



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

بجـث بعنوان:

دور محاسبة التكاليف في تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين الربحية دراسة تطبيقية في مصنع صابون بابل

مقدم:

إلى مجلس قسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بابل
كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في علوم المحاسبة.

إعداد:

حنين علاء نجم

حوراء حيدر إبراهيم

إشراف:

أ.م.د. أقداس حسين

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا أَلَمْ يَقْتُرُوا

وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا﴾

صدق الله العظيم

(سورة الفرقان، الآية 67)

"الإهداء"

إلى من علمونا أن نقرأ بإسم ربك الذي خلق...
إلى من حصدوا الأشواك عن دروبنا ليمهدوا لنا طريق العلم، وتوجونا بتاج الفخر...
آبائنا الأفاضل.
إلى البنابيع التي لا تمل العطاء، إلى من كانت دعواتهن سرّ نجاحنا، وسهرهن نوراً
يضيء عتمة ليالي الدراسة... أمهاتنا الغاليات.
إلى من قاسمونا حلاوة الأيام ومرها، وكانوا لنا خير عزوة وسند في كل خطوة...
إخوتنا وأخواتنا.
إلى الصرح الذي احتضن طموحتنا، أساتذتنا الأفاضل في كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة، الذين لم يبخلوا علينا بحرفٍ أو توجيه.
إلى رفاق الدرب، من قاسمونا مقاعد الدراسة الجامعية حتى لحظة التخرج...
زميلاتنا وزملائنا.
وإلى بعضنا البعض، رفيقات الدرب والجهد، اللواتي تقاسمن عناء هذا البحث بكل
حب وإصرار حتى تكمل بالنجاح...

نُهدي هذا الجهد المتواضع...

الباحثان:

حنين علاء نجم

حوراء حيدر إبراهيم

"الشكر والتقدير"

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة، وأمدنا بالعون والتوفيق لإنجاز هذا البحث المتواضع.

اعترافاً بالفضل لأهله، يسعدنا أن نتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان إلى أستاذتنا الفاضلة والمشرفة على هذا البحث (أ.م.د. أقداس حسين)، التي لم تبخل علينا بوقتها، ولا بتوجيهاتها السديدة وملاحظتها العلمية القيمة، فكانت نعم المرشد والموجه لنا طيلة فترة إنجاز هذا البحث، فجزاها الله عنا خير الجزاء.

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى عمادة كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بابل، وإلى رئاسة وأساتذة قسم المحاسبة الأفاضل، الذين غرسوا فينا بذور المعرفة، ولم يدخروا جهداً في تزويدنا بالعلوم والمعارف طوال سنوات دراستنا الجامعية. ويمتد شكرنا وامتناننا إلى الأساتذة الأفاضل (رئيس وأعضاء لجنة المناقشة)، لتفضلهم بمنحنا جزءاً من وقتهم الثمين لحضور مناقشة وتقويم هذا البحث. وأخيراً، نشكر كل من مدّ لنا يد العون والمساعدة، وكل من ساندنا بكلمة طيبة أو تشجيع صادق لإخراج هذا العمل بصورته النهائية.

الباحثان:

حنين علاء نجم

حوراء حيدر إبراهيم

" قائمة المحتويات "

الصفحة	الموضوع
أ	الآية القرآنية
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
د	قائمة المحتويات
و	قائمة الجداول
١	المقدمة
المبحث الأول: دراسات سابقة ومنهجية البحث	
٤-٢	أولاً: دراسات سابقة
٦-٥	ثانياً: منهجية البحث العلمي
المبحث الثاني: الإطار النظري	
٩-٧	أولاً: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف
١١-٩	ثانياً: تكاليف الإنتاج والربحية
١٣-١١	ثالثاً: انعكاس خفض تكاليف الإنتاج على تحسين الربحية في ظل محاسبة التكاليف
المبحث الثالث: الإطار العملي (دراسة تطبيقية)	
١٤	أولاً: نبذ تعريفية عن عينة البحث (مصنع صابون بابل)
١٦-١٥	ثانياً: التخطيط الكلفوي وتشخيص مواطن الهدر (تحليل الانحرافات)
١٧	ثالثاً: انعكاس خفض التكاليف على تحسين الربحية
المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات	
١٩-١٨	أولاً: الاستنتاجات
٢٠-١٩	ثانياً: التوصيات
٢١	المراجع والمصادر

" قائمة الجداول "

الصفحة	الموضوع
١٥	جدول (١): الموازنة المرنة للتكاليف الصناعية الغير مباشرة في مصنع صابون بابل.
١٦	جدول (٢): تحليل انحرافات التكاليف الصناعية الغير مباشرة في مصنع صابون بابل وتحديد الانحراف الكلي.
١٧	جدول (٣): الأثر التحليلي لخفض التكاليف على مؤشرات الربحية

"المقدمة"

يشهد عالم الأعمال المعاصر في ظل بيئة التصنيع الحديثة والأسواق المفتوحة ، منافسة شديدة وتغيرات اقتصادية متسارعة تفرض على الوحدات الاقتصادية الصناعية تحديات كبيرة لضمان بقائها واستمرارها.

وفي ظل صعوبة التحكم بأسعار بيع المنتجات التي تفرضها قوى السوق والمنافسة، أصبح الخيار الاستراتيجي الأمثل للمحافظة على هوامش الربح وتحقيق الميز التنافسية هو التوجه نحو "تخفيض تكاليف الإنتاج" وضبط الهدر في الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية.

ومن هنا يبرز الدور الحيوي والجوهري لـ "محاسبة التكاليف" ، إذ لم تعد مجرد أداة تقليدية لتسجيل البيانات التاريخية وحساب تكلفة المنتج بشكل روتيني، بل تحولت إلى نظام معلومات إداري متكامل وأداة استراتيجية للرقابة واتخاذ القرارات.

إن الاعتماد على تقنيات وأساليب محاسبة التكاليف الحديثة (مثل التكاليف المعيارية، نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، مدخل التكلفة المستهدفة، ونظام التحسين المستمر) يُمكن الإدارة من تتبع الأنشطة بدقة، واكتشاف الانحرافات ومواطن الهدر المالي، ومعالجتها بشكل فوري، مما يعكس إيجاباً وبشكل مباشر على خفض تكلفة الوحدة المنتجة وتعظيم الربحية.

ونظراً لأهمية قطاع الصناعات الكيماوية والمنظفات في البيئة العراقية، وما يشهده من تقلبات في أسعار المواد الخام وارتفاع في التكاليف الصناعية غير المباشرة، تم اختيار (مصنع صابون بابل) ليكون عينة لهذه الدراسة التطبيقية. ويهدف البحث إلى تسليط الضوء على واقع التكاليف في المصنع، وتشخيص الهدر الناتج عن قصور أساليب التحميل التقليدية، ومن ثم تقديم معالجات كفوية علمية تسهم في ترشيد نفقاته وتحسين أدائه المالي والتشغيلي.

ولتحقيق أهداف البحث، تم تقسيمه إلى أربعة مباحث رئيسية؛ تناول الأول المنهجية العلمية و الدراسات السابقة، وركز الثاني على الإطار المفاهيمي والنظري لمحاسبة التكاليف وعلاقتها بالربحية. بينما حُصص المبحث الثالث للجانب التطبيقي في المصنع وتحليل الانحرافات لبيان الأثر الرياضي لخفض التكاليف على زيادة هامش الربح، ليُختتم البحث بالمبحث الرابع الذي تضمن أبرز الاستنتاجات والتوصيات العملية الموجهة لإدارة المصنع لدعم قدرتها التنافسية.

المبحث الأول: دراسات سابقة ومنهجية البحث العلمي
أولاً: دراسات سابقة
١. دراسات محلية:

١.

الباحث والسنة	مرتضى إسماعيل محمد (٢٠٢٣).
العنوان	تقليل التكاليف باستخدام التحسين المستمر للأداء.
المشكلة	ارتفاع تكاليف الإنتاج والهدر في الموارد مما يؤثر سلباً على ربحية الوحدات الاقتصادية واستمراريتها في السوق.
الهدف	بيان دور منهج "التحسين المستمر" في خفض التكاليف دون التأثير على الجودة.
الطرق	المنهج الوصفي التحليلي (استبيان واختبارات إحصائية).
النتائج	وجود أثر إيجابي ومعنوي لتطبيق برامج تحسين الجودة وإدارة تكلفة الموارد البشرية في خفض التكلفة الكلية وتعزيز الربحية.

٢.

الباحث والسنة	هيثم صاحب سعيد ويسر سديد (٢٠٢٤).
العنوان	دور التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تعزيز الميزة التنافسية.
المشكلة	قصور الأنظمة التقليدية في توفير معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة، مما يضعف القدرة على المنافسة السعرية.
الهدف	دمج تقنيات التكلفة الحديثة لتحسين دقة المعلومات المحاسبية ودعم قرارات التسعير.
الطرق	دراسة حالة وتطبيق عملي في بيئة صناعية عراقية.
النتائج	تطبيق النظام المقترح ساهم في استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما أدى لخفض التكاليف وتحسين الميزة التنافسية.

٣.

الباحث والسنة	سامان علي وأوميد إبراهيم (٢٠٢٥).
العنوان	التكامل بين التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والموازنة على أساس النشاط.
المشكلة	عدم دقة الموازنات التقليدية في تقدير الموارد اللازمة لإنتاج، مما يؤدي لانحرافات في التكاليف.
الهدف	استخدام عامل "الوقت" كموجه للتكلفة لضبط الموازنات وتقليل الهدر.
الطرق	دراسة تطبيقية كمية.
النتائج	التكامل بين النظامين وفر معلومات دقيقة حول الطاقات العاطلة (الغير المستغلة)، مما مكن الإدارة من خفض التكاليف التشغيلية بفعالية.

٢. دراسات عربية:

١.

الباحث والسنة	إياد خالد محمد القديمات (٢٠٢٣).
العنوان	أثر إدارة التكلفة الاستراتيجية على جودة الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.
المشكلة	تذبذب جودة الأرباح في الشركات الصناعية والحاجة لأساليب استراتيجية (وليس تقليدية) لإدارة التكلفة لضمان استدامة الربح.
الهدف	بيان أثر أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية (مثل التكلفة المستهدفة) في تعزيز مؤشرات جودة الربحية.
الطرق	المنهج الوصفي التحليلي (تحليل بيانات ٥٢ شركة صناعية).
النتائج	وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين العائد على الأصول وصافي الربح التشغيلي.

٢.

الباحث والسنة	باحثون من جامعة الشرق الأوسط (٢٠٢٤).
العنوان	أثر استخدام نظم محاسبة التكاليف على تسعير المنتجات في الشركات الصناعية.
المشكلة	صعوبة تحديد السعر المناسب الذي يغطي التكلفة ويحقق هامش ربح في ظل المنافسة الشديدة.
الهدف	توضيح كيف تساهم دقة بيانات التكاليف في اتخاذ قرارات تسعير سليمة.
الطرق	دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية.
النتائج	هناك علاقة قوية بين دقة نظام التكاليف المستخدم وبين قدرة الشركة على وضع أسعار تنافسية تزيد من حجم المبيعات والأرباح.

٣.

الباحث والسنة	مجلة جامعة اللاذقية (٢٠٢٤).
العنوان	دور نظام محاسبة تكاليف النشاط ABC في قياس ربحية العميل.
المشكلة	عدم القدرة على التمييز بين العملاء المربحين وغير المربحين بسبب توزيع التكاليف بشكل عشوائي.
الهدف	استخدام ABC لتخصيص التكاليف بدقة لكل عميل ومعرفة صافي الربحية الحقيقي.
الطرق	تطبيقية على قطاع الخدمات (قابل للتطبيق صناعياً).
النتائج	النظام المقترح أكثر دقة من التقليدي في تحديد ربحية العملاء، مما يساعد الإدارة في التركيز على المنتجات/العملاء الأكثر ربحية.

٣. دراسات أجنبية:

١.

الباحث والسنة	Lawal Akeem, 2014
العنوان	أثر تقنيات رقابة وخفض التكلفة على الأداء التنظيمي.
المشكلة	ارتفاع تكاليف التشغيل الذي يهدد استمرارية المنظمة ويقلل من هامش الربح.
الهدف	فحص العلاقة بين استراتيجيات خفض التكاليف (مثل تقليل الهدر) وصافي الربحية.
الطرق	مسح وصفي Descriptive Survey وتحليل انحدار.
النتائج	أثبتت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام تكاليف دقيق وبين نمو الأرباح السنوي.

٢.

الباحث والسنة	Aladejebi & Adediran (2021)
العنوان	أثر تقنيات خفض التكلفة على ربحية الشركة الصناعية.
المشكلة	التحديات التي تواجه الشركات الصناعية في تعظيم الأرباح في ظل ارتفاع تكاليف المواد الخام.
الهدف	اختبار تأثير استخدام تقنيات محاسبية لخفض التكلفة على العائد المالي.
الطرق	تحليل انحدار المربعات الصغرى OLS.
النتائج	توجد علاقة معنوية كبيرة، الشركات التي طبقت استراتيجيات خفض التكلفة حققت إنتاجية أعلى وأرباحاً أكبر مقارنة بغيرها.

٣.

الباحث والسنة	Oluyinka et al. (2025).
العنوان	أثر طرق خفض التكلفة على الربحية.
المشكلة	فشل العديد من المشاريع في الاستمرار بسبب سوء إدارة التكاليف والهدر غير المبرر.
الهدف	تحديد الطرق الأكثر فعالية في محاسبة التكاليف لتقليل النفقات غير الضرورية.
الطرق	منهج كمي تحليلي.
النتائج	التخطيط المسبق للتكلفة والرقابة المستمرة هما العاملان الأهم في تحسين هامش الربح وضمان الاستدامة المالية.

ثانياً: منهجية البحث العلمي

١. مشكلة البحث:

تواجه الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المعاصرة منافسة شديدة وتحديات اقتصادية متزايدة مما يفرض عليها البحث عن أساليب علمية لتعزيز مركزها التنافسي وتعد زيادة تكاليف الانتاج واحدة من أهم العقبات التي تهدد استمرارية هذه الشركات وتقلل من هامش ربحيتها. وتكمن مشكلة البحث في أن الاعتماد على الأساليب التقليدية والعشوائية في إدارة التكلفة لم يعد كافياً لمواجهة هذه التحديات، بل قد يؤدي أحياناً إلى قرارات خاطئة تضر بجودة المنتج، لذا تبرز الحاجة إلى تفعيل دور محاسبة التكاليف كأداة إدارية فعالة لا تكفي بإحتساب التكلفة فحسب بل تعمل على رقابتها وتخفيضها.

وبناءً على ما سبق، يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

١. هل توجد علاقة ذات دلالة بين تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف وبين تخفيض الهدر في الموارد؟

٢. كيف ينعكس خفض التكاليف الإنتاجية على زيادة صافي الربحية وتحسين الأداء المالي؟

٣. هل يمكن تخفيض التكاليف دون التأثير سلباً على جودة المنتج النهائي؟

٢. أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من خلال:

١. تسليط الضوء على دور محاسبة التكاليف ليس فقط كأداة للتسجيل بل كأداة استراتيجية للرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة.

٢. تشخيص مواطن الهدر في الموارد وتحديد الانحرافات في التكاليف مما يساعد الإدارة في معالجتها.

٣. المساعدة في تبني سياسات تسعيرية وناجحة مبنية على تكلفة حقيقية مما يعزز من قدرة الشركة التنافسية في السوق بما يدعم متخذي القرار.

٣. أهداف البحث:

يسعى البحث الى تحقيق الآتي:

١. بيان أثر خفض الكلفة من خلال تحديد العلاقة بين استخدام اساليب محاسبة التكاليف

العلمية وبين تخفيض الهدر في الموارد (المواد، الاجور، المصاريف).

٢. قياس الانعكاس على الربحية من خلال بيان كيف يؤدي ضبط التكاليف وتخفيضها الى زيادة هامش الربح وتحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية.

٤. فرضيات البحث:

يتبنى البحث على الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف الحديثة وبين الكشف عن مواطن الهدر في عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصاريف) والعمل على تخفيضها

الفرضية الثانية: يساهم تخفيض التكاليف المدروس في زيادة هامش الربح، مما يعزز من

الموقف المالي للوحدة الاقتصادية وقدرتها التنافسية.

٥. منهج البحث:

لغرض تحقيق أهداف البحث و اختبار فرضياته، تم الاعتماد على المنهجين الآتيين:
١. المنهج الوصفي التحليلي: استخدام في إعداد الإطار النظري من خلال مراجعة الأدبيات و الكتب و الدوريات العلمية لتوضيح مفاهيم محاسبة التكاليف وأساليبها الحديثة.

٢. المنهج التطبيقي (دراسة الحالة): استخدم في الإطار العملي من خلال الاعتماد على بيانات واقعية لشركة صناعية عراقية (مصنع صابون بابل)، وتحليل انحرافات التكاليف فيها و استخلاص النتائج للوصول إلى المعالجات المقترحة.

٦. أداة جمع البيانات:

اعتمد البحث في جمع البيانات اللازمة للجانب العملي على:
١. السجلات والتقارير المالية: المتمثلة في بيانات التكاليف الصناعية الغير مباشرة، كشوفات الموازنات المرنة، وتقارير الأداء الفعلي للمصنع.

٢. المعيشة الميدانية: من خلال الاطلاع على طبيعة العملية الإنتاجية ، وسلوك التكاليف، و مقابلة بعض المختصين في قسم الحسابات لغرض تفسير اسباب الانحرافات (الهدر) الحاصلة في التكاليف.

٧. مجتمع وعينة البحث :

١. مجتمع البحث: يتمثل مجتمع البحث في قطاع الصناعات التحويلية والكيمياوية في البيئة العراقية، لما يشهده هذا القطاع من منافسة و تقلبات مستمرة في التكاليف.

٢. عينة البحث: تم اختيار (مصنع صابون بابل لصناعة المنظفات والمواد الكيماوية) كعينة قصدية للدراسة التطبيقية، وذلك لتوفر البيانات المالية والكفوية اللازمة لإجراء التحليل، ولطبيعة عملياته التي تتطلب تطبيقاً فعلياً لأساليب الرقابة على التكاليف لغرض تحسين الربحية.

المبحث الثاني: الإطار النظري أولاً: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف

١. نشأة محاسبة التكاليف:

إن ظهور محاسبة التكاليف لم يكن وليد الصدفة، بل جاء نتيجة حتمية للتطورات التي رافقت الثورة الصناعية والانتقال من نظام الإنتاج اليدوي البسيط إلى نظام المصانع الآلي المعقد. (الشمرى، ٢٠١٤: ١٢)

في البدايات، كانت المحاسبة المالية هي النظام السائد، ولكن مع كبر حجم المشروعات، وتنوع المنتجات، واشتداد المنافسة، ظهرت محدودية المحاسبة المالية في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بدقة، مما أدى إلى انفصال "محاسبة التكاليف" كنظام فرعي مستقل يسعى لتلبية احتياجات الإدارة الداخلية. (الجبوري، ٢٠١١: ١٥)

ومع التطور التكنولوجي في بيئة التصنيع الحديثة، تحول دور محاسبة التكاليف من مجرد أداة لتسجيل التكاليف التاريخية، إلى أداة استراتيجية للرقابة، وتخفيض الهدر، ودعم القرارات المستقبلية. (هورنجرن وآخرون، ٢٠٢٠: ٢٨)

٢. مفهوم محاسبة التكاليف:

تناولت الأدبيات المحاسبية عدة تعريفات لمحاسبة التكاليف، اختلفت باختلاف الزاوية التي ينظر منها الكُتّاب، ومن أبرز هذه التعريفات المستندة إلى الكتب المنهجية:

عرفها (الوايل، ٢٠٠٥: ١٥) بأنها: "نظام فرعي من النظام المحاسبي العام للمنشأة، يختص بتجميع وتسجيل وتبويب بيانات التكلفة بغرض توفير معلومات عن تكلفة الأداء، والرقابة عليها، ومساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات"

كما يرى (الشيرازي، ١٩٩٠: ٤٢) أنها: "مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية التي تُستخدم في تسجيل وتحليل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات، بهدف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بدقة والرقابة عليها".

في حين قدم (هورنجرن وآخرون، ٢٠٢٠: ٢٥) تعريفاً أوسع ينص على أنها: "نظام يقيس ويحلل ويقدم التقارير المالية وغير المالية المتعلقة بتكاليف الحصول على الموارد واستخدامها في المنظمة"

٣. أهداف محاسبة التكاليف:

تطورت محاسبة التكاليف لتتجاوز دورها التقليدي كأداة للتسجيل المالي، وأصبحت نظاماً أساسياً يقدم الدعم للإدارة في الوحدات الاقتصادية. وتتلخص أهدافها الجوهرية في الآتي:

١. تحديد تكلفة الإنتاج والخدمات بدقة: يُعد هذا الهدف الأساسي والتقليدي لمحاسبة التكاليف، حيث يركز على حصر وتجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف وتخصيصها بدقة لكل أمر إنتاجي أو مرحلة، مما يوفر القاعدة الأساسية لتقييم المخزون السلعي وتحديد نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية. (الشمرى، ٢٠٢٣: ١٥)

٢. الرقابة على التكاليف وتخفيض الهدر: لا يقتصر دور نظام التكاليف على حساب التكلفة الفعلية، بل يمتد لفرض رقابة صارمة على عناصر الإنتاج (المواد والأجور). ويتحقق ذلك من خلال تحديد معايير مسبقة ومقارنتها بالأداء الفعلي للكشف عن الانحرافات، مما يساعد الإدارة في القضاء على الإسراف وتخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج. (الوايل، ٢٠٢٠: ٢٢)

٣. **توفير البيانات اللازمة لتسعير المنتجات:** تمد محاسبة التكاليف الإدارة بالحد الأدنى لتكلفة الوحدة المنتجة، والذي يتخذ كأساس علمي ومنطقي عند رسم السياسات التسعيرية في الأسواق التنافسية، مما يضمن للوحدة الاقتصادية تغطية تكاليفها وتحقيق هوامش الربح المستهدفة. (التكريتي، ٢٠٠٦: ٢٧)

٤. **ترشيد القرارات الإدارية والاستراتيجية:** تعمل محاسبة التكاليف كنظام معلومات إداري يوفر تقارير تفصيلية ملائمة تساعد المستوى الإداري في المفاضلة بين البدائل واتخاذ قرارات مصيرية لزيادة الربحية، مثل قرارات (الصنع أو الشراء)، (استبعاد أو إضافة منتج)، والتخطيط السليم للمستقبل. (هورنجرن وآخرون، ٢٠١٥: ٣٠)

٤. أهمية محاسبة التكاليف:

تتبع أهمية محاسبة التكاليف من كونها نظاماً حيوياً يوفر معلومات لا غنى عنها لضمان استمرارية الوحدة الاقتصادية ونجاحها في بيئة الأعمال التنافسية. وتتجلى هذه الأهمية في الجوانب الآتية:

١. **حماية موارد الوحدة الاقتصادية من الهدر والضياع:** تكتسب محاسبة التكاليف أهمية بالغة في الحفاظ على أصول وموارد المنشأة، وذلك من خلال وضع معايير ومعدلات نمطية دقيقة لاستهلاك المواد وتشغيل العمال، مما يحد من فرص الإسراف، ويحكم السيطرة على حركة المخزون، ويمنع التلاعب بالموارد المتاحة. (الوابل، ٢٠٢٠: ٢٥)

٢. **أداة أساسية للتخطيط المالي:** تعتمد الإدارة بشكل كلي على البيانات التاريخية والجارية التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف كحجر أساس لإعداد الموازنات التخطيطية الشاملة، مما يمكن الوحدة الاقتصادية من التنبؤ باحتياجاتها المستقبلية من المواد والأجور والمصاريف بدقة عالية. (التكريتي، ٢٠٠٦: ٢٩)

٣. **تقييم كفاءة الأداء التشغيلي وتحديد المسؤوليات:** لا يقتصر دور نظام التكاليف على حصر النفقات، بل يُعد المقياس العلمي الدقيق الذي تعتمد عليه الإدارة العليا لتقييم أداء الأقسام الإنتاجية ومديري مراكز التكلفة، وتحديد المسؤوليات بوضوح عند حدوث أي تقصير أو انحراف سالب في الخطط الإنتاجية. (الشمري، ٢٠٢٣: ١٨)

٤. **دعم المركز التنافسي:** في ظل الأسواق المفتوحة والمنافسة الشديدة، تبرز أهمية محاسبة التكاليف من خلال قدرتها على توفير معلومات استراتيجية تساعد الإدارة في تخفيض تكلفة المنتج النهائي دون المساس بجودته، مما يمنح الشركة مرونة عالية في التسعير وقدرة أكبر على منافسة الشركات الأخرى واختراق أسواق جديدة. (هورنجرن وآخرون، ٢٠١٥: ٣٥)

ثانياً: تكاليف الإنتاج والربحية

يُعد تحليل تكاليف الإنتاج والربحية حجر الزاوية في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية الصناعية. ولغرض بيان العلاقة بينهما، سيتم توضيح ماهية تكاليف الإنتاج وعناصرها، بالإضافة إلى بيان مفهوم الربحية ومؤشراتها على النحو الآتي:

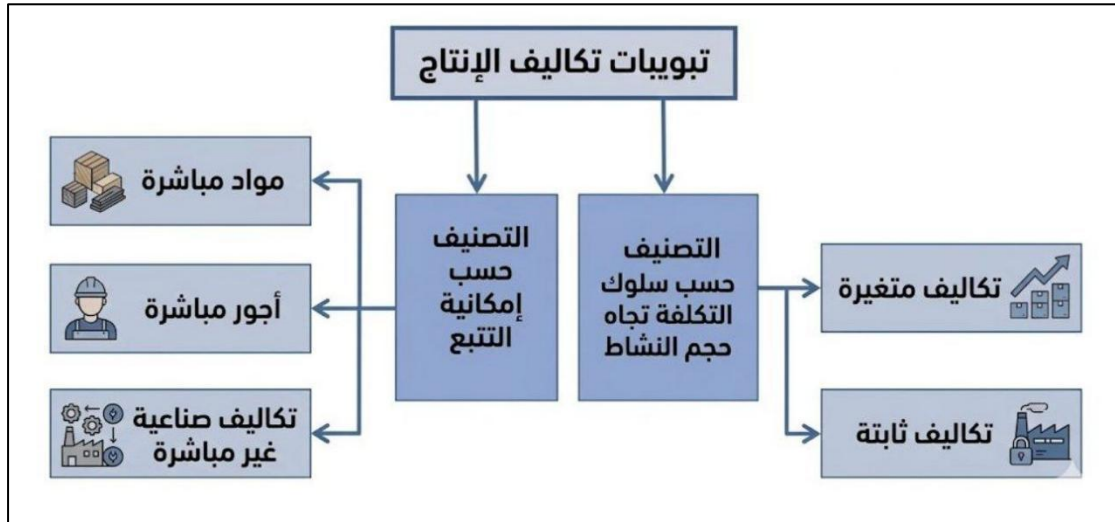
١. مفهوم تكاليف الإنتاج:

تُعبّر التكلفة بشكل عام عن التضحية بالموارد الاقتصادية في سبيل تحقيق هدف معين. وفي السياق الصناعي، تُعرف تكاليف الإنتاج بأنها: "إجمالي النفقات والتضحيات المالية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل تحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع قابلة للبيع". (أبو حشيش، ٢٠٠٩: ٢٥)

وتمثل هذه التكاليف المحور الأساسي الذي تسعى الإدارة لقياسه وتحليله لضمان بقاء المنشأة واستمرارها في المنافسة.

٢. تبويات تكاليف الإنتاج:

لأغراض القياس والرقابة واتخاذ القرارات، يتم تبويب تكاليف الإنتاج وفقاً لعدة أسس، من أهمها في المجال الصناعي:



شكل (١): مخطط تصنيف تكاليف الإنتاج

المصدر: إعداد الباحثين

أ. التبويب حسب إمكانية التتبع (طبيعة العنصر):

١. **المواد المباشرة:** الخامات الأساسية التي تدخل في تصنيع المنتج ويمكن تتبعها وتحديد نصيب الوحدة منها بدقة وسهولة اقتصادية. (شفيق وعبد السلام، ١٩٨٩: ٤٥)

٢. **المواد الغير مباشرة:** تكلفة العمل الإنساني المبذول بشكل مباشر في تحويل المواد الخام إلى

منتجات نهائية. (شفيق وعبد السلام، ١٩٨٩: ٤٨)

٣. **التكاليف الصناعية الغير مباشرة:** التكاليف التي تُنفق داخل المصنع لإتمام العملية الإنتاجية، ويصعب تتبعها أو تخصيصها لمنتج معين بدقة، كالمواد غير المباشرة واندثار الآلات. (أبو حشيش، ٢٠٠٩: ٥٥)

ب. **التبويب حسب سلوك التكلفة تجاه حجم النشاط:**

يعد هذا التبويب الأهم لأغراض التخطيط والرقابة وتخفيض التكاليف، ويُقسم إلى:

١. **التكاليف المتغيرة:** هي التكاليف التي يتغير مجموعها بشكل طردي وبنفس النسبة مع التغير في حجم الإنتاج، بينما يبقى نصيب الوحدة الواحدة منها ثابتاً (مثل تكلفة المواد المباشرة). وتُعد السيطرة على هذا النوع المدخل الرئيسي لخفض تكاليف الإنتاج. (أبو حشيش، ٢٠٠٩: ٦٠)

٢. **التكاليف الثابتة:** هي التكاليف التي يبقى مجموعها ثابتاً (ضمن المدى الملائم) بغض النظر عن التغيرات في حجم الإنتاج، بينما يتغير نصيب الوحدة الواحدة منها عكسياً مع حجم الإنتاج (مثل إيجار المصنع). ويُسهّم الاستغلال الأمثل للطاقات المتاحة في تقليل نصيب الوحدة من هذه التكاليف، مما يعظم الربحية. (التكريتي، ٢٠٠٧: ٥٢)

٣. **مفهوم الربحية:**

من الضروري التمييز بين مصطلحي "الربح" و"الربحية"، فالربح هو رقم مطلق يمثل الفرق الموجب بين الإيرادات والتكاليف الكلية، أما الربحية فهي مقياس نسبي يُعبر عن كفاءة وفعالية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لتوليد الأرباح. وتُعد الربحية المؤشر الحقيقي لتقييم الأداء المالي، حيث ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنظام التكاليف؛ فكلما زادت قدرة النظام على قياس التكاليف والرقابة عليها، زادت قدرة المنشأة على تحقيق ربحية أعلى. (العشماوي، ٢٠١١: ٨٢)

٤. **مؤشرات قياس الربحية:**

تُستخدم عدة مؤشرات مالية لقياس الربحية، ولعل أهمها في القطاع الصناعي:

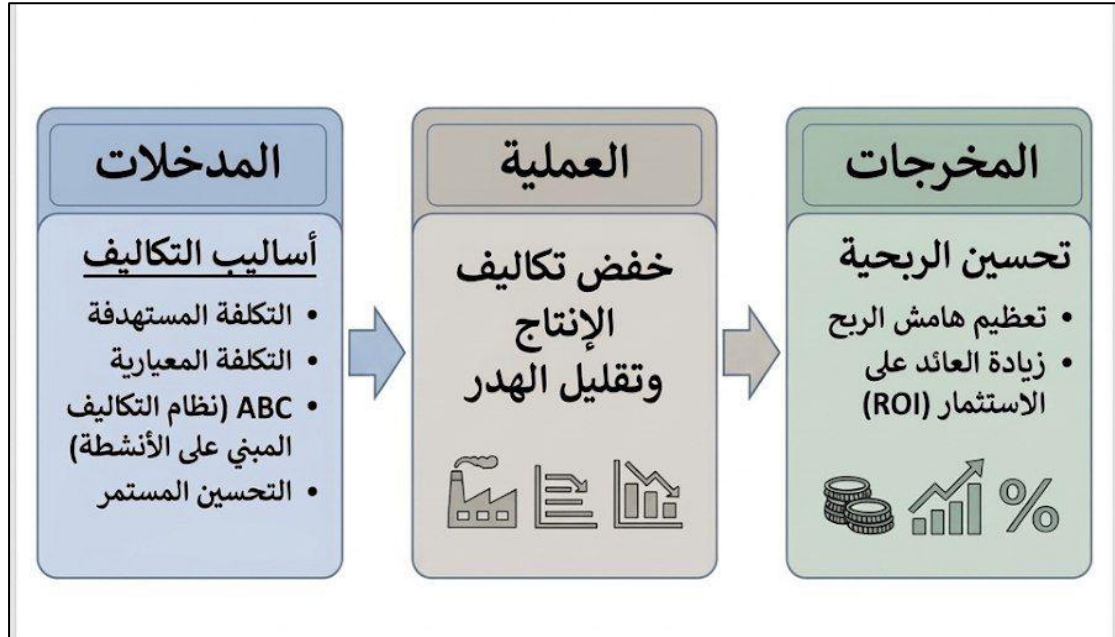
١. **هامش الربح الإجمالي:** يقيس نسبة الربح المتبقي من المبيعات بعد تغطية تكلفة البضاعة المباعة (تكاليف الإنتاج). ويُعد هذا المؤشر المقياس الأول لمدى كفاءة الإدارة في السيطرة على تكاليفها الصناعية؛ فكلما انخفضت تكاليف الإنتاج، زاد هذا الهامش. (العشماوي، ٢٠١١: ١٠٥)

٢. **العائد على الاستثمار:** يقيس العائد المتحقق مقارنة بالأصول المستثمرة. وتلعب محاسبة

التكاليف دوراً مباشراً في تحسين هذا العائد من خلال الرقابة وتقليل الهدر. (أبو حشيش، ٢٠٠٩: ١١٢)

ثالثاً: انعكاس خفض تكاليف الإنتاج على تحسين الربحية في ظل محاسبة التكاليف

بعد أن تم استعراض الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف، وتوضيح ماهية تكاليف الإنتاج ومؤشرات الربحية، يبرز هذا المطلب ليمثل حلقة الوصل بينهما، حيث يسعى إلى توضيح كيف يمكن لأساليب محاسبة التكاليف أن تلعب دوراً حاسماً في تشخيص الهدر وخفض تكاليف الإنتاج، وكيف ينعكس هذا الخفض بشكل مباشر على تعظيم مؤشرات الربحية، وذلك من خلال المحاور الآتية:



شكل (٢) النموذج المفاهيمي لانعكاس خفض التكاليف على الربحية
المصدر: إعداد الباحثين

١. دور أساليب محاسبة التكاليف في خفض تكاليف الإنتاج:
تعتمد الإدارة الحديثة على حزمة متكاملة من الأساليب الكفوية للسيطرة على التكاليف وخفضها، ومن أبرزها:

١. **مدخل التكلفة المستهدفة:** يُعتبر من أهم الأساليب الاستراتيجية لخفض التكاليف قبل بدء عملية التصنيع. ويعمل هذا المدخل بطريقة عكسية؛ حيث يبدأ بتحديد "سعر البيع التنافسي" في السوق، ويُطرح منه "هامش الربح المرغوب" للوصول إلى "التكلفة المستهدفة". هذا الأسلوب يُجبر الإدارة ومصممي المنتج على البحث المستمر عن طرق لخفض تكاليف الإنتاج للوصول إلى التكلفة المسموح بها دون التضحية بالجودة. (التكريتي، ٢٠٠٧: ١٧٥-١٨٠)

ويُعبّر عن هذا المدخل بالمعادلة الآتية:

$$\text{Target cost} = \text{Target Selling price} - \text{Target Profit Margin}$$

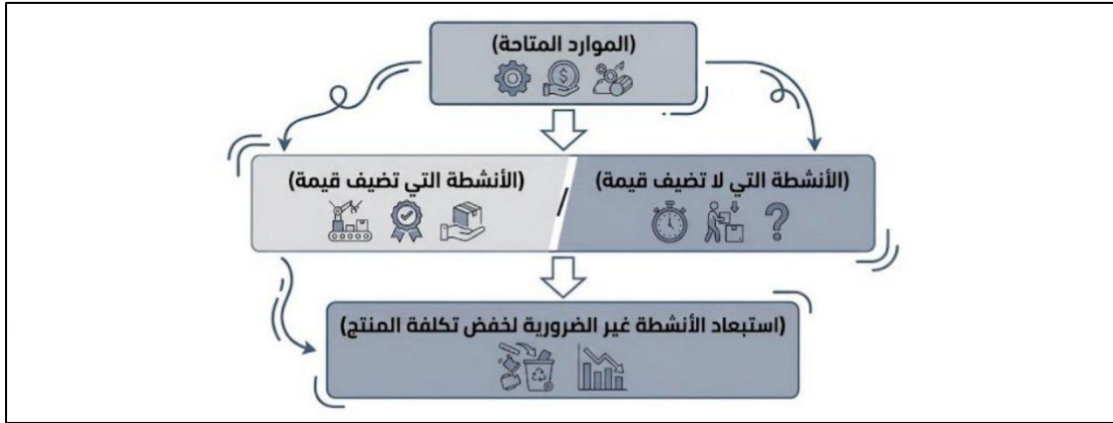
$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع التنافسي المكتشف} - \text{هامش الربح المرغوب}$$

٢. نظام التكاليف المعيارية: يُعد هذا النظام خط الدفاع الأول للرقابة على التكاليف أثناء الإنتاج. ويعتمد على تحديد تكلفة محددة مقدماً (معياري) لما يجب أن تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة. ومن خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، تبرز "الانحرافات". إن تحليل هذه الانحرافات وتحديد مسبباتها يُمكن الإدارة من معالجة مواطن الهدر والإسراف فوراً، مما يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج بشكل فعلي. (جوزيف وحلوة، ١٩٩٨: ٨٥-٩٠)

$$\text{Total Variance} = \text{Actual Cost} - \text{Standard cost}$$

إجمالي الانحراف = الكلفة الفعلية - الكلفة المعيارية

٣. نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: يُعد هذا النظام أداة فعالة للرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في البيئات الصناعية المعقدة. ويعمل النظام على تتبع التكاليف وربطها بالأنشطة المسببة لها بدقة عالية. ومن خلال التمييز بين "الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج" و"الأنشطة التي لا تضيف قيمة"، تستطيع الإدارة استبعاد أو تقليص الأنشطة غير الضرورية، مما يخفض تكلفة الوحدة المنتجة بشكل جوهري. (التكريتي، ٢٠٠٧: ١٥٠-١٥٥)



شكل (٣): مسار التكاليف في نظام ABC لتحقيق خفض التكلفة.
المصدر: إعداد الباحثين

٤. نظام التحسين المستمر: يركز هذا الأسلوب على إجراء تخفيضات تدريجية ومستمرة في تكاليف الإنتاج من خلال التحسين اليومي لعمليات التصنيع. وتلعب محاسبة التكاليف دوراً محورياً هنا من خلال وضع أهداف كلفوية قابلة للتحقيق، ومراقبة أداء خطوط الإنتاج والعمالة لتقليل الوقت الضائع والتالف المعيب، مما ينعكس إيجاباً على تقليص التكاليف الإجمالية للإنتاج. (الجوري، ٢٠١٥: ٢٠٠-٢٠٥)

٢. آليات انعكاس خفض التكاليف على تحسين الربحية: إن النجاح في تطبيق أساليب التكاليف المذكورة أعلاه لخفض تكاليف الإنتاج ينعكس بشكل مباشر وملحوس على مؤشرات الربحية من خلال الآليات الآتية:

١. **تعظيم هامش الربح الإجمالي:** إن العلاقة بين تكاليف الإنتاج والربح هي علاقة عكسية؛ فكلما نجحت الوحدة الاقتصادية في تقليل الهدر والإسراف، انخفضت تكلفة البضاعة المباعة. وبثبات إيرادات المبيعات، يتسع هامش الربح الإجمالي، وهو ما يمثل المؤشر الأول على نجاح الإدارة في تحسين ربحيتها التشغيلية). (الجبوري، ٢٠١٥: ٢٠٢).
ويُقاس هذا الهامش محاسبياً بالمعادلة الآتية:

$$\text{Gross Profit Margin} = ((\text{Sales} - \text{Cost of Goods Sold}) \ \backslash \ \text{Sales}) * 100$$

$$\text{نسبة هامش الربح الإجمالي} = ((\text{المبيعات} - \text{تكلفة البضاعة المباعة}) \ \backslash \ \text{المبيعات}) * 100$$

٢. **دعم التسعير التنافسي وزيادة الحصة السوقية:** إن خفض تكلفة الوحدة المنتجة يمنح الوحدة الاقتصادية مرونة عالية في اتخاذ قرارات تسعيرية هجومية. فتقديم منتجات ذات جودة عالية وبأسعار تنافسية (أقل من المنافسين) يؤدي إلى زيادة حجم المبيعات. ومع زيادة حجم المبيعات، تتوزع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات، مما يضاعف من صافي الربح النهائي للوحدة. (التكريتي، ٢٠٠٧: ١٥٣).

٣. **الاستغلال الأمثل للطاقات وتحسين العائد على الاستثمار:** يؤدي كشف الطاقات العاطلة في خطوط الإنتاج عبر أنظمة التكاليف الحديثة وإعادة توجيهها بشكل سليم إلى تحقيق أقصى استفادة من الموارد المتاحة. وهذا الاستغلال الأمثل لا يخفض التكاليف فحسب، بل يرفع من معدل العائد على الاستثمار، والذي يُعد المقياس الشامل والأهم للربحية في القطاع الصناعي. (الجبوري، ٢٠١٥: ٢٠٥).
ويُحسب وفق المعادلة الآتية:

$$\text{ROI} = (\text{Net Income} \ \backslash \ \text{Total Investment}) * 100$$

$$\text{العائد على الاستثمار} = (\text{صافي الأرباح} \ \backslash \ \text{إجمالي الأصول المستثمرة}) * 100$$

المبحث الثالث: الإطار العملي (دراسة تطبيقية)

أولاً: نبذة تعريفية عن عينة البحث (مصنع صابون بابل)

لغرض تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته في بيئة صناعية واقعية، تم اختيار (مصنع صابون بابل لصناعة المنظفات والمواد الكيماوية) كعينة للدراسة التطبيقية. يُعد هذا المصنع من المنشآت الصناعية الحيوية في محافظة بابل، حيث يتخصص في إنتاج الصابون، المنظفات، والمواد الكيماوية الأساسية المغذية لهذه الصناعة (مثل الصودا الكاوية التي تعتبر المكون الرئيسي لعملية التصبن).

١. مبررات اختيار العينة:

١. **طبيعة العملية الإنتاجية:** يتسم المصنع بتعدد مراحل الإنتاج وتنوع التكاليف الصناعية غير المباشرة (مواد، أجور، مصاريف تشغيلية وصيانة)، مما يجعله بيئة خصبة ومثالية لتطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة (كالتكاليف المعيارية ونظام ABC)

٢. **الحاجة الماسة للمراقبة:** يعاني قطاع الصناعات الكيماوية والمنظفات من تقلبات في أسعار المواد الخام وارتفاع في تكاليف التشغيل، مما يتطلب تفعيل أدوات الرقابة لاكتشاف الهدر وخفض تكاليف الإنتاج لضمان البقاء في السوق التنافسي.

٣. **توفر البيانات:** إمكانية الحصول على البيانات المالية والكفوية (المخططة والفعالية) اللازمة لإجراء التحليل والمقارنة واستخراج الانحرافات.

٢. توجه البحث في العينة:

سيركز الجانب العملي على تحليل بيانات التكاليف الصناعية غير المباشرة للمصنع، من خلال مقارنة "التكاليف المخططة" وفق الموازنات الموضوعية مع "التكاليف الفعلية" المتحققة، لتشخيص الانحرافات ومواطن الهدر. ومن ثم، سيتم اقتراح معالجات كفوية مستمدة من الإطار النظري للبحث تهدف إلى خفض هذه التكاليف وانعكاس ذلك بشكل إيجابي ومباشر على تحسين ربحية المصنع.

ثانياً: التخطيط الكفوي وتشخيص مواطن الهدر (تحليل الانحرافات)

تُعد عملية التخطيط الكفوي ومقارنة التكاليف الفعلية المتحققة مع التكاليف المخططة (المعيارية) الخطوة العملية الأولى والأهم لتشخيص مواطن الهدر والإسراف في الموارد الاقتصادية للوحدة الصناعية. ولغرض تطبيق المفاهيم التي تم تناولها في الإطار النظري، تم الاعتماد على بيانات التكاليف الصناعية غير المباشرة لـ (مصنع صابون بابل)، وكما يلي:

١. التخطيط الكفوي (إعداد الموازنة المرنة):

عد الموازنة المرنة الأداة التخطيطية التي تعتمد عليها الإدارة لتوقع التكاليف الصناعية غير المباشرة عند مستويات نشاط مختلفة داخل المدى الملائم. ولغرض تحديد التكاليف المعيارية للمصنع، تم تحليل التكاليف إلى شقين رئيسيين (متغيرة وثابتة) بناءً على سلوكها تجاه حجم الإنتاج، وكما يوضح الجدول الآتي لثلاثة مستويات إنتاجية متوقعة:

جدول رقم (١): الموازنة المرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة في مصنع صابون بابل
(المبالغ بالدينار العراقي)

مستوى النشاط (١١,٠٠٠ طن)	مستوى النشاط (٩,٦٠٠ طن)	مستوى النشاط (٦,٠٠٠ طن)	تفاصيل التكاليف (طبيعة السلوك)
٢٧٠,٩٤١,٠٠٠	٢٣٦,٤٥٧,٦٠٠	١٤٧,٧٨٦,٠٠٠	إجمالي التكاليف المتغيرة (معدل ٢٤,٦٣١ دينار للطن)
٢,٠١٩,٠٢٥,٥٧١	٢,٠١٩,٠٢٥,٥٧١	٢,٠١٩,٠٢٥,٥٧١	إجمالي التكاليف الثابتة (رواتب، اندثارات، إيجارات)
٢,٢٨٩,٩٦٦,٥٧١	٢,٢٥٥,٤٨٣,١٧١	٢,١٦٦,٨١١,٥٧١	إجمالي التكاليف المعيارية

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات بيانات المصنع.

يُظهر الجدول (١) الاستجابة الواضحة لسلوك التكاليف تجاه حجم النشاط. فالتكاليف الثابتة بقيت مستقرة بغض النظر عن تغير حجم الإنتاج، بينما ارتفعت التكاليف المتغيرة طردياً مع زيادة الإنتاج. هذا التخطيط المعياري هو الأساس الذي سيتم اعتماده لمقارنة الأداء الفعلي.

٢. تقييم الأداء الفعلي وتشخيص الهدر (تحليل الانحرافات):

بعد تحديد التكاليف المخططة، تم حصر التكاليف الفعلية التي تكبدها المصنع لنفس حجم النشاط الفعلي، واستخراج الانحرافات لتحديد الفجوة بين الأداء المخطط والفعلي، وكما موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (٢): تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة في مصنع صابون بابل
وتحديد الانحراف الكلي (المبالغ بالدينار العراقي)

ت	اسم الحساب	التكاليف المعيارية	التكاليف الفعلية	الانحراف (الهدر/الوفر)	طبيعة الانحراف
١	الرواتب والاجور	١٦٢,١١٤,٤٩٦	١٧٧,٠٧٠,٠٢٣	١٤,٩٥٥,٥٢٧	غير ملائم (هدر)
٢	مواد نفطية وزيت	١٣,٥٨٢,٠٦٧	١٤,٢٤٢,٩٥٨	٦٦٠,٨٩١	غير ملائم (هدر)
٣	أدوات احتياطية	٣٧,٢٥٠,١٤٩	٢٣,٨٧٣,٨٩٣	١٣,٣٧٦,٢٥٦	ملائم (وفر)
٤	اللوازم والمهمات	١١,٧٠٨,٢٣١	٨,٣٢٩,٤٨٧	٣,٣٧٨,٧٤٤	ملائم (وفر)
٥	كهرباء	١٢,٧٦٤,٥٣٨	١٤,٤٠٠,٠٠٠	١,٦٣٥,٤٦٢	غير ملائم (هدر)
٦	صيانة مباني وآلات	١٠,٥٦٨,١٢٠	١٥٢,٢٥٠	١٠,٤١٥,٨٧٠	ملائم (وفر)
٧	استنجاز وسائل النقل	١,٠٣٣,٠٦٨	٣٦,٥٦١,٠٦١	٣٥,٥٢٧,٩٩٣	غير ملائم (هدر)
٨	الاندثارات	١٦,٨٧٧,١٢٥	١٦,٨٧٧,١٢٥	صفر	مطابق
٩	حسابات اخرى متفرقة	٦,٣١١,١٠٤	٣,٨٠٤,٩٤٥	٢,٥٠٦,١٥٩	ملائم (وفر)
	المجموع الكلي	٢٧٢,٢٠٨,٨٩٨	٢٩٥,٣١١,٧٤٢	٢٣,١٠٢,٨٤٤	غير ملائم (هدر)

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات المصنع.

التحليل الكفوي لمواطن الهدر وأسباب الانحرافات:

من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (٢)، يتضح أن المصنع يعاني من ضعف واضح في الرقابة على التكاليف، مما أدى إلى ظهور انحراف كلي غير ملائم (هدر) مقداره (٢٣,١٠٢,٨٤٤) دينار عراقي. وبإسقاط المفاهيم النظرية لأساليب محاسبة التكاليف على هذه النتائج، يمكن تشخيص أسباب هذا الهدر في النقاط الآتية:

١. **انعدام التتبع الدقيق للأنشطة (الحاجة لنظام ABC):** يُعد حساب (استئجار وسائط النقل) الكارثة الأكبر في المصنع، حيث بلغ الهدر فيه (٣٥,٥٢٧,٩٩٣) ديناراً. ويعود هذا التضخم إلى قيام الإدارة بتحميل مصاريف لا علاقة لها بالنقل (مثل مكافآت المنتسبين) على هذا الحساب بشكل عشوائي. هذا التخبط يؤكد أن المصنع يعتمد أساليب تقليدية في التحميل، ولو تم تطبيق (نظام التكاليف المبني على الأنشطة)، لتم ربط كل تكلفة بالنشاط الفعلي المسبب لها، مما يمنع هذا التلاعب ويخفض التكلفة الوهمية.

٢. **ضعف كفاءة استغلال الموارد البشرية:** ظهر انحراف غير ملائم في بند (الرواتب والأجور) بقيمة (١٤,٩٥٥,٥٢٧) ديناراً. هذا يشير إلى وجود طاقات بشرية عاطلة أو تعيينات لا تتناسب مع حجم الإنتاج الفعلي، مما يُحمل تكلفة الوحدة المنتجة أعباءً ثابتة إضافية تضعف من قدرة المصنع على تطبيق (مدخل التكلفة المستهدفة).

٣. **الوفر الوهمي وتجاهل التحسين المستمر:** على الرغم من ظهور انحرافات ملائمة (وفر) في حسابات (الأدوات الاحتياطية وصيانة الآلات)، إلا أن التحليل الكفوي الدقيق يثبت أن هذا الوفر ليس ناتجاً عن كفاءة تشغيلية، بل هو نتيجة لتقليل المصنع لعمليات الصيانة الدورية للآلات. هذا الإجراء يتعارض تماماً مع أسلوب (التحسين المستمر)، لأن إهمال الصيانة اليوم سيؤدي إلى تلف الآلات وزيادة الإنتاج المعيب غداً، مما يضاعف تكاليف الإنتاج مستقبلاً.

ثالثاً: انعكاس خفض التكاليف على تحسين الربحية

بناءً على نتائج تحليل الانحرافات في المطلب الثاني، تبين أن (مصنع صابون بابل) تكبد تكاليف صناعية غير مباشرة إضافية (هدر) بلغت في إجماليها (٢٣,١٠٢,٨٤٤) دينار. وفي هذا المطلب، سيتم توضيح كيف يمكن لأساليب التكاليف الحديثة معالجة هذا الهدر، وكيف ينعكس ذلك التخفيض رياضياً ومحاسبياً على تحسين ربحية المصنع.

١. المعالجات الكفوية المقترحة لخفض الهدر:

لتخلص من الانحرافات غير الملائمة، يُقترح على إدارة المصنع تبني الأساليب الآتية:

١. **تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:** لمنع تكرار الكارثة التحليلية في حساب (استئجار وسائط النقل) والذي أظهر هدراً بقيمة (٣٥,٥٢٧,٩٩٣) دينار نتيجة تحميله بمكافآت لا تخصه. نظام ABC سيضمن تحميل كل تكلفة على النشاط المسبب لها بدقة.

٢. **تبني فلسفة التحليل المستمر:** لمعالجة الانحرافات في حسابات الصيانة، حيث يجب تحويل الصيانة من "علاجية طارئة" إلى "وقائية مستمرة" لتقليل توقيات الإنتاج وخفض تكاليف التلف مستقبلاً.

٢. الأثر المالي لخفض التكاليف على مؤشرات الربحية:
وفقاً للقاعدة المحاسبية، فإن كل دينار يتم تخفيضه من تكلفة الإنتاج ينعكس مباشرة كزيادة صافية في إجمالي الربح. ولبيان هذا الأثر، يوضح الجدول الآتي كشف دخل مقارن (بافتراض ثبات حجم المبيعات):

جدول رقم (٣): الأثر التحليلي لخفض التكاليف على مؤشرات الربحية (المبالغ بالدينار العراقي)

التفاصيل (البيان)	الوضع الحالي (بوجود الهدر)	الوضع المقترح (بعد خفض الهدر)	مقدار التحسن
الإيرادات	١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	-----
تكلفة البضاعة المباعة	(٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠)	(٧٧٦,٨٩٧,١٥٦)	خفض بمقدار ٢٣,١٠٢,٨٤٤
إجمالي الربح	٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٢٣,١٠٢,٨٤٤	زيادة بمقدار ٢٣,١٠٢,٨٤٤
نسب هامش الربح	٢٠%	٢٢.٣%	تحسن بنسبة ٢.٣%

المصدر: إعداد الباحثين لتوضيح الأثر المالي

ملاحظة: لعدم توفر بيانات الإيرادات الفعلية للمصنع، تم افتراض أرقام المبيعات وتكلفة البضاعة الإجمالية في الجدول أعلاه لغرض إثبات الأثر الرياضي والمحاسبي للتخلص من الانحراف غير الملائم (٢٣,١٠٢,٨٤٤ دينار) على مؤشر هامش الربح.

التحليل المالي:

يُظهر الجدول رقم (٣) أن تطبيق أساليب التكاليف الحديثة للتخلص من الانحرافات أدى إلى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بنفس مقدار الهدر المكتشف. هذا الانخفاض أدى فوراً إلى رفع نسبة "هامش الربح" من ٢٠% إلى ٢٢.٣%. هذه الزيادة تُمنح إدارة المصنع ميزة تنافسية كبرى تمكنها من تخفيض أسعار بيع منتجاتها لاكتساح السوق، أو إعادة استثمار هذه الأرباح الإضافية لتطوير خطوط الإنتاج، وهو ما يثبت صحة فرضية البحث القائلة بأن استخدام أساليب التكاليف يؤدي بفاعلية إلى خفض التكاليف وتحسين الربحية.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

من خلال مجريات البحث بجانبه النظري والتطبيقي في مصنع صابون (بابل)، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها:

١. أهمية محاسبة التكاليف الحديثة: أثبت البحث أن محاسبة التكاليف لم تعد مجرد أداة لتسجيل البيانات التاريخية، بل أصبحت نظاماً استراتيجياً متكاملًا لا غنى عنه لاكتشاف الانحرافات، ترشيد القرارات الإدارية، وضمان بقاء الوحدة الاقتصادية.

٢. ضعف الرقابة الكفوية في العينة: يعاني المصنع (عينة البحث) من ضعف واضح في الرقابة الدقيقة على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، مما أدى إلى حدوث انحرافات غير ملائمة (هدر مالي حقيقي) تجاوز (٢٣) مليون دينار عراقي.

٣. قصور أنظمة التكاليف التقليدية: أثبت التحليل العملي أن استمرار المصنع بالاعتماد على أساليب التحميل التقليدية يؤدي إلى تشويه خطير في بيانات التكلفة، كتحميل بعض الحسابات (مثل استئجار وسائل النقل) بمصاريف لا تمت للنشاط بصلة.

٤. خطورة الوفر الوهمي: أظهرت النتائج أن بعض الانحرافات الملائمة (الوفر) التي ظهرت في حسابات الصيانة ليست دليلاً على الكفاءة التشغيلية، بل هي نتيجة لتأجيل أو إهمال الصيانة الدورية، مما يهدد بتعطيل خطوط الإنتاج مستقبلاً.

٥. تأثير التكاليف المشوهة على التسعير: الاستمرار بتطبيق أنظمة التكاليف التقليدية يؤدي إلى احتساب تكلفة غير دقيقة لمنتجات المصنع، مما ينعكس سلباً على قرارات التسعير، ويضعف قدرة المصنع على منافسة المنتجات المستوردة البديلة في السوق المحلي.

٦. أهمية استغلال الطاقات العاطلة: أظهر تحليل الموازنة المرنة أن التكاليف الثابتة تشكل عبئاً كبيراً على المصنع، مما يعني أن أي زيادة في حجم الإنتاج واستغلال الطاقات المتاحة سيؤدي حتماً إلى تخفيض نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف وبالتالي تعظيم الربحية.

٧. فجوة المعلومات الإدارية: أن غياب التقنيات الكفوية الحديثة (مثل نظام ABC) يحرم الإدارة العليا في مصنع صابون بابل من الحصول على معلومات تفصيلية ودقيقة في الوقت المناسب، مما يحد من قدرتها على اتخاذ قرارات استراتيجية صائبة كإضافة أو استبعاد خطوط إنتاجية.

٨. غياب التخطيط العكسي للتكلفة: تبين أن المصنع يعتمد على سياسة إنتاج المنتج أولاً ثم احتساب تكلفته لتحديد السعر، متجاهلاً مدخل "التكلفة المستهدفة" الذي يبدأ من سعر السوق التنافسي نزولاً إلى التكلفة المسموح بها، وهو ما يعرضه لخسائر محتملة.

٩. **حتمية التكلفة المستهدفة:** في ظل صعوبة تحكم المصنع بأسعار بيع المنظفات بسبب المنافسة، أصبح تبني مدخل "التكلفة المستهدفة" هو الخيار الوحيد لضمان تحقيق هامش الربح المرغوب قبل البدء بعملية التصنيع.

١٠. **العلاقة العكسية بين التكاليف والربحية:** أثبت التحليل المالي والمحاسبي (عبر كشف الدخل المقارن) أن هناك ارتباطاً وثيقاً ورياضياً بين تطبيق أساليب التكاليف الحديثة وتحسين الربحية، حيث أن كل دينار يتم تخفيضه من الهدر ينعكس فوراً كزيادة صافية في هامش الربح الإجمالي للمصنع.

١١. **حتمية خفض التكاليف كاستراتيجية بقاء:** يُستنتج بشكل عام أن التركيز على خفض تكاليف الإنتاج لم يعد خياراً إدارياً ثانوياً، بل أصبح استراتيجية بقاء إلزامية في ظل انفتاح الأسواق، حيث أن الميزة التنافسية الحقيقية تُبنى على تقديم جودة عالية بأقل تكلفة ممكنة.

ثانياً: التوصيات

بناءً على ما تم التوصل إليه من استنتاجات، يوصي البحث إدارة مصنع صابون (بابل) والجهات المعنية بما يلي:

١. **تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:** ضرورة التحول الفوري نحو تطبيق نظام لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بدقة على المنتجات وفقاً للأنشطة الفعلية المسببة لها، مما يمنع العشوائية في التحميل ويقضي على التكاليف الوهمية.

٢. **تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير:** يوصى بالعمل بمدخل التكلفة المستهدفة عند التخطيط لإنتاج وجبات جديدة من الصابون والمنظفات، لضمان السيطرة على تكلفة المنتج مسبقاً قبل البدء بالإنتاج وتحقيق هوامش الربح المطلوبة في ظل المنافسة الشديدة في السوق.

٣. **تفعيل فلسفة التحسين المستمر:** توجيه إدارة المصنع نحو تطبيق فلسفة التحسين المستمر، وتحديدًا في قطاع الصيانة، من خلال الانتقال من "الصيانة العلاجية الطارئة" إلى "الصيانة الوقائية" لتجنب توقف الآلات وتقليل تكاليف الفشل والإنتاج المعيب.

٤. **تدريب وتطوير الكوادر المحاسبية والفنية:** إشراك موظفي قسم الحسابات في دورات تدريبية متخصصة حول أساليب المحاسبة الإدارية لرفع كفاءتهم في إعداد الموازنات المرنة وتحليل الانحرافات بشكل دوري ومستمر.

٥. **مراجعة وتحديث المعايير الكلفوية بشكل دوري:** ضرورة تشكيل لجنة مشتركة (من المحاسبين والمهندسين) لمراجعة وتحديث التكاليف المعيارية (المخططة) بشكل مستمر، لتتواءم مع التقلبات السريعة في أسعار المواد الخام (كالمواد الكيماوية الأساسية) في الأسواق.

٦. **ربط نظام الحوافز بالكفاءة التشغيلية والوفور:** إعادة النظر في سياسة منح المكافآت للمنتسبين، بحيث يتم ربطها بمقدار الوفر الحقيقي المتحقق في تقليل التكاليف وتقليل التالف، ومنع تحميلها عشوائياً على حسابات لا تخصها كحساب (استنجاز وسائط النقل).

٧. الاستغلال الأمثل للطاقات المتاحة: يجب على إدارة المصنع وضع خطط تسويقية وإنتاجية تهدف إلى زيادة حجم الإنتاج واستغلال الطاقات العاطلة في خطوط الإنتاج، مما يساهم في تخفيض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة وتعظيم الربحية.

٨. فرض رقابة صارمة على عناصر التكاليف: تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية على صرف المواد غير المباشرة والوقود والكهرباء، من خلال استخدام عدادات وأدوات قياس دقيقة لكل قسم إنتاجي للحد من الهدر غير المبرر.

٩. اعتماد الأنظمة المحاسبية المحوسبة (الرقمية): التحول من الأنظمة الدفترية التقليدية إلى استخدام برامج وأنظمة محاسبية إلكترونية متطورة تُسهل عملية تتبع التكاليف، وتوفر تقارير فورية ودقيقة للإدارة العليا لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

١٠. تبني سياسة تسعيرية هجومية مبنية على التكلفة الحقيقية: بعد تخفيض التكاليف واستبعاد الهدر، يُنصح المصنع بتخفيض أسعار البيع بشكل مدروس لزيادة حصته السوقية ومنافسة المنتجات المستوردة، مع الحفاظ على هامش ربح ممتاز.

المصادر والمراجع:

القرآن الكريم

أولاً: المصادر العربية (الكتب والدراسات)

١. أبو حشيش، خليل، محاسبة التكاليف: القياس والتحليل، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، ٢٠٠٩
٢. الجبوري، نصيف جاسم، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، مطبعة الذاكرة، ٢٠١٥
٣. التكريتي، إسماعيل يحيى، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥
٤. الشمري، محمد عباس وفي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، ٢٠٢٣
٥. الشيرازي، عباس مهدي، أصول محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، ١٩٩٠
٦. العشماوي، محمد عبد الفتاح، نظام التكاليف الصناعية لأغراض القياس والرقابة، الطبعة الأولى، دار المناهج، ٢٠١١
٧. القديمات، إباد خالد محمد، أثر إدارة التكلفة الاستراتيجية على جودة الربحية في الشركات الصناعية، بورصة عمان، ٢٠٢٣
٨. الوابل، وابل بن علي، أسس محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وابل للنشر، ٢٠٢٠
٩. جوزيف، جبرائيل وحلاوة، رضوان، محاسبة التكاليف المعيارية، الطبعة الثانية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، ١٩٩٨
١٠. سعيد، هيثم صاحب و سديد، يسر، دور التكاليف على أساس النشاط المرتكز في الأداء في تعزيز الميزة التنافسية، بحث منشور، جامعة الكوفة، ٢٠٢٤
١١. شفيق، محمد و عبد السلام، محمود، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، مكتبة عين الشمس، ١٩٨٩
١٢. محمد، مرتضى إسماعيل، تقليل التكاليف باستخدام التحسين المستمر للأداء، بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية، ٢٠٢٣
١٣. علي، سامان وإبراهيم، أوميد، التكامل بين التكلفة على أساس النشاط الموجد بالوقت والموازنة على أساس النشاط، بحث منشور، مجلة الإدارة والاقتصاد، ٢٠٢٥
١٤. هورنجرن، تشارلز وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، ٢٠١٥
١٥. التكريتي، إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٦
١٦. الشمري، محمد عباس وفي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، ٢٠١٥
١٧. الوابل، وابل بن علي، أسس محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وابل للنشر، ٢٠٠٥
١٨. باحثون من جامعة الشرق الاوسط، أثر استخدام نظم محاسبة التكاليف على تسعير المنتجات في الشركات الصناعية، بحث منشور، عمان، ٢٠٢٤
١٩. مجلة جامعة اللاذقية، دور نظام محاسبة تكاليف النشاط ABC في قياس ربحية العميل، بحث منشور، مجلة الإدارة والاقتصاد، ٢٠٢٥

ثانيًا: المصادر الأجنبية

1. Akeem, Lawal, Effect of Cost Control and Cost Reduction Techniques on Organizational Performance, 1st Edition, Journal of Business, 2014.
2. Aladejebi, O. & Adediran, A., Effect of cost reduction techniques on profitability of manufacturing firms, 1st Edition, International Journal, 2021.
3. Horngren, Charles T. et al., Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 17th Edition, Pearson Education, 2020.
4. Oluyinka, et al., Effect of Cost Reduction Methods on the Profitability, 1st Edition, Finance Journal, 2025