

تأثير العوامل الاقتصادية في ظهور التكاليف غير متماثلة الاتجاه وترشيد القرار التشغيلي

بحث تطبيقي في شركة واسط للصناعات النسيجية

The effect of economic factors on the appearance of unequal costs and rationalization of operational decision
An applied research in Wasit State Company for Textile Industries

ali.razzaq@sadiq.edu.iq

جامعة الامام جعفر الصادق - فرع ذي قار

علي رزاق علي الظاهري

mahmoud@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.م.د. محمود اسماعيل محمد

asst.prof.ali@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.م.د. علي محمد ثجيل المعومري

المستخلص

هناك مجموعة من العوامل الاقتصادية التي تؤثر في ترشيد القرارات الخاصة بالموارد غير المستغلة داخل الوحدة الاقتصادية وهنا تحدد مشكلة البحث عن التساؤل عن ما هي العوامل الاقتصادية التي تتسبب بظهور التكاليف غير متماثلة الاتجاه، ويهدف البحث الى تحديد هذه العوامل والتي هي تكاليف التعديل على الموارد، التغيير في حجم نشاط الوحدة الاقتصادية، الاتجاه العام لتغير المبيعات في الفترة السابقة، والمستوى الاقتصادي للدولة واستخلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتي من أهمها ان هناك تأثير للتكاليف غير متماثلة الاتجاه في ترشيد القرارات التشغيلية ويوصي الباحث بضرورة قياس تأثير تلك العوامل على الوحدة الاقتصادية والاخذ بنظر الاعتبار تأثيرها عند صياغة القرارات التشغيلية.

Abstract

There is a set of economic factors that affect the rationalization of decisions on unexploited resources within the economic unit and here determines the problem of the search for the question of what economic factors cause the emergence of asymmetric costs, and aims to identify these factors in the costs of adjustment to resources, change in The size of the activity of the economic unit, the general trend of sales change in the previous period, and the economic level of the country. Rh measure the impact of these factors on economic unity, and taking into consideration the impact when formulating decisions.

المقدمة:

نتيجة للتغير السريع في بيئة الاعمال وبسبب التطورات المتلاحقة في رغبات العملاء وتكنولوجيا الانتاج والمناخ الاقتصادي والسياسي الامر الذي ادى الى زيادة وتنوع المشكلات المتعلقة بالقرارات التشغيلية , لذا سعت المنشآت الى استخدام نظم معلومات محاسبية وادارية تتسم بالكفاءة والمرونة العالية التي يمكن من خلالها تحديد البديل الافضل في استغلال الموارد بغية ترشيد القرارات التشغيلية وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية, الامر الذي جعل ان هناك اهمية كبرى لنظم المحاسبة الادارية بمفهومها الشامل لما يقدمه من بيانات ومعلومات مالية وغير مالية تساعد ادارة الوحدة الاقتصادية في التخطيط والتقويم وترشيد القرارات التشغيلية. هذا وتقوم نماذج تحليل سلوك التكاليف المتعارف عليها بتصنيف التكاليف الى تكاليف ثابتة واخرى متغيرة مرتبطة بالتغير في مستوى النشاط داخل المدى الملائم للطاقة المتاحة، بينما يتغير اجمالي التكاليف المتغيرة بطريقة خطية ارتفاعا وانخفاضا مع التغير في حجم النشاط، وذلك بغض النظر عن اتجاه هذا التغير بالارتفاع او الانخفاض وهو ما يخالف الفكر المحاسبي المتعارف عليه.

المحور الأول: منهجية البحث

١. مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بوجود ضعف في دراسة التكاليف غير المتماثلة الاتجاه في ترشيد القرارات التشغيلية مما أثر سلبا على تحديد المسؤولية وتقويم الأداء وفي الرقابة على التكاليف ويمكن استعراض اهم عناصر مشكلة البحث بالآتي:

- أ. هل توجد ظاهرة لسوك التكاليف غير متماثلة الاتجاه في بعض بنود التكاليف في الوحدات الاقتصادية.
- ب. هل تتأثر التكاليف في الوحدات الاقتصادية بالتكاليف غير متماثلة الاتجاه.
- ت. يؤثر السلوك غير متماثل الاتجاه للتكاليف على ترشيد القرارات التشغيلية في الوحدات الاقتصادية.

٢. اهداف البحث

- أ. دراسة وتحليل التكاليف غير متماثلة لاتجاه وتأثير تطبيقه على متخذي القرارات التشغيلية.
- ب. دراسة وتحليل مكونات وعناصر ومستلزمات التكاليف غير متماثلة الاتجاه وأهميتها في ترشيد القرارات التشغيلية.

٣. فرضية البحث

- أ. توجد ظاهرة لسوك التكاليف غير متماثلة الاتجاه في بعض بنود التكاليف في الوحدات الاقتصادية.
- ب. هناك تأثير للعوامل الاقتصادية تؤدي الى ظهور التكاليف غير متماثلة الاتجاه وتؤثر في القرار التشغيلي الرشيد.

٤. أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية تحديد التكاليف والرقابة عليها لتحقيق المسائلة العادلة واتخاذ القرارات التشغيلية الرشيدة ولا سيما أهمية دراسة سلوك التكاليف غير متماثلة الاتجاه في ظل تغير الطلب على المنتجات.

٥. أسلوب البحث

يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي في الجانب النظري بالاعتماد على الأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث وعلى المنهج الوصفي التحليلي بالجانب العملي بالاعتماد على بيانات الشركة المتخصصة في الصناعات النسيجية في واسط.

ثانياً: الدراسات السابقة:

١. دراسة: Yasukata & Kajiwara: (٢٠١١)

التكاليف غير متماثلة الاتجاه، والتغيرات في سلوك التكاليف التسويقية والإدارية في اليابان

STICKY SELLING ،GENERAL ،AND ADMINISTRATIVE COST BEHAVIOR AND ITS CHANGES IN JAPAN

هدف الدراسة: هدفت الدراسة الى الحصول على دليل تطبيقي في دعم القرار الرشيد في نشأة سلوك التكاليف غير متماثل الاتجاه في بورصة طوكيو للأوراق المالية.

نتيجة الدراسة:

- تعتمد ادارة الوحدة الاقتصادية في الابقاء على الموارد غير المستغلة لتوقعات الادارة الزيادة في المبيعات والتي بالتالي تؤدي الى زيادة التأثير على درجة التكاليف غير متماثلة الاتجاه.
- تصبح التكاليف غير متماثلة الاتجاه في حالة توقع الادارة الارتفاع في مبيعاتها وذلك في حالة ضمانها امتلاك سد الطلب، أما في حالة تشاؤم الادارة لانخفاض الطلب المستقبلي فسوف تتخفف نسبة التكاليف غير متماثلة الاتجاه أو يكون شبه معدوم لتجنب الخسارة.

٢. دراسة: Pervan & Pervan (٢٠١٢)

Analysis of Sticky Costs: Evidence from Croatian Food and Beverage Industry.

تحليل التكاليف غير المتماثلة الاتجاه: دليل من صناعة الأطعمة والمشروبات الكرواتية

اهداف الدراسة: هدف الدراسة الى التحقق من دليل في الوحدات الاقتصادية الكرواتية في وجود مفهوم للتكاليف غير المتماثلة الاتجاه بالاعتماد على القرارات الادارية الرشيدة لتعديل الموارد المستغلة تبعاً للتغيرات الحالية في حجم الوحدات المباعة.

نتيجة الدراسة:

- تزداد تكلفة المواد والاجور المباشرة بنسبة اعلى في حالة ارتفاع مبيعات الوحدة الاقتصادية عن نسبة الانخفاض المكافئ لمبيعاتها مما يؤكد من وجود ظاهرة تكاليف غير متماثلة الاتجاه في الوحدات الاقتصادية الكرواتية.
- ترتفع درجة التكاليف غير متماثلة الاتجاه مع ارتفاع تفاعل الادارة حول الطلب في المستقبل، فمع انضمام كرواتيا للاتحاد الاوربي ادى بإدارة الوحدات الاقتصادية الكرواتية بقلة رغبتها في التخلص من الموارد الغير مستغلة.

٣. دراسة: Edgar Pamplona (٢٠١٦)

Behavior of the costs; Sticky costs; Macroeconomic determinants of sticky costs; Largest Brazilian; Chilean and Mexican companies.

التكاليف غير متماثلة الاتجاه في سلوك التكاليف في أكبر الشركات البرازيلية والتشيلية والمكسيكية.

هدف الدراسة: دراسة سلوك التكاليف غير متماثلة الاتجاه لأكثر من ٥٠ وحدة اقتصادية معلنه للتداول العام في دول المكسيك والبرازيل وشيلي والمدرجة المدرجة في سوق ساو باولو للأوراق المالية، سانتياغو للأوراق المالية وسوق الأوراق المالية المكسيكية، مع التركيز على تحليل التكاليف غير متماثلة الاتجاه.

نتيجة الدراسة:

- تبين أن سلوك التكلفة لدى أكبر الشركات التشغيلية ل ١٢ عامًا لديه علاقة منخفضة بين إجمالي التكاليف وصافي إيرادات المبيعات، وباتجاه متزايد، مما اشار على أنها تعمل مع حالة انخفاض هامش الارباح التشغيلية مقارنة بالشركات المكسيكية والبرازيلية.
- بالنسبة للتكاليف غير متماثلة الاتجاه، استنتج أن سلوك التكاليف في أكبر الشركات التجارية العاملة في البرازيل وتشيلي والمكسيك غير متساوية وأن ارتفاع التكاليف من خلال الارتفاع في ايراد المبيعات أعلى من خلال المقارنة بين انخفاض التكاليف بسبب الانخفاض النسبي للمبيعات، وقبول فهم نهج التكاليف غير متماثلة الاتجاه.

المحور الثاني: الجانب النظري

ان الاختيار الامثل لمستوى الموارد المستخدمة وبالتالي تكلفتها لا يعتمد فقط على مستوى النشاط الحالي المتزامن لنشاط الوحدة الاقتصادية الحالي ولكن يتأثر ايضا بمستوى الموارد المرحلة من الفترة السابقة وتوقعات الادارة لمستقبل الطلب على مخرجات الوحدة الاقتصادية، لذلك يستعدي إدراك الوحدة الاقتصادية لسوك التكاليف للفترة الزمنية السابقة واتجاه النشاط على قراراتها لتعديل موارد الفترة الحالية (Banker et al., 2013:124). فعند زيادة الوحدات المباعة للفترة السابقة وتحديد المستوى الامثل لاستخدام الموارد للتوسع، فان الزيادة في الوحدات المباعة خلال الفترة الحالية تدفع الادارة نحو مزيد من التوسع في الموارد، بينما في حالة الانخفاض في عدد الوحدات المباعة للفترة الحالية يسهم في تخفيض الموارد على نحو ضئيل وغير متناسب مع الانخفاض. ويعزو سبب ذلك الى اتخاذ الادارة لقرار الاحتفاظ بموارد غير مستغلة على اعتبار ان الانخفاض الحالي لزيادة النشاط أقرب الى كونه مؤقتا، وذلك على عكس في حالة زيادة المبيعات للفترة الحالية، ومن ثم فان تلك الحلات وتلك القرارات تقلل من مدى خفض الموارد عند انخفاض النشاط، ولكنها لا تحد من قرارا توسيع الموارد لزيادة نشاط الوحدة الاقتصادية، بما يؤدي الى درجة عالية من درجة التكاليف غير متماثلة الاتجاه داخل الوحدة الاقتصادية (Mocetti et al., 2017: 227).

٢-١: تكلفة القرارات التشغيلية لتعديل الموارد البشرية المستغلة:

تتأثر خصائص الوحدة الاقتصادية والتي منها كثافة أصولها الثابتة، كثافة العمل وطبيعته وتشريعات حماية العمال، والخصائص المتعلقة بسوق العمل، حيث كلما ارتفعت نسبة التكاليف الثابتة داخل هيكل تكاليف الوحدة الاقتصادية ادى بدوره الى ارتفاع ظهور سلوك التكاليف غير متماثلة الاتجاه، لكونها تكاليف تعاقدية محددة مسبقا ولا يمكن اتخاذ قرار تشغيلي رشيد بتخفيضها مع انخفاض نشاط الوحدة الاقتصادية في المستقبل (Abdulhamied, 2015: 421). ومن ناحية اخرى وكلما ارتفعت تكاليف تعديل الموارد في الوحدات الاقتصادية ذات الكثافة العمالية المرتفعة ولا سيما عندما تعتمد في هيكل تكاليفها على العمالة الدائمة (Armanto et al, 2015: 51). وكذلك تتأثر قرارات الوحدة الاقتصادية بقوانين حماية العاملين الصارمة وقوة نقابات العمال في الدولة والخصائص المتعلقة بسوق العمل، أو ارتباط الوحدة الاقتصادية بعقود طويلة الاجل مع موظفيها، مما يؤثر في تكاليف تعديل موارد الوحدة الاقتصادية وبالتالي ظهور التكاليف غير المتماثلة الاتجاه أي ظهور تكاليف لزجة مرتفعة (Zanella & Oyelere, 2017: 6523)، أما في الحالة المعاكسة ومع ضعف القوانين التي تحمي الطبقة العاملة في الوحدة الاقتصادية وكذلك ضعف الجمعيات والنقابات العمالية، واتباع نظام التعيين المؤقت والقصر الاجل يتوقع من ادارة الوحدات الاقتصادية باتخاذ قرارات تشغيلية تؤدي الى تخفيض الموارد بسبب توقع انخفاض تكاليف تعديل تلك الموارد، ومن ثم انخفاض في درجة التكاليف غير متماثلة الاتجاه الخاصة بالعمل داخل هيكل التكاليف (Nassirzadeh et al, 2013: 82).

٢-٢: القرارات التشغيلية وتغير مستوى نشاط الوحدة الاقتصادية:

يرى ان التغير في مستوى نشاط الوحدة الاقتصادية بأنه احد الاسباب الرئيسية لسلوك التكاليف غير متماثلة الاتجاه، حيث أن التغيرات المرتفعة نسبيا في نشاط الوحدة الاقتصادية تؤثر على النمط الخطي لسلوك التكاليف، حيث أن قرارات الوحدة الاقتصادية لا تغير بشكل ملحوظ مع عدد العمال وساعات العمل في حالة التغيرات البسيطة في حجم نشاطها والتي تتراوح اقل من (٣%) (Balakrishnan et al., 2004: 298). بينما وفي دراسة اخرى اشارت الى انه بعد مقارنتها بالقرارات التشغيلية المتخذة في حالة الارتفاع العالي في حجم نشاط الوحدة الاقتصادية بنسبة اكثر من ١٠% وهذا يؤدي الى قرار الادارة في التوسع في حجم الموارد، وفي الحالة المعاكسة عند انخفاض ايراد الوحدة الاقتصادية بنسبة اكثر من ١٠% فقد تقرر الادارة في تخفيض الموارد غير

المستخدمة، ولكن تفضل الاحتفاظ بها لحين التأكد من استمرارية هذا الانخفاض، أما وفي حالة اخرى اذا كانت الزيادة في إيرادات الوحدة الاقتصادية بنسبة اقل من 10% ففي هذه الحالة سوف يكون قرارا الادارة الرشيد عن طريق زيادة استغلال الطاقة المتاحة لديها من خلال اضافة موارد جديدة، وعلى العكس من ذلك في حالة الانخفاض في نشاط الوحدة الاقتصادية بنسبة اقل من 10% فقد تقوم هذه الوحدة الاقتصادية بأجراء الصيانة او في التخفيف من الضغط على الموارد المتاحة بدلا من قرار إدارة الوحدة الاقتصادية التخلص من الموارد غير المستغلة في الوحدة الاقتصادية والذي يؤدي بدوره الى اختلاف في سلوك التكاليف مع زيادة وانخفاض النشاط (٢٨) (Subramai and Weidenmier,2016) .:

٢-٣: تكلفة القرارات التشغيلية وعلاقتها بالمبيعات السابقة:

إن تغير المبيعات في الفترة السابقة له علاقة ارتباط وثيقة بسلوك التكاليف غير متماثلة الاتجاه وتأثير حجم الفائض المرحل من الفترة السابقة، حيث سيكون له تأثير على توقعات ادارة الوحدة الاقتصادية للمبيعات المستقبلية وبالتالي ينعكس على قراراتها (Chen et al., 2015:277). ففي حالة وجود ارتفاع في مبيعات الفترة السابقة سيكون القرار بإضافة موارد لتغطية الزيادة التي حصلت في المبيعات، وسيكون فائض الموارد غير المستغلة المرحل من الفترة السابقة مقارب للصفر، وفي حال زيادة مبيعات الفترة الحالية فسوف تقرر إدارة الوحدة الاقتصادية بشكل يتناسب مع هذه الزيادة مما يؤدي قدر منخفض من الموارد غير المستغلة، اما في حالة انخفاض المبيعات للفترة الحالية فسيكون قرار الادارة بتخفيض الموارد المستخدمة بعد ان تكون قد وصلت الى الحد الاقصى المعتمد من فائض الموارد غير المستغل، وبذلك سوف تكون العلاقة بين قرارا الادارة التشغيلي وسلوك التكلفة علاقة قوية في حالة انخفاض المبيعات السابقة وتلاها انخفاض للفترة الحالية فسيكون القرار التشغيلي الرشيد بتخفيض الموارد المستغلة وبشدة، بسبب كون الموارد غير المستخدمة في الوحدة الاقتصادية ضخمة، وهذا ما يفسر قرار استجابة ضعيفة لزيادة الموارد مع الزيادة المتوقعة للمبيعات ولكن يكون قرار الادارة قوي لتخفيض الموارد المستخدمة مع الانخفاض المتوقع لمبيعات الفترة الحالية، وهذا يظهر لنا علاقة القرار بظهور التكاليف غير متماثلة الاتجاه ويكون معاكس للزوجة (Kitada,2016:233).

٢-٤: ترشيد القرارات والحالة الاقتصادية العامة في الدولة:

يؤثر الوضع الاقتصادي العام في الدولة الى ترشيد القرار التشغيلي والذي يخص تعديل الموارد المستغلة مع التغير في حجم نشاط الوحدة الاقتصادية اذ ان ومع الارتفاع في معدل النمو الاقتصادي من سنة الى اخرى يعطي مؤشرا اقتصاديا مناسباً، والذي يؤدي باعتقاد ادارة الوحدة بان الزيادة في حجم النشاط هو امر دائم وان الانخفاض هو امر وقتي وغير مستمر، وفي هذه الحالة سوف تفضل ادارة الوحدة الاقتصادية في تسريع القرارات المتعلقة بزيادة الموارد المستغلة في حالة الزيادة المتوقعة في حجم النشاط، وتتأخر في اتخاذ قرار تخفيض الموارد غير المستغلة في حالة الانخفاض في حجم نشاط الوحدة الاقتصادية مما يؤدي الى ظهور سلوك التكاليف غير متماثلة الاتجاه (تكاليف لزجة). (Yukcu and Ozkaya,2011:12). وعلى العكس من ذلك ففي فترات النمو الاقتصادي البطيء تكون قرارات الادارة حينها عن الامتناع عن اضافة موارد جديدة في حالة الزيادة في حجم نشاط الوحدة الاقتصادية، وبالعكس من ذلك تقرر وبصور سريعة في التخلص من الموارد غير المستغلة في حالة الانخفاض مما يؤدي ايضا الى ظهور التكاليف غير متماثلة الاتجاه ولكن (معاكس للزوجة)، وكذلك وخلال فترة الازمات تتبع الوحدات الاقتصادية استراتيجيات تخفيض التكاليف وكذلك تتجنب القرارات من خلال الالتزامات التعاقدية طويلة الاجل مما يساعد ادارة الوحدة الاقتصادية في تخفيض تكاليف تعديل الموارد المستغلة وبالتالي الى انخفاض في لزوجة التكاليف (Ibrahim,2015;123).

المحور الثالث: الجانب التطبيقي

التحليل الاحصائي لتكاليف الشركة:

تعتبر التكاليف غير المتماثلة الاتجاه من اهم العوامل المؤثرة في ترشيد القرارات التشغيلية اذ تم دراسة التأثير عن طريق استعمال التكاليف غير المتماثلة الاتجاه والمتمثلة بـ (التكاليف التسويقية والتكاليف الادارية والبضاعة المباعة والاجور والاندثار والتكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ونسبة الطاقة المستغلة والحصة السوقية) لمعرفة وقياس هذا التأثير عن طريق برنامج (SPSS V.21) لمعرفة النتائج وتحليلها واستعمال نموذج الانحدار الخطي المتعدد لقياس التأثير.

١-٣ اسلوب تحليل الانحدار المتعدد

يعتبر نموذج تحليل الانحدار المتعدد من أكثر أدوات التحليل الاحصائي استخداماً، ويهتم نموذج الانحدار المتعدد بتقدير العلاقة بين متغير كمي وهو المتغير التابع وعدة متغيرات كمية اخرى وهي المتغيرات المستقلة. وبافتراض وجود متغير تابع ومتغيرين مستقلين أو أكثر، فإنه يمكن صياغة النموذج على النحو التالي:

$$y_i = \beta_0 + \beta_1 x_{1i} + \beta_2 x_{2i} + \varepsilon_i$$

والجدول ادناه يوضح توزيع البيانات طبيعياً:

جدول رقم (٢) التوزيع الطبيعي لبيانات العينة

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	.Sig.	Statistic	df	.Sig.
الرئيسي	.183.	42	.001.	.886.	42	.001.
التكاليف التسويقية	.101.	42	*.200.	.953.	42	.001.
التكاليف الادارية	.117.	42	.167.	.956.	42	.002.
بضاعة مباحة	.100.	42	*.200.	.938.	42	.020.
الاجور	.100.	42	.013.	.931.	42	.014.
الاندثار	.083.	42	*.200.	.957.	42	.009.
تكاليف ثابتة	.102.	42	.010.	.933.	42	.016.
تكاليف متغيرة	.134.	42	.056.	.942.	42	.034.
الطاقة المستقلة	.106.	42	*.200.	.968.	42	.000.
الحصة السوقية	.306.	42	.000.	.056.	42	.000.

من خلال اختبار (Shapiro-Wilk) ان متغيرات الدراسة تتوزع توزيع طبيعي عند مستوى معنوية اقل من (0,05)

٣-٢: تأثير التكاليف غير متماثلة الاتجاه في التكاليف في ترشيد القرار التشغيلي في شركة واسط للصناعات النسيجية:

يتبين للباحث ان معظم التكاليف المدروسة في عينة البحث (شركة واسط للصناعات النسيجية) هي تكاليف غير متماثلة الاتجاه وسوف يقوم الباحث ببيان نسبة التكاليف غير متماثلة الاتجاه مع التغير في مستوى نشاط الوحدة الاقتصادية من خلال أخذ تأثير نسبة الاتجاه غير المتماثل الاتجاه لكل تكلفة على مستوى النشاط من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٣) نسبة التكاليف غير متماثلة الاتجاه

ت	نوع التكلفة	نسبة التكاليف غير المتماثلة الاتجاه	نوع عدم تماثل الاتجاه
١	التكاليف التسويقية	٤١,١%	تكاليف لزجة
٢	التكاليف الادارية	١٣١,٧%	تكاليف لزجة
٣	بضاعة مباحة	٤٩,٨%	تكاليف لزجة
٤	الاجور	٣١٧,٧%	تكاليف لزجة
٥	الاندثار	١٤,٤%	تكاليف لزجة
٦	تكاليف متغيرة	٣٦%	تكاليف لزجة

٣-٢-١: نسبة التكاليف الغير متماثلة الاتجاه في التكاليف التسويقية وتأثيرها في ترشيد القرار التشغيلي:

من خلال التحليل الاحصائي ظهر لدينا ان نسبة التكاليف غير متماثلة الاتجاه في التكاليف التسويقية هو ٤١,١% حيث تقدر ان الشركة عندما تزيد مبيعاتها سوف تزداد التكاليف غير المتماثل الاتجاه بنسبة ٤١% ام في الحالة المعاكسة وهي انخفاض المبيعات فأنها سوف تتخفف فقط ب ٥٩,١% مما يدل على طبيعة هذه التكاليف المتغيرة والثابتة ويستنتج الباحث ان هيكل التكاليف التسويقية مبالغ فيه حيث لو حصلت زيادة في المبيعات خلال الفترة المدروسة وعلى فرض ١٠% فان نسبة التكاليف اللزجة سوف ترتفع ونسبة ١٤,١% مما يدل على خلل في القرار التشغيلي لإدارة التكاليف التسويقية وعلى الشركة إعادة النظر بهيكل تكاليفها التسويقي ونعني هنا ان في هيكل التكاليف التسويقية موارد غير مستخدمة بنسبة ٤١,١% يجب الاستغناء عنها أي، وهذا ما يدل على زيادة في الموارد المستخدمة والمخصصة للتسويق، ويرى الباحث ان ظهور هذه التكاليف الغير متماثلة الاتجاه هي بسبب عوامل اقتصادية

وعوامل متعلقة بالإدارة أدت الى ظهور التكاليف اللزجة ضمن هيكل التكاليف التسويقية بالإضافة الى طبيعة تكوين التكاليف التسويقية شبه المتغيرة او شبه الثابتة بالإضافة الى تفاؤل الإدارة المفرط في الطلب على المنتجات مستقبلا والذي نستطيع ملاحظته في توقعها للطلب اما اسباب الرئيسي الذي يراه الباحث لو ان الشركة تبنت اصدار قرار تشغيلي رشيد يخدم العملية الإنتاجية والتسويقية واستخدام الوسائل والطرق الحديثة للتسويق في التسويق لاستطاعت من تخفيض نسبة التكاليف التسويقية الغير متماثلة الاتجاه ولربما تكون نسبها معاكسة للزوجة لما تمتلكه الشركة من طاقات وامكانيات بشرية ومادية .

٣-٢-٢: نسبة التكاليف الغير متماثلة الاتجاه في التكاليف الادارية وتأثيرها في ترشيد القرار التشغيلي:

من خلال الجدول أعلاه تبين ان نسبة التكاليف الإدارية الغير متماثلة الاتجاه هي ١٣١.٠% وهي نسبة جدا مرتفعة جدا وحسب العوامل الاقتصادية لظهور هذه التكاليف يجب على إدارة شركة واسط للصناعات النسيجية يجب عليها تخفيض هيكل التكاليف الإدارية بهذه النسبة حيث ان التكاليف للزوجة تزيد عن الاحتياج الفعلي لها بنسبة ١٣١,٧% حيث يتطلب قرار تشغيلي يخفض التكاليف الإدارية ويرى الباحث ان النسبة المرتفعة هي بسبب عوامل إدارية تتعلق بمحاولة إدارة شركة واسط ببناء امبراطورية إدارية من خلال زيادة المنح والمكافاة الممنوحة لها والإيفادات الغير مبررة والتي لا تصب مصلحة الشركة ويرى الباحث نتج عن طول فترة شغل الإدارة لمنصبها ومحاولتها بناء الإمبراطورية الخاصة بها كذلك المحسوبة والمحسوبة في تعين إدارة الشركة ويرى الباحث ان القرار التشغيلي الرشيد في التخلص من هذه النسبة المبالغ فيها .

٣-٢-٣: نسبة التكاليف الغير متماثلة الاتجاه في كلفة البضاعة المباعة وتأثيرها في ترشيد القرار التشغيلي:

يرى الباحث ان نسبة تكلفة البضاعة ٤٩,٨% هي مرتفعة وتختلف بشكل كبير عن ما بينته الدراسات العالمية في مختلف دول العالم سواء كانت المتقدمة او النامية ويرى الباحث ان هنالك عوامل متعددة ساعدت في ظهور هذه النسبة الخطيرة والتي تؤدي في اغلب الأحيان الى فشل الشركة ضمن المنافسة الشرسة بين الشركات ان بين اهم أسباب ارتفاع هذه النسبة هو الارتفاع العالي لتكلفة الأجور والذي يؤدي بالتالي الى زيادة التكاليف غير متماثلة الاتجاه للزوجة وهو ما يحتم على إدارة شركة واسط للصناعات النسيجية بتبني قرار تشغيلي رشيد لدراسة العوامل والتفاصيل التي ادادت الى ظهور هذه التكاليف غير المتماثلة الاتجاه للزوجة وبهذه النسبة المرتفعة ضمن هيكل التكاليف غير المتماثلة الاتجاه ومن هذه التكاليف هي تكاليف الأجور وكذلك تكاليف المواد الأولية وغيرها من التكاليف التي تؤدي الى ظهور نسبة التكاليف غير متماثلة الاتجاه للزوجة.

٣-٢-٤: نسبة التكاليف الغير متماثلة الاتجاه في تكلفة الاجور وتأثيرها في ترشيد القرار التشغيلي:

اتضح ان نسبة التكاليف غير متماثلة الاتجاه في الأجور هي نسبة مرتفعة جدا حيث بلغت ٣١٧,٧% ويمكن تفسيرها بالتالي وهي ان عدد العاملين يزيد عن الاحتياج الفعلي لشركة واسط بهذه النسبة بل انه يحتاج فقط الى اقل من ٢٥% من هذا العدد حتى تصل تكاليف الأجور الى تماثل التكاليف ضمن هيكل التكاليف العام والسبب الرئيسي الذي يراه الباحث الذي أدى الى ظهور هذه التكلفة المرتفعة هي بسبب عوامل اقتصادية والتي منها قوانين حماية العمالة الصادرة من قبل الدولة والتي تفرض على الشركة عدم الاستغناء عن الموارد البشرية غير المنتجة في الشركة أو الفائضة عن الحاجة وكذلك اصدار الدولة قرارات لإعادة المفصولين والمتغيبين عن الدوام الى الشركة حيث وصل عدد المعينين الجدد الى اكثر من ٢٥٠٠ حيث اصبحت الشركة ملزمة بدفع رواتب اكثر من ٥٨٠٠ موظف مما أدى الى زيادة واضحة وكبيرة في هيكل الأجور المدفوعة اما السبب الاخر وهو الانخفاض الحاد والمتتالي لمبيعات الشركة أدى الى انخفاض الحاجة الفعلية لهيكل الموظفين كذلك انخفاض الحصة السوقية للشركة والذي يرى الباحث انخفاضها لأسباب عدة منها عدم حماية المنتج الوطني من خلال وضع تعرفه كمركية على البضائع المستوردة وكذلك ضعف الخطة التسويقية لمنتجات الشركة وعدم فاعلية قسم البحث والتطوير في الشركة وكذلك في الوزارة لحل مشكلات رفع الحصة السوقية. اما السبب الاخر في النسبة المرتفعة جدا للأجور فيرى الباحث ان هناك عوامل إدارية تؤثر في ارتفاع نسبة التكاليف غير متماثلة الاتجاه لتكلفة الأجور هي محاولة بناء إمبراطورية إدارية للشركة من خلال محاولة الاحتفاظ بأكثر عدد ممكن من الموظفين لتتمتع إدارة الوحدة الاقتصادية بالمكانة والهيبة وكما ثبت ذلك في بحوث عالمية سابقة كذلك يرى الباحث عدم وجود إدارة علمية مختصة ذو شهادات اكااديمية ومهنية تستطيع إدارة الوحدة الاقتصادية بل ان تعيين الإدارات يأتي من خلال اختيار الوزارة لإدارة الوحدات الاقتصادية دون وضع معيار لقياس الأسس التي من خلالها يتم ترشيد القيادات للوحدة الاقتصادية ويرى الباحث ان من خلال ما ذكر أعلاه يجب

على اصحاب القرار واعني هنا وزارة الصناعة والمعادن وكذلك مجلس الوزراء ان تتبنى قرار تشغيلي رشيد أولاً حماية المنتج الوطني بالشكل الذي يساعد على زيادة انتاج الشركات الوطنية والذي يؤدي بدوره في زيادة اعداد العاملين الفاعلين في الشركة وتخفيض نسبة تكلفة الأجور للزجة ،ثانياً على إدارة شركة واسط اصدار قرار لزيادة فاعلية النشاط التسويقي بشكل علمي ومدروس من خلال تبني الدراسات التسويقية الحديثة لزيادة المبيعات والذي بدوره يزيد من الموارد المستخدمة والتي أهمها مورد العاملين ثالثاً تحويل الطاقة الفائضة من العاملين لدى الشركة من خلال الاعتماد على هذه النسبة من التكاليف الغير متماثلة الاتجاه حيث ان اعداد الموظفين الذي تحتاجه الشركة من خلال هو فقط $41720.50\% = 492\%$ وهي النسبة الحقيقية التي تحتاجها الشركة لإدارة النشاط التشغيلي وعلى أصحاب القرار من إدارة الشركة او الذين لديهم سلطة في اتخاذ قرار تشغيلي رشيد اما بالوصول الى هذا العدد او إيجاد حل للموارد الغير مستخدمة من خلال زيادة انتاج الشركة وبما ويتناسب في الموازنة بين الموارد غير المستخدمة والطلب على منتجات الشركة .

٣-٢-٥: نسبة التكاليف الغير متماثلة الاتجاه في تكلفة الاندثار وتأثيرها في ترشيد القرار التشغيلي:

يرى من خلال نسبة التكاليف غير متماثلة الاتجاه للاندثار انه يوجد تكاليف غير متماثلة الاتجاه لزجة وبنسبة $14,4\%$ ويرى ان نسبة الزيادة هذه نتج عن قيام شركة واسط في الاستثمار في شراء مكائن ومعدات وتعكس هذه النسبة في نظر الباحث بالرغم من قلتها تعكس القرار التشغيلي الغير رشيد في زيادة الاستثمار في شراء الأصول الثابتة بسبب ان الشركة تعاني من انخفاض مبيعاتها الفعلية حيث اننا عندما نقارن الطاقة المستغلة الى الطاقة المتاحة لشركة واسط للصناعات النسيجية ما قبل الاستثمار وما بعد الاستثمار نراه لم يختلف بشكل واضح على الرغم من الاستثمار المرتفع في شراء المكائن والمعدات ويرى الباحث كذلك ان هذه النسبة تعكس أيضاً نظرة الإدارة التفاؤلية على الطلب مستقبلاً ومحاولتها كذلك من زيادة الإنتاج وتحسين النوعية وتقليل الهدر في المواد الأولية هو وراء هذه الزيادة حيث تجاوزت نسبة الاستثمار عن 98% عن رأس المال السابق الموجود ويرى الباحث ان يؤخذ بعين الاعتبار ان صياغة إدارة الشركة لقرارها التشغيلي الرشيد والذي يؤدي الى زيادة فاعلية قرارها التشغيلي هو في النظر بصورة واقعية وحقيقية من خلال زيادة نسبة الطاقة المستغلة من المكائن والمعدات والامكانيات الموجودة قبل قرار شراء المكائن والمعدات الجديدة او إضافة خطوط إنتاجية جديدة قبل البدء في الاستثمار كذلك وعندما تروم القيام بإضافة الخطوط الجديدة القيام بدراسة واقعية للمنتجات التي يتوقع ان تحصل من خلالها على حصة سوقية مناسبة ومنتجات ذات مردود اقتصادي جيد للشركة يؤدي الى تحقيق ارباح او يساعد في تخفيض الخسائر او في زيادة الحصة السوقية وهو ما يتوقع من كل قرار تشغيلي رشيد وهو ما لم تثبتته المؤشرات التي استخدمت في هذا البحث ،استنتج الباحث من خلال هذا المؤشر أيضاً ان الزيادة في نسبة تكلفة الاندثار وبنسبة 14% هو وجود خلل في صياغة قرار تشغيلي ملائم وانه من المناسب للشركة عينة البحث اخذ نسبة التكاليف غير المتماثلة الاتجاه للاندثار عند قيامها بمحاولة إضافة او الغاء خط انتاجي وان تماثل تكلفة الاندثار يعكس حقيقة كون الاستثمار الأمثل لأصول الشركة في العملية الإنتاجية ويرى الباحث ضرورة الاخذ به لقرار الاستثمار في المكائن والمعدات الجديدة .

٣-٢-٦: نسبة التكاليف الغير متماثلة الاتجاه في التكاليف المتغيرة وتأثيرها في ترشيد القرار التشغيلي:

ظهرت نسبة التكاليف غير المتماثلة الاتجاه للتكاليف المتغيرة انها مرتفعة وبشكل عالي جدا بنسبة 36% وعلى الرغم وكما هو معروف ان التكاليف المتغيرة هي تكاليف متماثلة الاتجاه وبشكل تام أي انها تزداد مع زيادة مستوى النشاط وتتنخفض مع انخفاضه ويرى الباحث ان التكاليف الغير متماثلة الاتجاه وبنسبة 36% نتج عن:

أولاً: ان هناك هدر في استخدام المكونات الرئيسية للتكاليف المتغيرة مما أدى الى تحمل هيكل التكاليف المتغيرة زيادة في الاستخدام الكمي ويرجع سببه الى ضعف في نظام الرقابة الداخلية لشركة واسط للصناعات النسيجية في استخدام الموارد المتغيرة للعملية الإنتاجية.

ثانياً: ان هناك انحراف خطير في أسعار شراء المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج والتي هي المكون الرئيسي مما يدعو الى مراجعة أسعار الشراء

ثالثاً: هنالك تذبذب في أسعار شراء المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج بين فترة وأخرى وخصوصاً ان اغلب مشتريات الشركة من الاقطن تأتي من محافظة كركوك وما لحق في تلك الفترة من احداث داعش أدى الى تقبل الشركة الشراء وبأسعار مرتفعة من السوق

المحلية اما بالنسبة لبقية المواد فتقوم بشرائها من تجار محليون مما يضيف تكلفة إضافية على شراء المواد الأولية واختلاف اسعار البيع بين فترة وأخرى.

ويرى الباحث ومن خلال الاخذ بنسبة التكاليف الغير متماثلة الاتجاه بصياغة القرارات التشغيلية الرشيدة المتعلقة بشراء المواد الأولية التي تستهلكها العملية الإنتاجية من خلال التالي:

أولاً: قيام الشركة برفع كفاءة نظام الرقابة لديها للقضاء على الضائعات الحاصل في استخدام المواد لديها كذلك زيادة نظام الرقابة على الأقسام الإنتاجية على الكميات الداخلة والخارجة من الأقسام الإنتاجية والمخازن.

ثانياً: قيام الشركة بتوقيع اتفاقيات طويلة الاجل وخصوصا للمواد الأولية المستوردة مع الشركات التي لديها مواد أولية ذات نوعية جيدة وأسعار مناسبة وهي بدورها تقوم بتجهيز الشركة باحتياجها من المواد الأولية خلال الفترة لاحتياجات الشركة.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

بعد ما تم توضيحه من بيانات ومعطيات في الجانب النظري والتطبيقي للبحث وما توصل اليه الباحث بعد تحليل النتائج استطاع الباحث من الوصول الى الاستنتاجات الآتية:

١. شخص الباحث عدم وجود معرفة من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية وموظفيها بظاهرة التكاليف غير متماثلة الاتجاه كذلك عدم تصنيف لهذه التكاليف حسب تصنيفها ونسبتها لكل منتج وخصوصا شعبة التكاليف ودائرة التخطيط مما أدى الى قصور في القرار التشغيلي الرشيد.

٢. إن المحرك الرئيسي لظاهرة التكاليف غير متماثلة الاتجاه في الشركة هو مستوى استغلال الطاقة خلال الفترة ويتضح ان العلاقة فيما بينها هي علاقة عكسية حيث ترتفع درجة التكاليف غير متماثلة الاتجاه كلما كان مستوى استغلال الطاقة ضئيل كلما ارتفعت درجة التكاليف غير متماثلة الاتجاه والعكس صحيح.

٣. تختلف محركات التكاليف غير متماثلة الاتجاه بين نوع تكلفة واخرى وحسب طبيعة التكلفة محل القياس وعلاقتها بالإيراد (تكاليف تسويقية، تكاليف ادارية، تكلفة بضاعة مباعه، اجور، تكلفة متغيرة) ولكن استنتج إن الانخفاض التدريجي والمستمر للمبيعات يمثل المؤثر الرئيسي والمشارك بين بنود التكاليف الانفة الذكر.

٤. يكون ارتباط نسبة التكاليف غير متماثلة الاتجاه ارتباطا طرديا مع العوامل الاقتصادية مثل كثافة الاصول الموجودة، وعدد الموظفين، مستوى استغلال الطاقة، معدل نمو الاقتصاد، قوانين حماية الموظفين، تقاؤل ادارة الوحدة الاقتصادية حول الطلب مستقبلا.

٥. بعد التغيرات التي طرأت في بيئة الأعمال العراقية بعد ٢٠٠٣/٤/٩، والمتمثلة بانفتاح الأسواق، ومحدودية الضرائب، والتعريفات الكمركية، التي جعلت منها بيئة شديدة المنافسة بعد أن كانت محدودة المنافسة، أصبحت الأسواق العراقية غارقة بالمنتجات المماثلة والمنافسة لمنتجات الشركة عينة البحث ومن مناشيء عالمية مختلفة.

التوصيات:

١. تبني ادارة الوحدة الاقتصادية تأثير التكاليف غير متماثلة الاتجاه على مستوى النشاط لما له من تأثير في ترشيد صنع

القرارات التشغيلية الرشيدة وتوفير المعلومات الملائمة في التخطيط والرقابة، وتقويم الاداء للوحدة الاقتصادية في بيئة الصناعة الحديثة.

٢. ينبغي على الشركة عينة البحث رفع مستوى الكفاءة الادارية بكافة مستويات وذلك باستخدام التكنولوجيا المتقدمة للمعلومات

بما يساعدها على صنع القرار التشغيلي الرشيد من خلال زجهم في دورات تطويرية.

٣. العمل على مسايرة التقدم والتطور المعلوماتي العالمي والذي تجرته معظم بلدان العالم والاستفادة منها في تطوير عمل الشركة عينة البحث.

٤. ينبغي على الشركة عينة البحث الاهتمام بجانب البحث والتطوير الاداري والمحاسبي للحصول على قرارات تشغيلية أفضل وملائمة وتساعد في ترشيده.

٥. بناء على نتائج البرنامج الاحصائي (SPSS) وبرنامج (Minitab) يوصي الباحث بضرورة توسيع النشاط التسويقي والنشاط الصناعي لاستيعاب الفائض من العاملين في الشركة.

المصادر:

1. Abdulhamied, A, A, and Abdulezz, M, E, 2015. An empirical investigation of the effect of cost structure and demand uncertainty on SG&A cost stickiness.
2. Armanto, B, Tiono, K.M. and Suthiono, H, 2015, The stickiness of selling, general and administrative cost in the Indonesian companies. International Research Journal of Business Studies 7 (1):39-51.
3. 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
4. Balakrishnan, R., M. Petersen and N. Soderstrom. (2004). "Does Capacity Utilization Affect the Stickiness of Cost?" Journal of Accounting, Auditing and Finance 19(3): 283-299.
5. Chen, J, V, Kama. I. and Lehavy, R. 2015. Management Expectations and Asymmetric Cost Behavior. Working paper, University of Illinois at Chicago.
6. Edgar Pamplona *, Clóvis Fiirst, 2016, Sticky costs in cost behavior of the largest companies in Brazil, Chile and Mexico, Available online at www.sciencedirect.com.
7. Ibrahim, A. E. A. (2015), "The economic growth and cost stickiness: evidence from Egypt", Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol. 13, No. 1, pp. 119-140.
8. Kitada, Takayama .and Kajiwarra, T. 2016. The moderating effect of main bank system in Japan on the association between financial risk and cost behavior.
9. Mocetti, S., Pagnini, M., & Sette, E. (2017). Information technology and banking organization. Journal of Financial Services Research, 51(3), 313-338.
10. Nassirzadeh ,F, Seai ,Salhi, M, and, Bayegi, S.A.H. 2013. Study of the stickiness of cost of goods sold and operating costs to changes in sales level in Iran. Studies in Business and Economics 8(2):79-89.
11. Pervan M. and Pervan I. (2012). Sticky costs: evidence from Croatian food and beverage industry. International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences 8(6).
12. Subramanian .and Weidenmier, M.L. 2016. Additional evidence on the sticky behavior of cost. Advances in Management Accounting 26:275 305.
13. Yasukata. K. and T. Kajiwarra. (2011). "Are "Sticky Costs" the Result of Deliberate Decision of Managers?" Working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1444746>.
14. Yukcu, S. and Ozakaya, H. 2011. Cost behavior in Turkish firm: Are selling, general and administrative cost and total operating costs "stigky"? World of Accounting Science 13(3):1-27.
15. Zanella, Fernando, Peter Oyelere & Shahadut Hossain 2017. "Are costs really sticky? Evidence from publicly listed companies in the UAE.