

دراسة حركة (ديناميكية) النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتجات وأثرها على الكلفة دراسة تطبيقية في المنشآت العامة لصناعة الزجاج والسيراميك

د. عامر محمد *

صباح عبد الوهاب **

سوسن يوسف

المقدمة :

اصبح موضوع التحليل الكلفوي من المواضيع العامة لدى المنشآت بكافة قطاعاتها لتقويم ادائها وايجاد السبل الكفيلة لخفض التكاليف وزيادة الارباح وتحديد مسؤولية ذلك من خلال معايير محددة ملفا ليتسنى تحديد مسؤولية الهدر او لوفرة في التكاليف حيث لا يمكن تصور قيام نظام المحاسبة المسؤولة دون وجود معايير اداء (1) . ولذلك فان نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف لها علاقة تبادلية واسعة ناشئة من انها يعملان في بيئة حسابية واحدة (2) . وبما ان تحليل التكاليف بمضمونه التقليدي (الفرق بين التكاليف المخططة والفعلية بالمفهوم المطلق) لا يحقق الغاية المتوخاه منه في ظل استمرار فقد ارتأينا ان نبث عن سبل اخرى لدراسة التكاليف باعتبارها العمود الفقري لتقويم كفاءة وفعالية اداء المنشآت. وبعد التأمل اهتمدنا الى موضوع البحث في نفقات ايراد الدينار الواحد للمنتج من خلال دراسة ديناميكية تلك النفقات لحد ثغرة بسيطة لموضوع التحليل الكلفوي في ظل التضخم الاقتصادي من ناحية ولقلة تطرق الباحثين لهذا الموضوع من ناحية اخرى .

(1) عطية ، د. محمد كمال ، " نظم محاسبة التكاليف " ، الاسكندرية ، دار الجامعات المصرية 1976 ، ص 58 .

(2) حجازي ، د. محمد عباس " المحاسبة الادارية " ، القاهرة ، مكتبة التجارة والتعارف ، 1977 ، ص 378 .

* مدرس مساعد / جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

مقبول النشر بتاريخ 2006/6/27

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

مقبول النشر بتاريخ 2006/6/27

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

مقبول النشر بتاريخ 2006/6/27

مشكلة البحث :

ان تحليل التكاليف التقليدي (الفرق بين التكاليف المخططة والفعلية) لا يمكن بموجبه من تقييم اداء الشركات خصوصا اذا كان البلد في مرحلة تضخم اقتصادي .
وعليه تم الاعتماد على البيانات تعود لسنوات 93 ، 94 وهي سنوات شهد فيها العراق بداية حقيقة لتضخم اقتصاده لبيان مدى امكانية تطبيق اسلوب البحث (دراسة ديناميكية النفقات لايراد الدينار الواحد لتقييم الشركات في تلك الفترة فضلا عن امكانية تطبيق في اية فترة مستقبلية يشهد فيها الاقتصاد حالات من التضخم) .

فرضية البحث :

ان ديناميكية النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتجات يعتبر احد ادوات تقويم كفاءة اداء المنشآت في ظل البيئة التضخمية واستمرار تقلبات الاسعار .

موضوع الدراسة :

اعتمد البحث على دراسة تطبيقية لبيانات المنشأة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك والتركيز على اهم منتجاتها الالواح الزجاجية .

أهداف البحث :

- ايجاد سبل كفيلة لتقويم اداء المنشآت من خلال دراسة نمط العلاقة بين التكاليف والمبيعات.
- تكوين ارضية خصبة وسعة افق لدى المحاسبين للقيام بعملية التحليل الكلفوي اعتمادا على وضع جداول تحليلية حسب البيانات المستقاة من سجلات المنشأة وفيها ضمن التقارير المالية التي تقدم للإدارة .

اسلوب البحث :

اعتمد البحث على اساليب المقارنة والتبويب والتجميع وتم اعداد الجداول من قبل الباحثين اعتمادا على بيانات وسجلات المنشأة .

محاور البحث :أولاً : تقييم ديناميكية التكاليف :

من الممكن تقييم ديناميكية التكاليف لسنتين متتاليتين حيث يحلل التخفيض الحقيقي لكلفة المنتجات الصناعية بالاعتماد على نوعين من التقييمات ، النوع الاول يتند الى الاسعار النافذة المعمول بها للسنة موضوع البحث ، اما النوع الثاني فيكون على اساس المتوسط لاسعار العام الماضي .

نتيجة التقييمين اعلاه ممكن ان توقع درجة انخفاض او زيادة مستوى النفقات لايراد الدينار الواحد من مبيعات المنتج وكما مبين بالجدول رقم (1) .

جدول رقم (1)تقييم ديناميكية التكاليف

ت	المؤشرات	العام السابق 1993	عام موضوع البحث 1994
		حسب متوسط الاسعار السنوي للعام الماضي	حسب متوسط الاسعار السنوي المقيمة والمقيمة العام الماضي
1.	تكاليف الانتاج (الالف الدينائير)	94941	100267
2.	المبيعات ياسعار الجملة (الالف الدينائير)	114010	114774
3.	نفقات ايراد الدينار الواحد من المنتج (فلس)	866.8	873.6
4.	انخفاض او زيادة النسبة المئوية لنفقات ايراد الدينار الواحد من المنتج	-	0.78 +
			0.72 +

ملاحظة :

ترمز الاشارة (+) الى حدوث هدر في النفقات والاشارة (-) الى حدوث وفرة في النفقات وإنما ورد في البحث .

من الجدول السابق يتبين زيادة النفقات بصورة عامة مقارنة مع العام الماضي سواء في مستوى الاسعار الفعلية :

$$866.8 - 873$$

$$(100 \times \frac{866.8 - 873}{866.8}) \times 0.72$$

او في الاسعار المقارنة (متوسط الاسعار المقيمة على اساس العام الماضي)

$$866,8 - 873,6$$

$$\left(100 \times \frac{866,8}{873,6} \right) \times 0,78$$

ويغض النظر عن الاختلاف في القوة الشرائية للنقود في كل من البدائل السابقة فان وتأثر نمو نفقات الانتاج تجاوز نمو المبيعات مما يدل على ان الحالة غير صحية نوعا ما في نمط العلاقة بين التكاليف والمبيعات اذ ان نسبة نمو النفقات الحقيقية حسب متوسط الاسعار السنوي المقيمة على اساس العام الماضي

$$\left(100 \times \frac{100267}{94941} \right) \% 105,60$$

بينما بلغت نسبة نمو المبيعات :

$$\left(100 \times \frac{114774}{114010} \right) \% 100,67$$

وكذلك بالنسبة للنفقات الحقيقية المقيمة بالاسعار الفعلية حيث كانت نسبة نمو النفقات :

$$\left(100 \times \frac{101126}{94941} \right) \% 106,51$$

بينما بلغت نسبة نمو المبيعات :

$$\left(100 \times \frac{115835}{114010} \right) \% 101,60$$

وبعد انتقضي عن اسباب ذلك اتضح زيادة الاتفاقات في المواد الاولية وكذلك التطور الحاصل في تركيبة المنتج النهائي مقارنة بالعام الماضي .

ثانيا : تحليل ديناميكية نفقات ايراب الدينار الواحد من المنتج

عند اجراء هذا النوع من التحليل ينبغي الاخذ بنظر الاعتبار ظروف التطور التقني في القناعة اذ غالبا ما يجري تحديث الاجزاء المستقلة والمكونة للمنتوج الواحد مما تقتضي الضرورة الاهتمام بالمعلومات المتعلقة بديناميكية كلفة المنتج على ضوء تحديد مساهمة كل جزء من مكونات ذلك المنتج في تغير الديناميكية عموما تأسيسا لما جاء اعلاه ترى ان يحسم تحليل العوامل المتعلقة بديناميكية نفقات ايراد الدينار الواحد من المنتج والتي منها :

أ.تغير كلفة وحدة المنتج .

ب.تغير سعر الجملة لوحدة اجزاء المنتج .

ج.تطور (تغير) في تركيبة المنتج الواحد .

من الممكن توضيح التحليل في الجدول ادناه لمنتوج الألواح الزجاجية حيث ان الأرقام الواردة فيه تتعلق باحد اجزائه الرئيسية (الرمل الزجاجي) وضمن مجموعته ، حيث نرى ان ذلك يفي بالغرض المطلوب .

جدول رقم (2)
تحليل العوامل المتعلقة بحركة النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتج

نوع المنتج (الواح زجاجية)	نفقات ايراد دينار واحد من المنتج (فلس)		نفقات ايراد دينار واحد من المنتج المقيمة	نفقات الوحدة نتيجة التغير في اجزاء تركيبة المنتج		التغيرات في متوسط النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتج / فلس بضمنها التغير في :			مجموع الاعمدة
	العام الماضي 93	العام موضوع البحث 94		سنة الاساس	الفترة الحالية	كلفة المنتجات	اسعار الجملة	تركيبية المنتج	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
الاجزاء : رمل زجاجي	791.3	791.0	801	1	1.2	12 +	12 -	158 +	158 +
مجموع الاجزاء بضمنها الرمل الزجاجي	841.5	870.1	809.6	7.2	7	99 -	+46	202 -	255 -
المنتج النهائي بضمنها المجموعة اعلاه	866.8	873	-	1	1	37 -	115 +	16 -	62 +

ان تغيير المؤشرات العامة لتنفقات ايراد الدينار الواحد من المنتجات تتحدد على اساس المعلومات الواردة في الاعمدة المرقمة من (1-5) من الجدول اعلاه لذا فأن التغير العام لتنفقات ايراد الدينار الواحد من المنتج في الفترة موضوعة البحث ومقارنتها مع الفترة السابقة (سنة الاساس) كان + 62 فلس .

نرى ان مساهمة كل جزء من اجزاء المنتج في التغير العام لتنفقات ايراد الدينار الواحد من المنتجات تتحدد في النقاط التالية :

1. ان نمو النفقات نتيجة تغير كلفة وحدة المنتج تتحدد كمجموع جبري للزيادة المجموعة من خلال انحراف النفقات (للفترة موضوعة البحث) لايراد الدينار الواحد من المنتجات (عمود 3 من الجدول رقم 2) عن النفقات لفترة الاساس (عمود 1 من الجدول رقم 2) مضروباً في نفقات الوحدة نتيجة التغير في اجزاء تركيب المنتج وللفترة الحالية (عمود رقم 5 من الجدول رقم 2) وعليه فان نمو النفقات للجزء الاول (المل الزجاجي) من المجموعة الاولى من الجدول رقم 2 تتحدد كما يلي :

$$(3,791 - 801) \times 1,2 = 12 \text{ فلس}$$

اما بالنسبة للمجموعة ككل فقد انخفضت بحدود -99 فلس وبالتالي فان اجمالي تأثير العامل اعلاه على المنتج النهائي ككل في تغير نفقات ايراد الدينار الواحد كان بحدود - 37 فلس .

2. زيادة النفقات نتيجة تغير اسعار المنتجات تتحدد ايضا كمجموع جبري لانحرافات النفقات الحقيقية بالاسعار الفعلية لايراد الدينار الواحد من اجزاء المنتج (عمود 2 جدول 2) عن النفقات لايراد الدينار الواحد من نفس المنتج والمقيمة باسعار العام الماضي (عمود 3 جدول 2) مضروباً في نفقات الوحدة نتيجة التغير في اجزاء تركيب المنتج (عمود 5 جدول 2) ولو طبقنا المعادلة السابقة بالنسبة لجزء المنتج من المجموعة الاولى لانخفضت النفقات بما يعادل - 120 فلس وكالاتي :

$$(801 - 791) \times 1,2 = 12 \text{ فلس}$$

وعليه فان زيادة النفقات المتعلقة بهذا العامل وبالنسبة للمنتج النهائي ككل يكون بحدود

+ 115 فلس .

3. تغير النفقات لدينار واحد من المنتجات على ضوء تطور وتغير تركيبة الاجزاء للمنتوج (اختلاف نسبة كل جزء من اجزاء المنتوج) تتحدد ايضا كمجوع جبري ولكل جزء مستقل من اجزاء المنتوج (اختلاف نسبة كل جزء من الاجزاء المنتوج) تتحدد ايضا كمجموع جبري ولكل جزء مستقل من اجزاء المنتوج (عمود - عمود 4) مضروبا في النفقات الحقيقية لايراد الدينار الواحد من المنتجات والمقيمة على اساس السنة الماضية وبالتالي فان النفقات وفق هذا العامل بالنسبة لجزء المنتج من المجموعة ستكون :

$$(10 - 1,2) \times 791,3 = + 158 \text{ فلس}$$

اما تغير النفقات بالنسبة لهذا العامل وعلى مستوى المنتوج النهائي فقد انخفضت - 16 فلس (عمود 9 جدول 2) بضمنها المجموعة الاولى من اجزاء المنتج .
مما جاء اعلاه فان تغير النفقات ستكون نتيجة الجمع الجبري لكل (زيادة او نقص) من العوامل الثلاثة اعلاه وعليه فان التغير العام لنفقات ايراد الدينار الواحد وعلى مستوى المنتوج النهائي ستكون بواقع :

$$62+ (16 - 115 + 37 -)$$

وتأسيسا لما جاء اعلاه نلاحظ ان عامل تغير اسعار اجزاء المنتج (+115 فلس) ثر وبشكل كبير على زيادة النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتج بحدود (+62 فلس) على الرغم من حدوث الوفرة بالنفقات بسبب العاملين الآخرين .

ثالثا : تأثير تطور (تغير) تركيبة اجزاء المنتجات في ديناميكية نفقات ايراد الدينار الواحد من المنتج

يعتبر تطور وتحديث تركيبة اجزاء المنتجات احد اشكال تأثير التقدم التقني في الاقتصاد الوطني ، ونتيجة لهذا التطور فقد تظهر اجزاء المنتجات جديدة من جهة وترفع او تنال اخرى قديمة غير كفوءة من جهة اخرى . حيث انه في الصناعة وحسب تفاصيل نوع العملية فان عامل تركيبة وانتاج المواد يلعب دورا هاما في تحديد نفقة المنتج النهائي وتأثيره على خفض الكلفة وزيادة الربح (1) .

(1) Adolph . Matz . M . User , Cost Accounting Planning and Control , Sixth Edition by South - Western Pubisting co , ohio 1976 , P.598 .

نرى اليوم ان احد اهم مواضيع التحليل الاقتصادي يتركز باظهار الفاعلية الاقتصادية لعملية تحديث الانتاج وتأثير نمو او تطور تركيبة الاجزاء المكونة للمنتج في ديناميكية كلفته .
نلاحظ من الجدول التالي رقم (3) بيانات حول نفقات ايراد الدينار الواحد من المنتج في الفقرة الجارية (موضوع البحث) ومقارنتها مع فترة الاسعار استنادا لتطور او تغير تركيبة اجزاء المنتج.

جدول رقم (3) تغير تركيبة اجزاء المنتج واثرتها على ديناميكية النفقات لاييراد الدينار الواحد من المنتج

مؤشرات النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتجات					مجاميع المنتجات حسب النمو (السنوات)
ديناميكية مؤشر النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتجات (1÷3)	السنة موضوع البحث المقيمة حسب اسعار الفترات		السنة الاساس المقيمة حسب اسعار الفترات		
	نسبة مئوية الى المجموعة	فلس	نسبة مئوية الى المجموعة الاولى	فلس	
5	4	3	2	1	داية الانتاج الاولى لسنوات التي تلي البداية : من 1-5 سنوات من 5-10 سنوات من 10 سنوات فأكثر
101.8	100	1120	100	1100	
97.8	70.1	786	73.1	804	
99.1	67	750	68.8	757	
98.6	77	863	79.5	875	

من الجدول رقم (3) يمكن القول ان زيادة مستوى النفقات لاييراد الدينار الواحد من المنتجات في بداية الانتاج الاولى كان بسبب استحواذ اشكال جديدة من اجزاء المنتجات على الانتاج بصورة عامة حيث ان الزيادة بلغت بحدود + 20 فلس (1100 - 1120)
اما فيما يتعلق بالفترات اللاحقة لبداية الانتاج فان تحسين العملية الانتاجية زادت وبشكل ملحوظ من الفاعلية الاقتصادية للاجزاء الجديدة من المنتجات اذ ان مستوى النفقات لاييراد الدينار

الواحد من المنتجات في الفترات قد انخفض عما هو في بداية الانتاج سواء في سنة الاساس او في السنة الجارية موضوعة البحث حيث كانت :

(18 - 786) و (7 - 750) و (12 - 863)

اما العمود الاخير من الجدول (3) نلاحظ مقارنة لطبيعة ديناميكية مستوى النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتجات وعلى شكل مجاميع الفترات مع مؤشر ديناميكية النفقات عموما ... وعليه كان واضحا اكثر تغير نسبي لزيادة او انخفاض في اول مجموعتين (101,8% و 79,8%) واقل تغير كان ضمن الفترة المحددة بـ 5-10 سنوات 99,1% .

رابعاً : تقييم تنفيذ الخطة الجارية لنفقات ايرام الدينار الواحد من المنتج

تجدر الاشارة هنا عند تقييم الخطة وضمن مستوياتها المحددة سلفا الى ضرورة تعديل وتوضيح المؤشرات اللازمة لعملية المقارنة بين النفقات الفعلية والمخططة وكما يلي :

- قد تستدعي الضرورة خفض بعض النفقات المخططة على الا يشمل ذلك النفقات الضرورية للعملية الانتاجية والتي قد يتوهم البعض بان ازالتها يعتبر مؤشر لعدم تحميل كلفوي اضافي على الانتاج (كالتنفقات المتعلقة بتطوير الانتاج كالدورات التاهيلية ، المصاريف اللازمة للتقيد بقواعد العمل وسلامته ، المصاريف التي تحد من الحوادث الحقيقية للانتاج والمقيمة بالاسعار الفعلية سواء كانت بالزيادة او النقصان عند مقارنتها بالاسعار المعتمدة بالخطة نتيجة للتذبذب الحاصل في اسعار الموارد المادية عن فترة اعداد الخطة .

جدول رقم (4)
تقييم تنفيذ الخطة الجارية لنفقات ايراب المينار الواحد من المنتج

ت	المؤشرات	تكلفة المنتجات موضوعة البحث (الاف الدنانير)
1.	أ. مؤشرات الخطة :	99266
2.	تكلفة الانتاج (الاف الدنانير) اسعار بيع الانتاج (باسعار الجملة بالاف الدنانير) ب. الوفرة (-) او الهدر (+) بكلفة المنتجات بالمقارنة مع الخطة	112150
3.	1. مجموع الوفرة في التكلفة الذي لا يستوجب احتسابه عند تقييم تنفيذ خطة التكاليف بضمنها : - عدم تنفيذ المتطلبات الضرورية لاستغلال الطاقة الانتاجية الحديثة (حيث ان خطة التكاليف تحتوي على نفقات الاستغلال اعلاه) - تغير تركيبة المنتجات بالمقارنة مع الخطة اضافة الى عدم تنفيذ التدابير الواردة في الخطة لتحسين نوعية المنتجات - مخالفة قواعد التقنية وقواعد استخدام الموارد المادية وقواعد التامين ضد السرقة	95- 13 - 68- 14 -
4.	2. الوفرة في النفقات (الناتج عن كفاءة المنشأة)	1162 -
5.	عند تنفيذ الخطة لتكاليف المنتجات (الاف الدنانير) اجمالي الوفرة في النفقات بالمقارنة مع المخطط (ت3 + ت4)	1257 -
6.	ج. مؤشرات تنفيذ الخطة : تكلفة المنتجات حسب الخطة بعد استبعاد وفرة النفقات (35) عند تقييم تنفيذ الخطة (الاف	99171

101126	7. الدنانير (15 + 35) الكلفة الحقيقية للمنتجات المقيمة (حسب اسعار	
101184	8. الجملة المعتمدة بالخطـة () (الـاف الدنانير) الكلفة الحقيقية للمنتجات المقيمة (حسب اسعار	
	الجملة المعتمدة بالخطـة () (الـاف الدنانير)	
115738	د. المبيعات الحقيقية باسعار الجملة	
115835	9. المبيعات المقيمة حسب الاسعار المعتمدة بالخطـة (الـاف الدنانير)	
	10. المبيعات المقيمة حسب الاسعار الحقيقية (اسعار الجملة)	
885,1181 873,0176 874,2504	هـ . نفقات ايراد الدينار الواحد من المنتجات حسب الخطـة (ت 1 / 25) (فلس)	11.
	الحقيقة المقيمة حسب الاسعار النافذة (ت 7 / 105) (فلس)	12.
873,7493 874,3191 884,2711	الحقيقة المقيمة حسب الاسعار الواردة بالخطـة (95 / 85) (فلس)	13.
	حسب الاسعار الحقيقية للموارد بالخطـة (75 / 95) (فلس)	14.
	التخطيطية انطلاقا من الكمية الحقيقية للانتاج .	15.
	حسب الخطـة بعد استبعاد الوفر الغير مبرر والغير محسوب عند تقييم الخطـة (65 / 25) (فلس)	16.

تري من الجدول اعلاه ان المنشأة خططت لمستوى النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتج
بحدود 885,1181 فلس انطلاقا من العلاقة :

$$\frac{99266}{112150}$$

(فقرة 11 جدول 4) الا انه وبسبب عدم اتفاق جملة من النفقات المخططة سلفا والضرورية لعملية لعملية الانتاج المنوه عنها سابقا (فقرة 3 جدوجول 4) حصل انخفاض بالنفقات مقداره - 95 الف دينار ونتيجة لذلك فان مستوى النفقات التخطيطية ككل لايراد الدينار الواحد تجاوز النفقات الحقيقية المقيمة بالاسعار المعتمدة بالخطة بحدود 10 فلس (884,2711 - 874,2504) مما يعكس كفاءة اداء المنشأة بخصوص هذا المنتج (الالواح الزجاجية) .

اما الفرق المطلق بين مستوى النفقات الحقيقية لايراد الدينار الواحد المقيمة بالاسعار الفعلية عن مستوى النفقات التخطيطية فقد بلغ 11,255 فلس (884,2711 - 873,0176) .

ثامسا : تحليل عوامل انحرافات المستولى الحقيقي لنفقات ايرام الدينار الواحد من المنتج

ان تحليل الانحرافات هي عبارة عن تقنية تستخدمها الادارة لقياس الاداء ⁽¹⁾ ، حيث ان تحليل الانحرافات يمد الادارة بصورة واضحة عن اسباب هذه الانحرافات لكون ذلك اساسا لاتخاذ الاجراءات المصححة لتجنب حدوث مثل هذه الانحرافات في المستقبل ⁽²⁾ .

(1) Raiphos Polimeri , Frank J.Fabeczz , Arther H.A Delberg Cost Accounting Concepts and Appfication For Managerial Decision Asking Secound Edition Mc Grow – Hill Paok Co . New York . 1986 , p . 402 .

(2) د. علي عبد ابراهيم ، (اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية) منشورات ذات السلاسل ، 1990 ، ص 54 .

إن التحليل موضوع لهذا المحور يمكن أن يتم من خلال العوامل التالية :

1. تغير اسعار المنتجات .
 2. تغير اسعار الموارد المادية .
 3. عدم تنفيذ التدابير الضرورية الموضوعة سلفا في خطة الانتاج والمتعلقة بتطوير وتحسين الانتاج ، والمحافظة من سرقة الموارد المادية ، عدم مراعاة التعليمات التقنية الخاصة بالانتاج وسلامة العمل ، مما لا يتلائم مع التخفيض الحقيقي لنفقات المواد وبقيّة النفقات الخاصة بالانتاج .
 4. تغير كلفة وحدة المنتج .
 5. تغير تركيبة (تشكيلة) الاجزاء المكونة للمنتج .
- ولحساب تأثير كل من العوامل اعلاه نلجأ الى تحليل البيانات الواردة في الجول ادناه .

جدول رقم (5)
تحليل عوامل انحرافات المستوى الحقيقي لنفقات ايرام الصينار
الواحد من المنتج

رقم الفقرة	العوامل	انحرافات النفقات الحقيقية عن المخططة للإنتاج الفعلي بالاسعار الجملة والواردة بالخطة (بالالف دينار) 115738			
		لوحة المنتج			
		للإنتاج ككل بالالف الديناتير (4) 115738×3 100			
		النفقة الحقيقية (1) فلس	النفقات التخطيطية (2) فلس	الانحراف فلس (3) (2-1)	للإنتاج ككل بالالف الديناتير (4) 115738×3 100
1.	تغير اسعار المنتجات	873.0176	7493.873	0.7317 -	85 -
2.	تغير اسعار الموارد المادية	873.7493	874.2504	0.5011 -	58 -
3.	عدم تنفيذ التدابير التخطيطية			0.8208 -	95 -
4.	مجموع العوامل اعلاه الغير محسوبة بالخطة (3+2+1)			2.0536 -	238 -
5.	تغير مستوى الكلفة	874.2504	874.3368	0.864 -	10 -
6.	تغير تركيبة (تشكيلة) اجزاء المنتج	874.3191	884.2711	9.9520 -	1152 -
7.	مجموع انحرافات العوامل الواردة في (6+5)			- 10.0384	1162 -
8.	المجموع (7+4)			12.092 -	1400 -

ملاحظة : اعتمدت البيانات الواردة في الجدول اعلاه على الارقام في جدول رقم (4) يبين الجدول رقم (5) انخفاض مستوى النفقات لايارد الدينار الواحد بحدود (-12,0920) فلس للوحدة ، مما ادى الى انخفاض كلف الانتاج ككل بحدود (-1400) الف دينار والفضل الرئيسي يعود لعامل تغير اركيبة (تشكيلة) اجزاء المنتج حيث بلغ (- 1125) واقل عامل أثر على هذا الانخفاض هو تغير مستوى الكلفة حيث كان بحدود (- 10) الاف دينار .

الاستنتاجات :

1. حدوث تجاوز في نفقات الانتاج ككل للعام موضوع البحث مقارنة بالعام الماضي سواء عند تقييمها بالاسعار الفعلية اذ بلغ بحدود (+72%) او المقيمة لمتوسط الاسعار للعام الماضي (+0,78) نتيجة الاستعمال غير الكفوء للمواد الاولية .
2. وجود حالة غير صحية في نمط العلاقة بين التكاليف والمبيعات للسنة موضوع البحث المقيمة بالاسعار العام الماضي عند مقارنتها بالعام الماضي حيث بلغت نسبة النفقات (105,6%) بينما كانت نسبة نمو المبيعات (100,67%) للنفقات والمبيعات على التوالي (انظر جدول رقم (1) .
3. ان اهم عامل سلبي اثر بالزيادة على متوسط نفقات ايراد الدينار الواحد من المنتج هو التغير في اسعار الجملة للاجزاء المكون للمنتج حيث بلغ (+115) فلس اما بقية العاملين فكانا ذات اثر ايجابي وعلى التوالي ، عامل كلفة المنتج انخفض بمقدار (-37) فلس للوحدة وعامل تركيبية المنتج بحدود (-16) فلس للوحدة (انظر الجدول (2)) .
4. زيادة الفاعلية الاقتصادية وانخفاض مستوى النفقات لايارد الدينار الواحد من المنتج نتيجة تحديث الاجزاء في تركيبية المنتج اذ انخفض بحدود (-18) فلس ، (-7) فلس ، (-12) فلس للفترات التي تم فيها التحديث . (انظر الجدول رقم (3)) .
5. لم تتفق المنشأة بعض النفقات الضرورية لعملية الانتاج (كتلك المتعلقة بتحسين الانتاج ، سلامة العمل ، المحافظة من السرقة والحوادث .. الخ) لاعتقادها بانها تشكل تحميل اضافي على كلفة الانتاج .
6. ان المنشأة حققت هامش انخفاض في مستوى النفقات الحقيقية لايارد الدنان الواحد من المنتج سواء المقيمة بالاسعار الفعلية او المعتمدة بالخطة وبحدود 10 فلس و 11,255 فلس على

التوالي (انظر الجدول رقم (4)) وهذا بحد ذاته مؤشر ينبغي تشجيعه من خلال امكانية زيادته .

7. ان تغير حركة (ديناميكية) نفقات ايراد الدينار الواحد من المنتج يعتمد على عدد من العوامل منها التغير في اسعار الموارد المادية ، كلفة وحدة المنتج ، تشكيلة (تركيبية) الاجزاء المكونة للمنتج وكذلك عدم تنفيذ التدابير الضرورية لعملية الانتاج والمعتمدة بالخطة سلفا .

التوصيات :

1. الاستعمال الرشيد للموارد الاولية الذي يؤدي الى خفض نفقات الانتاج ككل وتأثير ذلك على امكانية زيادة وتيرة نمو المبيعات على النفقات .
2. ايجاد انسيابية كفاءة لعملية شراء الاجزاء المكونة للمنتج لتلافي حالة الارتفاع المستمر لاسعارها والذي ادى الى زيادة النفقات بمقدار (+115) فلس بحيث لم تشفع ايجابيات بقية العاملين حيث وفرا نفقات بحدود -43 (-37 - 16) (انظر الجدول رقم (2)) .
3. الاستمرار بمواكبة التقدم التقني وتحديث المكنان والتشجيع على تحديث الاجزاء الداخلة في تركيبية المنتج لما لذلك من دور ايجابي في زيادة الكفاءة الاقتصادية للانتاج من خلال انخفاض مستوى النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتج .
4. صرف بعض النفقات الضرورية التي تعتبر من موجبات العملية الانتاجية حيث لا يمثل عدم انفاقها مؤشر على كفاءة اداء المنشأة رغم انخفاض كلفة الانتاج .
5. التركيز على ايجاد السبل الكفيلة لخفض وحدة التكلفة لما لهذا العامل من تأثير واضح على خفض مستوى النفقات لايراد الدينار الواحد من المنتج اكثر مما هو عليه الان .

المصادر :**المصادر العربية :**

1. د.علي عبد الرحيم ، " اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية " منشورات ذات السلاسل ، 1990 .
2. د.محمد عباس حجازي ، " المحاسبة الادارية " ، القاهرة ، مكتبة التجارة والتعارف ، 1977 .
3. د. محمد كمال عطية ، " نظم محاسبة التكاليف " ، الاسكندرية ، دار الجامعات المصرية ، 1976 .
4. مؤشرات المنشأة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك - الدائرة الفنية - تقارير منشورة لسنوات 1993-1994 .
5. ملخص الحسابات الختامية - المنشأة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك - الدائرة المالية - تقارير منشورة لسنوات 1993 - 1994 .
6. المؤشرات الكفوية للمنشأة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك - شعبة الكلفة - تقارير غير منشورة لسنوات 1993 - 1994 .

المصادر الاجنبية :

1. Adolph .Matz , M.usry . Cost Accounting Planning and Control Sixth Edition by South - Western - publishing co.cincinnati , ohio , 1976 , p.593 .
2. Ralph .S.Polimemeni ,Frank J.Fabozzi Arther H.Adelbeng cCost Accountng concepts and application for managerial - decision making second edition mc Grow-Hill book company , New York . 1986 , P.402.