

تتعلق بالتكلفة المتحصل عليها في الظروف المثلى للإنتاج (وقت التشغيل الكامل، أعلى مردود للتجهيزات والعمال والمواد الأولية ودوران مرتفع للمخزونات وغيرها)؛ وهذه التكلفة تمثل مرجع أحسن ولكنها تعتبر معيار خيالي من المستحيل بلوغه وهو ما يمكنه أن يتسبب في انهيار إرادة العمال وذلك لعدم تماشي مع ظروف الإنتاج الواقعية.

- التكلفة المعيارية العادية (سهلة البلوغ accessible): يتم تحديد هذه التكلفة على أساس التكلفة المعيارية النظرية ولكن أخذاً بعين الاعتبار وقت الراحة، التعطل، الطاقة الحقيقية للأفراد، الكمية المفقودة من الدواد الأولية، لذا يعتبر متوسط بين المعيارين السابقين، وهو المعيار الأكثر استعمالاً وذلك لأنه يسمح بالرقابة الجيدة في وجود الظروف العادية للإنتاج وقدرة العمال الإنتاجية.

4- مبادئ طريقة التكاليف المعيارية: تركز طريقة التكاليف المعيارية على العديد من الأسس والمبادئ ومن أهمها نجد ما يلي:¹
- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛
- العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهيكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة... إلخ.

5- حساب الانحرافات على التكاليف المعيارية وتحليلها: يكون اكتشاف الانحرافات من القرار الفرق بين التكاليف المعيارية والحقيقية ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات المعيارية والحقيقية.

1-5 الانحراف عن التكاليف: وسنقوم بتفكيك انحراف التكاليف إلى انحراف التكاليف المباشرة وغير المباشرة وهذا من خلال تطبيق العلاقة الموالية:
الانحراف = التكاليف الحقيقية - التكاليف المعيارية
وعليه سنكون أمام حالتين:

- انحراف سالب في التكاليف ذو أثر إيجابي؛

- انحراف موجب في التكاليف ذو أثر سالب.

1-1-5 الانحراف على التكاليف المباشرة: يوجد عدة عوامل تؤدي إلى ظهور فوارق بين التكاليف المعيارية المباشرة والحقيقية، منها ما هو تقني، كهي، اقتصادي، تركز في الغالب على تكلفة المواد الأولية المستعملة، عمل الآلة أو العمال، ومجموع هذه الانحرافات يشكل لنا انحراف التكاليف المباشرة:

أ- الانحراف على المواد الأولية: وينتج لعدة أسباب منها:

- الانحراف في الكمية: وينتج عن عوامل عديدة أهمها:

- استهلاك المواد الأولية بشكل مفرط بسبب إهمال العمال؛

المحور السادس: طريقة التكاليف المعيارية والمحددة سلفاً

1- مفهوم طريقة التكاليف المعيارية:

2- أهداف طريقة التكاليف المعيارية:

3- مصادر إعداد المعايير

4- مبادئ طريقة التكاليف المعيارية

5- حساب الانحرافات على التكاليف المعيارية وتحليلها

1- مفهوم طريقة التكاليف المعيارية: تم تقديم العديد من التعاريف لطريقة التكاليف المعيارية (المحددة سلفاً) وسنقوم بالتطرق إلى بعض هذه التعاريف كما يلي:

هي " خطة تكاليف محددة مقدماً على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو خدمة "

وتعرف بأنها هي " الطريقة التي تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقاً، ثم القيام باستخراج الفروقات الناجمة بينها وبين التكاليف الحقيقية من أجل دراستها وتحليلها والوقوف على مسبباتها، لأجل تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة وتسمى هذه الطريقة كذلك بطريقة التكاليف النموذجية".

2- أهداف طريقة التكاليف المعيارية: تهدف طريقة التكاليف المعيارية (التقديرية) لتمكين إدارة المؤسسة من التحكم في تكاليفها بشكل أفضل وهذا من خلال:

- البرمجة : يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلاً؛
- الرقابة: من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع التكاليف المعيارية، وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلاً؛
- التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات؛

- الإعلام: تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية للمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

3- مصادر إعداد المعايير: توجد عدة مصادر لتحديد المعايير ويمكن ذكر أهمها كما يلي:

- التكلفة التاريخية النموذجية: وفقاً لهذا المبدأ يتم تحديد المعيار على أساس التكلفة المسجلة للفترة السابقة، تعتبر هذه الطريقة سهلة لتحديد المعايير لكنها غير فعالة لأنه لا توجد دلائل على أن الفترة السابقة تصلح لتكون مرجعاً فيما يتعلق بالتكاليف المستقبلية؛

- التكلفة المعيارية النظرية (المعيار الكامل le standard parfait):

Pr: السعر الحقيقي

والفرق الإجمالي في تكاليف المباشرة لليد العاملة الناتجة عن الاختلاف في الاجر او السعر وفي وقت اليد العاملة يتمثل في:

$$E/MO = E/T - E/P$$

E/MO: الانحراف في تكاليف اليد العامل المباشرة

E/T: الانحراف في الوقت

E/P: الفرق في السعر

وعليه يكون الانحراف الإجمالي عن التكاليف المباشرة وهو الذي ينتج عن الفرق في المواد الأولية واليد العاملة وتحسب وفق العلاقة الموالية:

$$E/GCD = E/MP + E/MO$$

E/ GCD: الانحراف في التكاليف المباشرة في المواد الأولية واليد العاملة

E/ MP: الانحراف في المواد الاولية

E/MO: الانحراف في تكاليف اليد العامل المباشرة

2-1-5 الانحراف على التكاليف غير المباشرة: وهي تلك التكاليف التي تتناسب مع وحدات العمل المستهلكة بحيث يسمح عدد وحدات العمل لمركز التحليل بقياس نشاط هذا المركز. وبناء على مستوى النشاط يتم القيام بتحليل الانحرافات على التكاليف غير المباشرة، ولكن يجب التمييز:

- التكاليف غير المباشرة المجمعة في مركز التحليل تتكون من تكاليف متغيرة وثابتة وعليه يوجد انحراف بكلا التكلفةتين ويعبر عنه بانحراف على النشاط؛

- على مستوى كل مركز تحليل يوجد وحدتين للقياس، إذ تهتم احدهما بمستوى الإنتاج (يتم قياسه بعدد الوحدات المنتجة) والثانية تعني بمستوى النشاط (يتم قياسه بعدد وحدات العمل المستعملة، كغ، ساعة ...) أي مستوى الطاقة المستعملة وهو ما ينتج عنه الانحراف على المردود؛

- ان الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية التكاليف غير المباشرة مع افتراض عدم تعديل التكاليف الثابتة طوال الفترة المدروسة، ويعبر عن الفرق بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المعيارية المناسبة للإنتاج الحقيقي وهو ما ينتج عنه الانحراف على الميزانية. وبحسب الانحراف وفقا للعلاقة:

$$E/GCID = Fr - (Cp - Ap)$$

E/GCID: الانحراف الإجمالي عن التكاليف غير المباشرة

Fr: التكاليف الحقيقية الاجمالية

Cp: التكلفة الوحودية التقديرية = التكاليف التقديرية الاجمالية Fr / النشاط التقديري الموافق للنشاط الحقيقي Ap

Ap: النشاط التقديري الموافق لمستوى النشاط الحقيقي

أ- الانحراف على الميزانية: يتم تحديد هذا الانحراف من الانحراف الإجمالي المتعلق بميزانية التكاليف غير المباشرة وعندما يتعلق الأمر بهيكل التكاليف فهذا يجب اعتبار التكاليف الثابتة غير قابلة للتعديل طوال فترة الدراسة وانطلاقا من الموازنة التي تحدد النشاط المعياري نقوم بإعداد الموازنة التي تناسب النشاط الحقيقي وتسمى بالميزانية المرنة وتكون من الشكل: $Y = aX + b$

Y: تكلفة الميزانية وهي تتمثل في التكاليف الاجمالية غير المباشرة

X: عدد الوحدات المعيارية للنشاط

b: التكاليف الثابتة الإجمالية

a: التكلفة المتغيرة للوحدة

وعند القيام بمقارنة التكاليف الحقيقية مع الموازنة المرنة يتم الحصول على انحراف الميزانية من خلال العلاقة الموالية:

$$E/B = (C_R \cdot A_R) - (C_B \cdot A_R) = (C_R - C_B) A_R$$

E/B: الانحراف بالنسبة للميزانية

A_R: النشاط الحقيقي

- نقص تكوين العمال والخبرة وعدم وجود صيانة دورية للآلات؛

- عدم القيام بالجرد الدوري للمواد الأولية وبالتالي ضياع وسرقة وفقدان وفساد المواد الأولية غير المستعملة؛

- وجود البقايا بكميات كبيرة وهذا لرداءة المواد الأولية.

ويتم حساب الفرق من خلال: الكمية المستهلكة الحقيقية – الكمية المعيارية والمقيمة بالسعر المعياري من أجل عدم تآثر الانحراف بالتغير في الأسعار: E/Q

$$= Pp (Qr - Qp)$$

E/Q: الفرق في الكمية

Pp: السعر المعياري

Qp: الكمية المعيارية

Qr: الكمية الحقيقية

- الانحراف في السعر: ينتج عن التقلب في أسعار المواد الأولية وسوء تسيير مصلحة المشتريات كارتفاع تكاليف النقل وسوء التفاوض ...

يحسب الفرق بين السعر الحقيقي والسعر المعياري مقيما بالكمية الحقيقية:

$$E/P = Qr (Pr - Pp)$$

E/P: الفرق في السعر

Pp: السعر المعياري

Qr: الكمية الحقيقية

Pr: السعر الحقيقي

يمكن حساب الانحراف الإجمالي في المواد الأولية والناتج عن السعر والكمية

$$E/MP = E/Q - E/P$$

E/MP: الانحراف في المواد الاولية

E/Q: الفرق في الكمية

E/P: الفرق في السعر

ب- الانحراف في تكاليف اليد العاملة المباشرة: ينتج الفرق بين اليد العاملة المباشرة الحقيقية وما تم تقديره. ونجد الانحراف في الوقت و السعر.

- الانحراف في الوقت: ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى ذلك نجد ما يلي:

- عدم تأهيل العمال بشكل جيد وعدم تخصصهم في المناصب التي يشغلونها وعليه ضياع الوقت بأعمال غير إنتاجية.

- سوء تنظيم للمسار الإنتاجي وهو ما يؤدي إلى أعمال غير إنتاجية؛

- عدم تحفيز العمال وهو ما يؤدي إلى قيامهم بالمماطلة؛

- الانقطاع في العملية الإنتاجية وهذا نتيجة نفاذ المواد الأولية

ويمكن حساب الانحراف وفقا للعلاقة الموالية: $E/T = Pp (Tr - Tp)$

E/T: الانحراف في الوقت

Pp: السعر المعياري

Tr: الوقت الحقيقي

Tp: الوقت المعياري

- الانحراف في السعر: ويرجع هذا إلى ما يلي:

- التعديل في القانون المتعلق بالأجور؛

- ارتفاع المنح وأعباء الخدمات الاجتماعية؛

- اللجوء إلى الساعات الإضافية؛

- اعتماد المؤسسة على عمال ذوي كفاءات عالية وهو ما يكلفها أجور مرتفعة.

ويمكن حساب الانحراف من خلال العلاقة الموالية:

$$E/P = Tr (Pr - Pp)$$

E/P: الفرق في السعر

Pp: السعر المعياري

Tr: الوقت الحقيقي

CA_p: المبيعات التقديرية (رقم الأعمال التقديري)

وقراءة نتائج الانحرافات على الإيرادات يكون عكس الأعباء أو التكاليف، فكلما كان هذا الانحراف موجب أي أنه ملائم، وكلما كان سالب يكون غير ملائم.

ومن أجل معرفة الانحراف بشكل مفصل فيما يتعلق بالمبيعات فنقوم بتحليل الفوارق المتعلقة بالسعر والكمية ولكل منهما علاقة خاصة بها.

أ- الانحراف على الكمية: والفرق في هذه الحالة يكون بين الكمية الحقيقية والتقديرية ويتم تقييمهما بناء على السعر التقديري لتجنب التذبذب في الأسعار الحقيقية التي من المحتمل حدوثها، وحسب بالعلاقة الموالية: $E/Q = (Q_R - Q_P)P_P$

E/Q : الانحراف في الكمية

Q_R : الكمية الحقيقية

Q_P : الكمية التقديرية

P_P : السعر التقديري للوحدة

كلما كانت الكمية الحقيقية التي تم بيعها فعلاً أكبر من الكمية التقديرية يكون الانحراف موجب وهو المطلوب أي ملائم، وفي حالة العكس يكون الانحراف سالب وهو غير ملائم.

ب- الانحراف في السعر: ويتم تحديد هذا الانحراف من خلال إجراء الفرق بين السعر الحقيقي والسعر الذي تم تقديره وضرب الحاصل في الكمية الحقيقية التي تم بيعها، ويمكن حسابه بالعلاقة الموالية: $E/P = (P_R - P_P)Q_R$

E/P : الانحراف في السعر

P_R : السعر الوحدوي الحقيقي

P_P : السعر الوحدوي التقديري

Q_R : الكمية المباعة الحقيقية

كلما كان السعر الحقيقي للبيع أكبر من السعر التقديري يكون الانحراف موجب وهو أي ملائم، والعكس يكون الانحراف سالب وهو غير ملائم.

ويمكن الحصول على الفوارق الإجمالية للإيرادات من خلال الجمع بين فوارق السعر والكمية من خلال العلاقة الموالية: $E/GR = E/Q + E/P$

E/GR : الانحراف الإجمالي في الإيرادات

E/Q : الانحراف في الكمية

E/P : الانحراف في السعر

C_R: التكلفة الحقيقية

C_B: التكلفة الموازنة (التكلفة الموافقة للنشاط الحقيقي في الميزانية المرنه)

وعندما تكون التكاليف الحقيقية أقل من الموازنة المرنه فإن هذا الانحراف يكون ملائماً، أي عندما يكون سالب ويكون غير ملائم في حالة العكس أي عندما يكون موجب، ومن أجل التعرف على مصدر الانحراف بالضبط يجب تفكيك الانحراف من خلال تحليل العناصر المشكلة للميزانية المرنه.

ب- الانحراف على النشاط: وهو يعبر عن مؤشر تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات، فالتكاليف غير المباشرة يتم تحميلها للمنتجات على أساس وحدات العمل، فعندما يكون النشاط الحقيقي أقل من النشاط المعياري تكون التكاليف الثابتة محملة جزئياً وعندما يكون النشاط الحقيقي أكبر من المعياري تكون مجموع التكاليف المدمجة في تكاليف المنتجات أكبر من المبلغ الحقيقي للتكاليف الثابتة، والفرق بين التكاليف المحملة للمنتجات والتكاليف الثابتة الانحراف على النشاط (انحراف التحميل العقلاني) وحسب بالعلاقة الآتية: $E/B = (C_B \cdot A_R) - (C_P \cdot A_R) = (C_B - C_P)A_R$

$$(C_B \cdot A_R) - (C_P \cdot A_R) = (C_B - C_P)A_R$$

E/A : الانحراف بالنسبة للنشاط

A_R : النشاط الحقيقي

C_R: التكلفة الحقيقية

C_B: التكلفة الموازنة (التكلفة الموافقة للنشاط الحقيقي في الميزانية المرنه)

C_P: التكلفة التقديرية الوحيدة

يكون الانحراف ملائماً إذا كان سالب، لأن هذا يدل على ربح (زيادة في الفعالية)، أي ارتفاع في النشاط الناتج عن امتصاص كل التكاليف الثابتة الموجودة بالموازنة المرنه، والعكس في حالة الانحراف الموجب فيكون غير ملائم وهذا يعني أن المؤسسة لم تتمكن من تغطية كل التكاليف الثابتة وبأنها حققت تكلفة بطالة أي انخفاض في النشاط والذي يكون لأسباب متنوعة.

ج- الانحراف على المردود: وهو يساعد في قياس أرباح وخسائر الإنتاجية وذلك من خلال وضع علاقة بين الكمية المنتجة ومستوى النشاط، ونقوم بمقارنة الإنتاج الحقيقي (Q_R) بالإنتاج المعياري المناسب لمستوى النشاط الحقيقي وقيم الانحراف على المردود الكمي بالتكلفة غير المباشرة لكل وحدة منتجة وتحسب بالعلاقة الآتية: $E/R = (C_P \cdot A_R) - (C_P \cdot A_P) = (A_R - A_P)C_P$

$$E/R = (C_P \cdot A_R) - (C_P \cdot A_P) = (A_R - A_P)C_P$$

E/R : الانحراف بالنسبة للمردود

A_P : النشاط التقديري المناسب للنشاط الحقيقي

الانحراف يكون ملائماً أي عندما يكون موجب، في حالة النشاط الحقيقي أكبر من النشاط التقديري المناسب للنشاط الحقيقي، ويكون غير ملائم في حالة العكس، أي حينما يكون سالب.

ويمكن تحديد الفرق الإجمالي للتكاليف الغير مباشرة من خلال جمع الفوارق الجزئية وفق العلاقة الموالية: $E/GCID = E/B + E/A + E/R$

$$E/GCID = E/B + E/A + E/R$$

$E/GCID$: الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة

E/B : الانحراف بالنسبة للميزانية

E/A : الانحراف بالنسبة للنشاط

E/R : الانحراف بالنسبة للمردود

2-5 الانحراف عن الإيرادات: يمكن تحديد الانحراف على الإيرادات والذي يكون من خلال التركيز على إجمالي المبيعات ثم تفكيكها إلى الانحراف على الكمية وعلى السعر، إضافة إلى الانحراف حسب هوامش النتائج والإنتاج.

1-2-5 الانحراف على المبيعات: ويمكن تحديده من خلال رقم الأعمال وهذا وفق

$$E/GR = CA_R - CA_P$$

E/GR : الفرق في المبيعات (رقم الأعمال)

CA_R: المبيعات الحقيقية (رقم الأعمال الحقيقي)