المحور الخامس: مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير
(التكاليف المعيارية المباشرة وتحليل الانحرافات)

1- تعريف الطريقة:

هي الطريقة التي تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقا، ثم القيام باستخراج الفروقات بينها وبين التكاليف الحقيقية من أجل دراستها والوقوف على مسبباتها، لأجل تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة. (رحال علي، ص 86)

1- تعريف التكاليف المعيارية:

تعرف التكاليف المعيارية على أنها التكاليف المرجعية التي تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات، والتي تساعد على المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلية للمؤسسة (Zitouni ,2003, p87)، وتعرف أيضا بأنها التكاليف المحددة مسبقا وفق أسس علمية وعملية لتحديد نشاط المؤسسة من حيث الكمية والقيمة ضمن المحاسبة التحليلية بهدف استخراج الفروق بين الأعباء الحقيقية والأعباء المتوقعة، ويمكن التميز بين عدة أنواع من التكاليف المعيارية نذكر منها:

- **التكلفة المعيارية النظرية:** وهي التي تحدد على أساس أحسن مزج لعوامل إنتاج المؤسسة؛
- **التكلفة النموذجية التنافسية:** تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، لكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية التي يجب الوصول إليها خصوصا في ظل ضعف المنافسة؛
- **التكلفة النموذجية التاريخية:** في هذا النوع تعتبر الفترة السابقة حجر الزاوية في تحديد التكاليف؛
- **التكلفة النموذجية العادية:** تحدد وفقا للظروف العادية للنشاط في المؤسسة.

2- مراحل حساب التكاليف المعيارية:

تمر عملية حساب التكاليف المعيارية بعدة مراحل وتتمثل أساسا في مرحلة التحديد ومرحلة القياس ومرحلة التحليل:(بديسي، 2013، 207)

2-1- **مرحلة التحديد:** تتمثل في تحديد أو حساب التكاليف التقديرية والتي تعتبر تكاليف عادية مرتبطة بنشاط عادي داخل المؤسسة.

2-2- **مرحلة القياس:** تتمثل في قياس أو حساب الإنحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة خلال دورة الاستغلال وكذا التكاليف المعيارية لنفس الفترة.

2-3- **مرحلة التحليل:** وتتمثل في تحليل الإنحرافات وبالتالي تحديد الأسباب التي أدت إلى التباين بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

ويتم حسابها وفق العلاقة التالية:

التكاليف المعيارية = التكلفة المعيارية للوحدة x الكمية المعيارية

أو

التكاليف المعيارية = السعر المعياري x الكمية المعيارية

وتتكون التكاليف المعيارية أساسا من أعباء مباشر وأعباء غير مباشرة، الأعباء المباشرة وتتمثل في:

- تكلفة المواد المستعملة في العملية الإنتاجية؛
- تكلفة اليد العاملة المباشرة؛

أما الأعباء غير المباشرة فتتمثل في الأعباء الأخرى والمعبر عنها بأعباء الأقسام أو مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة)، وتتمثل أساسا في الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، وتحتسب وفق العلاقات التالية:

الأعباء المباشرة

المواد الأولية = التكلفة المعيارية للوحدة x الكمية المعيارية

اليد العاملة = المعدل المعياري لأجر الساعة x ساعات العمل المعيارية

الأعباء غير المباشرة = تكلفة وحدة القياس المعيارية x عدد وحدات القياس التقديرية

ما تجدر الإشارة إليه هو أن هذه التكاليف هي تكاليف معيارية يتم تحديدها بعد دراسة مفصلة لعمليات الإنتاج وتتم على مرحلتين: :(بديسي، 2013، 208)

- وضع المعايير التقنية التي تحدد كميات المواد الأولية واليد العاملة اللازمة لإنتاج وحدة واحدة.
- تحديد التكاليف التي تقيم على أساسها الكميات المعيارية.

وتحدد هذه المعايير التقنية من قبل قسم الدراسات التقنية بالتعاون مع قسم المشتريات وقسم المحاسبة.

3- حساب وتحديد طبيعة الانحرافات:

إن الهدف من تحديد التكاليف المعيارية هو تحديد الانحرافات والانحراف هو الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، أي الاختلاف بين ما تحقق فعلا خلال دورة الاستغلال وبين ما كان متوقعا استخراج الفروقات، والعمل على معرفة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات،

وللوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل ثلاثة عناصر أساسية في العملية الإنتاجية وهي: المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة.(رحال، 1992، ص 87).

3-1- الانحراف الكلي:

يحسب الانحراف الكلي من خلال العلاقة التالية:

الانحراف الكلي = التكاليف المعيارية – التكاليف الحقيقية

إذا كان الانحراف (الفارق):

- **أكبر من الصفر :** هذا يعني أن التكاليف المعيارية (المقدرة) أكبر من التكاليف الحقيقية وبالتالي **فالانحراف ملائم**، أي أن المؤسسة استطاعت أن تقوم بتدنية تكاليفها وهذا ما ترغب فيه،
- **أقل من الصفر** : هذا يعني أن التكاليف المعيارية (المقدرة) أقل من التكاليف الحقيقية وبالتالي **فالانحراف غير ملائم، أي** أن المؤسسة لم تصل إلى ما كانت ترغب فيه؛
- ويمكن صياغة العلاقة السابقة كما يلي:

الانحراف الكلي = التكلفة المعيارية الوحدوية X الكمية المعيارية بدلالة الإنتاج الحقيقي- التكلفة الحقيقية للوحدة X الكمية الحقيقية.

3-2- الانحرافات الجزئية:

يتكون الانحراف الكلي من الانحراف على الأعباء المباشرة والانحراف على الأعباء غير المباشرة وحتى تتمكن المؤسسة من التعرف على هذه الانحرافات من حيث المبلغ والطبيعة ودرجة مساهمتها في الانحراف الكلي، وجب تحليلها.

3-2-1- تحليل الانحراف على الأعباء المباشرة:

يتكون الانحراف على الأعباء المباشرة من الانحراف على المواد الأولية والانحراف على اليد العاملة (العمل المباشر).

3-2-1-1- تحليل الانحراف على المواد الأولية:

الانحراف الكلي على المواد الأولية يمثل انحراف الكمية وانحراف التكلفة الوحدوية المستعملة أو السعر ، و يمكن استخدام نموذج التحليل الثنائي للانحراف أو نموذج التحليل الثلاثي للانحراف وذلك كما يلي:

أ- التحليل الثنائي للانحراف:

- **انحراف الكمية:**

إن الاستهلاك المفرط في المواد قد يأتي من:

- الإهمال من جانب العمال في عملية الاستخدام، مما يترتب عليه وجود تواف في المواد الأولية المستعملة.
- تكوين غير كافي للعمال وصيانة غير كافية للآلات.
- نوعية رديئة للمواد المشتراة.
- عدم إرجاع المواد غير المستخدمة إلى المخازن أو عدم جردها في قسم الإنتاج.

ويحسب الانحراف في الكمية بالعلاقة التالية:

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) x التكلفة المعيارية

- **انحراف التكلفة (السعر)**

هناك عدة أسباب تأثر على الأسعار منها:

- أسباب خارجية لا تخضع لرقابة المؤسسة مثل: تقلبات الأسعار.
- أسباب داخلية راجعة إلى الشراء من أسواق بعيدة، مما يؤدي إلى زيادة في تكاليف النقل.
- عدم تأهيل الإطارات المكلفة بالتفاوض مع الموردين.

ويحسب الانحراف في التكلفة (السعر) بالعلاقة التالية:

انحراف التكلفة = (التكلفة المعيارية – التكلفة الحقيقية) x الكمية الحقيقية

ونشير إلا أن مجموع الانحرافتين يعطي الانحراف الكلي على المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية، أي:

انحراف الكمية + انحراف التكلفة(السعر) = الانحراف الكلي

ب- التحليل الثلاثي للانحراف:

ويتكون من انحراف الكمية وانحراف التكلفة (السعر) والانحراف المشترك، حيث:

انحراف الكمية + انحراف التكلفة(السعر)- الانحراف المشترك = الانحراف الكلي

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) x التكلفة المعيارية

انحراف التكلفة = (التكلفة المعيارية – التكلفة الحقيقية) x الكمية المعيارية

الانحراف المشترك = (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) x (التكلفة المعيارية – التكلفة الحقيقية)

ج- **أسباب ومسؤولية الانحرافات في المواد المباشرة:** (رجم شربي، 2018-20819، ص 38)

- **انحراف السعر:** مسؤولية مدير المشتريات بشكل عام إلا إذا ثبت غير ذلك مثل: عدم قيام مدير الإنتاج بطلبيات المواد بشكل منظم وبالتالي تقع المسؤولية مدير الإنتاج.
- **انحراف الكمية:** مسؤولية مدير الإنتاج بشكل عام إلا إذا ثبت غير ذلك مثل : رداءة المواد الأولية وهنا تقع المسؤولية على مدير المشتريات.

د- **تقييم التحليل الثنائي والتحليل الثلاثي للانحرافات:** (رجم شربي، 2018-20819، ص 38)

يستحسن على مراقب التسيير أو محاسب التكاليف أن يستعمل التحليل الثنائي عوض التحليل الثلاثي لغرض الرقابة على التكاليف، لأنه يستبعد الانحراف المزدوج لصعوبة تحميل هذا الأخير على عاتق جهة معينة .

تمرين تطبيقي:

في المؤسسة الإنتاجية " الجنوب " يمثل حجم الانتاج العادي للمنتوج A 12 000 وحدة، حيث حددت التقديرات أن الكمية المستعملة من المواد الأولية هي 1,2 كلغ للوحدة المنتجة، وبتكلفة 18 دج، في حين أن المؤسسة أنتجت 15 000 وحدة من المنتوج A وتطلب ذلك استخدام 18 000 كلغ من المواد الأولية بتكلفة 20 دج .

المطلوب:

- حساب وتحليل الانحرافات على المواد الأولية حسابيا.

الحل :

1- **حساب الانحراف على المواد الأولية:**

الانحراف الكلي = التكاليف المعيارية – التكاليف الحقيقية

التكاليف المعيارية= الكمية المعيارية الموافقة للإنتاج الطبيعي x التكلفة المعيارية

= 15 000(1.2) **18x**

= **18 000 18x = 324 000 دج**

التكاليف الحقيقية= الكمية الحقيقية x التكلفة الحقيقية

= 18 000 **20x = 360 000 دج**

وبالتالي:

الانحراف الكلي = 324 000 – 360 000 = - 36 000 دج

ويمكن حسابها أيضا من خلال الجدول الموالي:

التعيين	التكاليف المعيارية					التكاليف الحقيقية			الانحراف	
	ك.ت.و	ك. ا.ح	ك.م	ت.ت.و	المبلغ	ك.ح	ت.ح.و	المبلغ	-	+
المواد الأولية	1,2 كغ	15 000	18 000	18	324 000	18 000	20	360 000	36 000	

2- تحليل الانحراف على المواد الأولية:

قدر الانحراف المسجل ب 36 000 دج وهو انحراف سالب **أي غير ملائم** ومن أجل معرفة العامل المتسبب فيه، هل يرجع للكمية المستخدمة أو التكلفة الوحدوبة، لا بد من القيام بعملية تحليل الانحراف للكمية والتكلفة ويكون على الشكل التالي:

- **انحراف الكمية:**

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية الموافقة للإنتاج الحقيقي – الكمية الحقيقية) x التكلفة المعيارية

= (18 000 – (1,2) x 15 000) x 18 = 0

- **انحراف التكلفة (لسعر):**

انحراف التكلفة = (التكلفة المعيارية– التكلفة الحقيقية) x الكمية الحقيقية

= (18-20) x 18 000 = - 36 000 (انحراف سالب)

الانحراف الكلي = 0 - 36 000 = 36 000 دج

ويبين الجدول الموالي الانحرافات على المواد الأولية.

الكميات		∆ك	ت.م	الانحراف	
ك.م	ك.ح			-	+
18 000	18 000	0	18	0	
التكلفة		∆ ت	ك.ح		
ت.م	ت.ح				
18	20	- 2	18 000	36 000	
				36 000	

- **التعليق**

من الجدول يتبين لنا أن لا يوجد انحراف في الكمية وانحراف التكلفة أقل من الصفر (سالب) وبالتالي **فهو غير ملائم**، ويعني ذلك أن المؤسسة لم تستطع أن تضبط تكاليفها وهذا قد يرجع لأحد الأسباب **التالية: عدم التفاوض الجيد مع الموردين لتخفيض أسعار المواد الأولية، وعدم البحث في السوق عن أسعار أقل .**

3-2-1-2- تحليل الانحراف على اليد العاملة (العمل المباشر):

الانحراف الكلي على اليد العاملة يمثل انحراف الكمية (ساعات عمل) وانحراف التكلفة الوحدوية للكميات المستعملة أو انحراف السعر (الأجر الساعي)(التكلفة)،

أ- الانحراف في ساعات العمل (الكمية):

و من الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الانحرافات غير الملائمة في الوقت نجد:

- التأهيل غير الكافي للعمال؛
- عدم التخصيص الجيد حسب مراكز العمل؛
- تأطير غير مؤهل أو غير كافي؛
- تنظيم سيء للعمل والمماطلة الإدارية للعمال لعدم إشراكهم في وضع المعايير أو أن المعايير ضعيفة مقارنة بما يمكن أن ينجزه العمال أو عدم تحفيزهم بالعلاوات.

ويتم حساب هذا الانحراف كما يلي:

انحراف الكمية= (الكميةالمعيارية الموافقة للانتاج الحقيقي– الكمية الحقيقية) x التكلفة المعيارية

حيث أن: انحراف الكمية هو انحراف ساعات العمل

انحراف التكلفة (السعر) هو انحراف الأجر الساعي

وتصبح المعادلة بالصيغة:

انحراف ساعات العمل = (ساعات العمل المعيارية – ساعات العمل الحقيقية) x الأجر المعياري للساعة الواحدة

ب- الانحراف في الأجر الساعي (التكلفة):

عادة ما يظهر هذا النوع من الانحرافات نتيجة:

- التعديل القانوني أو التعاقدي للأجور و الأعباء الاجتماعية؛.

- اللجوء إلى الساعات الإضافية والتي تؤثر على المعدل الحقيقي الوسطي، أو اللجوء إلى عمال ذوي كفاءة عالية مما يكلف أجور عالية.

ويتم حساب هذا الانحراف كما يلي:

انحراف الكمية = (التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الحقيقي– التكلفة الحقيقية) x الكمية الحقيقية

أي :

انحراف الأجر الساعي = (الأجر المعياري للساعة الواحدة – الأجر الحقيقي للساعة الواحدة) x ساعات العمل الحقيقية

تمرين تطبيقي:

بلغ الإنتاج الحقيقي في أحد المؤسسات 3 200 وحدة، تم استخدام 280 ساعة عمل بتكلفة 50 دج للساعة الواحدة، في حين كان على بطاقة تكاليفها المعيارية 300 ساعة عمل بـ 48 دج للساعة الواحدة وذلك لإنتاج 3 000 وحدة.

المطلوب:

- حساب الانحراف الكلية وتحليله.

الحل:

1- حساب الانحراف الكلي:

التعيين	التكاليف المعيارية			التكاليف الحقيقية			الانحراف	
	ك.م	ت.ت.و	المبلغ	ك.ح	ت.ح.و	المبلغ	-	+
اليد العاملة	320	48	15 360	280	50	14 000		1 360

- **التعليق:**

قدر الانحراف المسجل ب 1 360 دج، وهو انحراف موجب **أي ملائم** أي أن المؤسسة استطاعت أن تضبط تكاليفها و من أجل معرفة العامل المتسبب فيه، هل يرجع للكمية المستخدمة أو التكلفة الوحدوبة، لا بد من القيام بعملية تحليل الانحراف للكمية والتكلفة .

- **تحليل الانحرافات:**

الكميات		∆ك	ت.م	الانحراف	
ك.م	ك.ح			-	+
320	280	40	48		1 920
التكلفة		∆ ت	ك.ح		
ت.م	ت.ح				
48	50	-2	280	5 60	
					1 360

- **التعليق:**

- انحراف الكمية أكبر من الصفر وهو انحراف ملائم هذا يعني أن قسم الإنتاج استطاع أن يتحكم في عدد الساعات اللازمة للعملية الإنتاجية.

- فرق السعر أقل من الصفر غير ملائم رياضيا لكنه ملائم اقتصاديا، أي أنه فارق غير ملائم متعمد حيث أن المؤسسة زادت في أجرة الساعة الواحدة من أجل ضبط عدد الساعات اللازمة للعملية الإنتاجية.

3- الانحراف على الأعباء غير المباشرة:

تتحدد الأعباء غير المباشرة على مستوى أقسام التحليل، وتتضمن أعباء ثابتة وأعباء متغيرة، ويقيم النشاط على أساس عدد وحدات القياس، وتحسب التكاليف المعيارية وفقا للعلاقة

التكاليف المعيارية = التكلفة المعيارية لوحدة القياس x عدد وحدات القياس المعيارية

ت.م = ت.م.و.ق x ع.و.ق.م

علما بأن حساب تكلفة وحدة القياس التقديرية لكل قسم يتطلب:

- تحديد مستوى النشاط العادي.
- وضع جدول تقديري للأعباء غير المباشرة، والمتمثلة في أعباء متغيرة وأعباء ثابتة.

3-1- الميزانية المرنة:

الميزانية المرنة هي التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية وفقا لمستويات نشاط مختلفة (بديسي، 2013، ص 227) وتتضمن الميزانية المرنة أعباء ثابتة مهما تغير حجم النشاط، كما تتضمن أعباء متغيرة تتغير بتغير حجم النشاط.

تمرين تطبيقي:

تم وضع ميزانية الأعباء لورشة الإنتاج على أساس نشاط عادي عبارة عن 6 000 ساعة تشغيل الآلة، وتحتوي أعباء ثابتة بقيمة 200 000 دج، وأعباء متغيرة بتكلفة 100 دج/ساعة.

المطلوب:

وضع الميزانية المرنة لمستويات النشاط التالية: 5 000 سا، 6 000 سا، 7 000 ساعة.

الحل:

النشاط / الأعباء	5 000	6 000	7 500
أعباء متغيرة	(5000 سا X 100 دج) = 500 000 دج	(6000 سا X 100 دج) = 600 000 دج	(7500 سا X 100 دج) = 750 000 دج
أعباء ثابتة	300 000	300 000	300 000
مجموع الأعباء	800 000	900 000	1 050 000
عدد وحدات القياس	5 000	6 000	7 500
تكلفة وحدة القياس	160	150	140
التكلفة المتغيرة لوحدة القياس	100	100	100
التكلفة الثابتة لوحدة القياس	60	50	40

حيث أن:

التكلفة المتغيرة لوحدة القياس = الأعباء المتغيرة ÷ عدد وحدات القياس

التكلفة الثابتة لوحدة القياس = الأعباء الثابتة ÷ عدد وحدات القياس

-2-3 **حساب وتحليل الإنحرافات على الأعباء غير المباشرة:**

ما يجدر الإشارة له، عند القيام بحساب الانحرافات على الأعباء غير المباشرة هو أن التكلفة المعيارية لوحدة القياس، التي تعتمد في الحساب تكون تلك المسجلة في الميزانية المرنة والموافقة للإنتاج أو النشاط الحقيقي، ويحسب الإنحراف من العلاقة التالية:

الانحراف الكلي = الأعباء المعيارية غير المباشرة – الأعباء الحقيقية غير المباشرة

حيث أن الأعباء المعيارية غير المباشرة هي المعبر عنها سابقا بالتكاليف المعيارية والتي تحتسب بالعلاقة:

التكاليف المعيارية = التكلفة المعيارية لوحدة القياس X عدد وحدات القياس المعيارية الموافقة للانتاج الحقيقي

الانحراف الكلي المحسوب يتكون من إنحرافات جزئية تتمثل في: انحراف الميزانية وانحراف النشاط وانحراف المردودية، أي أن:

الانحراف الكلي = انحراف الميزانية + انحراف النشاط + انحراف المردودية

أ- انحراف الميزانية:

ويحدد درجة اختلاف أعباء القسم الحقيقية عن المعيارية ويحسب بالعلاقة التالية:

انحراف الميزانية = الأعباء المعيارية للقسم والموافقة للنشاط الحقيقي(أعباء الميزانية المرنة)- الأعباء الحقيقية

حيث أن:

الأعباء المعيارية للقسم والموافقة للنشاط الحقيقي = الأعباء المتغيرة المعيارية الموافقة للنشاط الحقيقي + الأعباء الثابتة المعيارية

إذن: انحراف الميزانية يمثل الفرق بين الأعباء المتغيرة الحقيقية والأعباء المتغيرة المعيارية الموافقة للنشاط الحقيقي، فهو يمثل انحراف في الأعباء المتغيرة على اعتبار أن الأعباء الثابتة لا تتغير، ويرجع عادة سبب هذا الإنحراف لعوامل خارجية خاصة منها تغير الأسعار.

ب- انحراف النشاط:

هذا الانحراف الناتج عن التحميل العقلاني للأعباء الثابتة، حيث أن الانحراف قد يتمثل في:

- تكلفة العطالة الناتجة عن كون النشاط الحقيقي < النشاط العادي
- ربح زيادة النشاط عن كون النشاط الحقيقي > النشاط العادي

ويحسب من العلاقة:

انحراف النشاط = الأعباء المعيارية - أعباء الميزانية

أي

انحراف النشاط = الأعباء المعيارية لوحدة القياس الحقيقية - الأعباء المعيارية للقسم الموافقة للنشاط الحقيقي

أو احتساب هذا الانحراف وفقا للعلاقة :

$$\text{انحراف النشاط} = \frac{\text{الأعباء الثابتة}}{\text{ع.و.ق. المعيارية}} \times (\text{ع.و.ق الحقيقية} - \text{ع.و.ق.المعيارية})$$

بفك القوس نحصل على:

$$\text{انحراف النشاط} = \text{الأعباء الثابتة} \times \frac{\text{ع.و.ق الحقيقية}}{\text{ع.و.ق. المعيارية}} - \text{الأعباء الثابتة} \times \frac{\text{ع.و.ق المعيارية}}{\text{ع.و.ق. المعيارية}}$$

حيث أن:

$$\text{الأعباء الثابتة} \times \frac{\text{ع.و.ق الحقيقية}}{\text{ع.و.ق. المعيارية}} \quad \text{.....} \quad \text{تمثل الأعباء الثابتة المحملة}$$

انحراف النشاط = الأعباء الثابتة المحملة - الأعباء الثابتة

ج- انحراف المردودية:

وهو الانحراف الذي يترجم مستوى الاستخدام لعوامل الإنتاج، أي الفرق بين الأعباء المرتبطة بالنشاط الحقيقي وتلك المرتبطة بالنشاط المعياري، ويحتسب وفق العلاقة التالية:

انحراف المردودية = الأعباء التقديرية لوحدة القياس المعيارية الموافقة للإنتاج الحقيقي - الأعباء المعيارية لوحدة القياس الحقيقية

أو

انحراف المردودية = (ع.و.ق.م – ع.و.ق.ح) x ت. معيارية لوحدة القياس

تمرين تطبيقي:

لتكن الميزانية التقديرية (المرنة) لورشة إنتاج قطع غيار الثلاجات، علما بأن وحدة القياس هي ساعة اليد العاملة.

الميزانية المرنة

	4 000 سا	4 500 سا	5 000 سا	5 500 سا
معدل النشاط	% 80	% 90	% 100	% 110
الأعباء المتغيرة	28 000	31 500	35 000	38 500
الأعباء الثابتة	25 000	25 000	25 000	25 000
مجموع الأعباء	53 000	56 500	60 000	63 500
التكلفة التقديرية الموافقة للنشاط العادي = 60 000 ÷ 5 000 = 12 الأعباء المتغيرة للوحدة = 7 الأعباء الثابتة للوحدة = 5				

تحميل الأعباء للوحدة المنتجة من قطع الغيار يكون على أساس 5 ساعات عمل اليد العاملة بالورشة، لإنتاج 1 000 قطعة خلال 5 000 ساعة عمل.

خلال شهر جوان كان الإنتاج الحقيقي 850 قطعة تطلب انتاجها 4 100 ساعة عمل أما أعباء الورشة فبلغت 61 500دج.

المطلوب:

حساب وتحليل الانحراف على أعباء الورشة (الأعباء غير المباشرة).

الحل:

حسب الميزانية (المرنة) التقديرية الأعباء المحملة للإنتاج، أي:

الأعباء المعيارية الموافقة للإنتاج الحقيقي = 12 X 5 X 850 = 51 000 دج

1- حساب الانحراف الكلي

الانحراف الكلي = الأعباء المعيارية الموافقة للانتاج الحقيقي - الأعباء الحقيقية

= 51 000 - 61 500 = - 10 500 (انحراف غير ملائم)

2- تحليل الانحراف:

2-1- انحراف الميزانية:

انحراف الميزانية = الأعباء المعيارية للقسم والموافقة للنشاط الحقيقي (أعباء الميزانية المرنة)- الأعباء الحقيقية

= (4 100 x 7) + 25 000 – 61 500 = – 7 800 (انحراف غير ملائم)

هذا الانحراف سببه الفرق بين التكلفة المتغيرة لوحدة القياس الحقيقية والتكلفة المتغيرة لوحدة القياس المعيارية.

2-2- انحراف النشاط:

انحراف النشاط = الأعباء المعيارية لوحدة القياس الحقيقية - الأعباء المعيارية للقسم الموافقة للنشاط الحقيقي

= (4 100 x 12) - (4 100 x 7) + 25 000

= 49 200 - 53 700 = - 4 500 (انحراف غير ملائم)

هذا الانحراف سببه التحميل العقلاني للأعباء الثابتة ويمكن حسابه من العلاقة:

انحراف النشاط = الأعباء الثابتة المحملة – الأعباء الثابتة

معامل التحميل = النشاط الفعلي / النشاط العادي = 4 100 / 5000 = 0,82

= 25 000 x (0,82) – 25 000 = - 4 500 (انحراف غبر ملائم أي تكلفة عطالة)

2-3- انحراف المردودية:

انحراف المردودية = الأعباء المعيارية لوحدة القياس الموافقة للانتاج الحقيقي - الأعباء المعيارية لوحدة القياس الحقيقية

= (4 100 x 12) - (850 x 5 x 12)

= 51 000 - 49 200 = 1 800 (انحراف ملائم)

هذا الانحراف سببه الفرق بين عدد وحدات القياس الحقيقية (4 100 سا) وعدد وحدات القياس التقديرية الموافقة للإنتاج الحقيقي (850 x 5 = 4 250 سا)، ويمكن حسابه من العلاقة :

انحراف المردودية = (4 250 – 4 100) x 12 = 1 800 (انحراف ملائم)

يمكن إظهار كل العمليات الحسابية والتحليل من خلال جدول لحساب وتحليل الانحرافات على الأعباء غير المباشرة ، انحرافات أعباء الورشة، كما يلي:

جدول حساب وتحليل انحرافات أعباء الورشة

نوع الانحراف	طبيعة الأعباء	الحساب	المبلغ	الانحراف	
				+	-
انحراف الميزانية	ميزانية النشاط الحقيقي الأعباء الحقيقية	(4100 X 7)+ 25000	53700 61500		7800
انحراف النشاط	ت.م.و.ق.ح ميزانية النشاط الحقيقي	4100 X12 (4100 X 7)+ 25000	49200 53700		4500
انحراف المردودية	ت.م. الموافقة للإنتاج الحقيقي ت.م.و.ق.ح	4250 X12 4100 X12	51000 49200	1800	
الانحراف الكلي				1800	12300
				-10500	