

دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية دراسة تطبيقية في شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية

صلاح مهدي جواد حسين عمران الرفاعي
جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد

ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية وفق الأسس العلمية من خلال إجراء التحليل التفاضلي للتكاليف بهدف التمييز بين العناصر الملائمة وغير الملائمة لأثرها في قرارات المنظمة وبما يحقق الأهداف المرجوة من القرار .

اذ ان مشكلة البحث تكمن في عدم وجود فهم واضح من قبل محاسبي التكاليف في منظمات الأعمال للتكاليف الملائمة وغير الملائمة وذلك لغياب معايير التمييز بينهما لاهمية ذلك في اتخاذ القرارات غير الروتينية التي تتخذها المنظمة.

وقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج أهمها ما يفيد بعدم قيام الشركة عينة البحث باتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار المتعلق بقبول طلبية خاصة مع عدم قيامها بإجراء التحليل التفاضلي للتكاليف لما له من دور في مساعدة المدير في اتخاذ مثل هذه القرارات .

المقدمة

عادة ما تتخذ منظمات الاعمال العديد من القرارات العادية خلال ممارسة نشاطها، ولكن عندما ترغب منظمة ما في اتخاذ قرار تشغيلي معين مثل اضافة خط انتاجي جديد او الغاءه، صنع منتج (او خدمة) معين او شراءه، قبول او رفض امر انتاجي خاص وغير ذلك من القرارات، فان هذا يتطلب ضرورة التمييز بين عناصر التكلفة الملائمة لقرار اداري معين وعناصر التكلفة غير الملائمة لكي يساعد الادارة في اتخاذ القرارات الذكية والحكيمة والوصول الى نتائج صحيحة ورشيده في هذا المجال ، اذ تعد احدى خطوات عملية اتخاذ القرار هو مقارنة تكاليف بديل معين مع تكاليف البدائل الاخرى .ومن المشاكل التي تظهر عند تحقيق ذلك هو ان بعض التكاليف الخاصة ببديل معين قد تكون غير ملائمة لاتخاذ القرار . وعليه، فإن هذا يستلزم ضرورة توفير بعض الادوات المهمة التي تستخدم في هذا المجال ومنها اجراء التحليل التفاضلي ، حيث انه يساعد في التمييز بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة من اجل استبعاد الاخيرة عن اطار التحليل.

منهجية البحث

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في عدم قيام بعض ادارات الوحدات الاقتصادية بالتمييز بين التكاليف الملائمة وغير الملائمة عند اتخاذ بعض القرارات التشغيلية لاهمية ذلك في اتخاذ القرارات غير الروتينية التي تتخذها المنظمة.

هدف البحث:

يهدف البحث الى مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات التشغيلية وفق الاسس العلمية من خلال التمييز بين الكلف الملائمة والكلف غير الملائمة لأثرها في قرارات المنظمة وبما يحقق الاهداف والغايات المرجوة من القرار.

فرضية البحث:

ان التمييز الجيد بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة يعتبر اداة جيدة تمكن الادارة من اتخاذ القرارات غير الروتينية بشكل صائب ورشيد وانعكاس ذلك بالتالي في الوصول الى نتائج صحيحة ورشيدة.

عينة البحث:

تم اختيار شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية عينة البحث لاستعدادها في توفير المعلومات الضرورية لانجاز البحث، ولقيامها بانتاج منتجات مهمة تدخل في جميع مفاصل الحياة اضافة الى قيامها باتخاذ كثير من القرارات غير الروتينية بشكل غير دقيق معتمدة على الخبرة الشخصية للقائمين بعملية اتخاذ القرار.

مصادر الحصول على البيانات والمعلومات:

لاعداد الدراسة وانجازها ، اعتمد الباحثان على مصادر جمع المعلومات والبيانات الاتية:

- 1- الجانب النظري: المصادر العربية والاجنبية.
- 2- الجانب العملي: سجلات الشركة ، تقارير الانتاج ، حسابات التكاليف، المقابلات الشخصية لبعض المسؤولين في الشركة.

منهج البحث:

لقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي لغرض اختبار الفرضية الموضوعية للبحث.

المبحث الاول

مفهوم التكلفة وتصنيفاتها

اولا- مفهوم التكلفة Cost

يعريف(Pandey,1995:129) التكلفة بانها تضحية اقتصادية تقاس بوحدة النقد، حدثت او يتوقع حدوثها ، لانجاز غرض محدد.

وهناك ثلاث خصائص مترادفة في هذا التعريف وهي

- 1- التضحية Sacrifice: يجب ان تقاس التكلفة كتضحية تقدم هذه التضحية الان او في المستقبل لتخفيض في النقدية او الموجودات الاخرى او زيادة في المطلوبات الحالية او المستقبلية.
- 2- القيمة النقدية Money value: ان استخدام الموارد يتم قياسه في اطار وحدة النقد ، وقد تكون هذه الموارد مواد ، اجور، والخدمات الاخرى.
- 3- هدف محدد Stated objective: عند وقوع التضحية الاقتصادية لابد ان تكون مقترنة بالحصول على المنفعة . لذا يجب ان تكون التكلفة مقترنة بهدف حدد.

ثانياً: تصنيفات التكلفة:

ان نظام محاسبة التكاليف التقليدي يحقق هدف واحد من اهداف التكلفة وهو تقويم المخزون لتحديد الدخل. هذا المفهوم يستخدم مع مفهوم التكلفة التاريخية. ولكن النظرات الحديثة للنظام تتجه الى المستقبل ، للتنبؤ بالتكلفة وهو بذلك يحقق اهداف التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (Pandey,1995:129).

ان اختلاف تصنيفات التكلفة يعتمد في المجال الذي تستخدم فيه. فبيانات التكاليف المسجلة وفق اسلوب محدد ولغرض محدد ربما لا تكون مناسبة لغرض اخر. وعليه فالتصنيفات تساعد المحاسب الاداري لتقديم بيانات تكلفة ملائمة للمديرين الذين يطلبونها (Hilton,1999:32).

ومن هنا سيتم تصنيف التكلفة حسب الاغراض التالية:

1- مفاهيم التكلفة لاغراض تحديد تكلفة المنتج:

أ-تكلفة مباشرة Direct cost هي تلك التكلفة التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الانتاج. وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تمييزها وتحديدتها وربطها بوحدة انتاج معين فهي عناصر مباشرة صرفت خصيصاً على وحدات انتاج معينة بذاتها (عبد الرحيم وآخرون، 1990: 67).

ب-تكلفة غير مباشرة Indirect cost: هي تلك التكلفة التي لا ترتبط بوحدة انتاج معينة بذاتها وانما تتفق على المصنع ككل مثل ايجار المصنع، رواتب مديري المصنع ، والقوى المحركة . فهذه المصروفات عامة أي انها تصرف على المصنع ككل ولا تصرف خصيصاً على وحدة انتاج معينة بذاتها لذلك عرفت بالتكلفة غير المباشرة (عبد الرحيم وآخرون، 1990: 67).

2- مفاهيم التكلفة لاغراض التخطيط والرقابة :

أ- التكلفة التقديرية والتكلفة المعيارية: ان عدم امكانية استخدام التكلفة الفعلية لاغراض التخطيط والرقابة كونها تكلفة انفقت في فترة سابقة ، جعل نظم التكاليف تتجه نحو التكلفة التقديرية او المعيارية لغرض مقارنتها مع التكلفة الفعلية . وتعرف التكلفة التقديرية بانها عملية تعيين مستوى سلوك التكلفة من خلال استخدام اساليب تقوم على اساس تقدير العلاقة بين التكلفة والنشاط (Hilton,1999:276). اما التكلفة المعيارية فانها اداة تستخدم من قبل الادارة لاغراض التخطيط والرقابة على التكاليف عن طريق تحديد تكلفة المواد المباشرة، الاجور المباشرة، والتكاليف الصناعية وذلك على اساس تكلفة الوحدة الواحدة التامة من المنتج . مع الاشارة الى ان التكلفة المعيارية تركز على التكلفة الكلية لوحدة المنتج.

ب- التكلفة القابلة للرقابة والتكلفة غير القابلة للرقابة Controllable and uncontrollable cost تعرف التكلفة القابلة للرقابة على انها التكلفة التي يستطيع مدير مستوى اداري معين مراقبتها والتاثير عليها . اما التكلفة التي لا يستطيع المدير من التاثير فيها بقراراته فتصنف بانها تكلفة غير قابلة للرقابة.

ج- التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة Variable cost & Fixed cost

تعرف التكلفة المتغيرة بانها التكلفة التي تتغير زيادة او نقصاً وبنفس النسبة مع تغير حجم النشاط مثل المواد المباشرة والاجور المباشرة.

اما التكاليف الثابتة فتعرف بانها التكلفة التي لا تتغير في الاجل القصير على الرغم من تغير حجم النشاط مثل اندثار الموجودات الثابتة.

3- مفاهيم التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات:

تقسم التكلفة في مجال اتخاذ القرارات الى تكاليف ملائمة Relerant cost وتكاليف غير ملائمة (غارقة Sunk).

أ- تكلفة ملائمة Relerant cost: هي التكلفة المتوقعة مستقبلا التي تختلف او تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار.

وتتميز التكلفة الملائمة بخاصيتين اساسيتين واللذان تعدان كمعباري للتمييز بينها وبين التكاليف غير الملائمة:

- انها تكلفة مستقبلية Future cost: أي تكلفة يتوقع حدوثها مستقبلا ولم تحدث بالفعل بعد.
- انها تكلفة تفاضلية: أي تكلفة تختلف وتتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار. وتشمل التكلفة التفاضلية على كافة بنود التكلفة التي يتأثر تحديدها بالبديل الذي يتم اختياره سواء كانت بنود متغيرة او ثابتة. اما التكلفة التي لا تختلف ولا تتفاوت أي متساوية تحت البدائل المختلفة فهي غير تفاضلية وبالتالي فهي غير ملائمة لاتخاذ القرار .

- وتصنف التكاليف الملائمة الى :

- تكاليف يمكن تجنبها avoidable costs وهي التكاليف المباشرة والمرتبطة بوحدة تحليل فرعية والتي قد تكون قسم انتاجي , خط انتاجي , كما يمكن التخلص منها اذا تم التخلص من الوحدة الفرعية (moscove & wright , 1990: 750) كما يعرفها (Kaplan, Atkinson, 1998: 375) بانها التكاليف التي يمكن التخلص منها عند توقف خط انتاجي معين .

- تكاليف الفرصة البديلة operation costs يعرف (horngren , eth , 2000: 388) تكاليف الفرصة البديلة بانها هامش المساهمة المفقود او المضحية نتيجة تبني بديل معين . كما عرفها (عبد الرحيم واخرون , 1990: 96) بانها اقصى عائد مساهمة تفقده الشركة نتيجة اختيارها بديلا معينا ورفض بديل او بدائل اخرى.

ب- تكلفة غير ملائمة: أي التكلفة التي لا تتأثر باي بديل من بدائل القرار، أي انها متساوية بالنسبة لكل البدائل. وعلى ذلك فهي لا تؤثر على تفضيل بديل معين وترك بديل آخر.

وتصنف التكاليف غير الملائمة الى:

- تكاليف لا يمكن تجنبها unavoidable costs وهي التكاليف التي تتحملها الشركة بغض النظر عن قرار الاستمرار في نشاط معين او ايقافه (horngren , eth , 2000: 386) كما عرفها (ray burn, 1996: 556) بانها تكاليف لا يمكن تجنبها نتيجة لتوقف نشاط او خط انتاجي معين فهي تبقى ثابتة بالاجمالي وضمن المدى الملائم بغض النظر عن القرار المتخذ .
- التكاليف الغارقة sunk costs

يعرف (moscove & wright , 1990: 750) التكاليف الغارقة بانها تكاليف تاريخية لانها حصلت نتيجة لقرارات في الماضي ولا يمكن التراجع عنها باي حال من الاحوال .

فهذا النوع من التكاليف سبق التضحية به ولا يمكن لاي قرار مستقبلي ان يتاثر به لذلك فهو يصنف ضمن التكاليف غير الملائمة .

المبحث الثاني

القرارات التشغيلية

ماهيتها،خطوات اعدادها،وانواعها

اولا-القرارات التشغيلية،ماهيتها

عادة ما تتخذ يوميا الكثير من القرارات بصورة تلقائية سواء من قبل مدير عام المنظمة او من قبل باقي مديرو الوحدات الفرعية في المنظمة.

ويرى (بدر،1982: 193) ان اتخاذ القرار ما هو الا التحريك الفعلي لوظائف المدير الاخرى من تخطيط، تنظيم ، قيادة ورقابة في صورة قرارات ادارية كتصميمية لهيكل المنظمة ، وقيادته لافراد ، وتحقيق الرقابة عليهم وعلى العمليات التشغيلية التي يقوموا بها.

اما(الكعبي،2003: 97) فتري ان عملية اتخاذ القرار تتطلب امتلاك تصور واضح ومتكامل عن مجموعة بدائل باستخدام المعلومات المتاحة والتقديرية الممكنة في ظل البيئة السائدة وبما يتلائم واهداف المنظمة.

وكان للثورة الصناعية والعلمية والتكنولوجية المعاصرة الاثر البالغ في حاجة المنظمة الى القرارات المبينة على الطرائق العلمية بدلا من الاعتماد على مهارات وخبرة القائمين بعملية اتخاذ القرار.لذلك فان القرار يمثل اهم المرتكزات الفاعلة التي تمكن الادارة من تأدية وظائفها بالشكل الذي يساعدها في تحقيق اهداف المنظمة.

ويرى(حريم واخرون،198:144) ان القرارات عادة ما تتخذ تسلسل هرمي وحسب مستويات السلطة،فالقرارات التي تتخذها مستويات الاشراف في المنظمة غالبا ما تكون ضمن الاطار الذي تحدده المستويات الادارية العليا، فقرارات الادارة العليا على سبيل المثال تكون اكثر شمولية واهمية نظرا لان اثارها تمتد لزمان بعيد وانها تكون ذات طابع استراتيجي ، على العكس من القرارات التي تتخذ من قبل مستويات الاشراف ، حيث تنسم هذه القرارات بالطابع التشغيلي والروتيني والتي تمتد اثارها لمدة قصيرة.

ثانيا- انواع القرارات

تري (الكعبي،2003: 199) ان القرارات قد صنف الى تصنيفات مختلفة ومتعددة من قبل كتاب عديدين وكالاتي

- 1-حسب مجال الاعمال : قرارات (انتاج ,توزيع ,افراد,تمويل,...وغيرها)
- 2-حسب المستوى الاداري : قرارات (الادارة العليا , التنفيذية والاشرفية)
- 3- حسب علاقتها بالمنتج : قرارات خاصة(بالتكلفة , المبيعات , الاجور ,... وغيرها)
- 4- حسب امكانية برمجتها : قرارات (مبرمجة او روتينية , غير مبرمجة او فريدة , شبة مبرمجة وشبة غير مبرمجة)
- 5- حسب درجة شموليتها : قرارات (شاملة او تنظيمية , جزئية او لقسم واحد)
- 6- حسب دقة المعلومات : قرارات في حالة (تاكد , مخاطرة , عدم التاكيد)
- 7- حسب شكلها القانوني : قرارات (بسيطة ومركبة)

8- حسب اثر القرار في الافراد : قرارات (ملزمة واختيارية)

كما ان اتخاذ اي صنف من التصنيفات اعلاه فان الامر يتطلب الخطوات اللازمة التي تساعد في نجاح عملية اتخاذ القرارات والتي سيتم تناولها في الجزء القادم من البحث .

ثالثا- خطوات اتخاذ القرارات التشغيلي

لابد ان يرافق كل عملية يراد فيها اتخاذ قرار معين اتباع مجموعة من الخطوات التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات . وبصورة عامة يمكن تلخيص خطوات اتخاذ القرار بما يأتي (الكعبي،2003:110):

1- **تحديد المشكلة:** ان تحديد وتعريف المشكلة المهمة الاولى في عملية اتخاذ القرار الاداري. ويعني تعريف المشكلة ان تكون هنالك مشكلة ، وان يتم تشخيصها وابعادها (زويلف والقطامين،1995:38). اما مفهوم المشكلة فيعني وجود فارق بين ما هو كائن وما يجب ان يكون وتحديد الاسباب التي ادت الى ذلك الفارق (الشماخ وحمود،2000:254).

بعد ذلك يتم تعريف المشكلة من قبل متخذ القرار ، حيث تتضمن هذه المهمة التمديد الواضح للاهداف ، وعناصر المشكلة الاساسية ، وافترضااتها (Wilkinson,1986:207).

2- **تحديد هدف ومعيار القرار:** بموجب هذه الخطوة،يحدد المدير النتائج المطلوب تحقيقها من جراء اداء معين والتي يجب ان تتحقق بواسطة قرار معين . فهذه تمثل اهدافا تسعى الادارة نحو تحقيقها (Daft,2001:404).

ويرى (مشرقي،1997: 24-25) انه لابد من المعرفة التامة لانواع الاهداف العامة والخاصة التي يسعى متخذ القرار لتحقيقها، من اجل مساعدة المديرين في اجراء المفاضلة بين الحلول البديلة المقترحة لمشكلة قرار معين.

3- **تطوير البدائل:** يرى (مشرقي،1997:25) ان هذه الخطوة تمثل التفتيش والتحري عن الحلول المختلفة لحل المشكلات التي يمكن تشخيصها بدقة. وهذه تعتمد على قدرة الادارة على التحليل والابتكار لاجاد حلول جديدة بالاعتماد على التجارب والسجلات السابقة.

4- **تحليل وتقويم البدائل:** بموجب هذه الخطوة ، يرى (Wilkinson,1986:208) ان على الادارة ان تقارن البدائل كافة في ظل كل الظروف ، وهذا يتطلب اجراء تنظيم لكل البدائل المتاحة بالشكل الذي يسمح بمقارنة كافة البدائل باستخدام منهجية القرار .

وفي هذا الصدد يؤكد (Moorbead&griffin,1995:242) على حقيقة مهمة ، وهي ان متخذ القرار لا يمتلك المعلومات الكاملة عن البدائل المتاحة لديه حتى ولو كان في احسن الظروف. اذ لابد ان تسود ظروف عدم تأكد حول البدائل المتاحة والنتائج المترتبة عليها.

5- **اختيار البديل:** يرى (حريم واخرون،1998:151-152) ان عملية تقويم البدائل تؤدي الى اختيار البديل الافضل من بين البدائل المتاحة والتي تمت المفاضلة بينها. وهناك اكثر من استراتيجية للتحليل والمفاضلة بين البدائل واختيار البديل الافضل.مع الاشارة الى ان اختيار المنهج الملائم ، انما يتوقف على محصله تفاعل مجموعتين من الخصائص وكالاتي:

- **الاولى-** خصائص تتعلق بموضوع القرار مثل كون المشكلة غير مألوفة ومعقدة ، والى أي مدى يمكن العدول عن القرار وما اهمية القرار.

- الثانية- خصائص تتعلق بمتخذ القرار مثل المعرفة والقدرة والادراك والدافعية. وعلى العموم ، يجب اختيار البديل الذي يتوقع ان يحقق الهدف مراعيًا في ذلك كافة الظروف ، فهذه بحد ذاتها تعتبر الحد الفاصل بين المدير الناجح والمدير الفاشل (Mondy & Permeaux,1995:112).

6- تنفيذ البديل: تعتبر خطوة تنفيذ البديل الذي يتم اختياره الخطوة الفعالة في طريق نجاح القرار وفشله، وهذا يعتمد على الفريق الذي يؤدي الى تحقيق اهداف القرار (Robbins&Coulter,1999:187). وحتى يكون التنفيذ ناجحاً، فأن يستلزم الاستخدام المناسب للموارد مع وجود ادارة فعالة وناضجة وذات مهارات عالية ، ونظام فعال للاتصال، وفاعلية جيدة للفريق العمل المخول بعملية اتخاذ القرار (Moorbead&griffin,1995:243).

7- تقييم البديل المختار: تمثل الخطوة الاخيرة معرفة ما اذا كانت المشكلة قد تم حلها، ويتم ذلك من خلال معرفة، هل ان القرار حقق النتائج المرغوبة؟ وماذا سيحصل اذا كانت نتائج التقييم تشير الى ان المشكلة ما زالت موجودة؟ فهذه الاسئلة ، يجب ان يكون لها اجوبة مثالية من قبل المدير قبل اتخاذ القرار النهائي بتبني بديل معين (Robbins & Coulter,1999:187).

رابعا- دور التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات :

يرى (Edmonds, et. 2000: 153) ان اسلوب التحليل التفاضلي يعد كوسيلة ملائمة لمعالجة المشاكل التي تواجهها ادارة اية شركة وذلك لاستنادها على اساس تحديدمقارنة عناصر بديل معين مع عناصر بديل اخر .

كما ان المعلومات التي يعتمد عليها التحليل انما تشتمل على الايرادات والتكاليف الملائمة التي تختلف او تتفاوت بين البدائل.

كما يرى (morse,et,2003:128) ان من فوائد التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار مايلي:

- 1- يركز التحليل التفاضلي على عناصر الايرادات والتكاليف الملائمة التي تكون مختلفة بين البدائل المتاحة.
- 2- يسهل من عملية اعداد الكشوفات التحليلية وذلك لتضمينة على فقرات قليلة من الايرادات والالتكاليف الملائمة.
- 3- يساعد على تسهيل وتبسيط وحل المشاكل التي تواجه الشركة في الظروف التي يتوفر فيها بدليلين او اكثر .
- 4- المساعدة في قياس التكاليف لاغراض اتخاذ القرار.

المبحث الثالث

تقويم بعض القرارات التشغيلية في شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية

اولا:- نبذة مختصرة عن الشركة عينة البحث

منذ عام 1968 م اصبحت هذه الشركة احد المصانع التابعة للشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة وبأسم (مصانع حرير السدة) . اما في سنة 1995 فقد اصبحت شركة مستقلة تعرف بأسم شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية بموجب الامر الوزاري المرقم 2692 في 1995/6/20 وتقع في محافظة بابل/ سدة الهندية.

وتتضمن الشركة ثلاث مصانع رئيسية هي:-

1- المصنع الكيماوي:-

تم انشاء هذا المصنع في مدينة سدة الهندية سنة 1968، حيث يهدف الى انتاج الالياف ، كما انه يتكون من معملين هما:-

- معمل رقم 1 ، ينتج هذا المعمل حامض الكبريتيك المـركز والمخفف.
 - معمل رقم 2، ينتج هذا المعمل (الصودا الكاوية ، الكلور السائل ، حامض الهيدروكلوريك ، هايپوكلورات الصوديوم ، كلوريد الحديدك)
- 2- مصنع الاكياس البلاستيكية :-

تم تأسيس هذا المصنع في سنة 1979 في مدينة تكريت . وفي سنة 1989 تم اضافة خط نسيجي نمساوي المنشأ. اما في سنة 1995 فقد صدر امر بنقل المصنع الى مدينة سدة الهندية ، علما ان المنتج الاساسي لهذا المصنع هو الاكياس البلاستيكية.

3- مصنع النشأ الدكسترين:-

تم تأسيس هذا المصنع سنة 1982 في مدينة الهاشمية التابعة لمحافظة بابل، وتم ربطه بمصانع تعليب كربلاء لغاية 1985 ليتم بيعه الى القطاع الخاص . وفي سنة 1995 صدر قرار بنزع ملكيته من القطاع الخاص واعادت امتلاكه من قبل الدولة ليتم ربطه بالشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة ومن ثم ربطه بشركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية ، حيث يقوم هذا المصنع بإنتاج النشأ الغذائي.

ثانيا - اتخاذ القرارات التشغيلية في الشركة عينة البحث باستخدام مفهوم التكلفة الملائمة

عادة ما تتخذ داخل الشركة عينة البحث العديد من القرارات التشغيلية وبشكل روتيني، بحيث انه لا توجد معالم واضحة لعملية اتخاذ القرارات كونها تتم من قبل موظف منحت له من الصلاحيات والمسؤوليات ما جعلته مخولا للقيام بهذه المهام ، وبالتعاون مع قسم التكاليف دون اجراء الدراسة العلمية والتقويم الصحيح للبدائل المتاحة . ومن القرارات التشغيلية التي لاحظها الباحثان هو مايتعلق بقرار قبول الطلبات الخاصة بطرق تسعيرها ، لذلك فان الاجزاء القادمة من البحث سنتناول اتخاذ قرارات قبول طلبية خاصة في الشركة عينة البحث ومن ثم اقتراح الباحثان اجراء التحليل التفاضلي من اجل اعطاء القرار المناسب المتعلق بقبول او رفض الطلبية.

1- اتخاذ قرارات قبول طلبية خاصة في الشركة عينة البحث:

عادة ماتتسلم الشركة عينة البحث طلبات خاصة لانتاج بعض منتجاتها من قبل جهات مختلفة قد تكون قطاع عام اوقطاع خاص وباسعار اقل من الاسعار المحددة من قبل الشركة ، ولكن لم يرى الباحثان اي محاولة لاجراء دراسة علمية تتعلق بقبول او رفض هذه الطلبات لقد تم اختيار طلبية خاصة عرضت على الشركة عينية البحث والتعلقة بانتاج وبيع منتج الصودا الكاوية الذي يعد احد منتجات معمل رقم 2 التابع الى المصنع الكيماوي للشركة .

وبالرغم من ان هذا المنتج لم يبلغ اي مستوى من مستويات الطاقة في عام 2006 اي بمعنى اخر وجود طاقة فائضة ، فان الشركة اتخذت قرار برفض عرض تقدمت به احدى شركات القطاع الخاص تطلب فيه شراء 400 طن من منتج الصودا الكاوية وبسعر 700 الف دينار للطن الواحد لان هذا السعر سيجقق لها صافي خسارة مقدارها 39184800 دينار اي مايعادل 97962 دينار للطن الواحد وكما هو مبين في كشف الدخل الاتي الموضح بالجدول رقم (1) والمعد من قبل قسم التكاليف في الشركة .

جدول رقم (1) : كشف الدخل لطلبية خاصة من منتج الصودا الكاوية لعام 2006

التفاصيل	مبالغ	مبالغ
ايراد المبيعات		280000000
_ تكاليف الانتاج المباع:		
مواد مباشرة		
اجور مباشرة	79092000	
ت ص غ م متغيرة	9294000	
ت ص غ م ثابتة	1854400	
اجمالي تكاليف الانتاج المباع	<u>223916400</u>	
مجمل خسارة		<u>314156800</u>
_ تكاليف تسويقية متغيرة		
تكاليف تسويقية ثابتة	156800	
تكاليف ادارية	333600	
اجمالي التكاليف الادارية والتسويقية	<u>4537600</u>	
صافي خسارة		<u>(5028000)</u>
صافي الخسارة للطن الواحد		<u>(39184800)</u>
39184800 \ 400 طن		97962

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات التكاليف

يلاحظ من نتائج الكشف اعلاه , عدم وجود تمييز او فصل لعناصر التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة لغرض اتخاذ قرار قبول او رفض الطلبية الخاصة المتعلقة بانتاج وبيع الصودا الكاوية , اي بمعنى اخر عدم وجود اساس علمية مستندة على اجراء التحليل التفاضلي لحسم مثل هذه القرارات , فضلا عن ذلك فان الكشف اعلاه قد اعد على اساس التكاليف الكلية وهذا مايتعكس عاى عدم سلامة النتائج التي سيسفر عنها تطبيق هذا الاساس وذلك لان الشركة ستتحمل بعض من عناصر التكاليف الثابتة في جميع الحوال في الاجل القصير اي هي غير ملائمة.

على اية حالة فان عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بقبول او رفض طلبية خاصة يجب ان تركز على اليرادات والتكاليف الملائمة والتي يتوقع تفاوتها في ضل البدائل المتاحة امام الشركة وهذا ماسيتم تناولة في الجزء القادم .

1- اتخاذ قرارات قبول طلبية خاصة في ظل التحليل التفاضلي

عادة ماتتم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بقبول طلبية خاصة بالاعتماد على اجراء التحليل التفاضلي الذي يحاول معتلجة جميع المشاكل التي تواجه الشركة وذلك لاعتماده على اليرادات والتكاليف الملائمة والتي تكون مختلفة ما بين البدائل المتاحة , لانه يوفر صورة صورة واضحة عن موقف الشركة عند اتخاذ القرارات , وقد تتقلب النتائج عند تطبيق مثل هذا التحليل وهذا مايبود واضحا من نتائج كشف الدخل الموضح في جدول رقم (2) الذي يبين ان على الشركة ان تقبل الطلبية الخاصة لانها ستحقق ربح اضافي مقدارة 189602800 دينار , اي ان حصة الطن الواحد من الربح بمقدار 474007 دينار

جدول رقم(2): كشف الدخل في ظل مفهوم التحليل التفاضلي لقرار قبول او رفض طلبية خاصة من منتج الصودا الكاوية لعام 2006

البيان	قرار رفض الطلبية الخاصة والاستمرار بالنشاط الحالي الذي يتضمن بيع 5100 طن بسعر(1) مليون دينار	قرار قبول الطلبية الخاصة اضافة الى الاستمرار بالنشاط الحالي	الفرق
ايراد المبيعات تكلفة المبيعات	5100000000 (1152564300)	5380000000 (1242961500)	2800000000 (90397200)
هامش المساهمة	3947435700	4137038500	189602800

* المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات التكاليف .

يلاحظ من الكشف اعلاه انه تضمن عناصر التكاليف المتغيرة والتي عدت ملائمة لغرض اتخاذ قرار قبول او رفض طلبية تنفيذ منتج الصودا الكاوية والتي تتمثل بالامواد المباشرة , الاجور المباشرة, ت ص غ م المتغيرة , التكاليف التسويقية المتغيرة وذلك لتوفر خصائص التكاليف الملائمة التي تم استعراضها في الجانب النظري .

اما التكاليف غير الملائمة فتتمثل بعناصر التكاليف الثابتة التي تم استبعادها من التحليل اعلاه , لان الشركة ستتحملها سواء تم قبول الطلبية او رفضها .

وعليه يمكن القول , ان النتائج التي اسفر عنها التحليل التفاضلي تبين ان على الشركة قبول هذه الطلبية لان ايراد مبيعات الطلبية يغطي التكاليف الملائمة المتمثلة بعناصر التكاليف المتغيرة للطلبية .

كما ان عملية تحديد التكاليف الملائمة لها من الاهمية التي تساعد ادارة شركة الفرات بشكل خاص والشركات الخرى بشكل عام في ترشيد قراراتها بالشكل الذي يؤدي الى استغلال الطاقة الفائضة لديها وتحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة وتحقيق الارباح .

كما يمكن التوصل الى النتائج نفسها لتقيم الطلبية الخاصة بتنفيذ منتج الصودا الكاوية من خلال التركيز على الايرادات والتكاليف الملائمة التي تتفاوت بين البديلين المتاحين لشركة الفرات اذ يمكن لمحاسب التكاليف ان يتجاهل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والتكاليف التسويقية الثابتة والتكاليف الادارية لانها تكاليف غير ملائمة ولا تؤثر على نتيجة القرار وكما مبين في الجدول رقم(3)

جدول رقم (3): الايرادات والتكاليف الملائمة لطلبية الصودا الكاوية

التفاصيل	مبالغ	مبالغ
ايراد المبيعات		2800000000
<u>تكاليف الانتاج المباع المتغيرة</u>		
مواد مباشرة	79092000	
اجور مباشرة	9294000	
ت ص غ م متغيرة	1854400	
<u>تكاليف تسويقية متغيرة</u>	156800	
اجمالي تكاليف الانتاج المباع المتغيرة		(90397200)
الزيادة في ارباح الشركة نتيجة قبول الطلبية		189602800

المصدر اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات التكاليف

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

- 1- عدم وجود تمييز واضح في حسابات تكاليف الشركة عينة البحث للتكاليف الملائمة وغير الملائمة لما لها من دور بارز في عملية اتخاذ القرار.
- 2- عدم قيام الشركة باتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار مع عدم قيامها باجراء التحليل التفاضلي للتكاليف لما له من دور في مساعدة المدير في اتخاذ قرارات صائبة ورشيدة.
- 3- قيام الشركة برفض الطلبية الخاصة بشراء 400 طن من الصودا الكاوية بسعر البيع 700 الف دينار للطن الواحد بحجة انها ستحقق خسارة مقدارها 97962 دينار عن كل طن وذلك لانها لم تعتمد على مفهوم التكاليف الملائمة عند اتخاذ هذا القرار.
- 4- عند قيام الشركة عينة البحث بتحديد التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة لهذا القرار (الطلبية) فأن الشركة ستحقق ربح اضافي مقداره 189602800 دينار.

ثانيا : التوصيات

- 1- ينبغي على محاسبي الكلفة في الشركة ان يكونوا على فهم واضح لتصنيفات التكاليف بشكل جيد ليتمكنوا من تحديد التكاليف الملائمة وغير الملائمة، وذلك من خلال الدورات التدريبية والتطويرية التي تتعلق بهذا الموضوع.
- 2- ينبغي على ادارة الشركة عينة البحث اتباع الخطوات العلمية اللازمة عند اتخاذ القرارات التشغيلية لتتمكن من اتخاذ القرار الصحيح والسليم.

- 3- ضرورة قيام الشركة عينة البحث بقبول مثل هذه الطلبية لان ذلك سيحقق ربح اضافي مقداره 189602800 دينار.
- 4- ضرورة بذل الجهود من قبل الشركة لغرض معرفة الاسباب التي تقع خلف انخفاض كميات الانتاج قياسا بمستويات الطاقة المخطط لها.
- 5- ضرورة قيام الشركة بدراسة الطلبات التي تقدم لها مع ضرورة اجراء التحليل التفاضلي للتكاليف بغية ان تكون نتائج القرار دقيقة.

المصادر

المصادر باللغة العربية

اولا: النشرات والتقارير والوثائق الرسمية

- 1- شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية ، حسابات الكلفة- تقارير الكلفة-2006.
- 2- شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية ، حسابات الكلفة- كشف توزيع الاستخدامات على المراقبات لعام 2006.
- 3- شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية ، تقارير الانتاج لعام 2006.

ثانيا: الكتب

- 1- بدر، حامد احمد رمضان، (1982) ، "ادارة المنظمة- اتجاه شرطي"، دار القلم ، الكويت.
- 2- جاريسون، ري. اتش، نورين، واريك، (2002)، "المحاسبة الادارية"، مترجم، الرياض، دار المريخ.
- 3- زويلف، مهدي حسن والقطامين، احمد، (1995) ، "الرقابة الادارية (مدخل كمي)"، دار حنين ، الاردن.
- 4- الشماع، خليل محمد حسن ، حمود، وخضير كاظم، (2000)، "نظرية المنظمة"، ط1، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 5- عبد الرحيم، علي والعدلي، يوسف والعظمة ، محمد، (1990)، "اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية"، الكويت ، جامعة الكويت.
- 6- الكعبي، بثينة راشد حميدي، (2003)، " دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في ترشيد القرارات التشغيلية " ، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
- 7- مريم، حسين وحداد، شفيق وسويدان ، نظام وكلالده، ظاهر وجودة، محفوظ، (1988) "اساسيات الادارة " عمان، الاردن ، دار حامد.
- 8- مشرقي، حسن علي، (1997)، "نظرية المنظمة ، مدخل كمي، ط1، عمان ، دار المسيرة.

المصادر باللغة الانكليزية

- 1) Barfield , Jesse T .Raiborn , Cecily A. ,Kinney,Michael R.,(2003),"costAccounting,Traditions&Innovation",south western,united states of America.
- 2) Daft,Richard L.,(2001),"Organization Theory and Design",South Western college publishing,USA.
- 3) Hilton , Ronald W.,(1999),"Managerial Accounting ",fourth Edition,Mc Grow-Hill,USA.
- 4) Mondy R.,Wayne& Premeaux Shane R.,(1995),"Management Concepts,practices,and Skills"

- 5) Edmonds, Thomas, ,P., Edmonds,cindy,D.,Barey,T.,say,(2000) ,” Fundamental Managerial Accounting concepts “ Me Gvaw-hill.
- 6) Horngren , Charles T., Foster , Gerge , Dater, srikamt, M., (2000) , “Cost Accounting managerial Emphasis” ,Hall Inc.
- 7) Kaplan,Robert S.,Athkinson, Anthony A.,(1998) ,”Advanced management Accounting :, New Jersey,U.S.A.
- 8) Moorbeard, Gregory & Griffin, Ricky W.,(1995),”Organization Behavior Management people and Organization”,Houghton Mifflin Company.
- 9) Morse,wayne J., Davis,Tames R.& Hartraves All., (2003) “management Accounting : Strategic Approch”, south-western,A Division of Thomson Learning.
- 10) Moscove,Stephen A.,&wrigt Amold A.,(1990) ,” cost accounting with :managerial Application “ Houghton , mifflin co.
- 11) Pandey, Im, (1995) ,” Essentials of management Accounting”,Vikas publishing house PYT.
- 12) Rayburn, Letricia, cayle, (1996) , “ Cost Accounting Using A cost management Approch, Chicago,Irwin.
- 13) Robbins, Stephen P., & Coulter,Mary,(1999),”Management”,6th .ed.,printice Hall.
- 14) Wikinson, Joseh W., (1986) "Accounting and Inforation systems",2nd .ed.,John Wiley&Sons.