المحور الخامس :طريقة التكاليف المعيارية أو التقديرية أو التكاليف المعدة مسبقا

أولاً: مدخل للتكاليف المعيارية

تعمل طرق التكاليف الحقيقية والمتغيرة على تحليل التكاليف وسعر التكلفة، غير أن هذا التحليل لم يعد كافياً لاتخاذ قرارات فعّالة داخل المؤسسة، الأمر الذي استدعى ظهور أسلوب **التكاليف التقديرية أو المعيارية أو المعدة مسبقاً**.

يعتمد هذا الأسلوب على التخطيط المسبق لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف المتعلقة بحجم نشاط معين خلال فترة مستقبلية، مثل المواد الأولية، ساعات العمل، وساعات تشغيل الآلات. وعند الإنجاز الفعلي يتم الحصول على نتائج حقيقية غالباً ما تختلف عن التكاليف التقديرية، وهنا يظهر دور **الرقابة** من خلال مقارنة المنجز بالمخطط وتحديد أسباب الانحرافات وتصحيحها.

إن نظام التكاليف المعيارية هو نظام تشخيصي عميق يساعد الإدارة في تحديد الأسباب الهيكلية (مثل عدم استغلال الطاقة) والتفصيلية (مثل تغيير مزيج العمالة) للانحرافات، مما يرفع من جودة الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة.

1. تعريف التكاليف المعيارية

التكاليف المعيارية هي:

- **تكاليف محددة مسبقًا** على أساس **علمي وعملي** في ظل ظروف مهنية معينة.
- تُتخذ هذه التكاليف **كأساس للقياس وضبط التكاليف الفعلية**.
- هي تكاليف **خاصة بالإنتاج** وتعتمد على تحديد المعيارين الكمي والقيمي للمادة الأولية واليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، وهي **لا تهتم بمصاريف التوزيع**.

و تأخذ التكاليف المعيارية أو المحددة مسبقا عدة أشكال ، فيمكن أن تحددها المؤسسة انطلاقا من:

- المصاريف الحقيقية للفترة أو لفترات سابقة و اعتمادها كمصاريف معيارية .
- دراسة معمقة للعملية الإنتاجية و ما تتطلبه من مصاريف مباشرة و غير مباشرة,

2. أهداف التكاليف المعيارية

إن الهدف الأساسي من تطبيق نظام التكاليف المعيارية هو **الرقابة (Control)**، وتتمثل أهدافها في:

- **تحديد وتحليل الانحرافات:** تحديد الفروقات بين التكاليف المعيارية (المخطط) والتكاليف الحقيقية (المنجز).
- **تقييم الأداء:** تقييم أداء مراكز المسؤولية وتحديد أسباب الانحرافات (كمية أم سعر، كفاءة أم أجر).
- **التخطيط و اتخاذ القرارات:** تستخدم كأساس لتسعير المنتجات وتوجيه الإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

3. تعريف المعيار

المعيار هو وحدة قياس أو قيمة ثابتة لفترة معينة تُستخدم كمرجع للمقارنة والقياس.

4. تحديد المعايير

تنقسم التكاليف المعيارية إلى مصاريف مباشرة و مصاريف غير مباشرة. لذا نجد معايير خاصة بمصاريف المباشرة و معايير خاصة بالمصاريف غير المباشرة مع التذكير أن المصاريف غير مباشرة تنقسم إلى مصاريف ثابتة و أخرى متغيرة

أ. معايير المصاريف المباشرة

- **معايير المواد الأولية** :معيار كمي ومعيار قيمي.
- **معايير اليد العاملة** :معيار ساعات العمل ومعيار أجر ساعة العمل (تكلفة ساعة العمل).

ب. معايير المصاريف غير المباشرة

- معيار كمي خاص بعدد وحدات القياس في كل قسم رئيسي.
- معيار قيمي خاص بتكلفة وحدة القياس.

ثانيا: حساب الانحرافات

يتم حساب الانحرافات من خلال المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، وذلك على النحو الآتي:

الانحراف الكلي = التكاليف المعيارية – التكاليف الحقيقية (أو العكس)

انحراف الكلي = (التكلفة المعيارية الوحدوية × الكمية المعيارية– التكلفة الحقيقية الوحدوية × الكمية الحقيقية)

كما يمكن التعبير عنه بـ:

الانحراف الكلي = انحراف المصاريف المباشرة + انحراف المصاريف غير المباشرة

ويأخذ الانحراف الكلي ثلاث أشكال :

- **انحراف ملائم للمؤسسة** :و هذا عندما تكون التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقية (تحكم في التكاليف)
- **انحراف غير ملائم:** و هذا عندما تكون التكاليف المعيارية أقل من الحقيقية (سوء تحكم في التكاليف بمعنى زيادة في التكلفة)
- **انحراف صفري** :و هذا عندما تتساوى التكاليف المعيارية والحقيقية.

1- انحرافات المصاريف المباشرة (المواد الأولية واليد العاملة)

و تنقسم إلى :

أ. انحراف المواد الأولية :

يتمثل في الفرق بين الاستهلاك التقديري و الاستهلاك الحقيقي ، ولضمان دقة المقارنة، يتم **تكييف** الاستهلاك المعياري أو التقديري مع **الإنتاج الفعلي أو الحقيقي**.

❖ **حساب انحراف المواد الأولية**: يحسب الانحراف الإجمالي لكل مادة أولية على حدى، و ذلك بطرح التكاليف الحقيقية للمادة الأولية من التكاليف المعيارية و فق العلاقة التالية:

انحراف المادة الأولية = التكلفة المعيارية للمادة الأولية – التكلفة الحقيقية للمادة الأولية

انحراف المادة الأولية = (السعر المعياري الوحدوي للمادة الأولية × الكمية المعيارية)– (السعر الحقيقي الوحدوي للمادة الأولية × الكمية الحقيقية)

مع الاشارة إلى :أنه عند حساب الكمية المعيارية يتم الاعتماد على الإنتاج الفعلي أي يتم حساب الكمية المعيارية بدلالة الكمية الحقيقية من خلال ضرب الكمية المعيارية الوحدوية أو الاستهلاك الوحدوي في الإنتاج الفعلي للحصول على المواد الأولية المستهلكة التقديرية المكيفة أو المقابلة للإنتاج الفعلي.

الكمية الاستهلاك المعيارية المكيفة للإنتاج الفعلي= الاستهلاك المعياري الوحدوي/ الإنتاج الفعلي أو الكمية الحقيقية

❖ **تحليل انحراف المواد الأولية:** يُحلل انحراف المواد الأولية إلى: **انحراف الكمية و انحراف السعر**

- يمكننا معرفة انحراف الكمية بالعلاقة التالية:

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) × التكلفة أو السعر المعياري الوحدوي

- يمكننا معرفة انحراف السعر بالعلاقة التالية:

انحراف السعر= (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × الكمية الحقيقية

و منه فإنه يمكننا معرفة انحراف المادة الأولية بالعلاقة التالية

انحراف المواد الأولية = انحراف الكمية + انحراف السعر

مع الاشارة إلى أن إنحراف المادة الأولية بالطريقتن متساوي.

مثال : لدينا المعلومات التالية المستخرجة من البطاقة التقنية لمنتوج معين :

المادة "م": الكمية المقدر استعمالها :3000 كغ بتكلفة شراء 51دج/ كغ

المادة "ن": الكمية المقدر استعمالها :1200 كغ بتكلفة 32دج/ كغ.

أنتجت المؤسسة خلال شهر جانفي 10 000 علبة و بلغ استهلاك المواد الأولية

المادة "م":2900 كغ بتكلفة شراء 52دج/ كغ

المادة "ن":1230 كغ بتكلفة 31,5دج/ كغ.

المطلوب: حساب الانحراف الإجمالي لكل مادة الأولية و تحليله

الحل:

حساب انحراف المادة "م"

انحراف الاجمالي للمادة "م" = (السعر المعياري الوحدوي للمادة "م" × الكمية المعيارية– السعر الحقيقي الوحدوي للمادة "م" × الكمية الحقيقية)

انحراف الاجمالي للمادة "م" = (51 × 3000 –52 × 2900) =153000 -150800= 2200دج

انحراف المادة "م" ملائم للمؤسسة لإن الاستهلاك الحقيقي أو التكلفة الحقيقة أقل من الاستهلاك أو التكلفة المعيارية لأن المؤسسة استطاعت تقليص تكلفة المواد الأولية المستهلكة

تحليل انحراف المادة الأولية "م" :

- **انحراف الكمية"م" = (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) × التكلفة أو السعر المعياري الوحدوي**

انحراف الكمية"م" = (3000–2900)× 51= 5100 دج

انحراف الكمية ملائم لأن الكمية المستعملة فعلا أقل من الكمية المعيارية

- **انحراف السعر"م" = (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × الكمية الحقيقية**

انحراف السعر"م" = (51 – 52) ×2900= -2900 دج

انحراف السعر غير ملائم لان السعر الحقيقي المعتمد أكبر من السعر المعياري.

- **انحراف المواد الأولية"م" = انحراف الكمية + انحراف السعر**

انحراف الاجمالي للمادة الأولية"م" =5100 + (2900-) = 2200دج

حساب انحراف المادة "ن"

انحراف الاجمالي للمادة "ن" = (السعر المعياري الوحدوي للمادة "ن" × الكمية المعيارية– السعر الحقيقي الوحدوي للمادة "ن" × الكمية الحقيقية)

انحراف الاجمالي للمادة "ن" = (32× 1200 –1230×31,5) =38400-38745 = -345دج

انحراف المادة "ن" غير ملائم للمؤسسة لإن الاستهلاك الحقيقي أو التكلفة الحقيقة أكبر من الاستهلاك أو التكلفة المعيارية لأن المؤسسة ضخمت تكلفة المواد الأولية المستهلكة

تحليل انحراف المادة الأولية "ن":

- انحراف الكمية"ن" = (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) × التكلفة أو السعر المعياري الوحدوي

انحراف الكميةN = (1200–1230)× 32= -960دج

انحراف الكمية غير ملائم لأن الكمية المستعملة فعلا أكبر من الكمية المعيارية

- انحراف السعر"ن" = (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × الكمية الحقيقية

انحراف السعر"ن"= (32 – 31.5) × 1230=615 دج

انحراف السعر ملائم لان السعر الحقيقي المعتمد أقل من السعر المعياري.

انحراف الاجمالي للمادة الأولية"ن" = انحراف الكمية + انحراف السعر

انحراف المواد الأولية"ن" =(960-)+ 615 = -345 دج

ج. انحراف اليد العاملة (العمل المباشر):

وهو الفرق بين تكلفة ساعات العمل الحقيقية وتكلفة ساعات العمل المعيارية أو التقديرية، وكما رأينا بالنسبة للمواد الاولية لابد من تكييف ساعات العمل المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي لضمان سلامة التقييم.

❖ **حساب انحراف اليد العاملة**: ويتم حساب الانحراف الاجمالي بطرح المصاريف الحقيقية لليد العاملة المستخدمة في الانتاج من المصاريف المعيارية أو العكس بالعلاقة التالية:

انحراف اليد العاملة = التكلفة المعيارية لليد العاملة – التكلفة الحقيقية لليد العاملة

انحراف اليد العاملة = (ساعات العمل المعيارية × الاجر المعياري للساعة الواحدة)– (ساعات العمل الحقيقية × الأجر الحقيقي للساعة الواحدة)

❖ **تحليل انحراف اليد العاملة:** له نفس حالات انحراف المواد الأولية و له معيارين: كمي (الوقت) و قيمي(الأجرة)

يعني يتغير فقط :

انحراف الكمية تصبح تعالج انحراف ساعات العمل

انحراف السعر يصبح انحراف الأجر

ويُحلل انحراف اليد العاملة إلى:

- يمكننا معرفة انحراف الكمية بالعلاقة التالية:

انحراف الكمية = (ساعات العمل المعيارية – ساعات العمل الحقيقية) × الأجر أو السعر المعياري الوحدوي

- يمكننا معرفة انحراف السعر بالعلاقة التالية:

انحراف السعر= (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × ساعات العمل الحقيقية

و منه فإنه يمكننا معرفة انحراف اليد العاملة بالعلاقة التالية

انحراف اليد العاملة = انحراف الكمية + انحراف السعر

مع الإشارة إلى أن انحراف اليد العاملة بالطريقتين متساوي.

مثال: تتطلب صناعة منتوج معين عمليات إنتاجية تم تقديرها كمايلي:

- العملية الأولى : 30دقيقة للوحدة بـ 14 دج / سا.
- العملية الثانية: 15 دقيقة للوحدة بـ 11 دج / سا.
- العملية الثالثة : 45 دقيقة للوحدة بـ 13 دج /سا.

وقد أنتجت المؤسسة 8000 وحدة ، أين أستغرقت عملية التصنيع وقت العمل الفعلي الموضح في مايلي:

- العملية الأولى: 3900ساعة بـ 820 53دج.
- العملية الثانية: 2150ساعة بـ 875 26دج.
- العملية الثالثة: 6300ساعة بـ 750 78دج.

المطلوب: حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة و تحليله

الحل:

حساب الكميات المعيارية (ساعات معيارية لكل عملية)

المؤسسة أنتجت **8000وحدة** .المعيار لكل عملية كالتالي:

- العملية الأولى :30 دقيقة للوحدة بـ 14 دج / سا. ⇦ الكمية المعيارية= 0,5 ساعة ×8000= 4000 ساعة أو 30دقيقة×60/8000 دقيقة = 4000 ساعة .
- العملية الثانية: 15 دقيقة للوحدة بـ11 دج / سا. ⇦ الكمية المعيارية= 0,25 ساعة ×8000 = 2000 ساعة أو 15دقيقة× 8000/ 60دقيقة = 2000 ساعة .
- العملية الثالثة : 45 دقيقة للوحدة بـ 13 دج /سا. ⇦ الكمية المعيارية= 0,75 ساعة ×8000= 6000 ساعة أو 45دقيقة×60/8000 دقيقة = 6000 ساعة .

العمل الفعلي المنجز وتكلفة الأجور الفعلية لكل عملية:

- العملية الأولى: 3900ساعة بـ 820 53دج. ⇦ أي أجر الساعة= 13,8 دج /سا
- العملية الثانية: 2150ساعة بـ 875 26دج. ⇦ أي أجر الساعة= 12,5دج /سا
- العملية الثالثة: 6300ساعة بـ 750 78دج ⇦ أي أجر الساعة= 12,5 دج /سا

⇦ **حساب انحراف اليد العاملة في العملية الأولى:**

انحراف اليد العاملة = (ساعات العمل المعيارية × الاجر المعياري للساعة الواحدة)– (ساعات العمل الحقيقية × الأجر الحقيقي للساعة الواحدة)

انحراف اليد العاملة = (4000 × 14)– 53820 =56000 -53820 = **2180 دج**

انحراف اليد العاملة للعملية الأولى ملائم للمؤسسة لأن التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقية بالتالي المؤسسة تحكمت في التكاليف (توفير)

☞ **تحليل انحراف اليد العاملة في العملية الأولى**

- انحراف الكمية = (ساعات العمل المعيارية – ساعات العمل الحقيقية) × الأجر أو السعر المعياري الوحدوي

انحراف الكمية = (4000–3900)× 14 =100×14= **1400 دج**

انحراف الكمية ملائم لأن الوقت العمل المستغرق فعلا أقل من وقت العمل المقدر

- انحراف السعر= (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × ساعات العمل الحقيقية

انحراف السعر= (14 – 13,8) ×3900 =3900× 0,2= **780 دج**

انحراف السعر ملائم لان السعر الحقيقي للساعة العمل المعتمد أقل من السعر المعياري لساعة العمل(الأجر الحقيقي أقل من المعياري).

- انحراف اليد العاملة = انحراف الكمية + انحراف السعر

انحراف الاجمالي لليد العاملة =1400 + 780 = **2180دج** **يتطابق مع الإنحراف الإجمالي**

☞ **حساب انحراف اليد العاملة في العملية الثانية:**

انحراف اليد العاملة = (ساعات العمل المعيارية × الاجر المعياري للساعة الواحدة)– (ساعات العمل الحقيقية × الأجر الحقيقي للساعة الواحدة)

انحراف اليد العاملة = (2000 × 11)– 26875 =22000 -26875 = **- 4875 دج**

انحراف اليد العاملة للعملية الثانية غير ملائم للمؤسسة لأن التكاليف المعيارية أقل من الحقيقية بالتالي المؤسسة لم تحكمت في التكاليف (زيادة في التكلفة)

☞ **تحليل انحراف اليد العاملة في العملية الثانية**

- انحراف الكمية = (ساعات العمل المعيارية – ساعات العمل الحقيقية) × الأجر أو السعر المعياري الوحدوي

انحراف الكمية = (2000–2150)× 11 =11 × (150–)= **- 1650 دج**

انحراف الكمية غير ملائم لأن الوقت العمل المستغرق فعلا أكبر من وقت العمل المقدر

- انحراف السعر= (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × ساعات العمل الحقيقية

انحراف السعر= (11 – 12,5) ×2150 =2150 × (1.5–)= **- 3225 دج**

انحراف السعر غير ملائم لان السعر الحقيقي للساعة العمل المعتمد أكبر من السعر المعياري لساعة العمل(الأجر الحقيقي أعلى من المعياري).

- انحراف اليد العاملة = انحراف الكمية + انحراف السعر

انحراف الاجمالي لليد العاملة =(-1650) + (-3225) = **- 4875 دج** **يتطابق مع الإنحراف الإجمالي**

حساب انحراف اليد العاملة في العملية الثالثة:

انحراف اليد العاملة = (ساعات العمل المعيارية × الاجر المعياري للساعة الواحدة)– (ساعات العمل الحقيقية × الأجر الحقيقي للساعة الواحدة)

انحراف اليد العاملة = (6000 × 13)– 78750 =78750 -78000= **750 - دج**

انحراف اليد العاملة للعملية الثالثة غير ملائم للمؤسسة لأن التكاليف المعيارية أقل من الحقيقية بالتالي المؤسسة لم تحكمت في التكاليف (زيادة في التكلفة)

تحليل انحراف اليد العاملة في العملية الثالثة

- **انحراف الكمية = (ساعات العمل المعيارية – ساعات العمل الحقيقية) × الأجر أو السعر المعياري الوحدوي**

انحراف الكمية = (6000–6300)× **13=(300–) ×13= 3900 - دج**

انحراف الكميةغير ملائم لأن الوقت العمل المستغرق فعلا أكبر من وقت العمل المقدر

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

انحراف السعر= (13 – 12,5) ×6300=6300 × 0,5= 3150 دج

انحراف السعر ملائم لان السعر الحقيقي للساعة العمل المعتمد أقل من السعر المعياري لساعة العمل(الأجر الحقيقي أقل من المعياري).

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

انحراف الاجمالي لليد العاملة =(-3900) + 3150 = - 750 دج يتطابق مع الإنحراف الإجمالي

- الانحراف الإجمالي للمؤسسة (مجموع الانحرافات عبر العمليات) = 2,180 + (4,875–) + (750-)= -3445 دج

⇦ **بشكل كامل: الانحراف غير ملائم** (زيادة صافية في تكلفة اليد العاملة بمبلغ 3,445 دج)

- **الملاحظات التفصيلية:**
  - **العملية الأولى** :أداء جيّد (توفر في الوقت والأجر)؛ المؤسسة نجحت في التحكم في التكلفة.
  - **العملية الثانية** :مشكلتان — استهلاك وقت أكبر من المعياري وأجر فعلي أعلى من المعياري؛ هذا يسبب أكبر انحراف سلبي.
  - **العملية الثالثة** :رغم أنّ الأجر الفعلي أقل من المعياري (أثر إيجابي)، إلا أن الزيادة في الساعات أخفقت في تعويض ذلك ⟶ انحراف سلبي صغير.

2- انحر افات المصاريف الغير مباشرة:

عرفنا سابقا في طريقة التكاليف الكلية أن المصاريف الغير مباشرة تتحدد من خلال طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل (جدول المصاريف الغير مباشرة)، حيث يتمثل انحراف المصاريف الغير مباشرة هنا الفرق بين المصاريف الغير مباشرة الحقيقية و المصاريف الغير مباشرة التقديرية

❖ **حساب انحراف المصاريف الغير مباشرة**: ويتم حساب الانحراف الاجمالي بطرح المصاريف الغير مباشرة الحقيقية من المصاريف الغير مباشرة المعيارية أو العكس بالعلاقة التالية:

انحراف المصاريف الغير مباشرة = التكلفة أو المصاريف الغير مباشرة المعيارية– التكلفة أو المصاريف الغير مباشرة الحقيقية

انحراف المصاريف الغير مباشرة = (كمية المصاريف الغير مباشرة المعيارية × السعر المعياري)– (كمية المصاريف الغير مباشرة الحقيقية × السعر الحقيقي)

كمية المصاريف الغير مباشرة = عدد وحدات القياس

السعر= تكلفة وحدة القياس.

❖ **تحليل انحراف المصاريف الغير مباشرة:**

ويُحلل انحراف المصاريف الغير مباشرة إلى:

- يمكننا معرفة انحراف الكمية بالعلاقة التالية:

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) × السعر المعياري الوحدوي

- يمكننا معرفة انحراف السعر بالعلاقة التالية:

انحراف السعر= (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × الكمية الحقيقية

و منه فإنه يمكننا معرفة انحراف المصاريف الغير مباشرة بالعلاقة التالية

انحراف المصاريف الغير مباشرة = انحراف الكمية + انحراف السعر

مع الإشارة إلى أن انحراف المصاريف الغير مباشرة بالطريقتين متساوي.

مثال1:

أنتجت مؤسسة صناعية 1800وحدة من منتوج تام باستعمال 390ساعة عمل غير مباشرة، بتكلفة 32 دج للساعة. في حين توقعت المؤسسة إنتاج 2000 وحدة باستعمال 400 ساعة عمل غير المباشرة بتكلفة 30 دج للساعة.

المطلوب : حساب الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة

الحل:

حساب انحراف الكلي للمصاريف الغير مباشرة

انحراف المصاريف الغير مباشرة = (كمية المصاريف الغير مباشرة المعيارية × السعر المعياري)– (كمية المصاريف الغير مباشرة الحقيقية × السعر الحقيقي)

- **حساب الكمية المعيارية المقابلة للكمية الحقيقية:**

2000 وحدة ⇦ 400 ساعة

1800 وحدة ⇦ X

X= 1800×400 / 2000= 360 ساعة

انحراف المصاريف الغير مباشرة = (360 × 30 –390 × 32) =10800- 12480= - 1680 دج

انحراف المصاريف الغير مباشرة غير ملائم للمؤسسة لإن التكلفة الحقيقة أكبر من التكلفة المعيارية لأن المؤسسة لم تستطع التحكم في التكاليف

تحليل انحراف المصاريف الغير مباشرة :

- **انحراف الكمية= (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) × التكلفة أو السعر المعياري الوحدوي**

انحراف الكمية= (360–390)× 30= -900 دج

انحراف الكمية غير ملائم لأن الكمية الحقيقية فعلا أقل من الكمية المعيارية (عدد الساعات الحقيقية أكبر من الساعات المعيارية)

- **انحراف السعر= (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × الكمية الحقيقية**

انحراف السعر= (30 – 32) ×390= - 780دج

انحراف السعر غير ملائم لان السعر الحقيقي المعتمد أكبر من السعر المعياري.

- **انحراف المصاريف الغير مباشرة = انحراف الكمية + انحراف السعر**

انحراف الاجمالي =(-900) + (- 780) = - 1680دج يتطابق مع الإنحراف الإجمالي

الانحراف الكلي غير ملائم بسبب:

- **سوء التحكم في عدد الساعات المستعملة**
- **ارتفاع تكلفة الساعة عن المعيار**

مثال 2: تقوم مؤسسة صناعية بإنتاج منتوج واحد، وقد حددت التكاليف المعيارية للإنتاج الشهري كما يلي:

- المادة الأولية: 5كغ للوحدة بتكلفة 40دج / كغ.
- اليد العاملة: 2ساعة عمل مباشرة للوحدة بأجر 60دج / ساعة.
- المصاريف غير المباشرة الصناعية: 3ساعات عمل آلة لكل وحدة بتكلفة 30دج /ساعة.

خلال الشهر، كان الانتاج الفعلي للمؤسسة 900 وحدة . وحققت المؤسسة النتائج التالية:

- استهلاك المادة الأولية: 4700كغ بتكلفة 42دج / كغ.
- ساعات العمل المباشر: 1900ساعة عمر مباشرة بأجر 58دج / ساعة.
- المصاريف غير المباشرة: 2850 ساعة بتكلفة 32دج / ساعة.

المطلوب:

1. حساب التكلفة المعيارية الإجمالية للإنتاج الفعلي
2. حساب التكلفة الحقيقية الإجمالية
3. تحديد الانحراف الكلي للتكاليف
4. تحليل الانحرافات المواد الأولية ، اليد العاملة ، المصاريف الغير مباشرة.

الحل:

1- حساب التكلفة المعيارية الإجمالية للإنتاج الفعلي

حساب الكميات المعيارية المقابلة للإنتاج الفعلي

- كمية المادة المعيارية = 5 × 900 = **4500 كغ**
- ساعات العمل المعيارية = 2 × 900 = **1800 ساعة**
- ساعات المصاريف غير المباشرة المعيارية = 3 × 900 = **2700 ساعة**

- حساب التكلفة المعيارية الإجمالية للإنتاج الفعلي
  - تكلفة المواد المعيارية = 4500 × 40 = **180,000 دج**
  - تكلفة العمل المعيارية = 1800 × 60 = **108,000دج**
  - تكلفة المصاريف غير المباشرة المعيارية = 2700 × 30 = **81,000 دج**

الإجمالي التكاليف المعيارية = 180,000 + 108,000 + 81,000 = 369,000 دج

2- **حساب التكلفة الحقيقية الإجمالية**

- تكلفة المواد الحقيقية = 4700 × 42 = **197,400 دج**
- تكلفة العمل الحقيقية = 1900 × 58= **110,200 دج**
- تكلفة المصاريف غير المباشرة الحقيقية = 2850 × 32= **91,200 دج**

الإجمالي التكاليف الحقيقية = 197,400 + 110,200 + 91,200 = 398,800 دج

3- **تحديد الانحراف الكلي للتكاليف:**

الانحراف الكلي = التكاليف المعيارية – التكاليف الحقيقية

الانحراف الكلي = **369,000– 398,800= - 29,800 دج**

الفرق سالب ⇦ انحراف غير ملائم أي تكلفة الحقيقية أعلى من المعيارية ⇦ أي عدم تحكم في التكاليف

البيان	التكلفة المعيارية			التكلفة الحقيقية			الانحراف
	الكمية	السعر	التكلفة الاجمالية	الكمية	السعر	التكلفة الاجمالية	
المادة الأولية	4500	40	180,000	4700	42	197,400	17400 -
اليد العاملة	1800	60	108,000	1900	58	110,200	2200 -
المصاريف الغير مباشرة	2700	30	81,000	2850	32	91,200	10200 -
المجموع			369,000			398,800	29,800 -

انحراف المادة الأولية = (السعر المعياري الوحدوي للمادة M × الكمية المعيارية– السعر الحقيقي الوحدوي للمادة M × الكمية الحقيقية)

انحراف المادة الأولية = (4500× 40–4700× 42) =197400-180000= - 17400دج

انحراف المادة الأولية غير ملائم للمؤسسة لإن الاستهلاك الحقيقي أو التكلفة الحقيقة أكبر من الاستهلاك أو التكلفة المعيارية

انحراف اليد العاملة = (ساعات العمل المعيارية × الاجر المعياري للساعة الواحدة)– (ساعات العمل الحقيقية × الأجر الحقيقي للساعة الواحدة)

انحراف اليد العاملة = (1800 × 60)– (58×1900) =108000 -110200= **- 2200 دج**

انحراف اليد العاملة غير ملائم للمؤسسة لأن التكاليف المعيارية أقل من الحقيقية بالتالي المؤسسة لم تستطع تحكمت في التكاليف

انحراف المصاريف الغير مباشرة = (2700 × 30 – 2850 × 32) =81000- 91200= - 10200 دج

انحراف المصاريف الغير مباشرة غير ملائم للمؤسسة لإن التكلفة الحقيقة أكبر من التكلفة المعيارية لأن المؤسسة لم تستطع التحكم في التكاليف

و يمكن حساب الانحراف الكلي أيضا: بعد حساب إنحراف المواد الأولية و اليد العاملة و المصاريف الغير مباشرة يتم جمعها للحصول على الإنحراف الكلي

الانحراف الكلي = انحراف المصاريف المباشرة + انحراف المصاريف غير المباشرة

الانحراف الكلي = (انحراف المواد الأولية + انحراف اليد العاملة) + انحراف المصاريف غير المباشرة

الانحراف الكلي= (- 17400)+(- 2200)+(- 10200)= - 29,800 دج يتطابق مع الإنحراف الإجمالي

4- تحليل الانحر افات

تحليل انحراف المادة الأولية :

- انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) × التكلفة أو السعر المعياري الوحدوي

انحراف الكمية = (4500–4700)× 40= -8000 دج

انحراف الكمية غير ملائم لأن الكمية المستعملة فعلا أكبر من الكمية المعيارية

- انحراف السعر= (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × الكمية الحقيقية

انحراف السعر= (40 – 42) ×4700= -9400 دج

انحراف السعر غير ملائم لان السعر الحقيقي المعتمد أكبر من السعر المعياري.

- انحراف المواد الأولية = انحراف الكمية + انحراف السعر

انحراف المواد الأولية"M" =(-8000) + (-9400) = -17400دج يتطابق مع الإنحراف الإجمالي

تحليل انحراف اليد العاملة

- انحراف الكمية = (ساعات العمل المعيارية – ساعات العمل الحقيقية) × الأجر أو السعر المعياري الوحدوي

انحراف الكمية = (1800–1900)× 60= - 6000 دج

انحراف الكمية غير ملائم لأن الوقت العمل المستغرق فعلا أكبر من وقت العمل المقدر

- انحراف السعر= (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × ساعات العمل الحقيقية

انحراف السعر= (60 – 58) ×1900= 3800 دج

انحراف السعر ملائم لان السعر الحقيقي للساعة العمل المعتمد أقل من السعر المعياري لساعة العمل.

- انحراف اليد العاملة = انحراف الكمية + انحراف السعر

انحراف الاجمالي لليد العاملة =(-6000) + 3800= - 2200 دج يتطابق مع الإنحراف الإجمالي

تحليل انحراف المصاريف الغير مباشرة :

- انحراف الكمية= (الكمية المعيارية – الكمية الحقيقية) × التكلفة أو السعر المعياري الوحدوي

انحراف الكمية= (2700–2850)× 30= -4500 دج

انحراف الكمية غير ملائم لأن الكمية الحقيقية فعلا أقل من الكمية المعيارية

- انحراف السعر= (السعر المعياري – السعر الحقيقي) × الكمية الحقيقية

انحراف السعر= (30 – 32) ×2850= - 5700دج

انحراف السعر غير ملائم لان السعر الحقيقي المعتمد أكبر من السعر المعياري.

- انحراف المصاريف الغير مباشرة = انحراف الكمية + انحراف السعر

انحراف الاجمالي =(-4500) + (- 5700) =- 10200 دج يتطابق مع الإنحراف الإجمالي