

الفصل الخامس

الخطوات العلمية اللازمة في التكاليف الملائمة لترشيد القرارات التشغيلية

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.

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

وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يفيد بعدم قيام الشركة عينة البحث باتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار المتعلق بقبول طلبيه 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 الأعمال العديد من القرارات العادية خلال ممارسة نشاطها، ولكن عندما ترغب منظمة ما في اتخاذ قرار تشغيلي معين مثل إضافة خط إنتاجي جديد أو إلغائه، صنع منتج (أو خدمة) معين أو شراءه، قبول أو رفض أمر إنتاجي خاص وغير ذلك من القرارات، فإن

هذا يتطلب ضرورة التمييز بين عناصر التكلفة الملائمة لقرار إداري معين وعناصر التكلفة غير الملائمة لكي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الذكية والحكيمة والوصول إلى نتائج صحيحة ورشيدة في هذا المجال ، إذ تعد إحدى خطوات عملية اتخاذ القرار هو مقارنة تكاليف بديل معين مع تكاليف البدائل الأخرى . ومن المشاكل التي تظهر عند تحقيق ذلك هو أن بعض التكاليف الخاصة ببديل معين قد تكون غير ملائمة لاتخاذ القرار . وعليه، فإن هذا يستلزم ضرورة توفير بعض الأدوات المهمة التي تستخدم في هذا المجال ومنها إجراء التحليل التفاضلي ، حيث انه يساعد في التمييز بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة من اجل استبعاد الأخيرة عن إطار التحليل.

منهجية البحث:

مشكلة البحث:

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

هدف البحث:

يهدف البحث إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية وفق الأسس العلمية من خلال التمييز بين الكلف الملائمة والكلف غير الملائمة لأثرها في قرارات المنظمة وبما يحقق الأهداف والغايات المرجوة من القرار.

فرضية البحث:

أن التمييز الجيد بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة يعتبر أداة جيدة تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات غير الروتينية بشكل صائب ورشيد وانعكاس ذلك بالتالي في الوصول إلى نتائج صحيحة ورشيدة.

عينة البحث:

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

مصادر الحصول على البيانات والمعلومات:

لإعداد الدراسة وإنجازها، اعتمد الباحثان على مصادر جمع المعلومات والبيانات الآتية:

- 1- الجانب النظري: المصادر العربية والأجنبية.
- 2- الجانب العملي: سجلات الشركة، تقارير الإنتاج، 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 الموضوعة للبحث.

المبحث الأول

مفهوم التكلفة وتصنيفاتها

أولاً- مفهوم التكلفة Cost

تعريف (Pandey,1995:129) التكلفة بأنها تضحية اقتصادية تقاس

بوحدة النقد، حدثت أو يتوقع حدوثها ، لانجاز غرض محدد.

وهناك ثلاث خصائص مترادفة في هذا التعريف وهي:

1- التضحية Sacrifice: يجب أن تقاس التكلفة كتضحية تقدم هذه

التضحية الآن أو في المستقبل لتخفيض في النقدية أو الموجودات

الأخرى أو زيادة في المطلوبات الحالية أو المستقبلية.

2- القيمة النقدية Money value: أن استخدام الموارد يتم قياسه في

إطار وحدة النقد ، وقد تكون هذه الموارد مواد ، أجور، والخدمات

الأخرى.

3- هدف محدد Stated objective: عند وقوع التضحية الاقتصادية

لابد أن تكون مقترنة بالحصول على المنفعة . لذا يجب ان تكون

التكلفة مقترنة بهدف حدد.

ثانياً: تصنيفات التكلفة:

أن نظام محاسبة التكاليف التقليدي يحقق هدف واحد من أهداف

التكلفة وهو تقويم المخزون لتحديد الدخل. هذا المفهوم يستخدم مع مفهوم

التكلفة التاريخية. ولكن النظرات الحديثة للنظام تتجه إلى المستقبل ، للتنبؤ

بالتكلفة وهو بذلك يحقق أهداف التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ

القرارات (Pandey,1995:129).

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

ومن هنا سيتم تصنيف التكلفة حسب الأغراض التالية:

1. مفاهيم التكلفة لأغراض تحديد تكلفة المنتج:

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

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

2- مفاهيم التكلفة لأغراض التخطيط والرقابة :

أ. **التكلفة التقديرية والتكلفة المعيارية:** أن عدم إمكانية استخدام التكلفة الفعلية لأغراض التخطيط والرقابة كونها تكلفة أنفقت في فترة سابقة، جعل نظم التكاليف تتجه نحو التكلفة التقديرية أو المعيارية لغرض مقارنتها مع التكلفة الفعلية. وتعرف التكلفة التقديرية بأنها عملية تعيين

مستوى سلوك التكلفة من خلال استخدام أساليب تقوم على أساس تقدير العلاقة بين التكلفة والنشاط (Hilton,1999:276). إما التكلفة المعيارية فإنها أداة تستخدم من قبل الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة على التكاليف عن طريق تحديد تكلفة المواد المباشرة، الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية وذلك على أساس تكلفة الوحدة الواحدة التامة من المنتج . مع الإشارة إلى أن 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 أنها التكلفة التي يستطيع مدير مستوى إداري معين مراقبتها والتأثير عليها . إما التكلفة التي لا يستطيع المدير من التأثير فيها بقراراته فتصنف بأنها تكلفة غير قابلة للرقابة.

ج. التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة Variable cost & Fixed cost تعرف التكلفة المتغيرة بأنها التكلفة التي تتغير زيادة أو نقصا وبنفس النسبة مع تغير حجم النشاط مثل المواد المباشرة والأجور المباشرة. إما التكاليف الثابتة فتعرف بأنها التكلفة التي لا تتغير في الآجل القصير على الرغم من تغير حجم النشاط مثل اندثار الموجودات الثابتة.

3- مفاهيم التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات:

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

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

وتتميز التكلفة الملائمة بخاصيتين أساسيتين واللذان تعدان كمعيارين للتمييز بينها وبين التكاليف غير الملائمة:

- إنها تكلفة مستقبلية Future cost: أي تكلفة يتوقع حدوثها مستقبلا ولم تحدث بالفعل بعد.

- إنها 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 أو ثابتة. إما التكلفة التي لا تختلف ولا تتفاوت أي متساوية تحت البدائل المختلفة فهي غير تفاضلية وبالتالي فهي غير ملائمة لاتخاذ القرار .

- وتصنف التكاليف الملائمة إلى :

- تكاليف يمكن تجنبها avoidable costs

وهي التكاليف المباشرة والمرتبطة بوحدة تحليل فرعية والتي قد تكون قسم إنتاجي ، خط إنتاجي ، كما يمكن التخلص منها إذا تم التخلص من الوحدة الفرعية (moscove & wright , 1990: 750).

كما يعرفها (Kaplan, Atkinson, 1998: 375) بأنها التكاليف التي

يمكن التخلص منها عند توقف خط إنتاجي معين .

- تكاليف الفرصة البديلة operation costs

يعرف (horngren , eth ,2000: 388) تكاليف الفرصة البديلة

بأنها هامش المساهمة المفقود أو المضحى به نتيجة تبني بديل معين .

كما عرفها (عبد الرحيم وآخرون، 1990:96) بأنها أقصى عائد مساهمة

تفقدته الشركة نتيجة اختيارها بديلا معينا ورفض بديل أو بدائل أخرى.

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

وتصنف التكاليف غير الملائمة إلى:

- تكاليف لا يمكن تجنبها unavoidable costs

وهي التكاليف التي تتحملها الشركة بغض النظر عن قرار الاستمرار في نشاط معين أو إيقافه (386 :2000, eth , horngren) كما عرفها (556 : 1996, ray burn) بأنها تكاليف لا يمكن تجنبها نتيجة لتوقف نشاط أو خط إنتاجي معين فهي تبقى ثابتة بالإجمالي وضمن المدى الملائم بغض النظر عن القرار المتخذ .

- التكاليف الغارقة sunk costs

يعرف (750 : 1990, oscove & wright) التكاليف الغارقة بأنها تكاليف تاريخية لأنها حصلت نتيجة لقرارات في الماضي ولا يمكن التراجع عنها بأي حال من الأحوال .

فهذا النوع من التكاليف سبق التضحية به ولا يمكن لأي قرار مستقبلي أن يتأثر به لذلك فهو يصنف ضمن التكاليف غير الملائمة .

المبحث الثاني

القرارات التشغيلية

ماهيتها، خطوات إعدادها، وأنواعها

أولاً-القرارات التشغيلية، ماهيتها:

عادة ما تتخذ يومياً الكثير من القرارات بصورة تلقائية سواء من قبل مدير عام المنظمة أو من قبل باقي مديرو الوحدات الفرعية في المنظمة. ويرى (بدر، 1982: 193) أن اتخاذ القرار ما هو إلا التحريك الفعلي لوظائف المدير الأخرى من تخطيط، تنظيم ، قيادة ورقابة في صورة قرارات إدارية كتصميمية لهيكل المنظمة ، وقيادته للأفراد ، وتحقيق الرقابة عليهم وعلى العمليات التشغيلية التي يقوموا بها.

أما (الكعبي، 2003: 97) فتري أن عملية اتخاذ القرار تتطلب امتلاك تصور واضح ومتكامل عن مجموعة بدائل باستخدام المعلومات المتاحة والتقديرات الممكنة في ظل البيئة السائدة وبما يتلائم وأهداف المنظمة.

وكان للثورة الصناعية والعلمية والتكنولوجية المعاصرة الأثر البالغ في حاجة المنظمة إلى القرارات المبنية على الطرائق العلمية بدلا من الاعتماد على مهارات وخبرة القائمين بعملية اتخاذ القرار. لذلك فإن القرار يمثل أهم المرتكزات الفاعلة التي تمكن الإدارة من تأدية وظائفها بالشكل الذي يساعدها في تحقيق أهداف المنظمة.

ويرى (حريم وآخرون، 198: 144) أن القرارات عادة ما تتخذ تسلسل هرمي وحسب مستويات السلطة، فالقرارات التي تتخذها مستويات الإشراف في المنظمة غالبا ما تكون ضمن الإطار الذي تحدده المستويات

الإدارية العليا، فقرارات الإدارة العليا على سبيل المثال تكون أكثر شمولية وأهمية نظرا لان أثارها تمتد لزمن بعيد وأنها تكون ذات طابع استراتيجي ، على العكس من القرارات التي تتخذ من قبل مستويات الإشراف ، حيث تتسم هذه القرارات بالطابع التشغيلي والروتيني والتي تمتد أثارها لمدة قصيرة.

ثانيا- أنواع القرارات :

تري (الكعبي، 2003 :199) أن القرارات قد صنفّت إلى تصنيفات مختلفة ومتعددة من قبل كتاب عديدين وكالاتي :

1. حسب مجال الأعمال : قرارات (إنتاج ، توزيع ، أفراد، تمويل، وغيرها)
2. حسب المستوى الإداري : قرارات (الإدارة العليا ، التنفيذية والإشرافية)
3. حسب علاقتها بالمنتج : قرارات خاصة(بالتكلفة ، المبيعات ، الأجور ،... وغيرها)
4. حسب إمكانية برمجتها : قرارات (مبرمجة أو روتينية ، غير مبرمجة أو فريدة ، شبة مبرمجة وشبة غير مبرمجة)
5. حسب درجة شموليتها : قرارات (شاملة أو تنظيمية ، جزئية أو لقسم واحد)
6. حسب دقة المعلومات : قرارات في حالة (تأكد ، مخاطرة ، عدم التأكد)
7. حسب شكلها القانوني : قرارات (بسيطة ومركبة)
8. حسب اثر القرار في الأفراد : قرارات (ملزمة واختيارية)

كما أن اتخاذ أي صنف من التصنيفات أعلاه فإن الأمر يتطلب الخطوات اللازمة التي تساعد في نجاح عملية اتخاذ القرارات والتي سيتم تناولها في الجزء القادم من البحث .

ثالثاً- خطوات اتخاذ القرارات التشغيلي:

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

1- **تحديد المشكلة:** أن تحديد وتعريف المشكلة المهمة الأولى في عملية اتخاذ القرار الإداري. ويعني تعريف المشكلة أن تكون هنالك مشكلة ، وان يتم تشخيصها وإبعادها (زويلف والقطامين، 1995:38).
أما مفهوم المشكلة فيعني وجود فارق بين ما هو كائن وما يجب أن يكون وتحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك الفارق (الشماع وحمود، 254 : 2000).

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

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

ويرى (مشرقي، 1997: 24-25) انه لا بد من المعرفة التامة لأنواع الأهداف العامة والخاصة التي يسعى متخذ القرار لتحقيقها، من اجل مساعدة المديرون في إجراء المفاضلة بين الحلول البديلة المقترحة لمشكلة قرار معين.

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

4- **تحليل وتقويم البدائل:** بموجب هذه الخطوة ، يرى (Wilkinson, 1986: 208) أن على الإدارة أن تقارن البدائل كافة في ظل كل الظروف ، وهذا يتطلب إجراء 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 أن متخذ القرار لا يمتلك المعلومات الكاملة عن البدائل المتاحة لديه حتى ولو كان في أحسن الظروف. إذ لا بد أن تسود ظروف عدم تأكد حول البدائل المتاحة والنتائج المترتبة عليها.

5- **اختيار البديل:** يرى (حريم وآخرون، 1998: 151-152) أن عملية تقويم البدائل تؤدي إلى اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة والتي تمت المفاضلة بينها. وهناك أكثر من إستراتيجية للتحليل والمفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأفضل. مع الإشارة إلى أن اختيار المنهج الملائم ، إنما يتوقف على محصله تفاعل مجموعتين من الخصائص وكالاتي:

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

- الثانية- خصائص تتعلق بمتخذ القرار مثل المعرفة والقدرة والإدراك والدافعية. وعلى العموم ، يجب اختيار البديل الذي يتوقع أن 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 إلى تحقيق أهداف القرار (Robbins&Coulter,1999:187). وحتى يكون التنفيذ ناجحًا، فأن يستلزم الاستخدام المناسب للموارد مع وجود إدارة فعالة وناضجة وذات مهارات عالية ، ونظام فعال للاتصال، وفاعلية جيدة للفريق العمل المخول بعملية اتخاذ القرار (Moorbead&griffin,1995:243).

7- تقويم البديل المختار: تمثل الخطوة الأخيرة معرفة ما إذا كانت المشكلة قد تم حلها، ويتم ذلك من خلال معرفة، هل أن القرار حقق النتائج المرغوبة؟ وماذا سيحصل إذا كانت نتائج التقويم تشير إلى إن المشكلة ما زالت موجودة؟ فهذه الأسئلة ، يجب أن يكون لها أجوبة مثالية من قبل المدير قبل اتخاذ القرار النهائي بتبني بديل معين (Robbins & Coulter,1999:187).

رابعاً- دور التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات :

يرى (Edmonds, et. 2000: 153) أن أسلوب التحليل التفاضلي يعد كوسيلة ملائمة لمعالجة المشاكل التي تواجهها إدارة أية شركة وذلك لاستخدامها على أساس تحديد ومقارنة عناصر بديل معين مع عناصر بديل آخر .

كما أن المعلومات التي يعتمد عليها التحليل إنما تشتمل على الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تختلف أو تتفاوت بين البدائل.

كما يرى (morse,et,2003:128) أن من فوائد التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار ما يلي:

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

المبحث الثالث

تقويم بعض القرارات التشغيلية

في شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية

أولاً:- نبذة مختصرة عن الشركة عينة البحث

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

وتضم الشركة ثلاث مصانع رئيسية هي:-

1- المصنع الكيماوي:-

تم إنشاء هذا المصنع في مدينة سدة الهندية سنة 1968، حيث يهدف إلى إنتاج الألياف، كما انه يتكون من معملين هما:-

- معمل رقم 1، ينتج هذا المعمل حامض الكبريتيك المركز والمخفف.
- معمل رقم 2، ينتج هذا المعمل (الصودا الكاوية، الكلور السائل ، حامض الهيدروكلوريك ، هاييوكلورات الصوديم ، كلوريد الحديدك)

2- مصنع الأكياس البلاستيكية :-

تم تأسيس هذا المصنع في سنة 1979 في مدينة تكريت . وفي سنة 1989 تم إضافة خط نسيجي نمساوي المنشأ. أما في سنة 1995 فقد صدر أمر بنقل المصنع إلى مدينة سدة الهندية ، علما أن المنتج الأساسي لهذا المصنع هو الأكياس 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 إلى القطاع الخاص . وفي سنة 1995 صدر قرار بنزع ملكيته من القطاع الخاص واعتادت 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 إجراء الدراسة العلمية والتقويم الصحيح للبدائل المتاحة. ومن القرارات التشغيلية التي لاحظها الباحثان هو ما يتعلق بقرار قبول الطلبات الخاصة وطرق تسعيرها، لذلك فان الأجزاء القادمة من البحث ستتناول اتخاذ قرارات قبول طلبية خاصة في الشركة عينة البحث ومن ثم اقتراح الباحثان إجراء التحليل التفاضلي من اجل إعطاء القرار المناسب المتعلق بقبول أو رفض الطلبية.

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

عادة ما تتسلم الشركة عينة البحث طلبات خاصة لإنتاج بعض منتجاتها من قبل جهات مختلفة قد تكون قطاع عام أو قطاع خاص وبأسعار اقل من الأسعار المحددة من قبل الشركة ، ولكن لم يرى الباحثان أي محاولة لإجراء دراسة علمية تتعلق بقبول أو رفض هذه الطلبات لقد تم

اختيار طلبيه خاصة عرضت على الشركة عينية البحث والمتعلقة بإنتاج وبيع منتج الصودا الكاوية الذي يعد احد منتجات معمل رقم 2 التابع إلى المصنع الكيماوي للشركة .

وبالرغم من أن هذا المنتج لم يبلغ أي مستوى من مستويات الطاقة في عام 2006 أي بمعنى آخر وجود طاقة فائضة ، فان الشركة اتخذت قرار برفض عرض تقدمت به إحدى شركات القطاع الخاص تطلب فيه شراء 400 طن من منتج الصودا الكاوية وبسعر 700 ألف دينار للطن الواحد لان هذا السعر سيحقق لها صافي خسارة مقدارها 39184800 دينار أي ما يعادل 97962 دينار للطن الواحد وكما هو مبين في كشف الدخل الآتي الموضح بالجدول رقم (1) والمعد من قبل قسم التكاليف في الشركة .

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

مبالغ	مبالغ	التفاصيل
2800000000		إيراد المبيعات
		_ تكاليف الإنتاج المباع:
	79092000	مواد مباشرة
	9294000	أجور مباشرة
314156800	1854400	ت ص غ م متغيرة
	223916400	ت ص غ م ثابتة
(34156800)		إجمالي تكاليف الإنتاج المباع
		مجمّل خسارة
	156800	_ تكاليف تسويقية متغيرة
(5028000)	333600	تكاليف تسويقية ثابتة
(39184800)	4537600	تكاليف إدارية
		إجمالي التكاليف الإدارية والتسويقية
		صافي خسارة
97962		صافي الخسارة للطن الواحد
		39184800 \ 400 طن

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات التكاليف

يلاحظ من نتائج الكشف أعلاه ، عدم وجود تمييز أو فصل لعناصر التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة لغرض اتخاذ قرار قبول أو رفض الطلبية الخاصة المتعلقة بإنتاج وبيع الصودا الكاوية ، أي بمعنى آخر عدم وجود أسس علمية مستندة على إجراء التحليل التفاضلي لحسم مثل هذه القرارات ، فضلا عن ذلك فإن الكشف أعلاه قد اعد على أساس التكاليف الكلية وهذا ما ينعكس على عدم سلامة النتائج التي سيسفر عنها تطبيق هذا الأساس وذلك لأن الشركة ستتحمل بعض من عناصر التكاليف الثابتة في جميع الأحوال في الأجل القصير أي هي غير ملائمة.

على أية حالة فإن عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بقبول أو رفض طلبية خاصة يجب أن تركز على الإيرادات والتكاليف الملائمة والتي يتوقع تفاوتها في ضل البدائل المتاحة أمام الشركة وهذا ما سيتم تناوله في الجزء القادم .

1- اتخاذ قرارات قبول طلبية خاصة في ظل التحليل التفاضلي

عادة ما تتم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بقبول طلبية خاصة بالاعتماد على إجراء التحليل التفاضلي الذي يحاول معالجة جميع المشاكل التي تواجه الشركة وذلك لاعتماده على الإيرادات والتكاليف الملائمة والتي تكون مختلفة مابين البدائل المتاحة ، لأنه يوفر صورة واضحة عن موقف الشركة عند اتخاذ القرارات ، وقد تتقلب النتائج عند تطبيق مثل هذا التحليل وهذا ما يبدو واضحا من نتائج كشف الدخل الموضح في جدول رقم (2) الذي يبين أن على الشركة أن تقبل الطلبية الخاصة لأنها ستحقق ربح إضافي مقداره 189602800 دينار، أي أن حصة الطن الواحد من الربح بمقدار 474007 دينار

جدول رقم(2): كشف الدخل في ظل مفهوم التحليل التفاضلي لقرار قبول
أو رفض طلبيه 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 إضافة إلى الاستمرار بالنشاط الحالي	الفرق
إيراد المبيعات	5100000000	5380000000	2800000000
تكلفة المبيعات	(1152564300)	(1242961500)	(90397200)
هامش المساهمة	3947435700	4137038500	189602800

* المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات التكاليف .

يلاحظ من الكشف أعلاه انه تضمن عناصر التكاليف المتغيرة والتي
عدت ملائمة لغرض اتخاذ قرار قبول أو رفض طلبية تنفيذ منتج الصودا
الكاوية والتي تتمثل بالمواد المباشرة ، الأجور المباشرة، ت ص غ م
المتغيرة ، التكاليف التسويقية المتغيرة وذلك لتوفر خصائص التكاليف
الملائمة التي تم استعراضها في الجانب النظري .

إما التكاليف غير الملائمة فتمثلت بعناصر التكاليف الثابتة التي تم
استبعادها من التحليل أعلاه ، لان الشركة ستتحملها سواء تم قبول الطلبية
أو رفضها .

وعليه يمكن القول ، أن النتائج التي أسفر عنها التحليل التفاضلي تبين
أن على الشركة قبول هذه الطلبية لان إيراد مبيعات الطلبية يغطي التكاليف
الملائمة المتمثلة بعناصر التكاليف المتغيرة للطلبية .

كما أن عملية تحديد التكاليف الملائمة لها من الأهمية التي تساعد إدارة شركة الفرات بشكل خاص والشركات الأخرى بشكل عام في ترشيد قراراتها بالشكل الذي يؤدي إلى استغلال الطاقة الفائضة لديها وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق الأرباح .

كما يمكن التوصل إلى النتائج نفسها لتقيم الطلبية الخاصة بتنفيذ منتج الصودا الكاوية من خلال التركيز على الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تتفاوت بين البديلين المتاحين لشركة الفرات إذ يمكن لمحاسن التكاليف أن يتجاهل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والتكاليف التسويقية الثابتة والتكاليف الإدارية لأنها تكاليف غير ملائمة ولا تؤثر على نتيجة القرار وكما مبين في الجدول رقم (3)

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

التفاصيل	مبالغ	مبالغ
إيراد المبيعات		2800000000
– تكاليف الإنتاج المباع المتغيرة		
مواد مباشرة		
أجور مباشرة	79092000	
	9294000	
ت ص غ م متغيرة	1854400	
تكاليف تسويقية متغيرة	156800	
إجمالي تكاليف الإنتاج المباع المتغيرة		(90397200)
الزيادة في أرباح الشركة نتيجة قبول الطلبية		189602800

المصدر إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات التكاليف.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: 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 بإتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار مع عدم قيامها بإجراء 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 ألف دينار للطن الواحد بحجة إنها ستحقق خسارة مقدارها 97962 دينار عن كل طن وذلك لأنها 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) فإن الشركة ستحقق ربح إضافي مقداره 189602800 دينار.

ثانياً : التوصيات

- 1- ينبغي على محاسبي الكلفة في الشركة أن 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 إدارة الشركة عينة البحث إتباع 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 إضافي مقداره 189602800 دينار.
- 4- ضرورة بذل الجهود من قبل الشركة لغرض معرفة الأسباب التي تقع خلف انخفاض كميات الإنتاج قياسا بمستويات الطاقة المخطط لها.
- 5- ضرورة قيام الشركة بدراسة الطلبات التي تقدم لها مع ضرورة إجراء التحليل التفاضلي للتكاليف بغية أن تكون نتائج القرار دقيقة.