

الفصل السابع

الموازنات المرنة، وانحرافات التكاليف غير المباشرة، ورقابة الإدارة.

التكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف الإضافية) هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها ونسبتها لمنتج معين وهي: المواد غير المباشرة، والأجور غير المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى، وتحتوي هذه التكاليف على عناصر متغيرة وعناصر ثابتة.

فيما سبق كنا نراقب ونحلل انحرافات المواد المباشرة والأجور المباشرة باستخدام المعايير ويرجع ذلك لوجود علاقة مباشرة بين هذه التكاليف ووحدات المنتج، ولكن في التكاليف الصناعية غير المباشرة لا توجد هذه العلاقة المباشرة، لذلك سوف نراقب عليها باستخدام **المعدلات المقدرة (المخططة)** التي تحتسب من بيانات الموازنة وينظر إليها كمعايير للتكاليف الصناعية غير المباشرة، وتحدد كالاتي:

مثال:

فيما يلي بيانات الموازنة عن فترة التكاليف الأخيرة:

مستوي النشاط المقدر ٤٨٠٠ ساعة دوران الآلات

تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة مقدرة بالموازنة ١٤٤٠٠٠ ريال

تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مقدرة بالموازنة ٩٦٠٠٠ ريال

ونحسب من بيانات الموازنة المعدلات المقدرة (م م) للمتغيرة والثابتة كالاتي:

$$\begin{aligned} \text{المعدل المقدر للمتغيرة (م م متغيرة)} &= \frac{\text{متغيرة مقدرة بالموازنة}}{\text{النشاط المقدر}} = \frac{١٤٤٠٠٠}{٤٨٠٠} = ٣٠ \text{ ريال للساعة} \\ \text{المعدل المقدر للثابتة (م م ثابتة)} &= \frac{\text{ثابتة مقدرة بالموازنة}}{\text{النشاط المقدر}} = \frac{٩٦٠٠٠}{٤٨٠٠} = ٢٠ \text{ ريال للساعة} \\ \text{م م إجمالي (كلي)} &= \underline{\underline{٥٠}} \text{ ريال للساعة} \end{aligned}$$

وتستخدم هذه المعدلات في تحليل انحرافات التكاليف الإضافية المتغيرة والثابتة وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

(١) تحليل انحراف التكاليف الإضافية المتغيرة:

التكاليف الإضافية المتغيرة = مستوى النشاط × معدل المتغيرة

= ساعات × معدل المتغيرة

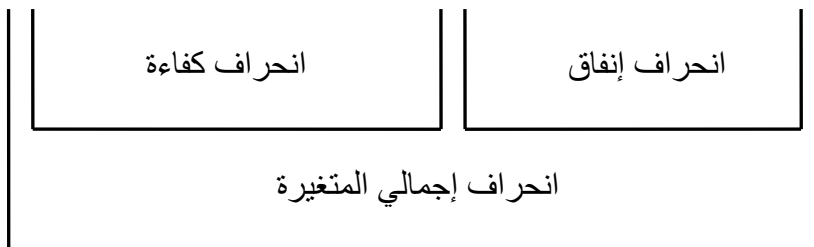
= زمن (ز) × م. المتغيرة

يتم تحديد الانحراف الإجمالي للتكاليف الإضافية المتغيرة وتحليله ثنائياً إلى انحرافين في شكل تقدير أداء كالاتي:

متغيرة مخصصة على إنتاج
ز م × م للمتغيرة

ز ف × م للمتغيرة

متغيرة فعلية
ز ف × م للمتغيرة



(٢) تحليل انحرافات التكاليف الإضافية الثابتة:

التكاليف الإضافية الثابتة = مستوى النشاط × معدل الثابتة

= ساعات × معدل الثابتة

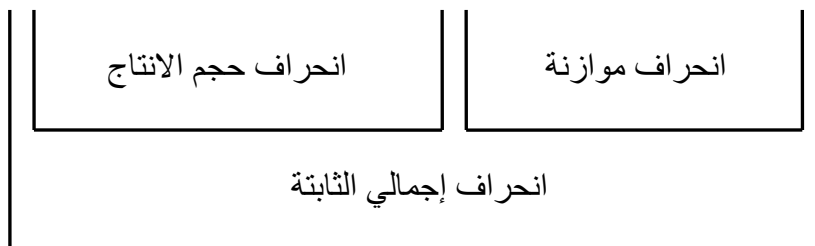
= زمن (ز) × م. الثابتة

ويتم تحديد الانحراف الإجمالي وتحليله ثنائياً إلى انحرافين في شكل تقرير أداء كالاتي:

ثابتة مخصصة على الإنتاج
ز م × م للثابتة

ثابتة بالموازنة
نشاط مقدر × م للثابتة

ثابتة فعلية
ز ف × م ثابتة



مثال:

تعمل إحدى الشركات الصناعية عند مستوى نشاط مقدر ٢٠٠٠٠ ساعة دوران الآلات، وظهرت بيانات الموازنة عند هذا المستوى من النشاط كالآتي:

تكاليف إضافية متغيرة	٣٠٠٠٠ ريال
تكاليف إضافية ثابتة	٦٠٠٠٠ ريال
ساعات دوران الآلات المعيارية للوحدة	٢ ساعة
حجم الإنتاج والمبيعات المقدر	١٠٠٠٠ وحدة
وفي نهاية الفترة بلغ حجم الإنتاج الفعلي ٩٠٠٠ وحدة بالنتائج التالية:	
ساعات دوران الآلات الفعلية	١٩٠٠٠ ساعة
تكاليف إضافية متغيرة	٢٦٦٠٠ ريال
تكاليف إضافية ثابتة	٦٢٠٠٠ ريال

المطلوب: تحليل انحرافات التكاليف الإضافية المتغيرة والثابتة.

الإجابة

النشاط المقدر = ٢٠٠٠٠ ساعة دوران الآلات

١- تحليل انحرافات التكاليف الإضافية المتغيرة:

- زمن معياري لازم للإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي × زمن معياري للوحدة

$$= ٩٠٠٠ \times ٢ \text{ ساعة} = ١٨٠٠٠ \text{ ساعة}$$

$$\text{م م للمتغيرة} = \frac{٣٠٠٠٠ \text{ ريال}}{٢٠٠٠٠ \text{ ساعة}} = ١,٥ \text{ ريال للساعة}$$

متغيرة مخصصة على الإنتاج	متغيرة فعلية
ز م لازم للإنتاج × م م للمتغيرة	ز ف × م ف
$= ١,٥ \times ١٨٠٠٠$	$= ١,٤ \times ١٩٠٠٠$
٢٧٠٠٠	٢٦٦٠٠

١٥٠٠ (+) غ	١٩٠٠ (-) م
انحراف كفاءة	انحراف إنفاق
٤٠٠ (-) م	

انحراف إجمالي المتغيرة

٢- تحليل انحرافات التكاليف الإضافية الثابتة:

ز م لازم للإنتاج = ١٨٠٠٠ ساعة (من المتغيرة)

$$- م م للثابتة = \frac{٦٠٠٠٠}{٢٠٠٠٠} = ٣ ريال للساعة$$

ثابتة مخصصة على الإنتاج
ز م لازم للإنتاج × م م للثابتة
٥٤٠٠٠ = ٣ × ١٨٠٠٠

ثابتة بالموازنة
٦٠٠٠٠

ثابتة فعلية
٦٢٠٠٠

٦٠٠٠ (+) غ	٢٠٠٠ (+) غ
انحراف حجم الإنتاج	انحراف الموازنة
٨٠٠٠ (+) غ	

انحراف إجمالي الثابتة

بعض الملاحظات العامة على تحليل الانحرافات:

- ١- يستخدم المديرون والمحاسبون الإداريون الانحرافات في قياس وتقييم الأداء والتعلم والقيام بالتحسينات المستمرة، كما تعتبر الانحرافات نظام تحذير مبكر لتنبية المديرين بالمشاكل الموجودة أو الفرص المستقبلية.
- ٢- يجب ان يدرك المديرون والمحاسبون ان هناك أسباب متعددة للانحرافات وليس سبب وحيد، ولا يجب تفسير الانحرافات بمعزل عن بعضها البعض، فمثلا الانحراف في كفاءة المواد المباشرة يمكن ان يرجع الي: التصميم غير الجيد للمنتجات، استخدام عمالة غير مدربة، التخصيص غير الملائم للعمال على أوامر الإنتاج.
- ٣- بعد تحديد الانحرافات يجب ان يتخذ المديرين قرار يتعلق بهل يجب فحص هذه الانحرافات ام عدم فحصها لان بعض الانحرافات تكون صغيرة او عشوائية ولا يتطلب الامر فحصها، وعادة يكون لدي الشركة قواعد عام تجريبية مثل يجب فحص الانحرافات التي تزيد قيمتها عن ٢٪ من التكاليف المقدرة، فاذا كان الانحراف يزيد عن ٢٪ من التكاليف المقدرة يجب فحصه، بينما إذا كان ٢٪ او اقل لا يجب فحصه.

واجب:

تمرين (١)

فيما يلي الموازنة التي قامت بإعدادها إحدى الشركات الصناعية في بداية الفترة عند مستوى نشاط مقدر ٦٠٠٠ ساعة عمل مباشر:

التكاليف الإضافية المتغيرة	٣٠٠٠ ريال
التكاليف الإضافية الثابتة	٩٠٠٠ ريال
ساعات عمل معيارية للوحدة	٢ ساعة
حجم الإنتاج والمبيعات المقدر	١٢٠٠ وحدة

وكانت بيانات الأداء الفعلي في نهاية الفترة كالاتي:

الوحدات المنتجة	١٣٠٠ وحدة
ساعات العمل الفعلية	٦٨٠٠ ساعة
التكاليف الإضافية المتغيرة الفعلية	٤٢٠٠ ريال
التكاليف الإضافية الثابتة الفعلية	٩٤٠٠ ريال

المطلوب:

تحليل انحراف التكاليف الإضافية المتغيرة والثابتة ثنائياً في صورة تقرير أداء.

الإجابة: ح. إجمالي المتغيرة = ٩٥٠	ح. إنفاق = ٨٠٠	ح. كفاءة = ١٥٠
ح. إجمالي الثابتة = ٣٥٠	ح. موازنة = ٤٠٠	ح. طاقة = ٧٥٠

تمرين (٢)

يعمل القسم الإنتاجي (ص) في إنتاج الواح شمسية للأقمار الصناعية، ويتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والثابتة على أساس ساعات القطع بالليزر، وكانت بيانات الموازنة المتاحة كالاتي:

معدل التكاليف غير مباشرة المتغيرة المقدر	٢٠٠ ريال للساعة
معدل التكاليف غير مباشرة الثابتة المقدر	٢٤٠ ريال للساعة
ساعات القطع بالليزر لكل لوح شمسي	١,٥ ساعة
حجم الإنتاج والمبيعات المقدر	٥٠٠٠ لوح شمسي
مستوى النشاط المقدر	٧٥٠٠ ساعة قطع بالليزر

وكانت النتائج الفعلية في نهاية الفترة كالاتي:

الالواح الشمسية المنتجة والمباعة	٤٨٠٠ لوح شمسي
ساعات القطع بالليزر المستخدمة	٨٤٠٠ ساعة
التكاليف غير المباشرة المتغيرة	١٤٧٨٤٠٠ ريال
التكاليف غير المباشرة الثابتة	١٨٣٢٢٠٠ ريال

المطلوب:

- ١- تحديد انحراف الانفاق والكفاءة للتكاليف غير المباشرة المتغيرة.
- ٢- تحديد انحراف الموازنة وحجم الإنتاج للتكاليف غير المباشرة الثابتة.

الإجابة: متغيرة: ح. إجمالي = ٣٨٤٠٠	ح. إنفاق = ٢٠١٦٠٠	ح. كفاءة = ٢٤٠٠٠٠
ح. إجمالي = ١٠٤٢٠٠	ح. موازنة = ٣٢٢٠٠	ح. حجم الإنتاج = ٧٢٠٠٠