

## التكاليف التقديرية أو المعيارية او المعدة مسبقا

الطرق التي رأيناها سابقا طرق التكاليف الحقيقية والمتغيرة تعمل على تحليل التكاليف وسعر التكلفة، إلى أن هذا التحليل غير كاف لاتخاذ القرارات، وعليه يجب التحليل بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، فالمؤسسة تقوم بالتخطيط وتقدير مختلف العناصر المتعلقة بحجم نشاط معين لفترة مستقبلية من مواد أولية، ساعات عمل، ساعات دورات الآلات.... وبالتالي تضع تقديرات حول تكاليف مختلف العناصر، وعند الإنجاز الفعلي تتحصل على نتائج مختلفة عن النتائج المتوقعة، وبالتالي تكاليف حقيقية تختلف عن التكاليف التقديرية أو المعيارية او المعدة مسبقا ، وهنا يأتي دور عملية الرقابة، أي مقارنة المنجز بالمخطط، وتحديد أسباب الانحرافات وتصحيحها.

### 1- تعريف التكاليف المعيارية

➤ هي تكاليف محددة مسبقا على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ كأساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية.

➤ هي تكاليف خاصة بالإنتاج، وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية واليد العاملة والمصاريف الغير مباشرة..... إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع.

يجب التذكير أن تحديد التكاليف المعيارية ليس هدفا يجب ذاته، وإنما يجب إجراء المقارنة مع التكاليف الحقيقية قصد تحديد الانحرافات

### 2-تعريف المعيار:

➤ هو وحدة قياس يمكن استخدامها لمقارنة أشياء مختلفة . أو هو كمية أو قيمة ثابتة لفترة معينة تستخدم كمرجع قياس. ونجد معيار خاص بـ:

- المواد الأولية (كميتها وأسعارها).
- اليد العاملة(ساعات العمل).
- المصاريف غير المباشرة (عدد وتكلفة وحدة القياس).
- المنتجات تامة الصنع أو المنتجات المباعة (تكلفة وكمية وسعر البيع).

3-**تحديد المعايير:** تنقسم التكاليف المعيارية إلى مصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة، لذا نجد معايير خاصة بالمصاريف مباشرة ومعايير خاصة بالمصاريف غير مباشرة، وبالتدقيق أكثر نجد:

أ/ **معايير المصاريف المباشرة .**

❖ معايير المواد الأولية: معيار كمي ومعياري قيمي .

❖ معيار اليد العاملة: معيار خاص بساعات العمل ومعياري خاص بتكلفة ساعة العمل

ب/ **المصاريف غير المباشرة:**

❖ معيار كمي خاص بعدد الوحدات.

❖ معيار قيمي خاص بتكلفة الوحدة.

#### 4- حساب انحرافات:

يجب التذكير أن تحديد التكاليف المعيارية ليس هدفاً يجب ذاته، وإنما يجب إجراء المقارنة مع التكاليف الحقيقية قصد تحديد الانحرافات. يتمثل حساب الانحراف في تعيين أثر كل عنصر من عناصر الإنتاج مع افتراض ان العناصر الأخرى ثابتة حيث:

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الحقيقية}$$

وأيضاً:

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{انحراف المصاريف المباشرة} + \text{انحراف المصاريف غير المباشرة}$$

ويأخذ الانحراف ثلاث أشكال:

- أ- يكون ملائماً للمؤسسة، وهذا عندما تكون التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقية. أي تحكم في التكاليف
- ب- يكون غير ملائم، وهذا عندما تكون التكاليف المعيارية أقل من الحقيقية. سوء تحكم في التكاليف
- ت- يكون مساوياً للصفر، وهذا في حالة تساوي التكاليف المعيارية والحقيقية. لا يوجد فرق.

4-1/ انحرافات المصاريف المباشرة : تنقسم بدورها إلى:

4-1-1/ انحراف المواد الأولية: يتمثل في الفرق بين الاستهلاك التقديري والاستهلاك الحقيقي، وتكون المقارنة دقيقة وسليمة

يتم الاعتماد على الإنتاج الفعلي أو الحقيقي وتكييف الاستهلاك التقديري لهذا الإنتاج

أ- حساب انحراف المواد الأولية : يحسب الانحراف الإجمالي لكل مادة أولية على حدى، وذلك بطرح المصاريف المعيارية للمادة الأولية من المصاريف الحقيقية، علماً أن:

$$\text{انحراف المواد الأولية} = \text{التكلفة المعيارية للمواد الأولية} - \text{التكلفة الحقيقية للمواد الأولية}$$

انحراف المواد الأولية = (السعر المعياري للوحدة × الكمية المعيارية) - (السعر الحقيقي للوحدة × الكمية الحقيقية) مع الإشارة أنه عند حساب الكمية المعيارية يتم الاعتماد على الإنتاج الفعلي أي يتم حساب الكمية المعيارية بدلالة الكمية الحقيقية من خلال: ضرب الكمية المعيارية للوحدة أو الاستهلاك للوحدة في الإنتاج الفعلي للحصول على المواد الأولية المستهلكة التقديرية المكيفة أو المقابلة للإنتاج الفعلي

مثال: لدينا المعلومات التالية المستخرجة من البطاقة التقنية لمنتج ما:

المادة M: الكمية المقدر استعمالها = 1.5 كغ للوحدة، تكلفة 1 كغ = 40 دج

المادة N: الكمية المقدر استعمالها = 2 كغ للوحدة، تكلفة 1 كغ = 35 دج

وقد تم إنتاج 1850 وحدة باستعمال 1.6 كغ للوحدة من المادة M بتكلفة 41.5 دج/كغ و 1.8 كغ ومن المادة N بتكلفة 41 دج/كغ.

المطلوب: أحسب الانحراف الإجمالي لكل مادة أولية

الخل

$$\text{انحراف المواد الأولية} = \text{التكلفة المعيارية للمواد الأولية} - \text{التكلفة الحقيقية للمواد الأولية}$$

انحراف المواد الأولية M = (السعر المعياري للوحدة × الكمية المعيارية) - (السعر الحقيقي للوحدة × الكمية الحقيقية)

$$= (41.5 * 1850 * 1.6) - (40 * 1850 * 1.5) = 111000 - 122840 = -11840 \text{ دج}$$

انحراف المادة M غير ملائم للمؤسسة لان الاستهلاك الحقيقي او التكلفة الحقيقية اكبر من الاستهلاك او التكلفة المعيارية  
**انحراف المواد الاولية=N= (السعر المعياري الوحدوي × الكمية المعيارية) - (السعر الحقيقي الوحدوي × الكمية الحقيقية)**  
 = (2\*1850\*35)-(1.8\*1850\*41) = -129500-136530 = -7030 دج

انحراف المادة N غير ملائم للمؤسسة لان الاستهلاك الحقيقي او التكلفة الحقيقية اكبر من الاستهلاك او التكلفة المعيارية  
**ب-تحليل انحرافات المواد الاولية:** يجلل انحراف المادة الأولية إلى انحراف الكمية وانحراف السعر او التكلفة  
**انحراف الكمية،** يمكننا من معرفة تأثير عامل الكمية. يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف الكمية = ( الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية ) \* التكلفة او السعر المعياري الوحدوي

انحراف السعر، يمكننا من معرفة تأثير عامل السعر. يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف السعر = ( السعر المعياري - السعر الحقيقي ) \* الكمية الحقيقية

ومنه انحراف المواد الأولية = انحراف الكمية + انحراف السعر

مع الإشارة ان انحراف المواد الأولية بالطريقتين متساوي

مثال : نفس المثال السابق والمطلوب تحليل انحراف المادة الأولية M

انحراف المواد الأولية = انحراف الكمية + انحراف السعر

انحراف الكمية = ( الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية ) \* التكلفة او السعر المعياري الوحدوي

= (1.5\*1850-1.6\*1850)\*40=2960-2775=185\*40=7400- دج

انحراف السعر = ( السعر المعياري - السعر الحقيقي ) \* الكمية الحقيقية

= (40-41.5)\*1.6\*1850=-4440 دج

انحراف المادة الأولية M = -7400+(4440-) = -11840 دج

**4-1-2/ انحراف اليد العاملة:** يمثل الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية او التقديرية لكل من ساعات العمل أو الوقت واجرة او الاجر الساعي وكما هو الحال في المواد الاولية لا بد من تكييف ساعات العمل المباشر او اليد العاملة التقديرية على الإنتاج الفعلي لضمان سلامة التقييم.

**أ-حساب انحراف اليد العاملة:** يحسب الانحراف الإجمالي لليد العاملة وفق العلاقة التالية:

انحراف اليد العاملة = التكلفة اليد العاملة المعيارية- التكلفة اليد العاملة الحقيقية

انحراف اليد العاملة = (ساعات العمل المعيارية \* السعر المعياري)-(ساعات العمل الحقيقية \* السعر الحقيقي)

حيث السعر يقصد به: اجر او ثمن ساعة العمل

مثال: تتطلب صناعة منتج معين عمليات إنتاجية ثم تقديرها كما يلي:

العملية الأولى: (3/4) سا/ وحدة ب. 15 دج/سا.

العملية الثاني: 12 د/وحدة ب9 دج/سا.

العملية الثالثة: 30د/وحدة ب12 دج/سا.

وقد أنتجت المؤسسة 10000 وحدة، أين استغرقت عملية التصنيع وقت العمل الفعلي الموضح فيما يلي:

العملية الأولى: 7600 سا ب 110200 دج.

العملية الثانية: 2050 سا ب 20500 دج .

العملية الثالثة: 4900 سا ب 56350 دج.

**المطلوب:** حساب انحراف اليد العاملة

**الحل:**

العملية الأولى: (3/4) سا/ وحدة ب. 15 دج/سا. (أي الكمية المعيارية (3/4) سا  $\times$  10000 = 7500 سا).

العملية الثاني: 12 د/وحدة ب 9 دج/سا. (أي الكمية المعيارية (12)  $\times$  60/10000 = 2000 سا).

العملية الثالثة: 30 د/وحدة ب 12 دج/سا. (أي الكمية المعيارية (30)  $\times$  60/10000 = 5000 سا).

وقد أنتجت المؤسسة 10000 وحدة، أين استغرقت عملية التصنيع وقت العمل الفعلي الموضح فيما يلي:

العملية الأولى: 7600 سا ب 110200 دج. (أي سعر الساعة = 14.5 دج/سا).

العملية الثانية: 2050 سا ب 20500 دج. (أي سعر الساعة = 10 دج/سا).

العملية الثالثة: 4900 سا ب 56350 دج. (أي سعر الساعة = 11.5 دج/سا).

**العملية الأولى:** انحراف اليد العاملة = التكلفة اليد العاملة المعيارية - التكلفة اليد العاملة الحقيقية

انحراف اليد العاملة = (ساعات العمل المعيارية \* السعر المعياري) - (ساعات العمل الحقيقية \* السعر الحقيقي)

$$= (110200) - (15 * 7500) = 2300 \text{ دج}$$

انحراف اليد العاملة للعملية الأولى ملائم للمؤسسة لان التكاليف المعيارية اكر من الحقيقية بالتالي التحكم في التكاليف

**العملية الثانية:** (9\*2000) - 20500 = -2500 دج انحراف اليد العاملة للعملية الثانية غير ملائم للمؤسسة لان

التكاليف الحقيقية اكر من المعيارية بالتالي عدم القدرة على التحكم في التكاليف

**العملية الثالثة:** (12\*5000) - 56350 = 3650 دج انحراف اليد العاملة للعملية الثالثة ملائم للمؤسسة لان التكاليف

المعيارية اكر من الحقيقية بالتالي التحكم في التكاليف

**ب- تحليل انحرافات اليد العاملة:** ينقسم انحراف اليد العاملة إلى انحراف الكمية (ساعات العمل) وانحراف السعر (اجرة او

سعر الساعة) كما يلي:

**انحراف الكمية،** يمكننا من معرفة تأثير عامل الكمية. يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف الكمية = ( ساعات العمل المعيارية - ساعات العمل الحقيقية ) \* الاجر أو السعر المعياري الوحدوي

**انحراف السعر،** يمكننا من معرفة تأثير عامل السعر. يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف السعر = ( السعر المعياري - السعر الحقيقي ) \* ساعات العمل الحقيقية

ومنه **انحراف اليد العاملة = انحراف الكمية + انحراف السعر**

مع الإشارة ان انحراف اليد العاملة بالطريقتين متساوي

**مثال:** نفس المثال السابق المطلوب تحليل انحراف اليد العاملة للعملية الأولى

**الحل:**

انحراف اليد العاملة = انحراف الكمية + انحراف السعر

انحراف الكمية = ( ساعات العمل المعيارية - ساعات العمل الحقيقية ) \* التكلفة او السعر المعياري الوحدوي

$$= (7600 - 7500) * 15 = 1500 \text{ دج}$$

انحراف السعر = ( السعر المعياري - السعر الحقيقي ) \* ساعات العمل الحقيقية

$$= (14.5 - 15) * 7600 = 3800 \text{ دج}$$

$$\text{انحراف اليد العاملة} = 1500 + (3800) = 2300 \text{ دج}$$

4-2- انحراف المصاريف غير المباشرة: تتحدد المصاريف غير المباشرة على مستوى كل قسم من اقسام المؤسسة الأساسية، اما انحراف المصاريف غير المباشرة فيتمثل في الفرق بين التكاليف غير المباشرة الحقيقية والتكاليف غير المباشرة المعيارية.

أ- حساب انحراف المصاريف غير المباشرة: يحسب الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة وفق العلاقة التالية:

انحراف المصاريف غير المباشرة = التكلفة او المصاريف غير المباشرة المعيارية - التكلفة او المصاريف غير المباشرة الحقيقية

انحراف المصاريف غير المباشرة = (كمية المصاريف غير المباشرة المعيارية \* السعر المعياري) - (المصاريف غير المباشرة الحقيقية \* السعر الحقيقي)

مثال: أنتجت مؤسسة 2500 وحدة من المنتج التام بإستعمال 520 ساعة عمل غير مباشرة تكلف الساعة 25 دج، في حين توقعت إنتاج 2400 وحدة بإستعمال 480 ساعة عمل غير مباشرة بتكلفة 27 دج للساعة،

المطلوب: حساب الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة  
الحل:

- حساب الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة

الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة = التكاليف المعيارية المصاريف غير المباشرة - التكاليف الحقيقية المصاريف غير المباشرة

= (كمية المصاريف غير المباشرة المعيارية \* السعر المعياري) - (المصاريف غير المباشرة الحقيقية \* السعر الحقيقي)

$$\text{- حساب الكمية المعيارية المقابلة للكمية الحقيقية} = 2400 / 480 * 2500 = 500 \text{ ساعة}$$

الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة = (27 \* 500) - (25 \* 520) = 500 دج ملائم للمؤسسة لان التكاليف المعيارية

أكثر من الحقيقية بالتالي التحكم في التكاليف

ب- تحليل انحراف المصاريف غير المباشرة:

انحراف الكمية: يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف الكمية = ( الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية ) \* السعر المعياري الوحدوي

انحراف السعر: يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف السعر = ( السعر المعياري - السعر الحقيقي ) \* الكمية الحقيقية

مثال: نفس المثال السابق المطلوب تحليل انحراف المصاريف غير المباشرة  
 انحراف المصاريف غير المباشرة = انحراف الكمية + انحراف السعر  
 انحراف الكمية = ( الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية ) \* التكلفة او السعر المعياري الودودي  

$$= (520-500) * 27 = -540$$
 دج  
 انحراف السعر = ( السعر المعياري - السعر الحقيقي ) \* ساعات العمل الحقيقية  

$$= (25-27) * 520 = -1040$$
 دج  
 انحراف المادة الأولية M = -540 + (1040) = 500 دج  
 تمرين: كانت التكاليف المعيارية للمنتوج (X) لشهر اوت كما يلي:

البيان	الكمية	السعر الودودي	التكلفة الإجمالية
المادة الأولية	16000 كغ	50 دج	800000
يد عاملة	8000 ساعة	60	480000
مصاريف غير مباشرة	8000 ساعة	90	720000
الإنتاج	2000 وحدة	1000 دج	2000000

في حين بلغ الإنتاج الفعلي 2200 وحدة من المنتوج (X) بإستعمال 17800 كغ من المادة الأولية بتكلفة 47 دج للكغ، و8900 ساعة عمل مباشرة تكلفة الساعة 63 دج، كما بلغت المصاريف غير المباشرة 792100 دج، بإستعمال ساعة العمل المباشرة كوحدة قياس.

المطلوب: -تحديد الانحراف الكلي للتكاليف.

- تحديد انحراف للمواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة وتمثيله بيانياً.

الحل: - تحديد الفرق الكلي للتكاليف :

الإنحراف (الفرق) الكلي = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية

-حساب الكمية المعيارية المقابلة للكمية الحقيقية

-المادة الأولية:  $2200 * 2000 / 16000 = 27600$  كغ

-اليد العاملة:  $2200 * 2000 / 8000 = 5500$  ساعة

-المصاريف غير المباشرة:  $2200 * 2000 / 8000 = 5500$  ساعة

الانحراف	التكلفة الحقيقية			التكلفة المعيارية			البيان
	التكلفة الاجمالية	السعر	الكمية	التكلفة الاجمالية	السعر	الكمية	
43400	836600	47	17800	880000	50	17600	المادة الأولية
32700 -	560700	63	8900	528000	60	8800	اليد العاملة
100 -	792100	89	8900	792000	90	8800	المصاريف غير المباشرة
10600	2189400			2200000			المجموع

الانحراف = 2189400 - 2200000 = 10600 دج

الفرق موجب ← ت المعيارية أكبر من ت الحقيقية ← تكلفة الإنتاج الحقيقية اقل من المتوقعة أي تحكم في التكاليف

انحراف المواد الأولية = انحراف الكمية + انحراف السعر

انحراف الكمية = ( الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية ) \* التكلفة او السعر المعياري للوحدي

$$= (17800 - 17600) * 50 = 10000 - \text{دج}$$

انحراف السعر = ( السعر المعياري - السعر الحقيقي ) \* الكمية الحقيقية

$$= (47 - 50) * 17800 = 53400 - \text{دج}$$

انحراف المواد الأولية = - 53400 + 10000 = 43400 دج