

دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الادارية الخاصة  
(بحث تطبيقي)

في المنشأة العامة للصناعات الصوفية / معمل الناصرية<sup>+</sup>

**The Role of Relevant Costs in Rationalizing Special Administrative  
Decisions - Practical Research At Woollen Industries General  
Enterprise Nasiria factory**

ناجي شايب الركابي<sup>\*\*</sup>

جبار جاسم الربيعي<sup>\*</sup>

المستخلص

تواجه المنشأة العامة للصناعات الصوفية / معمل الناصرية مشكلة محددة وهي ان منتوجها المتمثل بقماش المعاطف لم يحقق ربحاً على مدى فترة دخوله تشكيلة الانتاج ، لذا فانها بصدد اتخاذ قرار ابقاء هذا المنتج او استبعاده وبالشكل الذي يحقق الارباح للمعمل وعليه يهدف البحث الى تحديد الكلف الملائمة لاتخاذ ذلك القرار وابرار تلك الكلف ومساعدة الادارة في ترشيد قرارها في هذا المجال. وقد بينت نتائج البحث ان بقاء منتج قماش المعاطف ضمن التشكيلة الانتاجية للمعمل افضل من استبعاده لان البقاء سيؤدي الى تحقيق ارباح اعلى للشركة وذلك لمساهمته في تغطية جزء من التكاليف الثابتة على مستوى المعمل. وهكذا فقد ساهمت الكلف الملائمة مساهمة مؤثرة وفعالة في تحديد اتجاهات القرار الاداري لمعمل الناصرية في تحديد الكلف التي يمكن تجنبها والكلف التي لا يمكن تجنبها عند استبعاد هذا المنتج وبالتالي يسمح لها بالتوصل الى القرار الاداري الكفء.

Abstract

The woollen Industries General Enterprise / Nasiria Factory faces a certain problem in its product of coats material it has not achieved any profit since its entry to production line, therefore it is in process of making a decision to suspend or diminish this product in a way that will offer the highest level of profits for the factory . The Research is therefore aims to Restrict the Relevant costs for tanking this decision and exhibit these costs in order to assist the Administration in rationalizing its decision in this respect. Results of the research are based on remaining to reduce the costs of material within the factory variety of products better than expelling because it will lead to achieving more profit to the Factory in its participation to cover part of the Factory's fixed costs. In this way the relevant costs have participated in activity in directing the administrative decision of Al-Nasiria factory in limiting the costs than can be

<sup>+</sup> تاريخ استلام البحث ٢٠٠٥/٤/٢٠ ، تاريخ قبول النشر ٢٠٠٥/١٠/٢

<sup>\*</sup> مدرس/ معهد الادارة التقني

<sup>\*\*</sup> مدرس مساعد/ معهد الادارة التقني

**avoided and costs that could not be avoided when expelling this product and later it can reach to efficient a demonstrative decision**

### المقدمة :

تتطلب العملية الادارية في أي منشأة اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة لتحقيق اهدافها المحددة ، وعليه فان القرار هو جوهر العملية الادارية لجعل أنشطة المنشأة تعمل بكفاءة وفاعلية ، وتتميز القرارات التي تواجه الادارة بتعددتها وتغيرها بمرور الزمن، وبسبب الاهمية التي تحتلها هذه القرارات فيتطلب من الادارة الاهتمام الكبير بها، وكذلك تعميق الرؤية قبل ان يتم اتخاذ أي قرار فضلاً عن استخدام الاساليب العلمية الحديثة لمعالجة البيانات الخاصة بهذه القرارات وصولاً الى القرارات الرشيدة لتحقيق اهداف المنشأة سواء في تحقيق الربحية او تخفيض التكاليف.

وبما ان المنشآت تجد نفسها دائماً امام مشكلة اتخاذ العديد من القرارات، لذلك فهي تسعى دائماً الى اتخاذ القرار الرشيد الذي يؤدي الى تحقيق الاختيار الافضل والذي بدوره يحقق افضل استخدام للموارد المتاحة. لذلك فان المنشآت بحاجة دائمة الى البيانات للمساعدة في اختيار البديل الافضل، وعليه يجب ان تكون متاحة وملائمة وصادقة في التعبير عن حقيقة انشطتها.

ويبرز هنا دور الكلف التي تسمى بالكلف الملائمة للقرار الاداري والتي تختلف باختلاف بدائل القرار في اختيار افضل بديل للمنشأة من بين البدائل المتاحة، وبالتالي يساهم القرار في تحقيق الاهداف المطلوبة.

## المبحث الاول منهجية المبحث

### اولا: مشكلة البحث :

تتحدد موضوع البحث هو ان المنشأة العامة للصناعات الصوفية / معمل الناصرية تنتج العديد من المنتجات والتي تتمثل باننتاج الاقمشة والبطنيات وجميع هذه المنتجات تحقق ارباحاً باستثناء منتج المعاطف الذي يحقق خسارة ولعدد من السنوات المتتالية مما حدا بالمنشأة ان تفكر باستبعاد هذا المنتج من تشكيلاتها الانتاجية. فهل استبعاد هذا المنتج او بقاءه هو الافضل للمنشأة؟.

### ثانيا: - هدف البحث :

يهدف البحث الى تحديد الكلف الملائمة لغرض اتخاذ القرارات الخاصة غير المتكررة في استبعاد او بقاء منتج قماش المعاطف. والى ابراز اهمية هذه الكلف وصولا لمساعدة الادارة في ترشيد قراراتها.

### ثالثا: فرضية البحث: -

اعتمد الباحثان على الفرضية الاتية:

(ان الكلف الملائمة تساعد الادارة في ترشيد اتخاذ قرار استبعاد منتج قماش المعاطف من التشكيلة الانتاجية لمعمل الناصرية او بقاءه فيها )

### رابعا: عينة البحث:

تم اختيار المنشأة العامة للصناعات الصوفية / معمل الناصرية احدي منشآت القطاع العام التابعة لوزارة الصناعة عينة للبحث للاسباب التالية:

- ١ - ان هذه المنشأة من المنشآت الكبرى والتي يتميز انتاجها بتنوعه وتعددته اذ يشمل انتاج الاقمشة الصوفية والقطنية الرجالية والنسائية وكذلك البطنيات لشخصين ولشخص واحد مما يساعد في تطبيق قرار المفاضلة بين استبعاد او ابقاء احد المنتجات الخاصة بها.
- ٢ - ان للمنشأة نظام تكاليف متكامل معتمد على النظام المحاسبي الموحد وهذا يسهل من تخصيص التكاليف وبالتالي تحديد الكلف الملائمة وغير الملائمة الخاصة بكل منتج لاغراض قرار المفاضلة.

## المبحث الثاني

### مفهوم وخصائص الكلف الملائمة لترشيد القرار

ان تحديد كافة المعلومات الملائمة للقرارات الخاصة مهمة تتطلب التحدي، لان الملائمة مفهوم واسع وتتطلب العملية فهم المعلومات الكمية والنوعية ، وان تعريف المعلومة الملائمة للقرار يتطلب الحكم والتفكير الاكثر اهتماما بدلا من القاء النظرة الاولية فقط. ولتبسيط المشكلة فان التركيز سيتم في توضيح المعلومات المالية الملائمة أي التكاليف والايادات. [1]

ان الكلف الملائمة هي الكلف المستقبلية المتوقعة والتي تختلف ما بين البدائل تبعا للاحداث، وكذلك الحال بالنسبة للايرادات الملائمة ، فهي تلك الايرادات المستقبلية المتوقعة والتي تختلف ما بين البدائل نتيجة للاحداث. فالايادات الملائمة هي التي ترتبط بالمستقبل وتختلف ما بين البدائل. [2]

وعليه فان المعلومة التي يحصل عليها متخذ القرار يجب ان تتميز بعدة صفات هي: الملاءمة والدقة والوقت المناسب واذا توفرت هذه الصفات فسوف تكون للمعلومة فائدة في القرار المطلوب اتخاذه. وهكذا فان عدم وجود صلة بين المعلومة ومشكلة القرار تجعل المعلومة غير ملائمة للقرار الاساسي المطلوب اتخاذه. وان المعلومة المرتبطة بمشكلة القرار يجب ان تكون دقيقة ايضا والا فانه سوف يضيق استخدامها وتفقد فائدتها.

وعلى العكس من ذلك فان المعلومة اذا كانت عالية الدقة وليس لها صلة فانها ستكون غير ذات فائدة لمتخذ القرار. وان المعلومة الملائمة والدقيقة تكون ذات قيمة اذا تم تقديمها في الوقت المناسب. أي يجب توفرها في وقت اتخاذ القرار وغالبا ما تتم المفاضلة والموازنة ما بين الدقة والوقت المناسب، فدائما ما تحتاج المعلومة الدقيقة الى وقت اطول لتصبح جاهزة بينما التي توفر بسرعة تكون دقيقة نسبيا. [3]

وقد تعددت الاراء حول مفهوم الكلف الملائمة منها:

- ١ - الكلف المتوقعة مستقبلا والتي تختلف او تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار وتعد ملائمة لاتخاذ القرار. [4]
- ٢ - الكلف التي تتأثر بقرار معين والكلف غير الملائمة هي التي لا تتأثر بقرار معين. [5]
- ٣ - الكلف التي تتزايد او تتناقص كنتيجة لاختيار بديل معين ، والكلف التي لا تتأثر بالقرار يمكن اهمالها. [6]
- ٤ - اية كلف يمكن تجنبها هي ملائمة لاغراض القرار. والكلف التي يمكن تجنبها تعرف بانها الكلف التي يمكن حذفها كنتيجة لتفضيل بديل على بديل اخر عند اتخاذ القرار. وجميع الكلف تعتبر كلف يمكن تجنبها ما عدا الكلف الغارقة والكلف المستقبلية التي لا تختلف عن البدائل المتوفرة. [7]

ومن التعاريف السابقة يلاحظ ان الاول يؤكد على خصائص الكلف الملائمة في كونها مستقبلية وتختلف باختلاف بدائل القرار من دون ان يحدد هذه الكلف وكيفية تأثرها بالقرار . والثاني يفترق للدقة لانه لم يحدد الكلف التي تتأثر بالقرار ، اما الثالث فانه يتلائم مع مفهوم الكلف التفاضلية والكلف الممكن تجنبها، والاخير اكثر انسجاما لانه يحدد بدقة الكلف الملائمة.

وبالتالي فان الكلف الملائمة هي الكلف التي ترتبط بقرار معين ولها تأثير او انعكاس على هذا القرار، وهي الكلف التفاضلية والاضافية وكلف الفرص البديلة، اما الكلف التي ليس لها ارتباط بذلك القرار ولا تختلف باختلاف البدائل المتاحة فهي كلف غير مناسبة وهي الكلف المستقبلية والكلف الغارقة.

وتنصف الكلف الملائمة بانها كلف مستقبلية محددة مقدما ، فعملية اتخاذ القرار هي عملية متعلقة بالمستقبل ، لذلك فانها تتأثر بالكلف والايرادات التي ينتظر حدوثها في المستقبل، اما تكاليف الماضي فهي غير مناسبة وتكمن فائدتها الوحيدة في مساعدتها في تطور اتجاهات الكلف في المستقبل.

وانها كلف تفاضلية فلا يمكن اعتبار جميع الكلف المستقبلية كلف ملائمة، بل يجب الا يأخذ المحاسب في اعتباره كافة عناصر التكاليف عند دراسته للبدائل المتاحة لحل المشكلة ، بل عليه ان يأخذ في اعتباره فقط تلك العناصر التي يمكن تجنبها فقط في حالة عدم اتخاذ القرار سواء كانت هذه العناصر مباشرة او غير مباشرة ، متغيرة او ثابتة. [8]

اما بالنسبة للكلف غير الملائمة فهي الكلف التي لا تؤثر على القرارات الحالية وهذه الكلف اما ان تكون قد حصلت في الماضي ولا يمكن لاي قرار حالي ان يؤثر عليها، او انها كلف مستقبلية ولكنها لا تتأثر باي بديل من بدائل القرار كما انها لا تؤثر بتفضيل بديل على بديل اخر.

### المبحث الثالث

#### تحليل الكلف لاغراض ترشيد القرار

ان الكلف الملائمة هي كلف مستقبلية وقبل وضع التقديرات لاية كلفة مستقبلية فان على الادارة ان تكون امام صورة واضحة تجمع بين عدد من النماذج السلوكية للكلف ، والذي يمكن ان تعرف بالاسلوب الذي تستجيب به الكلف للتغيرات في حجم النشاط ، وعند دراسة سلوك الكلفة فان على المعني بالدراسة ان يكون متفهما للخصائص والتصنيفات الاساسية للكلف اذ انه بموجب طبيعة هذا الفهم يتحدد الاساس بما ستكون عليه الكلف مستقبلا من خلال معرفة سلوك عناصرها المختلفة ومدى درجة تغيرها او ثباتها بسبب التغير في حجم النشاط وان لذلك دلالات مهمة وقيمة لا غنى عنها في القرارات الادارية المختلفة. ويتم تحليل الكلف لاغراض ترشيد القرارات الادارية الى:

#### ١ - الكلف التفاضلية

وهي عناصر التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة عدم اختيار هذا البديل وبعبارة اخرى هي عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة فقط في حالة اختيار تنفيذ هذا البديل. وترتبط هذه التكاليف بوجود عدة بدائل معروضة من خلال :

- أ- ارتباطها بينود التكاليف التي تتغير باختلاف البدائل، اما البنود التي تبقى كما هي بدون تغيير من بديل لآخر فلا تؤثر على الكلف التفاضلية.
- ب- ارتباطها بالمستقبل ، فهي ليست كلف تاريخية.
- ج- تتوقف مكوناتها على طبيعة المشكلة موضوع الدراسة ونوعية الطول البديلة المتاحة، وتجدر الإشارة هنا الى ان الكلف التفاضلية لا ترتبط بتبويب معين للتكاليف ، فهي ليست قاصرة على الكلف المباشرة او غير المباشرة ، كما انها ليست دائما متغيرة او ثابتة. [8]

#### ٢ - الكلف المضافة (الجديدة)

وهي الزيادة في الكلف التفاضلية الخاصة ببديل معين عن الكلف التفاضلية الخاصة باقل البدائل كلفة، أي انها تمثل الكلف التفاضلية الصافية. [8]

#### ٣ - كلفة الفرصة البديلة

وهي التضحية التي تتحملها المنشأة نتيجة رفضها احد البدائل واختيارها بديل اخر ومن امثلتها فائدة المصرف غير المتحققة نتيجة استثمار اموال المنشأة في استثمار اخر بدل ايداعها في المصرف وتحصيل فائدة عليها. وهذه الكلفة عادة لا تظهر في قوائم الدخل. [9]

#### ٤ - الكلف الغارقة:

وهي الكلفة التاريخية التي حدثت فعلا ولا يمكن تفاديها عند الاختيار بين البدائل كما انه لا يمكن استعاضتها في المستقبل ولا تؤخذ بنظر الاعتبار عند اتخاذ قرار من قبل المنشأة يتعلق بتغيير نشاطها بأية صورة من الصور ويرادف هذا المفهوم الكلف الدفترية التي هي الأخرى غير ذات موضوع من القرارات التي تتخذها المنشأة على المدى القصير. [9]

وتجدر الإشارة الى عدم تحديد مسميات لعناصر الكلف الملائمة او غير الملائمة، وذلك لان طبيعة القرار هي التي تحدد كون الكلفة ملائمة او غير ملائمة للقرار فقد تكون كلفة اندثار المباني على سبيل المثال كلفة ملائمة للقرار اذا كان الاخير يتعلق ببيع البناية او بقائها بينما تكون كلفة غير ملائمة للقرار اذا كان القرار يتعلق بقبول طلبية خاصة او رفضها.

#### المبحث الرابع

#### تحليل القرارات الخاصة والكلف الملائمة لها

يمكن تقسيم القرارات الخاصة التي يمكن ان تقدم على اتخاذها الادارة كما يلي

اولا: قرار قبول او رفض طلبية خاصة:

في الاوقات التي تكون مفيدة للمنشأة عند بيع منتجاتها باقل من الاسعار الاعتيادية. تضع المنشأة المنتجات التي تباع تحت علامتها التجارية، اذ تقوم بتنفيذ الطلبات الخاصة والتي لا تؤثر على البيع بالسعر الاعتيادي. والسعر الخاص للطلبية يفوق الكلف التفاضلية اذ يمكن للمنشأة ان تحقق ارباحاً اضافية. [10]

#### ثانياً : قرار التصنيع الداخلي او الشراء من الخارج

في معظم العمليات الصناعية يجب ان تقرر المنشأة حالة تصنيع جزء اساسي مطلوب لتجميع الوحدات التامة التي تنتجها المنشأة او شراء هذا الجزء من مجهزين خارجيين. فاذا وفرت الشركة هذا الجزء والذي يمكن ان يشتري بكلفة اقل من الخارج. فالربح سيزداد بقرار الشراء من الخارج. فضلاً عن الاستفادة من المصادر المتاحة للمنشأة لاغراض اخرى. فضلاً عن تقييم كلفة الفرصة المرتبطة بهذا القرار. [1]

#### ثالثاً: قرار بيع الانتاج التالف او اعادة تصنيعه:

من المشاكل التي تواجهها المنشآت هي كيفية التصرف بالانتاج التالف والمتقادم. فيجب على الادارة ان تقرر حالة تكريس الموارد لاعادة تصنيع تلك الوحدات وبيعها باسعار منخفضة او بطريقة اسهل ببيعها كانتاج تالف. [1]

#### رابعاً: قرار استخدام الموارد المحددة:

تمتلك المنشآت عادة موارد محددة. فهناك محددات من مساحة الارض والوقت الخاص بعمل الماكينة او ساعات العمل المباشر او المواد الاولية، والعمل في ظل موارد محددة يجبر المنشأة على المفاضلة بين طلبين واتخاذ القرار بشأن الطلب الافضل وايهما يهمل وعند اتخاذ هذا القرار يتوجب على المديرين ان يقرروا أي المنتوجات او الخدمات هي الاكثر ربحية ومن اجل تعظيم مجمل الربح (هامش المساهمة) للمنشأة في تغطية الكلفة الثابتة وتحقيق الربح ، لا بد للادارة من بذل ما يمكن لاستخدام كل ساعة عمل للماكينة وباكثر الطرق فاعلية قدر الامكان. [3]

#### خامساً: قرار المنتجات المشتركة:

الكثير من المنشآت تجهز المنتجات المتعددة باستخدام المواد الاولية الرئيسية وبمرحلة انتاجية مشتركة مثل صناعة تكرير النفط وشركات تصنيع اللحوم. فالمنتجات الناتجة عن العمليات الصناعية المشتركة يطلق عليها اسم المنتجات المشتركة ، والكلف الصناعية المرتبطة بها يطلق عليها اسم الكلف المشتركة، في مثل تلك العمليات الصناعية تبرز المفاضلة بين أي من المنتجات المشتركة تباع بعد تغطية الانفصال واي منها يستمر لاكمال صنعه بشكله النهائي. [1]

#### سادساً: قرار اضافة او استبعاد منتج:

بمرور الوقت يصبح المنتج متقادم ويحتاج الى استبعاد انتاجه من خط الانتاج. وفي الوقت نفسه قد تطور بعض المنتجات وتضاف الى الخط الانتاجي للمنشأة. والعنصر الاكثر اهمية في مثل هذه القرارات والمفاضلة تتم على اساس هو هل ان المنتج سوف يزيد او يخفض الدخل المستقبلي للمنشأة؟ ولتقييم التغير في

الدخل يجب على المحاسب الإداري ان يحدد الكلف الملائمة. ولكي يساعد الإدارة في اتمام هذا التحليل عليه ان يحدد الكلف الملائمة المرتبطة بايقاف انتاج المنتج والذي فيه يتم تصنيف الكلف الى كلف يمكن تجنبها وكلف لا يمكن تجنبها. [11]

وعليه فان الكلف المتغيرة تكون مرتبطة بالمنتج بصورة مباشرة لذلك فهي كلف ممكن تجنبها أي انها كلف ملائمة للقرار اما الكلف الثابتة فتتكون من جزئين هما:

- ١- كلف مرتبطة بنشاط المنتج بصورة مباشرة فهي كلف يمكن تجنبها ، أي انها كلف ملائمة للقرار .
  - ٢- كلف مرتبطة بنشاط المنتج بصورة غير مباشرة ، لذلك لا يمكن تجنبها عند استبعاد الخط الانتاجي فهي كلف غير ملائمة للقرار مثل اندثار المكائن والايجار والتأمين واجور المديرين.
- وتتم المفاضلة على اساس المساهمة الحدية للمنتج المعين ومدى تغطيتها للكلف الثابتة الممكن تجنبها الخاصة به، وتساهم في تغطية جزء من الكلف الثابتة التي لا يمكن تجنبها للمنشأة ككل. فمن الافضل الاستمرار على الحال القائم ، لان ذلك سيؤدي الى زيادة ربحية المنشأة او تقليل الخسارة او التحول من الخسارة الى الربح.

#### المبحث الخامس

#### تحليل قرار استبعاد او ابقاء منتج قماش المعاطف في المنشأة العامة للصناعات الصوفية / معمل الناصرية

ينتج معمل الناصرية عدة منتجات وهي:

- ١- قماش رجالي شتوي
- ٢- قماش نسائي شتوي
- ٣- قماش معاطف
- ٤- بطانية ذي قار شخصين
- ٥- بطانية ذي قار شخص واحد

وبالنظر لخسارة منتج قماش المعاطف بشكل مستمر فان المنشأة بصدد اتخاذ قرار المفاضلة ما بين استبعاد هذا المنتج او بقاءه وبالشكل الذي يحقق اعلى ربح للشركة. ولغرض تهيئة الإدارة لاتخاذ مثل هذا القرار يجب استخدام طريقة هامش المساهمة لتحديد ربحية كل منتج من منتجات المنشأة وكما يلي:

اولاً: تحديد مبيعات منتجات المنشأة كما في الجدول الاتي:

جدول رقم (١) مبيعات منتجات المنشأة لسنة ٢٠٠١

التفاصيل	كمية المبيعات	سعر البيع	اجمالي مبلغ المبيعات
----------	---------------	-----------	----------------------



المنتجات			(الف دينار)
قماش رجالي شتوي	٣٢٥٣٢٤	٥٠٠٠	١٦٢٦٦٢٠
قماش نسائي شتوي	٥٤٧٦٣	٥٠٠٠	٢٧٣٨١٥
قماش معاطف	١٣٢٢٤٤	٧٠٠٠	٩٢٥٧٠٨
بطانية ذي قار لشخصين	٣٤٥٣٢	١٩٠٠٠	٦٥٦١٠٨
بطانية ذي قار لشخص واحد	١٤٣١٤٣	١٤٠٠٠	٢٠٠٤٠٠٢
الاجمالي			٥٤٨٦٢٥٣

المصدر: المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

ويبين الجدول رقم (١) أن المنتج بطانية لشخص واحد حقق أعلى معدل للمبيعات بلغت نسبته ٣٦,٥ % من اجمالي مبيعات المنشأة، في حين حقق المنتج قماش نسائي شتوي ادنى معدل للمبيعات فبلغت نسبته ٠,٤٩ % من اجمالي المبيعات، اما المنتج قماش معاطف التي ترغب المنشأة بإيقافه او بقاءه فقد بلغت نسبته ١٦,٩ % من اجمالي المبيعات.

#### ثانياً: تحديد كلفة الانتاج المتغيرة لمنتجات المنشأة

ان تحديد كلفة الانتاج المتغيرة لمنتجات المنشأة يتطلب تحديد الكلفة الاولية المباشرة (المتغيرة) والتي تتضمن المواد المباشرة (ملحق ١) والاجور المباشرة (ملحق ٢). وتحديد كلفة الصنع بعد اضافة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة (ملحق ٣). والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (٢) كلف الانتاج المتغيرة لمنتجات المنشأة لسنة ٢٠٠١

المنتجات	عناصر الكلفة	موارد مباشرة	اجور مباشرة	ت ص غ م متغيرة	اجمالي الكلفة المتغيرة للوحدة	حجم الانتاج	اجمالي الكلفة
قماش رجالي شتوي	1888	733	850	3971	340000	1180140	
قماش نسائي شتوي	1359	610	925	2894	55000	159170	
قماش معاطف	3200	894	980	5074	140000	710360	
بطانية ذي قار لشخصين	10632	1900	1450	13982	35000	489370	
بطانية ذي قار لشخص واحد	8335	1550	1025	10910	145000	1581950	
الاجمالي الكلفة المتغيرة						4120990	

المصدر: المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

ويشير الجدول رقم (٢) الى ان أعلى كلفة انتاج كانت من نصيب منتج بطانية لشخص واحد اذ بلغت نسبته ٣٨,٤ % في حين كان ادنى معدل من نصيب قماش نسائي شتوي اذ بلغت نسبته ٣,٩ % من اجمالي كلفة الصنع، اما المنتج قماش معطف فقد بلغت نسبته من اجمالي كلفة الانتاج ١٧ % فقط. وبغية تحديد كلفة الانتاج المتغيرة للمنتجات المباعة، لابد من الاخذ بنظر الاعتبار مخزون الانتاج تحت الصنع اول واخر المدة، والانتاج التام الصنع اول واخر المدة، كما في الجدول الاتي:

جدول رقم (٣) كلفة المنتجات المباعة في المنشأة لسنة ٢٠٠١

المنتجات	قماش رجالي شتوي	قماش نسائي شتوي	قماش معاطف	بطانية ذي قار لشخصين	بطانية ذي قار لشخص واحد	عناصر الكلفة
كلفة الانتاج المتغيرة	١١٨٠١٤٠	١٥٩١٧٠	٧١٠٣٦٠	٤٨٩٣٧٠	١٥٨١٩٥٠	

١٣٢١٤	٨٣٢١	٦٧٨١	٥٣٤٢	١٣٢٤٥	+ مخزون تحت التشغيل اول المدة - مخزون تحت التشغيل اخر المدة
(١٢٣٤٥)	(١٠٣٢٥)	(٤٢٣١)	(٩٥٣٣)	(١٠٣٢١)	
١٥٨٢٨١٩	٤٨٧٣٦٦	٧١٢٩١٠	١٥٤٩٧٩	١١٨٣٠٦٤	كلفة الانتاج التام + مخزون انتاج تام اول المدة
٩٨٩٢	٥٤٨٧	٣٢٨٩	٥٤٧٥	١٥٣٢٤	
١٥٩٢٧١١	٤٩٢٨٥٣	٧١٦١٩٤	١٦٠٤٥٤	١١٩٨٣٨٨	كلفة الانتاج المعد للبيع -مخزون انتاج تام اخر المدة
(٥٣٨٩)	(٩١٠٠)	(٥٧٦٥)	(٢٣٤٦)	(١٧٣٧٨)	
١٥٨٧٣٢٢	٤٨٣٧٥٣	٧١٠٤٢٩	١٥٨١٠٨	١١٨١٠١٠	كلفة الانتاج المباع

المصدر : المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية ، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

### ثالثاً - تحديد الدخل لمنتجات المنشأة

لتحديد الدخل ولكل منتج من المنتجات لا بد اولاً من اضافة التكاليف الثابتة المحددة لكل منتج، وبما ان احد عناصر التكاليف (الادوات الاحتياطية) يتضمن كلفة متغيرة كما في الجدول رقم (٢) وكلفة ثابتة لا بد من استخدام طريقة لفصل كلفته الى متغيرة وثابتة، وقد استخدمت طريقة المربعات الصغرى لتحقيق ذلك، ولتسهيل اتخاذ قرار المفاضلة لا بد من تصنيف الكلف الثابتة الى كلف يمكن تجنبها وكلف لا يمكن تجنبها [الملحق رقم (٤)] وبناء على ذلك فان دخل كل منتج يمكن عرضه كما في الجدول الاتي:

جدول رقم (٤) كشف الدخل لمنتجات المنشأة لسنة ٢٠٠١

بطانية ذي قار لشخص واحد	بطانية ذي قار لشخصين	قماش معاطف	قماش نسائي شتوي	قماش رجالي شتوي	المنتجات عناصر الكلفة
٢٠٠٤٠٠٢	٦٥٦١٠٨	٩٢٥٧٠٨	٢٧٣٨١٥	١٦٢٦٦٢٠	المبيعات
(١٥٨٧٣٢٢)	(٤٨٣٧٥٣)	(٧١٠٤٢٩)	(١٥٨١٠٨)	(١١٨١٠١٠)	- كلفة المبيعات المتغيرة
٤١٦٦٨٠	١٧٢٣٥٥	٢١٥٢٧٩	١١٥٧٠٧	٤٤٥٦١٠	هامش المساهمة
(٨٦٣٥١)	(٣٠٤٢٥)	(٨٧٤٠٠)	(٢٥٢٥٠)	(٩٠٥٠٠)	- كلفة ثابتة يمكن تجنبها
٣٣٠٣٢٩	١٤١٩٣٠	١٢٧٨٧٩	٩٠٤٥٧	٣٥٥١١٠	- كلفة ثابتة لا يمكن تجنبها
(١٧٧٨٨٠)	(٥٩٨٠٩)	(١٦٣٠٠٠)	(٥٠٠٥٠)	(١٥٩٦٠٠)	
١٥٢٤٤٩	٨٢١٢١	(٣٥١٢١)	٤٠٤٠٧	١٩٥٥١٠	صافي الربح او الخسارة

المصدر : المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية ، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

ويوضح الجدول رقم (٤) ان جميع منتجات المنشأة تحقق ربحاً باستثناء منتج قماش المعاطف قد حقق خسارة مقدارها ٣٥١٢١ دينار ويحتل منتج قماش رجالي شتوي المرتبة الاولى في تحقيقه الارباح ويأتي من بعده منتج بطانية لشخص واحد ثم منتج بطانية لشخصين واخيراً يأتي منتج قماش نسائي شتوي.

### ثالثاً: تحليل قرار ابقاء او استبعاد منتج قماش المعاطف

اعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٤) يكون بالامكان اجراء المفاضلة لاتخاذ قرار ابقاء منتج قماش المعاطف الذي يحقق خسارة او استبعاده من تشكيلة منتجات المنشأة كما في الجدول الاتي:

جدول رقم (٥) تحليل قرار ابقاء او استبعاد منتج قماش المعاطف في المنشأة لسنة ٢٠٠١

استبعاد المنتج	ابقاء المنتج	التفاصيل
٤٥٦٠٥٤٥	٥٤٨٦٢٥٣	قيمة المبيعات
(٣٤١٠٤٩٣)	(٤١٢٠٩٢٢)	كلفة المبيعات المتغيرة
١١٥٠٠٥٢	١٣٦٥٣٣١	المساهمة الحدية

تكاليف ثابتة يمكن تجنبها	(٣١٩٩٢٦)	(٢٣٢٥٢٦)
تكاليف ثابتة لا يمكن تجنبها	١٠٤٥٤٠٥	٩١٧٥٢٦
	(٦١٠٣٣٩)	(٦١٠٣٣٩)
صافي الربح والخسارة	٤٣٥٠٦٦	٣٠٧١٨٧

المصدر: المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية ، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

وبناء على نتيجة جدول رقم (٥) فان قرار المفاضلة سيكون لصالح ابقاء منتج قماش المعاطف ضمن تشكيلة منتجات المنشأة ، لان بقاءه سيؤدي الى زيادة ارباح المنشأة بمقدار (٣٠٧١٨٧-٤٣٥٠٦٦) = ١٢٧٨٧٩ الف دينار وهو مبلغ ليس بالقليل ويشكل نسبة ٢,٣% من قيمة المبيعات. واذا اتخذ قرار الاستبعاد فان ذلك سيحرم المنشأة من هذا المبلغ الذي يمكن ان يساهم في فتح مجالات تطويرية او استثمارية للمنشأة في المستقبل.

### المبحث السادس

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### اولا : الاستنتاجات

- ١- تحثل القرارات الخاصة غير المتكررة اهمية كبيرة في مجمل نشاط المنشآت الصناعية والتي تتعلق بتحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة للمنشأة، ولكي يكون القرار رشيداً يجب ان يتم استخدام البيانات الملائمة في عملية المفاضلة لاتخاذ القرار أي يجب التمييز بين عناصر الكلف الملائمة للقرار وعناصر الكلف غير الملائمة للقرار عند احتساب كلفة كل بديل.
- ٢- ان نظرية التكاليف الكلية التي تعتمدها المنشأة لاعداد كشف الدخل لا توفر البيانات الملائمة لاتخاذ قرار ابقاء او استبعاد منتج قماش المعاطف الذي يحقق خسارة مقدارها (٣٥١٢١) الف دينار لانها لا تبين مدى مساهمة هذا المنتج في تغطية التكاليف الثابتة التي لا يمكن تجنبها والخاصة بالمعمل ككل وبالغلة (٦١٠٣٣٩) الف دينار ، بالرغم من انه يساهم في تغطية (١٢٧٨٧٩) الف دينار منها. علما ان هذه التكاليف سوف تبقى سواء تم ابقاء المنتج او استبعاده.
- ٣- ان قرار ابقاء او استبعاد منتج قماش المعاطف لا يتأثر بكون المنتج يحقق صافي خسارة او صافي ربح للمنتج فحسب، وانما يتأثر بمدى مساهمته بزيادة صافي ربح وتقليل صافي الخسارة للمعمل ككل.
- ٤- ان قرار استبعاد منتج قماش المعاطف لا يصب في صالح المعمل ومن ثم المنشأة ، لان ارباح المعمل ستخف بمقدار (١٢٧٨٧٩) الف دينار عن قرار بقاء هذا المنتج ضمن التشكيلة الانتاجية للمعمل.

##### ثانيا : التوصيات

- ١- ضرورة التمييز بين عناصر الكلف التي تختلف باختلاف بدائل القرار (ملائمة للقرار) وعناصر الكلف التي لا تختلف باختلاف بدائل القرار (غير ملائمة للقرار) عند اختيار البديل الافضل الذي يحقق الاستخدام الامثل للموارد الانتاجية المتاحة للمعمل ، أي تحقيق ترشيد القرار الاداري.

٢- اعداد كشف الدخل للمعمل بموجب نظرية التكاليف المتغيرة ، وان يتم تبويب عناصر الكلفة الى كلف متغيرة يمكن تجنبها ملائمة للقرار وكلف ثابتة مبوبة ايضا الى كلف ثابتة يمكن تجنبها وكلف ثابتة لا يمكن تجنبها، وذلك لبيان مدى مساهمة كل منتج في تغطية الكلف الثابتة التي لا يمكن تجنبها والخاصة بالمعمل ككل.

٣- ان لا يتم اتخاذ قرار استبعاد منتج قماش المعاطف لانه يحقق صافي خسارة ، لان ذلك سيحرم المعمل ككل من ارباح بقاءه ضمن تشكيلة منتجات المعمل ، وان تعمل ادارة المعمل على دراسة اسباب تحقيق الخسارة ومعالجتها بشكل يحقق ربحاً لهذا المنتج وبالتالي تزداد ربحية المعمل بصورة اجمالية.

## ملحق رقم (١) كلفة المواد الاولية المباشرة لانتاج المتر الواحد من القماش

كلفة المتر الواحد	بولستر			صوف عراقي			المادة المنتج
	السعر دينار	الكمية كغم	الكلفة دينار	السعر دينار	الكمية كغم	الكلفة دينار	
١٨٨٨	٥٦٣	٢٢٥٠	٠,٢٥٠	١٣٢٥	٥٣٠٠	٠,٢٥٠	قماش رجالي شتوي
١٣٥٩	٤٠٥	٢٢٥٠	٠,١٨٠	٩٥٤	٥٣٠٠	٠,١٨٠	قماش نسائي شتوي
٣٢٠٠	٣٠٦	٢٢٥٠	٠,١٣٦	٢٨٩٤	٥٣٠٠	٠,٥٤٦	قماش معاطف

المصدر: المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية ، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

## كلفة المواد الاولية المباشرة لانتاج البطانية الواحدة

الكلفة الكلية	شريط حاشية			خيوط قطنية			حرير صناعي			صوف عراقي			المادة المنتج
	م	س	ك	م	س	ك	م	س	ك	م	س	ك	
١٠٦٣٢	٢٢٥	٢٥٠	٠,٩	٥٤٧	٢٢٥٠	٠,٢٤٣	٢١٤٢	١٥٠٠	١,٤٢٨	٧٧١٨	٢٥٠٠	٣,٠٨٧	بطانية ذي قار لشخصين
٨٣٣٥	٢٠٠	٢٥٠	٠,٨	٤٢٨	٢٢٥٠	٠,١٩٠	١٦٧٤	١٥٠٠	١,١١٦	٦٠٣٣	٢٥٠٠	٢,٤١٣	بطانية ذي قار لشخص واحد

المصدر: المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية ، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

## ملحق رقم (٢) كلفة العمل المباشر لانتاج المتر الواحد من انواع الاقمشة

كلفة المتر الواحد	الاكمال	النسيج	الغزل	المرحلة
				المنتج
دينار	دينار	دينار	دينار	قماش رجالي شتوي
٧٣٣	١٠٠	١٣٧	٤٦٠	قماش نسائي شتوي
٦١٠	١٠٠	١٦٥	٣٤٥	قماش معاطف
٨٩٤	١٠٠	١٦٨	٦٢٦	

المصدر: المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية ، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

## كلفة العمل المباشر لانتاج البطانية الواحدة

كلفة المتر الواحد	الاكمال	النسيج	الغزل	الغسيل	المرحلة
					المنتج

١٩٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٥٠٠	٨٠٠	بطانية ذي قار لشخصين
١٥٥٠	٢٥٠	٢٠٠	٤٠٠	٧٠٠	بطانية ذي قار لشخص واحد

المصدر : المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية ، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

## ملحق رقم (٣) التكاليف الصناعية غير المباشرة / المتغيرة للوحدة الواحدة

عناصر التكاليف	وقود وزيوت	ادوات احتياطية	ماء وكهرباء	صيانة وتصليح	مواد تعبئة وتغليف	كلفة الوحدة
قمماش رجالي شتوي	١٥٠	٢٤٠	٢١٠	٩٥	١٥٥	٨٥٠
قمماش نسائي شتوي	١٧٥	٢٣٠	٢٢٣	١١٢	١٨٥	٩٢٥
قمماش المعاطف	٢٩٠	٢٤٠	١٦٠	١٢٤	١٦٦	٩٨٠
بطانية ذي قار لشخصين	٣٧٥	٣٢٥	٢٧٢	١٩٣	٢٨٥	١٤٥٠
بطانية ذي قار لشخص واحد	٣٠٠	٢١٧	٢٢٥	١٢٣	١٦٠	١٠٢٥

المصدر : المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية ، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

## ملحق رقم (٤) توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة (الثابتة) بين المنتجات مبنية الى تكاليف يمكن تجنبها وتكاليف لا يمكن

## تجنبها

التكاليف	المنتجات	قمماش رجالي شتوي	قمماش نسائي شتوي	قمماش معاطف	بطانية ذي قار لشخصين	بطانية ذي قار لشخص واحد
التكاليف الثابتة التي يمكن تجنبها						
ادوات احتياطية	٥٢٥٢٣	١٦٢٨٥	١٦٢٨٥	٥٧٣٢٨	٢٠٧٣٢	٦٣٤٥٦
مصاريق نقل مواد اولية	٣٧٩٧٧	٨٩٦٥	٨٩٦٥	٣٠٠٧٢	٩٦٩٣	٢٢٨٩٥
اجمالي التكاليف الثابتة التي يمكن تجنبها	٩٠٥٠٠	٢٥٢٥٠	٢٥٢٥٠	٨٧٤٠٠	٣٠٤٢٥	٨٦٣٥١
التكاليف الثابتة التي لا يمكن تجنبها						
رواتب واجور غير مباشرة	٣٢٨١٦	١٠٣٢١	١٠٣٢١	٤٠٥٤٠	١٠٣٢١	٤٠٥٣٢
صيانة دورية	٢٥٨٢٣	٦٨٢٠	٦٨٢٠	١٨٧٢٠	٨٣٤١	٣١٠٨٩
تجهيزات العاملين	١٠٦٧٣	٤٤٦٥	٤٤٦٥	١٨٢٥٦	٥٦٩٨	٢٠٣٤٢
الانذار	٣٧٤٥٦	١٢٩٧٦	١٢٩٧٦	٣٥٣٩٤	١٣٩١٣	٣٨٣٥٩
الابحاث والاستشارات	٨٩٩٢	٥٣٢١	٥٣٢١	١٠٤٢١	١٠٩٨١	١٠٣٢١
اقساط التأمين	١٠٣٢٤	٣٩٤٩	٣٩٤٩	١٩٧٣٩	٤٣٢١	١٤٤٥٢
دعاية وطبع	١١٤٩٦	١٩٨٢	١٩٨٢	٦٣٤٣	٤٣٦٠	١٤٢٧١
مصروفات خدمية متنوعة	٢٢٠٢٠	٤٢١٦	٤٢١٦	١٣٨٥٧	١٨٧٤	٩٣٧٠
اجمالي التكاليف الثابتة التي لا يمكن تجنبها	١٥٩٦٠٠	٥٠٠٥٠	٥٠٠٥٠	١٦٣٠٠٠	٥٩٨٠٩	١٧٧٨٨٠

المصدر : المنشأة العامة للصناعات الصوفية/ معمل الناصرية ، تقارير الكلفة لسنة ٢٠٠١.

مصادر البحث

- 1-Meigs, Walter B. & et al. , "*Managerial Accounting*" , John Wiley & Sons , Inc. , N. Y. 1996.
- 2-Horgren, G. L. & et al. , "*Introduction to Management Accountin*", Prentice-Hall.,Inc, 1994.
- 3-Hilton, R. W. "*Management Accounting*" McGraw-Hill , Inc. , N. Y. ,1997.
- 4-Barch & Henry. "*Cost and Management Accounting*", Pitman Publishing Co. London, 1974.
- 5-Moscove , S. A. & et al ., "*Cost Accounting with managerial application*", . 6<sup>th</sup> ed . Houghton mifflin Co. 1985.
- 6-Moor & Jaedicke. , "*Cost Accounting : Amanagerial Emphasis*" , Prentice – Hill Inc. N. Y. 1972.
- 7-Garrison, R. H. "*Managerial Accounting: Concepts for planning, control Decision making*" Business publications, Inc. Taxes, 1988.
- ٨- زامل ، احمد محمد ، المحاسبة الادارية مع تطبيقات بالحاسب الالي ، الجزء الاول ، معهد الادارة العامة ، الرياض . ٢٠٠٠ .
- ٩- طنيب ، محمد شفيق حسين ، محاسبة التكاليف الصناعية ، ط٣ ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان .
- 10-Lynch, H. A. & Williamson B.B. , "*Management Accountio*", DP. Publications, Aldive House, London, 1995.
11. Jiambalvo, J. "*Managerial Accounting*" , John Wiley and Sons, Inc. , New York, 2001.