

تحليل الإيرادات والتكاليف الملائمة لأغراض القرارات التشغيلية

دراسة تطبيقية على شركة (عز الدين) لصناعة منتجات الألمنيوم

م.م. حازم هاشم محمد

جامعة صلاح الدين / كلية الإدارة والاقتصاد

Hazim_2077@yahoo.com

م.م. جيوار أحمد سالار محمد

جامعة صلاح الدين / كلية الإدارة والاقتصاد

Chewar_a@yahoo.com

الملخص

يستلزم عمل إدارة الشركات الصناعية (ومنها الشركة عينة البحث) اتخاذ مجموعة من القرارات غير التقليدية والتي تتعلق بالنشاط الجاري (التشغيلي) مثل قبول أو رفض الطلبات الخاصة أو تخصيص الإنتاج على عناصر الإنتاج المحدودة أو النادرة أو الإبقاء على منتج أو قسم معين أو إيقاف إنتاجه أو استبعاده ، ولا يمكن القيام بعملية المفاضلة بين بدائل القرار بدون الاعتماد على تحليل التكاليف تبعاً لكونها ملائمة أو غير ملائمة وبدون إجراء عملية التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف. وهذا ما اثبته البحث من خلال الجانب النظري الذي تم تخصيصه للتعريف بمفهوم التكاليف الملائمة وغير الملائمة وأهمية الفصل بينهما لأغراض اتخاذ القرارات بالإضافة إلى الجانب التطبيقي أو العملي (باستخدام البيانات الواردة في القوائم المالية لشركة عز الدين لإنتاج الألمنيوم) حيث تم التوصل إلى نتائج تدعم ما تم طرحه في فرضية البحث عن أهمية تقسيم التكاليف حسب كونها ملائمة أو غير ملائمة وإلى أن اعتماد أي أسلوب أو مدخل سوى ذلك قد يؤدي إلى التوصل لنتائج مضللة وغير سليمة.

Cost and revenue analysis appropriate for the purposes of operational decisions

Geoar Ahmed Salar Mohammed

Hazem Hashem Mohammed

Abstract

The work of industrial companies management (including the company's research sample) requires to take a series of decisions non-conventional and related activity, the current (operational), such as acceptance or rejection of orders for or allocation of production factors of production limited or rare or maintain a product or a specific department or stop its production or ruled out, and cannot carry out trade-offs between decision alternatives without relying on the analysis of costs depending on being a relevant and irrelevant and without a process of analysis of the differential revenues and costs , This has been proven through the theoretical side, which was devoted to the definition of the concept of costs relevant and irrelevant and the importance of separation between them for the purposes of decision-making in addition to the applied or practical (using the data contained in the financial statements of the company sample) was reached on the results support what has been put in hypothesis about the importance of the division of costs as being relevant and irrelevant and that the adoption of any method, or only entrance to it could lead to reach the results are misleading and improper.

المقدمة:

على إدارة الشركات الصناعية اتخاذ مجموعة متنوعة من القرارات منها ما يتعلق بالفترة الجارية أو الحالية ومنها ما يتعلق بالفترات المستقبلية ذات الأجل الطويل، وينبغي لذلك تحليل التكاليف الناتجة عن التشغيل إلى نوعين رئيسيين وهما التكاليف الملائمة، والتكاليف غير الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات.

إن المشكلة التي تعاني منها الكثير من إدارات الشركات الصناعية العاملة في البيئة المحلية هي عدم تمكن هذه الإدارات من فهم أهمية تحليل التكاليف حسب ملائمتها لأغراض اتخاذ القرارات من جانب وعدم معرفة الألية أو الإجراءات الواجب اتباعها للقيام بعملية التحليل بصورة علمية صحيحة من جانب آخر.

إن عملية تحليل التكاليف حسب ملائمتها لأغراض اتخاذ القرارات بصورة علمية سليمة تستلزم توفير بعض الأدوات التي يمكن أن تساعد في هذه العملية ومنها اتباع أسلوب أو مدخل التحليل التفاضلي حيث يساعد هذا الأسلوب أو المدخل في التمييز بين التكاليف الملائمة وغير الملائمة من أجل استبعاد الأخيرة عن إطار التحليل.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في عدم قيام بعض إدارات الشركات الصناعية (في مدينة أربيل) بتحليل الإيرادات والتكاليف إلى ملائمة وغير ملائمة لاستخدامها في اتخاذ بعض القرارات التشغيلية، وذلك لعدم ادراك هذه الإدارات أهمية هذا التحليل وعدم معرفتها بالأسس العلمية الصحيحة لكيفية استخدام هذا التحليل.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى:

1. التعريف بمصطلح التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار التشغيلي وتحليلها وأهميتها.
2. التعريف بأسلوب أو مدخل التحليل التفاضلي للمفاضلة بين بدائل القرار وأهمية هذا الأسلوب.
3. توضيح أهمية اعتماد القرارات الإدارية على الأسس العلمية الصحيحة والطرق المناسبة لذلك.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث من كونه يركز على كيفية الاستفادة العلمية من طرق تحليل التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية في البيئة المحلية.

فرضية البحث:

يقوم البحث على الفرضية التالية:

إن عملية اتخاذ القرارات التشغيلية من قبل إدارات الشركات الصناعية التي تعتمد على المعلومات المحاسبية يتطلب التمييز السليم للإيرادات والتكاليف حسب ملائمتها أو عدم ملائمتها لاتخاذ القرارات.

منهجية البحث:

لإعداد هذا البحث تم الاعتماد على منهجين:

الأول: المنهج النظري التحليلي:

حيث تم الاعتماد على مجموعة من المصادر المتعلقة بالموضوع سواء كان منها بحوث أم كتب عربية أم أجنبية.

الثاني: المنهج العملي التطبيقي:

اذ تم تحليل البيانات المتعلقة بالإيرادات والتكاليف لإحدى الشركات الصناعية في مدينة أربيل وتطبيق مجموعة الأساليب والإجراءات العلمية لتحليل هذه التكاليف والإفادة منها لمساعدة إدارة الشركة وترشيدها في عملية اتخاذ مجموعة من القرارات الجارية أو التشغيلية.

عينة البحث:

لاستكمال الجانب العملي من البحث فقد تم اختيار شركة (عز الدين) لصناعة منتجات الألمنيوم كعينة لتطبيق أسلوب التحليل التفاضلي لمساعدة إدارة هذه الشركة في اتخاذ مجموعة من القرارات التشغيلية المهمة التي تتعلق بنشاط الشركة.

حدود البحث:

تم إعداد الجانب العملي من البحث بالاعتماد على القوائم المالية لشركة (عز الدين) عينة البحث للسنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2011.

المحور الأول

تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة

(مفهوم التكاليف وتصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات)

تعرف التكاليف في المحاسبة على أنها:

" التضحية من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة ويمكن قياس التضحية بالنقد المنفق أو الممتلكات المحولة أو الخدمات المؤداة " (Garrison, Noreen, Brewer: 2008: 39)

أو أنها: " مقدار التضحية بالموارد لتحقيق هدف محدد " (Hilton: 2002: 36)

ويستخدم مصطلح التكاليف أو التكلفة في المحاسبة الإدارية بعدة طرائق وتبويب هذه التكاليف بشكل مختلف بحسب الحاجة أو الغرض منها. ، وبحسب المجال الذي يستخدم فيه فبيانات التكاليف التي يتم تصنيفها أو تبويبها وفق أسلوب محدد ولغرض معين ربما لا تكون مناسبة لغرض آخر.

وعموماً فإن التبويب الذي يساعد المحاسب الإداري لتقديم بيانات تكلفة ملائمة للمديرين لأغراض اتخاذ القرار تنقسم إلى التالي: (Garrison, Noreen, Brewer: 2008:

39,56,58)

• التكاليف التفاضلية:

عند اتخاذ القرار تقوم الإدارة بالمقارنة بين البدائل المتاحة ولكل بديل تكاليفه التي يجب أن تقارن بالتكاليف الخاصة بالبدائل الأخرى المتاحة والتكاليف التي تكون موجودة تحت احد البدائل وغائبة (كلياً أو جزئياً) بالنسبة لبديل آخر تعرف بانها تكاليف تفاضلية (قد تكون هذه التكاليف متغيرة أو أن تكون ثابتة)

• تكلفة الفرصة البديلة (الفرصة الضائعة):

يمكن تعريف هذه التكاليف بانها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة اذا اختير قرار أو بديل معين بدلاً من قرار أو بديل آخر

أو أنها:

اقصى عائد مساهمة تفقده الوحدة أو منظمة الأعمال نتيجة اختيارها بديلاً معيناً ورفض بديل أو بدائل أخرى (عبد الرحيم وآخرون : 1990 : 96).

- **التكاليف الغارقة:**
هي التكاليف التي تم تحملها مسبقا والتي لا يمكن تغييرها باي قرار الآن أو في المستقبل فهي ليست تكاليف تفاضلية وبالتالي يجب استبعادها عند تحليل التكاليف لأغراض القرار.
(Garrison, Noreen, Brewer: 2008: 58)
أو أن يتم تقسيمها إلى: (Hilton: 1999: 32)
- **التكاليف الملائمة:**
هي تكاليف متوقعة (لفترات مستقبلية) تختلف أو تتغير (ليس مع حجم النشاط فقط) من بديل لآخر من بدائل القرار. ويترتب على ذلك (أنها مستقبلية فضلا عن أنها تفاضلية) أن التكاليف الملائمة هي تكاليف يمكن تجنبها.
- **التكاليف غير الملائمة:** وهي التكاليف التاريخية التي حدثت سابقا وهي تكاليف لا يمكن تغييرها أو التحكم بمقدارها وهي لا تتأثر أو تتغير مهما كان القرار. وينبغي عند تحليل التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات عدم إغفال ما يدعى (الإيرادات الملائمة أو المنافع الملائمة) وهي:
المنافع أو الإيرادات الإضافية التي يمكن أن تنشأ أو تتولد باختيار بديل معين من بدائل القرار. (Wild: 2007: 345)

المحور الثاني القرارات التشغيلية

يقع على عاتق إدارة الوحدات الاقتصادية أو منظمات الأعمال اتخاذ مجموعة من القرارات التشغيلية والتي يمتد أثرها لفترة لا تتجاوز السنة المالية أو الفترة التشغيلية الواحدة ، وتهدف هذه القرارات عامة إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أفضلها (الحارس : 2004 : 28)، وتؤثر هذه القرارات بشكل عام على تحقيق واحد من استراتيجيتين مهمتين:
(Horngren, Datar, Foster: 2006: 3)

الأولى: تحقيق الأرباح والتوسع على أساس إنتاج سلع بجودة عالية أو تقديم خدمات بمستوى متميز بأسعار أو مقابل منخفض أو معقول.

أما الثانية: فهي تحقيق الأرباح والنمو على أساس قابليتها لتوفير أو عرض منتجات أو تقديم خدمات متفردة أو مبتكرة والتي عادة ما تكون بأسعار أعلى من أسعار المنتجات أو الخدمات التي ينتجها أو يقدمها المنافسون في السوق.

وتتطلب عملية اتخاذ القرار امتلاك تصور واضح ومتكامل عن مجموعة البدائل باستخدام المعلومات المتاحة والتقدير الممكنة في ظل البيئة السائدة وبما يتلاءم وأهداف المنظمة. (الكعبي : 2003 : 97)

كما أن هناك الكثير من العوامل التي تؤثر على القرارات التي يمكن أن يتخذها المدراء وكل عمليات تحليل التكاليف تركز في البحث عن البدائل التي تحقق أعلى عائد على الاستثمار أو أقصى تقليل أو تخفيض في التكاليف. (Wild: 2007: 344)

وعادة ما يتبع المدراء نموذج القرار للاختيار بين سلسلة البدائل المختلفة وبذلك فإن نموذج القرار يمثل الطريقة المنهجية أو الشكلية لصنع القرار وعمل الاختيار، وهذه الطريقة تستلزم كلا التحليلين الكمي والوصفي وتتكون من الخطوات التالية:

(الجبوري، سرور، فرج : 2012 : 111 – 113)

1. ادراك وتعريف المشكلة.
2. تحديد البدائل.
3. تحديد المنافع والتكاليف لكل بديل.
4. فحص وتقييم العوامل الوصفية (وهي العوامل التي يكون من الصعوبة وضع أرقام لها أو تكميمها).
5. اتخاذ القرار.
6. تنفيذ القرار.

وفي ما يلي أهم القرارات الإدارية قصيرة الأجل (القرارات التشغيلية): (الحبيطي : 2002 :

(116-136)

1. قرار تصنيع الأجزاء أو شراء من الخارج : يهدف هذا القرار الى المفاضلة بين تصنيع بعض الاجزاء أو المنتجات في مصانع المنشأة أو شرائها من موردين. وقبل اتخاذ مثل هذا القرار يجب الأخذ في الحسبان مدى صدق المورد وتعاونيه، ومدى مسايرة جودة المنتجات أو الاجزاء التي سيقوم بتوريدها لمعايير الجودة التي تتطلبها المنشأة، وما هو مصير طاقة الانتاج المتوفر لدى المنشأة التي يتم استخدامها في الانتاج حالياً. فهذه الأمور تعد هامة ولايجوز اهمالها عند اتخاذ هذا النوع من القرارات الادارية على أيه حال. ويعتمد إتخاذ قرار التصنيع داخلياً أو الشراء من الخارج على عوامل متعلقة بالتكلفة عادة وعوامل أخرى غير كمية.

2. قبول طلبات الشراء الخاصة : يحدث هذا الوضع عندما يتقدم شخص او جهة معينة الى المنشأة لشراء كمية معينة من الانتاج بسعر خاص يختلف عن السعر المحلي الذي يتم البيع به في السوق المحلية، وبطبيعة الحال، يجب قبول الطلب اذا كان يؤدي الى زيادة الايرادات التفاضلية عن التكاليف التفاضلية، أو بشكل العام يمكن حصر الشروط التي يتعين توافرها بقبول الطلبية، وهذه الشروط هي:

- (أ) أن يتوفر لدى المنشأة طاقة غير المستغلة "الطاقة العاطلة".
- (ب) أن لا يؤثر السعر المحدد للطلبية على أسعار المنتجات في الأسواق المعتادة.
- (ج) أن يغطي سعر الطلبية التكاليف المتغيرة على الأقل.

3. قرار إضافة أو التخلص من أحد خطوط الإنتاج : تواجه الإدارة بعض الظروف التي تتطلب اتخاذ قرار يتعلق بإيقاف انتاج احدى المنتجات، أو أحد الأقسام أو أحد خطوط الانتاج أو المناطق الجغرافية، وهنا يكون القرار الذي يجب اتخاذه هو : هل يجب الاستمرار في تشغيل هذه الانشطة أو التوقف عنها ؟ وهنا نجد ان القرار يؤدي الى ضياع ايرادات القسم وتوفير تكلفة البضاعة المباعة ، بمعنى اخر يؤدي الى فقد هامش مساهمة القسم وكذلك يؤدي الى توفير بعض المصروفات وهنا اذا زاد مقدار الوفر في المصروفات عن هامش المساهمة المفقودة عندها سيكون القرار لصالح ايقاف الخط الانتاجي والعكس صحيح.

4. البيع مباشرة أو الإستمرار في التصنيع : يهدف هذا النوع من القرارات الى المفاضلة بين بديلين هما بيع المنتج عند الانتهاء من تصنيعه في مرحلة انتاج معينة أو الإستمرار في تصنيعه في مرحلة انتاج اضافية، وبطبيعة الحال فإن التشغيل الإضافي يؤدي إلى زيادة في التكاليف وزيادة في سعر بيع المنتج، لذلك عند اتخاذ هذا القرار يجب المقارنة بين الزيادة في الإيرادات المترتبة على عملية التصنيع (التشغيل) الإضافي والتكاليف الإضافية. فإذا كانت نتيجة التصنيع تزيد من عائد المنشأة يكون من الأفضل تصنيع المنتج، أما إذا كانت النتيجة تؤدي إلى الانخفاض في ربحية المنشأة فيكون من الأفضل الاستمرار على وضعها الحالي.

5. قرار تخصيص الموارد النادرة : تسعى المنشأة عادة إلى الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة لها لتحقيق أهدافها المنشودة. وحيث أن الموارد المتاحة للإستخدام هي محدودة بشكل عام وقد تكون نادرة، فتواجه المنشأة عندئذ إتخاذ قرار تخصيص تلك الموارد المحدودة والنادرة. فالإدارة ترغب في استغلال مواردها بأعلى كفاءة وعلى أحسن صورة في سبيل الحصول على أكبر عائد وتتمكن من تحقيق هذا الهدف عن طريق الحصول على أعلى مساهمة حدية بالنسبة للوحدة الواحدة من العامل المحدد. وفي الغالب يتم اتخاذ القرار بعد أن يتم إجراء التحليل التفاضلي والذي يقوم على تحليل التكاليف والإيرادات لكل بديل والذي يتم إجراؤه باتباع الخطوات التالية:

(Garrison, Noreen, Brewer: 2008: 579)

1. استبعاد التكاليف والإيرادات التي لا تختلف بين البدائل. هذه التكاليف تتكون من :
 - التكاليف الغارقة (التكاليف التاريخية).
 - التكاليف المستقبلية التي لا تختلف بين البدائل.
2. استخدام التكاليف والإيرادات الباقية والتي تختلف بين البدائل لأغراض اتخاذ القرار. التكاليف الباقية هي التكاليف التفاضلية أو التكاليف التي يمكن تجنبها. وتحتاج جميع هذه الخطوات اللازمة لاتخاذ القرارات إلى معلومات غير متوافرة في السجلات المحاسبية التقليدية (الحارس : 2004 : 28) وذلك يتطلب أن يكون النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية أو منظمة الأعمال قادرا على توفير معلومات مناسبة بنوعيتها (الكمية وغير الكمية أو الوصفية)

• المعلومات المالية والكمية:

وهي تلك المعلومات التي يمكن قياسها بصيغة مالية أو نقدية أو بوحدات كمية (مثل كلفة المواد ، كلفة الأجور ، الوقت المختصر جراء استخدام الآت جديدة بدلا من الأيدي العاملة ، الوقت الذي تستغرقه عملية الهبوط والإقلاع بالنسبة للطائرات)

(Hongren, Datar, Foster: 2006: 381)

• المعلومات غير المالية أو غير الكمية (النوعية أو الوصفية):

وهي المعلومات التي لا يمكن قياسها بوحدات نقدية أو مالية أو بوحدات كمية (مثل الروح المعنوية للعاملين ، تأثيرات السياسة التي تتبعها الإدارة على القرارات) (Wild: 2007: 344) ، كذلك فإن المعلومات المقدمة للمدراء قد تكون بيانات فعلية (تاريخية) وحقيقية (حاضرة) وتخطيطية (مستقبلية) مستمدة من النظام المحاسبي داخل الوحدة (نظام

محاسبة التكاليف) أو من مصادر أخرى مستخدمة في ذلك نماذج وطرق وأساليب رياضية واقتصادية وإحصائية كمية ووصفية (الحارس : 2004 : 31)

ويعد أسلوب التحليل التفاضلي وسيلة مهمة وملائمة لمعالجة المشاكل التي تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية أو منظمة الأعمال وذلك لاستنادها على أساس تحديد ومقارنة عناصر بديل معين مع عناصر بديل آخر (Edmonds, Edmonds, Barey: 2000: 153)

كما يرى (Morse, Davis, Houghton: 2003: 128) أن من فوائد التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار ما يلي:

1. يركز التحليل التفاضلي في عناصر الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تكون مختلفة بين البدائل المتاحة.
2. يسهل من عملية إعداد الكشوفات التحليلية وذلك لتضمنه على فقرات محددة من الإيرادات والتكاليف الملائمة.
3. يساعد على تسهيل وتبسيط وحل المشاكل التي تواجه إدارة الوحدة الاقتصادية أو منظمة الأعمال في الظروف التي يتوفر فيها بديلين أو أكثر.
4. المساعدة في قياس التكاليف لأغراض اتخاذ القرار.

المحور الثالث

مدخل المساهمة في إعداد قائمة الدخل وأهميته للمساعدة في اتخاذ القرارات

يتم وفقاً لمدخل المساهمة في إعداد قائمة الدخل أو ما يطلق عليها بـ (قائمة المساهمة) فصل كل التكاليف التي يمكن أن تحدث خلال الفترة الجارية أو الفترات القادمة على نوعين رئيسيين فقط وهما التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وهو ما يوفر للمدير قائمة دخل تتلاءم بصورة مباشرة مع سلوك التكاليف علاوة على أن المدير يحتاج إلى بيانات تكاليف منظمة في شكل يساعد على القيام بمسؤولياته في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهو ما يكون أكثر سهولة وأكثر فاعلية عندما تكون بيانات التكاليف المتاحة في شكل قائمة يتوضح فيها التكاليف المتغيرة والثابتة وهو ما يستند عليه إعداد قائمة المساهمة.

(Garrison, Noreen, Brewer: 2008: 210-211)

ويستخدم مدخل المساهمة في إعداد قائمة الدخل كأداة للتخطيط الداخلي واتخاذ القرارات ويعد هذا المدخل مفيداً جداً في تقييم أداء الإدارة وإعداد تقارير ربحية أقسام الوحدة الاقتصادية أو منظمة الأعمال وإعداد الموازنات التخطيطية علاوة على ذلك يساعد هذا المدخل المدراء في تنظيم البيانات اللازمة لكل أنواع القرارات الخاصة مثل تحليل خط المنتج والتسعير واستخدام الموارد المحدودة أو النادرة وتحليل قرارات الصنع أم الشراء.

ويلاحظ من النموذج التالي (*) كيفية استخدام مدخل قائمة المساهمة لإعداد قائمة الدخل والذي يمكن استخدامه عند تحليل التكاليف الخاصة بكل قرار من القرارات التي سيتم التطرق إليها ومناقشتها في المباحث القادمة:

(*) النموذج من إعداد البحث بالاعتماد على (Garrison, Noreen, Brewer: 2008: 210-211)

نموذج (1)

يوضح قائمة الدخل حسب مدخل قائمة المساهمة

النسبة المئوية (%)	للوحدة الواحدة (بالدينار)	الإجمالي (بالدينار)	البيان
xx	xx	xxx	إيرادات المبيعات
(x)	(x)	(xx)	- التكاليف المتغيرة
x	x	xx	هامش المساهمة
(x)		(xx)	- التكاليف الثابتة
x	x	xx	صافي الدخل

المحور الرابع

تحليل بعض القرارات التشغيلية في شركة (عز الدين) لصناعة منتجات الألمنيوم باستخدام الإيرادات والتكاليف الملائمة وغير الملائمة

أولاً: نبذة مختصرة عن الشركة عينة البحث:

تأسست شركة (عز الدين) لصناعة منتجات الألمنيوم المحدودة في سنة 2002 ويقع مقر إدارتها ومصنعها (الورشة) في المنطقة الصناعية (الجنوبية) في مدينة أربيل / العراق ويبلغ عدد العمال والمستخدمين في الشركة (إداريين وفنيين) 40 شخص ويتكون الهيكل التنظيمي للشركة من ثلاثة أقسام رئيسية هي:

1. المخزن : ويتفرع لمخزن المواد الخام ومخزن الإنتاج التام
2. ورشة العمل.
3. قسم التسويق.

وتخضع هذه الأقسام مباشرة لسيطرة الإدارة العليا وتتفرع منتجات الشركة إلى التالي:

- الشبابيك الألمنيوم.
- الأبواب الألمنيوم.
- الكاونترات المطبخية من الألمنيوم
- قواعد وقوالب مختلفة (من الألمنيوم).

ثانياً: بيانات الإيرادات والتكاليف والمصاريف للشركة عينة البحث:

تقوم الشركة (عينة البحث) بإعداد قائمة الدخل (حساب الصنع والمتاجرة كما هو وارد وفقاً للنظام المحاسبي للشركات الخاصة الواجب تطبيقه في العراق) لإجمالي الشركة ولأغراض إجراء التحليل التفاضلي سيتم تجميع الإيرادات والتكاليف لكل قسم وللشركة كإجمالي حسب الجدول التالي: (٥)

(٥) الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية للشركة عينة البحث للسنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2011

جدول (1) قائمة الدخل لكل قسم وللشركة كإجمالي (المبالغ بالدولار)					
اسم الحساب	قسم الشبابيك	قسم الأبواب	قسم الكاونترات	قسم القواعد	إجمالي الشركة
إيرادات المبيعات	49400	40800	81000	15000	186200
(يطرح) التكاليف:					
كلفة المواد	26000	24000	54000	10800	114800
أجور العمال	5760	5280	7200	2520	20760
الإيجارات (مباني الإدارة)	945	945	945	945	3780
أجور الماء والكهرباء	260	168	251	261	940
مصاريف الصيانة	105	168	164	151	588
وقود ومحروقات	126	78	420	400	1024
الاندثارات:					
المكائن	294	294	294	294	1176
بنسبة 5 % سنويا					
الأبنية (المخازن والورش)	1418	1418	1418	1418	5672
بنسبة 3 % سنويا					
الأثاث	77	77	77	77	308
بنسبة 10 % سنويا					
العدد والأدوات	84	84	84	84	336
بنسبة 5 % سنويا					
مصاريف تسويقية متغيرة	395	172	210	253	1030
مصاريف تسويقية وإدارية ثابتة	529	529	529	529	2116
إجمالي التكاليف والمصاريف	(35993)	(33213)	(65592)	(17732)	(152530)
صافي الدخل التشغيلي (قبل الضرائب)	<u>13407</u>	<u>7587</u>	<u>15408</u>	<u>(2732)</u>	<u>33670</u>

● ملاحظات عن القائمة:

- تم إدراج كل المبالغ (بالدولار) لان كل منتجات الشركة تقدر أسعارها (بالدولار) ولكن عند إعداد القوائم الختامية فانه ولأغراض التحاسب الضريبي فانه يتم تحويلها إلى ما يعادل قيمة المنتجات إلى (الدينار العراقي).
- تم احتساب إيرادات المبيعات السنوية لكل منتج أو قسم كالتالي:

$$\text{الشبابيك} = \text{عدد الأمتار المربعة} \times \text{سعر بيع المتر المربع الواحد}$$

$$= 1300 \text{ م}^2 \text{ خلال السنة} \times 38 \$ / \text{م}^2$$

$$\begin{aligned}
 & \text{الأبواب} = \text{عدد الوحدات (باب)} \times \text{سعر بيع الوحدة الواحدة (باب)} \\
 & = 240 \text{ باب خلال السنة} \times \$ 170 / \text{باب} \\
 & \text{الكاو نتر} = \text{عدد الأمتار (طول)} \times \text{سعر بيع المتر الواحد} \\
 & = 600 \text{ متر خلال السنة} \times \$ 135 / \text{متر} \\
 & \text{قوالب وقواعد} = \text{عدد الأمتار المربعة} \times \text{سعر بيع المتر المربع الواحد} \\
 & = 120 \text{ م}^2 \text{ خلال السنة} \times \$ 125 / \text{م}^2
 \end{aligned}$$

- تقوم إدارة الشركة بتوزيع كل التكاليف الثابتة على الأقسام بالتساوي وعند السؤال عن السبب في ذلك كانت الإجابة (للسهولة).
- يتم احتساب الاندثار لكل نوع من أنواع الموجودات الواردة في القائمة على أساس النسبة المؤشرة إزاء كل نوع منها من الكلفة التاريخية للموجود والواردة في قائمة المركز المالي للشركة

وبحسب ما ورد سابقاً في المبحث (الثالث) من البحث فسيتم تجميع كل التكاليف والمصاريف وتصنيفها إلى نوعين رئيسيين (تكاليف ومصاريف متغيرة وثابتة) لإعداد قائمة المساهمة وهي كما ورد أسلوب مناسب لأغراض اتخاذ القرارات.

ثالثاً: تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة لكل قسم من أقسام الشركة:

إن الخطوة الأولى في عملية التحليل التفاضلي هو تقسيم كل التكاليف والمصاريف إلى تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة والتي سيتم كخطوة ثانية تحليلها إلى تكاليف ملائمة وغير ملائمة وهذا ما سيتم تحديده بالنسبة لكل نوع من أنواع القرارات التي يمكن أن تتخذها الإدارة وكالتالي:

1. تحديد التكاليف المتغيرة:

بعد مراجعة التكاليف في جدول (1) والوارد فيه قيم التكاليف والمصاريف للأقسام التي تتكون منها الشركة فإنه سيتم تجميع التكاليف المتغيرة لكل قسم والشركة ككل (المتغيرة الإنتاجية والتسويقية) كالتالي:

جدول (2) (*)									
التكاليف المتغيرة لكل قسم والشركة ككل (المبالغ بالدولار)									
إجمالي الشركة	قسم القواعد (120 م ²)		قسم الكاو نتر (600 م)		قسم الأبواب (240 باب)		قسم الشبائيك (1300 م ²)		عناصر التكاليف والمصروفات المتغيرة
	م ²	إجمالي	متر	إجمالي	باب	إجمالي	م ²	إجمالي	
114800	90	10800	90	54000	100	24000	20	26000	كلفة المواد
20760	21	2520	12	7200	22	5280	4.43	5760	أجور العمال
940	2.17	261	0.41	251	0.7	168	0.2	260	أجور الماء والكهرباء
588	1.25	151	0.27	164	0.7	168	0.08	105	مصاريف الصيانة

(*) الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول (1)

1024	3.33	400	0.7	420	0.33	78	0.1	126	الوقود والمحروقات
1030	2.10	253	0.35	210	0.72	172	0.3	395	مصاريف تسويقية متغيرة
139142	119.87	14385	103.74	62245	124.45	29866	25.11	32646	إجمالي التكاليف المتغيرة

2. تحديد التكاليف الثابتة:

بعد أن تم في الجدول (2) تحديد كل التكاليف والمصاريف المتغيرة لكل قسم وللشركة كإجمالي فان كل التكاليف والمصاريف الباقية في الجدول (1) سوف يتم تصنيفها على أنها تكاليف ثابتة وكالتالي:

الجدول (3) (*) التكاليف الثابتة لكل قسم وللشركة ككل (المبالغ بالدولار)					
عناصر التكاليف والمصروفات	قسم الشبابيك	قسم الأبواب	قسم الكاونتر	قسم القواعد	إجمالي الشركة
الإيجارات	945	945	945	945	3780
الاندثارات	1873	1873	1873	1873	7492
مصاريف تسويقية وإدارية ثابتة	529	529	529	529	1316
إجمالي التكاليف الثابتة	3347	3347	3347	3347	13388

رابعاً: تحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف في الشركة عينة البحث :

1. تحليل قرار قبول الطلبات الخاصة:

في كثير من الأحيان تتسلم الشركة (عينة البحث) طلبات لتجهيز بعض الدوائر الحكومية (التابعة للقطاع العام) أو المجمعات السكنية (التابعة للقطاع الخاص) ، أو أن الشركة تقوم بتقديم عروض إلى هذه الجهات (عن طريق المناقصات) لتجهيز هذه الأطراف بمنتجات الشركة وخاصة من (الأبواب والشبابيك) وكما هو معلوم فان هذه الطلبات أو العروض تكون بأسعار اقل من العادية لمنتجات الشركة المطروحة في الأسواق لذلك فان اتخاذ القرار بقبول هذه الطلبات الخاصة أو تقديم العروض (المناقصات) يحتاج أولاً إلى القيام بعملية التحليل الصحيح للتكاليف الملائمة وغير الملائمة.

إن الخطوة الأولى في عملية التحليل اللازمة لاتخاذ القرار المتعلق بقبول أم عدم قبول الطلبات الخاصة هي التأكد من توفر شرطين مهمين وهما:
الشرط الأول : توفر طاقة غير مستغلة (عاطلة) في الشركة يمكن استخدامها في إنتاج الوحدات اللازمة للطلبية.

(*) الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول (1)

الشرط الثاني : أن يكون السعر المعروض أو المقدم في الطلبية أكثر أو يساوي (على الأقل) مجموع التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة (المتغيرة الإنتاجية والتسويقية). وفي حالة تحقق هذين الشرطين فإنه يمكن الاستمرار بعملية التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف وكما سيتم توضيحه في التالي:

• التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف الخاصة بقبول الطلبية أو رفضها لمنتج (الشبابيك) :

- عند المراجعة والاستفسار عن طاقة الشركة الكلية والفعلية تبين ما يلي :
- إن إنتاج قسم الشبابيك الفعلي (الحالي) وهو (1300 م²) يعادل (75 % تقريباً) من الطاقة الكلية لهذا القسم .
 - أما فيما يتعلق بسعر الطلبية فإنه يمكن وفي حالة أن تكون إدارة الشركة راغبة في تقديم أو قبول عروض من قبل أي جهة تابعة للقطاع الحكومي أو القطاع الخاص فإن أقل سعر يمكن أن يكون بزيادة قليلة عن مجموع التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة من المنتج (بالمتري المربع) كأن يكون مثلاً (30 \$ / م²)
 - وللتأكد من أن السعر المقترح يمكن أن يحقق أرباح إضافية للشركة في حالة قبول أي طلبية خاصة من إحدى الجهات (الحكومية أو الخاصة) فإن عملية التحليل ستكون كما هو موضح أدناه :
 - بما أن الطاقة الفعلية أو الحالية وهي (1300 م²) تعادل (75 %) من الطاقة الكلية للشركة (1733 م²) فإن الطلبية التي يمكن قبولها يجب أن تكون بحدود (433 م²) وهي ما تمثل الطاقة غير المستغلة (العاطلة) في الشركة والتي يمكن استغلالها لإنتاج الوحدات المطلوبة في الطلبية:
 - (الطاقة الكلية - الطاقة الفعلية = الطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة)
 - السعر المقرر للطلبية (30 \$ / م²)
 - تعتبر كل التكاليف المتغيرة تكاليف (ملائمة) بينما تعد كل التكاليف الثابتة تكاليف (غير ملائمة) أو (لا يمكن تجنبها)
 - ولاستكمال عملية التحليل فإنه يجب القيام بعملية التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف وكما هو موضح في الجدول التالي ،
 - وكما يتضح من جدول التالي فإن النتائج تشير إلى أن قبول الطلبية أو العرض سيحقق للشركة صافي دخل إضافي بمقدار (2120 \$) وهذا لصالح الشركة بالتأكد.

جدول (4) (٥)			
التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف المتعلقة بقرار قبول أو عدم قبول الطلبات الخاصة (لمنتج الشبائيك) (المبالغ بالدولار)			
البيان	الحالة الاعتيادية	بعد قبول الطلبية	التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف
إيرادات المبيعات	49400	62390	12990
- التكاليف المتغيرة	(32646)	(43516)	(10870)
هامش المساهمة	16754	18874	2120
- إجمالي التكاليف الثابتة	(3347)	(3347)	-----
صافي الدخل	13407	15527	2120

- التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف الخاصة بقبول الطلبية أو رفضها لمنتج (الأبواب) :
عند المراجعة والاستفسار عن طاقة الشركة الكلية والفعلية تبين ما يلي :
- إن إنتاج قسم الأبواب الفعلي (الحالي) وهو (240 باب) يعادل (70 % تقريبا) من الطاقة الكلية لهذا القسم.
- أما فيما يتعلق بسعر الطلبية فإنه يمكن وفي حالة أن تكون إدارة الشركة راغبة في تقديم أو قبول عروض من قبل أي جهة تابعة للقطاع الحكومي أو القطاع الخاص فإن أقل سعر يمكن أن يكون بزيادة قليلة عن مجموع التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة من المنتج (الباب الواحد) كأن يكون مثلا (145 \$ / باب) .
- وللتأكد من أن السعر المقترح يمكن أن يحقق أرباح إضافية للشركة في حالة قبول أي طلبية خاصة من إحدى الجهات (الحكومية أو الخاصة) فإن عملية التحليل ستكون كما هو موضح أدناه :
- بما أن الطاقة الفعلية أو الحالية وهي (240 باب) تعادل (70 %) من الطاقة الكلية للشركة (343 باب) فإن الطلبية التي يمكن قبولها يجب أن تكون بحدود (103 باب) وهي ما تمثل الطاقة غير المستغلة (العاطلة) في الشركة والتي يمكن استغلالها لإنتاج الوحدات المطلوبة في الطلبية:
- (الطاقة الكلية - الطاقة الفعلية = الطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة)
- السعر المقرر للطلبية (145 \$ / باب)
- تعتبر كل التكاليف المتغيرة تكاليف (ملائمة) بينما تعتبر كل التكاليف الثابتة تكاليف (غير ملائمة) أو (لا يمكن تجنبها)

(٥) الجدول من إعداد الباحث

ولاستكمال عملية التحليل فإنه يجب القيام بعملية التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف وكما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (5) ^(٥)			
التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف المتعلقة بقرار قبول أو عدم قبول الطلبات الخاصة (لمنتج الأبواب) (المبالغ بالدولار)			
البيان	الحالة الاعتيادية	بعد قبول الطلبية	التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف
إيرادات المبيعات	40800	55735	14935
- التكاليف المتغيرة	29866	(42683)	(12817)
هامش المساهمة	10934	13052	2118
- إجمالي التكاليف الثابتة	(3347)	(3347)	-----
صافي الدخل	7587	9705	2118

وكما يتضح من الجدول السابق فإن النتائج تشير إلى أن قبول الطلبية أو العرض سيحقق للشركة صافي دخل إضافي بمقدار (2118 \$) وهذا لصالح الشركة بالتأكد.

2. تحليل قرار استبعاد قسم القواعد والقوالب الألمنيوم:

بحسب ما ورد في جدول (1) والخاص بإيرادات وتكاليف الأقسام والشركة ككل يتضح أن قسم القواعد والقوالب يحقق خسائر تشغيلية مقدارها (2732 \$) وعلى إدارة الشركة اتخاذ قرار بإبقاء هذا القسم أو إيقاف الإنتاج في هذا القسم (استبعاد أو إلغاء هذا القسم) ولاتخاذ القرار المناسب فإن على إدارة الشركة أن تقوم بعملية التحليل التفاضلي (مع ملاحظة أن كل التكاليف الثابتة هي تكاليف لا يمكن تجنبها أو أنها تكاليف غير ملائمة) وبالتالي :

(٥) الجدول من إعداد الباحث

جدول (6) (*)			
التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف المتعلقة بقرار قبول أو عدم قبول الطلبات الخاصة (لمنتج الأبواب) (المبالغ بالدولار)			
البيان	البقاء بأربعة أقسام	استبعاد قسم القواعد	التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف
إيرادات المبيعات	186200	171200	(15000)
- التكاليف المتغيرة	(139142)	(124757)	14385
هامش المساهمة	47058	46443	(615)
- إجمالي التكاليف الثابتة	(13388)	(13388)	-----
صافي الدخل	33670	33055	(615)

وبحسب التحليل أعلاه فإن من الأفضل للشركة الاستمرار بأربعة أقسام وعدم استبعاد قسم (القواعد والقوالب) على الرغم أن هذا القسم يحقق حالياً خسائر حيث أن استبعاد هذا القسم سوف يؤدي إلى تقليل صافي دخل الشركة بمبلغ (\$ 615) والذي يساهم حالياً بتغطية جزء من التكاليف الثابتة للشركة و التي لا يمكن تجنبها مهما كان القرار الذي ستتخذه إدارة الشركة.

الاستنتاجات

من خلال ما ورد في البحث بجانبه النظري والتطبيقي فلقد توصل الباحث إلى مجموعة الاستنتاجات التالية:

1. إن عدم استخدام الطرق العلمية عند اتخاذ القرارات من قبل إدارة الشركة (عينة البحث) ولاسيما من قبل إدارات الشركات (على مختلف أنواع النشاط التي تمارسها) يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة يمكن في كثير من الحالات أن تضيق الكثير من فرص الربحية المناسبة لهذه الشركات وبالتالي التأثير على نتائج أعمالها.
2. تعتمد الكثير من الشركات الصناعية (ومنها الشركة عينة البحث) على مدخل التكاليف الكلية لإعداد قائمة الدخل وهو مدخل مناسب لأغراض التوصل إلى نتائج الأعمال والتحاسب الضريبي إلا أن هذا المدخل غير مناسب لأغراض تقييم بدائل القرار حيث أن هذا المدخل لا يوفر البيانات الملائمة لمعرفة مدى مساهمة إيرادات كل منتج أو قسم في تغطية التكاليف الثابتة التي لا يمكن تجنبها (غير الملائمة) والتي لن تتأثر مهما كان القرار الذي ستتخذه الإدارة.
3. لأغراض اتخاذ القرارات التشغيلية فإنه يجب وكخطوة أولى أن يتم التمييز والفصل الواضح بين الإيرادات والتكاليف الملائمة والإيرادات والتكاليف غير الملائمة.

(*) الجدول من إعداد الباحث

4. يعد مدخل أو أسلوب التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف من أفضل الأساليب وانسبها لأغراض مساعدة الإدارة في تقييم بدائل القرار حيث انه يوفر صورة واضحة ومباشرة عن تلك البدائل وبالتالي إمكانية اختيار أفضلها.
 5. إن عملية التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف يجب أن تقوم بدأ على اعتماد مدخل قائمة المساهمة لإعداد قائمة الدخل حيث وحسب هذا المدخل يتم تقسيم التكاليف إلى نوعين فقط:
الأول : هي التكاليف المتغيرة (والتي غالبا ما تكون تكاليف ملائمة)
الثاني : هي التكاليف الثابتة (والتي غالبا ما تكون تكاليف غير ملائمة)
وهو ما يعتبر اكثر مناسبة لأغراض اتخاذ القرار.
 6. نتيجة لتحليل التكاليف بحسب ملائمتها أم غير ملائمتها وباستخدام مدخل التحليل التفاضلي تبين أن قرار قبول الطلبات الخاصة في الشركة (عينة البحث) ولمنتجي (الشبابيك والأبواب) يمكن أن يؤدي إلى تشغيل الطاقة غير المستغلة (العاطلة) في الشركة فضلا عن انه يمكن أن يحقق أرباح صافية إضافية للشركة (مبلغ \$ 2120 لمنتج الشبابيك و مبلغ \$ 2118 لمنتج الأبواب).
 7. نتيجة لتحليل التكاليف بحسب كونها ملائمة أم غير ملائمة وباستخدام مدخل التحليل التفاضلي تبين أن استبعاد قسم (القواعد والقوالب) الذي يحقق خسائر حالية سوف يؤدي إلى تقليل صافي دخل الشركة الإجمالي بمبلغ (\$ 615) مما يعني أن من الأفضل للشركة في هذه الحالة الإبقاء على هذا القسم وعدم استبعاده حيث انه على الأقل يساهم حاليا في تغطية أو مقابلة جزء من التكاليف الثابتة الكلية للشركة والتي لا يمكن تجنبها مهما كان القرار الذي ستتخذه الإدارة .
 8. إن التوزيع المناسب للتكاليف الثابتة (في الشركة عينة البحث) على أقسام الشركة يمكن أن يؤثر على النتائج النهائية لهذه الأقسام حيث أن تقسيم التكاليف بشكل متساو بين الأقسام وبدون الأخذ بنظر الاعتبار حجم النشاط المقدم من قبل هذا القسم يجعل بعض الأقسام تتحمل حاليا بتكاليف لا تناسبها (قسم القواعد والقوالب في الشركة) وهذا ما يؤدي إلى ظهور نتائج قد تكون غير حقيقية (الخسائر في قسم القواعد والقوالب).
- التوصيات**
- بناء على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال البحث بجانبه النظري والتطبيقي فان الباحث يوصي بما يلي :
1. ضرورة اعتماد محاسب الشركة (عينة ابحاث) وإدارتها على الطرائق العلمية المناسبة لتحليل التكاليف عند الحاجة إلى اتخاذ قرارات تتعلق بالأنشطة غير التقليدية للشركة والتحري عن أفضل هذه الطرائق بالاعتماد على مشورة الآراء العلمية والخبرة العملية المناسبة من قبل الجهات المؤهلة لذلك.
 2. عدم الاعتماد على مدخل التكاليف الكلية عند المفاضلة بين بدائل القرار بل الاعتماد على مدخل الإيرادات والتكاليف الملائمة وغير الملائمة للاختلاف الكبير في النتائج التي يتم التوصل إليها بحسب كل مدخل وتأثير هذه النتائج على بدائل القرار.
 3. الاعتماد على مدخل قائمة المساهمة لإعداد قائمة الدخل كأسلوب ضروري لتحليل وتصنيف التكاليف وخاصة لأغراض اتخاذ القرارات.

4. الاعتماد على أسلوب أو مدخل التحليل التفاضلي للإيرادات والتكاليف عند المفاضلة بين بديلين أو أكثر ممن بدائل القرار حيث أن اعتماد هذا الأسلوب هو الأكثر مصداقية لأغراض اتخاذ القرارات.
5. قبول الطلبات الخاصة بمنتجي (الشبابيك والأبواب) بناء على نتائج عملية التحليل التفاضلي والتي بينت أن قبول هذه الطلبات سوف يؤدي إلى زيادة صافي دخل الشركة (بمبلغ \$ 2120 لمنتج الشبابيك و \$ 2118 لمنتج الأبواب) مع مراعاة أن تكون هذه الطلبات بحدود الطاقة غير المستغلة أو العاطلة في الشركة وبحدود الأسعار التي تم دراستها في متن البحث (\$ 30 / م² أو أكثر لمنتج الشبابيك و \$ 145 / باب أو أكثر لمنتج الأبواب).
6. الإبقاء على قسم (القواعد والقوالب) بناء على نتائج عملية التحليل التفاضلي والتي تبين من خلالها أن استبعاد هذا القسم سوف يؤدي إلى تقليل صافي دخل الشركة بمبلغ (\$ 615) والذي يساهم حالياً بتغطية أو مقابلة جزء من التكاليف الثابتة الكلية للشركة والتي لا يمكن تجنبها حتى في حالة استبعاد هذا القسم.
7. على الشركة (عينة البحث) أن تختار الأسس المناسبة لتوزيع التكاليف الثابتة على الأقسام مثل (عدد الوحدات المنتجة ، عدد الأمتار المربعة المنتجة ، المساحة ، عدد ساعات العمل اليدوي أو الآلي ، أو غيرها) والتي من شأنها أن تعمل على أن تتحمل الأقسام بنصيبها المناسب والعادل من هذه التكاليف.

المصادر

أولاً: النشرات والتقارير والوثائق الرسمية:

1. شركة عز الدين لصناعة منتجات الألمنيوم، القوائم والتقارير المالية المقدمة من قبل الشركة إلى الجهات الضريبية والمصدقة من قبل الكاتب العدل، عن السنة المنتهية في 2011 / 12 / 31.

ثانياً: الرسائل والأطاريح الجامعية:

1. الكعبي، بثينة راشد حميدي، 2003، " دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد القرارات التشغيلية "، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.

ثالثاً: الكتب باللغة العربية:

1. الجبوري، أ. د. نصيف جاسم محمد علي و سرور، د. منال جبار و فرج ، مشتاق كامل ، 2012، " المحاسبة الإدارية " ، الطبعة الأولى ، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، بغداد ، العراق.
2. الحارس، د. أسامة ، 2004، " المحاسبة الإدارية " ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.
3. عبد الرحيم، علي و العادلي، يوسف و العظمة، محمد، 1990، " أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية "، جامعة الكويت، الكويت.
4. الحبيطي، د. قاسم محسن، "المحاسبة الإدارية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة ، موصل ، العراق.

رابعاً: الكتب باللغة الإنكليزية:

1. Edmonds P. Thomas, Edmonds D. Cindy & Barey T. Say, 2000, "Fundamental Managerial Accounting Concepts", McGraw-Hill Companies, Inc., New York, USA.
2. Garrison H. Ray, Noreen W. Eric & Brewen C. Peter, 2008, " Managerial Accounting ", 12th Ed. McGraw-Hill Companies, Inc., New York, USA.
3. Hilton W. Ronald, 1999, " Managerial Accounting ", 4th Ed., McGraw-Hill Companies, Inc., New York, USA.
4. Hilton W. Ronald, 2002, " Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment", 5th Ed., McGraw-Hill Companies, Inc., New York, USA.
5. Horngren T. Charles, Dater M. Srikanth & Foster George, 2006, " Cost Accounting: A Managerial Emphasis ", 12th Ed., PEARSON Prentice Hall, Inc., New Jersey, USA.
6. Morse J. Wayne, Davis R. Tames & Hartraves All., 2003, " Managerial Accounting: Strategic Approach", South- Western, A Division of Thomson Learning.
7. Wild J. John, 2007, " Managerial Accounting ", 7th Ed., McGraw-Hill Companies, Inc., New York, USA.