

اعداد الموازنات في ظل سلوك التكاليف ثنائي الاتجاه

سرمد مازن فواد¹ ، أ.م.د. اسماعيل عباس منهل ابو رغيف²

المستخلص

تناول البحث دراسة لتتبع سلوك التكاليف غير المتماثل، حيث يتباين هذا السلوك استجابة لزيادة حجم النشاط عنه في حالة الانخفاض، ومن ثم يمكن ان تزداد التكاليف مع زيادة مستوى النشاط بمعدل أكبر او اقل من انخفاضها في حالة نقصان مستوى النشاط، ليظهر ما يسمى بالسلوك اللزج للتكاليف او السلوك المعاكس للزوجة.

يهدف هذا البحث الى دراسة وتحليل ومناقشة المدخل المستحدث لتحليل سلوك التكلفة، وما يترتب عليه من نتائج وتأثيرات ذات دلالة على تنبؤات الادارة لتقديرات الموازنة وكيفية تداخل هذا السلوك مع عملية اعداد الموازنات، حيث قام الباحثان بعد التأكد من وجود سلوك غير منتظم للتكاليف في عينة البحث بدراسة حيثيات الموازنات لسنوات الدراسة من 2015 الى 2019 لمعرفة مدى التفاوت بتقديرات الموازنة.

الكلمات المفتاحية: التكاليف ثنائية الاتجاه، ترشيد القرارات، السلوك اللزج والسلوك المعاكس للزوجة، الموازنات التقديرية، اثر السلوك غير المتماثل على الموازنات

Budget Estimates of Accuracy Lost in the Behavior of Sticky Costs

Sarmad Mazen Fouad¹ , Assist. Prof. Dr. Ismael Abbas Manhal²

Abstract

The research deals with a study to track the behavior of sticky costs, as this behavior varies in response to an increase in the volume of activity than in the case of decline, and thus costs may increase with an increase in the level of activity at a rate greater or less than its decrease in the case of a decrease in the level of activity, so that the so-called sticky behavior of costs appears. The opposite behavior of the sticky.

This research aims to study, analyze and discuss the new approach to analyzing cost behavior, and its implications for the indicative results and effects of management forecasts for budget estimates and how this behavior interferes with the process of preparing budgets. Rationale for the budgets for the study years from 2015 to 2019 to find out the extent of the variance in budget estimates.

Keywords: sticky costs, rationalization of decisions, sticky and anti-sticky behavior, discretionary budgets, the effect of asymmetric behavior on budgets.

انتساب الباحثين

^{1,2} كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، واسط، الكوت، 52001

¹ sarmadsarmd@gmail.com

² imanhal@uowasit.edu.iq

المؤلف المراسل

معلومات البحث
تأريخ النشر : حزيران 2022

Affiliation of Authors

^{1,2} College of Management & Economics, University of Wasit, Iraq, Wasit, Kut, 52001

¹ sarmadsarmd@gmail.com

² imanhal@uowasit.edu.iq

¹ Corresponding Author

Paper Info.

Published: June 2022

المقدمة

كما هو معروف تصنف التكاليف الى تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة واخرى مختلطة اعتمادا على التغير في مستوى النشاط ويعكس هذا التصنيف مقدار او درجة التغير في التكاليف وليس اتجاه هذا التغير .

حيث يفترض تصنيف العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط ان تكون متماثلة في حالة الزيادة في حجم النشاط او في حالة النقصان. هناك تصنيفات اخرى للتكاليف، لكن ما يهمنا هو معرفة التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة وتحديد دالة التكاليف مع الاخذ بالاعتبار التكاليف ثنائية الاتجاه.

وظل هذا المفهوم سائدا حتى مطلع الالفية الثالثة، حيث تعرض هذا الافتراض للنقد والتحليل بعد ان قدمت بعض الدراسات التطبيقية المعاصرة دليل على تفاوت استجابة التكلفة للتغير في حجم النشاط صعودا عن استجابتها له نزولا حيث تزداد بعض بنود التكلفة مع زيادة حجم النشاط بمعدل أكبر او اقل من انخفاضها في حالة انخفاض حجم النشاط وقد أطلق على تلك الحالة مصطلح السلوك الثنائي للتكلفة او السلوك اللزج للتكاليف، مما يعني ان تحديد سلوك التكلفة لا يعتمد فقط على حجم النشاط بل يعتمد ايضا على اتجاه هذا النشاط ، وقد حاولت العديد من الدراسات تحديد اسباب ودوافع هذا السلوك واستقرت غالبيتها على ان التدخل الاداري يمثل المحرك الرئيسي لتلك الظاهرة فعندما تكون هناك زيادة متوقعة للنشاط يتجه المديرون نحو التوسع في الموارد المخصصة للأنشطة لاستيعاب الزيادة في الطلب، بينما مع انخفاض غير مؤكد للنشاط يعتمد المديرون الاحتفاظ ببعض الموارد غير المستغلة لحين التأكد من استمرارية هذا الانخفاض ولاسيما عندما تكون تكاليف الاحتفاظ بالموارد اقل من تكاليف التكيف للموارد ، الامر الذي يجعل معدل زيادة التكلفة لا يتماثل مع معدل انخفاضها، وذلك على خلاف ما يفترض في الفكر المحاسبي المتعارف عليها.

المبحث الاول / منهجية البحث ودراسات سابقة**اولاً : منهجية البحث****1- مشكلة البحث**

ان المفهوم السائد لتصنيف التكاليف هو تصنيفها الى ثابتة ومتغيرة، حيث تكون التكاليف الثابتة ثابتة ضمن مدى معين اما التكاليف المتغيرة فتتغير مع تغير حجم النشاط، وظل هذا المفهوم

سائدا لسنوات طويلة، لكن الواقع العملي اثبت ان بعض التكاليف تتغير بنسب تختلف بزيادة حجم النشاط عنه في حالة انخفاض النشاط، وتكمن مشكلة البحث في ان الموازنات المعدة وفق المفاهيم التقليدية لسلوك التكاليف التي لا تأخذ بنظر الاعتبار المفاهيم الحديثة للتكاليف ثنائية الاتجاه تكون غير واقعية وتتسبب في تضليل مستخدمي معلومات المحاسبة الادارية .

ويمكن تلخيص اهم المشاكل بما يأتي :

- 1- هل تسلك بعض بنود التكاليف في الوحدات الاقتصادية سلوكا غير متماثل الاتجاه .
- 2- هل يؤثر السلوك غير المتماثل على ترشيد القرارات وعلى عملية اعداد تقديرات الموازنة.

2- اهمية البحث

تتبع اهمية هذه الدراسة من تأثيرها على الموازنات ودرجة تأثيرها على التنافس بين الشركات والحصة السوقية وغيرها من العوامل التي لها تأثير على استمرارية الشركة وارباحها، وايضا الاستفادة من فهم تأثير السلوك غير المتماثل على عملية اعداد الموازنة وتحديد اسباب الانحرافات بشكل أكثر دقة.

3- هدف البحث

ان الهدف من البحث هو زيادة منفعة المحتوى المعلوماتي لمخرجات نظام المحاسبة الادارية تحت مفهوم السلوك الثنائي للتكلفة وتحديد الدوافع والاسباب التي تؤدي الى عدم تماثل هذه التكاليف و كيفية استخدامه في اعداد الموازنات بسرعة اكثر وبدقة.

ونلخص هدف البحث بالآتي :

- 1- دراسة اثر السلوك المستحدث على الموازنات
- 2- دراسة وتحليل التكاليف غير متماثلة الاتجاه وأثر هذا السلوك على متخذي القرار ومعدني الموازنة في الوحدات الاقتصادية.

4- فروض البحث

الفرض الاول: توجد ظاهرة لسلوك التكاليف غير متماثلة الاتجاه في بعض بنود التكاليف في الوحدات الاقتصادية.

الفرض الثاني: يؤثر السلوك ثنائي الاتجاه للتكلفة على دقة الموازنات.

ثانياً : دراسات سابقة

عنوان الدراسة	اسم الباحث	الدراسة
"أثر الخطر المالي واتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المبيعة : دراسة تطبيقية "	مندور 2017	دراسات عربية
"اطار محاسبي مقترح لاستخدام نموذج السلوك غير المنتظم للتكاليف في تحديد محرك تكلفة النشاط الاكثر فاعلية : دراسة تطبيقية "	شاهين 2018	
Are "Sticky Costs" the Result of Deliberate Decision	Yasukata and Kajiwara 2011	دراسات اجنبية
Labor Unemployment Risk and Sticky Cost Behavior	Kim and Wang 2014	

ومحاولة الوقوف على مفهومه واثاره ومحدداته وعلى دقة قياس التكلفة واتخاذ القرارات [2] .

ويرى مجموعة من الباحثين ان الغالبية العظمى من حسابات التكلفة تميل إلى الزيادة في ظل زيادة النشاط أكثر مما تميل إلى الانخفاض في ظل انخفاض النشاط مع وجود بعض التناقضات لهذه القاعدة ، وكانت البداية مع (Banker& Anderson، Janakiraman) اذ قدموا الأدلة الاولية التي تدعم سلوك التكلفة غير المتماثل ، حيث قاموا بدراسة أكثر من 7000 شركة أمريكية خلال فترة 20 عامًا وتبين أن التكاليف العامة والادارية تزداد بنسبة 0.55% استجابة لزيادة قدرها 1% في إيرادات المبيعات ولكنها تنخفض بنسبة 0.35% استجابة لانخفاض إيرادات المبيعات بنسبة 1% ، لتقدم بعدها الدراسات اللاحقة أدلة على السلوك ثنائي الاتجاه لحسابات التكلفة المختلفة في بيانات مختلفة [3].

كما تؤكد احدى الدراسات على السلوك غير المتماثل للتكاليف والتي اجريت على جزء من شركات صناعة الالكترونيات التايوانية وتم تتبع سلوك التكاليف البيعية الادارية والعمومية ، حيث اوضحت نتائج الدراسات ان هذه التكاليف تسلك سلوكا غير متماثل مع التغيرات ، في ايراد المبيعات، حيث ارتفعت بنسبه 0.47% لزيادة مقدارها 1% في قيمة المبيعات الا انها انخفضت بنسبة 0.36% لكل انخفاض مقداره 1% من قيمة المبيعات [4]، ووفقاً لذلك يجب ان لا يتم الاعتماد على مقدار التغير في حجم النشاط

المبحث الثاني / مفهوم سلوك التكاليف غير المتماثل

اولاً : مفهوم التكاليف ثنائية الاتجاه في الادبيات المحاسبية

يرى اغلب الباحثين في المدارس التقليدية أن جميع التكاليف اما ثابتة أو متغيرة نسبة الى المبيعات (أوي موجه اخر للنشاط)، اذ تمثل الموارد الثابتة و المتغيرة طرفين متقابلين و متعاكسين في عملية ضبط الموارد على المدى القصير ، الموارد الثابتة مثل المباني والمعدات الرأسمالية الرئيسية ذات التكلفة المرتفعة لا يمكن التحكم بها في فترة قصيرة حيث يتم الالتزام بها مقدماً ، قبل أن يعرف الطلب الفعلي ، مما يؤدي إلى تكاليف "ثابتة" فيما يتعلق بالمبيعات المحققة ، و من ناحية أخرى يمكن تعديل الموارد المتغيرة مثل المواد المباشرة وغير المباشرة بمرونة على المدى القصير، لذلك يتم استهلاكها حسب الحاجة بناءً على الطلب الفعلي مما يتسبب في تكاليف متغيرة [1] .

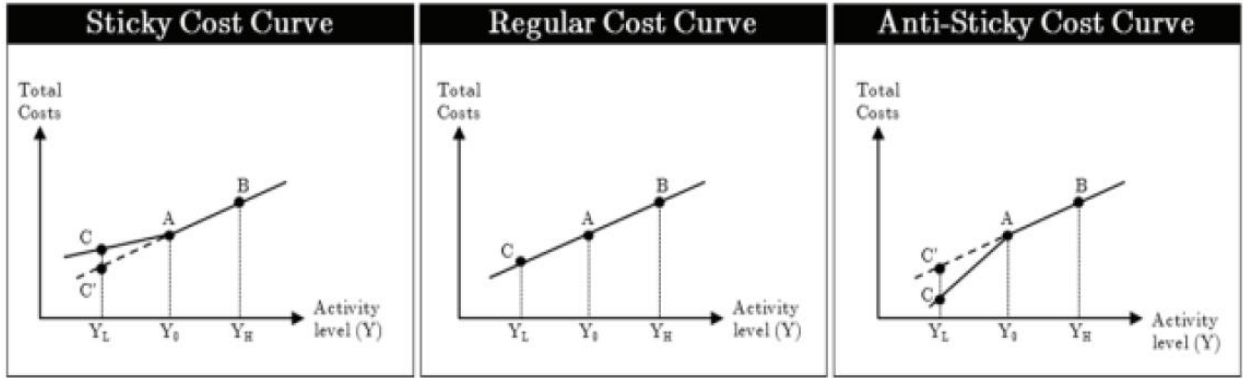
وهناك عدة دراسات قدمت ادلة على ان بعض بنود التكلفة تتأثر بتغيرات النشاط بطريقة غير متماثلة (ثنائية الاتجاه) وفقاً لاتجاه هذا التغير بالارتفاع او الانخفاض ، حيث تزداد بعض بنود التكلفة عند زيادة حجم النشاط بمقدار اكبر او اقل من مقدار انخفاضها عند حدوث انخفاض مكافئ في حجم النشاط ، تلك الظاهرة حثت العديد من الباحثين والاكاديميين على مستوى العالم نحو العديد من الدراسات النظرية والتطبيقية لفهم هذا السلوك غير المتماثل

ومن الجدير بالذكر ان الدراسات التي تبعت دراسة (Anderson et al , 2003) لم تختلف بوصف مفهوم السلوك الثنائي للتكلفة ، ولكن انصب الاهتمام للحصول على ادلة اكثر من اقسام الوحدة الاقتصادية الواحدة وفي قطاعات مختلفة ودول متعددة عن السلوك ثنائي الاتجاه للتكاليف ، اذ نرى على مستوى الوحدة الاقتصادية الواحدة ارتفاع درجة عدم تماثل سلوك التكلفة في الاقسام الرئيسية بالوحدة الاقتصادية عن الاقسام المساعدة او اقسام الدعم اذ تعتمد الاولى على اصول بشرية ذات مهارات عالية وتمتلك آلات اكثر تطوراً ، مما يؤدي الى ارتفاع تكاليف التكيف اعلى من تكاليف الاحتفاظ لحين استعادة مستوى الطلب المناسب ، فضلا عن ذلك تختلف ايضا درجة عدم تماثل التكلفة مع اختلاف طبيعة اعمال الوحدة الاقتصادية من حيث كونها وحدة صناعية او تجارية او خدمية ، حيث تمتاز تكاليف الوحدات الاقتصادية الصناعية بقدر عال من عدم التماثل وذلك لكثافة الموجودات الثابتة والمخزون والعمالة، ثم تأتي الوحدات الاقتصادية الخدمية والتجارية في المستوى الاقل من عدم التماثل، وذلك لانخفاض كثافة الموجودات فضلا عن الاعتماد على الموارد والعمالة المؤقتة مما يسمح لها ان تستجيب بسرعة للتغيرات في الطلب باقل تكلفة ممكنة [7] .

كما تؤكد النتائج التي توصل اليها weiss على صحة الدراسات الموجودة حول التكاليف غير المتماثلة المطبقة في سياق مختلف البنوك مع التحكم في تأثيرات هيكل التكلفة ، حيث تظهر النتائج أن التكاليف غير المتماثلة موجودة أيضاً في القطاع المالي في الأرجنتين والبرازيل وكندا للسنوات 2004-2009 ، اذ تتنبأ النظرية أنه عندما يتوسع مستوى إيرادات القطاع، فإن التكاليف تنمو ولكن بنسبة أقل ، اذ عند زيادة 1 % في إجمالي المبيعات ازدادت التكاليف في ثلاثة بنوك بالنسب الآتية على التوالي (0.60% و 0.82% و 0.94%) اما عند انخفاض حجم المبيعات فقد انخفضت التكاليف بالنسب الآتية على التوالي للبنوك الثلاثة (0.38 % ، 0.48 % و 0.55 %) مما يؤكد على عدم تماثل سلوك التكاليف، كذلك يؤثر عدم تماثل السلوك على حجم الارباح و كما موضح في الشكل رقم (1) :

فقط عند تحليل سلوك التكاليف المتغيرة، لكن يجب الاخذ بالاعتبار اتجاه ذلك التغير هبوطاً او صعوداً، وهو ما يناقض الفكر التقليدي الذي كان سائداً سابقاً، ثم تطور بعد استحداث هذا المدخل لتفسير وتحليل السلوك المتباين او غير المتماثل للتكاليف غير المباشرة، فكان هناك ارتباط جديد بين هذا المدخل ونظرية القرارات الادارية ومن الفروض التي تأسس عليها هذا المدخل هي ان حجم النشاط يساوي ايراد المبيعات اي لا يوجد وحدات غير مباعه عند زيادة الطاقة الانتاجية للوحدة الاقتصادية [5].

النتيجة التي توصلت إليها دراسة ABJ تثبت بأن التكاليف البيعية والعمامة والادارية تستجيب لزيادات النشاط أكثر من انخفاض النشاط ، وهناك تساؤل يثار ، هو لماذا تنصرف التكاليف بشكل غير متماثل؟ ما هي العوامل الرئيسية التي تدفع الاختلاف المستعرض في سلوك التكلفة غير المتماثلة ؟ ، اذ قدمت الدراسات السابقة مناقشات نظرية وأدلة تجريبية حول هذه القضايا كان منها دراسة ABJ الأساسية وهي الالتزام بالتكلفة إلى التعديل المتمم للمديرين على الموارد الملتمزم بها في وجود تكاليف التكيف ، التي تبين أن الادارة العليا تقوم بتوسيع الموارد الملتمزم بها لاستيعاب زيادة المبيعات ولكنهم يحتفظون بموارد غير مستغلة عندما يواجهون انخفاض المبيعات ، يحدث هذا لأنه عادة ما يكون خفض الموارد الملتمزم بها أمراً باهظاً ، وإذا استعدت المبيعات لاحقاً المستوى الاول فاستعادة تلك الموارد يكون امراً مكلفاً ، بالرغم من أن الوحدات الاقتصادية تتحمل أيضاً تكاليف عند تعديل الموارد إلى أعلى (زيادة الموارد) ، لكن أدبيات الاقتصاد توضح أن تكاليف التعديل التصاعدي تكون أصغر من تكاليف التعديل نزولاً للعديد من الموارد ، نتيجة لذلك ، تظهر التكاليف غير المتماثلة بشكل عام، والأهم من ذلك ان أحد الآثار المهمة لسلوك التكلفة غير المتماثلة يتمثل في أن حجم تكاليف التعديل يحدد درجة الالتزام بالتكلفة ، وهناك وجهة نظر تبين بان التكاليف تكون غير متماثلة بشكل اكبر إذا كانت تكاليف التعديل بالانخفاض أعلى ، وعلى العكس من ذلك التكاليف أقل بنسبة عدم التماثل أو بمعنى اصح (منزلة) إذا كانت تكاليف التعديل بالانخفاض أقل [6].



الشكل رقم (1) تقلبات النشاط المصاحب للسلوك غير المنتظم للتكاليف

Source: [8]

Y0 المستوى الحالي .

YL اقل مستوى من النشاط .

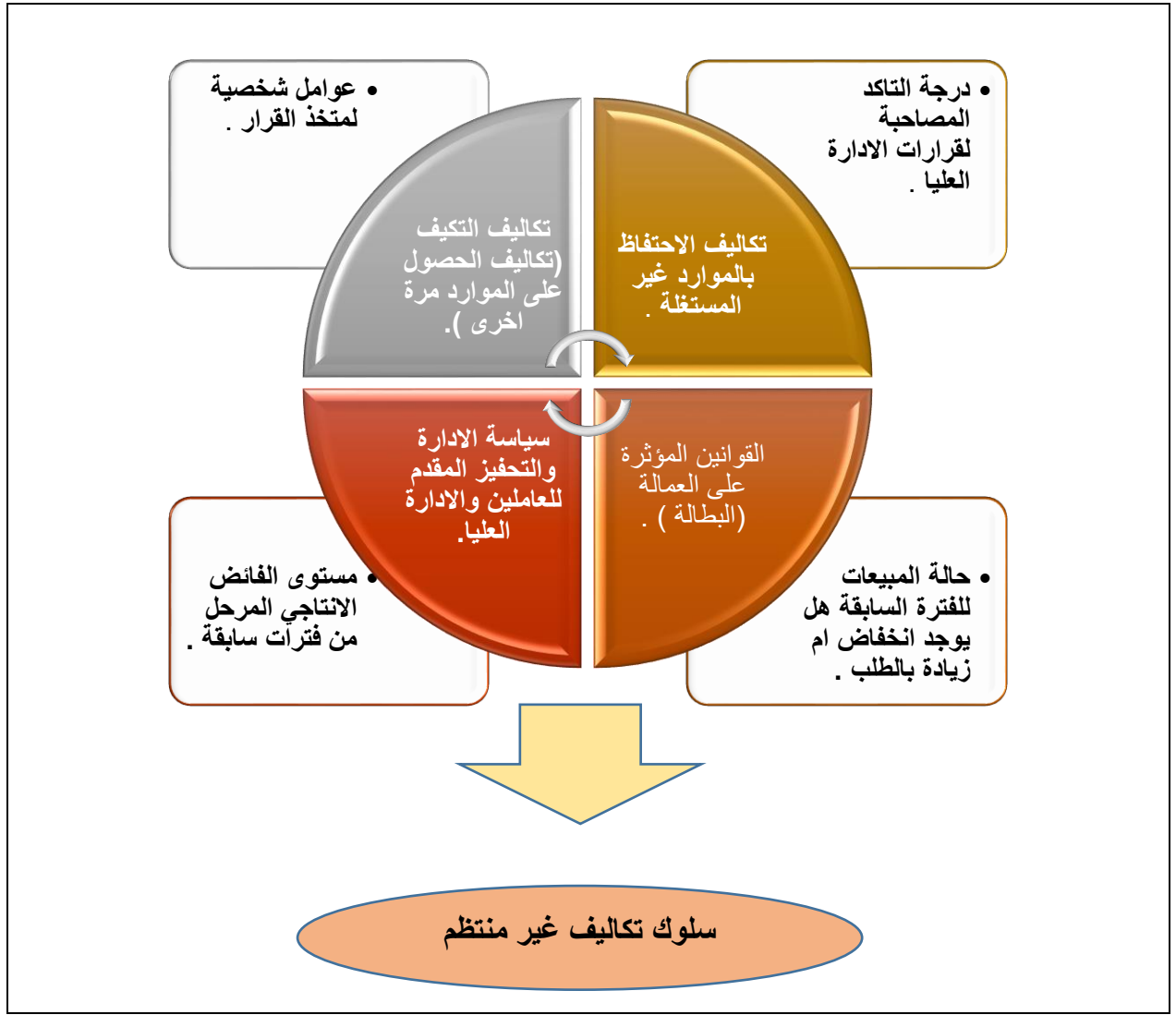
YH اعلى مستوى من النشاط .

ويرى الباحثان ان التكاليف ذات السلوك غير المنتظم هي تكاليف ثابتة مؤقتاً (ثابتة بقرار من الادارة يمكن تغييره) وتكون ثابتة لمدى معين ونقصد بهذا المدى مدى زمني ومستوى انتاجي إذ ان التكاليف غير المنتظمة (الملتصقة او شبه الثابتة) يبقى جزء منها ثابتا ولا تخفض في حال توقع الادارة العليا بزيادة الطلب مستقبلا لكن في حال استمرار الانخفاض لفترة زمنية طويلة ستتخذ الادارة قرار التخفيض بعد التأكد من استمرار الانخفاض بالطلب، وهذا ما يقصد به المدى الزمني اما بالنسبة الى المستوى الانتاجي فعند حدوث انخفاض كبير بالطلب بنسب عالية تسبب فائضا كبيرا بالإنتاج عندها ستغير الادارة من طبيعة هذه التكاليف وتتخذ قرارا مباشرا بالتخفيض وبالعكس في حالة الارتفاع .

إذ يرى الباحث ان تحديد معدل او درجة عدم تماثل التكاليف امر معقد وتتداخل مجموعة من العوامل لتحديد ها ، ويمكن ان تكون معادلة رقم (1) تحديد سعر البيع كما يأتي :

$$(1) \dots\dots\dots \left(\begin{array}{c} \text{درجة عدم} \\ \text{تماثل التكلفة} \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{c} \text{التكلفة المتغيرة} \\ \text{المنتظمة للوحدة} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{c} \text{هامش الربح} \\ \text{المراد تحقيقه} \end{array} \right) = \text{سعر البيع}$$

إذ إن تحديد درجة عدم تماثل التكاليف يخضع لعدة عوامل كما في الشكل رقم (2) :



الشكل رقم (2) عوامل تحديد درجة عدم تماثل سلوك التكاليف

المصدر: [10]

المبحث الثالث: دراسة سلوك التكاليف غير المتماثل ودوره في دقة تقديرات الموازنة:

من اجل اعداد موازنات اكثر فاعلية تحتاج ادارة الوحدة الاقتصادية الى دراسة وفهم سلوك التكاليف لما له من دور كبير في المحاسبة الادارية، وهو ما يمثل جوهر عملية اتخاذ القرار الرشيد في الوحدة الاقتصادية، ولما للموازنة من دور فعال في صنع القرارات من خلال تخطيط اهداف الوحدات الاقتصادية وتحقيق رقابة فعالة و ترشيد القرارات من خلال زيادة التواصل بين المستويات الادارية المختلفة وتوفير معلومات اكثر دقة واكثر موضوعية، فضلا عن اشراك العاملين في عمليات التخطيط والتنفيذ مما يساهم في زيادة الكفاءة الانتاجية، ويتمثل دور الموازنة التقديرية في ترشيد القرارات من خلال اخذ النتائج

يرى الباحثان من خلال الاطلاع على العوامل المؤثرة على عدم تماثل التكاليف انه من الممكن تغير درجة عدم تماثل التكاليف بتغير واحد او اكثر من العوامل المذكورة، فمثلا بتغيير شخص متخذ القرار قد يؤدي الى تحول التكلفة من غير متماثلة السلوك الى تماثلة السلوك (خطية) بسبب العوامل الشخصية لمتخذ القرار وتطلعاته المستقبلية، وهكذا مع العوامل الاخرى، كذلك يعتمد على المدى الزمني (استمرار حالة التغير بالنشاط) فعند توفر معلومات بان حالة تغير النشاط (زيادة او نقصان) مؤقتة سوف ترفع من درجة عدم تماثل سلوك التكاليف، اما في حال كانت المعلومات تشير الى استمرار التغير لفترة طويلة سوف يدفع الادارة الى تغير مستوى الانتاج بشكل مكافئ لتغير النشاط.

اما موازنة الانتاج فتمثل ما تحتاجه الوحدة الاقتصادية من انتاج خلال فترة الموازنة، حيث تكون موزعة بحسب الفترات الزمنية ويعبر عنها بوحدات كمية، ويتم تحديد الانتاج بالاعتماد على سياسة الوحدة الاقتصادية بالاحتفاظ بنسبة من المخزون التام اخر المدة، فضلا عن ان لمبيعات الفترة السابقة اثرا كبيرا على السلوك غير المتماثل للتكاليف حيث يؤثر على حجم الموارد العاطلة المنقلة من فترة الى اخرى، كذلك يكون له دور واثر على توقعات الادارة العليا لمبيعات الفترة القادمة [10] [15].

ويرى الباحثان ان التكاليف ذات السلوك غير المنتظم هي تكاليف شبه ثابتة (ثابتة بقرار من الادارة يمكن تغييره) وتكون ثابتة لمدى معين ونقصد بهذا المدى مدى زمني ومستوى انتاجي حيث ان التكاليف غير المنتظم (الملتصقة او شبه الثابتة) يبقى جزء منها ثابت ولا تخفض في حال توقع الادارة العليا بزيادة الطلب مستقبلا، لكن في حال استمرار الانخفاض لفترة زمنية طويلة ستتخذ الادارة قرار التخفيض بعد التأكد من استمرار الانخفاض بالطلب وهذا ما يقصد به المدى الزمني اما بالنسبة الى المستوى الانتاجي فعند حدوث انخفاض كبير بالطلب بنسب عالية تسبب فائضا كبيرا بالانتاج عندها ستغير الادارة من طبيعة هذه التكاليف وتتخذ قرارا مباشرا بالتخفيض وبالعكس في حالة الارتفاع.

2- موازنة المشتريات

تعد الموازنة المرنة لعدة مستويات من النشاط، بحيث يحدث توازن بين النشاط الفعلي وأحد هذه المستويات لتتم عملية المقارنة بشكل اكثر فاعلية، وعندما يحصل عدم توازن في نهاية الفترة يتم تعديل النشاط المقدر بشكل يوازي حجم النشاط الفعلي ثم تعديل ارقام الموازنة بناء على ذلك لما له من اثر كبير على دقة تحليل الانحرافات الناجمة عن الاختلاف بين الارقام الفعلية والمقدرة، ففي حال عدم وجود موازنة مرنة ويتم استخدام الموازنة الثابتة فلن تجدي عملية تحليل الانحرافات النفع المطلوب بتحديد مسببات الانحراف، فعند استخدام الموازنة المرنة سيتم مقابلة تكاليف معينة مع مستوى نشاط مختلف لا يتطابق مع مستوى تلك التكاليف [16].

كذلك الحال فيما اذا تم تجاهل التكاليف غير المتماثلة عندها لن تقدم عملية تحليل الانحرافات النتائج المطلوبة والقائمة على تحديد سبب الانحراف، فعند زيادة مستوى النشاط يقابله زيادة بالتكاليف بنسبة اقل لوجود فائض بالموارد مرحل من الفترة السابقة، عندها

المتحصلة من الموازنة التقديرية واستخدامها في تطوير وزيادة فاعلية الانظمة وتحسين السياسات والخطط والاهداف بعد انتهاء فترة الموازنة، وذلك من خلال تحليل الانحرافات ودراساتها من اجل الاعتماد على الموازنة في عملية صنع وترشيدها القرارات [11].

اولاً: اقسام الموازنات وتأثيرها بالسلوك غير المتماثل للتكاليف

1- موازنة المبيعات وموازنة الانتاج وتأثرهما بالسلوك غير المنتظم للتكاليف

تعد موازنة المبيعات هي الاساس لأعداد الموازنة العامة على أساس التنبؤ بالمبيعات وكلفة البضاعة المباعة من اجل تحقيق الوحدة الاقتصادية أهدافها المطلوبة من خلال المبيعات، وغالبا ما تكون كل الأنشطة في الوحدات الاقتصادية تنبؤ من أهداف المبيعات ونمو المبيعات [12].

وان للسلوك غير المتماثل تأثرا كبيرا بالمبيعات، حيث ان الزيادة في عدد الوحدات المباعة خلال المدة الحالية تدفع الادارة الى التوسع بالانتاج اكثر من الكميات المطلوبة (بعد نفاذ الانتاج المحفوظ به من الفترات السابقة)، وذلك بسبب رغبة الادارة في توفير فائض بالانتاج لمقابلة الزيادة المتوقعة مستقبلا على المبيعات، وذلك ناتج من حالة التفاؤل لدى الادارة العليا الناتجة من الزيادة الحالية بالمبيعات، اما في حالة الانخفاض في مستوى المبيعات للمدة الحالية سيقابله تحفظ في تخفيض مستوى الانتاج لحين التأكد من استقرار الانخفاض بالمبيعات وعدم انتعاش السوق مرة اخرى مما سيولد سلوكا غير متماثل بالتكاليف يجب ان يأخذ بالاعتبار [13].

اذ يتم الفصل بين التكاليف التي تسلك سلوك غير متماثل وتلك التي تتخذ سلوكا خطيا متماثلا، وكما ذكر مغيض ان التكاليف المتغيرة تقسم الى قسمين من التكاليف هما [14].

أ- تكاليف خطية متماثلة: وتمثل التكاليف التي تتغير بالزيادة او النقصان بنفس مقدار تغير الانتاج وتكون تكاليف انتاج مباشرة.

ب- تكاليف غير متماثلة وهي التكاليف التي تتغير بنسب مختلفة عن نسب تغير الانتاج سواء بالزيادة او بالنقصان وتكون غير متماثلة الاتجاه صعوداً (sticky) او غير متماثلة الاتجاه نزولاً (Anti-sticky).

الناجمة عن الغاء العقود كذلك انعكاس الامر على الروح المعنوية للموظفين بسبب الاستغناء عن زملائهم مما يسبب انخفاض الانتاج والكفاءة ، فضلا عن تحمل تكاليف التكيف التي تعني تكاليف البحث والتوظيف للعاملين الجدد في حال عودة انتعاش النشاط فضلا عن تكاليف عمولة وحدات اقتصادية التوظيف ، بالمقابل لن تقبل الوحدة اقتصادية على زيادة عدد العاملين مالم يقابل هذه الزيادة صافي قيمة موجبة للعامل مما يعني ان الزيادة بالإيراد نتيجة توظيف العامل اكبر من تكاليف التوظيف والتدريب [13].

من منظور اخر تعد كثافة العمالة من العوامل المؤثرة في توليد السلوك غير المتمثل للتكاليف، حيث ان للعمالة اثار مالية متمثلة بمكافئة نهاية الخدمة، وتكاليف التعيين، وتكلفة الفرصة الضائعة، وتكاليف تدريب عمالة جديدة، واخرى غير مالية تتمثل في تآكل راس المال الفكري وفقدان الروح المعنوية للموظفين عند انتهاء خدمات زملائهم فضلا عن تشويه سمعة الوحدة الاقتصادية في السوق [21].

فضلا عن أن هناك علاقة بين مستوى كثافة العمالة ودرجة التصاق التكاليف متأثرة بطبيعة الصناعة، حيث يكون للعمالة دور كبير في الوحدات التجارية والخدمية، التي تعتمد هذه الصناعات على العمالة بشكل كبير في اقناع الزبون بالمنتجات او الخدمات من خلال نشاط التسويق، بالمقابل تتشارك تكاليف العمالة مع كثافة الاصول والمخزون في تكوين التكاليف الغير متمثلة الاتجاه في الوحدات الصناعية [22].

وذكر (Dierynck) ان محدودية القوانين وتقييد تدخل الدولة في حماية العمالة يجعل من الادارة اكثر اندفاعا لتعيين عمالة جديدة كاستجابة لزيادة الطلب ، واكثر ترددا عند الاستغناء عن بعض العمالة تزامنا مع انخفاض النشاط ، مما يؤدي الى ارتفاع درجة السلوك غير المتمثل في حين قد تنخفض هذه الدرجة بالرغم من وجود القوانين ، وذلك اذا استطاعت الوحدة الاقتصادية التهرب من قوانين حماية العمالة من خلال الاعتماد على عمالة مؤقتة لكن في المقابل ستظهر نتائج سلبية كون العمالة المؤقتة اقل انتاجية في الغالب [23].

مما تقدم يتضح للإدارة العليا العوامل المؤثرة على موازنة الاجور وما هي الظروف التي تساعد على تحول سلوك تكاليف الاجور من خطية (متمثلة) الى غير خطية (غير متمثلة) ، ومن ثم اعداد موازنة لا تحمل ارقاما صحيحة واقعية إذا لم يتم الأخذ بالحسبان السلوك اللزج لتكاليف الاجور.

كما يجب الاخذ بالحسبان تكاليف التخزين وتكاليف الفرصة البديلة (المصدر: الباحثان بالاعتماد على ادبيات الدراسة).

3- موازنة اجور العاملين

تتضمن موازنة الاجور كافة التكاليف المتعلقة بالعاملين والموظفين في كافة المستويات المهنية او الادارية سواء كانت عمالة بعقود دائمة او مؤقتة ، وتوضح هذه الموازنة احتياجات الوحدة الاقتصادية من العمالة من ناحية الاعداد ومستوى الكفاءة ، وذلك من خلال تعيين عمالة جديدة او تشغيل العمالة الحالية وقت اضافي في حالة زيادة الانتاج او تخفيض العدد في حال انخفاض الانتاج ، وتعتمد موازنة الاجور على الوحدات المطلوب انتاجها للفترة القادمة والتي يتم الحصول عليها من الموازنة التخطيطية للإنتاج ، ومن متطلبات هذه الموازنة معرفة عدد الساعات المباشرة اللازمة لكل وحدة انتاجية لإيجاد عدد ساعات العمل المطلوبة كذلك كلفة الساعة الواحدة للحصول على مجموع تكلفة العمل المباشر فضلا عن معرفة كلفة الساعة الواحدة ومن ثم احتساب تكلفة العمل، اذ يعتمد نجاح نشاط الوحدة الاقتصادية على الموظفين ولاسيما الماهرين منهم لما لهذه المهارات والمعرفة من دور على جودة السلع والخدمات ، بل حتى في بعض الوحدات الاقتصادية تعتبر العمالة العمود الاساس والمحرك الرئيسي للعمل، مثال ذلك وحدات اقتصادية المحاسبة والمحاماة وغيرها من الوحدات الاقتصادية الخدمية، اذ تعتمد على خبرات ومهارات العاملين، وتكون تكاليف هذه العمالة ضرورية لتوليد الايرادات ولاسيما في الوحدات الاقتصادية الصناعية، ويجب التعامل مع تكاليف العمالة بشكل مدروس ، حيث جلب عمالة ماهرة بتكلفة اعلى من العمالة الاعتيادية قد يولد تخفيض بالتكاليف الأخرى من خلال زيادة الانتاجية وتخفيض نسبة العيوب والتلف بالمنتج [20] .

وفي ظل مفاهيم السلوك الغير متمثل للتكاليف يبرز مفهوم مختلف لتكاليف الاجور الذي يجب ان يأخذ بالاعتبار من اجل اعداد موازنة اجور ذات كفاءة وفعالية ، اذ تتأثر درجة التكاليف غير متمثلة الاتجاه مع زيادة شدة وصرامة قوانين حماية العمالة في الدولة التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية ، فعند انخفاض النشاط من المفترض ان تتخذ الادارة قرار بتخفيض اجور العاملين التي عادة ما يتم الدفع لهم لعدد ساعات العمل او قد يتم الاستغناء عن البعض، لكن قرار تخفيض عدد العاملين يخضع لبعض المحددات منها تكاليف التعديل المتمثلة في مدفوعات نهاية الخدمة والتكاليف

4- موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة

يكون اعداد هذه الموازنة على اساس الموازنة التخطيطية للإنتاج وتقوم الوحدة الاقتصادية على ضوئها بتقدير عناصر المواد والاجور والمصاريف الصناعية غير المباشرة الخاصة بفترة الموازنة، وتضم بنود المواد غير المباشرة والاجور غير المباشرة والاندثارات والتامين والايجارات والاضاءة والتدفئة والقوى المحركة وغيرها، ومن المفضل تمييز التكاليف الصناعية غير المباشرة الى متغيرة وثابتة وفضلا عن يجب استبعاد التكاليف الضمنية كافة التي لا يترتب عليها دفع مبالغ نقدية مثل الاندثارات، ولا تزال التكاليف الصناعية تمثل المشكلة الاساسية لمحاسبي التكاليف، من حيث صعوبة تقديرها وتحميلها على المنتجات نظرا لعدم وجود علاقة سببية كاملة او مباشرة تربط بينها وبين المنتج النهائي، فضلا عن تعدد بنودها وتنوع موجهاتها، كما ان بعضا منها يتصف بالعمومية للوحدة الاقتصادية ككل في حين يعد بعض بنودها خاصة بمركز او آلة معينة [24].

ويرى الباحثان انه على الرغم من استحداث هذه المفاهيم الا انها لا تأخذ بالاعتبار الخصائص التي تتسم بها التكاليف الصناعية غير المباشرة ذات السلوك غير المنتظم مما يعكس على تندي دقة قياس التكاليف مع ضرورة الاخذ بالاعتبار اثر السلوك غير المنتظم للتكاليف الصناعية غير المباشرة على عناصر ومكونات موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة، بحيث تعكس الموازنة التكاليف المرتبطة بمستوى النشاط مضافا لها التكلفة المرتبطة باتجاه النشاط او تلك الناتجة عن القرارات الادارية المتعمدة الخاصة بالمفاضلة بين الاستغناء او الاحتفاظ بالموارد والطاقات العاطلة وغير المستغلة، مما يساعد في التقدير الدقيق لتكلفة الوحدة الذي يعد الاساس الذي تعتمد عليه الادارة في تقدير وتحديد سعر البيع.

ويقترح الباحثان ان تكون المعادلة بالصورة الآتية: معادلة رقم (4)

$$\text{التكاليف الصناعية غير المباشرة} = \text{ت ص غ م ثابتة} + \left(\text{ت ص غ م متغيرة} \right) + \left(\text{ت ص غ م متغيرة} \right) \text{ غير متماثل} \dots\dots (4)$$

المبحث الرابع: الجانب العملي

تم اختبار الدراسة في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية تأسست شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية في عام 1977 بموجب عقد التأسيس الذي نشر بالجريدة الرسمية (جريدة الوقائع العراقية) بالعدد (2575) في 14/3/1977 باسم (المجمع الصناعي / ديالى) اما في شهر نيسان 1984 فقد اضيف معمل المحولات الكهربائية (محولات القدرة ومحولات التوزيع) ليتم بعدها في عام 1998 استبدال اسم الشركة الى (منشأة القادسية العامة للصناعات الكهربائية / ديالى) شركة عامة تخضع لقانون الشركات رقم (22) لسنة 1970 وتم تشكيل مجلس ادارة اما بعد عام 2003 فقد تغير اسم الشركة الى (شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية) وتكتسب منتجات الشركة الاهمية نسبة الى المواصفات والنوعية والجودة العالية.

اولاً: دراسة دور التكاليف غير متماثلة الاتجاه في ترشيد القرار التشغيلي واثرها على اعداد الموازنات في شركة ديالى العامة:

بعد الاختبارات التي قام بها الباحثان تبين ان اغلب تكاليف عينة البحث هي تكاليف غير متماثلة الاتجاه (لزجة) وسوف يقوم الباحثان بتوضيح اثر السلوك غير المتماثل على قرارات الادارة وعلى تقديرات الموازنات من خلال سلوك تكاليف المواد الاولية غير المتماثل بزيادة حجم النشاط عنه في الانخفاض يتبين وجود سلوك غير خطي كما هو متعارف عليه للتكاليف المتغيرة، ويعود لأسباب عديدة منها رغبة الشركة باستمرار التعاقدات الحالية لشراء المواد وبكميات اكثر من الحاجة الفعلية لأسباب منها عدم امكانية الحصول على عقود مماثلة او توقعات الادارة بزيادة النشاط مستقبلا، ايضا تنذب الاسعار من فترة الى اخرى ووجود هدر في استخدام المواد الاولية في مختلف مراحل العمل، كذلك لكل بلد ظروف خاصة تؤدي الى عدم تماثل التكاليف كما تبين في الجانب النظري من البحث، ففي بلدنا عملية نقل البضائع (المواد الاولية) تحتاج الى فترات للوصول الى الشركة بسبب ضعف

وعليه يرى الباحثان ان على الادارة عمل دورات تطويرية لمفهوم السلوك غير المتمائل للأفراد العاملين ومن ثم ترشيد القرارات ومحاولة تخفيض الطاقة غير المستغلة الى أدنى مستوياتها، ايضا اتخاذ قرارات رشيدة من خلال تقليل حجم الهدر بالمواد من خلال تطوير نظام الرقابة، و ابرام عقود طويلة الاجل مع المجهزين مما يقلل من تذبذب الاسعار، فضلا عن ما تقدم على قسم الموازنة الاخذ بالاعتبار هذا السلوك عند اعداد تقديرات الموازنة حيث نلاحظ من الجدول رقم (1) إثر السلوك غير المتمائل على الموازنات.

خطوط النقل بكل انواعها، كذلك الظروف الامنية التي تحول دون الحصول على تلك المواد بالوقت المحدد وبالكميات المحددة ، وتذبذب الاسعار في حال حصلت تغيرات عند انقطاع بعض الطرق او تأزم العلاقات مع احدى البلدان التي تمر بها المواد ولاسيما في بلدنا العراق ، كل ذلك مع توقعات الادارة بانتعاش الطلب على المنتجات مستقبلا وبدرجات تأكد عالية تؤدي الى زيادة شراء المواد الخام بما يزيد عن الحاجة حتى وان كانت الفترة الحالية تشهد انخفاض بالطلب .

الجدول رقم (1) تقديرات الموازنة لتكاليف المواد الاولية والمبالغ المصروفة لسنوات الدراسة

السنة	التخصيص	المصرف	الفرق	المبيعات الفعلية
2015	474,553,433,507	235,576,102,000	238,977,331,507	54,719
2016	604,565,422,300	554,263,708,681	50,301,713,619	129039
2017	475,648,524,100	266,888,656,755	208,759,867,346	72,764
2018	447,927,350,476	222,358,478,000	225,568,872,476	40,824
2019	391,288,680,235	341,006,431,014	50,282,249,220	86,196

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات شركة ديالى [25] [26] [29]

غير المنتظم للتكاليف عند اعداد الموازنات من اجل ترشيد قراراتها.

3-3-2: دور تكاليف التعبئة غير متماثلة الاتجاه في ترشيد القرار التشغيلي وأثرها على اعداد الموازنات

كوحدة من التكاليف المتغيرة كان هناك نسبة من السلوك غير المتمائل في تكاليف التعبئة في شركة ديالى العامة وكما بينا في صفحات سابقة والسبب يعود لطول فترة تصنيع صناديق التعبئة ، على الشركة اتخاذ قرار رشيد بتحديد الكمية المناسبة من صناديق التعبئة والازم تحظيرها مسبقا و خزنها والاخذ بالاعتبار حجم التالف الذي قد تتعرض له ، كذلك اتباع الطرق الحديثة بالتعبئة واستخدام الاساليب التي لا تستغرق وقت من اجل امكانية تخفيض التكاليف بشكل اكثر انتظام ، حاليا يتوجب على شركة ديالى العامة الاخذ بالاعتبار السلوك غير المتمائل للتكاليف عند اعداد الموازنات اذ نلاحظ من الجدول رقم (2) الفائض من الموازنة لتكاليف التعبئة

بحسب مبادئ العمل المحاسبي يتم اعداد تقديرات تخصيصات الموازنة على اساس حجم النشاط المخطط و حجم النشاط للفترة السابقة ، اذ نلاحظ من الجدول السابق وجود فائض في سنة 2015 بمبلغ 238 مليار ويعود الى ان في سنة 2014 وفي ظل الظروف الامنية بالبلد مما تسبب بانخفاض بالنشاط وبسبب وجود سلوك غير متمائل للتكاليف ادى الى شراء كميات فائضة عن الحاجة من المواد الاولية ، تم استخدام جزء من هذه الطاقة غير المستغلة في سنة 2015 مما تسبب بفائض بالمخصص في الموازنة مما يعود بشكل سلبي على الشركة ، حيث المبلغ الفائض لم يستخدم بالشكل الامثل و كان من الممكن استخدامه في تطوير برامج الشركة الانتاجية والاستثمارية كذلك في سنة 2017 نتج فائض من الموازنة بمبلغ 208 مليار عن ما هو مخطط لوجود طاقة غير مستغلة من سنة 2016 اذ في سنة 2016 و بانتعاش النشاط قامت الادارة بشراء مواد اولية بشكل اكبر من احتياجها الفعلي بغية مواجهة الانتعاش بالطلب ولكن حدث بعدها في سنة 2017 انخفاض بحجم المبيعات ومن ثم يتوجب على شركة ديالى الاخذ بنظر الاعتبار السلوك

الجدول رقم (2) تقديرات الموازنة لتكاليف التعبئة والمبالغ المصروفة لسنوات الدراسة

السنة	التخصيص	المصروف	الفرق	المبيعات الفعلية
2015	94,971,653	25,000,000	69,971,653	54,719
2016	53,258,000	52,000,000	1,258,000	129039
2017	43,866,000	25,840,000	18,026,000	72,764
2018	87,373,921	23,000,000	64,373,921	40,824
2019	94,401,788	41,000,000	53,401,788	86,196

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات شركة ديالى [25] [30]

ظروف معينة تختلف من بلد الى اخر، ففي الوضع الراهن للعراق من حيث قلة المصافي النفطية و قلة محطات الكهرباء كذلك ضعف الاستثمار الذي يكاد يكون معدوم بمجال الطاقة المتجددة واستخدام اساليب توليد الطاقة الحديثة، كل هذا يؤدي الى عدم تخفيض التكاليف الاخرى المتضمنة تكاليف الطاقة اللازمة للشركة (وقود - كهرباء) او زيادتها بشكل متماثل، فالإدارة تحاول توفير احتياطي من الوقود لتشغيل المكين ومولدات الكهرباء يكفي لفترات قادمة ولإنتاج كميات ليست بالقليلة، بسبب ما يحدث من ازمات بين الحين والاخر بالوقود والطاقة الكهربائية في العراق وخاصة بعد الاضرار التي لحقت بمصفاي بيحي مما تسبب بخروجه عن العمل في سنة 2014 والذي كان مصدر تجهيز محافظة ديالى بالوقود، لذلك على الادارة اتخاذ قرارات رشيدة وتحقيق مفاوضات مثمرة مع وزارتي النفط والكهرباء لتحقيق تعاون مشترك بشكل يساعد على توفير ما تحتاجه الشركة من مصادر الطاقة بالكميات الكافية وبالوقت المحدد، ايضا على الشركة توفير مصادر الطاقة البديلة من الألواح الشمسية والطاقة الصديقة للبيئة من جل ترشيد قراراتها، اما فيما يخص المبالغ المخصصة للتكاليف الاخرى في الموازنات يمكن ان نلاحظها في الجدول رقم (3):

من الجدول السابق نلاحظ وجود فائض في سنة 2015 وحسب المعلومات المأخوذة من الشركة وبعد ان قام الباحثان بالاستفسار تبين ان السبب كان ما تم انتاجه من مواد تعبئة في الربع الاول من سنة 2014 ولم يتم استخدامه بسبب الظروف التي مر بها البلد، وتم استخدام هذه المواد في سنة 2015 ولم يتم اخذ هذا الفائض من المواد بالحسبان عند اعداد الموازنة، اما في سنة 2016 وعند وجود ارتفاع بحجم النشاط استنفذت الشركة كامل المخصص تقريبا، وكانت هناك رغبة بزيادة كمية مواد التعبئة الا ان قلة التخصيص منعت ذلك وكما نشاهد في السنوات الاخرى ولاسيما سنة 2018 وجود فائض عالي مما تقدم يتبين لنا ضرورة استخدام موظفي شعبة الموازنة للسلوك غير المتماثل من اجل اعداد موازنة بشكل اكثر كفاءة.

3-3-5: دور التكاليف الاخرى غير متماثلة الاتجاه في ترشيد القرار التشغيلي وأثرها على اعداد الموازنات

كما بينا في جزء سابق من البحث وجود عدم تماثل بالتكاليف الاخرى لشركة ديالى العامة واختلاف النسب بارتفاع التكاليف عنه بالانخفاض مما يدل على وجود عدم تماثل بالتكاليف تتسبب بها

الجدول رقم (3) تقديرات الموازنة للتكاليف الاخرى والمبالغ المصروفة لسنوات الدراسة

السنة	التخصيص	المصروف	الفرق	المبيعات الفعلية
2015	446,362,168	357,543,000	88,819,168	54,719
2016	1,950,846,524	1,610,101,698	340,744,826	129039
2017	523,948,267	400,342,596	123,605,671	72,764
2018	395,345,675	316,678,000	78,667,675	40,824
2019	1,451,996,585	789,069,786	662,926,800	86,196

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات شركة ديالى [25] [27] [28]

من الموظفين للحصول على المكانة المجتمعية والهيبة، وكما ثبت ذلك في بحوث عالمية عديدة، مما تقدم يتضح لنا ضرورة قيام اصحاب القرار في وزارة الصناعة والمعادن وبالتعاون مع الوزارات الاخرى لتبني قرارات تشغيلية رشيدة من خلال حماية وتوفير الدعم للمنتج الوطني لغرض زيادة حجم نشاط الشركة ومن ثم تقليل حجم العمالة غير المنتجة وتخفيض درجة عدم تماثل تكاليف الاجور .

3-3-5: دور التكاليف التسويقية غير متماثلة الاتجاه في ترشيد القرار التشغيلي وأثرها على اعداد الموازنات

من التحليل الذي اجراه الباحثان يظهر لنا وجود سلوك غير متماثل بالتكاليف التسويقية وذلك بسبب وجود موارد غير مستخدمة يجب الاستغناء عنها، او اعادة استخدامها بشكل اخر، وهناك عوامل عديدة تسببت بهذا السلوك في التكاليف التسويقية، منها عوامل اقتصادية وعوامل متعلقة بالإدارة، فضلا عن طبيعة التكاليف التسويقية الشبه ثابتة او شبه متغيرة، وتوقعات الادارة المتفائلة حول الطلب على منتجات الشركة.

ويرى الباحثان ان على الشركة ترشيد قراراتها بشأن تكاليف التسويق من خلال استعمال الطرق الحديثة بالتسويق وتدريب الموظفين عليها كذلك تحديد الطرق التحفيزية بالتسويق والتي تجعل الموظفين يبذلون قصار جهدهم لتحقيق أكبر حجم من المبيعات ايضا يقترح الباحثان استخدام المبيعات بالتقسيط ومحاكاة الشركات الاخرى في القطاع الخاص والتي تمثل دعم للمواطن وزيادة للمبيعات بنفس الوقت، وندرج ادناه جدول رقم (4) لموازنة التكاليف التسويقية لسنوات الدراسة:

في الجدول السابق نلاحظ من مبلغ الفرق بين المخصص والمصرف الفعلي لسنوات الدراسة وجود فائض كبير والذي يعود الى الاسباب التي ذكرناها حيث لم تتمكن الشركة من شراء الكمية التي تحتاجها بشكل كامل بسبب ازمة الوقود كما نلاحظ وجود فائض بمبلغ 340 مليون في سنة 2016 و 662 مليون في سنة 2019، هذه المبالغ العالية كان من المفترض تخصيصها الى برامج تطويرية من اجل تحديث الخطوط الانتاجية وزيادة حجم النشاط، وعلى الشركة الاخذ بالاعتبار السلوك ثنائي الاتجاه للتكاليف الاخرى عند تحديد التخصيص في الموازنة من خلال زيادة البحوث على السلوك غير المتماثل من اجل توضيح هذا المفهوم الحديث للعاملين في المجال المحاسبي في المؤسسات العراقية .

3-3-5-4: دور تكاليف الاجور غير متماثلة الاتجاه في ترشيد القرار التشغيلي وأثرها على اعداد الموازنات

ان تكاليف الاجور هي واحدة من اكثر انواع التكاليف التي تسلك سلوك غير متماثل في هيكل تكاليف الشركات الا ان شركة ديالى العامة كواحدة من مؤسسات الدولة العراقية خاضعة لقوانين الدولة وحماية العاملين، من خلال تثبيت العاملين بشكل دائم ولا يمكن الاستغناء عنهم في حال انخفاض حجم النشاط (الفائض عن الحاجة)، اما السبب الاخر هو الانخفاض في حجم مبيعات الشركة مما يعني انخفاض الحاجة للعدد الحالي من العاملين وانخفاض الحصة السوقية للشركة، التي انخفضت لعدة اسباب، كذلك هناك عوامل ادارية تؤثر على ارتفاع نسبة تكاليف الاجور وهي محاولة الادارة بناء امبراطورية ادارية من خلال الاحتفاظ بأكثر عدد ممكن

الجدول رقم (4) تقديرات الموازنة للتكاليف التسويقية والمبالغ المصروفة لسنوات الدراسة

السنة	التخصيص	المصرف	الفرق	المبيعات الفعلية (وحدة)
2015	2,426,100,000	2,392,661,000	33,439,000	54,719
2016	4,523,400,000	3,492,661,000	1,030,739,000	129,039
2017	2,896,540,000	2,558,318,000	338,222,000	72,764
2018	2,879,810,000	2,936,641,000	56,831,000-	40,824
2019	2,546,700,000	2,236,545,000	310,155,000	86,196

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات شركة ديالى [25] [27]

- 5- محدودية الزبائن لبعض منتجات الشركة يمثل عائقا امام توسيع الانتاج، اذ ان اغلب المنتجات هي محولات قدرة كهربائية ومقاييس كهربائية ينحسر استخدامها لدى قطاع الكهرباء المحنكر من قبل الحكومة العراقية في العراق، مما يتطلب دعم المنتج من اجل القدرة على التصدير الى الخارج، لان التصدير الى الخارج بمحولات القدرة حاليا ضعيف لا يماشي الطاقة الانتاجية.
- 6- عدم وجود توجه واهتمام بظاهرة التكاليف غير المنتظمة والمسببات التي تؤدي الى ظهورها وبرزها اجور العمل الفائض عن الحاجة مما اثر بشكل سلبي على الشركة .
- 7- ترتبط التكاليف غير المتماثلة ارتباطاً طردياً مع كثافة الاصول ، ومستوى استغلال الطاقة ، عدد الموظفين ، معدل نمو الاقتصاد ، قوانين حماية الموظفين ، توقع ادارة الوحدة الاقتصادية حول الطلب مستقبلا .

التوصيات :

من خلال ما توصل اليه الباحثان من استنتاجات في هذا المبحث يوصي الباحثان بالتوصيات الاتية :

- 1- تحفيز الادارة للاطلاع على مفهوم التكاليف غير المتماثلة لما له من تأثير على مستوى النشاط وترشيد القرارات التشغيلية وتوفير معلومات أكثر دقة للتخطيط والرقابة وتقييم اداء الوحدة الاقتصادية.
- 2- ضرورة قيام شركة ديالى العامة بعمل دورات تطويرية للمستويات الادارية كافة حول استخدام تكنولوجيا المعلومات المتقدمة بما يساعدها في صنع القرار التشغيلي الرشيد .
- 3- السعي لعمل اتفاقات مع الجهات المعنية لتجهيز الطاقة الكهربائية والوقود بشكل مستمر وبما يسد حاجة الشركة ، لان انقطاعها يؤثر على العملية الانتاجية .
- 4- الغاء ثبات الرواتب للعاملين وجعل جزء منها ثابتا وجزء متغيرا يمثل نسبة من الانجاز الذي يقدمه الموظف بالعمل الانتاجي او التسويق .
- 5- على ادارة الشركة الاخذ بالاعتبار اهمية سلوك التكاليف غير المنتظمة والموائمة ما بين الطلب والطاقة من خلال قياس وتحليل تكلفة كل منتج على حدى، وكذلك مستوى المبيعات السابق في صنع قرارها التشغيلي .
- 6- السعي لتخفيض نسبة التكاليف غير المتماثلة الاتجاه في الشركة من اجل زيادة فاعلية قرارات الادارة وترشيدها .

نلاحظ ان بسبب قلة التخصيص في سنة 2015 شرعت الادارة الى زيادة مخصص التكاليف التسويقية في السنة اللاحقة (2016) بشكل كبير مما ولد فائض اكثر من مليار دينار فائض عن الخطة التسويقية التي وضعتها الشركة وفي الوقت نفسه حققت ارتفاع بحجم المبيعات ، اما في سنة 2018 وبسبب توقعات الادارة بانخفاض حجم النشاط فأخذت المصاريف التسويقية ارتفاعا بالمصروف الفعلي مما تجاوز حجم المبالغ المخصصة ، بالرغم من ذلك حققت الشركة مستوى قليل من المبيعات مقارنة مع السنوات التي سبقت سنة (2018) ، حيث يرى الباحثان ان عدم تماثل تكاليف التسويق لعبت دور في عدم تكافؤ المبالغ المخصصة مع المصروف الفعلي لسنوات الدراسة ، مما تقدم نرى ضرورة تفهم شعبة الموازنة للسلوك ثنائي الاتجاه للتكاليف التسويقية ومراعاة هذا السلوك عند تقديرات الموازنة والاخذ بالاعتبار الموارد غير المستخدمة من السنة السابقة .

المبحث الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات :

بعد ما عرضه الباحثان من معطيات وبيانات في الجانب النظري والتطبيقي للبحث ، وما توصل اليه الباحثان من خلال تحليل النتائج استطاع الباحثان للوصول الى الاستنتاجات الاتية :-

- 1- بعض المنتجات اصبح انتاجها غير منتظم من ناحية كميات الانتاج ، والبعض الاخر توقف انتاجها بسبب انفتاح الأسواق ودخول سلع منافسة ، فضلا عن تدهور الانتاج المحلي والصناعة العراقية للعديد من الاسباب .
- 2- تستخدم الشركة في انتاجها مواد اولية ذات مواصفات عالية حيث ان القيمة التي تلبها منتجات الشركة هي المواصفات الجيدة للمنتج مقارنة بالمنتجات الاجنبية المنافسة.
- 3- ضعف التوقع حول حجم الطلب المستقبلي على منتجات الشركة والذي يمثل احد الاسباب بين ما هو مخطط والواقع الفعلي للنشاط .
- 4- انفتاح الاسواق وانحسار حجم الضرائب والتعريفات الجمركية على المنتج المستورد اصبحت الاسواق العراقية ممثلنة بالمنتجات المماثلة والمنافسة لمنتجات الشركة ومن مختلف المناسئ العالمية.

المصادر

- [11] بن حديد، احمد عبد السلام، 2014، الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح.
- [12] Blocher, E. J., Chen, K. H., & Li, T. W. (2002). *Cost management: A strategic emphasis* (ed.). New York, NY: McGraw Hill International.
- [13] Banker, R., D. Byzalov, L. Chen. (2013). "Employment Protection Legislation, Adjustment Costs and Cross Country Differences in Cost Behavior." *Journal of Accounting and Economics* 55(1): 111- 127.
- [14] مغيض، براق عوض محمود، و، العيسى، ياسين احمد، (2015)، تحليل سلوك التكاليف اللزجة: دراسة استقصائية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، مجلد 13، عدد 4، الصفحات من 475-496.
- [15] Kitada, T., Koyama, M., & Kajiwara, T. (2016). "The Moderating Effect of the Main Bank System in Japan on the Association between Financial Risk and Cost Behavior". Available at SSRN 2823246.
- [16] التتر، احمد سلامة، 2015، دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الادارية وتقييم ادائها، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة.
- [17] الصغير، محمد السيد محمد، (2015)، دور التكلفة اللزجة في ترشيد القرارات، دراسة نظرية.
- [18] Kama, I., & Weiss, D. (2013). "Do earnings targets and managerial incentives affect sticky costs?". *Journal of Accounting Research*, 51(1), 201-224.
- [19] Yasukata. K. and T. Kajiwara. (2011). "Are Sticky Costs the Result of Deliberate Decision of Managers?" Working paper. Available at SSRN.
- [20] Romney, Marshall, B., Steinbart, Paul, John."Accounting Information System" Pearson Prentice Hall, 2013.
- [21] Gao, F., & Wang, X. (2018). "Trade secrets protection and cost structure". Working
- [1] Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). "Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage". *Accounting horizons*, 6(3), 1-13.
- [2] He, J., Tian, X., Yang, H., & Zuo, L. (2020). "Asymmetric cost behavior and dividend policy". *Journal of Accounting Research*, 58(4), 989-1021.
- [3] Kim, J. B., & Wang, K. (2014, January). "Labor unemployment risk and sticky cost behavior". In *Canadian Academic Accounting Association Annual Conference*, Edmonton.
- [4] الصغير، محمد السيد محمد، (2018)، دور التكلفة اللزجة في ترشيد قرارات الربحية وتقييم الأداء في ظل فروض نظرية الوكالة، دراسة نظرية.
- [5] مؤمن، شريف محمد لطفي، (2017)، دراسة تحليلية اختبارية لأثر سلوك التكلفة غير المباشرة عند تغير حجم النشاط على التنبؤات الإدارية، مجلد 21، عدد 1، الصفحات 745-820.
- [6] Kim, J. B., & Wang, K. (2015, January). "Labor unemployment risk and sticky cost behavior". new facts In *Canadian Academic Accounting Association Annual Conference*, Edmonton.
- [7] منطاش، عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد، قياس انعكاس التكلفة ثنائية الاتجاه على دقة مخرجات نظام المحاسبة الادارية، (2015)، بحث للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة،
- [8] Hoffmann, K. (2017). *Cost Behavior: An Empirical Analysis of Determinants and Consequences of Asymmetries*. Frederiksberg: Copenhagen Business School (CBS).
- [9] Kama, I., & Weiss, D. (2011). "Do managers' deliberate decisions induce sticky costs?"
- [10] شاهين، محمد احمد محمد، (2018)، إطار محاسبي مقترح لاستخدام نموذج السلوك غير المنتظم للتكاليف في تحديد محرك تكلفة النشاط الأكثر فاعلية: دراسة تطبيقية، مجلد 22، عدد 2، الصفحات 498-561.

- [24] Garrison, Ray, H. & Noreen, Eric, W, 2008, "Managerial Accounting", 112 Ed., McGraw-Hill, Singapore.
- [25] شركة ديالى العامة: جداول الموازنات لسنوات الدراسة.
- [26] شركة ديالى العامة 2014: النظام الداخلي لشركة ديالى العامة.
- [27] شركة ديالى العامة 2018: تقارير شعبة التسويق.
- [28] شركة ديالى العامة 2018: تقارير شعبة الصيانة.
- [29] شركة ديالى العامة 2018: وثائق قسم التخطيط والمتابعة.
- [30] شركة ديالى العامة: سجلات الرواتب والاجور لسنوات الدراسة.
- Paper.(Rutgers University and Ohio State University).
- [22] Subramaniam, C. and M. Weidenmier. (2003). "Additional Evidence on the Sticky Behavior of Costs." Social Science Research Network. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=369941>.
- [23] Dierynck, B., Landsman, W. R., & Renders, A. (2012). Do managerial incentives drive cost behavior? Evidence about the role of the zero earnings benchmark for labor cost behavior in private Belgian firms. *The Accounting Review*, 87(4), 1219-1246.