

تأثير تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية W. T. O على إعداد قوائم التكاليف لأغراض التسعير في الصناعات الاستراتيجية

د/ نادر محمد الجبران*
جامعة الكويت

Abstract

The competitive environment has witnessed rapid and successive changes since the 1990s represented in successive economic development resulting from economic open door policy, the approach to liberate world trade via implementing World Trade Organization treaties, removal of custom barriers and other obstacles and increasing local and foreign competitiveness. Such changes have resulted in the necessity of redesigning the organizational structures of the economic entities, reconsidering its concepts and administrative philosophy in order to adapt with the new environmental circumstances and to deal with the same on sound basis that can maintain competition and achieve success for good competitive position.

Within the light of the results of the applied study the researcher concludes the necessity of developing the technique for preparing cost lists via excluding the costs imposed on strategic industries imposed by the State due to sovereign related reasons regarding the actual elements of costs in the similar industries in addition to adopting the proposed development for preparing cost statements, taking into consideration pricing decision applied for strategic industries and depending on pricing decision of the products related to strategic industry to achieve balance between product cost and to achieve the greatest increase of sales. The economic circumstances, however, are very complicated under World Trade Organization treaties. Finally, the research highlights the necessity of calculating standard periodical indicators to measure the competitiveness of products in the strategic industries such as cost and production indicators, trade indicators, quota from international market, relative benefit indicators, etc. and continuous improvement of these indicators.

مقدمة:

يمر العالم بمجموعة من المتغيرات: السياسية، والاقتصادية، والثقافية، والتكنولوجية السريعة⁽¹⁾، في ظل نظام تجارى عالمى تحكمه اتفاقيات منظمة التجارة العالمية (W.T.O) والتي حلت محل اتفاقية الجات (GATT) مع بداية عام 1995. حيث عقدت الجات ثمانى جولات تفاوضية خلال الفترة من 1986 إلى 1994، كان أهمها جولة أوروغواى، والتي عقدت فى مدينة مراكش بالمغرب عام 1994⁽²⁾.

- وقد ترتب على اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، ظهور مجموعة من المتغيرات، منها:
- التأثير على الحصة السوقية للوحدات الاقتصادية، سواء في السوق المحلى أم الدولى.
- ظهور الهياكل الاقتصادية الضخمة، في شكل مجموعات متكاملة عملاقة.
- ظهور تنظيمات اقتصادية جديدة، مثل الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسية.
- التغيرات السريعة في تقنية الإنتاج، وتشغيل المعلومات.
- زيادة التركيز على البعد الاستراتيجي لسياسات الأعمال.
- تزايد حدة الصراعات، والأزمات الدولية، بما يؤثر على توافر الخامات ومستلزمات الإنتاج.

وفى ظل هذه المتغيرات، أصبح استمرار الوحدات الاقتصادية متوقفا على تقديم منتجات تتسم بأسعار تنافسية، وبجودة عالية، في الوقت الذي أصبحت فيه طرق التسعير غير فعالة وتنقصها الكفاءة، وبالطبع، لا بد أن نتوقع ألا تتمكن جميع الصناعات من الصمود أمام هذه المنافسة الشديدة، خاصة تلك التى اعتادت على الإنتاج خلف أسوار الحماية الجمركية وغير الجمركية، مما يحتم على بعضها الإغلاق، أو تغيير نمط إنتاجها، وتعزيز قدرتها التنافسية بشتى الوسائل.

طبيعة مشكلة البحث:

شهدت البيئة التنافسية تغييرات سريعة ومتلاحقة، منذ بداية التسعينات من القرن الماضي، تمثلت في التطورات الاقتصادية المتلاحقة، الناتجة عن الانفتاح الاقتصادى، والاتجاه نحو تحرير التجارة العالمية، من خلال تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية (W.T.O) وإزالة الحواجز الجمركية، وغير الجمركية، وبالتالي زيادة حدة المنافسة المحلية والأجنبية⁽³⁾.

كما يشهد الواقع العربي تحولات أساسية في المسار الاقتصادى، تمثلت فى الاتجاه نحو آليات السوق، وتزايد دور القطاع الخاص فى دفع عجلة التنمية، وسوف تواجه الوحدات الاقتصادية منافسة شديدة، وتهديدات كبيرة، فى كافة المجالات، من الوحدات الاقتصادية الأجنبية، لما تتمتع به هذه الوحدات من تفوق إدارى وتطور تكنولوجى⁽⁴⁾.

وقد أدت التغييرات التى طرأت على البيئة التنافسية، إلى ضرورة إعادة تصميم الهياكل التنظيمية للوحدات الاقتصادية، وإعادة النظر فى مفاهيمها وفلسفتها الإدارية، بهدف التكيف مع الظروف البيئية الجديدة، والتعامل معها بشكل سليم، يمكنها من الاستمرار فى المنافسة، بل والنجاح فى تحقيق مركز تنافسى جيد⁽⁵⁾.

كما أدت التغييرات التى طرأت على البيئة التنافسية، إلى ضرورة تطوير نظم محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، ومن ثم ضرورة تطوير الأساليب والطرق المستخدمة، كمحاولة للتكيف مع الظروف الجديدة، بهدف مواجهة المنافسة العالمية⁽⁶⁾.

وبالتالى، فإن مشكلة البحث تتمثل فى عدم قدرة نظم محاسبة التكاليف التقليدية على التعامل مع ظروف المنافسة الحادة، فى ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية (W.T.O) وخاصة تسعير المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية، وهى الصناعات التى تحتفظ الدولة بملكيتها لأسباب سيادية، والتى اعتادت على الإنتاج خلف أسوار الحماية الجمركية، وغير الجمركية. نظراً لأنه أصبح من

الخطورة استخدام المعلومات الواردة فى التقارير المعدة على أساس مبدأ تتبع التكاليف، وتوزيع الأعباء الإضافية فى اتخاذ القرارات الإدارية، ومنها قرار تسعير المنتجات، ذلك لأن تلك المعلومات لا تعبر عن الحقيقة، وتؤدى إلى اتخاذ قرارات خاطئة لإدارة أوجه العمل داخل الوحدة الاقتصادية⁽⁷⁾، مما يستلزم تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف فى الصناعات الاستراتيجية بهدف تسعير المنتجات، الأمر الذى يحقق لهذه الوحدات الاقتصادية القدرة على الاستمرار فى دنيا الأعمال.

أهداف البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث فى تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، فى الصناعات الاستراتيجية لأغراض التسعير، فى ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، بما يتلاءم مع الواقع العملى الذى تواجهه الصناعات الاستراتيجية.

ويتفرع عن هذا الهدف العام، الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة مدى تأثير اتفاقيات منظمة التجارة العالمية على التكاليف والتسعير.
- دراسة الأساليب المختلفة لإعداد قوائم التكاليف، ودورها فى التسعير.
- عرض لأسلوب إعداد قوائم التكاليف، والتسعير، فى الصناعات الاستراتيجية.
- إجراء دراسة تطبيقية للتأكد من فعالية الإطار المقترح.
- عرض للنتائج والتوصيات المستخلصة من الدراسة التطبيقية.

أهمية البحث:

لما كان هدف البحث هو تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، فى الصناعات الاستراتيجية لأغراض التسعير، فى ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، فإن البحث يستمد أهميته من خلال:

- الحاجة المتزايدة فى الفكر التكاليفي لتغيير أساليب التسعير فى ظل المتغيرات والظروف الدولية المعاصرة.

- فى ظل النظام الاقصادى العالمى، لم يعد التسعير يقتصر على الأسواق الداخلية فقط وإنما امتد ليشمل الأسواق العالمية.

- لم يحظ النظام الاقصادى العالمى، بالاهتمام الكافى من جانب المحاسبين، بما يتناسب مع أهميته فى الفكر المحاسبى.

- تناول موضوع حديث نسبياً - ندر ما تعرض له من قبل الباحثين - بالرغم من أنه من الموضوعات الحيوية فى مجال التكاليف، والذى يتطلب مزيداً من الأفكار والأبحاث.

فروض البحث:

لما كان هدف البحث هو تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، فى الصناعات الاستراتيجية، لأغراض التسعير، فى ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، فإن البحث يقوم على إثبات صحة الفروض التالية:

الفرض الأول: لا يوجد اختلاف معنوي بين تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، وبين قرار تسعير المنتجات، فى الصناعات الاستراتيجية.

الفرض الثانى: لا يوجد اختلاف معنوي بين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات.

الفرض الثالث: لا يوجد اختلاف معنوي بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح.

الفرض الرابع: لا يوجد اختلاف معنوي بين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية للتسعير، وبين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح.

خطة البحث:

حيث إن هدف البحث هو إجراء دراسة تطبيقية، لتطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، فى الصناعات الاستراتيجية، لأغراض التسعير، فى ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، فإن خطة البحث تنقسم إلى أربعة أجزاء على النحو التالى:

أولاً: اتفاقيات منظمة التجارة العالمية - الأهداف والقيود.

ثانياً: تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، لأغراض التسعير.

ثالثاً: الدراسة التطبيقية.

رابعاً: نتائج البحث والتوصيات.

أولاً - اتفاقيات منظمة التجارة العالمية - الأهداف والقيود:

تضاربت الآراء حول تأثير اتفاقية تحرير التجارة العالمية على دول العالم، وخاصة الدول النامية، فهناك من يرى أن الاتفاقية ستكون فى صالح الدول المتقدمة وعلى حساب الدول النامية، حيث ستفرض الدول المتقدمة هيمنتها على اقتصاديات الدول النامية، وفتح الباب أمام الوحدات الاقتصادية الدولية العملاقة للنفاذ إلى أسواق البلاد النامية، واكتساح صناعاتها الوليدة، إلا أن البعض الآخر يرى، أنه بالرغم من أن استفادة الدول المتقدمة ستكون أكبر من استفادة الدول النامية، إلا أن الدول النامية ستحصل على مزايا أيضاً من الاتفاقية نظراً لما ستحدثه من توسيع حركة التجارة الدولية، وبالتالي انتعاش الدول المتقدمة، مما يؤدي إلى زيادة طلبها على منتجات الدول النامية فتنتعش اقتصاديات هذه الدول، حيث إن النشاط الاقتصادي السائد فى الدول النامية يتوقف على الأوضاع الاقتصادية فى الدول الصناعية المتقدمة.

ويرى البعض أن الآثار العامة لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية على الدول النامية، يمكن تلخيصها فيما يلي⁽⁸⁾:

- ظهور فرص للخروج من الأزمة الاقتصادية الراهنة وما يصاحبها من بطالة وتدهور معدلات النمو السنوى للاقتصاديات المختلفة.

- تخفيض الرسوم والقيود الكمية، والذي سوف يفتح الأسواق أمام منتجات الدول النامية، ومنها الدول العربية.

- احتمال تعرض صناعات الدول النامية للمنافسة الشرسة من واردات الدول الصناعية.

- إحتمال صعوبة تصدير المنسوجات والملابس الجاهزة فى المستقبل بسبب إلغاء نظام الحصص.

- احتمال التركيز على التجارة، وإهمال التصنيع والزراعة والإنتاج بصفة عامة.

- ارتفاع تكلفة فاتورة الغذاء للدول النامية.

- المنافسة فى مجال الخدمات، وتوقع تحول الطلب عنها، وتفضيل الخدمات الأجنبية.

وبناءً على ما سبق، نجد أنه من الآثار العامة لهذه الاتفاقيات على الدول النامية هى تعرض الصناعات المحلية لمنافسة شديدة جداً، من ناحيتي السعر والجودة، من قبل المنتجات المستوردة من مختلف الأسواق العالمية، الأمر الذى يضعها أمام خيار واحد فقط، وهو تطوير قدرتها التنافسية (السعرية، والنوعية)، حتى تتمكن من الاستمرار فى الإنتاج، وبالتالي الاستمرار فى دنيا الأعمال.

فلقد عرف تقرير التنافسية العالمية، الذى يصدر عن المعهد الدولى لإدارة التنمية فى سويسرا، التنافسية "بأنها قدرة الدولة والوحدة الاقتصادية، على توليد ثروة أكبر من منافسيها فى الأسواق العالمية"⁽⁹⁾.

وبالنسبة للقيود والتحديات لبند اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، فيمكن توضيحها فيما يلي:

1- **أكدت جولة أوروغواي:** فى أكثر من موضع على ضرورة قيام الدول النامية بعملية إعادة الهيكلة، حتى تستطيع أن تواجه تنافس الدول الأخرى الأعضاء فى منظمة التجارة العالمية. ونذكر على سبيل المثال:

أ- فى اتفاق بشأن الزراعة - ملحق (2) - البند (11)، بعنوان المساعدات المرتبطة بالتكليف الهيكلى المقدم من خلال المعونات الاستثمارية⁽¹⁰⁾:

- يتم تحديد صلاحية استحقاق هذه المدفوعات بالرجوع إلى مقاييس محددة بوضوح فى البرامج الحكومية التى تستهدف المساعدة فى إعادة الهيكلة المالية أو المادية، لأنشطة وعمليات المنتج، استجابة لوجود عيوب هيكلية واضحة بصورة موضوعية.

- تقتصر المدفوعات على المبلغ اللازم للتعويض عن الضرر الناجم عن التكليف الهيكلي.

- فى اتفاق بشأن المنسوجات والملابس المادة (1) - البند (5)⁽¹¹⁾.

- من أجل تسهيل إدماج قطاع المنسوجات والملابس فى اتفاقيات الجات 1994، على الأعضاء السماح باستمرار عملية التكيف الهيكلى الذاتى للصناعة، وتعزيز التنافس فى الأسواق.

- فى اتفاق بشأن الوقاية - المادة (6):⁽¹²⁾ ... وإذ يقر الأعضاء بأهمية التكيف الهيكلى وبالحاجة إلى زيادة التنافس فى الأسواق الدولية، بدلاً من الحد منها.

2- **تخفيضات التعريفات الجمركية⁽¹³⁾:** التى يوافق عليها كل عضو، تنفذ على خمس شرائح متساوية، ويعمل بأول هذه التخفيضات فى تاريخ نفاذ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، ويعمل بكل تخفيض ثان، فى أول يناير من كل عام من الأعوام التالية.

وبالنسبة للعضو الذى يقبل اتفاقيات منظمة التجارة العالمية بعد نفاذه، يكون عليه، فى تاريخ سريان الاتفاقيات بالنسبة له، أن يطبق جميع تخفيضات التعريفات التى حدثت بالفعل، مع التخفيضات التى كان ملزماً بها فى أول يناير من السنة التالية.

ويتم تقريب رقم التعريفات المخفضة فى كل مرحلة لأقرب عشرة.

3- اتفاق بشأن المنسوجات والملابس - المادة (1):⁽¹⁴⁾

أ- عند نفاذ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، يكون على كل عضو أن يدمج- فى اتفاقيات منظمة التجارة- منتجات تمثل أقل من 16٪ من إجمالى حجم وارداته عام 1990 من المنتجات (الخيوط المشطية والمغزولة - الأقمشة - المنتجات النسيجية الجاهزة - الملابس).

وفى اليوم الأول من الشهر السابع والثلاثين - بعد بدء نفاذ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية يقوم بدمج ما لا يقل عن 17٪ من إجمالى حجم وارداته عام 1990 من المنتجات.

وفى اليوم الأول من الشهر الخامس والثمانين - بعد بدء نفاذ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، يقوم بدمج ما لا يقل عن 18٪ من إجمالى وارداته عام 1990 من المنتجات.

وفى اليوم الأول من الشهر المائة وواحد وعشرين - بعد بدء نفاذ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، سيندمج قطاع المنسوجات والملابس فى اتفاقية الجات 1994، بحيث تكون جميع القيود المفروضة بموجب الاتفاق الحالى قد أزيلت.

ب- خلال المرحلة الأولى من هذا الاتفاق (أي من تاريخ نفاذ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية وحتى الشهر السادس والثلاثين)، تزداد سنوياً مستويات كل قيد كان قائماً بموجب اتفاقيات ثنائية تحت اتفاق الألياف المتعددة، فى الاثنى عشر شهراً السابقة على نفاذ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وذلك بما لا يقل عن معدل النمو المعمول به بالنسبة لهذه القيود، مع زيادته بنسبة 16٪.

وخلال المرحلة الثانية من هذا الاتفاق (من الشهر السابع والثلاثين وحتى الشهر الرابع والثمانين)، زيادة معدل النمو بالنسبة للقيود بنسبة 25٪.

أما خلال المرحلة الثالثة من هذا الاتفاق (من الشهر الخامس والثمانين وحتى الشهر المائة والعشرين)، فإنه يتم زيادة معدل النمو بالنسبة للقيود بنسبة 27٪.

ج- يتخذ جميع الأعضاء الإجراءات الضرورية للتقيد بقواعد وضوابط اتفاقيات المنظمة، ويكون الغرض منها:

- تحقيق المزيد من فتح الأسواق أمام منتجات النسيج والملابس، باتخاذ تدابير منها: تخفيض التعريفات والقيود، وتخفيض أو رفع الحواجز غير التعريفية، وتسهيل الإجراءات الجمركية، والإدارية، والإجراءات المرتبطة بإصدار التراخيص.

- ضمان تطبيق سياسات تتصل بشروط التجارة المنصفة والعادلة في المنسوجات والملابس، في مجالات مثل: الإغراق، وقواعد وإجراءات مقاومة الإغراق والدعم، والإجراءات التعويضية وحماية حقوق الملكية الفكرية.

- تفادي التمييز ضد واردات قطاع المنسوجات والملابس، عند اتخاذ تدابير لأسباب تتعلق بسياسة التجارة العامة.

وتتخذ هذه الإجراءات دون المساس بحقوق الأعضاء، والتزاماتهم، في اتفاقية المنظمة.

4- اتفاق بشأن تطبيق المادة السادسة من الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة، (مكافحة عمليات الإغراق)⁽¹⁵⁾:

أ- يعتبر منتج ما، منتجا مغرقا، أى أنه أدخل في تجارة بلد ما بأقل من قيمته العادية، إذا كان سعر تصدير المنتج المصدر من بلد إلى آخر أقل من السعر المماثل، في مجرى التجارة العادية للمنتج المشابه، حين يوجه للاستهلاك في البلد المصدر.

ب- فى حالة عدم وجود مبيعات لمنتج مشابه فى السوق المحلى للبلد المصدر، أو لا تسمح هذه المبيعات بمقارنة صحيحة، بسبب وضع السوق الخاص، أو انخفاض حجم المبيعات فى السوق المحلى للبلد المصدر، يتحدد هامش الإغراق بالمقارنة بسعر مقابل لمنتج مشابه عند تصديره لبلد ثالث مناسب، بشرط أن يكون هذا السعر معبراً للواقع، ومقارنته بتكلفته الإنتاج فى بلد المنشأ، مضافاً إليها مبلغ معقول مقابل تكاليف الإدارة والبيع، والتكاليف العامة، وكذلك الأرباح.

ج- لا يجوز اعتبار مبيعات المنتج المشابه فى السوق المحلى للبلد المصدر، أو المبيعات لبلد ثالث، بأسعار تقل عن تكاليف وحدة الإنتاج (المتغيرة والثابتة) مضافاً إليها تكاليف الإدارة والبيع، والتكاليف العامة، غير داخله فى مجرى التجارة العادى بسبب السعر، أو إغفالها فى تحديد القيمة الطبيعية، إلا إذا رأت السلطات أن هذه المبيعات تجرى فى فترة زمنية طويلة، وبكميات كبيرة، وبأسعار لا تؤدي إلى استعادة التكاليف فى فترة زمنية مناسبة. وإذا كانت الأسعار التى تقل عن تكاليف الوحدة وقت البيع تزيد عن المتوسط المرجح لتكاليف الوحدة لفترة التحقيق، اعتبرت أسعاراً تؤدي إلى استعادة التكاليف فى فترة زمنية مناسبة.

د- تحسب التكاليف عادة على أساس السجلات التى يحتفظ بها المصدر أو المنتج، بشرط أن تتفق هذه السجلات مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً فى البلد المصدر، وأن تعكس بشكل معقول التكاليف المرتبطة بإنتاج وبيع المنتج، مع دراسة أدلة تخصيص التكاليف، واستخدامها تاريخياً من جانب المصدر أو المنتج، وفترات الإهلاك، وتقرير النفقات الرأسمالية، وغيرها من تكاليف التنمية.

هـ- تستند مقادير تكاليف الإدارة والبيع، والتكاليف العامة، والأرباح، إلى البيانات الفعلية المتعلقة بالإنتاج والمبيعات فى مجرى التجارة العادية للمنتج المشابه من جانب المصدر أو المنتج، وحينما لا يمكن تحديد هذه المبالغ على هذا الأساس، يمكن تحديدها على أساس:

- المقادير الفعلية التى تحملها، أو حصل عليها، المصدر أو المنتج، المعنى بالنسبة للإنتاج والبيع فى السوق المحلى لبلد المنشأ فى نفس الفئة العامة من المنتجات.

- المتوسط المرجح للمبالغ الفعلية التى يتحملها المصدرون أو المنتجون الآخرون، بالنسبة لإنتاج وبيع منتج مشابه فى السوق المحلى لبلد المنشأ.

- أى أسلوب آخر معقول، بشرط ألا يتجاوز مبلغ الربح المتحقق بهذه الطريقة، الأرباح التى يحققها المصدرون أو المنتجون الآخرون من بيع منتجات من نفس الفئة العامة فى السوق المحلى لبلد المنشأ.

وباستعراض بنود اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، نجد أن البنود المتعلقة بالتكاليف قد تمثل أهمها فيما يلى:

1- استهدفت، تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، لتحقيق التوازن بين الموارد والطلب على السلع والخدمات، وبالتالي تخفيض التكاليف والأسعار، بما يحقق إشباع أفضل للاحتياجات بنفس المستوى من الدخول.

2- نصت على أن المنتج يعتبر منتجا مغرقا إذا:

أ- بيع فى بلد ما بأقل من سعر بيعه فى البلد المصدر.

ب- بيع فى بلد ما بأقل من سعر مقابل منتج مشابه عند تصديره لبلد ثالث مناسب.

بشرط مقارنته بتكلفة الإنتاج فى بلد المنشأ، مضافاً إليها مبلغ معقول مقابل تكاليف الإدارة والبيع، والتكاليف العامة، وكذلك الأرباح.

3- تحسب التكاليف على أساس السجلات التى يحتفظ بها المصدر أو المنتج، وتتضمن تكاليف الإنتاج (المتغيرة والثابتة) مضافاً إليها تكاليف الإدارة والبيع، والتكاليف العامة والأرباح، فى ضوء:

ب- الفعل الذى تحمله المصدر أو المنتج.

ج- الفعلى الذى تحمله المصدر أو المنتج لنفس الفئة العامة من المنتجات.

ج- المتوسط المرجح للمبالغ الفعلية التى يتحملها المصدرون أو المنتجون الآخرون، بالنسبة لمنتج مشابه فى سوق بلد المنشأ.

د - أى أسلوب آخر معقول، بشرط ألا يتجاوز مبلغ الربح المتحقق، الأرباح التى يحققها المصدرون أو المنتجون الآخرون من بيع منتجات من نفس الفئة العامة فى السوق المحلى لبلد المنشأ.

ثانياً: تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف لأغراض التسعير:

كنتيجة لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، والتغيرات السريعة فى النظم والتقنيات الإنتاجية، وتضائل إمكانية فرض أسعار الوحدة الاقتصادية - والتى تعتمد على إضافة هامش ربح إلى التكلفة المحسوبة - كنتيجة للمنافسة الحادة. كما أن الأساليب التقليدية لإعداد قوائم التكاليف، والأساليب التقليدية للتسعير، لم تعد صالحة لتوفير الاحتياجات، فى ظل المتغيرات المتجددة دائماً. فلم تعد الاحتياجات تقتصر على مجرد توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، بل تعدت ذلك إلى تسهيل وتطوير إنجازات إستراتيجيات الإدارة.

فنظام التكاليف يهدف إلى توفير المعلومات المفيدة لمتخذ القرار حتى يمكنه أن يتخذ قرارات تتسم بالدقة والموضوعية، تكون محصلتها الاستفادة من جميع المتغيرات المحيطة بنشاط الوحدة الاقتصادية، لكى يضمن النجاح. ولتحقيق هذا الهدف يجب رفع كفاءة نظام التكاليف المستخدم بهدف زيادة فعالية معلومات التكاليف التى تسهم فى التسعير، والتخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات⁽¹⁶⁾.

ولقد اقترحت العديد من الدراسات السابقة، بل وأكد بعضها، على ضرورة استخدام أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC) لتخصيص التكاليف العامة على الأنشطة، وهذا سيساعد فى دعم اتخاذ القرارات، وبصفة

خاصة قرارات التسعير، وبدون استخدام أسلوب (ABC) فقد تتحقق خسائر كبيرة بسبب عدم مرونة، وصلاحية، ودقة، الأساليب التقليدية الأخرى، المستخدمة فى تخصيص عناصر التكاليف⁽¹⁷⁾.

1- أساليب قياس التكاليف لإعداد القوائم: أصبحت تقارير التكاليف المستمدة من التحليلات التقليدية غير ملائمة للمستجدات المعاصرة التى تحتاج إلى معلومات وقتية لاتخاذ قرارات فورية. حيث إن معلومات التكاليف المعتمدة على القياس التقليدي للتكاليف قد فقدت فاعليتها، وأصبح لها انعكاساتها السلبية الخطيرة على عملية اتخاذ القرار، مما يستلزم إعادة النظر فى قياس التكاليف بالشكل الذى يحقق خاصية الدقة فى نواتج عملية القياس⁽¹⁸⁾.

ويمكن توضيح أساليب قياس التكاليف لأغراض إعداد قوائم التكاليف، على النحو التالى:

أ- أسلوب قياس التكاليف الكلية: حيث يتم تحميل الإنتاج بجميع التكاليف التى أنفقت عليه حتى يصبح صالحاً للاستخدام أو البيع. سواء أكانت تكاليف مباشرة أم غير مباشرة، متغيرة أم ثابتة.

ولقد حظى أسلوب قياس التكاليف الكلية بقبول واسع النطاق فى الواقع العملى، فقد كشفت إحدى الدراسات أن 83٪ من حجم عينة الدراسة يستخدم أسلوب التكاليف الكلية، فى حين يستخدم أسلوب التكاليف المتغيرة 17٪ فقط من حجم العينة⁽¹⁹⁾.

ب- أسلوب قياس التكاليف المستغلة: حيث يتم تحميل الإنتاج بجميع التكاليف المباشرة، والتكاليف الصناعية المتغيرة ونصيبه من التكاليف الصناعية الثابتة فى ضوء الطاقة المستغلة للوصول إلى تكلفة الإنتاج، والتكاليف التسويقية المتغيرة ونصيبه من التكاليف التسويقية الثابتة فى ضوء الطاقة المستغلة للوصول

إلى تكلفة المبيعات. أما باقى التكاليف الثابتة، فإنها لا تعتبر من تكاليف الإنتاج أو البيع، وإنما تحمل مباشرة على قائمة نتائج الأعمال.

ج- أسلوب قياس التكاليف المتغيرة: حيث يتم تحميل الإنتاج بجميع التكاليف المباشرة، والتكاليف الصناعية المتغيرة فقط للوصول إلى تكلفة الإنتاج، والتكاليف التسويقية المتغيرة فقط للوصول إلى تكلفة المبيعات. أما التكاليف الثابتة، فإنها لا تعتبر من تكاليف الإنتاج أو البيع، وإنما تحمل مباشرة على قائمة نتائج الأعمال.

ويبرر مؤيدو أسلوب قياس التكاليف المتغيرة، استبعاد التكاليف الثابتة عند قياس التكاليف استناداً إلى أنها ترتبط بالطاقة المتاحة، أى القدرة على الإنتاج أكثر من ارتباطها بالإنتاج ذاته⁽²⁰⁾.

2- عرض وتحليل لبعض نماذج قرارات التسعير: يمكن توضيح بعض نماذج قرارات التسعير، على النحو التالى⁽²¹⁾:

أ- النموذج المحاسبى لقرارات التسعير: تستخدم المعلومات المحاسبية بصفة عامة ومعلومات المحاسبة الإدارية بصفة خاصة، فى اتخاذ قرارات التسعير من خلال الطرق المختلفة للتسعير والتى منها ما يلي:

- طريق إضافة نسبة إلى التكلفة (سواء أكانت التكلفة الكلية، أم المتغيرة، أم المباشرة).

- طريقة التسعير وفقاً لحجم التعادل.

- طريقة التسعير على أساس معدل العائد على الأموال المستثمرة.

- طريقة التسعير على أساس التكاليف المتغيرة.

وكل هذه الطرق، وإن كانت تصلح للاستخدام فى ظل سوق احتكارى، أو سوق ضعيف المنافسة، إلا أنها لا تصلح للاستخدام فى ظل سوق يتسم بالمنافسة الشرسة، خاصة فى ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

ب- نموذج التسعير على أساس القيمة: وهذا النموذج يعتمد على تسعير المنتجات على أساس القيمة، والتي تعبر عما سوف يدفعه العميل مقابل القيمة التي سوف يحصل عليها⁽²²⁾.

فالتسعير على أساس القيمة، لا بد أن يبدأ بالعملاء، ثم تحدد القيمة التي يقبلها العملاء، ثم يحدد السعر الذي يقبل أن يدفعه العميل مقابل هذه القيمة⁽²³⁾.

ج- نموذج التسعير على أساس التوازن بين القوى المتنافسة⁽²⁴⁾: وهذا النموذج يعتمد على تسعير المنتجات على أساس تحقيق التوازن بين القوى المتنافسة (المالية والتسويقية).

د- نموذج التسعير على أساس التوازن بين السعر والربحية والموقف التنافسي⁽²⁵⁾: وهذا النموذج يعتمد على تسعير المنتجات مع عدم الأخذ في الاعتبار لمشاكل المنافسة، والطاقات العاطلة، ومتطلبات الجودة، والأبعاد الاستراتيجية لقرار التسعير.

هـ- نموذج التسعير على أساس جودة سياسة التسعير⁽²⁶⁾: وهذا النموذج يعتمد على أن هناك خاصيتين أساسيتين تحددان درجة جودة سياسة التسعير المطبقة داخل الوحدة الاقتصادية، وهما:

- مدى تناسق سياسة التسعير مع الاستراتيجية التسويقية.

- درجة التناسق بين مكونات سياسة التسعير نفسها.

3- تطوير أسلوب قياس التكلفة في الصناعات الاستراتيجية: لم تعد أنظمة التكاليف التقليدية، المطبقة في الصناعات الاستراتيجية، ذات فائدة كبيرة لتخذي القرارات، في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وبيئة التسويق الشديدة التعقيد، والتي تحتاج إلى توافر مجموعة مختلفة من المعلومات، وبالتالي، أصبحت هناك حاجة متزايدة لتقديم أنظمة تكاليف جديدة قادرة على توفير المعلومات التي تفي بمتطلبات تلك المتغيرات⁽²⁷⁾.

كما أن قرار التسعير يعتبر أحد المواقف الهامة التى يواجهها المسؤولون بالوحدة الاقتصادية، ويعتمد قرار التسعير على⁽²⁸⁾:

- مدى مصداقية نظام التكاليف المتبع بالوحدة الاقتصادية.
 - مدى قوة السوق التنافسية للمنتج المراد تسعيره.
 - الوصول إلى هامش ربح معقول.
- ولقد اعتمد الفكر المحاسبى على التكلفة المتغيرة فى إجراء التحليل الحدى لاتخاذ قرارات التسعير، مع عدم تجاهل الأسعار فى السوق.
- ويعتمد الدور الذى تلعبه التكاليف فى مجال اتخاذ قرار التسعير، على⁽²⁹⁾:
- طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية، والظروف المحيطة بها، كدرجة المنافسة، واحتلال الوحدة الاقتصادية لموقع القيادة السعرية فى السوق، أو أن الطلب على المنتج يكون غير مرن.
 - قيام الوحدة الاقتصادية بإنتاج منتجات نمطية، يتم بيعها فى ظل ظروف المنافسة الكاملة.
- وعند تحديد التكاليف المناسبة لاتخاذ قرارات التسعير، يجب أن تؤخذ هذه الاعتبارات فى الحسبان⁽³⁰⁾:
- أن قرار التسعير يتعلق بالمستقبل، وبالتالي، فالتكاليف المناسبة هى التكاليف المستقبلية، وليست التاريخية.
 - أن التكاليف المناسبة لقرار التسعير، يجب أن تتصف بالشمول (بمعنى أن تتضمن كافة عناصر التكاليف، المباشرة وغير المباشرة).

- أن التكاليف المناسبة لقرار التسعير يجب أن تكون التكلفة الحقيقية، أى التى بنيت على أسس علمية وعملية، بحيث لا تتضمن أى توضيحات اقتصادية ناتجة عن عوامل عدم الكفاية.

وفى ضوء هذه التكاليف المناسبة لاتخاذ قرار التسعير، فإن قرار التسعير الذى يجب اتخاذه فى ضوء البيئة التنافسية الحادة، والظروف الاقتصادية الشديدة التعقيد، لا بد أن يؤخذ فى الاعتبار:

- الأبعاد التسويقية - والأبعاد الاقتصادية - والأبعاد المحاسبية. حيث تنص المادة السادس من الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة، الجات 1994 (مكافحة عملية الإغراق)، على أن المنتج الذى يصدر لبلد آخر، ولا يباع فى السوق الداخلى لبلد المصدر، وليس له منتج مشابه يباع فى السوق الداخلى لبلد المصدر. يتوقف سعر التصدير له على⁽³¹⁾:

1- **تكلفة الإنتاج فى بلد المنشأ:** وهى التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحسب على أساس السجلات التى يحتفظ بها المصدر أو المنتج. وبشرط:

- اتفاقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فى بلد المصدر.
- تعكس بشكل معقول التكاليف المرتبطة بالإنتاج.
- دراسة أدلة تخصيص التكاليف.

2- **مبلغ معقول مقابل تكاليف الإدارة والبيع، والتكاليف العامة، والأرباح:** وتحسب على أساس:

- البيانات الفعلية المتعلقة بالإنتاج والمبيعات فى مجرى التجارة العادية، للمنتج المشابه، من جانب المصدر أو المنتج.
- البيانات الفعلية المتعلقة بالإنتاج والمبيعات فى مجرى التجارة العادية لنفس الفئة العامة من المنتجات.

- المتوسط المرجح للمبالغ الفعلية التى يتحملها المصدرون، أو المنتجون الآخرون، بالنسبة لمنتج مشابه فى السوق المحلى لبلد المنشأ.

- أى أسلوب آخر معقول، بشرط ألا يتجاوز مبلغ الربح المحقق، الأرباح التى يحققها المصدرون، أو المنتجون الآخرون، من بيع منتجات من نفس الفئة العامة فى السوق المحلى لبلد المنشأ.

ولذلك يقترح الباحث أن يتم قياس التكاليف على أساس:

1- استخدام أسلوب قياس التكاليف الكلية، لأن هذا يتفق مع متطلبات تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

وبالتالى: يتم إعداد قوائم التكاليف فى ظل أسلوب قياس التكاليف الكلية (المتغيرة والثابتة).

2- يتم قياس التكاليف (المتغيرة والثابتة) على أساس التكلفة الحقيقية لعناصر التكاليف، والتى بنيت على أسس علمية وعملية، ولا تتضمن أى تضحيات اقتصادية، ناتجة عن عوامل عدم الكفاية. وهذه التكلفة الحقيقية، تساوى التكلفة الفعلية لعناصر التكاليف فى الصناعات المثيلة، لأن هذا يتفق مع متطلبات تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

وبالتالى: يتم فصل الزيادة فى تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة لتصنيع المنتج والناجمة عن القيود التى تفرضها الدولة على الوحدات الاقتصادية التابعة لقطاع الصناعات الاستراتيجية، عن التكلفة الفعلية لعناصر التكاليف فى الصناعات المثيلة، بحيث تظهر بقائمة المركز المالى، كالتزامات سيادية على الدولة، فى جانب الأصول. ويظهر بقوائم التكاليف وجميع السجلات والحسابات الخاصة بالتكاليف، التكلفة الفعلية لعناصر التكاليف فى الصناعات المثيلة.

وهذا سيمكن الصناعات الاستراتيجية من الظهور بالتكلفة الحقيقية المثيلة، وبالتالى، يمكنها المنافسة، سواء فى الأسواق الداخلية، أم الأسواق الخارجية (التصدير).

النموذج المقترح لاتخاذ قرار التسعير:

لا بد أن يأخذ قرار التسعير فى الاعتبار المتغيرات التالية:

1- **الأبعاد المحاسبية:** وتتمثل فى تكلفة المنتج، والربح المطلوب تحقيقه عند بيع هذا المنتج.

2- **الأبعاد التسويقية:** وتتمثل فى كيفية تحقيق أكبر زيادة ممكنة فى المبيعات، لتنفيذ الاستراتيجية التسويقية.

3- **الأبعاد الاقتصادية:** وتتمثل فى الظروف الاقتصادية الشديدة التعقيد، فى ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

ثالثاً: الدراسة التطبيقية:

خصص الباحث هذا المبحث لعرض خطوات الدراسة التطبيقية الخاصة باختبار الفروض التى تفيد فى تصور أسلوب إعداد قوائم التكاليف، فى الصناعات الاستراتيجية، لأغراض التسعير، فى ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

وفى ضوء ذلك يعرض الباحث مراحل إعداد قائمة الاستقصاء، ثم يقدم وصفاً لمجتمع الدراسة، وعينة الدراسة، والإجراءات التى اتبعت فى توزيع قائمة الاستقصاء وطريقة جمع البيانات، والأساليب الإحصائية المستخدمة فى التحليل والوصول إلى نتائج البحث.

1- **إعداد قائمة الاستقصاء:** اعتمد الباحث فى جمع بيانات الدراسة الميدانية على قائمة استقصاء، تم إعدادها واختبارها قبل توزيعها على مفردات عينة البحث. حيث قام الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على عينة استطلاعية لمعرفة مدى وضوح الأسئلة وملاحظات المستجيبين وقد استخدم الباحث أسلوب المقابلة الشخصية فى هذه المرحلة وبعد أن تأكد الباحث أن قائمة الاستقصاء ملائمة لأهداف البحث قام بصياغتها فى الشكل النهائى وتوزيعها على عينة البحث.

2- مجتمع الدراسة: يشمل مجتمع الدراسة الأساتذة الأكاديميين والعاملين بالصناعات الاستراتيجية.

3- أسلوب اختيار عينة البحث: بلغت عينة البحث عدد 60 من الأساتذة الأكاديميين، 60 من العاملين فى الصناعات الاستراتيجية، وقد تم اختيار هذه العينة بطريقة عمدية تحكمية اعتمدت على تقدير الباحث، حيث تم اختيار من هم على دراية وخبرة بموضوع البحث.

4- خطوات التحليل الإحصائي:

- قام الباحث بتصميم استمارة استقصاء تتفق مع أغراض البحث وتساعد على اختبار فروض الدراسة.

- قام الباحث بترميز أسئلة قائمة الاستقصاء، حيث تم تعريف متغيرات الدراسة عن طريق إعطاء رمز لكل سؤال، كما تم إعطاء أوزان للاستجابات وفقاً لمقياس ليكرت الترتيبى الخماسى كما يلى:

تأثير سلبي قوى	تأثير سلبي	لا تأثير	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي قوى
لا أوافق تماماً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	2	3	4	5

1- تم إدخال البيانات للحاسب الآلي، وقد استعان الباحث بالبرنامج الإحصائي SPSS وقد قامت بالتحليلات التالية:

■ **مقياس الاعتمادية Reliability:** يوضح مقياس الاعتمادية مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس (ألفا كرونباخ) Cronbach Alpha، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات فى البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوى صفراً، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام فى البيانات فإن قيمة

هذا المعامل تساوى الواحد الصحيح، وإذا زاد هذا المقياس عن 0.60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع.

■ **اختبارات (T Test)**، وذلك لاختبار فروض الدراسة: حيث تم اختبار مدى مساواة متوسط استجابات عينة البحث بالقيمة المحايدة أو المتوسطة 3، وتم صياغة الفرض العدمى والبديل كالتالى:

الفرض العدمى H_0 : متوسط الاستجابات = القيمة 3.

الفرض البديل H_1 : متوسط الاستجابات $\neq$ القيمة 3.

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب (Sig) أو الـ (P-value) فإذا كانت أكبر من أو تساوى 0.05، فإننا نقبل الفرض العدمى، وإذا قلت عن 0.05، فإننا نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل.

■ **اختبار مان ويتنى** Man Whitney Test: وهو اختبار لا معلمى Non Parametric لاختبار مدى وجود اختلافات بين متوسط استجابات فئتي الدراسة، ويصاغ الفرض العدمى والبديل كالتالى: $H_0: \mu_1 = \mu_2$

أى متوسط استجابات الفئة الأولى = متوسط استجابات الفئة الثانية، أى لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطى استجابات الفئتين. $H_1 = \mu_1 \neq \mu_2$

أى متوسط استجابات الفئة الأولى $\neq$ متوسط استجابات الفئة الثانية، أى يوجد اختلاف جوهري بين متوسطى استجابات الفئتين.

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب Sig. للاختبار، فإذا كان مستوى المعنوية المحسوب أكبر من أو يساوى 0.05، فإننا نقبل الفرض العدمى.

■ **مقياس الاعتمادية أو الثبات** Reliability: قام الباحث بإجراء اختبار الاعتمادية لأسئلة قوائم الاستقصاء عن طريق حساب المعامل Cronbach Alpha، وقد جاءت قيمة هذا المعامل كما يلى:

جدول رقم (1) يوضح مقاييس الاعتمادية كما جاءت من تحليل قائمة الاستقصاء

المتغير	متوسط درجات المقياس	تباين المقياس	معامل الثبات (alpha)	معامل الصدق *
X1	49.94	15.53	0.62	0.79
X2	49.80	15.25	0.62	0.79
X3	49.69	14.72	0.61	0.78
X4	47.99	9.17	0.47	0.69
X5	46.80	15.29	0.61	0.78
X6	46.99	13.50	0.56	0.75
X7	47.45	12.70	0.54	0.74
X8	47.39	12.58	0.54	0.74
X9	47.45	12.70	0.54	0.74
X10	46.95	14.03	0.58	0.76
X11	46.93	13.73	0.57	0.75
X12	46.87	14.03	0.57	0.75
X13	46.88	14.39	0.58	0.76
X14	46.85	14.26	0.58	0.76
قيمة ألفا العام	0.62		0.78	

* تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات، كما تم ترميز المتغيرات وفقاً لورودها في قائمة الاستقصاء في جميع جداول البحث.

يتضح من الجدول السابق أنه بتطبيق اختبار المصدقية ألفا على الإجابات المتعلقة بأسئلة قائمة الاستقصاء، والمكونة من 14 سؤالاً (حيث تم استبعاد السؤال رقم 15 لأنه أدى إلى ضعف المقياس)، نجد أن قيمة ألفا بلغت (0.62)، وهذا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائياً، وفيما يتعلق بثبات العينة، فيلاحظ من الجدول أن جميع قيم ألفا الفردية كانت أقل من اختبار ألفا العام، مما يدل على أن جميع المتغيرات الموجودة في هذه المجموعة مهمة، وأي حذف لمفردة منها سوف يؤثر سلباً على ثبات ومصدقية العينة كما أن متوسط وتباين درجات المقياس متقاربة.

نخلص من ذلك إلى أنه يمكن الاعتماد على المجموعة بأكملها، ما عدا السؤال رقم 15، للوصول إلى نتائج مجدية في هذا البحث.

ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي لبيانات عينة الدراسة، أمكن للباحث اختبار فروض البحث على النحو التالي:

الفرض الأول: لا يوجد اختلاف معنوي بين تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف وبين قرار تسعير المنتجات في الصناعات الاستراتيجية.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال السابع من أسئلة قائمة الاستقصاء، وقد جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (2):

الإجمالي		العاملون فى الصناعات الاستراتيجية		الأساتذة الاكاديميين		الفئة درجة الموافقة
عدد	%	عدد	%	عدد	%	
38	31.7	38	63.3			محايد
52	43.3	22	36.7	30	50.0	موافق
30	25.0			30	50.0	موافق تماماً
120	100	60	100	60	100	الإجمالي
3.93		3.37		4.50		المتوسط الحسابي
0.753		0.486		0.504		الانحراف المعياري
موافق		موافق		موافق تماماً		درجة الموافقة
13.58		5.84		23.04		T Test
0.000		0.000		0.000		Sig.
8.266-						اختبار مان ويتنى Z
0.000						Sig.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1- اتضح من اختبار T test، أن متوسط الاستجابات يزيد معنويا عن القيمة المحايدة 3 حيث بلغت قيمة T 23.04، 5.84، 13.58، لكل من فئة الأساتذة الأكاديميين، وفئة العاملين بالصناعات الاستراتيجية، وإجمالى العينة، بمستوى معنوية 0.000 لكل منها، وهو ما يؤكد أن الاتجاه العام لعينة البحث نحو الموافقة.

2- بلغت قيمة اختبار مان ويتنى Z -8.226، بمستوى معنوية 0.000، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة جوهريّة بين متوسط استجابات فئة الأساتذة الأكاديميين، وفئة العاملين فى الصناعات الاستراتيجية، حيث كان مستوى الموافقة بالنسبة لأساتذة الاقتصاد "موافقا تماما"، بينما مستوى الموافقة بالنسبة للعاملين بالصناعات الاستراتيجية "محايد".

مما سبق نخلص إلى، موافقة عينة البحث على أن هناك اختلافا معنويا بين تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف وبين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية. وهو ما يؤدي إلى رفض الفرض الأول للبحث.

الفرض الثانى: لا يوجد اختلاف معنوي بين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤالين الثامن والتاسع من أسئلة قائمة الاستقصاء وقد جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (3):

الإجمالي		العاملون فى الصناعات الاستراتيجية		الأساتذة الأكاديميون		الفئة
						درجة الموافقة
%	عدد	%	عدد	%	عدد	
31.7	38	63.3	38			محايد
40.0	48	36.7	22	43.3	26	موافق
28.3	34			56.7	34	موافق تماماً
100	120	100	60	100	60	الإجمالي
3.97		3.37		4.57		المتوسط الحسابى
0.777		0.486		0.500		الانحراف المعيارى
موافق		موافق		موافق تماماً		درجة الموافقة
13.63		5.84		24.28		T Test
0.000		0.000		0.000		Sig.
8.46-						اختبار مان ويتنى Z
0.000						Sig.

يتضح من الجدول السابق ما يلى:

1- اتضح من اختبار T test، أن متوسط الاستجابات يزيد معنوياً عن القيمة المحايدة 3 حيث بلغت قيمة T 24.28، 5.84، 13.63، لكل من فئة الأساتذة الأكاديميين، وفئة العاملين بالصناعات الاستراتيجية، وإجمالى العينة، بمستوى معنوية 0.000، لكل منها، وهو ما يؤكد أن الاتجاه العام لعينة البحث نحو الموافقة.

2- بلغت قيمة اختبار مان ويتنى Z -8.46، بمستوى معنوية 0.000، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة جوهريّة بين متوسط استجابات فئة الأساتذة

الأكاديميين، وفئة العاملين في الصناعات الاستراتيجية، حيث كان مستوى الموافقة بالنسبة للأساتذة الأكاديميين "موافق تماماً"، بينما مستوى الموافقة بالنسبة للعاملين بالصناعات الاستراتيجية "موافق".

مما سبق نخلص إلى، موافقة عينة البحث على أن هناك اختلافاً معنوياً بين قرار تسعير المنتجات في الصناعات الاستراتيجية، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات. وهو ما يؤدي إلى رفض الفرض الثاني للبحث.

جدول رقم (4):

الدرجة الموافقة		الأساتذة الأكاديميين		العاملون في الصناعات الاستراتيجية		الإجمالي	
		عدد	%	عدد	%	عدد	%
محايد				38	63.3	38	31.7
موافق		31	51.7	22	36.7	53	44.2
موافق تماماً		29	48.3			29	24.2
الإجمالي		60	100	60	100	120	100
المتوسط الحسابي		4.48		3.37		3.93	
الانحراف المعياري		0.504		0.486		0.747	
درجة الموافقة		موافق تماماً		موافق		موافق	
T Test		22.8		5.84		13.57	
Sig.		0.000		0.000		0.000	
اختبار مان ويتني Z		8.219-					
Sig.		0.000					

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1- اتضح من اختبار T test أن، متوسط الاستجابات يزيد معنوياً عن القيمة المحايدة 3 حيث بلغت قيمة T 22.8، 5.84، 13.57، لكل من فئة الأساتذة الأكاديميين، وفئة العاملين بالصناعات الاستراتيجية، وإجمالى العينة، بمستوى معنوية 0.000، لكل منها، وهو ما يؤكد أن الاتجاه العام لعينة البحث نحو الموافقة.

2- بلغت قيمة اختبار مان ويتنى Z - 8.219، بمستوى معنوية 0.000، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة جوهرية بين متوسط استجابات فئة الأساتذة الأكاديميين، وفئة العاملين فى الصناعات الاستراتيجية، حيث كان مستوى الموافقة بالنسبة لأساتذة الاقتصاد "موافق تماماً" بينما مستوى الموافقة بالنسبة للعاملين بالصناعات الاستراتيجية "محايد".

مما سبق نخلص إلى موافقة عينة البحث على أن هناك اختلافاً معنوياً بين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات. وهو ما يؤيد رفض الفرض الثانى للبحث.

الفرض الثالث: لا يوجد اختلاف معنوى بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال العاشر من أسئلة قائمة الاستقصاء، وقد جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (5):

الدرجة الموافقة		الأساتذة الأكاديميون		العاملون فى الصناعات الاستراتيجية		الإجمالى	
		عدد	%	عدد	%	عدد	%
محايد				7	11.7	7	5.8
موافق		32	53.3	22	36.7	54	45.0
موافق تماماً		28	46.7	31	51.7	59	49.2
الإجمالى		60	100	60	100	120	100
المتوسط الحسابي		4.47		4.40		4.42	
الانحراف المعياري		0.503		0.694		0.604	
درجة الموافقة		موافق تماماً		موافق تماماً		موافق تماماً	
T Test		22.58		15.63		25.98	
Sig.		0.000		0.000		0.000	
اختبار مان ويتنى Z		-0.130					
Sig.		0.897					

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1- اتضح من اختبار T test أن، متوسط الاستجابات يزيد معنوياً عن القيمة المحايدة 3، حيث بلغت قيمة T 22.58، 15.63، 25.98، لكل من فئة الأساتذة الأكاديميين، وفئة العاملين بالصناعات الاستراتيجية، وإجمالى العينة، بمستوى معنوية 0.000، لكل منها، وهو ما يؤكد أن الاتجاه العام لعينة البحث نحو الموافقة.

2- بلغت قيمة اختبار مان ويتنى Z -0.130، بمستوى معنوية 0.897، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة جوهرية بين متوسط استجابات فئة الأساتذة الأكاديميين، وفئة العاملين فى الصناعات الاستراتيجية.

مما سبق نخلص إلى، موافقة عينة البحث على أن هناك وجود اختلاف معنوى بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرض الثالث للبحث.

الفرض الرابع: لا يوجد اختلاف معنوى بين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية للتسعير، وبين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الحادى عشر من أسئلة قائمة الاستقصاء، وقد جاءت النتائج كما يلى:

جدول رقم (6):

الإجمالي		العاملون فى الصناعات الاستراتيجية		الأساتذة الاكاديميون		الفئة
						درجة الموافقة
عدد	%	عدد	%	عدد	%	
7	5.8	7	11.7			محايد
51	42.5	22	36.7	29	48.3	موافق
62	51.7	31	51.7	31	51.7	موافق تماماً
120	100	60	100	60	100	الإجمالي
4.46		4.40		4.52		المتوسط الحسابي
0.607		0.694		0.504		الانحراف المعياري
موافق تماماً		موافق تماماً		موافق تماماً		درجة الموافقة
26.34		15.63		23.31		T Test
0.000		0.000		0.000		Sig.
0.601–						اختبار مان ويتنى Z
0.548						Sig.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1- اتضح من اختبار T test أن، متوسط الاستجابات يزيد معنويًا عن القيمة المحايدة 3 حيث بلغت قيمة T 23.31، 15.63، 26.94، لكل من فئة الأساتذة الأكاديميين، وفئة العاملين بالصناعات الاستراتيجية، وإجمالي العينة، بمستوى معنوية 0.000، لكل منها، وهو ما يؤكد أن الاتجاه العام لعينة البحث نحو الموافقة.

2- بلغت قيمة اختبار مان ويتنى Z -0.601، بمستوى معنوية 0.548، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة جوهرية بين متوسط استجابات فئة الأساتذة الأكاديميين، وفئة العاملين في الصناعات الاستراتيجية.

مما سبق نخلص إلى، موافقة عينة البحث على وجود اختلاف معنوي بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرض الرابع للبحث.

رابعاً: نتائج البحث والتوصيات:

نتائج البحث: توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية إلى:

1. تم رفض الفرض الأول للبحث القائل: "لا يوجد اختلاف معنوي بين تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، وبين قرار تسعير المنتجات في الصناعات الاستراتيجية" لما يلي:

- بلغت درجة الموافقة "موافق بشدة" على التطوير المقترح من الباحث لأسلوب إعداد قوائم التكاليف، وهو: ضرورة أن تتحمل الدولة الزيادة في التكاليف (المفروضة على الصناعات الاستراتيجية من الدولة لأسباب سيادية)، عن التكلفة لعناصر التكاليف في الصناعات المماثلة.

- بلغت درجة الموافقة "موافق بشدة" على أن هذا التطوير المقترح سيؤثر على قرار تسعير المنتجات في الصناعات الاستراتيجية.

2. تم رفض الفرض الثانى للبحث القائل: "لا يوجد اختلاف معنوي بين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات" لما يلى:

- بلغت درجة الموافقة "موافق بشدة" على التطوير المقترح من الباحث وهو: ضرورة أن يعتمد قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية على تحقيق التوازن بين تكلفة المنتج وهدف تحقيق أكبر زيادة ممكنة فى المبيعات، والظروف الاقتصادية الشديدة التعقيد، فى ظل اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

- بلغت درجة الموافقة "موافق بشدة" على أن هذا التطوير المقترح لأسلوب التسعير سيؤثر على قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية.

3. تم رفض الفرض الثالث للبحث القائل: "لا يوجد اختلاف معنوى بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح" حيث اتضح من استجابات عينة البحث أن الأسلوب المقترح سيؤدى إلى تخفيض تكلفة المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية، وكان اتجاه الموافقة "موافق بشدة".

4. تم رفض الفرض الرابع للبحث القائل: "لا يوجد اختلاف معنوى بين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية للتسعير، وبين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح"، حيث اتضح من استجابات عينة البحث أن الأسلوب المقترح سيؤدى إلى زيادة الربحية، فتزداد القدرة التنافسية، وكان اتجاه الموافقة "موافق بشدة".

توصيات البحث:

في ضوء نتائج الدراسة التطبيقية، وفي ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية ولزيادة القدرة التنافسية للصناعات الاستراتيجية، يوصى الباحث بما يلي:

أولاً- تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف باستبعاد التكاليف المفروضة على الصناعات الاستراتيجية من الدولة لأسباب سيادية عن التكلفة الفعلية لعنصر التكاليف في الصناعات المماثلة.

ثانياً- أخذ التطوير المقترح - لأسلوب إعداد قوائم التكاليف - في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير المطبق في الصناعات الاستراتيجية.

ثالثاً- ضرورة أن يعتمد قرار التسعير المنتجات في الصناعات الاستراتيجية على تحقيق التوازن بين تكلفة المنتج، وهدف تحقيق أكبر زيادة ممكنة في المبيعات، والظروف الاقتصادية شديدة التعقيد في ظل اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

رابعاً- ضرورة الاهتمام بحساب مؤشرات قياسية دورية لقياس تنافسية المنتجات في الصناعات الاستراتيجية مثل: مؤشرات التكاليف والإنتاجية، مؤشرات التجارة والحصة من السوق الدولي، ومؤشرات الميزة النسبية... الخ، والتحسين المستمر لهذه المؤشرات.

ملحق: قائمة استقصاء:

تأثير تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية W. T. O على إعداد قوائم التكاليف، لأغراض التسعير في الصناعات الاستراتيجية

أولا- المعلومات الشخصية:

الاسم: (اختياري)

الوظيفة:

عدد سنوات الخبرة:

جهة العمل:

ثانيا: المعلومات الخاصة باتفاقيات منظمة التجارة العالمية والصناعات الاستراتيجية:

[أرجو الإجابة عن الأسئلة بوضع علامة (√) أمام الإجابات التي تتوافق مع رأيكم]:

(1) هل ترى أن اتفاقيات منظمة التجارة العالمية لها تأثير على الصناعات

الاستراتيجية؟

تأثير سلبي قوى	تأثير سلبي	لا تأثير	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي قوى

(2) هل ترى أن اتفاقيات منظمة التجارة العالمية لها تأثير على تسعير المنتجات

في الصناعات الاستراتيجية؟

تأثير سلبي قوى	تأثير سلبي	لا تأثير	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي قوى

(3) هل ترى أن اتفاقيات منظمة التجارة العالمية لها تأثير على قياس التكاليف
فى الصناعات الاستراتيجية؟

تأثير سلبي قوى	تأثير سلبي	لا تأثير	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي قوى

(4) هل ترى أن اتفاقيات منظمة التجارة العالمية لها تأثير على تحديد الأرباح فى
الصناعات الاستراتيجية؟

تأثير سلبي قوى	تأثير سلبي	لا تأثير	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي قوى

(5) هل ترى أن اتفاقيات منظمة التجارة العالمية لها تأثير على توفير حجم
الاستثمارات اللازمة للصناعات الاستراتيجية؟

تأثير سلبي قوى	تأثير سلبي	لا تأثير	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي قوى

(6) هل ترى أن المقارنة بين التكلفة الحقيقية للمنتجات فى الصناعات
الاستراتيجية، وبين تكلفة الاستيراد من الخارج، تعتبر أساساً للمفاضلة بين الاستثمار
أو عدم الاستثمار فى دعم الصناعات الاستراتيجية؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

(7) هل ترى أن هناك اختلافا بين تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، وبين قرار التسعير للمنتجات فى الصناعات الاستراتيجية؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

(8) هل ترى أن هناك اختلافا بين قياس تكاليف المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية، وبين قرار التسعير لهذه الصناعات؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

(9) هل ترى أن هناك اختلافا بين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

(10) هل ترى أن هناك اختلافا بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

(11) هل ترى أن هناك اختلافا بين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية للتسعير، وبين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

(12) هل ترى أن زيادة كفاءة الصناعات الاستراتيجية ستؤدي إلى زيادة قدرتها على الاستمرار؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

(13) هل ترى أن رفع كفاءة العاملين في الصناعات الاستراتيجية سيؤدي إلى زيادة قدرتها على الاستمرار؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

(14) هل ترى أن خفض نسبة العجز في مستلزمات الإنتاج في الصناعات الاستراتيجية سيؤدي إلى قدرتها على الاستمرار؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

(15) هل ترى أن تكنولوجيا الإنتاج لها تأثير على كفاءة المنتجات فى الصناعات الاستراتيجية؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

هوامش البحث:

(1) Dent, J., "Global Competition: Challenges for Management Accounting and Control", Management Accounting Research, Vol.7, No.1, 1996, pp. 249-269.

(2) د. محمد نادى عزت حسين، "الأثار المتوقعة لإتفاقية الجات على قطاع التأمين فى ج.م.ع"، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الثانى، يوليو 1997، ص.209.

(3) Porter, D.M., "What is Strategy ", Harvard Business Review, VOL.74, No.6, Nov/Dec., 1996, pp. 61-78.

(4) د. وائل إبراهيم عبد الرحمن هميمي، "الخواجز التنافسية فى الفكر الإستراتيجي - نحو إطار فكرى مقترح لتدعيم الموقف التنافسى لمنظمات الأعمال المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، 2004، ص 181-182.

(5) د. ماجدة حسين إبراهيم، "إنعكاسات النظرة العملية لنظام إدارة التكلفة على تعظيم منفعة الوحدة الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، 2002، ص 143.

(6) المرجع السابع، ص 143.

(7) Lockamy, A. & Smith, W., "Target Coting for Supply Chain Management: Criteria And Selection ", Industrial Management & Data Systems , 100/5 , MCB University , Press , 2000 ,p.210.

(8) مجلة العالم بين يديك، السنة الثانية، العدد الخامس عشر، ص. 2.

(9) World Economics Forum , " The World Competitiveness Report , 14th ed. " , IMD International Lausanne , Switzerland , 1994, p.18.

(10) "الوثيقة الرسمية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية (W.T.O)، لتحرير التجارة العالمية"، مرجع سبق ذكره، ص 70 - 71.

(11) المرجع السابق، ص. 99.

(12) المرجع السابق، ص. 339.

(13) المرجع السابق، ص. 45.

(14) المرجع السابق، ص. 101-112.

(15) المرجع السابق، ص. 191-193.

(16) د. كمال الدين مصطفى الدهراوي، "إتجاهات معاصرة لتطوير البناء الفكرى للمحاسبة الإدارية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثانى، سبتمبر 1998، ص. 25.

(17) د. عصافى سيد أحمد عاشور، "دور التكاليف فى حماية الاقتصاد القومى من الإغراق فى ظل الإتفاقية العامة للتعريفات والتجارة - دراسة تطبيقية"، مرجع سبق ذكره، ص 542 - 543.

(18) 18- لمزيد من التفاصيل، يمكن الرجوع إلى:

د. ماجدة حسين إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 152.

a. Boer , G., " Five Modern Management Accounting Myths " , Management Accounting , Vol 72 , No.1 ,January 1994 , pp. 22-27.

b. Cooper , R., " You Need a New Cost System " , Harvard Business Review , Vol. 67 , No. 1 , Jan / Feb., 1989 , pp.77-82.

(19) د. عصافى سيد أحمد عاشور، "نحو إطار فكرى للقياس ودقة القياس فى محاسبة التكاليف"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، 1998، ص. 335.

(20) د. عصافى سيد أحمد عاشور، المرجع السابق، ص 349 - 350.

نقلا عن:

a. Govindarajan, V., " How Firms Use Cost Data in Price Decisions " , Management Accounting , July , 1983 , pp. 30-36.

(21) د. عصاف سيد أحمد عاشور، المرجع السابق، ص 350.

نقلا عن:

a.Cooper , Robin & Caplan , Robert S., “ How Cost Accounting Distorts Product Costs “ , Management Accounting , April ,1988, pp. 20-27

(22) د. حسين محمد عيسى، إطار مقترح لاستخدام هندسة نظم المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الأولى، 1997، ص. 161.

(23) د. حسين محمد عيسى، المرجع السابق، ص 166-177.

(24) Colin , D., “ Value Pricing And Billing “ , Accounting Ireland, Vol. 32 , Iss.5 , 2000 , p. 22.

(25) Craig , S., “ Value – Based Pricing “ , Computer World , Framingham ,Vol 34 , Iss.11 , 2000 , p. 58.

(26) Smith , Gerald E. & Nagle , Thomas T., “ Financial Analysis For Profit – Driven Pricing “ , Sloan Management Review , (Spring) , 1994 , pp. 71 – 84

(27) Simon , Hermann , “ Pricing Opportunities And How to Exploit Them “ , Sloan Management Review (Winter) , 1992 , pp. 55-65.

(28) Dolan , Robert J., “ How Do You Know When The price is Right “ , Harvard Business Review , Sep / Oct., 1995. pp. 174 – 183.

(29) Ben , David & Li Qian , Arich , “ Activity – Based Cost Management For Design and Development Stage “ , International Journal of Production Economics , Vol. 83 , Iss.2 , Feb.2003 , pp. 169 – 183.

(30) د. ماجدة حسين إبراهيم، إنعكاسات النظرة العملية لنظام إدارة التكلفة على تعظيم منفعة الوحدة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 144 - 146.

(31) " الوثيقة الرسمية لإتفاقيات منظمة التجارة العالمية (W.T.O)، لتحرير التجارة العالمية ، مرجع سبق ذكره، ص 191 - 193.