

تحليل ورقابة التكاليف التسويقية في المنشأة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك

د. صفاء احمد محمد العاني*

المستخلص

لقد حدثت تطورات هامة في المحاسبة بشكل عام وفي محاسبة التكاليف بصورة خاصة. فقد تحول الاهتمام من الميزانية العمومية الى حساب الارباح والخسائر ومن التكاليف الفعلية الى التكاليف المقدرة مسبقا مما اضاف على المحاسبة صفة تخطيطية. بعد ان كانت الصفة التسجيلية هي السائدة. فالمحاسبة في الوقت الحاضر تعتبر نظاما للمعلومات تتعامل مع مشاكل نظم المعلومات الشاملة لادارة للمساهمة في ترشيد القرارات. وقد كثرت الكتابات حول استخدام البيانات المحاسبية في مجال التخطيط والتحليل والرقابة الا ان هذه الكتابات والبحوث تركزت على النشاط الانتاجي بشكل رئيسي ولم تتعرض الى النشاط التسويقي. باعتباره احد الانشطة المهمة في المنشأة والذي يفوق النشاط الانتاجي في بعض الصناعات ومكمل له في الصناعات الاخرى. لذا قمنا بالتركيز على هذا النوع من التكاليف من خلال تحليلها والرقابة عليها مع بيان الانحرافات وتشخيص اسبابها.

Abstract

Some major development have occurred in accounting, and specially in cost accounting.

There is a shift of emphasis from the balance sheet to the profit and loss account, and from actual cost to prede termined cost, which gave accounting a planning role, while in the past its role was the recording of fact.

Accounting nowadays is regarded as a system of information, and it deal with the problems of comprehensive information system in management, in order to help in the rationalization of decision.

There has been a lot of literature about the employment of accounting data in the sphere of planning, analysis and control. But this literature and researches were mainly concerned with production function and did with marketing which is one of the important function of the organization, and even surpasses the production function in some industries and in complementary in other industries, therefore , I put the stress on this kind of cost by analysis and control of it and the display of variances and the identification of their causes.

* مدرس / قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

المقدمة

اصبحت التكاليف التسويقية في الوقت الحاضر تشكل نسبة مهمة من كلفة المنتج النهائي، الا انها لم تأخذ الاهتمام الكافي في السابق حيث كان التركيز ينصب على تحديد التكاليف الصناعية. ونظرا لاهميتها في رسم سياسات المنشأة وتأثيرها على صافي الربح ازداد الاهتمام بها في الوقت الحاضر، حيث اصبحت لا تقل اهمية عن التكاليف الصناعية باعتبار ان المشروع لا يحقق اهدافه بالانتاج فقط وانما بتسويق ذلك الانتاج، فعملية التسويق تهدف الى تدفق السلع والخدمات من المنتج الى المستهلك، لذا ينبغي تحديد هذا النوع من التكاليف لما له من تأثير كبير على صافي الربح للمنشأة بالإضافة الى تأثيره على سياستها المالية.

مشكلة البحث

تعد التكاليف التسويقية جزءا مهما من كلفة المنتج النهائي حيث تشمل كلفا عديدة هي تكاليف التخزين والاعلان والبيع والنقل والتحميل والتوزيع وتحصيل القيمة، وكذلك ابحاث التسويق بالإضافة الى كافة الاجور المتعلقة بعملية التسويق. لذا فزيادة هذه التكاليف تؤثر بشكل او باخر على صافي الربح النهائي للمنشأة وبالتالي تؤثر سلبا على عملية اتخاذ القرارات من قبل ادارة المنشأة، حيث اثبتت الاحصاءات ان تكاليف التسويق لبعض الصناعات تفوق كلفة الانتاج.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث الى تحليل تكاليف التسويق في المنشأة والرقابة عليها من خلال تحليل الانحرافات وبيان مدى تأثيرها على صافي الربح النهائي للمنشأة،

أسلوب البحث

اعتمد الباحث أسلوب المزاوجة بين المصادر والعملية والبيانات الاحصائية على واقع المنشأة التي امكن الحصول عليها.

عينة البحث

المنشأة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك

المبحث الأول مفهوم التكاليف التسويقية

هناك عدة مفاهيم للتكاليف التسويقية منها ما يلي:

- "هي تكاليف تخزين المنتجات الجاهزة للبيع ونقلها الى المستهلك" (Institute of cost and management accounting, 1980, P.20)

- "تلك المصاريف التي تبدأ عند انتهاء تكاليف التصنيع، أي عندما يتم اكمال صنع المنتجات وتصبح في حالة قابلة للبيع وتشمل المصاريف المتعلقة ببيع وتصريف المنتجات" (Matz, Curry, 1972, p.44)

- "تشمل تكاليف التسويق ما يلي: (Lewis, Ralph, 1974, P.39)

1. تكاليف البيع المباشر: وتتعلق بطلبات البيع المباشر ورواتب رجال البيع.
2. تكاليف الاعلان والترويج: وتتعلق بالاعلان والترويج لغرض تحفيز الجمهور لعملية الشراء وتتحدد استنادا الى قيمة المبيعات السابقة.

3. تكاليف التوزيع المادي: تتعلق بعملية النقل والخزن ومستويات التخزين وتكون نسبتها الى مجموع التكاليف اكثر مما هو عليه في المجموعتين السابقتين.

- اما (Moscove, 1985, p.748) يرى بان هناك معنيين للتكاليف التسويقية.

1. المعنى الضيق: تشمل التكاليف ذات العلاقة المباشرة وتسويق منتج الشركة مثال ذلك مصاريف الخزن ورواتب رجال البيع والاعلان ومصاريف التوزيع الخزن.
2. المعنى الواسع: تشمل جميع التكاليف خزن الانتاج التام وخروجه من المصنع لغاية وصوله الى المستهلك.

واستنادا الى هذا المعنى يرى (Moscove) بان التكاليف التسويقية يمكن ان تصنف وظيفيا الى ما يلي:

أ. التكاليف المالية: تشمل الضرائب والتأمين حيث تحمل على مخزون الانتاج التام الصنع.

ب. تكاليف الخزن: تشمل تكاليف اشغال البناية والمواد المساعدة وكلفة ماسك سجلات المخازن.

ج. كلفة تعزيز المبيعات: وتشمل الاعلان والترويج والدعاية والبحوث التسويقية.

د. كلف تجميع الطلبات: تشمل كلف الموظفين الذين يقومون بإعداد مذكرة شحن الطلبية.

هـ. كلفة التعبئة والتغليف: وتشمل كلفة إعداد المنتج للشحن.

و. تكاليف التوزيع والنقل: وتتضمن تكاليف نقل وتوزيع المنتجات للمستهلك.

ز. تكاليف ماسك حسابات المدينين: وتتضمن كلفة إعداد القائمة وإرسالها بالبريد وتسجيل مدفوعات المستهلكين.

ح. التكاليف الإدارية: تتضمن مصاريف المشرف العام ومصاريف الضيافة ومصاريف الإعداد.

اهمية التكاليف التسويقية

تتأتى اهمية هذا النوع من التكاليف من خلال الاهداف المراد تحقيقها ومنها (رزق، 1976، ص260).

1. تحديد نصيب الوحدة المباعة من تكاليف التسويق وحسب المنطقة التي تباع بها للوقوف على السعر المناسب للبيع.

2. ضبط ومراقبة تكاليف التسويق من خلال قياس بنود هذه التكاليف كما حدث فعلا طبقا لاهداف التكاليف المعيارية.

بالاضافة الى ذلك هناك اهمية غير مباشرة لهذا النوع من التكاليف تبرز من خلال العوامل المؤثرة فيها والتي تشمل مجالات عديدة منها ما يلي:

أ- المشاكل الملازمة للبيع والتوزيع.

ب. نوع الاعمال.

ج. طبيعة المنتج او طرق الانتاج.

د. طبيعة السوق والعوامل المؤثرة فيه.

هـ. اساليب البيع.

(للمزيد من المعلومات راجع د.كرم زكي رزق، محاسبة التكاليف الصناعية الاسس العلمية والعملية، 1976/ ص260).

المبحث الثاني تحليل تكاليف التسويق

العوامل المؤثرة في تحليل التكاليف التسويقية

يرى البعض بان هناك عدد من العوامل الرئيسة التي تؤدي الى صعوبة تحليل التكاليف التسويقية وكما يلي: (مفيد القصير، 1981، ص469).

- 1- عدم امكانية التحكم في العملاء والمنافسين.
- 2- صعوبة تحديد الطاقة التسويقية للمشروع.
- 3- صعوبة الاشراف المباشر على مسؤولي البيع او رجاله.
- 4- صعوبة التعبير عن العوامل النفسية والعلاقات الانسانية تعبيراً كمياً.
- 5- صعوبة التحكم في تحديد سعر البيع على اساس التكاليف الخاصة بالمشروع.
- 6- صعوبة الحصول على بيانات تفصيلية عن عمليات المنافسين.

طرق تحليل التكاليف التسويقية

1. التحليل حسب حجم المبيعات.
 2. التحليل حسب المنتجات.
 3. التحليل حسب العملاء.
 4. التحليل حسب رجال البيع.
 5. التحليل حسب مناطق البيع.
- وسوف نتطرق الى الطريقتين الاولى والثانية فقط وذلك بسبب عدم امكانية الحصول على البيانات الخاصة بالطرق الاخرى.

اولاً: تحليل التكاليف التسويقية حسب علاقتها بحجم المبيعات

يهدف هذا التحليل الى الحصول على درجة كبيرة من الامكانية في القياس والرقابة على التكاليف من خلال الموازنة المعدة، كما يوفر امكانية احتساب ومقارنة التكاليف ما بين المناطق الجغرافية المختلفة وتبويب التكاليف في هذا المجال الى:

- التكاليف الثابتة: هي تلك التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم المبيعات وتشمل:

1. تكاليف التمثيل: تشمل التكاليف الخاصة بمكاتب ممثلي المنشأة في المناطق أو الدول الأخرى.
2. تكاليف الإعلان: تشمل التكاليف اللازمة للحملة الاعلانية مثل كلفة وسائل ومواد ومعدات وبحوث الاعلان.
3. تكاليف بحوث التسويق: تشمل التكاليف الخاصة بجمع وتبويب وتحليل البيانات والمعلومات والحقائق.
4. تكاليف إدارية ومكاتب المبيعات: تشمل التكاليف التي تنفقها إدارة المبيعات وتكاليف مكاتب البيع.
5. تكاليف التخزين الثابتة: تشمل رواتب اجور عمال المخازن، الاتارة، التلفون، الخ.

- التكاليف المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تتغير بتغير حجم المبيعات وتشمل:

1. تكاليف التخزين المتغيرة: تشمل التكاليف التي تتحملها البضاعة الجاهزة للبيع مثل اندثار معدات المخزن والنقل الداخلي.
2. تكاليف التعبئة والتغليف: تشمل تكاليف مواد التعبئة والتغليف والاجور والمصروفات المنفقة لهذا الغرض.
3. تكاليف النقل: تشمل تكاليف نقل المنتجات التامة للمعارض الثابتة التابعة للمنشأة ونقل المنتجات الى المستهلك.
4. تكاليف التأمين: تشمل كافة التكاليف المتعلقة بالتأمين على المنتجات المباعة لغاية وصولها المستهلك مثل تأمين ضد الحريق او السرقة.

جدول رقم (1)

تحليل التكاليف التسويقية حسب علاقتها بحجم المبيعات لعام 1998

البيان	تكاليف متغيرة 97	تكاليف ثابتة 97	اجمالي التكاليف 97
تكاليف الاعلان		22000	22000
تكاليف بحوث تسويقية		100000	100000
تكاليف منافذ البيع		80000	80000
تكاليف التخزين	45000	65000	110000
تكاليف تعبئة وتغليف	110000		110000
تكاليف نقل	180000		180000
تكاليف التأمين	30000		30000
المجموع	365000	267000	632000

من الجدول السابق نلاحظ بان عناصر التكاليف المتغيرة بلغت 635000 دينار حيث شكلت نسبة كبيرة من اجمالي التكاليف التسويقية اذ بلغت 58% في حين بلغت عناصر التكاليف الثابتة مبلغ 267000 دينار من اجمالي هذه التكاليف وشكلت نسبة 42%.

ثانيا: تحليل التكاليف التسويقية حسب علاقتها بالمنتجات

1. بموجب هذا التحليل يمكن استخراج كلفة تسويق كل سلعة مباعه في حالة وجود منتجات عديدة تنتجها المنشأة وهنا يجب تقسيم هذه المنتجات الى مجموعات بحيث تضم كل مجموعة منتجات متجانسة تشترك في خصائص معينة. (بلبع، 1977، ص156).

ويرى الباحث بان هذا التحليل يعتبر من اهم التحليلات يهدف الى استخراج كلفة كل سلعة او مجموعة من السلع لغرض تحقيق عدة مزايا للمنشأة منها:

1- قياس ربحية كل سلعة.

2- بيان السلع التي يستلزم زيادة مبيعاتها والسلع التي يمكن التخلي عن انتاجها.

3- تخطيط الاسعار.

4- قياس كفاءة الاداء عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية والمخططة لكل سلعة وامكانية الوقوف على الانحرافات ومعرفة اسبابها وتقديم الحلول والافتراضات لغرض معالجة هذا القصور.

غير ان هذا التحليل يؤدي الى مشكلة وهي وجود تكاليف مشتركة بين عدة منتجات هنا يتطلب الامر توزيع هذه التكاليف على تلك المنتجات لغرض تحديد نصيب كل سلعة وفيما يلي اسس توزيع التكاليف المشتركة. (د. عطية، 1974، ص326).

المركز	اساس التوزيع
مخازن المبيعات	المساحة والحجم
اقسام البيع	عدد الوحدات المباعة
اللف والحزم	عدد الوحدات المباعة
الشحن	وزن الوحدات المباعة
النقل للزبائن	عدد الوحدات المباعة
الاعلان	المساحة الاعلانية
التحصيل والائتمان	عدد الفواتير
التامين	قيمة المبيعات

جدول رقم (2)

تحليل التكاليف التسويقية حسب المنتجات للعام 1998

المنتجات	قيمة المبيعات	التكاليف التسويقية	نسبة التكاليف التسويقية الى المبيعات %	التكاليف / المخططة	التسويقية / الانحراف
القناني	850000	270000	31.8	250000	200000 غ.م.
الاولائي	780000	230000	29.5	200000	30000 غ.م.
السيراميك	640000	90000	14.1	100000	(10000) م.
الصنغ	484000	42000	8.7	40000	2000 غ.م.
المجموع	2754000	632000	22.9	590000	42000 غ.م.

من الجدول اعلاه نلاحظ بان نسبة التكاليف التسويقية الى المبيعات شكلت اجمالا نسبة 22.9% في حين كانت نسبة المنتجات 31.8%، 29.5%، 14.1، 8.7% على التوالي وعند مقارنة التكاليف التسويقية الفعلية مع المخططة بلغ اجمالي الانحراف 42000 دينار وهو انحراف غير ملائم. في حين شكلت منتجات القناني والاولائي والصنغ انحرافا غير ملائم ، عدا منتج السيراميك فقط شكل انحرافا ملائما مقداره 10000 دينار.

تحميل التكاليف التسويقية

ان تحميل تكاليف التسويق لا تختلف من حيث الاسس العلمية المستخدمة لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، وان اختيار طريقة التحميل لتكاليف التسويق يعتمد على طبيعة مراكز الخدمات التسويقية التي تم تحديدها.

ولتحميل التكاليف التسويقية هناك عدة اجراءات يمكن اعتمادها هي:

1. تقدير احجام الطاقة البيعية المتاحة.
2. تحديد مراكز تكاليف خدمات البيع والتوزيع.
3. اختيار اساس التحميل بالنسبة لكل مركز وتحديد معدلات التحميل. (رزق، 1976، ص264).

الطرق المتبعة في تحميل تكاليف التسويق

1. معدلات التحميل على اساس عدد الوحدات المباعة.
2. معدلات التحميل على اساس قيمة المبيعات.
3. معدلات التحميل على اساس اجمالي الربح.

4. معدلات التحميل على اساس كلفة انتاج الوحدات المباعة. ونظرا لعدم حصولنا على البيانات المتعلقة بعدد الوحدات المباعة وكلفة انتاجها بالاضافة الى اجمالي الربح، لذا سوف نتطرق الى طريقة واحدة الا وهي معدل التحميل على اساس قيمة المبيعات حيث يمكن استخراج هذا المعدل بقسمة التكاليف التسويقية لكل مركز على قيمة المبيعات مضروبا في (100).

ونرى بان هذه الطريقة تعد ملائمة في حالة تعدد المنتجات في المركز التسويقي الا انها لا تعتبر مناسبة اذا كانت الاسعار عرضة للتعديل او التغير وان حجم المبيعات عرضة للتقلب خلال الفترة. (الجزار، 1978، ص405).

ويمكن ملاحظة ذلك في الجدول رقم (2) حيث ان معدل التحميل هو عبارة عن نسبة التكاليف التسويقية الى المبيعات.

المبحث الثالث الرقابة على التكاليف التسويقية وتحليل الانحرافات

تعد الرقابة على التكاليف من اهم الوظائف التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها، حيث يوجد هناك مفهومين للرقابة الأول، وظيفي ويقصد به الجهد الاداري الذي يبذله المدير للاطمئنان من ان ما جرى تنفيذه داخل المنظمة قد تم تنفيذه بالشكل المطلوب اما المفهوم الثاني فهو تنفيذي ويقصد به الجهود المبذولة لاكتشاف الانحرافات وتحديد المسؤولية واتخاذ ما يلزم من تصحيح تلك الانحرافات. (Moscove, 1985, p.755).

تحليل انحرافات النشاط التسويقي

يمكن تقسيم انحرافات النشاط التسويقي الى:

1. انحرافات في صالح المنشأة وانحرافات في غير صالح المنشأة.
 2. انحرافات فنية وانحرافات مالية.
 3. انحرافات خاضعة للتحكم واخرى تخرج عن تحكم وسيطرة الادارة التسويقية.
- ويمكن تحليل مجمل الانحرافات الى:

1. انحراف السعر

- أ - انحراف السعر = (المبيعات الفعلية بالسعر المقدّر) - (المبيعات الفعلية بالسعر الفعلي)
 ب - انحراف التكلفة = (الكمية الفعلية بالتكلفة المقدّرة) - (الكمية الفعلية بالتكلفة الفعلية).

2. انحراف الكمية

- أ - انحراف الكمية عند نقطة المبيعات = (الكمية الكلية الفعلية - الكمية الكلية المقدّرة) × متوسط السعر المقدّر.
 ب - انحراف الكمية عند نقطة التكلفة = متوسط التكلفة المتغيرة × الفرق بين المبيعات الفعلية والمخططة
 ج - انحراف الكمية عند نقطة الربح المتغير = الفرق بين الانحرافين السابقين

3. انحراف المزيج - (Mix)

= (نسب السلع في المزيج المقدّر) - (نسب السلع في المزيج الفعلي)

جدول رقم (3)

العمليات الحسابية الخاصة بالانحرافات

ويمكن إيجاد صافي الانحرافات كما في الجدول التالي:

جدول رقم (4)

صافي الانحرافات لعام 1998

البيان	فعلي	مقدّر	الانحرافات
مبيعات	2627500	2775000	(147500)
تكاليف مقدّرة	351500	374500	23000
الربح المتغير	2276000	2400500	124500

من الجدول رقم (3) يمكن استخراج مجمل الانحرافات (لجميع السلع معا) ولكن يمكن تجزئة كل منها حسب السلعة باتّباع نفس الأسلوب.

أولاً: انحراف السعر / التكلفة:

1. انحراف السعر = المبيعات الفعلية بالسعر الاجمالي - المبيعات الفعلية بالسعر الفعلي.

$$= 2627500 - 2754000$$

$$= 126500 \text{ دينار انحراف غير ملائم}$$

ويعود سبب الانحراف غير الملائم الى انخفاض سعر منتجي القناني والسيراميك على الرغم من ارتفاع سعر منتجي الاواني والصمغ.

2. انحراف الكلفة = الكمية الفعلية بالكلفة المقدرة - الكمية الفعلية بالتكلفة الفعلية

$$= 365000 - 351500 = 13500 \text{ دينار انحراف ملائم وهذا يعني ان تكلفة السلع بشكل عام هي}$$

اقل من الكلفة المقدرة.

ثانياً: انحراف الكمية

من خلال ملاحظة العمودين 1 ، 2 في الجدول رقم (3) يتبين ان المبيعات المقدرة قد تجاوزت الفعلية بمقدار (500) وحدة، لذا فان جزء من الانحراف الكلي غير الملائم والبالغ 124500 دينار عند نقطة الربح المتغير يعود الى انخفاض المبيعات الفعلية عن المقدرة، ويمكن احتساب الكمية عند كل نقطة من نقاط تحديد الربح الثلاث

(قيمة المبيعات، الكلفة المتغيرة، الربح المتغير) على النحو التالي:

1. انحراف الكمية عند نقطة المبيعات:

هنا يستخرج متوسط السعر المقدر بقسمة المبيعات المقدرة (مجموع عمود (9) على

مجموع كمية المبيعات المقدرة (مجموع عمود رقم (2)).

$$\text{اذن متوسط السعر المقدر} = 20500 / 2775000 = 135.366 \text{ دينار}$$

اذن انحراف الكمية = (الكمية الكلية الفعلية - الكمية الكلية المقدرة) × متوسط السعر المقدر.

$$= (20500 - 20000) \times 135.366 \text{ دينار}$$

$$= (67683) \text{ دينار انحراف غير ملائم}$$

2. انحراف الكمية عند نقطة التكلفة المتغيرة

هنا نجد متوسط التكلفة المتغيرة بقسمة مجموع التكلفة المقدرة (مجموع عمود (12) على عدد الوحدات المقدرة (مجموع العمود رقم (2)).

$$\text{متوسط التكلفة المقدرة} = 374500 / 20500 = 18.268 \text{ دينار}$$

اذن انحراف الكمية $= 18.268 \times 500 = 9134$ دينار انحراف ملائم ويلاحظ ان انحراف الكمية عند نقطة التكلفة المتغيرة يكون دائما ملائم اذا كان انحراف الكمية عند نقطة المبيعات غير ملائم.

3. انحراف الكمية عند نقطة الربح المتغير

وهو الفرق بين الانحرافين السابقين

$$\text{انحراف الكمية} = 67683 - 9134 = 58549 \text{ دينار غير ملائم}$$

ثالثا: انحراف المزيج:

نسب السلع في المزيج المقدر:

القناني 39%

الاولاني 26.8%

السيراميك 9.8%

الصمغ 24.4%

اما نسب السلع في المزيج الفعلي:

القناني 29%

الاولاني 25%

السيراميك 12.5%

الصمغ 20%

بمقارنة نسب المزيج الفعلي مع المقدر تبين انه يوجد انحراف مزيج ولاحساب هذا الانحراف ينبغي تثبيت الكمية والسعر / التكلفة.

جدول رقم (5)

استخراج انحراف المزيج لسنة 1998

البيان	متوسط الكلفة		الربح المتغير
	سعر البيع	الكلفة المتغيرة	
كمية مقدرة، مزيج مقدر، سعر	135.366	18.268	117.098
مقدر (بالتكلفة) الكمية الفعلية، المزيج الفعلي	137.7	18.25	119.45
السعر المقدر (بالتكلفة)	2.334	0.018	2.352
متوسط انحراف المزيج للوحدة			

فقد تم استخراج الربح المتغير 117.98 بقسمة مجموع العمود رقم (15) على مجموع العمود رقم (2).

اما بالنسبة للمبالغ 137.7، 18.25، 119.45 دينار فقد استخرجت بقسمة مجموع كل من عمود رقم (10)، (13)، (16) على 20000 وحدة وتحسب انحراف المزيج عند النقاط التالية:

$$1. \text{ المبيعات} = 20000 \times 2.334 = 46680 \text{ انحراف ملائم}$$

$$2. \text{ التكلفة} = 20000 \times 0.018 = 360 \text{ دينار ملائم}$$

$$3. \text{ الربح} = 20000 \times 2.352 = 47040 \text{ دينار ملائم}$$

ويخلص الجدول التالي رقم (6) الانحرافات المستخرجة

جدول رقم (6)

البيان	الانحراف الكلي	التحليل	
		كمية	سعر/كلفة
المبيعات	(168503)	(67683)	46680
التكاليف	22994	9134	360
الربح	124509	58549	47040

ملاحظة:

ان صافي الانحراف هو 124500 دينار في حين ظهر لدينا بان الانحراف هو 124509 دينار والفرق البالغ 9 دينار يعود الى التقريب الذي تم في الجدول رقم (5).

الاستنتاجات

1. تشكل عناصر التكاليف التسويقية المتغيرة نسبة كبيرة من اجمالي التكاليف التسويقية حيث بلغت 58% في حين بلغت عناصر التكاليف التسويقية الثابتة نسبة 42%.
2. تبين بان كلفة القنوات تحتل اعلى نسبة من اجمالي التكاليف التسويقية حيث بلغت نسبتها 29.5%.
3. بلغت نسبة اجمالي التكاليف التسويقية الى المبيعات نسبة 22.9%.
4. بلغ الانحراف الاجمالي للتكاليف التسويقية الفعلية عن التخطيط (42000) دينار وهو انحراف غير ملائم.
5. بلغ الربح المتغير بجميع السلع الاربعة بحدود 124500 دينار في الاجمالي.
6. بلغ انحراف السعر 126500 دينار وهو انحراف غير ملائم في حين بلغ انحراف الكلفة (13500) دينار وهو انحراف ملائم.
7. تبين ان المبيعات المقدرة قد تجاوزت الفعلية بمقدار (500) وحدة فان جزءا من الانحراف الكلي غير الملائم والبالغ (124500) دينار عند نقطة الربح المتغير يعود الى انخفاض المبيعات الفعلية عن المقدرة.
8. بلغ انحراف الكمية عند النقطة المبيعات 67683 دينار وهو انحراف غير ملائم في حين بلغ انحراف الكمية عند نقطة التكاليف المتغيرة 9134 دينار وهو انحراف ملائم. وهذا الانحراف يكون دائما ملائم اذا كان انحراف الكمية عند نقطة المبيعات غير ملائم اما انحراف الكمية عند نقطة الربح المتغير فقد بلغ 58549 دينار وهو انحراف غير ملائم.
9. بلغ انحراف المزيج عند نقطة المبيعات ونقطة التكلفة ونقطة الربح 46680، 360، 47040 دينار على التوالي وهو انحراف ملائم.
10. بلغ صافي الانحراف بعد اضافة وطرح انحرافات السعر والكمية والمزيج 124509 وهو مساوي تقريبا لصافي الانحراف للربح المتغير البالغ 124500.

التوصيات

1. من الضروري ان تقوم المنشأة بتخفيض التكاليف التسويقية المتغيرة لما لها من تأثير على اجمالي التكاليف التسويقية من جهة، واجمالي تكاليف المنشأة من جهة اخرى.
2. العمل على وضع تقديرات للتكاليف المقدرة بما ينسجم مع واقع حال المنشأة، اذ ان بعض التغيرات الغير مدروسة تؤدي الى ظهور الانحرافات بينها وبين التكاليف التسويقية الفعلية وخصوصا لمنتجات القناني والاواني.
3. العمل على ضرورة رفع سعر بيع منتجي القناني والسيراميك وذلك بسبب انخفاض سعريهما الذي ادى الى انحراف غير ملائم.
4. ضرورة الاستخدام الامثل للمستلزمات السلعة لتقليل انحراف الكمية عند نقطة المبيعات والربح المتغير وذلك من خلال رفع مهارات العاملين في المنشأة عن طريق التدريب والتوعية والحوافز.
5. ضرورة اعداد تقارير دورية او مؤشرات كلفوية عن النشاط التسويقي للمنشأة لغرض مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات اللازمة وفي الوقت المناسب.
6. في مجال الرقابة على التكاليف التسويقية ينبغي اعتماد اسلوب الرقابة وفقا لمحاسبة المسؤولية من خلال وضع ومناقشة تخمينات الموازنة السنوية للمنشأة مع ضرورة بيان اسباب الانحرافات.

المصادر

المصادر العربية

1. د. كرم زكي رزق - محاسبة التكاليف الصناعية - الاسس العلمية والعملية - مطبعة المعارف - بغداد - 1976.
2. مفيد القصير - محاسبة التكاليف - الجزء الاول - 1981.
3. د. محمد توفيق بليغ - تكاليف التسويق - مكتبة السباب - 1977.
4. د. محمد كمال عطية - اصول محاسبة التكاليف - دار الجامعات المصرية - 1974.
5. محمد محمد السيد جزار - محاسبة التكاليف مكتبة عين شمس - 1978.
6. مقداد محمد ابراهيم - التكاليف في المجال التسويقي - ج 1 - 1984.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

1. Terminology of management and financial accounting – institute of cost and management accounting – London – 1980.
2. Matz & Curry -cost accounting – 1972.
3. Lewis & Ralphf – management uses of accounting planning and control for profit- 1974.
4. Moscove, Crowing shield – cost accounting with managerial applications, fifth edition – 1985.
5. Wany Keller & Willian – Ferrara – management accounting for profit control – U.S.A. – 1976.

.....

.....

.....

جدول رقم (3)

العمليات الحسابية الخاصة بالانحرافات

الربح المتغير				تكاليف متغيرة				المبيعات				بيانات فئوية للوحدة				بيانات مقدرة للوحدة				الوحدات المباعة		سلع
فئتي	بالسعر	المقدر	فئتي	فئتي	بالسعر	المقدر	فئتي	فئتي	بالسعر	المقدر	فئتي	ربح	تكلفة	سعر	ربح	تكلفة	سعر	مقدرة	فئوية (1)			
8×1	5×1	(16)	7×1	4×1	4×1	4×2	6×1	3×1	3×2	3×2	3×2	(8)	(7)	(6)	(5)	(4)	(3)					
616000	680000	640000	153000	170000	160000	160000	765000	850000	800000	800000	800000	72	18	90	80	20	100	8000	8500			فئتي
720000	700000	775500	80000	75000	82500	80000	800000	780000	858000	858000	858000	144	16	160	141	15	156	5500	5000			الاولي
520000	6000000	480000	42500	40000	32000	32000	562500	640000	512000	512000	512000	208	17	225	240	16	256	2000	2500			الميراثيك
424000	404000	505000	76000	80000	100000	100000	500000	484000	605000	605000	605000	106	19	125	101	20	121	5000	4000			الصنع
2276000	2389000	2400500	351500	365000	374500	374500	2627500	2754000	2775000	2775000	2775000							20500	2000			المجموع

المصدر: سجلات المنشأة لعام 1998