

تحليل انحرافات التكاليف باستخدام مفهوم

الدفق التلقائي التفاضلي

أحمد محمد علي
مؤيد النور - مؤيد النور

يجرى العرف بين المحاسبين على تحليل الانحرافات تكاليف المواد أو الأجر المباشرة إلى انحرافين أو ثلاثة ، حيث يتم مقارنة تكلفة الأداء الفعلي بتكلفة الأداء المعياري ، وربط تلك الانحرافات بالأشخاص المسؤولين والمحتسبين في حدوثها لأغراض الرقابة .

ويعتمد المفهوم التقليدي لتحليل الانحرافات على احتساب انحراف الكمية (الاستخدام أو الكفاية) بالفرق بين الكميتين مبروبا على السعر المعياري ، وعلى احتساب انحراف السعر (المعدل) بالفرق بين السعرتين مبروبا على الكمية الفعلية في حالة التحليل التفاضلي للانحرافات والتساؤل الذي يطرح نفسه هو لماذا يعتمد على السعر المعياري في تحليل انحراف الكمية ؟

وقد تبارت الآراء في تقويم مبررات استخدام السعر المعياري. فيرى أحد الكتاب (1) ضرورة وضع حدا فاصلا بين العناصر التي يملك الشخص المسئول أن يقرر فيها قرارا مباشرا ، وبين تلك العناصر التي

1 - Charles T. Horngren "Cost Accounting; A Managerial Emphasis" Prentice-Hall International, Inc., N.J., 1982, P. 176.

لا تمنع له ولا يملك أن يصدر فيها قراراً . ولتحقيق هذا الفصل ينبغي
استعداد انحرافات السعر حتى لا تؤثر في تقويم أداء الشخص المسئول .
ويتم ذلك عن طريق تحديد السعر أي تثبيته وعدم تغييره ، وذلك
باستخدام الأعراف المعيارية بدلا من الفعلية ، أي ازالة آثار التغييرات
في الأعمار عند اعداد تقارير استخدام المواد الخام .

ويسترد كاتبان قائلا " أنه استعمال السعر المعياري في
احتماب انحراف الكمية المستعملة لعزل عامل السعر من الانحرافات
باستعمال السعر الفعلي يدخل عامل السعر في تحليل الكمية ، ولكن
المسئول عن انحراف الكمية هو شخص غير ذلك المسئول عن انحراف السعر
لذلك يجب الفصل بينهما (١) " .

ويورد كاتب آخر أسباب استخدام السعر المعياري في تقويم
انحراف الكمية بقوله أنه اذا كانت المنشأة ترغب في تقويم المخزون
السلي بالتكلفة المعيارية ، يلزم أن يستخدم السعر المعياري في
تقويم انحراف الكمية لكي يستمر المخزون السلي مقوما بالسعر
المعياري .

على حين يرى كاتب رابع " أن معايير السعر لا تعدو أن تكون أفضل
التوقعات عما ينتظر أن تكون عليه الأسعار في فترة قادمة في فصل
الغرد التي يتوقع أن يسود فيها . وبالتالي فإن اختلاف الأسعار

(١) د . فوزي غرابية ، " محاسبة التكاليف ، المبادئ ، الاجراءات
الرقابية ، مكتبة الشريعة الاسلامية ، عمان - الاردن ، ١٩٧٩ ، ص ١٧١
(٢) The "Cash Flow Variances Analysis" Robert W. Owens,
Accounting Review, Vol. LV, no. 1, January 1980, P. 111.

الفعلية عن المعايير المحددة لا يخرج عن كونه راجعا الى عوامل عدم
التأكد التي دائما ما تصاحب أية توقعات يتم اتخاذها في
المستقبل (١) .

ويسترد نفس الكاتب (٢) في موضع آخر قائلا " أنه قد يفضل
استخدام السعر الفعلي في تقويم انحراف الكمية اذا كانت الرغبة في
اعتبار الانحراف المزدوج من مسئولية الجهة المسؤولة عن كمية المواد
المستخدمة في الانتاج ، كما يفضل استخدام السعر المعياري في تقويم
انحراف الكمية اذا كانت الرغبة في اعتبار الانحراف المزدوج من
مسئولية الجهة المسؤولة عن انحراف سعر المواد ، ويعلل سبب تغيير
المعاملة في معوية الجزم بأن المسئولية عن الانحراف المزدوج تقع
على عاتق جهة معينة دون الأخرى .

ويتضح للباحث مما تقدم ، أنه بالرغم من اعتماد المحاسبين على
السعر المعياري في تقويم انحراف الكمية ، إلا أن هناك آراء لا تتمسك
بهذا السعر المعياري أساسا لتقويم انحراف الكمية . فاذا أضفنا الى
ما سبق معوية تحديد المقصود بالسعر المعياري ، وهل هو السعر المحدد
في تاريخ اعداد المعيار أم في تاريخ شراء المواد الخام أم في تاريخ
استخدامها ؟ وما اذا كان معيار السعر يأخذ في حسابه التغيير في
القوة الشرائية للنقود أم يهمل هذه الحقيقة ، نظرا لاختلاف القيمة
العالية للنقود في تاريخ احتساب انحراف الكمية عنه في تاريخ وضع
معياري السعر سواء أهد في تاريخ الشراء أم الاستخدام .

(١) د . عبد الحميد مرعي ، " محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة
مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٠ ، ص ٤١٢ .
(٢) المرجع السابق ، ص ٤١٥ - ٤١٨ .

وبالإضافة إلى ماتقدم ، يترتب على التدفقات النقدية الناتجة عن شراء أو استخدام المواد مكاسب أو خسائر ناتجة عن التغير في القوة الشرائية للنقود . كما يلزم عند تقويم انحراف الكمية أن نميز بين ما إذا كانت الكمية المشتراة قد استخدمت بالكامل أم تبقى منها شيء بالمخازن . وما إذا كان هناك فرمه لتوجيه تلك التدفقات النقدية نحو استخدام أفضل بدلا من الاستخدام القائم لتلك التدفقات النقدية الخارجة.

ولأنه أن اتخاذ قرار بشراء أو استخدام مادة خام معينة دون أخرى له أثره في حدوث انحرافات في التكاليف باختلاف الجودة أو المواصفات مما يجعل الاعتماد على السعر المعياري في ظل تلك الظروف لتقويم انحراف الكمية أمر يجب أن نعالجه بشيء من الحذر ، والبحث عن بديل آخر يأخذ في حسابه تلك التغيرات التي قد يصعب قياسها ، والتي قد تغير من مدلول انحرافات عناصر التكاليف .

لذلك ترجح أهمية هذا البحث إلى ضرورة أخذ البعد الزمني في الحسبان عند اختيار معيار السعر ، خاصة عند استخدامه في تقويم انحراف الكمية في تاريخ احتساب الانحراف . بحيث يتم ترجيح التكلفة الاستدالية بالتكلفة التاريخية سواء بالنسبة للكمية المشتراة أو المستخدمة أو المحتقة بالمخازن .

وبناءً على ماتقدم يقترح الباحث في هذه الورقة مفهوماً بديلاً للسعر المعياري ، هو مفهوم التدفق النقدي التفاضلي ، الذي يعتمد على استخدام التكلفة التفاضلية للوحدة كمعيار للسعر عند تقويم انحراف الكمية . ويهدف هذا البحث إلى تطوير كيفية تحليل انحرافات التكاليف وفقاً لمفهوم التدفق النقدي التفاضلي بغية تقديم معلومات

إضافية تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة .

وعليه سوف يتيح الباحث منهجاً علمياً في دراسة هذا المفهوم المطور في تحليل انحرافات التكاليف يعتمد على دراسة مايلي :

- ١ - مفهوم التدفق النقدي التفاضلي وأثره في اتخاذ القرارات .
- ٢ - كيفية تطبيق مفهوم التدفق النقدي التفاضلي في تحليل انحرافات تكاليف المواد المباشرة .

أولاً : مفهوم التدفق النقدي التفاضلي وأثره في اتخاذ القرارات :
من المعترف عليه في الوسط المحاسبي أنه يمكن الاستعانة
بالمفهوم التفاضلي في مساعدة إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات
الإدارية السليمة عن طريق المقارنة بين البدائل المتاحة ، واختيار
أفضلها . ويتم ذلك بتحديد الأيرادات التفاضلية ، والتكاليف التفاضلية
والداخل التفاضلي ، وتحديد العناصر منها وعزله عن غير المناسب ،
واتخاذ قرار باختيار أفضل هذه البدائل .

يرى الباحث ضرورة تطوير المفهوم التفاضلي بحيث يأخذ في حسابه
التغيرات في التدفقات النقدية ، حيث يقدم هذا المفهوم أبعاد جديدة أكثر
اتساعاً وشمولاً عند التطبيق في مجال اختيار أفضل القرارات الإدارية فمثلاً
يمكن استخدام هذا المفهوم المتطور عند إعداد وتطوير نماذج التقارير
المالية لتتبع ألوب القيمة الحالية ، وكذلك عند تقييم الأداة الفعلية في نهاية
فترة تشغيلية معينة ، عن طريق مقارنة الأداة الفعلية بالأداة التفاضلية (الذي
يسبق أن تعد بالثبات) الذي حفظ له مسبقاً . حيث استبدال الأداة
المعياري بالأداة التفاضلي ، أي بما كان يجب أن يكون عليه الأداة في
الفضل استخدام بسبيل .

ويؤكد ذلك أحد الكتاب (1) بقوله أنه يجب أن يركز المحاسبون
مجهوداتهم على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أكثر من تركيزهم على
كيفية توزيع التكاليف التاريخية بين مختلف المنتجات . ويشيخ أن
لتكاليف التفاضلية هي التكاليف الوحيدة التي تعتبر مناسبة عند
مقارنتها بالأيرادات التفاضلية حتى يمكن قبول أو رفض بديل معين .

1 - Charles T. Horngren , op. cit., p. 537.

ويشير أحد الكتاب (1) أهمية مقارنة الأداة الفعلية بالأداة
المعيارية لبيان
الأداة المعياري لحجم الإنتاج المعياري لها (حجم المخرجات المعياري)
ولكن تشتم هذه المقارنة يجب أن تركز بحدة أساسية على مدى ملائمة
المعلومات للقرار المناسب .

كما يضيف كاتب آخر (2) قوله أنه ينبغي أن تقوم تكلفة انحراف
الكمية في منشأة معينة ليس بالسعر المعياري للوحدة والمحدد
بالموازنة ، بل بمقدار الزيادة أو النقص المتوقع في التدفق
النقدي الخارج الناتج عن عدم مطابقتها للتوقعات المنتظر
أن تحدث . لذلك تعتبر التضحية أو الوفورات التفاضلية المقاسة
بالوحدات النقدية ، أو التدفق النقدي الفعلي بمثابة التكلفة
المناسبة التي يجب قياسها .

ويشير كاتب رابع (3) أن مفهوم التكلفة التفاضلية يعد من أفضل
المفاهيم عند التخطيط واتخاذ القرارات . حيث يقدم وسيلة لاختبار
مدى ربحية المنشأة ممثلة في الزيادة في المخرجات . ويوفر
مقياساً أفضل للتسعير بدلاً من مفهوم متوسط التكلفة .

1 - Joel S. Demski, "Analyzing the effectiveness of the
Traditional standard cost Variance Model", as cited
by G.J. Benston, "Contemporary Cost Accounting and
Control", CBI publishing CO., Inc., 1977, p. 232

2 - Robert W. Owens, op. cit., p. 111.

3 - Gerald R. Cawning shield & Kenneth A. Gorman,
"Cost Accounting : Principles and Managerial Appli-
cations", Houghton Mifflin Co., Boston. 1974, p. 514.

على حين يستطرد كاتب آخر^(١) قائلاً أنه في ظل ظروف التضخم أو أي عوامل أخرى تجعل من معيار التكلفة معياراً غير مقبول وينبغي تنقيح هذا المعيار والأخذ في الحسبان أثر التغيرات في الأسعار . ويستطرد قائلاً أنه عند ارتفاع أسعار المواد الخام في ظل التضخم ، يصبح معيار السعر غير واقعي ، مما يتطلب ضرورة إعادة النظر في معيار أسعار المواد .

وبناء على ماتقدم ، يتضح للباحث أن المفهوم التفاضلي يمكن أن يستخدم في تحليل انحرافات الكمية لعناصر التكاليف ، خاصة في ظل ظروف عدم التأكد والتضخم التي تجعل معايير التكلفة غير واقعية ولا تتفق قيمتها وقت اعدادها ، عنها في تاريخ الشراء أو الطلب ، عنها في تاريخ الاستخدام . الأمر الذي يتطلب ضرورة إعادة النظر في تلك المعايير بحيث تأخذ في حسابها كل هذه العوامل مجتمعة ، وتطويرها مايسمى بالمعايير التفاضلية ، أي المعايير التي تعد على أساس التكلفة التفاضلية .

مميزات استخدام مفهوم التدفق النقدي التفاضلي :

ان تبويب عناصر التكاليف الى تكاليف مناسبة وأخرى غير مناسبة يعتبر تبويبا مقبولا لفرض اتخاذ القرارات ، الا أنه في ظل هذا المفهوم المتطور ، ينبغي لأغراض الدراسة التحليلية بقصد التعرف على أسباب إعادة النظر في معايير الأسعار ، الا يعتمد على هذا التبويب وحده ، بل ينبغي التمييز بين نوعين من مجموعات عناصر التكاليف هما :

- ١ - مجموعة التكاليف المتغيرة غير القابلة للتخزين ، وهي التي تتضمن مفردات كالعامل المباشرة وغير المباشرة
- ٢ - مجموعة التكاليف المتغيرة القابلة للتخزين ، وهي التي تتضمن تكاليف المواد الخام ، والمستلزمات السلعية .

وتتضح أهمية هذا التمييز عند تطبيق مفهوم التدفق النقدي التفاضلي في أنه في ظل المجموعة الأولى من عناصر التكاليف تتماثل تكاليف العمل في وقت الطلب مع تكاليف العمل في وقت الاستخدام ، على حين تختلف التكاليف في ظل المجموعة الثانية ، حيث تختلف تكلفة كمية الخامات في تاريخ الشراء عن تكلفة نفس الكمية في تاريخ الاستخدام مما يتطلب ضرورة ادخال البعد الزمني في الحسبان عند قياس وتحليل انحرافات التكاليف ، والتركيز على ظروف عدم التأكيد عند التنبؤ بمعايير التكاليف خاصة في ظل التضخم.

وغنى عن القول أن المحاسبين اعتمدوا على فرض ثبات المعايير وعدم تعرضها للتغير من وقت الشراء الى وقت الاستخدام ، عند قياس وتحليل انحرافات عناصر التكاليف . واعتبرت أسباب الانحرافات في حالة وجودها ترجع الى أسباب عدم كفاءة الأداء الفعلي أو نتيجة لتغيرات عشوائية يصعب وضعها في الحسبان عند اعداد المعايير ، مع تجاهل احتمال أن تكون الانحرافات راجعة الى عدم سلامة ودقة المعايير ذاتها .

وبناء على هذه الفرضية ، ينبغي اخضاع الفروق الناتجة عن انحراف الكمية للدراسة التفاضلية

الى عدم دقة المعايير من جهة ، ولقياس الانحراف بشكل سليم الذى يعود الى اسباب أخرى . ولذلك ينبغي أن تقوم فروق انحراف الكمية تارة على أساس التكلفة التفاضلية ، وتارة على أساس التكلفة المعيارية بقصد أحكام الرقابة على الانحرافات ، واتخاذ القرار اللازم والمناسب بصدها .

فبالنسبة لعناصر المجموعة الأولى ، حيث تتماثل التكلفة من وقت لآخر ، يمكن عند تقويم انحراف الكمية الاستعانة بالتكلفة التفاضلية للوحدة التى تماثل المعدل الفعلى ، ويترتب على ذلك أن يتضمن انحراف الكمية الانحراف المزدوج ، حيث يعتبر الشخص المسئول عن استخدام الخامات مسئولا أيضا عن الانحراف المزدوج .

ويتضح من ذلك أن التكلفة التفاضلية (المعدل الفعلى) قد حلت محل المعدل المعيارى فى المفهوم التقليدى لتقويم انحراف الكمية ، كما يعنى ان انحراف السعر (المعدل) فى ظل المفهوم التفاضلى لن يتضمن الانحراف المزدوج حيث يشتمل على الفرق بين السعيرين مضروبا فى الكمية المعيارية ، على خلاف المعتاد فى ظل المفهوم التقليدى حيث يفرق فارق السعيرين فى الكمية الفعلية . ومن الحدير بالذكر أن هذا التحليل بنى على افتراض أن الكمية والأسعار الفعلية تزيد عن الكمية والأسعار المعيارية ، وهو افتراض ليس دائما صحيحا .

ويضيف أحد الكتاب^(١) قائلا أنه بالرغم من استخدام السعر الفعلى كبديل للسعر المعيارى عند قياس انحراف الكمية ، يوفر مقايسا أكثر فاعلية ، باعتباره متضمنا لـ

خسارة ناشئة عند التغيير التفاضلى للوحدة النقدية من وقت لآخر الآن هذا لايعنى ان الانحراف المزدوج يمكن اعتباره عنصرا يدخل فى نطاق مسؤولية اداء مدير معين عند تقويم اداؤه .

أما بالنسبة لعناصر المجموعة الثانية ، حيث قد تختلف التكلفة من وقت لآخر ، فقد تختلف المواد الخام فى وقت الشراء عنها فى وقت الاستخدام ، وقد تتفق اذا كانت الكمية المشتراه قد استخدمت فى فترة واحدة . لذلك ينبغي ان تحلل انحرافات تكاليف المواد المباشرة بطريقة مخالفة لما اتبع مع عناصر المجموعة الأولى .

وبناء على ذلك ، يجب أن يحلل انحراف السعر بالفرق بين السعيرين الفعلى والمعيارى مضروبا فى الكمية الفعلية المشتراه ، كما يحلل انحراف الكمية بالفرق بين الكميتين الفعلية المستخدمة والمعيارية مقومة بالتكاليف التفاضلية للوحدة من المواد الخام ، وليس من الضرورى أن تماثل التكلفة التفاضلية فى وقت الاستخدام ، التكاليف فى وقت الشراء . علاوة على أنها قد تختلف بشكل كبير عن التكلفة المعيارية فى ظل المفهوم التقليدى لتحليل الانحرافات .

وبالإضافة الى ماتقدم ، فإن المفهوم التفاضلى لتحليل الانحرافات يوفر قدر أكبر من المعلومات ، يعجز عن توفيره المفهوم التقليدى ، فمثلا فى حالة وجود انحراف كمية فى غير صالح المنشأة فبديةى — أن ذلك يرجع الى الاسراف فى استخدام المواد ، فاذا تلك المواد وقدرت قيمتها كخردة فى نهاية فترة معينة تكون التكاليف التفاضلية للوحدة المتوقعة تساوى

مفرا ، ويقوم انحراف الكمية على هذا الاساس حيث تتعامل الشركة الفعلية . في حين سوف تختلف النتائج فيما لو استخدمت التكاليف المعيارية للوحدة التي حددت في بداية الفترة في تقويم التكاليف الكمية وفقا للمفهوم التقليدي لتحليل انحرافات التكاليف .

وعلاوة على ماتقدم ، يرى أحد الكتاب^(١) أن المعلومات التي يتيحها التدفق النقدي الفعلي أو التدفق النقدي المخطط سوف توفر المعلومات المناسبة سواء قدمت بمفردها ، أو ملحقة بالتقارير المالية التقليدية المنشورة لكي يتمكن المستثمرون والادارة من تقويم الشركة والتنبيؤ بالمبالغ المتوقعة توزيعها كأرباح للمستثمرين .

ويتضح للباحث مما تقدم ، وجود صعوبات تعترض تطبيق مفهوم التدفق النقدي التفاضلي ، ولا يجب أن تعوق هذه الصعوبات تطبيق هذا المفهوم المتطور ، ويمكن تلخيص تلك الصعوبات عند الاعتماد على هذا المفهوم في اتخاذ القرارات في النقاط التالية :

١ - ربما تتغير القوة الشرائية لوحدة النقد من وقت لآخر ومن ثم يتغير تقويم الانحراف ، ويصبح انحراف الكمية الذي له دلالة معينة في ظل مفهوم معين ، ليس له نفس الدلالة في ظل المفهوم البديل المقترح الأخر .

٢ - أن توفير المعلومات للمديرين يتوقف على اختيارهم للمفهوم الواجب التطبيق عند تحليل انحراف الكمية ،

1 - Eldon S. Hendriksen, "Accounting theory" 3rd ed. Richard D. Irwin, Inc., Home wood, 1977, p. 242.

فالتقدم غير المتوحد في المواد الخام قد يخفى تبعاتها للمفر ، وهذه المعلومة قد تفيد المدير أثناء فترة التشغيل ، ولكنها لم تحد من استمرار حدوث الاسراف في المواد التي لا قيمة لها في ظل المفهوم التقليدي رغم ظهور قيمة انحراف في الكمية أقل من نظيرتها في عنصر العمل المباشر . وعلى العكس من ذلك يجب أن يكون المدير حذرا عند احتساب انحراف الكمية بالتكلفة الاستبدالية المرتفعة خاصة مع انخفاض مخزون المواد عن حد الأمان .

٢ - أن مدى استيعاب المديرين التنفيذيين لمفهوم التكلفة التفاضلية ، ومفهوم تكلفة الفرصة البديلة ، سوف يعطى دعما أكبر لعملية تحليل الانحرافات .

ولإبراز الفوائد الناجمة عن اتباع مفهوم التدفق النقدي التفاضلي ، وكيفية توفير معلومات اضافية لا يوفرها المفهوم التقليدي لتحليل الانحرافات سوف نعرض لكيفية تطبيق هذا المفهوم المتطور في تحليل انحرافات تكاليف المواد المباشرة على سبيل المثال ، متبوعا بتعليق الباحث على ما أسفر عنه التطبيق من نتائج .

ثانيا : تطبيق مفهوم التدفق النقدي التفاضلي في تحليل انحرافات المواد المباشرة :

يلزم عند تطبيق هذا المفهوم التفاضلي المتطور ، أن نعتمد

قائمة اداء تفاضلي ، تبرز نتائج مقارنة الاداء التفاضلي بالاداء الفعلي من سواء كانت في صالح

المنشأة أو في غير صالحها ، وتحليل تلك الانحرافات الى السبب
كمية وانحرافات سعر . ويمكن تطبيق هذا المفهوم على مجموع
عناصر التكاليف المتغيرة القابلة للتخزين كالمواد المباشرة
النحو التالي :

قائمة الاداء التفاضلي لعنصر المواد المباشرة

| بيان | معياري | فعلي | انحراف |
|---|--------|-------|---------|
| ١- عدد الوحدات التامة والمباعة | ٧٥٠٠ | ١١٠٠٠ | |
| ٢- (+) مخزون سلعي آخر المدة | ٣٥٠٠ | ٢٥٠٠ | ٣٥٠٠ |
| ٣- (-) مخزون سلعي أول المدة | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | (١٠٠٠) |
| ٤- عدد الوحدات المنتجة | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | صفر |
| ٥- كمية المواد الخام المستخدمة | ٣٠٠٠٠ | ١٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ |
| ٦- (+) مخزون سلعي آخر المدة | ٣٠٠٠٠ | ٤٠٦٢٥ | ١٠٦٢٥ |
| ٧- (-) مخزون سلعي أول المدة | ٧٥٠٠ | ٥٦٢٥ | (١٨٧٥) |
| ٨- كمية المواد الخام المشتراه | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | صفر |
| ٩- نصيب الوحدة من كمية المواد المستخدمة | ٣٥٠٠٠ | ٤٣٧٥٠ | ٨٧٥٠ |
| ١٠- نصيب الوحدة x حجم الانتاج الفعلي | ٣ | ٣٢٢٥ | (٢٥) |
| ١١- انحراف الكمية | ٣٧٥٠٠ | ٤٠٦٢٥ | (٣١٢٥) |
| ١٢- تكلفة مشتريات المواد خلال الفترة | ٤٦٥٠٠ | ٥٠٣٧٥ | (٣٨٧٥) |
| ١٣- تكلفة الوحدة من المواد الخام المشتراه | ٣١٥٠٠ | ٤٣٧٥٠ | (١٢٢٥٠) |
| | ٩٠ | ١٠٠ | (١٠) |

| | | | |
|---------------------|-------|-------|--------|
| ١٤- انحراف السعر | ٣٩٢٧٥ | ٤٣٧٥٠ | (٤٣٧٥) |
| ١٥- اجمالي الانحراف | | | (٨٢٥٠) |

ويتضح من هذه القائمة مايلي :

ان زيادة عدد الوحدات المباعة بمقدار ٣٥٠٠ وحدة أدى الى
زيادة عدد الوحدات المنتجة بمقدار ٢٥٠٠ وحدة مما أوجد
قصورا في المخزون السلعي عن الحد المفروض أن يكون بمقدار
١٠٠٠ وحدة . كذلك فان الاسراف في كمية المواد المستخدمة
بمقدار ١٠٦٢٥ وحدة أدى الى زيادة كمية المواد الخام
المشتراه بمقدار ٨٧٥٠ وحدة مما أوجد قصورا في المخزون
السلعي من المواد الخام قدره ١٨٧٥ وحدة .

وقد ترتب على هذه المعلومات حدوث انحراف في نصيب
الوحدة من كمية المواد المستخدمة في غير صالح المنشأة
قدره (٠.٢٥ وحدة) ، فضلا عن انحراف قدره ٣١٢٥ وحدة في
غير صالح المنشأة ناتجا عن الحجم الفعلي للوحدات التامة
المنتجة .

٢- ان التكلفة التفاضلية للوحدة يجب أن نأخذ في اعتبارها
التغير في الاسعار خلال الفترة من تاريخ اعداد المعيار حتى
تاريخ احتساب انحراف الكمية ، ويتضح من القائمة ان سعر
الوحدة من المواد الخام تغير من ٩٠ر جنيبه في تاريخ اعداد
المعيار الى جنيبه في تاريخ شراء المواد الخام ، ثم يتوقع

أن ترتفع تكلفة المواد الخام الاستبدالية في المستقبل القريب عند احتساب انحراف الكمية إلى ١٤٠ جنيه للوحدة

وفي ظل هذا الارتفاع المستمر في الأسعار نتيجة التضخم ، يلزم الانتباه لهذا الاتجاه عند تقويم انحراف الكمية من المواد الخام والتي تبلغ ٣١٢٥ وحدة من المواد الخام ، والناتج عن الاسراف في استخدام المواد الخام . وقد ترتب على ضرورة تغطية هذا الاسراف عجز في المخزون السلعي عن الحد المفروض الاحتفاظ به بالمخازن بما يعادل ١٨٧٥ وحدة والباقي وقدره ١٢٥٠ وحدة تم تدبيره عن طريق مشتريات إضافية خلال الفترة الحالية .

وبناء على ما تقدم يمكن احتساب التكاليف التفاضلية للوحدة كناتج المتوسط المرجح لأسعار المواد الخام بالنسبة للمخزون السلعي آخر الفترة ، والكمية المشتراه خلال الفترة مع الأخذ في الحسبان التغيرات في الأسعار سواء في تاريخ الشراء أو في تاريخ تقويم المخزون السلعي . ومن ثم يمكن احتساب التكلفة لتفاضلية للوحدة كما يلي :

$$\begin{aligned} & \text{(مساهمة المخزون السلعي آخر المدة) (مساهمة المواد المشتراه)} \\ & = \left(140 \times \frac{1125}{3125} \right) + \left(1875 \times 1 \right) \end{aligned}$$

$$= 48 + 1875$$

وبالتالي يمكن احتساب انحراف الكمية بالفرق بين الكميتين المعيارية والفعلية المشتراه مقومة بالسعر

$$3125 \times 1.24 = 3875 \text{ جنيه (١)}$$

٣ - كما يتضح ان انحراف الكمية عند تقويمه في ظل المفهوم التقليدي وفقا للسعر المعياري ينبغي أن يبلغ ٣٨١٢.٥٠ جنيه (٣١٢٥ × ٩٠ جنيه) ويرجع الفرق في تقويم انحراف الكمية وقدره ١٠٦٢.٥٠ جنيه (٣٨٧٥ - ٣٨١٢.٥٠) إلى التغيرات الكبيرة في أسعار المواد الخام بما يجعل معايير الأسعار غير واقعية ، وغير دقيقة ، لذا يلزم اتخاذ قرار بتعديل معيار السعر نفسه ، حتى يتلاءم والظروف المستجدة التي أثبتت أن التنبؤ بمعيار السعر لم يكن سليما .

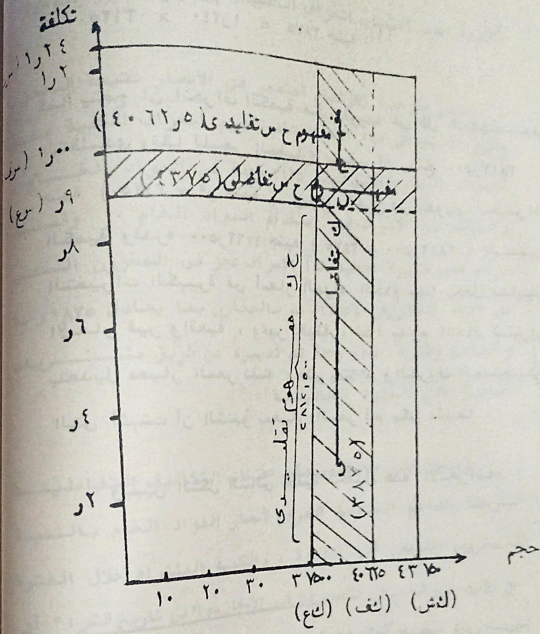
ويبين الشكل التالي كيفية تحليل هذه الانحرافات :

(١) يمكن احتساب انحراف الكمية بشكل آخر هو :

$$= 1875 \times 1 + 1250 \times 1$$

$$= 3125 + 1250$$

$$= 3875 \text{ جنيه}$$



ويتضح من الشكل البيان السابق ضرورة تعديل السعر ليتلاءم مع السعر التفاضلي ، نظرا لأن معيارا السعر غير سليم ولا يتناسب مع ظروف عدم التأكد في ظل التضخم .

٤ - ان الفروق الناتجة من تقويم انحراف الكمية في ظل المفهوم التفاضلي وفي ظل المفهوم التقليدي ترجع الى تضمن انحراف الكمية للانحراف المزدوج الذي يمكن احتسابه من المعادلة التالية :

$$٣١٢٥ \times ٣٤ = ١٠٦٢٥٠٠ \text{ جنيه.}$$

ويمكن تحليل هذه الفروق الى انحرافين فرعيين هما :

أ - انحراف مزدوج في ظل المفهوم التقليدي، ويعادل

$$٣١٢٥ \times ١٠ = ٣١٢٥٠ \text{ جنيه}$$

ب - انحراف مزدوج في ظل المفهوم المتطور، ويعادل

$$٣١٢٥ \times ٢٤ = ٧٥٠٠ \text{ جنيه}$$

ويرجع الانحراف المزدوج في ظل المفهوم المتطور الى

اختلاف التكلفة التفاضلية للوحدة من المواد الخام عن

التكلفة الفعلية للوحدة ، وهو انحراف لن يظهر في حالة

تحليل انحرافات عناصر التكاليف غير القابلة للتخزين

كالعمل المباشر وغير المباشر حيث لن تختلف معايير التكلفة

في تاريخ الطلب عن تاريخ الاستخدام حيث تتماثل التكلفة

التفاضلية مع التكاليف الفعلية للوحدة .

٥ - كذلك يستنتج من تحليل انحراف الكمية والسبب قيمته

٣٨٧٥ جنيه ، أنه اذا استخدمت المواد الخام بكفاية ، يمكن

تجنب حدوث تدفقات نقدية خارجية اضافية متمثلة في ٢٦٢٥ جنيه

لاستبدال ١٨٧٥ وحدة من المخزون السلعي آخر المدة ، ومبلغ

١٢٥٠ جنيه تمثل مشتريات اضافية لتوفير ١٢٥٠ وحدة .

ويضيف الباحث الى ماتقدم ، أنه في حالة وجود مخزون

سلعي أول المدة ، بالإضافة الى المخزون السلعي آخر المدة

فانه عند استخدام التكلفة التفاضلية يجب أن تأخذ في

حسابها ترجيح الكميات المخزونه آخر المدة وأول المدة ،

بالإضافة إلى الكميات المشتراة ، كما يقترح الباحث ضرورة الاستعانة بالأرقام القياسية العامة عند تعديل السعرات المعيارى واستخدامه كمعيار متطور عند تحليل انحرافات التكاليف تحقيقاً لأغراض احكام الرقابة الفعالة ، فضلاً عن التكاليف التفاضلية التي توفر قدر أكبر من المعلومات تحقيقاً لأغراض اتخاذ القرارات .

غلامه ونتائج البحث :

يهدف هذا البحث إلى ادخال البعد الزمني في الحساب عند قياس انحرافات الكمية لعناصر التكاليف خاصة القابلة للتخزين ، مما يجعل قيمة معيار السعر تختلف في تاريخ الأعداد عنه في تاريخ الشراء عنه في تاريخ الاستخدام . لذلك يقترح الباحث استخدام مفهوم التدفق النقدي التفاضلى واستخدامه عند تحليل انحرافات عناصر التكاليف .

وقد تناول الباحث هذا الموضوع من خلال دراسة مفهوم التدفق النقدي التفاضلى وأثره في اتخاذ القرارات ، بالإضافة إلى دراسة كيفية تطبيق هذا المفهوم المتطور في تحليل انحرافات تكاليف المواد المباشرة . وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- ١ - ضرورة الاستعانة بالمفهوم التفاضلى في تحليل الانحرافات وتفسير النتائج خاصة في ظل ظروف عدم التأكد والتضخم التي تجعل معايير التكلفة غير واقعية ، مما يلزم إعادة النظر فيها وتطويرها إلى ما يسمى بالمعايير

التفاضلية ، أي التي تعد على أساس التكلفة التفاضلية التي تضع في حسابها البعد الزمني .

- ٢ - يفضل استخدام هذا المفهوم بالنسبة لعناصر التكاليف القابلة للتخزين كالمواد المباشرة والمستلزمات

السلعية .

- ٣ - تحديد نتائج عدم دقة المعايير عند تحليل الانحرافات وذلك بتقويم انحرافات الكمية على أساس التكلفة التفاضلية ، وعلى أساس التكلفة المعيارية ، وتفسير النتائج واتخاذ القرارات المناسبة بصدها .

- ٤ - ان المفهوم التفاضلى يوفر قدر أكبر من المعلومات لايحتمه المفهوم التقليدى لتحليل الانحرافات ، مما يجعل الباحث يوصى باستخدام التكلفة المعيارية المعدلة للوحدة تحقيقاً لأغراض الرقابة ، والتكلفة التفاضلية للوحدة تحقيقاً لأغراض اتخاذ القرارات .

مراجع البحث :

أ - المراجع العربية :

- د. عبد الحى مرعى ، " محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة والرقابة " ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية
- د. فوزى غرايبة ، " محاسبة التكاليف ، والمب
- الاجراءات ، الرقابة " ، مكتبة النهضة الاسلامية ،
- الأردن ، ١٩٧٩ .

ب - المراجع الأجنبية :

Books :

- Batty, J ., " Standard Costing " Macdonald & Evans L T D ., London , 1975.
- Benston , G. J., Contemporary Cost Accounting and Control", CBI publishing CO., Inc., Boston, 1977.
- Crow ningshield, G.R., & Gorman , K.A., "Cost Accounting principles and Managerial Applications", Houghton Mifflin Co., Boston 1947.
- Hendriksen, E.S., "Accounting : Theory" , 3rd ed., Richard D. Irwin , Inc., Home wood, 1977.
- Horngren, C. T., "Cost Accounting : A Managerial Emphasis". Prentice-Hall International, Inc., N.J., 1982 .

Periodicals :

- Demski, J.S., " Analyzing the effectiveness of the Traditional standard cost Variance Model", as Cited by Benston , G J ., Op . Cit.
- Owens, R.W., "Cash flow Variances Analysis", the Accounting Review, VOI . LV, NO. 1, January 1980.