

التكاليف المعيارية

تمهيد :

إن التكاليف في المحاسبة التحليلية تقسم حسب وجهات نظر متعددة ، فمن ناحية التتبع فنجد : التكاليف المباشرة وغير المباشرة ، ومن حيث الوظيفة فهناك تكاليف مرتبطة بوظيفة معينة مثل : التموين، الإنتاج، من حيث علاقتها بحجم الإنتاج فهناك التكاليف الثابتة والمتغيرة ، ومن ناحية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار فنجد تكاليف تفاضلية (هامشية) ، وهذه كلها وجهات نظر تسمح بتحليل تكاليف المؤسسة ونتائجها حسب أسلوب ومنهج محدد كما رأينا سالفاً . ورغم هذا التعدد في استخدام مختلف الطرق والأساليب للمراقبة المستمرة لنشاط إستغلال المؤسسة ، ورغم أهمية كل واحد منها ، إلا أن التحليل الذي جاءت به يبقى غير كافي لإتخاذ القرارات في جميع الأحوال ، ولهذا يبقى البحث عن طريقة أو أسلوب تحليل آخر يكون أكثر عقلانية من الأمور التي دائماً تجتهد المؤسسات في إستخدامها ، من بينها أسلوب قياس وحساب عناصر التكاليف وسعر التكلفة باستخدام التنبؤ أو ما يسمى بالنموذج ، حيث يستخدم لتحليل عناصر التكاليف الحقيقية داخل المؤسسة وتحديد الفوارق التي تنتج بينها وبين التكاليف النموذجية أو المعيارية و تفسيرها ومعرفة أسبابها ومن المسئول عنها.

1- تعريف التكاليف المعيارية:

هي عبارة عن تكاليف موضوعة أو محددة مسبقاً بالإستناد إلى تقديرات وحسابات المكاتب الفنية ، وتعتبر بذلك قواعد يعتمد عليها في قياس مثالية تكاليف الوحدات المنتجة ، وتدعى تكاليف معيارية لكونها تستند أساساً إلى المعايير في الحساب والقياس، ويمكن أن نميز ثلاثة أنواع من المعايير:

- تكاليف تحسب على أساس دراسة التكاليف الحقيقية للفترة السابقة .
 - معيار ناتج عن وسط النتائج السابقة .
 - معيار تقديري يأخذ بعين الاعتبار الماضي والمستقبل .
- وأحسن هذه المعايير هو الأخذ بمزج المعايير الثلاث السابقة بحيث نجتمع مزاياها .

2- أهداف التكاليف المعيارية:

هناك ثلاثة أهداف يمكن ذكرها ودراسة بعض تفاصيلها كما يلي:

- إمكانية حساب تكلفة صنع المنتجات بسرعة :
- المؤسسة إذا إستخدمت في تحديد تكلفة صنع نموذجية، الوسط الحسابي للنتائج السابقة فيمكنها إستخدامه كنموذج أو كمقياس لتحديد تكاليف أي مستوى نشاط (أي حجم) دون

إنتظار نهاية الفترة المحاسبية لتحديد كلفة الصنع الجديدة ، حيث يسهل عليها مثلا اتخاذ قرار البيع فيما يخص الطلبيات .

مثال:

بلغت تكلفة الصنع لأحد المنتجات خلال السداسي الثاني من السنة الماضية ، في أحد المؤسسات الصناعية في الغرب الجزائري المستويات التالية :

العناصر	الفرات	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر
تكلفة الصنع	220000	232050	254725	208050	278125	
عدد الوحدات المصنوعة	1000	1050	1150	950	1250	
كلفة الوحدة المصنوعة	220	221	221,5	219	222,5	

سعر بيع المنتج لهذه المؤسسة هو 235 دج، حيث تتوقع في السنة المقبلة وبداية من شهر جانفي إرتفاع محسوس في مبيعات هذا المنتج قدر ، ب1500 دج ، نظرا لطلبية جديدة من أحد الزبائن مع الحفاظ على نفس سعر البيع .

المطلوب : باستخدام النموذج ، حدد كلفة صنع المنتج النموذجية (باستخدام الوسط الحسابي) حتى يمكن للمؤسسة اتخاذ القرار بسرعة فيما يخص المبيعات المتوقعة ؟

الحل:

- نقوم بحساب المتوسط الحسابي لكلفة الصنع للوحدة السنة الماضية
متوسط كلفة الصنع = $\frac{220+221+221,5+219+222,5}{5} = 220,8$ دج

- إذا تكاليف الصنع النموذجية للوحدة المنتجة هي **220,8 دج** ، ويبلغ الإنتاج الشهري الجديد 1500 وحدة ، تكون التكاليف الصناعية النموذجية الإجمالية : $220,8 \times 1500 = 331200$ دج، بهذه الطريقة وباستخدام المعيار **220,8 دج** كتكلفة الوحدة المصنوعة يمكن تقدير تكاليف أي حجم ودون الإنتظار إلى نهاية الدورة .

• **تمكن من مراقبة شروط الاستغلال داخل الوحدة الإنتاجية :**

والمراقبة هنا تكون بتحديد الإنحرافات بين التكاليف النموذجية والتكاليف الفعلية بغرض المحافظة على شروط الاستغلال الطبيعية .

مثال:

بلغت التكاليف المعيارية لصناعة منتج معين في أحد المؤسسات مبلغ : 108375 دج ، وبلغت تكاليف الإنتاج الفعلية (الحقيقية) 111075 دج .

المطلوب: - تحديد الفرق (الإنحراف) ؟

الحل:

التكاليف المعيارية – التكاليف الحقيقية = الفرق أو التكاليف الحقيقية – التكاليف

المعيارية

$$108375 - 111075 = 2700 \text{ دج .}$$

لقد ظهر إنحراف في التكاليف قدره 2700 دج ، ويدل هذا على وجود شروط إستغلال غير عادية ، فمن المفروض أن يكون الفرق يساوي إلى صفر ، فهذا دليل على وجود خسارة في الأعباء يجب تحديد سببها ومن المسئول عنها .

• تستعمل التكاليف المعيارية لأغراض أخرى:

يتعلق الأمر بشراء الآلات والتجهيزات والمعدات على سبيل المثال ، بحيث يتم مقارنة بين تكلفتها المعيارية والحقيقية ، وعند طلب خدمات من مؤسسات أخرى تجري أيضا مقارنة بين ما يجب أن تكلفه والسعر المعروف على المؤسسة ، كما تستخدم أيضا كأداة لحساب الإنحرافات في عناصر التكاليف وتعديلها وتصحيحها في الوقت المناسب وبطريقة عقلانية .

3- معايير قياس وتحديد الفروقات وتحليلها في طريقة التكلفة المعيارية:

تحليل التكاليف المعيارية يسمح لنا بمقارنتها بالتكاليف الحقيقية وينتج عن ذلك فروقات يمكن تحليلها وحسابها وفقا إلى:

3-1 الفروقات الإجمالية وتحليلها:

يمكن حساب الفروقات المختلفة بأحد المعادلتين الأتيتين:

* تكاليف معيارية – تكاليف حقيقي.....(1).

* تكاليف حقيقية – تكاليف معيارية(2).

كلاهما يعطي نفس القيم المطلقة في نفس الفترة وفي نفس المؤسسة ، إلا أن الفرق بينهما هو الإشارة . إذا كانت الإشارة في المعادلة الأولى موجبة ، يكون الفرق مرغوب فيه ، أي أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية ويكون محبذ ، أي أن المؤسسة لم تصل إلى التكاليف المبرمجة . أما إذا كانت الإشارة في المعادلة الأولى سالبة فمعناه أن المؤسسة لم تنجح في تقليص التكاليف ويكون الفرق غير مرغوب فيه . وعلى العموم يمكن إستخدام المعادلة الأولى لقياس وتحديد الفرق .

وهكذا سوف يحسب الفرق كما يلي:

الفرق = (التكلفة المعيارية x الكمية المعيارية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي) - (التكلفة الفعلية x الكمية الفعلية المتعلقة بالإنتاج الفعلي)

وتحليل هذا الفرق سوف يعطينا ما يلي:

لنرمز إلى التكاليف المعيارية والحقيقية وكذلك الكميات بالرموز الآتية:

ت ع = تكلفة معيارية للوحدة .

ت ح = تكلفة حقيقية للوحدة .

ك ع = كمية معيارية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي .

ك ح = كمية حقيقية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي.

ومنه الفرق الإجمالي يساوي:

الفرق = (ت ع x ك ع) - (ت ح x ك ح) معادلة أولى (1).

إذا يمكن إستنتاج :

الفرق في الكمية = ك ع - ك ح .

الفرق في التكلفة = ت ع - ت ح . (هو الفرق في السعر)

وإذا افترضنا أن الفرق في الكمية Δ هو ك .

أن الفرق في التكلفة هو ت .

Δ ك ع - ك ح = ك . ك - ك ع Δ ك = ك ح .

Δ ت ع - ت ح = ت . ت - ت ح Δ ت = ت ح .

وبالتعويض ك ح و ت ح بما يساويها في المعادلة (1) ينتج لدينا:

ت ع x ك ع - [(ت ح - ت ع) (ك - ك ح)] . وهكذا ينتج لدينا :

ك ع ت + ت ع ك - ك ح ت = الفرق .

بما أن الجمع تبديلي يمكن أن نكتب المعادلة كما يلي:

الفرق = ت ع ك + ك ع ت - ك ح ت ←



فرق الكمية + فرق التكلفة - الفرق المشترك

- تحديد المسؤوليات :

* الفرق في التكلفة على عاتق إدارة المشتريات .

* الفرق في الكمية على عاتق إدارة الإنتاج .

قاعدة حساب وتحليل الفروقات

* الفرق المشترك على عاتق الإدارتين .

2-3) تحديد مختلف الإنحرافات والفروقات:

1-2-3) التكاليف المعيارية للمواد الأولية وفروقاتها:

تحدد بالإستناد إلى القاعدة التالية : التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية x السعر المعياري

الكمية المعيارية : تحدد هذه في المكاتب الفنية من قبل المهندسين والتقنيين ، وهذا حسب معايير إستهلاك عادية مع مراعاة الخسارة الناتجة من إستخدام المواد الأولية. غير أن هناك حالتين لحساب فرق المواد الأولية :

- عند إستهلاك المواد المنفردة . (وهي الحالة الممكن تحديد فرقها وتحليله)؟
- عند إستهلاك مجموعة متشابهة من المواد .(ضروري معرفة تكلفة وكمية كل مادة).

مثال:

أنتجت أحد المؤسسات 32000 وحدة وهذا باستعمال 40000 كلغ من المواد الأولية م، حيث بلغت تكلفة الوحدة المستعملة 48 دج . بينما قدرت المصالح الفنية إستعمال 1,26 كلغ لكل وحدة منتجة وبتكلفة قدرها 50 دج للكلغ.

المطلوب : - أحسب التكلفة المعيارية والحقيقية وحدد فروقاتها؟

الحل:

أ- ضروري تحديد كمية المواد الأولية المعيارية المتعلقة بالمنتجات الفعلية :
 $40320 = 1,25 \times 32000$ كلغ

الفرق		التكلفة الحقيقية			التكلفة المعيارية		
-	+	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية
	96000	1920000	48	40000	2016000	50	40320

إذن الفرق الإجمالي هو : 96000 دج ناتج إما بسبب عدم تقدير كمية الإستعمالات بصفة واقعية أو بسبب تكلفة شراء هذه المواد ، وإما بسبب ضياع كمية من المواد عند الإستعمال . وهكذا سوف يكون لدينا فرق الكمية وفرق التكلفة والفرق المشترك.

ب- تحليل هذا الفرق : نطبق قاعدة حساب وتحليل الفروقات:

الفرق = ت ع ك + ك ع ت - ك ت

الفرق		البيانات
-	+	

	16000	(1) فرق الكمية: (ت ع ك) = 50(40000-40320) (2) فرق التكلفة: (ك ع ت)40320 (48-50)
640	80640	(3) الفرق المشترك : - (ك ت) [(48-50) (40000-40320)] -
640-	+96640	المجموع
	+ 96000 فرق إجمالي	

- الفرق في الكمية يتحمل مسؤوليته إدارة الإنتاج لأنها هي التي تقدر حجم إستعمال المواد.

- الفرق في التكلفة هي مسؤولية إدارة المشتريات .

- الفرق المشترك على عاتق الإدارتين .

2-2-3) فرق اليد العاملة المباشرة :

التكاليف النموذجية الأجور المباشرة تحد وفقا للقاعدة التالية أيضا:

الأجرة المباشرة المعيارية = عدد ساعات العمل المعيارية x أجرة الساعة المعيارية .

(أ) عدد ساعات العمل المعيارية:

وعدد ساعات العمل المعيارية تحدد أولا في المكاتب الفنية المختصة بالإستناد إلى المدة التي يقضيها العامل المتوسط في صنع الوحدة الواحدة ، ثم ثانيا تحدد المدة المعيارية بعد ذلك بواسطة العلاقة :

المدة المعيارية = مدة البدا في العمل + مدة الإنتاج الفعلي + مدة الإنتهاء من العمل + مدة الراحة .

(ب) أجرة الساعة المعيارية :

تحدد من طرف قسم الأجور إستنادا إلى نظام العمل والقوانين الرسمية لتحديد شبكة الأجور والرواتب داخل المؤسسات ، في الجزائر مثلا هناك حد أدنى وحد أقصى لشبكة الأجور محددة حسب نظام الشبكة الوطنية للأجور متفق عليها من طرف الشركاء الإجتماعيين والنقابات العمالية وأرباب العمل والحكومة .

إن فرق اليد العاملة ينتج إما بسبب تغيرات أوقات العمل المصروفة أو بسبب تغيرات في نسبة الأجر، وهكذا يكمن لدينا فرقتين : فرق المدة (مدة العمل) وفرق الأجر ، ولتحديدهما نطبق نفس القاعدة السابقة :

الفرق = ت ع . ك + ك ع . ت - ك ت ← قاعدة حساب وتحليل الفرق
مثال:

لإنتاج 1000 وحدة من المنتج (س) تطلب 480 ساعة عمل ب : 60 دج للساعة الواحدة وبلغ الإنتاج الفعلي 900 وحدة ب : 440 ساعة عمل تكلفة الساعة الواحدة 62 دج.
المطلوب :- حساب الفرق الإجمالي للأجر المباشرة وتحليله؟

الحل:

(أ) يجب حساب المدة المعيارية للإنتاج الحقيقي

لدينا : 900 وحدة منتجة حقيقية ← س (المدة المعيارية للإنتاج الحقيقي)
1000 وحدة منتجة معيارية ← 480 ساعة (المدة المعيارية أو النموذجية).

بطلهما ينتج لدينا:

$$900 \times 480 = 1000 \times س \leftarrow س = 432 \text{ ساعة (المدة المعيارية للإنتاج الحقيقي)}$$

(2) الفرق الإجمالي وتحليله:

$$\text{الفرق} = (60 \times 432) - (62 \times 440)$$

$$\text{الفرق} = - 1360 \text{ دج.}$$

(ب) تحليل الفرق:

الفرق		البيانات
-	+	
480		(1) فرق المدة: (ت ع ك) = 60(440-432)
864		(2) فرق الأجرة: (ك ع ت). 432 (62-60)
16		(3) الفرق المشترك : - (ك ت) [(62-60) (440-432)] -
1360-		المجموع

- فرق المدة (عدد الساعات) هي من مسؤولية قسم الإنتاج بتكلفة الساعة المعيارية التي لا تؤثر في إحداث الفرق ولكي يظهر جيدا أثر الإنتاجية (عدد الساعات) في إحداث هذا الفرق.

- وعلى العكس يرجع فرق الأجرة (التكلفة) بعدد الساعات الحقيقية التي يكون لها غالبا أثرا واضحا في مستوى الأجرة .

3-2-3 فروق على الأعباء غير المباشرة :

تحسب بنفس الطريقة التي تحسب بها الفروقات على المواد الأولية واليد العاملة ، إلا أن الاختلاف هو تجزئة فرق السعر (التكلفة) إلى جزئين هما: فرق النشاط وفرق الميزانية ، حيث يستند تحديد التكاليف المعيارية للنفقات الصناعية غير المباشرة أساسا على الفصل بين النفقات الثابتة والمتغيرة ، وتحسب هذه الأخيرة وفقا للعنصر الذي تتغير معه. ومن بين العناصر التي تتغير معها نجد مكا يلي:

* وقت أو مدة حضور العامل أو المستخدم : وهي المدة المفروضة حضورها من قبل العمال بموجب قانون العمل (8 ساعات مثلا).

* مدة العمل : وهي المدة المصروفة في الإنتاج سواء كان العمل يدويا أو آليا، وعادة ما تكون أقل من مدة الحضور .

* مدة تشغيل الآلات : وهي المدة المصروفة من قبل الآلات في العملية الإنتاجية.

وفي المؤسسات الصناعية عادة ما نجد التكاليف الصناعية غير المباشرة التالية:

- الأجور غير المباشرة : وهي مرتبطة بمدة حضور العمال وتتغير معها .

- الأعباء الاجتماعية : وهي مرتبطة بمدة حضور العمال أيضا وتتغير معها.

- القوة المحركة : وهي ترتبط بمدة تشغيل الآلات وتتغير معها .

- المواد الاستهلاكية : وهي تتغير أيضا بمد تشغيل الآلات وتتغير معها.

- الأدوات الصغيرة : وهي ترتبط بمدة العمل وتتغير معها.

3-2-4 التكاليف المعيارية للبيع والتوزيع :

يمكن أن نقسم مصاريف التوزيع والبيع على أساس تغيرها أو ثباتها ولهذا يكون لدينا:

أ) **مصاريف توزيع وبيع متغيرة معيارية** : ومنها يمكن أن نجد:

* نفقات النقل : والتي يمكن تقدير تكلفتها على أساس المسافة المقطوعة أو الكيلومتر الواحد.

* عمولة المبيعات: وهي تحدد على أساس النسبة الطبقة على رقم الأعمال.

* مصاريف التعبئة والتغليف : ويمكن تقدير تكلفة الوحدة منها على أساس الوقت المستغرق في

التغليف

* مصاريف إقامة وتنقل الممثلين التجاريين : ويمكن تقدير نفقاتهم حسب الزيارات أو حسب عدد

الوحدات المباعة

(ب) مصاريف توزيع وبيع ثابتة معيارية : ومنها يمكن أن نجد:

* رواتب وأجور موظفي قسم البيع.

* نفقات البناءات أو أقسام البيع مثل : الإهلاكات، الضرائب والرسوم، والإنارة

وبما أن مصاريف التوزيع هي مرتبطة بالمبيعات أو عدد الوحدات المباعة، فإنه يمكن تقديرها وتقدير الجزء الثابت والمتغير منها على أساس المبيعات أو عدد الوحدات المنتجة والمباعة .

مثال:

في أحد المؤسسات الصناعية يتوقع أن تباع 200000 وحدة خلال الدورة القادمة ، ويتوقع أن تكون المصاريف الثابتة حسب المصالح التقنية 25400 دج والمصاريف المتغيرة على أساس 0,85 دج للوحدة .

المطلوب: ماهي مصاريف التوزيع والبيع المعيارية ؟

الحل:

بما أن الوحدات المتوقعة للبيع هي 200000 وحدة والتكاليف المتغيرة المقابلة لها سوف =

$$200000 \times 0,85 = 170000 \text{ دج.؟}$$

وعليه تكون مصاريف التوزيع والبيع المعيارية = 25400 + 170000 وتساوي = 195400 دج

خلاصة :

التكاليف المعيارية هي تكاليف إقتصادية تفاضلية حيث تعتبر من أهم أنواع التكاليف ملائمة لتحليل ومراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها ، فهي تجاوز لحدود عتبة المردودية وطريقة التكلفة المتغيرة والتحميل العقلاني والتكلفة الهامشية ، ويمكن إستعمالها في اتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل ، إذا أنها تسمح لنا بتحديد كل التكاليف الإضافية الناتجة عن القرارات مهما كانت طبيعتها أو شكلها كإحلال منتج أو إلغائه ، التوسع والتطوير وغيرها.