



جمهورية السودان
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة شندى
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي



تكاليف الأنشطة اللوجستية ودورها في تحديد أسعار المنتجات
الصناعية

دراسة ميدانية على شركات الاسمنت بولاية نهر النيل

بحث مقدم لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

إعداد الطالبة/ إكرام عباس العوض مدني

إشراف / د. بابكر ابراهيم الصديق محمد

1437هـ - 2016م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى
إِنَّ رَبَّهُ لَسَمِيعٌ عَلِيمٌ
اللَّهُمَّ صَلِّ وَسَلِّمْ
وَبَارِكْ عَلَى سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ
وَعَلَى آلِهِ الطَّيِّبِينَ الطَّاهِرِينَ
الْأَبْرَارِ الْمُرْتَضَى
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ

الإستهلال

قال تعالى:

{فَقُلْتُ اسْتَغْفِرُوا رَبِّي إِنَّهُ كَانَ غَفَّارًا^{لَا} يُرْسِلِ السَّمَاءَ عَلَيْكُمْ
مُدْرَارًا^{لَا} وَيُمْدِدْكُمْ بِأَمْوَالٍ وَبَنِينَ وَيَجْعَلْ لَكُمْ جَنَّاتٍ وَيَجْعَلْ
لَكُمْ أَنْهَارًا}

صدق الله العظيم

سورة نوح الآية من (11-12)

الإهداء

إلى منبع الحنان والحب إلى أهلى ومشكاتى إلى صاحبة أصدق ابتسامة فى العالم

أمى العزيزة....

إلى من كلت أنامله ليقدم لى لحظة سعادة

إلى من علمنى الصبر والمثابرة وأضاء لى هذا الطريق لأسير عليه

إبى العزيز....

إلى من تكتمل بهم سعادتى

أخوانى وأخواتى

إلى من كان سندا لى فى مسيرتى

زوجى العزيز

إلى كل زملائى وزميلاتى بجامعة الشيخ عبد الله البدرى

إلىكم جميعاً اهدى هذا البحث

الباحثة

الشكر والتقدير

بحمد الله أبدأها واختتمها على ان اتم على نعمه سبحانه وتعالى ووفقني في
اكمال هذا العمل والصلاة والسلام على خير البرية محمد بن عبد الله خاتم
الانبياء

إلى كلية الدراسات العليا بجامعة شندى ذلك الصرح الشامخ

إلى من نحمل له الامتنان وكل الود والتقدير الدكتور

بابكر إبراهيم الصديق محمد

إليكم جميعاً أتقدم بالشكر والعرفان

الباحثة

المستخلص

تناولت الدراسة تكاليف الأنشطة اللوجستية ودورها في تحديد اسعار المنتجات الصناعية في شركات الاسمنت بولاية نهر النيل ، وقد تمثلت مشكلة الدراسة في التكاليف العالية المصاحبة للأنشطة اللوجستية ، وتتبع اهمية الدراسة في ان التكاليف بصورة عامة ذات تأثير كبير على اسعار المنتجات ، وتتبع اهمية تقليل التكلفة والتحكم فيها ان الهدف الاساسي للشركات هو الحصول على الارباح وتعظيم تلك الارباح .

ومن اهم اهداف الدراسة تحقيق اعلى عائد على الاستثمار بمرور الوقت من خلال استخدام افضل منظومة لوجستية ولتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الاتية :

1. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة المنتجات .
2. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام تكاليف الأنشطة اللوجستية والرقابة على التكاليف .
3. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية وزيادة ارباح المنشأة .

استخدمت الدراسة لاختبار الفرضيات مناهج متعددة الجوانب تشمل اساليب احصائية وتحليلية ودراسة ميدانية لشركات الاسمنت كما انها استخدمت المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي .

تم اثبات صحة الفرضيات والتوصل الي عدة نتائج اهمها :

1. استخدام نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات يوفر معلومات تساعد الادارة في اتخاذ القرارات السليمة والرقابة على التكاليف .
2. توجد علاقة بين تخفيض تكاليف أنشطة اللوجستيات وزيادة ارباح الشركات الصناعية .
3. تستخدم شركات الاسمنت بولاية نهر النيل منظومة لوجستية منخفضة التكلفة مما ساعدها على تحقيق عائدات مرتفعة .

بينما تمثلت اهم التوصيات في :

1. التأكيد على اهمية وتبني اسلوب ادارة الانشطة اللوجستية وخصوصا في الشركات الصناعية نظرا لأهمية اللوجستيات في الاداء الانتاجي وتأثيرها على التكاليف الانتاجية وتسعير المنتجات .
2. ضرورة تطوير نظم محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية حتى تتمكن من القيام بدور فاعل في ظل الاهتمام بتحديد التكلفة في ظل الصناعة الحديثة.

Abstract

This study discusses costs the Logistic Activities and its role in price determining in Cement Companies in Atbara Locality.

The study problems presented in higher costs that accompany the logistic activities. The study importance comes from costs in general which have great effect upon input prices. The company runs after little costs to obtain big profits from its products.

The main Target of this study is to make company gain marginal profit from investments by applying logistic queues

- 1- There is statistical relationship between applying cost accounting system and determining cost products.
- 2- There is statistical relationship between deducting logistic activities costs and censorship upon costs.
- 3- There is statistics relationship between logistic activities costs and price increasing in enterprise.

The researcher in this study used many system in hypothesis test as statistical ways , analysis, field study for cement companies beside the historical and statistical analysis.

The hypothesis tests fixed and had its findings:

- 1- Using the costing account system to have proper decisions in costing.
- 2- There is a relationship between deducting logistic accounting expenses and industrial companies profits.
- 3- All cement companies in River Nile state use logistic queues with little cost to assist them in obtaining high level profit.

Recommendations:

- 1- Industrial companies must confirm logistic costing for its importance in production costing and products pricing.
- 2- Industrial companies must pay attention to improve logistic accounting systems to its role effectively in determining cost under the umbrella of modern industries.

فهرس الموضوعات

الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الاشكال
ل	فهرس الملاحق
المقدمة	
2	اولا الاطار المنهجي للدراسة
7	ثانيا الدراسات السابقة
الفصل الأول: الاطار النظري لمحاسبة التكاليف	
38	المبحث الأول: مفهوم واهمية واهداف محاسبة التكاليف
55	المبحث الثاني: نظريات وقوائم التكاليف
75	المبحث الثالث: أنواع التكاليف
الفصل الثاني: الاطار النظري للأنشطة اللوجستية	
93	المبحث الأول: تعريف ونشأة وتطور اللوجستيات وعلاقتها بوظائف المشروع
111	المبحث الثاني: أهمية وأهداف وأنواع اللوجستيات
130	المبحث الثالث: الانشطة اللوجستية
الفصل الثالث اثر التكاليف على الاسعار	
156	المبحث الأول: مفهوم واهمية واهداف التسعير
174	المبحث الثاني : مناهج واستراتيجيات التسعير
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
192	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن شركات الاسمنت بولاية نهر النيل
219	المبحث الثاني اجراءات الدراسة الميدانية
222	المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	

245	أولاً : النتائج
247	ثانياً : التوصيات
250	قائمة المراجع والمصادر
259	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الشكل
220	استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة	(1- 2- 4)
221	قيمة معاملات كرونباخ الفا لفرضيات الاستبيان	(2- 2- 4)
222	التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير العمر	(3- 3- 4)
223	التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير التخصص العملي	(4- 3- 4)
224	التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي	(5- 3- 4)
224	التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير المسمى الوظيفي	(6- 3- 4)
225	التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير سنوات الخبرة	(7- 3- 4)
226	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الاولى للفرضية الاولى	(8- 3- 4)
227	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى	(9- 3- 4)
227	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى	(10 - 3 - 4)
228	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الرابعة للفرضية الاولى	(11 - 3 - 4)
229	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى	(12 - 3 - 4)
230	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة السادسة للفرضية الاولى	(13 - 3 - 4)
231	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة السابعة للفرضية الاولى	(14 - 3 - 4)
231	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية	(15 - 3 - 4)
232	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية	(16 - 3 - 4)
233	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(17 - 3 - 4)
233	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(18 - 3 - 4)
234	التوزيع التكراري لاراء افراد العينة اتجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(19 - 3 - 4)

235	التوزيع التكراري لآراء افراد العينة اتجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية	(4 - 3 - 20)
235	التوزيع التكراري لآراء افراد العينة اتجاه العبارة الاولى للفرضية الثالثة	(4 - 3 - 21)
236	التوزيع التكراري لآراء افراد العينة اتجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(4 - 3 - 22)
237	التوزيع التكراري لآراء افراد العينة اتجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(4 - 3 - 23)
237	التوزيع التكراري لآراء افراد العينة اتجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(4 - 3 - 24)
238	التوزيع التكراري لآراء افراد العينة اتجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(4 - 3 - 25)
239	التوزيع التكراري لآراء افراد العينة اتجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة	(4 - 3 - 26)
239	التوزيع التكراري لآراء افراد العينة اتجاه العبارة السابعة للفرضية الثالثة	(4 - 3 - 27)
240	التوزيع التكراري لآراء افراد العينة اتجاه العبارة الثامنة للفرضية الثالثة	(4 - 3 - 28)
241	الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (ت) للفرضية الاولى	(4 - 3 - 29)
242	الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (ت) للفرضية الثانية	(4 - 3 - 30)
243	الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (ت) للفرضية الثالثة	(4 - 3 - 31)

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الجدول
58	قائمة التكاليف الكلية	(1- 2- 1)
59	قائمة الدخل وفقاً لنظرية التكاليف الكلية	(2- 2- 1)
63	قائمة التكاليف المباشرة	(3- 2- 1)
64	قائمة الدخل وفقاً للنظرية المباشرة	(4- 2- 1)
67	قائمة التكاليف المتغيرة	(5- 2- 1)
68	قائمة الدخل وفقاً لنظرية التكاليف المتغيرة	(6- 2- 1)
71	قائمة التكاليف المستغلة	(7- 2- 1)
72	قائمة الدخل وفقاً لنظرية التكاليف المستغلة	(8- 2- 1)
107	علاقة اللوجستك بالانتاج والتسويق	(9- 1- 2)
132	عناصر خدمة العملاء	(10- 3- 2)
142	نظم المعلومات الامدادية	(11- 3- 2)
171	هيكل التكلفة بسلسلة القيمة في المجالات الصناعية	(12- 1- 3)
196	الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت عطبرة المحدودة	(13- 1- 4)
199	الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت بربر المحدودة	(14- 1- 4)
202	الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت الشمال	(15- 1- 4)
204	الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت السلام	(16- 1- 4)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
260	الاستبانة	ملحق رقم (1)
265	قائمة محكمو الاستبانة	ملحق رقم (2)

المقدمة:

أولاً : الإطار المنهجي للدراسة

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي للدراسة

مقدمة :

تشتمل الأنشطة اللوجستية على ثلاثة اتجاهات : الاتجاه الأول ويركز على الأنشطة التي تغطي الحصول على المواد الخام من المصدر أو المورد حتى وصولها الى المنشأة ووصولها إلى خط الإنتاج

الاتجاه الثاني ويركز على الأنشطة التي تغطي حركة المنتج من المنشأة حتى وصول المنتج إلى العميل أو المستهلك.

الاتجاه الثالث وهو ما يعرف باللوجستيات العكسية ويركز على عودة المنتجات المرتجعة لاي سبب كان من العميل إلى المنشأة ، وتكمن المشكلة في التكلفة العالية في مراحل الاتجاهات الثلاثة من شراء للمواد الخام وتخزين وتوزيع بالإضافة الى طول خطوط الإنتاج وعدم توافر الموارد البشرية والرأسمالية كي تؤدي المنشأة الخدمات بالمستوى المطلوب دولياً، وعدم توفر الوقت لأزم لتطوير قدرات المنشأة في هذا المجال، وتعتبر التكاليف بصورة عامه ذات تأثير كبير على أسعار المنتجات و تتبع أهمية تقليل التكلفة والتحكم فيها في أن الهدف الأساسي والأولي لأي شركة كانت هي الحصول على الأرباح وتعظيم تلك الأرباح وهذا كما قلت هو هدف أي شركة حتى الشركات الغير ربحية. فبدون تحقيق هامش ربحي فإنها لن تستطيع البقاء طويلاً. وتستطيع هذه الشركات تحقيق هدفها الأساسي ألا وهو تعظيم الأرباح عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر أو عندما تقل وتتحكم بتكلفة منتجها بحيث تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلاتها من الشركات. وقد أصبحت الأعمال اللوجستية في السنوات الأخيرة تشكل أهمية كبيرة ومتزايدة بالنسبة للعديد من منظمات الأعمال والدول، باعتبارها عملية أساسية تؤدي إلى إضافة حقيقية للقيمة، وعندما أيقنت هذه الدول والمنظمات أن الطريق نحو تدعيم المركز التنافسي وتحقيق الميزة التنافسية، وزيادة الأرباح إنما يبدأ من خدمة العملاء، وخفض التكاليف بدأت في تطبيق قواعد الإدارة اللوجستية. وتشير الإحصاءات إلى أن 19% من الثروة القومية في الولايات المتحدة الأمريكية تستثمر في الأنشطة اللوجستية، علماً بأن هذه الأنشطة توظف حوالي 13% من قوة العمل هناك. كما تشير الإحصاءات إلى أن

تكاليف لوجستيات النقل وحدها تبلغ حوالي 10.5% من الإنتاج العالمي ، وأوضحت بعض الدراسات الأمريكية أنه في حالة استئثار الإنتاج بتكلفة قدرها 45% من ثمن السلعة، فإن عمليات التوزيع الطبيعي (وهي إحدى الأنشطة اللوجستية المهمة) تستأثر بما نسبته 15% من ثمن السلعة، وهي ما يعادل ثلث تكلفة الإنتاج .

مشكلة الدراسة:

وتكمن مشكلة الدراسة في التكاليف العالية المصاحبة للأنشطة اللوجستية وتأثير هذه التكاليف في تحديد أسعار المنتجات وبالتالي تأثيرها على ربحية المنشأة ، وتم تحديد مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة الآتية :

- 1- هل هناك علاقة بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها ؟
- 2- هل هناك علاقة بين تطبيق نظام تكاليف الأنشطة اللوجستية والرقابة على التكاليف ؟
- 3- هل هناك علاقة بين تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية وزيادة أرباح المنشأة ؟

أهداف الدراسة

وسعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. تحقيق اعلي عائد على الاستثمار بمرور الوقت من خلال استخدام أفضل منظومة لوجستية
2. خفض التكاليف المتعلقة بالوفاء بمستويات خدمة العميل المطلوب تحقيقها مع تعظيم الفائدة للمنشأة
3. الهدف المالي :هو تعظيم العائد السنوي (نتيجة لمستوى الخدمة اللوجستية التي يتم تقديمها للعملاء) مطروحا من تكاليف التشغيل لمنظومة اللوجستيات نسبه إلى الاستثمارات السنوية في منظومة اللوجستيات.

فرضيات الدراسة :

لكي تتحقق أهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات الآتية:ـ

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة المنتجات
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تكاليف الأنشطة اللوجستية والرقابة على التكاليف
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية وزيادة أرباح المنشأة

أهمية الدراسة :

الأهمية العملية

وتأتى أهمية الدراسة من الناحية العملية في إن التكاليف بصورة عامة من المؤثرات الرئيسية فى تحديد الأسعار، حيث للتكلفة علاقة قوية بقرارات التسعير ويعد قرار التسعير من أهم القرارات الإدارية نظرا لأثرها على ربحية المنشأة وعلى وضع المنشأة التنافسي وتحقيق النمو والاستقرار للمنشأة الصناعية ونسبة لتضخم تكاليف اللوجستيات مقارنة مع إجمالي التكاليف الكلية بدأ الاهتمام الجاد بالأنشطة اللوجستية عندما أيقنت إدارة المنشآت ان الطريق نحو تدعيم المركز التنافسي وزيادة الأرباح إنما يبدأ من خلال خدمة العملاء وخفض التكاليف.

الأهمية العلمية :

أهمية الدراسة من الناحية العلمية فى ان البحوث المتعلقة باللوجستيات اغلبها تتناول الجانب الادارى اما هذه الدراسة فتطرق الى الجانب التكاليفي المرتبط بهذه الانشطة وإلغاء الضوء على مدى أهمية تخفيض التكلفة المتعلقة بها ، وبالتالي إتاحة الدراسة جوانب جديدة للمهتمين باللوجستيات وما يتعلق بها وفتح المجال للقيام بدراسات أخرى فى الجوانب المرتبطة بها فى المجال المحاسبي والاداري .

منهجية الدراسة :

اتبعت الدراسة المناهج الآتية :-

1- المنهج الوصفي التحليلي إذ انه يقوم على أساس تحديد خصائص الظاهرة ووصف طبيعتها ونوعية العلاقة بين متغيراتها وأسبابها واتجاهاتها وما إلى ذلك من جوانب تدور حول سبر أغوار مشكله أو ظاهرة معينة والتعرف على حقيقتها في ارض الواقع ويعتمد على تفسير الوضع القائم (اى ما هو كائن) وتحديد الظروف والعلاقات الموجودة بين المتغيرات . كما يتعدى المنهج الوصفي مجرد جمع بيانات وصفية حول الظاهرة إلى التحليل والربط والتفسير لهذه البيانات وتصنيفها وقياسها واستخلاص النتائج

2- المنهج التاريخي في دراسة الحالات السابقة التي تمت في مجال الدراسة

3- المنهج الاستقرائي في وضع واختبار الفروض ومن ثم الوصول إلى النتائج والتوصيات بالإضافة الى المنهج الاستنباطي

أدوات جمع البيانات :

تم جمع البيانات والمعلومات ألأزمه من مصادر ثانوية ومصادر أولية على النحو التالي :-

المصادر الثانوية : وتتضمن المراجع العربية والاجنبية والرسائل والبحوث العلمية ومقالات المجالات العلمية وشبكة الانترنت
المصادر الأولية : الاستبيان والمقابلات الشخصية

أساليب تحليل البيانات :

اتبعت الدراسة طريقة النسبة المئوية والتحليل الإحصائي لتحليل البيانات والحصول على نتائج أكثر دقة.

حدود الدراسة :

تمثلت حدود الدراسة فى :

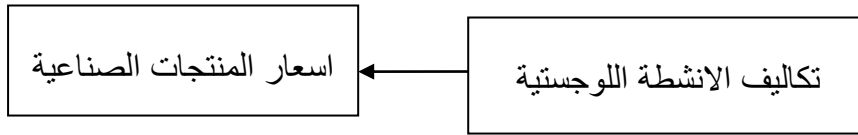
1. حدود الدراسة المكانية: _ اقتصرت الدراسة على شركات الاسمنت بولاية نهر النيل

وتتضمن أربعه شركات هي شركة اسمنت عطبرة المحدودة، شركة اسمنت بربر

المحدودة، شركة اسمنت الشمال، وشركة اسمنت السلام

2. حدود الدراسة الزمانية : _ وتمثلت فى العام 2016م

نموذج الدراسة:-



متغير تابع

متغير مستغل

هيكل الدراسة :

ويتكون البحث بصورة عامه من مقدمة تحتوى على الإطار المنهجي للدراسة والدراسات السابقة،بالإضافة إلى أربعة فصول الفصل الأول الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف ويتكون من ثلاثة مباحث وهى المبحث الأول مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة التكاليف المبحث الثاني نظريات وقوائم التكاليف ،المبحث الثالث أنواع التكاليف ، أما الفصل الثاني الإطار النظري للأنشطة اللوجستية ويتكون من ثلاثة مباحث وهى المبحث الأول نشأة وتطور اللوجستيات وعلاقتها بوظائف المشروع الأخرى،المبحث الثاني أهمية وأهداف وأنواع اللوجستيات ،المبحث الثالث الأنشطة اللوجستية ، اما الفصل الثالث اثر التكاليف على الأسعار ويتكون من مبحثين المبحث الأول مفهوم وأهمية وأهداف التسعير ، المبحث الثاني طرق واستراتيجيات التسعير ، أما الفصل الرابع الدراسة الميدانية ويتكون من ثلاثة مباحث وهى المبحث الأول نبذة تعريفية عن شركات الاسمنت بولاية نهر النيل ،المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية ،والمبحث الثالث تحليل البيانات واختبار الفرضيات أما الخاتمة فقد اشتملت على النتائج والتوصيات.

ثانياً : الدراسات السابقة :

1- الدراسات العربية :

دراسة صالح 1999¹

تناولت الدراسة العوامل المؤثرة في اتخاذ قرارات التسعير في الشركات الصناعية بمحافظة جدة وتمثلت مشكلة البحث في التساؤل التالي : ما هي الأنماط المتبعة في إعداد السياسات السعرية والمعوقات التي تواجه القائمين عليها بالمصانع السعودية بمدينة جدة وقد هدفت الدراسة إلي التعرف إلي مدى إدراك الإدارة العليا والمسؤولين علي أهمية سياسات التسعير وأتباع أساليب علمية موضوعية عند وضع السياسات أو تطويرها ومراعاة أن تتوفر فيها كافة خصائص السياسات الجيدة ، وظهرت أهمية الدراسة في كونها تبحث في الجوانب العلمية المرتبطة بقدرات وسياسات التسعير وأهميتها الحالية لتحقيق الأرباح وكذلك تحقيق النمو والاستقرار للمنشآت الصناعية .

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الي نتائج منها : -

1. أن معظم الشركات توافق علي ضرورة الاهتمام بأتباع الأساليب العلمية عند وضع وصياغة سياسات التسعير .
2. سياسة التسعير علي أساس التكلفة هي أكثر السياسات السعرية أهمية .
3. العوامل المؤثرة في سياسات التسعير هي التكاليف بالمرتبة الأولى .

أوصت الدراسة عدة توصيات منها:

1. علي المنشآت أتباع الأساليب العلمية في اتخاذ قرارات التسعير .
2. أتباع مدخل مننظم متكامل عند ممارسة عملية التسعير .

¹ صالح بن احمد البيجاني ، العوامل المؤثرة في اتخاذ قرارات التسعير، دراسة تطبيقية علي الشركات الصناعية بمحافظة جدة والرياض، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة الملك عبد العزيز، 1999م

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية بأنها تركز علي العوامل المؤثرة في اتخاذ قرارات التسعير ومن ضمنها التكاليف والتي تعتبر من أهم العوامل بينما يركز البحث علي دور التكلفة فقط في تحديد السعر وتحديد تكاليف الأنشطة اللوجستية .

دراسة عادل 2003م 1 :

تناولت الدراسة تصميم نظام لمحاسبة التكاليف الفعلية لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز الإنتاجية لتحديد أسعار الخدمات المينائية بالتطبيق علي ميناء بورتسودان ، وهدفت الدراسة إلي تحديد أسعار الخدمات المينائية من قبل هيئة الموانئ البحرية السودانية مقارنة بتكاليفها وأهم نتائج الدراسة :-

1. تضخم مصروفات مراكز الخدمات بميناء بورتسودان مقارنة بمصروفات مراكز التكلفة الإنتاجية ، مما أدى الي زيادة معدلات التحميل للمصروفات غير المباشرة الفعلية .
2. زيادة أسعار خدمات ميناء بورتسودان مقارنة بأسعار الخدمات في الموانئ المنافسة .
3. لا تتخذ الموانئ البحرية السودانية قراراتها من واقع معلومات تكاليفية تمثل مخرجات نظام محاسبة التكاليف .

وأوصت الدراسة بالتوصيات الآتية : -

1. ضرورة أن يحدد ميناء بورتسودان تكاليف خدماته المينائية تحديد فعلياً باستخدام نظام محاسبة التكاليف .
2. تحميل خدمات ميناء بورتسودان بنصيبها من المصروفات غير المباشرة وفق معدلات تحميل محسوبة بأسس علمية من بيانات التكاليف الفعلية .
3. إخضاع أسعار خدمات ميناء بورتسودان للمقارنة مع تكاليفها الفعلية وإعادة تسعيرها وفق ما تسر عنه التكلفة الفعلية لهذه الخدمات .

¹ عادل عوض يوسف ، تصميم نظام لمحاسبة التكاليف لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج لتحديد أسعار الخدمات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2003م.

وتختلف الدراسة عن الدراسة الحالية باهتمامها بتصميم نظام لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج لتحديد أسعار الخدمات بينما تهتم بجزء من هذه التكاليف وهي تكاليف الأنشطة اللوجستية .

دراسة علي 2004م 1

تهدف الدراسة إلي الوقوف علي تجربة تسعير الخدمات المصرفية لمعرفة معوقات عملية التسعير ومعرفة أداء ووجهات النظر من قبل جهات خارجية مثل بنك السودان أو اتحاد المصارف ومعرفة زيادة مستوى الوعي بأهمية التسعير في ظل ظروف المنافسة المصرفية العالمية والمحلية وفي ظل عالم يتجه نحو العولمة والحرية التجارية .

تتمثل مشكلة البحث في صعوبة تحديد أسس ومعايير واضحة يتم علي أساسها تحديد الأسعار المصرفية وأن هناك اختلاف حول تحديد الجهة التي تقوم بتحديد الأسعار هل هي المصرف المركزي أم إدارة المصرف التجاري التي لا تولي الاهتمام اللازم لعملية التسعير .

تمثلت فرضيات الدراسة في :

1. تحيد أسعار الخدمات المصرفية من قبل المصرف المركزي أو تحديد سقف يضر بالمنافسة .
2. إن إدارة التسويق بالمصارف لا تولي الاهتمام اللازم لعملية التسعير ويختصر دورها في الإعلان والترويج .
3. نتيجة لعدم اهتمام المصارف السودانية والمصرف المركزي بعملية التسعير كأحد أدوات المنافسة – لم يعد هناك اهتمام من قبل العميل بسعر الخدمة لتحديد المصرف الذي يتعامل معه .
4. لا توجد معايير وطرق محددة لتسعير الخدمات المصرفية في السودان وهناك فرق واضح في طرق التسعير بين المصارف السودانية .

¹ علي حسن حبيب حسن ، تسعير الخدمات المصرفية في السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان ، 2004م .

قد أثبتت الدراسة صحة الفرضيات الأولى والثانية والرابعة ولم تثبت صحة الفرضية الثالثة فقد ثبت أن نسبة اهتمام العملاء بعملية التسعير قد زادت وأن معظم المتعاملين مع البنوك السودانية أصبحوا يعرفون أسعار الخدمات المصرفية بل ويعملون على مقارنتها بأسعار البنوك المنافسة كما أفاد العاملون بإدارات تسويق الخدمات بأن كثير من العملاء بدعوا يتساءلون عن تعريف الخدمات المصرفية للإطلاع عليها مما يدل على أن نسبة الوعي في ما يتعلق بالتسعير المصرفي في ازدياد ، ومن أهم توصيات الدراسة بأن يحاول البنك المركزي رفع المزيد من القيود التي فرضها على البنوك السودانية ولإتاحة الحرية الكاملة لها تشجيعاً للمنافسة المصرفية تختلف الدراسة عن البحث في أنها تتعلق بتسعير الخدمات المصرفية في السودان بينما البحث يتناول دور تكاليف الأنشطة اللوجستية من نقل وتخزين وغيرها في تحديد أسعار المنتجات في شركات الأسمنت بولاية نهر النيل .

دراسة عياد 2006م1

تناولت الدراسة دور خفض التكلفة كوسيلة للتغلب على الآثار الناجمة على خصخصة الاقتصاد الليبي للوصول إلى التكلفة المستهدفة باستخدام الأساليب العلمية لبلوغ تلك الغاية ، وتتمثل مشكلة الدراسة في أن الوحدات الاقتصادية والشركات الصناعية في ليبيا أصبحت محاطة ببيئة دائمة التغيير والتطور فكيف يتم خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة .

وقامت الدراسة باختيار الفروض الآتية :

1. أن خفض التكلفة يزيد من القدرة التنافسية للشركات في ظل خصخصة الاقتصاد الليبي.
2. أن أسلوب خفض التكلفة يعتبر أحد الأساليب المستخدمة لمواجهة الآثار الناجمة على خصخصة الاقتصاد الليبي .
3. أن المبالغة في خفض التكلفة في بعض الأحيان قد يؤدي الي سوء التصنيع والإنتاج وهذا يعكس على سمعة الوحدة الإنتاجية ومبيعاتها المستقبلية .

¹ عياد أحمد عاشر الرداد ، مدى الحاجة إلى خفض التكلفة لمواجهة الآثار الناجمة عن خصخصة الاقتصاد الليبي (دراسة تحليلية تطبيقية) رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2006م .

وتم استخدام المناهج الآتية في الدراسة المنهج الاستنباطي،الاستقرائي،التاريخي و الوصفي التحليلي

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

1. لخفض التكلفة دور كبير في التغلب علي الآثار الغير مرغوبة الناجمة عن خصخصة الاقتصاد الليبي .
2. أن أسلوب خفض التكلفة هو أهم الأساليب التي يجب أتباعها لإنجاح الخصخصة ولكن هناك أساليب أخرى منها تحسين الإنتاج والرعاية للمنتجات .
3. أن الخطوات التي تم اتخاذها ومنها إلغاء الضريبة الجمركية وتجميد ضريبة الإنتاج لمدة خمسة سنوات ساهمت بشكل كبير في خفض تكلفة المنتجات .

وأهم التوصيات :

1. الاستفادة من التجارب الناجحة للدول التي سبقت الجماهيرية الليبية في مجال خفض التكلفة .
 2. معالجة فائض العمالة الذي لا تستوعبه الوحدات المخصصة .
- وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في اهتمامها بخفض التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية في الاقتصاد الليبي بينما الدراسة الحالية تهتم بدور التكلفة المتعلقة باللوجستيات في قرارات التسعير .

دراسة أبوبكر 2006م:1

تناولت الدراسة تكاليف الإنتاج الصناعي وأثارها علي أسعار منتجات صناعة الغزل والنسيج في ليبيا ، حيث تمثلت مشكلة البحث في ظاهرة تكديس الإنتاج بسبب ارتفاع تكاليف الإنتاج الصناعي وعدم دقة بيانات التكلفة وهذا الارتفاع في التكاليف أدى إلي ارتفاع سعر بيع المنتج في السوق وضعف القدرة التنافسية أما المنتجات المستوردة .

¹ ابوبكر الحسين ونيس أعريون ، تكاليف الإنتاج الصناعي وأثارها علي أسعار منتجات الغزل والنسيج في ليبيا (دراسة حالة مجمع الصناعات الصوفية بني وليد 2000-2004م) رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2006 م .

اعتمدت الدراسة علي اختيار الفرضيات الآتية :

1. استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في صناعة الغزل والنسيج يؤدي إلي خفض تكلفة المنتج وسعره .
2. خفض أسعار بيع منتج الغزل والنسيج يؤدي إلي زيادة تسويقه .
3. الاستغلال الأمثل لتكاليف الطاقة الإنتاجية لصناعة الغزل والنسيج يؤدي إلي زيادة الميزة التنافسية .

تم استخدام المناهج الآتية فى الدراسة :- المنهج الاستنباطي،الاستقرائي،التاريخي و الوصفي التحليلي

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة فرضياتها تم دراسة حالة مجمع الصناعات الصوفية ببني وليد - ليبيا وتوصل إلي نتائج أثبتت صحة الفرضيات .

أهم النتائج التي توصل إليها مايلى :

1. استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في صناعة الغزل والنسيج يؤدي الي خفض تكلفة المنتج وبالتالي يؤدي إلي خفض سعر بيع المنتج وتكلفته في السوق .
2. خفض أسعار بيع منتج الغزل والنسيج يؤدي الي زيادة تسويقه وعدم تكدهه .
3. التطور الصناعي والتكنولوجي والاستغلال الأمثل لتكاليف الطاقة الإنتاجية يؤديان إلي زيادة الميزة التنافسية .

وأهم التوصيات :

1. ضرورة إجراء تخفيض حقيقي في عناصر تكاليف الإنتاج الصناعي والرقابة عليها واستغلال الطاقة الإنتاجية بالشكل الأمثل .
2. ضرورة العمل علي خفض تكلفة الإنتاج لزيادة المبيعات وتصريف المخزون من الإنتاج التام الراكد ومنع تكدهه .

وتختلف الدراسة عن الدراسة الحالية بأنها تقتبس أثر تكاليف الإنتاج الصناعي عن الأسعار بينما الدراسة الحالية تقتبس دور تكاليف الأنشطة اللوجستية في تحديد الأسعار وهي جزء من التكاليف الإنتاجية .

دراسة أنور 2006 م 1:

تناولت الدراسة أثر تحديد وقياس التكاليف المشتركة علي أسعار المنتجات النفطية وتمثلت مشكلة الدراسة في كيفية توزيع التكاليف المشتركة للمنتجات بطريقة تمكن من معرفة تكاليف كل منتج وكيفية تسعير المنتجات وفقاً بتكاليفها ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار الفرضيات الآتية :-

1. قرارات التسعير للمنتجات النفطية لا تعتمد علي مبدأ تكاليف هذه المنتجات
2. الإيرادات المتوقعة لتجارة المشتقات النفطية لا يمكن تحديدها أو التنبؤ بها .
3. تحديد أسعار المنتجات النفطية لا يتم وفقاً للطرق المستخدمة في التسعير

أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفروض ومن أهم نتائج الدراسة :

1. أن التكاليف المشتركة للمنتجات النفطية يتم توزيعها بطريقة نسب الاستخلاص من الزيت الخام .
2. أن قرارات التسعير المنتجات البترولية لا تقوم علي مبدأ تكاليف تلك المنتجات .
3. أن هناك اختلاف في وحدات القياس للخام والمنتجات .

وخرجت الدراسة بأهم التوصيات أدناه :

1. صياغة نموذج تسعير سليم ومحدد للمنتجات وفقاً للنماذج المعمول بها في تسعير المنتجات .
2. ضرورة أن يتم تسعير المنتجات اعتماداً علي تكاليفها لتجنب الخسارة ولضمان تطور هذه الصناعة .

¹ أنور محمد الأمين بابكر ، أثر تحديد وقياس التكاليف المشتركة علي أسعار المنتجات النفطية ، بالتطبيق علي المؤسسة السودانية للنفط ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان ، 2006 م .

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في إن هذه الدراسة هدفت إلى توزيع التكاليف المشتركة للمنتجات بطريقة تمكن من تسعير المنتجات البترولية وفقاً لتكلفتها بينما الدراسة الحالية هدفت لتحديد دور تكاليف الأنشطة اللوجستية في تحديد الأسعار وإيجاد الحلول المناسبة لتخفيض هذه التكاليف لتأثيرها الكبير على الأسعار نسبة لضخامة حجمها مقارنة بالتكلفة الكلية للإنتاج .

دراسة نضال وإنعام: 2007م 1:

يعد قرار التسعير واحداً من أهم القرارات الإدارية نظراً لأثره على ربحية المنشأة في الأجلين القصير والطويل لذا أصبح تطوير أنظمة التكاليف أمراً حيوياً ينبغي التعامل معه بموضوعية وعلمية للوصول إلى قرارات رشيدة في هذا المجال .

وقد جاءت الدراسة بهدف التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى فلاتمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج للتسعير يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير .

وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها : أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والتكاليف وأن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة وحرية التجارة لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية ، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية كما أن الشركات محل عينة للبحث تطبق نظام تكلفة فعلي وتستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسية على التكلفة الكلية .

أما أهم التوصيات التي تقدمت بها الدراسة فيمكن تلخيصها بضرورة تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات واعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لرفع كفاءة القرارات ذات الصلة مع أهمية قيام الشركات محل عينة البحث بأعداد

¹ نضال محمد رضا الخلف ، إنعام محسن حسن زويلف ، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة ، دراسة ميدانية في قطاع صيانة الأدوية البيطرية الأردني ، جامعة الإسراء الخاصة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد الإداري ، مجلد 21 ، العدد 1 ، الأردن ، 2007م .

البرامج والدورات التدريبية المتطورة والمتخصصة في مجال التسعير لتزويد كوادرها بأخر المستجدات في هذا الميدان . دراسة الحالية باهتمامها

تختلف الدراسة عن الدراسة الحالية في إنها تنطرق إلى أساليب التسعير الحديثة بينما الدراسة الحالية تهتم بدور التكاليف وخاصة تكاليف اللوجستيات في تحديد الأسعار

دراسة فضل الله 2007م 1:

هذه دراسة تطبيقية لكشف أثر بيانات محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتوضيح علاقة التكلفة بقرارات بناء هيكل الأسعار بعنوان دور محاسبة التكاليف في بناء هيكل الأسعار في منشآت الصناعات البسيطة دراسة حالة مجموعة الطويل أستار الصناعية في العام 2005م.

مشكله البحث تتبلور في إبراز دور محاسبه التكاليف في اتخاذ قرارات بناء هيكل الأسعار في صياغة الأسئلة الآتية ؟

1. ما هي علاقة التكاليف بالسعر ؟
2. ما هي التكاليف التي يجب أن يغطيها السعر ؟
3. هل السعر يجب أن يغطي كل التكاليف في كل الأوقات؟

وتهدف الدراسة إلي تحديد اثر التكاليف في بناء هيكل الأسعار وبيان أي التكاليف يجب أن يغطيها السعر .

وتتبع الدراسة المناهج الآتية المنهج الاستنباطي، الاستقرائي، التاريخي و والمنهج الوصفي

وسعت الدراسة إلي اختبار الفروض الآتية :

1. تؤثر البيانات الخاصة بمحاسبه التكاليف في قرارات بناء هيكل الأسعار .

¹ فضل الله حسين حامد ضحية ، دور محاسبة التكاليف في بناء هيكل الأسعار في منشآت الصناعات البسيطة دراسة حالة مجموعة الطويل أستار الصناعية ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة أمدرمان الإسلامية ، 2007م.

2. يؤثر عدم استخدام معلومات محاسبة التكاليف بدقة في وضع المنشأة التنافسي .
3. تطبيق نظام التكاليف في المنشأة الصناعية الصغيرة لا يتبعه عبء مالي أو إداري

ومن نتائج الدراسة:

1. للتكلفة أهمية كبيرة وعلاقة قوية بقرارات التسعير وبمثابة المرحلة الأولى لتحديد السعر .
2. أن السعر يجب أن يغطي التكاليف المتغيرة علي الأقل مع هامش ربح في المدى القصير .
3. التكلفة تستخدم في تقويم البدائل لمستوى الأسعار .

خرجت الدراسة بمجموعة توصيات منها :

1. اهتمام المنشآت الاقتصادية بمحاسبة التكاليف للاستفادة منها في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمار لتطوير المجتمع والاقتصاد .
2. الاهتمام بالتكلفة الحدية لأغراض المنافسة والمحافظة علي حجم المنشأة في السوق .

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تتناول تأثير بيانات محاسبة التكلفة علي الأسعار في حين أن الدراسة تتناول فقط تأثير تكلفة الأنشطة اللوجستية علي الأسعار أي جزء من التكلفة .

دراسة غسان 2008م 1 :

هدفت الدراسة الي التعرف علي مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية والتعرف علي مدى توفر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل ، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقها . وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف الي مفهوم التكلفة المستهدفة واهداف التكلفة المستهدفة وخصائصها فضلا عن آلية تطبيقها وطرائق تطبيق التكلفة المستهدفة .

¹ غسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية (دراسة ميدانية) كلية ادارة المال والاعمال ، جامعة ال البيت ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 24 العدد الثاني 2008م .

استخدم البرنامج الاحصائي SPSS لاختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج لعينة الدراسة والتي تتكون 31 شركة من شركات المساهمة العامة الاردنية . وقد توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج اهمها : ان الشركات الصناعية الاردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل، ويتوفر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل الا ان هنالك عدد من المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الاردنية .

وقد اوصت الدراسة بضرورة توعية الشركات الصناعية الاردنية بفوائد ومزايا واهمية هذا المدخل فضلا عن عقد الندوات في هذا المجال .

دراسة عبد الله 2008م 1 :

تناولت الدراسة دور نظام محاسبة التكاليف في تقويم أداء النقل البحري بالسودان دراسة حالة شركة الخطوط البحرية السودانية وقد تمثلت مشكلة البحث في هل شركة الخطوط البحرية السودانية تعتمد في تقرير تكاليفها علي نظام تكاليف مبني علي أسس علمية ، وما هي الكيفية التي يتم من خلالها توفير المعلومات التي تساعد إدارة هذه الشركة في تحديد تكلفة الخدمات والأسس المستخدمة في تخصيص وتوزيع التكلفة وأثر ذلك علي تقويم الأداء في هذه الشركة .

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار الفرضيات الآتية :

1. هناك علاقة طردية بين نوع وكمية بيانات التكاليف وتقويم أداء النقل البحري في شركة الخطوط البحرية السودانية .

2. استخدام نظام محاسبة التكاليف في تحديد خدمات النقل البحري في شركة الخطوط البحرية السودانية يوفر معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة .

3. تؤثر الأسس المستخدمة في تخصيص وتوزيع تكاليف النقل البحري في شركة الخطوط البحرية السودانية علي تقويم أدائها .

تم استخدام المناهج الآتية في الدراسة المنهج الاستنباطي،الاستقرائي،التاريخي و

الوصفي التحليلي

¹ عبد الله إبراهيم حسن حامد ، دور نظام محاسبة التكاليف في تقويم أداء النقل البحري بالسودان ، دراسة حالة نظام التكاليف شركة الخطوط البحرية السودانية ، بحث تمهيدي لنيل درجة الماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين، 2008م .

ثم أثبات صحة جميع الفرضيات والتوصل الي عدة نتائج وتوصيات حيث كانت أهم النتائج في الآتي :

1. توجد علاقة طردية بين نوع وكمية بيانات التكاليف وتقويم الأداء بالشركة
2. استخدام نظام محاسبة التكاليف في تحديد خدمات النقل البحري في شركة الخطوط البحرية السودانية يوفر معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة .
3. يؤثر تطبيق الأسس العلمية المستخدمة في تخصيص وتوزيع التكاليف علي تقويم أداء شركة الخطوط البحرية السودانية .

بينما تمثلت أهم التوصيات في الآتي :-

1. ضرورة اعتماد شركة الخطوط البحرية السودانية علي المعلومات التكاليفية في تقويم الأداء .
 2. ضرورة تطوير نظم تقويم أداء النقل البحري في شركة الخطوط البحرية السودانية لمواكبة التطور المستمر .
- وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية باهتمامها بتقويم أداء النقل البحري عبر نظم محاسبة التكاليف ويعتبر النقل أحد الأنشطة اللوجستية التي تهتم بها الدراسة الحالية والتي تركز على تكاليف كافة الأنشطة اللوجستية.

دراسة محمد: 2008م 1

تناولت الدراسة موضوع استخدام التكاليف الصناعية والبيئية في تحديد تكلفة صناعة الأسمنت بالسودان ، وهدفت الدراسة الي : -

1. توضيح مزايا نظام التكلفة علي أساس النشاط (ABC) ونظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) .
2. دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية .

¹ محمد العوض محمد أحمد ، نموذج مقترح لأستخدام التكاليف الصناعية والبيئية في تحديد تكلفة صناعة الأسمنت بالسودان ، دراسة تحليلية وتطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة في الفلسفة في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2008م .

3. إبراز تطبيق النظم المحاسبية في المنشآت الصناعية وبيان المتطلبات اللازمة لإنشاء نظام تكاليف علي أساس النشاط ونظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد .

وخلصت الدراسة الي النتائج الآتية :

1. لا تأخذ الطرق التقليدية للتكاليف في الاعتبار التكاليف البيئية حيث تؤدي صناعة الأسمنت الي تلوث البيئة .
2. استخدام النموذج المقترح للتكاليف الصناعية البيئية يؤدي الي تحديد تكلفة صناعة الأسمنت بصورة دقيقة .
3. زيادة حجم العمالة في المنشآت الصناعية للأسمنت عندما كانت الدولة تملك المنشآت وذلك نتيجة للسياسات الإدارية الخاطئة والقائمة علي الترفيات مما كان له الأثر الكبير علي زيادة التكلفة وارتفاعها .

واهم توصيات الدراسة :

1. العمل علي تطبيق النظم الحديثة مما يؤدي الي تحديد تكلفة صناعة الأسمنت بصورة دقيقة .
2. تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية لحماية البيئة وخفض الفاقد من غبار التصنيع الذي يمثل 25% الي 35% من الإنتاج .

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في تعرضها الي استخدام التكاليف الصناعية والبيئية في تحديد تكلفة صناعة الأسمنت دون التطرق لتكاليف الأنشطة اللوجستية وتأثيرها الكبير علي السعر نسبة لكبر حجمها وتتفق الدراستين في تناول صناعة الأسمنت لدراسة الحالة .

دراسة علي 12009:

تناولت الدراسة دور نظام التكاليف في تحديد وقياس تكاليف الجودة بمصانع الصابون في السودان حيث تمثلت مشكلة البحث في أن المنشآت الصناعية السودانية وخاصة قطاع

¹ علي صالح أبو قرون محمد ، دور نظام التكاليف في قياس وتحديد تكلفة الجودة بمصانع الصابون بالسودان ، دراسة حالة الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2009م .

الصناعات الاستهلاكية تواجه تحديات كثيرة منها حدة المنافسة علي المستويين المحلي والدولي وتحديد الأسعار وتغير سلوك المستهلكين الذين اتخذوا الجودة كمعيار أساسي للاختيار ، وكذلك استخدام التكنولوجيا الحديثة في الصناعة وفي ظل هذه التحديات كان لا بد لإدارات هذه المنشآت من تبني نظام الجودة للاستمرار في المنافسة حيث تناول الباحث هذه المشكلة وفقاً للتساؤلات الآتية:

1. هل تعوق تكلفة الجودة تطبيق نظام الجودة في صناعة السلع الاستهلاكية في السودان.
2. كيف يمكن تحديد وقياس تكلفة الجودة في المنشآت الصناعية السودانية .
3. ما هو أثر تحديد وقياس تكاليف الجودة في اتخاذ القرارات الإدارية .
4. هل هنالك تكلفة عند الفصل بين باقى التكاليف وتكلفة الجودة .

وقد هدفت الدراسة إلي توضيح مفهوم وأهداف نظام التكاليف ، بالإضافة إلي بيان دور نظام التكاليف في تحديد وقياس عناصر الجودة المرتبطة بصناعة الصابون في الشركة العربية السودانية للزيوت (المحدودة)

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار صحة الفروض الآتية :

1. يؤدي تطبيق نظام التكاليف إلي رفع كفاءة جودة المنتج .
2. تطبيق نظام تكلفة الجودة في الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة يؤدي إلي دقة قياس وتحديد تكلفة المنتج .
3. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكلفة الجودة واتخاذ القرارات الإدارية .

توصلت الدراسة إلي نتائج تثبت صحة الفروض السابقة أهمها :

1. أن تطبيق نظام التكاليف يؤدي إلي رفع كفاءة جودة المنتج .
2. يمكن التوصل لقياس دقيق للتكلفة الصناعية من خلال تطبيق نظام تكاليف الجودة .
3. يمكن إثبات دلالة إحصائية بين نتائج قياس تكلفة الجودة الصناعية باستخدام نظام تكلفة الجودة والقرارات الإدارية الرشيدة .

قدمت الدراسة توصيات بناءً على النتائج السابقة أهمها :

1. ضرورة تطبيق نظام تكاليف الجودة في المنشآت الصناعية السودانية .
 2. ينبغي استخدام نظام التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية التي تستخدم المحاسبة المالية في منشآتها لتحديد تكاليف الإنتاج .
- تهتم هذه الدراسة بكيفية قياس وتحديد تكلفة الجودة بمصانع الصابون والجودة تعتبر من أهداف اللوجستيات بينما البحث الحالي يهتم بتكاليف اللوجستيات بصورة عامه ويشمل جميع أنشطتها ودورها في تحديد الأسعار .

دراسة الطيب 2010م 1:

تهدف هذه الدراسة إلي اقتراح الحلول الملائمة التي يمكن أن يساهم بها الفكر المحاسبي في تقديم نموذج مقترح لتسعير الصناعات التحويلية بالسودان مع استعراض لأنماط المشاكل التي تواجه الصناعات التحويلية علي وجه العموم وصناعة السكر علي وجه الخصوص وأما بالنسبة لأهم النتائج والتوصيات حيث تمثلت أهم النتائج في الآتي :-

1. إن نظام محاسبة التكاليف بأهداف ومقوماته يمكن تطبيقه علي جميع الأنشطة .
2. أن نظام محاسبة التكاليف بما له من خصائص متميزة وما لديه من أدوات وأساليب فاعلة تجعله قادر بصورة أفضل علي تحديد تكاليف إنتاج كافة الأنشطة الصناعية والخدمية .
3. يساعد نظام محاسبة التكاليف علي توفير المعلومات التحليلية والتفصيلية التي تحتاجها إدارة الوحدة الاقتصادية والتي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة في مجالات عديدة سواء في مجال التسعير أو الاستثمارات .

بينما تمثلت أهم التوصيات في الآتي:

¹ الطيب محمد أحمد ، نموذج مقترح لاستخدام نظام محاسبة التكاليف في تسعير المنتجات الصناعية التحويلية ، دراسة تحليلية تطبيقية علي صناعة السكر في السودان ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2010م .

1. الاعتماد علي أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة في أعداد القوائم المالية لتحديد تكاليف الإنتاج .
 2. ضرورة تطوير نظم محاسبة التكاليف حتي تتمكن من القيام بدور فاعل وصولاً إلي تحقيق الأهداف نظراً لزيادة الاهتمام إلي تحديد التكلفة في ظل الصناعة الحديثة .
- وكما يهدف إلي تقديم الحلول والاقتراحات التي يمكن أن تساهم في الفكر المحاسبي لمعالجة هذه المشاكل خدمة لأهداف الدراسة قامت الدراسة باختبار مدى صحة الفروض التالية :
1. سياسات التسعير لمدخلات الإنتاج يؤدي الي ارتفاع تكاليف المنتجات الصناعية .
 2. قصور المعلومات المحاسبية المالية في توفير المعلومات التحليلية والتفصيلية يؤدي إلي قياس غير سليم لتكلفة الإنتاج وتحديد غير دقيق لأسعار المنتجات الصناعية .
 3. تعتبر التكلفة عاملاً أساسياً في قرارات التسعير .
 4. الاعتماد علي معلومات محاسبة التكاليف يؤدي إلي قياس أفضل لتكلفة الإنتاج واتخاذ القرارات التسعيرية المناسبة .
 5. النموذج التسعيري المقترح يعتبر النموذج الملائم ويمكن تطبيقه علي قطاع الصناعات التحويلية بالسودان .
- وتختلف الدراسة الحالية عن هذه الدراسة في أن الدراسة تهتم بتصميم نموذج محاسبي للتكاليف لتسعير المنتجات بينما الدراسة الحالية تهتم بدور جزء من التكلفة الكلية (اللوجستيات) في تحديد أسعار المنتجات الصناعية .

دراسة الصديق 2010م :1

هدفت هذه الدراسة إلي بيان دور الإدارة اللوجستية في تحسين جودة العمل بالمؤسسات المصرفية للتعرف علي أثر الالتزام بتنفيذ الأنشطة اللوجستية علي جودة الخدمة للعمل في المؤسسات المصرفية إذ تمثلت أنماط اللوجستية في النقل والتخزين والتوريد فيما جودة الخدمة في الالتزام التنظيمي والالتزام المعياري والالتزام العاطفي وتمثل مجتمع الدراسة بنك النيل الأزرق

¹ الصديق موسي مصطفى الحاج ، دور الإدارة اللوجستية في تحسين جودة الخدمة بالمؤسسات المصرفية ، رسالة ماجستير غير منشورة كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان ، 2010م.

المشرق أما عينة الدراسة فتم أخذها عشوائياً من بعض الموظفين والعملاء ببنك النيل الأزرق المشرق وقد بلغت (140) مفردة وأُعدت الباحث علي الأستبانة لجمع المعلومات من عينة الدراسة وتم استخدام برنامج الخدمة الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة .

وانطلاقاً من اختبار الفرضيات وتحليل ومناقشة النتائج خلصت الدراسة إلي ما يلي :

هناك علاقة ايجابية بين أبعاد الإدارة اللوجستية وجودة الخدمة متمثلة في (سرعة الاستجابة ، الملموسية ، الاعتمادية ، والأمان) وتوصي الدراسة ضرورة الاهتمام بالإدارة اللوجستية وأنشطتها لما لها من أثر كبير في تحقيق رضا الزبائن ودعم الميزة التنافسية للمؤسسة بالإضافة إلي زيادة الاهتمام بجودة الخدمة المقدمة والعناصر التي تؤثر عليها وإدخال التحسينات المستمرة علي خدماتها .

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية باهتمامها بإدارة اللوجستيات ودورها في تحسين جودة الخدمة بينما يهتم البحث بدراسة تكلفتها بما في ذلك تكلفة جودة الخدمة ودورها في تحديد الأسعار بالنسبة للمنتجات الصناعية.

دراسة خالد 2011م :1

هدفت الدراسة للتعرف علي واقع تطبيق محاسبة التكاليف في المصارف التجارية وتوضيح طبيعة وبيان المقومات الأساسية والعوامل المساعدة لنظام محاسبة التكاليف ، والكشف عن المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المصارف التجارية وتكمن مشكلة الدراسة في مدى قيام المصارف التجارية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفقاً للأسس العلمية ، ومدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق هذا النظام فيها وتحديد العوامل التي تساعد في تصميم نظام محاسبة التكاليف والمعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المصارف التجارية ، وكذلك عدم استخدام إدارات المصارف التجارية معلومات نظام محاسبة التكاليف في تسعير الخدمات المصرفية ، مع غياب الظروف والأساليب والعوامل المؤثرة في صياغة قرارات التسعير للخدمات المصرفية .

¹ خالد محمد إبراهيم المدهون ، نظام محاسبة التكاليف في المصارف التجارية ودوره في تسعير الخدمات المصرفية ، دراسة ميدانية علي المصارف التجارية بفلسطين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان ، 2011م .

اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية :

1. عدم وجود أقسام متخصصة لمحاسبة التكاليف في المصارف التجارية يؤثر علي تطبيق محاسبة التكاليف .
2. غياب المقومات الأساسية لبيانات التكاليف يؤثر علي تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المصارف التجارية .
3. غياب الأسس العلمية السليمة لنظام محاسبة التكاليف يؤثر علي تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المصارف التجارية .
4. غياب العوامل التي تساهم في تصميم نظام محاسبة التكاليف في المصارف التجارية يؤثر علي تطبيق نظام محاسبة التكاليف .
5. تواجه المصارف التجارية في فلسطين معوقات وصعوبات تؤثر علي تطبيق نظام محاسبة التكاليف .
6. عدم اعتماد المصارف التجارية علي معلومات محاسبة التكاليف يؤثر في تسعير الخدمات المصرفية لها .
7. تواجه المصارف التجارية في فلسطين معوقات تمنع وصول المعلومات المناسبة لمتخذي قرارات تسعير الخدمات المصرفية

أهم نتائج الدراسة :

1. أن غالبية المصارف لا تقوم إداراتها باستخدام نظام محاسبة التكاليف ولا يوجد قسم متخصص لاحتساب تكاليف الخدمات التي تقدمها وبالتالي عدم وجود سجلات أو دفاتر مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف .
2. أقسام محاسبة التكاليف لا تشارك في تسعير الخدمات المصرفية المقدمة .
3. عدم الوضوح في تحديد مراكز التكلفة في المصارف مما يؤدي إلي عدم الدقة في تحديد تكلفة الخدمات المقدمة من كل قسم من أقسام المصرف .

أهم التوصيات :

1. ضرورة قيام إدارات المصارف بإنشاء أقسام وإدارات متخصصة لمحاسبة التكاليف تعتمد علي أسس ومعايير مهنية .

2. ضرورة أن يكون وضوح في العلاقة من الناحية التنظيمية بين قسم التكاليف وعلاقته بالنظام المالي من حيث استغلالية قسم التكاليف وتبعيته للإدارة العليا في المصرف .

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تتناول دور المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف في تحديد أسعار الخدمات المصرفية بينما تتناول الدراسة دور تكاليف الأنشطة اللوجستية في تسعير المنتجات الصناعية

دراسة أيمن 2011م 1 :

مشكلة الدراسة تمثلت في عدم أتباع الشركات السودانية المنتجة للبتترول لأساليب محاسبة التكاليف الحديثة والتي أصبحت واحدة من متطلبات بيئة التصنيع الحديثة خاصة في ظل المنافسة الشديدة التي تشهدها تلك البيئة وأن أساليب محاسبة التكاليف التقليدية ليست ذات جدوى في هذه البيئة ، لأن هذه البيئة شهدت تطوراً كبيراً باعتمادها علي عنصر الآلة في العمل مما أدى إلي انحسار كبير لدور العنصر البشري فيها ، كما هدفت هذه الدراسة الي تحقيق جملة من الأهداف أهمها الوقوف علي حجم الاهتمام بتطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في الشركات المنتجة للبتترول في السودان.

كما تمثلت الفرضيات فيما يلي :

1. التطور والتغيير في أساليب الإدارة والإنتاج الحديثة في قطاع البترول يؤثر علي كفاءة وفاعلية أساليب محاسبة التكاليف .

¹ أيمن طه حمد النيل النور ، قياس فاعلية وكفاءة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة علي الشركات المنتجة للبتترول في السودان دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا جامعة السودان ، 2011م .

2. تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة تنتج فرص الاستفادة منها في تحسين التكلفة ومساعدة الإدارة في أداء وظائفها .
 3. اختيار أحد أساليب محاسبة التكاليف الحديثة بما يتوافق مع طبيعة وحجم المنشأة البترولية يجعل الأسلوب ذو كفاءة في أداء وفعالية مخرجاته .
 4. وجود نظام محاسبة مالية دقيق وكفاء في المنشأة البترولية يؤثر علي تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط ويجعله أكثر كفاءة وفعالية .
 5. تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط يتلائم مع بيئة الشركات المنتجة للبتترول في السودان .
- لاختبار فرضيات الدراسة اعتمدت الدراسة على عدة مناهج تمثلت فى المنهج الاستنباطي،الاستقرائي،التاريخي ، الوصفي التحليلي

كذلك تلخصت أهم النتائج في :

1. أن الشركات السودانية المنتجة للبتترول غير مطبقة لأساليب محاسبة التكاليف الحديثة .
2. أن التطور والتغير في نظم الإدارة والإنتاج الحديثة في قطاع البترول يؤثر علي كفاءة وفاعلية أساليب محاسبة التكاليف التقليدية .
3. أن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة التي تنتج وفرص الاستفادة منها في تحسين أداء إدارة التكلفة ومساعدة الإدارة في أداء وظائفها .

كما تلخصت أهم التوصيات في :

1. يجب تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط في الشركات المنتجة للبتترول في السودان .
2. لا بد من وجود نظام محاسبة مالية دقيق وكفاء .

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في اهتمامها بقياس وكفاءة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة علي الشركات المنتجة للبتترول بينما تهتم الدراسة الحالية بالتكاليف اللوجستية

دراسة عمر 2011م 1 :

تناولت الدراسة بالبحث والتحليل الأنشطة اللوجستية وأثرها علي الصادرات السودانية المنقولة بحراً ، وقد نبعت أهمية البحث من أهمية اللوجستيات ، ليس علي مستوى الصادرات فحسب وإنما علي كافة القطاعات الاقتصادية ، ولأن الصادرات السودانية تعاني العديد من المشاكل ، والتي بذلت جهوداً مقدره في حلها ولكن ما زالت تعاني الكثير منها ، ولذا كان من ضمن أهداف هذا البحث التركيز على دراسة مدى إمكانية تطبيق قواعد ومفاهيم اللوجستيات علي الصادرات السودانية ومدى تأثير ذلك سلباً وإيجاباً علي الصادرات السودانية .

ومن أجل ذلك تم تجميع الإحصائيات والبيانات عن الصادرات السودانية بأنواعها وكمياتها ووسائل نقلها بما فيها العوامل الإنتاجية الأخرى وتكاليفها وذلك من الجهات ذات الصلة بقطاع الصادرات السودانية ، ومن ثم تبويبها وتحليلها بغرض الوصول الي النتائج وذلك كله مستخدمين المنهج الوصفي .

وقد خلصت الدراسة إلي النتائج الآتية :

4. عدم تطبيق وقواعد الأنشطة اللوجستية علي الصادرات السودانية .
5. وجود معوقات فنية وهيكلية وتنسيقية بين الجهات ذات الصلة بقطاع الصادر لتطبيق مفاهيم وقواعد الأنشطة اللوجستية علي الصادرات السودانية .
6. ونتيجة لما سبق فإن هناك أثراً سالباً علي الصادرات السودانية يؤكدها ارتفاع تكاليف الإنتاج والنقل وضعف الموقف التنافسي في الأسواق العالمية .

وتأسيساً علي نتائج الدراسة تم وضع توصيات أهمها :

- ضرورة إلزام كافة الجهات ذات الصلة بقطاع الصادر بمفاهيم وقواعد اللوجستيات مع التدريب المستمر لكافة المشاركين في عملية الصادر .
- تذليل المعوقات الفنية والهيكلية والتنسيقية من خلال زيادة الاستثمار في قطاع الصادرات

¹ عمر خليفة أبو حسين ، الأنشطة اللوجستية وأثرها علي الصادرات السودانية المنقولة بحراً ، رسالة ماجستير غير منشورة في اقتصاديات النقل الدولي واللوجستيات ، كلية الدراسات العليا ، جامعة البحر الأحمر ، 2011م .

وتختلف الدراسة عن الدراسة الحالية بدراسة أثر الأنشطة اللوجستية علي الصادرات السودانية المنقولة بحراً بينما الدراسة الحالية تهتم بدور تكاليفها في تحديد الأسعار في الشركات الصناعية.

دراسة ابتهاج 2011م 1:

تناولت الدراسة دور محاسبة التكاليف في تسعير خدمات المياه بالتطبيق علي هيئة مياه ولاية البحر الأحمر وتتلخص مشكلة البحث في قصور لنظم المطبقة في قطاع المياه في مد الإدارة بمعلومات تفيد في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة بالإضافة إلي عدم وجود أسس علمية يتم بها قياس تكلفة الخدمات المياه الشيء الذي ينعكس سلباً علي سياسة تسعير هذه الخدمات مما يؤدي بدوره إلي العجز في تغطية التكاليف الفعلية . .

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الآتية :

1. تساهم محاسبة التكاليف في تسعير خدمات المياه .
2. تساهم محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة وعمليات اتخاذ القرارات .
3. يمكن تطبيق محاسبة التكاليف في هيئة مياه ولاية البحر الأحمر .

تم استخدام المناهج الآتية في الدراسة المنهج الاستنباطي،الاستقرائي،التاريخي و الوصفي التحليلي

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها :

1. الاعتماد علي الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف في قياس تكاليف النشاط يؤدي الي قياس سليم للتكلفة مما يجنب حدوث الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتقديرية .
2. تحديد السعر الأمثل يتوقف علي قياس التكلفة الخاصة بالخدمة .
3. توفر نظم محاسبة التكاليف في هيئة مياه الولاية بيانات ومعلومات تفيد بالتنبؤ بالأسعار المستقبلية .

¹ أبتهاج عمر محمد عمر ، دور محاسبة التكاليف في تسعير خدمات المياه ، دراسة ميدانية تطبيقية علي هيئة مياه ولاية البحر الأحمر ، دراسة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا، جامعة أمدرمان الإسلامية ، 2011م .

بينما تمثلت أهم التوصيات في :

1. ضرورة إنشاء قسم خاص بالتكاليف بالهيئة حتى يوفر كافة المعلومات التكاليفية التي تساعد الإدارة العليا في التخطيط والرقابة .
 2. الاهتمام بتأهيل الكوادر البشرية في مجال الحسابات وضرورة العمل علي نشر الوعي التكاليفي بين المحاسبين .
- تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية بتحديد دور محاسبة التكاليف في تحديد السعر ويتفق مع الدراسة الحالية في أن هناك تأثير في قياس التكلفة علي تحديد السعر ويأتي الاختلاف بأن هذه الدراسة تهتم بخدمات المياه والتكلفة بصورة عامة بينما البحث يهتم بجزء من التكلفة الكلية (الأنشطة اللوجستية) في شركات الأسمنت .
- دراسة طه وهيثم 2012م : ¹

تمثلت مشكلة الدراسة في ان قياس وتحليل التكاليف البيئية لم تصل بعد الي المستوى المطلوب في العراق ، وان العديد من المنشآت تواجه العديد من المشاكل المتعلقة بقياس وتحليل التكاليف البيئية .

تمثلت اهداف الدراسة في :

1. تحديد اهمية قياس وتحليل التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية .
 2. التعرف على الدور الذي تقوم به المحاسبة في التنمية وعلاقتها بالبيئة في المنشآت الصناعية.
 3. التعرف على المداخل والطرق المستخدمة في قياس التكاليف البيئية .
- ويقوم البحث علي فرضية مفادها ان اغفال المنشآت عن قياس ومعالجة بيانات التكاليف البيئية يؤدي الي نتائج مضللة لنظام المعلومات المحاسبي مما يؤثر سلبا على القرارات الاستثمارية وسياسات التسعير والتخطيط .

¹ طه عليوى ابو ناصر ، هيثم هاشم الخفاف ، اهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات (دراسة استطلاعية لاراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، مجلة الادارة والاقتصاد ، عدد 92 ، 2012م

تم الاعتماد على المناهج الآتية : المنهج الوصفي والمنهج التطبيقي ، ومن أهم النتائج تنامي الوعي البيئي لدى المنشآت الصناعية لمدينة الموصل في العراق وتوفر المعلومات اللازمة حول استراتيجية وخطط المنشآت تجاه القضايا البيئية .

أما أهم التوصيات حث الجهات الأكاديمية لإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث في مجال قياس وتحليل التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

دراسة نضال 2012م 1 :

تهدف الدراسة إلى إيضاح كيفية استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع المصارف، تحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية قياس التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية والرقابة على الموارد المتاحة وتقديم دراسة تطبيقية على مصرف الرشيد لبيان كيفية قياس تكلفة الخدمات المصرفية . وتكمن مشكلة الدراسة في أن العديد من المصارف تعاني من مشكلة تحديد تكلفة الخدمات المقدمة من قبلها وذلك بسبب صعوبة ربط عناصر الكلفة بالخدمات.

وتناولت الدراسة الفرضيات الآتية :

1. عرض نظري لأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الخطوات اللازمة لتطبيقه .

2. أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد الية متطورة في احتساب التكاليف تساعد في الحصول على بيانات تفصيلية دقيقة عن تكلفة الخدمات المصرفية والتي تفيد في التخطيط والرقابة على التكاليف وترشيد القرارات الإدارية .

ومن أهم نتائج الدراسة أن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المصارف يؤدي إلى حساب تكلفة الخدمات المصرفية بشكل دقيق وبالتالي معرفة الخدمات التي ترتفع فيها

¹ نضال رؤوف احمد، تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع المصرفي، دراسة تطبيقية في مصرف الرشيد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 4، العدد9، 2012م

التكاليف والخدمات التي تنخفض فيها التكاليف ومن ثم معرفة اسبابها والسيطرة عليها ومن اهم التوصيات العمل على تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المصرف بما تحويه من مفاهيم واسس.

دراسة سلمى 2014م 1

هدفت الدراسة إلي التعريف بمفهوم وأدبيات المناطق الحرة في العالم ، وتأكيد أهمية ودور اللوجستيات في منطقة البحر الأحمر الحرة إضافة إلي التعرف علي بعض النماذج الناجحة للمناطق الحرة والتي أصبحت مراكز لوجستية لمعرفة السياسات التي تتبعها في تشغيل المناطق الحرة .

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ومنهج المسح الإحصائي حيث تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة

خلصت الدراسة إلي عدة نتائج منها:

1. أن ما نسبته 98% من المبحوثين يرون أن جذب استثمارات نحو وتطور المنطقة الحرة يعتمد علي تطبيق المفاهيم اللوجستية .
2. أن ما نسبته 92.9% من المبحوثين يرون أن عدم توفر المنظومة اللوجستية المتكاملة في المنطقة الحرة يعد أحد أسباب تدني النشاط الصناعي .
3. بينت النتائج أن نسبة 71.6% من المبحوثين تؤكد أن ارتفاع تكاليف الخدمات الأساسية تعتبر عوائق تدفق الاستثمارات بالمنطقة الحرة .

توصلت الدراسة إلي عدة توصيات منها :

1. أن تهتم الدولة والشركة السودانية للمناطق والأسواق الحرة بتطبيق المفاهيم اللوجستية التي تساعد علي جذب الأموال الاستثمارية ونمو وتطور المنطقة الحرة .

¹ سلمى عبد المجيد محمد الأمين ، دور المفاهيم اللوجستية في تنمية وتطوير المناطق الحرة ، دراسة حالة منطقة البحر الأحمر الحرة السودان 2000-2012م ، بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراه ، كلية الدراسات العليا ، جامعة البحر الأحمر ، 2014م .

2. أن تسعى إدارة المنطقة الحرة الي توفير المنظومة اللوجستية المتكاملة لجذب المشروعات الصناعية لجعل المنطقة الحرة منطقة صناعية في المقام الأول .

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية باهتمامها بأهمية اللوجستيات بينما تركز الدراسة الحالية على تكاليف اللوجستيات

دراسة جلال الدين 2014م¹

تناولت الدراسة المستجدات والتحديات التي تجابه صناعة النقل البحري اللوجستي العالمي وأثرها علي الموانئ بصورة عامة وكيفية التعامل معها بمحطة الحاويات بميناء بورتسودان وتهدف الدراسة إلي وضع نظم متابعة الأداء الفعلي لهذه العمليات .

أتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي عبر دراسة الأنشطة اللوجستية بمحطة الحاويات من منظور العمليات اللوجستية وقد تم قياس الأنشطة الرئيسية للمحطة واستخدام منهج حساب الإنتاج والإنتاجية للسفن وآليات المناولة والاستغلال الأمثل للآليات والمعدات وتحليل الطاقة الاستيعابية للأنشطة للأعوام 2009-2013م وتمت مقارنتها بالطاقة التصميمية للمحطة وذلك للحصول للنسب المئوية للتنفيذ ، كما تمت مقارنة الإنتاجية الفعلية للعامين 2012-2013م توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها : -

1. تميز الأداء الفعلي للمحطة من خلال قياس مداخل حركة السفن ومعدلات الشحن والتفريغ والكشف الجمركي يتطور في حركة خدمات الموانئ وذلك بقياسها بمنظور العميل .

2. أن البيئة التنافسية للميناء وكذلك برامج الرقابة والنظام المعلوماتي يحتاجون إلي جهد أكبر للمقارنة مع حركة الموانئ العالمية .

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة :

1. إنشاء وحدة لمتابعة الحركة اليومية للمتغيرات في الميناء .

¹ جلال الدين محمد أحمد شليه ، المنظور اللوجستي العالمي الحديث وأثره علي أداء الموانئ البحرية ، دراسة حالة محطة الحاويات ، هيئة الموانئ البحرية السودانية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة البحر الأحمر 2014م .

2. وضع نظام حوسبي معلوماتي مرن لبنك المعلومات للتمكن من إصدار التقارير اليومية والشهرية وتقارير الانحرافات الحرجة لإدارة المخاطر .

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية باهتمامها بأحد الأنشطة اللوجستية (النقل البحري) وأثره علي الموائى بصورة عامة بينما تهتم الدراسة بدور كافة الأنشطة اللوجستية في تحديد الأسعار بما فيها النقل .

الدراسات الاجنبية :

1 : 1996 TAI KONDA

تناولت هذه الدراسة قياس تكلفة الجودة بهدف إبراز أهميتها كعنصر هام يجب أخذه في الاعتبار لنجاح المشروعات بجانب العناصر الأساسية الأخرى كالإدارة الممتازة والجودة حيث تلخصت مشكلة البحث في أن عدم وجود آلية جديدة لقياس تكلفة الجودة ومساهمتها في زيادة ربحية المشروعات في أنها إهدار للوقت والمال .

وللوصول إلي أهداف هذا البحث أوضح الدارس أولاً :- تأثير الجودة علي الأرباح بصورتين رئيسيتين من حيث تقليل تكلفة الجودة إذا ما قاما بتخفيض تكلفة الجودة للعميل الوفي الذي يستهلك منتجات الشركة بصفة مستمرة مقارنة مع العميل الذي يستهلك منتجاتها لأول مرة .
والصورة الثانية زيادة الربحية نتيجة لزيادة الإقبال علي منتجات الشركة المتميزة والمنتجة بجودة ترضي تطلعات المستهلك .

ثانياً : تجميع بيانات تكلفة الجودة : ولتقليل التكلفة مع الاحتفاظ بمستوى الجودة تحتاج الشركة إلي معرفة وتحديد مفهوم تكلفة الجودة إضافة الي الأداء العام وضمان عدم مزجها مع أي تكاليف أخرى وألا تصبح المعلومة غير واضحة وبالتالي غير مفيدة ولذلك يرى الباحث أن تطبيق نظام جمع بيانات تكلفة الجودة فوائد أخرى لتوفيره للمعلومات الجيدة والتي تتلخص في
الفوائد الآتية :-

¹ Lakshmi U. Tai konda , Raoj , Total Quality Studies Control Models Failure Cost Analysis,, Production And Inventory Management Journal - Alexandria Second Quarter 1996 vol ,37 Issue 2 .

1. تطبيق الأسلوب المنطقي لجمع المعلومات - توفير الآلية لتوفير المعلومات السليمة .
2. التقليل من تقارير الجودة الغير سليمة .
3. توفير قبول أفضل للمعلومات الخاصة بتكلفة الجودة للمستخدم .

حيث خلص الباحث الي النتائج والتوصيات الآتية :

1. أن قياس تكلفة الجودة تحتاج إلي كل من المعرفة المهنية والحسابية إضافة إلي جمع ما بين أنظمة التحكم في الجودة في الجودة والرقابة المالية والقسم الفني والإنتاج والتسويق والجانب الخدمي .
2. عند جمع البيانات الخاصة بنظام جمع بيانات تكلفة الجودة لا بد من قياس كافة الجوانب المتعلقة بالشركة كالتكاليف الغير مرئية .
3. أن تطبيق نظام جمع بيانات تكلفة الجودة يعتبر موضوع هام من أجل المنافسة فعليه فأن الاهتمام بقياس الجودة يلعب دوراً هاماً ومحورياً في مدى نجاح أو فشل أي شركة بالإضافة إلي غياب الوسائل الخاصة بجمع البيانات .

وتتفق الدراسة مع الدراسة الحالية في اهتمامها بقياس تكلفة أحد جوانب الأنشطة اللوجستية وهي خدمة العميل المتمثلة في جودة المنتجات .

1 : Cooper & Kaplan 1988

قام الدارسان بدراسة تطبيقية عن مجموعة من الشركات الصناعية الهدف منها بتبيان دور المعلومات المتوافرة عن تكلفة المنتجات في اتخاذ القرارات الخاصة بتسعير المنتجات والحكم علي استمرار أو التوقف عن الإنتاج في ضوء معلومات كافية عن إستراتيجية الشركات والمتمثلة في تصميم المنتج ، تقديم منتج جديد ، الأنشطة الداعمة ، العمليات المتوقعة ، الأسعار ، ومن ثم فإنه إذا كانت المعلومات المتوافرة عن تكلفة الإنتاج مشوهة فأن الشركات تتبع إستراتيجية غير ملائمة وغير مريحة في الممارسة العملية فإن التكاليف المتغيرة في المدى القصير تعتبر مقياساً غير ملائماً لقياس تكلفة الإنتاج وعليه فأن أتباع مدخل التكاليف المتغيرة

¹ Robin Cooper and Robert Kaplan , How Cost Accounting Distorts Product Management Accounting April 1988.

في الأجل الطويل والمرتبطة بالتكلفة الإجمالية يعتبر أنسب المداخل في تحقيق استراتيجيات الشركات .

وقد توصلت الدراسة إلي أن تكاليف المنتج في الغالب كلها تكاليف متغيرة وهذا التغيير مرتبط بحجم الوحدات المنتجة مع وجود مقاييس بديلة مثل ساعات العمل ، ساعات تشغيل الآلات كمية وقيمة المواد ، أما التكاليف الأخرى علي الأخص التي تنشأ من الأقسام التسويقية والداعمة الإضافية تختلف وفقاً للتعقيد والتداخل في خطوط الإنتاج والقابلة للتغيير من هذه التكاليف موضعاً باتجاه المعاملات للمرحلة المبدئية والتالية للإنتاج أو التوزيع الطويل (تصنيع و تسويق) يجب أن يمر بأساس أفضل القرارات الإدارية للتسعير وتقديم المنتج ، التوقف ، إعادة هندسة خطوط الإنتاج ومن ثم فإن نظام التكلفة يصبح له أهمية إستراتيجية لدفع المنشأة في إعطاء ميزة تنافسية .

وقد أقتراح الباحثان أهمية حدوث تغييرين في سلوك التكاليف هي :

1. تخصيص التكاليف في مجتمعات التكلفة لأي المنتجات لا بد أن يتم بالاعتماد علي مجموع من الأسس والتي تشير إلي مسببات التكلفة و أسس لا تتعلق بالحجم مثل عدد أوامر تهيئة الآلات عدد مرات الفحص ، عدد المنافع الإنتاجية .
2. العديد من التكاليف الإضافية بطريقة ما تكون اختيارية ولكنها تختلف مع التغيير في التعقيد في عمليات التشغيل وهذه التغييرات متقطعة (تستمر ولا تستمر) طبقاً لرغبة الإدارة ومن ثم فإن تقسيم التكاليف إلي متغيرة وثابتة وفقاً للنظرية التقليدية قد يكون صحيحاً في الأجل القصير أما في الأجل الطويل فإن كل التكاليف تميل إلي التغيير

هذه الدراسة قد ركزت علي مراحل التكلفة المتغيرة في الأجلين القصير والطويل وأهميته في اتخاذ القرارات الإستراتيجية بما فيها السياسة التسعيرية وتتفق في هذا مع الدراسة الحالية في تأثير التكلفة علي السعر بالإضافة إلي ذلك فإن الأنشطة اللوجستية بعض تكاليفها متغيرة والبعض الآخر ثابت حسب الأنشطة ، كما أن هذه الدراسة تناولت أهمية البيانات عن التكاليف وصدقها وتأثيرها علي القرارات الإستراتيجية .

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تركز الدراسة الحالية على تكاليف الأنشطة اللوجستية ودورها في تحديد أسعار المنتجات الصناعية وما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة في إنها تطرقت إلى موضوع التكلفة العالية المصاحبة للأنشطة اللوجستية وما يترتب عليها من تأثير على ربحية المنشآت الصناعية وهو من المواضيع الحديثة التي نادرا ما تم التطرق إليها ، بينما تطرقت الدراسات السابقة على التكاليف بصورة عامة وأثرها على التسعير والأنظمة التكاليفية ،كما حاولت الدراسة الحالية اختبار العلاقة بين المتغير التابع المتمثل في أسعار المنتجات ومدى علاقته بالمتغير المستغل المتمثل في تكاليف الأنشطة اللوجستية .

الفصل الأول

الاطار النظرى لمحاسبة التكاليف

المبحث الأول : مفهوم واهمية واهداف محاسبة التكاليف

المبحث الثاني : نظريات وقوائم التكاليف

المبحث الثالث : أنواع التكاليف

المبحث الأول

مفهوم واهمية واهداف محاسبة التكاليف

أولا مفهوم التكلفة :

تؤدي نظم محاسبة التكاليف دور مهما وبارزا في خدمة الإدارة وتزويدها بالبيانات والتقارير المهمة اللازمة لإغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وتزويد الإدارة ببيانات التكاليف لقياس التكلفة وإعداد القوائم المالية الخاصة بالتكاليف ، فقد أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمر ضروري وحيوي لاستمرار الوحدات الاقتصادية وازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها ، كما ان العالم في الوقت الحاضر يشهد تحولا جذريا في بيئة الاعمال فقد اصبح تتم بالتقدم السريع في تقنية المعلومات ، والتسارع في ابتكار منتجات جديدة ، وتقديم خدمات مميزة، وامتدت المنافسة بين الصناعات لتصبح على المستوى العالمي، مما فرض على المنشآت تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة وباقل تكلفة ممكنة مع توفير البدائل المتجددة¹ ، حيث أن هدف أي وحدة اقتصادية هو تحقيق الربح وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة أكبر من التكاليف خلال الفترة المالية فالتكلفة إذا مفردة مهمة جداً لكونها تعتبر العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي².

و تعرف التكلفة عادة بأنها "مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين أو مجموعة منتجات أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها للبيع"³.

كما تم تعريفها بأنها " تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية ، ويتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول علي منفعة حاضرة أو مستقبلية ، ويتحتم أن لا نقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها من قيمة التضحية"⁴.

¹ جاريسون ، اريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد احمد حجاج ، (دار المريخ للنشر 2008م) ، ص 12

² . عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة (دار الجامعية ببيروت 1988م) ص 5 .

³ . ناصر دادي عدوان ، محاسبة التحليلية ، (دار المحمدية العامة للنشر الجزائر 1999م) ص13

⁴ . غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، (دار وائل للنشر ، عمان 2006م) ص 29 .

كما عرفها باحث آخر أيضا " بأنها تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول علي منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية" ¹. وعرفها البعض " بأنها ذلك القدر من النفقة الفعلية أو الافتراضية التي وقعت بسبب شيء معين أو قابلة لأن تنسب إليه" ².

ويرى البعض أيضا "إن التكلفة تتشكل مع جمع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين _ سلعة أو خدمة_ وهى عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة" ³.

ويعرف مصطلح التكلفة في المحاسبة المالية علي أنها "تضحية من أجل الحصول علي السلعة أو الخدمة ويمكن قياس التضحية بواسطة النقدية أو الممتلكات المحولة أو الخدمات المؤداة ومالي ذلك"، وهذا التعريف سهل ومقبول بشكل عام في المحاسبة المالية ويستخدم مصطلح التكلفة في المحاسبة الإدارية بعدة طرق والسبب في ذلك يرجع إلي هنالك عدة أنواع للتكاليف وتبويب التكاليف بشكل مختلف حسب حاجة المدير الفورية أو العاجلة ⁴

و من التعريفات السابقة تعرف الباحثة التكلفة بأنها " تضحية بالموارد وينبغي أن تكون اختيارية ويتوقع أن تنتج عنها منافع اقتصادية حاضرة أو مستقبلية تفوق في قيمتها عند الإنفاق قيمة الأعباء الفعلية " .

وحتى يكون هناك تحليل واضح لمفهوم التكلفة ينبغي التمييز بينها وبين مصطلحات معينة مثل النفقة ، المصروف ، الاستخدام ، الأصل ، الخسائر .

النفقة :

" تقوم المنشأة بإنفاق مبالغ نقدية أو تلتزم بإنفاق هذه المبالغ مستقبلاً في سبيل الحصول علي الإيراد الذي يعبر عن التدفق الحالي أو المنتظر الذي تدفعه أو سوف تدفعه المنشأة للحصول علي خدمات المواد الإنتاجية (الأرض - العمل - رأس المال - المنظم) اللازمة لإنتاج السلع والخدمات ، وبهذه الكيفية فإن النفقات هي تضحيات اقتصادية تعاقدية في صورة

¹ . إسماعيل يحي التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة (عمان دار حامد للنشر) ص56
² . محمد كمال عطية ، عبد الرحمن عبد الله باعشن، المعاني العلمية لمصطلحات محاسبة التكاليف (الإسكندرية دار المعارف 1981م)
ص27

³ G.Melyon comptabilite anaytique Edition bareal Paris 2001 p15
⁴ . ري أنش جايسون ، أريك نورين ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، أحمد حامد حجاج ، (دار المريخ للنشر ، 2014م) ص 43

نقدية أو غير تعاقدية في صورة ضمنية يترتب عليها منفعة نتيجة استحواذ أو اقتناء أو الحصول على المواد الإنتاجية ويترتب على ذلك أن تضم هذه النفقات (وفق هذا المفهوم) جميع عناصر التكاليف والمصروفات حيث يترتب عليها منفعة حاضرة أو مستقبلية (أصول) بيد أن النفقات لا يشترط أن تضم عنصرى الخسارة والضياع غير العادي حيث لا يترتب عليها منفعة في صورة إيراديه محققة " ¹.

المصروف :

" يتمثل المصروف في جميع النفقات العامة التي ليس لها علاقة مباشرة بالمخرجات في صورة سلعة أو حزمة نهائية وبهذا المفهوم فإن المصروفات تعبر عن كافة النفقات العامة غير المرتبطة ارتباط مباشر بالإيراد المحقق نتيجة علاقة السببية والارتباط غير المباشر بالإيراد المحقق ومن أمثلتها المصروفات الإدارية والبيعية والتمويلية ومن حيث علاقتها بالتكاليف فإن المصروفات هي ذلك الجزء من التكاليف التي تم استنفادها أو الانتفاع بها خلال الفترة المالية وساهمت في خلق إيرادات الفترة دون أن يكون لها علاقة مباشرة بهذه الإيرادات وبهذا فإن المصروفات هي تكلفة إيرادات الفترة ولكن إذا لم يتم بيع الإنتاج التام ومن ثم لم يتحقق الإيراد فإنه تكلفة وليس مصروف (مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات) مثال لذلك الاستهلاك " ².

الاستخدام :

" أستخدم النظام المحاسبي الموحد اصطلاح الاستخدامات ليعبر عن جميع النفقات والأعباء التي تتفقها أو تتحملها المنشأة خلال فترة زمنية معينة نتيجة استخدام عوامل الإنتاج مباشرة في نشاطها الاقتصادي ولا شك أن اصطلاح (الاستخدامات) أكثر شمولاً حيث يضم عناصر التكاليف وعناصر المصروفات وعناصر الخسارة وعناصر الضياع " .

¹ إسماعيل إبراهيم جمعه وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل ادارى ، مرجع سابق ، ص 3
² محمد عبد الفتاح عشموي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، مرجع سابق، ص 112-113

الأصل :

الأصول هي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تمتلكها أو تسيطر عليها وحدة اقتصادية معينة نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية ويرى الباحث أن هذه الأصول قد تكون موارد مملوكة للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في عملية التصنيع أو تقديم خدمة معينة لغاية الحصول علي منافع في المستقبل كذلك قد تكون هذه الأصول ملموسة أو غير ملموسة كشهرة المحل وبراءة الاختراع مثلاً¹.

الخسائر :

" تمثل الخسائر تضحية اقتصادية نقدية في صورة إنفاق غير ضروري للإنتاج ومفاجئ غير متوقع ولا يمكن قياسه ولا يتميز بالرشد ولا يمكن تجنبه لأنه يمثل الظروف الخارجية ومالها من أثر علي العملية الإنتاجية حيث لا يترتب عليه عائد أو منفعة حاضرة أو مستقبلية مثل سرقة المواد الخام أو حريق المصنع ، وبهذا فالخسائر ستكون نتيجة اختفاء أصل من أصول المشروع أو استفادة خدماته دون الحصول أو توقع الحصول علي عائد من ذلك " .

الضياع :

" يمثل الضياع أو الإسراف تضحية غير اقتصادية يمكن قياسها نقداً وغير ضرورية للنشاط الإنتاجي ويمكن توقعها والتحكم فيها في نفس الوقت وكان من الممكن تجنبها (بسبب عدم الاستخدام الرشيد) بدون إخلال جسيم بسير النشاط الإنتاجي للمنشأة ولا يترتب علي هذه التضحية عائد أو نفع معين " ².

التكاليف :

" تمثل التكاليف جميع النفقات التي لها علاقة مباشرة بالمخرجات في صورة سلع أو خدمات نهائية وبهذا فإن التكاليف تعبر دائماً عن كافة النفقات المرتبطة ارتباط مباشر بالإيراد المحقق نتيجة علاقة السببية من الارتباط المباشر بينها وبين الإيراد المترتب عليها، ومن حيث علاقتها

¹ إسماعيل إبراهيم جمعه وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل ادارى ،مرجع سابق، ص4

² محمد عبد الفتاح عشموي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ، ص113

بالأصول فإن التكاليف هي قيمة الأصول التي تم استنفادها أو الحصول على خدماتها في مرحلة تشغيل أو استخدام عوامل الإنتاج، ولها علاقة مباشرة بالإيراد المحقق سواء تحقق هذا الإيراد أو لم يتحقق وإذا ترتب على عملية الاستنفاد المذكور كتحقيق إيراد فتصبح التكلفة بمثابة مصروف، وإذا لم يقابل الاستنفاد إيراد فتصبح التكلفة بمثابة خسارة بالنسبة للسلع، تكاليف السلع المباعة تعد مصروفات يتم مقابلتها بإيراد بيع هذه السلع في حين تكاليف السلع غير المباعة (المخزون) تظل تكاليف غير مستنفدة، أما بالنسبة للمنتجات الخدمية فإن لحظة أداء الخدمة هي نفسها لحظة استخدامها وتصريفها وبالتالي فإن تكاليف هذه الخدمات تتحول كلها إلى مصروفات لعدم وجود مخزون للخدمة . وبناء على ذلك تمثل التكلفة تضحية اقتصادية تعاقدية نقدية أو غير تعاقدية ضمنية في صورة إنفاق ضروري للإنتاج يمكن تحديده مقدماً ويمكن توقعه ولا يمكن تجنبه إلا في حالة التوقف عن النشاط

ثانياً مفهوم محاسبة التكاليف :

نشأت محاسبة التكاليف نشأة متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب قرن من الزمان غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي¹ ، و التكاليف هي مقياس للتضحية الاقتصادية ومحاسبة التكاليف هي تجمع وتصحيح وتحليل بيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة . تهتم محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات المالية للمحاسب المالي والمحاسب الإداري فنقدم محاسبة التكاليف بيانات تكلفة المنتج اللازمة لتقييم المخزون في قائمة المركز المالي ولتحديد الربح في قائمة الدخل وبيانات تكلفة البضاعة المباعة . كما إنها توفر بيانات التكاليف اللازمة لإعداد الموازنات ورقابة العمليات واتخاذ القرارات مثل قرار التسعير².

وعرفت محاسبة التكاليف " بأنها ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهدف أساساً إلى قياس وتحديد ثمن تكلفة إنتاج أو بيع كل سلعة أو خدمة على حدة خلال كل مرحلة من

¹ . عبد الحي مرعي ، عبد الله عبد العظيم هلال ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف (المكتب الجامعي الحديث مصر 2006) ص8

² . محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، (الناشر المكتب الجامعي الحديث، 1998) ص 13

مراحل الإنتاج أو البيع، ومد إدارة المشتريات بتلك البيانات في الوقت الذي تحتاج فيه إليها لمساعدتها في أداء وظيفتها الرقابية واتخاذ القرارات".¹

كما عرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف "بأنها عملية المحاسبة عن التكلفة بدأ من نقطة حدوث النفقة والالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة وفي معناها الأوسع تتضمن إعداد البيانات الإحصائية وتطبيق طرق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء المنفذة أو المخططة".

عرفت أيضاً بأنها "عبارة عن مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة كالقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة".²

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف كطريقة لمعالجة المعطيات لتحقيق الأهداف الآتية :-²

- معرفة تكاليف مختلف الوظائف أو الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة
- تحديد أسس التقييم لبعض عناصر ميزانية المؤسسة
- تفسير نتائج حساب تكلفة المنتج (سلعة أو خدمة) لمقارنتها بأسعار البيع
- وضع تقديرات لمصاريف وميزانيات الاستغلال
- تفسير الانحرافات

وعرفت الباحثة بأنها مجموعة من القواعد والإجراءات التي تختص بتحديد تكلفة وحدة النشاط والرقابة عليها من أجل خدمة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة مثل قرارات تسعير المنتجات

ثالثاً أهمية محاسبة التكاليف :

إذا كان تواجد نظام المحاسبة المالية في رأي مؤسسة من المؤسسات يعد أمراً إلزامياً يحكم القانون فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة، الذي يبقى أمراً اختيارياً يتوقف على مدى إدارة المؤسسة وأهمية وجود هذا النظام فيها.³

¹ د محمد عادل إلهامي، محاسبة التكاليف الأسس العلمية والعملية، (مكتبة عين شمس، القاهرة 1978) ص 15 .

² محمد سعيد المنشاوي - دراسات في محاسبة التكاليف (القاهرة ، دار النهضة 1998) ، ص (6) .

³ Serge Evraert,Christion Prat.dit Haure.comptabilite cours& application librairie vuibert,2.eme editi

On.paris;1999 p284

إن الحديث السابق كان صحيحاً ومقبولاً في وقت لم تصل فيه التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال إلى هذا الحد من الإثارة، مما أدى إلى ظهور أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ضرورة لا مفر منها وذلك نظراً لتزايد أهميته في الوقت الحاضر وتساعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في المؤسسات الاقتصادية إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة ورفع معدلات الربحية التي تحققها .¹

رابعا أهداف محاسبة التكاليف :

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف باعتبار هذه المحاسبة وسيلة أو أداة وليست غاية ، وقد أوضح النظام المحاسبي الموحد (القرار الجمهوري رقم 4722 لسنة 1996 م) كما أوضحت القوانين الاقتصادية المتطورة (97 لسنة 1983م بشأن هيئات القطاع العام وشركاته) (203 لسنة 1991م بشأن قطاع الأعمال العام).الأهداف التالية لمحاسبة التكاليف :

1. إحكام الرقابة علي تكاليف الإنتاج وعلي استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها علي مستوى الإشراف والمسئولية.
2. توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام وغير التام والأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية وذلك لأغراض التصدير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية والقومية .
3. توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسئولية ومراكز التكلفة.
4. المساعدة علي رسم السياسات واتخاذ القرارات علي مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلي المستوى القومي .

¹ احمد نور ،حسين على، مبادئ المحاسبة الإدارية،(الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية2003 م) ، ص22

5. المساعدة في اقتراح الخطط ومعايير ومعدلات الأداء ، النظر في التقارير الدورية التي تقدم عن سير العمل ، وضع أسس تكاليف إنتاج موحدة لمختلف الأنشطة في الشركات التابعة لشركة قابضة معينة ، ومتابعة سير العمل في الوحدة الاقتصادية .
6. تسجيل عمليات المشروع بطريقة منتظمة ودقيقة ويمكن من خلالها استخراج التكاليف التفصيلية والإجمالية لأي وحدة أو مرحلة أو خدمة أو قسم .
7. مراقبة المصروفات جملة وتفصيلاً وذلك بقية الأشراف علي مجالات الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية بالمنشأة ورفع تحسين كفاءتها الإنتاجية .
8. وضع التقديرات وتحديد التكاليف النمطية التي ترسم علي أساسها السياسات المستقبلية لنشاط المنشأة .
9. دراسة نقاط القوة والضعف في السياسات الإدارية والإجراءات المتبعة وذلك فيما يتعلق بما يلي :
- أ. الكشف عن العمليات الربحية والعمليات الخاسرة تمهيداً عن الاستغناء عن العمليات الأخيرة أو تحسين وسائل إنتاجها .
- ب. الكشف عن نواحي الإهمال والإسراف والتلاعب في استخدام الموارد الإنتاجية بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد وتحليل وتصحيح الانحرافات الناتجة عن هذه المقارنة وتحديد مسئولية رؤساء الأقسام عن هذه الانحرافات وتقدير كفاءتهم وتطبيق مبادئ الإدارة بالاستثناء ، الإدارة بالأهداف ، والمحاسبة بالنتائج ، والمسائلة المحاسبية .
- ج. الكشف عن نواحي الضعف في الكفاية الإنتاجية والإدارية للمنشأة عن طريق مراقبة شراء المواد وتخزينها واستخدام العمال وصرف أجورهم وتتبع سير الإنتاج وتسجيل الكميات الجيدة والتالفة والمتأخرة وحصص الوقت الضائع ومقارنة الإنتاج بالتوزيع بالقدر الذي يرشد الإدارة إلي أفضل وسائل الإنتاج وأنسب أنواع الآلات والعمالة والمواد .
- د. الكشف عن الخلل في تنظيم أعمال وعمليات المشروع من خلال مقارنة أرقام التكلفة لعدة فترات بالمنشأة الواحدة عن النواحي الإنتاجية والبيعية والإدارية أو من خلال مقارنة أرقام التكلفة لهذه النواحي بين المنشآت المتماثلة في جميع المتغيرات ولفترة واحدة ثابتة.

هـ. الكشف عن تراكم المخزون من الإنتاج التام وذلك بمراجعة أسعار البيع في فترات متعاقبة ومحاولة الدخول في المناقصات المحتملة .

و. الكشف عن أسباب الإنتاج غير الجيد (المعيب والتالف) في مجال توقف الآلات أو انقطاع التيار الكهربائي أو غير ذلك ، والعمل علي تلافي هذه الأسباب مستقبلاً .¹

أما أهداف محاسبة التكاليف الحديثة فتتمثل في :²

1. قياس وتحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة، حيث يساعد تحديد هذه التكلفة الفعلية في :-

- حساب تكلفة البضاعة المباعة
- توفير الأساس السليم لتقييم وحدات الإنتاج التام ووحدات الإنتاج غير التام في آخر الفترة المالية وذلك لغرض الإعداد الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية
- تحديد سعر البيع للوحدة وبالتالي تحديد هامش الربح

2. إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج ومتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية

3. مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية وإعداد الموازنات التقديرية

4. ترشيد القرارات الإدارية

وتتمثل أهمية محاسبة التكاليف في خدمة ثلاثة أغراض أساسية :

الغرض الأول: قياس تكاليف الأداء فيما يختص بما يلي :

- قياس تكلفة العناصر من المواد أو المستلزمات ومن الأجور أو العمالة ومن المصروفات أو الخدمات.
- توزيع التكاليف غير المباشرة علي مراكز التكلفة أو علي الإدارات والأقسام بالمنشأة.
- قياس تكلفة النشاط الإنتاجي والتسويقي والإداري.
- قياس تكلفة المنتج أو الخدمة.

الغرض الثاني : الرقابة علي التكاليف فيما يختص بما يلي :

¹ محمد عبد الفتاح عشموي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ، ص30

² ElieCohen,Dictionnaire degension,casbah edition, Alger,1998,p72

- رقابة العنصر وذلك باستخدام مدخل التقييم وذلك بمقارنة النتائج النهائية عد انتهاء التنفيذ بالأهداف أو المعايير المعدة مسبقاً بهدف قياس نسبة تحقق الأهداف أو بمقارنة هذه النتائج مع ما يقابلها من العام السابق ، بهدف قياس نسبة تطور النشاط .
- رقابة مراكز المسؤولية ، وذلك بتحديد المسؤولية عن كل نشاط وتخصيص التكلفة والعائد المرتبطة بالأنشطة تمهيداً لتحديد التكاليف الخاضعة للرقابة وغير القابلة لتحكم هذا المركز وإبراز هذه المتغيرات من خلال تقارير المسؤولية .

الغرض الثالث : ترشيد القرارات الإدارية حيث أن القرار الإداري هو النقطة النهائية في سلسلة العمليات الذهنية المرتبطة بتقييم البدائل والمفاضلة بينهما واختيار انسبها في ضوء معايير تفضل محددة وذلك في مجالات الشراء والإنتاج والتسويق والتمويل وغير ذلك ، بالطريقة التي تعمل علي تحقيق هدف المنشأة الذي يتمثل في الربحية أو القيمة المضافة أو العائد علي الاستثمار أو الإنتاجية أو الكفاءة أو الفاعلية وغير ذلك .¹

خامسا طبيعة محاسبة التكاليف :

ولتحديد طبيعة محاسبة التكاليف ومن ثم صياغة مفهومها يجب عرض الخصائص التالية لهذا الفرع على النحو التالي:²

1. المحاسبة عموماً تمثل دائماً الجانب التطبيقي للنظام المحاسبي واحد فروعها وبالتبعية فإن محاسبة التكاليف هي الجانب التطبيقي لنظام التكاليف وتتفرد بأهم مقومات هذا النظام المتمثلة في مجموعة المبادئ والفروض والأسس العلمية .
2. في بداية الأمر كانت محاسبة التكاليف في شكلها المبدئي مستمدة من الحسابات المالية بالمنشآت الصناعية وذلك في ضوء مدخل العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف .

¹ محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث) ، ص ص 31-33
² صالح عبد الرازق ، عطا الله بن داوود ، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، (عمان، دار زهران، 1997م) ص 29

3. أصبحت محاسبة التكاليف كفرع جديد من النظام المحاسبي الشامل مستقلة بمبادئها وفروضها وأسس قياسها وأهدافها ووسائل تحقيقها عن المحاسبة المالية بالرغم من علاقة التبادل بينها ، وهذه طبيعة الفروع أو الأجزاء من النظام الواحد .
4. بدأت محاسبة التكاليف تظهر في ضوء الأساس التاريخي للتكلفة وحاجة الإدارة إلي تفاصيل وتحليلات أكثر حول التكلفة الفعلية من ناحية والحاجة إلى استخدام طرق أخرى لإثبات حركة المواد الأولية وإمساك حسابات مراقبة المخازن فيما يخص مراقبة المواد، وأيضا الحاجة إلى قياس وضبط تكلفة العمل وحصر وقياس وضبط حسابات الخدمات أو المصروفات الأخرى من نواحي أخرى وذلك تمهيدا لقياس التكلفة الفعلية للمنتجات .
5. مع تطور نظم الإنتاج والتحول من نظام الإنتاج كثيف العمالة إلى نظام الإنتاج كثيف رأس المال وإحلال العمل الآلي محل العمل اليدوي كانت الحاجة ماسة إلى تطوير محاسبة التكاليف وخاصة فيما يتعلق بدراسة وقياس وتحليل تكاليف الإنتاج التام وغير التام ومع اتساع الأسواق والأخذ بمفهوم الجودة الشاملة وثبات المواصفات القياسية الدولية أصبح من الضروري أن تواكب محاسبة التكاليف هذه التطورات.
1. تطورت محاسبة التكاليف في ضوء الأساس المعياري أو النمطي لقياس التكاليف مقدما نظرا للحاجة إلى إتباع وسائل جديدة للقضاء على مظاهر سوء استخدام الموارد الإنتاجية ومن ثم القضاء على الإسراف والعطل في معظم عناصر الإنتاج وذلك لزيادة وتحسين الإنتاجية وتعظيم الربحية بالمنشآت العاملة في دنيا الأعمال.
2. ظهور الدعوة إلى توحيد نظم التكاليف في كثير من الدول وذلك على مستوى القطاعات النوعية وذلك بفضل ظهور وتطبيق نظام الشركات القابضة والتابعة وتوابع الشركات التابعة في دنيا الأعمال .

وفى ظل الخصائص الفنية السابقة تتصف محاسبة التكاليف بالسمات التالية:

1. أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والفروض والأسس العلمية اللازمة لتتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف وربطها بمراكز التكلفة لتحقيق أهداف القياس والرقابة واتخاذ القرارات .

2. مجموعه الأساليب العلمية والإجراءات الفنية المستخدمة لتجميع وتسجيل وتفسير النشاط الانتاجي والأنشطة الأخرى غير الإنتاجية وذلك لتحقيق أهداف القياس والرقابة
3. أداة فعالة لمساعدة إدارة المشروع في المقام الأول في فرض رقابة على عناصر التكاليف بقية محو أوجه الإسراف في استخدام هذه العناصر وزيادة الأرباح وإعداد التقارير اللازمة وخفض وترشيد التكلفة .
4. العلم والفن اللذان يهتمان بتجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وتحليل وعرض تكاليف الأنشطة الصناعية والتسويقية والإدارية والتمويلية بهدف قياس التكلفة وإخضاعها للرقابة والاستعانة بها في ترشيد القرارات الإدارية
5. نظام فوري للمعلومات يعتمد على مجموعة من الأسس العلمية لإمداد إدارة المنشأة بالمعلومات المفيدة في الوقت المناسب في مجالات تكاليف الأنشطة والإنتاج والمخزون وذلك لتسهيل مهمة هذه الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط وتنسيق ورقابة على أكملة وجه¹ .

سادسا نظام معلومات التكاليف :

تحتاج منشآت الاعمال الى توفير قدر كبير من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشئونها لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ،اذ بدون بدون توفير امعلومات المناسبة والحقائق المتوفرة تزداد نسبة القرارات الخاطئة لذلك تعمل انظمة معلومات لتساعدكم في اخلاء مسؤوليتهم اتجاه الاطراف الاخرى والقيام بعملهم على احسن صورة ومن هذه الانظمة نظام محاسبة التكاليف² .

"نظام محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات التي يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسة

¹ محمد عبد الفتاح عشاوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ،مرجع سابق ، ص31

² محمد تيسير عبد الحليم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، (دائرة المكتبة الوطنية، 1995م) ، ص2

طبقا لمبادئ وأسس علمية محددة ويتم بعدها عرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة دوريا لغرض اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية¹

الإطار العام لنظام التكاليف :

يشكل الإطار العام لنظام التكاليف من وجهين وجه محاسبي ووجه إداري كما يلي :-²

الوجه المحاسبي للنظام : مطابقة بيانات التكاليف مع بيانات الحسابات المالية فطالما إن النظامين يخدمان نشاطا واحدا فأن تفصيلات الأول لا بد وأن تتفق مع إجماليات الثاني ، هذه المطابقة ضرورية ولازمة للضبط الحسابي

1. حركة تداول البيانات باستمرار بين النظامين ، فالبنود المتنوعة للنفقات والأعباء تحدد دوما من خلال أداء المنشأة لوظائفها سواء كانت نقدية او أجلة وسواء كانت إنتاجية او تسويقية او إدارية او عمومية وغير ذلك .

وهكذا يتبادل نظاما التكاليف والحسابات المالية البيانات، فنظام الحسابات يثبت العناصر مجملة في الحسابات الخاصة بها ونظام التكاليف يتولى تحليلها نوعيا ووظيفيا، ثم تعود هذه البيانات بعد هذا التحليل للإثبات في الحسابات المختصة حسب وجهات استخدامها.

الوجه الإداري للنظام : صارت أنظمة التكاليف أجهزة فعالة في خدمة الأغراض الإدارية تركز عليها بكل ثقة واطمئنان حتى أصبحت جميع قرارات الإدارة وسياساتها الإنتاجية والمالية والتجارية والإدارية لا تستغني عن بيانات التكاليف وتحليلاتها واستنتاجاتها .

مكونات نظام معلومات التكاليف :

يتكون نظام معلومات التكاليف من العناصر التالية:³

¹ إسماعيل حجازي، معالم زايد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، مرجع سابق، ص25

² محمد توفيق بلبع، نظام التكاليف، (مكتبة الشباب، 1982م)، ص، ص 11، 17

³ احمد حلمي جمعه وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، (دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى 1999م) ص13

1. مدخلات النظام : وتتمثل في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة، وينبغي ان تتصف بالموضوعية ، القابلية للقياس ، الصلاحية وإضافة الى مراعاة توفر الأفراد ذوي الخبرة المتخصصة في مجال تجميع البيانات بالنوعية والقدر المطلوبين
2. المعالجة او تشغيل النظام : ويتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات وإثباتها وتبويبها وتحليلها في الدفاتر والسجلات والكشوف التي تعتبر الأساس في تقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام
3. مخرجات النظام : وتختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات ، وتعد التقارير الدورية والخاصة من أهم مخرجات النظام ، اذ عن طريقها يتم تبادل المعلومات والآراء بين المستويات الإدارية في المؤسسة، كما من المهم مراعاة توقيت تقديم التقارير وسرعة عرضها عند وضع النظام
4. التغذية العكسية : وتمثل التغذية العكسية مجموعة المعلومات المرتجعة او المرسله عكسيا من مستخدمي النظام الى القائمين على النظام لتصحيح الانحرافات الحادثة في أنشطة المدخلات، التشغيل وكذلك المخرجات

الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات التكاليف :-

يتم تكوين لجنة لتصميم نظام محاسبة التكاليف تتضمن ممثلين ذوي خبرة في مجال التكاليف والحسابات والعمليات الإنتاجية ، وقبل تصميم اي نظام لمعلومات التكاليف يجب مراعاة عدة عوامل مثل :-¹

1. حجم المؤسسة : يؤثر حجم المؤسسة على اختيار نظام التكاليف المناسب ، إذ يختلف النظام التكاليفي المطبق في الوحدات الصغيرة عن ذلك المطبق في الوحدات المتوسطة او الكبيرة
2. مضمون التكلفة المتبع : ويقصد به الغرض الذي يرتبط بمدخل تصميم النظام حيث تختلف أنواع النظم وفقا لنوع النشاط او طبيعة الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة

¹ محمد الفيومي محمد ، اصول محاسبة التكاليف ، (مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية 1993م) ص333

3. إمكانيات واحتياجات المؤسسة من الخبرات والمهارات
4. الموارد اللازمة لتشغيل النظام الجديد : وتتمثل الموارد اللازمة فى الأدوات المكتبية والنظم الحاسوبية التي تساعد فى عملية الضبط عند تجميع البيانات وتحليلها
5. تحديد الفترة التكاليفية : وهى الفترة التي تقدم عنها البيانات التكاليفية والتي تكون مرتبطة بطول دورة الإنتاج ، والاعتبار العام فى مجال تحديد فترة التكاليف هى الا تكون الفترة اقصر من الفترة اللازمة التي يتطلبها المنتج النهائي
6. دعم إدارة المؤسسة وارتباطها بعملية التصميم: يجب إشراك الإدارة في عمليات تصميم وتشغيل النظام التكاليفى ولا سيما الإدارة التنفيذية المسؤولة على رقابة التكاليف والإنتاج والأرباح في المؤسسة
7. المرونة والتكيف مع تطورات الأنشطة : إن متابعة التطورات الحادثة على مستوى الأنشطة وعدد العمليات فى المجالات الإنتاجية والتسويقية والإدارية يسمح بتعديل النظام حتى يكون متصفا بالمرونة والملائمة مع تطورات المحيط الداخلى والخارجي
8. الوضوح والملائمة : يجب ان يتصف النظام التكاليفى عند تصميمه بالوضوح والسهولة لضمان الفهم الكامل من جانب العاملين بإدارة محاسبة التكاليف، كما انه يجب ان يتصف بالملائمة مع المستوى الإداري الذي يقدم له التقارير من حيث التفصيل والإجمال.
9. العوامل السلوكية والنفسية للإفراد داخل المؤسسة : الأخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية والنفسية للإفراد أثناء أداء عملهم، لذلك يجب تشجيع الموظفين على المشاركة فى خطوات دراسة النظام وتقديم مقترحاتهم فيما يتعلق باختصاصاتهم ومسؤوليات عملهم مما يسهل تنفيذ أى تعديلات يقوم بإحداثها المسئولين.

مجالات استخدام نظام محاسبة التكاليف :

ارتبط ظهور محاسبة التكاليف بنشأة المشروعات الصناعية وظهر الحاجة إلى تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون السلعي بغرض التحديد الدقيق لنتائج الأعمال والتصوير السليم للمركز المالي للمنشأة ، ولقد ظل استخدام نظام محاسبة التكاليف قاصرا على المشروعات

والمنشآت الصناعية فقط حتى اعتقد إنها خاصة بالأنشطة الصناعية دون سواها ، وبعد ذلك امتدت إلى الأنشطة الخدمية والزراعية والمصرفية ، وقد ساعد على تطبيقها عدة عوامل وظروف أهمها :¹

1. امتدت أهدافها لتشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية وتوفير المعلومات المناسبة لرسم السياسات واتخاذ القرارات .

2. إن اشتداد المنافسة بين المنشآت قد تتطلب توفير بيانات دقيقة عن تكاليف النشاط التسويقي لكل سلعة وتحديد إمكانيات خفض سعر البيع وحدود التكاليف التي يمكن التغاضي عن تغطيتها في الأجل القصير على الأقل لمواجهة المنافسة مما اظهر ضرورة وجود نظام التكاليف لخدمة الإدارة في ترشيد قرارات التسعير وضبط التكلفة

3. إن كبر حجم المنشآت غير الصناعية وضخامة أنشطتها وتشابها أدى الى ضرورة قيام الإدارة بمراقبة مختلف أوجه النشاط ومراحله بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين

4. بالإضافة إلى كبر حجم المنشآت وضخامة رأس مالها وازدياد أعمالها قد جعل من المجدي تحمل تكاليف إنشاء وتشغيل نظام شامل حيث المزايا التي تعود على المنشأة أعلى بكثير من العبء المالي الذي تتحمله المنشأة كنتيجة لإنشاء وتشغيل النظام.

أنواع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي للتكاليف :

يوجد ثلاثة أنواع من المعلومات تخدم كل منها غرضاً معيناً وهي :²

1. معلومات تقدير الأداء : تمكن هذه المعلومات جميع الجهات الداخلية والخارجية على

تقييم الأداء الوظيفي داخل الشركة

¹ محمد توفيق بلبع وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (مطبعة التعليم المفتوح ، جامعة القاهرة) ، ص 9

² محمد سامي راضى، مبادئ محاسبة التكاليف ، (الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية، 2003م) ، ص 37

2. معلومات توجيه الانتباه : تساعد هذه المعلومات كافة المستويات الإدارية على التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحي القصور وإلقاء الضوء على مجالات التحسين وفرص التطوير

3. معلومات حل المشاكل : وتساعد هذه على التلخيص الكمي للمزايا النسبية للمناهج المختلفة للعمل أو القرارات البديلة من خلال التحليل المقارن وإيجاد أفضل بديل يحقق أهداف المؤسسة وغالبا ما ترتبط هذه المعلومات بحل المشاكل غير الروتينية.

ومما سبق عرضه ترى الباحثة إن النظام المحاسبي التكاليفي داخل المنشآت يجب أن يتم تصميمه وفقا لأهداف ومتطلبات المنشآت، بحيث تتمكن من تحديد تكلفة المنتجات بدقة وتحقيق رقابة فعالة على التكاليف وبالتالي تساعد في خدمة الأغراض الإدارية المختلفة وبالتالي تحقيق جدوى القرارات المترتبة على قوائم التكاليف .

المبحث الثاني

نظريات وقوائم التكاليف

إن من أهم أهداف محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والتساؤل الذي يطرح نفسه : ما هي عناصر التكاليف التي تدخل في تحديد هذه التكلفة ، وقد اختلفت الآراء حول أي من البنود من بنود التكاليف يجب تحميلها علي المنتجات مما أظهر عدة نظريات في إعداد قوائم التكاليف .¹

وهناك عدة آراء في هذا المجال بعضها تأخذ مبدأ التحميل الكلي للتكاليف وآراء أخرى تأخذ مبدأ التحميل الجزئي ونتيجة لهذا الاختلاف في الآراء ظهرت هذه النظريات التي تقوم كل منها بتطبيق المبدأ الذي نشأت من أجله وتعتمد هذه النظريات علي مبدأي التحميل .

مبدأ التحميل الشامل :- البعض ينادي بهذا المبدأ من خلال نظرية التحميل الإجمالية التي تقتضي بتحليل وحدات الإنتاج أو المبيعات بكامل التكاليف التي يتحملها المشروع سواء كانت تكاليف مباشرة ثابتة أو متغيرة .

مبدأ التحميل الجزئي :- وفقاً لهذا المبدأ يتم تحميل وحدات الإنتاج أو المبيعات بالتكاليف المرتبطة بها أو المسؤولة عن حدوثها فقط أما التكاليف غير المرتبطة بها أو التي لا تربطها علاقة مباشرة فيتم استبعادها وتحمل علي دخل الفترة ولتطبيق هذا المبدأ فقط ظهرت ثلاثة نظريات تؤيده ولكل واحدة أسلوب مختلف في معالجة التكاليف وهي :- 2

1. نظرية التكاليف المباشرة .

2. نظرية التكاليف المتغيرة أو الحدية

3. نظرية التكاليف المستغلة .

أولا نظرية التكاليف الكلية الإجمالية :

¹ محمود محمد المقيصد ، محاسبة التكاليف مدخل تطبيقي (مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع ، 2012م) ص 55

² غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ص 81

المفهوم :

تقوم هذه النظرية علي مبدأ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة عناصر التكاليف المباشرة والغير مباشرة الثابتة والمتغيرة والتي تتمشي مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف وتقوم هذه النظرية علي أساس أن هنالك علاقة سببيه بين التكاليف الصناعية والوظيفة الإنتاجية أي انه لولا إنتاج هذه السلعة لما نشأت هذه التكاليف أصلاً . 1

الأهداف :

يهدف أساس التحميل بالعناصر الإجمالية (الكلية) التي تحقق مايلي :

1. قياس التكاليف الكلية لوحدات النشاط .
2. قياس متوسط التكلفة الكلية لوحدة النشاط .
3. تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام وغير التام .
4. مقابلة التكاليف الإجمالية بالإيرادات خلال الفترة الزمنية وقياس نتيجة النشاط .
5. مقابلة متوسط التكلفة للوحدة بسعر بيع هذه الوحدة وقياس التعادل .
6. تخطيط أوجه الاستثمار طويل المدى .

تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور والتي تتماشي مع مبدأ ومفاهيم المحاسبة المالية وتستند الي المبررات التالية :

1. أن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة ولا يمكن أن يتم تقديم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك غير المباشرة أو حتى الثابتة .

¹ غسان فلاح المطارنة مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ص 82

2. استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول وآخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر رقم الربح عندئذ تعبيراً سليماً عن نتائج الأعمال .

3. يساعد مبدأ التحميل الكلي أو الشامل علي اعتبار متوسط تكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى لسعر البيع تطبيق لمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل بافتراض توافر ظروف التشغيل العادية .

4. تتماشى هذه النظرية أيضاً مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الخ .

المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:¹

تقوم طريقة أو نظرية التكاليف الكلية علي مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة وهي:

1. تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية ، مستهلكه ، أجور) وحسب وظائف المؤسسة (تموين ، إنتاج ، توزيع)

2. فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة .

3. لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون تحمل به الوحدات المنتجة .

4. تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت التصنيع بتكلفة الصنع الكلية

5. معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف) .

وطبقاً لهذه النظرية فإنه يتم تجميع كافة التكاليف في قائمة واحدة سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة ثابتة أو متغيرة وهذه القائمة (قائمة التكاليف الإجمالية) يمكن تقسيمها

¹ حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة ، (مذكورة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة الجزائر)، ص 15.

الي جزئيين (القسم الخاص بالإنتاج وهي التي تنتهي بحساب تكلفة الإنتاج أو تكلفة المنتجات الجاهزة للبيع والقسم الآخر وهو الخاص بباقي التكاليف (تكاليف تسويقية ، إدارية ، وتمويلية)

والشكل التالي يوضح كيفية إعداد قائمة التكاليف الكلية الإجمالية حيث يتم التوصل أولاً إلى تكلفة المواد المتاحة للاستخدام من مواد أولية أول المدة ومشتريات مواد أولية بالإضافة إلى المصاريف الخاصة بالنقل ، ثم تطرح من تكلفة المواد المتاحة للاستخدام تكلفة المواد الأولية آخر المدة وتضاف تكلفة المواد الأولية أول المدة والأجور المباشرة والخدمات الصناعية المباشرة للوصول إلى تكلفة الإنتاج ، ثم تضاف إلى تكلفة الإنتاج تكاليف الأجور الصناعية غير المباشرة وتضاف المواد تحت التشغيل أول المدة وتطرح مواد تحت التشغيل آخر المدة للوصول إلى تكاليف التصنيع ، وللوصول الى التكلفة الإجمالية يضاف الإنتاج التام الصنع أول المدة وي طرح الإنتاج التام آخر المدة وتضاف تكاليف البيع والتسويق والتكاليف الإدارية والتمويلية.

الشكل رقم (1-2-1)

قائمة التكاليف الكلية

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
	Xxx	مواد أولية أول المدة
	Xxx	مشتريات مواد أولية
	Xxx	مصاريف نقل للداخل
	Xxxx	تكلفة المواد المتاحة للاستخدام
	Xxx	يطرح مواد أولية أول المدة
Xxxx		تكلفة المواد الأولية أول المدة
Xx		يضاف أجور مباشرة
Xx		خدمات صناعية مباشرة
Xx		تكلفة الإنتاج
Xx		+ تكاليف صناعية غير مباشرة
Xxxx		+ أجور صناعية غير مباشرة

Xx		+ تحت التشغيل أول المدة
(Xx)		تحت التشغيل آخر المدة
Xx		تكلفة التصنيع
Xx		+ إنتاج تام الصنع أول المدة
(xx)		_ إنتاج تام الصنع آخر المدة
Xxx		تكلفة المنتجات تامة الصنع
Xx		+ تكاليف البيع والتسويق
Xxx		تكلفة البضاعة المباعة
Xx		+ التكاليف الإدارية والتمويلية
Xxx		= التكلفة الإجمالية

المصدر : غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، (دار وائل للنشر ، عمان 2006م) ، ص 84 .

ويمكن احتساب مجمل وصافي الربح وفقاً لنظرية التكاليف الإجمالية وبالاعتماد علي قائمة التكاليف الإجمالية بطرح تكلفة المبيعات من الإيرادات للوصول إلى مجمل الربح ثم خصم التكاليف الإدارية والتمويلية للوصول إلى صافي الربح كما في الشكل التالي :

شكل رقم (2-1-2)

قائمة الدخل وفقاً لنظرية التكاليف الإجمالية

البيان	كلي
إيرادات المبيعات	xxxx
يطرح تكلفة المبيعات	(xxx)
مجمل الربح	xxxx
يطرح التكاليف الإدارية والتمويلية	(xxx)
صافي الربح	xxx

المصدر : غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر 2003م ص 84 .

طريقة التكاليف الكلية :

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات وهي :¹

1. تقييم المخزون في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية .
2. دراسة تطور تكاليف أي منتج ، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع .
3. القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسئولية ، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
4. إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الاستقلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل ، إعادة تنظيم المسار)

الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف الإجمالية : 2

1. يتم تحميل التكاليف غير المباشرة علي وحدات الإنتاج والتي يصعب نسبتها إلي وحدات المنتج أو حصرها بدقة وتحديد نصيب المدة أو المنتج منها فمعظم تلك التكاليف تمثل أعباء دورية لا تتلاءم فترة قيامها مع الدورة الإنتاجية محل القياس لذلك يتم عادة تحميل التكاليف غير المباشرة وفق أسس تقديرية والذي يؤدي إلي عدم الدقة في مدي استفادة المنتج من استخدام عوامل الإنتاج أو عناصر التكلفة .
2. عند تحميل التكاليف الثابتة علي الوحدات المنتجة وفقاً لهذه الطريقة يجعل منها تكاليف منتج في حين أنها هذه التكاليف الثابتة تعد تكاليف زمنية ترتبط بالفترة المحاسبية .

¹ حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة ، مرجع سابق ، ص 51 .

² غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ص 88

3. تؤدي هذه الطريقة إلي عدم المساعدة علي أداء الوظيفة الرقابية علي التكلفة لأن هذه النظرية تبوب التكاليف إلي تكاليف مباشرة وغير مباشرة في حين أن عملية الرقابة تحتاج إلي تبويب التكاليف إلي تكاليف خاضعة وتكاليف غير خاضعة للرقابة .

4. تقوم هذه النظرية بتحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة والثابتة وعملية تحميل المنتج بالتكاليف غير المباشرة تعني تحميل الإنتاج دائماً بهذه التكاليف بغض النظر عن حجم الإنتاج ، أي تحميله بمقدار ثابت من التكاليف مما يؤدي إلي تغيير متوسط تكلفة الإنتاج بتغيير حجم الإنتاج من فترة إلي أخرى .

5. يؤدي تطبيق هذه النظرية إلي تقلب نتائج الأعمال بسبب اختلاف مستويات الإنتاج مما يؤدي إلي ضعف الاعتماد علي مؤشر الربح كمييار للحكم علي كفاءة أداء المشروع .

6. عدم قدرة سعر البيع علي تغطية التكاليف الإجمالية في الأجل القصير .¹

7. عدم القدرة علي استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة .²

ثانياً نظرية التكاليف المباشرة :

المفهوم :

حسب هذه الطريقة ولحساب تكلفة المنتج النهائي فإنه يتم إدراج جميع التكاليف المباشرة فقط أي التي لها علاقة سببيه مباشرة ويمكن تتبعها في المنتجات ضمن قائمة التكاليف ، أما التكاليف غير المباشرة والتي لا يمكن تتبعها وليست لها علاقة سببيه مباشرة بالمنتجات فإنها ترحل رأساً الي قائمة الدخل (قائمة نتيجة الأعمال) . 3

الأهداف :

يهدف أساس التحميل بالعناصر المباشرة الي تحقيق مايلي :⁴

¹ محمد عبد الفتاح العشاوي ، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث) مرجع سابق ، ص 194
² طويبية أحمد ، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج ، (مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع

التخطيط والتنمية جامعة الجزائر 2003م) ص 102 Kenanaonline.com

³ محمود محمد المقيصد ، محاسبة التكاليف مدخل تطبيقي ، مرجع سابق ص 56 .

⁴ محمد عبد الفتاح العشاوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ص 199 .

1. اتخاذ القرارات التي لا يمكن أن يفي بها أساس التحميل بالعناصر الإجمالية (الكلية) .
 2. إهمال العناصر غير المباشرة من التحميل علي وحدات النشاط ومن ثم دقة قياس تكلفة هذه الوحدات .
 3. تسعير الإنتاج العام بالتكلفة المباشرة كحد أدني مما يساعد علي المنافسة بين المنشأة والمنشآت الأخرى العاملة في نفس الصناعة .
- إن هذه الطريقة تعد من الطرق النادرة الاستخدام نظراً لاعتراض المحاسبين علي قدرتها بحل المشكلة وتستخدم بنجاح كبير في مشاريع المقاولات وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة .¹
- وتمتاز هذه النظرية بعدد من الخصائص رغم ندرة استخدامها واعتراض المحاسبين علي فكرتها بحل المشكلة:²

1. سهولة احتساب تكلفة وحدة المنتج ، وذلك أنها تعتمد علي فكرة المتوسط الحسابي .
 2. تقوم هذه الطريقة علي تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول وآخر الفترة .
 3. تكلفة الوحدة في ظل هذه النظرية لا تتأثر باختلاف مستويات الإنتاج وتبقي ثابتة مع بقاء عوامل الإنتاج كما هي عليه والكفاءة الإنتاجية كما هي عليه .
 4. تسهل هذه النظرية عملية معالجة التكاليف غير المباشرة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية بتحميلها الي حساب الأرباح والخسائر دون مشقة من المحاسب .
- و الشكل التالي يوضح كيفية إعداد قائمة التكاليف المباشرة حيث يتم الوصول الي تكلفة المبيعات عن طريق جمع كل من مواد مباشرة، أجور مباشرة، خدمات مباشرة للوصول الي التكلفة الأولية، ثم تضاف الي التكلفة الأولية الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة (تكلفة مباشرة

¹ حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة ص 52

² غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ص 89

فقط) ويطرح إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة (تكلفة مباشرة) للوصول الى التكلفة المباشرة للوحدات المنتجة التي يضاف إليها إنتاج تام أول الفترة ويطرح إنتاج تام آخر المدة (بالتكلفة المباشرة) وتضاف إليها التكاليف التسويقية للوصول إلى تكلفة المبيعات

شكل رقم (3-2-1)

قائمة التكاليف المباشرة

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
	xx	مواد أولية مباشرة
	xx	أجور مباشرة
	xx	خدمات مباشرة
xx		التكلفة الأولية
xx		يضاف إنتاج تحت التشغيل أول الفترة (بالتكلفة المباشرة)
xx		يطرح إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة (بالتكلفة المباشرة)
xx		التكلفة المباشرة للوحدات المنتجة
xx		يضاف إنتاج تام أول المدة (بالتكلفة المباشرة)
xx		يطرح إنتاج تام آخر الفترة (بالتكلفة المباشرة)
xx		التكلفة المباشرة للإنتاج تام الصنع
xx		يضاف التكاليف التسويقية المباشرة
xx		تكلفة المبيعات

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف (دار وائل للنشر عمان 2006م) ص 90

اما الشكل التالي يوضح قائمة الدخل وفقا لنظرية التكاليف المباشرة حيث تطرح تكلفة المبيعات من إيرادات المبيعات للوصول الى اجمالي الربح ثم تطرح التكاليف التسويقية والصناعية غير المباشرة والإدارية والتمويلية للوصول الى صافي الربح .

شكل رقم (4-1-2)

قائمة الدخل وفقاً لنظرية التكاليف المباشرة

المبالغ	البيان
xxx	إيرادات المبيعات
xx	يطرح تكلفة المبيعات
xxx	مجمّل الربح
xx	يطرح تكاليف صناعية غير مباشرة
xx	تكاليف تسويقية غير مباشرة
xx	تكاليف إدارية وتمويلية
xx	صافي الربح

غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف (دار وائل للنشر عمان 2006م) ص 91

إيجابيات طريقة التكاليف المباشرة :

إن من الإيجابيات التي تشتمل عليها هذه الطريقة ما يلي¹:

1. تمتاز بسهولة تحديد التكاليف للوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة علي عدد وحدات الإنتاج .
2. تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرياً لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.
3. تؤدي الي استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب علي عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها علي وحدات المنتج .

الانتقادات الموجهة للنظرية المباشرة :

يمكن حصر الانتقادات الموجهة لهذه النظرية في النقاط الآتية¹:

¹ حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة ، مرجع سابق ، ص52

1. عدم تحميل مخزون آخر المدة التام وتحت التشغيل بالتكاليف غير المباشرة يؤدي الي تخفيض الأرباح وتذبذب تكلفة المبيعات نتيجة التغيير في المخزون .

2. يؤدي استبعاد التكاليف غير المباشرة إلي إضعاف الرقابة عليها ولا تخدم الإدارة في اتخاذ قراراتها ، وتسعير المنتجات علي المدى القصير .

3. أن استبعاد التكاليف غير المباشرة كلياً من تكلفة المنتج عملية غير منطقية وذلك لأنها تساهم بجزء منها في خلق المنتج .

ثالثاً نظرية التكاليف المتغيرة :

المفهوم :

نظراً لما وجه من انتقادات الي طريقتي التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المباشرة ظهرت هذه الطريقة لمعالجة هذه الانتقادات ، وحسب هذه الطريقة لحساب تكلفة المنتج النهائي فإنه يتم تجميع التكاليف المتغيرة فقط في القائمة، بمعنى آخر فإن قائمة التكاليف تتضمن فقط التكاليف المتغيرة التي تتغير بالزيادة والنقصان حسب التغيير في حجم الإنتاج أما التكاليف الثابتة وهي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج فإنها ترحل رأساً الي قائمة الدخل (قائمة نتيجة الأعمال) لأنها ترتبط بالإنتاج وحجم التغيير فيه . 2

الأهداف :

يهدف أساس التحميل بالعناصر المتغيرة الي تحقيق مايلي :³

1. قياس متوسط تكلفة الوحدة من عناصر التكاليف المتغيرة المبوبة وظيفياً .

2. تحديد عائد المساهمة الإجمالي عن طريق مقابلة التكاليف المتغيرة بالإدارة خلال الفترة المالية .

¹ غسان فلاح ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 94

² محمود محمد المقيصد ، محاسبة التكاليف مدخل تطبيقي ، مرجع سابق، ص 55

³ محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ، ص 207

3. تحديد عائد المساهمة عن طريق مقابلة متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة بسعر بيع الوحدة خلال الفترة المالية .

4. تقييم المخزون السلعي وفقاً للتكاليف الصناعية المتغيرة دون العناصر الصناعية الثابتة حيث أن الأخيرة بمثابة تكاليف متعلقة بالفترة الزمنية .

5. المساعدة على وضع الخطط والسياسات الإنتاجية والتسويقية في الأجل القصير .

6. تسهيل الرقابة على التكاليف باستخدام محاسبة المسئولية .

المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المتغيرة :

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكرها كما يلي :¹

1. الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة

2. لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة .

3. التكاليف الثابتة للإنتاج ، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة يجب علي نتيجة الدورة أن تغطيها .

4. تحديد الهامش علي التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة .

والشكل التالي يوضح كيفية إعداد قائمة التكاليف المتغيرة حيث يتم أولاً حساب التكلفة الأولية المباشرة بتجميع كل من المواد مباشرة ، الأجور المباشرة ، المصاريف المباشرة ، ثم إضافة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ، والمواد والأجور غير المباشرة المتغيرة للوصول إلى تكلفة الإنتاج المتغيرة التي سيضاف إليها الإنتاج تحت التشغيل أول المدة ويطرح منها إنتاج تحت التشغيل آخر المدة للوصول إلى تكلفة البضاعة تامة الصنع ، ثم بعد ذلك للوصول إلى تكلفة الوحدات المباعة المتغيرة تطرح بضاعة تامة الصنع آخر المدة وتضاف بضاعة تامة الصنع أول المدة ثم إضافة التكاليف التسويقية المتغيرة للوصول إلى تكلفة المبيعات .

¹ حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة ، مرجع سابق ، ص 95 .

شكل رقم (5-2-1)

قائمة التكاليف المتغيرة

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
	xxx	مواد أولية مباشرة
	xxx	مواد أولية مشتراه خلال المدة
	(xxx)	يطرح مواد أولية آخر المدة
	xx	يضاف أجور مباشرة
	xx	مصاريف مباشرة
xxx		التكلفة الأولية المباشرة
	xx	يضاف تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
	xx	مواد غير مباشرة متغيرة
	xx	أجور غير مباشرة متغيرة
xxx		تكلفة الإنتاج المتغيرة
xx		+ إنتاج تحت التشغيل أول المدة
xx		- إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
xxx		تكلفة البضاعة تامة الصنع
xx		+ بضاعة تامة الصنع أول المدة
xx		- بضاعة تامة الصنع آخر المدة
xxx		تكلفة الوحدات المباعة المتغيرة
xx		+ تكاليف تسويقية متغيرة
xxx		تكلفة المبيعات

غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف (دار وائل للنشر عمان 2006م) ، ص 96

والشكل التالي يوضح قائمة الدخل وفقاً للطريقة السابقة حيث تطرح تكلفة المبيعات المتغيرة من إيرادات المبيعات للوصول إلى مجمل الربح ثم يتم طرح التكاليف الصناعية غير مباشرة الثابتة والتكاليف التسويقية غير مباشرة ثابتة و التكاليف الإدارية والتمويلية للوصول إلى صافي الربح .

شكل رقم (6-2-1)

قائمة الدخل وفقاً لنظرية التكاليف المتغيرة

البيان	جزئي	كلي
إيرادات المبيعات		xxx
يطرح تكلفة المبيعات المتغيرة		xxx
مجمل الربح		xxx
يطرح تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة		xxx
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة		xxx
تكاليف إدارية وتمويلية		xxx
صافي الربح		xxx

غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، (دار وائل للنشر عمان 2006م) ، ص 96

إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة :

تمتاز طريقة التكاليف المتغيرة بالنقاط الآتية :¹

1. تقدم هذه النظرية الطريقة المثلى لإظهار الأرباح الحقيقية وعدم إظهار أي أرباح وهمية نتيجة المبالغة في تقدير تكلفة الإنتاج .

2. تعتبر هذه النظرية الطريقة المثلى لتوزيع التكاليف المتغيرة على الأقسام والإنتاج بطريقة أكثر دقة من توزيع التكاليف الثابتة .

¹ غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 94

3. يساعد أساس التحميل بالعناصر المتغيرة (الحدية) علي ترشيد القدرات الإدارية .¹
4. هذه الطريقة مناسبة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج .²
5. إذا كان هامش الربح معروفاً فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها .³
- سليبات هذه الطريقة :

تواجه نظرية التكاليف المتغيرة للانتقادات الآتية :⁴

1. لا يمكن اعتبار التكلفة المتغيرة للوحدة هي الأساس الحقيقي للتعبير عما يتحملة المشروع في سبيل إنتاج هذه الوحدة ، كونها تحملت بنصيبها من التكاليف المتغيرة دون غيرها .
2. عملية استبعاد التكاليف الثابتة غير منطقية لأن المنتجات تستفيد منها ولا يمكن إنتاجها بدونها
3. صعوبة الفصل في بعض الحالات بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة .

رابعا نظرية التكاليف المستغلة :

المفهوم :

ظهرت نظرية التكاليف المستغلة للجمع بين مزايا نظرية التكاليف الكلية ونظرية التكاليف المتغيرة

وفقاً لهذه النظرية فإنه يجب تحميل الإنتاج بكل التكاليف المستقلة والتي هي عبارة عن : 5

1. التكاليف المباشرة بالكامل تعتبر تكاليف مستغلة .

2. التكاليف المتغيرة بالكامل تعتبر تكاليف مستغلة .

¹ محمد عبد الفتاح العثماني ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ص 214 .

² حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة ، مرجع سابق ، ص 54 .

³ نور أحمد ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، (الدار الجامعية ، الإسكندرية 1999م) ، ص 141 .

⁴ غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 99

⁵ المرجع السابق ، ص 100

3. جزء من التكاليف الثابتة يعتبر تكاليف مستغلة وفقاً للطاقة الإنتاجية المتاحة .

تتوب التكاليف الثابتة الي تكاليف مستغلة وتكاليف غير مستغلة ويتم تبويبها بناء علي معدلات استغلال الطاقة والتي يمكن الحصول عليها بالمعادلة :

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة المستغلة} = \text{التكاليف الثابتة} \times \text{الطاقة المستغلة فعلا خلال الفترة}}{\text{الطاقة القصوى خلال الفترة}}$$

الطاقة القصوى خلال الفترة

والجزء غير المستغل من التكاليف الثابتة = التكاليف الثابتة _ الجزء المستغل .

الأهداف :

يهدف هذا الأساس الذي يسعى الي تحميل وحدات النشاط بعناصر التكاليف المستقلة الي تحقيق ما يلي :

1. تحميل تكاليف الطاقة المستقلة والطاقة غير المستغلة ومن ثم تحميل الإنتاج بنصيبه من التكاليف الثابتة (خاصة وقد يكون مبلغها أو مقدارها كبيراً في ظل الإمكانيات الإنتاجية والتسويقية) وذلك تأسيساً علي أن الإنتاج أستغل بالفعل جزء من الطاقة المتاحة بالمنشأة .

2. عدم إهمال التكاليف الكلية عند تحميل الإنتاج بها ، فالواقع يفرض ضرورة تحميل هذا الإنتاج بتكاليف الطاقة المستغلة في ضوء مبدأ الاستفادة .

3. ولأهمية تكاليف الطاقة (المستغلة أو الغير مستغلة) وضرورة العمل علي ترشيدها يجب قياس كل منها كما يلي :

$$أ. - \text{الطاقة المستغلة} = \text{الطاقة المتاحة} - \text{الطاقة غير المستغلة}$$

$$ب. - \text{الطاقة المتاحة} = \text{طاقة أضعف مرحلة إنتاجية أو} = \text{الطاقة القصوى} - \text{الاختناقات} .$$

ج . الطاقة غير المستغلة = جزء من الطاقة المتاحة المتوافرة ولكن لا تستعمل بسبب عدم وجود طلب علي الإنتاج أو ظروف طارئة معينة.

4. ترشيد قرارات تخطيط الإنتاج ومراقبة قرارات تسعير وحدات النشاط بكفاءة .

والشكل التالي يوضح كيفية إعداد قوائم التكاليف وفقاً لنظرية التكاليف المستغلة حيث يتم الوصول إلى تكلفة المبيعات المستغلة أولاً بإيجاد التكاليف المباشرة وهي (المواد مباشرة، الأجر المباشرة، المصاريف الصناعية المباشرة) المستغلة بالكامل للوصول إلى التكلفة المباشرة التي تضاف إليها كل من التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ، الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة للوصول إلى تكلفة الإنتاج المستغلة التي تطرح منها بضاعة تحت التشغيل آخر المدة وتضاف إليها بضاعة تحت التشغيل أول المدة للوصول إلى تكلفة البضاعة تامة الصنع ثم إيجاد تكلفة البضاعة المباعة المستغلة تم حساب تكلفة المبيعات المستغلة بإضافة كل من تكلفة الإنتاج ، تكلفة التسويق المتغيرة ، تكاليف التسويق الثابتة المستغلة .

شكل رقم (7-2-1)

قائمة التكاليف المستغلة

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
	xxx	تكلفة المواد المباشرة (مستغلة بالكامل)
	xxx	تكلفة الأجر المباشرة (مستغلة بالكامل)
	xxx	تكلفة صناعية مباشرة (مستغلة بالكامل)
xxx		التكلفة المباشرة
xx		تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
xx		تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة
xxx		تكلفة الإنتاج المستغلة
xxx		+ بضاعة تحت التشغيل أول المدة
xxx		- بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
xxx		تكلفة البضاعة تامة الصنع (مستغلة)

xx		+ إنتاج تام أول المدة
xx		- إنتاج تام آخر المدة
xxx		تكلفة البضاعة المباعة المستغلة
xx		+ تكاليف التسويق المتغيرة
xx		+ تكاليف التسويق الثابتة المستغلة
xxx		تكلفة المبيعات المستغلة

المصدر : غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، (دار وائل للنشر عمان 2006م) ، ص 101

والشكل التالي يوضح قائمة الدخل وفقا للنظرية السابقة حيث يتم طرح تكلفة المبيعات المستغلة من إيرادات المبيعات للحصول على مجمل الربح ثم تطرح كل من التكاليف الثابتة غير المستغلة والتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة والتكاليف التسويقية غير الثابتة غير المستغلة و التكاليف الإدارية والتمويلية للوصول إلى صافي الربح .

شكل رقم (8-1-2)

قائمة الدخل وفقا لنظريه التكاليف المستغل:

المبالغ	البيان
xxx	إيرادات المبيعات
xxx	يطرح تكلفة المبيعات المستغلة
xxx	مجمل الربح
xx	يطرح التكاليف الثابتة غير المستغلة
xx	التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة
xx	التكاليف التسويقية غير الثابتة غير المستغلة
xx	التكاليف الإدارية والتمويلية
xxx	صافي الربح

المصدر : غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف (دار وائل للنشر عمان 2006م) ، ص 102

إيجابيات طريقة التكاليف المستغلة :

تمتاز نظرية التكاليف المستغلة بالنقاط التالية :¹

1. استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي .

2. تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل ، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكلة ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغيير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع .

3. تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات ، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسئول قدر مسؤوليته على مستوي قسمه .

4. منهجية الطريقة تسمح بالاطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء الي ثابتة ومتغيرة .

5. تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوي النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها .

6. تعتبر الربح عن تطبيق هذا الأسلوب من ناتج النشاط الإنتاجي والبيعي معاً ومن ثم يعتبر مؤشراً دقيقاً لتقييم أداء المشروع خلال الفترة الزمنية المتبقية .²

سلبيات طريقة أو نظرية التكاليف المستغلة :

كغيرها من الطرق السابقة لها مجموعة من السلبيات نوضحها كما يلي :³

1. صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصاً في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة .

¹ حاجي أحمد دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، مرجع سابق، ص 55 .

² غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 100 .

³ حاجي أحمد دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، مرجع سابق، ص 56

2. عدم تمشي نظرية التكاليف المستغلة مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات (تضمن المخزون السلعي بجزء من التكاليف الثابتة)¹.

3. عدم المقدرة علي تحديد الطاقة المستغلة بشكل دقيق واقعيًا ، وذلك بسبب اختلاف المراحل الإنتاجية والمقدرة الإنتاجية للآلات واختلاف منتجات هذه الآلات².

4. صعوبة تحديد الطاقة البيعية المستغلة مما يستدعي اللجوء إلي عملية التقدير في توزيع تكاليف التسويق علي وحدات المبيعات .

5. عدم تمشي هذه النظرية مع مبدأ تغطية التكاليف بالكامل لغايات التسعير مما يؤدي الي اختلاف النتائج وفقاً لهذه النظرية عن النتائج المالية .

مما سبق يتضح للباحثة إن كل نظرية من نظريات التكاليف تتضمن خطوات معينة للوصول الي تحديد تكلفة المبيعات وبالتالي الوصول الي صافي ربح المنشأة الاقتصادية ، وبالتالي على المنشآت اختيار الطريقة التي تتناسب مع متطلباتها الأساسية لإعداد قوائمها التكاليفية بما يحقق أهداف وأغراض هذه القوائم مع مراعاة سلبيات وإيجابيات كل طريقة ، ومدى ملائمة طريقة التكاليف مع طبيعة نشاط المنشآت .

¹ محمد عبد الفتاح عشاوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ، ص 237.

² غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 107 .

المبحث الثالث

أنواع التكاليف

تبويب التكاليف :

تحتاج عمليات التجميع والتحليل والاستنتاج التي تتضمنها محاسبة التكاليف إلى معرفة دقيقة عن عناصر التكاليف وبنودها الفرعية وعن طبائعها وسلوكها ووظائفها ودرجة أهميتها وعلاقتها ببعضها والفوائد منها وغير ذلك .

فالعناصر متعددة كما ومتنوعة نوعا ومحاسبة التكاليف في تعامله مع هذا الكم والنوع أثناء قيامه بعمليات التجميع والتحليل والاستنتاج يكون ناظرا أساسا إلى الغرض من كل عملية من هذه العمليات ، وعلى أساس ذلك يحدد العناصر التي تفيده ويحتاجها للوصول إلى ذلك الغرض .وتلك العناصر التي تفيده ويحتاجها للوصول إلى ذلك الغرض الآخر .وهكذا ومن هنا يصدق القول بان هناك تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة ، ولتطبيق ذلك الأمر يحتاج إلى تكوين مجموعات من العناصر تشتمل كل مجموعة منها على العناصر المتماثلة والمتجانسة من حيث النوع أو الطبيعة أو السلوك أو الحساسية أو غير ذلك ، بحيث تستخدم كل مجموعة في حسابات غرض واحد معين فالمجموعة التي تفيده في غرض تقييم الإنتاج لا تفيده في غرض تحقيق الرقابة بنفس الدقة أو الخصوصية وتلك التي تفيده في غرض تسعير الإنتاج للبيع لا تفيده في غرض تحقيق التخطيط للقرارات القادمة بنفس الدقة والخصوصية وهكذا¹

لذلك فان الخطوة الاولى التي يتخذها محاسب التكاليف نحو قياس تكلفة النشاط بصورة أجمالية ومتوسط تكلفة الوحدة المنتجة تتطلب تحليل التكلفة وتبويبها . والطريقة التي تصنف وتبويب بها التكاليف تستند إلى بعض العوامل منها :²

¹ محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ، (مكتبة الشباب) ، ص 51
² حابي احمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة، مرجع سابق ، ص 24

1/ طبيعة نشاط المؤسسة : صناعية أو إدارية أو خدمية .

2/ النظام والمخطط المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة .

طبيعة التبويب بوجه عام : 1:

يعتبر التبويب احد مراحل الأسلوب الإحصائي كما انه مرحلة من مراحل الأسلوب المنهجي في المحاسبة لتصنيف البيانات التي يتم تسجيلها في مجموعات رئيسيه متجانسة أو متشابهة ثم تحليل المجموعات الرئيسية إلى مجموعات فرعية لطبيعة البيانات في كل منها ووفقا لأثرها على المركز المالي للوحدة المحاسبية.

والتبويب هو عملية تصنيف الحسابات بطريقة تحضير قائمه بالحسابات مرتبة في مجموعات مترابطة ومناسبة لمنشأة معينة وتشمل هذه القائمة الإيضاحات التفصيلية التي تبين المعنى والغرض من محتويات كل حساب وعلاقة الحسابات ببعضها البعض ، وتكون تلك القائمة عادة مصحوبة بنماذج السجلات الواجب أمساكها ونماذج المستندات التي سوف تستخدم لتسجيل العمليات علاوة على التعليمات التي توضح كيفية استخدامها وتوزيعها وكذلك أسس المراقبة اللازمة ، ويجب مراعاة حاجة الإدارة عند تصميم أساس لتصنيف الحسابات لتسهيل مهمة توصيل المعلومات إلى مستخدميها بدقة وكفاية .²

تبويب عناصر التكاليف :

يقصد بتبويب عناصر التكاليف هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منهما يحمل اسما معيناً وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وتيسير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة وتيسير أعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال .

وهناك عدة طرق وأسس لتبويب عناصر التكاليف كل منها يهدف الى تحقيق أغراض معينة ويوفر معلومات متميزة ، ولذلك غالبا ما يلجا محاسب التكاليف إلى الجمع بين أكثر من أسس

¹ محمد عبد الفتاح عشاوى محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ص153

² المرجع السابق ، ص154

للتبويب لتحقيق العديد من الأغراض وللحصول على أكبر قدر من المعلومات ومن هذه الأسس التي تستخدم في تبويب عناصر التكاليف : 1

1. التبويب الطبيعي .
2. التبويب الوظيفي .
3. التبويب وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط .
4. التبويب وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط .
5. التبويب وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بالطاقة المستغلة وغير المستغلة .
6. التبويب لأغراض اتخاذ القرار²
7. التبويب لأغراض الرقابة
8. تبويب التكاليف من حيث قابليتها للتخزين
9. تقسيم أو تبويب التكاليف من حيث علاقتها بالهيكل الإداري
10. تبويب التكاليف من توقيت احتسابها

أولا التبويب الطبيعي حسب نوع العنصر :

يعتبر هذا من أسهل وأبسط أنواع التبويب إذا انه يقوم على مبدأ التمييز ما بين التكاليف على طبيعتها (المادية وغير المادية) لذا فانه يصنف التكاليف إلى ثلاثة أنواع ويطلق عليها تسمية عناصر التكاليف³

وتتمثل أهمية التبويب النوعي للعناصر في الأغراض الآتية :⁴

¹ محمد على احمد السديّة ، محاسبة التكاليف (دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية)، (مديرية دار الكتب والنشر جامعة الموصل 1407 هـ) ، ص 62

² ناصر نور الدين عبدا للطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (الدار الجامعية الإسكندرية 2008م) ، ص 39

³ خالص صافى صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، (الديوان الوطني للمطبوعات الجامعة الجزائر 2007 م) ، ص 88

⁴ محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 53

1- التأكد من حصر التكاليف حصر دقيقا، بالمطابقة بين هذا المجموعات النوعية في مجملها وفى تفصيلات بنودها كما هي مسجله في دفاتر التكاليف وكما هي مسجله في الحسابات النوعية في دفاتر الحسابات المالية .

2- بتحقق التأكد السابق ، تتطلق محاسبة التكاليف باطمئنان في خطواتها الأخرى لأغراضها الأخرى دون خوف من سقوط احد العناصر في الحسابان ، أو عدم دقة رقمه أو مسماه .

3- وضوح حجم كل عنصر وإمكانية دراسة موقفه النسبي لاجمالي تكاليف المنشأة أو إحدى وظائفها وأثره على نتيجة الأعمال.

4- إمكانية الرقابة على كل عنصر على حده (والمجموعة النوعية التي ينتمي إليها) في مراحل توفيره واستخدامه

ويهدف تبويب عناصر التكاليف على هذا الأساس الى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهى المواد والعمل والخدمات الأخرى، وفق هذا التبويب فان عناصر التكاليف تتكون من ¹:

1. تكلفة المواد :

أو ما يسمى تكلفة المستلزمات السلعية ، ويمثل هذا العنصر التكوين المادي الذي يدخل في تكوين وتشكيل السلعة ، ويضم هذا العنصر المواد الخام الأولية كالحديد الخام المستخدم في صناعة السيارات وأيضا المواد نصف المصنعة كألواح الخشب المستخدم فى الموبليا او صناديق التعبئة وأيضا يضم المواد المصنعة تصنيعا كاملا كالإطارات في صناعة السيارات فضلا عن المواد المساعدة الأخرى لتشكيل المنتج مثل الوقود والشحوم ومواد اللف والحزم .

ومن الجدير بالملاحظة أن المواد التي تدخل في تكوين وتشكيل المنتج النهائي تصبح مباشرة عليه ، والمواد التي لا تدخل في تكوينه وتشكيله ولكنها تساعد على خلقه تصبح غير مباشرة عليه¹.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبه التكاليف من النظرية الى التطبيق ، (دار حامد للنشر والتوزيع الأردن 2006م) ص67

2. الأجر (تكلفة العمالة):

وتشمل تكاليف الأجر التي تدفع لكافة العاملين داخل الأقسام الإنتاجية أو داخل أقسام الخدمات الإنتاجية وهي :-²

أ/ عمال مباشرون على الإنتاج : وهم الذين يرتبط عملهم بالمنتج النهائي مباشرة ويقومون بأعمال داخل الأقسام الإنتاجية .

ب/ عمال غير مباشرين على الإنتاج : وهم الذين يقومون بأعمال مهمة للعملية الإنتاجية ولكنهم لا يشاركون في العمل على وحدات معينة من الإنتاج بصورة مباشرة ويقومون بخدماتهم عادة بصفة عامة مثل المديرون ورؤساء العمل او مرتبات إدارة الحسابات أو أجر عمال النظافة بالمنشأة .

3. تكلفة الخدمات الأخرى (عناصر المصروفات) :

وتشمل التكاليف اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية بخلاف الأجر والمواد وهي تتكون من عدة عناصر نذكر منها على سبيل المثال :

- مصروفات الصيانة والإصلاح سواء لمباني المصنع أو للآلات أو المعدات أو لوسائل النقل

- أيجار المصنع أو أيجار مخازن المواد

- التامين على مخازن المواد

- مصاريف الإعلان³

- أقساط الإهلاك والأصول الثابتة⁴

ولقد جرى العرف المحاسبي على تقسيم عنصر المصروفات إلى أجزاء بحيث تضم المستلزمات الخدمية التي تتمثل في مصروفات الصيانة ومصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولي

¹ محمد عبد الفتاح عشاوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ص153

² زكريا فريد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية ، مرجع سابق ، ص41

³ إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية للتطبيق ، مرجع سابق، ص 67

⁴ محمد عبد الفتاح عشاوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق، ص154

الباطن وخدمات الأبحاث والتجارب والنشر والإعلان ومصروفات الطبع والدعاية والاستقبال والنقل والمواصلات وتأجير معدات ووسائل النقل وتكاليف خدمات المصالح والمؤسسات والمصروفات الخدمية المتنوعة كما تضم المصروفات التحويلية الجارية التي تمثل في الضرائب والرسوم السلعية والإهلاك والإيجارات الفعلية وفرق الإيجار المحسوب والفوائد المحلية والخارجية الفعلية وفرق الفوائد المحسوبة .

ثانياً: التوزيع الوظيفي :

يتم تصنيف التكاليف وفقاً لهذا التوزيع على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي استفادت منها هذه التكلفة ويسمى التقسيم الوظيفي .

النشاط الاقتصادي لأي منشأة يتكون من ثلاث وظائف هي : إنتاجه تسويقية وأداريه وفيما يلي تصنيف التكاليف وفقاً للتصنيف الوظيفي :¹

أ. تكاليف الإنتاج (الصناعية) هي التكاليف المرتبطة بالعملية الإنتاجية بالمصنع مباشرة أو بصورة غير مباشرة وقت شراء المواد الأولية حتى يصبح سلعه تامة الصنع وتتضمن تكاليف الإنتاج المواد المباشرة التي تستخدم لإنتاج السلعة الأجور المباشرة للعاملين في المصنع ومصاريف الخدمات التي تتم في الأقسام الإنتاجية .

ب. تكاليف التسويق وهي تكاليف البيع والتوزيع وتتكون من تكاليف المواد الأجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات مثل تكاليف المواد المستخدمة في قسم التسويق مثل المطبوعات والقرطاسية ، مواد اللف والحزم، المحروقات ، مواد الصيانة، رواتب وأجور موظفي إدارة المبيعات، أجور عمال المخازن ، مصاريف التخزين ،نفقات الإعلان وترويج المبيعات ،نفقات نقل السلع وتوزيعها على العملاء ووكلاء البيع .

ج. التكاليف الإدارية وهي التكاليف التي ترتبط بالإدارة في سبيل ممارسة نشاطها الإداري وتتمثل في تكاليف القرطاسية والمطبوعات، مرتبات وأجور الموظفين الإداريين ،المياه والإنارة لمباني

¹ غسان فلاح المطارنة مقدمة في محاسبة التكاليف مرجع سابق ، ص31

الإدارة، أهلاك مباني الإدارة، التجهيزات المكتبية، التأمين على مباني الهاتف والبريد مصاريف النقل الخ¹

وعموما يساعد هذا التقسيم في تنفيذ قياس تكلفة الإنتاج والمبيعات وبالتالي فهو يساعد في تحقيق هدف القياس ويساعد هذا التقسيم أيضا في قياس تكلفة كل نشاط على حده وبالتالي أماكنه تتبعها ومقارنتها من فترة لأخرى وبالتالي تقسيم تلك الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطه تصنيف للقيمة وأخرى لا تصيف للقيمة بحيث يتم تدعيم الأولى وترشيد أو التخلص من الثانية بما يساعد على تحقيق فكرة التحسين المستمر ، ويمكن أن يساهم هذا التصنيف بذلك في تخطيط وتخصيص المواد المتاحة بين تلك الأنشطة ودراسة مسببات تكاليف الأنشطة وتطبيق مدخل الأنشطة².

ثالثا :تبويب عناصر التكلفة على أساس علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط :

ويطلق على هذا التصنيف أيضا تقسيم التكاليف من حيث إمكانية تتبعها لوحده المنتج. ويستند هذا التصنيف إلى إجابة سؤال مراده هل لعنصر التكلفة علاقة واضحة ويمكن تتبعها مباشرة لوحدة المنتج أولا فإذا كانت الإجابة نعم تكون التكلفة مباشرة (أوليه) وتشمل بصفة أساسية كل من تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة .وإذا كانت الإجابة لا تكون التكلفة غير مباشرة (أضافية) وتشمل كل عناصر التكاليف بخلاف كل من تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة وتشمل تحديدا كل من تكلفة المواد غير المباشرة وتكلفة الأجور والمرتببات غير المباشرة وكافة عناصر التكاليف الإضافية غير المباشرة الأخرى³.

ويتم تصنيف أو تحليل التكلفة من زاوية مدى إمكانية تتبعها إلى ثلاثة أبعاد⁴:

¹ المرجع السابق ص32

² ناصر نور الدين عبد اللطيف مبادئ محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص44

³ المرجع السابق ص48

⁴ محمد عبد الفتاح عشماري ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ، ص162

البعد الأول : عناصر تكاليف يمكن تتبعها عمليا بالكامل بالنسبة لوحدة التكلفة وتتسم هذا العنصر بالخصائص التالية:

- 1- أنها ذات صفة مباشرة على الإنتاج نظرا لسهولة تمييزها عينيا أو لإمكانية إيجاد ارتباط مادي بين عنصر التكلفة وبين وحدة المنتج النهائي أو لسهولة التخصيص المالي لها
- 2- انه يمكن تخصيصها وتوزيعها مباشرة على وحدة المنتج أو إنها تصرف خصيصا من اجل المنتج النهائي ومن ثم يتم تحديد نصيب الوحدة المنتجة بدقة وسهولة
- 3- انه يمكن التصاق بنودها بالمنتج النهائي .
- 4- انه لا يمكن الوصول الي تكلفة الإنتاج بدون هذه العناصر .

5- أنها تخص وحدة قياس معينة وتخص منشأة معينة وتخص صناعة معينة دون غيرها . وتمثل هذه العناصر التكاليف المباشرة التي تضم تكلفة المواد المباشرة مثل القطن في صناعة النسيج كما تضم تكلفة العمل المباشرة المستخدم والمتصل بوحدة الإنتاج كأجور عمال الإنتاج في صناعة النسيج فضلا عن تكلفة الخدمات المباشرة بخلاف المواد والأجور المباشرة كأتعاب التصميمات الهندسية .

البعد الثاني : عناصر تكاليف يمكن تتبعها جزئيا وليس بالكامل بالنسبة لوحدة التكلفة وتتم بالخصائص الآتية : 1

1. أنها ترتبط بالوحدة المستخدمة كأساس للقياس ولكنها ترتبط في نفس الوقت بوحدات قياس أخرى .
2. انه ليس من السهل تحديد نصيب وحدة القياس المستخدمة .
3. لا تنتمي بصفة خاصة لمنتج معين وإنما تنفق على أكثر من منتج بمعنى تنفق بصفة عامة.
4. أن أمكانية تتبعها تكبد المنشأة مبالغ باهظة تفوق عائدها .

¹ محمد عبد الفتاح عشموي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ، ص163

5. أنها لا تلتصق بالمنتج مباشرة .

6. أنها تمثل تكلفة الخدمات التي تستفيد منها المنتجات المختلفة التي يتم أنتاجها في نفس الوقت

7. انه يصعب تمييزها عينا على المنتج ويصعب تخصيصها ماليا نظرا لعدم وجود علاقة مباشرة بينها وبين المنتج النهائي .

وتمثل هذا العناصر التكاليف غير المباشرة التي تضم بحسب التحليل الوظيفي والتكاليف الإنتاجية (الصناعية) غير المباشرة و التي تشمل المواد غير المباشرة والأجور الصناعية غير المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة .

كما تضم التكاليف التسويقية ولكنها غير مباشرة والتي تشمل المواد التسويقية غير المباشرة والأجور التسويقية غير المباشرة والمصروفات التسويقية غير المباشرة وأخيرا تضم التكاليف الإدارية وكلها غير مباشرة والتي تشمل المواد والأجور والمصروفات الإدارية غير المباشرة .

البعد الثالث : عناصر تكاليف لا يمكن تتبعها بالكامل بالنسبة لوحدات التكلفة المختلفة وتتسم بالخصائص الآتية :

1. انه ليس لها علاقة مطلقة ببعض وحدات القياس المستخدمة كمرتب رئيس القسم (س) الذي يعتبر مباشر بالنسبة لهذا القسم وغير مباشر بالنسبة للقسم (ص) .

2. أنها صعبة التتبع وتحديد مسارها من الأقسام المختلفة .

من الملاحظ انه قد يكون في بعض الأحيان اعتبار بعض العناصر المباشرة عناصر غير مباشرة توفيراً للجهد والتكاليف وتطبيقاً لمبدأ الأهمية السببية مثل تكلفة المسامير في صناعة الأثاث وتكلفة الخيوط في تجليد الكتب وفي المقابل من السهل اعتبار العناصر غير المباشرة عناصر مباشرة بسبب ظروف العمليات التشغيلية مثل تكلفة الكهرباء في مصانع إنتاج الألمونيوم.

بالإضافة إلى أهمية تبويب التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة في عملية التحميل فإن هذا التبويب له عدة ميزات نذكر منها :-¹

1. يفيد في عملية الرقابة على التكاليف فهذا التبويب يظهر التناسب بين العناصر المباشرة والعناصر الغير مباشرة وغالب ما تزيد العناصر المباشرة بنسبة عالية تصل في بعض الصناعات الى 80% من جملة التكاليف مما يجعل تركيز الرقابة عليها اكبر من تركيزها على العناصر غير المباشرة .

2. فصل العناصر المباشرة يفيد في عملية التخطيط فكلما كانت تكلفة الوحدة من الخدمات المباشرة عليها وساعات العمل المباشرة عليها ثابتة مع ثبات مواصفات الوحدة واحتياجاتها فإنه يمكن تقدير الأموال المطلوبة لشراء وتخزين واستخدامات الخامات المطلوبة للإنتاج المخطط وكذلك الأموال المطلوبة للعمالة اللازمة .

رابعا: تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصرها لتكلفة بحجم النشاط (سلوك التكلفة):

ويسمى أيضا التبويب حسب مرونة العنصر يتعلق هذا التبويب بالمرونة ودرجة كل عنصر منها اى بسلوك العناصر تجاه تقلبات حجم النشاط الخاص المتعلق بها و بالدرجة التي تتأثر بها عناصر التكاليف من جراء تقلبات هذا الحجم بالزيادة أو النقص بين فترة وأخرى فهناك عناصر تأثير حجم النشاط عليها سلبيا اى لا تتأثر مطلقا وهناك عناصر يكون التأثير عليها ايجابيا فتسلك سلوكا معيناً كرد فعل لزيادة أو نقص هذا الحجم .

ويتم التبويب وفق لعلاقتها بحجم النشاط إلى الأقسام الآتية : 2

1. التكلفة المتغيرة هي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج وتنخفض بانخفاض الإنتاج وفى التوقف عن الإنتاج فإنها تعادل صفرا وهي تكلفة ثابتة للوحدة ومتغيرة لإجمالي الإنتاج ومن أمثلتها المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل .

¹ محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 66

² غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 33

2. التكاليف شبه المتغيرة (جزء كبير متغيرة وجزء صغير ثابت) يقصد بالتكاليف شبه المتغيرة التكلفة التي تتغير مع تغير حجم النشاط غير أن معدل تغيرها لا يكون ثابتا فقد تتغير التكلفة بمعدل متزايد وبمعدل متناقص خلال مدى النشاط كله مثل مرتبات وعمولات البيع.¹

3. التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط بل تظل ثابتة الى مدى معين من الإنتاج ومن صفات هذه التكاليف أنها ثابتة بالإجمالي متغيرة للوحدة الواحدة فكما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة ويعتبر الإيجار مثلا على التكاليف الثابتة وتزايد التكاليف الثابتة في المؤسسات المعاصرة نظرا للاستعمال المتزايد ويمكن التميز بين:²

أ. تكاليف الطاقة طويلة الأجل هي تكاليف خاصة بالحصول على تجهيز الي مستعد للعمل والإنتاج مثل الاهلاكات .

ب. تكاليف ثابتة تشغيلية هي عبارة عن تكاليف دورية ضرورية لاستخدام الأصول مثل التأمين .

ج. التكاليف المترتبة هي بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع من النشاط ولكنها تقفز إلى مبلغ آخر خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجور غير المباشرة.³

4. التكاليف شبه الثابتة (جزء ثابت وجزء صغير متغير)

يقصد بالتكاليف شبه الثابتة التكلفة التي تزداد مع تزايد حجم النشاط ولكن بشكل منقطع وليس مستمرا ويطلق البعض عليها التكاليف السلمية نظرا لاتخاذها درجات السلم.⁴

والتكاليف الشبه ثابتة هي التي تشكل فيها المصاريف الثابتة الأهمية النسبية الأكثر مقارنة بالمصاريف المتغيرة المحتواة في إجمالي التكلفة.⁵

3محمدعبدالفتاح العشماوى ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ، ص170

² نور احمد ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، مرجع سابق ، ص63

³ المرجع السابق ص64

⁴ محمد عبد الفتاح العشماوى ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ص174

⁵ بوداح عبد الجليل ، مدخل الى المحاسبة التحليلية ، (مكتبة اقر2002 م) ، ص77

ويلاحظ أن التَّبويب يلعب دوراً هاماً وأساسياً في كافة مجالات تخطيط الأرباح والرقابة واتخاذ القرارات ويمكن في إطاره تحديد حجم وقيمة نقطة التعادل والعلاقة بين التكلفة والحجم والربح وبالتالي إمكانية تخطيط الإنتاج والإرباح في الأجل القصير ويساعد أيضاً في مجال تحديد تكاليف الأقسام عند عدة مستويات للنشاط.¹

خامساً : تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بالطاقة المستغلة وغير المستغلة :

وفقاً لهذا الأساس يتم تقسيم التكاليف الثابتة إلى:²

1- تكاليف ثابتة تتعلق بالطاقة المستغلة .

2- تكاليف ثابتة تتعلق بالطاقة غير المستغلة او الطاقة العاطلة

وفقاً لهذا التَّبويب يتم تحميل الوحدات المنتجة فقط بالتكاليف الثابتة المتصلة بالطاقة الغير مستغلة (الطاقة العاطلة فلا يتم تحميلها على وحدات الإنتاج وإنما يتم تحميلها حساب الإرباح والخسائر .

سادساً التَّبويب لإغراض اتخاذ القرارات :

لاتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لابد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات خاصة وأنها تزود الإدارة بالبيانات الخاصة بتلك القرارات مثل قرار زيادة الإنتاج او عدم زيادته ، قرار تصنيع السلعة في الداخل او الشراء من الخارج ، وتوجد العديد من القرارات التي ترتبط ببيانات خاصة من محاسبة التكاليف وفيما يلي بعض التكاليف والتي من الممكن أن تؤثر في بعض القرارات في المنشأة :-³

1. التكلفة الغارقة هي التكاليف التي تنتج عن قرارات ثم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها او التحكم بهذه التكلفة ولا يوجد لها اي ارتباط بالقرارات المستقبلية .

¹ ناصر نور الدين عبدا للطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص56

² زكريا فريد عبدالفتاح ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية ، مرجع سابق ، ص42

³ د. محمد الفيومي محمد ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، (الدار الجامعية بيروت 1990م) ، ص59

بالرغم من ارتباط التكاليف التاريخية في حد ذاتها باتخاذ القرارات فإنه يتم تحليلها تفصيلاً قبل اتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل وهنالك بيان لذلك :-

_ لان لها اثر على حساب الضرائب في المستقبل ، حيث أنها ترتبط بالتكاليف المغرقة نظراً لان الضرائب تمثل تدفق نقدي يعتمد على التكاليف التاريخية.

_ يقدم تحليل التكاليف التاريخية معلومات عن مدى تغير التكاليف في المستقبل في ظل البدائل المتاحة .

2. تكلفة الفرصة البديلة : هي التكلفة التي يتم فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة اي هي المنافع الصافية التي كان من الممكن الحصول عليها إذا ما استخدمت هذه الموارد في البديل الآخر المتاح .

3. التكاليف التفاضلية: هي الفرق بين تكاليف بديلين وهذا يلعب الدور الاساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوى البديلين فان هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرار .

4. التكلفة المضافة : هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر اكبر أو اقل من المستوى السابق وتعتبر هذه التكلفة في حالة اتخاذ قرار بشأن زيادة أو خفض مستوى الإنتاج .

سابعا : التبويب لأغراض الرقابة :

وتنقسم التكاليف وفق هذا التبويب إلى ¹:

1. التكاليف القابلة للرقابة وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصوره واضحة ملموسة بواسطة احد الأشخاص المسؤولين في مستوى أدارى معين وفى حدود فترة زمنية معينة وفى أطار ظروف تشغيل محددة وعلى ذلك فأنة ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة ، بل يكفي أن تكون هنالك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة .

¹ السيد عبدالمقصود ديبان ، زينات محرم ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، (مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية مصر 1999م) ص149

2. التكاليف الغير قابلة للرقابة هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى أدارى معين ولكن ليس لهذا المستوى الإداري السلطة للتحكم في تحقق هذه التكاليف مثل تكاليف المساحة المستخدمة في الإنتاج لا يستطيع المشرف على الإنتاج أن يراقبها ¹.

ثامنا : تبويب التكاليف من حيث قابليتها للتخزين :

حيث يتم التميز بين :-²

1. تكلفة المنتج حيث تعتبر تكاليف قابلة للتخزين بطبيعتها وبالتالي يمكن أن تؤثر فى كل من قائمة الدخل (تكلفة الإنتاج التام المباع خلال الفترة) والذي يمثل تكلفة البضاعة المباعة وكذلك يمكن أن تؤثر في قائمة المركز المالي (تكلفة الإنتاج التام غير المباع) والذي يمثل تكلفة المخزون في نهاية الفترة . وتتمثل تكلفة المنتج بذلك في تكلفة النشاط الصناعي أو الوظيفة الإنتاجية بصرف النظر عن مكان تحقق تلك التكلفة سواء تم ذلك في مراكز ومراحل وأقسام أوفى مراحل وأقسام الخدمات الإنتاجية .

2. تكلفة الفترة وتعتبر تكاليف غير قابلة للتخزين بطبيعتها وبالتالي فلن تؤثر في قائمة المركز المالي بل تعتبر تكاليف تخص الفترة وتظهر بالكامل في قائمة الدخل وتتمثل تكلفة الفترة في تكلفة النشاط البيعي والتكاليف الإدارية والتمويلية .

تاسعا :تبويب التكاليف من حيث علاقتها بالهيكل الإداري:

وتنقسم التكاليف وفق لهذا التبويب الي 3:

1. تكلفة أقسام أو مركز أو إدارات : ويتكون الهيكل الإداري (التنظيمي) للوحدة الاقتصادية من ثلاث مستويات أدارية (الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة الدنيا) ويتكون كل مستوى أدارى من مجموعة من الأقسام أو المركز وإذا وجد شخص مسئول عن اى مركز منها ثم اعتبارها بمثابة مركز مسئولية .

¹ حابى احمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة ، مرجع سابق ، ص30

² ناصر نور الدين عبدا للطيف ،مبادئ محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص43

³ ناصر نور الدين عبدا للطيف ،مبادئ محاسبة التكاليف ، المرجع السابق ص45 .

ومركز المسؤولية قد يكون مركز تكلفة و قد يكون مركز ربحية وقد يكون مركز استثمار وفي جميع الحالات يخضع للشخص المسئول عن مركز المسؤولية مجموعة من الموارد ويكون مطلوب من تحقيق أهداف محددة بتكلفة محددة من استخدام الموارد المتاحة لديه .

2. تكاليف عامة : تخص الوحدة ككل اى قد تحقق بعض التكاليف الأخرى على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل فتسمى تكاليف عامة .

ويساعد هذا التقسيم لعناصر التكاليف على تحقيق هدف الرقابة بصفة أساسية حيث يحقق إمكانية إعداد تقارير توضح عناصر التكاليف التي ترتبط بالقسم المعين وتقع في دائرة مسؤوليته بما يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لمراقبة ومتابعة هذه التكاليف ويساعد هنا التقسيم أيضا على تحقيق تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وإمكانية إعداد معدلات التحميل الصناعية على مستوى مراكز الإنتاج .

عاشرا : تبويب التكاليف من حيث توقيت احتسابها :

ويتم التمييز وفق هذا التبويب بين التكاليف الآتية :

1. التكلفة التاريخية وهي التي حدثت بالفعل خلال الفترات السابقة في سبيل إنتاج سلعة أو خدمة ولها ما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي¹.

2. التكلفة التقديرية هي التكلفة التي يتوقع الالتزام بها ، نجدها مسجلة في الموازنة وتتوافق مع تقدير الموارد التي يجب الالتزام بها من اجل الحصول على موضوع التكلفة المستهدف وهي تكاليف مقدرة مسبقا على أساس عدة معايير ويتم أعدادها باستخدام الأساليب العلمية مع مراعاة ظروف المؤسسة والهدف منها المساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات².

3. التكلفة المعيارية : وهي تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلا .

¹ محمد العناني رضوان ، محاسبة التكاليف ، (دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن 2000م) ، ص34

² حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة ، مرجع سابق ، ص31 .

وتسعى التكاليف المعيارية إلى مجموعة من الأهداف وهي: ¹

أ. المساعدة في التخطيط

ب. المساعدة في فرض الرقابة

ج. المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات مقدما

د. المساعدة في اتخاذ القرارات

4. التكلفة الفعلية : وهي التي حدثت بالفعل خلال الفترة الحالية ²

ويرتبط هذا التقسيم بأسس قياس التكلفة حيث يمكن استخدام ثلاث أسس في مجال قياس التكلفة هي:

- أساس القياس الفعلي للتكلفة

- أساس القياس التقديري للتكلفة

- أساس القياس المستمر للتكلفة

ووفقا لأساس القياس التقديري يتم الاستعانة ببيانات الأداء المقدر فيما يتعلق بمختلف عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة. أما وفقا لأساس القياس المستمر فيتم الاستعانة ببيانات الأداء المقدر فيما يتعلق بعناصر التكاليف غير المباشرة .

ويتمثل الفرق بين أسس القياس الثلاثة في توقيت حصر التكاليف حيث يقوم أساس القياس الأول (الفعلي) بحصر وقياس التكلفة الفعلية المترتبة على الأداء الفعلي في نهاية الفترة بما يحقق الدقة النسبية في القياس إلا انه يفشل عادة في توفير بيانات التكلفة لإغراض التسعير أما وفقا لأساس القياس التقديري (الثاني) فيتم قياس التكلفة المقدرة التي يتوقع حدوثها خلال الفترة التالية او التكلفة المعيارية (التي ينبغي أن تحدث) مقدما بما يحقق توفير بيانات التكلفة لإغراض التسعير والتخطيط للفترة المقبلة ومما لاشك فيه أن مقارنة نتيجة القياس الفعلي مع

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق ، مرجع سابق ، ص217

² ناصر نورالدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ص46

القياس التقديري يمكن أن يساهم في تحقيق أهداف الرقابة وتقييم الأداء بينما يقوم القياس المستمر (الثالث) بحصر وقياس التكلفة الفعلية المباشرة والمترتبة على الأداء الفعلي في نهاية الفترة بما يحقق الدقة النسبية في القياس في هذا الصدد إلا أنه يقوم بقياس التكلفة غير المباشرة على أساس تحميل المستوعب من المقدر منها في ضوء حجم النشاط الفعلي بما يساعد على توفير بيانات التكلفة لإغراض التسعير خلال الفترة بصورة أسرع تمكن من تسعير المنتجات المختلفة بمجرد الانتهاء منها دون الحاجة للانتظار حتى نهاية الفترة وحصر بيانات الأداء الفعلي وبما يساعد أيضا على تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة.¹

ومما سبق تلاحظ الباحثة ان تبويبات التكاليف تخدم أغراض متعددة فكل تبويب له استخدام مختلف ، فالتكلفة المباشرة يمكن عن طريقها تحديد مدى ربحية المنتجات بمقارنتها بإيرادات المنتجات ، اما التكلفة الثابتة تستخدم في حساب مبيعات التعادل وبالتالي تعتبر من التكاليف ذات التأثير الكبير على القرارات التسعيرية وسوف يتم التطرق إليها لاحقا في طرق التسعير ، تكلفة الإنتاج تساعد في تقييم المخزون وإعداد الموازنات والتسعير أيضا ، اما تكلفة الفرصة البديلة تؤخذ في الحسبان عند اتخاذ قرارات الربحية وبالتالي كل تصنيف يترتب عليه استخدام معين تؤثر جميعها بطريقة او أخرى في القرارات التسعيرية .

¹ ناصر نور الدين ، مبادئ محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص48

الفصل الثاني

الاطار النظري للأنشطة اللوجستية

المبحث الأول : تعريف ونشأة وتطور اللوجستيات وعلاقتها بوظائف المشروع

المبحث الثاني : أهمية وأهداف وأنواع اللوجستيات

المبحث الثالث : الأنشطة اللوجستية

المبحث الأول

تعريف ونشأة وتطور اللوجستيات وعلاقتها بوظائف المشروع

أولاً : تعريف اللوجستية :

تعتبر الأنشطة اللوجستية أحد الموضوعات الحيوية والتي تزايد الاهتمام بها في السنوات الأخيرة علي الصعيدين الأكاديمي والتطبيقي في مجال إدارة الأعمال من حيث مفهومها وأهميتها ومكوناتها وممارستها في المنظمات المعاصرة فمع كبر حجم المنظمات وتعدد أنشطتها وتوسع وتعدد خطوط منتجاتها وأسواقها تزايد الاهتمام بالأنشطة اللوجستية التي أصبحت تمثل العمود الفقري في هذه المنظمات والتي تهدف الي خدمة العملاء مع تحقيق الميزة التنافسية ، وتأخذ الأنشطة اللوجستية أسماء عديدة لمجالات متنوعة ومن بينها التوزيع المادي ، إدارة المواد ، إدارة النقل ، إدارة سلاسل الإمداد .¹

وتعتبر الإدارة اللوجستية من أقدم الأنشطة بالمنشآت ومن أحدثها في نفس الوقت ، ويمثل مفهوم اللوجستية أحد نتائج تطور الفكر الإداري الحديث حيث يشير الي عملية تجميع الأنشطة والمهام المرتبطة بتوفر السلع والخدمات التي تحتاج اليها الوحدة الاقتصادية ، وإدارتها بشكل متكامل ، أن الأنشطة المرتبطة بعملية اللوجستيات كالتأمين والتوزيع والشراء والنقل تمارس داخل جميع المنشآت الاقتصادية منذ أقدم الأزمنة ، الا أن حداثة مفهوم اللوجستيات ترجع الي ظهور مدخل اداري متكامل بدءاً في الانتشار في الخمسينات من القرن الماضي .²

واللوجستية في اللغة هي كلمة إنجليزية تتكون من مقطعين هما lodge وتعني ((يؤوي)) ، Istic وتعني ((متعلق بـ)) وبضم المقطعين تصبح الكلمة lodgeistic ، أي ((أمر متعلق بالإيواء)) وتم فيما بعد تحرير الكلمة لتخفيف النطق فأصبحت logistic .

واللوجستية اصطلاحاً ظهر في محتوى عسكري إبان الحرب العالمية الثانية ويقصد به "فن تحريك وإيواء كتائب الجند ، أي إدارة تدفقات الأفراد والموارد لدعم المجهود الحربي ، عن طريق

¹ الرابط [www.m.ahewar.org / s asp? Aid](http://www.m.ahewar.org/s.asp?Aid)

² نهال فريد وآخرون ، إدارة اللوجستيات ، (المكتب الجامعي الحديث ، 2006 م) ، ص 16 .

نقل الجنود ، والعتاد والمؤن والذخائر من المعسكرات والمستودعات العسكرية إلى ميادين القتال في مواقع أخرى بعيدة ، وذلك في الوقت الصحيح وبتكلفة معقولة " ¹.

وتعتبر الشؤون الإدارية اللوجستية مظهر من مظاهر فن الحرب وتشمل تنفيذ وتخطيط إمداد قطاعات القوات المسلحة واحتياجاتها من المواد الغذائية والسلاح والعتاد والذخائر والوقود والتجهيزات والمهمات وقطع التبديل ، إضافة إلى إخلاء السلاح والعتاد المعطل وإصلاحهما ، وتقديم العون الطبي في الميدان وإخلاء الجرحى ومعالجتهم كما يضاف إلى ذلك تكوين المخزونات الاحتياطية المختلفة ونشرها وإنشاء طرق المواصلات ومهابط الطائرات ومراسي السفن وكل ما يتعلق بإسكان القوات المسلحة وتمويلها ².

وقد انتقل استخدام الكلمة من حاجة الجيش إلى التزود بالإمداد خلال تحركهم من قواعدهم إلى المواقع إلى المجال الاقتصادي ، وقد طور علماء الاقتصاد وإدارة الأعمال هذا المصطلح واستخدموه في المجالات الاقتصادية باعتباره فناً من فنون إدارة الأعمال ذات الأثر الاقتصادي الكبير فأصبحت اللوجستيات تعرف من منظور اقتصادي وإداري على أنها النشاط الذي يهدف إلى توفير الأشياء المناسبة بالكميات المناسبة وفي المكان المناسب وفي الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة ³.

ويتناول المفهوم الاقتصادي للوجستيات كافة الأنشطة المسؤولة عن حركة المواد الخام والأجزاء من الموردين وتحريكها أثناء العملية الإنتاجية وأيضاً حركة المنتجات تامة الصنع اتجاه المستهلك النهائي ، ويمزج البعض ما بين أنشطة النقل والتوزيع المادي والتوريد وما بين مفهوم اللوجستيات إلا أن مفهوم اللوجستيات هو في الواقع أكثر شمولاً وعموماً فهو المفهوم الذي يربط بين جميع هذه العناصر في آن واحد ، لأنه يهتم بالرقابة على جميع الأنشطة التي تتعلق بالحركة والتخزين والتي تساعد على تدفق المنتج من مرحلة اقتناء المادة الخام وحتى مرحلة

¹ - عدنان أبو حسين ، الأنشطة اللوجستية وآثارها الاقتصادية ، (مقال منشور في جريدة دنيا الوطن - تاريخ النشر 2010/12/19م).

² وسام تيسير جودة ، دور إدارة العمليات اللوجستية في تحسين أداء الشرطة ، مذكرة لنيل درجة الماجستير في الإدارة الأكاديمية السياسية - 2014م - ص 15

³ عدنان إبراهيم أبو حسين ، مقال منشور في جريدة دنيا الوطن - 2010/12/9 ، مرجع سابق

وصوله في شكله النهائي الصالح للاستخدام إلى العملاء والمستهلكين في الوقت المناسب والمكان المناسب وبالشكل المناسب وبأقل تكلفة ممكنة¹.

وتعرف اللوجستيات وفق هذا المفهوم " بأنها نشاط يتعامل مع أنشطة تحريك المخزون بما يؤدي إلى تدفق المنتج بداية من شراء المادة الخام وانتهاء عند مرحلة الاستهلاك النهائي هذا بالإضافة إلى إطار المعلومات الذي يضمن توفير المنتج النهائي للعملاء بمستوى مقبول من الخدمة وبسعر معقول " ².

وتعرف اللوجستية بالعربية فن السوقيات هي " فن وعلم إدارة تدفق البضائع والطاقة والمعلومات والموارد الأخرى كالمنتجات والخدمات وحتى البشر من منطقة الإنتاج إلى منطقة السوق ومن الصعب أو حتى المستحيل إنجاز أية تجارة عالمية أو عملية استيراد وتصدير عالمية أو عملية نقل للمواد الأولية أو المنتجات وتصنيعها دون دعم لوجستي احترافي " ³.

ويمكن تعريف اللوجستيات لتشمل مجال الصناعة والخدمات " بأنها عملية التوقع لاحتياجات ورغبات العملاء وتدبير المواد والقوى البشرية والتكنولوجيا والمعلومات اللازمة للوفاء بهذه الالتزامات والاحتياجات والرغبات مع التحقق الأمثل لشبكة انتاج البضائع والخدمات للوفاء بطلبات العملاء " ⁴.

تعريف اللوجستية حسب بعض الخبراء :

عرفها Magee سنة 1968م بأنها " تقنية مراقبة وإدارة تدفقات المواد والمنتجات من مصدر التمويل إلى نقطة الاستهلاك وأعتبرها Magee بأنها مجموعة من التقنيات لمراقبة وتحريك تدفقات المواد والمنتجات من مصادر التمويل إلى مراكز الإنتاج من جهة ومن وحدات الإنتاج إلى نقاط الاستهلاك من جهة أخرى " .

¹ محمد عبده حافظ ، إدارة اللوجستيات ، (المكتب العربي للمعارف ، الطبعة الأولى 2009م) ، ص 11
² نهال مصطفى فريد ، جلال إبراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات ، (الدار الجامعية للنشر 2004م) ، ص 15
³ مركز المعلومات ، نظرة عامة على قطاع الخدمات اللوجستية ، (غرفة الشرقية 2008م) ، ص 2
⁴ فهد إبراهيم جورج ، أثر الإدارة اللوجستية في رضا الزبائن ، (مذكرة لنيل درجة الماجستير ، جامعة الشرق الأوسط 2013م) ص
www.chamber.org.sa>studies>to logistic
www.meu.edu.jo>image.es 16

كما عرف ستون Stone اللوجستية بأنها "علم وفن يحدد الحاجات من حيث كيفية الحصول عليها وتوزيعها والاحتفاظ بها في حالة جاهزة للتشغيل" .

عرفها أيضاً جيمس هسكت سنة 1981م "بأنها إدارة الأنشطة التي تسهل حركة وتنسيق العرض والطلب في خلق المنفعة الزمانية والمكانية ، وعرفها خبير آخر عام 1996م بأنها عبارة عن مجموعة من الأنشطة المتعلقة باكتساب وحركة تخزين وتسليم القطع والسلع في سلسلة اللوجستيك ويشمل اللوجستيك مهام النقل والتوزيع ، وإدارة المواد والمخزون وهو مرتبط بالإنتاج والتسويق"¹

تعريف اللوجستيك حسب بعض الجمعيات :

عرف مجلس إدارة العمال اللوجستية اللوجستيات "بأنها تلك العملية الخاصة بتخطيط وتنفيذ ورقابة التدفق والتخزين الكفاء الفعال للمواد الخام والسلع النهائية والمعلومات ذات العلاقة من مكان الإنتاج إلى مكان الاستهلاك بغرض تحقيق متطلبات العميل"².

وفي تعريف مركز بحوث اقتصاد النقل والذي أصبح يسمى فيما بعد مركز البحوث حول النقل والإمداد عرف الإمداد اللوجستي على أنه "تكنولوجيا التحكم والسيطرة على التدفقات" .

أما جمعية التقييس الفرنسية فقد عرفت الإمداد من خلال خمسة أبعاد متكاملة ومنسقة فيما بينها وتتمثل " في التمويل والشراء ، الإمداد داخل المؤسسة والإمداد الداعم لعمليات الإنتاج ، خدمة ما بعد البيع والإمداد الذي يقوم باسترجاع وإعادة تصنيع المنتجات المنتهية صلاحيتها "³

ونلاحظ أن هذا التعريف عدد أنواع مختلفة للإمداد أو اللوجستيك أهمها كما يلي:

1/ لوجستية الإنتاج أو لوجستية الأعمال ((الإمداد الداعم لعملية الإنتاج)):-

¹ حواس فاتح ، النقل والإمداد ، (مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الإدارة ، جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر 2010م) ، ص 13 lab.univ-batna.dz>bdf>houas-fateh

² ثابت عبد الرحمن إدريس ، مقدمة في إدارة الأعمال اللوجستية ، الإمداد والتوزيع المادي ، (الدار الجامعية الاسكندرية ، مصر 2002م) ، ص 20

³ Gilles pache et thiery sauviage . la logistique – enjeux strategique 3em edition – vuibert- 2004page

المصطلح يستخدم لوصف المهام اللوجستية المتعلقة بالإنتاج كتوريد البضائع الأساسية إلى المصنع كذلك توزيع المنتجات بعد انتهاء تصنيعها ، إضافة إلى ذلك تحرص اللوجستية على توفير تدفق ماهر للبضائع يضمن استمرارية الإنتاج بالشكل الأنسب معتبرين في ذلك التكاليف ومستوى الخدمة وغيرها من الاعتبارات اللوجستية الهامة.

كذلك تهتم اللوجستية بما يعرف بطرق تصميم المصانع الداخلية لتوفير تدفق فعال لكل من العمال ، البضائع ، المعدات ، والمعلومات لتضمن أعلى مستوى من الإنتاجية بأقل التكاليف .

2/ اللوجستية العكسية :

عادة ما يتم تعريف اللوجستيات في اتجاهين الاتجاه الأول يركز على إدارة الموارد التي تغطي كافة الوظائف من الحصول على المادة الخام إلى الانتاج في المصنع أما الاتجاه الثاني فيشمل حركة المنتجات من المصنع إلى العميل النهائي وتأتي اللوجستية العكسية لتضيف اتجاهاً ثالثاً للوجستيات فهي تتعامل مع المناولة والتخزين وحركة المواد التي تتدفق عكسياً من المستهلك إلى المنتج أو المورد وتتضمن عودة الوحدات المعيبة والحاويات أو الصناديق وعوامل التعبئة ويشار أيضاً للوجستيات العكسية باسم لوجستيات المسؤولية البيئية لكونها تساعد على إعادة تصنيع المواد غير المطلوبة بما يسهم في خفض التكاليف¹.

وقد عرف معجم أكسفورد اللغة الانجليزية اللوجستية بأنها ((فرع من العلوم العسكرية تختص بتدبير ونقل والحفاظ على المواد والأفراد والوسائط)).

وفي عام 1991م عرف مجلس إدارة السوقيات - وهي منظمة تجارية أسست في الولايات المتحدة الأمريكية - " بأنها عملية التخطيط والتنفيذ والتحكم بالتدفق والتخزين الضروري المؤثر للبضائع والخدمات والمعلومات المتعلقة من نقطة المنشأ إلى نقطة الاستهلاك من أجل إرضاء متطلبات المستهلك " وبذلك حصرت هذه المنظمة تعريف السوقيات أو ((اللوجستية)) بمجال الأعمال².

¹<http://logistic.3oloum.org/+11-topic> <http://www.marefa.org/index.php>

² مركز المعلومات ، نظرة عامة علي قطاع الخدمات اللوجستية ، مرجع سابق

أما مجلس إدارة اللوجستيات فقد عرف اللوجستيات بأنها " جزء من أنشطة سلسلة الإمداد وهو يغطي عمليات التخطيط ، وسائل التنفيذ ، والرقابة على أنشطة اللوجستيك ، الانسياب الفعال للمواد ، تخزين المواد والمعلومات والبيانات ذات العلاقة من نقطة المنشأ إلى نقطة الاستهلاك لأغراض توليد القناعة لدى الزبائن أو كسب رضاهم"¹.

وهذا التعريف جعل من الأنشطة اللوجستية جزء من سلاسل الإمداد وليس مصطلح مرادف لسلاسل الإمداد ، وسلاسل الإمداد تتكون من جميع المراحل التي تؤدي إلى تلبية متطلبات العميل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ولذلك فهي تشمل ليس فقط المنتج والمورد ولكن أيضا تجار الجملة وتجار التجزئة والمخازن وكذلك الناقلين والعملاء وبالتالي فإن أنشطة سلاسل الإمداد تشمل كل عمليات اللوجستيك وتتضمن أيضاً أنشطة مثل التسويق ، تطوير منتجات جديدة ، المالية وخدمة العميل².

ومما سبق يمكن أن نستخلص تعريف مبسط للوجستيات مضمونه أي أن اللوجستيات هي النشاط الذي يهدف إلى توفير المنتج الصحيح بالكمية الصحيحة في الوقت الصحيح وفي المكان الصحيح إلى المستهلك الصحيح وبالسعر الصحيح³.

ثانيا : تاريخ ظهور مفهوم اللوجستيات :

اولا: اللوجيستك في العلوم العسكريه :

يعود اصل الكلمه كما ذكرنا سابقا الي الاغريغيه القديمه ويعتبر الفيلسوف اليوناني افلاطون هو اول من استعمل كلمه logistxes والتي تعني قبل كل شى ادار وقد استخدم الجيش هذا المصطلح لتحديد الأنشطة التي تمكن من جمع بين عاملين اساسين في ادارته التدفقات وهما المكان والزمان وقد ظهرت الحاجه الي الشؤون الاداريه (اللوجيستيه) في جيوش المصريين القدماء وبلاد الرافدين والفرس واليونان والرومان وعند العرب المسلمين من قيام دولتهم الاولى وذلك لتأمين الغزوات التي كان الرسول(ص) يقودها بنفسه والسريا التي يوكل قيادتها الي

¹ حواس فاتح ، النقل والإمداد ، مرجع سابق ، ص 16

² <http://www.marefa.org/index.php>

³ فاروق محمد ملش ، إدارة اللوجستيات والنقل متعدد الوسائط مفاهيم أساسية ، ص 5

أحد الصحابة الي ان العرب لجأو في عصر الفتوحات وفي مجال الشؤون الاداريه اللوجيستيه الي تكوين ما سمي بالساقه بمعني مؤخره الجيش التي تسيير وتتموضع خلف تراتيب القتال وتضم الحرفيين والمكفين بالطعام والسقايه وجلب التعينات العسكريه والاعتده واصلاح الاسلحة وتقديم الخدمات البيطرية اضافه الي نساء المقاتلين الاتي يقمن بالتضميد وتقديم العون الطبي وإعداد الطعام ، وكثيراً ما كان المقاتلون يتدبرون أمورهم اللوجستيه بأنفسهم ويتبادلون التضميد والإخلاء مع رفقاء السلاح وقد يستفيدون في غذائهم علي المصادر المحليه والتعينات المخصصة لهم وكانت الصفة المدنية تغلب علي الشؤون الإدارية ثم اكتسبت الشؤون الادارية الصفة العسكرية في زمن لاحق خاصة في جيوش عهد النهضة وما بعده وقد أشتهر عن نابليون بونابرت قوله (أن الجيوش تزحف علي بطونها) وأولي التموين وجاهزية العتاد والسلاح وخصوصاً المدفعية والإمداد بالذخيرة والاحلاء والاصلاح والطبابة عناية فائقة ، وفي القرن الرابع قبل الميلاد قام الأسكندر الأكبر بحرق جميع العربات ((شاحنات الطعام)) قبل الشروع في رحلته البحرية حول آسيا وذلك كي لا تعيق تحركات جيشه أيضاً القائد الروماني خوليو قيصر أنشأ وظيفة *logista* حيث يكلف الضابط صاحب هذه الوظيفة بالاهتمام بتحركات الفيالق الرومانية من أجل تنظيم التخييمات الليلية وأنشاء مخازن في المدن المختلفة ، وفي القرن السابع عشر بفرنسا وبالضبط عام 1670م أقترح أحد مستشاري الملك لويس الرابع عشر حل المشاكل الادارية المتزايدة التي ظهرت بالجيش في تلك العصور وكان الاقتراح بعمل رتبة تسمى *merechal general* كانت مسؤولياته عبارة عن التخطيط أختيار المواقع ، تنظيم التنقلات والامداد ، أما سنة 1806م نابليون الأول أنشأ مجموعة عسكرية خاصة بالادارة وهي عبارة عن مجموعات من الحرس الامبراطوري تتألف من الجنازين والجزارين والحرفيين مكفين بضمان تموين الجيوش الخاصة بنابليون (الجيوش المكليه) .

وفي سنة 1836م تم تقسيم الجيش الي خمسة قطاعات . الاستراتيجي ، التكيكي ، اللوجستي ، الهندسي ، التكتيكات الصغيرة ، وفي الحرب العالمية الثانية كان اللوجستك أحد عوامل أنتصار جيوش الحلفاء وقد تم أستخدامه بكثافة أثناء الحرب العالمية الثانية .¹

¹ <http://army.tech.net/forum/index/php2threads/>

وفي العام 1950 بدأ استخدامه في الجيش الفرنسي بهدف تأمين وصول المعدات وفي الوقت الملائم وبأقل تكلفة ممكنة.¹

ثانياً : اللوجستيك في المؤسسة :

في بداية الستينات من القرن الماضي ظهر التفكير اللوجستي بالمؤسسات الصناعية ولكن تطبيقه فعلياً كان في منتصف السبعينات في الولايات المتحدة الأمريكية وأوائل الثمانينات في أوروبا علماً أن اللوجستيون العسكريون المنتهية خدمتهم هم من أصبحوا الممثلون الأوائل للوجستيك المؤسسة بالإضافة الي الباحثين في مجال العلوم الادارية مثل بالوم أو غيره ، فالفكر اللوجستي المدني وضع بالتوازي مع التفكير اللوجستي العسكري وذلك باختلاف الغايات والأهداف ولكن المشاكل الأساسية تبقى نفسها ، فيرى بعض الخبراء أن تاريخ مصطلح اللوجستية في المؤسسة يرجع الي عام 1901م حيث أجريت دراسة بالوم .أ حول التكاليف والعوامل التي تؤثر في توزيع منتجات المزارع وهو ما أعتبر أول دراسة في اتجاه ما يعرف الآن باللوستيك ، أما أول الكتابات التي ركزت علي جعل الجوانب اللوجستية ضمن عملية التسويق خاصة في الجانب المادي من العمليات ما قام به كلارك سنة 1922م .

وهناك عدد من الكتابات تحدثت عن دور اللوجستيك في النظام الفرعي للتوزيع المادي مع تطبيق الأساليب الرياضية ، وفي العام 1972م ظهرت كتابات تقترح نهجاً لمختلف تقنيات إدارة المخزون والتنبؤ بها وتصميم شبكات التوزيع المادي ، أما عام 1973م جعل هسكت اللوجستيك كمجال إداري متكامل يواجه الرهانات الإستراتيجية والمشاكل التنظيمية .

أما بورتر عام 1980م حدده كميزة تنافسية ممكنة للشركات وذلك من خلال سلسلة القيمة وهناك الكثير من الكتابات لتطور الفكر اللوجستي² .

¹ نهال مصطفى فريد وآخرون ، مقدمة في إدارة اللوجستيات ، (الاسكندرية قسم ادارة الاعمال 2008م) ص 13 .

² حواس فاتح ، النقل والإمداد ، مرجع سابق ص 7 .

التطور التاريخي للمفهوم المتكامل للوجستيات :

علي الرغم من إعتراف العديد من الباحثين والكتاب بأهمية نشاط اللوجستيات بالنسبة لكل من وظيفتي الإنتاج والتسويق إلا أنه حتي الخمسينات من القرن السابق لم ينظر الي الإدارة اللوجستية كوظيفة متكاملة ، وقد تطور مفهوم اللوجستيات خلال مجموعة من المراحل الزمنية نناقشها فيما يلي :-

المرحلة الأولى : ما بين 1956 – 1965م

بدأ مفهوم اللوجستيات كنشاط متكامل في الظهور ويرجع ذلك لاسباب الآتية :-

1. **الخبرات العسكرية :** لقد ظهر مفهوم اللوجستيك أساساً في المنظمات العسكرية وبصفة خاصة خلال الحرب العالمية الثانية التي شهدت أكبر وأدق عمليات اللوجستيك العسكري تم خلالها نقل الآلاف من المعدات والأفراد والأغذية .¹

2. تطور مفهوم التحليل الكلي لعناصر التكلفة :

يقوم هذا المفهوم علي تحليل عناصر تكاليف الأنشطة المرتبطة مع بعضها البعض ودراسة مفهوم تخفيض التكاليف المختلفة بما يؤدي في النهاية للوصول الي أقل تكلفة إجمالية ممكنة ، وقد أظهرت العديد من الدراسات التي تمت خلال هذه الفترة إمكانية تخفيض أجمالي تكاليف اللوجستيات حتى لو تميزت بعض التكاليف الفرعية بالارتفاع (تكاليف النقل علي سبيل المثال) لأن التكاليف الأخرى المرتبطة بها تتميز بالانخفاض في هذه الحالة (تكلفة التخزين) وقد ساعد التحليل الكلي لعناصر التكلفة علي تقديم أسلوب علمي لتقسيم بدائل مزج أنشطة اللوجستيات المختلفة .²

3. **تطور مدخل النظم :-** يقوم مدخل النظم علي أظهار أهمية العلاقات ما بين مجموعة من العناصر التي تكون النظام المتكامل (المنشأة في هذه الحالة) وينقسم هذا النظام الكلي - وفقاً لمدخل النظم - الي مجموعة من الأنظمة الفرعية (مثل نظام التسويق ونظام التمويل) التي

¹ محمد عبد العليم صابر ، إدارة اللوجستيات ، (دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية 2008م) ، ص 18 .

² نهال فريد ، جلال ابراهيم العبد ، ادارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 23

تعمل مع بعضها البعض لتحقيق أهداف النظام الكلي ، وقد ساعد مدخل تطور النظم علي تقديم إطار تحليلي لدراسة أنشطة اللوجستيات ، ويرجع ذلك الي أن مدخل النظم لا يعتمد علي التخصص كأساس لتكوين الوظائف وبالتالي الوحدات الادارية أو الأنظمة الفرعية القوية ، ووفقاً لمدخل النظم فإن النظم المتكاملة تؤدي الي مستويات أداء أعلى من تلك النظم التي تشمل أنشطة غير مترابطة ولكنها ذات طبيعة واحدة ولقد ساهم هذا المدخل بشكل مباشر في حصر مختلف الأنشطة المرتبطة بعملية تدفق المواد والأجزاء والمنتجات المتاحة من والي المنظمة ووضعتها داخل إطار إداري وهو الاطار الخاص بإدارة اللوجستيات .¹

4. تغير أنماط المستهلك :

أصبح المستهلكون يطالبون بنوعيات متعددة من السلع وذلك مروراً من السلع الغذائية وحتى السيارات ، هذا أدى الي زيادة عدد المنتجات البديلة لخدمة نفس الطلب وبالتالي زيادة حجم المخزون .²

5. الاهتمام بالخدمة المقدمة للمستهلك :

أدى هذا الاهتمام الي اتجاه رجال التسويق والانتاج نحو نظام اللوجستيات لتقديم أفضل مستوى للخدمة وبأقل تكلفة إجمالية .

6. الأهتمام بتنظيم قنوات التوزيع :

انتشرت دراسات أهتمت بقنوات التوزيع وما يرتبط بها من اعتبارات خاصة بالوقت والمكان ودرجة الخطر ، وساعدت هذه الدراسات علي أظهر أهمية توحيد وتجميع الجهود المرتبطة بتدفق السلع المختلفة سواء الواردة للمنشأة أو الصادرة منها بما يمكن من استخدام نفس قنوات التوزيع وبالتالي القضاء علي عملية إزدواج الجهود وما يترتب عليها من زيادة التكاليف .

¹ نهال فريد ، جلال ابراهيم ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 24 .

² محمد عبد العليم صابر ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 17 .

المرحلة الثانية – فترة الاختيار : ما بين 1965-1970م

كانت بمثابة اختيار للمفاهيم الأساسية المرتبطة بهذا النشاط حيث تركز أهتمام الدراسات علي تقدير الفوائد التي يمكن التوصل اليها في مجالات التشغيل كنتيجة لتطور المفهوم المتكامل للوجستيات والذي بدأت عدة شركات للايمان به ، وقد ظهرت إدارة التوزيع المادي كنشاط مشتق من الانتاج والتصنيع ولكنه مرتبط أيضاً بمجال اللوجستيات .

المرحلة الثالثة فترة ظهور أولويات جديدة :-

تميزت هذه الفترة وهي فترة السبعينات من القرن العشرين بعدم أستقرار الظروف الاقتصادية علي مستوى العالم ككل ، فقد ظهرت مشاكل نقص مصادر الطاقة وأرتفاع أسعارها مما أدى الي أرتفاع اسعار العديد من المواد والمنتجات المصنوعة وقد أدى ذلك الي مسؤوليات جديدة علي إدارة اللوجستيات التي أصبحت مطالبة أن تعمل علي توفير احتياجات المنشآت بأقل تكلفة ممكنة من ناحية كما أصبحت مطالبة أيضاً بالاقتصاد في استخدام الطاقة ، ولقد شهدت هذه الفترة نتيجة لما سبق تغييراً في الأهداف والأولويات التي كانت المنشأة تسعى لتحقيقها وترتب علي ذلك ظهور أساليب حديثة في إدارة المواد وتمثلت في الاتجاه نحو الارتباطات طويلة الأجل والتخطيط المسبق بدلاً من أتباع سياسة رد الفعل . ومن أهم التطورات التي شهدتها هذه الفترة تحديد مواقع ادارة اللوجستيات داخل الهياكل التنظيمية للعديد من الشركات الخاصة والعامة والتي أقتنعت بأن هذا المفهوم الحديث في الإدارة يساهم بشكل فعال في تحقيق أهداف المنظمة .

المرحلة الرابعة – مرحلة تكامل أنشطة اللوجستيات :

تهتم الدراسات الخاصة بموضوع اللوجستيات في الوقت الحالي بتنمية نظام موحد يضمن كفاءة التخزين وفعالية تدفق المخزون من مصادر التوريد وخلال أنظمة التشغيل نحو مصادر التوزيع حتي يصل الي المستهلك ، كما تهتم أيضاً بدراسة سلاسل التوريد .

أن الادارة المتكاملة لنشاط اللوجستيات أصبحت من الأساليب الادارية الشائعة الاستخدام وذلك للاسباب الآتية :¹

¹ نهال فريد جلال ابراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ، ص ص 25-27 .

1. من أول الاسباب التي تبرر دمج أنشطة التوزيع المادي مع أنشطة إدارة المواد ، ارتفاع درجة التداخل بينهما ، وأتباع نظام واحد لتخزين وتحريك المواد والمنتجات في المنشأة يساعد علي تقليل الجهود وتخفيض التكاليف ورفع كفاءة التشغيل ويرجع ذلك الي تكامل كل من التوزيع المادي والتوريد يقلل من اذدواجية العمالية والتسهيلات اللازمة لإنجاز كلا النشاطين.

2. أن متطلبات الرقابة علي كل من عملية التوزيع وعملية التوريد واحدة كما أن عناصر التنسيق والاتصال بين الأنشطة المكونة لكل منهما واحدة وهذا السبب من الأسباب المؤيدة لتكامل وإندماج وظيفتي التوزيع والتوريد .

3. أن إدارة اللوجستيات بشكل متكامل كنظام متداخل من الوظائف يساعد علي الربط بين نشاط الانتاج ونشاط التسويق ويرجع ذلك الي أن عملية التصنيع تعتمد في معظم الحالات علي أنتاج مجموعة متنوعة من السلع توقعاً لحجم معين المبيعات ويمكن من خلال نظام اللوجستيات المتكامل التنسيق بين أهداف الإنتاج وأهداف التسويق .

4. النظام المتكامل للوجستيات : مما سبق يبين لنا أن هناك تداخلاً كبيراً فيما بين نشاط ادارة المواد (التوريد) ونشاط التوزيع المادي فإن دمج هذين النشاطين داخل إطار أو نظام موحد ساعد علي تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بإدارة تدفق أنواع المواد والأجزاء والمنتجات التامة الخاصة بالمنشأة.¹

يعتبر نشاط اللوجستيات ((الامداد)) من الأنشطة التي لم يتم الاهتمام بها الا حديثاً فحتي سنوات قليلة لم يكن هذا النشاط بشكله الحالي وبمفهومه المتكامل معروفاً سواء علي المستوى الأكاديمي أو علي مستوى دنيا الأعمال ، وقد زاد الاهتمام بهذا النشاط في السنوات الحالية ويرجع ذلك الي تاريخ الصناعة والأعمال في البلاد الصناعية مثل الولايات المتحدة الأمريكية²

ويلخص تطور الأنشطة اللوجستية بأنها بدأت بمفهوم التوزيع العيني ثم تطورت الي ادارة المواد ثم تحولت الي لوجستيات متكاملة تضم كل من ادارة المواد والتتي أصبحت تعرف باللوجستيات الداخلية والتوزيع العيني تحت مسمى اللوجستيات الخارجية فضلاً عن المناولة

¹ محمد عبده حافظ ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 29-31 .

² تقيده علي هلال ، ادارة المواد والإمداد ، (الدولية للإنتاج الإعلامي ، الإسكندرية) ، ص35.

الداخلية ولم يقف الأمر عند هذا الحد بل تطورت اللوجستيات الي سلسلة الأمداد التي تطورت بدورها لتكون سلسلة كونية للإمداد والتي أبتدعتها الشركات المتعددة الجنسيات ، ثم تطور الأمر الي أن تم إيجاد أطراف خارجية أخرى مستقلة متخصصة في تنفيذ الأنشطة اللوجستية بدلاً عن المنشأة.¹

ثالثاً : وظيفة اللوجستيات وعلاقتها بالوظائف الأخرى في المؤسسة :

يؤدي المفهوم الشامل للوجستيات الي أمتداد الأنشطة المكونة لهذا المفهوم من بداية طلب توريد المواد وحتى وصول المنتجات تامة الصنع الي المستهلك النهائي وبالتالي تداخل أنشطة اللوجستيات مع أنشطة الادارات الأخرى وفيما يلي عرض لعلاقة ادارة اللوجستيات بباقي ادارات المنشأة : 2

أولاً : علاقة ادارة اللوجستيات بإدارة الانتاج :

من أولويات ادارة الانتاج خدمة مصالح الانتاج وذلك بتوفير احتياجاتها من مستلزمات الانتاج بالشكل الذي لا يعطلها أو يتسبب في تعقيد مهمتها وهذا يتطلب التعاون المستمر بينهما ويتضمن قبل كل شيء التبادل التام في المعلومات والبيانات فعلي إدارة الانتاج أن تمت إدارة اللوجستيات بالمعلومات عن :³

1. خطط وبرامج الانتاج بدقة وتخطرهما بكل التغييرات التي تطرأ علي هذه الخطط
2. عدم كفاءة بعض أنواع المواد في العملية الانتاجية .
3. تحديد مواعيد الحاجة الي هذه المستلزمات علي أسس واقعية حتي يمكن لإدارة اللوجستيات تخطيط برامجها للشراء والنقل والتخزين طبقاً لهذه المواعيد وأيضاً للكميات المطلوبة .

¹ نبيل حاجي حافي ، ادارة اللوجستيات ، <http://www.m.ahewar.org/s>

² محمد عبد حافظ ، أدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ، ص 15 .

³ سمية زكي قرياص ، وعبد الغفار حنفي ، الإدارة الحديثة في ادارة الإمداد والمخزون ، (الدار الجامعية 2004م) ، ص 26 .

4. توفير البيانات المرتدة عن كفاءة الأداء ، من حيث مطابقة المواد والمستلزمات للمواصفات والمقاييس المطلوبة ، ومدى موافقتها لأساليب وطرق الإنتاج وعمليات التشغيل¹.

أما إدارة اللوجستيات عليها أن تمد إدارة الإنتاج بالمعلومات الآتية :2

1. مواعيد ورود الطلبات وأحتمالات التأخير حتي تتمكن إدارة الإنتاج من أخذ هذا العنصر في الاعتبار عند وضع خطط الإنتاج وجدولة هذا الإنتاج .
2. التطور التكنولوجي والفني في صناعة المواد والمستلزمات التي تحتاج إليها العملية الانتاجية مما يتيح لإدارة الإنتاج تعديل وتطوير أساليب الإنتاج بما يتماشى مع هذه التطورات .
3. المواد والخامات البديلة أو الجديدة التي تظهر في الأسواق لتتمكن إدارة الإنتاج أن تختار البديل الأفضل من حيث كفاءة العملية الانتاجية والتكلفة المنخفضة .

ثانياً : علاقة إدارة اللوجستيات بأدارة التسويق :

في ظل الظروف الراهنة نجد أن مشروعات الأعمال تسير وفق فلسفة تحكمها الاعتبارات التسويقية ومعني ذلك أن غزو الأسواق وعقد صفقات رابحة يمثل الأهداف التي يجب الإلتزام بها لضمان البقاء والأستمرارية ، لذلك أصبح من الواجب أن تعمل جميع وظائف المؤسسة (تسويق ، إنتاج ، إمداد ...) بشكل متكامل نحو تحقيق أكبر عدد ممكن من الصفقات المربحة مع العملاء .

أن المفهوم التسويقي يركز الاهتمام علي احتياجات المستهلكين بدلاً من التركيز علي المنتجات أي أنه من الضروري دراسة السوق وذلك لتحقيق نوعية المنتجات التي يرغب فيها المستهلكون ومعنى ذلك أن الأساس الفلسفي الذي تقوم عليه وظيفة التسويق هو نفسه الذي تقوم عليه وظيفة اللوجستيات وهو خدمة العملاء وأشباع احتياجاتهم³. وتخص إدارة التسويق بتخطيط وتنفيذ مضمون المنتج سواء كان سلعة أو خدمة أو فكرة وتسعيه والترويج له وتوزيعه من أجل

¹ محمد عبد حافظ ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ، ص 17 .

² تقيده علي هلال ، إدارة الموارد والإمداد ، مرجع سابق ، ص 17 .

³ نهال فريد مصطفى ، جلال العبد ، إدارة اللوجستيات ، ص 58 .

عمليات تبادل مع المجموعات المستهدفة ضمن أسواق المؤسسة وذلك بغرض تحقيق أهداف كل من الأفراد والمؤسسات .¹ ، وتؤثر أنشطة اللوجستيات علي أنشطة التسويق من خلال :2

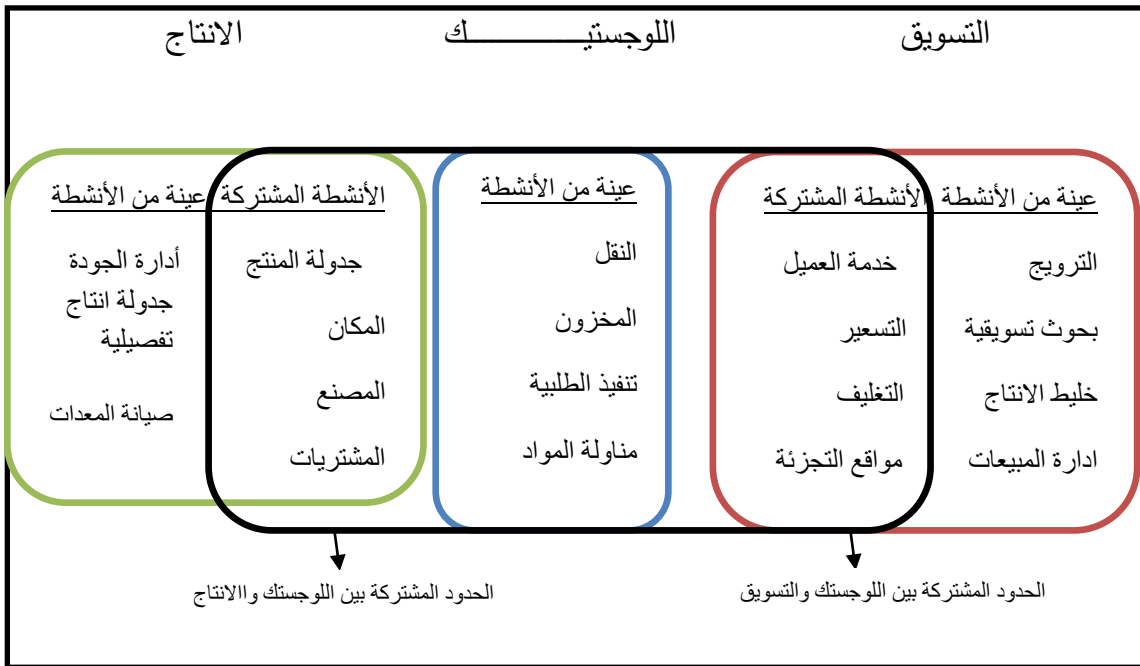
1.توقيت وأماكن إتاحة المنتج للعميل 2. جودة المنتج وتكلفة سعر المنتج 3. التعبئة والتغليف وفق رغبات وأذواق العملاء 4. رضا العميل علي الخدمات التي تقدمها له المنظمة .

كما أن إدارة التسويق تمد إدارة اللوجستيك بالمعلومات الآتية :

1. قيمة المبيعات الحالية والمتوقعة وأيضاً خطط التسويق المختلفة 2. المعلومات عن العملاء .
3. بحوث التسويق تساعد في تنمية معلومات الشراء عند اتخاذ قرارات الشراء .

شكل رقم (2-1-9)

علاقة اللوجستيك بالانتاج والتسويق



المصدر رونالد أنش بالو ، إدارة اللوجستيات تخطيط تنظيم ورقابة سلسلة الإمداد ، ترجمة تركي إبراهيم سلطان ، أسامة أحمد مسلم ، دار المريخ للنشر ص 43 .

¹ تفيد علي هلال ، إدارة الموارد والإمداد ، مرجع سابق ص 25 .
² مصطفى محمود أبو بكر ، المرجع في وظيفة الإحتياجات وإدارة الأنشطة اللوجستية في المنظمات ، (الدار الجامعية للنشر 2004م) ، ص 26 .

ومن الشكل اعلاه نلاحظ أن اللوجستيك يشترك مع التسويق في أنشطة خدمة العميل ، التسعير ، التغليف ، مواقع التجزئة ، أما بالنسبة للنشاطات المشتركة بين اللوجستيك والانتاج فهي جدولة المنتج ، المكان ، المصنع ، المشتريات .

ثالثاً : علاقة إدارة اللوجستيات بالأدارة المالية :

أن أي نشاط في المؤسسات لا بد وأن يتعامل مع الادارة المالية وينسق أنشطته وفق موارد وخطط هذه الادارة ، لذلك يجب التنسيق الدائم بين ادارة الإمداد والإدارة المالية حتي تكون إدارة الإمداد علي علم تام بالمواد المتاحة التي يتم تخصيصها للإنفاق علي الأنشطة المختلفة لها ، أما الإدارة المالية يجب أن تتحصل علي معلومات عن أنشطة إدارة الإمداد والنفقات المطلوبة لهذه الأنشطة حتى يمكن أخذ هذه الإحتياجات في الاعتبار عند وضع الخطط المالية المتعلقة بالمصروفات والإيرادات وتخطيط الأرباح .¹

رابعاً : علاقة اللوجستيك بالجوانب التنظيمية والإدارية والموارد البشرية :

أن الموارد البشرية تعتبر مهمة جداً حيث أن العمالة الماهرة ضرورية بالنسبة لإدارة اللوجستيك ، كما أن الشكل التنظيمي يلعب دوراً هاماً في تحقيق أهداف المنظمة ووظائفها ومنها اللوجستيك وتكمن هذه العلاقة في :²

1. نوع وشكل الهيكل التنظيمي للمنظمة .
2. الأختصاصات والعلاقات التنظيمية والإدارية ومستويات الهيكل التنظيمي للمنظمة .
3. نوع الوحدات التنظيمية المعاونة ومستواها الإداري في الهيكل التنظيمي مثل خدمة الموردين وغيرها .
4. أنظمة الاتصالات الإدارية داخل المنظمة .
5. يعتمد اللوجستيك علي موارد بشرية ذات مهارة عالية .
6. أسس ومعايير وأدوات قياس كفاءة وفعالية الأنشطة الرئيسية في المنظمة .

¹ تفيد علي هلال ،أدارة الموارد والإمداد ، مرجع سابق ص 17 .

² مصطفى محمود أبو بكر ، المرجع في وظيفة الإحتياجات وأدارة الأنشطة اللوجستية في المنظمات ، مرجع سابق ، ص 27 .

خامساً : اللوجستية والجودة الشاملة :-

يعتبر العامل الأساسي لتقييم أداء المنظمة هو جودة منتجاتها والاتجاه العالمي حالياً هو أستطلاع توقع المستهلك من زاوية الجودة ويصاحب ذلك الاتجاه نحو التحسين المستمر للجودة أساس لزيادة حصة المؤسسة في الأسواق ولذلك ظهرت لنا علي المستوى العالمي مواصفات ومقاييس للجودة أطلق عليها سلسلة (الأيزو) (ISO) وتعتبر عن مجموعة من المواصفات الادارية وليست الفنية التي تضعها الادارة وتختص بنشاط معين وهي بمثابة آلية تؤدي الي تحسين الأداء المنتظم ، وإذا كانت المواصفات القياسية الأيزو تتناول الجانب الاداري في الانتاج فإن الجودة الشاملة تتناول الجانب الفني له ، وبهذا يصبح الأيزو أداة من أدوات الجودة الشاملة وتعرف الجودة حسب معهد الجودة الفدرالي (القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مره ، مع الاعتماد علي تقييم المستهلك في معرفة تحسين الأداء)¹

وبالتالي هي عبارة عن المواصفات الفنية التي يشتمل عليها المنتج فتجعله قادراً علي أشباع الحاجات ، أو هي الأستخدام الكفاء للشيء أو خلو الشيء من عيوب بحيث يطالبك متطلبات العمل ومعيار الجودة الشاملة هو (ألا خطأ) ومقياسها التكلفة وهدفها خفض التكلفة الانتاجية وتلبية حاجات المستهلك وتحقيق الميزة التنافسية في الأسواق العالمية ولو نظرنا الي طبيعة العلاقة بين اللوجستيك ونظام الجودة الشاملة لرأينا أن العلاقة بينهما علاقة وثيقة بل هي علاقة عضوية إذ يرتبطان ببعضهما البعض ارتباط السبب بالنتيجة والدليل علي ذلك الأتي :²

1. كل من أمداد اللوجستيك ونظام الجودة الشاملة يتغلغل في كافة مراحل الانتاج والتوزيع فأنشطة الإمداد تغطي كافة المراحل ، ابتداءً من الحصول علي المادة الخام وأنتهاءً بوصول المنتج الي المستهلك وأما الجودة الشاملة فإن الشمول للصيق لهذا النظام يعني شموله لكل مراحل الانتاج والتوزيع .
2. أن الإمداد اللوجستي يهدف الي توفير الأشياء المناسبة في الوقت المناسب ، في المكان المناسب وبالسعر المناسب وتوفير الأشياء يعني توفير الأشياء المقبولة فنيا لدي

¹ فريد عبد الفتاح زين الدين ، التخطيط ومراقبة الانتاج ، مدخل ادارة الجودة ، (دار الكتب للنشر ، 1997م) ، ص533 .

² عبيد علي أحمد الحجازي ، اللوجستيك كبديل للميزة النسبية ، (دار المعارف للنشر ، الإسكندرية 2000 م) ، ص 36 .

المستهلك أي المطابقة للمواصفات القياسية العالمية وبالتالي خاضعة لنظام الجودة الشاملة

ومما سبق تلاحظ الباحثة ان النشاط اللوجستى نشاط قديم وحديث فى نفس الوقت ، الا انها من الناحية التطبيقية فى المجال الاداري ما زالت لم تلقى الاهتمام الكامل وخاصة فى الدول النامية ، بالرغم من دورها وتأثيرها الكبير على تكاليف المنشآت واهدافها حيث تتداخل ضمن ادارات فعالة داخل المنشآت ، ورغم ذلك نادرا ما تحظى بوجود ادارة مستقلة .

المبحث الثاني

أهمية وأهداف وأنواع اللوجستيات

أولاً: أهمية اللوجستيات :

إن الاهتمام الجاد بالأعمال اللوجستية في منظمات الأعمال لم يظهر إلا في منتصف الخمسينات وبداية الستينات ، وذلك عندما بدأت تكلفته في التضخم بشكل ملحوظ ، وعندما أيقنت الإدارة في هذه المنظمات أن الطريق نحو تدعيم المراكز التنافسي والميزة التنافسية وزيادة الأرباح إنما يبدأ من خدمة العملاء ، وخفض التكاليف بدأت بتطبيق قواعد الإدارة اللوجستية وربما يرجع الاهمال في الاهتمام بالأعمال اللوجستية إلى¹.

1. تجاهل دور الأعمال اللوجستية كأحد المصادر التي يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أرباح إضافية .

2 . عدم توافر البيانات الكافية أو الدقيقة للإدارة العليا عن تكلفة الأنشطة اللوجستية في المنظمة.

3. نشأت الأنشطة اللوجستية بين وظائف المنظمة الرئيسية مثل الانتاج والتسويق وقد أجريت العديد من الدراسات وذلك لتحديد تكاليف الأعمال اللوجستية ونسبتها إلى المنظمة أو إلى الاقتصاد وتشير الاحصاءات إلى أن 19% من الثروة القومية في الولايات المتحدة الأمريكية تستثمر في الأنشطة اللوجستية ، علماً بأن هذه الأنشطة توظف حوالي 13% من قوة العمل هناك ، كما تشير الاحصاءات إلى أن تكاليف لوجستيات النقل وحدها تبلغ حوالي 10.5% من الانتاج العالمي ، وأوضحت بعض الدراسات الأمريكية أنه في حالة استئثار الانتاج بتكلفة قدرها 45% من ثمن السلعة ، فإن عملية التوزيع الطبيعي ((وهو احد الأنشطة اللوجستية المهمة)) تستأثر بما نسبته 15% من ثمن السلعة وهو ما يعادل ثلث تكلفة الانتاج².

¹ محمد عبد الفتاح العشماوي ، الاتجاهات المعاصرة في إدارة الأنشطة اللوجستية ، (منتدى المحاسبين العرب بالرباط www.aliahmedali.com)

² عبيد علي أحمد الحجازي ، اللوجستيك كبديل للميزة النسبية ، مرجع سبق ذكره ، ص 18

وقد وجهت الإدارة اهتمامها إلى تخفيض تكاليف الإنتاج ، وذلك من بداية الثورة الصناعية ، ولكن في السنوات الأخيرة أصبح من الصعب تخفيض تكاليف الإنتاج ومن ثم توجهت الأنظمة إلى أنشطة التوزيع المادي حيث يوجد المجال لخفض مزيد من التكلفة ، ولا شك أن مقدرة المشروع على تخفيض تكاليف التوزيع المادي تكون أكبر من مقدرته على زيادة المبيعات خاصة وأن المتغيرات المتحكمة في زيادة المبيعات تقع معظمها في خارج نطاق سيطرة الإدارة حيث ترتبط بالسوق وظروف المنافسة والظروف البيئية العامة وذلك بعكس الحال لأنشطة التوزيع المادي¹.

وقد بدأت الإدارة تعطي اهتمام متزايد لنشاط اللوجستيات لعدة أسباب وهي² :

1. اعتبارات التكلفة العالية :

كما ذكرنا تمثل تكلفة الأعمال اللوجستية نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف بالنسبة لجميع منظمات الأعمال على مستوى العالم ، في حين بلغت 50-60% من إجمالي تكاليف التشغيل على مستوى المنظمة ، كما أظهرت الاحصاءات خلال العقدين الماضيين أن الدول المتقدمة استطاعت خفض التكلفة اللوجستية من 15% من إجمالي مبيعاتها عام 1987م إلى 7% عام 2008م في حين أنها ما زالت في حدود 30% بالنسبة للدول النامية وهي نسبة مرتفعة جداً مقارنة مع مثيلاتها في الدول المتقدمة .

2. اللوجستية مهمة للاستراتيجية ((استراتيجية التمايز)) :

تبذل الشركات وقتاً طويلاً وجهداً كبيراً في سبيل إيجاد السبل التي يمكن أن تميز منتجاتها عن غيرها من المنافسين ، أي أن إستراتيجية التمايز وخاصة في التكلفة تتوقف إلى حد كبير على الأداء الجيد للأعمال اللوجستية من حيث التكلفة وخدمة العملاء ، فالشركات التي نجحت في إدراك التميز في الخدمة تكون قادرة على بناء ميزة تفضيلية مقارنة بالشركات

¹ ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد ، الإدارة الاستراتيجية للشراء والإمداد ، (الدار الجامعية 2009م) ، ص 340
² د. عدنان إبراهيم أبو حسين ، الأنشطة اللوجستية آثارها الاقتصادية،(جريدة الوطن، الرابط

<http://pulpit.alwatanvoice.com/content/print/189832.html>

المنافسة لها وتساعد المنظمة على التوسع في السوق وزيادة حصتها السوقية وربحية المنظمة ، ويتوقف ذلك على¹ :

1. فهم المديرين التنفيذيين لأهداف ومهام التوزيع المادي للمنظمة .
2. المقدرة على تصميم نظام فعال للتوزيع المادي يمكن أن يساعد في تحقيق هذه الأهداف.
3. طول خطوط الإمداد والتوزيع :

إن الإتجاه نحو العولمة في الصناعة وكذلك الاهتمام بالتسويق الدولي أصبح يعتمد على حد كبير على الأداء اللوجستي لذا تزايد الاهتمام بالأنشطة اللوجستية داخل كل منظمة أعمال وخاصة تلك الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات كبيرة الحجم التي لا يقتصر انتاجها على الأسواق المحلية وذلك بسبب تكلفة خطوط الإمداد والتوزيع الطويلة².

4. اللوجستيك يضيف قيمة ذات دلالة للعميل :

مما لاشك فيه أن أي سلعة أو خدمة تتمتع بقيمة قليلة عندما لا تكون متاحة للعملاء المحتملين في الوقت والمكان المناسبين ، ولكن عندما تبذل المنظمة جهوداً متميزة في سبيل توفير هذه المنتجات أو الخدمة لعملائها الحاليين أو المحتملين في الوقت والمكان المناسبين من خلال تجهيز الطلبات والمعلومات والتخزين والنقل وغيرها فإن ذلك سوف يزيد من القيمة المضافة إلى هذه الخدمة بالنسبة للعملاء ، فرضى العميل يتوقف بصفة أساسية على الاطمئنان على توفير المنتجات من خلال انسيابها وتدققها بواسطة الأنشطة اللوجستية المختلفة³.

5. تزايد رغبة العملاء في الحصول على استجابة سريعة ومناسبة :

أدى الإقبال على استعمال الانترنت ، البريد الإلكتروني ، وانتشار ماكينات الصرف الآلي للنقدية ، ونجاح سلاسل مطاعم الأكل السريع إلى جعل العملاء يتوقعون الحصول على رغباتهم واحتياجاتهم من السلع والخدمات في أقصر وقت ممكن إضافة إلى ذلك فإن تطور

¹ ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد ، الإدارة الاستراتيجية للشراء والإمداد ، مرجع سابق، ص 346 .

² ثابت عبد الرحمن إدريس ، مقدمة في إدارة الأعمال اللوجستية ، مرجع سابق ، ص 29 .

³ ثابت عبد الرحمن إدريس ، المرجع السابق ص 30

أنظمة ومعلومات وعمليات التصنيع الآلي ساعد المنظمات على اتباع ما يعرف بالانتاج والتسويق ذو الحجم الكبير وبالتالي مثلت الأنشطة اللوجستية أهمية خاصة تجسدت في تسهيل الاستجابة السريعة للعملاء في السوق من خلال السرعة في توفير السلع والخدمات التي تتفق مع رغباتهم واحتياجاتهم التي تعتمد بشكل كبير على تدفق المعلومات والتعبئة والنقل والتخزين وغيرها¹.

مما سبق نلاحظ أن وظيفة اللوجستيات تعمل على تلبية حاجات الزبائن من المنتجات وتلعب دوراً هاماً ومحوري في قدرة المنظمة في تطبيق المفهوم التسويقي وخاصة في تكامل جهود وأنشطة المنظمة لخدمة حاجات ورغبات المستهلك وذلك للآتي²:

1/ مساهمة أنشطة الإمداد والتوزيع في خلق المنفعة المكانية والزمنية :

يقوم النشاط الإنتاجي مع النشاط التسويقي بخلق المنفعة الشكلية لتحويل المواد الخام أو الأجزاء نصف المصنعة إلى سلع تامة الصنع ولكن تلك المنفعة لا تعني شيء للمستهلك إلا إذا تم توفيرها في الوقت المناسب وفي المكان المناسب وبالظروف المناسبة لامتلاكها والحصول عليها (منفعة الحياة) .

وعلى الرغم من مسئولية النشاط التسويقي على خلق تلك المنافع الثلاثة الأخيرة إلا أنه بظهور مفهوم الإمداد أو التوزيع أصبح النشاط التسويقي أكثر قدرة في خلق المنفعة الزمنية ((التوفير في الوقت المناسب)) والمنفعة المكانية ((التوفير في المكان المناسب)) من خلال الرقابة والسيطرة على كافة الأنشطة التي تتم على السلعة في مراحلها الأولى ومن ثم الكفاءة في التنسيق بينهما والعمل على تخفيض التكاليف المرتبطة بها دون الإخلال بمستوى خدمة المستهلك المرغوب .

2/ تحسين فعالية قرارات المزيج التسويقي :

¹ د. عدنان إبراهيم أبو حسين ، الأنشطة اللوجستية وأثارها الاقتصادية ، مرجع سابق .

² محمد أحمد حسان ، إدارة الإمداد والتوزيع ، (الدار الجامعية) ، ص ص، 16 – 21

يتطلب المزيج التسويقي اتخاذ قرارات تقع في أربعة مجموعات رئيسية هي المنتج ، والتوزيع ، الترويج ، والسعر والذي يطلق عليه المزيج التسويقي وكل مجموعة من المجموعات الأربعة تحتوي على العديد من القرارات المرتبطة بها والتي ينبغي على مدير التسويق القيام بتخصيص موارد المنظمة عليها بطريقة فعّالة تضمن مستوى خدمة مرغوبة للمستهلك بهدف تعظيم ربحية الشركة في الأجل الطويل ، فإن ذلك الهدف يتوقف بدرجة كبيرة على مفهوم الامداد والتوزيع فهو الوحيد القادر على تدنية التكاليف الكلية لأداء النشاط التسويقي ، حيث تطبيق المنظمة لمفهوم الامداد والتوزيع يمكنها من تحديد ماهية البدائل المختلفة لتقديم مستوى الخدمة المطلوب تقديمه للمستهلك وأيضاً تحديد مقدار التكلفة التي ينطوي عليها كل بديل ، ومن ثم إجراء الاختبارات بين تلك البدائل لاختيار البديل المثالي .

3/ مساعدة المنظمة على امتلاك الميزة التنافسية المتواصلة :

بدأ علماء الإدارة في الآونة الأخيرة بتوجيه اهتمامهم بكيفية قيام المنظمة بتعظيم قيمة منتجاتها وخدماتها لعملائها بصورة مستمرة وبطريقة أفضل من المنافسين ، فقد أصبح من الواضح أمام منظمات الأعمال اليوم أنه في حالة المنافسة الشديدة التي تتميز بها الأسواق لا يمكن اعتمادهم على جودة أو خصائص المنتج فقط كوسيلة لجذب العملاء أو الاحتفاظ بهم . ولكن على المنظمة تنمية قدراتها وإمكانياتها لتمييز خدماتها ومنتجاتها في ذهن عملائها بصورة مستمرة وذلك بتحويل تركيز المنظمة من ماهية خصائص المنتج التي تقوم بتقديمه إلى ماهية طبيعة العميل التي تقوم بخدمته ولذا فمعيار نجاح المنظمة الآن هو كيفية تمييز منتجاتها وخدماتها في ذهن عملائها وبتكلفة وبأسعار أقل من المنافسين .

ومما سبق ذكره نستخلص أن أهمية اللوجستيات تتمثل في¹:

1/ اللوجستيات تعتبر محرك التكلفة الرئيسي في المؤسسة ، حيث أن الجهات القائمة على إدارتها مسئولة عن انفاق حجم كبير جداً من اجمالي إيرادات المبيعات تقريباً ، الأمر الذي يوضح أهمية وخطورة الدور الذي تقوم به اللوجستيات .

¹ طارق محمد بدر ، فتحي محمد إبراهيم ، الأنشطة اللوجستية والسمات الشخصية ، (دار الوفاء للطباعة والنشر ، مصر الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2013م) ، ص 5

2/ اللوجستيات هي المسؤولة عن إضافة المنفعة المكانية حيث تجعل الخدمة متاحة في مكانها المناسب وهي أيضا المسؤولة عن إضافة المنفعة الزمنية وذلك بجعل الخدمة متاحة في الوقت المناسب ، أي أن المنفعة الزمنية والمكانية يجب أن تحقق في ذات الوقت لخلق القيمة ، وخلق القيمة للعملاء يجب أن يتم تحت قيود الأرباح والعوائد الملائمة لأصحاب رأس المال ، مما يؤدي إلى منفعة ذو حدين للعملاء أولاً وللمؤسسة ثانياً .

3/ اللوجستيات تحقق رضا العميل ورفاهيته حيث أن رضا العميل ورفاهيته ، والاحتفاظ به أمر غاية في الأهمية ، كما أن انخفاض ثقة العملاء في المؤسسة يعني تراجع مركزها السوقي بصورة يصعب معالجتها .

4/ تؤثر اللوجستيات على نجاح وفاعلية أداء كافة وظائف المؤسسة .

5/ مفهوم زمن توريد اللوجستيات بسيط للغاية وهو كم تستغرق من الوقت عملية تحويل طلب العميل إلى أموال سائله.

6/ تمكن وظيفة اللوجستيات من تحقيق أهدافها من خلال المعالجة للمشاكل بدءاً من الأنشطة الرئيسية وصولاً إلى الأنشطة المشتقة ، وتتمكن من اتخاذ الاجراءات اللازمة من خلال إعداد وصياغة السياسات الرئيسية التي تؤدي إلى تحقيق تلك الأهداف داخل نطاق زمني محدد¹.

7/ بداية من خطة اتخاذ قرارات التوريد وصولاً إلى التوزيع النهائي وخدمة ما بعد البيع توجد مجموعة معقدة وهائلة من الأنشطة المطلوب إدارتها للمحافظة على العملاء وهذا هو مجال إدارة زمن توريد اللوجستيات .

ونظراً لأهمية الأنشطة اللوجستية في التجارة والنقل فقد اتجهت الشركات العالمية إلى إقامة مراكز لوجستية في مناطق قريبة من أسواقها ، حيث يعد مفهوم مراكز اللوجستيات أكثر اتساعاً وشمولاً من مفهوم مراكز التوزيع والذي يعرف بأنه المكان الذي يتم بواسطته تجميع السلع الوسيطة وتامة الصنع بهدف إجراء بعض العمليات عليها من فرز وتعبئة وتغليف وتجميع ثم

¹ حسن أحمد توفيق ، إدارة المبيعات وفن البيع ، (الدار العربية للتوزيع والنشر ، الطبعة الأولى 2000م) ، ص 44

إعادة شحنها إلى سوق المستهلك النهائي بهدف خفض التكاليف لتلك العمليات والاستفادة من تقسيم العمل لتحقيق ما يسمى بالوفورات الاقتصادية¹.

كما تأتي الأهمية الاقتصادية للإمداد والتوزيع ((أحد مسميات اللوجستيات)) على المستوى القومي في توفير فرص عمل مناسبة لعدد كبير من العمالة فيمكن لهذا القطاع أن يستقطب نسبة تصل إلى 15% من حجم العمالة الموجودة كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية.

كذلك توصلت إحدى الدراسات الحديثة في هذا المجال أنه كلما قامت المنظمات على المستوى القومي بتحسين كفاءة أنشطة الإمداد والتوزيع كلما كان له أثر إيجابي قوي على العديد من المتغيرات الاقتصادية مثل معدلات التضخم والميزان التجاري وزيادة قدرة تلك الدول على تصدير منتجاتها إلى باقي الدول².

ثانياً أهداف اللوجستيات :

الأهداف الرئيسية لنشاط اللوجستيات تنقسم إلى³:

1. الوصول إلى أعلى مستوى أداء .

2. تحقيق أقل تكلفة .

مستوي الأداء في مجال اللوجستيات :

يمكن للمنشأة أن تصل إلى أعلى مستوى ممكن من خدمات اللوجستيات ((كأن يتم الاحتفاظ بأسطول كامل من وسائل النقل أو يتم إنشاء مخازن متعددة في جميع المناطق الجغرافية التي يوجد بها المستهلكين)) إلا أن هذا الإجراء يعني تحمل المنشأة مقدار مبالغ فيه من التكلفة وبالتالي فإن تحديد مستوى الأداء المطلوب يجب ان يتم في ضوء كل من أولويات التشغيل واعتبارات التكلفة ، وفي مجال أنشطة اللوجستيات يمكن قياس مستوى الأداء في ضوء ثلاثة معايير :

¹ www.Startimes.com

² محمد أحمد حسان ، إدارة الإمداد والتوزيع ، مرجع سابق ، ص 14 - 15

³ نهال فريد مصطفى ، جلال إبراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ، ص 42

المعيار الأول : ويشير إلى قدرة نظام اللوجستيات على توفير احتياجات المنشأة من المواد والمنتجات اللازمة للتشغيل .

المعيار الثاني : ويشير إلى قدرة نظام اللوجستيات على تلبية طلبيات العملاء بالسرعة المطلوبة وبنفس المعدل على مدار الفترة الزمنية المعينة .

المعيار الثالث : ويشير إلى قدرة نظام اللوجستيات على تقليل معدلات الخطأ في نقل وتوزيع المواد والمنتجات وبصفة عامة لا بد من وضع معايير الأداء في ظل افتراضات واقعية عن ظروف العمل الفعلية .

2/ تكاليف وظيفية اللوجستيات :

لابد من النظر إلى نظام اللوجستيات كمركز تكلفة ، ويرتبط حجم التكاليف المرتبط بوظيفة اللوجستيات ارتباطاً مباشراً بوظيفة الأداء فكلما تناقصت الفترة الزمنية اللازمة لتسليم المنتج إلى المستهلكين - على سبيل المثال - كلما ارتفعت التكاليف المرتبطة بنظام اللوجستيات بشرط استمرارية معدل التوزيع السريع لا بد إذن من تحقيق التوازن المطلوب ما بين مستويات الأداء ومستويات التكاليف المرتبطة بها .

ولتحقيق مستوى أعلى للأداء مع أقل تكلفة ممكنة تقوم الإدارة اللوجستية بتحقيق الأهداف الآتية¹:

أولاً الجودة المناسبة :

ويقصد بالجودة هي كل شيء ثمين أو نفيس ذات قيمة أو رتبة معينة والتي تتحدد عادة بواسطة المجتمع أولاً أعضاء أو أجهزة الدولة في مجالات معينة وهذا التعريف لمفهوم الجودة المطلق .

أما في مجال الأعمال والأنشطة الصناعية يتم تحديد وتعريف الجودة على أساس العلاقة بالحاجة والوظيفة التي تحققها الجودة وتعرف بأنها " هي تلك النوعية التي يجب الحصول عليها

¹ عبد الغفار حنفي ، إدارة الموارد ، (المشتريات والمخازن) ، (الدار الجامعية 2007م) ، ص 65

بأقل تكلفة لتتناسب الحاجة التي من أجلها يتم الشراء¹ بمعنى أن مفهوم الجودة هنا يرتبط بملائمة ومدى إمكانية الحصول على مستوى معين من المواد المطلوب توفيرها .

ومسئولية مندوب الشراء والمورد تتحدد في تسليم المواد التي تتفق في جودتها مع الشروط المحددة.

وبالتالي يقوم مسؤول الإمداد بالرقابة على الجودة والتكلفة الخاصة بالموارد وبصفة عامة يمكن ذكر أربعة عناصر أساسية ذات التأثير على مستوى الجودة للمواد التي تشتريها الشركة في الأجل الطويل وهي²:

1/ أن تضع المواصفات الكاملة لمستوى الجودة : وتتوقف تلك المواصفات على أربعة إعتبارات أساسية وهي :

(أ) متطلبات تصميم المنتج .

(ب) عوامل الانتاج .

(ج) الاعتبارات الخاصة بالشراء التجاري .

(د) العوامل السوقية .

2/ اختيار الموردين الذين لديهم الامكانيات الفنية لانتاج هذا المستوى بتكلفة اقتصادية وذلك من خلال اختيار الموردين الأكفاء والمتعاونين مع المنظمة ومن الأساليب التي تحقق هذا الهدف :

(أ) تجربة وفحص المنتج قبل شرائه .

(ب) تحليل الاقتراح أو العطاءات المقدمة منهم - حيث يتضح منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مدى قدرتهم على الالتزام بمستوى الجودة للمواد المشتراة .

(ج) دراسة المقدرة الفنية .

¹صلاح الدين عبد الباقي ، عبد الغفار حنفي ، إدارة الإمداد ، (الدار الجامعية الجديدة ، الطبعة الأولى) ، ص 38

²عبد الغفار حنفي ، إدارة الموارد والإمداد ، مرجع سابق ، ص ص، 66 - 70

3/ تنمية العلاقات مع الموردين لتحقيق فهم أفضل وواقعي لمتطلبات الجودة وتنمية الحافز لديهم للانتاج وفقاً لهذا المستوى .

4/ تقييم أداء الموردين من حيث الجودة والتكلفة وممارسة نوع من الرقابة المناسبة .

ثانياً : الشراء في الوقت المناسب :

ويقصد به الوقت الذي يتم فيه توريد المستلزمات والذي يتناسب مع احتياجات الإدارة الطالبة بالشكل الذي يضمن عدم تعطيل الانتاج ، حيث توجد مجموعة من العوامل تقوم المنظمات بأخذها بعين الاعتبار عند تحديد وقت الشراء¹:

(أ) توقيت دورة الانتاج : تسليم المواد والمستلزمات في الوقت الذي يتناسب مع معدلات السحب من المخزون وفق جداول الانتاج وظروف التشغيل .

(ب) النقل : تبدأ هذه المرحلة من نقطة الشراء إلى وصول الطلبية إلى المخازن بحيث يتم القيام بالتسهيلات لتجنب حدوث المشاكل .

(ج) طبيعة السلعة المرغوب في شراؤها: شراء المواد أو الاصناف من أجل التخزين أو الشراء عن طريق تجزئة التوريد على دفعات قصيرة أو طويلة الأجل مثل السلع الاستثمارية.

(د) الظروف المادية للمؤسسة : وتخص السيولة النقدية وتوقيت التدفقات النقدية الداخلية والخارجية ومعدلات سعر الفائدة واستقرار أو تقلب العرض والطلب وتتمثل أهم السياسات المتبعة في توقيت الشراء ما يلي²:

(أ) الشراء بالكميات الدنيا وهو ما يطلق عليه الشراء للاستخدام الفوري أو حسب الحاجة .

(ب) الشراء المقدم أو المبكر ويتم وفقاً لهذه السياسة توفير مستلزمات المنشأة لفترة زمنية معينة وفقاً للخطة الانتاجية أي بمعنى توفير المستلزمات بكميات تزيد عن الاحتياجات الجارية والتي تؤمن تسيير الانتاج بمعدلاته العادية وبالتوقيت المعتاد للتسليم من الموردين.

¹ حواس فاتح ، النقل والإمداد ، مرجع سابق ، ص 24

² عبد الغفار حنفي ، إدارة الموارد والإمداد ، مرجع سابق ، ص 97

(ج) الشراء للتغطية : وهو نوع من أنواع الشراء المقدم ويتم على أساسه الارتباط مقدماً على كميات محددة من مستلزمات ذات مواصفات متفق عليها للتوريد في وقت معين وبسعر متفق عليه مسبقاً وذلك لاستخدامها في عمليات إنتاجية لاحقة لإنتاج سلع تامة الصنع متفق على بيعها مسبقاً .

(د) الشراء للمضاربة : ويعني أتباع هذا الأسلوب لشراء كميات تتعدى الاحتياجات المستقبلية وذلك على أساس احتمال الحاجة إليها أو على تحقيق المنشأة لأرباح نتيجة للشراء بالسعر الجاري مع توقع ارتفاع الأسعار في المستقبل .

ثالثاً: الشراء بالسعر المناسب :-

ويعتبر السعر عاملاً مؤثراً على قرارات الشراء وله دوراً هاماً في تفضيل سلعة على أخرى وقد تطرقنا لتعريف السعر في الفصل السابق¹.

ويجد ثلاثة طرق رئيسية يلجأ إليها المشترون للحصول على السعر الملائم²:

1- استخدام قوائم الأسعار .

2- المناقصات.

3- المفاوضات .

وتعتبر مجموع التكاليف التي تتحملها المنظمة الحد الأدنى للأسعار والذي يمكن المنظمة أن تقبله .

قوائم الأسعار :

إن قوائم الأسعار هي طريقة من الطرق التي يلجأ إليها المشترون عند شرائهم للسلع النمطية التي يتعامل فيها في بورصات البضائع المنتشرة في عدد كبير من بلدان العالم وهي "

¹ عبد الغفار حنفي ، المرجع السابق، ص 103

² علي الشرقاوي ، المشتريات وإدارة المواد والمخازن (الدار الجامعية ، بيروت 1995م) ، ص 289

قوائم يرسلها الموردون إلى العملاء بصورة دورية ويشترط فيها عدم تغيير أو تعديل في المواصفات أو الأسعار كما يجب أن تكون بأعداد كبيرة¹.

المناقصات:

وتستخدم في حالة السلع ذات المواصفات الخاصة ، وينتشر استخدامها في المشتريات الحكومية وتقوم هذه الطريقة على دعوة الموردين للتقدم بأسعارهم بعد الاطلاع على ما يسمى بكراسة العطاءات والتي تتضمن كل شروط وظروف الشراء ، ومن أهمها وصف الأصناف والضمانات المطلوبة للتوريد والدفع ، واختبار جدية المتقدمين².

المفاوضات :

بهذه الطريقة تقوم المؤسسة بالتفاوض مع أصحاب العطاءات أو العطاء الأقل سعراً وتنتج إدارة المواد عن طريق المفاوضات في الوصول للأسعار الأقل من تلك الواردة في عطاءاتها.

رابعاً: الشراء بالكميات المناسبة :

تحديد الكميات المناسبة يحكمها العديد من العوامل منها طبيعة المواد المشتراة وطبيعة الانتاج والظروف الاقتصادية واتجاهات العرض والطلب ، إمكانية التخزين المتوفرة والتسهيلات الخاصة به ، تكلفتي التخزين والطلب والظروف المالية للمؤسسة³.

خامساً: إختيار المورد المناسب :

تعتبر عملية اختيار المورد المناسب من الخطوات الأكثر أهمية ، حيث تتطلب تحليل المعلومات التي سبق جمعها عن الموردين، وذلك فإن التحليل ينصب على الأسلوب الذي من خلاله يتم الكشف عن أهم الخصائص ومواصفات المواد المطلوب الحصول عليها ، لذا يتطلب الأمر تحديد المعيار المناسب الذي يمكن أن يساعد في الاختيار السليم للمورد⁴.

اختيار المعيار :

¹ صلاح الدين عبد الباقي ، عبد الغفار حنفي ، إدارة الإمداد ، مرجع سابق ، ص 57

² مصطفى زهير ، إدارة المشتريات والمخازن ، (بيروت دار النهضة العربية 1976م) ، ص 286

³ حواس فاتح ، النقل والإمداد ، مرجع سابق ، ص 23

⁴ عبد الغفار حنفي ، إدارة الموارد والإمداد ، مرجع سابق ، ص 127- 132

يجب على المشتري أن يحدد الجوانب الهامة التي يركز عليها في عملية التفضيل بين مصادر التوريد ، فإن كان السعر هو العامل الوحيد ، فإنه تتم المفاضلة على أساس هذا العامل فقط بحيث يتم اختيار المورد الأقل سعراً مع تساوي العوامل الأخرى ، ولكن في الوقت الحاضر لا يعتبر السعر المعيار أو العامل الوحيد في المفاضلة بين مصادر التوريد بحيث يجب الجمع بين السعر والجودة ومدى تواجد واستمرارية هذا المورد في الأجل الطويل ، ومن ناحية أخرى على المشتري أن يحدد الأهمية النسبية لكل من هذه العوامل ((السعر ، الجودة، الاستمرارية ...)) فمثلاً إذا كان العامل الخاص بمدى دقة المورد والتزامه بتسليم المواد في التواريخ المحددة أكثر أهمية من السعر بسبب - الشرط الجزائي المنصوص عليه في العقد - لذلك فإن على المشتري أن يقدر مدى الأهمية النسبية لهذا العامل.

تقييم الموردين :

يجب تقييم الموردين المنافسين على أساس المعيار المختار وعلى أساس مدى كفاءة نشاطه باستخدام الأساليب الاحصائية المطبقة للرقابة على عملياته بمعنى استعراض وفحص سجلات المورد لمعرفة مدى التزامه بالموصفات والاستجابة السريعة والفورية للمعلومات وطلبات المؤسسة .

ومن العوامل الكمية المستخدمة في تقييم الموردين :

1/ التقييم من خلال الأوزان المرجحة : ويستند المدخل الكمي في تقييم المورد على أساس التعاملات السابقة ويقوم على تحديد العوامل الواجب تقييمها ((كالجودة ، الخدمة ، السعر ...)) ومن ثم إعطاء كل عامل وزن نسبي حسب الأهمية النسبية .

2/ التقييم على أساس معدل التكلفة : وبناءً على هذا المدخل يمكن للمشتري أن يعرف إجمالي تكلفة التعاملات مع المورد المعين بالنسبة لطلب شراء معين وفق الخطوات الآتية :

(أ) تدفق المعلومات من الحاسب الآلي على أساس نظم محاسبة التكاليف .

(ب) صافي سعر التسليم للصنف

(ج) نظم النقاط المرجحة .

إختيار أكثر من مورد :

التعامل مع مورد واحد فقط يخلق عدد من المشاكل والمخاطر للمشتري ومن الأسباب التي تدفع للتعامل مع أكثر من مورد¹:

(أ) إن تعدد الموردين يعطي مجالاً لاستفادة المشتري من قاعدة عريضة من الخدمات الفنية.

(ب) وجود منافسة نشطة وحيوية ، حيث يبحث كل مورد ويسعى لزيادة حصته السوقية بتقديم خدمات أفضل وبسعر أفضل .

(ج) يحمي المشتري نفسه من مخاطر الإفلاس أو توقف مصنع مورد معين لأنه لديه خيارات أخرى للحصول على احتياجاته .

(د) عامل المبادلة يعطي المشتري الأولوية أو التفضيل في التعامل مع المورد الذي يعتبره عميلاً له أي مستخدماً لمنتجات المشتري .

(و) الأهداف الاجتماعية وتتمثل في إعطاء الأولوية للتعامل مع الموردين المحليين لتحسين وتقوية العلاقة بين المؤسسة والمجتمع وبالتالي دعم الاقتصاد المحلي .

ثالثاً : أنواع اللوجستيات :

يمكن التفريق بين عدة أنواع مختلفة للوجستيات وهذا بحسب اختلاف طبيعتها وأهدافها²:

1. اللوجستية الإدارية :

وهي جزء من سلسلة توريد المواد والتي تقوم بالتخطيط والتنسيق والتحكم بتدفق البضائع

وتخزينها بشكل مرن وفعال وذلك بين نقطة الانتاج ونقطة الاستهلاك لهدف إرضاء المستهلك ومفهوم آخر للوجستية الإدارية ((هي كل ما يتعلق بشحن وتفريغ وتستيف وتخزين البضائع وأيضاً توصيلها إلى العميل من مكان وصولها إلى مكان العميل))

¹ صلاح الدين عبد الباقي ، عبد الغفار حنفي ، إدارة الإمداد ، مرجع سابق ، ص 148

² <https://ar.m.wikipedia.org/wiki>

وأهم ما يميز اللوجستيات الإدارية هي نقل البضائع من مكان لآخر دون تلف سواء كان طريقة النقل المتبعة براً أو بحراً أو جواً.

2. لوجستية الإنتاج :

هذا المصطلح يستخدم لوصف المهام اللوجستية المتعلقة بالإنتاج كتوريد البضائع الأساسية إلى المصنع وكذلك توزيع المنتجات بعد انتهاء تصنيعها ، إضافة إلى ذلك تحرص اللوجستية الانتاجية على توفير تدفق ماهر للبضائع يضمن استمرارية الإنتاج بالشكل الأنسب معتبرين في ذلك التكاليف ومستوى الخدمة وغيرها من الاعتبارات اللوجستية الهامة ، كذلك تهتم اللوجستية الانتاجية بما يعرف بطرق تصميم المصانع الداخلية لتوفير تدفق فعال لكل من العمال ، البضائع ، المعدات ، والمعلومات لتضمن أعلى مستوى من الانتاجية بأقل التكاليف ، كذلك تحرص اللوجستية الإدارية على تحديد مدى القدرات اللوجستية لاستيعاب كمية الإنتاج وطول خطوط الإنتاج .

3. أنظمة إدارة المستودعات وأنظمة التحكم المستودعي :

وتعرف أنظمة إدارة المستودعات بأنها القسم المسئول عن التنبؤ بالخطط المستقبلية بالاعتماد على الاحصاءات والمؤشرات وعوامل أخرى أما أنظمة التحكم المستودعاتية تعمل كمشرف على التحركات اللوجستية الحقيقية بشكل مباشر محاولاً تنفيذ المهام بأكمل وجه ممكن.

4. لوجستية الطوارئ:

هذا المصطلح يستخدم من قبل الخدمات اللوجستية ((الامداد والنقل)) وسلسلة التوريد والصناعات التحويلية للدلالة على المواعيد الزمنية المحددة والحرية عبر وسائل النقل المستخدمة لنقل البضائع أو الأشياء بسرعة في حالة الطوارئ ، في الخدمات اللوجستية يمكن أن تكون حالة الطوارئ تأخير الإنتاج أو التأخير المتوقع في الإنتاج أو الحاجة الملحة لمعدات متخصصة لمنع مثل هذه الأحداث ، ومن أمثلة هذه المشاكل التي تحصل نتيجة هبوط الطائرات (المعروف أيضاً باسم الطائرات على الأرض) ، وتأخر السفن أو فشل الاتصالات السلكية

واللاسلكية ويتم عادة الحصول في مثل هذه الحالات على طوارئ الخدمات اللوجستية المتخصصة التي تقدمها الشركات المتخصصة والمأهولة .

5. اللوجستية العسكرية :

وهي فرع من العلوم العسكرية تختص بنقل وتوريد والحفاظ على المواد ، الأفراد ، والوسائل . في اللوجستية العسكرية يحدد الخبراء كيف ومتى سيتم نقل الموارد إلى الأماكن التي يحتاجونها ، حيث التحكم في إيصال الموارد هو أمر حاسم في استراتيجية المعركة بما أن القوات المسلحة لا تستطيع الصمود بدون الطعام ، الوقود والذخيرة ، ولقد كانت الخسائر البريطانية في حرب الاستقلال الأمريكية وخسارة إروني رومل في الحرب العالمية الثانية تتعلق بشكل كبير بفشل لوجستي بينما يعتبر القادة التاريخيون هانيبال باركا، الكسندر المقدوني ودوق ويلنتغتون عباقرة لوجستيون .

6. اللوجستي العكسي :

عادة ما يتم تعريف اللوجستيك في اتجاهين :

الاتجاه الأول : يركز على إدارة المواد التي تغطي كافة الوظائف من الحصول على المادة الخام إلى الإنتاج في المصنع .

الاتجاه الثاني : يشمل حركة المنتجات من المصنع إلى العميل النهائي .

ويأتي اللوجستيك العكسي ليضيف اتجاهاً ثالثاً فهو يتعامل مع المناولة والتخزين وحركة المواد التي تتدفق عكسياً من المستهلك إلى المنتج أو للمورد وتتضمن عودة الوحدات المعيبة والحاويات أو الصناديق ومواد التعبئة .

ويشار أيضاً للوجستيك العكسي أيضاً بإسم لوجستيك المسؤولية البيئية لكونه يساعد على إعادة تصنيع المواد غير المطلوبة ((الزجاجات والعبوات...ألخ)) بما يساهم في خفض التكاليف .

وتعرف اللوجستية العكسية بأنها ((عملية التخطيط ، التنفيذ ، والرقابة على المواد الخام ، المنتجات تحت التصنيع والتامة الصنع ، والمعلومات من نقطة الاستخدام إلى نقطة المنشأة ، بهدف استئناف أو خلق قيمة مع ضمان الاستخدام الفعال للموارد وتأثيراتها علي البيئية)).

إن فرص تنفيذ اللوجستيات العكسية كبيرة للغاية حيث أن تجار التجزئة والصناع يتوقعون رد نسبة تتراوح من 5% - 10% من سلعهم كما ترتفع هذه النسبة في حالة المحلات التي تسوق بالكتالوج إلى 35% من المشتريات وفي عام 1997م بلغت حوالي 34 مليون دولار في أمريكا.¹

7. لوجستية الطرف الثالث :

تلجأ بعض المنشآت إلى تنفيذ بعض أو كل الخدمات اللوجستية من خلال طرف ثالث الذي يعتبر بمثابة وسيط بين الطرف الأول ((المورد أو المنتج)) والطرف الثاني ((المشتري)).

ويعتبر تنفيذ الخدمة من خلال طرف ثالث أكبر مدى من مقاولات الباطن ومقاولات الباطن " عبارة عن عقود خارجية او تحويل خارجي "عقد فرعي" يعطى لشركة ما حاصلة على عقد رئيسي تم إبرامه مع جهة ما تسمى ((صاحبة الشغل)) بتكليف شركة او جهة أخرى تسمى ((المتعاقدين من الباطن)) بتنفيذ جزء من هذا العقد أو كله ".²

ويقوم الطرف الثالث المورد للخدمات اللوجستية بممارسة مهاماً متعددة ويقوم أساساً بتنسيق كل الوظائف اللوجستية بالإضافة إلى أنه يقوم في بعض الأحيان بتوريد وظيفة أو أكثر من تلك الوظائف مستهدفاً خفض التكاليف الكلية للوجستيات بالنسبة للمورد وتحسين مستوى الخدمات التي يحصل عليها العميل بينما يغطي نشاط مقاول الباطن انتاج وتوريد إما منتج واحد أو وظيفة واحدة .

مبررات اللجوء إلى طرف ثالث لتقديم الخدمات اللوجستية :

تستند فكرة اللجوء إلى طرف ثالث إلى فكرة التفكك الرأسي وهو عملية عكسية للتكامل الرأسي وتعني فصل العملية الصناعية التي لا تتناسب طاقتها الانتاجية المثلى مع الطاقة الانتاجية

¹ الاتجاهات الحديثة في اللوجستيات ، جامعة القدس المفتوحة تحت الرابط <http://www.qou.edu/home/resources/news!images/logistic.htm>

² أرشيف الاقتصاد والأعمال www.starttimes.com

المثلّى لباقي العمليات وتطبيقاً لهذا فقد شهد العهد الأخير من القرن الماضي زيادة مضطّرة في تقديم الخدمات اللوجستية من خلال طرف ثالث ؛ حيث تركّز الشركة على أنشطتها الرئيسية ويركّز مقدمي الخدمات اللوجستية على تجميع الطلبات من عدة شركات وبالتالي يسهل عليهم تقديم خدمات أفضل وبسعر أقل¹.

8. التخزين الافتراضي :

هو نظام كوني يحقق ديناميكية واستمرارية وظائف اللوجستية المادية التي تؤدي بكفاءة ودقة من خلال مراكز توزيع ذات مواقع جيدة ومستوى عالمي .

ويستند التخزين الافتراضي على فكرة مؤداها اعتبار مراكز التوزيع المختلفة شبكة ومن ثم لم يعد مهماً مكان تخزينها ، ويبنى هذا النظام على كمية ضخمة من البيانات تدور بسرعة حول العالم لتحسين دقة قواعد البيانات في ظل ظروف الوقت الفعلي بما يؤدي إلى دقة عالية وسرعة تدفق البيانات ووضوح الرؤية للمواد المطلوبة لخدمة العملاء أولاً بأول وتحكم كامل في النقل والقدرة على تحليل البيانات لكل شركة لديها إمكانية النفاذ إلى قواعد البيانات الافتراضية ، وهذا النظام يزيد المقدرة التنافسية للشركات الكبرى لأنه يؤدي إلى² :

1. تخفيض المخزون .
2. تخفيض وقت العملية اللوجستية .
3. تحسين خدمة العملاء .
4. تخفيض تكلفة النقل الداخلي والخارجي .

ويرى الخبراء أن هذا النظام يلائم الشركات التي تريد تسليم طلبات كثيرة في وقت قصير نسبياً في أسواق غالية الأثمان ، وعموماً كلما تناقص حجم العمليات كلما زاد الاعتماد على التخزين الافتراضي .

¹ د. محمد عبدالفتاح العثماني ، الاتجاهات المعاصرة في إدارة الأنشطة اللوجستية ، مرجع سابق .

² د. محمد عبد الفتاح العثماني ، الاتجاهات المعاصرة في إدارة الأنشطة اللوجستية ، مرجع سابق .

10/ اللوجستيات الكونية :

أدى التقسيم الجديد للعمل إلى تفكيك العملية الانتاجية والتي كانت تتم تحت سقف مصنع واحد وتوزيعها على عدة دول بحيث تنتج كل دولة جزئية من مكونات المنتج النهائي ليتم تجميعها بالقرب من السوق وبذلك أصبح المصنع كونيا .

ولا شك أن التصنيع الكوني يستلزم لوجستيات كونية والتي تتضمن فهماً كاملاً لكيفية التعامل مع الفروق في المسافات والعملات والتعريفات الجمركية والثقافات واللغات والظروف السياسية .

منافع اللوجستيات الكونية :

وتتمثل منافع اللوجستيات الكونية في الآتي¹:

1. تؤدي إلى خفض أسعار المواد الخام والمنتجات النهائية .
2. توفر خدمات أفضل للعميل .
3. تحسين جودة المنتج ، وزيادة المنافسة الداخلية.

مساوى اللوجستيات الكونية وتتمثل في الآتي :

1. طول الوقت اللازم للعملية اللوجستية .
2. عدم كفاءة نظام الاتصالات .

وتلاحظ الباحثة ان اعتبارات التكلفة العالية من ابرز العوامل التي أدت الى الاهتمام باللوغستيات حيث ان هدف المنظمات الأساسي والمتمثل في تحقيق الأرباح يرتبط بشكل مباشر بتخفيض التكاليف ، وبالتالي يصبح هدفها الأساسي الوصول الى

¹ د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، المرجع السابق .

مستوى أداء أفضل وبأقل تكلفة للحصول على ميزة تنافسية وتحقيق قيمة سوقية أعلى
للمنشأة وهو الهدف الرئيسي للإدارة اللوجستية .

المبحث الثالث

الأنشطة اللوجستية

أولاً : الأنشطة الرئيسية :

تشمل المنظومة اللوجستية علي العديد من الأنشطة ، يختلف خليط أنشطة اللوجستيات من شركة الي أخرى ومن هيكل تنظيمي لآخر ، كما تختلف أهمية الأنشطة اللوجستية باختلاف العمليات من شركة الي أخرى .¹

وأهم ما يميز إدارة الأنشطة اللوجستية ضرورة التنسيق والتكامل بين هذه الأنشطة وذلك بهدف توفير المنتجات وخدمات العملاء في الوقت والمكان المناسبين وبالحالة وبالشكل المرغوب فيه بما يؤدي الي دعم المركز التنافسي للمنظمة وزيادة أرباحها .

وتنقسم الأنشطة اللوجستية الي أنشطة رئيسية وأنشطة مكملة أو معاونة .²

وتنقسم الأنشطة الرئيسية الي :³

1. خدمة العملاء .
2. النقل .
3. التخزين .
4. نظام تدفق المعلومات .

خدمة العملاء :

وتهدف بأنها سلسلة من الأنشطة متعلقة بتلبية رغبات مجموعة من المستهلكين من خلال تحقيق طلبياتهم ، والتي عادة ما تبدأ بأستقبال طلب أوامر الشراء منهم وتنتهي بعملية التسليم لما هو

¹ د. محمد المعداوي ، إدارة اللوجستيات وسلاسل الامداد ، (الاسكندرية 2002م) ، ص 28 .
² مركز لمعلومات ، نظرة عامة علي قطاع الخدمات اللوجستية ، مرجع سابق ص2 .
³ خالد ممدوح ابراهيم ، لوجستيات التجارة الالكترونية ، (مكتبة جامعة القاهرة 2008م) .

مطلوب من منتجات أو مواد ، كما يشمل كافة الأنشطة الأخرى والتي تعمل علي الاستجابة السريعة لطلبات المستهلك .¹

وتشير خدمات العملاء الي فلسفة المنظمة في أدارتها لكافة وظائفها وأنشطتها لخدمة عملائها ، وبالتالي فأنها تعكس مستوى التكاليف التي تتحملها من أجل الوفاء بمتطلبات العملاء .

ويعمل مستوى خدمة العملاء التي تضعه المنظمة علي توحيد كافة جهودها ووظائفها من أجل تحقيقه بأقل تكلفة ممكنة ويشتمل علي :²

- أ. وضع مستويات لخدمة العملاء (علي سبيل المثال مستوى ممتاز ، جيد ، مقبول) .
- ب. وضع نظم لخدمة ما بعد البيع والتعامل مع شكاوي العملاء .
- ج. تحديد زمن الاستجابة لطلبات العملاء .

معايير خدمة العملاء :

تعرف معايير خدمة العملاء بأنها مستوى الجودة من الخدمة التي تحددتها المنظمة لعملائها ونلاحظ أن هنالك علاقة قوية بين مستوى رضا العميل وحجم الوقت المستغرق بين استلام أوامر الشراء وتنفيذ أو تسليم تلك الأوامر ، فكلما زاد الوقت المتعلق بهذه الدورة كلما أنخفض مستوى رضا العميل والعكس صحيح .³

عناصر خدمة العملاء :

يتم توفير السلعة أو الخدمة المقدمة بداية من طلب الشراء الي غاية توصيل المنتج الي العميل وفي بعض الأحيان تستمر خدمة العملاء الي ما بعد البيع

والشكل التالي يوضح عناصر خدمة العملاء ، حيث نلاحظ أن عناصر ما قبل التعامل تصنع مناخاً جيداً للعميل أما عناصر أثناء التعامل فهي تمثل عناصر كسب العميل ، أما عناصر ما بعد التعامل فهي تمثل عناصر ما بعد العملية لدعم المنتج عند الاستخدام .

¹ محمد أحمد حسان ، إدارة الإمداد والتوزيع ، مرجع سابق ص 57 .

² المرجع السابق ص 26 .

³ ثابت عبد الرحمن ادريس ، جمال الدين محمد المرسى ، الإدارة الاستراتيجية للشراء والإمداد ، مرجع سبق ذكره ص 346 .

شكل رقم (10-3-2)

عناصر خدمة العملاء

عناصر ما قبل التعامل	عناصر أثناء التعامل	عناصر ما بعد التعامل
كتابة سياسات الخدمة	المستوى الأدنى للمخزون	الضمان والتعديل وقطع الغيار
وضع خطط الطوارئ	القدرة علي تلبية الطلبات	دعاوي العميل والشكاوي
وضع الهيكل التنظيمي	عناصر دورة الطلبيات	تعبئة وتغليف المنتج
مدونة النظام	وقت الشحن ودقة النظام	
الخدمات الفنية	سهولة طلب المنتج	

المصدر : رونالد أتش بالو ، إدارة اللوجستيات تخطيط وتنظيم ورقابة سلسلة الإمداد ترجمة تركي أبراهيم سلطان ، أسامة أحمد مسلم ، (دار المريخ الرياض السعودية) ص 110 .

تكلفة مستويات الخدمة المقدمة للعملاء :

إن التكلفة المرتبطة بمستويات الخدمة المقدمة للعملاء تتمثل في تكلفة المبيعات المفقودة (أي القيمة الحالية لجميع الأرباح المتوقعة في المستقبل والتي سوف تفقدها المنشأة نتيجة لعدم توافر المخزون أو لطول فترات الأنتظار أو غيرها من العوامل المرتبطة بمستوى الخدمة للعملاء...)¹

ومن الملاحظ أنه كلما زاد مستوى خدمة المستهلك تزايدت مستويات التكلفة فمثلاً وسائل النقل السريعة تكلف أكثر من وسائل النقل البطيئة ، والمفهوم الحديث للإمداد يرى أن المستهلك يتم خدمته من خلال الإمداد والتوزيع بطريقة أفضل ولكن في نطاق معقول من التكلفة وهذا يعنى أن مستوى الخدمة الذي تقدمه الشركة لا بد وأن يحقق نوعاً من التوازن بين التكلفة والمبيعات بحيث يحقق هذا التوازن أكبر قدر من الربح للشركة² ، وهناك من حدد تكلفة مستوى الخدمة بالنفقات التي تتحملها المنظمة لوضع نظم تعمل علي تلبية طلبيات عملائها ، وتقديم

¹ محمد عبده حافظ ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 256 .

² محمد أحمد حسان ، ادارة الإمداد والتوزيع ، مرجع سابق ص 69 .

خدمات ما بعد البيع ، ونظم تعامل المنظمة مع المنتجات المرتجعة من العملاء لعدم صلاحيتها أو مردودات المبيعات من الوسطاء .¹

النقل :

ويعرف النقل بأنه تحريك المواد والمستلزمات من الموردين الي المشروع مروراً بالنقل الداخلي في المشروع ومناولة المواد ثم من المشروع الي العملاء .²

ويعد نشاط النقل واحد من اهم الأنشطة في مجال اللوجستيات ، حيث أنه يحقق الترابط بين المنشأة ومورديها وأسواقها وأيضاً الترابط بين نقاط العمل داخل المشروع وتكلفة النقل تمثل ثلثي التكلفة الخاصة باللوجستيات ككل .³

أهمية النقل : -

يساعد نشاط النقل علي خلق المنفعة المكانية من خلال تحريك السلع المختلفة من مكان نقل فيه درجة الحاجة اليها الي مكان آخر تشتد فيه هذه الحاجة ، وعندما لا يتوفر المنتج المعين في المكان والزمان اللذان تظهر فيهما الحاجة اليه فإن المنشأة قد تعاني العديد من المشاكل ذات التأثير السلبي علي الأرباح مثل إلغاء طلبيات العملاء ، وإنخفاض درجة ولاء العملاء وتوقف الانتاج .

أهمية النقل علي مستوى الدولة : -

يساهم نظام النقل في درجة التطور التي يمكن أن يصل اليها الأقتصاد القومي من خلال : -⁴

1. الإسهام في خلق ظروف المنافسة .
2. تحقيق أقتصاديات الحجم في مجال الانتاج عند توافر وسائل النقل منخفضة التكلفة .
3. تخفيض أنتاج السلع والخدمات نتيجة لعامل المنافسة وتوفر وسائل الشحن منخفضة التكلفة حيث تمثل تكلفة النقل أحد أهم عناصر التكلفة الكلية للإنتاج .

¹ محمد أحمد حسان ،المرجع السابق ص 33 .

² تقيده علي هلال ، إدارة الموارد والإمداد ،مرجع سابق ص 107 .

³ محمد عبد العليم صابر ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 197 .

⁴ د. ثابت عبد الرحمن ادريس ، مقدمة في إدارة الأعمال اللوجستية ،مرجع سابق ص 253 .

أهداف النقل :

ويتمثل دور النقل في اللوجستيك في الآتي :¹

1. النقل يسمح بسرّيان البضائع بين مختلف النقاط ويّتيح معبراً بين البائع والمشتري .
 2. اختيار متعهد النقل يحدد كفاءة تشغيل سلسلة الإمداد والموقف التنافسي للشركة والطلب علي المنتج في الأسواق .
 3. النقل يضيف القيمة بتوفير فائدة الزمان والمكان من خلال النقل البضائع للمكان المطلوب في الزمن المطلوب .
 4. النقل يؤثر علي تكاليف المخزون وتكاليف نفاذ المخزون وأيضاً علي تكاليف تشغيل المنشآت .
 5. النقل السريع يساعد علي وجود مخزون أقل وحجم أقل للمخازن ومتطلبات أقل للتغليف.
- وتتعلق وظيفة النقل بأخذ العديد من القرارات الاقتصادية الرئيسية في مجال الأعمال وهي :²

1. قرارات الانتاج : في المنشآت الصناعية تدخل الاعتبارات الخاصة بإمكانيات نقل المواد الخام والسلع تامة الصنع وتكاليف النقل في قرارات الانتاج .
2. قرارات تحديد الأسواق : تتأثر القرارات الخاصة بالأسواق التي سوف يتم فيها توزيع المنتج بمدى توافر وسائل النقل المناسبة وتكاليف النقل .
3. قرارات الشراء : تتأثر طبيعة المشتريات الي حد كبير بالاعتبارات المرتبطة بالنقل .
4. قرارات تحديد مواقع مراكز الانتاج والمخازن والمستودعات .
5. قرارات التسعير : تؤخذ تكلفة النقل في الاعتبار عند وضع سياسات التسعير .

العوامل المؤثرة في تكلفة النقل :

¹ د . محمد المعداوى ، إدارة اللوجستيات وسلاسل الإمداد ، مرجع سابق ص 94 .
² نهال فريد مصطفى ، جلال ابراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص ص ، 149-150 .

نظراً لأهمية عنصر تكاليف النقل لا بد من تحديد العوامل التي تؤثر علي هذه التكاليف وذلك لإحكام الرقابة عليها ، هذه العوامل بعضها يرتبط بالمنتج وبعضها يرتبط بالسوق نعرضها كما يلي :¹

أولاً : العوامل المرتبطة بالمنتج :

1. الكثافة : وتعني نسبة وزن المنتج الي حجمه .
2. معدلات أستغلال المساحة (الحجم) : ويشير هذا العنصر الي قدرة المنتج علي تشغل مساحة متاحة في وسيلة النقل المعينة .
3. صعوبة أو سهولة المناولة : حيث أن المنتجات التي تتميز بصعوبة مناولتها تتحمل تكاليف نقل مرتفعة .
4. القيمة : كلما تزايدت احتمالات تعرض المنتجات المنقولة للتلغف أو السرقة كلما زادت أعباء النقل وبالتالي زادت التكلفة .

ثانياً : العوامل المرتبطة بسوق النقل :

ونعني بها الاعتبارات المرتبطة بظروف السوق مثل : -

1. درجة المنافسة .
2. مساحة النقل .
3. طبيعة القيود الحكومية المفروضة علي وسائل النقل .
4. درجة الموسمية في عملية النقل .

الوسائل الرئيسية للنقل و الشحن :

يتكون نظام النقل والشحن من مجموعة من الوسائل المتنوعة التي تختلف أهميتها النسبية من بلد الي آخر ومن منطقة الي أخرى وتتمثل في الآتي :²

1. النقل البري : ويشمل

¹ محمد عبد العليم صابر إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 200 .

² نهال فريد مصطفى ، جلال ابراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص ص 149-150 .

أ. السكك الحديدية : وتعتبر من وسائل النقل التي تتميز بالبطء النسبي ولكن من ناحية أخرى تتميز بإمكانية نقل شحنات كبيرة ، كما يسمح النقل بهذه الطريقة بالتوقف في عدة محطات بما يمكن من التحميل أو التفريغ في العديد من المواقع الجغرافية .

ب. وسائل النقل الثقيل أو الشاحنات : وتمثل إحدى الوسائل قصيرة المدى وتتميز بالمرونة فهي متاحة في أي وقت وبشكل مستمر .

2. النقل الجوي :

علي الرغم من أن ارتفاع معدلات التكلفة المرتبطة بالنقل الجوي إلا أن هناك اتجاهًا متزايدًا نحو الاعتماد علي هذه الوسيلة ، كما توفره من وفر زمني ملموس خاصة اذا ما قورنت بوسائل النقل الأخرى وقد ترتب علي ارتفاع التكلفة للنقل الجوي أن أقتصر استخدامه علي المنتجات ذات الطبيعة الخاصة مثل المعدات الالكترونية الدقيقة أو السلع ذات القيمة المرتفعة حيث أن نسبة الخسائر والتلفيات تكون منخفضة عنها في وسائل النقل الأخرى .

3. النقل النهري :

ويعتبر النقل النهري من أهم الوسائل المستخدمة في حالة السلع ذات الحجم الكبير مثل الفحم والحديد الصلب والأسمت ، وتتميز هذه السلع بأنخفاض قيمتها مقارنة بحجمها ، كما أنها لاتتعرض لعوامل التلف وبالتالي تكاليف تخزينها منخفضة مما يمكن التضحية بعنصر الزمن ، وقد يحتاج المنتج الي استخدام وسيلة نقل اضافية في حالة النقل النهري عندما لا تقع نقطة الشحن علي الممر المائي ، ويلاحظ أهمية عنصر التغليف في هذه الحالة نظراً لتعرض الشحنات المنقولة للعوامل الجوية .

4. خطوط الأنابيب :

تعتبر خطوط الأنابيب من أهم وسائل النقل خاصة في المسافات الطويلة ولكنها لا تصلح الا في حالة السلع ذات الطبيعة السائلة أو الغازية ، لذلك نجدها تقتصر علي نقل البترول الخام ومنتجات البترول والغاز الطبيعي وعلي الرغم من أنها تتميز بالبطء الشديد الا

أن عملية النقل تتم لمدة 24 ساعة وعلی مدار الأسبوع مما یعنی أن هذا الأسلوب سوف ینافس الأساليب الأخرى من حیث عنصری السرعة والتكلفة فی نفس الوقت .

وتتمیز هذه الطریقة فی النقل بأنخفاض حجم الخسائر والطلبیات نسبة لطبیعة المواد المنقولة نفسها وطبیعة وسیلة النقل حیث أن حجم المخاطر التي یمکن أن تؤثر علی خط الأنابیب محدود نسبياً .

أختیار نظام النقل :

عند قیام إدارة اللوجستیات بأخذ قرارات مرتبطة بتحدید أسلوب النقل الأمثل یمکن أن یتم ذلك بالاسترشاد بمجموعة من المعابیر وهي :¹

1. تكالیف الشحن والنقل : تحدد المؤسسة الوسیلة التي تفضل استخدامها أسترشاداً بمعیار التكلفة مع الأخذ بالاعتبار طبیعة منتجاتها والمتطلبات الأساسية الی یمكن توافرها فی وسیلة النقل .
2. متوسط زمن النقل : زمن النقل هو الفترة التي تستغرقها عملية النقل بداية من مركز الشحن وحتى تصل الی مركز الاستلام .
3. التغيرات فی أزمنة النقل : وتعني التغيرات فی أزمنة النقل بالوسائل المختلفة والناجمة عن ظروف طبیعية مثل طبیعة الطرق .
4. الأمن والسلامة : وتمثل درجة الأمان وسلامة عملية النقل للحفاظ علی السلع المنقولة من الخسائر والتلف .
5. التأثير بالظروف الخارجية : یعنی مدى تأثر الوسیلة المختارة بظروف البیئة الخارجية مثل الظروف المناخية وغيرها .

تكالیف النقل :

¹ تفيده علی هلال ، إدارة الموارد والإمداد ، مرجع سابق ص 117 .

وتمثل تكاليف النقل نسبة كبيرة من اجمالي تكاليف اللوجستيات ، وهذا النوع من التكلفة يتم تحديدها وفقاً لنوع المنتج ونوع وسيلة النقل ونوع قنوات التوزيع المستخدمة ، حيث يساعد هذا التصنيف المفصل علي تحديد التكاليف الإضافية المرتبطة بكل أسلوب من أساليب اللوجستيات البديلة المتاحة أمام المنشأة¹ وتتمثل في المبالغ المدفوعة لنقل البضائع والركاب شاملة تكاليف الشحن وغيرها من التكاليف .²

التخزين :

تمثل وظيفة التخزين نشاطاً حيويماً في كل المنظمات لأنها تعمل علي تقديم خدماتها للوحدات أو الأنشطة الأخرى في المنظمة لتتمكن هذه الوحدات من أنتاج وبيع منتجاتها من السلع والخدمات ، وعلي هذا الأساس تقوم الإدارة أو القسم المسئول عن وظيفة التخزين بأستلام المواد من الجهة التي تقوم بتوفيرها وهي ادارة المشتريات أو إدارة الإمداد وأستلام المنتجات تامة الصنع من الإدارات الإنتاجية أو المشتريه ويتم ترتيبها في الأماكن المناسبة في المخازن بعد تصنيفها وترميزها وتسجيلها في السجلات والكشوفات والبطاقات التي تستخدمها المخازن ، وحفظها من العطب والفساد والسرقه وأية مخاطر أخرى لتقوم بتسليمها للجهات التي تتطلبها فيما بعد ، كما تمتد وظيفة التخزين لتشمل أيضاً استلام وتخزين مخلفات العمليات الانتاجية والعوادم ومردودات المبيعات .³

ويعرف نشاط التخزين بأنه "ذلك الجزء من نظام اللوجستيات الذي يهتم بعملية تخزين المنتجات المختلفة (المواد الخام ، الأجزاء ، والمواد تحت التشغيل ، السلع تامة الصنع ، ما بين مناطق توافرها ومناطق أستهلاكها أو استخدامها مع تقديم البيانات اللازمة عن حالة المخزون من المنتجات المختلفة وكمياتها المختلفة وأماكن الأحتفاظ بها " .⁴

أهمية التخزين :

¹ محمد عبد حافظ ، ادارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 92 .

² المرجع السابق ص 257 .

³ د. سعد الدين عشموي ، الشراء والتخزين ، (دار الزهراء ، الرياض) ، ص 21 .

⁴ نهال فريد مصطفي ، جلال ابراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 234 .

تتمثل أهمية التخزين فيما يلي :¹

1. يقوم التخزين بتوفير نفقات النقل وتخفيض تكاليف الانتاج .
2. تساعد وظيفة التخزين علي التنسيق بين الطلب والإمداد .
3. يقوم التخزين بتوفير أحتياجات الانتاج من المواد .
4. أعتبرات تسويقية تتمثل في :
 - أ. أتاحه المنتج من خلال التخزين بالقرب من العميل .
 - ب. تخفيض مدة التوريد .
 - ج. زيادة المبيعات من خلال تحسين الخدمة المقدمة للعميل .
5. الأستفادة من خصم الكمية علي المشتريات ، كما أنه يمكن من خلال التخزين التوصل الي أقل تكلفة لوجستية ممكنة عند مستوى معين من الخدمات المقدمة للمستهلك وذلك علي ضوء سياسات الانتاج والتسويق التي تتبعها المنشأة .²

اهداف التخزين :

وتتمثل أهداف التخزين والتي تتفاوت من مخزون الي آخر ومن وقت الي آخر للمخزون الواحد في الآتي :³

1. التخزين لغرض حماية الانتاج / البيع من التوقف .
2. التخزين كحماية ضد مخاطر أرتفاع الأسعار للمواد ومستلزمات الانتاج .
3. التخزين بغرض تحقيق وفورات اقتصادية من وراء الشراء بكميات كبيرة بسبب الحصول علي خصم أو بسبب تخفيض تكاليف الشحن والنقل وغيرها .
4. التخزين بغرض تحقيق التوازن بين المصانع والأقسام الأنتاجية .
5. التخزين لأعتبرات خاصة بالتسويق وذلك بجعل المنتجات متاحة في السوق في الوقت المناسب بما يتفق وحاجات العملاء .

¹ محمد المعداوي ، إدارة اللوجستيات وسلاسل الإمداد ، مرجع سابق ، ص 136 .

² نهال فريد مصطفي ، جلال ابراهيم العبد ، ادارة اللوجستيات ، مرجع سابق ، ص 234-238 .

³ ثابت عبد الرحمن ادريس ، جمال الدين محمد المرسي ، الإدارة الاستراتيجية للشراء والإمداد ، مرجع سابق، ص 336 .

6. التخزين بغرض المضاربة وذلك من خلال الشراء في الأوقات التي تنخفض فيها الأسعار بغرض إعادة البيع في الأوقات التي ترتفع فيها الأسعار .
7. التخزين لصالح الغير وذلك من خلال تأجير المخزن أو مساحة منه للمنظمات الأخرى .
8. التخزين لغرض زيادة الصلاحية حيث تتطلب بعض المواد أو المنتجات تخزينها لزيادة صلاحيتها مثل الأخشاب والخمور والموز وبعض أنواع العطور .
9. التخزين لمواجهة الظروف الاضطرارية مثل احتمالات ندرة المواد في السوق .
10. التخزين الاستراتيجي لبعض السلع مثل الغلال والبتروول لمواجهة الاحتياجات علي مستوى الدولة ولقتره طويله تحسباً للتعرض لأي عوامل قد تحول دون توفير هذه السلع للمواطنين مثل حدوث حرب أو كوارث طبيعية .

تكاليف التخزين :

وتشمل تكاليف المخزون التكاليف الآتية :¹

1. تكلفة أمر الشراء أو التوريد عند إصدار أمر التوريد فأننا نتحمل بعض التكاليف الخاصة بأمر التوريد خلاف ثمن البضاعة التي تشتريها مثل تكاليف العمال التي تعمل لتحديد مواصفات وطرح المناقصة ومراسلة الموردين كذلك تكاليف النقل وتكاليف التأمين وتكاليف الفحص .
2. تكلفة حفظ المخزون : وتشمل
 - أ. تكلفة تجميد رأس المال (الأموال التي تشتري بها المخزون هو أموال متجمدة أي (غير مستثمرة) حيث المخزون هو السبب في تقليل النقد المتاح مما يساوي قيمة المخزون .
 - ب. تكلفة التخزين وهذه التكلفة تشمل إيجار المخزن وتكلفة العمال المشرف علي التخزين وتكلفة الإضاءة ووسائل النقل داخل المخزن ومصارييف الحفاظ علي

¹ منصور عيسي ، إدارة المشتريات والمخازن ، (الدار المصرية للعلوم الطبعة الأولى 2011 م) ، ص 223 .

المخزون في حالة جيدة من تدفئة أو تبريد أو ما شابه . هذه التكلفة تزيد مع زيادة المخزون .

ج. تكلفة هلاك المخزون أو تقادمه : المخزون قد يعاني التلف من طول فترة التخزين أو سوء التخزين وقد يصبح المخزون قديماً بما يجعله عديم القيمة هذه التكلفة تسمى أحيانا تكلفة المخاطره .

3. تكلفة نفاذ المخزون : نفاذ المخزون قد يتسبب في الآتي :

- أ. خسارة أرباح يمكن أن تتحقق
- ب. عدم توفر المنتج يجعل العميل يتجه الي المنافسين .
- ج. تأخير تلبية طلب العميل قد يتسبب في عدم رضا العميل وتوريد بعض المواد بشكل عاجل مما يتسبب في تكلفة أعلي .

4. تكلفة عدم كفاءة العملية الانتاجية : توفر المخزون يتسبب في التفاضلي عن الأخطاء في العملية الانتاجية وعدم تحليل المشكلة بجدية للقضاء علي جذورها ، وتتمثل في تكلفة الفاقد نتيجة مشكلات الانتاج .

نظام تدفق المعلومات : (نظام الامداد المعلوماتي)

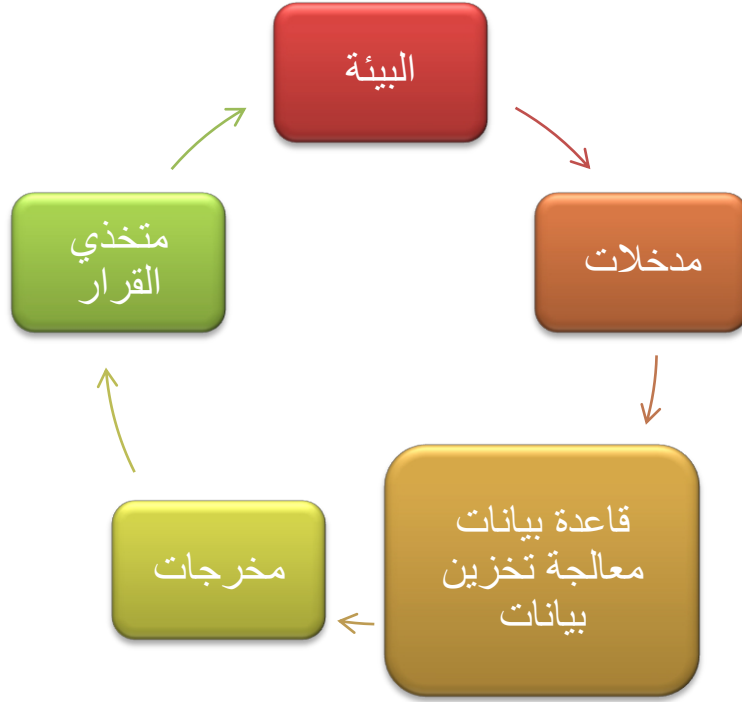
تعرف نظم الامداد المعلوماتية علي أنها مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة والمتفاعلة فيما بينها التي تتولي مهام جمع ، أسترجاع ، تشغيل ، تخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لدعم عمليات أتخاذ القرار والتنسيق والرقابة في المؤسسة ويتكون هذا النظام من ثلاثة أجزاء أساسية وهي (المدخلات ، قاعدة البيانات ومعالجتها ، المخرجات)¹.

والشكل التالي يوضح مخرجات هذا النظام حيث نلاحظ أن مدخلات نظم المعلومات تتمثل في البيانات المجمع من البيئة الخاصة بعمليات النشاط ثم تأتي مرحلة معالجة البيانات عبر برامج متخصصة يتم أستخدامها حسب طبيعة البيانات لتستخرج النتائج في شكل تقارير تساعد في عملية أتخاذ القرارات.

¹ كريمه كندري ، دور الامداد في تحسين تنافسية الحوسبة ، (مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ، جامعة الحاج لخضر ، الجزائر ، 2010 – 2011) ، ص 15 <pdf>karima .lab.univ.batna.dz

شكل رقم (2-3-11)

نظم المعلومات الامدادية



المصدر : نهال فريد مصطفى جلال ابراهيم العبد، ادارة اللوجستيات ، ص281

أهمية نظام تدفق المعلومات :

أن وجود نظام فعال للمعلومات الخاصة باللوجستيات يساعد الادارة علي غزو أسواق جديدة وتعتبر أشكال الغلاف والمفاضلة بين أملاك أو استئجار وسائل النقل وتحديد المستويات المناسبة من المخزون وتحديد مواقع المستودعات وغيرها من القرارات الاستراتيجية التي يتطلب اتخاذها توافر البيانات اللازمة والكاملة عن الإيرادات والمصروفات المرتبطة بكل بديل ، ويلاحظ أن عملية اتخاذ القرارات يجب أن يتبعها تقييم للأداء وذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط واتخاذ القرارات التحليلية ويتم ذلك بوجود البيانات التي ينتجها نظام المعلومات¹

أهداف نظام تدفق المعلومات :

¹ نهال فريد مصطفى ، جلال ابراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 281 .

وتتمثل تلك الأهداف في الآتي :¹

1. تسهيل وصول المستفيدين الي المعلومات والاستفادة منها بأقل وقت وجهد وتكلفة ممكنة.
2. تقديم خدمات معلوماتية أفضل من الناحية الكمية والنوعية .
3. الاستفادة القصوى من الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المتوفرة حالياً .
4. زيادة إنتاجية القوة العاملة في مجال المعلومات وخدمتها .
5. يساعد في اتخاذ القرارات ويزود المراقبين بالعناصر الضرورية .
6. وجود نظام معلوماتي يساعد علي أكتساح أسواق جديدة .

مصادر الحصول علي المعلومات :

يمكن تقسيم المصادر الأساسية التي يمكن الحصول منها علي المعلومات التي تحتاج اليها لتخطيط نشاط اللوجستيات والرقابة عليها الي المصادر الآتية ؛ -²

1. أوامر البيع وأوامر الشراء : حيث تشتمل علي جميع البيانات الأساسية الخاصة بالعملاء وأحجام المبيعات وكذلك أسعار وتواريخ إرسال الطلبات ، كذلك أوامر الشراء تتوافر بها نفس المعلومات .
2. السجلات الداخلية : ونعني بها سجلات المنشأة الداخلية حيث يمكن الحصول علي المعلومات الخاصة بالتكلفة والبيانات الخاصة بالعاملين والموردين .
3. المصادر الخارجية : يمكن الحصول علي البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من بعض المصادر الخارجية مثل الهيئات الحكومية والموردين والمنافسين والمجلات والصحف المتخصصة .
4. الادارة : يمثل العاملين في المنظمة نفسها مصدراً هاماً من مصادر المعلومات .

أشكال تخزين المعلومات :

¹ علواش غنية ، التسويق والإمداد ، (مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الحاج لخضر باتنه الجزائر 2010-2011م) ص 38 . lab-univ-batna .dz.pdf>elouach-ghania
² نهال فريد مصطفى ، جلال ابراهيم العبد ، ادارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 289 .

تتوقف طبيعة المعلومات علي القرارات التي يتم اتخاذها في مجال اللوجستيات ويلاحظ انه كلما كانت المعلومات متاحة للاستخدام بسرعة وسهولة كل ما ارتفعت تكاليف التخزين والاسترجاع وفي هذه الحالة يصلح استخدام الحاسب الآلي في حالة المشاكل التخطيطية المتكررة في الأنشطة اللوجستية التي تحتاج الي المعلومات بشكل متكرر أما بالنسبة للأنشطة التي تحتاج الي المعلومات علي فترات متباعدة فان استخدام الحاسبات يؤدي الي تحمل المنشأة تكاليف إضافية وبالتالي يتم الاحتفاظ بالمعلومات اللازمة في ملفات المنشأة .

أهم أنظمة المعلومات المستخدمة في المنظمات :- 1

1. نظام تبادل المعلومات :- وهو ذلك النظام الذي تستخدمه المنظمة مع العملاء
2. نظام تخطيط الموارد :- وهو عبارة عن النظام الذي يضمن الاستجابة السريعة لمتطلبات السوق .
3. نظام تخطيط الإنتاج :- وهو نظام يبحث كيفية تسيير الإنتاج .

التقييم المالي لتكلفة نظام المعلومات :

أن اتخاذ قرار بإنشاء نظام متقدم للمعلومات الإدارية داخل المنشأة لا بد أن يتم في ضوء الاعتبارات المالية المرتبطة بهذا القرار ، لا بد إذن من مقارنة التدفقات النقدية الناتجة عن تشغيل النظام الجديد وذلك من خلال تقدير التكاليف التي سوف تتغير كنتيجة لتغير النظام ، ونجد عادة أن عناصر التكلفة التي تتأثر بنظام المعلومات الجديد هي العناصر المرتبطة بأنشطة تشغيل الأوامر والمخزون والنقل²

ثانياً : الأنشطة المعاونة (الداعمة) :

وتتكون من الآتي :³

1. المخازن .
2. التنبؤ بالطلب .

1. yves binor&Michelfender,logistquie production,distribution soutien,5em edition DUNOD paris 2008 page 667

² نهال فريد مصطفى ، جلال ابراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات مرجع سابق ص 292 .

³ خالد ممدوح ابراهيم ، لوجستيات التجارة الالكترونية ، مرجع سابق .

3. الشراء .
4. المناولة .
5. التعبئة والتغليف .

المخازن :

تلعب المخازن دوراً بالغاً الأهمية في حلقة التوزيع المادي كما تؤثر تكلفة المخزون بدرجة كبيرة علي تكلفة الانتاج من ناحية وعلي هيكل التكاليف الكلية وربحية المنظمة ككل ، ولا يقتصر دور المخازن علي مجرد حفظ وحماية المنتجات والمواد بل تمتد الي رفع كفاءة الأموال المستثمرة في المخزون وضمان تدفق العمليات الانتاجية والوفاء بطلبات العملاء ومن ثم دعم المركز التنافسي للمنظمة في السوق .

أهداف المخازن :

تهدف المخازن الي تحقيق مايلي¹:

1. ضمان تدفق الاحتياجات من مواد ومستلزمات وادوات لازمة للعمليات الانتاجية أو الخدمية .
2. توفير مستلزمات الصيانة والإصلاح في الوقت المناسب .
3. تحسين خدمة العملاء من خلال مساعدة وظيفة التسويق بالمنظمات في توفير السلع التي يحتاج اليها العملاء .
4. زيادة اقتصاديات التشغيل والإنتاج من خلال تحقيق التوازن بين الطلب والعرض وتحقيق الوفورات الخاصة بالشراء بكميات كبيرة أو الشراء للاستفادة من انخفاض الأسعار في السوق والشراء بغرض الحماية من احتمالات زيادة الأسعار .

الوظائف الرئيسية للمخازن :

تتولي المخازن القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية تتمثل في :²

¹ ثابت عبد الرحمن ادريس ، جمال الدين محمد المرسي الإدارة الاستراتيجية للشراء والإمداد ، مرجع سابق ،ص 365 .
² Zens-G.,Purchasing&the management of materials ,Jon wiley & Sons Insc ,1981 New York.page249

1. التخزين المادي للمواد أو المستلزمات وتوفير الحماية اللازمة لها من المخاطر .
2. تحقيق الوفورات الاقتصادية من خلال رفع كفاءة الأموال المستثمرة في المخزون .
3. الاستلام لجميع الأصناف من المواد أو البضاعة أو مستلزمات الانتاج في ضوء أوامر التوريد ومواعيد التخزين المحددة .
4. فحص المواد و البضاعة الواردة للمخازن وما يتطلبه ذلك من أختبارات فنية .
5. صرف المواد والبضاعة وفقاً لإجراءات معينة ونقلها الي الجهات الطالبة .
6. إمساك الدفاتر والسجلات اللازمة لتسجيل حركة الوارد والمنصرف والمرتجعات والتحويلات وحساب الرصيد لكل صنف من موجودات المخازن .
7. إعداد الأدلة للأصناف المختلفة وترميزها .
8. مراقبة المخزون من خلال بطاقات حركة وحساب الصنف وتحديد مستويات المخزون.

أنواع المخازن : وتنقسم المخازن الي الأنواع الآتية : 1

1. مخازن عمومية : وفي هذا النوع من المخازن لا يدفع الزبون الأثمان للمساحة التي يشغلها ، ويعتبر هذا النوع جيداً للنشاطات المؤقتة .
2. مخازن خاصة وهنا تكون ملكية المخازن لمن يستعملها ، خاصة الذين لديهم احتياجات لتخزين مستمر .
3. مخازن خاصة مستقلة : وهي عبارة عن مخازن خاصة كمنشآت مستقلة تتولي القيام بأداء الوظائف الخاصة بالتخزين لصالح المنشآت الأخرى الصناعية والتسويقية .²

تكاليف المخازن :

ويمكن تصنيف تكاليف المخازن الي نوعين رئيسيين هما : -³

1. التكاليف الثابتة : وهي التي لا تتأثر بمستوى أو درجة استغلال المساحة الداخلية للمخزن وتشمل تكلفة الاراضي والمباني والايجار للمبني ، الفوائد ، الصيانة ، الاصلاحات ، التأمين .

¹ محمد سعيد عبد الفتاح ، ادارة المشتريات والمخازن ، (مكتبة الحديث العربي ، مصر) ، ص 206 .
² ثابت عبد الرحمن ادريس ، جمال دين المرسي ، الإدارة الاستراتيجية للشراء والإمداد ، مرجع سابق ص 364 .
³ عبد الغفار حنفي ، إدارة الموارد والإمداد ، مرجع سابق ، ص 187 .

2. التكاليف المتغيرة : والتي تتفاوت حسب حجم وكمية البضاعة المتداولة ، حيث تشمل تكاليف المناولة ، المواد المتقدمة والتالفة والخسائر ، فكلما زادت كمية البضاعة المتداولة بالمخزن كلما أنخفضت التكلفة الكلية عن كل طن – ويعتبر هذا هدفاً لمدير المخازن بهدف تدنية تكاليف التخزين .

التنبؤ الطلب :

أحد المسؤوليات المهمة والرئيسية للمدراء في أي منشأة هي التنبؤ بالطلب المستقبلي علي المنتجات التي ينتجونها ، وتكاليف الانتاج ، وأسعار هذه المنتجات ، والتنبؤ علي مستوى المنشأة يعتمد علي الأداء الكلي للاقتصاد ويشتمل علي مؤشرات الاقتصاد الكلي مثل معدل النمو في الناتج الاجمالي ومعدل التضخم وغيرها .

ويعرف التنبؤ بالطلب (تنبؤ المبيعات) بأنه التنبؤ بالطلب الفعلي الموجه للمنشأة لفترة زمنية مستقبلية محددة (شهر ، سنة ، الخ) ويتم الحصول علي هذا الطلب بشكل تقليدي ، من التنبؤ بالسوق من خلال الهدف المحدد بواسطة المنشأة عن حصتها في السوق .¹
أهمية التنبؤ بالطلب :

وتتمثل أهمية التنبؤ في الآتي :²

1. يضمن الي حد كبير الكفاءة والفعالية للمنشأة في المرونة مع البيئة الخارجية .
2. معرفة احتياجات المنشأة في المدى القصير والمتوسط .
3. يساهم في الحد من المخاطر التي قد تواجه المنشأة
4. يعطي صورة للمنشأة عن توجهها المستقبلي .
5. يساهم بقدر كبير في اتخاذ القرارات وترقب أثارها مستقبلا .

¹ <https://www.researchgate.net> > link.doc

² عبد السلام فرح عبد الرحمن ، تنبؤ الطلب ، (ورقة بحثية ضمن تطلبات مادة الانتاج جامعة الجيل المغربي لبييا 2010م) ، ص 3
.www.scoutsarena.com

أهداف التنبؤ بالطلب :

وتتمثل أهداف التنبؤ بالطلب في الآتي :¹

1. تسيير مختلف الوظائف الادارية من تخطيط وتنظيم ورقابة علي مختلف العميات الفرعية من تسويق ونتاج وتمويل .
 2. تقدير الأرباح خلال نفس الفترة المتعلقة بالتنبؤ .
 3. المساعدة في وضع القرارات التسويقية والانتاجية .
- مراحل عملية التنبؤ : وتمر عملية التنبؤ بالمراحل الآتية :²
1. تحديد استخدامات التنبؤ سواء كان تخطيط الأحتياجات من المواد الانتاجية أو القوى العاملة أو غيرها .
 2. الهدف من التنبؤ – هل التنبؤ سيجري لسلعة أو أكثر .
 3. تحديد المرحلة التي وصل اليها المنتج في دورة حياته .
 4. اختيار الأسلوب المناسب من أساليب التنبؤ .
 5. جمع البيانات اللازمة لإجراء التنبؤ من مصادر موثوقة .
 6. إجراء التنبؤ .
 7. مراجعة نتائج التنبؤ عن طريق حساب الخطأ بين التنبؤ والطلب الحقيقي وإتخاذ الإجراءات التصحيحية .

طرق التنبؤ :

وتنقسم الي:-³

أولاً : أساليب التنبؤ النوعية :

1. تقديرات رجال البيع ، وتتم هذه الطريقة بواسطة رجال البيع بتقدير حجم الطلب علي المنتج في المنطقة التي يمارس فيها نشاطه .

¹ د . بو غازي فريده ، فعالية تطبيق تقنيات التنبؤ بالمبيعات ، (مجلة الباحث الاقتصادي العدد 4 ديسمبر 2015 م) .

² عبد السلام فرح عبد الرحمن ، تنبؤ الطلب ، مرجع سابق ص 3 .

³ [http://: www.research .net](http://www.research.net) > link doc

2. أسلوب لجنة الخبراء : وتتم عن طريق تلخيص آراء مجموعة من الخبراء ممن هم علي درجة عالية من المعرفة بهدف الوصول الي التنبؤ .
3. أسلوب بحوث السوق : وهي إحدى الوسائل التي تساعد إدارة العمليات في أستقصاء معلومات عن خطط الشراء المستقبلية للمستهلكين .
4. أسلوب طريقة دلفي : وهو عملية الحصول علي أتفاق بين آراء مجموعة ممن الخبراء حول تنبؤ احدي الحوادث في المستقبل مع المحافظة علي سرية هوية كل عضو من أعضاء المجموعة .

ثانياً : أساليب التنبؤ الأحصائية :

1. الوسط الحسابي : ويمثل أبسط الأساليب الإحصائية المستخدمة في التنبؤ مثلاً يتم إيجاد أستهلاك الفرد في سنة ما بقسمة أستهلاك السلعة علي عدد السكان .
2. الارتباط والانحدار : من الطرق المتقدمة للتنبؤ بالمبيعات هي استخدام طريقة الارتباط بين المبيعات وبين متغيرات أخرى وذلك بتقدير العلاقة الانحدارية بينهما ، ومعادلة الخط المستقيم هي أبسط صور تحليل الارتباط والانحدار .
3. تحليل السلاسل الزمنية : تمثل السلاسل الزمنية مجموعة من البيانات التاريخية التي توضح تطور حجم الانتاج أو المبيعات من سلعة معينة خلال فترة زمنية معينة سواء كانت قصيرة أو طويلة .

تكاليف التنبؤ : تتكون عناصر تكاليف أسلوب التنبؤ من تكاليف تطوير الاسلوب ، وتكاليف تجهيز البيانات المطلوبة وتخزينها وتكاليف إجراء التنبؤ ذاته وبالطبع تختلف تكاليف الأساليب عن بعضها البعض طبقاً لطبيعة وشروط استخدام كل منها .¹

وظيفة الشراء :

وتعرف وظيفة الشراء بأنها (الوظيفة المسؤولة عن دورة المواد من الوقت الذي يطلب فيه صنف ما الي الوقت الذي يتم فيه تسليمه الي الجهة التي تستعمله)¹

¹ د. سيد كاسب ، د. محمد فهمي علي ، أساسيات الاقتصاد الاداري ، (مركز تطور الدراسات العليا والبحوث ، جامعة القاهرة 2009 م) ، ص 49 .

أهمية وظيفة الشراء :

وتتمثل أهمية وظيفة الشراء في الآتي :²

1. التأثير علي ربحية المنظمة : حيث تؤكد الدراسات أن نشاط الشراء مسؤول عن انفاقه نسبة تتراوح بين 40-60 % من تكلفة الانتاج .
2. مساعدة المنظمة للأستفادة من مزايا التخصص وتقسيم العمل : حيث أنه عندما تلجأ المنظمة الي موردين لتوريد وتدبير احتياجاتها (لصعوبة أن تنتج المنظمة كافة مستلزمات انتاجها)تستطيع أن تخصص في عمليات أخرى تحقق فيها وفورات ناتجة من تخصصها في انتاجها .
3. مواجهة التغيرات السريعة في أسواق الشراء : قد أدى التطور التكنولوجي الي ظهور العديد من التطورات السريعة والمتلاحقة في مجال التصنيع المواد الخام أو مستلزمات الانتاج مما يؤدي الي تحقيق المنظمة الي العديد من الوفورات الاقتصادية تساعدها في تحقيق المزيد من الارباح .
4. كسب ثقة العملاء وتلبية طلبياتهم المتغيرة : وجود إدارة مشتريات قادرة علي توفير مواد خام ومستلزمات انتاج بسعر معقول وبجوده عالية يساعد المنظمة علي كسب ثقة عملائها .

أهداف وظيفة الشراء : وتتمثل في الآتي :³

1. دعم وضمان التدفق المستمر للمواد والخامات اللازمة لعمليات المنظمة المختلفة .
2. الشراء التنافسي الحكيم والتنافس الذي يضمن تماشي العرض مع الطلب .
3. حصر الخسائر في التدفق المستمر من المخزون السلعي في الحد الأدنى .
4. إعداد بدائل يعتمد عليها فيما يتعلق بمصادر التوريد .
5. تنمية علاقات جيدة مستمرة مع البائعين فمثل هذه العلاقات تعمل علي حل الكثير من المشاكل .

¹ صلاح الشنواني ، الأصول العلمية للشراء والتخزين ، (مؤسسة الشهاب الجامعية ،1999م) ص 18 ،

² محمد أحمد حسان ، إدارة الإمداد والتوزيع ، مرجع سابق ، ص 113 .

³ علي عبد الله الحاكم إدارة المشتريات والمخازن ، (منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2006 م) ، ص 99 .

6. تحقيق أكبر قدر من التكامل مع الادارات الأخرى بالمنظمة .
7. الحصول علي أفضل الأسعار مع عدم أغفال الألتزام بتأمين الموارد في مواعيدها وبالمواصفات المطلوبة .¹

إدارة تكاليف الشراء :

إن إدارة تكاليف الشراء والعمل علي تقليلها يمثل أحد أهداف الرئيسية لنشاط الشراء ويمكن التوصل لهذا الهدف بأتباع الأساليب الآتية : -²

1. برامج تخفيض تكاليف الشراء :- وتشمل مجموعة من الأساليب مثل تشجيع المنافسة بين الموردين .
2. إدارة التغيرات في الأسعار : وتشمل قيام رجال الشراء باشتراط ثبات الأسعار خلال مرحلة تنفيذ اتفاقية الشراء مع دراسة تأثيرات زيادة الأسعار علي تكاليف الشراء وادارتها .
3. تعاقدات الحجم الكبير : ويمكن هذا الأسلوب من دمج عدد كبير من الطلبيات مع بعضها البعض بما يخفض تكاليف الشراء .
4. نظام الطلبيات الشاملة : وهي عبارة عن اتفاقيات بين المنشأة والموردين لتوريد حجم معين من المشتريات خلال فترة زمنية معينة مما يساعد علي ثبات أسعار الشراء خلال تلك الفترة .

وتتمثل تكاليف الشراء في تكاليف المناولة والجدولة والاسراع والتي تتغير بتغير سياسات اللوجستيات وتسمى تكاليف الكميات المجمعة (تكاليف الشراء بكميات مختلفة)
المناولة :

يتضمن اصطلاح مناولة المواد كل عمليات نقل وتحريك ورفع وحمل ودفع وسحب وإنزال للمواد الأولية أو أجزاء منتجات تحت التصنيع أو تامة الصنع من مكان لآخر في نطاق المصنع ، سواء بين المخازن والوحدات الانتاجية أو بالعكس أو بين الوحدات الانتاجية ذاتها .¹

¹ منصور عيسي ، إدارة المشتريات والمخازن ، مرجع سابق ص 12 .

² نهال فريد مصطفى ، جلال ابراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات ، مرجع سابق ، ص ص 264-265 .

أهمية المناولة :

يمكن من خلال المناولة المدروسة عملياً تحقيق انخفاض ملموس في التكلفة ، وتخفيض في زمن الدورة الانتاجية ، حيث أتضح من الدراسة التي تمت في الهند أن المناولة في الصناعات الهندية تكلف ما يقرب 40% من تكلفة الانتاج ومن الواضح أنها لا تضيف أي قيمة الي المنتج النهائي ، ومع هذا يترتب علي رداءة المناولة تأخير في التوريد وتعطل الأجهزة والمعدات .²

أهداف نظام مناولة المواد :

ويهدف نظام مناولة المواد الي أنجاز مهمة الأنتقال بتحقيق التالي :³

1. زيادة كفاءة تدفق المواد والتأكد من توفرها في الوقت والمكان المطلوبين .
2. تقليل تكلفة المناولة وزيادة الانتاجية .
3. تسهيل أسلوب عمليات الانتاج وتحسين استلام المعدات والتجهيزات .
4. تحسين حالة العمل والسلامة بدون أضرار للمادة والمكان .

أنواع المناولة :

وتتكون من : 4

1. المناولة اليدوية : وتتضمن معظم العمليات مثلا الدفع والنقل والرفع والسحب وغيرها ويتم أداء هذه العمليات داخل محطات العمل .
2. المناولة المميكنة : وتشمل استخدام المعدات الاتوماتيكية العالية السرعة في عمليات المناولة وتغطي كل أجزاء العمليات وتتضمن النقل والقياس وتمييز العبوة .

تكلفة نقل ومناولة المواد :

وتمثل تكاليف المناولة أكبر نسبة من إجمالي تكاليف الإمدادية من حيث حجم الإنفاق الرأسمالي علي معدات المناولة و تتحدد تكلفة معدات المناولة بطبيعة عمليات الانتاج ، ومواقع

¹ http // www.mygilia.com / material – handling .htm .

² عبد الغفار حنفي ، إدارة الموارد والإمداد ، مرجع سابق ، ص 205 .

³ Faculty . KSA.edu . sa > CH5A.material .hand ling functionpdf

⁴ www.mygilia.com > productivity . pip

الأقسام ، وبعد المسافات وعليه فإن التكاليف تحمل علي تكلفة العمل ، كما أن احداث تحسين علي الترتيب الداخلي يؤدي بالضرورة الي تقليص جهود العاملين إضافة الي تقليص الحاجة الي معدات المناولة ومن ثم تقليص التكلفة .¹

التعبئة والتغليف :

توضع معظم المنتجات والأجزاء عادة في عبوات مختلفة الشكل والحجم بغرض زيادة كفاءة عملية المناولة ويساعد الغلاف علي حماية البضائع من التلف كما يساعد أيضاً علي سهولة المناولة والحركة ، ويشير الغلاف الي العبوة التي يتم نقلها خلال نظام اللوجستيات ، ويتحدد شكل نظام النقل والتخزين في ضوء وزن وحجم ودرجة تحمل الغلاف لذلك لا بد من تصميم الغلاف بحيث يجمع بين الكفاءة الفنية والاعتبارات العملية في نفس الوقت .²

أهمية التعبئة والتغليف :

وتتمثل أهمية التعبئة والتغليف فيما يلي :³

1. الغلاف يعطي خواص جيدة للمنتج .
2. التغليف بغرض الحماية يعتبر تكلفة إضافية علي شكل :
 - تكاليف نقل وتخزين أقل .
 - شكاوي أقل من تلف المنتج .
3. الاعتبارات اللوجستية في التغليف قد تكون هامة في تحقيق أهداف التسويق .

أهداف الغلاف :

ينظر رجال التسويق الي الغلاف من حيث تأثيره علي حجم المبيعات أما رجال اللوجستيات فينظرون الي عنصر التغليف نظرة أكثر شمولية ويتمثل دور التغليف في اللوجستيات في تحقيق الأهداف التالية : -

1. التغليف بغرض التعرف علي المنتج وتوفير معلومات عنه .

¹ Faculty .mu .edu.sa.pptx

² نهال فريد مصطفي ، جلال ابراهيم العبد ، ادارة اللوجستيات ، مرجع سابق ص 227.

³ محمد المعداوي ادارة اللوجستيات وسلاسل الامداد ، مرجع سابق ، ص 156 .

2. تحسين الكفاءة في التداول والتوزيع .
3. العمل المشترك مع العميل ومعدات التداول الخاصة به .
4. الحماية ضد الكسر ، التلوث والتلف (حماية المنتجات) .

ووفق لما سبق تلاحظ الباحثة ان المفاضلة بين البدائل الخاصة بالأنشطة اللوجستية سواء كان فى ما يتعلق بكيفية خدمة العميل ، وسائل النقل ، طرق التخزين او نظم توفير المعلومات او حتى وسائل الأنشطة الداعمة يجب ان يتم فى ضوء معيار التكلفة (التكلفة الاقل) وجودة الخدمة ومدى ملائمتها للاحتياجات الخاصة بالمنتج سواء تصميمية او الحفاظ عليها ، وعلى المنشأة ان تختار الوسيلة التى تضمن لها اقل تكلفة وافضل خدمة حتى تتمكن من تحقيق اهدافها التسويقية وتعظيم ارباحها .

الفصل الثالث

أثر التكاليف على الأسعار

المبحث الأول : مفهوم واهمية واهداف التسعير

المبحث الثاني : مناهج واستراتيجيات التسعير

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف التسعير

أولاً مفهوم التسعير :

يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات الإستراتيجية بالنسبة للمؤسسة وذلك لدوره المؤثر علي ربحية المؤسسة وضمان بقائها واستمرارها في سوق تحتدم فيه المنافسة علي أشدها بين مختلف المؤسسات الاقتصادية والتي تقوم بالأساس علي سعر المنتج ودرجة جودته ، ومهما كانت الطريقة المنتهجة في تحديد السعر من طرف أي مؤسسة اقتصادية والتي تتحدد حسب إمكانياتها والظروف المحيطة بنشاطها يتوجب في جميع الحالات أن يغطي السعر التكلفة

النهائية للمنتج ويحقق هامشاً ربحياً في المدى القصير أو الطويل ، ولهذا فمن الضروري التحديد الدقيق لهذه التكلفة أي يجب محاولة الوصول إلي حساب سعر التكلفة الفعلي والذي يعكس حقيقة ما كلفه المنتج من دون أي زيادة أو نقصان وذلك من أجل تحميل أي منتج بقسطه العادل ضمن عائلة المنتجات حتي لا يؤدي ذلك الي اتخاذ قرارات تسعير خاطئة تنعكس سلباً علي المكانة التنافسية للمؤسسة في السوق وعلي سمعتها التجارية ، وتبرز أهمية السعر كونه واحد من ثلاث عوامل تؤثر بشكل مباشر علي الربح وهذه العوامل هي السعر ، حجم المبيعات ، التكلفة¹.

ان السعر من الممكن ان يكون له اسماء عديدة ، الاسعار تكون موجودة حولنا ، دفع ايجار شقة ، رسوم العلاج ، قيمة المنتج النقدية،رسوم التعليم ، وان سعر المدير يسمى بالمرتب وان سعر البائع يسمى بالعمولة ،وسعر العامل يسمى اجرا وغيرها ويمكن تعريف السعر بأنه "هو المال المعروض مقابل منتج او خدمة معينة وبصورة أوسع فان السعر هو مجموع كل القيم التي يستند لها المستهلك عن فوائد امتلاك او استخدام المنتج او الخدمة"²

¹ حميد الطائي ، بشير العلق ، تطور المنتجات وتسعيرها ، (دار البازوري للطباعة ، 2008م) ، ص114
² محمود جاسم محمد الصميدعي، استراتيجيات التسويق ، (مدخل كمي وتحليلي) ، (عمان ، دار الحامد للنشر والتوزيع 2009م)

كما عرف السعر أيضا "بأنه كمية النقود اللازمة التي يستعد المستهلك لمبادلتها بمزيج من السلعة أو الخدمة المادية والنفسية والخدمات المرتبطة بها".¹

ويعرف أيضاً "بأنه أحد عناصر المزيج التسويقي الذي يحدد نجاح أو فشل المنتج ، ويعتبر أحد المستشارين الأمريكيين المختصين بالأعمال التجارية أن السعر هو المتغير الوحيد في المزيج التسويقي ((السعر ، المنتج ، التوزيع ، الترويج)) الذي يدر دخلاً بينما جميع العوامل الأخرى مثل تطوير المنتج وتعليبه والإعلان عنه والترويج له وغير ذلك من العوامل التي تتسبب في زيادة التكاليف"²

كما عرف بأنه "أحد أهم القرارات الإستراتيجية التي تؤثر علي نجاح الشركة وتستمد أهمية قرار التسعير ليس فقط من التأثير علي المزيج التسويقي كأحد عناصره ولكن تمتد آثاره لتشمل الأداء الكلي للشركة فبالإضافة الي مساهمته في زيادة الربحية يمكن استخدامه كعنصر فعال ومؤثر لجذب مستهلكين جدد للشركة بالنسبة لأنواع معينة من السلع".³

كما عرف السعر بأنه " يمثل للمستهلك تلك القيمة النقدية او العينية التي تحدد من قبل المنتج ثمناً لسلعته او خدمته وما تمثله من منافع او فوائد ، وينظر للسعر على انه تلك القوة الشرائية التي يظهرها المستهلك للحصول على السلعة او الخدمة المطلوبة او مجموعة القيم التي يتبادلها المستهلكون مقابل حصولهم على منافع او استخدامهم المنتج او الخدمة "⁴

وتعرف الباحثة السعر بأنه "القيمة النقدية المدفوعة من قبل المستهلك للبائع بغرض الحصول على منفعة سواء كانت خدمة او سلعة خلال فترة زمنية معينة "

وقد يستخدم السعر للتعبير عن وصف لقيمة الشئ وقد يكون هذا الوصف مقاساً بالنقود وهنا قد تكون تعبير عن قيمة الشئ من حيث القيمة وليست المنفعة ،وقد يعبر عن السعر على انه انعكاس لقيمة الشئ بالنسبة للمستهلك خلال فترة معينة ومحددة.

¹ أحمد الباشا وآخرون ، مبادئ التسويق الحديث ، (دار الصفا للطباعة والنشر 2001م) ، ص60
² أندري جابور ترجمة خالد العامري - سياسات التسعير ، (المفاهيم والطرق المختلة للتسويق الفعال) ، (الفاروق للنشر والتوزيع) ، ص 11 .

³ عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التسويق ، (الدار الجامعية الجديدة 2002م) ، ص 469.
⁴ مجتبي الصادق محمد احمد ، مدى إمكانية تطبيق مبدأ التكلفة المستهدفة وأثره على قرارات تسعير المنتجات، بالتطبيق على شركة دال الغذائية ، (بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس درجة الشرف ، مدرسة العلوم الإدارية ، جامعة الخرطوم 2013م) ، ص 49

ثانيا أهمية التسعير :

ان فشل المؤسسة في تحديد سعر منتجاتها ، سيؤدى بها إلى خسارة زبائنها وحصتها فى السوق ، او قد يؤدى بها إلى البيع بأسعار لا تغطى نفقاتها. لذلك عد السعر من أهم متغيرات التسويق فى أوربا والولايات المتحدة.ولقد أهملت سياسة الأسعار فترة طويلة من الزمن ،حتى ان بعض الباحثين استبعدوا دراسات الأسعار من مزيج التسويق (المنتج والسعر والتنشيط والتوزيع)رغم ان الكثير من رجال التسويق يعرفون تماما ان تحديد السعر عملية على غاية من الأهمية ، وهى عملية صعبة وشاقة لأنه لا يكفى تحديد السعر مرة واحدة وإنما يجب إجراء نوع من التحليل لمجموعة من العوامل الهامة ، على نحو يمكن معه الوصول الى عدة أسعار يجرى اختبارها قبل الوصول الى الحل النهائي.

والقرار المتعلق بالأسعار قرار خطير نظرا لتأثيره المباشر فى ارباح الشركة ، لان الأرباح تتكون من فارق رقم الأعمال (الذي يساوى تكلفة الوحدة المنتجة مضروبا بعدد الوحدات المباعة) مع التكلفة الإجمالية (التي تساوى تكلفة الوحدة مضروبا بعدد الوحدات المنتجة).

عندما يكون السعر المعتمد مرتفعا يكون هامش الربح للوحدة المباعة أعلى إلا إن الأرباح الكلية ستكون اقل ،هذا اذا لم يؤدى هذا السعر الى فشل بيع المنتج بسبب ارتفاع سعره على نحو لم يستطع معه الحصول على عدد كاف من الزبائن . بالمقابل فإنه عندما يكون السعر المعتمد منخفضا فإن هامش الربح للوحدة سيكون اقل الا أن ذلك سيؤدى الى زيادة المبيعات وبالتالي الهامش الإجمالي الكلى.¹

ويعد التسعير احد الركائز الأساسية لاي اقتصاد فى اية سوق وفى أية دولة ،إذ إن أساس الاقتصاد يقوم على مجموعة من السلع والخدمات وهذه السلع والخدمات لا يمكن التعاطي معها بمنظور اقتصادي إلا إذا تم تحديد سعر كل منها.

¹ عمر بن حمدو الحمود ، تقنيات التسويق ، (حلب ،شعاع للنشر والعلوم ، الطبعة الأولى 2005م) ص 134

وللسعر أهمية خاصة للمؤسسات وذلك للأسباب الآتية :²

1. أن كل سلعة أو خدمة لها سعر معين حتى لو كانت تقدم بالتكلفة إذا كانت الدولة تتولى عملية التسعير ولهذا فإن السعر عنصر أساسي في المزيج التسويقي لكل المؤسسات
2. أن السعر من أسرع وأسهل عناصر المزيج التسويقي تغييراً وتعديلاً لمقابلة الطلب أو مواجهة تصرفات المنافسين .
3. وجود علاقة بين السعر ومقدار إيرادات المؤسسة وأرباحها وهذا أمر مهم بالنسبة للمؤسسة لأنها إذا لم تحقق أرباحاً معينة فلن تستطيع الاستمرار
4. يعتبر ارتفاع السعر مؤشر جودة من وجهة نظر بعض المستهلكين فقد بينت بعض الدراسات أن هنالك علاقة إيجابية بين السعر والجودة.
5. السعر يؤثر علي المركز المالي للشركة وتطوير منتجاتها وخدماتها والمزايا التي تمنحها للعملاء .
6. يساعد في تحقيق أهداف المؤسسات على المستوى العام وعلى مستوى وحدات الأعمال الإستراتيجية وعلى المستوى الوظيفي والتشغيلي.
7. تتيح عملية التسعير إمكانية تحديد حجم الطلب على المنتجات ويتم ذلك من خلال استخدام العلاقة بين السعر والكمية المطلوبة مع مراعاة مرونة الطلب السعرية.
8. السعر هو الأداة التي تستخدمها المؤسسة في تحقيق الإيرادات والأرباح، إذ يتم تحقيق هامش زيادة فوق تكاليف المنتج لتحقيق الأرباح المخططة

كما أن للسعر أهمية كبرى للزبون تتمثل في أن أسعار المنتجات التي يهتم بشرائها الزبون هي مؤشرات أساسية عن الدخل الحقيقي لهذا الزبون ، والدخل الحقيقي هو مجموعة المنتجات (سلع وخدمات) التي يتمكن الزبون من شرائها باستخدام الدخل النقدي ، ويختلف هذا الدخل من سوق الى سوق ومن وقت لأخر باختلاف أسعار المنتجات المطروحة في

² د. ناجي معلا ، رائف توفيق ، أصول التسويق مدخل تحليلي ، (دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية 2003م) ص 196.

الأسواق ، أي أن مستوى رفاهية الفرد في المجتمع يتأثر بمستوى أسعار المنتجات (سلع وخدمات) في ذلك المجتمع .¹

وبالتالي يمكن القول بأن السعر يلعب دوراً أساسياً علي المستوى القومي وعلي مستوى المنظمات والزبائن .

ثالثاً أهداف التسعير :

تصنف أهداف التسعير الي ما يلي :²

أولاً : الأهداف المتعلقة بالربح :- وتتمثل في :

1. تغطية التكاليف التي يتم إنفاقها علي توفير المنتج وإتاحته للمستهلك .
2. تحقيق أهداف أصحاب رؤوس الأموال من عملية الاستثمار .
3. تحقيق عائد مناسب من الأموال التي تحتاج إليها المؤسسة .

ثانياً : الأهداف المتعلقة بالمبيعات : - وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي :

1. زيادة كمية الوحدات المباعة .
2. زيادة القيمة النقدية للوحدات المباعة .
3. زيادة الحصة السوقية .

ثالثاً : أهداف المحافظة علي الوضع الراهن : وتتمثل في الآتي :

التوجه نحو المستهلك وذلك من خلال :

- أ. مستويات سعر مناسب للمستهلك .
- ب. تأكيد سمعة المؤسسة بين المستهلكين .
- ت. خلق قيمة للمستهلك مقابل النقد المدفوع .

1. المحافظة علي الحصة السوقية .

2. مواجهة المنافسين .

¹ يوسف ابوفارة ، سياسات التسعير ، (الشركة العربية للتسويق والتوريدات، 2013م) ، صص، 10-11
² بشير العلاق ، قحطان العبدلي ، استراتيجيات التسويق ، (دار زهران للنشر 1999م) ص141 .

3. المحافظة علي صورة المؤسسة .

4. البقاء .

رابعا أهداف متعلقة بتشكيلة المنتجات :

على النحو الذي يمكن فيه أن يكون لسعر المنتج تأثير في مبيعاته ، فإنه يمكن ان يكون له تأثير في مبيعات منتجات أخرى من منتجات التشكيلة، لذلك قد تسعى الشركة من خلال تحديد السعر الى تحقيق هدف كبير هو ضمان نوع من البيع الأمثل لمنتجات التشكيلة .اذ تهدف أسعار الدعوة المخصصة لجذب الزبائن الى منتجات ادني التشكيلة الي مثلا ، الى زيادة بيع منتجات اعلي التشكيلة . وبالمقابل فان الأسعار التي لا تحدد على نحو صحيح تؤدي إلى ان يأكل منتج من منتجات التشكيلة حصة السوق لمنتج آخر فيها .

خامسا أهداف متعلقة بصورة المنتج :

ترتبط صورة المنتج وجودته غالبا بالسعر لذلك فإنه من الممكن ان يكمن وراء تحديد سعر مرتفع للمنتج هدف إعطاء صورة جيدة عن جودة ذلك المنتج وخصوصا في مجال العطور والسيارات والمنتجات الراقية عموما . وبشكل عام يرتبط السعر بجودة المنتج في حال غياب مؤشرات المنتج الأخرى.¹

سادسا أهداف متعلقة بزيادة التدفقات النقدية :

نقصد بالتدفقات النقدية المال الذي يدخل إلى المشروع من المبيعات وغيرها من الإيرادات ويخرج منه على شكل مدفوعات نقدية الى الموردين والعاملين الخ . ويستطيع المشروع زيادة معدلات النقدية من خلال عدة طرق مثل تخفيض أسعار المبيعات النقدية والحد من المبيعات الآجلة ، او منح خصومات نقدية للعملاء لتعجيل تسديد زمامهم خلال فترات قصيرة وتستخدم هذه الطريقة لاسترداد التكاليف الرأسمالية، وقد يترتب على هذه الطريقة التضحية بنسبة من الأرباح.²

¹ عمر بن حمدو الحمود ، تقنيات التسويق ، مرجع سابق ، ص138

² قحطان العبدلي ، بشير العلق ، التسويق أساسيات ومبادئ، (عمان ، دار زهران ،1998م) ص144

رابعاً أشكال السعر :

هنالك شكلان شهيران يتخذهما سعر السلعة هما :¹

1. **الأسعار الكسرية** : - هي التي تقل شيئاً ما عن الأرقام العقدية وهي (5) ومضاعفاتها وذلك مثلما تتبعه بعض المنشآت المنتجة للسلع اذ يتحدد ثمنها 97 قرش أو 498 قرش قاصدة بذلك أن تجعل المشتري يحس أن السلعة رخيصة لأن ثمنها يقل عن جنيه في الحالة الأولى وعن خمسة في الحالة الثانية ، والأسعار الكسرية سياسة يتبعها المنتج عندما يقرر سعر البيع للمستهلك - أي لا يتركه للموزع - وهو حينما يقرر السعر الملائم لا يلتزم بالتكلفة تماماً بل قد يزيد الثمن عن ذلك أو ينقص قليلاً .

2. **الأسعار المعتادة** :-

فهي الأسعار التي تسود فيما يتعلق ببيع نوع من السلع المعتادة مثل ما هو الحال في المشروبات الغازية ، فعندما ينتج أحد المنتجين سلعة أسعارها مستقرة واعتاد المستهلكون عليها فانه لا مفر أمامه من أن يبيع السلعة بذات السعر السائد لنوعها حتى لو أدى ذلك الى نقص في نسبة الإضافة أو الربح المأمول .

خامساً خطوات التسعير :

إن تحديد سعر السلعة من القرارات الهامة التي تواجهها المنشأة لما للسعر من أهمية في قرارات المستهلكين للشراء او عدمه وتزداد أهمية هذا القرار اذا كانت السلعة جديدة او اذا كانت السوق جديدة ، ناهيك عن دور المنافسة في التأثير على أسعار سلع المنشأة ، بالإضافة إلى بقية العوامل الأخرى التي تؤثر على القرارات التسعيرية ، وتحديد سعر السلعة يأتي محصلة لسلسلة . من الخطوات التي يمر بها قرارا التسعير أهمها :

1. **تحديد أهداف التسعير** :- تختلف أهداف التسعير من منشأة لأخرى وتتراوح هذه الأهداف من البقاء والاحتفاظ بالحالة الراهنة إلى تعظيم الربح وزيادة الحصة السوقية وقد سبق مناقشة ذلك سابقاً في أهداف التسعير ، مع ملاحظة لابد من ان يتم التمييز بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل، اذ كثيراً ما يوجد هذين النوعين من

¹ محمد عساف، اصول التسويق ، (مكتبة عين شمس)، ص 176.

الأهداف فى المنشأة ، وبالتالي فأن الهدف القصير الأجل يجب ان يكون مساعدا فى تحقيق الهدف طويل الأجل ، كما انه فى بعض الأحيان قد تتعدد أهداف التسعير فى المنشأة الواحدة وأحيانا للسلعة الواحدة وذلك حسب الشريحة السوقية التي توجه إليها السلعة

2. تحديد الطلب:- إن للسعر الذي تحدده المنشأة لسلعتها أثره على مستوى الطلب على هذه السلعة، فالتغيير فى الأسعار يؤدي إلى تغيير فى الكميات المطلوبة وفى الأوضاع الطبيعية فان العلاقة بين السعر وبين الطلب تكون علاقة عكسية، بمعنى أن انخفاض السعر يؤدي إلى زيادة الطلب بينما زيادة السعر تؤدي إلى انخفاض الطلب ولكن ذلك يتطلب ثبات الأخرى المتعلقة بالمستهلك، القدرة الشرائية ، رغبات وازواق وحاجات المستهلكين ، وكذلك ثبات العوامل الأخرى المتعلقة ببنية المزيج التسويقي . ان تحليل الطلب كخطوة من خطوات التسعير لا بد وان يشمل تحليل مرونة الطلب والتي تتعلق بمدى التغيير النسبي فى الكمية المطلوبة مقارنة بالتغيير النسبي فى السعر .

3. تقدير التكلفة والإيراد :-

أ- تقدير التكاليف:- يمكن النظر الى التكاليف على إنها تشكل القاعدة التي لا يستطيع القائمون على النشاط التسويقي تسعير منتجاتهم بأقل منها على المدى الطويل، بينما يمكن اعتبار الطلب هو الحد الأعلى الذي لا يستطيعون تجاوزه أيضا يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف التي تتكبدها المنشأة أثناء عملها لتوفير السلع والخدمات و هي التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة .

ب- تقدير الإيرادات :- يقصد بالإيراد الكلى مجموع ما يرد الى المنشأة من مبالغ نتيجة المبيعات وغيرها وتختلف الإيرادات عن الأرباح بان جزءا من الإيرادات يأتي لتغطية التكاليف وما يزيد عن التكاليف يكون أرباحا ، اما الإيراد الحدي فيقصد به التغيير فى الإيراد الكلى نتيجة بيع وحدة واحدة إضافية وفى حال تساوى السعر لجميع الوحدات المباعة فان هذا يعنى ان الإيراد الحدي يتساوى مع متوسط الإيراد وهو مجموع الإيراد الناتج عن عمليات البيع مقسوما على عدد الوحدات المباعة ولكن الذي يحدث فى الحياة العملية ان المنشآت تعمل على تخفيض أسعارها لتتمكن من بيع كميات إضافية وبالتالي

ينخفض الإيراد الحدي حتى يتساوى مع الكلفة الحدية بحيث تصل الأرباح الى الصفر،
وإذا استمرت المنشأة فى تخفيض السعر فأنها ستحقق خسائر.

4. تحليل أسعار المنافسين :- بينما يساعد الطلب وتحليل التكلفة والإيرادات على تحديد الحد الأعلى والحد الأدنى للسعر فان تحليل أسعار المنافسين يساعد المنشأة على اختيار السعر المناسب القادر على منافسة العلامات المنافسة لسلعة المنشأة، وتسعى المنشآت دائما على متابعة أسعار السلع المنافسة ويمكن ان يتم ذلك بطريقة مباشرة وذلك باستخدام موظفين مهمتهم متابعة أسعار المنافسين او يمكن ان يتم ذلك عن طريق شراء قوائم البيع لتلك المنشآت، كما يمكن الاستفسار من المشتريين عن تقديراتهم لأسعار سلع المنشأة وجودتها وفى بعض الدول تعتمد المنشآت لمقارنة سعرها لسلعة ما مع الأسعار المنافسة لتبين للمستهلك انخفاض سعرها عن أسعار المتنافسين.

5. اختيار السياسة التسعيرية :- يقصد بالسياسات مجموعة التوجيهات والقواعد والمبادئ التي يلتزم بها المخططون والمنفذون ويسترشدون بها فى كل مرحلة من مراحل العمل ، والسياسات التسعيرية لا تخرج عن هذا المفهوم كونها الفلسفة الدالة او مجموعة الإجراءات المصممة للتأثير على السعر وبالتالي تحديد هذا السعر، وتسعى السياسات التسعيرية الى تحديد دور التسعير كواحد من عناصر المزيج التسويقي، وعند تحديد السياسات التسعيرية لا بد من مراعاة مجموعة من العوامل أهمها :

أ. القدرة على التعامل مع السلع الجديدة

ب. مراعاة الظروف التنافسية

ج. التقيد بالتعليمات الحكومية وخاصة فيما يتعلق بالتسعير

د. اخذ الظروف الاقتصادية بعين الاعتبار

هـ. تنفيذ أهداف التسعير

و. القدرة على مساعدة رجال التسويق على مواجهة وحل المشاكل العملية

المتعلقة بتحديد الأسعار

6. اختيار طريقة التسعير :- بعد ان تحدد المنشأة سياستها التسعيرية واخذ بعين الاعتبار لكافة العوامل التي تؤثر فى القرارات التسعيرية ومتابعة خطوات التسعير التي سبق

شرحها فإن المنشأة تكون وصلت الى اختيار طريقة التسعير التي تحقق أهدافها وتتسجم مع سياستها التسعيرية، وعادة يكون سعر المنشأة فى مكان ما بين سعرين متطرفين احدهما سعر منخفض لا يتوقع ان يحقق أية أرباح والا خر سعر مرتفع لا يتوقع ان يحقق اية مبيعات وفى نقطة ما بين هذين السعرين يمكن للمنشأة ان تتاور لتختار السعر المناسب .

سادسا العوامل المؤثرة على قرارات التسعير :-

هناك عدة عوامل يجب أخذها بنظر الاعتبار، وأن هذه العوامل لها تأثير فعال ومهم على قرارات التسعير وتنقسم هذه العوامل الى عوامل داخلية وعوامل خارجية

العوامل الداخلية:

وتتمثل العوامل الداخلية فى الاتى :¹

1. الأهداف التسويقية :- اذا كان الهدف السوقي المحدد هو إنتاج منتج ذو جودة عالية بهدف الصمود فى وجه المنافسة والتنافس مع المنتجات المماثلة فى السوق فى قطاع الأرباح والمدخلات المرتفعة فان ذلك سوق يقترح المطالبة بأسعار مرتفعة، اما اذا كان الهدف هو الوصول الى اكبر عدد من المستهلكين وعلى الأخص ذو الدخل المحدود فان هذا يتطلب فرض أسعار منخفضة وبذلك تكون إستراتيجية الأسعار محددة بشكل واسع من قبل القرارات الخاصة بالأهداف التسويقية ، وفى نفس الوقت قد تكون المنظمة تسعى إلى أهداف إضافية ، وكلما كانت الأهداف واضحة كلما كان من السهل تحديد الأسعار، فهناك أهداف البقاء ، رفع الأرباح الحالية الى ابعد الحدود، صدارة سوق الأسهم ، صدارة سوق المنتجات وغيرها
2. إستراتيجية مزيج السوق :- ان قرارات الأسعار يجب ان يتم تنسيقها مع تصميم المنتج والتوزيع مع الترويج كى يتم تشكيل برنامج تسويقي مؤثر ومتناسك .

¹ محمود جاسم محمد الصميدعى، استراتيجيات التسويق (مدخل كمي وتحليلي)، مرجع سابق، ص ص 215-217

ان القرارات المهيئة لعناصر المزيج التسويقي الأخرى قد تؤثر فى قرارات التسعير ،
فمثلا المنتجين الذين يستخدمون العديد من البائعين والذين يتوقعون منهم أن يساندوا
ويروجوا المنتجات قد يتوجب عليهم ان يغطو هوامش ربح اكبر لبائعيهم فى أسعارهم
وأن قرار طرح منتج بجودة عالية سوف يعنى بأن على البائع ان يفرض أسعار اعلى
لتغطية الكلف الاعلى.

ان العديد من المنظمات تقوم بدعم إستراتيجيتها الخاصة بالسعر وتحديد موقع المنتج
بتقنية تسمى (الكلفة الهدف) وهو سلاح استراتيجي فعال لذلك يجب الأخذ بعين
الاعتبار عناصر المزيج التسويقي عند تحديد الاسعار ، فاذا تم تحديد موقع المنتج
اعتمادا على عوامل غير متعلقة بالسعر فحينها تكون القرارات الخاصة بالجودة وتشجيع
المبيعات والتوزيع سوف تؤثر بقوة على الاسعار ، واذا كان السعر هو عامل الحسم فى
تحديد موقع المنتج فان السعر هذا سوف يؤثر بقوة على القرارات المأخوذة بخصوص
عناصر المزيج التسويقي الأخرى

3. الكلفة :- تشكل الكلف الاساس الذى يعتمد عليه عند تحديد الاسعار لان جميع
المنتجات تهدف الى تغطية كل تكاليف الانتاج والتوزيع وبيع المنتج وغيرها من
الانشطة من خلال تحديد الاسعار مع تحقيق مردودا طيبا لجهودهم
ان الكثير من المنظمات تعمل كى تكون المنتجات ذات كلفة منخفضة فى مجال
نشاطها فاذا كانت تكاليفها منخفضة بامكانها ان تضع اسعارا منخفضة تؤدى بدورها الى
مبيعات اعلى على ان تاخذ بعين الاعتبار عد التضحية بالجودة
وتنقسم الكلف الى الكلف الثابتة والتي تتناسب او تتغير مع كمية الانتاج او المبيعات
مثل الايجار الشهرى ورواتب العاملين اما التكاليف المتغيرة فهي مرتبطة بصورة مباشرة
مع مستوى الانتاج اما الكلفة الاجمالية هي مجموع الكف الثابتة والمتغيرة لاي مستوى
من الانتاج ، وبما ان السعر يجب ان يغطى هذه التكاليف لذلك على المسئولين ان
يراقبو هذه الكلفة بدقة .

4. اعتبارات المنظمة:- على المنظمة ان تقرر من الذى يجب ان يضع الاسعار ،حيث ان
الاسعار غالبا تقرر من الادارة العليا فى المنظمات الكبيرة التسعير يكون من اختصاص

مدراء الخطوط الانتاجية او الاقسام فى الاسواق الصناعية . فأن البائعين قد يسمح لهم بالتفاوض مع الزبائن ضمن مدى سعر معين ، وعلى رغم ذلك فان الادارة العليا تضع اهداف التسعير وأن هذه الاهداف هى التى تضع السياسات السعرية وغالبا ما توافق او تصادق على الاسعار المقترحة من قبل الادارة فى المستويات الادنى فى المنظمة او البائعين .

5. درجة الاختلاف فى السلعة :- كلما كانت منتجات الشركة متميزة ومنفردة بمزايا تختلف عن منتجات المنافسين كلما كانت اكثر حرية فى تحديد اسعارها، فكثيرا ما نجد أن شركة معينة تتميز باسم تجارى معروف فى السوق ويتميز منتجها بخصائص فريدة فى الاداء والجودة عادة ما تطلب اسعارا اعلى من منافسيها نظير هذه الخصائص بل أن شهرة الشركة وسمعتها فى السوق وحدها قد تمكن تحديد سعر مرتفع لمنتجاتها بعكس الحال فى بعض المنتجات التى تعتبر نمطية ولا توجد اختلافات بين السلع المعروضة فتقل قدرة المنشأة عن تسعير منتجاتها اكثر من الاسعار السائدة.¹

6. قيمة الخبرة المتراكمة :- نقصد بالخبرة هنا تلك المهارات التى اكتسبتها المنشأة من خلال الممارسة المستمرة والطويلة فى العملية الانتاجية ، حيث ان ذلك يمكنها من زيادة كمية الانتاج ومستوى جودته عن تلك المنشآت الجديدة فى العملية الانتاجية .²

7. الموارد المتاحة :- تختلف المنشآت فى امكانياتها المتوفرة سواء كانت المالية او البشرية ، لذلك يتاثر سعر المنتج بهذه الامكانيات فمحدوديتها تؤثر على حرية متخذى القرار السعرى من خلال تقييد المرونة ، حيث عندما تكون الامكانيات المالية كبيرة تستطيع المنشأة مثلا المناورة بالسعر والدخول بقوة الى السوق كونها قادرة على تحمل الانخفاضات السعرية، بعبارة اخرى المنشآت ذات القدرات المالية الاكبر لها الحرية الاكبر فى تسعير منتجاتها واعتماد سياسات سعرية متنوعة مثل الخصومات والتخفيضات وغيره . كما ان الاختلاف فى القدرات التسويقية من حيث الترويج ، والتوزيع يتيح للمنشأة الاقوى التحكم بشكل افضل نسبيا فى تحديد اسعارها .³

¹ ياسين قاسى، (بحث حول التسويق، 2003م) www.noorsa.ne

² ناجى معلا، ادارة التسويق، مدخل تحليلى استراتيجى متكامل ، (اثره للنشر والتوزيع، عمان 2008م)، ص 193

³ عامر لمياء، اثر السعر على قرار الشراء، (مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير فى التسويق، جامعة الجزائر 2006م) ، ص 46

العوامل الخارجية :

وتتمثل العوامل الخارجية فى الاتى:

1. **طبيعة السوق وحجم الطلب** : تحدد التكاليف عادة الحد الأدنى للأسعار فى حين يضع

غالبا حجم الطلب الحد الأعلى لها لذا وقبل تحديد السعر يجب ان تعى المنشأة العلاقة

بين السعر والطلب وحجم الانتاج فى مختلف اشكال السوق وفقا لما يلى :-

أ. **التسعير فى ظل أشكال السوق المختلفة (المنافسة)** :تختلف سياسات التسعير

باختلاف شكل السوق المتعامل معه، و يتميز بين أربعة أشكال للسوق وهي :¹

- سوق المنافسة الكاملة :-يتميز هذا السوق بوجود عدد كبير من المشترين والبائعين فيه وعدم القدرة على التحكم بالأسعار ، إذ يعتمد كليا على حجم الطلب والعرض فى السوق لتجانس المنتجات والمعرفة الكاملة بأنواعها وأسعارها .
- سوق المنافسة الاحتكارية : من خصائص هذا السوق وجود عدد كبير من المشترين و البائعين، التعامل مع منتجات غير متجانسة ،الاهتمام بالمنافسة غير السعرية ، أما فيما يخص التسعير فى إطار هذا السوق ، فيتم التحكم فى السعر عن طريق إضافة مزايا تنافسية للمنتجات عن غيرها من المنتجات المنافسة .
- سوق احتكار القلة: - يتميز هذا السوق بوجود عدد قليل من البائعين يسيطرون عليه ،الاهتمام بالمنافسة السعرية ووجود عوائق للدخول اليه، اما عن سياسة التسعير فتحدد من قبل البائعين و احيانا بالاتفاق فيما بينهم ويصاحب عملية التسعير حذر شديد جدا حيث إذا حاول أحدهم رفع السعر ترك ليخسر حصته السوقية أما إذا حاول سعره فالكل مجبر على انتهاج ذلك ايضا .
- سوق الاحتكار الكامل : من خصائصه وجود بائع واحد فى السوق ، عدم وجود بديل للمنتجات المباعة ويتميز السعر بإمكانية التحكم فيه شرط عدم تجاوز الحد الأعلى المحدد من قبل الاجهزة الحكومية

¹ حنين احمد توفيق ،ادارة المبيعات و فن البيع،(مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ،مصر 2001م) ، ص 135

ب. **قناعة المستهلكين بالسعر و القيمة** : يعتبر المستهلك الغاية والوسيلة فى تحقيق اهداف المنشأة وفقا للمفهوم التسويقى الحديث حيث له الدور الحاسم فى عملية التسعير الذى لا يمكن اهماله فهو الذى يقرر الشراء او الامتناع بالسعر المحدد، لذا على متخذ القرار التسعيرى تفهم سلوك المشتري وفقا لعدد من الاركان من بينها :-
- درجة حساسية المستهلك للسعر : يختلف المستهلكون فى درجة ردة الفعل إزاء حركة سعر المنتج للأعلى أو الأدنى.

- الصورة الذهنية للمنتج عند المستهلك: تؤثر الصورة الذهنية للمنتج فى مدى قبول المستهلك للسعر، فكلما كانت إيجابية كلما كان هذا الأخير مستعدا لدفع أسعار أعلى مقابل الحصول على المنتج والعكس.

- درجة الربط أو الإدراك للسعر والمنافع المتوقعة : يقوم المستهلك غالبا بإدراك المنافع المتوقعة وإدراك السعر والربط بينهما للوصول إلى مستوى القيمة المضافة التى يحصل عليها ثم يقرر الشراء من عدمه.

ج. **تحليل العلاقة بين السعر و الطلب** : هناك علاقة واضحة بين السعر و الطلب المتوقع حيث يزداد حجم الطلب بانخفاض الأسعار والعكس صحيح و يستثنى من هذه القاعدة السلع الخاصة (التفاخرية) حيث نجد أن الطلب يزداد مع زيادة الأسعار، كذلك الحال بالنسبة للسلع الرديئة للاعتقاد بجودتها المتدنية لذا يقل الطلب عليها رغم انخفاض سعرها.

2. المنافسون:- يجب على المنشأة عند تحديد اسعار منتجاتها ملاحظة اسعار المنافسين وتتبعها والعمل على التنبؤ بسلوك المنافسين، ليس فقط فى نفس المجال بل فى مجالات اخرى التى تنتج منتجات تشبع نفس الحاجة.

3. **الموردون والموزعون** : قيام الموردون والموزعون برفع اسعار المواد الاولية أو الوسيطاء فى المساومة على رفع هامش ارباحهم يضيف قييدا على المنشأة عند تحديد السعر
الملائم

4. **الإجراءات الحكومية** : تمارس الحكومة والسلطة السياسية في بعض البلدان تأثيراتها على حركة الاسعار ، فقد تحدد الحكومة سعر بيع المنتج للمستهلك النهائي ويحدث ذلك عادة في المنتجات الضرورية ، او قد تكفي الدولة بتوجة الاسعار من تحديدها

5. **الضرورة الاقتصادية** : نلاحظ انه في حالة الرواج او الانتعاش الاقتصادي يزداد الطلب على مختلف انواع المنتجات ومن ثم تستطيع المنشأة ان تتحرك بحرية اكبر في تحديد قراراتها التسعيرية والتمتع بالاستقلالية في صياغة استراتيجيات التسعير ، اما في حالة الكساد فان الاستراتيجيات التسعيرية سوف تتأثر بعوامل كثيرة منها التضخم ، اسعار الفائدة ، الكساد الخ ¹.

سابعا التكاليف واتخاذ قرار التسعير :

عادة تبوب التكاليف في المجالات الصناعية علي أساس وظيفي علي النحو التالي : ²

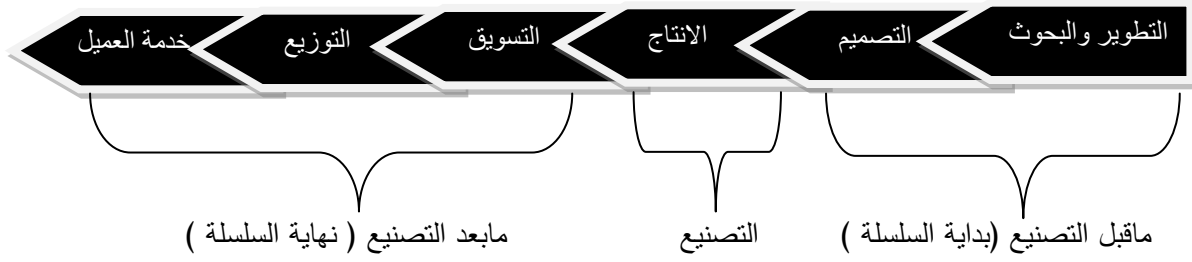
1. تكاليف ما قبل التصنيع : - وتشمل كل التكاليف في أنشطة البحوث والتطوير والتصميم المنتج أو العملية بسلسلة القيمة ، ويقصد بسلسلة القيمة مجموعة الوظائف المتتالية التي تضاف فيها القيمة (المنفعة) الي المنتجات أو الخدمات من البداية عندما كانت مجرد أفكار الي النهاية عندما تستهلك عند العميل مروراً بالتصميم والانتاج والتسويق والتوزيع
2. تكاليف ما بعد التصنيع : تشمل كل تكاليف التسويق والتوزيع وخدمة العميل والشكل التالي يوضح المجموعات الستة الأساسية للتكاليف الوظيفية التي يمكن تضمينها هيكل تكلفة السلعة أو الخدمة بسلسلة القيمة .

ومن الشكل التالي نلاحظ ان التكاليف التي تضيف قيمه للمنتجات تبدا قبل مرحله التصنيع وتستمر حتى ما بعد التصنيع وتسليم المنتج للعميل وتشمل تكاليف البحوث والتطوير ، تكاليف تصميم المنتج ، تكلفه الإنتاج ، تكاليف التسويق والتوزيع بالاضافه لتكاليف خدمه العميل .

شكل رقم (3 - 1 - 12)

¹ محمد فريد الصحن، قراءات ادارة التسويق ،(الدار الجامعية للنشر 2002 م ،)صص84،85
² تشالز هورربخرن واخرون ، محاسبة التكاليف مدخل اداري الجزء الثاني (دار المريخ للنشر 2004 م) ص 667.

هيكل التكلفة بسلسلة القيمة في المجالات الصناعية



المصدر : تشالز هورريخرن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل اداري الجزء الثاني ، (دار المريخ للنشر 2004م) ص 665 .

التكاليف الملائمة لاتخاذ قرارات التسعير :

تتضمن التكاليف الشاملة للمنتج التكاليف المباشرة وهي التي يمكن تتبعها للمنتج بطريقة ممكنة اقتصاديا أما تكاليف المنتج غير المباشرة فهي التي يتم تعيينها باستخدام أساس تخصيص التكلفة وبناء علي ذلك فإن الشركة التي تصنع الأثاث المكتبي والتي تتلقي أمر خاصاً لصناعة طاوولات مكتبية في هذه الحالة تكاليفها التسويقية غير ملائمة عند اتخاذ قرار التسعير نسبة لأن الشركة لا تتحمل تكاليف تسويقية لهذا الأمر .

أهمية البعد الزمني عند تحديد التكاليف الملائمة لاتخاذ قرار التسعير :

أن البعد الزمني يكون علي درجة كبيرة من الأهمية عند تحديد التكاليف الملائمة لقرار التسعير وطرفي هذا البعد الزمني هما قرارات التسعير في الآجل القصير وقرار التسعير في الآجل الطويل وتختلف البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرار التسعير باختلاف المدى الزمني التي تغطيه هذه القرارات .

أولاً: قرارات التسعير قصيرة الأجل :

وتتضمن الاتي : 1

¹تشالز هورريخرن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل اداري، المرجع السابق ص 667.

1. تسعير الأمر الخاص الذي ينفذ لمرة واحدة فقط دون أن يكون له آثار طويلة الأجل والحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات سريعة وعاجلة .

2. تعديل تشكيلة المنتجات وحجم المبيعات في السوق التنافسي والبعد الزمني المستخدم في حساب تلك التكاليف عند اتخاذ هذه القرارات قصيرة الأجل غالباً ما يكون ستة شهور أو أقل من سنة في بعض الأحيان .

ثانياً : قرارات التسعير طويلة الأجل :

وتتضمن تسعير المنتج الرئيسي بالسوق الكلية وحيث يكون وضع السعر خاضعاً لانحرافات ملحوظة بالطبع، والبعد الزمني المستخدم في حساب التكاليف الملائمة غالباً ما يتعدى السنة ، ويتم اتخاذ العديد من قرارات التسعير في الأجل الطويل فالمشتررون يفضلون أسعار ثابتة ومستقرة خلال فترة طويلة من الزمن وهذه الأسعار الثابتة أو المستقرة لها مزايا عديدة ، فهي تخفض حاجة المشتري الي مراقبة الأسعار المقدمة بواسطة الموردين المختلفين بشكل مستمر كما أنها تساعد الشركات علي التخطيط بشكل أفضل وبناء علاقات طويلة مع الموردين .

حساب تكاليف المنتج في قرارات التسعير طويلة الأجل :

عندما تحدد قوى المنافسة سعر المنتج فإن المعلومات المتعلقة بتكاليف المنتج طويلة الأجل يمكن أن ترشد الإدارة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالدخول أو البقاء في سوق هذا المنتج كما أنه قد يكون للإدارة بعض التأثير علي السعر ، وتكاليف المنتج طويلة الأجل يمكن أن تمثل أمراً ضرورياً عند اتخاذ قرارات التسعير ، وقد أصبحت التكاليف البيئية ذات أهمية متزايدة عند حساب تكاليف المنتج ، فقد نتج عن إصدار القوانين معايير حازمة وصارمة فضلاً عن زيادة عقوبات تلويث البيئة وتفادياً لذلك فإن التنظيمات تتحمل تكاليف لمنع وتخفيض هذا التلوث .

ووفقاً لما تم التعرض له عن مفهوم وأهمية السعر ترى الباحثة انه عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد أسعار المنتج او الخدمة لابد ان تقوم بهذه المهمة جهات مختصة ذات دراية تامة بما يتعلق بتكلفة المنتج ، التوقعات المستقبلية لكل من العرض والطلب ، أسعار المنافسين ، أنواق المستهلكين الحالية والمتوقعة ، اضافة الى العوامل الاقتصادية الأخرى التي من الممكن ان تؤثر على الأسعار مستقبلاً .

المبحث الثاني

مناهج واستراتيجيات التسعير

أولاً مناهج التسعير :

المنهج الاقتصادي للتسعير :

طبقاً لنظرية الاقتصاد الجزئي فإن أفضل سعر للمنتج هو السعر الذي يؤدي الي تحقيق أقصى ربح ممكن للمنشأة . حيث يقاس ربح المنشأة بالفرق بين إجمالي الإيرادات وأجمالي التكاليف . ويمكن التوصل الي الربح الأقصى للمنشأة بانتاج تلك الكمية التي يتساوى عندها الإيراد الحدي من بيع المنتج مع التكلفة الحدية لذلك المنتج ويقاس الإيراد الحدي بمقدار الزيادة في الإيراد الكلي نتيجة بيع وحدة اضافية من المنتج ، في حين أن التكلفة الحدية تقاس بمقدار الزيادة في التكاليف الناتجة عن انتاج وبيع وحدة إضافية من المنتج .

ويعتمد المنهج الاقتصادي للتسعير علي الافتراضات الآتية¹

1. أنه لا يمكن بيع عدد غير محدود من وحدات المنتج بنفس السعر ، حيث الافتراض هنا أنه في نقطة معينة سوف يتم تخفيض السعر لزيادة حجم المبيعات .
2. أن التكاليف لإنتاج وحدة إضافية من المنتج غير ثابتة وبالتالي فإن إجمالي التكاليف سوف تزداد بمعدلات غير ثابتة وطالما أن معدل الزيادة في إجمالي التكاليف هو أقل من معدل الزيادة في إجمالي الإيرادات فإن المنشأة سوف تزيد من أرباحها بانتاج وبيع وحدات أكثر من المنتج وعند نقطة معينة فإن معدل الزيادة في إجمالي التكاليف سوف يعادل معدل الزيادة في إجمالي الإيرادات وعند تلك النقطة فإنه لا فائدة من الاستمرار بانتاج وبيع وحدات اضافية حيث أن الربح لن يتأثر .
3. تعتبر التكاليف اللازمة لانتاج وحدة إضافية واحدة هي تكاليف متغيرة بينما التكاليف الثابتة تبقي في أجمالها ثابتة ضمن المدى الملائم ويكون نصيب الوحدة المنتجة الواحدة

¹ د. أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، (دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى 2002م) ص 232

منها متناقصاً كلما زاد حجم الانتاج ولكن بعد تجاوز هذا الحد الملائم فإن التكلفة الثابتة

للوحدة سترتفع نتيجة لأرتفاع التكاليف الثابتة الناتجة عن أنتاج وحدات إضافية .¹

مزايا وعيوب المنهج الاقتصادي للتسعير :

لطريقة التسعير حسب مدخل التكلفة الحدية مزايا ونقاط ضعف ومن أهم هذه المزايا:-²

1. تعتبر هذه الطريقة من أفضل الطرق في حالة اتخاذ قرارات تتعلق بأنتاج أو عدم أنتاج

وحدات إضافية ، قبول أو عدم قبول طلبيات إضافية ، كما تساعد علي اتخاذ القرارات

المتعلقة بتحديد الأسعار المناسبة للطلبيات في مثل هذه الحالات .

2. تؤدي هذه الطريقة الي تحديد السعر الذي يحقق أكبر قدر ممكن من الأرباح من خلال

حجم الانتاج الامثل ، إلا أن هذه الميزة لا تتفق مع المفهوم الإجتماعي للتسويق ،

وتدخل الدولة في قرارات التسعير .

3. تمكن هذه الطريقة في تحديد اسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها

المؤسسة حسب علاقتها مع الزبائن .

4. يفضل اللجوء الي هذه الطريقة في تسعير المنتجات عندما تكون المؤسسة في وضعية

أحتكار أو شبه أحتكار (احتكار القلة).

5. تستخدم هذه الطريقة عندما تسعى المؤسسة الي البقاء في السوق أو مواجهة المنافسة

لفترة زمنية معينة .

عيوب المنهج الاقتصادي للتسعير :

ومن أهم عيوب مدخل التسعير علي أساس التكلفة الحدية :³

1. عدم توافر المعلومات الكاملة والدقيقة عن الايرادات والتكاليف التي يمكن تحليلها بدقة

للتوصل الي سعر مناسب حيث أن المعلومات المتعلقة بالاييرادات والتكاليف هي

معلومات تقريبية غير دقيقة الي حد بعيد .

¹ ناجي معلا ، رائف توفيق ، أصول التسويق ، مرجع سابق ، ص 211

² هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، (مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير ، قسم المحاسبة ، جامعة محمد خيضر 2012-2013م) ، ص 12 >fsegs> sites.univ-baskra.dz .

³ أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية ، مرجع سابق ص 236

2. التركيز علي سعر المنتج فقط لتسويقه ، علما بأن هناك عوامل لا يأخذها النموذج الاقتصادي للتسعير في الاعتبار والتي تؤثر علي تسويق المنتج مثل تصميم المنتج والدعاية والاعلان وغيرها من العوامل الأخرى .
3. إمكانية تطبيق النموذج الاقتصادي للتسعير فقط في حالات الاحتكار والمنافسة الاحتكارية وعدم امكانية تطبيقه في أي حالة بين تلك الحالتين المتطرفتين .
4. تفترض هذه الطريقة أن الهدف الأساسي للمنشأة هو تعظيم الأرباح وإهمال الأهداف الأخرى كزيادة القيمة السوقية للمنشأة وأرضاء المستهلك .
5. يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الحدية ويخلط بين المفهومين في غالب الاحيان إضافة الي أن مفهوم التكلفة الحدية مفهوم اقتصادي نادراً ما يطبق في المؤسسات .¹

منهج التسعير بناءً علي التكاليف :

تعتبر التكلفة هي العامل الأساسي في قرار التسعير ولو كانت الشركة تنتج منتجات نمطية تباعها في سوق تتصف بالمنافسة بحيث لا تستطيع التحكم في سعر المنتجات ، بمعنى أن الأسعار ستكون محددة سلفاً في السوق ففي هذه الحالة سيكون عامل التكلفة هو المؤثر الي حد كبير علي حجم المبيعات وعلي طريقة التسويق والتوزيع وعلي شروط الأئتمان وعلي الأرباح المتوقعة من انتاج وبيع المنتجات والاستثمار في السوق ، ومن ناحية أخرى عندما توجد بعض الحرية لدى الشركة في تحديد الاسعار فيمكن في هذه الحالة استخدام الكثير من معادلات التسعير علي أساس التكلفة في تحديد أسعار البيع ، وتتراوح هذه المعادلات بين معادلات تقوم علي أساس التكاليف الصناعية المتغيرة فقط ومعادلات تقوم علي أساس التكاليف الإجمالية بجميع فئاتها صناعية وغير صناعية ثابتة ومتغيرة . 2

وهناك عدة طرق لتحديد الاسعار ضمن مدخل التكلفة أهمها :-

1. التسعير علي أساس التكلفة + عائد .

¹ هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية لتحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سابق ص 122

² أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، (الدار الجامعية للنشر 2002م) ، ص 47 .

2. التسعير علي اساس تحليل نقطة التعادل .

3. التسعير علي أساس التكلفة المستهدفة .

1. التسعير علي أساس التكلفة + عائد :

لعل من أكثر المداخل استخداماً في الحياة العملية لتسعير المنتجات النمطية هو مدخل تكلفة + عائد ويقصد به حساب الكلفة أولاً ثم إضافة عائد الي هذه التكلفة للحصول علي سعر البيع المستهدف ويتمثل المفهوم الأساسي للتسعير وفق هذه الطريقة أن يكون سعر البيع كافياً لتغطية كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتغيرة والثابتة بالإضافة الي تحقيق عائد مقبول علي رأس المال المستثمر في الأجل الطويل لضمان استمرار ونمو الشركة في السوق ومفهوم التكلفة هنا أشتمل علي كل فئات التكاليف حيث تعتبر جميعها ملائمة في هذه الحالة لإتخاذ قرار التسعير حتي يمكن تحقيق العائد المقبول علي الاستثمار ، ووفق هذه الطريقة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج عملياً باستخدام مدخلين هما :¹

أ. مدخل التكلفة المستوعبة ((الكلية)) :

ويعرف أساس التكلفة في هذه الحالة علي أنه التكلفة الصناعية لتصنيع وحدة المنتج ، ولا تدخل التكاليف الأخرى البيعية والإدارية في هذا الأساس ولكنها ستؤخذ بعين الاعتبار عند إضافة نسبة العائد التي ستضاف الي التكلفة للوصول الي سعر البيع المستهدف ويجب أن تكون النسبة كافية لتغطية هذه التكاليف بالإضافة الي تحقيق مستوى مقبول من الربح .

ب. مدخل التكلفة المباشرة (المتغيرة) :

ويركز هذا المدخل علي سلوك التكلفة بدلاً من وظيفتها لذلك يتكون أساس التكلفة وفقاً لمدخل التكلفة المباشرة من التكاليف المتغيرة المرتبطة بالمنتج فقط والتي بدورها تتكون من التكاليف الصناعية المتغيرة والمصروفات الادارية والبيعية المتغيرة ، وحيث أنه لا يوجد تكاليف ثابتة ضمن أساس التكلفة المستخدم في التسعير وفقاً لهذا المدخل يجب أن يكون العائد كافياً لتغطية هذه التكاليف بالإضافة الي تحقيق الربح المستهدف . 2

¹ . Garrison, Ray H ,and Eric W. Noreen, Managerial Accounting Eight Edition, Irwin – Chicago , 1997 p 830 .

² أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، مرجع سابق ، ص 51-56 .

وبالمقارنة بين مدخل التكلفة المستوعبة ومدخل التكاليف المباشرة نجد أنه بالرغم من أن المدخلين يستخدم مفهوم التكلفة + عائد إلا أنهما يختلفان في معالجة بيانات التكاليف وفي هيكل قائمة التسعير مع إمكانية أن تحصل الشركة علي نفس سعر البيع المستهدف بأستخدام أي من المدخلين في التكاليف .

وقد أظهرت إحدى الدراسات العملية أن معظم الشركات تستخدم مدخل التكلفة الكلية في تحديد أسعار البيع للمنتجات النمطية إلا في حالات خاصة مثل حالة الدخول في مناقصة أو حالة تقييم منتج جديد أو الرغبة في زيادة نصيب الشركة في السوق حيث يستخدم مدخل التكلفة المباشرة .

تحديد نسبة العائد :

يعتبر معدل العائد علي الاستثمار المرغوب فيه من أكثر الأسس المستخدمة في الحياة العملية لتحديد العائد الذي يضاف الي أساس التكلفة بغرض تحديد سعرالبيع ، ويتم تحديد هذا المعدل وفق المعادلات الآتية حسب كل مدخل علي النحو التالي :

مدخل التكلفة الكلية :

نسبة العائد = العائد المستهدف علي الأصول المستخدمة + المصروفات الادارية والبيعية

الحجم بالوحدات x التكلفة الصناعية الكلية للوحدة

مدخل التكلفة المباشرة :

نسبة العائد = العائد المستهدف علي الأصول المستخدمة + التكاليف الثابتة

الحجم بالوحدات x التكلفة المتغيرة للوحدة

مزاي و عيوب مدخل التكلفة + عائد : 1

¹ أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، المرجع السابق ، ص ص، 87-91 .

يعتبر مدخل التسعير التكلفة + عائد من أكثر مداخل التسعير استخداماً وخصوصاً مدخل التكلفة الكلية ويرجع السبب في ذلك الي العديد من المزايا أهمها : -

1. أن هذا المدخل يتميز بسهولة الاستخدام والتطبيق .
2. إمكانية أن ينظر الي التكلفة علي أنها جدار واقى يحمي المديرين من وضع سعر منخفض جداً يؤدي الي تحقيق خسائر .
3. يؤدي استخدام مدخل التكلفة + عائد الي وجود حالة من الاستقرار في قرارات التسعير ، فأستخدام معدلات التحميل الطبيعية التي يتم أعدادها في بداية السنة ويتم استخدامها علي مدار السنة يحفظ الأسعار من التغلب بصورة سريعة مع التغييرات .
4. يواجه المدير بالكثير من ظروف عدم التأكد عند أتخاذ قرار التسعير ، لذلك تعتبر الأسعار المستهدفة التي يتم التوصل اليها من معادلة التكلفة + عائد بمثابة نقطة بداية يمكن أن تزيل الكثير من عدم التأكد وتلقي الضوء علي البعض الأخر .
5. تفيد عملية التسعير علي أساس التكلفة + عائد أيضاً في حالات التضخم والارتفاع الكبير في الأسعار حيث تتوقع الحكومة من الشركات المتنافسة أن ترفع أسعارها لتغطية الزيادة في تكاليف العمالة ومستلزمات الإنتاج فقط وليس لاستغلال موجة التضخم وعدم قدرة الحكومة علي السيطرة علي التضخم مما يسهل علي الحكومة عملية الرقابة علي الأسعار .

عيوب مدخل التكلفة + عائد :

علي الرغم من المزايا التي يمكن الحصول عليها من أستخدام معادلات التسعير علي اساس مدخل التكلفة + عائد فلا زال يوجد معارضون لهذا الأساس حيث يتركز أعتراضهم علي نقطتين أساسيتين هما :

1. أن هذه المعادلة تهمل العلاقة بين السعر والحجم ، كما أنها لا تأخذ في الحسبان ما إذا كان السعر التنافسي في السوق يختلف عن نسبة العائد المضافة الي التكلفة الكلية عند تحديد السعر .

2. إن التسعير علي أساس التكلفة + عائد لا يأخذ في الإعتبار وجود أختناقات في الطاقة

المتاحة لأقسام الإنتاج ، فتختلف المنتجات من حيث إحتياجاتها من التجهيزات أو

العمالة الماهرة أو الإشراف أو أي موارد أخرى نادرة غير متاحة بصورة كافية .

2. التسعير علي أساس تحليل نقطة التعادل :

يقوم مفهوم تحليل نقطة التعادل علي أن هنالك حد أدنى من الكمية التي يجب بيعها أو

أنتاجها لكي لا تتحقق خسارة ولا يتحقق ربح أيضاً وتدعي هذه النقطة نقطة التعادل وهي تتحقق

عندما تتساوى التكلفة الكلية مع الايراد الكلي .

ويمكن لرجل التسويق استخدام تحليل نقطة التعادل عن طريق التجربة ، فمثلاً يفترض عدة

أسعار للسلعة ، ويحسب التكاليف المتغيرة للوحدة وبما أن التكلفة الثابتة معروفة مقدماً ، فإنه

يستطيع عندئذ تحقيق كمية التعادل ، أما إذا أراد تحقيق ربح معين فيمكن استخدام سعر أعلي

ومن ثم متابعة النتائج (أي تأثير السعر المرتفع) علي الايرادات الكلية والتكاليف الكلية ثم

ايجاد الفرق بينهما لتحديد الربح وبأختصار فإن رجل التسويق سيفترض عدة أسعار وسيأخذ بعين

الاعتبار تأثير كل من هذه الأسعار علي مقدار الطلب والتكاليف والاييرادات ثم يقارن هذه النتائج

ببعضها البعض ليختار السعر الذي يحقق له أضخم ربح ممكن . 1

تحديد نقطة التعادل :

بشكل عام يمكن تحديد نقطة التعادل علي أساس المؤشرات الكمية التالية :²

1. تحديد نقطة التعادل علي أساس حجم المبيعات :

وهي الكمية التي يتوجب علي المؤسسة أنتاجها وبيعها عند سعر بيع معين حتي تضمن

تغطية جميع التكاليف الإجمالية خلال الفترة ويمكن تحديد الكمية التي تحقق التعادل كما

يلي :

كمية التعادل = التكاليف الثابتة

¹ د. رائف توفيق ، ناجي معلا ، مبادئ التسويق ، (الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات 2008م) ، ص 407

² هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، مرجع سابق ، 119 .

السعر - التكلفة المتغيرة للوحدة

2. تحديد نقطة التعادل علي قيمة المبيعات :-

يتوجب علي المؤسسة تحقيق حجم مبيعات معين يتم من خلال تغطية جميع التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملتها المؤسسة خلال الفترة الزمنية دون تحقيق ربح أو خسارة فيمكن تحديد حجم المبيعات الأدنى الذي يحقق نقطة التعادل كما يلي :-

$$\text{رقم الأعمال الأدنى} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{1 - (\text{التكاليف المتغيرة للوحدة} \div \text{سعر البيع})}$$

3. تحديد نقطة التعادل مع تحقيق ربح مستهدف :

في بعض الحالات تتجه المنظمة الي بلوغ نقطة معينة من النشاط تستطيع عنده تغطية جميع التكاليف وترغب في تحقيق ربح مستهدف خلال فترة زمنية معينة ، يتمثل في تحقيق معدل عائد مخطط علي الاستثمار والمبيعات ولهذا تحسب كمية التعادل كما يلي :

$$\text{كمية التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}}{\text{السعر} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

خطوات تطبيق مدخل نقطة التعادل في التسعير :

يتطلب تنفيذ هذا المدخل في التسعير الخطوات الآتية :¹

1. تحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة وبالتالي تحديد التكلفة الإجمالية الملائمة للفترة الزمنية .

2. تقدير عدد الوحدات المباعة حسب حجم الطلب علي المنتج في السوق .

3. تحديد الربح المستهدف والذي تخطط المؤسسة لتحقيقه .

4. تحديد سعر البيع الذي يغطي التكاليف الإجمالية ويحقق الربح المستهدف .

مزايا و عيوب مدخل تحليل نقطة التعادل :

¹ هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، مرجع سابق ، ص 118 .

لمدخل تحليل نقطة التعادل مزايا وعيوب في المقابل وفيما لي عرض أهم المزايا : ¹

1. يصلح تحليل نقطة التعادل في التخطيط قصير الأجل في الأرباح لأنها تأخذ في طبيعتها عدم تغيير التكلفة في المدى الزمني القريب .
2. تساعد في اتخاذ قرارات تسعيرية مبنية علي أسس سليمة حيث توفر كل البيانات الضرورية المتعلقة بالتكاليف وسلوكها .
3. من خلال معرفة كمية التعادل ومعرفة السعر الأدنى الذي يغطي كل التكاليف يمكن للمسعرين اتخاذ القرارات التسعيرية المناسبة التي تحقق أهداف المؤسسة وتعزيز مكانتها التنافسية .

عيوب تحليل نقطة التعادل

ومن أهم هذه العيوب ما يلي :

1. بالرغم من أهمية نقطة التعادل كأداة للتحليل والرقابة ولكن قد يحدث أن تواجه المشروع ظروفاً تتغير فيها التكاليف بصفة مستمرة وهنا يمكن أن نجد أكثر من نقطة تعادل .
2. صعوبة استخدام تحليل نقطة التعادل في حالة تعدد المنتجات نظراً للدقة المطلوبة في تصنيف التكاليف الثابتة وتوزيعها علي عدد كبير من المنتجات .
3. لا يصلح استخدام أسلوب تحليل نقطة التعادل عندما يكون هناك تغيرات متلاحقة في الأسعار من الارتفاع الى الانخفاض ومن ثم فإن نقطة التعادل التي نصل اليها اليوم قد لا تكون هذه النقطة الصحيحة بعد أسبوع أو شهر من الآن .
3. التسعير علي أساس التكلفة المستهدفة :

مدخل التكلفة المستهدفة هو طريقه تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة تم استحداثه في اليابان عام 1960 م وأستخدم بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات ويعرف منهج التكلفة المستهدفة علي أنه أداة لإدارة التكلفة

¹ وليد ناجي الحياي ، المدخل في المحاسبة الإدارية ، (الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك) ، ص 186 .

تهدف الي تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها.¹

تقوم مناهج التسعير السابقة علي افتراض أن عملية الانتاج قد تمت بالفعل وأمكن تحديد تكلفة المنتج وسوف يطرح في الأسواق عند تحديد سعر بيعه أما منهج التكلفة المستهدفة يقوم بعكس هذه الإجراءات إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع ، وستمثل نتيجة الطرح هنا أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة للمنتج وبعد ذلك يتم تزويد المهندسين ومصممي الانتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج واعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد والطرق والإجراءات المطلوبة لتصميمه وانتاجه .²

مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة :

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل علي النحو التالي³ :-

1. تخطيط المنتج وتصميمه :- تبدأ هذه الخطوة بإعداد مشروع هذا المنتج وذلك في مرحلة التخطيط ودراسة جدوى تسويق المنتج مع الأخذ بالحسبان المنافسة التي تنتمي لها الصناعة ونوع المستهلكين المحتملين لهذا المنتج .

2. تحديد السعر المستهدف :- ويقصد بالسعر المستهدف السعر الذي يحقق التوافق بين الأعتبارات التالية :

أ. الأسعار التي يتقبلها المستهلك والتي تحقق للمنشأة حصة سوقية مرغوب فيها .

ب. الا يزيد السعر بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين .

ج. الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف الي تحقيقه الادارة ولا يمكنها التنازل عنه .

¹ شوقي فوده ، أطار مقترح بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الاسكندرية العدد الأول المجلد 44، 2007م) ، ص 207 .

² عاطف الأخرس وآخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر 2001م ص 16 .

³ غسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية ، (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 24 العدد الثاني 2008 م) ، ص ص 287-290 .

3. تحديد الربح المستهدف : ويعرف الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب المنشأة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج .
 4. تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج : ويتم احتساب التكلفة المستهدفة عن طريق الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف .
 5. تحديد التكلفة المستهدفة باستخدام هندسة القيمة :- وتعرف هندسة القيمة بأنها الاستخدام الأمثل لبعض الأساليب الهندسية لتحديد مكونات وأجزاء المنتج أو الخدمة والوظيفة التي يؤديها كل جزء مع تحديد القيمة لكل وظيفة من هذه الوظائف وإنجاز هذه الوظائف بأقل تكلفة.
 6. إعداد التصميم النهائي للمنتج :- وتعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بأجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية لتصميمه وإنتاجه .
- مزايا وعيوب مدخل التكلفة المستهدفة :

لمدخل التكلفة المستهدفة مزايا وعيوب في المقابل وتتمثل أهم المزايا في :¹

1. نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية .
2. يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد .
3. يؤدي أتباع مدخل التكلفة المستهدفة إلي تقديم خدمات أو منتجات مرغوب فيها من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون هذه الخدمات أو المنتجات محققة لأهداف الربحية .
4. يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الأهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسين التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين والعملاء.
5. تحديد التكلفة المستهدفة علي مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين علي الأبتكار بما يفيد المنظمة والموردين .

¹ طارق تيسير النابلسي ، أمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية ، (دراسة غير منشورة لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة ، جامعة الحسين بن طلال 2008م) ، ص10 . . Dspace.univ-baskra.dz>jspui>bitstream.

6. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة علي تخفيض التكلفة قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير علي التكلفة بعد حدوثها .

7. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة الي تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية حيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنه من الأنشطة .

عيوب مدخل التكلفة المستهدفة :

وتتمثل الصعوبات التي تواجه تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في :¹

1. يحتاج تطبيق منهج التكلفة المستهدفة الي تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف عند تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة .
2. تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة الي ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي الي الضغط علي فريق العمل .
3. يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام منهج التكلفة المستهدفة .
4. من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة وبناء علي ذلك يجب إعادة النظر في حالة تغير سعر السوق (في حالة الانخفاض) في تقدير التكلفة المستهدفة.²
5. صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية الجديدة وتفصيلات العملاء المستقبلية .

مناهج أخرى للتسعير :

1. مجارة المنافسين في الأسواق التي تتميز بحرية التنافس :

ينبغي علي المنتج أن يتمشي مع أسعار السلع المنافسة لسلعته متي كانت علامة الجودة والحجم واحدة في كل منهما ، وعلي هذا لا يجوز له أن يبيع بسعر أعلي من سعر المنافسين وإلا أنصرف المستهلكون عنه ومن العوامل التي تحد من حرية المنتجين في مجارة منافسيهم تكلفة السلع التي ينتجونها وذلك لأن سعر التكلفة يختلف من منتج لآخر إذا اختلفت ظروف الإنتاج أو

¹ علي عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2010م) ، ص 41.

² أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، مرجع سابق ، ص 96 .

مكانه عند كل منهما ، لهذا فإنه إذا وجد المنتج أن السعر الذي يبيع به أحد منافسيه يقل عن ثمن التكلفة عنده فإنه لا مفر أمامه من السير في واحد من ثلاث طرق :-

1. أن ينصرف عن إنتاج السلعة .

2. أن يبحث لها عن أسواق أخرى .

أن يبيعها بأقل من سعر تكلفتها علي أن يعوض ذلك من بيع سلعة أخرى في ذات السوق بأسعار أعلى من التكلفة يعوض ربحها ما ينجم من خسارة بيع السلعة المعينة .¹

2. منهج التسعير على أساس القيمة المدركة:

يلاحظ انه في الظروف الحالية ازداد عدد المنشآت التي تعتمد هذه الطريقة ، اي أن التسعير لمنتجاتها على أساس القيمة المدركة للمنتجات من طرف العملاء ويستعمل التسعير على أساس ادراكات العملاء للقيمة كمييار يتم الاعتماد عليه، وذلك بتقديم منتجات تتضمن مجموعة مترابطة من القيم الملموسة وغير الملموسة تتوافق مع احتياجات وأذواق العملاء لتسويق منتجات المنشأة.²

مفهوم القيمة المدركة : إن الافتراض الأساسي ضمن مدخل التسعير على أساس القيمة المدركة هو إن مفاضلة المستهلك للبدائل المتاحة يكون على أساس ادراكه للقيمة المقدمة إليه من المنتج حيث يقصد بها " الفرق بين قيمة المستهلك الكلية وتكلفة المستهلك الكلية من جهة أخرى " وتعتبر قيمة المستهلك الكلية عن مجموعة المنافع التي يتوقع المستهلك الحصول عليها من السلعة او الخدمة المقدمة اليه وتتضمن ما يلي :-³

قيمة المنتج : وهي المواصفات والخصائص الواجب توفرها في المنتج مثل الصلابة ، الشكل وغيرها .

قيمة الخدمات : وهي مجموعة المنافع غير الملموسة التي سيحصل عليها المشتري مثل

¹ د. محمد عساف ، أصول التسويق ، مرجع سابق، ص 175.

² هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ،(مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة ،كلية الدراسات العليا ، جامعة محمد خيضر ، الجزائر 2013 م)، ص 136

³ محمد فريد الصحن،قرارات في إدارة التسويق،(الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر، 2002 م)، ص ص، 64-65

خدمات ما بعد البيع ، طريقة التسليم ، طرق الدفع وغيرها.

قيمة الأفراد : ويقصد بها خبرة ومهارة العاملين فى المنشأة المنتجة والتي تؤثر سلبا على تقييم المشتري

قيمة الصورة الذهنية : وتلعب الصورة الذهنية (سمعة) للمنشأة المنتجة والعلامة التي تقدمها دورا هاما فى تقييم المشتري للمنافع التي يأمل الحصول عليها لكونها تعكس أبعادا حقيقية فى أداء المنتج .

اما التكلفة الكلية فلا يقصد بها مقدار الأموال المنفقة للحصول على المنتج فقط ولكن بالإضافة الى ذلك تتضمن تكلفة الوقت وتكاليف الطاقة والتكاليف المعنوية المقدمة فى سبيل شراء المنتج .

ومن خلال ما سبق يتضح انه على إدارة التسويق إدراك حجم القيمة التي يبحث عنها المستهلك فى منتجاتها والتكاليف الكلية التي يكون مستعدا لتحملها بما فيها السعر كى تستطيع ان تخلق قيمة لمنتجاتها قد تفوق توقعات المستهلك وتحقق له درجة عالية من الرضا ، ولكى تحقق المنشأة هذا الهدف تجد امامها العديد من البدائل منها :¹

1. زيادة المنافع المقدمة دون زيادة فى التكلفة الكلية المستهلك .
2. خفض التكاليف الكلية مع ثبات المنافع الكلية المقدمة .
3. زيادة المنافع الكلية مع خفض التكاليف الكلية .
4. زيادة المنافع الكلية بدرجة أكبر من درجة رفع التكاليف الكلية .
5. خفض المنافع الكلية بدرجة أقل من درجة خفض التكاليف الكلية .

ومن خلال الموازنة بين قيمة المنافع المقدمة للمستهلك والتكاليف الكلية التي يتطلب تحملها من قبله سوف تتحدد القيمة الصافية المقدمة له ، إذا التسعير على أساس القيمة جاء استجابة وتعبيرا لتوجيه المنشأة نحو المستهلك حيث تبدأ عملية التسعير منه وما يحتاجه من عناصر ذات قيمة فى القيمة المعطاة للمستهلك .

3 . منهج التسعير حسب الطلب :

¹ عامر لمياء ، اثر السعر على قرار الشراء ،(مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير فى التسويق ، جامعة الجزائر 2006م) ، ص57

بينما تضع التكاليف الحدود الدنيا للسعر الذي يمكن ان تقدم به السلعة الى السوق فان مستوى الطلب يضع الحدود القصوى لما يستطيع المستهلك دفعه ، وتعتمد هذه الطريقة على دراسة ظروف السوق دراسة عميقة ومدققة والتعرف على الثمن الذي يراه المستهلك ملائماً لشراء السلعة ويحدد السعر طبقاً لهذه الطريقة بناء على اتجاه الطلب على السلعة بحيث تحاول المنشأة المقارنة بين مستويات السعر المختلفة ومستويات الطلب الناتجة عن كل سعر ثم دراسة وتحليل الطلب على كل حالة ، وهذا يعنى ان اساس السعر ليس التكلفة ولكن استجابة المستهلك لقيمة السلعة، ومن ثم تستطيع المنشأة تحديد الكمية التي يمكن للسوق ان يستوعبها من السلعة عند كل سعر معين ثم تختار المنشأة الكمية التي تلائمها وتحدد السعر المناسب ، والذي يكون كافياً لتغطية النفقات ويحقق أقصى ارباح بحيث :

- يحدد سعر مرتفع عندما يكون الطلب مرتفع على السلعة .

- يحدد سعر منخفض عندما يكون الطلب على السلعة ضعيف .

وان تحديد الاسعار وفقاً لهذه الطريقة يتم في استغلالية تامة عن المنتج وبغض النظر عن التكلفة او المنافسة ، حيث يتم تحديد من خلال توازن قوى العرض والطلب في السوق ، فالطلب على السلعة يبقى دائماً احد القوى الاساسية لتحديد اسعار السلعة ، نظراً لكونه انعكاساً لرغبة وقدرة المشتري على دفع مبلغ ما مقابل سلعة ما وفي فترة زمنية¹ ثانياً استراتيجيات التسعير:

وتعتبر استراتيجيات التسعير واحدة من استراتيجيات التسويق وهي ذات تأثير كبير، لذلك على الادارة ان تقوم بوضع السياسات واتخاذ القرارات التسعيرية التي تتسجم مع المتغيرات البيئية وبوجه خاص مع طبيعة الاسواق التي تتعامل معها ، مستويات الدخل ، درجة مرونة الطلب ، الاهداف الاقتصادية والاجتماعية... الخ

وبشكل عام هناك ثلاثة استراتيجيات وتتمثل في الآتي :-²¹

1. إستراتيجية التغلغل : تستخدم عند تقديم منتج جديد والهدف منها هو التغلغل في السوق والحصول على اكبر حصة سوقية ممكنة بالشكل الذي يؤدي الى زيادة الربحية في الامد الطويل

¹ محمد فريد الصحن ، التسويق- المفاهيم والاستراتيجيات، (الدار الجامعية ، مصر، 1998م) ، ص392
¹ محمود جاسم محمد الصميدعي، استراتيجيات التسويق (مدخل كمي وتحليلي)، مرجع سابق ، ص220-222

وذلك من خلال استخدام سياسة الاسعار المنخفضة، وتكون هذه الاستراتيجية مناسبة في المجالات الآتية:

- اذا كان السوق ذو حساسية عالية في نمو الاسعار .
- مدى ملائمة المنتج للانتاج وفق اقتصاديات الحجم .

عندما يكون السعر المنخفض عاملا غير مشجع لظهور المنافسة الفعلية او المحتملة

2. إستراتيجية قشط السوق :

تستخدم للاستفادة من حقيقة إن هنالك بعض المشترين لديهم استعداد عالي لدفع اعلي سعر بسبب رغبتهم الجامحة بالحصول على هذا المنتج ، حيث تقوم المنشآت بتقديم منتجاتها بسعر مرتفع للبيع لقطاعات معينة من المستهلكين القادرين على شراء هذه المنتجات، والهدف من ذلك هو تحقيق اعلي الأرباح في الأجل القصير ثم تقوم بعد ذلك بتخفيض السعر بهدف البيع لفئات اقل قدرة مالية ، وهذه الإستراتيجية تكون ملائمة في الحالات الآتية :-

- وجود عدد من المشترين من ذوي الطلب غير المرن نسبيا
- في حالة الإنتاج مرن التوزيع المرتبط بإنتاج حجم صغير ، تكون عالية جدا بحيث إن فائدة تحديد السعر تأتي متوافقة مع السعر الذي يكون المشتري قد استعد لدفعه في السوق

- في حالة هناك خطر ضعيف من المنافسين لان السعر المرتفع يشجع المنافسين على تقليد المنتج أو لدخول القطاع السوقي على عكس السعر المنخفض.

3. إستراتيجية قيادة السعر :

تتجسد هذه الحالة عندما يكون هناك مجهز معين مقبول بشكل عام من قبل بقية المجهزين باعتبار القائد للأسعار حيث انه هو الذي يحدد السعر وبشكل عام هناك نوعين في قيادة الأسعار وهما :

- النوع الأول ويحدث عندما تقوم المنشأة القائدة بأخذ المبادرة في تغيير الأسعار وتكون باقي المنشآت مستعدة لإتباعها على أن يحقق هذا التغيير ربح كافي

- النوع الثاني وهى منشأة صغيرة ولكن معتمدة كقائد بعد أن تكون قد أثبتت إنها قادرة على تحليل أو تشخيص التغيرات في السوق.

ومما تم عرضه ترى الباحثة بالرغم من هناك مناهج مختلفة للتسعير الا انها لا بد ان تراعى لحجم التكاليف التى تتحملها المنشآت فى كافة العمليات الإنتاجية ، حيث يعتبر هدف الربح هو الهدف الأساسي والأولي لاي منشأة وبالتالي تسعير المنتجات بسعر اقل من التكلفة قد يؤثر على وضع المنشأة المالي ، وبالتالي على المنشآت ان تبحث عن الطرق التى تساعدها فى تخفيض تكاليفها الى اقل ما يمكن حتى تستطيع تحديد اسعار تنافسية تساعدها فى تحقيق الأهداف المختلفة .

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن شركات الأسمنت بولاية نهر النيل

المبحث الثاني : اجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث :تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن شركات الأسمنت بولاية نهر النيل

اولاً صناعة الأسمنت :

تعتبر صناعة الأسمنت من الصناعات الرائدة في مجال الصناعات بالولاية إذ تذخر الولاية بإمكانيات هائلة من الحجر الجيري وتوفره بجودة عالية واحتياطي ضخم لصناعة الأسمنت بمعظم محليات الولاية موزعة في محلية عطبرة و بربر .

أهمية صناعة الأسمنت :

يعتبر الأسمنت المرتكز الأساسي لصناعة البناء والتشيد وأستعمال عدد كبير من العماله وأستخدام واسع من خلال إنعاش قطاعات النقل والتخزين والمقاولات كما تعد صناعة الأسمنت مصدر من مصادر الإيرادات الأتحادية والولائية .

يبلغ الإستهلاك السنوي من سلعة الأسمنت علي مستوي القطر حوالي 3 مليون طن وتقوم المصانع المحلية بتغطية حوجة البلاد من سلعة الأسمنت بل هناك فائض للتصدير ¹ .

مكونات إنتاج الأسمنت :

يتكون الخليط الاساسي لصناعة الاسمنت من :

1. الحجر الجيري .
2. الطينه النهريه .
3. الطينه الصحراوييه .
4. الجبص .

مدخلات الإنتاج :

أهمها الوقود (زيت الفرنس والجازولين والفحم البترولي) ومواد الطاقه وقطع الغيار والاليات مثل الشاحنات والقلابات بالمحاجر والكسارات ، طواحين الاسمنت وصهاريج الفيرنس والافران

¹ - صحيفه أخبار النيل الالكترونية <http://nile news.sd.com> .

والمادة الخام ((الحجر الجيري + الطينه النهريه + الطينه الصحراوي)) بالإضافة إلى مادة الجبس .

مراحل الإنتاج :

تمر صناعة الأسمنت بعدة مراحل وهي :

1. يتم التنقيب في منطقة الحجر الجيري (المحجر) بواسطة مئاقيب خاصة لحفر الثقوب إلى أعماق مختلفة حسب الإرتفاع المطلوب ما بين ثلاثة أمتار إلى عشرين متر وبأبعاد محددة بين الثقوب ، بعدها تعباً هذه الثقوب بالمواد المتفجرة و إجراء عمليات التفجير لإنتاج الصخور بأحجام محددة .
 2. بعد تفجير الحجر الجيري بالمتفجرات يتم شحنه بواسطة الشاحنات المتخصصة للنقل للكساره لتكسيهه إلى أحجام لا تتجاوز 75ملم .
 3. بعدها يتم نقله بواسطة السيور إلى طاحونه المواد الخام بالنسبه لشركات الضفه الغربيه أما بالنسبه لشركات الضفه الشرقيه يتم نقله بواسطة الشاحنات إلى موقع المصنع حيث يتم تخزينه في مخزن مخصص لخزن الحجر الجروش .
 4. ينقل الحجر من المخزن المخصص للحجر الجروش إلى طاحونه المواد الخام ويخلط الحجر الجيري مع الطينه النهريه والصحراويه بنسبه 80% حجر جيري و 20% طينه نهريه و صحراويه قابله للتعديل حسب تصميم الخلطه بموجب موازين خاصه وتطحن في طواحين المواد الخام من النوع العمودي ويكون الناتج بدره ناعمه وتسمي ((بالرومكس)) ويتم خلط هذه البدره ليتم تجانسها .
- وتخضع مراحل البدره إبتداء من الطحن وحتى تغذيه الافران بها الي تحاليل مختلفه في مختبرات المصنع للتأكد من النوعيه المطلوبه ويتم تخزينها في صوامع .
5. يتم نقل المواد الخام لي الفرن حيث يتم حرق المواد للحصول علي مادة صلبه القوام ذات لون رمادي قاتم تسمي الكلنكر .

6. بعد تبريد الكلنكر يضاف إليه الجبص بنسبه في حدود 5% حسب التحاليل الكيميائية والفيزيائية ثم تطحن الخلطه جيداً في طواحين الأسمنت ومنها إلي التعبئة لتعبئتها في أكياس التعبئة معده خصيصا لذلك ليتم تسليمها إلي المستهلك ١.

ثانياً شركات الاسمنت بولاية نهر النيل :

وسنتناول الدراسة الشركات الاتيه :

1/ شركة أسمنت عطبره :1

شركة أسمنت عطبره أعرق شركة أسمنت في السودان ، أنشي مصنع أسمنت عطبره عام 1947م كقطاع خاص تحت مسمي (أسمنت بورتلاند عطبره) وذلك بشراكة مساهمة برؤوس أموال أجنبيه .

وفي العام 1970م تم تامين المصنع وسمي بأسم مؤسسة ماسيبو للأسمنت وأضيف إلي مؤسسات القطاع العام الصناعي ، صدر قرار جمهوري عام 1983م بتحويل مؤسسة ماسيبو للأسمنت إلي شركه خاصه (شركه ماسيبو للأسمنت لتعمل تحت قانون الشركات لسنة 1925م.

في العام 1985م صدر قرار بتحويل أسم الشركه إلي شركه أسمنت عطبره المحدوده وفي آخر 2002م تم بيع شركه أسمنت عطبره إلي الشركه السودانيه الافريقيه للتنميه والاستثمار لذا تمت أيلولة الشركة للشيخ سليمان الراجحي والذي قام بمعالجة الانبعاثات وزياده إنتاجية المصنع وبناء مصنع جديد حيث توقف المصنع القديم عن الإنتاج في العام 2010م لتهالك آلياته وضالة كفاءه تشغيله .

موقع المصنع :

يقع مصنع أسمنت عطبره القديم علي بعد حوالي 2,5 كيلو متر جنوب كبري نهر عطبره وشرق نهر النيل حيث يقع بين طريق الاسفلت الذي يصل مدينتي الدامر وعطبره وبين خط السكه حديد الذي يصل ولاية نهر النيل بالعاصمه قرب منطقه تسمى العكد.

¹ - صلاح محمد ادريس، مدير العلاقات العامه ، مكتب العلاقات العامه ، بتاريخ 15يناير 2016م،

اما موقع الجديد (الخط الرابع) يقع على بعد 20 كيلومتر من نهر النيل بالضفة الغربية بمنطقة أم الطيور بمحلية سولا جوار محاجر الشركة وذلك للاستفادة من قرب المادة الخام (الحجر الجيري) (والاطيان) .

الطاقة الانتاجية للمصنع :

الخط القديم (المصنع القديم) متوقف ويعمل الان الخط الرابع (المصنع الجديد) الذي تبلغ طاقته الإنتاجية (5700) طن / يوم من الأسمت ويعد من اكبر الخطوط لإنتاج الأسمت بالسودان وافريقيا .

مصادر الطاقة الكهربائية والمياه :

توجد محطه داخلية لتوليد الكهرباء ولكن نسبه لتكلفتها العاليه يتم استخدام الكهرباء العامه للولاية ويتم استخدام المحطه الداخليه في حاله الضرورة فقط كما توجد محطه مياه داخل الشركه لمد الشركه بالمياه .

مميزات خاصة بالمصنع :

الجوائز التي حصلت عليها الشركة :

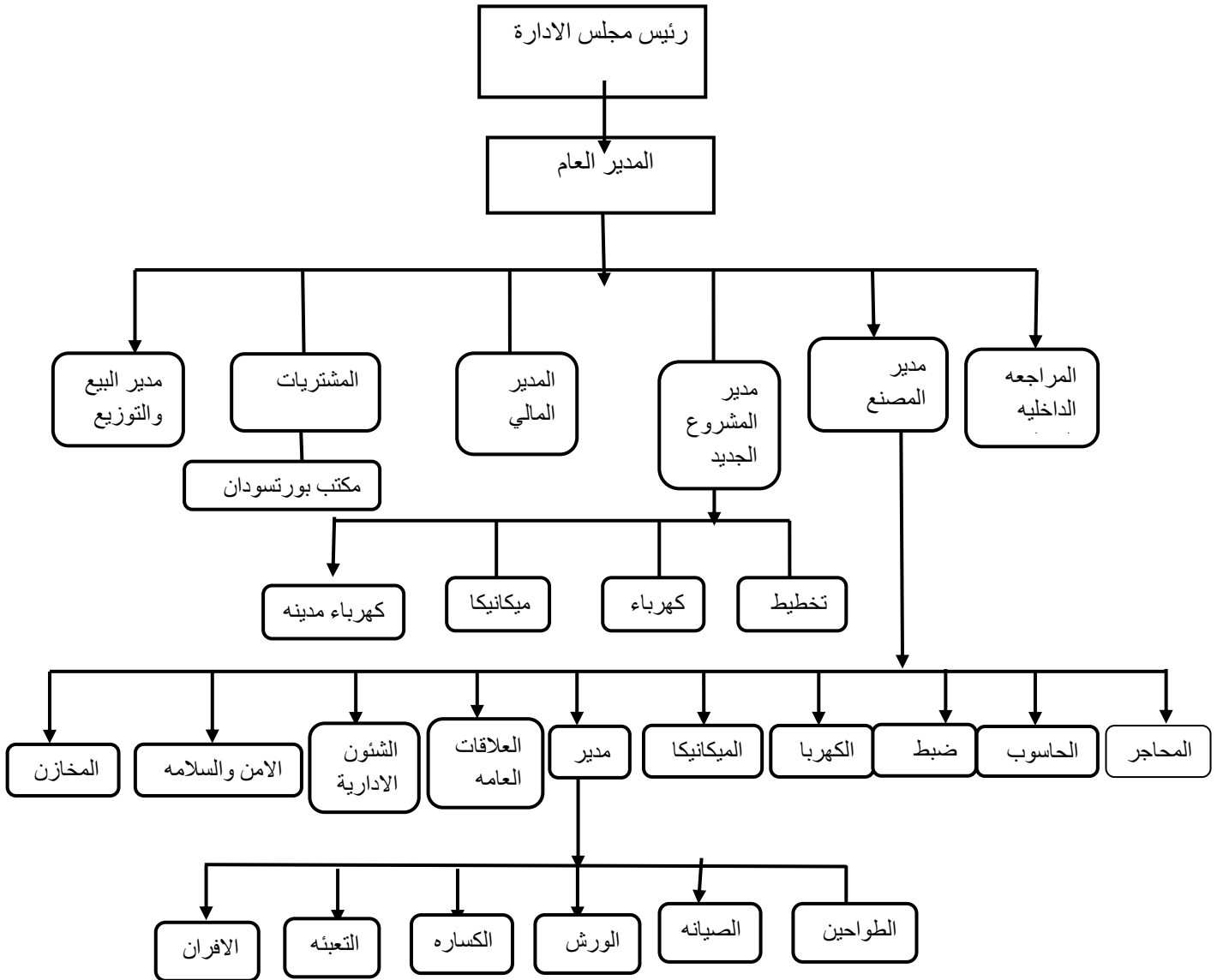
1. حصلت الشركة علي جائزه أفضل مصنع لإنتاج الأسمت في الشرق الاوسط عام 1948م وكانت من مجلة الصناعات والتجاره بمديرد (الجائزه العربيه) .
2. الجائزه الماسيه للجوده من المكسيك عام 1993م .
3. جائزه النجم الذهبي العالميه في اسبانيا(مديرد) نظير الانتاجيه ذات الجوده العاليه 1994م .
4. حصلت الشركة علي شهادة الايزو في النظم الاتيه في العام 2012م .
 - أ- نظام جوده الإدارة .
 - ب-نظام إدارة البيئه .
 - ت-نظام إدارة الصحه المهنيه والسلامة .

وقد تم تأهيل مرسبات الأفران من تلوث البيئه المحيطة بالمصنع القديم مع تطوير الابنيه السكنيه داخل المصنع القديم .

وتوجد فنادق وشقق فندقيه داخل الشركة وخارجها .

شكل رقم (13-1-4)

الهيكل التنظيمي لشركة أسمنت عطبره المحدودة



المصدر: شركة اسمنت عطبرة المحدودة ، صلاح محمد ادريس ، مكتب العلاقات العامة ، بتاريخ 15 يناير 2016م

الإدارة المالية :

وتتضمن ثلاثة أقسام وهي :

- 1- الحسابات وتشتمل علي محاسب الميزانيه ، محاسب المخازن ، محاسب التكاليف ، محاسب المدفوعات ، محاسب المشتريات ، ومحاسب إدخال بيانات .
- 2- قسم المشتريات .
- 3- قسم المبيعات ومقرها الخرطوم حيث تتعامل مع طلبيات الوكلاء وعمليات التسليم والتسلم وحسابات العملاء وعمليات الدفع¹.

2/ شركة أسمنت بربر المحدودة :

بدأت الفكرة لدي المساهمين السودانيين (دانفوديو ومجموعة التقنيه المتطورة) بتشيد مصنع بطاقه تتراوح ما بين 1000إلي 2000 طن في اليوم وبعد سلسله من اللقاءات التي تمت مع شركة الأسمنت الوطنية بدبي تم الاتفاق بموجبها الا تقل الطاقه الانتاجيه عن 400طن في اليوم وتم إختيار DCIL الهندية كشركة استثماريه متخصصه لإعداد دراسة الجدوي والإشراف علي تنفيذ المصنع الذي انطلق في نوفمبر 2006م بشراكة من عدة مؤسسات برأس مال مدفوع يبلغ 100مليون دولار وهي :²

- 1- شركة الأسمنت الوطنيه - الامارات .
- 2- الشركة العربية للاستثمار - السعوديه .
- 3- مؤسسة دانفوديو القابضه - السودان .
- 4- الشركة الوطنية القابضه - ابوظبي .
- 5- الصندوق القومي للتأمين الاجتماعي - السودان .
- 6- المؤسسه الاسلاميه لتنميه القطاع الخاص - السعوديه

¹ - زكريا همزه، مدير مالي شركة أسمنت عطيره، مكتب المدير المالي، بتاريخ 15 يناير 2016 الساعة 10 صباحا

² عصام الدين البشاري ، مدير العلاقات العامه ، مكتب العلاقات العامه، بتاريخ 5 مارس 2016م الساعة 9 صباحا

موقع المصنع :

يقع المصنع بولاية نهر النيل علي بعد 8 كيلومترات تقريبا جنوب شرق مدينة بربر بمساحة تقدر بحوالي 1,5 كلم ، وقد تم إختيار موقع المصنع علي بعد 7 كيلومترات من الضفة الشرقية للنيل وعلي بعد 6 كيلومترات تقريبا من خط السكة حديد والطريق القومي المسفلت الذي يربط مدينة عطبره وبربر ، وتقع محاجر الطفله علي إمتداد أرض المصنع في اتجاه الشرق بينما تقع محاجر الرخام غرب النيل وتم وضع الكساره علي ضفته الغربية مباشرة حيث يرفع الحجر من المحاجر بالضفه الغربية اتوماتيكياً بسير في مساحه تقدر بحوالي 18 كيلومتر .

الطاقة الإنتاجيه للمصنع :

يملك المصنع خط إنتاجي واحد بطاقة إنتاجيه 500 طن أسمنت / اليوم

مصدر الطاقة الكهربائية والمياه :

يتم التشغيل عبر الهيئة القومية للكهرباء وهو عباره عن خط خاص لتزويد المصنع بالكهرباء من عطبره كما توجد محطه شرق المصنع لإضافه وزياده الكهرباء بالإضافه للعمل في محطه التوليد الحراري يمتلكها المصنع ويجري العمل فيها الان

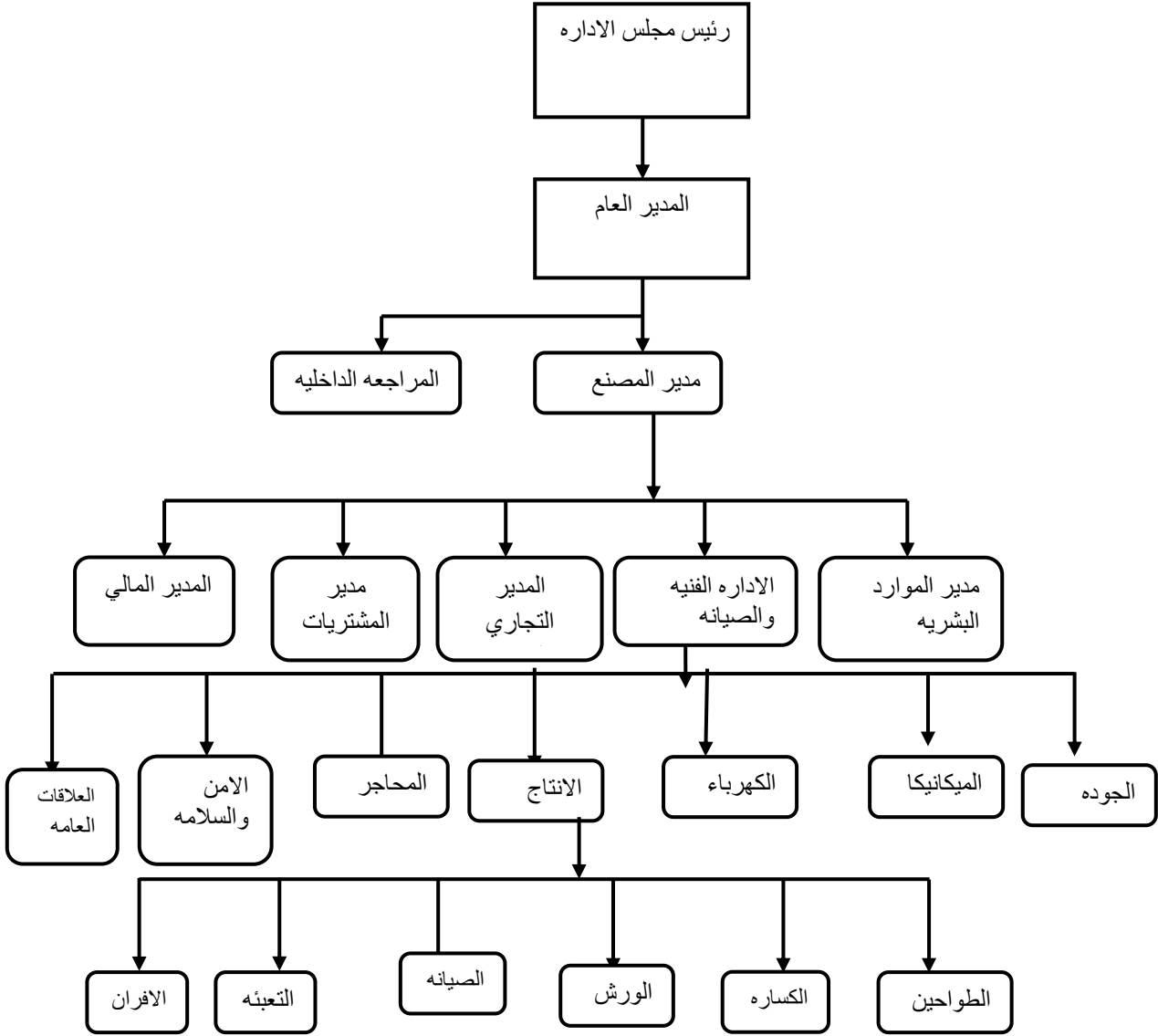
اما بالنسبه للمياه توجد محطه مياه داخلية لمد المصنع بالمياه .

مميزات خاصة بالمصنع :

روعي في تصميم ومواصفات كل المعدات بالمصنع أفضل ما أنتجتة التكنولوجيا الاوروبيه ممزوجه بالخبره والتجربه الصينيه العظيمه ليكون الناتج هذا الصرح العملاق والذي استطاع أن يغطي فجوة مقدرة من مادة استراتيجيه كما روعي في التصميم التركيز علي الحفاظ علي سلامه البيئه للمنطقه حول المصنع والالتزام بالمقاييس العالميه في هذا الشأن ويوجد أيضا بالمصنع وحدات ومجمعات سكنيه للعاملين بالمصنع .

شكل رقم (14-14)

الهيكل التنظيمي لشركة أسمنت بربر المحدوده



المصدر: شركة اسمنت بربر المحدوده، عصام الدين البشارى، مكتب العلاقات العامه، بتاريخ 7مارس 2016م

الإدارة الماليه :

وتتضم قسمين هما :

- 1- رئيس الحسابات ويشرف علي أربعة محاسبين صراف ، محاسب إدخال ، محاسب تأمين ضرائب ، محاسب بنوك وتمويل محاسب دفع وإستلام ومقرها بالخرطوم .
- 2- رئيس حسابات التكاليف ويشرف علي ثلاثة محاسبين الصراف (دفع واستلام) محاسب إدخال بيانات ، محاسب مبيعات ومقرها بربر بداخل مباني المصنع .¹

3/ شركة أسمنت الشمال :2

مجموعه ماس القابضه مجموعه تعمل في قطاع الصناعه حيث تركيزها منصب علي توفير الخدمات والمقومات الاساسيه للبنى التحتيه والتي تشمل محطات توليد الطاقه الكهربائيه وصناعه الأسمنت والحديد وهي عراقيه الاصل ، قامت شركه ماس القابضه بإنشاء مصنع أسمنت الشمال بتكلفه استثماريه تقدر بحوالي 300 مليون دولار امريكي وفي نهايه العام 2010م بدأ الانتاج في المصنع .

موقع المصنع :

يقع المصنع بمحليه الدامر بمساحه تقدر بحوالي 1,23 كلم مربع بين الشارع المسفلت القومي الذي يربط مدينه عطبره بالعاصمه وخط السكه حديد ، جنوب مصنع أسمنت عطبره القديم حيث تمتد محاجر الطفله علي إمتداد أرض المصنع في إتجاه الشرق وتقع المحاجر غرب النيل حيث يمتلك المصنع كساره خاصه به ويرحل الحجر من الضفه الغربيه إلي المصنع بواسطه الشاحنات .

الطاقة الإنتاجية للمصنع :

يملك المصنع خط إنتاجي واحد بطاقه تصميميه تبلغ 4500طن أسمنت /اليوم اي بحدود حوالي 1,5 مليون طن في السنه .

¹ -حسن عريس مدير مالي شركة أسمنت بربر . مكتب حسابات . بتاريخ 5 مارس 2016م الساعة 11 صباحا

² - شركة أسمنت الشمال -العلاقات العامه . عماد محمد علي بتاريخ 15 ابريل 2016م الساعة 11 صباحا

مصادر الطاقة الكهربائية والمياه :

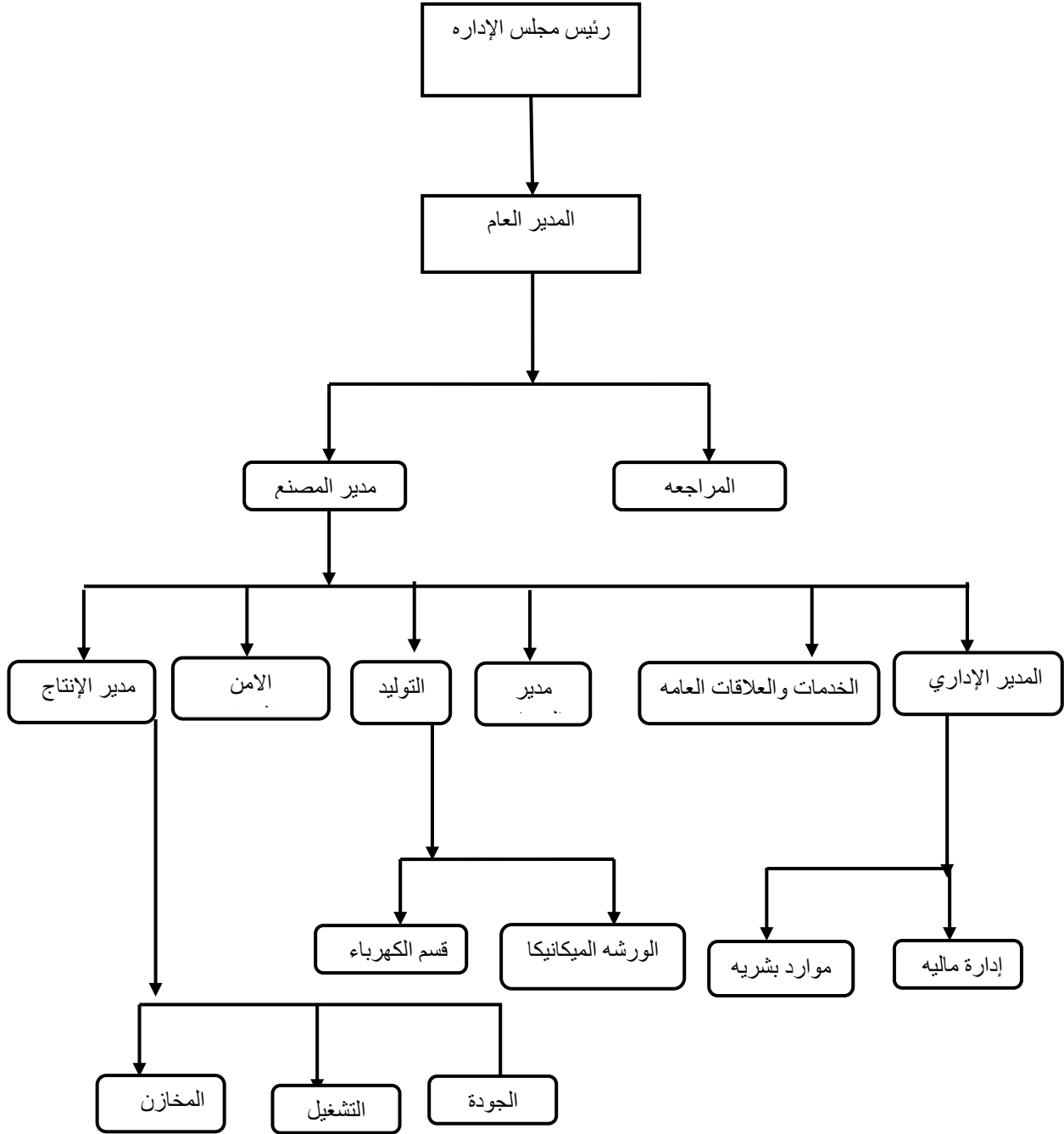
يستمد المصنع الطاقه الكهربائيه من الشبكه القوميہ للكهرباء بالإضافة إلي محطه داخلية إحتياطية لتشغيل الآليات تحل محل التيار العام خلال انقطاعه اما المياه يستخدم المصنع خطوط المياه الرئيسيہ الولائيہ بالإضافة إلي محطه مياه إحتياطية داخل المصنع مميزات خاصة بالمصنع :

يتميز مصنع الشمال بجودة وكفاءه معداته حيث أختبرت من شركات عالميه من اوربا الغربيه لها خبره طويله في مجال صناعه الأسمنت مما أعطت المصنع نقطه إيجابيه لتكون من أفضل المصانع تكنولوجيا علي مستوي السودان وقد روعي ايضا مسأله المحافظه علي البيئه بإختبار فلاتر عاليه الجودة من مناشئ نمساوية ودنماركية .

حاز المنتج علي شهاده التصديق من قبل الهيئۃ السودانية للمواصفات والمقاييس (ssmo) لمطابقتها للمواصفات السودانية القياسيه وكما أثبتت فحوصات جامعہ الخرطوم علي جوده المنتج ومواصفاته العالميه حيث وصل الي زيادة 50% من المواصفات القياسيه بعد 28يوم من بدايه الإنتاج .

شكل رقم (15-1-4)

الهيكل التنظيمي لشركة أسمنت الشمال



المصدر: شركة اسمنت الشمال ، عماد محمد على ، مكتب العلاقات العامة بتاريخ 15 ابريل 2016م

الإدارة المالية :

تتكون الإدارة المالية من ثلاثة إدارات وهي :

1. إدارة المشتريات .
2. مدير الحسابات و يشرف علي نائب مدير الحسابات الذي بدوره يشرف علي محاسب المخازن ومحاسب المالية (نثریات و صرفیه) ومحاسب قيود يومية و محاسب التكاليف ، و محاسب إدخال بيانات .
3. إدارة المبيعات و تضم إدارة اللوجستیک و إدارة التجهيز والإعداد ومقرها الخرطوم ومن مهامها إستلام طلبيات العملاء و متابعة التسليم و تجهيز الطلبيات وعمليات الدفع¹.

4/ شركة أسمنت السلام :

بدأ الإنتاج في مصنع السلام العالمي لإنتاج الأسمنت في شهر أغسطس 2008م والإنتاج الفعلي في شهر أكتوبر 2008م براس مال 275 مليون دولار امريكي بمساهمة عدد من السودانيين ومجموعة من الأشقاء العرب (سعوديين - كويتين) علي النحو الآتي :

1. شراكة بين راسمال سعودي سوداني .
2. الصندوق العربي للأمناء الاقتصادي والاجتماعي .
3. محافظة البنوك السودانية .

موقع المصنع :

يقع المصنع بمحلية الدامر بمساحة تبلغ 2 كلم مربع شمال شركه الشمال للأسمنت مباشرة .

الطاقة الإنتاجية للمصنع :

يمتلك المصنع خطين إنتاج :

1. خط إنتاج أول .
2. خط إنتاج ثاني يبدأ العمل بعد الخط الاول .

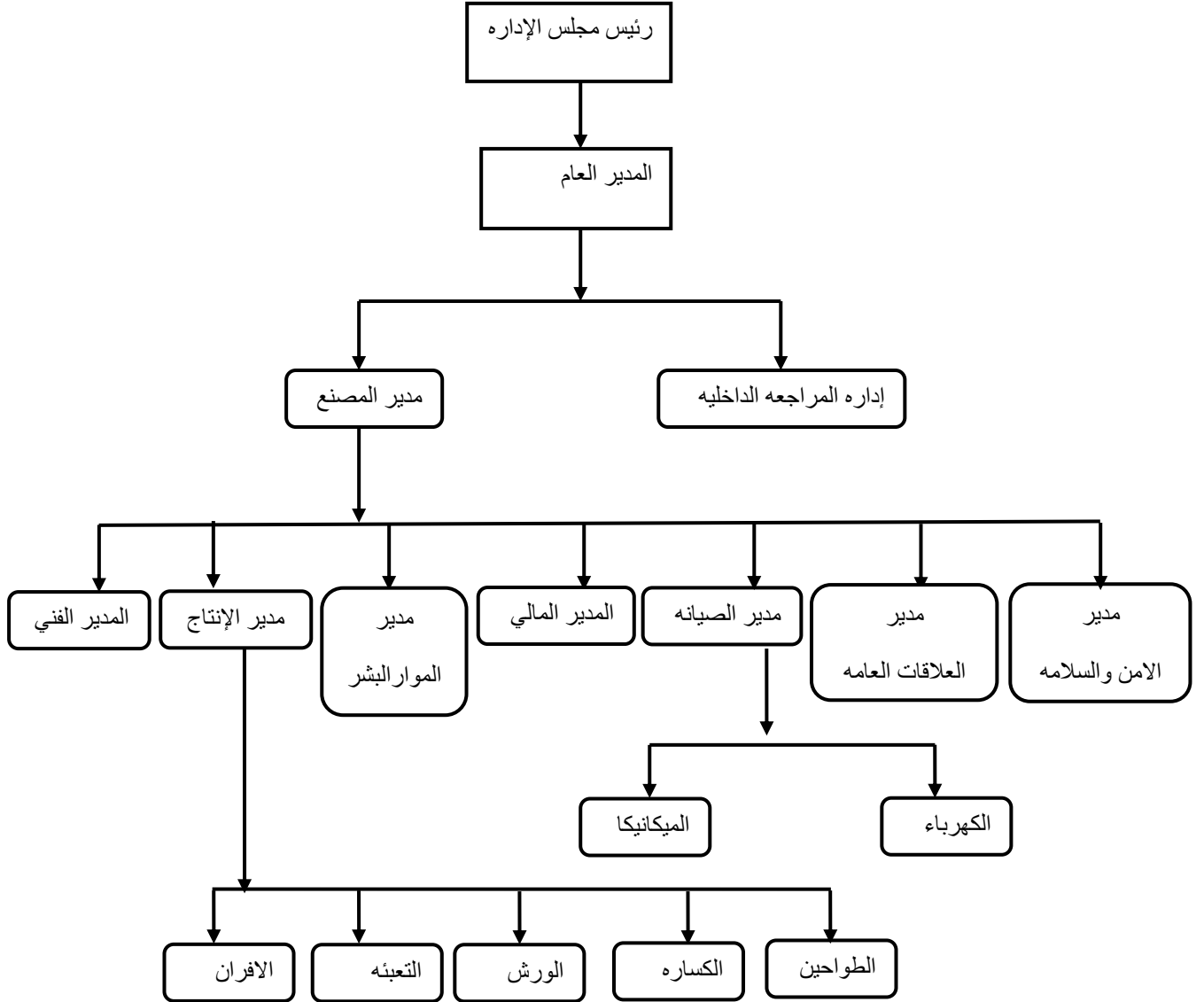
تبلغ الطاقة الإنتاجية للمصنع 200 طن أسمنت / اليوم

¹ - المصدر ابراهيم نصيرات مدير مالي شركة أسمنت الشمال .بتاريخ 15 ابريل 2016 الساعة 12ظهرا

مصادر الطاقة الكهربائية والمياه : يستمد المصنع الطاقة الكهربائية من الشبكة القومية للكهرباء مع وجود محطه إحتياطيه داخل المصنع توجد ثلاثه خطوط مياه بالمصنع خاصه به

شكل رقم (16-14)

الهيكل التنظيمي لشركة أسمنت السلام



المصدر : شركة اسمنت السلام، الطيب خضر، مكتب العلاقات العامة 15، ابريل 2016م

الإدارة المالية :

و تضم الإدارة المالية بشركة ، أسمنت السلام الاقسام الآتية :

1. قسم المخازن .
2. قسم المشتريات .
3. قسم المبيعات ومقرها الخرطوم ومن مهامه استلام طلبات العملاء و متابعه التسليم و التسلم و عمليات الدفع و حسابات العملاء .
4. قسم الحسابات و يضم محاسب خزينه ، محاسب بيع ، محاسب شراء ، محاسب مخازن ، محاسب ميزانيه ، محاسب تكاليف ، ومحاسب إدخال بيانات¹ .

ثالثا نظام محاسبة التكاليف والأنشطة اللوجستية بشركات الأسمنت :

من أقدم الشركات التي أسست في السودان شركة أسمنت عطبره وتميزت هذه الشركة بجودة المنتج مما جعلها تستحوذ علي شهرة واسعة في كافة انحاء البلاد ، و عندما أنشئت بقية الشركات بولاية نهرالنيل قامت هذه الشركات بأنتهاج نفس السياسات الانتاجيه و المحاسبيه و التسويقيه ، وبذلك نلاحظ أن الانظمه سواء كانت محاسبيه او تسويقيه او إنتاجيه متماثله في الشركات ، ووفقا لذلك سنتناول نظام التكاليف و الانشطه اللوجستيه إجمالاً لكل الشركات دون تفصيل أنظمة كل شركة علي حدا تفاديا للتكرار .

أولا نظام محاسبه التكاليف :

يستخدم نظام تكاليف المراحل الإنتاجيه في جميع شركات الأسمنت قيد الدراسه ويستخدم عادة نظام تكاليف المراحل الإنتاجيه في المؤسسات التي يتصف إنتاجها بالانمطيه والاستمرار كما هو الحال في صناعة الأسمنت ، حيث أن الإنتاج يمر من مرحلة إنتاجيه إلي أخري وصولاً إلي الانتاج النهائي ، فبعد إضافه عناصر التكاليف (مواد و أجور و مصاريف) لكل مرحلة إنتاجيه و حسب مقدار إحتياجاتها لتلك العناصر و إجراء عمليات التشغيل فيها سيتم الحصول علي إنتاج نهائي في المرحلة الاولي الذي يحول إلي المرحلة الثانيه و الذي يعتبر مواد خام

¹ - المصدر شمس الدين صاحب مدير مالي شركة أسمنت السلام بتاريخ 15 مايو الساعة 1 ظهرا

للمرحلة الثانيه ، و بعدها إجراء عمليات التشغيل في المرحلة الثانيه ليصبح إنتاج تام هذه المرحلة ويحول إلي المرحلة الاخرى و هكذا و صولاً إلي مخازن الإنتاج التام .

و توزع التكاليف في شركات الأسمنت وفقاً لهذه الطريقة طبقاً لمراكز التكلفة والتي تشمل : 1

1. مراكز تكلفه إنتاجيه : و تشمل سنته مراحل اساسيه وهي :
 - أ. المحاجر :- و تتضمن هذه المرحلة مرحلة فرعيه تتمثل في عملية النقل من المحجر إلي الكساره و من الكساره إلي الفرن .
 - ب. كساره الحجر : و بعد هذه المرحلة مرحلة فرعيه تتمثل في إضافة الطينه إلي الحجر المجروش ليكون الناتج النهائي من الحجر و الطينه الذي يرحل إلي طاحونه الخام .
 - ج. طاحونه الخام (الروميل) .
 - د. الفرن : و تتركز تكلفه تصنيع الأسمنت في الفرن حيث تتمثل تكاليف هذه المرحلة حوالي 60% من التكاليف الإجماليه للتصنيع بسبب المواد المستخدمة في التشغيل و المتمثله في الزيوت و الفيرنس و الوقود .
 - هـ. طاحونه الأسمنت : و تتضمن هذه المرحلة مرحلة فرعيه وهي إضافة الجبص بنسبة 5% لكل طن .
 - و. التعبئة : و هنا يتم إضافة تكلفه التغليف (أكياس الأسمنت) المستخدمة في التعبئة إلي تكلفه الإنتاج التام لهذه المرحلة .
2. مراكز تكلفه الخدمات الإنتاجيه و تتمثل في محطه التوليد ، الورش الميكانيكيه ، المعمل، المخازن ، السكن .
3. مراكز الخدمات الإداريه : و هي موجوده في عطبره و الخرطوم و هي تتمثل في الاقسام الإداريه المختلفه و حسب ما ذكره مدراء الإدارات الماليه بالمصانع لاتوجد مراكز خدمات تسويقيه في المصنع حيث أن معظم المبيعات تتم في الخرطوم .

¹ - مدراء الإدارات الماليه بشركات الأسمنت بولاية نهر النيل .

و يتم تحديد تكلفة الأسمت كمنتج نهائي بما يتحمله من تكاليف مباشره و غير مباشره من التكاليف الصناعيه والإنتاجيه و الخدميه السابقه و تشمل التكاليف كل ما يخص العمليه الإنتاجيه من مواد خام و أجور مباشره و غير مباشره وتكلفة طاقه .

ويتم إعداد قوائم التكاليف للمنتج بواسطة قسم التكاليف من واقع البيانات و المستندات و تقارير المراكز الإنتاجيه السابقه الذكر .

كما يتم إعداد تقارير رقباه علي اداء مراكز الكلفه و بيان انحرافاتهما بالمقارنه بالموازنه التقديره المعده

الموازنة التخطيطيه :

1. يتم تخطيط الانتاج لفتترات قادمة تزيد عن خمسة سنوات بوضع خطه إستراتيجيه للإنتاج بواسطة مجلس إدارة الشركات يتم علي اساسها تحديد الانتاجيه و تكلفه الانتاج.
2. هناك موازنه ايضا سنويه تعد ايضا لتخطيط الانتاج السنوي والتكلفه والمبيعات المتوقعه وترافق هذه الموازنه موازنه نقديه بغرض تمويل الاضافات من الاصول .

الدورة المستنديه :

- تبدأ الدورة المستنديه من إعداد القيود بدفتر اليوميه ثم إلي إعداد حسابات الاستاذ إلي إعداد ميزان المراجعه ثم الانتهاء بالقوائم الماليه و يدعم النظام بوجود قسم التدقيق و الرقباه الداخليه للتأكد من صحه البيانات .
- تستخدم الشركات برامج محاسبيه محوسبه لإعداد التقارير المختلفه مع الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية السابقه تفاديا لحصول اي خلل يمكن أن يحدث في النظام المحوسب .
- تستخدم الشركات الجنيه السوداني كأساس للمعاملات الماليه .

أنواع التقارير :

يتم إعداد العديد من التقارير طبقا للمدة الزمنية و طبقا لمتطلبات العمل و هي :

- تقارير سنويه و تشمل قائمه المركز المالي و قوائم الدخل ، و تستخدم الشركات السنه الماليه التي تبدأ من 1/1 إلي 12/31 من كل عام كأساس لإعداد هذه التقارير .

- تقارير شهرية كميزان المراجعة الشهري .
- تقرير يومي عن المبيعات في شكل كميات مرحله إلي الخرطوم ويحتوي أيضا علي تصنيف للعملاء و مديونياتهم .
- تقرير إنتاجي يومي و يحتوي علي مطابقه الانتاج الفعلي مع الكميات المرحله و المتبقي في المخازن .
- تقرير شهري عن الكميات المنتجه و الكميات المرحله و المخزون السلعي و الطريقه المتبعه في تقييم المخزون السلعي آخر المده و هي طريقة سعر التكلفة .
- تقرير شهري بحساب تكلفه الطن .
- هذه التقارير ترفع إلي مدير المصنع حيث يوقع عليها و يرسل صوره منها عبر الإنترنت إلي رئاسة الشركات بالخرطوم .

إجراءات المخازن :

تشمل إجراءات المخازن الآتي : 1

1. إستلام المخزونات بعد التأكد من فحصها والمصادقه علي إستلامها و تحرير مستند الإستلام .
2. التسجيل في بطاقات الصنف بالكميات فقط و بحسابات المخازن بالكميات والقيم .
3. صرف المواد من المخازن بعد التصديق و إصدار مستندات الصرف و إكمال إجراءات الخروج من البوابات .
4. الجرد من المخازن عن طريق لجان يشكلها المدير العام بتوجيه من المدير المالي .

المراجعة الداخلية :

تتبع إدارة المراجعة الداخلية في كل المصانع إلي المدير العام و تقوم المراجعة الداخلية

بتحقيق الأهداف الآتية : 2

¹ - اقسام المخازن - شركات الأسمنت بالولاية .
² - إدارة المراجعة الداخليه - شركات الأسمنت بالولاية .

1. إجراء المراجعة الداخليه الفوريه يوميا للتأكد من صحة المستندات وسلامة الإجراءات بأتباع الدورة المستنديه اللازمه لذلك .
2. التأكد من صحة المصروفات والإيرادات طبقا للنماذج الماليه المعده لهذا الغرض والمستندات المؤيده لها و توقيعات السلطات المخوله لها بالتصديق .
3. التأكد من صحة تقارير الأقسام و الحسابات و القيود المدونه بواسطه الإدارات المعنيه من حسابات و مخازن و السجلات المعده لهذا الغرض وفقا للنظام المحاسبي المعمول به من واقع المستندات الداله علي ذلك .
4. القيام بمراجعته قوائم العاملين ووظائفهم و صرف الرواتب و الأجور و ما إلي ذلك .
5. التأكد من الأصول الثابته من حيث قيمه و الإهلاك و الوجود الفعلي و الملكيه و الصلاحيه و إن كل هذا يتفق مع ما هو مدون من السجلات .
6. إعداد برامج المراجعته الدوريه وتنفيذها و كتابه التقارير التي تشتمل علي الملاحظات و التوصيات التي تساعد علي رفع الكفاءة الإنتاجيه و الأستخدام الامثل للموارد المتاحة و تقديمها إلي المدير العام شهرياً .

ثانياً الأنشطة اللوجستيه بشركات الأسمنت بولاية نهر النيل :

لا توجد إدارة منفصله تختص بالانشطه اللوجستيه في الهياكل التنظيميه لشركات الأسمنت بولاية نهرالنيل و إنما تتداخل هذه الانشطه ضمن أنشطة إدارات أخرى وتتمثل في :¹

أنشطه رئيسيه وتشمل :

1/ خدمة العميل :

و تتركز خدمة العميل في شركات الأسمنت في الآتي :

- أ. أستقبال طلب الشراء بواسطه قسم المبيعات بالخرطوم .
- ب. يقوم قسم المبيعات بأرسال الطلبيات إلي قسم الإنتاج .

¹ - الإدارات الماليه بشركات الاسمنت بولاية نهر النيل

ج. تقوم إدارة الإنتاج بالتجهيز و التسليم ، و الذي يتم عادة بأستلام العملاء للمنتج من المصنع مباشرة .

د. الجودة : و تتمتع شركات الأسمنت بمستوي عالي من الوجود في المجل حيث أن وجود سوق تنافسي يتحكم في الطلب والسعر علي منتج الأسمنت جعل من الشركات تتنافس في تحقيق أعلى مستوي من الجودة و ذلك بمراجعة مستوي الجودة لدي المصانع الأخرى من أجل كسب الزبون أو العميل ، و تقوم معامل الجودة داخل شركات الأسمنت بالعمل وفقاً لمقاييس و معايير موضوعه من قبل هيئة المواصفات و المقاييس حيث يتم وضع حدود دنيا لمواصفات الإنتاج بواسطة الهيئة وعلي الشركات عدم تجاوزها عند تنفيذ العملية الإنتاجية ، و نجد ان الشركات تسعى إلي الوصول إلي مستويات عليا من الجودة للحصول على اعلى الاسعار ولكسب عملاء إضافيين و الإبقاء علي العملاء القدامي بغرض زيادة مبيعاتها.

و تقوم معامل الجودة بالرقابه علي الإنتاج عند ثلاثة مراحل و هي :

أ-الرقابه السابقه : وتتم قبل اجراء اى عمليه من العمليات فى المصنع

ب-الرقابه اللحظيه أو الآنيه : و تتم عن طريق استخدام الاجهزة المتطورة فى الصنع .

ج- الرقابه اللاحقه :للتأكد من سلامة العمليات التحصيليه في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وتقوم هيئة المواصفات و المقاييس بالدور الرقابي علي الإنتاج بأجراء عمليات معمليه علي المنتج وفق مواصفات محددة مسبقاً .

3/ النقل :

و يستخدم نشاط النقل في شبكات الأسمنت في الحالات الآتية :

أ- عند توفير المواد الخام اللازمه للتصنيع و المتمثله في الحجر الجيري و الطينيه النهريه و الجبص وتقوم الشركات بالتعاقد مع شركات متخصصه في أعمال النقل (مقاولون) بعمليه نقل

المواد إلى المصنع بغرض توفير المصروفات الإداريه اللازمة عند تولي الشركه لعملية النقل مباشره .

1. الوقود و الزيوت و الفحم الحجري و الفيرنس و يتم جلب هذا الأخير من الجيلي يتم الشراء عبر الوكلاء و يسلم في المصنع عبر الوكيل
2. الاصول و مستلزمات الإنتاج الاخري من معدات ورش و معامل و غيرها تقوم الشركات بالتعاقد مع الشركات المتخصصة للنقل أو التسليم عبر الوكيل إلى المصنع مباشره .
3. عملية النقل داخل المصنع :

و تتم عبر اللودر و القلابات الخاصه بالمصنع .

وسائل النقل المستخدمة في عملية إنتاج الأسمنت :

1. السكك الحديديه و الشاحنات .
2. السفن والطائرات عند التوريد من الخارج .
3. السيور الاتوماتيكيه - نقل الحجر المجروش من الكساره إلى طاحونه المواد الخام كما في شركة أسمنت عطبره و شركة اسمنت بربر المحدودة .
4. اللودارات و القلابات (النقل الداخلي) داخل المصنع

و نلاحظ أن الشركات تعتمد علي النقل البري بصورة عامة و تعادل تكلفة النقل حوالي 20% من إجمالي تكلفه الإنتاج .

4/ التخزين :

تتم إجراءات التخزين في شركات أسمنت ولاية نهرالنيل وفقاً لخطوات معينه تطرقنا لها في المبحث السابق .

و عند وصول المواد إلى المخازن تخزن حسب طبيعتها و الظروف الملائمه لها و هذا تقاديا لاي حالة فساد قد تحدث لها .

غالبا ما تكون فترة وصول الاصناف و خروجها للجبهة الطالبه لها طويلا نسبيا و بالتالي يتم التخزين في المخازن المخصصه لها و فقا للآتي :

- أ. يتم تخزين المواد التي لا تتحمل درجه الحرارة العاليه في غرفه COOL ROM.
- ب. لا تحفظت الشركات بمنتج جاهز من الاسمنت وانما غالبا يحفظ في صورة كلنكر في صوامع التخزين
- ج. المواد الخام عدا التربه الطينيه و نسبه لطبيعتها فتتم عمليات تخزينها في المساحات الخارجيه للمصنع (في العراء) نسبة لعدم تأثيرها بالظروف الخارجيه .
- د. باقي اصناف المصنع اللازمه للعمليات التشغيليه، يتم تخزينها في المخزن الرئيسي للشركه و يتم تقسيم المخزن الرئيسي أو الاساسي حسب متطلبات المصنع و أستهلاك المخزونات فالاشياء التي تستهلك بصورة دوريه يتم وضعها في الاول والاشياء التي تستهلك علي فترات تخزن في الوسط أما بالنسبه للاشياء التي يقل إستهلاكها فتخزن في آخر المخزن .
- هـ. تخزن الطينه النهريه في مخازن خاصه بها

تتأثر الكميهِ الإقتصاديهِ للطبيهِ و الحد الأدنى من المخزون و نقطه إعادة الطلب بعوامل عدّه و هي طبيعهِ المواد ، حجم الإستهلاك ، وقابليهِ المواد للتلف ، تكاليف التخزين ، الأهميه النسبيهِ ومدى توفرها في السوق عند الطلب

و عادة نجد :

- مخزون المواد الخام : يتم توريد كميات مهوله حيث لا تحتاج تكاليف تخزين (المخازن عباره عن مساحات في العراء) .
- الوقود و الزيوت : تحتوي المخازن ايضا علي كميات غير محدوده نسبة لأهميتها في العمليه الإنتاجيه وقابليه اسعارها للتذبذب فيتم توريدها بي كميهِ كبيره أتباعا لإستراتيجيهِ الشراء الإحترازي .
- مواد الصيانه يتم شراءها عند الطلب .

5/ نظام تدفق المعلومات داخل شركات الاسمنت:

تعتبر الطرق التقليدية في تخزين و توزيع و تبادل المعلومات أي إستعمال الورق هي الأكثر إستخداماً في شركات الأسمنت بولاية نهرالنيل بالإضافة إلي إستخدام وسائل التكنولوجيا الحديثه التي أسهمت بشكل فعال في الكفاءة الإدايه و إتخاذ القرارات و تقوم الشركات بإستخدام الوسائل الآتية :

1. الهاتف .

2. الانترنت عبر شبكات تربط إدارات المصنع مع بعضها البعض ومع رئاسه المصنع

بالخرطوم .

3. الفاكس .

و بالرغم أن الوسائل الحديثه ذات تكلفه عاليه مقارنة بالوسائل التقليديه إلا أنها أسهمت بشكل فعال في سرعة أنسياب المعلومات بين الوحدات المختلفه

الانشطه اللوجستيه الداعمه في شركات الأسمنت بولاية نهر النيل :

وتتكون من :

1/ المخازن :

تتواجد مخازن الشركات داخل المصنع بالقرب من نقاط الإستهلاك لتقادي تحمل تكاليف نقل إضافيه .

تتراوح مساحة المخازن من شركه إلي اخري و تبلغ من 10/1 إلي 20/1 من مساحة المصانع الكليه .

و يوجد إختلاف بسيط في تصنيفات المخازن و عددها بين الشركات نوضحه فيما يلي :

1/ شركة أسمنت عطبره :

و تتكون مخازن شركة أسمنت عطبره من الآتي :

1. مخزن عمومي موزع بالداخل لاجزاء حسب اصناف مستلزمات الانتاج من اليات ، وورق (أكياس التغليف) ، اسبيرات كهرباء و ميكانيكا ، و مخزن متفجرات (محاجر) .
2. مخازن الوقود : مخزن جازولين ، مخزن بنزين ، مخزن زيت الفيرنس ، أما مخزن الفحم الحجري فيوجد في العراق بالإضافة إلي مخزن الطوب الحراري .
3. مخزن خاص بالتره الطينيه .
4. صومعه مخصصه لتخزين الكلنكر .
5. أما مخازن المواد الخام ، الحجر الجيري ، الجبص عباره عن مساحات واسعه في العراق.

2/ شركة أسمنت بربر :

و تتكون مخازن شركة أسمنت بربر من الآتي :

1. مخزن عمومي موزع بنسبة 80% لمستلزمات الإنتاج و 20% للورق (أكياس التغليف) .
2. مخزن للطينه النهريه .
3. مخازن للوقود ، مخزن جازولين ، مخزن بنزين ، مخزن زيت الفيرنس ، مخزن طوب حراري ، مخزن فحم حجري .
4. صومعه مخصصه لتخزين الكلنكر .
5. مخازن المواد الخام (الحجر الجيري ، الجبص) في العراق .

3/ شركة أسمنت الشمال و تتكون مخازن الشركه من الآتي :

1. مخزن عمومي مكون من أربعة مخازن فرعيه لمستلزمات الإنتاج ، مخزن اليات ، مخزن إسبيرات ، مخزن ورق ، المتفجرات (المحاجر) .
2. مخازن الوقود ، عدد 2 مخزن للجازولين ، مخزن بنزين ، مخزن زيت الفيرنس ، مخزن طوب حراري ، مخزن الفحم الحجري ، مخزن المواد الخام ، الحجر الجيري ، الجبص (العراق) .
3. صومعتين لتخزين الكلنكر .

4. مخزن للطينه النهريه .
5. مخزن للمواد المصنعه جاهزة (أسمنت بدره) حيث تمتلك الشركه ميزه تنافسيه تتمثل في جودة منتج الأسمنت لديها مقارنة مع الشركات الاخرى أدت إلي زيادة حجم الطلب من العملاء بالرغم من زيادة اسعار المنتج مقارنة بالشركات الاخرى و بالتالي لضمان الإستجابه السريعه للعملاء قامت الشركه بالإحتفاظ بمخزون جاهز من الأسمنت .

4/ شركة أسمنت السلام وتتكون مخازن الشركه من الآتي :

1. أربعة مخازن اساسيه و هي :
 - أ. مخزن محاجر (متفجرات) .
 - ب. مخزن وقود (فيرنس) .
 - ج. مخزن أسبيرات (كهرياء ، ميكانيكا ، عمومي ، آليات) .
 - د. مخزن المواد الخام ، الحجر و الجبس .
2. مخزن الطينه النهريه .
3. مخزن وقود ، جازولين وبنزين .
4. صوامع الكلنكر .
5. مخزن الطوب الحراري .
6. مخزن الفحم الحجري .

2/ التنبؤ بالطلب :

فيما يختص بالتنبؤ بالطلب ، ونسبه للطلب الكبير علي ماده الأسمنت نلاحظ أن الشركات تكتفي فقط بتحقيق معدلات إنتاج عاليه لتغطية الطلب أي أنها تركز علي جهود الإنتاج و الذي يتم التخطيط له مسبقاً و يتم البيع وفق برمجة التوزيع المحدد من قبل إدارة المبيعات حيث لا تحتفظ الشركات بمخزون جاهز عدا شركة الشمال و يتم تجهيز الطلبات عند الطلب .

3/ الشراء :

المشتريات الداخليه تتم بالطرق الآتية :

1. شراء مباشر من مورد واحد في حالة عدم وجود منافسين .
2. نظام المناقصه بالنسبه للمواد البسيطه مثل الادوات الكتابيه .
3. نظام العطاءات ما عدا مصنع السلام لا يوجد نظام للعطاءات بالمصنع .

أما المشتريات الخارجيه تتم عبر الاعتمادات المستنديه و سياسات التمويل مع أحد البنوك و تقدم الضمانات اللازمه للشراء حتي تتم عملية مبادلة الشراء .

و في كل الحالات تتم عملية الشراء وفق الخطوات الآتية :

1. طلب الشراء من القسم المعني او الإدارة المعنيه .
2. يقدم طلب الشراء بعد التأكد من إن المواد غير متوفره في المخزن .
3. تصديق طلب الشراء من الإدارة الماليه .
4. التصديق علي الشراء من قبل المدير العام .
5. إجراء الشراء بواسطة مدير المشتريات .
6. الفحص و تقوم به جهه فنيه تابعه للإدارة الماليه كإجراء رقابي لمعرفة مطابقه المواد للمواصفات و تخصيص المخزن الذي تتبع له .
7. الإستلام بواسطة المخازن و عملية تخزين البضاعه في المكان المخصص لها .
8. الصرف و يتم تقييم المواد المنصرفه من المخازن إلي عنابر الإنتاج وفق طريقه المتوسط المرجح مما يعني أن المخازن تتبع طريقه الجرد المستمر بالنسبه للمخزون

و تشمل عمليات الشراء المواد الآتية :

1. التربه النهريه : و يتم شرائها بتكاليف عاليه من اصحاب الاراضي الزراعيه وفق عقود استنجاز طويله نسبياً .
2. الجبص : و يتم شرائه من منطقه شمال بورتسودان و أحيانا من الخارج و يتم الشراء عبر موردين و تركز الشركات علي الشراء من مورد ثابت لتقادي إرتفاع الاسعار .

3. أكياس التعبئة : و تنقسم إلي أكياس بلاستيك و أكياس ورقية و يتم الشراء من جهات خارجية و داخلية .

4. الوقود و الزيوت و الفحم الحجري من الجيلي و يتم الشراء عبر موردين و غالباً يتم الشراء بكميات كبيره كل ما أمكن ذلك و خاصة الفحم الحجري .

5. الاصول و مستلزمات المصنع الإنتاجية والاسبيرات ومستلزمات الورش و المعامل يتم الشراء من داخل و خارج البلاد وفق المقارنه بين الجودة و السعر و يقوم المدير التجاري بعملية شراء كل المواد السابقه حسب خطه مجلس الإدارة بالتنسيق مع إدارة الجودة للتأكد من أن المشتريات تتطابق المواصفات المطلوبه .

4/ المناولة :

المناولة في الشركات اليه عبر كامل خط الإنتاج ابتداء من الكاسر و وصولاً إلي التعبئة أما في التعبئة و حتي وضع الكيس في الشاحنات فيتم ذلك باسطة العمال (يدوي) .

كما نجد أن مناولة المواد في المخازن تتم عبر الرافعات الكهربائيه و هذا من أجل تسهيل حركة إدخال و إخراج المواد المشتراه .

5/ التعبئة و التغليف :

يتم صرف منتج الأسمنت عند البيع بطريقتين :

1. سائب ، بدون استخدام أكياس ، حيث يتم السحب مباشرة من الصومعه إلي الشاحنات أو القطار (تعبئه آليه) .

2. أسمنت داخل اكياس و التي يتم توريدها بكميات منتظمه و تتم التعبئة عبر ماكينه العبوة (التعبئة) و يوجد عدد من خطوط التعبئة التي تختلف من شركه إلي أخرى و تتم التعبئة آلياً و بعد التعبئة يقوم العامل برص الاكياس داخل الشاحنات أما التغليف فيوجد نوعين من الاكياس (ورق و بلاستيك) و يتم شراء الاوراق من السوق المحلي و السوق الخارجي و يراعي عند الشراء مطابقتها للجودة المطلوبه حيث أن عدم مطابقتها للجودة

المطلوبه تؤدي إلى إعاقة عملية التعبئة و بالتالي تعطيل عملية تسليم المنتج إلى العميل.

و يتم إختيار كيس التغليف وفقاً لخصائص معينه :

1. وزن الكيس .
2. أبعاد الكيس .
3. عدد الطبقات
4. عدد فتحات التنفس للكيس .

و من أفضل أنواع الاكياس الكيس الورقي و ذلك للقدره للتحكم الكامل فيه و يتم إختبار الأكياس أولاً قبل إتمام عملية الشراء حيث يتم إستجلاب عدد من الاكياس مدفوعه قيمه للإختبار الأول بعد التعبئة و إذا طابقت المواصفات يتم إستجلاب الكمية المطلوبه من المكان المطلوب و بعد التعبئة يتم إغلاق الكيس بواسطة ضغط الأسمنت.

المبحث الثاني

اجراءات الدراسة الميدانية

تعتبر منهجية الدراسة من المحاور الأساسية باعتبارها المرتكز الأساسي لمخرجات الدراسة من الناحية التطبيقية وكذلك تعتبر كأداة في عملية جمع البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي ومن ثم التوصل للنتائج وتفسيرها .

1. منهجية الدراسة :

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي (وذلك بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها) الذي يعتمد على دراسة الظاهرة ووصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً ، والذي يحاول وصف وتقييم اثر تكاليف الأنشطة اللوجستية علي أسعار المنتجات الصناعية بالتطبيق علي شركات الاسمنت بولاية نهر النيل . كما لا يكتفي بجمع البيانات التي تم جمعها من الظاهرة بل يتعداه إلي التحليل والربط للوصول إلى استنتاجات ينبنى عليها التصور المخترج .

2. مجتمع الدراسة :

يقصد بمجتمع الدراسة جميع المفردات التي تخضع للدراسة ، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فان مجتمع الدراسة المستهدف هو جميع العاملين بشركات الاسمنت بولاية نهر النيل ، وقد تم استخدام اسلوب المعاينة والتي من خلاله يتم جمع البيانات باستخدام عدد محدود من مفردات الإطار ثم تعميم نتائج الدراسة على جميع مفردات المجتمع ، حيث تم توزيع 108 استبانة على مجتمع الدراسة وقد تم الحصول على جميعها أي بنسبة 100% .

3. أداة الدراسة :

في إطار مشكلة البحث وفرضياته ومفردات مجتمع الدراسة ، تم تحديد أداة للدراسة وهي تصميم استبانة صممت خصيصاً لجمع البيانات الأولية لكونها أكثر ملائمة لهذا الغرض بحيث تغطي فرضيات الدراسة ، وتتكون الاستبانة من قسمين تتمثل في :

القسم الأول : وهو عبارة عن المعلومات الشخصية للمبحوثين (العمر ، التخصص العلمي ، المؤهل العلمي ، المسمى الوظيفي ، سنوات الخدمة) .

القسم الثاني : وهو عبارة عن مجالات الاستبانة والذي يتكون من 21 فقرة موزعة على ثلاثة محاور

وقد تم شرح الاستبانة لمفردات المجتمع المستهدف كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين ل فقرات الاستبانة حسب الجدول التالي :

جدول رقم(4-2-1)

استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة

الاستجابة	اوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقا
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر : اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

4.صدق وثبات أداة الدراسة :

ويقصد بصدق اداة الدراسة ان تقيس قائمة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وتم التأكد من صدق اداة الدراسة عن طريق عرضها في صورتها الاولية على مجموعة من الاساتذة الاكاديميين ممن لهم خبرة في هذا المجال وذلك من اجل الاسترشاد بارائهم حول الاسئلة والفقرات التي تضمنتها قائمة الاستقصاء الخاصة بالدراسة، وقد استجابت الباحثة لاراء المحكمين وقامت باجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة. وبذلك خرجت قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية .

اما ثبات اداة الدراسة يعني امكانية تطبيق الاستبانة عدة مرات بحيث تعطي كل مرة نفس الاجابات رغم مرور الوقت ، وتم اختبار مدى الاعتمادية على اداة جمع البيانات باستخدام معامل (ألفا كرونباخ) .

الجدول التالي يوضح معاملات الثبات لفرضيات الاستبيان :

جدول رقم (2.2.4)

قيمة معاملات كرونباخ الفأ لفرضيات الاستبيان

معامل الثبات الفأ كرونباخ	عدد الفقرات	الفرضية الاولى
0.731	7	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة المنتجات
0.618	6	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام تكاليف الانشطة اللوجستية والرقابة على التكاليف
0.791	8	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تخفيض تكاليف الانشطة اللوجستية وزيادة ارباح المنشأة

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

وفى ضوء ما تقدم تعد البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تطبيق اداة الدراسة على افراد العينة البالغة (108) صالحة لاغراض التحليل الاحصائي وحساب المؤشرات الاحصائية لغرض الاجابة عن اسئلة الدراسة واختبار فرضياتها .

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ، وذلك من خلال إجابات المبحوثين على أسئلة الدراسة واستعراض أبرز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل جميع فقرات الاستبانة والتعرف على مختلف متغيرات الدراسة والتي تشمل المعلومات الشخصية للمبحوثين (العمر ، التخصص العلمي ، المؤهل العلمي ، المسمى الوظيفي ، سنوات الخدمة) ، ومجالات الاستبانة . وقد تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences لإجراء المعالجات للبيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة والذي استهدف جميع العاملين بشركات الاسمنت بولاية نهر النيل للحصول على نتائج الدراسة التي يتم عرضها في هذا الفصل . وذلك عن طريق اختبارات الإشارة اللامعلمية .

الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق البيانات الشخصية :

جدول رقم (3-4) (3-3-4)

التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً لمتغير العمر

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	21	19.4%
30-40	41	38%
41-50	25	23.1%
51-60	11	10.2%
أكثر من 60 سنة	7	9.3%
لم يجاب	3	2.8%
المجموع	108	100%

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

يوضح الجدول (3-4) أن ما نسبته 38% من مجتمع الدراسة تتراوح أعمارهم بين (30-40) سنة، 23.1% تتراوح بين (41-50) سنة، 19.4% أقل من 30 سنة، بينما 10.2% تتراوح أعمارهم بين (51-60) سنة، وان ما نسبته 2.8% لم يجابوا. وبالنظر الي هذا الشكل يتضح ان غالبية موظفي شركات الاسمنت بالولاية أعمارهم بين (30-50) بنسبة 80.5% مما يدل على أن مجتمع هذا القطاع مجتمع ذوى فئات مختلفة من الاعمار .

جدول رقم (4-3-4)

التوزيع التكرارى لافراد العينة وفقا لمتغير التخصص العملى للمبحوثين

النسبة %	التكرار	التخصص
22.2%	24	محاسبة
32.4%	35	إدارة
14.8%	16	هندسة
16.7%	18	علوم مصرفية
13.9%	15	أخرى
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

من الملاحظ في الجدول رقم (4.3.4) أعلاه أن غالبية موظفي قطاع صناعة الاسمنت بولاية نهر النيل من ذوي التخصصات العلمية الإدارية حيث بلغت نسبتهم 32.4% وينسب ذلك إلي أن معظم العمليات التي تتم داخل مصانع الاسمنت هي عمليات ذات طابع إداري ، تليها التخصصات المحاسبية والمصرفية والهندسية بنسب 22.5%، 16.7% و 14.5% علي التوالي، بينما تمثل نسبة التخصصات الأخرى والذين لم يجابوا 11.1% و 2.8% علي التوالي . مما سبق نلاحظ ان اغلب عينة الدراسة من اصحاب التخصصات الادارية والمحاسبية .

جدول رقم (4-3-5)

التوزيع التكرارى لافراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمى

النسبة %	التكرار	المؤهل
9.3%	10	ثانوي
22.2%	24	دبلوم
50%	54	بكالوريوس
16.7%	18	ماجستير
1.9%	2	دكتوراه
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

بالنظر إلى الجدول (4-3-5) يتضح أن غالبية موظفي قطاع صناعة الاسمنت بولاية نهر النيل من حملة شهادات البكالوريوس و الدبلوم التقني بنسبة 50% و 22.2% علي التوالي ، وحملة الماجستير بنسبة 16.7% ، وان ما نسبته 9.3% من حاملي الشهادات الثانوية و 1.9% لم يجابوب .

مما سبق نلاحظ ان عينة الدراسة تركزت على فئة حاملي البكالوريوس .

جدول رقم (4-3-6)

التوزيع التكرارى لافراد العينة وفقا لمتغير المسمى الوظيفى

النسبة %	التكرار	المسمى الوظيفي
1.9%	2	مدير عام
33.3%	36	رئيس قسم
56.5%	61	موظف
6.4%	7	أخرى
1.9%	2	لم يجابوب
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

الجدول رقم (6.34) يبين أن ما نسبته 45.5% من الموظفين وهي تمثل أعلى نسبة للمبحوثين ،وان 33.3% كرؤساء أقسام ، 6%4. وظائف أخرى ، بينما 1.9% ، 1.9% مدرء إدارات ولم يجاوب وهذه بالكاد طبيعة الهيكل التنظيمي لإدارات المؤسسات .

مما سبق نلاحظ ان اغلب عينة الدراسة من فئة الموظفين .

جدول رقم (7-3-4)

التوزيع التكرارى لافراد العينة وفقا لمتغير سنوات الخبرة

النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
22.2%	24	أقل من 5 سنوات
37%	40	5-10
13.9%	15	11-15
13.9%	15	16-20
13%	14	أكثر من 20 سنة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

يتضح من جدول (7.34) أن حوالي 37% من المبحوثين عدد تتراوح سنين خبراتهم ما بين 5-10 سنوات ، 22.2% سني خبرتهم اقل من 5 سنوات ،وان ما نسبته 13.9% تتراوح خبراتهم بين (11-15) وأكثر من 26% تزيد مدة خبرتهم عن 16 سنة .

مما سبق نلاحظ ان اغلب العاملين في الشركات من ذوي الخبرة في المدى بين 5-10

سنوات .

الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق فرضيات الدراسة :
التوزيع التكراري الذي يوضح إجابات أفراد العينة حول الفرضية الأولى
جدول رقم (8-3-4)

التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
17.6%	19	أوافق بشدة
40.7%	44	أوافق
8.3%	9	محايد
29.6%	32	لا أوافق
3.7%	4	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (8.3.4) والذي يخص عبارة (معظم العاملين في الشركات الصناعية يدركون بدرجة عالية أهمية وأهداف نظام محاسبة التكاليف) نلاحظ أن ما نسبته 40.7% بتكرار 44 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 29.6% بتكرار 32 فرد كانت إجاباتهم لا أوافق ، وان 3.7% ، 8.3% ، 17.6% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ، محايد وأوافق بشدة على التوالي .

مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان معظم العاملين بشركات الاسمنت يدركون اهمية واهداف نظام محاسبة التكاليف .

جدول رقم (9-3-4)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
38.9%	42	أوافق بشدة
52.8%	57	أوافق
3.7%	4	محايد
4.6%	5	لا أوافق
0%	0	لأوافق بشدة
100%	108	الجملة

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (9-3-4) والذي يخص عبارة (نظام محاسبة التكاليف يتناسب مع بيئة وأهداف المنشآت الصناعية) نلاحظ أن ما نسبته 52.8% بتكرار 57 كانت اجاباتهم اوافق ، 38.9% بتكرار 42 فرد كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ، 0.0% ، 3.7% ، 4.6% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ، محايد ولا أوافق على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان نظام محاسبة التكاليف بشركات الاسمنت يتناسب مع بيئة واهداف الشركات .

جدول رقم (10-3-4)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
27.8%	30	أوافق بشدة
48.2%	52	أوافق
14.8%	16	محايد
8.3%	9	لأوافق
0.9%	1	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (10.3.4) والذي يخص عبارة (تتم عملية النقل بطريقة تسهم في تحقيق الأهداف العامة للمنشآت الصناعية) نلاحظ أن ما نسبته 48.2% بتكرار 52 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 27.8% بتكرار 30 فرد كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 0.9% ، 8.3% و 14.8% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي .

مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان شركات الاسمنت تستخدم افضل وسائل النقل وباقل تكلفة مما يحقق الاهداف العامة للمنشآت الصناعية .

جدول رقم (11-3-4)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الرابعه للفرضية الاولى

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
21.3%	23	أوافق بشدة
37%	40	أوافق
14.8%	16	محايد
17.6%	19	لا أوافق
9.3%	10	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

من جدول رقم (11.3.4) والذي يخص عبارة (تتم دراسته دورية للأسواق لتقدير الطلب) نلاحظ أن ما نسبته 37.1% بتكرار 39 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 21.9% بتكرار 23 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 10% ، 17.1% و 14.3% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي .

مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في انه تتم دراسة دورية للاسواق بتقدير الطلب بالمستوى المتوسط مما يعني ان عملية الانتاج لا تتم وفقا للطلب فقط .

جدول رقم (4-3-12)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
50%	54	أوافق بشدة
34.2%	37	أوافق
4.7%	5	محايد
11.1%	12	لا أوافق
0%	0	لا أوافق بشدة
100 %	108	الجملة

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

من جدول رقم (12.43) والذي يخص عبارة (تعتقد مواقع المخازن وطرق التخزين لها تأثير على تكلفة المنتج) نلاحظ أن ما نسبته 50% بتكرار 54 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة، 34.2% بتكرار 37 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، وان ما نسبته 0% ، 11.1% و 4.7% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي .

مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة بشدة في ان مواقع المخازن وتكلفة التخزين تسهم في تخفيض تكلفة المنتج حيث ان مواقع المخازن القريبة من الانتاج او التوزيع تؤدي الي تكاليف تخزين ونقل اقل .

جدول رقم (4-3-13)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الاولى

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
42.6%	46	أوافق بشدة
42.6%	46	أوافق
6.5%	7	محايد
7.4%	8	لا أوافق
0.9%	1	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-13) والذي يخص عبارة (تعتقد طرق المناولة المستخدمة والتخزين تساهم في توفير المنتج في الوقت المناسب) نلاحظ أن ما نسبته 42.6% بتكرار 46 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة، 42.6% بتكرار 46 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ايضا ، وان ما نسبته 6.5% و 4.7% ، 0.9% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ،

مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان طرق المناولة والتخزين المتبعة تسهل في توفير المنتج في الوقت المناسب ، حيث ان استخدام طرق المناولة الممكنة تمكن من تسريع عملية توفير المنتج ، كذلك طرق التخزين داخل المخازن .

جدول رقم (4-3-14)
التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السابعه للفرضية الاولى

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
36.1%	39	أوافق بشدة
49%	53	أوافق
4.7%	5	محايد
10.2%	11	لا أوافق
0%	0	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

من جدول رقم (4-3-14) والذي يخص عبارة (تعتقد طريقة التعبئة المتبعة تساعد في جذب المستهلكين وتساهم في تحديد تكلفة المنتج) نلاحظ أن ما نسبته 36.1% بتكرار 39 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة، 49% بتكرار 53 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، وان ما نسبته 0 % ، 10.2% و 4.7% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان طرق التعبئة المتبعة تسهم في جذب المستهلك كما تمثل تكلفة اضافية تساهم في تحديد تكلفة المنتج ،

التوزيع التكراري الذي يوضح إجابات أفراد العينة حول الفرضية الثانية :
جدول رقم (4-3-15)

التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
29.7%	32	أوافق بشدة
49%	53	أوافق
10.2%	11	محايد
10.2%	11	لاأوافق
0.9%	1	لاأوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

من جدول رقم (4-3-15) والذي يخص عبارة تعتمد الإدارة على المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف) نلاحظ أن ما نسبته 49% بتكرار 53 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 29.7% بتكرار 32 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 0.9% ، 10.2% و 10.2% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان شركات الاسمنت تعتمد على المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات المختلفة .

جدول رقم (4-3-16)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
35%	38	أوافق بشدة
41.7%	45	أوافق
9.3%	10	محايد
14%	15	لا أوافق
0%	0	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

من جدول رقم (4-3-16) والذي يخص عبارة (تعتقد وصول الطلبيات في الوقت المناسب يسهم في الرقابة على التكاليف) نلاحظ أن ما نسبته 41.7% بتكرار 45 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 35% بتكرار 38 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 0.0% ، 14% و 9.3% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان وصول الطلبيات في الوقت المناسب يسهم في الرقابة على التكاليف ، حيث يترتب على عدم وصولها في الوقت المناسب تكاليف اضافية .

جدول رقم (4-3-17)

التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
61.1%	66	أوافق بشدة
31.4%	34	أوافق
2.8%	3	محايد
1.9%	2	لا أوافق
2.8%	3	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-17) والذي يخص عبارة (تدريب العاملين على الطرق الحديثة للإنتاج يسهم في خفض التكاليف) نلاحظ أن ما نسبته 61.1% بتكرار 66 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، 31.4% بتكرار 34 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 2.8% ، 1.9% و 2.8% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان تدريب العاملين علي الطرق الحديثة للإنتاج يسهم في خفض التكلفة ، حيث يقلل نسبة التالف او تعطيل الانتاج نتيجة سوء الاستخدام .

جدول رقم (4-3-18)

التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
36.9%	69	أوافق بشدة
30.5%	33	أوافق
0.9%	1	محايد
2.8%	3	لا أوافق
1.9%	2	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-18) والذي يخص عبارة (تعتقد تنظيم العملية الإنتاجية بكفاءة عالية يؤدي إلى خفض التكاليف) نلاحظ أن ما نسبته 63.9% بتكرار 69 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، 30.5% بتكرار 33 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، وان ما نسبته 1.9 % ، 2.8% و 0.9 % كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ،

مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان تنظيم العملية الانتاجية بكفاءة عالية يؤدي الي خفض التكاليف نسبة لما يترتب علي ذلك من عدم هدر للموارد والوقت .

جدول رقم (4-3-19)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
47.2%	51	أوافق بشدة
39.8%	43	أوافق
8.3%	9	محايد
3.8%	4	لا أوافق
0.9%	1	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

من جدول رقم (4-3-19) والذي يخص عبارة (تعتقد توفير الشركات الصناعية لمتطلبات الإنتاج بأفضل الطرق تؤدي إلى الرقابة على التكاليف) نلاحظ أن ما نسبته 47.2% بتكرار 51 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، 39.8% بتكرار 43 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، وان ما نسبته 0.9 % ، 3.8% و 8.3 % كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ،

مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة بشدة في ان توفير متطلبات الانتاج في الشركات الصناعية بافضل الطرق تؤدي الي الرقابة على التكاليف

جدول رقم (4-3-20)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
46.2%	50	أوافق بشدة
38.9%	42	أوافق
10.2%	11	محايد
2.8%	3	لا أوافق
1.9%	2	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-20) والذي يخص عبارة (تعتقد وجود خطط تقديرية ومقارنتها بالفعل يساهم في عملية الرقابة على التكاليف) نلاحظ أن ما نسبته 46.2% بتكرار 50 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، 38.9% بتكرار 42 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، وان ما نسبته 1.9 % ، 2.8% و 10.2% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة بشدة في ان عملية وجود خطط مستقبلية تقديرية ومقارنتها بالفعل تساهم في عملية الرقابة على التكاليف .

التوزيع التكرارى الذي يوضح إجابات أفراد العينة حول الفرضية الثالثة :

جدول رقم (4-3-21)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
36.1%	39	أوافق بشدة
49%	53	أوافق
6.5%	7	محايد
8.4%	9	لا أوافق
0%	0	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-21) والذي يخص عبارة (تعتقد وجود نظام فعال لتدفق المعلومات يسهم في خفض التكاليف) نلاحظ أن ما نسبته 49% بتكرار 53 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 36.1% بتكرار 39 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة، وان ما نسبته 0.0 % ، 8.4% و 6.5 % كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ،

مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان وجود نظام فعال لتدفق المعلومات يسهم في خفض التكاليف .

جدول رقم (4-3-22)
التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الثانيه للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
0.0 %	0	أوافق بشدة
4.7 %	6	أوافق
4.7 %	5	محايد
51.9 %	55	لا أوافق
38.7 %	41	لا أوافق بشدة
100 %	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

من جدول رقم (4-3-22) والذي يخص عبارة (تعتقد وجود دورات تدريبية على أنشطة التكاليف الحديثة يسهم في خفض التكلفة) نلاحظ أن ما نسبته 51.9% بتكرار 55 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 38.7% بتكرار 40 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة، وان ما نسبته 0.0 % ، 4.7% و 4.7 % كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي .

مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان وجود دورات تدريبية على أنشطة التكاليف الحديثة يسهم في خفض التكلفة .

جدول رقم (4-3-23)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
55.6%	60	أوافق بشدة
30.5%	33	أوافق
9.3%	10	محايد
3.7%	4	لا أوافق
0.9%	1	لا أوافق بشدة
100 %	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-23) والذي يخص عبارة (تعتقد خفض تكاليف النقل تؤدي الى زيادة ارباح الشركات الصناعية) نلاحظ أن ما نسبته 55.6% بتكرار 60 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، 30.5% بتكرار 33 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، وان ما نسبته 0.9 % ، 3.7% و 9.3 % كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان استخدام وسائل النقل منخفضة التكلفة تؤدي الي زيادة ارباح الشركات الصناعية .

جدول رقم (4-3-24)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
37.9%	41	أوافق بشدة
44.5%	48	أوافق
3.7%	4	محايد
11.1%	12	لا أوافق
2.8	3	لا أوافق بشدة
100 %	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-24) والذي يخص عبارة (تعتقد خفض تكاليف التعبئة والتغليف تؤدي الى زيادة ارباح الشركات الصناعية) نلاحظ أن ما نسبته 44.5% بتكرار 48 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 37.9% بتكرار 41 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 2.8 % ، 11.1% و 3.7% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان خفض تكاليف التعبئة والتغليف يؤدي الى زيادة ارباح الشركات الصناعية.

جدول رقم (4-3-25)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
36%	39	أوافق بشدة
41.7%	45	أوافق
11.1%	12	محايد
8.4%	9	لا أوافق
2.8%	3	لا أوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-25) والذي يخص عبارة (تعتقد خفض تكاليف التخزين تؤدي الى زيادة ارباح الشركات الصناعية) نلاحظ أن ما نسبته 41.7% بتكرار 45 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 36% بتكرار 39 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 2.8 % ، 8.4% و 11.1% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان خفض تكاليف التخزين تؤدي الى زيادة ارباح الشركات الصناعية .

جدول رقم (4-3-26)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
22.2%	24	أوافق بشدة
34.2%	37	أوافق
10.2%	11	محايد
27.8%	30	لأوافق
5.6%	6	لأوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-26) والذي يخص عبارة (تعتقد خفض تكاليف خدمة العملاء تؤدي الى زيادة ارباح الشركات الصناعية) نلاحظ أن ما نسبته 34.2% بتكرار 37 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 22.2% بتكرار 24 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 5.6 % ، 27.8% و . 10.2% كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان خفض تكاليف خدمة العملاء تؤدي الى زيادة ارباح الشركات الصناعية .

جدول رقم (4-3-27)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة السابعة للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
26%	28	أوافق بشدة
42.6%	46	أوافق
20.3%	22	محايد
10.2%	11	لأوافق
0.9%	1	لأوافق بشدة
100%	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

من جدول رقم (4-3-27) والذي يخص عبارة (يؤدي تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية الى تحسن اداء الشركات الصناعية بشكل عام) نلاحظ أن ما نسبته 42.6% بتكرار 46 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 26% بتكرار 28 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 0.9 % ، 10.2% و . 20.3 % كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ومما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية يؤدي الي تحسين اداء الشركات الصناعية بشكل عام .

جدول رقم (4-3-28)

التوزيع التكرارى لاراء افراد العينة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	مستوى الموافقة
26.9%	29	أوافق بشدة
40.7%	44	أوافق
17.5%	19	محايد
13%	14	لاأوافق
1.9%	2	لاأوافق بشدة
100 %	108	المجموع

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانه 2016م

من جدول رقم (4-3-28) والذي يخص عبارة (يؤدي تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية الى الوصول بالكفاءة التشغيلية الى اعلى مستوياتها) نلاحظ أن ما نسبته 40.7% بتكرار 44 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق ، 26.9% بتكرار 29 مبحوث كانت إجاباتهم أوافق بشدة ، وان ما نسبته 1.9 % ، 13% و . 17.5 % كانت إجاباتهم لا أوافق بشدة ولا أوافق و محايد على التوالي ، مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة في ان تخفيض تكاليف الأنشطة يؤدي الي الوصول الي الكفاءة التشغيلية الي اعلى مستوياتها .

مناقشة الفرضيات:

يتم استخدام تحليل ليكرت الخماسي بإعطاء الأوزان المذكورة أعلاه لخيارات الإجابة وحساب السوط الحسابي المرجح بتلك الأوزان (الترجيحات) ونعتمد على القاعدة الآتية:

إذا كانت القيمة بين 1.0 إلى 1.79 يكون الاتجاه عدم الموافقة بشدة

إذا كانت القيمة من 1.80 إلى 2.59 يكون الاتجاه نحو عدم الموافقة

إذا كانت القيمة من 2.60 إلى 3.39 يكون الاتجاه نحو الحيادية

إذا كانت القيمة من 3.40 إلى 4.19 يكون الاتجاه نحو الموافقة

إذا كانت القيمة من 4.20 إلى 5.00 يكون الاتجاه نحو الموافقة بشدة.

ومن ثم نستخدم اختبار ت للعينات الواحدة لاختبار ما إذا كانت قيمة السوط المرجح تختلف بصورة دالة إحصائية عن القيمة الافتراضية وهي متوسط حدي الفئة الوسطى $3 = 2/(3.39+2.60)$

الفرضية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة المنتج

جدول رقم (4-3-29)

السوط الحسابي والانحراف المعياري واختبار " ت " للفرضية الأولى

القيمة الاحتمالية	ت- استيودنت	الانحراف المعياري	السوط الحسابي	العدد	الفرضية
0.000	16.516	0.59	3.94	108	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة المنتجات

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

فيما يلي الفرضية الأولى نجد أن قيمة الوسط الحسابي المرجح بلغت 3.94 وهي تقع في مدى الموافقة (3.40 – 4.19) مما يعني أن هنالك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة المنتج . وأوضحت نتائج اختبار "ت" أن قيمة الوسط تختلف بصورة دالة إحصائياً عن القيمة الفرضية الوسطى مما يشير إلى صحة الفرضية حيث كانت القيمة الاحتمالية مساوية للصفر اقل من مستوى الدلالة 0.05.

الفرضية الثانية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تكاليف الأنشطة اللوجستية والرقابة على التكاليف .

جدول رقم (4-3-30)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار " ت " للفرضية الثانية

الفرضية	العدد	الوسط	الانحراف المعياري	ت- استيوذنت	القيمة الاحتمالية
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تكاليف الأنشطة اللوجستية والرقابة على التكاليف	108	4.24	0.53	24.131	0.000

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

فيما يتعلق بالفرضية الثانية، بلغت قيمة الوسط الحسابي المرجح 4.24 أي أن هنالك اتجاه عام وسط المبحوثين نحو الموافقة بشدة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام

تكاليف الأنشطة اللوجستية والرقابة على التكاليف. وأظهرت نتائج اختبار "ت" دلالة إحصائية عالية مما يعني صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية وزيادة أرباح المنشأة

جدول رقم (4-3-31)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت" للفرضية الثالثة

الفرضية	العدد	الوسط	الانحراف المعياري	ت- استيوذنت	القيمة الاحتمالية
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية وزيادة أرباح المنشأة	108	3.96	0.66	15.013	0.000

المصدر اعداد الباحثة من بيانات الاستبانة 2016م

بلغت قيمة الوسط الحسابي المرجح لعبارات الفرضية الثالثة 3.96 وهو يقع في اتجاه الموافقة نحو وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية وزيادة أرباح المنشأة . كما بينت نتائج اختبار "ت" وجود دلالة إحصائية عالية مما يجعلنا نقبل الفرضية.

لابد أن نشير إلى أن الفرضيات الثلاث تم قبولها لأن القيمة الاحتمالية لها كانت اقل من 0.05 وهي مصاغة على شكل الفرض البديل وحيث أن فرض العدم يكون عدم وجود الأشياء المذكورة وهو الذي تم رفضه.

الخاتمة وتتكون من :

اولا النتائج

ثانيا التوصيات

اولا : النتائج :

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل البحث الى النتائج الاتيه :

1. استخدام نظام محاسبة التكاليف فى تحديد تكلفة المنتجات يوفر معلومات تساعد الادارة فى اتخاذ القرارات السليمة والرقابة على التكاليف
2. توجد علاقة بين تخفيض تكاليف الانشطة اللوجستية وزيادة ارباح الشركات الصناعية
3. تستخدم شركات الاسمنت بولاية نهر النيل منظومة لوجستية منخفضة التكلفة مما ساعدها على تحقيق عائدات مرتفعه.
4. تقدم شركات الاسمنت بولاية نهر النيل مستويات خدمة جيدة للعميل منخفضة التكلفة تعمل على جذب المستهلكين وزيادة مبيعات الشركات .
5. تستخدم الشركات افضل الطرق التشغيلية اللوجستية باقل التكاليف مما ادى الى زيادة ربحية الشركات وتحقيق اعلى عائد.
6. نصف العاملين بشركات الاسمنت بولاية نهر النيل يدركون بدرجة عالية اهمية واهداف نظام محاسبة التكاليف ،اغلبهم يتمثل فى العاملين بالادارة المالية.
7. تستخدم الشركات نظام تكاليف المراحل الانتاجية الذى يتناسب مع طبيعة انتاجها النمطى والذى يتم عبر مراحل انتاجية متعددة،كما تعتمد ادارة الشركات على المعلومات التى يوفرها نظام محاسبة التكاليف فى اتخاذ القرارات المختلفة .
8. طرق التخزين المتبعه ومواقع المخازن لها تاثير فى تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي فان الشركات تقوم باستخدام مخازن قريبة من مراكز الانتاج ،كما ان طبيعة المواد الخام الاساسية فى شركات الاسمنت لا تتطلب تكاليف تخزين عالية مما ساعد الشركات على التحكم فى تخفيض تكاليفها
9. لا تتم دراسة دورية للاسواق بالصورة المطلوبة لتقدير الطلب على المنتج بشركات الاسمنت ،حيث تقوم الشركات بالانتاج وفقا لخطط انتاجية موضوعة مسبقا،وتركز على الانتاجية العاليه لمقابلة الطلب على المنتج .

10. نسبة لتكاليف النقل العالية وتأثيرها على ارباح الشركات تستخدم شركات الاسمنت افضل البدائل المتاحة من اساليب النقل بالصورة التي تسهم فى تحقيق اهداف المنشآت الصناعية .
11. يساعد تخفيض تكاليف الانشطة اللوجستية الى تحسين اداء الشركات الصناعية بشكل عام ، كما يسهم فى رفع الكفاءة التشغيلية الى اعلى مستوياتها نسبة لحجم تكاليف هذه الانشطة مقارنة مع التكلفة الكلية وبالتالي فان تخفيضها يؤدي الى زيادة ارباح الشركات .
12. طرق المناولة المستخدمة فى شركات الاسمنت الية تعمل على توفير المنتج فى الوقت المناسب بالاضافة الى توفير متطلبات الانتاج اثناء العملية الانتاجية باقل تكلفة وفى زمن وجيز .
13. تستخدم شركات الاسمنت الانظمة الحديثة فى تتدفق المعلومات بلاضافة الى الوسائل التقليدية ، مما ساهم فى توفير المعلومات الازمة لاتخاذ القرارات الادارية والمفاضله بين البدائل المختلفة .
14. طرق التعبئة والتغليف تساعد فى جذب المستهلكين حيث تؤثر عملية التغليف على اختيار اسلوب النقل المستخدم واسلوب التخزين وبالتالي فان استخدام وسائل التغليف الجيدة يساعد فى استخدام وسائل نقل وتخزين منخفضة التكلفة مما يعمل على استقطاب العملاء والمستهلكين
15. تقوم شركات الاسمنت بتوفير متطلبات الانتاج وفق خطط انتاجية طويلة وقصيرة الامد مما يساعد على استمرارية الانتاجية بالاضافة لاهتمام الشركات بالصيانة الدورية لتفادى تعطل اليات الانتاج مما ساعدها على تنظيم العملية الانتاجية بكفاءة.
16. لا تؤثر تكاليف خدمة العملاء بدرجة كبيرة على ارباح الشركات حيث لا تتضمن أنشطة خدمة العميل توصيل المنتج للمكان المناسب نسبة لان العملاء كانوا يعتبرون تكاليف النقل ضمن سعر المنتج النهائى مما يؤثر على موقف الشركات التنافسى، وادى ذلك الى تسليم المنتج للعميل من موقع الانتاج .

ثانياً: التوصيات :

من خلال النتائج السابقة يوصى البحث بالاتي :

1. التأكيد على اهمية وتبنى اسلوب ادارة الانشطه اللوجستية وخصوصا فى الشركات الصناعية نظرا لاهمية اللوجستيات فى الاداء الانتاجى للشركات من حيث تأثيرها الكبير على التكاليف الانتاجية وتسعير المنتجات .
2. زيادة الاهتمام بجودة الخدمة المقدمة الى العميل بشركات الاسمنت بولاية نهر النيل وادخال التحسينات بصورة مستمرة .
3. ضرورة تطوير نظم محاسبة التكاليف فى شركات الاسمنت بولاية نهر النيل حتى تتمكن من القيام بدور فاعل فى ظل الاهتمام بتحديد التكلفة فى ظل الصناعة الحديثة
4. ضرورة قيام الشركات الصناعية بعقد دورات تدريبية للمدراء والموظفين حول الاساليب الادارية الحديثة والمعاصرة لما لها من دور كبير فى تحقيق التفوق وتخفيض التكاليف .
5. ضرورة استخدام انظمة المعلومات الحديثة التى تساعد فى تدفق المعلومات على جميع ادارات الانتاج فى الشركات الصناعية بسرعه ودقة وباقل التكاليف .
6. اقامة الدورات التدريبية للعاملين على الطرق الحديثة للانتاج بهدف تجويد المنتج وتخفيض التكاليف والتخلص من التالف نتيجة سوء الاستخدام
7. تأهيل العاملين وتعريفهم بالنشاطات التى ترهق الشركات بتكاليفها المباشرة وغير المباشرة . ضرورة القيام بوضع خطط فى الشركات الصناعية للانشطة اللوجستية وغيرها من النشاطات الضرورية التى تتضمن تكاليف عالية ،حيث تعتبر عمليه التخطيط من المراحل التى تسهم فى تحقيق التكافه و من ثم تحديد الفجوه بينما هو مخطط وما حصل بالفعل لتصحيح الإنحرافات.
- العمل على تثقيف الوعي وزيادته لدي العاملين علي أهميه نظام محاسبه التكاليف.
8. ضروره وضع الخطط الإنتاجيه وفق دراسات دوريه للسوق لتحديد الطلب علي المنتج مع مراجعه تنفيذ هذه الخطط حتي تتمكن الإدارة من تحقيق الكفاءة الإداريه المطلوبه.

9. إستخدام طرق التخزين التي تعمل علي تخفيض تكاليف المخزون مع ضرورة مراعاة توفير المنتجات عند الطلب لتفادي تعطل الإنتاج.

10. إستخدام وسائل النقل الملائمة للمنتج وطرق التغليف المتبعه لتفادي اي مخاطر

يمكن ان تودي الي تلف المنتجات مع مراعاة التكاليف المصاحبة لكل منهما

11. الاهتمام بالصيانة الدورية الوقائية داخل الشركات على طول خطوط الانتاج

لتفادي الاعطال وما يترتب عليها من توقف الانتاج وعدم القدرة على تلبية احتياجات

العملاء .

التوصيات المستقبلية :

1. تكثيف جهود الباحثين باجراء دراسات اخرى مماثله على صناعات اخرى سواء كانت

الشركات عامة او خاصة من اجل التوصل الى منظومة لوجستية مثلى تعمل على

تخفيض التكاليف الى ادنى حد ممكن ، ودراسات على اثر تخفيض التكاليف اللوجستية

فى زيادة ربحية الشركات فى القطاعات التجارية والخدمية.

2. ادخال المفاهيم الخاصة باللوجستيات ضمن المقررات للدارسين فى المجال الادارى

والاقتصادى والمحاسبة وخاصة دراسة تكاليف اللوجستيات لما لها من دور كبير فى دعم

الميزة التنافسية وتحقيق رضا الزبائن والبحث فى الطرق التى تمكن من تخفيض التكاليف

الى ادنى حد ممكن .

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم :

أولا المراجع باللغة العربية :

1. أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى 2002م
2. أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، الدار الجامعية للنشر 2002م
3. اسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبه التكاليف من النظرية الى التطبيق ، دار حامد للنشر والتوزيع الاردن 2006م
4. السيد عبدالمقصود ديبان ، زينبات محرم ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية مصر 1992م
5. اسماعيل حجازى ، معالم زايد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة، دار اسامه للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى 2013م
6. احمد نور ، حسين على ، مبادئ المحاسبة الادارية ، الدار الجامعية للنشر الاسكندرية ، 2003م
7. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى، 2002م
8. احمد حلمي جمعه واخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى ، 1999م
9. أحمد الباشا وآخرون ، مبادئ التسويق الحديث ، دار الصفا للطباعة والنشر 2001م
10. أندري جابور، ترجمة خالد العامري - سياسات التسعير ، المفاهيم والطرق المختلفة للتسويق الفعال ، الفاروق للنشر والتوزيع
11. بشير العلاق ، قحطان العبدلي ، استراتيجيات التسويق ، دار زهران للنشر 1999م
12. بوداح عبدالجليل ، مدخل الى المحاسبة التحليلية، مكتبة اقرأ، 2002م
13. جاريسون اريك نورين ، المحاسبة الادارية ، ترجمة احمد محمد حجاج، دار المريخ النشر 2008م

14. وليد ناجي الحيايى ، المدخل فى المحاسبة الإدارية ، الأكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك .
15. حسن أحمد توفيق ، إدارة المبيعات وفن البيع ، الدار العربية للتوزيع والنشر ، الطبعة الأولى 2000م .
16. حميد الطائي ، بشير العلاق ، تطور المنتجات وتسعيورها ، دار اليازوري للطباعة ، 2008 م.
17. حنين احمد توفيق، ادارة المبيعات وفن البيع،مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر 2001م
18. طارق محمد بدر ، فتحي محمد إبراهيم ، الأنشطة اللوجستية والسمات الشخصية ، دار الوفاء للطباعة والنشر ، مصر الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2013م
19. يوسف أفارة ، سياسات التسعير ، الشركة العربية المتحدة للتسويق 2013م
20. محمد كمال عطية وعبد الرحمن عبد الله باعشن ، المعاني العلمية لمصطلحات محاسبة التكاليف، الإسكندرية دار المعارف 1981م
21. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، الناشر المكتب الجامعي الحديث، 1998م.
22. محمد عادل الهامي، محاسبة التكاليف الأسس العلمية والعملية، مكتبة عين شمس، القاهرة
23. محمد سعيد المنشاوي . دراسات فى محاسبة التكاليف . القاهرة . دار النهضة 1998م.
24. محمد تيسير عبد الحليم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الناشر دائرة المكتبة الوطنية ، 1995م
25. محمود محمد المقيصد ، محاسبة التكاليف مدخل تطبيقي ، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع ، 2012م
26. محمد توفيق بلبع ، نظام التكاليف ، مكتبة الشباب ، 1982م
27. محمد فريد الصحن ،التسويق _المفاهيم والاستراتيجيات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى 2002م

28. محمد فريد الصحن ،قراءات ادارة التسويق،الدار الجامعية للنشر ،2002م
29. محمود جاسم محمد الصميدعى ، استراتيجيات التسويق (مدخل كمي وتحليلي) عمان دار الحامد للنشر والتوزيع 2009م
30. . محمد توفيق بليغ ، محاسبة التكاليف مكتبة الشباب
31. محمد على احمد السديية ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية واجراءات تطبيقية ، مديرية دار الكتب والنشر جامعة الموصل 1407 هـ
32. محمد الفيومي محمد ، مقدمة فى محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية بيروت 1990م
33. محمد العنانى رضوان ، محاسبة التكاليف ، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الاردن 2000م
34. محمد عساف ، أصول التسويق ، مكتبة عين شمس
35. محمد عبده حافظ ، إدارة اللوجستيات ، المكتب العربي للمعارف ، الطبعة الأولى 2009م
36. محمد عبد العليم صابر ، إدارة اللوجستيات ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية 2008م.
37. مصطفى محمود أبوبكر ، المرجع في وظيفة الإحتياجات وأدارة الأنشطة اللوجستية في المنظمات ، الدار الجامعية للنشر 2004.
38. محمد أحمد حسان ، إدارة الإمداد والتوزيع ، الدار الجامعية .
39. منصور عيسى ، أدارة المشتريات والمخازن ، الدار المصرية للعلوم الطبعة الأولى 2011م.
40. محمد سعيد عبد الفتاح ، ادارة المشتريات والمخازن ، مكتبة الحديث العربي ، مصر
41. مصطفى زهير ، إدارة المشتريات والمخازن ، بيروت دار النهضة العربية 1976 م .
42. محمد المعداوي ، أدارة اللوجستيات وسلاسل الامداد ، الاسكندرية 2002م
43. ناصر دادي عدوان ، محاسبة التحليلية ، دار المحمدية العامة للنشر الجزائر 1999م
44. نور أحمد ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الأسكندرية 1999م
45. ناصر نورالدين عبداللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الاسكندرية 2008م

46. ناجي معلا ، رائف توفيق ، أصول التسويق مدخل تحليلي ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية 2003 م .
47. نهال فريد وآخرون ، إدارة اللوجستيات ، المكتب الجامعي الحديث ، 2006 م .
48. نهال مصطفى فريد ، جلال إبراهيم العبد ، إدارة اللوجستيات ، الدار الجامعية للنشر 2004 م .
49. نهال مصطفى فريد وآخرون ، مقدمة في إدارة اللوجستيات ، جامعة الاسكندرية قسم ادارة الاعمال 2008 م .
50. تاجي معلا ، ادارة التسويق ، مدخل تحليلي استراتيجي متكامل، اثناء للنشر والتوزيع عمان 2008 م
51. سيد كاسب ، محمد فهمي علي ، أساسيات الاقتصاد الاداري ، مركز تطور الدراسات العليا والبحوث ، جامعة القاهرة 2009 م .
52. سمية زكي قرياص ، وعبد الغفار حنفي ، الإدارة الحديثة في ادارة الإمداد والمخزون ، الدار الجامعية 2004 م .
53. سعد الدين عشاوي ، الشراء والتخزين ، دار الزهراء ، الرياض
54. عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، الدار الجامعية بيروت 1988 م .
55. عبد الحي مرعي ، عبد الله عبد العظيم هلال ، مقدمة في اساسيات محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الحديث مصر 2006 م
56. عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التسويق، الدار الجامعية الجديدة، 2002م
57. عاطف الأخرس وآخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر 2001م .
58. عبيد علي أحمد الحجازي ، اللوجستيك كبديل للميزة النسبية ، دار المعارف للنشر ، الأسكندرية 2000م .
59. عبد الغفار حنفي ، إدارة الموارد ، المشتريات والمخازن ، الدار الجامعية 2007 م .
60. علي الشرفاوي ، المشتريات وإدارة المواد والمخازن - الدار الجامعية ، بيروت 1995م .

61. علي عبد الله الحاكم إدارة المشتريات والمخازن ، منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2006م.
62. عمر بن حمدو الحمود، تقنيات التسويق، حلب ، شعاع للنشر والعلوم ، الطبعة الاولى 2005م.
63. فاروق محمد ملش ، إدارة اللوجستيات والنقل متعدد الوسائط مفاهيم أساسية.
64. فريد عبد الفتاح زين الدين ، التخطيط ومراقبة الانتاج ، مدخل ادارة الجودة ، دار الكتب للنشر ، 1997م .
65. صلاح الدين عبد الباقي ، عبد الغفار حنفي ، إدارة الإمداد ، الدار الجامعية الجديدة ، الطبعة الأولى .
66. صلاح الشنواني ، الأصول العلمية للشراء والتخزين ، مؤسسة الشهاب الجامعية ، 1999م،
67. صالح عبد الرازق، عطا الله داوود ، مبادئ محاسبة التكاليف (الاطارالنظري والعملية)، عمان دار زهران 1997م.
68. ري أنش جايسون ، أريك نورين ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، 2014م
69. رونالد أنش بالو ، إدارة اللوجستيات تخطيط وتنظيم ورقابة سلسلة الإمداد ترجمة تركي أبراهيم سلطان ، أسامة أحمد مسلم ، دار المريخ الرياض السعودية
70. رائف توفيق ، ناجي معلا ، مبادئ التسويق ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات 2008م..
71. تشارلز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف . مدخل إداري الجزء الأول . دار المريخ للنشر . الطبعة العربية الثانية 2004م.
72. تقيده علي هلال ، ادارة المواد والإمداد ، الدولية للإنتاج الإعلامي ، الإسكندرية
73. ثابت عبد الرحمن إدريس ، مقدمة في إدارة الأعمال اللوجستية ، الإمداد والتوزيع المادي ، الدار الجامعية الاسكندرية ، مصر 2002م .

74. ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد ، الإدارة الاستراتيجية للشراء والإمداد ،
الدار الجامعية 2009م .

75. خالد ممدوح ابراهيم ، لوجستيات التجارة الالكترونية ، مكتبة جامع القاهرة 2008م .

76. غسان فلاح المطارنه ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر ، عمان 2006م
ثانيا الكتب الاجنبية:

1. comptabilite cours& application librairie vuibert,2.eme editi 6.
Serge Evraert,Christion Prat.dit Haure On.paris;1999 .
2. ElieCohen,Dictionnaire degenstion,casbah edition, Alger,1998.
3. Garrison,Ray H ,and Ericw.Noreen, Managerial Accounting Eight
Edition,Irwin – clicago , 1997.
4. G.Melyon comtabilite anaytique Edition bareal Paris 2001.
5. Gilles pache et thiery sauiaje . la logistique – enjeux strategique
3em edition – vuibert– 2004 .
6. Zens–G.,Purchasing&the management of materials ,Jon wiley &
Sons Insc ,1981 New York

ثالثا المجلات العلمية :

1. بو غازي فريده ، فعالية تطبيق تقنيات التنبؤ بالمبيعات ، مجلة الباحث الاقتصادي
العدد 4 ديسمبر 2015 م .
2. خالص صافي صالح ، رقابة تسير المؤسسه فى ظل اقتصاد السوق ، الديوان
الوطني للمطبوعات الجامعة الجزائر 2007 م
3. شوقي فوده ، أطار مقترح بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ، مجلة كلية
التجارة للبحوث العلمية جامعة الاسكندرية العدد الأول المجلد 44 ، 2007م .
4. عدنان أبو حسين ، الأنشطة اللوجستية وآثارها الاقتصادية ، مقال منشور في جريدة
دنيا الوطن – تاريخ النشر 2010/12/19م.

5. غسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 24 العدد الثاني 2008م.
- رابعا الرسائل والبحوث العلمية :
1. حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي أساس الأنشطة مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الجزائر، 2011، 2010م . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير .
 2. حواس فاتح ، النقل والإمداد ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الإدارة ، جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر 2010م .
 3. طارق تيسير النابلسي ، أمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية ، دراسة غير منشورة لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة ، جامعة الحسين بن طلال 2008م .
 4. طويبية أحمد ، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج ، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع التخطيط والتنمية جامعة الجزائر 2003م
 5. عامر لمياء ، اثر السعر على قرارات الشراء ، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في التسويق، جامعة الجزائر 2006م .
 6. عبد السلام فرح عبد الرحمن ، تنبؤ الطلب ، ورقة بحثية ضمن متطلبات مادة الانتاج جامعة الجيل المغربي ليبيا 2010م .
 7. علواش غنية ، التسويق والإمداد ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر 2010-2011م .
 8. علي عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية غزة 2010م .

9. علي عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ،(رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2010م)
10. فهد إبراهيم جورج ، أثر الإدارة اللوجستية في رضا الزبائن ، مذكرة لنيل درجة الماجستير ، جامعة الشرق الأوسط 2013م .
11. كريمه كندري ، دور الامداد في تحسين تنافسية الحوسبة ، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ، جامعة الحاج لخضر ، الجزائر ، 2010 - 2011م.
12. مجتبي الصادق محمد احمد ،مدى امكانية تطبيق مبدا التكلفة المستهدفة واثره على قرارات تسعير المنتجات، بالتطبيق على شركة دال الغذائية، بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس درجة الشرف، مدرسة العلوم الادارية ،جامعة الخرطوم 2013م
13. محمد عبد الرحمن مصطفى الأمام ، أثر تطبيق منهج الادارة اللوجستية في أداء مؤسسات الأنتاج الصناعي في السودان ، دراسة لنيل شهادة الدكتوراة ، جامعة السودان 2009-2010م.
14. هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الأقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير ، قسم المحاسبة ، جامعة محمد خيضر 2012-2013م
15. وسام تيسير جودة ، دور إدارة العمليات اللوجستية في تحسين أداء الشرطة ، مذكرة لنيل درجة الماجستير في الإدارة الأكاديمية السياسية - 2014م .
- خامسا . مواقع الانترنت :
1. www.m.ahewar.org
2. مركز المعلومات ، نظرة عامة على قطاع الخدمات اللوجستية ، غرفة الشرقية 2008م
www.chamber.org.sa>studies>2 logistic
3. <http://logistic.3oloum .org/+11-topic>
4. <http://army.tech.net/forum/index/php2threads>
5. نبيل حاجي حافي ، ادارة اللوجستيات .<http://www.m.ahewar.org/s>.
6. محمد عبد الفتاح العشماوي ، الاتجاهات المعاصرة في إدارة الأنشطة اللوجستية ، منتدى المحاسبين العرب بالرابط www.aliahmedali.com

7. د. عدنان إبراهيم أبو حسين ، الأنشطة اللوجستية أثارها الاقتصادية ، جريدة الوطن ،
الرابط <http://pulpit.alwatanvoice.com /content/print/189832.html>
8. www.Startimes.com
9. <https://ar.m.wikipedia.org/wiki>
10. www.freight club.net /vb/t20
11. وظيفة النقلة في شبكات الإمداد
<dspace.unvi.themcen.dz>bitstream>chaptrel-bensbaa.11yass.lbfd>
12. الاتجاهات الحديثة في اللوجستيات ، جامعة القدس المفتوحة تحت الرابط
<http://www.qou-edu/home/resources/news!mages/logistic.htm>
13. أرشيف الاقتصاد والأعمال www.starttimes.com
14. <https:// www.research gate .net > link.doc>
15. ياسين قاسي www.noorsa.net

الملاحق

ملحق رقم (1)

الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

الاخ / الاخت..... المستجيب

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: استبيان بعنوان اثر تكاليف الانشطه اللوجستيه على اسعار المنتجات فى الشركات

الصناعيه بالتطبيق على شركات الاسمنت بولاية نهر النيل

بالاشارة للموضوع اعلاه تشتمل الاستبانة التى امامك على عدة فقرات تمثل رايبك حول
اثر تكاليف الانشطه اللوجستيه على اسعار المنتجات فى الشركات الصناعيه .الرجاء التكرم
بالاستجابة على عبارات الاستبانة بالامانة العلميه التى عهدناها فىك ، علما بان هذه الافكار
مستقاة من أدبيات محاسبه التكاليف وهى أفكار قابله للنقاش وان الأفكار النهائية متوقفة على
وجهه نظرکم الخاصة ، والباحثة فى حاجه للتأكد . علما بان المعلومات التى ستدلون بها سوف
تستخدم لأغراض البحث العلمى .

ولکم جزيل الشکر والتقدير

الباحثة إكرام عباس
العوض

القسم الأول: البيانات الشخصية:

أرجو التكرم بوضع علامة (√) على الإجابة التي تراها مناسبة:

1-العمر:

أقل من 30 سنة من 30-40 سنة من 41-50 سنة

من 51-60 سنة أكثر من 60 سنة

2- المؤهل العلمي:

شهادة ثانوية دبلوم بكالوريوس ماجستير
دكتوراه أخرى (أذكرها).....

3- التخصص العلمي:

محاسبة إدارة هندسة علوم مصرفية
أخرى (أذكرها).....

5- المسمى الوظيفي:

مدير عام رئيس قسم موظف
أخرى (أذكرها).....

6- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5-10 سنة 11-15 سنة 16-20 سنة
 أكثر من 20 سنة

الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبه التكاليف وتحديد

تكلفه المنتجات

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	معظم العاملين في الشركات الصناعية يدركون بدرجة عالية أهميه وأهداف نظام محاسبه التكاليف					
2	نظام محاسبه التكاليف يتناسب مع بيئة وأهداف المنشآت الصناعية					
3	تتم عملية النقل بطريقه تسهم في تحقيق الأهداف العامة للمنشآت الصناعية					
4	تتم دراسة دوريه للأسواق لتقدير الطلب					
5	تعتمد مواقع المخازن وطرق التخزين لها تأثير على تكلفه المنتج					
6	تعتمد طرق المناولة المستخدمة والتخزين تساهم في توفير المنتج في الوقت المناسب					
7	تعتمد طريقه التعبئة المتبعة تساعد في جذب المستهلكين وتساهم في تحديد تكلفه المنتج					

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام تكاليف الانشطة اللوجستية والرقابة على التكاليف

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
8	تعتمد الإدارة على المعلومات التي يوفرها نظام محاسبه التكاليف					
9	تعتقد وصول الطلبيات في الوقت المناسب يسهم في الرقابة على التكاليف					
10	تدريب العاملين على الطرق الحديثة للإنتاج سهم في خفض التكاليف					
11	تعتقد تنظيم العملية الانتاجيه بكفاءة عاليه تؤدي إلى خفض التكاليف					
12	تعتقد توفير الشركات الصناعية لمتطلبات الإنتاج بأفضل الطرق تؤدي إلى الرقابة على التكاليف					
13	تعتقد وجود خطط تقديرية ومقارنتها بالفعل يساهم في عمليه الرقابة على التكاليف					

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تخفيض تكاليف الانشطة اللوجستية
وزيادة ارباح المنشأة

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
14	تعتقد وجود نظام فعال لتدفق المعلومات يسهم في خفض التكاليف					
15	تعتقد وجود دورات تدريبية على أنشطه التكاليف الحديثة يسهم في خفض التكاليف					
16	تعتقد خفض تكاليف النقل تؤدي إلى زيادة ارباح الشركات الصناعية					
17	تعتقد خفض تكاليف التعبئة والتغليف تؤدي الى زيادة أرباح الشركات الصناعية					
18	تعتقد خفض تكاليف التخزين تؤدي الى زيادة أرباح الشركات الصناعية					
19	تعتقد خفض تكاليف خدمة العملاء تؤدي إلى زيادة أرباح الشركات الصناعية					
20	يؤدي تخفيض تكاليف الانشطة اللوجستية إلى تحسن أداء الشركات الصناعية بشكل عام					
21	يؤدي تخفيض تكاليف الانشطة اللوجستية إلى الوصول بالكفاءة التشغيلية إلى اعلي مستوياتها					

ملحق رقم (2)

قائمة محكمو الاستبانة

الاسم	الدرجة العلمية	الجامعة
د. مهند جعفر حسن حبيب	أستاذ مساعد بقسم المحاسبة	جامعة شندي
د. عمر مصطفى عمر	أستاذ مساعد بقسم إدارة الأعمال	جامعة الشيخ عبد الله البدرى
د. محمد احمد محمد على رمضان	أستاذ مشارك بقسم المحاسبة	جامعة الزعيم الأزهرى