

دور أدوات إدارة التكلفة بتسعير المنتجات الحكومية

أ.م.د. أسماء مهدي الهاشمي الباحث أضواء عبد الحسين جبار شكر
الكلية التقنية الإدارية / جامعة الفرات الأوسط

المخلص

شملت التطورات التي حصلت في الوضع الاقتصادي العالمي القطاعات الاقتصادية الإنتاجية والخدمية جميعها بما فيها الحكومية وهذا جعلها تستخدم أحدث الطرق والأدوات المحاسبية لإدارة تكاليف الإنتاج فيها وتخفيضها للوصول للتكلفة الدقيقة للمنتجات والخدمات التي تقوم هذه القطاعات بتقديمها و بيان مدى انعكاس استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الإيجابية على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة الملائمة مقارنة بالمدخل التقليدية المستخدمة في العراق ولاسيما المؤسسات الحكومية العراقية ومنها عينة البحث مديرية ماء محافظة النجف.

فجاءت هذه الدراسة تهدف إلى بيان تأثير استخدام أدوات إدارة التكلفة ومدخل التسعير الحديثة المعتمدة على التكاليف في تخفيض تكاليف الإنتاج والحصول على قاعدة بيانات كلفوية دقيقة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسات الحكومية .

في حين توصلت الدراسة إلى استنتاجات عدة أهمها ان استخدام أدوات إدارة التكلفة من شأنه تخفيض التكاليف و يساعد هذا في اتخاذ قرارات تسعير التي تعود بصورة إيجابية على المؤسسات الحكومية وعلى مديرية ماء محافظة النجف بصورة خاصة مما يزيد من ثقة المستهلك بالقرارات التي تتخذها هذه المؤسسات.

وقد اوصت الدراسة بضرورة استخدام المؤسسات الحكومية لأدوات إدارة التكلفة لما لها من اثر إيجابي في تخفيض التكاليف وترشيد قرارات التسعير فضلا عن ما توفره من قاعدة بيانات واسعة و دقيقة يمكن اعتمادها الدولة في لوضع خطط استراتيجية بعيدة المدى .

Abstract

The Developments that have occurred in the global economic status have covered all the economical, productive and service sectors, including the governmental sectors. as a result, the most up to date accounting tools had to be used to manage the production costs and to reduce it in order to obtain the accurate cost of the productions and services rendered, and to illustrate the reflection of using the positive managerial accounting tools on making the appropriate and correct managerial decisions in comparison with the traditional inputs used in Iraq especially the Iraqi governmental establishments Alnajaf Water Directorate as a case study.

The study aimed to shed the lights on the effect of using the cost management tools and modern pricing inputs which depends on the costs to reduce the production costs and to obtain a precise costs data base to rationalize the pricing decisions in the governments establishments.

Additionally, the study has attained many conclusions, the most important one is that using the cost tools helps to minimize the costs and to make pricing decisions lead to positive results for the governmental establishments especially for Alnajaf Water Directorate increasing the customer trust in the decisions of these establishments.

Also, the study has recommended in the necessity of using the governmental establishments to the cost management tools which have a positive effect in cost reducing and pricing decisions ratio more over the study provides an accurate and wide range data base can be relied on by the government to put long term strategy plans

المقدمة

إنّ القطاع الحكومي في العراق بصورة عامة لا يعتمد على أنظمة تكاليف متطورة ويتم اعتماد تخصيصات الموازنة في تحديد التكاليف من دون ربطها بالإيرادات التي تحققها الوحدات الحكومية ولاسيما الاقتصادية منها حيث تسعى هذه الوحدات إلى سد التكاليف للأنشطة والخدمات التي تقدمها للمواطنين.

كما ان تدهور ظروف البلد الاقتصادية أدى إلى صعوبة تخصيص مبالغ كافية الدولة لتغطية نفقاتها و كذلك صعوبة استحصال المبالغ المستحقة عليهم وايضاً سعي هذه القطاعات إلى تقديم خدمات أفضل للمواطنين أدى إلى التقليل في وضع أنظمة تكاليف يمكن اعتماد هذه الوحدات لمواكبة ما يحصل في الدول المتقدمة والعمل على تحقيق اقل التكاليف وتقديم أفضل الخدمات وتحديد انسب الأسعار التي تصب في مصلحة هذه الوحدات والمواطن ، وهذا ما ركزت عليه الدراسة من خلال اعتماد الأساليب الحديثة في تحديد تكاليف تصفية المياه وإيصالها إلى المواطن بأسعار مناسبة .

المبحث الاول

منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث :

نتيجة التطورات الحاصلة في مختلف ميادين الحياة والاضاع الاقتصادية التي يمر بها العالم والعراق بصفة خاصة من نقص بالموارد وعجز بالموازنة وعدم إمكانية الحكومة من تخصيص موارد مالية كافية للوزارات وانخفاض مستوى المعيشة للفرد نتيجة توالي الأحداث السياسية على العراق التي أدت إلى عدم استخدام التقنيات الحديثة في اغلب مجالات الحياة ومنها عينة البحث (مديرية ماء محافظة النجف) حيث لا يتم فيها تبويب الكلف إلى عناصرها مواد مباشرة واجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة وتستخدم عينة البحث التكلفة الاجمالية في حساب تكاليف المنتجات وتستخدم التسعير وفق عدد المسققات دون الاخذ بنظر الاعتبار تكلفة المتر المكعب كل هذا أدى إلى التقليل في حساب تكاليف خدمة الماء وتسعيرها بما يتناسب مع إمكانية الفرد و حسب الادوات التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة لعدم وجود تسعير مبني على أسس علمية ومحاسبية دقيقة تخدم مصلحة المستهلك و المؤسسة الحكومية .

1-2 أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في استخدام محاسبة التكاليف وادوات ادارة التكلفة في حساب التكلفة الدقيقة لمنتجات مديرية ماء محافظة النجف وتسعيرها وكما يلي:

- 1- تطبيق منهج التكاليف على اساس النشاط لحساب تكاليف المتر المكعب من منتجات الماء الصافي و الماء (RO) لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات الملائمة و بالأخص قرار التسعير لكل منتج .
- 2- وضع تسعيرة مناسبة للماء الصافي باستخدام تحليل سلسلة القيمة تخدم المستهلك وتسهم في زيادة نسبة الإيرادات لمديرية ماء محافظة النجف
- 3- استخدام التكلفة المستهدفة لتسعير الماء (RO) للأخذ بنظر الاعتبار اسعار السوق المنافسة

1-3 هدف البحث :

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم ادوات ادارة التكلفة ومفهوم ومداخل التسعير لمعرفة تأثيرها على تسعير الخدمات و المنتجات في المؤسسات الحكومية و منها عينة البحث في ظل المتغيرات المختلفة للبيئة السوقية المتمثلة بالبيئة الاحتكارية بالنسبة للماء الصافي والبيئة التنافسية بالنسبة للماء (RO) .

1-4 فرضية البحث :

تعتمد الدراسة على فرضية اساسية وهي ان استعمال ادوات إدارة التكاليف الملائمة لطبيعة المؤسسات الحكومية يساهم في الوصول إلى التكلفة الدقيقة لمنتجاتها و يساعد في تسهيل اتخاذ قرارات التسعير بما يحقق الإيرادات التي ترغب بها المؤسسة الحكومية ويزيد من ثقة المستهلك بالتسعير .

1-5 عينة البحث :

تمّ اختيار مديرية ماء محافظة النجف التابعة للمديرية العامة للماء والتي هي جزء من وزارة البلديات والاعمار والاسكان العامة عينة للبحث.

المبحث الثاني**مفهوم أدوات ادارة التكلفة**

أن التطور والتعقيد الحاصل في المجالات السياسية والتكنولوجية والاقتصادية رسم صورة جديدة امام المؤسسات الاقتصادية وادخلها في تحديات جديدة هي التكلفة والوقت والجودة والتجديد للوصول إلى اهداف المؤسسة في الحفاظ على مكانتها واستمرارها في السوق وتحقيقها لعوائد مستقبلية، ولذلك تحتاج المؤسسة الاقتصادية إلى المعلومات الدقيقة عن التكاليف والبيئة الخارجية لاتخاذ القرارات المناسبة حول الشراء والتصنيع والتسعير ووضع السياسات اللازمة لذلك.

تعتبر ادوات ادارة التكاليف هي انظمة حديثة للمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية التي تسهم في تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة الاقتصادية إذ إن اتخاذ قرارات ملائمة يعتمد على المعلومات السليمة والملائمة التي تؤدي إلى أفضل النتائج في ظل الموارد المتاحة. (السامرائي، 2012: 7)

2-1 التكلفة على اساس النشاط: Activity Based Cost (ABC)

تعتبر التكلفة على اساس النشاط (ABC) نهجاً لحساب تكاليف المنتج بصورة اكثر دقة لأنها تربط بين اداء أنشطة معينة وما تتطلبه تلك الأنشطة من موارد لتصنيعها في المنظمة. (Cooper & Kaplan, 1991: 131) فهي تحدد الأنشطة الرئيسية وموجهات التكلفة لكل نشاط لتخصيص التكاليف بوصفها نهجاً يتعامل مع التكاليف الصناعية غير المباشرة على انها تكاليف تسببها الأنشطة في المؤسسة وعدت البديل عن طريقة التكاليف الكلية. (Atrill, 2009: 169)

حيث يتم معالجة التكاليف الصناعية المباشرة بطريقة (ABC) بالضبط كما في طريقة التكاليف الكلية ولكن تتعامل مع التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة مختلفة حيث يتم احتسابها على اساس مجتمعات التكلفة بدلاً من الادارات الفنية ومراكز المسؤولية، وموجهات التكلفة بدلاً من معدلات التخصيص لربط التكاليف بالمنتجات والخدمات. (Hussey, 2012: 33)

وبذلك فهي تخصص التكاليف الصناعية غير المباشرة عن طريق مجتمعات التكلفة المتعددة للمنتجات والخدمات بواسطة موجهات التكلفة. (Kieso, 2012:147)

ويمكن تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات بعدة خطوات هي تحديد هدف الكلفة المتمثل بأنواع المنتجات ومن ثم تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات وتحديد الأنشطة الإنتاجية و تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحديد موجهات كلف للأنشطة تبعاً للسبب والتأثير و ثم حساب معدل تكلفة لكل وحدة تخصيص وبعدها حساب التكاليف غير المباشرة المخصصة للمنتجات للوصول لتكلفة كل منتج عن طريق جمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة. (Horngren et. al., 2012: 150)

2-2 التكلفة المستهدفة: Target Cost (TC)

هي تكلفة الخدمة او المنتج المقدرة على المدى الطويل التي عند بيعها بسعر مستهدف تحقق ارباح تشغيل مستهدفة اي انها حاصل طرح الارباح التشغيلية المستهدفة من السعر المستهدف. (Bhimani, 2008:384)

ويمكن من خلال (TC) وصف التكاليف التي من المتوقع ان يتم تكبدها وكيف سيؤثر هذا على مستويات الربحية بواسطة بيان الانحرافات التي تحصل في الأنشطة المستقبلية حيث ان هذه المعلومات تمكن المدراء من تحديد ما ينبغي تغييره في تصاميم المنتجات او اجراء بحوث السوق ودراسة الجدوى من ادخال التحسينات على التصاميم قبل دخولها للعمليات الصناعية التحويلية للتأكد من وجود ارباح معقولة لهذه المنتجات وابعاد التصاميم التي لا تتمكن الشركات فيها من الوصول إلى التكلفة المستهدفة. (BRAGG, 2010: 61)

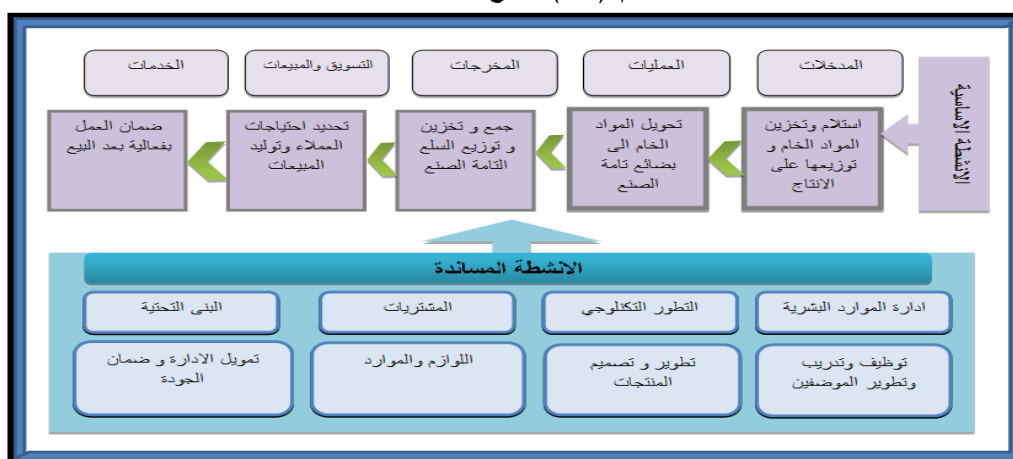
اي ان نهج (TC) يشق التكاليف من الاعلى إلى الاسفل ويكون اثناء التخطيط للمنتج ويبدأ من التسعير الذي يحقق الحصة السوقية المطلوبة وصولاً إلى تحديد العائد المطلوب وينتهي بتحديد التكاليف وهذا عكس المنهج التقليدي الذي يبدأ من الاسفل إلى الاعلى اي حساب التكاليف المتكبدة اثناء العملية الإنتاجية وتكاليف التوزيع و ثم تحديد العائد المطلوب و ثم تحديد السعر. (Zimmerman, 2011: 561)

3-2 تحليل سلسلة القيمة: Value Chain Analysis (VCA)

هي تسلسل ربط حلقات الأنشطة أي أن كل حلقة في سلسلة القيمة تمثل نشاط معين ومجموع جميع الأنشطة يكون التكاليف من الناحية المثالية لذلك يجب على كل حلقة إضافة قيمة للمنتج بما يجعل المنتج أكثر قيمة بالنسبة للعميل لذلك يجب دراسة سلسلة الحلقات التي لا تضيف قيمة ذات أهمية للمنتج لغرض تقييمها وبيان مدى إمكانية القضاء عليها كلياً أو على الأقل تخفيض كلفتها. (McLaney, 2008: 391)

وبالإضافة لذلك تمكن المنظمة من تحديد المزايا التنافسية الحالية والمحتملة عن طريق دراسة الفرص المتاحة التي تضيف قيمة وتسلط الضوء على المجالات التي يمكن من خلالها تخفيض التكاليف. (Hussey, 2012: 133)

شكل رقم (1) نموذج سلسلة القيمة



المصدر: (Atrill And McLaney, "Management Accounting for Decision Makers,

(,2009: 330)

المبحث الثالث

التسعير

وهناك مفاهيم كثيرة للسعر وقرارات التسعير فمنها من اعتبر السعر هو القيمة النقدية والعينية للسلع والخدمات التي يدفعها الزبون للحصول على تلك السلع والخدمات، حيث تتمثل القيمة النقدية بالتكلفة المبذولة لإنتاج السلع والخدمات أما العينية فتتمثل قيمة المجهود النفسي أو العقلي أو البدني المبذول لإتمام إنتاج السلع والخدمات (النسور، 2010: 265)

في حين عد بعضهم السعر هو قيمة المنفعة المتوقعة للسلع والخدمات ومدى قدرتها على إشباع رغبات الزبائن معبرا عنها بمقدار نقدي (علي، 2016: 148)

3-1 قرارات التسعير وأهميتها

تعتبر قرارات تسعير السلع والخدمات من أصعب القرارات التي يجب على الإدارة اتخاذها كونها تتأثر بعوامل كثيرة لا يمكن للإدارة السيطرة عليها، وكذلك تؤثر قرارات التسعير على الطلب بصورة مباشرة وبالتالي تؤثر على حجم الإيرادات (الجعفري وآخرون، 2013: 11)

وتأتي أهمية قرارات التسعير من عدم امكانية تغيير هذه القرارات بسهولة لأسباب منها الظروف الاقتصادية والتغيرات الحاصلة فيها والمنافسة السوقية والقرارات التي يتخذها الزبون المتعلقة بالشراء فقد فيرى الزبون ان انخفاض اسعار السلع والخدمات هو دليل على انخفاض مستوى جودتها وارتفاع اسعارها هو دليل على الجودة العالية للسلع والخدمات، اي ان قرار التسعير يترك اثره النفسي على قرار الشراء لدى الزبون ويؤثر بدوره على حجم الطلب بالزيادة او النقصان. (حسن، 2014: 244)

3-2 اهداف التسعير

تجسد قرارات التسعير اهداف الوحدات الاقتصادية لذلك يجب ان تكون اهداف قرارات التسعير مشتقة من اهداف الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى الوصول اليها من تحقيق الإيرادات وتغطية للتكاليف والحصول على ارباح وتقديم منتجات منافسة تساعد على استمرار الوحدة الاقتصادية (عمارة، 2010: 16)

اي ان اهداف التسعير يجب ان تحقق (ابو فارة: 2010، 128) اهداف الوحدة الاقتصادية ومن هنا جاءت اهداف التسعير لتكون مشتقة من اهداف الوحدة الاقتصادية

- 1- تعظيم الارباح: وهو الهدف التقليدي لأي سياسة تسعير للحصول على الحد الأدنى من العائد على الاستثمار.
- 2- الحصول والحفاظ على الحصة السوقية: إذ إن تخفيض الاسعار مهم في الحصول على حصة سوقية كبيرة ولكن يجب ان لا يكون التخفيض اقل من التكاليف إذ إن من مؤشرات الحصول على حصة سوقية هي الحصول على ارباح .
- 3- تحديد والتمسك باستراتيجيات التسعير القصيرة والطويلة الاجل لتأثيرها على بقاء واستمرارية الوحدات الاقتصادية على قيد الحياة.
- 4- المسؤولية الاجتماعية في تحديد الاسعار. (Needles ، 2011 :1188)

3-3 العوامل المؤثرة على قرارات التسعير:

- يعتمد تسعير اي منتج او خدمة على العرض والطلب وهناك ثلاثة عوامل رئيسة تؤثر على العرض والطلب هي:
- 1- الزبائن: يؤثر الزبائن على الاسعار من خلال تأثيرهم على الطلب للمنتجات والخدمات .
 - 2- المنافسون: الوحدات الاقتصادية تتأثر اسعارها بالانخفاض نتيجة لوجود منتجات بديلة او منافسة .
 - 3- التكاليف: تؤثر التكاليف على الاسعار من خلال تأثيرها على كميات الانتاج . (Horngren ، 2015 :517)

3-4 مداخل التسعير

للتسعير ثلاثة مداخل مهمة يتم من خلالها تسعير السلع والخدمات هي المدخل الاقتصادي والمدخل المحاسبي الكفوي ومدخل التسعير المستهدف للتكلفة المستهدفة وفيما يلي توضيح لهذه المداخل واهميتها في اتخاذ قرارات التسعير المناسبة:

ان المدخل الاقتصادي يفترض ان هدف الوحدة الاقتصادية هو تعظيم الارباح دون الاخذ بنظر الاعتبار هدف استمرارية الوحدة الاقتصادية في السوق وهو هدف اساسي ايضا في بيئة يسودها شدة المنافسة والتطور المتسارع، اما المدخل المحاسبي الكفوي فقد افترض ان السعر هو متغير تابع للكلفة اي ان السعر يتغير تبعا للتكاليف ويغض النظر عن المنافسة الحاصلة في السوق . (الجعفري واخرون، 2013: 12)

وبذلك لا يمكن الاعتماد على المدخل الاقتصادي فقط عند اتخاذ قرار التسعير بدون الاخذ بنظر الاعتبار التكلفة ولا يمكن الاعتماد على المدخل المحاسبي الكفوي فقط دون الاخذ بنظر الاعتبار المدخل الاقتصادي المتمثل بالمنافسة السوقية من خلال العرض وراي العملاء من خلال الطلب لذلك ظهرت الحاجة إلى الجمع بين المدخلين الاقتصادي والمحاسبي ادى إلى ظهور مدخل التسعير المستهدف للتكلفة المستهدفة .

و هذا النهج في التسعير يختلف بشكل كبير عن الطرق القائمة على التكلفة التي تمت الاشارة اليها سابقا التي تفترض ان عملية الانتاج قد اكتملت وتم تحديد كلفتها ليتم تسعيرها وبيعها ولكن هنا في طريقة التسعير المستهدف يتم عكس الاحداث السابقة حيث يتم تحديد ثلاثة نقاط مهمة هي:

السعر الذي سيكون المنتج فيه قادرا على منافسة السوق.

تحديد الربح المطلوب الحصول عليه من بيع المنتج.

حساب التكلفة المستهدفة للمنتج عن طريق المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المطلوب.

وبعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم استخدامها كتكلفة قصوى التي سيتم تكبدها لمواد الانتاج للمنتج أو أقلمنها. (الخلف وزويلف: 174,2007)

3-5 النظام القانوني والتسعير:

ان العرض والطلب والتكلفة هي محددات هامة لقرارات التسعير ولكن هناك عامل هام جدا وله التأثير البالغ على قرارات التسعير هو التدخل الحكومي بالتسعير (Hansen, 2009: 674). لوجود بعض المنتجات التي غير مرغوب اجتماعيا ان يكون فيها منافسة احتكارية او احتكار تام لما له من اثار سلبية على المجتمع مثل قطاعات المياه والكهرباء والصرف الصحي والجسور والنفط والغاز وغيرها لذلك قد تسمح الحكومة لمؤسسة اقتصادية للعمل في احد هذه القطاعات ولكن بشروط قانونية مثلا ان تقوم الدولة بإدارتها اي تملكها الحكومة وتديرها وتقوم بتسعيرها بأسعار مناسبة بما يتلائم مع مستوى معيشة الافراد (دعيس: 202,2012)

المبحث الرابع

الوحدات الحكومية تصنيفها وطبيعة انشطتها

ظهرت الوحدات الحكومية مع ظهور ونشوء الدول، حيث اطلق هذا المصطلح على كل الوحدات الاقتصادية التي تعود ملكيتها للدولة، ويشتمل عمل الوحدات الحكومية على الخدمات الرئيسية التي يحتاجها كل فرد في المجتمع والثروات الطبيعية التي يُعد ملكيتها عامة والمشاريع الضخمة التي تحتاج إلى الكثير من الاموال والبنى الرئيسية التي تساعد على دفع عجلة التنمية والتطور الاقتصادي للأمام، وفيما يلي تفصيل لمفهوم هذه الوحدات وخصائصها واهدافها وتصنيفها وطبيعة الانظمة المحاسبية التي تطبقها هذه الوحدات.

4-1 مفهوم الوحدات الحكومية وخصائصها

قد اوضح مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الوحدات الحكومية بانها التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الاعمال والتي تهدف لتقديم خدمات اجتماعية تعود بالمنفعة للأفراد من غير ان يكون هدفها هو تحقيق الارباح لشخص

معين، وحقوق الملكية فيها لا يمكن بيعها والمتاجرة فيها وهناك بعض من هذه الوحدات تقدم خدماتها مقابل اجر بسيط يستخدم في تطوير وتحسين الخدمات وتوسيع نطاقها. (السلطان، 2009:25-24)
 في حين بين صندوق النقد الدولي مفهوم الوحدات الحكومية بانها كل الوحدات المركزية او حكومات الولايات والمقاطعات والاقاليم والمحليات والبلديات في اي بلد التي يتم إنشائها عن طريق العمليات السياسية لذلك البلد وتمتلك سلطة اجبارية لتنفيذ وظائفها للوصول إلى اهدافها. (سلامة،2013:8)
 ويقع على عاتق هذه الوحدات تقديم الخدمات التي يحتاجها الافراد في اي دولة. ويمكن ان نقسم هذه الخدمات المقدمة إلى:

1- الخدمات السيادية التي تتضمن الدفاع والامن وغيرها من الخدمات السيادية التي تتكفل الحكومة بتقديمها في معظم دول العالم.

2- خدمات اجتماعية التي تتضمن الصحة والتعليم.

3- خدمات انشاء البنى الرئيسة او التحتية المتضمنة تشييد الطرق والجسور والسدود واستصلاح الاراضي.

4- خدمات اقتصادية التي تتمثل بتوفير المياه الصالحة للشرب والكهرباء والمواصلات وغيرها من الخدمات. (الهامي: 2009، 35)

اما ابرز الخصائص التي تمتاز بها الوحدات الحكومية هي:

1- انعدام المنافسة في الوحدات الحكومية لأنها تقدم سلع وخدمات ضرورية غير موجودة في الاسواق ولا يقوم القطاع الخاص بتقديمها اي ان هناك سوق احتكار الدولة لتقديم السلع والخدمات العامة.

2- تخضع الوحدات الحكومية للقوانين والتعليمات الصادرة الدولة والتي من خلالها يمكن مراقبة احتياجات كل وحدة وتخصيص الموارد والأموال وفق القوانين والتعليمات ومحاسبة المقصرين في حالة مخالفة هذه القوانين. (العواد: 2012 ، 19)

3- تمتلك الدولة الوحدات الحكومية بصورة كلية أو جزئية بحيث تمكنها من السيطرة عليها والتحكم بسياستها الاقتصادية بما يتلائم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها الدولة.

4- يقع على الوحدات الحكومية تحمل السياسات التي تبنتها الدولة واعبائها الاقتصادية مثل العمل على احتواء اكبر عدد من الايدي العاملة.

5- تعمل الوحدات الحكومية على أخذ العوامل الاجتماعية بنظر الاعتبار عند وضع قرارات التسعير. (العمار: 2015 ، 1338)

6- تتصف الوحدات الحكومية بالاستمرارية وذلك لارتباطها بسلطة الدولة وسيادتها وكذلك لارتباطها بالمواطنين وخدمتهم مثل الدفاع والامن وتوفير المياه والكهرباء. (المهاني: 2009، 7)

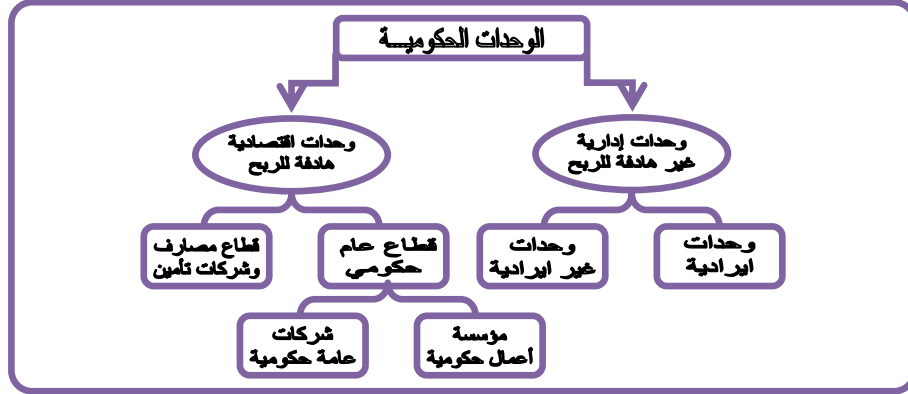
4-2 تصنيف الوحدات الحكومية

يختلف النشاط الحكومي في كل دولة عن ما هو عليه في دولة اخرى وفقا للسياسة الاقتصادية التي يتم تبنيها في كل دولة فقد يكون دور الدولة واضح في بعض الدول نتيجة لسيطرتها على اغلب الوحدات في البلد وجعلها من املاك الدولة لتحقيق سياستها الاقتصادية التي تسعى إلى تنفيذها أو قد يكون دور الدولة بسيط لاقتصاره على أنشطة وخدمات دون غيرها. اي ان تدخل الدولة في النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية يكون عن طريق الوحدات الحكومية. (وشاح: 2008 ، 16)

فالدولة تسعى من خلال امتلاكها للوحدات الحكومية لتحقيق هدفين اساسيين هما:

- 1- توفير الخدمات للمواطنين، اي تهدف الوحدات الحكومية في اي دولة إلى تقديم الخدمات للمواطنين الخاضعين لسيادتها لان هذه الوحدات تم انشاؤها من موارد الدولة.
- 2- الاستغلال الامثل للموارد، حيث تتحمل هذه الوحدات المسؤولية عن حسن استغلال الموارد المحددة لها كونها ملكية عامة.(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: 282,2008)
- يمكن التمييز بين نوعين من الوحدات الحكومية هي الوحدات الادارية والوحدات الاقتصادية وان كل نوع من هذه الانواع يشمل مجموعة من الوحدات التي تتميز بأنشطة تميزها عن بعضها كما هو موضح بالشكل

شكل رقم (2) تصنيف الوحدات الحكومية



المصدر: (اعداد الباحث)

4-2-1 الوحدات الادارية

هي الوحدات التي يتصف نشاطها بالعمومية وتشمل الوزارات والجامعات والمستشفيات وتقوم هذه الوحدات بتقديم الخدمات السيادية مثل الامن والدفاع والقضاء وتقوم بتقديم الخدمات الاجتماعية المتمثلة بالتعليم والصحة واقامة الطرق والجسور والموانئ والسدود لخدمة الصالح العام. (اسماعيل: 2010، 24)

ويمكن تقسيم الوحدات الادارية الحكومية إلى قسمين هما:

اولا: الوحدات الايرادية:

وهي الوحدات الادارية التي تفوق ايراداتها نفقاتها بكثير وتعتبر مصدر مهم واساسي لتمويل الميزانية العامة للدولة، ومن الامثلة على هذه الوحدات مصلحة الضرائب والجمارك ووزارة النفط.

ثانيا: الوحدات غير الايرادية:

هي الوحدات الادارية التي لا تحقق اي ايراد او تفوق نفقاتها ايراداتها بشكل كبير ويتم تمويل هذه الوحدات من ايرادات الوحدات الادارية الايرادية وذلك عن طريق تخصيص اعتمادات لها في الموازنة العامة للدولة. (سلامة: 2013، 10)

4-2-2 الوحدات الاقتصادية الحكومية

هي المؤسسات الحكومية والشركات العامة التي تمتلكها الدولة بصورة كلية او جزئية والتي تمارس الدولة من خلالها النشاط الاقتصادي المتمثل بإنتاج السلع وتقديم الخدمات مثل خدمات الماء والكهرباء والخدمات المصرفية. (اسماعيل: 2010، 25)

وحدات القطاع العام الحكومي: هي الوحدات التي تقدم أنشطة اقتصادية هادفة للربح وتقسّم إلى مؤسسات اعمال حكومية وشركات عامة حكومية.

وقد أوضحت المعايير الدولية مفهوم مؤسسات الاعمال الحكومية بأنها المؤسسات التي تقوم بأنشطة تشبه أنشطة القطاع الخاص وقد تقوم هذه المؤسسات بتقديم السلع والخدمات للمجتمع من دون مقابل او بمقابل رمزي حسب الالتزامات المترتبة عليها على الرغم من سعي هذه المنظمات لتحقيق الربح. (الاتحاد الدولي للمحاسبين: 2010، 32)

(اما الشركات العامة وتمتلكها الحكومة أيضا مثل الشركة العامة للسيارات والشركة العامة للصناعات المطاطية والشركة العامة للخطوط الجوية وغيرها (مشكور: 2014 ، 20) وقد عرف قانون الشركات العامة رقم 22 لسنة 1997 المعدل الشركة العامة على انها الوحدة الاقتصادية الممولة ذاتيا والمملوكة للدولة بالكامل التي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري وتعمل وفق اسس اقتصادية .

(قانون-الشركات-العامة-رقم-22-لسنة-1997-المعدل-www.iraq-ig-law.org/ar/content/)

المبحث الخامس

العلاقة بين ادوات ادارة التكلفة وارتباطها بالتسعير

في ضوء ما تم التطرق اليه من مفاهيم في المباحث السابقة سيتم في هذا المبحث ايضاح العلاقة بين ادوات ادارة التكلفة وارتباطها بالتسعير وتقييم مدى امكانية التكامل بينها في اتخاذ قرار التسعير الملائم لطبيعة الوحدة الاقتصادية وبالأخص المؤسسات الحكومية كمجتمع للبحث.

5-1 حاجة الوحدات الحكومية لتطبيق محاسبة التكاليف :

والوحدات الحكومية هي جزء من الوحدات الاقتصادية التي يساعد تطبيق ادوات ادارة التكلفة فيها الادارة على التنفيذ السليم للمشاريع والبرامج المخطط لها بما يحقق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتقديم الخدمات بالمستوى المطلوب وياقل تكلفة وفي نفس الوقت يُعد استخدام هذه الادوات مهمة للحفاظ على الاموال العامة وقياس مدى كفاءة و فاعلية هذه الوحدات في الوصول إلى افضل النتائج من خلال المبالغ المخصصة لها. (عبد الله واخرون : 2012 ، 28)

5-2 امكانية التكامل بين ادوات ادارة التكلفة

تتسم ادوات إدارة التكلفة بالأهداف المشتركة المكتملة لبعضها البعض وهذا يجعل بعض هذه الادوات تتكامل مع بعضها حسب الاهداف المشتركة فيما بينها وكما يلي : (ابراهيم : 2013 ، 246 - 247)

ان جميع ادوات إدارة التكلفة تؤدي إلى خفض التكاليف والذي يُعد الهدف الأساس التي تسعى اليه جميع الوحدات الاقتصادية سواء كانت هذه الوحدات تجارية أو حكومية ولكن كل مجموعة ادوات من ادوات إدارة التكلفة تهتم وتخدم مرحلة معينة من مراحل انتاج السلع والخدمات وهذه المراحل هي مرحلة البحث والتطوير والتخطيط والتصميم ومرحلة الانتاج ومرحلة ما بعد الانتاج ويمكن تقسيم ادوات إدارة التكلفة حسب هذه المراحل الثلاثة في حين هناك ادوات يمكن استخدامها مع كل هذه المراحل ، وبذلك يمكن تقسيم ادوات إدارة التكلفة إلى اربع مجاميع حسب الأهداف التي تحققها كل اداة خلال مراحل انتاج السلع والخدمات وكما يلي :

المجموعة الاولى :

تتضمن الأدوات التي تخص مرحلة البحث والتطوير والتخطيط والتصميم اي مرحلة ما قبل انتاج السلع والخدمات والغرض منها هو تخفيض التكاليف وبيان الجدوى من الانتاج قبل الانتاج الفعلي له وتتضمن الأدوات التالية :

1 - التكلفة المستهدفة

2- اعادة هندسة عمليات الاعمال.

المجموعة الثانية :

وتشمل الأدوات التي يتم فيها تخفيض التكاليف خلال مرحلة الانتاج ومدى إمكانية حل المشاكل الحاصلة خلال عملية الانتاج ليتم تلافيها ومعالجتها وتضم هذه المجموعة الادوات

- 1- التحسين المستمر
- 2- الانتاج في الوقت المحدد
- 3- تحليل سلسلة القيمة
- 4- نظرية القيود
- 5- إدارة الجودة الشاملة
- 6- التكلفة والإدارة على اساس النشاط.

المجموعة الثالثة :

تحتاج الوحدات الاقتصادية في هذه المرحلة إلى تقييم لأدائها وما استطاعت تحقيقه من أهداف وإلى رأي العملاء بما تقدمه من سلع وخدمات لتتخذ على اساسها قرارات حاسمة في استمرار تحسين أدائها من خلال التغذية المرتدة التي تبدأ من السوق وتعود إلى مرحلة ما قبل الانتاج واستخدام احدى الادوات التي تساعد الوحدة الاقتصادية على الحصول على حصة سوقية عالية وتزيد من ميزتها التنافسية .

وفي هذه المرحلة يمكن استخدام اداة واحدة هي بطاقة الأداء المتوازن حيث انها تعمل على قياس الأداء المتحقق في الوحدة الاقتصادية من خلال المؤشرات المالية وغير المالية .

المجموعة الرابعة :

ان ادوات هذه المجموعة تخدم كل مراحل المتعلقة بالإنتاج وتشمل :

- 1- التكلفة الإجمالية لدورة حياة المنتج
- 2- المقارنة المرجعية
- 3- تكنولوجيا الانتاج والمعلومات

5- تقييم العلاقة بين ادوات ادارة التكلفة وقرارات التسعير :

وتقييم ادوات ادارة التكلفة من حيث تسعير المنتجات يعني بيان اهميتها وتأثيرها على قرارات التسعير ويبين الجدول رقم (1) خلاصة للهدف الاساس لكل اداة من ادوات ادارة التكلفة مع بيان الاستعمال السائد للاداة وتأثيرها على قرار التسعير:

جدول رقم (1) ادوات ادارة التكلفة ومدى امكانية استخدامها في قرارات التسعير

ت	ادوات ادارة التكلفة	الهدف الأساس من استعمال الاداة	الاستعمال السائد للأداة	تأثيرها على قرار التسعير
1	التكلفة المستهدفة	تخفيض التكاليف للمنتجات لتحقيق رغبات العملاء والاسعار التنافسية السائدة في السوق	قرارات التسعير	مباشر من خلال مساهمتها في ترشيد قرارات التسعير وتحقيق ميزة تنافسية
2	اعادة هندسة عمليات الاعمال	التغيير الجذري في الهياكل التنظيمية والإنتاجية من خلال استبدال الأنظمة القديمة بأخرى حديثة للوصول إلى تخفيض التكاليف	اعادة تصميم عمليات الانتاج	غير مباشر من خلال تحقيق تحسينات جذرية في مقاييس الاداء والتميز في الاعمال
3	التحسين المستمر	ادخال تحسينات طفيفة في مراحل العملية الانتاجية للوصول إلى تخفيض في اجمالي التكاليف	تحسين العمليات الانتاجية	غير مباشر من خلال ادارة التكاليف بشكل عام و الاستثمار الامثل للموارد
4	تحليل سلسلة القيمة	تحليل أنشطة الوحدة الاقتصادية التي بمجموعها تكون المنتج وبيان تكاليف هذه الأنشطة ومدى امكانية هذه الأنشطة من اضافة قيمة للمنتج لتعزيزها	ترشيد اتخاذ القرارات	غير مباشر من خلال تعزيز المركز التنافسي وتحسين جودة المنتج وزيادة قيمته
5	التصنيع في الوقت المحدد	تقليل او الغاء مخزون المواد الاولية للتخلص من تكاليف المخزون او تخفيضها	تقليل المخزون	مباشر من خلال مساهمتها في تخفيض الاسعار بمقدار تكاليف المخزون وتعزيز الميزة التنافسية
6	نظرية القيود	التخلص من الاختناقات التي تحصل في مراحل الانتاج بسبب تأثيرها المباشر على الانتاجية	مرونة العمليات الانتاجية	غير مباشر من خلال زيادة الانتاجية و الاستغلال الامثل للموارد
7	ادارة الجودة الشاملة	زيادة جودة الانتاج وانجاز الاعمال لتحقيق رضا العملاء بما يتجاوز توقعاتهم	زيادة جودة المنتجات	غير مباشر من خلال زيادة جودة المنتج وتعزيز الميزة التنافسية
8	التكاليف على اساس النشاط	تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة وهذا يجعل قياس التكاليف للمنتجات أكثر دقة	تخصيص تكاليف غير مباشرة	تأثير مباشر من خلال توفير قاعدة بيانات دقيقة عن التكاليف تساعد الادارة في اتخاذ القرارات
9	بطاقة الاداء المتوازن	قياس المؤشرات الغير مالية في الوحدة الاقتصادية بالاضافة إلى المؤشرات المالية لقياس اداء المنظمة	تقييم اداء و خلق توازن بين المؤشرات المالية وغير مالية	غير مباشر من خلال تحسين الاداء المالي وغير المالي وتسهيل عملية التخطيط و اتخاذ القرارات

الاستراتيجية				
غير مباشر من خلال تحسين عملية اتخاذ القرارات الادارية وتعزيز الميزة التنافسية	اتخاذ قرارات استراتيجية	فهم تكاليف كل مرحلة من مراحل حياة المنتج لاتخاذ قرارات مناسبة لكل مرحلة	التكلفة الاجمالية لدورة حياة المنتج	10
غير مباشر من خلال تحسين الانتاج وتعزيز الميزة التنافسية	تحسين العمليات الانتاجية	اختيار أفضل الطرق وأسرعها وأقلها تكلفة لتحسين الأداء الانتاجي من خلال مقارنة ادائها مع اداء أفضل سواء كان داخل او خارج الوحدة الاقتصادية	المقارنة المرجعية	11
غير مباشر من خلال تحسين الانتاجية وتخفيض التكاليف المباشرة للمنتجات	دقة وسرعة في الانتاج	سرعة إنجاز عمليات الانتاج وتحسين الجودة عن طريق استخدام الآلات الحديثة في الانتاج والتصنيع الآلي وتقليل الاعتماد على الايدي العاملة	تكنولوجيا الانتاج والمعلومات	12

المصدر : اعداد الباحثة

المبحث السادس

6-1 تطبيق التكاليف على اساس النشاط (ABC) في مديرية ماء محافظة النجف

تم تطبيق (ABC) للوصول للتكلفة الدقيقة للمنتجات التي تقوم مديرية ماء محافظة النجف بإنتاجها المتمثلة بالماء الصافي والماء (RO) وفيما يلي جداول توضح كميات الانتاج وتكلفة المنتجات للعامين 2015 / 2016

جدول رقم (٢)

انواع المنتجات

كمية الانتاج (بالمتر المكعب)		المنتجات
2016	2015	
166403500	166075000	الماء الصافي
34164500	27411500	الماء (RO)
200568000	193486500	مجموع الانتاج

المصدر : اعداد الباحثة

الجدول رقم (3)
تكلفة المنتجات لعام ٢٠١٥

اسم النشاط	موجهات الانشطة	معدل التكلفة	وحدة القياس	الماء الصافي			الماء (RO)		
				حجم موجهات الانشطة للماء الصافي	التكلفة الكلية (١)	الوحدة الواحدة (٢)	حجم موجهات الانشطة للماء (RO)	التكلفة الكلية (١)	الوحدة الواحدة (٢)
الانشطة الاتحادية الرئيسية للماء الصافي وRO									
محطات السحب	المياه (منتهي من RO)	8.6	م ^٣	188076000	1673211827	8.6	27411600	269888408	8.6
احواض الترسيب	كميات المياه المستخدمة	41683.6	م ^٣	32880	1369278623	8.2	6320	221277673	8.1
القنطرة والمرحلات	المياه (منتهي من RO)	7.4	م ^٣	188076000	1232080848	7.4	27411600	203367703	7.4
الانشطة الاتحادية الرئيسية للماء الصافي									
محطات الكلور	كميات المياه المستخدمة	6673.8	م ^٣	810000	3398816304	20.6	-	-	-
الانشطة الاتحادية الرئيسية للماء RO									
مرحلة الضغط	كمية المياه المستخدمة من الماء RO	36	م ^٣	-	-	-	27411600	847698876	34.8
مرحلة الاكسدة	هذه العملية المستخدمة	14992907	م ^٣	-	-	-	76	1124488042	41.0
مرحلة التصفية هايپوكلوريد الصوديوم	كمية المياه المستخدمة من ماء RO	336268	م ^٣	-	-	-	3017	1011488658	38.8
الانشطة المساندة للانتاج									
نشاط الصيانة	عدد مراد الصيانت	2803.8	مراد الصيانت	638647	1398838463	8.4	87346	227408111	8.3
نشاط المخبر	عدد التحريات المخبرية	36888.6	مراد التحريات	28888	1036248844	8.2	4721	188637286	8.1
الطاقة الكهربائية	الطاقة المستخدمة	188.8	كيلوواط	8088680	1388128377	8.2	1318420	222382888	8.1
الانشطة التوزيعية والادارية									
الانشطة التوزيعية	عدد الصيانت	1008.4	انراء	1178448	1188288230	7.2	181841	183444041	7.1
الانشطة الادارية	عدد ساعات العمل	760828.7	ساعة	1688	1182748871	7.2	268	184412828	7.1
مجموع تكاليف المنتجات									
المصدر : احداث البانحة									

الجدول رقم (3)										
تكاليف المنتجات لعام 2016										
مجموع تكاليف النشاط	الماء (RO)			الماء الصافي			وحدة القياس	معدل التكلفة	موجهات الأنشطة	نوع النشاط
	تكلفة الوحدة (1)	التكلفة الكلية (1)	حجم موجهات الأنشطة (RO) (2)	تكلفة الوحدة (1)	التكلفة الكلية (1)	حجم موجهات الأنشطة الصافي				
الأنشطة الرئيسية للماء الصافي RO										
2396178217	11.9	408161973	34164500	11.9	1988016244	166403500	%	11.9	العمارة (متر مكعب * RO)	محطات السحب
1608477574	8.0	273441188	6630	8.0	1335036386	32370	عدد	41243.0	المركبات (متر مكعب * RO)	انقاص الترسيب
1474662926	7.4	251192222	34164500	7.4	1223470704	166403500	%	7.4	العمارة (متر مكعب * RO)	القنطرة والمرشحات
الأنشطة الرئيسية للماء الصافي										
3792168011	-	-	-	22.8	3792168011	603000	عدد	6288.8	المركبات (متر مكعب * RO)	محطات لتطهير
الأنشطة الرئيسية للماء RO										
928294276	27.2	928294276	34164500	-	-	-	%	27	العمارة (متر مكعب * RO)	مرحلة لتصفية
1164925827	34.1	1164925827	79	-	-	-	وحدة	14745897	العمارة (متر مكعب * RO)	مرحلة الاغشية
1023633904	30.0	1023633904	3100	-	-	-	عدد	330204	العمارة (متر مكعب * RO)	مرحلة التناضح العكسي
الأنشطة المساندة للإنتاج										
2085795000	12.0	411408236	123083	10.1	1674386764	500933	عدد المبردة	3342.5	عدد المبردة	تشغيل المبردة
1171515225	7.1	243823201	7642	5.6	927692024	29078	عدد المحابس	31904.0	عدد المحابس	تشغيل المحابس
1835632157	9.1	312057467	1663450	9.2	1523574691	8121550	عدد روافد	187.6	عدد روافد	التفريغ التلقائي
الأنشطة التوزيعية والائتمانية										
1598772772	6.1	208371237	197133	8.4	1390401535	1315412	عدد المصروفات	1057.0	عدد المصروفات	الأنشطة التوزيعية
1474411639	5.0	170865799	214	7.8	1303545840	1634	عدد ساعات العمل	797841.8	عدد ساعات العمل	الأنشطة الأخرى
20554467558	158	3396175361		91	15158292198					مجموع تكاليف المنتجات

المصدر: إحصاء المنطقة

و نلاحظ من خلال ما تقدم في الجدول رقم (3) والجدول رقم (4) ان تكلفة الوحدة الواحدة من الماء الصافي والماء (RO) تتساوى في الأنشطة الثلاثة الاولى كونها أنشطة مشتركة بين الماء الصافي والماء (RO) في حين هناك أنشطة اقتصت بمنج دون اخر كما في نشاط الكلور الذي يخص الماء الصافي و نشاط الضغط والاغشية و إضافة الهايوكلوريد الصوديوم التي تخص الماء (RO) فقط في حين نجد ان الأنشطة المساندة للإنتاج والأنشطة التوزيعية والإدارية تختلف حسب حجم موجهات التكلفة لكل منتج .

ونجد ان استخدام (ABC) قد ساعدت على تحديد تكلفة الإنتاج لكل منتج بصورة أكثر دقة من الطريقة الإجمالية التي تعتمد على مديرة ماء محافظة النجف حيث بلغت كلفة المتر المكعب من الماء حسب الطريقة الإجمالية لعام 2015 (96 دينار) في حين بلغت كلفة المتر المكعب باستخدام (ABC) (83 دينار) للماء الصافي و (174 دينار) للماء (RO). وفي عام 2016 بلغت كلفة المتر المكعب حسب الطريقة الإجمالية (102 دينار) في حين بلغت كلفة المتر المكعب باستخدام (ABC) (91 دينار) للماء الصافي و (158 دينار) للماء (RO). وبالتالي يمكن من خلال استعمال بيانات (ABC) وضع اسعار مناسبة لكل منتج باستخدام سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة بالتسعير

6-2 استعمال سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة بالتسعير

بعد ان تم في المبحث السابق استخراج تكلفة المتر المكعب من الماء الصافي والماء (RO) سوف يتم في هذا المبحث استخدام تحليل سلسلة القيمة في تسعير الماء الصافي والتكلفة المستهدفة في تسعير ماء (RO)

اولا : استخدام تحليل سلسلة القيمة في تسعير الماء الصافي

من خلال ما تم عرضه نجد ان مديرية ماء محافظة النجف قد اعتمدت اساس المسققات في تسعير الماء واعتمدت اربع شرائح للاستهلاك وفقا للمسققات وحددت لكل شريحة كمية معينة من الاستهلاك والجدير بالذكر ان مديرية ماء محافظة النجف هي المصدر الوحيد لإنتاج الماء الصافي في محافظة النجف اي لا يوجد منافسين في الانتاج ولهذا قد اخذت مديرية ماء محافظة النجف بنظر الاعتبار بهذه التسعيرة المستويات المعاشية للمستهلكين وذلك لكون الماء سلعة عامة يستهلكها جميع فئات المجتمع وسوف يتم اعتماد أنشطة (ABC) واعتبارها حلقات سلسلة القيمة للماء الصافي وذلك من خلال توظيفها وفقا لنموذج سلسلة القيمة حيث ان نشاط السحب يمثل المدخلات ونشاط احواض الترسيب والفلتر والمرشحات والتعقيم بالكلور يمثل الانتاج والانشطة التوزيعية تمثل المخرجات ونشاط الصيانة يمثل الخدمات والانشطة المساندة يمثلها نشاط الطاقة الكهربائية والفحص المختبري والانشطة الادارية الشكل التالي يوضح سلسلة القيمة في مديرية ماء محافظة النجف فيما يلي توضيح لتكلفة المتر المكعب لانشطة مديرية ماء محافظة النجف على وفق تسلسل سلسلة القيمة وباستخدام معدل التكلفة للعامين 2015/2016 .

جدول رقم (٥)				
تكلفة المتر المكعب من الماء الصافي حسب أنشطة سلسلة القيمة				
التسلسل	أنشطة سلسلة القيمة	تكلفة المتر المكعب		معدل تكلفة م ³ من الماء الصافي للعامين
		2016	2015	
الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة				
1	المدخلات	11.9	9.5	10.7
2	العمليات	38.2	36.1	37.1
3	المخرجات	8.4	7.2	7.8
4	الخدمات	10.1	8.4	9.2
الانشطة المساندة لسلسلة القيمة				
5	ادارة موارد بشرية	7.8	7.2	7.5
6	شراء اللوازم والمواد	9.2	8.2	8.7
7	البنى التحتية	5.6	6.2	5.9
المجموع		91	83	87

المصدر : اعداد الباحث

وبالاعتماد على أنشطة سلسلة القيمة سوف يكون تسعير المتر المكعب لمستويات المعيشة المتدنية ب 47.8 دينار اي يتم استرداد تكاليف المدخلات والعمليات في حين الشريحة الثانية يغطي سعر المتر المكعب تكاليف الأنشطة الرئيسية لسلسلة القيمة ويبلغ سعر المتر المكعب 64.8 دينار والشريحة الثالثة تغطي سعر المتر المكعب تكاليف الأنشطة الرئيسية لسلسلة القيمة وجزء من الأنشطة المساندة المتمثلة بإدارة الموارد البشرية وشراء اللوازم والمواد وبذلك يكون سعر المتر المكعب 81 دينار والشريحة الرابعة يغطي سعر المتر المكعب التكاليف كاملة اي تكاليف الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساندة لسلسلة القيمة وبهذا يكون سعر الشريحة الرابعة هو 87 دينار للمتر المكعب والجدول

التالي يوضح الاسعار لكل شريحة وفق كمية الاستهلاك الشهرية بالمتري المكعب والفرق بالدينار بين التسعير على اساس المسققات والتسعير على اساس سلسلة القيمة

جدول رقم (٦)

سعر المتر المكعب من الماء الصافي

الفرق بين (١) و (٢)	سعر الاستهلاك الشهري حسب سلسلة القيمة (٢)	كمية الاستهلاك بالمتر المكعب	سعر المتر المكعب حسب سلسلة القيمة	سعر الاستهلاك الشهري حسب المسققات (١)	الشرائح
618	4302	90	47.8	4920	1
1344	7776	120	64.8	9120	2
1170	12150	150	81	13320	3
1860	15660	180	87	17520	4

المصدر : اعداد الباحث

اما بالنسبة لسعر المتر المكعب للقطاع الحكومي يمكن تسعيره باسترداد مبلغ التكلفة كامل مع تغطية التكاليف التي لم يتم تغطيتها في الشريحة الاولى والشريحة الثانية والقطاع التجاري يتم تغطية مبلغ التكلفة بالكامل مع التكاليف التي لم يتم تغطيتها بالشرائح الاولى والثانية والثالثة وبذلك سوف يساعد هذا التسعير في الحد من الاستهلاك المفرط للمياه ويمكننا توضيح السعر للمتر المكعب للقطاع الحكومي والتجاري وفق الجدول التالي

جدول رقم (٧)

سعر المتر المكعب من الماء الصافي

الفرق	سعر المتر المكعب حسب سلسلة القيمة	سعر المتر المكعب حسب المسققات	نوع القطاع	التسلسل
2851.6	148.4	3000	القطاع الحكومي	1
4345.6	154.4	4500	القطاع التجاري	2

المصدر : اعداد الباحث

ثانيا : استخدام التكلفة المستهدفة في تسعير RO

ان التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة يتطلب تحديد سعر السوق المستهدف ولمعرفة سعر السوق يجب تحديد المنافسين في السوق . وبعد عدة لقاءات اجرتها الباحثة مع اصحاب هذه المحطات تم تحديد سعر السوق المستهدف للمتر المكعب من الماء RO بمبلغ 8000 دينار وتم تحديد هذا المبلغ بعد اخذ اصحاب المحطات بنظر الاعتبار احتساب كلفة المتر المكعب من الماء الصافي التي تحصل عليه من مديرية ماء محافظة النجف والبالغة 4500 دينار للمتر المكعب وتكلفة الطاقة الكهربائية المستخدمة لتشغيل مضخات التصفية وغيرها من الآلات المستخدمة لإتمام عملية تنقية الماء RO في حين لا تأخذ هذه المحطات بنظر الاعتبار حساب الاندثار للآلات المستخدمة ولا راتب صاحب المحل لذلك سوف نفترض استبعاد التكاليف غير الملائمة لتنفيذ التكلفة المستهدفة من خلال الخطوات التالية :

1- تحديد سعر البيع المستهدف :-

فلو افترضنا استبعاد تكاليف الماء والكهرباء المتمثلة ب 4500 دينار تكاليف المتر المكعب من الماء الصافي قبل تحويله إلى ماء RO وتكاليف الكهرباء المتمثلة ب 3000 دينار للمتر المكعب كونها تكاليف غير ملائمة عند

المقارنة لان مديرية ماء محافظة النجف تحصل على الماء من مصادر المياه مباشرة اي لا تقوم بشراء الماء لتصفيته وتعقيمه وبهذا يكون سعر المتر المكعب للمنتج المنافس هو 500 دينار

$$8000 - (4500 + 3000) = 500$$

وبذلك سوف نفترض ان سعر السوق المستهدف هو 500 دينار وقد تم اعتباره سعر البيع المستهدف

2- تحديد التكلفة المستهدفة :

لتحديد التكلفة المستهدفة يجب اولا تحديد هامش الربح المستهدف وقد تم تحديد نسبة هامش ربح 75% من سعر السوق المستهدف وبهذا سوف يكون هامش الربح كما يلي

هامش الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة هامش الربح المستهدف

$$500 \times 75\% = \text{هامش الربح المستهدف}$$

$$375 = \text{هامش الربح المستهدف}$$

اما الكلفة المستهدفة فتكون كما في المعادلة التالية

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$500 - 375 = \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$125 = \text{التكلفة المستهدفة}$$

3- تحديد التخفيض المستهدف :-

يتطلب الوصول للتخفيض المستهدف طرح التكلفة المستهدفة من التكلفة الفعلية للماء RO وفيما يلي التخفيض المستهدف لعام 2015 وعام 2016

التخفيض المستهدف = التكلفة الفعلية - التكلفة المستهدفة

$$174 - 125 = \text{التخفيض المستهدف لعام 2015}$$

$$49 = \text{التخفيض المستهدف}$$

$$158 - 125 = \text{التخفيض المستهدف لعام 2016}$$

$$33 = \text{التخفيض المستهدف}$$

4- تنفيذ التخفيض المستهدف :-

تنفيذ التخفيض المستهدف لعام 2015 :

يتم توزيع مبلغ التخفيض المستهدف على الانشطة حسب نسبة كل نشاط وكما يلي:

مبلغ التخفيض المستهدف لكل نشاط = نسبة تكلفة كل نشاط × مبلغ التخفيض المستهدف

$$\text{مبلغ التخفيض المستهدف لكل نشاط لعام 2015} = \text{نسبة تكلفة كل نشاط} \times 49 \text{ دينار}$$

$$\text{مبلغ التخفيض المستهدف لكل نشاط لعام 2016} = \text{نسبة تكلفة كل نشاط} \times 33 \text{ دينار}$$

مبلغ التكلفة المستهدفة لكل نشاط = تكلفة المتر المكعب من الماء RO لكل نشاط - مبلغ التخفيض المستهدف لكل نشاط ، وكما في الجدولين التاليين :

الجدول رقم (٨)
التكلفة المستهدفة لكل نشاط للماء RO لعام ٢٠١٥

التسلسل	اسم النشاط	تكلفة المتر المكعب من الماء RO بعد التحقيض المستهدف	نسبة تكلفة الأنشطة الى التكلفة الكلية	مبلغ التحقيض المستهدف لكل نشاط	تكلفة المتر المكعب من الماء RO بعد التحقيض المستهدف
الأنشطة الإنتاجية الرئيسية للماء RO					
1	محطات السحب	9.5	5%	2.7	6.8
2	احواض الترسيب	8.1	5%	2.3	5.8
3	الفلتر والمرشحات	7.4	4%	2.1	5.3
4	مرحلة الضغط	34.6	20%	9.7	24.8
5	مرحلة الاكسجينية	41.0	24%	11.6	29.5
6	مرحلة اضافة هيبوكلوريت لصوديوم	36.9	21%	10.4	26.5
الأنشطة المساعدة للإنتاج					
7	نشاط الصيانة	8.3	5%	2.3	6.0
8	نشاط المختبر	6.1	4%	1.7	4.4
9	الطاقة الكهربائية	8.1	5%	2.3	5.8
الأنشطة التوزيعية والإدارية					
10	الأنشطة التوزيعية	7.1	4%	1.9	5.2
11	الأنشطة الإدارية	7.1	4%	2.0	5.1
	مجموع التكاليف	174	100%	49	125

المصدر : اعداد الباحث

الجدول رقم (٩)
التكلفة المستهدفة لكل نشاط للماء RO لعام ٢٠١٥

التسلسل	اسم النشاط	تكلفة المتر المكعب من الماء RO بعد التحقيض المستهدف	نسبة تكلفة الأنشطة الى التكلفة الكلية	مبلغ التحقيض المستهدف لكل نشاط	تكلفة المتر المكعب من الماء RO بعد التحقيض المستهدف
الأنشطة الإنتاجية الرئيسية للماء RO					
1	محطات السحب	11.9	8%	2.5	9.5
2	احواض الترسيب	8.0	5%	1.7	6.3
3	الفلتر والمرشحات	7.4	5%	1.5	5.8
4	مرحلة الضغط	27.2	17%	5.7	21.5
5	مرحلة الاكسجينية	34.1	22%	7.1	27.0
6	مرحلة اضافة هيبوكلوريت لصوديوم	30.0	19%	6.3	23.7
الأنشطة المساعدة للإنتاج					
7	نشاط الصيانة	12.0	8%	2.5	9.5
8	نشاط المختبر	7.1	5%	1.5	5.6
9	الطاقة الكهربائية	9.1	6%	1.9	7.2
الأنشطة التوزيعية والإدارية					
10	الأنشطة التوزيعية	6.1	4%	1.3	4.8
11	الأنشطة الإدارية	5.0	3%	1.0	4.0
	مجموع التكاليف	158	100%	33	125

المصدر : اعداد الباحث

المبحث السابع الاستنتاجات والتوصيات

7-1 الاستنتاجات

لقد تم التوصل إلى عدة استنتاجات أهمها:

- 1- يساعد أسلوب التكلفة على اساس النشاط في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل ملائم على المنتجات وذلك من خلال اعتماد موجبات كلف مختلفة حسب علاقة السبب والنتيجة بالموارد والاستهلاك .
- 2- ان تسعير الماء الصافي باستعمال سلسلة القيمة يعطي بيانات واضحة ودقيقة عن التكاليف لكل حلقة من سلسلة القيمة وهذا ينسجم مع حاجات المستهلكين كونهم يمثلون شرائح المجتمع المختلفة بشكل عام وذلك من خلال التسعير لاسترداد جزء من التكاليف التي تمثلها حلقات سلسلة القيمة حسب شرائح المجتمع و الفرق الحاصل في الاسعار بين استعمال المسققات واستعمال سلسلة القيمة بالتسعير .
- 3- من خلال استعمال التكلفة المستهدفة في تسعير منتج الماء (RO) يمكن تخفيض التكاليف الكلية للمنتج للوصول إلى سعر البيع التنافسي .
- 4- يتطلب استعمال التكلفة المستهدفة من مديرية ماء محافظة النجف الأخذ بأسعار السوق المنافسة بصورة مستمرة لتحديد واستهداف التكاليف .

7-2 التوصيات

لقد تم التوصل إلى عدة توصيات أهمها:

- 1- ضرورة استعمال المؤسسات الحكومية لأدوات إدارة التكلفة الحديثة كأسلوب التكاليف على اساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة التي من شأنها تخفيض التكاليف فيها وتحسين قرارات التسعير التي تعمل على زيادة الإيرادات لهذه المؤسسات.
- 2- ان تقوم مديرية ماء محافظة النجف باستعمال سلسلة القيمة لتحديد تكاليف انتاج الماء الصافي لتحديد تعرفية السعر وحسب مستويات الاستهلاك التي تحدد بما يتناسب مع شرائح المجتمع المختلفة .
- 3- على مديرية ماء محافظة النجف استعمال التكلفة المستهدفة لتسعير منتج ماء (RO) بما يمكنها من تخفيض التكاليف والوصول إلى السعر التنافسي .
- 5- على مديرية ماء محافظة النجف مواكبة التطورات الحاصلة في الاسواق في مجال الانتاج و التسعير لمنتج ماء (RO) من خلال اجراء دراسة للسوق و بشكل دوري و تطوير خبراتها في هذا المجال .

المصادر:

المصادر العربية:

أ) الاعلانات الدولية والندوات

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2008)، " معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان/ الاردن.

2- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2008)، "المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة"، عمان/ الاردن.

ب) الكتب:

1- أبوفاة، يوسف، (2010)، "إدارة الاسعار في الاسواق التقليدية والإلكترونية وأسواق المياه"، الطبعة الاولى، أثراء للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.

2- اسماعيل، اسماعيل خليل، عدس، نائل حسن، (2010)، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.

3- دعيس، اسماعيل محمد، (2012)، "مقدمة في نظرية الثمن"، الطبعة الاولى، مؤسسة حمادة للدراسات الجامعية والنشر والتوزيع، عمان - الاردن.

4- السامرائي، منال جبار، السامرائي، مهند مجيد، والزملي، علي عبد الحسين، (2012)، "تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة"، الطبعة الاولى، الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد.

5- السلطان، سلطان محمد، ابو المكارم، وصفي عبد الفتاح حسن، (2009)، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى"، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية.

6- العواد، اسعد محمد علي وهاب، (2012)، "اساسيات المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، دار و مكتبة البصائر للطباعة والنشر والتوزيع و الاعلام - بيروت.

7- مشكور، سعود جايد، البعاج، قاسم محمد، الكرعوي، نجم عبد، حسين، معين كاظم، (2014)، " المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها المركزية و اللامركزية في العراق"، الطبعة الاولى، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد - العراق

8- المهائني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، (2010)، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن

9- الهامي، محمد عادل، السقا، السيد احمد، (2009)، "المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر

10- النسور، اياد عبد الفتاح، (2010)، "الاصول العلمية للتسويق الحديث"، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الاردن

ج) الدوريات والبحوث باللغة العربية :

1- ابراهيم، معاد خلف، (2013)، " تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد (9)، العدد (27).

- 2- حسن ، ابراهيم عامر ، (2014) ، " تسعير الخدمات المصرفية وأثره في الربحية " ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد(9)، العدد(28).
- 3- الجعفري ،سندس ماجد، الهنداوي ، انوار عباس ،الحسناوي ، عقيل حمزة ،(2013)،"المحددات البيئية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة و اثرها في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية العراقية "، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد (3)، العدد(6).
- 4- الخلف ، نضال محمد رضا ، زويلف، انعام محسن حسن ،(2007)،" التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، المجلد(21)، العدد(1).
- 5- عبد الله ، علي مال الله ، ذنون ، اسراء يوسف ،التمني ، خالد غازي ، (2012) ، " اهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة ادائها " ، مجلة الادارة والاقتصاد/ The magazine of Economics & Administration ،السنة (35) ، عدد (92) .
- 6- العمار ، حنان عبد الله حسن ، (2015)، " تكامل محاسبة الكلف والمحاسبة الحكومية واثره في السيطرة على الانفاق الحكومي " ، مجلة جامعة بابل / العلوم الصرفة والتطبيقية ، المجلد (23)، العدد (3).
- 7- علي، حنان صفاء ،(2016)،" دراسة اثر العوامل المحددة لاستراتيجية التسعير في السوق الصناعية "، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد (22)، العدد (89).

د) الرسائل والاطاريح:

- 1- سلامة ، عمرو محمد ، (2013) ، " المحاسبة الحكومية واليات مراجعة الوحدات الحكومية في ظل النظريات المحاسبية المستحدثة " ، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر .
- 2- وشاح، محمود عبد الله محمود،(2008)،" الاطار العام لتقويم و تطوير النظام المحاسبي الحكومي"، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ،الجامعة الاسلامية ، غزة .

هـ) المحاضرات

- 1- عمارة ، بيومي محمد ، (2010)، " سياسات التسعير وخصومات البيع "، كلية التجارة ، جامعة بنها ، مصر

المصادر الاجنبية:

A) BOOKS:

1. Atrill , Peter & McLaney , Eddie ,(2009), "Management Accounting for Decision Makers ", 6thEd, Pearson Education Limited.
2. Bhimani, Alnoor,& Horngren , Charles T.,& Datar ,Srikant M.,Foster , George ,(2008)," Management and Cost Accounting", 4thEd, published by Pearson Education Limited.
3. Bragg ,Steven M. ,(2010)," Cost Reduction Analysis Tools and Strategies", 1st Ed, John Wiley & Sons.
4. Hansen, Don R.& Mowen, Maryanne M.& Guan, Liming,(2009)," Cost Management: Accounting and Control ",6thEd Ed, Thomson South-Western,U.S.A.

5. Hussey , Roger , Ong , Audra,(2012),” Strategic Cost Analysis ”, 1STEd, Business Expert Press LLC.
6. Horngren, Charles T.& Datar, Srikant M.& Rajan, Madhav V. ,(2012),” Cost Accounting A Managerial Emphasis”, 14thEd, Pearson Prentice Hall Inc. , New Jersey.
7. Horngren, Charles T.& Datar, Srikant M.& Rajan, Madhav V. ,(2015),” Cost Accounting A Managerial Emphasis”, 15thEd, Pearson Prentice Hall Inc. , New Jersey.
8. Kieso, Donald, E., Jerry, J., Weygandt& Paul, D., Kimmel, (2012), "Managerial Accounting Tools For Business Decision Making" 6 ed., RR Donnelley.
9. McLaney, Eddie, Atrill , Peter,(2008),” Accounting An Introduction” , 4thEd, Pearson Education Limited.
10. Needles, Belverd E. , Powers , Marian ,(2011),” Financial and Managerial Accounting” 9thEd, South–Western, Cengage Learning.
11. Zimmerman, Jerold, , (2011), ” ACCOUNTING FOR DECISION MAKING AND CONTROL”, 7th ed , The McGraw–Hill Companies ,Inc .

B) thesis and periodicals:

- 1.Cooper , Robin , Robert S., Kaplan ,(1991),” Profit Priorities from Activity–Based Costing”, Harvard Business Review.

C) Internet:

1. www.iraq-lg-law.org/ar/content/المعدل-1997-لسنة-22-رقم-العامة-الشركات