

تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء
(دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية)
د. أسامة عمر جعارة
جامعة الشرق الأوسط / الاردن

Abstract	الملخص
<p>This study aimed to investigate how applied the costs in make-or-buy decisions, and understand the reason behind application a certain kind of costs, in addition to that enlarging the previous studies in this field in Jordanian industrial enterprises , the study show the results of servey of 256 managerial accountant and interviews with 20 of them , that the direct costs , manufacturing costs, and total costs, or sometimes all of these costs are used inappropriately in make – or – buy decisions. The interviews also showed that the costs in some cases used inappropriately when the costs include allocated or assigned overheads and this might lead to sub-optimal decisions.</p> <p>key words : cost, Buy , make , profits</p>	<p>هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية استخدام التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء، وفهم السبب وراء استخدام نوع معين منها، بالإضافة إلى توسيع الأبحاث السابقة في هذا المجال في الشركات الصناعية الأردنية. وقد أظهرت نتائج الاستطلاع الذي تم إجراؤه على 256 محاسباً إدارياً في الأردن، ومقابلات مع 20 منهم، أن التكاليف المباشرة، أو تكاليف التصنيع أو التكاليف الإجمالية أو كلها مجتمعة أحياناً تطبق بصورة غير ملائمة في قرارات الصنع أو الشراء، كما أظهرت المقابلات كذلك أن التكاليف تستخدم في بعض الحالات بصورة غير ملائمة خاصة عند شمول التكاليف غير المباشرة المخصصة أو المحدودة، الأمر الذي قد يؤدي إلى قرارات أقل دقة وفاعلية.</p> <p>الكلمات الدالة: محاسبة التكاليف، قرارات الشراء أو الصنع، والوفورات.</p>

المقدمة

لم يحظ موضوع محاسبة التكاليف في قرارات الشراء أو الصنع بنفس مستوى الأداء الذي تعاملت به العديد من الأبحاث التجريبية في موضوعات محاسبية أخرى. ذلك أن منظمات الأعمال على اختلاف أنشطتها ومجالات عملها تواجه في ظروف معينة أو في مرحلة من مراحل تطورها مشكلة إختيار واحداً من بديلين فقط إما الاستمرار بسياسة الشراء الحالية لاحتياجاتها من السوق أو تصنيعها داخلياً.

إن إختيار إحدى البديلين يتطلب القيام بدراسة اقتصادية وفنية للوصول إلى القرار الأنسب، إلى جانب تحديد العوامل أو الاعتبارات الأخرى التي تؤثر في عملية إتخاذ قرار الصنع أو الشراء مثل: التكلفة، الجودة، الكمية، المخاطر، وحجم الوفورات المحتملة عند الاختيار بين قرار الشراء أو الصنع.(العقيلي وآخرون: 2004، ص 63).

وتم تعريف قرار الشراء أو الصنع على أنه قرار استراتيجي هام (Jauch : 1997 L and Willson ص 62-65 , Former, Ford D , 1986 ص 55-57). (,).

على أنه أحد العوامل الهامة للمحافظة على التنافسية (Gietzmann M. 1995: ص 24-26) وأنه هل من الأفضل للمنظمة صنع احتياجاتها داخلياً أم الشراء من الموردين (العقلي وآخرون، 2004، ص 63) ويمكن أن يؤدي قرار الشراء من الخارج إلى توفير في تكاليف التصنيع الداخلي عندما يكون بمقدور الشركة الاستفادة من خبرة ووفورات الحجم وجداول الإنتاج الأكثر مرونة للموردين الخارجيين (Warlop, Roadhooft F. : 1999 ص 365-368, Chalos, 1995 ص 30-38)

ويمكن استخدام هذه التكاليف في قرار الشراء أو الصنع، ويتفاعل دور المحاسب الإداري في عملية اتخاذ القرار في توفير تحليل دقيق للتكاليف ذات العلاقة بقرار الصنع أو الشراء، مما يؤدي إلى تخصيص أو تحديد المصاريف غير المباشرة للتصنيع إلى المنتج المصنوع داخلياً إلى جعل تكلفته تبدو أكبر من سعر المنتجات المشابهة في السوق. وقد يثبت أن قرار الشراء بكميات كبيرة ليس قراراً صائباً بشكل تام في معظم الأحيان، لأن الشركة ستظل تتحمل المصاريف غير المباشرة المخصصة أو المحددة سابقاً التنافسية (Kaplan R and Cooper : 2005 ص 88-89).

ويؤكد (Kaplan and Cooper) أن كافة التكاليف يمكن أن تختلف على المدى الطويل، وبالتالي هناك حاجة إلى تحديد تكلفة الموارد الإضافية من الشراء بكميات كبيرة، مثل: إجراءات الاستلام والتحقق والفحص، ومناولة المواد، وجدولة الإنتاج، والذمم الدائنة، وهناك بعض وجهات النظر من أنه يمكن تحقيق هذا باستخدام نظام التكاليف القائم على محاسبة النشاط كوسيلة مساعدة لاتخاذ مثل هذه القرارات الإستراتيجية (Scott P. and Morrow M. 1991: ص 48-53). ومن الممكن اتخاذ قرار الشراء بكميات كبيرة عندما تكون كافة تكاليف قرار الشراء (بما فيها تكاليف المعاملة، والتنسيق المتعلقة بالمقاول من الباطن) أقل من تكلفة التصنيع (Chalos) ، وتكمن المشكلة عند محاولة قياس تلك التكاليف التي أدت إلى توصيات تعارض اتخاذ قرار الشراء بكمية كبيرة تلقائية. (Dratina R: 1994 ص 66-68) وبالرغم من أن تكلفة المنتج والمساهمة/الربح المصاحب ستكون أحد الاعتبارات في قرار الصنع أو الشراء. فإن العوامل النوعية الأخرى قد تكون هامة (Tayles. M: 2001 ص 606-622). وتشمل تلك العوامل مسائل مثل الإستراتيجية، وموثوقية المورد في تسليم المواد في التاريخ المتفق عليه، وصيانة القطع. والمحافظة على نوعية المنتج، والمعرفة الفنية داخل الشركة، الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرار الشراء (Taylos. M: 2001).

منهجية الدراسة

مشكلة الدراسة

يعتبر الاختيار بين قرار الشراء من الخارج أو الصنع داخلياً مشكلة إستراتيجية بالنسبة للإدارة العليا والإدارات التنفيذية الأخرى بالنظر إلى ما يتركه ذلك من أثر

في تحديد نتائج النشاط من ناحية وعلاقة كلفة ذلك النشاط بسياسات التسعير والمحافظة على القدرة التنافسية للشركة في السوق من ناحية أخرى. وفي الوقت الذي تواجه الشركات الأردنية ضغوطاً كبيرة في وقتنا الحاضر بسبب الارتفاعات المستمرة في تكاليف الشراء والنتيجة عن أسباب عدة من أهمها: الزيادة المضطردة في أسعار الطاقة والتذبذب المستمر في أسعار العملات العالمية الرئيسية، والسياسات الحكومية للحد من ارتفاع أسعار السلع في أسواق المستهلكين، فإن الشركات تجد نفسها مجبرة على إعادة النظر في سياستها الحالية الخاصة بتوفير احتياجاتها من المواد بأقل التكاليف بالكمية والنوعية المطلوبة، وبناءً على ما سبق ستحاول هذه الدراسة الإجابة على السؤال الآتي: ما نوع أو أنواع التكاليف المستخدمة في لاتخاذ قرارات الصنع أو الشراء في الشركات الصناعية في الأردن؟

فرضية الدراسة

تستخدم الشركات الصناعية أنواع مختلفة من التكاليف في اتخاذ قرارات الشراء أو الصنع بطريقة غير ملائمة.
أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من أنها واحدة من المحاولات القليلة على حد علم الباحث التي استهدفت التعرف على نوع أو أنواع التكاليف المستخدمة في اتخاذ قرار الشراء من الخارج أو التصنيع داخلياً في الشركات الصناعية الأردنية، نظراً لما لهذه القرارات من أبعاد إستراتيجية على أعمال الشركة ومستقبلها، وعلى قدراتها الذاتية في اعتمادها على نفسها لتلبية احتياجاتها من المواد وقطع الغيار وغير ذلك من مستلزمات النشاط الإنتاجي. إضافة إلى ما سنتوصل إليه من نتائج وتوصيات قد تدعم عملية اتخاذ القرارات المناسبة في هذا المجال.

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق ثلاثة أهداف تتعلق بتطبيق التكاليف في قرار الشراء أو الصنع وهي:

- التوسع في الدراسات السابقة المتعلقة بنوع التكاليف المستخدمة في قرارات الشراء أو الصنع في الأردن.
- التعرف على كيفية استخدام التكاليف في قرارات الشراء أو الصنع.
- فهم الأسباب التي تقف وراء استخدام تكاليف معينة في قرارات الشراء أو الصنع.

منهج الدراسة

تعتبر هذه الدراسة نوعية بطبيعتها البحثية، فقد استخدمت المنهج الوصفي الاستكشافي للحصول على المعلومات والبيانات الميدانية اللازمة لتحليل نتائج الدراسة، سعياً وراء الحصول مباشرة على الإجابة على السؤال الذي تطرحه مشكلة الدراسة وإثبات أو نفي الفرضية، ولتتماشى مع الأهداف المحددة لها.

مجتمع الدراسة والعيّنة

يمثل مجتمع الدراسة العاملين في وظائف محاسب إداري، أو محاسب تكاليف أو محاسب تصنيع يعملون في الشركات الصناعية والبالغ عددهم (450) محاسباً، موزّعون على (304) منشآت صناعية (*)، وقد تم التعرف على هذه الأعداد من خلال توزيع خطاب تمهيدي بالبريد الإلكتروني موجّه للمسؤولين في هذه الشركات لتوضيح أهداف الدراسة، والتأكيد على سرّية الردود على الاستبانة التي سترسل إلى المشاركين بعد أسبوعين، وقد تم إرسال الاستبانة بعد هذه الفترة للمشاركين بالبريد الإلكتروني لاستيفائها

(* دائرة مراقبة الشركات - وزارة التجارة والصناعة - دليل الشركات الصناعية 2010

خلال أسبوع من تاريخ إرسال الاستبانة، وقد تم الحصول على (280) ردّاً أي بمعدّل (62.2%)، ومن بين هذه الردود استخدم فقط (256) مشاركاً (أي بمعدّل 56.8%)، وقد تم الحصول على المعلومات حول أنواع التكلفة المطبّقة في قرارات الشراء أو الصنع عن طريق توجيه سؤال واحد يتعلّق بنوع أو أنواع التكاليف المطبّقة في قرارات الشراء أو الصنع في تلك الشركات وكانت الردود عليه كما يلي:

1. التكلفة المباشرة للإنتاج (التكلفة المباشرة).
2. التكلفة المباشرة للإنتاج إضافة إلى جزء من التكاليف غير المباشرة للتصنيع (أو تكلفة التصنيع).
3. التكلفة المباشرة للإنتاج إضافة إلى جزء من التكاليف غير المباشرة للتصنيع، وجزء من التكاليف غير المباشرة وغير التصنيعية (أو التكلفة الإجمالية).
4. أخرى.
5. لا تُستخدم التكاليف في هذا النوع من القرارات.

ومن بين (256) مشاركاً في استيفاء الاستبانة يستخدمون تكاليف المنتج في اتخاذ قرارات الشراء أو الصنع، وافق منهم (20) مشاركاً على إجراء مقابلات شخصية لمناقشة ردودهم على الاستبانة بمزيد من التفصيل تم إجراؤها في مكان عملهم، وقد تم توجيه سؤال لكل منهم عن كيفية اتخاذ قرارات الشراء أو الصنع، والسبب وراء استخدام نوع تكاليف معيّن في قرارات الشراء أو الصنع.

حدود الدراسة

تم تعميم نتائج الدراسة ضمن الحدود التالية:

1. حدود مكانية: اقتصرت هذه الدراسة على عيّنة مختارة من الشركات الصناعية في منطقة عمّان وضواحيها، ومنطقة الزرقاء وضواحيها.

2. **حدود زمنية:** تظهر نتائج هذه الدراسة وفق الفترة الزمنية المحددة خلال العام 2011.

3. **حدود بشرية:** تم توزيع الاستبانة على الأشخاص الذين يشغلون وظيفة محاسب تكاليف، محاسب إداري ومحاسب تصنيع فقط العاملين في الشركات الصناعية التي شملها البحث.

التعريفات الإجرائية

1. **التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي تنفقها الشركة مباشرة في عملية الإنتاج.

2. **تكاليف التصنيع:** وهي التكاليف المباشرة إضافة إلى جزء من التكاليف غير المباشرة التي تنفقها على التصنيع.

3. **التكاليف الإجمالية:** هي التكلفة المباشرة للإنتاج بالإضافة إلى جزء من تكاليف التصنيع، والتكاليف غير المباشرة غير التصنيعية.

أدوات الدراسة:

من أجل الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة، فقد استخدمت الأدوات التالية:

1. بخصوص الحصول على المعلومات المتعلقة بالجانب النظري اعتمد الباحث على الكتب والمراجع العربية والأجنبية، والدراسات السابقة في هذا المجال ، بالإضافة إلى البريد الإلكتروني والمقابلات الشخصية في مكان العمل وشبكة معلومات الانترنت.

2. **الاستبانة:** وقد استخدمت كأداة قياس، تم تصميمها وعرضها على مجموعة من أساتذة جامعة الشرق الأوسط المتخصصين في مجالات البحوث الإدارية والمحاسبية، وأساليب البحث العلمي، ومناقشتها معهم، للتأكد من دقة وموضوعية الاستبانة. وقد اشتملت هذه الأداة على سؤال واحد ومباشر حول نوع أو أنواع التكاليف المستخدمة في محاسبة الاختيار بين قرار الشراء أو الصنع.

3. **المقابلة الشخصية:** وقد استخدمت هذه الأداة للحصول على مزيد من التفاصيل على ردود مجموعة من المستجيبين بلغ عددهم (20) مشاركا.

الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم تصنيف الردود على سؤال الإستبانة طبقاً لنوع أو أنواع التكاليف المستخدمة في قرارات الشراء أو الصنع بهدف معرفة أنواع التكاليف الأكثر استخداماً لدى الشركات التي شملتها الدراسة. ولم يجد الباحث مبرراً لاستخدام أساليب إحصائية أخرى بسبب الطبيعة النوعية للدراسة وأهدافها، وطبيعة تصميم الاستبانة.

الجانب النظري للدراسة والدراسات السابقة

في بعض الحالات قد يكون أمام إدارة المشروع الصناعي قرار استراتيجي إما خيار شراء المواد التي يحتاجها من مصادر خارجية أو تصنيع هذه المواد داخل المشروع (الشركة) ذاته، ففي المشروعات الصناعية مثل مشاريع صناعة المواد الغذائية، أو الكهربائية، أو الكيماوية والمعدنية على سبيل المثال. فقد يكون بالإمكان توفير المواد في المشروع ذاته بدلاً من شرائها من مصادر محلية أو استيرادها من خارج البلد (عبيدات وشاويش: 2008، ص: 264) ولكن هناك عوامل واعتبارات تؤثر في عملية اتخاذ القرار المناسب، يتعين على المحاسب المختص دراستها للوقوف على مدى تأثيرها، فبعضها له أهمية خاصة في مواقف وظروف معينة. والبعض الآخر فيها يتوقع أن يكون له تأثير أقل أهمية، لذلك يتعين على المحاسب المختص الخروج بمزيج من المؤثرات المحتملة (العقلي، وآخرون، مصدر سابق ص: 62-70) ومن أهم هذه العوامل والاعتبارات التي ركز عليها الباحثون هي:

التكلفة

تعتبر دراسة مقارنة التكاليف من أهم العوامل التي يبني عليها قرار الشراء أو الصنع، لذلك ينطوي تحليل التكلفة لقرار الشراء أو الصنع على تقرير تكلفة صنع صنف معين داخل المنظمة ومقارنتها بتكلفة شرائه من الخارج، إن إعداد تقديرات محاسبة التكلفة الخاصة بقرار صنع الصنف بدلاً من شرائه من الخارج يجب أن تشمل العناصر المحاسبية التالية: التكاليف الثابتة الإضافية، التكاليف المتغيرة الإضافية.

مخاطر انخفاض الحاجة للاحتياجات وخطر توقف إنتاج الصنف لعدم الحاجة إليه، تكاليف تدريب العاملين على إنتاج الصنف الجديد، التكلفة الإضافية للتمويل، تكلفة الاحتفاظ بالمخزون للمنتج الجديد، التكاليف الإدارية الإضافية، تكلفة الاستهلاك الخاصة بالآلات والمعدات، التكلفة الإضافية للشراء، بالإضافة إلى التكاليف الإضافية الخاصة بالشحن، والاستلام، والفحص وذلك في المراحل السابقة لعملية التخزين. (زويلف والعلوانة 2007، ص 128).

وفي المقابل نضع تقديرات التكلفة الخاصة بقرار الشراء للصنف بدلاً من صنعه والتي تشمل العناصر المحاسبية التالية: سعر شراء الصنف، تكاليف النقل، تكاليف الاستلام والفحص، تكاليف التأمين. وعند دراسة مقارنة التكاليف من المفيد أن يوجه المحاسب اهتمامه نحو الزمن وما قد يحدث خلاله من متغيرات محتملة في المستقبل على المدى القصير والمدى الطويل في تكلفة أجور العمل، المواد، والنقل ... وغيرها. ومقدار تأثيرها اللاحق على ارتفاع أو انخفاض التكلفة الإجمالية للصنف وتسعيه. (العدوان وآخرون، 2005، ص 110-112).

الجودة

يُنظر إلى الجودة على أنها واحدة من الاعتبارات ذات الأهمية الخاصة عند المفاضلة بين قرار الصنع أو الشراء، وقد تم تقسيم عامل الجودة عند دراسته إلى مجموعتين من الاعتبارات: المجموعة الأولى ينصح بموجبه اتخاذ قرار الصنع داخلياً، أما المجموعة الثانية معها اختيار قرار الشراء بدلاً من الصنع، ويمكن توضيح هاتين المجموعتين من الاعتبارات بالطريقة التالية: (العقلي) وآخرون (2004، ص: 65 - 67).

المجموعة الأولى:

- قد يحجم المورد من تصنيع بعض الأجزاء الفنية المعقدة بسبب عدم توفر المعرفة التامة والإمكانيات الأخرى، وهنا من الضروري معرفة من أن النقص في مستوى الجودة المطلوبة لدى المورد هي حالة مؤقتة أو طويلة الأمد أم دائمة، وقد يحدث أن يكون الجزء أو الصنف جديداً وطلب شرائه قليل في الوقت الحاضر، وهل سيعمل المورد على تلبية مواصفاته المطلوبة بعد فترة زمنية متفق عليها؟ لذلك يجب التأكد من أن سبب عدم وجود الجزء أو بعض الأجزاء بمستوى الجودة المرغوب هو مؤقت أو دائم.

- قد تكون مواصفات الجزء (الصنف) أو الأجزاء المطلوبة ذات دقة فنية عالية، بحيث تخشى المنظمة إسناد أمر تصنيعها إلى مورد معين قد لا يستطيع تصنيعها بالدقة والمواصفات الفنية المطلوبة، لذلك يفضل في هذه الحالة اتخاذ قرار التصنيع داخلياً بدلاً من شرائها من مورد خارجي.

- قد تحتاج المنظمة إلى جزء (صنف) أو بعض الأجزاء ذات جودة منخفضة غير متوقرة في السوق ولا يقوم المورد بإنتاجها، بسبب تركيزهم على الطلبات ذات الجودة الفنية العالية، لذلك يمكن للمنظمة تصنيعها داخلياً.

المجموعة الثانية:

- من الصعب على الشركة صاحبة الحاجة إنتاج احتياجاتها بجودة تضاهي نفس الجودة التي ينتجها المورد مهما توقرت له الإمكانيات المالية والفنية، وذلك بسبب الخبرة المتوقرة لدى المورد المنتج، وتخصصه العميق في الإنتاج على مدى فترة طويلة من الزمن، لهذا السبب يفضل أن تستفيد الشركة صاحبة الحاجة من هذه الخبرة المتوقرة لدى المنتج الأصلي ومن إمكانياته الفنية، بالنظر إلى ما يقوم به المنتجون من خلال البحث والتطوير الدائم في تحسين مستوى جودة منتجاتهم.

- في حالة كون إنتاج الصنف مرتبط ببراءة اختراع، نجد أنه لا بديل للمنظمة صاحبة الحاجة سوى شرائه من المورد، حتى لو أن تصنيعه لديها يُحقق لها وفورات أكبر من تكلفة شرائه، وغير ذلك يُمكن في حالات خاصة قيام الشركة صاحبة الحاجة الحصول على ترخيص بممارسة حق براءات الاختراع مقابل مبلغ مالي متفق عليه.

- في بعض الأحيان يكون للمرونة دوراً هاماً في تفضيل الشراء على الصنع، لأن تغيير مواصفات الصنف المطلوب من المورد يكون أكثر سهولة إذا كانت الشركة

صاحبة الحاجة تقوم بتصنيعه، بالنظر إلى توفر الإمكانيات والتسهيلات المتوقعة لديه لاستيعاب التغيير في مواصفات الجودة.

الكمية

من وجهة النظر الكمية، قد يكون حجم المشتريات عاملاً رئيسياً في قرار الصنع أو الشراء. فقد يرفض المورد التعامل بكميات صغيرة لأنها لا تحقق له وفورات مالية والعكس منه صحيح إذا كانت الطاقة الإنتاجية للمورد محدودة بشكل لا تمكنه تلبية الطلبات كبيرة الحجم، ففي كلتا الحالتين نجد أن المنظمة مجبرة للحصول على احتياجاتها عن طريق الصنع داخلياً.

سرية التصنيع

في بعض الأحيان قد تضطر الشركة لتصنيع بعض احتياجاتها من الأصناف داخلياً، حتى وإن تأكدت بعدم اقتصادية التصنيع الداخلي، ويحدث ذلك عندما تكون عمليات تصنيع الصنف ذات طابع سرّي، ولا تريد الشركة للتركيبية الفنية لعناصر المنتج، أو لبراءة الاختراع، التسرب إلى المنافسين.

ضمان استمرارية التوريد

من العوامل الرئيسية والحاسمة في قرار الصنع أو الشراء، هو ضمان استمرارية التوريد لاحتياجات الشركة، ومن المعروف أن الضمان يكون أكبر عند الأخذ بقرار الصنع بدلاً من الشراء. لذلك تبدوا القرارات التي تبني على هذا الأساس أكثر منطقية، خصوصاً في الشركات الصناعية كبيرة الحجم، لأنّ توقف خطوط الإنتاج بسبب نقص المواد أو تأخير استلامها سيؤدي إلى إرباك وإزعاجات تترتب عليها خسائر كبيرة، خاصة إذا كانت نسبة التكلفة الثابتة إلى التكلفة الإجمالية كبيرة. لذلك يُعتبر التصنيع الداخلي ميزة تتمتع بها الشركة لحمايتها من مخاطر توقف الإنتاج لأي سبب، مثل إضراب العمال في الشركة الموردّة، أو تأخير عمليات الشحن والنقل والاستلام، أو بسبب النزاع بين المشتري والمورد عندما يستغل الثاني اعتماد الطرف الأول عليه في الحصول على احتياجاته ومن تحديد أسعار مرتفعة.

العلاقة بين قرار الصنع أو الشراء وتسعير المنتج

من المعروف أن أي تغيير في تكلفة صنع أو شراء المنتج ينعكس على تحديد سعره في السوق، وغالباً ما يخضع المنتج إلى مراجعات دورية لغرض تعديله بناء على العوامل المؤثرة في قرارات الصنع أو الشراء، كما تهتم الشركات بمعالجة العوامل المؤثرة في مزيج التسويق، كسعر البيع، ومزيج المبيعات والتي سيدخل المنتج ضمنها، وفي هذا الشأن يشير (ظاهر، ونور: 2008 ص: 97) إلى وجود نظام واضح يحدد مدى الحاجة إلى مراجعة الأسعار والأوقات المناسبة لها ضمن دورة حياة المنتج في السوق، إلا أن نظاماً كهذا يحتاج إلى جمع الكثير من المعلومات الضرورية والملائمة من قبل الأجهزة المالية والمحاسبية والتسويقية بشكل مستقل ومثل هذا النظام يتطلب جمع معلومات متنوعة مثل:

- مبيعات السنوات السابقة (بالوحدات والقيمة).
- أسعار المنافسين وظروف البيع .
- مبيعات الشركة التي تمت بأسعار تقل عما كان متوقعا .
- حجم مشاركة الشركة في السوق .
- تكاليف المنتج الحالية والمتوقعة من حيث ما تتضمنه من تكاليف ثابتة ومتغيرة .
- معلومات أخرى عن العملاء ورجال البيع ومواقف العملاء من أسعار الشركة ومخزون البضاعة تامة الصنع ، والمعلومات الخاصة بالمشتريات اللاحقة .

الدارسات السابقة

على حد علم الباحث لا يوجد إلا دراسة واحدة مشابهة في هذا المجال في الأردن، وقد يكون السبب وراء ذلك هو أن هذا الموضوع لم يلفت إنتباه الباحثين في مجالات المحاسبة والإدارة والتسويق. فقد اضطر الباحث الى الاستعانة ببعض الدراسات السابقة في مراجع علمية قديمة :

- دراسة (ظاهر، ونور : 2008) حول العوامل المؤثرة في قرارات التصنيع الداخلي أو الشراء، وقرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في هذا النوع من القرارات ومدى تباين هذه العوامل في اتخاذ قرارات الصنع أو الشراء، وقرارات التسعير طبقا لحجم وخبرة تلك الشركات، وأظهرت الدراسة وجود (17) عاملا مؤثرا في اتخاذ هذا النوع من القرارات، ومن أهم هذه العوامل سعي الشركة باستمرار الى تحسين جودة السلعة والمواصفات المطلوبة.

أما بالنسبة للدول الأجنبية، فقد تناول العديد من الباحثين هذا الموضوع بالدراسة منهم:

- دراسة (Mclvor, Humphreyset.al): (1997) حول تصميم نموذج فعال لقرار التصنيع الداخلي أو الشراء، فقد ركز الباحثان على تبني القرار الاستراتيجي في عملية التصنيع الداخلي أو الشراء في المؤسسة من خلال وضع نموذج وتحليل بعض العوامل الاستراتيجية التي تؤثر على ربحية المنشأة حيث اقترحوا أربعة خطوات للنموذج وهي:
 - (1) تحديد أهداف الشركة.
 - (2) معرفة قيمة التكلفة.
 - (3) تحليل إجمالي التكلفة.
 - (4) تحليل الموردين المحتملين لضمهم كشركاء في الشركة.
- دراسة (1980 Gambino. A, Jr) حول قرارات الصنع أو الشراء ، وجد أن نوع التكاليف المستخدمة في الولايات المتحدة الأمريكية يعتمد على

- الأفق الزمني للقرار، وعلى وجه الخصوص، تم استخدام التكاليف المتغيرة والتي تستثنى التكاليف الثابتة في القرارات قصيرة الأجل.
- دراسة (Clark , p.J. 1997) حول ممارسات المحاسبة الإدارية في مصانع الشركات الأيرلندية الكبيرة، أظهرت الدراسة أن النوعية وموثوقية التوريد كانا عاملين هاميين في اتخاذ قرارات الصنع أو الشراء.
 - دراسة (Kellett, B. M. And Sweeting . R.c, 1991) حول محاسبة التكاليف مع الابتكارات أظهرت عدم استخدام معلومات التكلفة عند وجود مصدر واحد فقط لشراء المنتج، وعندما يكون من الضروري التصنيع داخليا من أجل الحفاظ على التكنولوجيا.

ما يميز هذه الدراسة :

مما سبق نلاحظ أن هناك حاجة الى المزيد من الدراسة في هذا المجال لأن عددا قليلا من الباحثين تناولوا قضية تطبيق التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء، والعديد من هذه الأبحاث تم إجراؤه قبل سنوات طويلة، ويلاحظ من نتائج هذه الدراسات أنها عالجت الموضوع من زوايا مختلفة، يصعب على الدارس الحصول من خلالها على تعميمات هامة، أما ما يميز هذه الدراسة عن غيرها في أنها قدمت أدلة حول تطبيق التكاليف بأنواعها في قرارات الشراء أو الصنع ، وأنها تقدم مساهمة في التوصل مستقبلا الى تعميمات مفيدة، أو في تشكيل نموذج يصلح استخدامه في اتخاذ قرارات الشراء أو الصنع.

النتائج:

في الجدول رقم (1) معلومات حول أنواع التكلفة المستخدمة في قرارات الصنع أو الشراء، ومن بين 256 ردا مفيدا لم يتخذ (26) منهم هذا القرار ، ولم يستخدم (9) التكاليف في اتخاذ القرار، ومن بين 221 مشاركا من المتبقين يوضح الجدول أن الغالبية استخدمت التكلفة المباشرة أو تكلفة التصنيع أو التكلفة الإجمالية في قرارات الصنع أو الشراء، وقال (6) من الذين تمت مقابلتهم أنهم استخدموا التكلفة المباشرة لأنها تكلفة مهمة بالنسبة للقرار، وأنهم لم يتكبدوا تكاليف غير مباشرة إضافية، وعبر اثنان من الذين تمت مقابلتهم عن رأيهم على النحو التالي:

- إن البيئة التنظيمية هي التي دعتنا إلى إتباع تلك الطريقة فهي في الواقع توفر لنا ما نريد، فمثلا إذا قامت الشركة بإرسال المنتج إلى الخارج، فإننا لن نوفر التكاليف غير المباشرة ومن العبث وضع تكاليف غير مباشرة ثابتة بهذه الطريقة، وإذا قمنا بمقارنتها مع مصنع آخر فإننا لن نحتاج النظر إلى التكلفة المتغيرة، وتعتبر أي تكلفة غير مباشرة وغير ذات أهمية لاتخاذ القرار، وستبقى كذلك بغض النظر عما إذا قمنا بشراء أو صناعة المنتج، لذلك فإننا ننظر إلى التكاليف المباشرة والعمل وتكلفة المواد عندما نعقد المقارنة، وببساطة فإن شمل التكاليف التي لن تتغير سيكون تصرفا غير دقيق.

- وعرفَ اثنان من الذين تمت مقابلتهم في الوحدات التشغيلية، التكاليف المستخدمة في قرارات الصنع أو الشراء على أنها تكاليف التصنيع المستخدمة لأنها تعتبر التكلفة الموحدة للمنتج ، وقال آخر أنها تمثل " **التكلفة الحقيقية** " للإنتاج لكن في الحالات الثلاث شملت الوحدات التشغيلية تحديد للتكاليف غير المباشرة الثابتة في تكلفة التصنيع الموحدة، الأمر الذي قد يؤدي إلى قرارات غير صائبة ، وعلى العكس من ذلك، استخدمت وحدة تشغيلية أخرى هذا التعريف للتكلفة لأنها تمثل التكلفة الهامشية للإنتاج والتي إذا تم احتسابها بشكل صحيح ستكون مقبولة في قرارات الصنع أو الشراء.
- وعلى نحو مماثل قال اثنان من الذين تمت مقابلتهم في مكان العمل أنهم استخدموا إما التكلفة المباشرة أو تكلفة التصنيع من أجل تحديد التكلفة ذات العلاقة بالقرار .
- وفي حالة أخرى قال أحد الذين تمت مقابلتهم أن التكلفة المستخدمة هي عموماً تكلفة التصنيع مع استخدام التكاليف المباشرة كعامل ثانوي، وعرفت إحدى الوحدات التشغيلية التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء على أنها التكلفة الإجمالية من أجل شمول تأثير القرار على كافة التكاليف المحتملة مثل تكاليف التوزيع ،وقال آخر يعمل في ذات الوحدة أن كافة هذه التكاليف تكون مشمولة في تحديد التكلفة الحقيقية للقرار وأكد شخص آخر أن التكاليف المشتركة المحددة كانت مشمولة في القرار الأمر الذي قد يؤدي إلى قرار أقل دقة وفاعلية.

الجدول 1: نوع التكاليف المستخدمة في قرارات الصنع أو الشراء:

النسبة	العدد	
(31.3)	69	التكلفة المباشرة
(30.0)	66	تكلفة التصنيع
(19.1)	42	التكلفة الإجمالية
(6.8)	15	التكلفة المباشرة و/أو تكلفة التصنيع
(3.2)	7	التكلفة المباشرة و/أو التكلفة الإجمالية
(1.4)	3	تكلفة التصنيع و/أو التكلفة الإجمالية
(3.6)	8	التكلفة المباشرة و/أو تكلفة التصنيع و/أو التكلفة الإجمالية
(0.4)	1	التكلفة المباشرة والتكاليف المتزايدة غير الإنتاجية
(0.4)	1	التكلفة المباشرة لكن مع عدم استخدام التكاليف في كافة قرارات الصنع أو الشراء
(0.4)	1	تكلفة التصنيع ومصاريف التصنيع غير المباشرة الأخرى
(0.9)	1	التكلفة الإجمالية وتكلفة استبدال المواد
(0.9)	2	التكاليف المتغيرة الإجمالية
(0.4)	2	كافة التكاليف الهامشية
(0.4)	1	توفير تكاليف الإنتاج يتجاوز التكاليف الثابتة
(0.4)	1	توفير التكاليف القابل للتحقيق
(100.0)	1	توفير التكاليف القابل للإنتاج داخليا
()	221	إجمالي استخدام التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء
()	9	عدم استخدام التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء
()	230	إجمالي اتخاذ قرارات الصنع أو الشراء
()	26	عدم اتخاذ قرارات الصنع أو الشراء
()	256	إجمالي الردود المفيدة

الاستنتاجات

تستخدم الوحدات التشغيلية التكاليف المباشرة في قرارات الصنع أو الشراء، لأن التكاليف غير المباشرة تعتبر من وجهة نظرها غير مهمة بالنسبة للقرار، وعند استخدام تكاليف التصنيع أو التكاليف الاجمالية في اتخاذ قرارات الصنع أو الشراء، فإن هناك خطراً من اتخاذ الوحدات التشغيلية لقرار أقل دقة وفاعلية، والتي يشمل التكاليف غير المباشرة المخصصة أو المحددة في هذا القرار، ويبدو أن هناك نوعاً من عدم المعرفة لدى الوحدات التشغيلية عند استخدام التكاليف في هذا القرار، حيث أنها تطبق التكلفة الإجمالية في قرار الصنع أو الشراء من أجل تحديد نوع "التكلفة الحقيقية" الاسمية، وهو أمر مستغرب بالنظر إلى أن كافة الذين تمت مقابلتهم والذين أجابوا على الاستبانة كانوا من المحاسبين الإداريين ومحاسبى التكاليف والتصنيع المؤهلين، وكان يفترض فيهم إدراك أهمية نوع التكاليف غير المباشرة المخصصة أو المحددة في قرارات الصنع أو الشراء، وهذا ما يدعم صحة فرضية الدراسة.

المقترحات

- هناك حاجة لمزيد من الأبحاث لمعرفة دلالات شمول التكاليف غير المباشرة المخصصة والمحددة في قرارات الصنع أو الشراء مثلاً: هل يختلف استخدام التكاليف غير المباشرة في قرارات الصنع أو الشراء في الشركات الصناعية الأردنية على المدى القصير أو المدى الطويل؟ وفي الوقت ذاته هل تكون بعض أو جميع هذه التكاليف مهمة في قرارات الصنع والشراء على المدى الطويل؟ وهل طريقة التكلفة على أساس النشاط هي الطريقة الأكثر ملائمة في محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء؟
- هناك حاجة لدراسة التأثيرات طويلة الأمد لقرار الصنع أو الشراء على الإستراتيجية العامة للشركات الصناعية الأردنية وخاصة جودة المنتج، وأهمية التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء ذات الصلة بعوامل أخرى.

المراجع العربية :

- العقيلي، وصفي عمر، وآخرون (2004)، إدارة المواد ، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن - عمان .
- العدوان، محمد، وآخرون، (2005)، إدارة الشراء والتخزين مكتبة المجتمع العربي، الأردن - عمان .
- ظاهر أحمد، ونور عبد الناصر (2008)، العوامل المؤثرة في قرارات التصنيع الداخلي أو الشراء ، وقرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية ، مجلة دراسات ، الجامعة الأردنية ، الأردن - عمان .
- عبيدات، سليمان، شاويش، مصطفى (2008)، إدارة الشراء والتخزين، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن - عمان .
- زويلف والعلونة (2007) ، إدارة الشراء والتخزين - مدخل كمي مكتبة المجتمع العربي، الأردن - عمان .

المراجع الأجنبية :

- Chalos p. (1995), Costing , control and strategic Analysis in outsourcing Decisions, Journal of cost Management .
- Clark , p.J, (1997) , Management Accounting practices in large Irish Manufacturing Firms, Irish Business and Adaptrative Research. p.p.15-26.
- Ford and Farmer D. (1986), Make – or – Buy, A Key Strategic Issue, long – range planning.
- Gambino A.J,(1980) The Make – or- Buy Decision, Management Accounting (U.S.A) December p.p55-56.
- Gietzmann M. (1995) , Make – or- Buy Revisited , some lessons From Japan Management Accounting U.k .
- Jauch L. And Wilson H. (1979) , strategic perspective for make – or – Buy Decision long – range planning .
- Kellett B. M and Sweeting R. V. (1991) Accounting Innovations and Adaptation , A U.k case Management Accounting Research p.p15-26.
- Mclove R. Humphreys and McAleer W. (1997), Journal of Management Decision, London vol. (35) Iss (2), 126.

- Roodhooft F. And warlop L. (1999) on the Role of sunk costs and Asset specificity in Outsourcing Decisions . A Research note, Accounting organizations and society.
- Scott p. And Morrow M. (1991) Activity – Based Costing and Make -or- Buy Decisions, Journal of cost Management for the Manufacturing Industry, U.k.