



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم ادارة الاعمال

الموازنة المرنة وانحرافات التكاليف وسط جائحة كورونا في الصناعات

بحث مقدم الى مجلس قسم ادارة الأعمال وهو جزء من متطلبات
نيل شهادة البكالوريوس في ادارة الأعمال

من قبل

سجى فارس أسماعيل

أشرف

م.د. اقداس ناصر

2024 م

1445 هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَكَسَوْفَ يُعْطِيكَ رَبُّكَ فَتَرْضَىٰ

صدق الله العليُّ العظيم

[الضحى: 5]

الأهداء

الى مولاي امير المؤمنين علي ابن أبي طالب

والى أُمي الحبيبة..

توقّف المداد حينما شرعت في البدء بكلمات مُنظمة كي أرثيك..

فلقد كُنْتُ بالنسبة لي كالماء والهواء..

أبي الغالي...

يا من عرفت معنى الحياة الأسرية في أسمى صورها، وعلمتنا القيم

الإنسانية الرَّاقية.

ولم تتوانَ، ولو لحظة واحدة في الإنفاق على تعليمي..

أصدقاء الخير، وأهلي، ومعارفي..

أهديكم بحثي في.....

شكر وامتنان

قال الله تعالى في كتابه الكريم: "ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه".

وفي بداية كلمتي لا بدّ لي من أتوجه أولاً بالشكر لله عزّ وجلّ الذي وفقني للوصول الى هذه المرحلة العلمية العالية، ومهد لي الطريق لأن أكون بينكم اليوم لأناقش رسالتي في البكالوريوس

كما أتوجه بالشكر والامتنان لكل من الدكتوراة اقداس الناصر

حفظها الله ورعاه لإشرافها ومنحها الكثير من الوقت لي اليد الأولى في خروج هذه الرسالة العلمية بالشكل الذي ظهرت عليه، كما كان لتوجيهاتها ونصائحها دور أساسي في إتمام دراستي العلمية.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الكرام على تفضلهم بقبول مناقشة هذا الرسالة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآية
ب	الإهداء
ج	الشكر والامتنان
د-هـ	قائمة المحتويات
و	قائمة الجداول
1	المقدمة
الجانب النظري	
المبحث الأول: منهجية البحث العلمي	
2	مشكلة الدراسة
2	أهمية الدراسة
2	اهداف الدراسة
2	فرضيات الدراسة
المبحث الثاني	
الموازنة المرنة	
5-3	مفهوم الموازنات
6-5	أهمية الموازنة المرنة
7	أهداف الموازنة المرنة
8-7	خصائص الموازنة المرنة

أولاً: اعداد الموازنة المرنة	
9	أولاً : تحديد المدى الملائم الذي يتوقع أن يتذبذب خلالها حجم الانتاج (النشاط) خلال الفترة القادمة
12-9	ثانياً : تحليل سلوك التكاليف خلال المدى الملائم
12	ثالثاً : اختيار مستويات النشاط التي يتم اعداد الموازنة المرنة على اساسها
13	رابعاً: اعداد الموازنة بناء على المدى الملائم للنشاط وسلوك التكاليف ومستويات الطاقة المختارة
14-13	خامساً: ايجاد معدل التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة
ثانيا / تحليل انحرافات التكاليف الصناعية الغير مباشرة بموجب الموازنة المرنة	
15-14	أولاً: الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة
17-15	ثانياً: تحليل انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة
18	ثالثاً / دور الموازنة المرنة وانحرافات التكاليف في وسط جائحة كورونا
22-18	رابعاً / تطبيق مفاهيم الموازنة المرنة في شركة الفرات الصناعية
المبحث الثالث	
الاستنتاجات و التوصيات	
25-23	أولاً : الاستنتاجات
26	ثانياً : التوصيات
المصادر	
27	المصادر العربية
28	المصادر الانكليزية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	الموازنة المرنة للمصانع الكيماوية (الصودا الكاوية وحامض الكبريتيك)	1
21	تحليل انحرافات التكاليف الصناعية على المستوى كل حساب وايجاد الانحراف الكلي	2

المقدمة

ان التطورات الكبيرة التي حدثت في الصناعة ولاسيما بعد الثورة الصناعية وانتشار استخدام الآلات والمعدات الكبيرة الحجم وتزايد الاستثمار فيها والتي تدار بالحاسب الآلي أدى هذا إلى اهتمام الإدارة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة، مواد غير مباشرة أجور غير مباشرة مصاريف غير مباشرة حيث تتصف هذه التكاليف بمجموعة من الخصائص المميزة بالمقارنة مع التكاليف الصناعية المباشرة (مواد مباشرة، أجور مباشرة مصاريف مباشرة فهي تتضمن تكاليف تتسم بالتنوع الكبير مثل التأمين تكاليف المزايا العينية، تكاليف الأعمال الإضافية...) التي لا يمكن ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج وكذلك فان سلوك هذه التكاليف مخالف للتكاليف الصناعية المباشرة في حالة تغير حجم الإنتاج فجزء منها يتغير بنسبة التغير في حجم الإنتاج وجزء آخر , يكون مختلط شبه ثابت وشبه متغير. وفي ظل هذا التنوع من التكاليف (ثابتة متغيرة مختلطة يؤدي الى صعوبة التخطيط والرقابة على هذه التكاليف لذا ينبغي على الإدارة ان تقوم بالتخطيط والرقابة على هذه التكاليف الصناعية غير المباشرة بأسلوب علمي (الموازنات). حيث تهدف هذه الدراسة الى بيان دور الموازنة المرنة في تخطيط ورقابة المصروفات غير المباشرة في المنشآت الصناعية. وتحتوي الدراسة على اربعة مباحث المبحث الاول مقدمة عن دور الموازنة في عملية التخطيط والرقابة والمبحث الثاني عن اعداد الموازنة المرنة والثالث تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة بموجب الموازنة المرنة والمبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الاول / منهجية البحث العلمي

مشكلة البحث عدم اعتماد الشركة على الموازنة المرنة مما يؤدي إلى عدم وضوح بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والثابتة اذ لا بد من التمييز بين التكاليف الصناعية غير المباشرة (المتغيرة والثابتة) عند اعداد الموازنة المرنة وحيث ان الشركة لاتهتم بهذا الأمر بسب اعتمادها على الموازنة الثابتة .

أهمية البحث

تمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة نسبة لابأس بها من تكلفة المنتج وخاصة في الصناعات المتطورة حيث أصبحت تمثل نسبة كبيرة من كلفة الإنتاج لذا على الإدارة أن تهتم بهذه التكاليف اهتماماً خاصاً لكي تتمكن من تحديد سعر المنتج وأجراء تخطيط ورقابة على عناصر هذه التكاليف .

هدف البحث

يهدف البحث إلى تمكين الإدارة من أعداد الموازنة المرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة ، وكذلك إيجاد الانحرافات الناتجة من مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط لحجم النشاط نفسه وتحليلها ومعرفة أسبابها وتحديد المسؤولين عنها .

فرضية البحث

ان أعداد الموازنة المرنة يؤدي الى تخطيط ورقابة أكثر فاعلية على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة واستخراج الانحرافات بصورة أكثر دقة .

المبحث الثاني / الجانب النظري

اولا / الموازنة المرنة

1 تعريف الموازنات

تم تعريف الموازنات تعاريف عدة فقد عرفها Decoster and Schafer : بأنها كشف بالأهداف والغايات التي تسعى إليها الإدارة موضحاً بمفردات كمية لفترة مستقبلية معينة وهي تتخلل كافة مستويات النشاط وتكامل بين خطط الإيرادات والمصروفات والمستلزمات الرأسمالية والاحتياجات المالية .

(الحسنون والقيسي , 1991:567)

وعرفها مرعي بأنها خطة للعمل لفترة مستقبلية قادمة تهدف الى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمنشأة اقتصادية معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة لها.

(مرعي , 1988:88)

وكذلك تعرف بانها :- خطة مفضلة معبر عنها بشكل كمي للحصول على الموارد التي تستخدم خلال فترة زمنية محددة (Hilton,1999;336)

ومن خلال هذه التعاريف يمكن التعبير عن الموازنة بأنها :- خطة مستقبلية لسنة أو عدة سنوات مالية يمكن التعبير عنها بشكل جداول أو كشوفات كمية ورسمية تساعد الإدارة في تحقيق وظائف من تخطيط ، تنظيم ، تنسيق ورقابة من اجل تحقيق الأهداف الرئيسية والثانوية للمشروع، وكذلك قابليات الموظفين الذين يشاركون في إعدادها (على التخطيط وتعيين المخرجات. من خلال التزامهم بتنفيذها لأنهم أصحاب رأي في إعدادها .

انواع الموازنات

يمكن تقسيم الموازنات من حيث (Hilton, 1999;337)

أولاً - العمليات والأنشطة وتقسم إلى :-

أ- موازنات تشغيلية ب- موازنات رأسمالية ج- موازنات مالية

ثانياً - تقسيم الموازنات من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الى:

أ- موازنات طويلة الاجل ب موازنات قصيرة الأجل ج- موازنات مستمرة

ثالثاً - تقسيم الموازنات من حيث مستوى النشاط التي تغطيها الى:

أ- موازنات ساكنة ب- موازنات مرنة

رابعاً - كما يمكن تقسيم الموازنات إلى : عبد الرحيم والعدالي والعظمة ، 1990 : 418)

أ- موازنات كمية ب موازنات مالية ج- موازنة نقدية

2- تعريف الموازنة المرنة

بعد أن تم التعرف على معنى الموازنة بشكل عام يمكن توضيح معنى الموازنة المرنة والتي هي محور البحث الحالي. فقد عرفها عبد الرحيم وآخرون بأنها موازنة تعد على أساس التغيرات الحاصلة في حجم المبيعات المتوقع أو مستوى الإنتاج، وتعد الموازنة المرنة مقدماً ولعدة مستويات مختلفة من النشاط حجم المبيعات أو الإنتاج التي يمكن توقعها خلال فترة الموازنة). (عبد الرحيم والعدالي والعظمة، 1990 : 418). وعرفها Meigs وآخرون بأنها تلك الموازنة التي يمكن أعدادها لأي مستوى من النشاط بعد تعديلها بالتغيرات في ذلك المستوى وتبني الموازنة المرنة على معرفة كيفية سلوك الإيرادات والتكاليف خلال مدى محدد من النشاط

Meigs, Meigs, Bettner, 1996

تم تعريف الموازنة المرنة من قبل جاريسون ونورين بأنها : تلك الموازنة التي لها إمكانية الفصل بين رقابة الإنتاج ورقابة التكاليف ، حيث تتأكد رقابة الانتاج من تحقيق أهداف الإنتاج في شكل كمية من المخرجات قد انتجت عند أقل تكاليف ممكنة جاريسون ونورين ، مترجم ، 2001:393).

وبهذا يمكن التعبير عن الموازنة المرنة بأنها : تلك الموازنة التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تتطلب فصل عناصر التكاليف الى ثابتة أو متغيرة وتحديد معدل التغير

للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة للوحدة الواحدة من النشاط وتحديد اجمالي التكاليف الثابتة حتى يمكن اعدادها لاي مستوى نشاط داخل المدى الملائم من اجل قياس الأداء وتحقيق محاسبة المسؤولية

2- أهمية الموازنات والموازنة المرنة في عملية التخطيط والرقابة

ازدادت أهمية الموازنات في الحياة العملية لما تسعى إليه من ايجاد الطرق والاساليب العلمية والعملية التي تستخدم للتخطيط والرقابة على الطاقات والموارد المتاحة، وتعتبر وظيفة التخطيط من الوظائف الادارية المهمة التي تحاول ادارة المنشآت ممارستها من اجل تجنب حالات الهدر والاسراف وتحقيق الاستغلال الامثل لهذه الطاقات والموارد المتاحة (Matz and Usry, 1980;2)

وفي كثير وتسمى بالموازنات الثابتة. جاريسون ونورين مترجم 2001 (552) من الاحيان يصعب على الشركات أن تحصل على تقديرات دقيقة للمستقبل حول الطلب على منتجاتها لذا ينبغي على الادارة ان تتوقع الطلب على المنتجات ولعدة مستويات مختلفة من النشاط وتقوم الموازنة المرنة بامداد الادارة بالمعلومات الكافية عن مدى معين من النشاط حيث تساعد هذه حيث تساعد هذه المعلومات ويمكن توضيح التخطيط على انها مهمة تنظيمية تتعلق بتحديد الاهداف والسياسات والاجراءات الادارية وتجميع الموارد وتحديد المهام وتوجيه الجماعات وذلك عن طريق تحديد العلاقات ووضع البرامج الزمنية والموازنات التخطيطية على اساس المنشأة إجمالاً ومراكز المسؤولية تفصيلاً حتى تتمكن الادارة العليا من تنفيذ هناك نظام للموازنات فهذا النظام سوف السياسات الموضوعية. جاريسون ونورين مترجم (2001: 419).

ان عملية التخطيط سوف تكون أكثر دقة ووضوح عندما يكون يحفز رجال الادارة على التخطيط والتفكير المسبق وبالتالي يمكنهم تحسين الاداء الاداري وللموازنات تأثير مباشر او غير مباشر على ستراتيجمات المنشأة من حيث الصياغة والتطبيق ، فالموازنات طويلة الاجل تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي طويلة الاجل. اما في جانب عملية الرقابة فان الموازنات تهدف الى التحقيق من تنفيذ قرار الخطة وتقييم الاداء وما

ينتج عنها من تغذية عكسية للمعلومات التي تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات في المستقبل، حيث يرتبط التخطيط بالرقابة ارتباطاً وثيقاً الى الحد الذي يصعب معه وضع خط فاصل بينهما . هورنجون مترجم 1986 (28)

ويمكن ان تعد الموازنات خلال مدى معين من النشاط وتسمى بالموازنات المرنة او لمستوى نشاط واحد رجال الادارة في تعديل خططهم عندما يتغير مستوى النشاط الفعلي عن المستوى المخطط .

العادلي، والعظمة ، 1986 (28)

وبهذا تبرز اهمية الموازنة المرنة في عملية التخطيط للاختيار بين المستويات المختلفة من النشاط حيث لها امكانية كبيرة في عملية الرقابة لانها قادرة على التمييز بين نوعين من الرقابة وهي رقابة الانتاج ورقابة التكاليف اما الموازنة الثابتة فهي تركز على نوع واحد من هذه الرقابة وهي رقابة الانتاج وغير قادرة على تحقيق رقابة التكاليف الا في حالة واحدة وهي عندما يتساوى الانتاج الفعلي مع الانتاج المخطط وهذا شرط صعب تحققه في الواقع العملي . جاريسون ونورين مترجم (2001: 551-52) فعندما تتمكن الادارة من تقدير أنشطة الشركة ضمن حدود معروفة فان الموازنة الثابتة ستفي بالغرض ومع ذلك فان حالات التنبؤ الشاملة الواضحة تكون موجودة في حالات قليلة ، أن هذا القصور في الموازنة الثابتة ادى الى الانتقال للموازنة المرنة في عملية الرقابة لانها تقارن التكاليف للاداء الفعلي مع التكاليف للاداء المخطط والمستوى النشاط نفسه وهنا يبرز اهمية الموازنة المرنة في عملية الرقابة وقابليتها على المرونة في التغير عندما يتغير مستوى الاداء الفعلي عن مستوى الاداء المخطط.

(جمعة، محرم والعتري، 2000 : 585)

3- أهداف الموازنة المرنة

تهدف الموازنة المرنة الى تحقيق عدة اهداف والتي هي نفسها الاهداف الرئيسية للموازنات، فقد تم توضيحها من قبل جاريسون، ونورين مترجم (2001:419)

- 1- تعتبر أداة ووسيلة لتوصيل الخطط المستقبلية الى كل اجزاء المنظمة .
- 2- انها اداة مهمة في عملية التخطيط لانها تعد مسبقاً ولفترة قادمة.
- 3- انها تكشف الاختناقات الكامنة او المتوقعة قبل حدوثها.
- 4 - تعتبر اداة للرقابة من خلال مقارنة النتائج الفعلية من المخططة وتوجيه الجهود من اجل تحقيق الاهداف والغايات المستهدفة.
- 5- تمكن الموازنة المرنة من ايجاد معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة من اجل تحديد تكلفة الانتاج مقدماً.
- 6- توضح الموازنة المرنة سلطات ومسؤوليات المدير المسؤول عن تنفيذها.
- 7- تعتبر اداة للاتصال بين المستويات الادارية في المشروع.
- 8- انها تمكن من تطبيق مبدأ الامركزية المسؤولية ومركزية الرقابة وكذلك تنمي قابليات الادارة على التخطيط.

4- خصائص الموازنة المرنة

- من التعاريف السابقة للموازنة المرنة يمكن التوصل الى الخصائص الآتية:
- أ- أنها تعد من مستويات الانشطة المتوقعة ضمن المدى الملائم بدلاً من مستوى نشاط واحد.
 - ب- انها ديناميكية وليست ساكنة ، فالموازنة المرنة ليست ساكنة من حيث طبيعتها اذا يمكن تفصل أو تعد لاي مستوى نشاط داخل المدى الملائم حتى بعد انتهاء الفترة.
 - ب- تسهيل عملية قياس الاداء: عندما يتغير مستوى النشاط الفعلي عن مستوى النشاط المخطط سواء بالزيادة أو النقصان ففي ظل الموازنة الثابتة تكون المقارنة من اجل قياس الاداء غير سليمة لانها تقارن بين نتائج لمستويين مختلفين (هتجر) و ماتولتتش، مترجم، (1988: 354-357)
- يبين هذا الفصل الخطوات اللازمة لاعداد الموازنة المرنة ومن ثم كيفية ايجاد معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ويتم اعداد الموازنة المرنة خلال عدة مستويات من النشاط وليس لمستوى نشاط واحد

إتباع الخطوات الآتية:

جاريسون ونورين (552:2001)

- 1- تحديد المدى الملائم الذي يتوقع ان يتذبذب خلالها حجم الانتاج النشاط (خلال الفترة القادمة.
- 2- تحليل سلوك التكاليف التي سوف تحدث خلال المدى الملائم.
- 3- اختيار مستويات النشاط التي يتم اعداد الموازنة المرنة على أساسها.
- 4- إعداد الموازنة المرنة بناءً على اساس سلوك التكاليف ومستويات النشاط المختارة.
- 5- تحديد معدل تحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة.

اعداد الموازنة المرنة

أولاً : تحديد المدى الملائم الذي يتوقع أن يتذبذب خلالها حجم الانتاج (النشاط) خلال الفترة القادمة

لابد من تعريف المدى الملائم من قبل عبد الرحيم واخرون بانه ذلك المدى من مستويات النشاط التي تقترب من الحجم الاعتيادي للانتاج والتي تمثل المدى المحتمل ان يتحدد خلاله مستوى حجم النشاط الفعلي للمنشأة وتتمثل العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف ضمن حدود ذلك المدى بعلاقة خطية.

(عبد الرحيم والعدالي والعظمة ، 1990:129)

يبين هذا التعريف ان المدى الملائم هو مجموعة من مستويات النشاط التي تتوقع الشركة ان يقع مستوى نشاطها الفعلي ضمن هذا المدى وتأخذ التكاليف شكل علاقة خطية مع حجم النشاط ضمن هذه المساحة بدلاً من ان تأخذ شكل منحنى.

ونظراً لبيان مدى تأثير سلوك التكاليف بمفهوم المدى الملائم فان على الادارة ان تحدد المدى الملائم أولاً ثم البدء باعداد الموازنة المرنة.

ثانياً : تحليل سلوك التكاليف خلال المدى الملائم

يقصد بسلوك التكاليف تغيير التكاليف مع التغيير في حجم النشاط أي هو طريقة تغيير كلفة عنصر التكلفة أو استجابته للتغيير في حجم النشاط هتجر ومارتولتس، مترجم، 1988:135) وعليه كلما ارتفع أو انخفض مستوى النشاط فإن هناك تكاليف معينة ترتفع أو تنخفض اما كلياً وبنفس نسبة التغيير في حجم النشاط أو جزئياً، أو قد تضل ساكنة دون تغيير ويقع ضمن مفهوم المدى الملائم. جاريسون ونورين مترجم 2001:278 (ويكون سلوك التكاليف ملائماً للتخطيط والرقابة الادارية واتخاذ العديد من القرارات في المنظمة مثل التخطيط التشغيلي واعداد الموازنات، حيث بينت الخبرة انه بدون فهم عميق للتكاليف الخاصة (الملائمة) بالقرار ومعرفة سلوكها مع حجم النشاط يؤدي ذلك الى حصول مشاكل ولفادى مثل هذه المشاكل ينبغي على

المدير ان يكون قادر على التنبؤ بدقة بسلوك التكاليف ولا يتم هذا التنبؤ الدقيق الا . من خلال فهم انواع انماط سلوك التكاليف (Hilton, 1999;244)

ان تحديد سلوك عنصر تكلفة يعتمد على فرضين هما :

أ- ان مستوى التكلفة الاجمالية يحدد بكفاءة بناء على موجه كلفة واحد مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات اشتغال الآلة أو كمية الانتاج

ب- تم التعبير عن دوال التكلفة بعلاقة خطية ضمن المدى الملائم حتى اذا كان هناك احتمال وجود سلوك غير خطي لعناصر التكاليف

(Horngren, faster, 2000328)

وتصنف عناصر التكاليف بحسب علاقتها في حجم النشاط الى ثلاث أنواع هي:

(جاريسون ونورين، مترجم 2001:278)

1- عناصر التكاليف الثابتة.

2- عناصر التكاليف المتغيرة.

3- عناصر التكاليف المختلطة.

4- عناصر التكاليف المتدرجة.

1- عناصر التكاليف الثابتة

وقسم جاريسون ونورين التكاليف الثابتة لأغراض التخطيط والرقابة الى نوعين هما:

أ- التكاليف الثابتة الملزمة

وتسمى ايضاً تكاليف الطاقة، حيث تنتج هذه التكاليف من الاستثمارات في الآلات والمعدات والمباني والهيكل الأساسي للمنشأة، ومن أمثلة هذه التكاليف اندثار الآلات والمعدات والمباني التأمين...)

(Matz and Usry, 1980;281, 513)

ب- التكاليف الثابتة الاختيارية

وتدعى هذه ايضاً بالتكاليف الثابتة الخاضعة لسيطرة الإدارة ومن أمثلة هذه التكاليف هي تكاليف الإعلان، البحث والتطوير وبرامج التنمية الإدارية برامج التدريب وغيرها). (عبد الرحيم والعدلي والعظمة، (133:1990)

2- عناصر التكاليف المتغيرة

هي التكاليف التي تتغير بمجموعها عند حجم النشاط وبشكل مباشر وتناسبي، اما تكلفة الوحدة الواحدة فهي ثابتة (Matz and Usry, 1980;281513) عندما يتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم .

3- عناصر التكاليف المختلطة

وتسمى ايضاً شبه المتغيرة او شبه الثابتة وهي تلك التكاليف التي تضم كل من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة حيث يمثل الجزء الثابت الحد الأدنى الأساسي للتكلفة، أما الجزء المتغير فانه يتغير تناسبياً مع مقدار الانتاج المتحقق فعلاً، أي أن مجموع هذه التكاليف المختلطة يتغير مع تغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم ولكن ليس بطريقة مباشرة ومتناسبة (Horngren, 2000;329)

4- عناصر التكاليف السلمية أو المتدرجة

هي تلك التكاليف التي تظل ثابتة ضمن مدى معين من النشاط ثم تقفز الى مستوى اعلى او ادنى عندما يزيد او ينخفض مستوى النشاط عن ذلك الحد وتبقى ثابتة الى مدى آخر.

(Morse, Davis, Hortgreves, 2003)

ويحدث التدرج في أجمالي هذه التكاليف بسبب عدم امكانية تجزئة عوامل الانتاج أو الحصول على المدخلات في حين يتم استخدامها بكميات جزئية ومثال ذلك تكاليف العمالة حيث تعتبر تكاليف سليمة لانها ترتفع او تنخفض بشكل مفاجئ خلال مستويات النشاط المختلفة نتيجة اضافة أو استبعاد احد العمال حيث ان خدمة العامل لا يمكن تخزينها للاستخدام في المستقبل ولكن اما ان تستخدم او تضيع خلال اليوم .

(هورنجون، 1986:441)

ثالثاً : اختيار مستويات النشاط التي يتم اعداد الموازنة المرنة على اساسها

بعد أن تم تحديد المدى الملائم في الخطوة الأولى وتوضيح سلوك عناصر التكاليف في الخطوة الثانية فلا بد من توضيح مستويات النشاط التي يتم اعداد الموازنة المرنة على اساسها في هذه الخطوة، حيث ينبغي تحديد هذه المستويات ضمن حدود المدى الملائم للنشاط وان هذا العدد من مستويات النشاط يعتمد على خبرة الادارة والمنظمة مقابل التكلفة لهذا العدد من المستويات وبعد تحديد هذه المستويات من النشاط ينبغي اختيار مستوى الطاقة العادية من اجل اعتماده في تحديد معدل التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة، ويوجد عدة انواع لمستويات النشاط او الطاقة والتي هي

عبد الرحيم والعظمة، (1990:502)

1- الطاقة النظرية. 2- الطاقة العملية. 3- الطاقة العادية. 4- الطاقة السنوية المتوقعة.

بعد ان تم التعرف على مستويات الطاقة فانه يتم اختيار مستوى الطاقة العادية في حساب معدل التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة فالطاقة المثالية هي افتراضات مثالية نظرية وغير قابلة للتحقيق وكذلك تؤدي الى مشاكل سلوكية كثيرة منها الشعور بالإحباط وعدم الرضا وبذلك سوف يتم تجاهلها من قبل العاملين . عبد الرحيم والعادلي والعظمة، (1990:491)

رابعاً: اعداد الموازنة بناء على المدى الملائم للنشاط وسلوك التكاليف ومستويات الطاقة المختارة

بعد ان تبين ان عملية اعداد الموازنة المرنة تتطلب تقسيم عناصر التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة ولكل عنصر من عناصر التكاليف، وكذلك معرفة التكاليف الثابتة بتفاصيلها والتي تبقى ثابتة عندما يتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم، ومن خلال ضرب معدل التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة ولكل عنصر من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في كل المستويات او الحجم المحددة ضمن المدى فانه سوف ينتج الجزء المتغير للموازنة المرنة ولكافة المستويات المحددة ضمن هذا المدى، أما الجزء الثابت من الموازنة المرنة فإنه يكون متساوياً عند مستويات النشاط المتعدد حيث تتحدد التكاليف الثابتة بالاعتماد على الطاقة الاعتيادية وبهذا تنتج

الجزء الثابت من الموازنة المرنة، وبذلك يمكن ايجاد معادلة الموازنة المرنة التي تمكن من ايجاد التكاليف الصناعية غير المباشرة المخططة لأي مستوى نشاط داخل المدى الملائم.

$$\begin{array}{l} \text{معدل التحميل للتكاليف} \\ \text{الصناعية غير مباشرة *} \\ \text{حجم النشاط و المتغيرة} \end{array} + \begin{array}{l} \text{اجمالي التكاليف} \\ \text{الصناعية غير المباشرة} \\ \text{الثابتة} \end{array} = \begin{array}{l} \text{تكاليف صناعية غير مباشرة} \\ \text{مخططة لاي مستوى نشاط} \\ \text{داخل المدى الملائم} \end{array}$$

خامساً: ايجاد معدل التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة

لتحديد تكلفة الانتاج أو الخدمات التي تحول الى خارج الشركة او كلفة المخزون لايد من معرفة معدل التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث يساعد هذا المعدل في تحديد هذه التكلفة مقدماً وان هذه العملية تتطلب اختيار اساس نشاط صحيح لكي يتم توزيع (تحميل) التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل عادل على وحدات الانتاج او المخزون.

وهناك ثلاثة مداخل تساعد في تحديد معدل التحميل للتكاليف غير المباشرة والتي هي

(Matz and Usry, 1980;207)

1- المدخل الأول معدل التكاليف الصناعية غير المباشرة للمصنع.

2- المدخل الثاني معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب الاقسام.

3- المدخل الثالث تحديد التكاليف على اساس الانشطة.

وان عدد الانشطة في الشركة يعتمد على درجة تعقيد العمليات في الشركة فكلما كانت العمليات سهلة فان عدد الانشطة يكون قليلاً والعكس صحيح، ويعتبر هذا الاسلوب مكلفاً وصعب التطبيق حيث انه يحتاج الى نظام تكاليفي متطور وتكنولوجيا عالية، لذلك سوف يتم الاعتماد على المدخل الثاني في تحديد معدل التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة

ثانياً / تحليل انحرافات التكاليف الصناعية الغير مباشرة بموجب الموازنة المرنة

بعد ان تم التعرف على اعداد الموازنة المرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة في الفصل السابق فان بمجرد ان تنتهي فترة الموازنة يتم مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المخططة في الموازنة المرنة . وبهذا سوف تظهر الانحرافات التي يتطلب معرفة طبيعتها سواء موجبة أو سالبة ، مفضلة أو غير مفضلة وتحليلها ودراسة اسبابها لكي تتمكن الادارة من وضع الاجراءات والطرق التي تمنع حدوثها مستقبلاً .

وكما سبق من طرح فان الموازنة المرنة تعد تحديد وفصل عناصر التكاليف المتغيرة عن عناصر التكاليف الثابتة وبهذا فان تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة تتم على هذا الاساس .

أولاً: الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة

يستخرج الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال الفرق بين التكاليف الصناعية غير مباشرة.

المباشرة الفعلية والتكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على الانتاج الفعلي وكما

يأتي :-

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{كمية الانتاج الفعلي} \times \text{معدل} \\ \text{تحميل التكاليف الصناعية الغير} \\ \text{مباشرة} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{تكاليف صناعية} \\ \text{غير مباشرة} \\ \text{فعلية} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{الانحراف الكلي} \\ \text{للتكاليف الصناعية} \\ \text{الصناعية غير} \\ \text{مباشرة} \\ \hline \end{array}$$

فعندما تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية أكبر من التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على الانتاج فان ذلك يعني أن الانحراف سوف يكون غير ملائم غير مفضل ، اما اذا كانت التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية اقل من التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على الانتاج فان ذلك يعني ان الانحراف يكون ملائماً او مفضلاً . عبد الرحيم والعدلي والعظمة، (530:1990)

ثانياً: تحليل انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة

يستخرج الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة من خلال مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة الفعلية مع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة المخططة بالموازنة للمخرجات

الفعلية وكالاتي :-

(Honsen, Mowen, 2003: 346)

وعندما تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة الفعلية اكبر من موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة للمخرجات الفعلية فان هذا يعني ان الانحراف يكون سالب غير مفضل أي ليس في صالح الشركة، اما اذا كانت التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية اقل من موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة للمخرجات الفعلية فان هذا يعني ان الانحراف يكون موجب ملائم مفضل أي ليس في صالح الشركة.

ويحلل الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة الى انحرافين هما:

(Hilton, 1999: 450)

أ- انحراف الانفاق. ب- انحراف الكفاءة.

1- انحراف الانفاق :

هو الفرق بين التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة وموازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة التي تبني على اساس الساعات .

ويمكن تفسير انحراف الانفاق على انه ناتج من امرين : الأمر الأول: اختلاف الاسعار الفعلية لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة عن الاسعار المخططة لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة بالموازنة (Hilton, 1999: 450)

الأمر الثاني: اختلاف الاستخدام الفعلي لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة عن الاستخدام المخطط بالموازنة لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، أي بيان فيما اذا كان الاستخدام الفعلي لهذه العناصر اقل او اكثر من ما هو مخطط بالموازنة.

2- انحراف الكفاءة

هو الانحراف الناتج من الفرق بين موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والمعدة على اساس الساعات الفعلية وبين موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والمعدة على اساس الساعات المخططة بالموازنة .

ثالثاً: تحليل انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة قبل البدء بتحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة يجب توضيح سبب ادراج عناصر تكاليف صناعية غير مباشرة ضمن الموازنة المرنة على الرغم من هذه التكاليف تبقى ثابتة بدون تغيير عندما يتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم وكما يأتي جاريسون ونورين ، مترجم، (2001:559)

ثالثا / دور الموازنة المرنة وانحرافات التكاليف في وسط جائحة كورونا

أثرت جائحة كوفيد-19 بشكل كبير على صناعة البناء والتشييد، مما تسبب في اضطرابات في تخطيط المشاريع وتنفيذها. أحد المجالات الرئيسية المتأثرة هو مفهوم الميزانيات المرنة، وهي ميزانيات يمكنها التكيف مع التغييرات في نطاق المشروع أو ظروفه. ومع نقشي الوباء، تم تمديد الجداول الزمنية للمشروع، وتقلبت تكاليف المواد، وحدث نقص في العمالة، مما يجعل الالتزام بخطط الميزانية الأصلية أمرًا صعبًا. وقد ساهمت عدة عوامل في هذه التغييرات في التكلفة:

1. تعطيل سلسلة التوريد: أدت عمليات الإغلاق والقيود إلى تعطيل سلسلة التوريد، مما أدى إلى نقص المواد، وزيادة الأسعار، وتأخير المشاريع.
2. نقص العمالة: أدت إجراءات التباعد الاجتماعي والمخاوف الصحية إلى نقص العمالة وانخفاض الإنتاجية، مما أثر على الجداول الزمنية للمشروعات وزيادة تكاليف العمالة.
3. التغييرات التنظيمية: أدت لوائح الصحة والسلامة الجديدة ومتطلبات الامتثال وتأخير التصاريح إلى زيادة تعقيد تخطيط المشروع وزيادة التكاليف.

رابعا / تطبيق مفاهيم الموازنة المرنة في شركة الفرات الصناعية

نبذة تعريفية عن شركة الفرات التعريفية

تأسست شركة الفرات للصناعات الكيماوية منذ عام 1968 وكانت هذه الشركة واحدا من المصانع التابعة للشركة العامة للصناعات النسيجية وباسم مصانع حرير السدة) وتأسست باسم شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية بموجب الأمر الوزاري المرقم 2692 في 20/6/1995 وتقع في محافظة بابل - سدة الهندية ، وتضم الشركة ثلاثة مصانع رئيسية هي :-

1 مصنع الأكياس البلاستيكية.

2 المصانع الكيماوية.

3 مصنع النشا والدكسترين.

وسيتم حصر البحث في المصانع الكيماوية فقط وذلك لعدم توفر المعلومات الكافية عن المصنعين الاخرين .

المصانع الكيماوية

تم انشاء هذا المصنع من قبل الشركة الألمانية (LURGI) في مدينة سدة الهندية 1968 حيث يقوم هذا المصنع في الأصل بأنتاج الألياف الحريرية ويتم ذلك في مصنعين هما

أ - مصنع حامض الكبريتيك المركز. يقوم هذا المصنع بإنتاج حامض الكبريتيك المركز الذي يشترك مع مواد كيماوية أخرى من أجل تكوين حمام حمضي في قسم حمامات الغزل حيث كانت تستخدم هذه الألياف الى الصوف أو القطن الصناعي وتبلغ الطاقة التصميمية لمصنع حامض الكبريتيك المركز 13200 طن خلال السنة اما الطاقة المتاحة خلال سنة (10.000) 2002 فبلغت طن .

ان المادة الأولية لانتاج هذا الحامض هي مادة الكبريت. ويضاف الماء الأيونات الماء الصناعي الى حامض الكبريتيك المركز (تخفيفه) الى ان يصل الخالي من تركيزه الى %33 لكي ينتج حامض الكبريتيك المخفف وتم تسويق هذين المنتجين (حامض الكبريتيك المركز والمخفف إلى القطاع الحكومي والقطاع الخاص).

ب- مصنع الصودا الكاوية يقوم هذا المصنع بإنتاج عدة منتجات هي الصودا الكلور السائل، حامض الهيدروكلريك هايبوكلورات الصوديوم)، حيث كانت تستخدم هذه المنتجات في قسم فسكوز الألياف لانتاج مادة زنات السليلوز الغلوية (الفسكوز) والذي يستخدم في انتاج الألياف السليلوز . الهيكل التنظيمي لمقر شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية .

مجلس إدارة الشركة
المدير العام ورئيس مجلس إدارة الشركة
مكتب المدير العام

- قسم الايزو
- المصانع الكيماوية
- مصنع الكياس
- مصنع النشا والكمسترين
- قسم التخطيط للخزين والشؤون الفنية
- قسم الشؤون الادارية- شعبة الافراد- شعبة الادارة-

شعبة خدمات النقل- وحدة الارشيف- شعبة النقل- شعبة التعبئة
- قسم الشؤون التجارية- شعبة المشتريات المحلية- شعبة المشتريات الخارجية
شعبة التسويق - قسم الشؤون القانونية - شعبة العقود - شعبة الاراضي والاستهلاك
- شعبة الدعاوي - قسم الشؤون المالية - شعبة حسابات الخطة والمشاريع - شعبة
شعبة الرواتب والاجور- شعبة الصرف والصدوق- شعبة حسابات المخازن-
شعبة السجلات المالية-

وحدة الذمم
- قسم الرقابة الداخلية - شعبة تدقيق المصانع - شعبة تخطيط الخطة والمشاريع
شعبة تدقيق المبيعات - شعبة الرواتب والاجور

- قسم مركز المعلومات
- قسم البحث والتطوير
- قسم العلاقات
- قسم التفقيش الهندسي والسلامة والإطفاء
- قسم البيئة
- قسم السيطرة النوعية
- قسم الصيانة الكهربائية الرئيسية
- المطعم التعاوني ودار الاستراحة
- توليد الكهرباء
- قسم الطبابة

جدول 1 / الموازنة المرنة للمصانع الكيماوية (الصودا الكاوية وحامض الكبريتيك)

معدل التغيير	مصنع الصودا الكاوية		مصنع حامض الكبريتيك		معدل التغيير	التكاليف الصناعية غير المباشرة
	600طن	9600 طن	600طن	8100 طن		
						بنود تص.غ المتغيرة
						المواد النقطية
						زيوت وشحوم
						ادوات احتياطية
						اللازم والمهمات
						قرطاسية
						كهرباء
						صيانة الات ومعدات
						المجموع
						بنود تص.غ الثابتة
						رواتب واجور
						المواد النقطية
						زيوت وشحوم
						ادوات احتياطية
						اللازم والمهمات
						قرطاسية
						مواد نظفية
						ماء
						كهرباء
						صيانة مباني وانشاء وطرق
						صيانة الات ومعدات
						صيانة اثاث واجهزة مكاتب
						خدمات ابحاث استشارات
						نشر وطبع
						نقل العاملين
						سفر وايقاد لاغراض النشاط
						استحجار الات ومعدات
						استحجار وسائط نقل
						النشطة وتأمين
						الامتيازات
						المجموع
						اجمالي تص.غ مباشرة

جدول 2 / تحليل انحرافات التكاليف الصناعية على المستوى كل حساب وايجاد الانحراف الكلي

اسم الحساب	رقم الدليل	التكاليف الفعلية لمستوى النشاط الفعلي	التكاليف المخططة لمستوى النشاط الفعلي 1337	الانحراف	نسبة الانحراف الى التكاليف المخططة
الرواتب والاجور	31	177.070.023	162.114.496	14.955.527	9.2%
مواد نفطية	3221	13.025.434	11.721.892	1.303.539	11.1%
زيوت وشحوم	3223	1.217.524	1.860.175	642.651	34.5%
ادوات احتياطية	323	23.873.893	37.250.149	13.376.256	35.9%
اللوازم والمهمات	3251	8.329.487	11.708.231	3.378.744	28.8%
قرطاسية	32521	17.191	509.624	492.433	96.6%
مواد طبية	3263	109.028	89.601	19.427	21.6%
ماء	3271	100.800	63.244	37.556	59.3%
كهرباء	3272	14.400.000	12.764.538	1.635.462	12.8%
صيانة مباني وانشآت وطرق	3312	-	10.054.809	10.054.808	100%
صيانة الات ومعدات	3313	152.250	513.311	361.061	70.3%
صيانة اثاث واجهزة	3316	-	51.127	51.127	100%
خدمات ابحاث استشارات	332	-	64.892	64.892	100%
نشر طبع	3332	140.000	256.037	116.837	45.3%
نقل العاملين	3341	2.024.745	3.664.635	1.639.890	44.7%
سفر وايقاد	33432	-	294.947	294.94	100%
استئجار الآلات والمعدات	3353	1.100.000	1.003.813	96.187	9.5%
استئجار وسائل نقل	3354	36.561.061	1.033.068	35.527.993	3400%
اقساط التأمين	3362	313.184	313.184	صفر	-
الاندثارات	37	16.877.125	16.877.125	صفر	-
المجموع		295.311.742	272.208.898	23.102.844	

يتضح من الجدول السابق أن هناك انحراف كلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة غير ملائم بمقدار (23.102.844) دينار حيث ان سبب هذا الانحراف الرئيسي هو الانحراف غير الملائم في حساب استئجار وسائل النقل والانتقال بمقدار (35.527.993) دينار لذلك يجب معرفة سبب هذا الانحراف ، وبعد مقابلة مسؤول قسم الصرف تبين ان هناك توجيهها من قبل خزينة بابل الى المدير العام بعدم تحميل حساب مكافآت المنتسبين بأي مبلغ خلال الأشهر الأولى من سنة 2004 وأن يتم تحميل ما يخص هذا الحساب على أي حساب آخر في تخصيص وقد كان حساب استئجار وسائل النقل في تخصيص فائض فقد قام مدير الحسابات بتوجيه مسؤول الصرف لتحميل حساب استئجار وسائل النقل بمبلغ مكافآت المنتسبين ويوجد انحراف غير ملائم في حساب الرواتب والأجور بمبلغ (14.955.527) أن سبب هذا الانحراف ناتج عن تعيين عدد من الموظفين المفصولين سياسياً لسنة 2004 مما أدى الى زيادة في حساب الرواتب والأجور، وقد تبين أن الشركة قللت من الصيانة بشكل عام مما أدى إلى ظهور انحراف ملائم في حساب صيانة الآلات والمعدات

بمقدار (361.061) وانحراف ملائم في حساب الأدوات الاحتياطية بمقدار (10.054.809) وانحراف ملائم ايضاً في حساب صيانة أثاث وأجهزة مكاتب بمقدار (51.127) ونتيجة لهذه الانحرافات الملائمة وغير الملائمة أدى الى ظهور انحراف في اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة والمشار اليه في اعلاه

المبحث الثالث / الاستنتاجات و التوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1- على الرغم الشركات هذه من ان من خلال البحث فقد تم التوصل الى عدة استنتاجات حيث يمكن ذكرها بالآتي:- النظام المحاسبي الموحد الزم الشركات الصناعية باعداد موازنات سنوية الا انه انه لم يلزم بتحليل الانحرافات لاغراض الرقابة فيما يخص التكاليف الصناعية. غير المباشرة حيث ان الشركة قامت باعداد بعض هذه الموازنات مثل موازنة المبيعات المحلية بالقيمة والكمية) وموازنة الانتاج بالقيمة والكمية موازنة المشتريات بالقيمة والكمية، موازنة نقدية موازنة الارباح والخسائر، موازنة تكاليف صناعية غير مباشرة لا يتم تحليل الانحرافات الخاصة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة مما يفقد هذه الموازنة اهميتها في اغراض التخطيط والرقابة. دور الموازنة المرنة في تخطيط ورقابة المصروفات غير المباشرة في المنشآت الصناعية

الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات

2- وجد هناك بعض مراكز الخدمات تعامل من قبل الشركة على انها خاصة بالمصانع الكيماوية فقط وهي موجود في الهيكل التنظيمي للمصانع لكن في واقع الحال ان هذه المركز تقدم خدماتها الى كافة المصانع في الشركة الكيماوية الاكياس النشأ والمقر لذا فإن المصانع الكيماوية تتحمل بتكاليف أكثر من اللازم حيث لا يتم استبعاد نصيب المصانع الأخرى (الاكياس، والنشأ والمقر من تكاليف هذه المراكز.

3- تعد الموازنة المرنة أداة فعالة تساعد الإدارة في عمليتي التخطيط والرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة الا ان هذه الأهمية تختفي مالم تكن الموازنة معدة بالاعتماد على مؤشرات دقيقة في عملية الأعداد هذه.

4- لا تعد الشركة الموازنة المرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة بسبب عدم فهم هذه الموازنة من قبل الموظفين في حسابات التكاليف اضافة الى عدم وجود الامكانيات اللازمة لتطبيقها.

5- ان الانتاج الفعلي لمصنع الصودا الكاوية يتجاوز في بعض السنوات الطاقة المتاحة لهذا المصنع مما يدل على ان الطاقة المتاحة لمصنع الصودا الكاوية غير دقيقة وكذلك الحالة بالنسبة للانتاج للتخطيط فانه غير دقيق ايضاً فانه في بعض السنوات تجاوز الانتاج المخطط في مصنعي الصودا الكاوية وحامض الكبريتيك.

6- ان الموازنة المرنة ليس غاية بحد ذاتها وانما هي اداة تساعد الادارة على التخطيط والرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة وبذلك فان من الضروري تحليل الانحرافات ومعرفة اسبابها من اجل تطبيق محاسبة المسئولية.

7- ان اشتراك كل من المدير كل مركز الانتاج والخدمات في اعداد الموزونات يساعد في تنفيذ هذه الموازنة .

8- وجد أن هناك خطوات اساسية لعملية اعداد الموازنة المرنة والتي تحدد المدى الملائم، تحليل سلوك التكاليف اختيار مسؤوليات النشاط التي يتذبذب خلالها الانتاج الفعلي، اعداد او بناء الموازنة المرنة ، ايجاد معدل التحميل الكلي ومعدل التحميل المتغيرة والثابتة، اضافة الى هذه الخطوات فان عملية اعداد مما يؤدي الى التوصل إلى نتائج أفضل. الموازنة المرنة تتطلب كادراً ذا خبرة في مجال محاسبة التكاليف.

9- لقد تم تحليل سلوك التكاليف باستخدام طريقة تحليل الحسابات حيث تمكن من اعداد موازنة مرنة على اساس كل حساب وكذلك ايجاد الانحراف لكل حساب وتحليله ومعرفة اسبابه حيث بلغ معدل التغير 24,631 ومجموع التكاليف الثابتة

. 2,871,327,019

10- لا تقوم الشركة بتحليل سلوك التكاليف في كل من مراكز الخدمات ومراكز الانتاج ولا يتم فصل التكاليف الى ثابتة ومتغيرة ولا يوجد معدل تحميل ثابت ومتغير على مستوى كل مصنع من مصانع الشركة حيث يوجد معدل تحميل كلي يستخدم لكافة المنتجات في الشركة مما يؤدي الى تحيل بعض المنتجات بتكاليف أكثر من اللازم والمنتجات الأخرى تتحمل بتكاليف اقل من اللازم مما يفقد الدقة في تحديد سعر كل منتج.

11- تعتبر الطريقة الأولى في تحليل الانحرافات على أساس كل حساب جديد حيث ن نوع ومقدار تعتبر مؤشر اولي يبين نوع ومقدار كل انحراف ولكل حساب مما يعطي فكرة واضحة عن هذه الانحرافات من اجل التركيز على الانحرافات ذات الاهمية من منطق الادارة بالاستثناء.

12- ظهر الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام طريقة مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المخططة لنفس مستوى النشاط الفعلي مع التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية وعلى اساس كل حساب بمقدار (23,102,844) دينار غير ملائم.

13- واجه الباحث معوقات عديدة في اعداد هذه الموازنة حيث لا يوجد مدى ملائم للنشاط ولم يتم تحليل سلوك التكاليف من قبل الشركة وكذلك لم يتم تحديد مستويات النشاط ولا يوجد معدلات تحميل متغيرة وثابتة وكذلك عدم وجود كادر متفهم لهذا النوع من الموازنة.

ثانياً : التوصيات

في ضوء الاستنتاجات السابقة توصل الباحث الى التوصيات الآتية: -

1- يفضل اعداد موازنة مرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة باعتبارها أداة اكثر فاعلية في عملية التخطيط والرقابة على هذه التكاليف وان يتم اعداد هذه الموازنة لكل مصنع من مصانع الشركة من اجل استخراج الانحرافات على مستوى كل مصنع وتحليل هذه الانحرافات الى انحراف تكاليف صناعية غير المباشرة متغيرة وثابتة ومن ثم تحليل هذين الانحرافين الى انحراف انفاق كفاءة، موازنة، حجم) وكذلك تحليل الانحرافات على اساس كل حساب من خلال مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية مع التكاليف الصناعية غير المباشرة المخططة لمستوى النشاط الفعلي لكل حساب، كي تساعد في معرفة أسباب هذه الانحرافات ومعالجتها وتفادي تكرارها ومحاسبة المسؤولين عنها.

2- ان عتماد مراكز الخدمات على سجلات منظمة حسب الجهة التي تطلب الخدمة، التاريخ، عدد الطلبات المنفذة، عدد الطلبات الغير منفذة يساعد ويسهل في عملية توزيع تكاليف كل مركز خدمة على المراكز الأخرى، مما يسهل هذه عملية اعداد الموازنة قسم تخطيط الانتاج اخذين بنظر الاعتبار الطلب على المنتج والعوامل الأخرى التي لها تأثير على الانتاج.

3- من الضروري اعادة احتساب الطاقة المتاحة لمصنع الصودا الكاوي بالاعتماد على خبرة المهندسين المختصين في الشركة وكذلك اعادة النظر في تخطيط الانتاج لكافة منتجات الشركة من قبل قسم تخطيط الانتاج اخذين بنظر الاعتبار الطلب على المنتج والعوامل الأخرى التي لها تأثير على الانتاج.

4- ان يتم تحليل سلوك التكاليف لكل من مراكز الخدمات ومراكز الخدمات ومراكز الانتاج باستخدام طريقة تحليل الحسابات، حيث ان هذه الطريقة اعطت نتائج افضل وانها ساعدت على اعداد موازنة محللة على اساس كل حساب، مما يساعد في استخراج الانحراف لكل حساب.

5- من الضروري أن يتم اشتراك مدراء مراكز الخدمات والانتاج الفنيين) في عملية اعداد الموازنة، حيث ان هذا له تأثير ايجابي في تطبيق الموازنة.

6- يوصي الباحث باعداد دراسة يتم فيها حساب الوقت المعياري لانتاج كل منتج في الشركة حيث يساعد هذا المعيار في اعداد الموازنات ، وتقييم الاداء ، اعطاء المكافلات ، فكلما كان هذا المعيار أكثر دقة كلما ساعد في التوصل إلى نتائج أداء.

المصادر

مصادر عربية

- 1- الحسون عادل محمد القيسي، خالد ياسين النظم المحاسبية، الطبعة الأولى، الجزء الأول، بغداد، مطابع دار الشؤون الثقافية العامة، 1991.
- 2 الرفاعي، حين عمران ناجي الموازنة المرنة أداة للتخطيط والرقابة على التكاليف الصناعية، رسالة مقدمة إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، 2005
- 3- الشماع خليل محمد حسين الادارة المالية، الطبعة الرابعة، بغداد جامعة بغداد. 1992.
- 4- جارسون ري اتش ونورين اريك، المحاسبة الادارية، الرياض، دار المريخ للنشر، مترجم، 2002
- 5- روهيل جانيسم براج، ستيفن وظيفة المراقب المالي دور المحاسبة الادارية الجزء الأول، الرياض معهد الادارة العامة، 2001.
- 6- عبد الرحيم علي العادلي يوسف العظمة محمد اسياسيات التكاليف والمحاسبة الادارية الكويت جامعة الكويت 1990
- 7- كحالة جبرئيل جوزيف حنان رضوان حلوة محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وأثبات الطبعة الثانية عمان مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، 1998
- 8- هورنجون تشارلزت فوستر ، جورج ،داتار سريكانت محاسبة التكاليف مدخل اداري الجزء الأول ، الرياض ، دار المريخ للنشر، مترجم، 1996

Hilton, Ronald w, Managerial Accounting, fourth edition, Mc Grow- -1
.Hill, United states America, 1999

Horingre, Charles T, forter, George: Cost Accounting Managerial -2
.Emphasis, Seventh edition, prentice-hall, United states America, 1991

Matz, Adolph, Usry, Milton F, Cost Accounting Plannong and Control, -3
.seventh edition soothe, weton, Papillae company, 1980