فيمكن تلخيصها بالخطوات التالية:

أ – تقوم شركة اسمنت طرطوس في نهاية كل عام بموافاة المؤسسة العامة للإسمنت بقوائم التكاليف الفعلية وتقوم المؤسسة العامة بدورها بدراسة واقع تكاليف الانتاج في شركاتها التابعة وتقيم آدائها في ضوء مؤشرات الأداء الموضوعة على مستوى كل شركة.

ب– تقوم وزارة التموين، وبالتنسيق مع المؤسسة العامة للإسمنت كجهة منتجة، ومؤسسة العمران كجهة موزعة، بإقتراح سعر المبيع لدى الجهات المنتجة، في ضوء أرقام التكاليف الفعلية والمؤشرات التقديرية السابقة الخاصة بكل شركة، و على أساس الأسعار الجارية بالنسبة لعناصر التكاليف المتغيرة واعتماد التكلفة التاريخية للعناصر الثابتة، مما يجعل التكلفة المحتسبة استناداً لهذه المؤشرات لا تمثل تكلفة معيارية جارية بالمفهوم العلمي بل تغلب عليها الصفة التقديرية التاريخية، وهذا يؤدي إلى تحديد سعر للمنتج غير كاف لتغطية التكلفة الجارية للإنتاج وتخطيط الأرباح بشكل صحيح.

جـ– تحديد سعر البيع النهائي للمستهلك في ضوء الاعتبارات السياسية والاقتصادية التي تنتهجها الدولة، وبما يتلائم مع سعر المادة في الأسواق المجاورة، حيث تبلغ تكلفة الطن المستورد /3775/ ل.س وبغية توحيد السعر تلجأ الدولة إلى فرض سعر للمادة يجاري أسعار استيرادها، وذلك على أساس وسطي سعر الانتاج المحلي والمستورد.

الجدول (2): يظهر مكونات سعر البيع النهائي للطن من الاسمنت والمعمول به لغاية عام /1998/

البيان /الشركات التابعة	شركة عدرا	شركة الرستن	الشركة السورية	شركة الشهباء	الشركة العربية	شركة طرطوس	شركة برج اسلام
حصة الشركة	1459	1223	1136	1297	1396	1218	1744
حصة الخزينة المركزية	1626	1862	1949	1788	1689	1867	1341
الرسم المالي	22	22	22	22	22	22	22
الصندوق المعدل للأسعار	20	20	20	20	20	20	20
حصة عمران	73	73	73	73	73	73	73
سعر المبيع النهائي للمستهلك	3200	3200	3200	3200	3200	3200	3200

يلاحظ من خلال الجدول السابق مايلي:

1– إن الفرائض التي تعود إلى الخزينة ظهرت متضخمة، وهي لا تمثل أرباحاً حقيقية ناتجة عن كفاءة التشغيل الفعلي، بل هي مزيج من أرباح العمليات، ومكاسب الحيازة الناتجة عن مقابلة الايرادت الجارية بالتكاليف التاريخية للإنتاج

2– هناك تباين كبير بين سعر المبيع لدى الجهات المنتجة (حصة الشركات) وسعر المبيع النهائي ويرجع هذا

التفاوت إلى عدم صحة أرقام التكلفة التي يجري استناداً لها تسعير الانتاج لدى الشركات المنتجة، بسبب الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية، مما يظهر تكلفة الانتاج متدنية، ويكون السعر المحتسب استناداً لها متدنياً أيضاً مما يلحق الخسائر بالشركات.

ونورد فيما يلي قائمة توضح كيفية قياس تكلفة الطن من الاسمنت في شركة اسمنت طرطوس وفق المنهجية المتبعة في التسعير في ظل الممارسة الراهنة: كما في الجدول (3).

جدول (3): تكاليف تقديرية تاريخية عن عام 1997

البيان	مؤشرات الأداء	السعر التاريخي	التكلفة	التقديرية
	تقديري	فعلي	جزئي	لجمالي
الخامات الرئيسية				
رمل	60 كغ	0.215	12.9	
جبس	40 كغ	0.170	6.8	
بوزولان	55 كغ	0.294	16.17	35.87
الخامات المساعدة			3.75	3.75
الوقود والزيوت والقوى المحركة				
فيول	100 كغ	1.41	141	
كهرباء	145 ك. و. س	0.91	131.95	
مازوت	2 ليتر	6.10	12.20	
بنزين	2 ليتر	20	40	
زيوت وشحوم	0.180 كغ	90	16.2	341.35
كرات طحن	0.320 كغ	60.87		19.48
بلاطط	0.215 كغ	123		26.45
آجر	1.250 كغ	29.31		36.64
قطع غيار				162.10
مواد تعبئة (أكياس ورق)	20.50 عدد	10.29	210.95	210.95
أدوات كتابية وسلعية أخرى				12.2
مستلزمات خدمية				55
أجور				204.6
اهتلاكات				50.50
مصروفات تحويلية جارية				3.28
اجمالي تكاليف الانتاج				1162.17
تغير المخزون				3+
مصاريف التسويق				5
مصاريف الادارة				30
التكلفة التقديرية النهائية				1200.17

ونورد فيما يلي بعض الملاحظات على القائمة السابقة:

أ – لقد تم استخدام مؤشرات الأداء التقديرية التي عرضناها في البحث سابقاً، كما قدرت تكلفة العناصر التي لا تتوفر مؤشراتها الكمية استناداً إلى قيمتها التاريخية الواردة في قائمة التكاليف الفعلية لشركة اسمنت طرطوس عن عام 1997.

ب– استخدمت الاسعار التاريخية في قياس تكلفة مختلف بنود التكلفة ومن بينها اهتلاكات الأصول الثابتة، التي تم تحديدها استناداً إلى التكلفة التاريخية لهذه الأصول التي تقل بشكل كبير عن قيمتها الجارية. وبإضافة نسبة الربح المقررة إلى رقم التكلفة التقديرية وبفرض أن هذه النسبة تعادل 20% من التكلفة النهائية نصل إلى سعر بيع المنتج في شركة اسمنت طرطوس وهو (1200.17 +120017×20%) =1440 ل.س.

ومن أجل تلافي العيوب السابقة في قياس التكلفة لأغراض التسعير في شركة أسمنت طرطوس نقترح قائمة تكاليف معيارية جارية لإنتاج واحد طن من الأسمنت حيث أعدت بياناتها بشكل منهجي مدروس يقترب كثيراً من الواقع من خلال تطوير البيانات الواردة في القائمة السابقة على أرضية الظروف الاقتصادية والإنتاجية السائدة في الشركة المذكورة مما يتيح إمكانية تخطيط السعر لمادة الأسمنت بما يحقق الاهداف المرجوة منه كما في الجدول (4).

جدول (4): تكاليف معيارية منهجية لانتاج الطن من الاسمنت عن عام 1997

البيان	الوحدة	المؤشرات المعيارية	السعر الجاري	التكلفة المعيارية الجارية	
				جزئي	كلي
الخامات الرئيسية					
رمل	كغ	65	0.220	14.3	
جبس	كغ	45	0.200	9	
بوزولان	كغ	55	0.300	16.5	39.8
الخامات المساعدة					
ديناميت	كغ	0.150	65	9.75	
نترات الأمونيوم	كغ	0.300	10	3	
فتيل صاعق	متر	0.1	25	2.5	
سكر احمر	كغ	0.05	13	0.65	
ملح	كغ	0.25	3	0.75	
كلس مطفأ	كغ	0.18	4	0.72	18.47
الوقود والزيوت وقدرة المحركة					
فيول	كغ	100	1.5	150	
كهرباء	ك و س	150	0.91	136.5	
مازوت	ليتر	2	6.10	12.2	
بنزين	ليتر	2	20	40	
زيوت وشحوم	كغ	0.185	100	18.5	357.20
كرات طحن	كغ	0.325	65		21.25
بلايط	كغ	0.250	130		32.5
آجر	كغ	1.300	30		39
قطع غيار	ساعة عمل آلي	0.011	15500		170.5
مواد تعبئة (أكياس ورق)	عدد	20.50	11		225.5
ادوات كتابية وسلعية أخرى	ساعة عمل مباشرة	7.5	2		15
مستلزمات خدمية	ساعة عمل آلي	0.011	7000		77
أجور	ساعة عمل مباشرة	7.5	28		210
الاهتلاكات	ساعة عمل آلي	0.011	32140		353.5
مصروفات تحويلية جارية	ساعة عمل آلي	0.011	455		5
اجمالي تكاليف الانتاج					1564.72
تغير المخزون					5+
نفقات التسويق					20
نفقات الادارة					40
التكلفة المعيارية الجارية					1629.72

ونورد فيما يلي بعض الملاحظات على القائمة المعيارية الجارية المقترحة:

أ – تم وضع المعايير الكمية استناداً إلى مؤشرات الأداء التقديرية السابقة، والموازنة التقديرية للشركة عن عام 1997، بعد تعديلها بما يتلائم مع الواقع الاقتصادي والتكنولوجي الجاري في نهاية العام المذكور.

ب- استخدمت الاسعار الجارية في نهاية عام 1997 في وضع الأسعار المعيارية لعناصر المستلزمات السلعية، بالاعتماد على الأسعار المعلنة لها والأسعار الواردة في الموازنة التقديرية للشركة بعد تعديلها بما يتلائم مع الظروف الاقتصادية الجارية في نهاية العام.

جـ تم حساب القيمة الجارية للإهتلاك من خلال استشارة خبراء في العمل، نظراً لعدم توفر أرقام قياسية خاصة لأسعار الأصول الثابتة التي تمتلكها الشركة، إضافة إلى تعدد وتنوع بنود هذه الاصول ووجود عدد كبير منها مستهلك دفترياً، يجري حساب اهتلاكها بما يعادل نصف القسط السنوي وعلى اساس القيمة التاريخية لهذه الأصول. في حين يتطلب تحديد القيمة الجارية للإهتلاك تحديد القيمة الجارية للإصول واحتساب قسط الاهتلاك كاملاً على اساس القيمة الجديدة المعدلة. وفي رأي الخبراء الماليين في المعمل أن القيمة الجارية للأصول تعادل وسطياً سبعة أمثال قيمتها التاريخية، وبمضاعفة نصيب الطن من عبئ الاهتلاك الوارد في قائمة التكاليف التقديرية لعام 1997 نجد القيمة الجارية للإهتلاك = 50.50×7=353.5 ل.س /طن.

ء- تم وضع المعايير الكمية والسعرية لبعض العناصر التي لا تتوفر مؤشراتها القديرية عن طريق ربطها بأساس معين للتحميل. وقد حدد معدل التحميل المعياري على أساس القيمة الجارية المخططة للبند والحجم المخطط لأساس التحميل، حيث حددت ساعات العمل المباشرة المعيارية اللازمة لإنتاج الطن كما يلي:

ساعات العمل المباشر المعيارية / حجم الانتاج المعياري = 12352000/1647000=7.5 ساعة / طن

ونصيب الطن من ساعات عمل الآلات = ساعات عمل الالات المعيارية / حجم الانتاج المخطط = 18000/1647000= 0.011 ساعة /طن.

وبإضافة نسبة الربح المخططة (20%) نصل إلى سعر البيع وفق الاسلوب المقترح كما يلي:

(1629.72+20%×1629.72) =1956 ل.س

وبمقارنة كل من الاسلوبين في التسعير نجد أن اسلوب التسعير المتبع في الشركة قد ترتب عليه تحديد سعر بيع للطن بمبلغ (1440) ل.س وهو يقل كثيراً عن التكلفة الحقيقة للإنتاج التي تفصح عنها قائمة التكاليف المعيارية المقترحة والتي بلغت (1629.72) ل.س/طن مما يهدد باستهلاك الطاقة الانتاجية لرأس المال المستثمر في الشركة كما يبرز خطورة الاعتماد على منهج التكاليف التقديرية التاريخي في التسعير.

النتائج و التوصيات:

من خلال دراستنا للإسس النظرية المرتبطة بقياس التكلفة لأغراض التسعير، نستنتج ما يلي:

1- أن المشكلة الاساسية في عملية التسعير والتي يركز عليها البحث هي، القياس الصحيح لتكلفة المنتج واعتبارها الأساس للوصول إلى قرار تسعير سليم يتلائم مع ظروف الحياة الاقتصادية المعاصرة.

2- عجز كل من نظام التكلفة التاريخية ونظام التكلفة التقديرية عن حساب تكلفة المنتجات بشكل حقيقي خدمة لعملية التسعير نظراً لعدم انسجام أسسهم النظرية مع ظروف تغير الأسعار. إضافة إلى استخدام أساليب تقليدية في ربط التكاليف غير المباشرة بالمنتجات.

3- يشكل النظام المعياري، في بنائه العلمي المتكامل الأساس السليم لقياس التكلفة لأغراض التسعير، الا أن

أساليب المعايرة المستخدمة في معالجة عناصر التكاليف غير المباشرة والتي تعتمد أرقام تاريخية لهذه العناصر وطرق تقليدية في تخصيصها يجعل المعايير الموضوعة تفقد دلالتها و مصداقيتها في ظروف الحياة الاقتصادية المتغيرة.

4- إن استخدام نظام المحاسبة على أساس القيمة الجارية في تعديل قيم عناصر المصروفات غير المباشرة قبل وضع معدلاتها المعيارية، واستخدام طريقة تحديد التكلفة على أساس النشاط في تخصيص هذه الأعباء على المنتجات يساعد في ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية على الوصول إلى نظام بديل يشكل أفضل الأنظمة لقياس التكلفة لأغراض التسعير.

كما أظهرت الدارسة الميدانية التي قمنا بها لواقع قياس التكلفة لأغراض التسعير في شركات القطاع العام ومنها شركة أسمنت طرطوس، أن النظام المطبق في قياس تكلفة المنتجات في هذه الشركات هو نظام التكلفة التاريخية، كما تعتمد سياسة التسعير في القطر بشكل عام على مبدأ التكلفة الفعلية زائد هامش ربح مما يجعل الأسعار لا تعكس قيماً حقيقية للمنتجات المصنعة.

ويظهر من الدارسة أيضاً أن تسعير إنتاج شركة أسمنت طرطوس شأنها شأن باقي الشركات التي يمتاز إنتاجها بالتجانس، يعتمد على أرقام تقديرية للتكلفة تستند إلى مؤشرات الأداء التقديرية الموضوعة على مستوى كل شركة، وتستخدم الأسعار التاريخية لعناصر التكلفة، في ظل غياب أي تطبيق لنظام التكاليف المعيارية بمفهومه العلمي، وعدم إعطاء أهمية لضبط ورقابة الجودة، ووضع معايير لها وربطها بمعايير عناصر التكلفة مما يجعل سياسة التسعير الرهنه خاطئة، وتهدد بإستهلاك القدرة الانتاجية لرأس المال المستثمر في الشركة.

واستناداً إلى كل ما تقدم وبغرض الوصول إلى قياس صحيح للتكلفة يكون أساساً لرسم سياسة علمية للتسعير في شركات القطاع العام نقترح الآتي:

1- القياس على أساس التكلفة الجارية، مع مراعاة استبعاد عوامل الهدر من أرقامها من خلال تطبيق نظام التكاليف المعيارية و هذا يتطلب إنشاء قاعدة من المعايير الجارية على أسس علمية و فنية تأخذ الظروف الإنتاجية و الاقتصادية و التركيب الهندسي للسلع المنتجة بعين الاعتبار سواء على مستوى الشركة أو المؤسسة العامة.

2- استخدام نظرية التكاليف الإجمالية، على اعتبار أن سعر البيع يجب أن يغطي في النهاية جميع عناصر التكاليف الثابتة و المتغيرة، و يحقق الفائض المطلوب، انسجاما مع مبدأ التغطية و الاسترداد الشامل لعناصر التكاليف،مع الفصل ضمن السجلات ما بين الجزء الثابت و الجزء المتغير للاستفادة من مزايا كل من مدخلي التكاليف الإجمالية و المتغيرة في التسعير.

3- ربط كل من السعر و التكلفة بمستوى الجودة من خلال وضع معايير لعناصر التكلفة تتلائم مع معايير الجودة المخططة، ثم استخدام مؤشرات الأداء السابقة في قياس تكلفة المنتج، و تحديد سعر بيعه، مما يساعد في تحسين نوعية و جودة المنتج.

4- بناء سعر البيع على مستوى كل شركة استناداً إلى التكلفة الجارية المعيارية فيها، أما سعر البيع النهائي الموحد للمستهلك، فيجب أن يبنى على أساس التكلفة المعيارية الجارية على مستوى القطاع الصناعي مع مراعاة السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تنتهجها الدولة.

5- إعادة النظر في العلاقة المالية التي تربط الدولة بشركاتها العامة، والعمل على منح هذه الشركات الاستقلال المالي والإداري، وجعلها مسؤولة عن حل مشكلاتها المالية، وخاصة ما يتعلق بمشكلة

الاستبدال، بما يضمن الحفاظ على القدرات الإنتاجية لهذه الشركات.

6- تحسين الطرق المستخدمة في معالجة المصروفات الصناعية غير المباشرة، والعمل على توفير الظـروف الملائمة لتطبيق الأساليب الحديثة في معالجتها وفي مقدمتها طريقة تحديد التكلفة على أساس النشـاط بمـا يضمن إيجاد اسس منطقية لربط هذه التكاليف بالمنتجات.

7- تحسين وتطوير تكنولوجيا الانتاج المستخدمة في شركات القطاع العام. بما يضمن توفير المناخ الملائـم لتطبيق الفلسفات والطرق الحديثة للإنتاج والشراء بالتوقيت المنضبط.

8- في ظل الواقع الراهن لنظم محاسبة التكاليف المطبقة في شركات القطاع العام، وطالما أن نظام التكلفـة المعيارية لا يطبق حالياً، جزئياً أو كلياً، إضافة إلى عدم تطبيق نظام المحاسبة على أساس القيمة الجاريـة بسبب الاعتماد على منهج التكلفة التاريخية، فإن بيانات التكلفة الاستبدالية المعيارية، يمكن أن تُعد في قوائم وتقارير مالية مساعدة، إلى جانب البيانات التاريخية، بشكلٍ إحصائي، خدمةً لأغراض التسعير وللأغراض الأخرى المختلفة .

REFERENCES المراجع

[1] السمان، محمد مروان، 1992 –مبادئ التحليل الاقتصادي، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة،عمان.

[2] مرعي، عبد الحي، 1988 – في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة،الطبعة الاولـــى، الـــدار الجامعية، بيروت.

[3] LILIEN,G,KOTLER,P.H,MORTHY,K.S,1992-Marketing Models, Prentice Hall International, INC, New Jeesy, U.S.A.

[4] POLIMENT, R, FABOZZE, F.J & ADELBERG, A.H, 1991 – *Cost Accounting*, MC graw hill, INC, Third Edition, Singapore.

[5] DRURY, C, 1992 - *Mangement And Cost Accounting*, Third Edition, Chapman And Hall, London

[6] – كحالة جبرائيل جوزيف، حلوة حنان. رضوان 1995 – محاسبة التكاليف المعيارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عما ن.

[7]– فخر، نواف، 1992– محاسبة التكاليف المعيارية، الطبعة الأولى، مديرية الكتب والمطبوعات، جامعة تشرين

[8] -الفيومي، محمد، 1993– أصول محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.

[9]- HILTON, W. R, 1994 –*Manegement Accuonting*, Second Edition, MC Graw Hill, INC, U.S.A.

[10]علي حسين، أحمد، 1997 – المحاسبة الإدارية المتقدمة، الطبعة الأولى، مكتبة دار الإشعاع للطباعـــة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.

[11]- RAIBORN, C. A, BARFILD, J. T, KINNEY, M. R, 1993 *Manegerial Accuonting*, West Publishing Company, U. S. A.

[12]– السطل. جمال، محاضرة بعنوان سياسة الأسعار والتسعير في القطر العربي السوري، مديرية الأسعار في وزارة التموين والتجارة الداخلية.

[13]– قسيس ايليا، محاضرة حول حساب تكاليف المواد المنتجة محلياً والقرار / 142 / لعام 1965 الناظم لها، مديرية الاسعار في وزارة التموين والتجارة الداخلية.

[14]– مجموعة القرارت والقوانين الناظمة للتموين والتجارة الداخلية وهي القانون /123 / لعام 1960 و / 158 / لعام 1969، والقرار / 293 / لعام 1964 و /142/ لعام 1965 والمرسوم التنظيمي/ 287/ لعام 1978 المتضمن النظام المحاسبي الموحد.

[15]- Haldan. Gleun, 1998 – Fixed overheads – Accuntancy International Edition, Fee prtection Limited, London.