

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف الإنتاج

دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطلبة :

أسماء بولجويدة

إيمان بومليط

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ: نسبية معقال	أستاذ مساعد "أ"	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ: فريد زعرات	أستاذ مساعد "أ"	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذ: حميمدات صالح	أستاذ محاضر "أ"	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

قال تعالى: "ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه" (لقمان 12)

نحمد الله تعالى حمدا كثيرا طيبا مباركا ملئ السموات والأرض على ما أكرمنا به من إتمام هذه الدراسة التي نرجو أن تنال رضاها.

ثم نتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كل:

• الدكتور الفاضل: فريد زعرات حفظه الله وأطال في عمره

لتفضله الكريم بالإشراف على هذه الدراسة،

وتكرمه بنصحنا وتوجيهنا بكل طيب خاطر.

• كافة عمال المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- وخاصة

السيد رئيس قسم المالية والمحاسبة كمال طريق حيث كان

في قمة تواضع والكرم.

• أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة بصفة خاصة وأساتذة

كلية العلوم الاقتصادية ككل بصفة عامة.

كما نشكر كل من مد يد العون من قريب أو بعيد ولو بالدعاء

بظهر الغيب بورك فيهم جميعا وجزأهم الله عنا الجزاء الأوفى

والله المسؤول أن ينفع بهذا العمل على قدر العناء فيه وأن

يجعله خالصا لوجهه الكريم وإنه على ذلك لقدير.

الإهداء

الحمد والشكر لله قبل كل شيء وأسأل الله أن يجعله نبراسا لكل طالب علم .

أهدي نجاحي هذا لأمي الحبيبة رحمها الله وأبي الغالي حفظه الله وإلى إخوتي وأخواتي وصديقاتي وكل من قدم يد العون لي ببارك الله في الجميع.

وأشكر كل من علمني حرفا في هذه الحياة إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

إيمان

إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستخير فلقد كان له الفضل في بلوغي التعليم العالي أبي الحبيب. إلى التي وضعتني على طريق الحياة وطالما كانت الدعم الأكبر لي أدامك الله تاج فوق رأسي وحفظك من كل شر أمي الغالية.

إلى أختي العزيزة سارة، وأخوتي الأحباء: "محمد أمين" و"موسى" إلى صديقاتي العزيزات وكل الأحباب والأقارب والمعارف

إلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على دراستي خلال مسيرتي الدراسية أشكرهم جزيل الشكر والامتنان.

وفي الأخير أحمد الله أشكره على توفيقني لإتمام هذا العمل والنجاح فيه.

أسماء

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
III	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
XIII	قائمة الملاحق
أ - هـ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتكاليف المعيارية	
7	تمهيد.
8	المبحث الأول: مدخل إلى التكاليف المعيارية.
8	المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية.
11	المطلب الثاني: أهداف وأنواع التكاليف المعيارية.
13	المطلب الثالث: شروط تطبيق التكاليف المعيارية.
16	المبحث الثاني: مبادئ ومقومات طريقة التكاليف المعيارية وإعداد المعايير.
16	المطلب الأول: مبادئ ومقومات التكاليف المعيارية
20	المطلب الثاني: إعداد المعايير.
24	المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المعيارية.
26	خلاصة الفصل.
الفصل الثاني: رقابة تكاليف الإنتاج باعتماد نظام التكاليف المعيارية	
28	تمهيد.
29	المبحث الأول: الرقابة على التكاليف ومعايرتها.
29	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على التكاليف.
31	المطلب الثاني: مبادئ ومتطلبات الرقابة الفعالة على التكاليف.
33	المطلب الثالث: معايرة تكاليف الإنتاج.
40	المبحث الثاني: تحليل الانحرافات على تكاليف الإنتاج.
40	المطلب الأول: انحراف تكلفة المواد الأولية.
45	المطلب الثاني: انحراف تكلفة اليد العاملة المباشرة.

48	المطلب الثالث: انحراف التكاليف الغير المباشرة.
55	خلاصة الفصل.
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-.	
56	تمهيد.
57	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-.
57	المطلب الأول: ماهية المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- .
59	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-.
60	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-.
65	المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة.
65	المطلب الأول: انحرافات المواد الأولية وتحليلها.
74	المطلب الثاني: انحرافات اليد العاملة المباشرة وتحليلها.
94	خلاصة الفصل.
96	الخاتمة
قائمة المراجع	
الملاحق	
الملخص	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
59	توزيع العمال في المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -.	01
65	حساب التكلفة الفعلية للجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	02
66	حساب الكمية المعيارية الكلية للجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	03
66	حساب التكلفة المعيارية للجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	04
67	حساب الانحراف الإجمالي للجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	05
67	حساب انحراف كمية الجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	06
68	حساب انحراف سعر الجلد الخام السداسي الثاني لسنة 2020.	07
70	حساب التكلفة الفعلية للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.	08
70	حساب الكمية المعيارية الكلية للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.	09
71	حساب التكلفة المعيارية للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.	10
71	حساب الانحراف الإجمالي للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.	11
72	حساب انحراف كمية المواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.	12
72	حساب انحراف سعر المواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.	13
74	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة rivier للسداسي الثاني لسنة 2020.	14
74	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة rivier للسداسي الثاني لسنة 2020.	15
75	حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة rivier للسداسي الثاني لسنة 2020.	16
75	حساب انحراف الوقت لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة rivier للسداسي الثاني لسنة 2020.	17
76	حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة rivier للسداسي الثاني لسنة 2020.	18
77	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة tannage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	19
78	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة tannage خلال	20

	السداسي الثاني لسنة 2020.	
78	حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة tannage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	21
79	حساب انحراف الوقت لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة tannage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	22
80	حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة tannage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	23
81	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة corroyage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	24
82	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة corroyage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	25
82	حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة corroyage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	26
83	حساب انحراف الوقت لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة corroyage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	27
84	حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة corroyage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	28
85	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة finissage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	29
86	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة finissage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	30
86	حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة finissage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	31
87	حساب انحراف الوقت لليد العاملة بالنسبة لورشة finissage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	32
88	حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة finissage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	33
89	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة peitage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	34

90	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة لورشة peitage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	35
90	حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة peitage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	36
91	حساب انحراف الوقت لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة peitage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	37
92	حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة peitage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.	38

قائمة الأشكال

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
45	انحراف تكلفة المواد المباشرة	01
48	انحراف تكلفة الأجر المباشرة	02
53	انحراف التكاليف الغير مباشرة	03
61	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -	04

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	التكاليف الفعلية للجدد الخام لسنة 2020.
02	الإنتاج المقدر والكميات المقدرة للجدد الخام لسنة 2020.
03	كميات الإنتاج الفعلي لسنة 2020.
04	السعر المعياري للمواد الأولية لسنة 2020.
05	التكاليف الفعلية للمواد الكيماوية لسنة 2020.
06	الإنتاج المقدر والكميات المقدرة للمواد الكيماوية لسنة 2020.
07	الزمن الفعلي والمعياري للعمال في ورشات الإنتاج لسنة 2020.
08	معدل الأجر الفعلي والمعياري لكل عامل في كل ورشة إنتاج لسنة 2020.

مقدمة

تواجه الشركات المحلية والعالمية العاملة في السوق العديد من التحديات ومن أهمها تلك المتعلقة بالمنافسة وبصفة خاصة بعد دخول الاتفاقيات المنظمة لحركة التجارة العالمية موضع التنفيذ، الأمر الذي أدى لإزالة العديد من الحواجز الجمركية وحدوث انسيابية في تدفق السلع والخدمات بين الدول في الأسواق المحلية العالمية على حد سواء ، بالشكل الذي أسفر عن تنامي واشتداد درجة المنافسة بين هذه الشركات وتهديد استمرارها، ومن خلال ذلك وجدت الشركات نفسها بحاجة إلى الأدوات المتطورة التي ترتبط بالظروف المنافسة والتشغيل، تضافرت الجهود البحثية النظرية وكذا البحوث التطبيقية من أجل تقديم مجموعة من الأدوات تليق بمستوى التشغيل الحالي، ولهذا أخذت البحوث في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية فانقسموا إلى اتجاهين حيث ركز الاتجاه الأول على تقديم مجموعة جيدة من الأدوات المحاسبية والتكليفية في حين ركز الاتجاه الثاني على تطوير مجموعة من الأساليب والأصوات المتواجدة حالياً.

ولقد تعرضت نظم التكاليف المعيارية للكثير من الانتقادات نظراً لشكلها التقليدي الهام الذي تلعبه هذه التكاليف في تحسين جودة وكفاءة المؤسسات فلا بد من العمل على تطويرها بقدر التطور الهائل الذي نشهده في جميع المجالات، حيث تعتبر التكاليف المعيارية مهمة جداً لكل مؤسسة ترغب في إنتاج منتجات ذات جودة عالية ولأقل تكلفة ممكنة، حيث تحدد المؤسسة التكلفة المعيارية مسبقاً ثم تقيّمها مع التكلفة المحققة فعلياً لهذا لا بد من وجود مجموعة من الأساليب المتطورة التي تساعد المؤسسة على القياس المضبوط للتكاليف المعيارية لأن ذلك يساعد المؤسسة بشكل كبير في اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

1) الإشكالية:

إن تطبيق نظام التكاليف المعيارية أصبح ضرورة ضمنية لأهميته البالغة في قياس وتحديد تكاليف الإنتاج ومن خلال هذا المنطق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

- كيف تساهم التكاليف المعيارية في رقابة تكاليف الإنتاج لدى المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-؟

من خلال الإشكالية العامة يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات على تكاليف الإنتاج بصورة دقيقة ؟
- هل يوجد لدى المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- نظام تكاليف معيارية كافي لرقابة تكاليف إنتاجها ؟
- هل هناك تحكم في تكاليف الإنتاج لدى المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- ؟

2) الفرضيات:

- يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات على تكاليف الإنتاج بصورة دقيقة.

• يوجد لدى المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- نظام التكاليف المعيارية الكافي لرقابة تكاليف إنتاجها.

• المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- تتحكم في تكاليف الإنتاج.

(3) أهمية الدراسة:

• محاولة معرفة اثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته -وحدة جيجل- ودورها في مجال الرقابة على تكاليف الإنتاج.

• دراسة وظيفة من أهم وظائف الإدارة و هي الرقابة على تكاليف الإنتاج.

• إبراز الوسائل العلمية و الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في ظل مفهوم نظام محاسبة التكاليف المعيارية.

(4) أهداف الدراسة:

• معرفة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف الإنتاج في المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته -وحدة جيجل-.

• إبراز دور نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات و تحليلها.

• التعرف على مختلف إجراءات الرقابة على تكاليف الإنتاج.

• التعرف على الأسس العلمية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية في المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته -وحدة جيجل-.

(5) أسباب اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيار الموضوع إلى:

✓ أسباب ذاتية:

• علاقة الموضوع بتخصصنا في المحاسبة.

• السعي إلى توسيع رصيدنا المعرفي في مجال تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف الإنتاج.

✓ أسباب موضوعية:

• الأهمية البالغة في محاسبة التكاليف المعيارية في كونها تلعب دور كبير في تحديد المسؤوليات كما تعتبر أداة فعالة للرقابة على التكاليف و التخطيط.

• محاولة التعرف على مدى تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-.

• المساهمة في إثراء مكتبة الجامعة بمرجع جديد.

6) منهج الدراسة:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع وبغية الوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة والإحاطة بمختلف جوانبه قصد الخروج بنتائج تثمن البحث اعتمادنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي عند عرض الجوانب النظرية المتمثلة في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الكتب باللغة العربية وكذا على مجموعة الرسائل والأطروحات الجامعية والمجلات، وكذا عند عرض الجانب التطبيقي المتمثل في تحليل الوثائق والمعلومات المتعلقة بحاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- حيث استخدمنا الوثائق العلمية للمؤسسة كما قمنا بعدة مقابلات.

7) حدود الدراسة:

➤ الحدود المكانية: قمنا بإجراء دراستنا في المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- حول دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف الإنتاج.

➤ الحدود الزمانية: تمثلت دراستنا لهذا الموضوع في السداسي الثاني لسنة 2020. وقد تم من خلال هذه الفترة إنجاز دراسة نظرية وتطبيقية وإجراء مقابلات شخصية مع رؤساء المصالح والمسؤولين بغرض الحصول على إجابات عن كيفية حساب انحرافات من شهر جويلية إلى شهر ديسمبر من سنة 2020.

8) الدراسات السابقة:

اطلعنا على العديد من الدراسات التي تناولت نظام التكاليف المعيارية من زوايا مختلفة، وقد تم توثيق العديد من المعلومات التي استندنا إليها في إنجاز هذه الدراسة، وقد قمنا بتحليل بعض الأفكار المطروحة وتقتصر بذكر الدراسات التالية:

1- إيمان عثمان عبد الله حسين: نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، 2017.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم الشركات الصناعية تعاني من مشكلة استخدام التكاليف الفعلية في قياس كفاءة العمليات التشغيلية الصناعية.

وهدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية الرقابة وعملية ترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية حيث توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

• يعمل تطبيق نظام تكاليف المعيارية على تخفيض التكاليف الغير مباشرة كما يعمل أيضا على إتخاذ القرارات المالية بالمنشأة.

• تتوقف كفاءة المستويات الإدارية على مقومات الأداء المالي للمنشأة.

• عند تطبيق نظام التكاليف المعيارية تتمكن المنشأة من معرفة الانحراف كما أنه من الممكن العمل

على التصحيح السريع الذي يساعد على خفض التكاليف كما يزيد من وفرة العمليات الإنتاجية.

2- محمد خير عثمان محمد خير أحمد: نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف،

أطروحة دكتوراه، جامعة شندني، 2018.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة مطاحن الغلال من أحكام الرقابة على التكاليف في ظل الظروف الاقتصادية والبيئية والصناعية المعقدة في السودان.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال بالسودان وتسلط الضوء على معوقات وعقبات هذا النظام وتوصلت إلى النتائج التالية:

- تعمل مطاحن الغلال على تدريب العاملين وتطويرهم من أجل تناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية.

- مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد المعايير يؤدي إلى تحقيق الأهداف دون هدر للموارد الاقتصادية المتاحة.

- تطبيق نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة على التكاليف.

3- سلوى عبد النور عبد المحمود أحمد: **نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقييم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية**، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان، 2016.

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب نظام التكاليف المعيارية ببعض المنشآت الصناعية مما أدى إلى فقدان الكثير من المواد وفقدان القدرة التنافسية والاستمرار في السوق لحد الخروج منه.

وهدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية في تخفيض التكاليف المعيارية وتخفيض تكاليف الإنتاج بالمنشآت الصناعية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يتسم نظام التكاليف المعيارية بالبساطة وسهولة الفهم وكذا انخفاض تكاليف تطبيقه ولذا فمن الممكن تطبيقه في البيئة الصناعية السودانية.

- التطبيق الصحيح لنظام التكاليف المعيارية يحقق الرقابة على التكاليف وذلك من خلال استخدام نماذج فحص الانحرافات ومعنويتها وما إذا كانت الانحرافات عشوائية أو غير عشوائية.

(9) هيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية تم تقسيم خطة الدراسة إلى ثلاث فصول:

- يحتوي الفصل الأول على مبحثين وهما: مدخل إلى التكاليف المعيارية، مبادئ ومقومات طريقة التكاليف المعيارية وإعداد المعايير.

- يحتوي الفصل الثاني على مبحثين وهما: الرقابة على التكاليف ومعايرتها، تحليل الانحرافات على تكاليف الإنتاج.

- يحتوي الفصل الثالث على مبحثين وهما: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته -وحدة جيجل-، الرقابة على التكاليف المباشرة.

(10) صعوبات الدراسة:

لقد تعرضنا لعدة صعوبات في هذه الدراسة منها ما يلي:

- صعوبة الحصول على المعلومات بشكل كافي ووافي فيما يخص البيانات المعيارية المتعلقة بمختلف أنواع تكاليف الإنتاج.
- صعوبة إيجاد مؤسسة تطبق نظام التكاليف المعيارية في ولاية جيجل مما أخذ منا وقتا طويلا.
- قلة المراجع حول انحرافات التكاليف الغير مباشرة والرقابة على التكاليف.

الفصل الأول: الإطار النظري للتكاليف المعيارية

تمهيد.

المبحث الأول: مدخل إلى التكاليف المعيارية.

المبحث الثاني: مبادئ و مقومات طريقة التكاليف المعيارية و إعدادها.

خلاصة الفصل.

تمهيد:

تعد التكاليف المعيارية إحدى الأدوات الهامة التي تقوم الإدارة باستخدامها في عملية التخطيط وذلك من أجل المساعدة في تحقيق كفاءة العمليات من خلال العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف، حيث ازدادت أهمية التكاليف المعيارية في الحياة العملية كثيرا حيث تسعى إلى الاستفادة المثلى من الموارد المادية والبشرية وإيجاد وتطوير الطرق والأساليب العلمية الكفيلة بالرقابة وذلك بهدف الرفع من الكفاءة الإنتاجية وكذا تحقيق الأهداف بصورة متكاملة.

حيث أصبح تطبيق التكاليف المعيارية ضرورة ضمنية تفرضها الظروف المحيطة، كما أن التطور والتقدم الذي شهده العالم يفرض على الجميع واقع جديد لا بد من مواكبته، وكذا لا بد من الإشارة إلى استخدام التكاليف المعيارية.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مدخل إلى التكاليف المعيارية؛

المبحث الثاني: مبادئ ومقومات طريقة التكاليف المعيارية وإعداد المعايير.

المبحث الأول: مدخل إلى التكاليف المعيارية

إن التكاليف المعيارية تعبر عما يجب أن تكون عليه التكلفة في ظروف العمل العادية وهي تعكس مرحلة من مراحل التطور في مجال التكاليف، حيث ظهرت في القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية وقد تزايد الاهتمام بها منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد في الدول الصناعية، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية. وعليه فالتكلفة المعيارية تلعب دورا بارزا في إمداد متخذي القرار بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية.

وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية

أولا: تعريف التكاليف المعيارية

لقد قدمت عدة تعاريف للتكاليف المعيارية نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: " يقصد بالتكاليف المعيارية تلك التكاليف المحددة مقدما بعناية وتستخدم كأساس

للمقارنة مع تلك التكاليف الفعلية وهي مقاييس تحقق لقياس الأداء".¹

التعريف الثاني: "تعرف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه

التكاليف خلال فترة العمل المقبلة، فهي لم تحدث بعد وتعكس التكاليف التي يتوقع حدوثها إذا تم العمل وفق

الظروف التي تتوقعها الإدارة وتحدد التكلفة المعيارية للوحدة على مستوى الإنتاج وتستخدم التكاليف المعيارية

لمقارنة التكاليف الفعلية للحكم على كفاءة الأداء".²

التعريف الثالث: "هي التكاليف المقدرة سلفا والتي يجب مقارنتها مع التكاليف الفعلية وتوضع التكاليف

المعيارية وفق ظروف ومكان معينة فيتم تحديدها والتنبؤ بها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات علمية

وموضوعية تعتمد على السنوات السابقة للعمليات الإنتاجية".³

التعريف الرابع: "لتسهيل استخدام الموازنة المرنة لأغراض الرقابة، يكون من المفيد دراسة الموازنة

على المستوى الجزئي بدلا من الكلي وهذا يعني وضع موازنة لوحدة واحدة خاصة بمنتج أو خدمة ما بدلا من

وضع موازنة لشركة ككل وتعرف هذه الموازنة بالتكلفة المعيارية لهذا المنتج أو تلك الخدمة".⁴

¹ فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص 81.

² "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 57

³ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 29.

⁴ محمود نضال الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 264.

التعريف الخامس: "هي تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتجه المنشأة من سابق خبرتها من عناصر السلعة أو الخدمة".¹

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن التكاليف المعيارية هي: تكاليف محددة مقدما تبين ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج لذلك ينظر إليها على أنها مقياس لدى كفاءة وفعالية للأداء الفعلي لذلك لا تعتبر هذه التكاليف كبديل عن التكاليف الفعلية لأنها تستخدم كأساس لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الانحراف بينهما ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة.

ثانيا: خصائص نظام التكاليف المعيارية

تتمثل خصائص تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الآتي:²

- الإبلاغ عن الانحرافات ينبغي أن يسمح للإدارة بمعرفة متى تبدأ التكاليف في الخروج عن نطاق السيطرة في وقت مبكر قدر الإمكان، يمكن للإدارة عندئذ أن تتخذ خطوات لمواجهة المشكلة والسيطرة عليها في أسرع وقت ممكن؛
- الانحرافات المبلغ عنها يجب تحليلها إلى بنود ومفردات بحيث لا تلغى الانحرافات الفردية بعضها البعض أو تعوضها وحتى يكون بالإمكان تحديد مصدر أو مصادر الانحرافات بسهولة أكبر؛
- يجب أن تقوم المعايير على بيئة العمل الحالية وليس على الأرقام التاريخية وحدها؛
- يجب إعدادها كجهد تعاوني بين كل الأطراف المعنية (مثل: المهندسين وإدارات المشتريات والمحاسبين وكذلك أفراد الإنتاج وعملية وضع المعيار ينبغي أن تتضمن أيضا كل العاملين التنفيذيين ذوي الصلة المباشرة؛
- الإبلاغ المرتبط بالمعايير ينبغي أن يكون ذا تكاليف فعالة وينبغي أن تكون موارد القيام به أكثر مما سيوفره؛
- التقارير ينبغي أن تكون وثيقة الصلة وقابلة للفهم وبلغة يمكن للمستويات المختلفة داخل المنشأة أن تفهمه.

ثالثا: مكونات نظام التكاليف المعيارية

يتكون نظام التكاليف المعيارية من العناصر التالية:³

¹ محمد كمال الحاروني، محاسبة التكاليف وإدارة المصانع، دار المعارف، القاهرة، 1965، ص 8.

² معاذ الباقر إبراهيم عباس، دور التكاليف المعيارية في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، ص 52 - 53.

³ محمد خير عثمان محمد خير أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف، أطروحة دكتوراه، جامعة شندي، 2018، ص 100.

1) المعيار: هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

- أ- المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة ؛
- ب- اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور؛
- ج- الأعباء اللازمة لمنتج معين بحيث يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

2) معايير الأداء: تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات.

3) التكلفة المعيارية: هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير بحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز، تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا.

رابعا: أهمية التكاليف المعيارية

تكمن أهمية التكاليف المعيارية فيما يلي:¹

- تبسيط الإجراءات التكاليفية نتيجة للتخطيط والتوصيف المعياري للأداء والعمليات الصناعية والعدد والآلات والظروف المحيطة بالتشغيل؛
- تحدد تكلفة الإنتاج مقدما على أساس كمي؛
- توفير المعلومات التي تخدم الإدارة عن الأسعار وكميات الإنتاج والطاقات الإنتاجية وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة ومعدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها مما يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها الرشيدة؛
- تؤدي التكاليف المعيارية إلى معرفة أفضل الطرق في احتساب التكاليف كما أنها تقلل الجهد الكتابي في حسابها وتساعد الإدارة على تنظيم طرق حاسب الأجور والمكافآت التشجيعية؛
- تهتم التكاليف المعيارية بتحقيق العدالة وعدم تحميل العميل بأي أخطاء أو إسراف في عمليات المنشأة وذلك من خلال دراسة التكاليف التي يجب تحميلها على وحدات الإنتاج أو البيع لكي يكون السعر من وجهة نظر العميل ويحقق الربح للمنشأة مما يحقق ذلك الرقابة الفعالة وتقديم خدمات متميزة بالسعر المقبول والذي يرضي العملاء؛
- يؤدي إعداد الموازنات باستخدام التكاليف المعيارية إلى زيادة فاعلية الموازنات حيث يتم إعدادها بناء على أسس علمية وتتسم بالدقة والموضوعية مما يحقق واقعية الموازنات وإمكانية تطبيقها.

¹ المرجع السابق، ص144.

إن أهمية التكاليف المعيارية كنظام تتمثل في أنها تعتبر وسيلة لرقابة على عناصر التكاليف الفعلية إضافة لكونها مقياساً لمدى كفاءة العمل الإنساني كما أنها تساعد الإدارة في تحديد السعر والسياسات الإنتاجية المختلفة.¹

المطلب الثاني: أهداف وأنواع التكاليف المعيارية

أولاً: أهداف التكاليف المعيارية

هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى التكاليف المعيارية لتحقيقها منها:

- 1) **إعداد الموازنات التخطيطية:** تعتمد الموازنات التخطيطية على التكاليف المعيارية التي يتم احتسابها بوحدة لوحدة إنتاج واحدة وتعميمها على حجم النشاط المخطط له والتي تهدف إدارة المنشأة إلى تحقيقه وتساعد التكاليف المعيارية في الرقابة على العناصر المباشرة من مواد وأجور في حين أن موازنات أقسام الإنتاج والخدمات المختلفة بالمنشأة تساعد في الرقابة على التكاليف الغير مباشرة.²
- 2) **الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء:** تتم الرقابة على التكاليف بمقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحدد الانحرافات، ويتم تحليل أسبابها اتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجتها، كما تستخدم التكاليف المعيارية لتقييم أداء المنشأة ككل وأداء العاملين فيها ومنحهم الحوافز اللازمة والمكافآت التشجيعية في حالة أن الأداء الفعلي لهم يعادل أو يضاوي المعايير الموضوعية.³
- 3) **دراسة المشاريع والعروض الجديدة:** عند إنشاء المشاريع الجديدة أو استخدام عروض جديدة من عملاء محتملين للمنشأة فإنه يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة من المشاريع والعروض الجديدة بالتكاليف المعيارية لها، فإذا كانت الإيرادات المتوقعة هي أكثر من التكاليف المعيارية فإنه يتم قبول هذه المعايير والعروض الجديدة والعمل على تنفيذها بينما إذا كانت الإيرادات المتوقعة هي أقل من التكاليف المعيارية فإنه في هذه الحالة يتم رفض المشاريع والعروض الجديدة وعدم تنفيذها.⁴
- 4) **المساعدة في مجال التسعير:** يجب على الإدارة القيام بدراسة بنود التكاليف التي يجب تحميلها على وحدة المنتج لكي يكون السعر عادلاً من وجهة نظر المستهلك والمنتج، أي أن التكاليف المعيارية تساعد على تحقيق العدالة بين المنتج والمستهلك من خلال عدم تحميل أي خطأ يقع فيه المنتج نتيجة القصور في أداء العملية الإنتاجية على المستهلك وفي نفس الوقت يجب أن يغطي السعر كافة التكاليف مع

¹ طلال عبد الحسن الكسار، محمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس... تخطيط رقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2019، ص144.

² أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، 2009، ص122.

³ أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص120.

⁴ المرجع السابق، ص121.

تحقيق هامش مناسب من الربح للمنتج، ولكي تستطيع المنشأة الاستمرار في السوق يجب أن تحافظ على تكاليف الإنتاج ضمن الإطار العام للأسعار السائدة من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن.¹

5) الإدارة بالاستثناء: تخدم التكاليف المعيارية مبدأ الإدارة بالاستثناء بطريقة فعالة، إذ أن تقارير التكاليف سوف توضح الانحرافات السلبية في كل عنصر من عناصر التكاليف، وتحدد موقع حدوث كل منها ويكون على الإدارة المسؤولة البحث عن الأسباب والتركيز على البحث عن حلول عاجلة لها.²

ثانياً: أنواع التكاليف المعيارية:

تتمثل أنواع التكاليف المعيارية في ما يلي:³

1) التكلفة المعيارية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية، بل تكون غالباً بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.

2) التكلفة المعيارية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائماً مستوى الفعالية الذي يجب الوصول إليه وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق ولا تحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائماً لأهداف التكلفة المثالية.

3) التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة أو المعدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذا يجب استعمالها بكل حذر.

4) التكلفة المعيارية العادية: تحدد بدلالة التغيرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية وحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلاً في الدورة الاستغلالية، ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

5) التكاليف المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في التكلفة المعيارية تصبح صعبة، لذا فيمكن أن يكون من الأحسن تحديدها كما يلي:

• الكمية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل

الإنتاج؛

¹ سلوى عبد النور عبد المحمود أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان، 2016، ص42.

² علي أحمد أبو حسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية طبع- نشر - توزيع، الإسكندرية، 1997، صص 101-102

³ زعيماش عابدة، ركيمة زينب، دور التكاليف المعيارية في تفعيل الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2019، صص 14-15.

• السعر المعياري يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى؛

هذا النوع من التكلفة المعيارية يعتبر حاليا أكثر استعمالا في المؤسسات الصناعية الكبرى بسبب التغيرات الكبيرة والسريعة للأسعار.

المطلب الثالث: شروط تطبيق التكاليف المعيارية

إن التكاليف المعيارية هي التنبؤ أو التحديد المقدم لما ينبغي أن تكون عليه التكاليف في ظل ظروف التشغيل المتاحة، وأنها تستخدم كأساس لرقابة التكاليف ولقياس كفاءة الأداء، يقود ذلك إلى القول بأن هناك شروط يجب توافرها في المعيار، وأهم هذه الشروط تتمثل في الآتي:¹

(1) المناسبة: بمعنى أن يكون المعيار مناسب للغرض من استخدامه فالمعايير أداة من أدوات القياس تستخدم للحكم على مدى سلامة الأداء الفعلي وكفاية انجاز العاملين، يجب أن توضع في هذه الحالة بشكل يمكن القياس عليه، ومن ثم مراعاة إمكانيات العمل وظروفه ومستوى الكفاية والمتغيرات الأخرى، ويجب أن تتصف الأهداف الواقعية أي يمكن التوصل إليها في ضوء التوقعات والظروف الجارية، وهذا يستلزم تضمينها المسموحات اللازمة لجعله في الإمكانية وفي الاستطاعة.

(2) الموثوقية: أي أن يوثق في المعيار عند استخدامه للقياس ويحقق الشعور بالعدالة فالمعايير تحدد وتوضع بناء على دراسة تجارب علمية متوفرة فيها صفات معنية بمجرد اعتمادها فإنها تصبح ملزمة، أي أن اعتماد المعيار والموافقة عليه يجعله مقياسا للأداء، ومن ثم يجب مراعاة الدقة في تحديده والتأكد من أخذ المتغيرات المؤثرة فيه من كفاية وإمكانيات وطاقة في الحسبان، فإن ذلك يخلق شعورا بالعدالة لدى القائمين بالتنفيذ.

(3) الموضوعية: يقصد بها خلو المعيار من التحيز وتوافر إمكانية التحقق منه، والخلو من التحيز لا يعني خلوا مطلقا وإنما خلوا نسبيا بقصد تخفيض حجم التحيز وذلك لأن العامل البشري والعوامل السلوكية يصعب التحكم فيها بصورة كاملة، كذلك تتطلب الموضوعية ضرورة أن يكون المعيار واضحا ومفهوما بما لا يترك مجالا للتخمين لدى القائمين بالتنفيذ.

(4) الثبات: يقصد بها متى ما تم وضع المعيار وتحديده وجب الالتزام به إلى أن يستجد من التغيرات والظروف، ما يدعو إلى تغييره أو تقليده بمعنى آخر ينبغي أن تبقى المعايير ثابتة ما دام أن الاعتبارات والمتغيرات التي وضعت على ضوءها لم تتغير.

(5) الشمولية: يقصد بها معايرة كل القيم المالية في المنشأة ما أمكن، وليس الاقتصار على عناصر التكاليف فقط وبالتالي فالمعايير يجب أن توضع لبنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، حيث يساهم كل

¹ معاذ الباقر إبراهيم عباس، مرجع سبق ذكره، ص ص 45-49.

ذلك في تحقيق الترابط بين كل القيم المالية بالمنشأة بما يحقق الوصول للأهداف المرغوبة، وقد يعني الشمول ضرورة تطبيق نظم المعايير لكل أنواع الأنشطة، الصناعية والخدماتية والزراعية والتجارية وليست اقتصرها على النشاط الصناعي فقط، كما قد تبادر إلى أذهان البعض.

6) المرونة: بمعنى تحديد معايير لأكثر من مستوى من مستويات النشاط حتى يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لنفس حجم النشاط الذي تحقق فعلا، خاصة فيما يتعلق بعناصر التكاليف المرتبطة بحجم النشاط.

حيث أن المعايير يجب أن توضع في حدود الإمكانية المتاحة لدى المنشأة حتى تستطيع الاستفادة منها لتحقيق أهدافها المنشودة، وأيضا عند إعدادها يجب على القائمين بها مراعاة المستجدات التي تحدث في البيئة سواء كانت داخلية أو خارجية، حتى تتسنى لها عملية التغيير بغرض أن تتماشى مع متطلبات البيئة التنافسية. كما يمكن إضافة بعض المتطلبات عند البدء في مرحلة التطبيق تتمثل في الآتي:

- البدء بتحليل الوحدة الاقتصادية إلى مراكز متميزة المسؤولية تأخذ نسقا متدرجا قمته مركز الاستثمار فمراكز الربحية ثم مراكز الإنفاق أو التكلفة بهدف الحصول على خريطة تشريحية للوحدة الاقتصادية كنظام كلي يتكون من مجموعة من الوحدات أو الأنظمة الفرعية لكل منها هدف يتحقق من خلال ممارسة نشاط متميز بذاته وتستخدم في تنفيذ هذا النشاط مجموعة من الموارد الإنتاجية المتميزة ويندرج نسق التحليل على هذا النحو التالي:

- ✓ مستوى مراكز الاستثمار ففي المؤسسات الضخمة والتي تتنوع أنشطتها قد يفوض المسؤول عن نوع معين من النشاط بسلطة التوسع في الاستثمارات عندئذ تتسع دائرة مسؤوليته لتتعدى مجرد تحقيق الأرباح الجارية إلى أهداف المشروع الإستراتيجية المتعلقة ببقاء واستقرار الوحدة الاقتصادية.

- ✓ مستوى مراكز الربحية يوصف بأنه مركز ربحية إذا أتيحت لرئيسه المسؤول سلطات التحكم في جناحي المقابلة في عملية قياس الأرباح، وهما التكاليف والمبيعات ومن ثم يمكن تقويم أدائه على أساس الأرباح المحققة.

- ✓ مستوى مراكز التكلفة هو عبارة عن دائرة نشاط إنتاجي أو خدمي متجانس يستخدم مجموعة من المدخلات أو عوامل الإنتاج غالبا ما تكون متجانسة ليعطي مخرجات متميزة قابلة للقياس، ويمثل مركز التكلفة وحدة تنظيمية فرعية في إطار المنظمة أو الوحدة الاقتصادية وتتحدد مسؤولية مدير مركز التكلفة بمجرد تحقيق المعايير المقبولة أو المرضية للعلاقة بين المدخلات والمخرجات، ولذا فإنه يكتفي بالقياس الكمي للمخرجات بينما يتعين قياس المدخلات لتحديد تكلفة المخرجات.

- وجود مجموعة من الأساليب الملائمة للمعايرة والتقدير تحدد من إدارة المنشأة وتشمل أساليب هندسية وفنية وإحصائية ومحاسبية وتكليفية وغيرها من الأساليب التي تراها إدارة المنشأة ضرورية ومناسبة.

- وجود سجل كامل من تكاليف المنشأة في الفترات الماضية وذلك بهدف ترشيد عملية معايرة عناصر التكاليف.
- وجود سجل كامل بالطاقات الإنتاجية والآلية والبشرية، مع وصف كامل لحالة هذه الطاقات في فترة سريان المعايير.
- وضع تقديرات للظروف المحيطة بالمنشأة خلال فترة تنفيذ خطة الإنتاج المعيارية، مع بيان الأسلوب الملائم لإعادة النظر في الخطة في حالة تغير تلك الظروف.

ويمكن إضافة بعض المتطلبات لتطبيق النظام المعياري بنجاح كالتالي:

- ✓ مجموعة من الأدوات العلمية الملائمة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية.
- ✓ جمع الدفاتر والسجلات عن الفترات السابقة وذلك للاسترشاد بها في تحديد المدخلات والمخرجات للفترة الجارية.
- ✓ نموذج التكاليف المعيارية (القدرة والكفاءة) على ترجمة العلاقات الدالية في صورة رياضية واضحة (كمية) لتحقيق أهداف الرقابة بفعالية.
- ✓ تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وأقسام بشكل موافق لتسلسل العملية التكنولوجية للإنتاج والهيكلة التنظيمية والإدارية لها.
- ✓ توفير إمكانية قياس الإنتاج أو الخدمات بالنسبة إلى كل عامل أو مجموعة من العاملين في كل مركز تكلفة على حدة.
- ✓ وضع معايير كمية وزمنية ومالية على أساس منهج علمي في إنشائها، بحيث تغطي أداء كافة مراكز التكاليف وأصناف المنتجات وتكون شاملة لجميع عناصر وبنود التكاليف ولا بد من التعديل المنهجي للمعايير واختبارها دورياً وتقييمها لكي تتمكن من كشف الانحرافات، وعدم خلط انحرافات التشغيل مع انحرافات تعديل المعايير وتحليل انحرافات التشغيل إلى أسبابها ومسببها بدقة.
- ومنه فإن نظام التكاليف المعيارية يحقق مجموعة من المعايير تستخدم أساليب مختلفة بغرض ضبط التكاليف وقياس كفاءة الأداء، بحيث توضع في حدود الإمكانيات المتاحة لدى المنشأة حتى تستطيع الاستفادة منها وتحقيق أهدافها المنشودة، مع مراعاة المستجدات التي تحدث في المنشأة سواء كانت داخلية أو خارجية حتى يتسنى حلها.

المبحث الثاني: مبادئ ومقومات طريقة التكاليف المعيارية وإعداد المعايير

لقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بأحسن طريقة حيث تهدف إلى تسهيل عمليات محاسبة التكاليف للحصول على معلومات في الوقت المناسب، لقد أصبحت نظاماً تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

المطلب الأول: مبادئ ومقومات التكاليف المعيارية

أولاً: مبادئ التكاليف المعيارية:¹

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من الأسس الهادفة إلى متابعة كل عنصر من عناصر التكاليف، من خلال مراقبتها لتحديد الأخطاء وتحليلها ومعرفة المسؤول عنها، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة هذه الأسس تكمن في:

- تحديد المستويات المعيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة،...) والمناسبة له وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليها من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛
- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها؛
- العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة بتغيرات السوق وكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

ثانياً: مقومات التكاليف المعيارية

إن بيئة المنشآت الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة والتطور التقني والتكنولوجي والتنوع الإنتاجي والخدماتي مع ارتباطها بمواصفات قياسية خاصة، تلزم إدارة المنشآت بالسعي نحو توفير المعلومات التكاليفية التي تؤثر على كفاءة وفعالية القرارات الإدارية الإستراتيجية كالتسعير وغيرها من القرارات الهامة أو تلك التي تؤثر على كفاءة الاستخدامات الإدارية الأخرى كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومن ثم يتعين على هذه الإدارات استخدام نظم تكاليفية يمكن من التلازم مع هذه المتغيرات الحديثة في تلك البيئة المعاصرة.

¹ نوال بولخيوط، حنان بومالة، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة جيجل، 2013، ص77.

إن جودة نظام محاسبة التكاليف المعيارية، تتمثل في قدرته على توفير معلومات معيارية ملائمة للهدف من استخدامها في ظروف واقعية، وحتى يوفر نظام محاسبة التكاليف المعيارية هذه المعلومات المرجوة منه لإدارة المنشأة فإن هناك عدة مقومات يجب مراعاتها منها:¹

1) نظام التكاليف الفعلية: إن نظام التكاليف المعيارية الجيد في المنشأة، يتطلب وجود نظام للتكاليف الفعلية في المنشأة قائم على الأصول العلمية للتكاليف والأداء وملائم لظروف الحال السائدة والإمكانيات المتاحة في المنشأة، والذي يمكن من تحديد خطوط السير في حساب تكلفة الإنتاج ووحدات النشاط الآلي والبشري، وكيفية تجميع البيانات من مصادرها والدورات المستندية اللازمة لذلك وإعداد القوائم والكشوف بالتكاليف الفعلية التي يمكن قياسها وضبطها على البرامج المخططة والمعايير المعدة لذلك.

إن نظام التكاليف الذي يحقق ذلك يجب أن تتوفر فيه الأسس الآتية:

أ- تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل لها: يقصد بمركز التكلفة في نشاط المنشآت بأنه مركز نشاط أو مسؤولية، فقد يتمثل مركز التكلفة في قسم ذو نشاط إنتاجي محدد يضم عملية إنتاجية أو خدمية أو مجموعة العمليات المتكاملة وقد يكون مركز التكلفة جزء من قسم يعبر عن عملية أو آلة تقوم بعمل محدد داخل القسم، وقد يتحدد مركز التكلفة وفق التنظيم الإداري حيث يمثل وحدة مسؤولية ترتبط بمشرف له سلطات ومسؤوليات محددة.

ويقصد بدليل مركز التكلفة هو تبويب وتوصيف مراكز التكلفة التي تعد طبقاً لظروف المنشأة من حيث التجانس التي تقوم به والنظم الإدارية المعمول بها حيث يمكن تمييز مركز التكلفة بالرمز الذي يحمله.

إن تحديد مراكز التكلفة في المنشأة ذو أهمية خاصة وذلك لأنها تتخذ كأساس لتقدير التكاليف كما أنها تحقق رقابة فعالة على عناصر التكلفة، وتمكن من تحديد نتيجة مزاوله النشاط في كل مركز تكلفة على حدى.

ب- تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها: تهدف المنشآت إلى تقديم المنتجات أو الخدمات باعتبار أن نشاط المنشأة يوجه لمنفعة المنتجات أو الخدمات المقدمة، وتعتبر وحدة التكلفة هي المقياس الذي يتم على أساسه قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة، ووحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم على أساسها تجميع التكاليف تمهيدا لقياس تكلفة المنتجات المقدمة وهناك شروط يجب توفرها عند تحديد وحدات التكلفة، منها الارتباط بتكاليف النشاط والارتباط بحجم النشاط، والقابلية للقياس الكمي والسهولة ووضوح المعالم والتجانس.

¹ محمد خير عثمان محمد خير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 107-110.

ت- تحديد عناصر التكاليف ووضع دليل لها: إن قيام المنشأة بنشاطها الإنتاجي يستلزمه إنفاق الكثير من عناصر التكاليف، ويستلزم ذلك الإنفاق إعداد دليل لعناصر التكاليف يتضمن مفردات القيم التي تمثل التعبير المالي عن العمليات التي تتم داخل المنشأة. ويعرف دليل عناصر التكلفة بأنه خطة لتبويب وترميز عناصر التكلفة يراعى فيه المنطق والدقة والبساطة والمرونة، بحيث يمكن التعرف على الحسابات بسرعة وتقليل المجهود الخاص بالقيود في السجلات واستخدام الحسابات الآلية.

ث- تحديد طريقة القياس وأساس التحليل: تستخدم المنشآت نظام يتكون من نظامين أساسيين تكلفة المنتجات أو الخدمات نظام تحديد تكلفة الأوامر ونظام تحديد تكلفة المراحل، وإن نظام تحديد تكلفة الأوامر يستخدم في المنشآت التي تقوم بتقديم منتجات أو خدمات متعددة غير نمطية، والتي تعتمد إلى حد كبير على أوامر العملاء في تحديد مواصفات هذه المنتجات أو الخدمات ليتم قياس تكلفة كل أمر إنتاج أو خدمة عن طريق تخصيص عناصر التكاليف على الأوامر المستفيدة بها مثلاً كأمر تكاليف بناء سفينة.

ج- تحديد فترة التكاليف: فترة التكاليف هي الفترة الزمنية المتخذة أساساً لتجميع وحصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بصفة دورية، وقد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنوية، وقد ترتبط بطول دورة المنتجات أو الخدمات.

إن قصر الفترة التكاليفية ذو فائدة لإدارة المنشأة نظراً لقيام إدارة المنشأة خلالها بدراسة النتائج التكاليفية والتعرف على مسببات الانحرافات في استخدام عناصر التكاليف ومحاولة تفاديها خلال الفترات الموالية.

(2) برامج عمل المنشأة: إن نظام التكاليف المعيارية يعتبر أحد الأساليب الرقابية الهامة في المنشآت لاسيما أن هذا النظام يمكن أن يعبر عن السلوك الاقتصادي الرشيد في المنشأة إذا صمم وطبق على أساس محاسبة المسؤولية وأسس علمية وعملية سليمة، ولتحقق نظام التكاليف المعيارية الرقابة الفعالة على كفاية الأداء يتطلب توافر برامج عمل المنشأة التي توضح خطط سير العمليات الإنتاجية واحتياجاتها وتوضح الأعمال المكلف بها كل قسم والجدول الزمنية اللازمة لإنجاز هذه الأعمال بالجودة المخططة وفي المواعيد المحددة إن تحديد برامج العمل يأتي من خلال التالي:

- تحديد إستراتيجية المنشأة على المدى البعيد ورسالتها على المدى القصير والخطوات التكتيكية اللازمة لتحقيق هذه الرسالة، من خلال تحديد المواصفات والخصائص القياسية للمنتجات أو الخدمات في ظل بيئة التشغيل السائدة واحتياجاتها من عناصر مدخلاتها المباشرة، ومن ثم تنسيق النشاط الإنتاجي للمنشأة في شكل خريطة تظهر التابع الفني للعمليات اللازمة بتقديم منتجاته أو خدماته في صورتها النهائية وذلك بدراسة التنظيم الوظيفي للمنشأة؛

- تتبع الخطوات التكتيكية للقيام بعمل المنشأة والتأكد من توفر الظروف والعوامل اللازمة لتنفيذ الرسالة في أي خطوة من خطواتها فور حدوثها بقدر الإمكان مع تحديد نوعية وكمية الانحراف من خلال

توفير أسس القياس الفعلي والمعيارى في كل مركز تكلفة على مستوى المنشأة ككل ومن واقع الدراسات العلمية والتجريبية المحكمة للعلاقات الفنية المباشرة القائمة بين وحدات المخرجات وعناصر المدخلات المخطط استخدامها خلال الفترة.

3) إعداد المعايير: إن إعداد المعايير ليس بالمهمة السهلة الهيئة، وذلك لأن هذا الإعداد للمعايير يكون نتيجة تفاعل منطقي بين مجموعة من العوامل والاعتبارات منها الخبرة والحكمة الشخصية والبيانات الفنية والهندسية وبيانات التكاليف التاريخية، وهناك اختلافاً واسعاً بين المنشآت في طرق ومراحل إعداد المعايير، هذا الاختلاف يتراوح ما بين الاعتماد على فرد واحد في إعداد المعايير بالحدس والتخمين إلى الاعتماد على لجنة تستخدم مختلف العلوم الإدارية والأدوات الهندسية في إعداد المعايير. كما أن هناك عدداً من الطرق والوسائل التي انتشر استخدامها في إعداد معايير الكثير من المنشآت الكبيرة منها ما يلي:

أ- لجنة إعداد المعايير: لعله ليس من المفضل الاعتماد على فرد واحد في إعداد المعايير، لأنه لا يوجد من يمكنه بمفرده الإلمام بكل العوامل والاعتبارات المتعلقة بوضع المعايير لكل جزئية في المنشأة، هذه اللجنة يمكن أن يمثل بها كل التخصصات المعنية بإعداد المعايير واستخدامها، وبحيث يكون رئيس هذه اللجنة المراقب المالي للمنشأة أو أي شخص آخر من إدارة الحسابات.¹

ب- المدخلات الفنية: إن دراسة الوقت والحركة ليست إلا أداة مساعدة في إعداد بعض المعايير كما أنها واحدة فقط من عناصر المدخلات الفنية لوضع المعايير، تلك المدخلات الفنية التي تشمل بالإضافة إلى دراسة الوقت والحركة دراسة المحاكاة والتي تتضمن نماذج الأنشطة والعمليات الواجب دراستها وتحليلها بواسطة لجنة إعداد المعايير، كما تشمل دراسة المبدئية لمشروعات الإنتاج يتم بناءاً عليها تحديد بعض بيانات تكاليف الإنتاج الفعلية والتي تساعد في إعداد معايير التكاليف.²

ت- الخبرة الماضية: أنه من الخطأ الشديد إغفال الدور الهام للخبرة الماضية عند إعداد المعايير، ذلك لأن الماضي أفضل وسيلة للتنبؤ بالمستقبل القريب، فضلاً عن أن نتائج هذا الماضي ملموسة ويمكن التحقق منها وإثباتها، ولذلك فإنه برغم توافر العديد من أدوات ووسائل التنبؤ إلا أن الإدارة غالباً ما تعطي وزناً كبيراً للخبرة الماضية عن إعداد المعايير للإنتاج في المستقبل.³

ث- مدخلات أخرى: أن هناك عدداً قليلاً من القرارات الإدارية يمكن أن تتخذ دون ما اهتمام بتأثيرها على العاملين، المستهلكين، المجتمع بصفة عامة، وإعداد المعايير ليس من هذه المجموعة القليلة على كل حال، وذلك لأن العمال ووزارة العمل من الذين يعينهم ويهتمهم إعداد المعايير لتعلقها بكفاءة العمل والعمال،

¹ ليتراي هيتجر، سيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2004، ص 299.

² نفس المرجع.

³ نفس المرجع.

وكثيرا ما تتصدى إدارة الأفراد لقرارات إعداد المعايير والتي تتعلق بالوقت المسموح به لتجميع المنتج، وبالتالي فإنه لا بد من تصفية كل الجداول المتعلقة بالمعايير قبل وضعها موضع التطبيق والتنفيذ.¹

4) تحليل الانحرافات: في نهاية كل فترة تكاليفية يتم حصر التكاليف الفعلية التي حدثت بموجب نظام التكاليف المستخدمة ومقارنة هذه التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية التي تمثل نتائج نظام التكاليف المعيارية وحصر الفروق بينهما، ويطلق على تلك الفروق انحرافات التكاليف، باعتبارها تمثل انحرافات التكاليف الفعلية عما يجب أن تكون عليه ومن ثم تحليل هذه الانحرافات.²

5) الاعتبارات السلوكية: تستخدم المعايير عادة للتأثير على الدافعية وبالتالي السلوك والأداء وقد يترتب عليها تأثيرات ايجابية وسلبية، ويتوقف الأمر النهائي بها على محصلة تفاعل عدة عوامل أو صفات مثل درجة الوضوح أو غموض تلك المعايير ودرجة سهولة أو صعوبة تحقيقها ومستوى الجهد اللازم لذلك، ومدى تأثير ظروف عدم التأكد على القائمين بتنفيذها ومدى تقبلهم للمخاطرة التي تنطوي عليها عملية تحقيقها.³

المطلب الثاني: إعداد المعايير

أولاً: أنواع المعايير

يقسم المحاسبون المعايير إلى:

1) المعايير التاريخية: في هذه الحالة يتم وضع معايير للتكاليف على أساس بيانات التكاليف التاريخية التي حدثت في الماضي لعدة دورات مالية، ومنها يحدد الموقع للتكاليف في المستقبل ويتوقف نجاح هذه الطريقة على توافر خبرات عالية تتمكن من تحليل سلوك عناصر التكاليف بطريقة تساعد على القيام بعملية التنبؤ وتعديلها لكي تعكس أي تغيرات حدثت.⁴

2) المعايير المثالية أو معايير الكفاءة القصوى: في هذه الحالة يتم وضع معايير التكلفة المعيارية على أساس من الدراسات (العلمية والتجارب العملية) التي يتم التحكم في كل متغيراتها بدقة وإتقان، كما أنها على افتراض توافر ظروف (المثالية والكمال) أو عدم السماح المطلق لأي نوع من خسائر التشغيل، ويعني ذلك أن المعايير المثالية يتم إعدادها في ظل ظروف تشغيل تقترب من الكفاءة القصوى.⁵

¹ المرجع السابق، ص 300.

² محمد خير عثمان محمد خير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 112.

³ المرجع السابق، ص 113.

⁴ لؤي محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 22-23.

⁵ المرجع السابق، ص 24.

3) المعايير الجارية: هي معايير متشددة ولكنها قابلة للتحقيق وتسمح هذه المعايير بوقت العطل الطبيعي للآلات وبفترات الراحة الطبيعية للعاملين وغير ذلك، مع مراعاة تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في ظل الظروف المتوقعة والانحرافات عن مثل هذه المعايير تكون مفيدة للغاية بالنسبة للإدارة.¹

ثانياً: كيفية إعداد المعايير

تقع مسؤولية إعداد المعايير على لجنة خاصة تضم ممثلين عن إدارة الإنتاج والهندسة الإنتاجية ومحاسبة التكاليف وإدارة الأفراد والعاملين القائمين على التنفيذ في موقع عمله، وتقوم هذه اللجنة بالمهام التالية:²

✓ إعداد المعايير الكمية (الطبيعية) لجميع عناصر الإنتاج من مواد ويد عاملة وتكاليف غير مباشرة وذلك استناداً إلى دراسات فنية لمواصفات المنتجات ودراسات هندسية للعمليات الإنتاجية ودراسات عملية تجريبية للوقت والحركة.

✓ تجميع المعايير السعرية لمعدلات أجور مختلف فئات العاملين ومختلف أنواع المواد ومراجعتها، ثم تقوم بعد ذلك بتحويل المعايير الكمية إلى تكاليف معيارية باستخراج نتيجة جداء المعيار الكمي بالمعيار السعري.

حيث إن قبول الأفراد القائمين على تنفيذ المعايير المعدة كمقياس لتتبع أدائهم ومحاسبتهم والحكم عليها يعد شرطاً أساسياً وضرورياً لنجاح نظام التكاليف المعيارية، إذ يدفعهم هذا إلى القبول و الالتزام بهذه المعايير وإلى التعاون فيما بينهم وإلى تضافر جهودهم لتحقيقها.

ومن أهم الصفات التي يجب توفرها في المعيار الناجح هي:³

• **الواقعية:** وهي أن يتصف المعيار بالواقعية أي أن يكون اقتصادي وسهل التطبيق من ناحية، وأن يراعي ظروف الإنتاج والظروف المحيطة بالمنشأة أثناء تطبيقه من ناحية أخرى، ولا ينبغي أن يعبر المعيار عن مثل أعلى بافتراض ظروف خالية من التوقف والأعطال العادية والوحدات التالفة بل يجب الأخذ بعين الاعتبار إمكانية وقابلية تحقيقه.

• **المشاركة والاقتناع:** من الضروري اقتناع المشرفين والقائمين على تنفيذ المعايير الموضوعية حيث تكون هذه المعايير مقبولة منهم ومحل ثقتهم ومن الضروري مشاركة جميع المستويات الإدارية المعنية (العمال، رؤساء الورش، المشرفون على التنفيذ، رؤساء الأقسام الإنتاجية ...) في إعداد المعايير وإبداء الرأي حولها قبل صدورها كأوامر إدارية ملزمة.

¹ عمر حسنين، صلاح مبارك، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1991، ص 224.

² حاب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009، ص ص 74 - 75.

³ المرجع السابق، ص 75.

- **الوضوح والفهم:** من الضروري أن تكون المعايير الموضوعية واضحة كل من سيتولى تطبيقها ومفهومة منه، وأن لا تحتل الالتباس أو التأويل أو التفسير.
- **الثبات النسبي:** من الضروري أن يكون المعيار ثابتاً لأطول مدة ممكنة حتى يمكن استخدامه كمقياس للحكم على فترات متعددة ولمقارنة أعمال هذه الفترات.

ثالثاً: مسؤولية إعداد المعايير

إن عملية المعايير تتطلب جهود كبيرة ومتنوعة ويشترك فيها أطراف كثيرة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين حيث يساهم كل طرف من هذه الأطراف في مجال تخصصه وتختلف الاختصاصات التي تساهم في عملية صياغة المعايير حسب طبيعة القطاعات ومتطلباتها، ومساهمة جميع التخصصات في صياغة المعايير تضيء على هذه المعايير مصداقية ودقة.

✓ إن الخبرات المتراكمة لها دور رئيسي في وضع المعايير جنباً إلى جنب مع البحوث العلمية والدراسات الضرورية لإعداد المعايير كما أن خبرة الماضي مهمة جداً عند إعداد المعايير.

✓ إلا أنه لا يجب الركون إليها بشكل مطلق لأنه خبرة الماضي قد لا تدل على المستقبل بالضرورة، وقد جرت العادة أن يساعد قسم المشتريات في الوصول إلى السعر المعياري للمواد، أما فيما يتعلق بالأجور فإن مديري التشغيل بالاشتراك مع المهندسين الصناعيين يستطيعون تحديد عدد الساعات المطلوبة للعمل المباشر وذلك من خلال تجارب الماضي، ويقوم قسم المحاسبة بتحديد معدل الأجر المتوقع خلال الفترة المطلوبة.

✓ أما عن الأساليب الفنية فيما يتعلق بالمصروفات الصناعية المتغيرة فإن الانحدار هو أنسب الطرق لتقدير معدل المصروفات المتغيرة، حيث يرون أن ساعات العمل المباشر تستخدم في العادة كمتغير مستقل لكل قسم من الأقسام الإنتاجية على أن يتم تعديل تلك المصروفات المتغيرة سنوياً بناءً على المعطيات التي يتم الحصول عليها بطريقة التغذية العكسية من قبل مديري الأقسام الإنتاجية.¹

رابعاً: مبادئ إعداد المعايير

هناك جملة من الأصول أو المبادئ التي ينبغي الالتزام بها عند إعداد المعايير وبالتالي عند حساب التكاليف المعيارية يمكن إجمالها على النحو التالي:²

- (1) مبدأ التمييز بين وحدات القياس الكمية و المالية وذلك لتحديد أسباب الانحراف.
- (2) مبدأ القياس الاقتصادي: والذي يعني الأخذ بعين الاعتبار أثر التغير في قيمة النقد على أسعار المواد والأجور.

¹ محمد خير عثمان محمد خير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 331.

² عبد الله جميل عبد الله أبو معيق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،

2005، ص ص 34-36.

- 3) مبدأ المنفعة: والذي يعني عدم تضمين التكاليف المعيارية أو معيار بأي تكلفة ناتجة عن سوء استخدام الموارد أو الإسراف أو الطاقة العاطلة أو غيرها من المصروفات التي لا أثر لها في تحقيق الدخل.
- 4) مبدأ الاقتصاد في النفقة: والمقصود هنا أن تكون تكاليف إعداد المعايير ملائمة وأن يتم مراعاة التوفر في نفقات التخطيط التي تكون أقل عندما يتم التخطيط لفترات قصيرة نسبيا أو كان حجم المشروع صغيرا.
- 5) الوضوح: ويعني أن تكون الأرقام المعيارية لا تقبل التأويل وتتسم بالوضوح.
- 6) تحديد دقيق للمسؤوليات عن طريق تقسيم العمل إلى مراكز مسؤولية بحيث يسهل الربط بين الانحراف في حالة وجوده ومركز المسؤولية المتسبب به.
- 7) الإنسانية: أي مراعاة العنصر البشري عند إعداد ومناقشة المعايير.
- 8) المشاركة: وهي اشتراك جميع المستويات الإدارية في إعداد ومناقشة المعايير حتى يتم الاقتناع بها قبل التنفيذ.
- 9) الإيمان بالهدف: بمعنى أن يكون الهدف واضح ومفهوم ويوجد اقتناع به من قبل المنفذين حتى يمكن تطبيقه.
- 10) متابعة تنفيذ المعايير ومعالجة أي خلل يتم اكتشافه فيها أثناء التنفيذ.
- 11) الإدارة بالاستثناء: أي أن التركيز والانتباه إلى الأحداث الشاذة وإعطائها مزيد من الاهتمام والتركيز عليها.
- 12) المرونة: يجب أن تكون المعايير قابلة للتغير لمواجهة أي مستجدات تكون قادرة على توجيه النفقة إلى مراكز بديلة في حالة حدوث أمر غير متوقع.
- 13) التوقيت: أي دراسة العلاقة بين فترات التكاليف والسنة المالية والتوزيع الزمني لبرامج الإنتاج والتدفقات.
- 14) الواقعية: وتتمثل في عدم جعل المعيار مثاليا بحيث لا يمكن تطبيقه وأن يكون واقعا وقابلا للتطبيق مع عدم إدراج التكاليف الناتجة عن الإسراف وعدم الكفاءة ضمن التكاليف المعيارية.
- 15) الموضوعية: بحيث يقوم المعيار بناء على أسس علمية ورياضية على درجة عالية من الدقة.

خامسا: طرق إعداد المعايير:

هناك عدة طرق لإعداد المعايير نذكرها في ما يلي:¹

¹ إيمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، 2017، ص ص 37 - 42.

1) الطريقة التاريخية: تعتمد هذه الطريقة على بيانات الفترات السابقة التي استخلصت من واقع الدفاتر والبطاقات العديدة التي تسجل بيانات التكاليف التي حدثت في الفترات السابقة وتختلف الطرق في استخلاص المعايير من هذه البيانات التاريخية السابقة.

2) الطريقة الإحصائية للمعايرة: تعتمد هذه الطريقة على تطبيق مبادئ "الإحصاء" على بيانات التكاليف التي حدثت فعلا في فترات ماضية ودراسة اتجاهاتها في الفترة التالية التي تسري فيها هذه المعايير.

3) الطريقة العملية: تختلف هذه الطريقة عن سابقتها في كونها لا تستند إلى أي بيانات ماضية للوصول إلى المعيار المطلوب، بل تعتمد على القيام بتجارب عملية تقوم بها إدارة البحوث والتجارب بالوحدة الصناعية ولجنة إعداد المعايير.

4) الطريقة الواقعية: هذه الطريقة اقترحها المؤلف لمعايرة التكاليف المعيارية وقد سميت بطريقة بلبغ للمعايرة وتقوم هذه الطريقة على مجموعة من الأركان هي:

• البيانات التاريخية والتجارب الماضية؛

• الإمكانيات والقدرات المتاحة؛

• الأصول العلمية والفنية للصناعة والنشاط؛

• التنبؤات عن أحوال الفترة التي تستخدم فيها المعايير.

المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

أن طريقة التكاليف المعيارية لها عدة مزايا وعيوب سوف نحاول في هذا المطلب التطرق إليها.

أولا: مزايا التكاليف المعيارية

تتميز طريقة التكاليف المعيارية بمزايا متعددة نذكر منها:¹

1) يوفر نظام التكاليف المعيارية معايير أو مقاييس أداء لجميع عناصر الإنتاج مبنية على دراسات فنية وبحوث متخصصة ومحقة بتجارب ميدانية ومعلمية، وتعطي عملية إعداد المعايير بحد ذاتها إمكانية عظيمة للتعرف على دقائق العملية الإنتاج والظروف المحيطة بها؛

2) يتطلب نظام التكاليف المعيارية تقديم تقارير دورية واستثنائية للإدارة تحدد فيها الانحرافات عن الأهداف الموضوعية وتحلل أسبابها، مما يؤدي إلى تركيز اهتمام الإدارة على مواطن الضعف والخلل دون غيرها؛

3) يتطلب إنشاء نظام التكاليف المعيارية إعادة النظر في الهيكل الإداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية وتحديد مسؤولياتها بهدف ربط عناصر التكاليف وبنودها بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات في التنفيذ الفعلي؛

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص ص 43-44.

- 4) يساعد وجود نظام التكاليف المعيارية الإدارة على إتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسة البديلة للإنتاج أو البيع؛
- 5) يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها؛
- 6) يتطلب تطبيق التكاليف المعيارية ضرورة التعديل في بداية كل سنة مالية، سيتوجب هذا التعديل تخطيطا مسبقا ونظرة إلى الأمام في معالجة أمور المنشأة ويجلب هذا التعديل الكثير من الفوائد والمزايا للمنشأة؛
- 7) يؤدي تطبيق التكاليف المعيارية إلى تخفيض الضغط على رؤساء الورش والأقسام في المستويات الإدارية الدنيا؛
- 8) يؤدي نظام التكاليف المعيارية وظيفة عند تدريب العمال الجدد، إذ تمثل عملية إعداد المعايير بحد ذاتها برنامجا كاملا للتدريب، الأمر الذي يسهل مهمة المدرب والعامل الجديد معا؛
- 9) يؤدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية إلى الإقلال من الأعمال الكتابية والحسابية.
- ثانيا: عيوب طريقة التكاليف المعيارية**
- على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بهذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي:¹
- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة، وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر المعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة؛
 - صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
 - عند حدوث تغيرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة؛
 - مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

¹ حابي أحمد، دراسة ومقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص 59.

خلاصة الفصل:

مما سبق نستخلص أن نظام التكاليف المعيارية يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأغراض تتمثل مجملها في ضبط التكاليف كهدف استراتيجي في بيئة التصنيع الحديثة، والتي تتطلب توفير معلومات ضرورية تساعد في عملية ضبط التكاليف من أجل تخفيضها، ومن ثم زيادة أرباح المنشأة كما أن نظام التكاليف المعيارية يحقق مجموعة من المعايير تستخدم أساليب مختلفة بغرض ضبط التكاليف وقياس كفاءة الأداء، بحيث توضع في حدود الإمكانيات المتاحة لدى المنشأة حتى تستطيع الاستفادة منها وتحقيق أهدافها المنشودة مع مراعاة المستجدات التي تحدث في المنشأة سواء كانت داخلية أو خارجية حتى يتسنى حلها، ويساهم نظام التكاليف المعيارية في ضبط التكاليف مما يجعل المنشآت الصناعية في مركز جيد في حالة استقرار وكذلك قياسها بمهارة عالية من قبل إدارة المنشأة.

الفصل الثاني:

رقابة تكاليف الإنتاج باعتماد نظام

التكاليف المعيارية

تمهيد.

المبحث الأول: الرقابة على التكاليف ومعايرتها.

المبحث الثاني: تحليل الانحرافات على تكاليف الإنتاج.

خلاصة الفصل.

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف مصدرا أساسيا وهاما لإنتاج معظم البيانات والمعلومات المحاسبية وأداة تحليلية ورقابية جيدة تقدم تلك البيانات والمعلومات إلى الإدارة للإطلاع واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة.

يستند نظام التكاليف المعيارية على قاعدة عريضة وشاملة من المعايير المحددة بشكل علمي ومدروس تكون مقياسا دقيقا لكفاءة الأداء واستخدام عوامل الإنتاج في كافة مراكز التكلفة والمستويات الإدارية للشركة، وهذه المعايير تحدد على أساس العلاقة النموذجية بين المدخلات والمخرجات مع أخذ ظروف الشركة وطبيعة عملها ومستوى تجهيزها الفني والتكنولوجي ومواصفات منتجاتها وكفاءة عاملها بعين الاعتبار.

ويعتبر نظام التكاليف المعيارية أداة فعالة لقياس كفاءة الأداء وكشف الانحرافات وتحديدها وتحليلها لمعرفة أسبابها ومسببها ومكان نشوئها مما ينتج للإدارة إمكانية اتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والاقتصادية اللازمة لتلاقي أسباب الانحرافات السلبية وتكريس النتائج الإيجابية.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الرقابة على التكاليف ومعايرتها؛

المبحث الثاني: تحليل الانحرافات على تكاليف الإنتاج.

المبحث الأول: الرقابة على التكاليف ومعايرتها

تعتبر الرقابة وظيفة أساسية لكل مستويات الإدارية سواء العليا أو الدنيا إذ أنها تعد من أهم الوظائف في العمل الإداري، والتي يستطيع بواسطتها المسؤولون التأكد من مدى تنفيذ الأهداف والغايات المخطط لها والتي تم تحديدها من قبل المنظمة، كما أنها تتيح للمدير إمكانية الكشف عن العوائق والانحرافات والمشكلات التي تعرقل العمل وتشعره بضرورة تعديلها في الوقت المناسب.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على التكاليف

أولاً: تعريف الرقابة على التكاليف

للرقابة على التكاليف عدة تعريفات نذكر منها:

التعريف الأول: "يقصد برقابة التكاليف المحافظة على التكاليف في الحدود المحددة".¹

التعريف الثاني: "يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المختلفة المستخدمة".²

التعريف الثالث: "هي التأكد من التكاليف المحققة أو الفعلية التي تتماشى مع التكاليف المتوقعة طبقاً للأهداف المحددة مقدماً".³

التعريف الرابع: "تعتبر الوظيفة الرقابية من أهم وظائف نظام محاسبة التكاليف حيث يتم قياس التكاليف الفعلية لمقارنتها بمعايير التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية مع تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية فتحدد الانحرافات ومسبباتها والمسؤول عنها، مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرار الصائب وتحقيق تقويم الأداء، كما أن الرقابة تفيد في الحفاظ على موارد المنشآت من الإسراف والضياع بحسن استخداماتها وبالتالي تفيد في خفض تكاليف الإنتاج".⁴

ومنه نستنتج أن الرقابة تعتبر عملية شاملة للقياس والمتابعة وتحديد المعايير اللازمة للقياس عليها، ولتنفيذ عملية الرقابة على التكاليف يجب وجود أهداف محددة مقدماً كما انه يجب وجود تكاليف محددة مسبقاً تكون مبنية على أسس علمية، كما يتطلب وجود الإجراءات والطرق المناسبة لقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية والعمل على معرفة الأخطاء والانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب ومحاولة تفاديها في المستقبل.

¹ كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998، ص 05.

² نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 18.

³ إبراهيم مجد السباعي، دراسات وبحوث في التكاليف، مكتبة الشباب للنشر، القاهرة، 1990، ص 37.

⁴ عمر حسنين وآخرون، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1996، ص 61.

ثانيا: أهمية الرقابة على التكاليف

تتبع أهمية الرقابة من كونها الوظيفة الإدارية التي عن طريقها تتحقق إدارة المنشأة من أن الأهداف قد تم تحقيقها وأن الأفراد تتوافر لديهم القدرات والمهارات المطلوبة وان قيادة المنشأة فعالة ، فالرقابة ذات صلة وثيقة بالمعايير إذا أن الرقابة لا تقوم إلا إذا وجدت أهداف ومعايير، ولا يمكن إجراء الرقابة إلا بعد إقرار الخطط وإعلانها، فإذا تم ذلك فإن المهمة الأساسية للرقابة هي التحقق من أن الخطة تسير وفقا لمسارها المحدد، والعمل على تصحيح ذلك المسار إذا حدث انحراف عنه، والجانب الهام من الوظيفة الرقابية هو مقارنة بيانات المعايير بنتائج التنفيذ الفعلي، هذه المقارنة تقدم دوريا من خلال ما يسمى بتقارير الأداء هذه التقارير غالبا ما تعد حسب رغبة الإدارة، لكن إعداد هذه التقارير يتطلب الكثير من الوقت والجهد والتكلفة، فإنه يجب فقط إعداد هذه التقارير عندما تكون المنفعة أو الحاجة إلى ما تتضمنه من معلومات تفوق ما نحتمله من تكاليف وجهد في سبيل إعدادها، ويجب أن تكون هذه التقارير مفصلة بحيث تبين الأداء المالي والإداري لكل مركز مسؤولية تكلفة في المنشأة بما يفيد الإدارة ويبين مناطق القوة والضعف لدى المنشأة التي تستطيع اتخاذ القرارات المناسبة لإصلاح أي خلل في حالة الضعف أو تدعيم نقاط الضعف.¹

ثالثا: أهداف الرقابة على التكاليف

- تتمثل الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة على التكاليف في الآتي:²
- الحد من أو إزالة الضياع أو الإسراف في استخدام الموارد المتاحة؛
 - العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بأقسام الإنتاج أو الأقسام الفنية بالمنشأة؛
 - إيجاد نظام لحوافز العاملين مرتبطا بنظام الرقابة على التكاليف؛
 - تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى المستوى الذي يحقق نفس الحجم المستهدف من الإنتاج؛
 - تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها؛
 - إجراء الدراسات الشخصية؛
 - تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج أو مصادر المواد الخام أو منافذ البيع والتوزيع أو التكوين هيكل العمالة بالمنشأة.

¹ سلوى النور عبد المحمود أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 79.

² حفصة محمد إبراهيم محمد، الخضر عبد اللطيف الخضر محمد، دراسة تطبيقية عن مدى تطبيق الأساليب الحديثة في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 25، 2020، ص ص 68-69.

رابعاً: أنواع الرقابة على التكاليف

نظراً للزيادة المضطربة في حجم وطبيعة عمل المنظمات أدت الحاجة إلى ظهور أنواع مختلفة من الرقابة باعتبارها أداة لقياس الكفاءة والفعالية وصولاً لتحقيق التكامل والعدالة والمساواة، وعليه يمكن التعرف على الأنواع المختلفة للرقابة وهي على النحو التالي:¹

(1) الرقابة المسبقة: وهي الرقابة المانعة أو الوقائية بمعنى أنها تمنع الأخطاء أو التجاوزات قبل وقوعها حيث تتم الرقابة على المعاملات والتصرفات المالية، وذلك قبل اتخاذ القرار الخاص والتصرف المالي أو قبل إصدار التصرف أو إبرامه أو تنفيذه، وذلك للحيلولة دون الوقوع في المخالفات والأخطاء والإسراف.

(2) الرقابة اللاحقة: وهي التي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية، وتعتبر الأسلوب الأساسي الذي يمارس من خلاله ديوان المحاسبة رقابته، ويمكن هذا الأسلوب من كشف الأخطاء والمخالفات، وجوانب التبدير والانحرافات عن تحقيق الأهداف، وتقديم التعويض عن الأضرار والحيلولة دون تكرار ارتكاب الأخطاء والمخالفات والانحرافات.

المطلب الثاني: مبادئ ومتطلبات الرقابة على التكاليف

أولاً: مبادئ الرقابة على التكاليف

إن عملية الرقابة على التكاليف تستند إلى مجموعة من المبادئ اللازمة لها تتمثل في الآتي:²

(1) مبدأ المعايير: يقوم مبدأ المعايير على أساس القيام بالبحوث العلمية والتجارب ووضع المواصفات والشروط والكميات الواجبة، من عوامل الإنتاج للشيء المراد معايرته هذه المواصفات والشروط والكميات هي ما تسمى بالمعايير، وبعد الوصول إلى هذه المعايير تقوم الإدارة بإصدار قرارات ملزمة المسؤولين المختصين بضرورة الالتزام بهذه المعايير.

(2) مبدأ الضبط عند المنبع: يستند مبدأ الضبط عند المنبع إلى اعتبار أن الرقابة على عنصر التكلفة يجب أن تبدأ من عنصر منبعه، فربط عنصر التكلفة بمنبع معين ومراقبة هذا العنصر عند ذلك المنبع لحظة حدوثه، والتأكد من متابعة حدوث التكلفة مع المعيار المقرر له كما ونوعاً، يجعل من الممكن اكتشاف الانحراف وعدم استمرار حدوثه، مع تحديث المسؤولية عنه، غير أن الدقة في تطبيق مبدأ الضبط عند المنبع يرتكز إلى ضرورة صحة تعيين المنبع فتحديد منبع مخالف للعنصر يجعل الرقابة بغير ذي فائدة حيث تتشابك المسؤولية وتنعكس الأمور ويصعب العلاج.

¹ مرعي بني خالد، الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفعاليتها في الجامعات الرسمية الأردنية، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، المجلد 19، العدد 2، 2013، ص 151.

² إيمان عثمان عبد الله حسين، مرجع سبق ذكره، ص 54-55.

3) مبدأ محاسبة المسؤولية: يقوم هذا المبدأ على أساس ربط كل تكلفة بشخص معين، وأن أي بند من بنود التكاليف يحدث في المنشأة إلا وهناك شخص مسؤول عن حدوثه. تهدف محاسبة المسؤولية بصفة أساسية إلى الرقابة وتقييم الأداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين بالمشروع ومسؤولياتهم المختلفة عن الأداء الفعلي في حدود السلطة والمسؤولية المخصصة لكل فرد عن أحداث الأداء وبناء على ذلك نجد أن محاسبة المسؤولية عن الاستخدامات والموارد، فمن المعروف إن الرقابة لا يمكن أن تتم إلا عن طريق "الأفراد" ومن ثم توجه التكاليف بحيث تصبح العلاقة واضحة ومفهومة بين:

أ- العمليات والأنشطة وتكاليفها.

ب- تصرفات الأفراد والمسؤولة عنها.

إن تطبيق هذا المبدأ سهل عملية المسألة المحاسبية التي تظهر مواطن الضعف والقوة والمسؤولة عنها، وذلك من أجل تلاقي الإسراف والضياع في المستقبل.

ثانياً: متطلبات الرقابة الفعالة على التكاليف

يتطلب تصميم نظام رقابة تصميم تكاليفي فعال، التعرف على المتطلبات الأساسية لتحقيق الرقابة على التكاليف والتي قد تشمل ما يلي:¹

1) هيكل تنظيم ملائم: يجب تحديد الوظائف أو الأنشطة المؤداة بالمنظمة بوضوح مع تعيين المسؤولية عن أداء الوظائف المختلفة على الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم، كما يجب تقسيم المنشأة أو المنظمة إلى قطاعات حسب مجالات أو مناطق المسؤولية.

2) الكوادر الإدارية والعاملين: يجب أن يكون لدى المنظمة المديرين المؤهلين وأيضاً العاملين والذين لديهم الخبرة اللازمة أو حضرو برامج تدريبية ملائمة، فالمدير الجيد يمكن أن يساعد في تخفيض نقائص المنظمة غير الجيدة ونظام الرقابة غير جيدة.

3) القيادة: تعتبر القيادة الفعالة شيئاً ضرورياً لرقابة التكاليف، فالأنظمة والتقارير وحدهما لن يؤديا إلى رقابة التكاليف، فتدعيم ومساندة القائد الأنظمة وإجراءات رقابة التكلفة سوف يكون له تأثير واضح على فعالية نظام رقابة التكلفة.

4) التخطيط: يتطلب تحقيق الرقابة على التكاليف تخطيط أنشطة الشركة وتحديد مقدار ما ترغب الشركة في إنفاقه على أهدافها وأنشطتها المخططة.

¹ عبد الحي عبد الحي مرعى، محمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 159-162.

- 5) المعايير:** يجب تحديد الأداء المستهدف أو المرغوب مقدما عن طريق وضع أهداف للأداء بناء معايير التكاليف والموازنات ويجب بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مركز مسؤولية.
- 6) السياسات والإجراءات:** يجب وضع السياسات والإجراءات الملائمة لعملية تحمل (حدوث) التكلفة والسلطات المرخصة لذلك.
- 7) القياس:** يجب قياس أو تحمل التكاليف التي يتم تحملها بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية حيث بدون القياس لن يكون هناك رقابة.
- 8) تقارير الرقابة على التكاليف:** يجب عرض التكلفة الفعلية وانحرافات عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير مع رفعه لمديري المراكز المسؤولة والمسؤولين عن هذه الانحرافات ، فبدون هذه التقارير لن نعرف ما إذا كان أدائهم جيد أم غير جيد.
- 9) الأعمال التصحيحية والوقائية:** يجب تقصى أسباب الانحرافات خاصة الهامة منها واتخاذ الإجراءات التصحيحية أو الوقائية الملائمة، ففي الكثير من الحالات قد تتم الرقابة في الوظيفة المعينة يوما بيوم وبندا ببند.
- 10) ميكانيكية الدفع أو الحث الذاتي:** يجب أن تكون ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي، بمعنى أن تصمم بحيث تؤخذ الخطوات التالية كمسألة روتينية.
- 11) قياس الكفاءة والفعالية:** كل مركز مسؤولية يعتبر مسؤولا عن تحقيق نتيجة معينة (مخرجات) مثل: الإنتاج أو المبيعات أو تقديم خدمات إصلاح معينة... الخ، ولتمكين مركز المسؤولية من تحقيق هذه النتائج، يتم السماح له باستخدام موارد معينة (مدخلات) فإن حقق مركز المسؤولية النتائج المحددة له مقدما (المخططة) أو أفضل منها يعتبر فعالا، وإن لم يحققها فإنه يعتبر غير فعال أو أقل فعالية.
- 12) الاعتبارات الإنسانية في رقابة التكلفة:** غالبا ما ينظر إلى نظام رقابة التكاليف كنظام ذات ميكانيكية تتضمن بناء معايير وموازنات وإعداد تقارير بالانحرافات، والحصول على التفسيرات للانحرافات... الخ، ويعتبر خطأ كبيرا تجاهل حقيقة أن العنصر البشري هو قلب (أهم مقومات) نظام رقابة التكاليف.

المطلب الثالث: معايرة تكاليف الإنتاج

سننترق في هذا المطلب إلى معايرة التكاليف المباشرة والمتمثلة في المواد المباشرة والأجور المباشرة وكذا معايرة التكاليف الغير مباشرة.

أولا: معايرة التكاليف المباشرة:

- 1) معايرة المواد المباشرة:** تعتبر المواد المباشرة أهم عناصر التكاليف حيث تبلغ قيمتها حوالي 55% من تكلفة الصنع الكلية للمنتجات في المتوسط في جميع الصناعات، وتزداد أهمية الرقابة على

المواد نظراً لأن التطور في التصنيع وتعدد العمليات الإنتاجية يؤدي إلى حدوث إسراف في المواد أثناء التشغيل، الأمر الذي يحتم ضرورة الرقابة والإشراف على المواد.¹

وتشمل معايير تكلفة المواد نوعين رئيسيين هما:

أ- معايير كمية المواد.

ب- معايير سعر المواد.

أ- **معايير كمية المواد:** يتطلب تحديد الكمية المعيارية من المواد الأولية لكل وحدة من المنتجات الصناعية إجراء دراسات فنية وهندسية وعملية وتجريبية، فالدراسات الفنية تتعلق بالطرق الإنتاجية المتبعة ومتطلباتها من نوعية الخامات، والدراسات الهندسية تتعلق بمواصفات المنتج والتصميمات والرسومات الهندسية، والدراسات والتجارب العملية ميكانيكية وكيميائية تتعلق بإجراء الاختبارات اللازمة لضمان درجة الجودة المطلوبة من حيث الصلاحية والمتانة والتفاعلات الكيميائية كما يجب إجراء تجارب عملية لإنتاج كمية اختبارية من المنتج المعين للتعرف على نسبة الفاقد والعدم من المواد الأولية في ظروف التشغيل العادية.²

لكي تكون معايير كمية المواد واقعية ويمكن تحقيقها، يجب أن تتضمن تك المعايير كمية المواد التي تفقد أو تتبخر أو تتلف أثناء عمليات الإنتاج، والتي تعرف بمسوحات التشغيل الطبيعية.³

يتحدد معيار كمية المواد المباشرة على أساس ما يلي:⁴

معيار كمية المواد المباشرة لإنتاج وحدة = كمية المواد المباشرة اللازمة لإنتاج وحدة منتج + مسوحات التشغيل الطبيعية.

حسب معيار كمية المواد المباشرة فإن الكمية المعيارية للمواد = الكمية المعيارية للمواد الداخلة في المنتج + الكمية المعيارية للمسوحات الطبيعية.

ب- **معايير سعر المواد:** الأسعار المعيارية للمواد المباشرة عبارة عن الأسعار المنتظر سيادتها وقت شراء المواد خلال الفترة التي يعد عنها المعيار، إن وضع معايير الأسعار لأنواع المواد المستخدمة في الإنتاج يجب أن يستند إلى دراسة موضوعية للأسعار الحالية والمتوقعة لكل مادة في الفترة التكاليفية المقبلة، ومصدر المادة محلية أو مستوردة، ومدى توفرها في السوق وتطور الأرقام القياسية الخاصة لهذه المادة بموجب النشرات الإحصائية الرسمية الصادرة.

وهناك عدة عوامل مؤثرة في تحديد السعر المعياري منها:⁵

¹ أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، جامعة الإسكندرية، 1993، ص 335.

² علي أحمد أبو حسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 117-118.

³ لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص 34

⁴ المرجع السابق، ص 35.

⁵ نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية، عمان، 2003، ص 261-262.

- ✓ ظروف السوق واتجاهات الأسعار؛
- ✓ القرارات الاقتصادية والمالية للدولة مثل: الرسوم الجمركية؛
- ✓ القرارات الاقتصادية للهيئات الدولية والسوق العالمية؛
- ✓ طول الفترة الزمنية بين تاريخ وضع المعيار وتاريخ شراء المواد؛
- ✓ كفاءة الأشخاص المكلفين بتلك المهمة وخبراتهم؛
- ✓ السياسات الشرائية للوحدة الاقتصادية المتعلقة بالحجم الاقتصادي الأمثل ويتكون السعر المعياري من جزئين هما:¹

✓ ثمن الشراء؛

✓ تكاليف الشحن والنقل والتأمين وعمولات الشراء وغيرها من مصاريف الشراء.

وتقع مسؤولية تحديد السعر المعياري عادة على إدارة المشتريات والتكاليف وإدارة الموازنات التخطيطية وتحدد طبقاً لأحد الأسس التالية:

- الأسعار الجارية وقت وضع المعيار مع تعديله وفق لما يتوقع حدوثه مستقبلاً؛
- سعر تقديري مبني على التخمين والتجارب السابقة في المشروع؛
- قد يكون المشروع أو الوحدة الاقتصادية متعاقدين مع موردين وهناك سعر في تلك العقود محددة مسبقاً.

السعر المعياري = سعر الشراء - الخصم التجاري + جميع المصروفات اللازمة حتى وصول المادة الأولية إلى قسم الإنتاج.

وعليه تستطيع الوصول إلى قاعدة مفادها:²

التكلفة المعيارية للمواد الأولية = الكمية المعيارية × السعر المعياري الوحدوي.

(2) **معايرة الأجور المباشرة:** معايير الأجور تقوم على أساس تحديد معدل الأجر المعياري للعمل اللازم لإنتاج وحدة تامة، أما معيار الأجر فيتضمن الأجور النقدية والمزايا العينية الأخرى من تأمين صحي، معاشات... الخ.³

حيث تنطوي التكلفة المعيارية للأجور المباشرة على معياري الوقت والسعر، وعادة ما تقوم إدارة الهندسة الإنتاجية بإجراء دراسات للوقت والحركة على مجموعة من العاملين الذين يتصفون بالمهارة المتوسطة، والذين يبذلون الجهد المتوسط أثناء تأدية أعمالهم في ظل ظروف التشغيل العادية ويجب لأغراض الرقابة أن تخضع معايير الوقت للمراجعة الدائمة على أن يتم تعديلها إذا حدث تعديل في طرق

¹ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 363.

² حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 83.

³ كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 147.

الإنتاج، وتشمل معايير الوقت مسموحات للوقت الضائع الطبيعي الناتج عن الشعب وقضاء الاحتياجات الشخصية للعاملين والتأخير الخارج عن رقابة العاملين والتأخير الخارج عن رقابة العاملين.¹

حيث تشمل معايرة الأجور المباشرة نوعين رئيسيين هما:

أ- معايرة زمن العمل (معيار الوقت).

ب- معايرة معدل أجر العمل.

أ- **معايرة زمن العمل (معيار الوقت):** تجري عملية معايرة زمن العمل لعامل واحد أو مجموعة معينة من العمال وذلك حسب متطلبات العملية الإنتاجية وأسلوب العمل المعتمد وأسلوب العمل الفردي أو أسلوب العمل في مجموعات عمالية.²

حيث يعبر معيار ساعات العمل عن الزمن اللازم لإنتاج الوحدة من المنتج ويعد تحديد معيار الزمن من الأمور الغير يسيرة التي تواجهها الإدارة، وذلك لوجود العديد من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار، ويتمثل المدخل الأساسي لتحديد معايير الزمن في تقسيم كل عملية إنتاجية إلى مجموعة من العمليات المتتابعة.³

يرتبط تحديد الزمن المعياري للعمل بكل من:⁴

- تحديد العمليات التي يمر بها الإنتاج ونوع العمل اللازم لأداء كل عملية من هذه العمليات.
- تحديد الزمن الذي يجب أن يستغرقه تشغيل وحدة المنتج في كل عملية وهناك ثلاث طرق شائعة لتحديد الزمن المعياري للعمل نذكرها فيما يلي:

❖ **طريقة دراسة الزمن والحركة:** تعد هذه الطريقة أفضل الطرق العلمية والعملية لتحديد الزمن المعياري للعمل، وهي تستخدم لتحديد الوقت الذي يتطلبه العامل لإنجاز وحدة عمل معين سواء سلعة أو أداء خدمة معينة في ضوء ظروف العمل العادية.

حيث تهدف دراسة طريقة الزمن والحركة لتحديد الزمن الذي يستغرقه العامل العادي ذات الكفاءة العادية لإنتاج وحدة أو عمل خدمة معينة في الظروف العادية نفسها للإنتاج أو العمل.

ويمر تحديد الزمن المعياري المباشر لأداء عملية معينة بعدة خطوات نذكر منها ما يلي:

- ✓ تحديد العناصر والحلقات الضرورية اللازمة لأداء العملية الإنتاجية، بأن يتم تقسيم العملية محل الدراسة إلى عدة أجزاء أو حلقات وذلك بهدف تسجيل الزمن لكل جزء أو حلقة من هذه الحلقات وتسجيلها على شريط للملاحظات؛

¹ أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1982، ص 200.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 149.

³ صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 222.

⁴ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 366-370.

- ✓ تحديد الحركة الضرورية المثلى اللازمة لكل خطوة إنتاجية فرعية بحيث يتم العمل بطريقة أفضل وفي أقل وقت ممكن؛
- ✓ استبعاد العناصر غير الضرورية في العملية الإنتاجية؛
- ✓ قياس الوقت الذي تتم فيه العملية مع مراعاة أن هناك مسموحات للإجهاد العضلي والذهني يجب أن تأخذ بعين الاعتبار؛
- ✓ أن يتم اختيار مجموعة من العمال الذي سوف تجرى عليها دراسة الزمن وأن يكونوا في مستوى المهارات المتوسطة وطبقا لظروف العمل المعتادة.

❖ **طريقة متوسطة الأداء السابق:** تستخدم المشروعات التي لا تتحمل ميزانيتها التكاليف المرتفعة لاستخدام طريقة الزمن والحركة وطريقة متوسط الأداء السابق، وتعتمد هذه الطريقة على الأداء الفعلي الذي تم فعلا في المشروع في الفترة السابقة، وعادة ما تكون هذه الفترة سنة سابقة، ويؤخذ عليها الظروف المتوقع حدوثها فعلا دون الأخذ في الاعتبار الظروف المتوقع حدوثها عند وضع المعايير.

❖ **طريقة الاختبارات:** تستخدم طريقة اختبارات الأداء عن طريق اختيار مجموعة من العمال ذات مستوى من المهارة متوسط الأداء، لأداء عملية معينة أو إنتاج وحدة معينة أو خدمة معينة ويسجل الوقت المستغرق في هذا الأداء بكونه معدلا معياريا للزمن الواجب استغرقه لتنفيذ العملية الإنتاجية.

ب- معايرة معدل أجر العمل: يختلف معدل أجر العمل لكل عامل بحسب طبيعة عمله والتأهيل العلمي والقدم الوظيفي له، ولا بد من أخذ التغيرات الهيكلية المستقبلية في الفترة المحاسبية بعين الاعتبار.¹

يتحدد العمل المعياري للأجر على أساس معرفة ما يلي:²

- الأجر المحددة وفق للقوانين واللوائح السارية في الدولة؛
- متوسط تكلفة الأجر خلال الفترات السابقة؛
- الأجر المتوقع سريانها خلال فترة سريان المعيار .

ثانيا: معايرة التكاليف الغير مباشرة:

تثير التكاليف غير مباشرة الكثير من المشاكل عند تحليلها نظرا لتعدد عناصرها غير المتجانسة، ولاختلاف طبيعة كل منها الأمر الذي يتطلب ضرورة التمييز بين عناصرها المتغيرة والثابتة حتى يمكن للتكاليف المعيارية أن تساهم في إعداد معايير كل عنصر من عناصرها على حدى، وتتسم هذه التكاليف أنها عامة بطبيعتها ولا يمكن ربطها بوحدة نشاط معينة.

¹ نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص 317.

² لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص 122.

1) إجراءات معايرة التكاليف الغير المباشرة: تتلخص إجراءات معايرة التكاليف الإضافية فيما

يلي:¹

- تحديد وحدات النشاط اللازمة لإعداد معايير لها؛
- تحديد معايير عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة؛
- تخصيص التكاليف الإنتاجية غير المباشرة على المراكز المسؤولة؛
- توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة؛
- اختيار معدلات التحميل المعيارية.

فإذا كان مثلاً "أساس القياس هو ساعة دوران آلة فإن"²:

معدل التحميل المعياري = التكاليف غير المباشرة المعيارية / عدد ساعات دوران الآلة

المعيارية.

يمكن كذلك حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة المتغيرة ومعامل التحميل

المعيارى للتكاليف غير المباشرة الثابتة كما يلي:

معدل تحميل التكاليف المتغيرة = إجمالي التكاليف الإضافية المتغيرة / عدد ساعات دوران

الآلة.

معدل تحميل التكاليف الثابتة = إجمالي التكاليف الإضافية الثابتة / عدد ساعات دوران الآلة.

أ- معايرة عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة: هي التي ترتبط بمستوى النشاط

بعلاقة خطية (طردية)، أو بعلاقة نسبية وتسمى هذه المصروفات بمصروفات النشاط أو التشغيل لأن وجودها مرتبط بتشغيل المصنع ونشاطه الإنتاجي والخدمي.

وتبدأ إجراءات المعايرة لهذه المجموعة من العناصر بالتحليل الإحصائي الكمي لسلوك كل عنصر منها بالنسبة لسلوك حجم النشاط في عدد من الفترات المحاسبية السابقة، ويعاد النظر في هذا المعامل على أساس علمي وذلك بأخذ الظروف الفنية والتنظيمية الاقتصادية الفعلية والمخططة المستقبلية في ظل مستوى الأداء الجيد المفترض.³

ب- معايرة عناصر التكاليف الصناعية الثابتة: هي التي ليس لها علاقة إطلاقاً مع مستوى

النشاط وإنما ترتبط بالفترة الزمنية وبحجم التجهيز الآلي الثابت للمنشأة، وتقسم بدورها إلى مجموعتين هما:

• **تكاليف ثابتة ملزمة:** وهي تتضمن أعباء الاستهلاك للأصول الثابتة وهذه الأعباء لا بد منها

حتى لا يتوقف مستوى النشاط، إن معايرة هذه المجموعة تكون بتخطيطها من قبل الإدارة على المدى

الطويل وتتأثر بعدة عوامل منها: العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، معدلات الاستهلاك المقررة...

¹ مكرم عبد المسيح باسيلي، نظم التكاليف المعيارية مدخل معاصر، د.د.ن، د.م.ن، 2003، ص 108.

² حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 98.

³ نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص 347.

• **تكاليف ثابتة غير ملزمة:** وهي التي تنشأ وتتأثر بقرارات الإدارة في فترة قصيرة أو متوسطة الأجل، وتشمل مصروفات التأمين، والتدريب والإيجار والبحوث والتجارب وهي لا ترتبط بحجم النشاط لكنها تؤثر فيه على المدى الطويل.¹

ت- معايرة التكاليف شبه المتغيرة أو الثابتة: هي التي تجمع صفتي الثبات والتغير في آن واحد إن تخطيط هذه المصروفات يكون بتحديد عناصرها وتكلفتها وتحليلها إلى جزئها الثابت والمتغير بإتباع الطرق الإحصائية والرياضية، ويتم ضم الجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة وتحديد معامل التغير للجزء المتغير وأخذ بعين الاعتبار عند إعداد معدلات التحميل المتغيرة.²

2) الصعوبات التي تعاني منها عملية إعداد معايير التكاليف الإنتاجية غير المباشرة:

تتعرض لصعوبات عديدة تتمثل فيما يلي:³

تتضمن التكاليف الإنتاجية غير المباشرة العديد من العناصر غير المتجانسة وهي تختلف في طبيعتها مما يجعل عملية إيجاد صلة ما بينهما وبين حجم نشاط مسألة صعبة. تهدف التكاليف المعيارية إلى وضع معيار للأداء و آخر للتكلفة لذا يعد التوصل إلى معدل تحميل معياري للمنتجات المتعددة، والتي تمر بدورها على عديد من المراحل الإنتاجية مسألة ليست سهلة. يحتاج كل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة إلى تحليل مبدئي إلى عناصر متغيرة وأخرى ثابتة، ثم إجراء دراسة هندسية دقيقة لتوصل إلى المعيار الواقعي، ويجب أن لا تحول صعوبة ما دون إعداد معايير للتكاليف الإضافية وتزداد الصعوبة لبعض عناصر التكاليف الإضافية المختلطة، مما يتطلب ضرورة الفصل بين العناصر المتغيرة و الثابتة.

1 المرجع السابق، ص 348.

2 نفس المرجع.

3 مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سبق ذكره، ص 196- 197.

المبحث الثاني: تحليل الانحرافات على تكاليف الإنتاج

تتشارك التكاليف الفعلية والمعيارية في كونها تمثل حاصل ضرب الكمية في السعر، ويمثل الفرق بين التكاليف الفعلية والمعيارية بالانحراف المعياري، والذي يرجع إما إلى انحراف الكمية أو انحراف السعر أو كليهما، وعليه من الضروري تحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية بالنسبة للتكاليف المباشرة والتكاليف الغير المباشرة والتعرف على مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية وفق حجم الانحراف.

المطلب الأول: انحراف تكلفة المواد الأولية

سننترق في هذا المطلب إلى كيفية حساب انحراف تكلفة المواد الأولية لكن قبل ذلك سنقوم بإلقاء الضوء على مسبباتها.

أولاً: أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية

وتنقسم إلى انحراف الكمية وانحراف السعر:

1) أسباب انحراف الكمية: يمكن أن ترجع الانحرافات في الكمية إلى عدة أسباب أهمها:

- سوء استخدام المواد في الأقسام الإنتاجية؛
- عدم ملائمة المعادلة الفنية للإنتاج وعدم الالتزام بها؛
- التشدد في معادلة الإنتاج؛
- كثرة العطلات في المكائن وقدمها؛¹
- استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة المعتمدة عند إعداد المعايير الأمر الذي يؤثر سلباً على واقعية المعايير الموضوعية؛
- عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية ويرجع ذلك في الأساس إلى عدم الأخذ بالاعتبار تعيين عمالة جديدة غير مدربة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الهدر والإسراف في المواد، ولهذا يجب تعديل المعيار مؤقتاً في مرحلة تدريب هذه العمالة؛
- عدم النجاعة أو القصور في أداء العاملين ويعود ذلك إلى عدم اهتمام العاملين المكلفين بالتنفيذ بتطبيق المعايير الموضوعية، إما بسبب الإهمال أو بسبب عدم التحفيز الكافي، أو أن يحدث العكس بأن يحقق العاملون الهدف المعياري بكفاءة عالية وتكاليف متدنية، مما يؤدي إلى رفع الإنتاجية وتحقيق انحرافات موجبة.²

2) أسباب انحراف السعر: يمكن أن ينجم انحراف سعر المواد عن عدة أسباب أهمها:³

¹ زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 22، 2009، ص 08.

² معاذ الباقر إبراهيم عباس، مرجع سبق ذكره، ص ص 94-95.

³ عبد الله جميل عبد الله أبو معليق، مرجع سبق ذكره، ص ص 106-107.

- عدم الدقة في معايرة سعر المواد المباشرة سواء كان ذلك بعدم إجراء أبحاث السوق بصورة سليمة، وعدم مراعاة تغير الظروف الاقتصادية وظروف العرض والطلب في الأسواق؛
- الخطأ في تسليم المواد من المخازن وفي ذلك من خلال قيام مسؤول المخازن بتسليم مواد أولية بمواصفات وأسعار عن تلك المحددة في المعايير، الأمر الذي قد يترتب عنه زيادة في الفاقد أو التالف؛
- أسباب تتعلق بقرارات الإدارة وهذه القرارات تكون مرتبطة بسياسة المنشأة ومدى توفر السيولة، كأن يتم الشراء بكمية غير الكمية الاقتصادية تحسبا لانخفاض متوقع في الأسعار أو بسبب تغير في مصادر الشراء الخارجي أو الداخلي أو الشراء الفوري بأسعار اضطرارية نتيجة عدم وصول المواد الأولية في الوقت المحدد؛
- التقلبات الغير المتوقعة في أسعار المواد وتحدث هذه التقلبات في فترات قصيرة نتيجة عوامل أو ظروف خارجية عن سيرة إدارة الشركة، وعموما فإن الأسباب التي تؤدي إلى حدوث انحرافات سعرية غالبا ما تكون خارجة عن نطاق وسيطرة الإدارة إلا في حدود ضيقة، وذلك لصعوبة التنبؤ بتطور الأسعار ، لهذا فإن انحراف السعر لا يحظى بالأهمية التي يحظى بها انحراف الكمية.

ثانيا: تحليل الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة

الانحراف الإجمالي يساوي الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية ويحسب الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة كالتالي:¹

$$\text{الانحراف الإجمالي للمواد} = \text{التكلفة الفعلية للمواد} - \text{التكلفة المعيارية للمواد.}$$

حيث أن:

$$\text{التكلفة الفعلية للمواد} = \text{الكمية الفعلية المستخدمة من المواد} \times \text{السعر الفعلي.}$$

$$\text{الكمية الفعلية المستخدمة في المواد} = \text{وحدات الإنتاج الفعلي} \times \text{الكمية الفعلية للوحدة}$$

و:

$$\text{التكلفة المعيارية للمادة} = \text{الكمية المعيارية من المواد اللازمة للإنتاج الفعلي} \times \text{السعر المعيارية}$$

$$\text{الكمية المعيارية من المواد اللازمة للإنتاج الفعلي} = \text{وحدات الإنتاج الفعلي} \times \text{الكمية المعيارية}$$

ويتم تحليل الانحراف الإجمالي للمواد وفق تحليلين يعرف الأول بالتحليل الثنائي والثاني بالتحليل الثلاثي ويمكن شرح التحليلين على النحو التالي:

¹ عبد الحي عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سبق ذكره، ص ص 237- 238.

(1) التحليل الثنائي:

الطريقة الأولى¹

أ- إنحراف كمية المواد = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر المعياري

ب- إنحراف سعر المواد = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية الفعلية

الطريقة الثانية²

أ- انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر الفعلي

ب- انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية المعيارية

وبالتالي: الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر

(2) التحليل الثلاثي³:

أ- انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر المعياري

ب- انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية المعيارية

ت- الانحراف المشترك = التغير في الكمية × التغير في السعر

ومنه الانحراف المشترك = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × (السعر الفعلي - السعر

المعياري)

وبالتالي الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر + الانحراف المشترك

ثالثاً: تحليل انحراف الكمية

قد يتطلب إنتاج المنتج استعمال أنواع متعددة من المواد تستعمل في الإنتاج بالنسب المحددة في مواصفات المنتج، ولكن قد تختلف نسب مزج المواد الفعلية عن النسب المزج المعيارية، إن تغير نسب المزج قد تؤدي إلى تغير الكمية الفعلية المستعملة عن الكمية المعيارية وهذا ما يسمى بانحراف المنتج (أو التشكيلة)، في كثير من الأحيان لا تساوي وحدات سلع تامة الصنع نفس الوحدات المستعملة من المواد المباشرة لما ينتج عنه ما يسمى بانحراف الغلة الإنتاجية أو (المردود) والمجموع الجبري لهذين الانحرافين يمثل صافي انحراف كمية المواد.⁴

¹ "مجد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص ص 347-348.

² حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 90.

³ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013، ص ص

51-52.

⁴ <https://accdicussion.Com/acc143.html>. 27/ 03/ 2021.

1) انحراف المزيج: يقيس كمية وقيمة الانحراف الناتج عن اختلاف نسب المزيج الفعلي عن ذلك المسموح به وفق للمعايير التي بنيت عليها الخطة.¹
ومنه الأسباب التي تؤدي إلى انحراف المزيج نذكر منها:²

- عدم توفر بعض المواد الأولية بمخازن المؤسسة نتيجة لظروف خارجية لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها مما يدعوا إلى زيادة استهلاك بعض المواد (وان كان سعرها مرتفع) على حساب بعض المواد الأخرى النادرة.
- ارتفاع أسعار بعض المواد يجعل إدارة المشتريات تصرف النظر عنها وتشتري مواد أخرى بديلة لها بأسعار منخفضة، مما يغير في نسبة المواد المكونة للمنتج.
- عدم كفاءة العاملين القائمين على التنفيذ نتيجة إهمالهم وتقصيرهم ويعد هذا السبب ضئيل الأهمية نسبياً.

ويحسب انحراف المزيج لكل صنف من المواد الأولية كما يلي:³

انحراف المزيج = [(الكمية الفعلية لمجموع المواد الأولية المستخدمة × نسبة المزيج المعيارية للصنف) - (الكمية الفعلية المستخدمة من الصنف × السعر المعياري للصنف)].

2) انحراف الغلة (المردود) yield variance: وقيس الكفاءة التي على أساسها يتم استخدام إجمالي (أو مجموع) الكمية المادية من المواد كلها بصرف النظر عن نوعها وبافتراض ثبات نسب مزجها.⁴

3) ويحسب انحراف الغلة كما يلي:⁵

انحراف الغلة = (مجموعة الكميات الفعلية - مجموع الكميات المعيارية) × متوسط السعر المعياري

حيث أن:

متوسط السعر = مجموع التكلفة المعيارية للمواد / مجموع الكميات المعيارية للمواد.

¹ عطية عبد الحي مرعى، في إدارة التكلفة لأغراض قياس التكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة: تطبيقات باستخدام برنامج exel- xp ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 335.

² حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 91.

³ علي أحمد أبو حسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

⁴ محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 252.

⁵ حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 92.

رابعاً: تحليل انحراف السعر

وينشأ هذا الانحراف نتيجة اختلاف السعر الفعلي عن السعر المعياري وهناك نوعان من انحراف السعر وهما: انحراف سعر المواد المستعملة، وانحراف سعر المواد المشتراة.¹

1) انحراف سعر المواد المستعملة: عندما تسجل المواد المشتراة في الدفاتر فإنها تسجل بالسعر الفعلي، وبما أن انحراف سعر المواد المستعملة يحتسب عند صرف المواد من المخازن إلى المراكز الإنتاجية فإنه يمثل الفرق بين السعر المعياري والسعر الفعلي للوحدة الواحدة مضروب في الكمية المستعملة وبذلك فإن:

$$\text{انحراف سعر المواد المستعملة} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكمية الفعلية المستخدمة.}^2$$

2) انحراف سعر المواد المشتراة: هو الفرق بين السعر المعياري والسعر الفعلي للوحدة الواحدة من المواد مضروباً في الكمية المشتراة، أي أن هذا الانحراف يظهر عندما تسجل المواد المشتراة في الدفاتر بالسعر المعياري ويكون حساب الموردين دائن بقيمة (كمية المشتريات بالسعر الفعلي)، وبذلك فإن انحراف سعر المواد المشتراة يحتسب وقت إثبات القيد الخاص بالمواد المشتراة، ولا نحتاج إلى حساب انحراف السعر عند صرف المواد من المخازن إلى المراكز الإنتاجية، ويتم احتساب سعر المواد المشتراة على النحو التالي:

$$\text{انحراف سعر المواد المشتراة} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكمية المشتراة.}^3$$

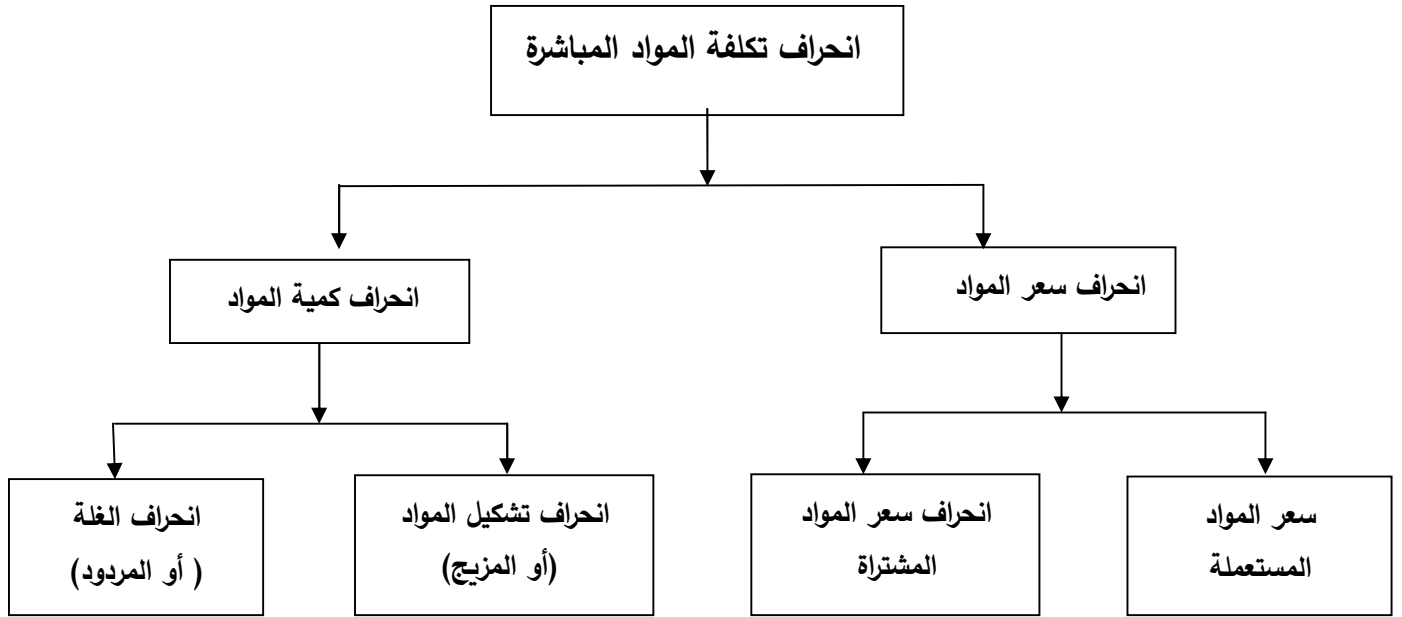
ويمكن عرض انحرافات المواد المباشرة وفق الشكل التالي:

¹ نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص 264.

² المرجع السابق، ص 265.

³ المرجع السابق، ص 266.

الشكل رقم 1: انحراف تكلفة المواد المباشرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: انحراف تكلفة اليد العاملة المباشرة

يرجع انحراف تكاليف اليد العاملة إلى عاملين أساسيين هما: معدل الأجر، وانحراف وقت العمل ، سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية حساب انحراف تكلفة اليد العاملة، لكن قبل ذلك سنقوم أولاً بإلقاء الضوء على مسبباتها.

أولاً: أسباب انحراف تكلفة اليد العاملة

1) أسباب انحراف وقت العمل: يرجع استخدام ساعات أكثر أو أقل من العمل المعياري للعمليات

الإنتاجية إلى عدة أسباب منها:

- التدريب الضعيف للعاملين وأعطال الماكينات واستخدام المواد الخام رديئة الجودة التي ينتج عنها قضاء وقت أطول في تنفيذ العملية الإنتاجية؛¹
- اختلاف مهارة العاملين؛
- سوء حالة الآلات وعدم ملائمتها لظروف العمل وكذلك استخدام آلات وأدوات جديدة لم يتدرب العاملين عنها؛

• قد يرجع السبب في الانحراف إلى عوامل خارجة عن سيطرة الإدارة، حيث قد يكون السبب

ضعف التخطيط الإنتاجي بواسطة قسم التخطيط؛

¹ نضال محمود الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 275.

- تغيير معايير الرقابة على الجودة؛¹
- عدم استقرار العمالة وكثرة دورات العمال؛
- عدم تطوير وتحسين نظم الإنتاج؛
- أخطاء في تحليل الأجر ووقت الإنتاج؛
- عدم واقعية المعيار.²

(2) أسباب انحراف معدلات الأجر: ينجم الانحراف في معدلات الأجر عن الأسباب الآتية:³

- عدم الدقة في معايرة المعدلات قد ينتج هذا الأمر لعدم مراعاة الدقة في تصنيف العاملين عند حساب معدلات معيارية، لأجورهم أو عدم استقاء لجنة إعداد المعايير للدراسات الكافية لحساب المعدلات، وعلى لجنة إعداد المعايير تعديل معدلات الأجر المعيارية لجعلها واقعية؛
- الارتفاع غير المتوقع في معدلات الأجر وهذا الارتفاع قد يكون مرده إلى ضغوط من نقابات العمال أو بصدور تشريعات حكومية تحد أدنى للأجر أو نتيجة التضخم الاقتصادي، الأمر الذي يجعل المعدلات المعيارية غير ملائمة ويتوجب إعادة النظر فيها وإعداد معدلات معيارية جديدة ملائمة؛
- عدم تعديل معدلات أجر بعض العاملين نتيجة العلاوات الدورية أو الترقيات؛
- عدم تناسب مؤهلات وكفاءة العاملين المستخدمين مع المعدلات المطلوبة أو زيادة عدد العاملين عن العدد المطلوب أو عدم تناسب كفاءة العاملين مع الأعمال الموكلة إليهم.

ثانياً: تحليل الانحراف الإجمالي لتكلفة اليد العاملة

تتشابه انحرافات تكلفة المواد الأولية مع انحرافات تكلفة الأجر المباشرة من حيث أنواع الانحرافات وعناصر التكلفة، فكما هو الحال في تكلفة المواد المباشرة تتطوي تكلفة الأجر المباشرة على كل من عامل الزمن وعامل معدل الأجر كالتالي:⁴

$$\pm \text{الانحراف الإجمالي للأجر} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية}$$

و تتكون هاتان التكلفتان مما يلي:

$$\pm \text{التكلفة المعيارية للأجر} = \text{الزمن المعياري} \times \text{المعدل المعياري}.$$

$$\pm \text{التكلفة الفعلية للأجر} = \text{الزمن الفعلي} \times \text{المعدل الفعلي}.$$

هذا وينقسم الانحراف الإجمالي للأجر إلى انحرافين هما: انحراف زمن العمل وانحراف المعدل أي

أن الانحراف الإجمالي للأجر هو:

¹ <https://www.Crazy-end.Com.01/04/2021>.

² زهير خضر ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 08.

³ عبد الله جميل عبد الله أبو معليق، مرجع سبق ذكره، ص 117.

⁴ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 154.

• الانحراف الإجمالي للأجور = انحراف زمن الأجر + انحراف معدل الأجر .
و: انحراف زمن الأجر (الوقت)¹ = (عدد ساعات العمل الفعلية - عدد الساعات المعيارية المسموح بها للإنتاج الفعلي) × معدل الأجر المعياري للساعة.

و: انحراف معدل الأجر² = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × ساعات العمل الفعلية.
1) تحليل انحراف الزمن (الوقت) العمل: تتطلب عمليات الإنتاج أحيانا استخدام عمال مختلفي المؤهلات والمهارات والأجور، وقد يلجأ قسم الإنتاج في أحيان أخرى إلى إحلال عمال من فئة ذات مهارة معينة مكان عمال من فئة ذات مهارة أخرى بسبب تغيب بعض العمال مثلا، أو نتيجة لتعيين عمال في أماكن لا تتناسب مع مؤهلاتهم الأمر الذي يؤدي إلى نشوء انحراف في نسبة تركيبة (مزيج) العمال المنفذين.

ومن جهة أخرى قد يختلف الزمن الفعلي عن الزمن المعياري المحدد لهذا الإنتاج، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء انحراف الكفاءة ويتضح نتيجة لذلك أن انحراف الزمن تجزئه إلى انحراف مزيج العمل وانحراف إنتاجية العمل.³

أ- **انحراف مزيج العمل (نسبة تركيبة العمل):** يقيس انحراف نسبة التركيبة أثر التغيير في نسبة هذه التركيبة، أي أثر الانتقال من النسب المعيارية لتركيبه اليد العاملة إلى النسب الفعلية لهذه التركيبة إن انحراف نسبة تركيبة اليد العاملة هو نوع من انحراف زمن العمل ويحسب وفقا للمعادلة التالية:⁴
+ انحراف نسبة تركيبة العمل = التكلفة وفق نسبة التركيبة المعيارية - التكلفة وفق نسبة التركيبة الفعلية.

ب- **انحراف الكفاءة (الإنتاجية):** إن انحراف الكفاءة هو أيضا نوع من انحراف زمن العمل لمجموعة فئات العمال ولكن لكل فئة على حدى. لذلك يجب تحديد متوسط المعدل المعياري الموزون لمجموعة فئات العمال.⁵

يحسب وفق المعادلة التالية:

+ انحراف الكفاءة = متوسط معدل المعياري × (مجموع الزمن المعياري - مجموع الزمن الفعلي).

حيث أن:

+ متوسط المعدل المعياري = التكلفة المعيارية للأجور / مجموع الزمن المعياري.

¹ هدية على محمد الحشاش، محمد محمود أحمد صابر، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة، جامعة طنطا، القاهرة، 2005، ص 110.

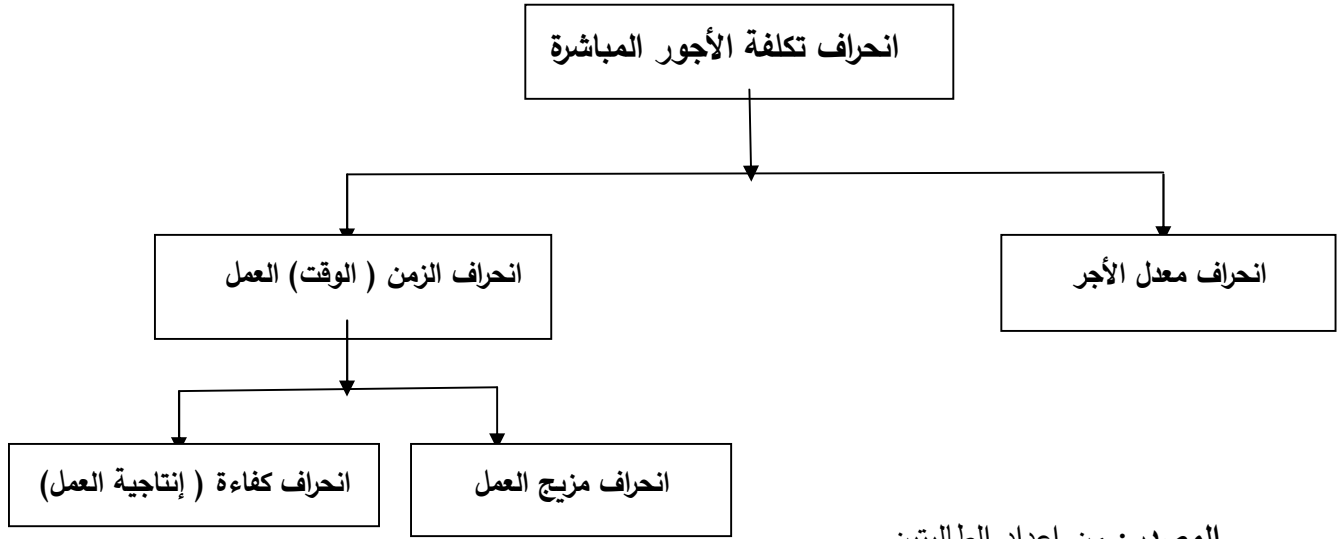
² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 224.

³ حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 95.

⁴ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 166-167.

⁵ المرجع السابق، ص ص 167-168.

ويمكن عرض انحراف الأجر المباشرة في الشكل التالي:
الشكل رقم 02: انحراف تكلفة الأجر المباشرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: انحرافات التكاليف الغير مباشرة

يتطلب تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الإلمام بجميع المعلومات المشار إليها في مقدمة الدراسة حيث أن جميع تلك العوامل تؤثر في تكوين انحرافات التكاليف غير المباشرة الأمر الذي يمكن الإدارة من تحليل ودراسة تلك الانحرافات للوصول إلى أسبابها والمسؤولية عنها.

أولاً: تحليل الانحراف الإجمالي حسب الأسلوب الأنجلوسكسوني:

(1) انحراف التكاليف الإضافية الثابتة: هي مبلغ مقطوع لا يتغير خلال الفترة الزمنية بغض النظر عن التغيرات في إجمالي حجم النشاط.¹

سلوك هذا النوع من التكاليف عادة لا يتأثر بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى في مجموعها ثابت دون تغير رغم التغير في حجم النشاط عند مستوى محدد ولكن يتغير نصيب الوحدة من هذه التكاليف مع تغير حجم الإنتاج، فكلما زاد حجم النشاط كلما انخفض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة والعكس وهذا يعني بأنها تتغير تغير عكسي مع حجم النشاط.²

ويحتسب الانحراف الإجمالي للتكاليف الإضافية الثابتة كما يلي:³

انحراف الإجمالي = التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي - التكاليف الفعلية للإنتاج الفعلي.

وتتمثل التكاليف المعيارية في المعادلة السابقة ما يحمل به الإنتاج الفعلي خلال الدورة التكاليفية استناداً إلى معدل التحميل المعياري الإجمالي وتسمى هذه التكاليف المعيارية في أدبيات المحاسبة

¹ ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 169.

² صالح الرزق، يوحنا عبد آل آدم، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط2، 2006، ص 64.

³ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 255.

بالتكاليف المحملة أو المستوعبة معياريا أما معدل التحميل المعياري الإجمالي فيمكن أن يكون منسوبا إلى وحدة المنتج أو ساعة العمل المباشرة أو ساعة العمل الآلي.

يحلل الانحراف الإجمالي إلى انحراف خطة وانحراف طاقة كما يلي:¹

± انحراف الخطة = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي.

حيث أن:

± التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط الفعلي.

± انحراف الطاقة: وهو عبارة عن الفرق بين اختلاف مستوى الطاقة الإنتاجية المخططة ومستوى الطاقة الفعلية، معبرا عنها بساعات العمل المباشرة.²

يحسب انحراف الطاقة في الموازنة الثابتة وفق العلاقة التالية:³

± انحراف الطاقة = معدل تحميل إجمالي ساعي × (ساعات فعلية - ساعات معيارية للطاقة المعيارية).

يرجع هذا الانحراف لعدة أسباب منها:⁴

- انخفاض الطلب على المنتجات بسبب ارتفاع الأسعار أو عدم وجود حملات إعلانية؛
- استخدام عمالة غير ماهرة وغير مدربة مما يؤدي إلى حدوث أعطال بالآلات؛
- عدم وجود صيانة منتظمة للآلات؛
- عدم الانسيابية في تدفق مستلزمات الإنتاج السلعية أو الخدمية؛
- وضع قيود جديدة على استيراد المواد الأولية أو قطع الغيار.

(2) انحراف التكاليف الإضافية المتغيرة: تحدد التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة من خلال:⁵

تحديد معامل الارتباط بينها وبين مستوى النشاط في عدد من السنوات وتعديل هذا المعامل بحسب الظروف الإنتاجية والفنية والاقتصادية المخططة في الفترة المقبلة وتعرف التكاليف المتغيرة بأنها:⁶
هي التكلفة التي تتغير بمجموعها وبنفس نسبة التغير لموجة التكلفة COST DRIVER وهو أي عامل يسبب تغييره تغييرا في التكاليف الكلية المرتبطة بموجة أو غرض التكلفة COST, OBJECT,

¹ زعيمش عابدة، ركيمة زينب، مرجع سبق ذكره، ص 67.

² مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سبق ذكره، ص 205.

³ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 257.

⁴ عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، مرجع سبق ذكره، ص 129.

⁵ نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص 351.

⁶ نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 48.

يمثل العامل الذي تتجاوب معه التكلفة بالزيادة والنقصان فالتكاليف المتغيرة تتغير طرديا وبنفس نسبة التغير في حجم النشاط وذلك مع بقاء جميع العوامل الأخرى كما هي.

وعناصر التكاليف المتغيرة هي:¹

- المواد الأولية والتي تستخدم في الإنتاج بشكل مباشر سواء كانت مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع، حيث أن تكلفة المواد الأولية تتناسب طرديا مع حجم الإنتاج؛
- تكلفة الأجور المباشرة التي تدفع للعاملين في الإنتاج سواء كانت على شكل أجور أو رواتب أو مكافآت؛

• تكلفة الخدمات الصناعية المباشرة،

- تكلفة الخدمات الصناعية غير المباشرة المتغيرة ومنها القوى المحركة والوقود وصيانة الآلات والزيوت والتشحيم ومناولة المواد وغيرها؛

- تكاليف التسويق غير المباشرة المتغيرة وتشمل تكلفة التغليف واللف والحزم كما تشمل تكاليف التسويق غير المباشرة المتغيرة أجور ورواتب مندوبي المبيعات والعاملين في البيع، إذا كانت تدفع على أساس حجم المبيعات.

وينقسم انحراف التكاليف الغير مباشرة المتغيرة إلى:

- أ- **انحراف الإنفاق:** وهو الفرق بين المبلغ الفعلي للتكاليف غير المباشرة المتغيرة التي حدثت فعلا وبين المبلغ المخطط المسموح به لأساس تخصيص التكاليف غير المباشرة المتغيرة للإنتاج الفعلي.² وفيما يلي معادلة انحراف إنفاق التكاليف غير المباشرة المتغيرة:

$$\text{انحراف إنفاق التكاليف غير المباشرة المتغيرة} = \text{التكاليف غير المباشرة المتغيرة الفعلية لكل وحدة من أساس تخصيص التكاليف} - \text{التكاليف غير المباشرة المتغيرة المخططة لكل وحدة من أساس تخصيص التكاليف} \times \text{الكمية الفعلية من أساس تخصيص التكاليف غير المباشرة المتغيرة والمستخدمه للإنتاج الفعلي.}$$

❖ **أسباب انحراف الإنفاق:** من بين الأسباب ما يلي:³

- التقلبات في أسعار عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة، مثل تقلبات في أسعار المواد الغير مباشرة أو معدلات الأجور غير المباشرة ، قد يكون بعضها غير خاضع للرقابة أصلا؛
- عدم دقة المعدلات الخاصة بعناصر التكلفة المختلفة؛
- عدم تناسق سلوك بعض العناصر التي يتم تجميعها في بند واحد من بنود المصاريف لأغراض تطبيق معدل موحد عليها.

¹ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² ثناء على القباني، مرجع سبق ذكره، ص 167.

³ عطية عبد الحي مرعى، مرجع سبق ذكره، ص 400.

ب- انحراف الكفاءة: وهو يمثل الفرق بين التكلفة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي والتكلفة المعيارية لمستوى النشاط المعياري المسموح به لحجم الإنتاج الفعلي ويعبر عنه بالمعادلة التالية:¹

انحراف الكفاءة = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي - مستوى النشاط المعياري لإنتاج الفعلي).

وتقع مسؤولية انحراف الكفاءة على المسؤول عن قياس النشاط، فقد يكون السبب راجع إلى التأخر في مناولة المواد أو توقف الآلات لسبب من الأسباب أو كون مواصفات المواد غير ملائمة للعملية الإنتاجية أو... الخ.

وهذا الانحراف قد يعطي:²

صورة مضللة لقياس أداء العاملين المتقدمين بالرغم من أن المقارنة تتم لنفس المستوى ومصدر الخطأ أن معدل التحميل المعياري الإجمالي يشمل البنود المتغيرة والبنود الثابتة في حين أن سلوك العاملين يؤثر فقط في البنود المتغيرة.

3) انحراف التكاليف الإضافية المختلطة: هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض وهي لا تتغير بشكل كامل مع تغير حجم الإنتاج أي تتغير بنسب مختلفة عن نسبة تغير حجم الإنتاج ولا يمكن أن تساوي صفراً حتى في حالة توقف الإنتاج.³

وتتمثل فيما يلي:⁴

أ- **التكاليف شبه الثابتة:** وهي مثل تكاليف العاملين في قسم التصنيع والمستخدمين فيه هي تكاليف ثابتة في حالة زيادة الإنتاج فقد يتطلب الاستعانة بعمال آخرين فتزداد التكلفة التي هي بالأساس ثابتة فتصبح شبه ثابتة.

ب- **التكاليف شبه المتغيرة:** هي تكاليف متغيرة في أساسها ولكن نسبة التغير تكون أقل من نسبة التغير في حجم الإنتاج مثل: تكاليف صيانة الآلات.

والتكاليف المختلطة هذه يجب فصلها إلى شقين بحيث يتم إلحاق الشق المتغير بالعناصر المتغيرة والشق الثابت بالعناصر الثابتة وينتهي الأمر بالتعامل مع كافة العناصر على أنها متغيرة أو أنها ثابتة. وفيما يلي المعادلة المستخدمة لحساب التكاليف المختلطة الإجمالية:⁵

¹ حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص ص 100 - 101.

² عبد الله جميل عبد الله أبو معليق، مرجع سبق ذكره، ص 123.

³ يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سبق ذكره، ص 68.

⁴ نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 51.

⁵ يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سبق ذكره، ص 68.

التكاليف المختلطة الإجمالية = الجزء الثابت من التكاليف الكلية المختلطة + الجزء الباقي والذي يمثل بالتكاليف المتغيرة.

ثانيا: تحليل الانحراف الإجمالي حسب الأسلوب الفرنسي

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي حسب هذا الأسلوب إلى:

1) انحراف الموازنة: هو الفرق بين التكلفة الحقيقية والميزانية المقدرة للنشاط المحقق وهو انحراف بالنسبة لتكلفة وحدة النشاط، ناتج عن تغير التكلفة المتغيرة.¹
يحسب انحراف الموازنة وفق العلاقة التالية:²

± انحراف الموازنة = التكاليف الغير مباشرة الفعلية - موازنة النشاط الفعلي.

حيث أن:

± موازنة النشاط الفعلي = (مستوى النشاط الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة.

إذا كانت نتيجة انحراف الموازنة سالبة فهذا معناه أنه انحراف ملائم والعكس صحيح.

ويمثل انحراف الموازنة جزءا من إجمالي الانحراف الذي يمكن أن يرجع إلى الفرق بين التكاليف الفعلية التي حدثت فعلا والتكاليف التقديرية التي يجب أن تحدث بالاعتماد على الساعات المعيارية للعمل المباشر والمسموح به.³

2) انحراف النشاط: هو الفرق بين الميزانية المقدرة للنشاط المحقق والتكلفة المعيارية للنشاط المحقق، هو انحراف بالنسبة لتكلفة وحدة نشاط.⁴

وهو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات، وتحمل الأعباء غير مباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط.⁵
يحسب كما يلي:⁶

± انحراف النشاط = موازنة الإنتاج الفعلي - التكاليف المحملة معياريا.

يمكن استنتاج أن:

± انحراف النشاط = التكاليف الثابتة المبرمجة - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

¹ معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 58.

² حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 102.

³ ثناء على القباني، نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، تانيس، 2009، ص 376.

⁴ معراج هواري، مصطفى الباهي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

⁵ هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، 2013، ص 68.

⁶ حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 103.

حيث أن:

± التكاليف الثابتة المحملة معيارياً = التكاليف الثابتة المبرمجة × مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي / مستوى النشاط المعياري.

يكون هذا الانحراف غير ملائم، إذا لم يتم تحميل الأعباء الثابتة والعكس صحيح.

3) انحراف المردود: هو الفرق بين التكلفة المعيارية للنشاط المحقق للتكلفة المعيارية للإنتاج

المحقق، هو انحراف بالنسبة للكميات أي عدد وحدات النشاط.¹

يسمح بقياس خسائر وأرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة.² يحسب كما يلي:³

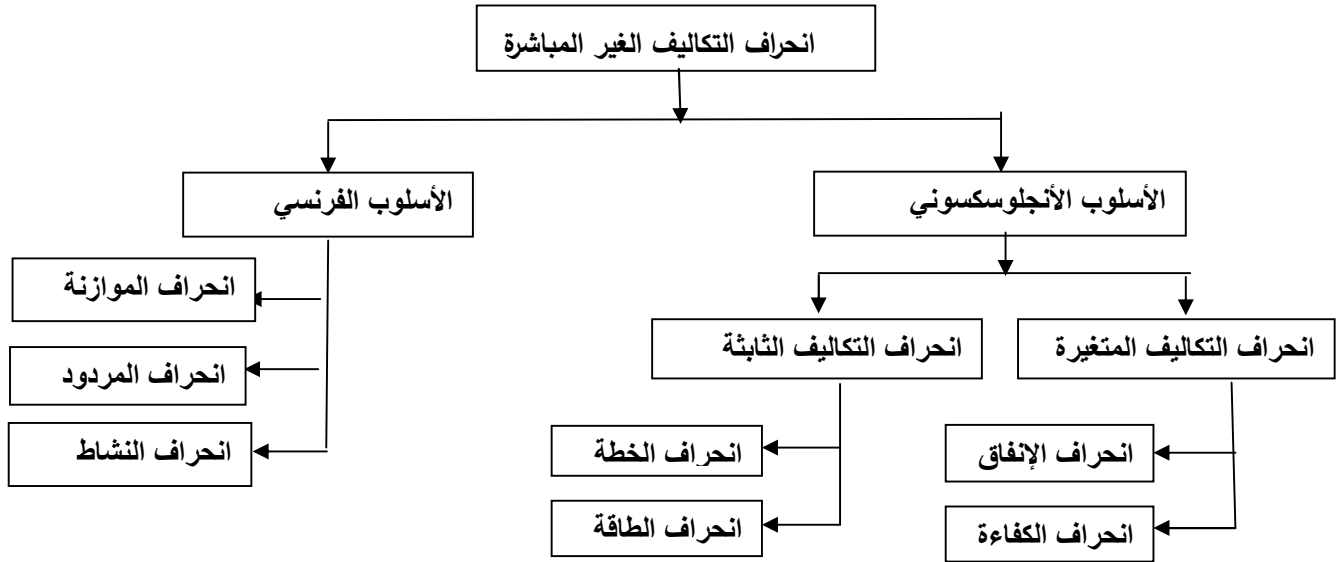
± انحراف المردود: موازنة النشاط الفعلي - موازنة الإنتاج الفعلي.

حيث أن:

± موازنة الإنتاج الفعلي = (مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة.

يكون هذا الانحراف ملائم إذا كان الإنتاج الفعلي أكبر من الإنتاج المعياري المناسب ويكون غير ملائم في حالة العكس.

الشكل 03: انحراف التكاليف الغير مباشرة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

¹ معراج هواري، مصطفى الباهي، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 68.

³ حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 103.

خلاصة الفصل :

للتكاليف المعيارية دور كبير في تفعيل الرقابة على التكاليف، إذ أنها تمكن المؤسسة من الرقابة على تكاليفها المحددة مسبقا وقياس إمكانيتها وقدراتها، وأيضا التأكد من مدى استغلال الموارد المتاحة بأفضل استخدام لها وعلى أسس اقتصادية بالإضافة إلى التحديد الواضح للاختصاصات والمسؤوليات في المستويات الإدارية المختلفة بدأ من العامل المنفذ وصولا إلى أعلى هرم في المسؤولية في المؤسسة، وتحديد الانحرافات وأسبابها ومحاولة التحكم في التكاليف المختلفة من مواد أولية وأجور مباشرة وكذا التكاليف الغير مباشرة وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في أداء وظائفها الأساسية والمتمثلة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -

تمهيد.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -.

المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة.
خلاصة الفصل.

تمهيد:

لقد قمنا في الفصلين الأولين بدراسة الإطار النظري للتكاليف المعيارية و رقابة تكاليف الإنتاج باعتماد نظام التكاليف المعيارية ، سنتطرق في الفصل التطبيقي إلى إسقاط ما تم دراسته في الجانب النظري على المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل - .

و لتحقيق ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -.

المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -

تعتبر المؤسسة الجزائرية للجلود و مشتقاته - جيجل - إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتخصصة في صناعة الجلود، وكذلك تعد من بين المؤسسات الوطنية التي واكبت التحولات والتطورات التي عرفتھا البيئة المحاسبية الجزائرية، وفي هذا المبحث سوف نتطرق إلى عرض وتقديم مؤسسة محل الدراسة "الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -".

المطلب الأول: ماهية المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -**أولاً: نشأة المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -**

إن وحدة الجزائرية للجلود ومشتقاته لولاية جيجل هي وحدة صناعية تم إنشاءها في إطار برنامج تنمية الاقتصاد الوطني بعد فترة من الاستعمار وذلك من طرف مؤسسة بلغارية في إطار التعاون الجزائري البلغاري، حيث انطلقت الأشغال بها في 19 جوان 1965 وسلمت منتهية سنة 1967، وهي سنة بداية نشاط المؤسسة حيث قدر إنتاجها في خضم هذه السنة 11 طن يومياً، وذلك باعتبارها تشغل 367 عاملاً، ويبلغ رأس مالها التأسيسي 360 مليون دينار جزائري، وقد أحدثت فيها توسعات بين (1970 - 1973) حيث وصل الإنتاج إلى 25 طن يومياً ب 467 عاملاً.¹

كما شهدت هذه الوحدة عدة تحولات ففي بداية نشاطها كانت تابعة للمؤسسة الوطنية لصناعة الجلود والأحذية SONIPEC، لكن مع مرور الوقت تم تقسيم هذه المؤسسة إلى ثلاث مؤسسات اقتصادية وذلك بمقتضى المرسوم الوزاري رقم 426 / 82 المؤرخ في 14 ديسمبر 1982 والتضمن إعادة هيكلة المؤسسات العمومية، وهذه المؤسسات الثلاث هي:

✓ المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود ENIPEC؛

✓ المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية EMAC؛

✓ المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات الجلدية DISTRICH.

المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود كان مقرها الإداري بجيجل وهي تضم عدة وحدات من بينها نجد:

✓ وحدة مدبغة الجلود جيجل؛

✓ وحدة الدباغة بالعمورية بوهران؛

✓ وحدة باتنة؛

✓ وحدة الجلد الخام بالروبية VPPS.

¹ مقابلة مع السيد طريق كمال، رئيس مديرية المحاسبة والمالية، المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -، يوم 02 / 05 / 2021، على

الساعة 10:00 صباحاً.

إلا أنه في 01 جانفي 1998 عرفت المؤسسة استقلالها وتحولت من مؤسسة SONIPEC وحدة جيجل إلى المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- (TAJ- SPA).¹

ثانيا: موقع وتعريف المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-

تقع المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- (TAJ- SPA) بمنطقة الحدادة جنوب غرب مدينة جيجل والتي تبعد عنها ب 03 كلم وهي لا تبعد عن البحر بكلم واحد، تتربع على مساحة قدرها 05 هكتارات وتتوسط مجمعا سكنيا.

مدبغة جيجل شركة ذات أسهم (SPA) مقيدة بالقانون التجاري، مرتبطة بمجمع الجلد المستقل عن الشركة القابضة العمومية للصناعات الفلاحية والغذائية وللصناعات المصنعة.

وتشغيل المدبغة حاليا 131 عاملا يتوزعون على مختلف المديریات والمصالح والورشات، كما ينقسم عمال الورشات الإنتاجية إلى فرقتين (الصباحية والمسائية) تعملان بالتناوب على مدار 16 ساعة يوميا، وتقوم المدبغة بمعالجة جلد الأبقار والأغنام حيث يتم معالجة 08 طنا من الجلد من الجلد يوميا، إضافة إلى ذلك فإن إنتاجها ذو جودة عالية إذ أنها حازت على شهادة الجودة في تسيير على نشاطها ابتداء من 01 أوت 2004 ولمدة ثلاث سنوات متتالية، وكذلك تستورد المواد الأولية التي تحتاج لعملية المعالجة من إسبانيا وهولندا وإيطاليا وفرنسا وتقوم بتصدير منتجاتها لكل من إسبانيا والبرتغال.²

وسنقوم بعرض الجدول التالي الذي يوضح توزيع العمال على المديریات والمصالح في مؤسسة الجلود:

¹ المرجع السابق، يوم 02 /05 /2021، على الساعة 11:00 صباحا.

² مقابلة مع السيد طريق كمال، رئيس مديريةية المحاسبة والمالية، المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-، يوم 03 /05 /2021، على الساعة 09:00 صباحا.

الجدول رقم (1): توزيع العمال في المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -.

البيان	عدد العمال
المديرية العامة	02
مديرية الموارد البشرية	07
مديرية المحاسبة والمالية	05
مديرية التجارة	04
مديرية الصيانة	10
مصلحة الوقاية والأمن	21
مصلحة تسيير المخزون	08
المديرية التقنية	05
مديرية الإنتاج	69
العدد الكلي للعمل	131

المصدر: قسم الموارد البشرية.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -

تسعى مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل - إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتعددة، والتي تتمثل في ما يلي:¹
أولاً: الأهداف الاقتصادية.

يمكن حصر الأهداف الاقتصادية كالآتي:

➤ **تحقيق الربح:** إن الهدف الذي تسعى إليه مذبغة الجلود جيجل هو تحقيق الربح، وذلك من خلال الوصول إلى رقم الأعمال المسطرة لكل عام وكسب متعاملين جدد مع الحفاظ على المتعاملين الحاليين، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المنافسة؛

➤ **تحقيق متطلبات المجتمع:** إن تحقيق مؤسسة الجلود لنتائجها يتركز على عملية توزيع منتجاتها وتغطية تكاليفها، إذ أن العملية تسمح بتغطية متطلبات السوق محلياً، وطنياً، جهوياً أو دولياً؛

¹ المرجع سابق، يوم 2021/03/02، على الساعة 9:30 صباحاً.

➤ **عقلنة الإنتاج:** وذلك من خلال الاستعمال الأمثل لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق والتوزيع الأمثل للمنتجات، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط والبرامج وبالتالي، فإن المؤسسة تسعى إلى تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية.

ثانيا: الأهداف الاجتماعية

وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

➤ **ضمان المستوى مقبول من الأجور:** حيث يعتبر عمال مدبغة الجلود من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، يعتبر هذا مقابل حقا مضمونا قانونيا؛

➤ **إقامة أنماط صناعية معينة:** حيث تقوم مؤسسة مدبغة الجلود عادة بتقديم منتجات جديدة أو التأثير على أذواق المستهلكين عن طريق الإشهار والدعاية سواء لمنتجات جديدة أو قديمة؛

➤ **توفير التأمينات والمرافق للعمال:** تعمل مدبغة الجلود على توفير بعض التأمينات (التأمين الصحي، التأمين ضد الحوادث...) كما تهدف إلى تخصيص أماكن سواء وظيفية كانت أو عادية لعمالها؛

➤ **تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى:** مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها فإن المؤسسة تعمل على تدريب عمالها الجدد تدريباً كافياً، كما أنها تضطر إلى إعادة تدريب العمال القدامى على استعمال الآلات الحديثة وهذا ما يسمى بالرسكلة؛

➤ **الاهتمام بالجانب البيئي:** إذ أن موقعها الجغرافي الذي يتوسط مجمعا سكنيا وطبيعة نفاياتها (الغازية والسائلة) يرغما على التحكم فيها.

ثالثا: الأهداف التكنولوجية

والمتمثلة في وسائل الإنتاج التي تسعى المؤسسة تحديثها، وطرق الإنتاج التي يسعى إلى تجديدها لمواكبة التطور الحاصل في الميدان التكنولوجي.

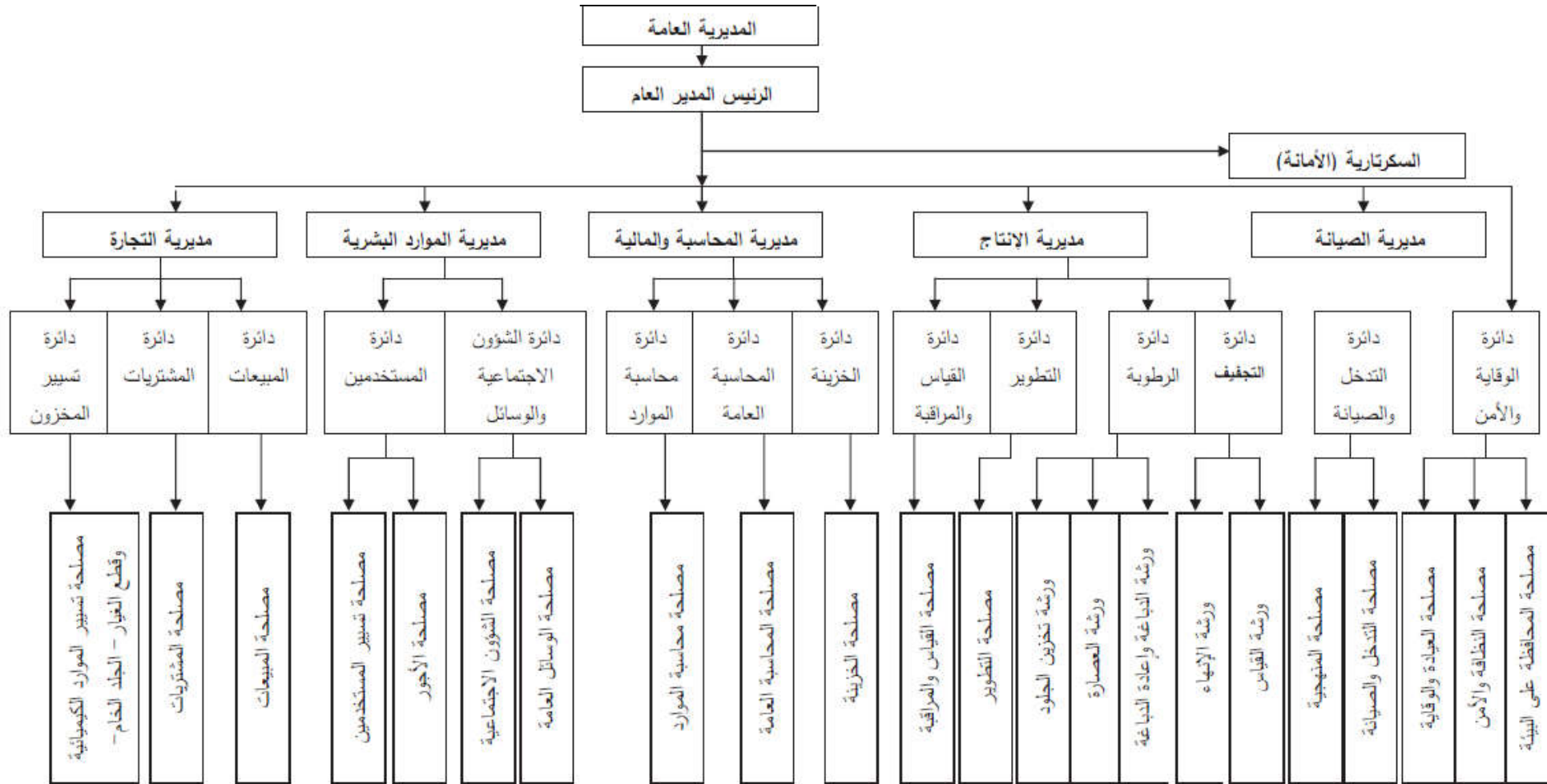
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -

سننتظر في هذا المطلب إلى عرض وتحليل الهيكل التنظيمي المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل - للمعلومات التي تم الحصول عليها من المؤسسة.

أولا: عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -

إن المؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل - تحتوي على مجموعة من المديرية وهي بدورها تضم عدة دوائر تنقسم إلى مصالح تعمل على تحقيق أرباح المؤسسة وتعظيمها، ويمكن عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل



المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل

ثانيا: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -

إن مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل - يترأسها الرئيس المدير العام المكلف بتسيير المؤسسة، كما أن مجلس الإدارة يجتمع على الأقل 06 مرات في السنة، إضافة إلى انعقاد الجمعية العامة للمؤسسة في نهاية النشاط المحاسبي، ويحتوي الهيكل التنظيمي للمؤسسة على مجموعة من المديرين والدوائر نوضحها كما يلي: ¹

(1) المديرية العامة:

وتتكون المديرية العامة من المدير العام الذي يشرف على أعمالها والذي يعتبر صاحب القرار ويحتل الموقع الأعلى في الهرم الإداري، وتساعده السكرتارية على أداء مهامه وتفعيل دوره داخل المديرية.

➤ **المدير العام:** وتتمثل مهام المدير العام في:

- تسيير أمور المؤسسة في أحسن الظروف مع ضمان عوامل الأمن لتحقيق الأهداف المرسومة؛
- الحرص على المشاركة الفعالة في تحقيق الأهداف المرجوة؛
- إعداد برنامج النشاط العام للمؤسسة وتنفيذه بمساهمة كل المدراء؛
- يسهر على حسن التسيير والمراقبة في المؤسسة، والحرص على تعيين العمال حسب الشروط المنصوص عليها.

➤ **الأمانة (السكرتارية):** وتتولى المهام التالية:

- استقبال البريد والاتصالات الهاتفية؛
- تنظيم الزيارات الخاصة بالمدير العام؛
- إعداد وتصنيف الوثائق الإدارية الخاصة التي تهم الإدارة.

(2) مديرية الصيانة:

تقع تحت مسؤولية المدير المكلف بها، وتلعب دورا مدعما للإنتاج وذلك بالحفاظ على المعدات وصيانتها من الأعطال وتتمثل مهام مدير الصيانة فيما يلي:

- تأكيد جاهزية المعدات وتركيبات الإنتاج لضمان السير الحسن للعمل؛
- ربط ومتابعة أعمال الصيانة بالتنسيق مع رئيس مصلحة التدخل والمسؤول عن مراقبة التنفيذ؛
- تحديد وتنظيم أعمال الصيانة مع رؤساء المصالح والسهر على إنجاز برامج العمل.

¹ المرجع السابق، يوم 03 / 05 / 2021، على الساعة 11:00 صباحا.

3) مديرية الإنتاج:

تتكون من عدة دوائر يرأسها مدير مكلف بتنفيذ وتنظيم عمل الورشات وتسيير النتائج، ومن

مهامه:

- المشاركة في إعداد الأهداف السنوية للإنتاج؛
- السهر على وقاية وأمن العمال حسب شروط العمل المنصوص عليها؛
- تحقيق برنامج إنتاج ذو نوعية جيدة بأقل تكلفة ممكنة؛
- مراقبة استهلاك المواد الأولية والتسيير العقلاني لأوقات العمل، كما أن هذه الدوائر تنقسم إلى عدة ورشات منها: ورشة الدباغة وإعادة الدباغة، ورشة العصر والتجفيف... الخ.

4) مديرية المحاسبة والمالية:

كما هو معروف أن للمحاسبة تأثير مهم على حياة المؤسسة وما يحيط بهذا بحكم المنافع التي يمكن أن تقدمها للمؤسسة، وتعتبر هذه المديرية محل دراستنا حيث تمت فيها ممارسة تربصنا وتضم هذه المديرية ثلاثة مصالح وهي:

➤ مصلحة المالية والمحاسبة العامة: وتبرز مهامه في ما يلي:

- مسك جميع اليومية المساعدة؛
- مراقبة العمليات والتسجيلات المحاسبية؛
- مسك ومراقبة السجل الاستثمارات والإهلاكات؛
- متابعة الحسابات البنكية للمؤسسات وإعداد جدول التقرب البنكي؛
- إعداد ميزانية المحاسبة للمؤسسة؛
- إعداد الميزانية الجبائية للمؤسسة؛
- المتابعة والمراقبة الفعالة لعمليات الجرد في نهاية السنة؛
- متابعة ورفع تحفظات محافظ الحسابات.

➤ مصلحة محاسبة الموارد: ومن المهم التي تقوم بها ما يلي:

- استلام وصول المدخلات والمخرجات للمواد الأولية ولوازم المكتب قطع الغيار وإضافة إلى

المنتوج التام؛

- إجراء مقارنة مع أمين الخزن وكذلك مع مصلحة المحاسبة العامة؛
- تقديم الإستهلاكات الشهرية لمصلحة المحاسبة العامة؛
- إعداد جدول شهري للمدخلات والمخرجات من المنتوج التام؛
- المقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد المادي في نهاية السنة.

➤ مصلحة الخزينة: تعمل هذه المصلحة على:

- متابعة الصندوق في عمليات دخول وخروج الأموال؛

- مسك سجل لمتابعة السجلات البنكية؛
 - مسك سجل مداخيل الزبائن؛
 - استقبال جميع المداخيل النقدية وإعداد وصول الاستلام؛
 - القيام بعمليات تسديد النقدية (الأجور ومصاريف التنقلات وبعض الموردين)؛
 - القيام بإعداد الشيكات لصالح الموردين و المدينون الآخرون؛
 - متابعة المراسلات البنكية.
- (5) مديرة الموارد البشرية:

وهي من مسؤوليات المدير المكلف بمراقبة كل تحركات المستخدمين و السهر على السير الحسن للنشاطات المرتبطة بهم، ونجد في هذه المديرية دائرتين هما: دائرة الشؤون الاجتماعية والوسائل العامة، ومراقبة أعمال الصيانة.

(6) مديرة التجارة:

- تقع تحت مسؤولية مدير مكلف بتسيير عملية التخزين وعملية الشراء وبيع المنتجات، ودراسة السوق لبرمجة منتجات مبيعات الوحدة (العرض والطلب) إضافة إلى:
- ترويج حاجات السوق انطلاقا من برامج الزبائن؛
 - إنجاز وتطوير السياسة التجارية بالمادة الأولية.

المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة

المطلب الأول: انحرافات المواد الأولية وتحليلها :

أولاً: حساب الانحراف الإجمالي للجلد الخام وتحليله :

1- حساب الانحراف الإجمالي للجلد الخام :

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

1-1 حساب التكلفة الفعلية خلال السداسي الثاني لسنة 2020 :

حيث أن: التكلفة الفعلية = الكمية الفعلية × السعر الفعلي

الجدول رقم(02): حساب التكلفة الفعلية للجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الكمية الفعلية	السعر الفعلي	التكلفة الفعلية
جويلية	152000	75.14	11421280
أوت	15700	72.12	1132284
سبتمبر	139830	71.38	9981065.4
أكتوبر	78870	70.30	5544561
نوفمبر	87820	70.03	6150034.6
ديسمبر	151800	70.02	10629036

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم(01).

1- 2 حساب التكلفة المعيارية للجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020 :

حيث أن: التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية × السعر المعياري

الكمية المعيارية = كمية الإنتاج الفعلي × الكمية المعيارية للوحدة

الكمية المعيارية للوحدة = الكمية المقدر / الإنتاج المقدر

بالاعتماد على شهر جويلية (الملحق 2) قمنا باستخراج الكمية المعيارية للوحدة كالتالي:

الكمية المعيارية للوحدة = $283092/217763 = 0.77$

الجدول رقم (03): حساب الكمية المعيارية الكلية للجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.

الكمية المعيارية الكلية للجلد الخام	الكمية المعيارية للوحدة	كمية الإنتاج الفعلي	الأشهر
88831.82	0.77	115366	جويلية
26385.01	0.77	34266.25	أوت
78323.05	0.77	101718.25	سبتمبر
66255.3	0.77	86045.50	أكتوبر
75673.09	0.77	98276.75	نوفمبر
76112	0.77	98859.45	ديسمبر

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا من الملحقين رقم: (02؛03).

السعر المعياري=116.76دج (الملحق رقم 04)

الجدول رقم (04): حساب التكلفة المعيارية للجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.

التكلفة المعيارية	السعر المعياري	الكمية المعيارية	الأشهر
10372003.30	116.76	88831.82	جويلية
3080713.76	116.76	26385.01	أوت
9144999.31	116.76	78323.05	سبتمبر
7735937.30	116.76	66255.03	أكتوبر
8835589.98	116.76	75673.09	نوفمبر
8886837.12	116.76	76112	ديسمبر

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم: (04).

3-1 حساب الانحراف الإجمالي للجلد الخام :

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية .

الجدول رقم (05): حساب الانحراف الإجمالي للجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	التكلفة الفعلية	التكلفة المعيارية	الانحراف الإجمالي	
			ملائم	غير ملائم
جويلية	11421280	10372003.30	-	1049276.7
أوت	1132284	3080713.76	1948429.76	-
سبتمبر	9981065.4	9144999.31	-	836066.09
أكتوبر	5544561	7735937.30	2191376.3	-
نوفمبر	6150034.6	8835589.98	2685555.38	-
ديسمبر	10629036	8886837.12	-	1742198.88

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2- تحليل الانحراف الإجمالي وفق طريقة التحليل الثنائي :

وينقسم تحليل الانحراف الاجمالي وفق هذه الطريقة الى عنصرين هما: انحراف الكمية و انحراف السعر.

2-1 حساب انحراف الكمية للجلد الخام:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر المعياري

الجدول رقم (06): حساب انحراف الكمية للجلد الخام للسداسي الثاني لسنة 2020.

انحراف الأشهر	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	السعر المعياري	الانحراف الإجمالي	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	152000	88831.82	116.76	-	7375516.69
أوت	15700	26385.01	116.76	1247581.76	-
سبتمبر	139830	78323.05	116.76	-	7181551.48
أكتوبر	78870	66255.03	116.76	-	1472923.89
نوفمبر	87820	75673.09	116.76	-	1418273.211
ديسمبر	151800	76112	116.76	-	8837330.88

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2-2 حساب انحراف السعر للجلد الخام:

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية الفعلية

الجدول رقم(07): حساب انحراف سعر الجلد الخام خلال السداسي الثاني لسنة 2020.

الاشهر	السعر الفعلي	السعر المعياري	الكمية الفعلية	انحراف الكمية	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	75.14	116.76	152000	6326240	-
أوت	72.12	116.76	15700	700848	-
سبتمبر	71.38	116.76	139830	6345485.4	-
أكتوبر	70.30	116.76	78870	3664300.2	-
نوفمبر	70.03	116.76	87820	4103828.6	-
ديسمبر	70.02	116.76	151800	7095132	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق:

✓ نلاحظ أن الانحراف الإجمالي للجلد الخام الناتج خلال شهر أوت وأكتوبر ونوفمبر ملائم، وذلك يعود إلى أن التكلفة الفعلية أقل من التكلفة المعيارية.

✓ أما بالنسبة لأشهر جويلية، سبتمبر، ديسمبر فنلاحظ أن الانحراف الإجمالي غير ملائم لأن التكلفة الفعلية تعدت التكلفة المعيارية.

وعند تحليله إلى انحراف الكمية والسعر تبين مايلي:

❖ انحراف غير ملائم في الكمية خلال شهر جويلية، سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر لأن الكمية الفعلية أكبر من الكمية المعيارية.

فمثلا في شهر جويلية كان الانحراف في الكمية غير ملائم وذلك لأن الكمية الفعلية تعدت الكمية المعيارية، إذ بدلا من استخدام 88831,82 كلغ من الجلد الخام تم فعلا استخدام 152000 كلغ، وبذلك استخدمت زيادة بقيمة 63168,18 كلغ، وبالتالي نتج عن ذلك ندرة تكاليفية بمبلغ 7375516,69 دج والقسم المسؤول عن ذلك هو قسم الإنتاج.

• أما بالنسبة لشهر أوت فهناك انحراف ملائم في الكمية وذلك لأن التكلفة الفعلية أقل من التكلفة المعيارية فبدلاً من استخدام 26385,01 كلغ من الجلد الخام تم فعلاً استخدام 15700 كلغ، فبذلك لم تستخدم 10685,01 كلغ وبالتالي نشأ عن هذا وفرة تكاليفية بمبلغ 1247581,76 دج وقد يرجع ذلك إلى الأسباب التالية:¹

• استخدام مواد بديلة أو مواد بموصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة.
• تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي، بحيث تعتبر نتيجة لذلك كمية المواد الداخلة في هذا المنتج.
❖ انحراف ملائم في السعر خلال الفترة الممتدة من شهر جويلية إلى غاية شهر ديسمبر وذلك لأن السعر الفعلي أقل من السعر المعياري.

فمثلاً في شهر جويلية فبدلاً من تسعير الجلد الخام بمبلغ 116,76 دج، تم بتسعيره فعلاً بمبلغ 75,14 دج، مما نتج عنه نقص بقدر بمبلغ 41,62 دج عن السعر المقرر وذلك سبب وفرة تكاليفية بمقدار 6323240 دج وقد يرجع ذلك إلى الأسباب التالية:²

• انخفاض سعر المواد الأولية وخاصة مادة الجلد الخام، وذلك لظروف اقتصادية قاهرة أدت إلى انخفاض الجلد بعدم تهريبه في الحدود نتيجة لسياسة الدولة.

ثانياً: حساب الانحراف الإجمالي للمواد الكيماوية وتحليله

1- حساب الانحراف الإجمالي للمواد الكيماوية:

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

1-1 حساب التكلفة الفعلية للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة الفعلية = الكمية الفعلية × السعر الفعلي.

¹ مقابلة مع السيد طريق كمال، رئيس مديرية المحاسبة والمالية، المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل -، يوم 2021/05/18، على الساعة 9:30 صباحاً.

² المرجع السابق، يوم 2021/05/18، على الساعة 10:00 صباحاً.

الجدول رقم (08): حساب التكلفة الفعلية للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الكمية الفعلية	السعر الفعلي	التكلفة الفعلية
جويلية	46275	151,85	7026858,75
أوت	16610	91,65	1522306,5
سبتمبر	34095	133,33	4545886,35
أكتوبر	20644	111,16	2294787,04
نوفمبر	29710	136,13	4044422,3
ديسمبر	88133	50,33	4435733,89

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم: (06).

1-2 حساب التكلفة المعيارية للمواد الكيماوية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث ان: التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية × السعر المعياري.

الكمية المعيارية = كمية الإنتاج الفعلي × الكمية المعيارية للوحدة.

بالاعتماد على شهر جويلية (الملحق رقم 06) قمنا باستخراج الكمية المعيارية للوحدة كالتالي:

الكمية المعيارية للوحدة = الكمية المقدر / الإنتاج المقدر

$$0.59 = 12535 / 7417$$

الجدول رقم (09): حساب الكمية المعيارية الكلية للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	كمية الإنتاج الفعلي	الكمية المعيارية للوحدة	الكمية المعيارية الكلية للمواد الكيماوية
جويلية	115366	0,59	68065,94
أوت	34266,25	0,59	20217,08
سبتمبر	101718,25	0,59	60013,76
أكتوبر	86045,50	0,59	50766,84
نوفمبر	98276,75	0,59	57983,28
ديسمبر	98859,75	0,59	58327,25

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (03؛06).

لدينا من خلال معطيات المؤسسة:

السعر المعياري = 41,12 دج (الملحق رقم: 04).

الجدول رقم (10): حساب التكلفة المعيارية للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الكمية المعيارية	السعر المعياري	التكلفة المعيارية
جويلية	68065,94	41,12	2798871,45
أوت	20217,08	41,12	831326,32
سبتمبر	60013,76	41,12	2467765,81
أكتوبر	50766,84	41,21	2087532,46
نوفمبر	57983,28	41,12	2384272,47
ديسمبر	58327,25	41,12	2398416,52

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الملحق رقم: (04).

3-1 حساب الانحراف الإجمالي للمواد الكيماوية:

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

الجدول رقم (11): حساب الانحراف الإجمالي للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	التكلفة الفعلية	التكلفة المعيارية	الانحراف الإجمالي	
			ملائم	غير ملائم
جويلية	7026858,75	2798871,45	-	4227987,3
أوت	1522306,5	831326,32	-	690980,18
سبتمبر	4545886,35	2467765,81	-	2078120,54
أكتوبر	2294787,04	2087532,46	-	207254,58
نوفمبر	4044422,3	2384272,47	-	1660149,83
ديسمبر	4435733,89	2398416,52	-	2037317,37

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2- تحليل الانحراف الإجمالي وفق طريقة التحليل الثنائي:

1-2 حساب انحراف الكمية للمواد الكيماوية:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر المعياري.

الجدول رقم (12): حساب انحراف كمية المواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	السعر المعياري	انحراف الكمية	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	46275	68065,94	41,12	896043,45	-
أوت	16610	20217,08	41,12	148323,52	-
سبتمبر	34095	60013,76	41,12	1065779,41	-
أكتوبر	20644	50766,84	41,12	1238651,18	-
نوفمبر	29710	57983,28	41,12	1162597,27	-
ديسمبر	88133	58327,25	41,12	-	1225612,44

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2-2 حساب انحراف السعر للمواد الكيماوية:

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) الكمية الفعلية.

الجدول رقم (13): حساب انحراف سعر المواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	السعر الفعلي	السعر المعياري	الكمية الفعلية	انحراف السعر	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	151,85	41,12	46275	-	5124030,75
أوت	91,65	41,12	16610	-	839303,3
سبتمبر	133,33	41,12	34095	-	3143899,95
أكتوبر	111,16	41,12	20644	-	1445905,76
نوفمبر	136,13	41,12	29710	-	2822747,1
ديسمبر	50,33	41,12	88133	-	811704,93

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق:

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي للمواد الكيماوية الناتج خلال شهر جويلية، أوت، سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر غير ملائم لأن التكلفة الفعلية تعدت التكلفة المعيارية عند تحليله إلى انحراف الكمية والسعر تبين لنا مايلي:

• انحراف ملائم في الكمية خلال الأشهر (جويلية، أوت، سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر) لأن الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج أقل من الكمية المعيارية المقررة له، فمثلا في شهر جويلية بدلا من استخدام 68065,94 كلغ من المواد الكيماوية تم فعلا استخدام 46275 كلغ مما نتج عنه وفرة تكاليفية بمبلغ 21790,94 دج.

أما بالنسبة لشهر ديسمبر نلاحظ انحراف غير ملائم في الكمية وذلك لأن الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج أكبر من الكمية المعيارية المقررة لها فبدلا من استخدام 58327,2 كلغ من المواد الكيماوية تم فعلا استخدام 88133 كلغ مما نتج عنه هدرا تكاليفيا يقدر ب 29805,75 دج. وهذا راجع إلى الأسباب التالية:¹

- وصول طلبات المواد الكيماوية في الوقت المناسب.
- انحراف غير ملائم في السعر لأن السعر الفعلي أكبر من السعر معياري خلال الفترة الممتدة من شهر جويلية إلى غاية شهر أوت؛
- فمثلا في شهر جويلية تم تسعير المواد الكيماوية بسعر 151,85 دج بدلا من السعر المعياري 41,12 دج أي بزيادة تقدر ب 110,73 دج عن السعر المقرر مما سبب هدرا تكاليفيا يقدر ب 51124030,75 دج والقسم المسؤول عن ذلك هي مصلحة الشراء.

وهذا راجع إلى الأسباب التالية:²

- ارتفاع مصاريف النقل والشحن من حين لآخر؛
- تحميل قيم إضافية من الضرائب والرسوم.

¹ مقابلة مع السيد طريق كمال، رئيس مديرية المحاسبة والمالية، المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل - ، يوم 20 /05 /2021، على الساعة 11:00 صباحا.

² المرجع السابق، يوم 20 /05 /2021، على الساعة 11:30 صباحا.

المطلب الثاني: انحرافات اليد العاملة المباشرة وتحليلها:

أولاً: حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة وتحليله بالنسبة لورشنة RIVIERE:

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

1- حساب التكلفة الفعلية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الأجر الفعلي.

الجدول رقم (14): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشنة riviere

للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	التكلفة الفعلية
جويلية	2387,95	126,92	303078,61
أوت	2599,95	134,62	350005,26
سبتمبر	2308,95	122,11	281945,88
أكتوبر	2225,62	127,18	283054,35
نوفمبر	2210,95	117,36	259477,09
ديسمبر	2287,95	119,12	272540,60

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (07؛08).

2- حساب التكلفة المعيارية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم (15): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشنة riviere للسداسي

الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	التكلفة المعيارية
جويلية	2599,95	137,22	356765,13
أوت	2599,95	134,62	350005,26
سبتمبر	2599,95	136,71	350239,26
أكتوبر	2426,62	136,09	330238,71
نوفمبر	2599,95	135,05	351123,24
ديسمبر	2599,95	132,72	345065,36

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (08؛07).

3- حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة:

حيث أن: الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

الجدول رقم(16): حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة riviere للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الإجمالي	التكلفة المعيارية	التكلفة الفعلية	الانحراف الأشهر	الانحراف الإجمالي	
				ملائم	غير ملائم
-	53686,52	356765,13	303078,61	جويلية	-
-	0	350005,26	350005,26	أوت	-
-	68293,38	350239,26	281945,88	سبتمبر	-
-	47184,36	330238,71	283054,35	أكتوبر	-
-	91646,15	351123,24	259477,09	نوفمبر	-
-	72524,76	345065,36	272540,60	ديسمبر	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4- تحليل الانحراف الإجمالي حسب طريقة التحليل الثنائي:

وينقسم تحليل الانحراف الإجمالي وفق هذه الطريقة إلى عنصرين هما: انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر.

4-1 انحراف الوقت:

انحراف الوقت = (الزمن الفعلي - الزمن المعياري) × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم(17): حساب انحراف الوقت لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة riviere للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	الزمن الفعلي	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	انحراف الوقت	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	2387,95	2599,95	137,22	29090,64	-
أوت	2599,95	2599,95	134,62	0	-
سبتمبر	2308,95	2599,95	134,71	39200,61	-
أكتوبر	2225,62	2426,62	136,09	27354,09	-
نوفمبر	2210,95	2599,95	135,05	52534,45	-
ديسمبر	2287,95	2599,95	132,72	41408,64	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4-2 انحراف معدل الأجر:

انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي.

الجدول رقم (18): حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشنة riviere للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	معدل الأجر الفعلي	معدل الأجر المعياري	الزمن الفعلي	انحراف معدل الأجر	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	126,92	137,22	2387,95	24595,88	-
أوت	134,62	134,62	2599,95	0	-
سبتمبر	122,11	134,71	2308,95	29092,77	-
أكتوبر	127,18	136,09	2225,62	19830,27	-
نوفمبر	117,36	135,05	2210,95	39111,70	-
ديسمبر	119,12	132,72	2287,95	31116,12	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق:

✓ نلاحظ أن الانحراف الإجمالي ملائم ابتداء من شهر جويلية إلى غاية شهر ديسمبر وذلك لأن التكلفة الفعلية أقل من التكلفة المعيارية.

وعند تحليله إلى انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر تبين لنا ما يلي:

✓ انحراف الوقت ملائم ابتداء من شهر جويلية إلى غاية شهر ديسمبر، لأن الزمن الفعلي أقل من الزمن المعياري وهذا يمثل وفرا إنتاجيا لليد العاملة.

أي بدلا من أن يستغرق في العملية الإنتاجية في شهر جويلية 2599,95 ساعة تم استغراق

2387,95 ساعة عمل بنقصان يقدر ب: 212 ساعة ويرجع ذلك إلى أسباب التالية:¹

• الدقة في معايرة وقت العمل وذلك بتقسيم العمال إلى فوجين الصباحي والمسائي؛

¹ مقابلة مع السيد طريق كمال، رئيس مديرية المحاسبة والمالية، المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- ، يوم 05 /23 /2021

على الساعة 14:00 مساء.

- القيام بتعويض الوقت الضائع الناتج عن تعطل الآلات والمعدات؛
- انحراف معدل الأجر ملائم، ابتداء من شهر جويلية إلى غاية شهر ديسمبر، وذلك لأن معدل الأجر الفعلي أقل من معدل الأجر المعياري وهذا يمثل وفرا تكاليفيا، أي بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية ب: 137,22 دج/سا تم التسعير ب: 126,92 دج/سا هناك نقص يقدر ب: 10,3 دج/سا ويرجع ذلك للأسباب التالية:¹

- ملائمة عدد العمال في الورشة مع كمية الجلد المعالجة؛
- تحديد معدلات أجور العمال بالتناسب مع ميزانية المؤسسة.

ثانيا: حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة وتحليله بالنسبة لورشة TANNAGE:

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

1- حساب التكلفة الفعلية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الأجر الفعلي.

الجدول رقم (19): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة tannage خلال السداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	التكلفة الفعلية
جويلية	3104,27	143,58	445711,08
أوت	3293,27	148,79	490005,64
سبتمبر	2836,27	141,44	401162,02
أكتوبر	3089,27	146,21	451682,16
نوفمبر	2892,27	139,63	403847,66
ديسمبر	2813,94	147,36	414662,19

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحقين رقم: (07؛08).

¹ المرجع السابق، يوم 23 / 05 / 2021، على الساعة 14:30 مساء.

2- حساب التكلفة المعيارية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم (20): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة tannage.

الأشهر	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	التكلفة المعيارية
جويلية	3239,27	148,96	490565,49
أوت	3293,27	148,79	490005,64
سبتمبر	3293,27	154,51	508843,14
أكتوبر	3293,27	151,99	500544,10
نوفمبر	3293,27	149,05	490861,89
ديسمبر	3119,94	159,86	498753,60

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (08؛07).

3- حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

الجدول رقم (21): حساب الانحراف لليد العاملة المباشرة لورشة TANNAG خلال السداسي الثاني

لسنة 2020:

الانحراف الأشهر	التكلفة الفعلية	التكلفة المعيارية	الانحراف الاجمالي	
			ملائم	غير ملائم
جويلية	445711.08	490565.49	44854.41	-
أوت	490005.64	490005.64	0	-
سبتمبر	401162.02	508843.14	107681.12	-
أكتوبر	451682.16	500544.10	48861.94	-
نوفمبر	403847.66	490861.89	87014.23	-
ديسمبر	414662.19	498753.60	84091.41	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4- تحليل الانحراف الإجمالي حسب طريقة التحليل الثنائي.

وينقسم تحليل الانحراف الإجمالي وفق هذه الطريقة إلى عنصرين هما: انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر

4-1 انحراف الوقت:

انحراف الوقت: (الزمن الفعلي - الزمن المعياري) × معدل الأجر المعياري

الجدول رقم (22): حساب انحراف الوقت اليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة tannage لسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الاشهر	الزمن الفعلي	الزمن المعياري	معدل الاجر المعياري	انحراف الوقت	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	3104.27	3293.27	148.96	28153.44	-
أوت	3293.27	3293.27	148.79	0	-
سبتمبر	2836.27	3293.27	154.51	70611.07	-
أكتوبر	3089.27	3293.27	151.99	31005.96	-
نوفمبر	2892.27	3293.27	149.05	59769.05	-
ديسمبر	2813.94	3119.94	159.86	48917.16	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4-2 انحراف معدل الأجر:

انحراف معدل الأجر: (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي.

الجدول رقم(23): حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة TANNAGE للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	معدل الأجر الفعلي	معدل الأجر المعياري	الزمن الفعلي	انحراف معدل الأجر	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	143,58	148,96	3104,27	16700,97	-
أوت	148,79	148,79	3293,27	0	-
سبتمبر	141,44	154,51	2836,27	37070,04	-
أكتوبر	146,21	151,99	3089,27	17855,98	-
نوفمبر	139,63	149,05	2892,27	27245,18	-
ديسمبر	147,36	159,86	2813,94	35174,25	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق:

✓ نلاحظ أن الانحراف الإجمالي ملائم ابتداء من شهر جويلية إلى غاية شهر ديسمبر وذلك لأن التكلفة الفعلية أقل من التكلفة المعيارية.

وعند تحليله إلى انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر تبين لنا مايلي:

✓ انحراف الوقت ملائم ابتداء من شهر جويلية إلى غاية شهر ديسمبر، لأن الزمن الفعلي أقل من الزمن المعياري مما نتج عنه وفرة في إنتاجية لليد العاملة.

لدينا في شهر جويلية بدلا من أن يستغرق 3104,27 ساعة، قام باستغراق 3293,27 ساعة الذي نتج عنه نقصان ب: 189 ساعة.

ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية:¹

- الدقة في معايرة وقت العمل في الورشة؛

¹ مقابلة مع السيد طريق كمال، رئيس مديرية المحاسبة المالية، مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-، يوم 24 /05 /2021، على الساعة 10:00 صباحا.

- انحراف معدل الأجر ملائم خلال السداسي الثاني وذلك لأن معدل الأجر المعياري أكبر من معدل الأجر الفعلي مما نتج عنه وفرا تكاليفيا.
- لدينا في شهر جويلية تم تسعير الوقت المستغرق ب: 143,58 دج/ساعة ، بدلا من تسعيره ب: 148,96 دج/ ساعة والذي نتج عنه نقص ب: 5,38 دج/ ساعة ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية:¹
- ملائمة عدد العمال في الورشة مع كمية الجلد المعالجة.

ثالثا: حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة وتحليله بالنسبة لورشة

CORROYAGE

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

1- حساب التكلفة الفعلية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الأجر الفعلي.

الجدول رقم (24): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة corroyage للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	التكلفة الفعلية
جويلية	1113,31	147,31	164001,68
أوت	1213,31	144,23	174995,70
سبتمبر	904,89	153,04	138498,13
أكتوبر	993,98	163,50	162515,75
نوفمبر	886,98	152,36	135140,27
ديسمبر	963,31	137,18	132146,86

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (07؛08).

¹ المرجع السابق، يوم 24 /05 /2021، على الساعة 10:00 صباحا.

2- حساب التكلفة المعيارية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم (25): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة **corroyage** للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	التكلفة المعيارية
جويلية	1213,31	156,17	189482,62
أوت	1213,31	144,23	174995,70
سبتمبر	1039,98	167,51	174207,04
أكتوبر	1039,98	165,61	172231,08
نوفمبر	1039,98	165,57	172189,48
ديسمبر	1213,31	159,20	193158,95

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (08؛07).

3- حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة:

حيث أن: الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

الجدول رقم (26): حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة **corroyage** للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	التكلفة الفعلية	التكلفة المعيارية	الانحراف الإجمالي	
			ملائم	غير ملائم
جويلية	164001,68	189482,62	25480,94	-
أوت	174995,70	174995,70	0	-
سبتمبر	138498,13	174207,04	35708,91	-
أكتوبر	162515,75	172231,08	9715,33	-
نوفمبر	135140,27	172189,48	37049,21	-
ديسمبر	132146,86	193158,95	61012,09	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4- تحليل الانحراف الإجمالي حسب طريقة التحليل الثنائي:

ينقسم تحليل الانحراف الجمالي وفق هذه الطريقة إلى عنصرين هما: انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر.

4- 1 انحراف الوقت:

انحراف الوقت = (الزمن الفعلي - الزمن المعياري) × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم (27): حساب انحراف الوقت لبيد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة **corroyage** للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	الزمن الفعلي	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	انحراف الوقت	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	1113,31	1213,31	156,17	15617	-
أوت	1213,31	1213,31	144,23	0	-
سبتمبر	904,98	1039,98	167,51	22613,85	-
أكتوبر	993,98	1039,98	165,61	7618,06	-
نوفمبر	886,98	1039,98	165,57	25332,21	-
ديسمبر	963,31	1213,31	159,20	39800	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4-2 انحراف معدل الأجر:

انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي.

الجدول رقم (28): حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة **corroyage** للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	معدل الأجر الفعلي	معدل الأجر المعياري	الزمن الفعلي	انحراف معدل الأجر	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	147,31	156,17	1113,31	9863,92	-
أوت	144,23	144,23	1213,31	0	-
سبتمبر	153,04	167,51	904,98	13095,06	-
أكتوبر	163,50	165,61	993,98	2097,29	-
نوفمبر	152,36	165,57	886,98	11717,005	-
ديسمبر	137,18	159,20	963,31	21212,08	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق:

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي ملائم خلال السداسي الثاني لسنة 2020، وذلك لأن التكلفة الفعلية أقل من التكلفة المعيارية.

وعند تحليله إلى انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر تبين لنا ما يلي:

- انحراف الوقت ملائم لأنه سالب، ابتداء من شهر جويلية إلى غاية شهر ديسمبر، لأن الزمن الفعلي أقل من الزمن المعياري المقرر له، وهذا يمثل وفرا في إنتاجية اليد العاملة المباشرة. أي تم استغراق في شهر جويلية 1113,31 ساعة عملا بدلا من استغراق 1213,31 ساعة في العملية الإنتاجية مما نتج عنه نقص يقدر ب: 100 ساعة ويرجع ذلك لأسباب التالية:¹

- القيام بتعويض الوقت الضائع خلال تعطيل الآلات أو انقطاع الكهرباء؛
- توفير المواد الأولية اللازمة في الوقت المناسب.

- انحراف معدل الأجر ملائم لأنه انحراف سالب خلال السداسي الثاني، وذلك لأن معدل الأجر الفعلي أقل من معدل الأجر المعياري مما شكل وفرا تكاليفيا، ففي شهر جويلية مثلا: تم تسعير الوقت

¹ مقابلة مع السيد طريق كمال، رئيس مديرية المحاسبة والمالية، المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-، يوم 25 / 05 / 2021، على الساعة 11:00 صباحا.

المستغرق في العملية الإنتاجية ب: 147,31 دج/ ساعة بدلا من تسعييره ب: 156,17 دج/ ساعة مما أدى إلى ظهور نقص ب: 8,86 دج/ ساعة ويرجع ذلك للأسباب التالية:¹

- ملائمة عدد عمال الورشة مع الكمية المعالجة.

رابعا: حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة وتحليله بالنسبة لورشة FINNISAGE
الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

1- حساب التكلفة الفعلية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الأجر الفعلي.

الجدول رقم (29): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة finnisage للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	التكلفة الفعلية
جويلية	946,98	125,44	118789,17
أوت	1213,31	115,39	140003,84
سبتمبر	1142,31	122,62	140070,05
أكتوبر	1166,31	126,04	147001,71
نوفمبر	1149,31	123,36	141778,88
ديسمبر	1086,31	118,27	128477,88

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (08؛07).

¹ المرجع السابق، يوم 25 / 05 / 2021، على الساعة 11:30 صباحا.

2- حساب التكلفة المعيارية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم (30): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة **finnisage** للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	التكلفة المعيارية
جويلية	1039,98	131,80	137069,36
أوت	1213,31	115,39	140003,84
سبتمبر	1213,31	128,72	156177,26
أكتوبر	1213,31	128,72	156177,26
نوفمبر	1213,31	128,72	156177,26
ديسمبر	1213,31	128,72	156177,26

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (08؛07).

3- حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة:

حيث أن: الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

الجدول رقم (31): حساب الانحراف الإجمالي لليد عاملة المباشرة بالنسبة لورشة **finnisage** للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	التكلفة الفعلية	التكلفة المعيارية	الانحراف الإجمالي	
			ملائم	غير ملائم
جويلية	118789,17	137069,36	18280,19	-
أوت	140003,84	140003,84	0	-
سبتمبر	140070,05	156177,26	16107,21	-
أكتوبر	147001,71	156177,26	9175,55	-
نوفمبر	141778,88	156177,26	14398,36	-
ديسمبر	128477,88	156177,26	27699,37	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4- تحليل الانحراف الإجمالي حسب طريقة التحليل الثنائي:

ينقسم تحليل الانحراف الإجمالي وفق هذه الطريقة إلى عنصرين هما: انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر.

4-1 انحراف الوقت:

انحراف الوقت = (الزمن الفعلي - الزمن المعياري) × معدل الأجر المعياري

الجدول رقم (32): حساب انحراف الوقت لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة **finnisage** للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	الزمن الفعلي	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	انحراف الوقت	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	946,98	1039,98	131,80	12257,4	-
أوت	1213,31	1213,31	115,39	0	-
سبتمبر	1142,31	1213,31	128,72	9139,12	-
أكتوبر	1166,31	1213,31	128,72	6049,84	-
نوفمبر	1149,31	1213,31	128,72	8238,08	-
ديسمبر	1086,31	1213,31	128,72	16347,44	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4-2 انحراف معدل الأجر:

انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي.

الجدول رقم (33): حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة **finnisage** للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	معدل الأجر الفعلي	معدل الأجر المعياري	الزمن الفعلي	انحراف معدل الأجر	
				ملازم	غير ملازم
جويلية	125,44	131,80	946,98	6022,79	-
أوت	115,39	115,39	1213,31	0	-
سبتمبر	122,62	128,72	1142,31	6968,09	-
أكتوبر	126,04	128,72	1166,31	3125,71	-
نوفمبر	123,36	128,72	1149,31	6160,30	-
ديسمبر	118,27	128,72	1086,31	11351,93	-

المصدر: من اعداد الطالبتين.

التعليق:

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي ملازم ابتداء من شهر جويلية إلى غاية شهر ديسمبر وذلك لأن التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية.

وعند تحليله إلى انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر تبين لنا ما يلي:

- انحراف الوقت ملازم خلال السداسي الثاني وذلك يعود إلى أن الزمن الفعلي أقل من الزمن المعياري المقرر له مما نتج عنه وفرا في إنتاجية اليد العاملة المباشرة، حيث تم خلال شهر جويلية استغراق فعليا 946,98 ساعة عمل بدلا من استغراق 1039,98 ساعة في العملية الإنتاجية مما نتج عنه نقص يقدر ب: 93 ساعة ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية:¹

- الدقة في معايرة وقت العمل في الورشة مع الأخذ بعين الاعتبار؛
- الوقت الضائع عند تعطيل الآلات وتعويضه.

¹ مقابلة مع السيد طريق كمال، رئيس مديرية المحاسبة والمالية، المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل-، يوم 27 / 05 / 2021، على الساعة 13:00 مساء.

- انحراف معدل الأجر الملائم لأنه انحراف سالب، خلال كل السداسي الثاني، وذلك لأن معدل الأجر الفعلي أقل من معدل الأجر المعياري مما شكل وفرا تكاليفها فخلال شهر جويلية مثلا تم تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية ب: 131 دج/ ساعة بدلا ممن تسعيره ب: 125,44 دج/ ساعة مما أدى إلى ظهور نقص ب: 6,36 دج/ ساعة ويرجع ذلك للأسباب التالية:¹

- الدقة في معايرة معدلات الأجور في الورشة وذلك حسب مساهمة كل عامل في العملية الإنتاجية.

خامسا: حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة وتحليله بالنسبة لورشة PEITAGE

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

1- حساب التكلفة الفعلية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الأجر الفعلي.

الجدول رقم (34): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة peitage السداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	التكلفة الفعلية
جويلية	1001,98	107,94	108153,72
أوت	1039,98	96,16	100004,47
سبتمبر	825,65	107,13	88451,88
أكتوبر	924,98	106,48	98491,87
نوفمبر	947,98	103,12	97755,69
ديسمبر	983,98	106,12	104419,95

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (08؛07).

¹ المرجع السابق، يوم 27 /05 /2021، على الساعة 13:00 مساء.

2- حساب التكلفة المعيارية خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم (35): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة بالنسبة لورشة peitage للسداسي الثاني لسنة 2020.

الأشهر	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	التكلفة المعيارية
جويلية	1039,98	112,11	116592,15
أوت	1039,98	96,16	100004,47
سبتمبر	866,65	112,46	97463,45
أكتوبر	1039,98	118,69	123435,22
نوفمبر	1039,98	112,96	117476,14
ديسمبر	1039,98	112,11	116592,15

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحقين رقم: (08؛07).

3- حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة خلال السداسي الثاني لسنة 2020:

حيث أن: الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

الجدول رقم (36): حساب الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة لورشة PEITAGE لسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	التكلفة الفعلية	التكلفة المعيارية	الانحراف الإجمالي	
			ملائم	غير ملائم
جويلية	108153.72	116592.15	8438.43	-
أوت	100004.47	100004.47	0	-
سبتمبر	88451.88	97463.45	9011.57	-
أكتوبر	98491.87	123435.22	24943.35	-
نوفمبر	97755.69	117476.14	19720.45	-
ديسمبر	104419.95	116592.15	12172.2	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4- تحليل الانحراف الإجمالي حسب طريقة التحليل الثنائي:

ينقسم تحليل الانحراف الإجمالي حسب هذه الطريقة إلى عنصرين هما: انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر.

4-1 انحراف الوقت:

انحراف الوقت = (الزمن الفعلي - الزمن المعياري) × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم (37): حساب انحراف الوقت لليد العاملة المباشرة لورشة PEITAGE لمداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	الزمن الفعلي	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	انحراف الوقت	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	1001,98	1039,98	112,11	4260,18	-
أوت	1039,98	1039,98	96,16	0	-
سبتمبر	825,65	866,65	112,46	4610,86	-
أكتوبر	924,98	1039,98	118,69	13649,35	-
نوفمبر	947,98	1039,98	112,96	10392,32	-
ديسمبر	983,98	1039,98	112,11	6278,16	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4-2 حساب انحراف معدل الأجر:

انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي.

الجدول رقم (38): حساب انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة لورشة PEITAGE للسداسي الثاني لسنة 2020.

الانحراف الأشهر	معدل الأجر الفعلي	معدل الأجر المعياري	الزمن الفعلي	انحراف معدل الأجر	
				ملائم	غير ملائم
جويلية	107,94	112,11	1001,98	4178,25	-
أوت	96,16	96,16	1039,98	0	-
سبتمبر	107,13	112,46	825,65	4400,71	-
أكتوبر	106,48	118,69	924,98	11294	-
نوفمبر	103,12	112,96	947,98	9328,12	-
ديسمبر	106,12	112,11	983,98	5894,04	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق:

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي ملائم خلال السداسي الثاني لسنة 2020 وذلك لأن التكلفة الفعلية أقل من التكلفة المعيارية.

وعند تحليله إلى انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر تبين لنا ما يلي:

- انحراف الوقت ملائم خلال السداسي الثاني لسنة 2020 لأن الزمن الفعلي أقل من الزمن المعياري، مما نتج عنه وفرة في إنتاجية اليد العاملة.

لدينا في شهر أوت بدلا من أن يستغرق 1039,98 ساعة، قام باستغراق 1001,98 ساعة، الذي

نتج عنه نقصان ب: 38 ساعة ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية:¹

• الدقة في معايرة وقت العمل في الورشة مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت الضائع عند تعطل الآلات وتعويضه.

¹ مقابلة مع السيد طريق كمال، رئيس المديرية المحاسبة والمالية، المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل - يوم 30 / 05 / 2021، على الساعة 14:00 مساء.

- انحراف معدل الأجر ملائم خلال السداسي الثاني وذلك لأن معدل الأجر المعياري أكبر من معدل الأجر الفعلي مما نتج عنه وفرا تكاليفيا، لدينا في شهر جويلية تم تسعير الوقت المستغرق ب: 107,94 دج/ ساعة بدلا من تسعيره ب: 112,11 دج/ الساعة والذي نتج عنه نقص ب: 4,17 دج/ ساعة، ويرجع ذلك لأسباب التالية:¹
- الدقة في معايرة معدلات الأجر وعدد عمال الورشة.

¹ المرجع السابق، يوم 30 /05 /2021، على الساعة 14:30 مساء.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا تجسيد أهم ما تطرقنا إليه في الفصول النظرية السابقة، حيث تناولنا دور التكاليف المعيارية على رقابة تكاليف الإنتاج، وتمت الدراسة في المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- خلال السداسي الثاني لسنة 2020، وهذا بعد إعطاء نظرة حول المؤسسة محل الدراسة و دراسة هيكلها التنظيمي ونشأتها وتطورها وأهدافها...الخ، حيث لاحظنا أن المؤسسة لا تقوم نهائيا بحساب التكاليف المعيارية الغير المباشرة، فاقترنت دراستنا على التكاليف المعيارية المباشرة التي كانت معظمها ملائمة وذلك راجعا إلى الجهود المبذولة من طرف العمال وكفاءة المشرفين عليهم والقدرة على خلق أجواء ملائمة تضمن راحة العاملين مما نتج عنه تحقيق المستوى المطلوب للمؤسسة بكفاءة وفعالية.



الخاتمة

الخاتمة:

تعتبر الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف عاجزة إلى حد ما على مسايرة التطور، وتوفير الأدوات الناجحة للرقابة على التكاليف، فمن خلال بحثنا المتعلق بدور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الإنتاج استنتجنا أن ظهور نظام التكاليف المعيارية يعتبر بديلا للأنظمة التقليدية القديمة، حيث كانت تلك الأنظمة في بدايتها تقوم على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف الفعلية عن الفترة السابقة لنفس السنة أو لفترات أخرى لسنوات سابقة أما نظام التكاليف المعيارية فيقوم على مقارنة التكاليف المحددة مسبقا والتي من المفروض أن تتحملها المؤسسة مع التكاليف الفعلية.

أما الجزء التطبيقي فقد قمنا فيه بحساب انحرافات التكاليف المباشرة وتحليلها لفترة الدراسة الممتدة من شهر جويلية إلى غاية شهر ديسمبر لسنة 2020، والمتمثلة في حساب الانحراف الإجمالي للمواد الأولية واليد العاملة وتحليله إلى الانحراف الثنائي الذي مكنا من معرفة الصورة الصادقة عن وضعية المؤسسة.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: "يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات على تكاليف الإنتاج بصورة دقيقة" تم إثبات صحة هذه الفرضية حيث يتم حساب الانحرافات اعتمادا على التكاليف الفعلية والمعيارية المحددة بطرق علمية ودقيقة بما يسمح بتحديد قيمة الانحراف عن الأداء المخطط وتحديد القسم المسؤول عن ذلك.

الفرضية الثانية: "يوجد لدى المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل - نظام تكاليف معيارية كافي لرقابة تكاليف إنتاجها" الفرضية غير صحيحة وذلك لأن المؤسسة محل الدراسة لديها نظام تكاليف معيارية للتكاليف المباشرة فقط، وذلك لا يسمح برقابة تكاليف الإنتاج غير مباشرة.

الفرضية الثالثة: " المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته - وحدة جيجل - تتحكم في تكاليف إنتاجها" تم إثبات صحة الفرضية وذلك بالنظر إلى نتائج الانحرافات التي قمنا بدراستها حيث أن أغلبيتها كانت ملائمة.

ثانيا: نتائج الدراسة

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج وهي:

1- النتائج النظرية: ومن خلال الجزء النظري توصلنا إلى النتائج التالية:

- التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا تهدف إلى الرقابة على نشاط المؤسسة في فترة معينة وتقوم بقياس ما يجب أن تكون عليه التكلفة الفعلية قبل البدء في التشغيل الفعلي.
- تستخدم التكاليف المعيارية في تقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

- يقوم نظام التكاليف المعيارية بتحليل انحرافات التكاليف حسب مسبباتها.
- يوفر نظام التكاليف المعيارية معلومات علمية دقيقة للمؤسسة حول التكاليف لتسهيل اتخاذ القرارات.
- يقوم نظام التكاليف المعيارية عن طريق محاولة تقريب التكلفة الفعلية إلى التكلفة المعيارية من أجل تخفيض التكاليف.
- تعتبر طريقة التكاليف المعيارية أداة فعالة في المؤسسة بحيث تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة على تكاليف الإنتاج.

2- النتائج التطبيقية:

- تتحكم المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- في معظم تكاليفها المباشرة.
- لا تقوم المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- بتطبيق نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الغير مباشرة وذلك لاعتمادها على طرق تقليدية بسيطة.
- حققت المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- انحراف إجمالي غير ملائم للمواد الكيماوية للسداسي الثاني لسنة 2020.
- تستخدم المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- بعض الطرق البسيطة من أجل تخفيض أكبر قدر ممكن من التكاليف.

ثالثا: الاقتراحات

- لقد تناولنا في بحثنا هذا الموضوع دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف الإنتاج، وقصد إسقاطه على أرض الواقع قمنا بدراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- وبعد تقديم النتائج التي توصلنا إليها نقترح ما يلي:
- إيجاد أسواق خارجية جديدة للمؤسسة لأن زيادة كميات الإنتاج سيتم بتعويض ارتفاع أسعار المواد الأولية المستوردة.
 - تدريب وتأهيل المسيرين في مجال نظام التكاليف المعيارية وأخذهم بعين الاعتبار التكاليف الغير مباشرة.
 - استخدام المؤسسة وسائل وأساليب أكثر تطور وحدثة عند وضع المعايير من أجل معرفة وتحديد الانحرافات بصورة دقيقة بغرض تصحيحها في الوقت المناسب.
 - إنشاء قسم المحاسبة التحليلية بالإضافة إلى مصلحة مراقبة التسيير.
 - وضع نظام كامل للتكاليف المعيارية بما يسمح برقابة جميع التكاليف (المباشرة والغير مباشرة).

رابعاً: أفاق الدراسة

من خلال دراستنا لموضوع دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف الإنتاج نأمل أن نكون قد فتحنا المجال للقيام بدراسات أوسع من ذلك من بينها نذكر:

- أثر التطورات التكنولوجية على نظام التكاليف المعيارية.
- أثر التكاليف المعيارية على تخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
- التكاليف المعيارية كأداء لتقييم الأداء واتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية.



قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1) إبراهيم محمد السباعي، دراسات وبحوث في التكاليف، مكتبة الشباب للنشر، القاهرة، 1990 .
- 2) أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، 2009.
- 3) أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
- 4) أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت، 1982.
- 5) أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة باب الجامعة، جامعة الإسكندرية، 1993.
- 6) إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 7) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 8) ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 9) ثناء على القباني، نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، تانيس، 2009.
- 10) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006 .
- 11) صالح الزرق، يوحنا عبد آل آدم، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 2، 2006.
- 12) صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
- 13) صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مبادئ محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013.
- 14) طلال عبد الحسن الكسار، محمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس... تخطيط رقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2019.
- 15) عبد الحي عبد الحي مرعى، محمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط الرقابة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 16) عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002.

- (17) عطية عبد الحي مرعى، في إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة: تطبيقات باستخدام برامج exel- xp ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
- (18) علي أحمد أبو حسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية طبع- نشر - توزيع، الإسكندرية، 1997.
- (19) عمر حسنين وآخرون، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية ، 1996.
- (20) عمر حسنين، صلاح مبارك، محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1991.
- (21) فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.
- (22) كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998.
- (23) كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- (24) لؤي محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- (25) ليتراي هيتجر، سيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2004.
- (26) "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- (27) "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- (28) محمد كمال الحاروني، محاسبة التكاليف وإدارة المصانع، دار المعارف، القاهرة، 1965.
- (29) محمود علي الجبالي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000.
- (30) محمود نضال الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- (31) معراج هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2011.
- (32) مكرم عبد المسيح باسيلي، نظم التكاليف المعيارية مدخل معاصر، د.د.ن، د.م.ن، 2003.

- 33) نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 34) نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية، عمان، 2003.
- 35) هدية على محمد الحشاش، محمد محمود أحمد صابر، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة، جامعة طنطا، القاهرة، 2005.

ثانياً: مذكرات وأطروحات

- 1) إيمان عثمان عبد الله حسن، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، 2017.
- 2) حاب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009.
- 3) حابي أحمد، دراسة ومقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.
- 4) زعيمش عائدة، ركيمة زينب، دور التكاليف المعيارية في تفعيل الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2019.
- 5) سلوى عبد النور عبد المحمود أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان، 2016.
- 6) عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.
- 7) محمد خير عثمان محمد خير أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف، أطروحة دكتوراه، جامعة شندي، 2018.
- 8) معاذ الباقر إبراهيم عباس، دور التكاليف المعيارية في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي، رسالة ماجستير، جامعة النيلين.
- 9) نوال بولخيوط، حنان بومالة، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة جيجل، 2013.
- 10) هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، 2013.

ثالثا: المجالات العلمية

- 1) حفصة محمد إبراهيم محمد، الخضر عبد اللطيف الخضر محمد، دراسة تطبيقية عن مدى تطبيق الأساليب الحديثة في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف، المجلة العربية للنشر، العدد 25، 2020.
- 2) زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 22، 2009.
- 3) مرعي بني خالد، دور الرقابة لديوان المحاسبة وفعاليتها في الجامعات الرسمية الأردنية، مجلة المنارة للبحوث والدراسات ، المجلد 19، العدد 2، 2013.

رابعا : المواقع الالكترونية:

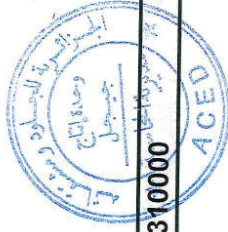
1. [https://accdiscussion. Com/ acc 143 html.](https://accdiscussion.Com/acc143.html) 27/ 03/ 2021.
2. [https://www. Crazy- end. Com.](https://www.Crazy-end.Com) 01/04/ 2021.

A horizontal scroll with a white background and a black outline. The scroll is partially unrolled, with the top and bottom edges showing a grey shadow. The Arabic word 'الملاحق' (Al-Malahiq) is written in the center in a bold, black, stylized font. The scroll is positioned in the lower half of the page.

الملاحق

ACED : UNITE DE JIJEL
COMPTABILITE DE MATIERE

المحضر رقم 1051 التكاليف التشغيلية للبرنامج لمدة 2019



P C I PEaux BRUTES BOVIN LOCAL COMPTE 310000

LIBELLES	RECEPTION				TREMPE				STOCKS				
	N-Pièces	POIDS RECP	POIDS FACT	PU	Valeur	N-Pièces	POIDS	PU	Valeur	N-Pièces	POIDS	PU	Valeur
Mouvement													
INVENT 2019													
RECEP JAN	440	13 140	13 140	105,00	1 379 700,00								
TREMPE JAN								105,00			13 140	105,00	1 379 700,00
RECEP FEV	3 698	102 160	102 160	105,00	10 726 800,00								
TREMPE FEV						2 630	73 600	105,00	7 728 000,00	1 508	41 700	105,00	4 378 500,00
RECEP MAR	3 125	93 670	93 670	104,74	9 810 690,00								
TREMPE MAR						2 870	79 700	104,82	8 353 981,26	1 763	55 670	104,82	5 835 208,74
RECEP AVR	351	9 940	9 940	85,00	844 900,00								
TREMPE AVR						1 962	62 430	101,82	6 356 335,75	152	3 180	101,82	323 772,99
RECEP MAI	3 853	120 700	120 700	84,75	10 229 060,00								
TREMPE MAI						3 403	105 210	85,19	8 962 411,68	602	13 670	85,19	1 590 421,31
RECEP JUIN	4 064	122 910	122 910	75,00	9 218 250,00								
TREMPE JUIN						3 783	146 980	76,34	8 930 628,41	883	24 600	76,34	1 878 042,90
RECEP JUIL	7 420	213 880	213 880	75,00	16 041 000,00								
TREMPE JUIL						5 233	152 000	75,14	11 421 060,56	3 070	86 480	75,14	6 497 982,35
RECEP AOÛT	1 124	36 710	36 710	65,00	2 386 150,00								
TREMPE AOÛT						466	15 700,00	72,12	1 132 241,89	3 728	107 490	72,12	7 751 890,46
RECEP SEPT	1 969	56 940	56 940	70,00	3 985 800,00								
TREMPE SEPT						4 792	139 830	71,38	9 981 641,17	905	24 600	71,38	1 756 049,29
RECEP OCT	2 882	88 860	88 860	70,00	6 220 200,00								
TREMPE OCT						2 599	78 870	70,30	5 544 568,85	1 188	34 590	70,30	2 431 680,44
RECEP NOV	11 264	355 230	355 230	70,00	24 866 100,00								
TREMPE NOV						2 908	87 820	70,03	6 149 738,54	9 544	302 000	70,03	21 148 041,90
RECEP DEC	823	25 090	25 090	70,00	1 756 300,00								
TREMPE DEC						4 903	151 800	70,02	10 629 732,19	5 464	175 290	70,02	12 274 609,72
41 013	1 239 230	1 239 230	1 239 230		97 464 950	35 549	1 063 940		85 190 340,28	5 464	175 290	70,02	12 274 609,72

80,07

78,650

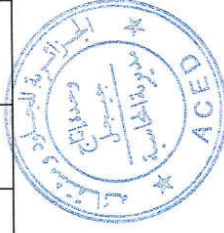
10 648 792,54

الملحق رقم ١٥ : البرنامج للقطر والحصان المقدرة الجاهة لعام ٢٠٢٠ م

Programme de Production Physique - Exercice 2020

Jours ouvrables	U	U = P ²												TOTAL
		23	20	21	22	22	22	20	22	22	22	21	21	
LIBELLE		JAN.	FEV.	MAR.	AVR.	MAI	JUN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	
Cuir Bovin à Dessus	P2	295 959	257 356	270 224	283 092	283 092	257 356	283 092	0	283 092	283 092	270 224	270 224	3 036 800

Production = Mise en Trempe x Rendement
 Production journalière
 mise en trempe = 2 336 000
 rendement = 1,30



Programme de Mise en Trempe - Exercice 2020

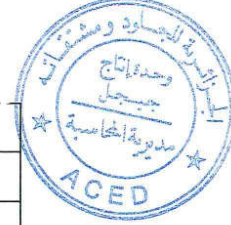
Jours ouvrables	U	U = Kg												TOTAL
		23	20	21	22	22	20	22	22	22	21	21	236	
LIBELLE		JAN.	FEV.	MAR.	AVR.	MAI	JUN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	
Peau Brûte Locale	P2	227 661	197 966	207 864	217 763	217 763	197 966	217 763	0	217 763	217 763	207 864	207 864	2 336 000

الملاحق رقم (١٥٣) : كميات الإنتاج الفعلي لسنة 2020

ACED : UNITE DE JIJEL
SERVICE : COMPTABILITE DE MATIERE

PRODUCTION ANNEE 2020

MOIS	Production (P ²)
Janvier	157 911,25
Février	144 324,00
Mars	129 535,25
Avril	123 606,00
Mai	130 317,75
Juin	106 321,00
Juillet	115 366,00
Aout	34 266,25
Septembre	101 718,25
Octobre	86 045,50
Novembre	98 276,75
Décembre	98 859,75
Total Générale	1 326 547,75



الملاحق (دعوى ٥٠٤٠) : السعر المعلن للواد الطويل سنة ٢٠٢٠

Programme de Production en Valeur (HT) - Exercice 2020

Jours ouvrables	23	20	21	22	22	20	22	0	22	22	21	21	236	
LIBELLE	U	JAN.	FEV.	MAR.	AVR.	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Unités L.Industry	DA	15 196	13 214	13 874	14 535	14 535	13 214	14 535	0	14 535	14 535	13 874	13 874	155 921
EHC	DA	27 685	24 075	25 278	26 482	26 482	24 075	26 482	0	26 482	26 482	25 278	25 278	284 079
Privés	DA	14 620	12 712	13 347	13 983	13 983	12 712	13 983	0	13 983	13 983	13 347	13 347	150 000
TOTAL	DA	57 501	50 001	52 499	55 000	55 000	50 001	55 000	0	55 000	55 000	52 499	52 499	590 000

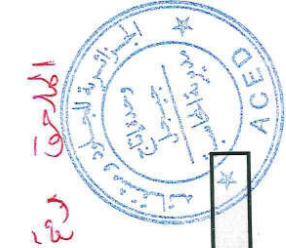
20 000

Programme des Achats en Valeur (HT) - Exercice 2020

Jours ouvrables	23	20	21	22	22	20	22	0	22	22	21	21	236	
LIBELLE	U	JAN.	FEV.	MAR.	AVR.	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Peaux Brutes	DA	26 582	23 115	24 271	25 427	25 427	23 115	25 427	0	25 427	25 427	24 271	24 271	272 760
Produits Chimiques	DA	12 172	10 584	11 114	11 643	11 643	10 584	11 643	0	11 643	11 643	11 114	11 114	124 897
Pièces de Rechanges	DA	319	277	291	305	305	277	305	0	305	305	291	291	3 271
Autres	DA	1 177	1 024	1 074	1 125	1 125	1 024	1 125	0	1 125	1 125	1 074	1 074	12 072
Consommations	DA	40 250	35 000	36 750	38 500	38 500	35 000	38 500	0	38 500	38 500	36 750	36 750	413 000



PB → الماد الخام 116,76 DA/kg 116,763699
 PC → الماد الخام 41,12 DA/kg 41,1278319
 PR → قطع الخشب 1,07 DA/kg 1,07712065
 Autres → مواد اخرى 3,97 DA/kg 3,97523709



ACED : UNITE DE JIJEL
COMPTABILITE DE MATIERE

PCI PRODUITS CHIMIQUES COMPTE 311000 ANNEE 2020

LIBELLES	POIDS FACT	PU	Valeur	POIDS	PU	Valeur	POIDS	PU	Valeur
Mouvement									
INVENT 2019				331 574					
RECEP JAN	40 750	294,65	12 007 029,82						
TREMPE JAN				10 642	82,73	3 894 021,50			26 907 956,32
RECEP FEV	21 372	297,47	6 357 560,00						
TREMPE FEV				28 805	197,93	5 701 410,21			27 564 106,11
RECEP MAR	24 610	244,47	6 016 500,00						
TREMPE MAR				31 351	178,98	5 611 167,22			27 969 438,89
RECEP AVR	8 245	324,73	2 677 400,00						
TREMPE AVR				23 324	202,30	4 718 376,08			25 928 462,81
RECEP MAI	65 385	154,67	10 112 940,00						
TREMPE MAI				31 785	172,02	5 467 560,99			30 573 841,82
RECEP JUIN	16 650	107,62	1 791 800,00						
TREMPE JUIN				39 040	148,58	5 800 552,36			26 565 089,46
RECEP JUIL	20 825	159,24	3 316 125,00						
TREMPE JUIL				46 275	151,85	7 027 089,00			22 854 125,46
RECEP AOUT									
TREMPE AOUT				16 610,00	91,65	1 522 291,00			21 331 834,46
RECEP SEPT	25 130	70,00	3 101 500,00						
TREMPE SEPT				34 095	133,33	4 546 020,92			19 887 313,54
RECEP OCT	1 120	152,77	171 100,00						
TREMPE OCT				20 644	111,16	2 294 862,69			17 763 550,85
RECEP NOV	33 300	69,93	2 328 689,12						
TREMPE NOV				29 710	136,13	4 044 484,79			16 047 755,18
RECEP DEC	11 800	191,86	2 264 000,00						
TREMPE DEC				88 133	50,33	4 435 736,41			13 876 018,77
	269 187		50 144 644	400 414		55 063 573,17			13 876 018,77
				200 347					
				69,26					

ACED : UNITE DE JUEL

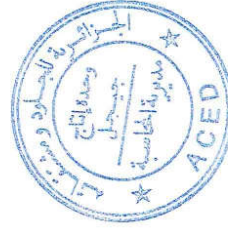
الملاحق رقم 06، برنامج المقدار الكمي والمقدرة للمواد الكيميائية والتعبئة منه

Programme de Produits Chimiques - Exercice 2020

Jours ouvrables	U	U = P ²											
		23	20	21	22	22	22	22	22	22	22	21	21
LIBELLE	JAN.	FEV.	MAR.	AVR.	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Nbr Jours	22	21	21	21	21	20	21	-	21	21	20	21	230
Consumation Produits Chimiques	13 104	11 395	11 965	12 535	12 535	11 395	12 535	0	12 535	12 535	11 965	11 965	134 464

Programme de Mise en Trempe - Exercice 2020

Jours ouvrables	U	U = Kg											
		23	20	21	22	22	22	22	22	22	21	21	236
LIBELLE	JAN.	FEV.	MAR.	AVR.	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Nbr Jours ouvrables	22	21	21	21	21	20	21	-	21	21	20	21	230
Peau Brûte Locale P2	7 764	6 742	7 080	7 417	7 417	6 742	7 417	0	7 417	7 417	7 080	7 080	79 573



الملاحق رقم 07، معدل الإيجار الحقيقي والمحصلة لكل عامل في كل وحدة الإنتاج لسنة 2017
 NOMBRE HEURES DE TRAVAIL

MONTANT ABS

	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	26774,03	17690	10750,12	6620,6	4339,23
AOUT	0	0	0	0	0
SEP	32758,66	43036,7	15051,36	7406,11	4618,94
OCTOBRE	21621,86	19057,14	2193,55	3254,19	12705,88
NOV	45998,5	31023,94	13739,92	6508,39	10233,7
DEC	35368,94	29624,87	26719,8	12680,15	6233,67
TOTAL	162521,99	140432,65	68454,75	36469,44	38131,42



EFFECTIF

EFFECTIF	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	15	19	7	6	6
AOUT	15	19	7	7	6
SEP	15	19	6	7	5
OCTOBRE	14	19	6	7	6
NOV	15	19	6	7	6
DEC	15	18	7	7	6
TOTAL	89	113	39	41	35

SALAIRE MONSUELLE REGLEMENTAIRE (SANS ABS)

HEURES	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	356753,93	490552,12	189487,50	137074,13	116595,00
AOUT	350000,00	490000,00	175000,00	140000,00	100000,00
SEP	350232,50	508831,50	174212,07	156177,50	97460,00
OCTOBRE	330227,98	500557,45	172228,44	156177,50	123439,56
NOV	351130,20	490851,29	172190,00	156177,50	117478,17
DEC	345072,79	489381,50	193162,00	156177,50	116595,00
TOTAL	2083417,40	2970173,86	1076280,01	901784,13	671567,73

SALAIRE MONSUELLE REAL (AVEC ABS)

HEURES	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	329979,90	472862,12	178737,38	130453,53	112255,77
AOUT	350000,00	490000,00	175000,00	140000,00	100000,00
SEP	317473,84	465794,80	159160,71	148771,39	92841,06
OCTOBRE	308606,12	481500,31	170034,89	152923,31	110733,68
NOV	305131,70	459827,35	158450,08	149669,11	107244,47
DEC	309703,85	459756,63	166442,20	143497,35	110361,33
TOTAL					

SALAIRE HORAIRE REAL (مع المعدل النظري)

EFFECTIF	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	126,92	143,58	147,31	125,44	107,94
AOUT	134,62	148,79	144,23	115,39	96,16
SEP	122,11	141,44	153,04	122,62	107,13
OCTOBRE	127,18	146,21	163,50	126,04	106,48
NOV	117,36	139,63	152,36	123,36	103,12
DEC	119,12	147,36	137,18	118,27	106,12
TOTAL	747,30	867,01	897,63	731,10	626,94

SALAIRE HORAIRE REGLEMENTAIRE (معدل الإيجار الحقيقي)

EFFECTIF	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	137,22	148,96	156,17	131,80	112,11
AOUT	134,62	148,79	144,23	115,39	96,16
SEP	134,71	154,51	167,51	128,72	112,46
OCTOBRE	136,09	151,99	165,61	128,72	118,69
NOV	135,05	149,05	165,57	128,72	112,96
DEC	132,72	156,86	159,20	128,72	112,11
TOTAL	810,40	910,15	958,30	762,07	664,49

الملحق رقم 08 : الزمنا الفعلي والمعداري للعمال في ورشات الإنتاج لسنة 2008

NOMBRE HEURES DE TRAVAIL

ABS

	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	212	189	100	93	38
AOUT					
SEP	291	457	135	71	41
OCTOBRE	201	204	46	47	115
NOV	389	401	153	64	92
DEC	312	306	250	127	56
TOTAL	1405	1557	684	402	342



EFFECTIF

EFFECTIF	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	15	19	7	6	6
AOUT	15	19	7	7	6
SEP	15	19	6	7	5
OCTOBRE	14	19	6	7	6
NOV	15	19	6	7	6
DEC	15	18	7	7	6
TOTAL	89	113	39	41	35

HEURES REGLEMENTAIRE DE TRAVAIL

HEURES	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	2599,95	3293,27	1213,31	1039,98	1039,98
AOUT	2599,95	3293,27	1213,31	1213,31	1039,98
SEP	2599,95	3293,27	1039,98	1213,31	866,65
OCTOBRE	2426,62	3293,27	1039,98	1213,31	1039,98
NOV	2599,95	3293,27	1039,98	1213,31	1039,98
DEC	2599,95	3119,94	1213,31	1213,31	1039,98
TOTAL	15426,37	19586,29	6759,87	7106,53	6066,55

HEURES REAL DE TRAVAIL

HEURES	RIVIERE	TANNAGE	CORROYAGE	FINNISAGE	PIETAGE
JUILLET	2387,95	3104,27	1113,31	946,98	1001,98
AOUT	2599,95	3293,27	1213,31	1213,31	1039,98
SEP	2308,95	2836,27	904,98	1142,31	825,65
OCTOBRE	2225,62	3089,27	993,98	1166,31	924,98
NOV	2210,95	2892,27	886,98	1149,31	947,98
DEC	2287,95	2813,94	963,31	1086,31	983,98
TOTAL	14021,37	18029,29	6075,87	6704,53	5724,55

المُلخَص

المخلص:

تعالج هذه المذكرة موضوع دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف الإنتاج، حيث هدفت الدراسة إلى تعميق وتوسيع المساحة المعرفية لهذا الموضوع من خلال إعطاء مفهوم شامل للتكاليف المعيارية نظر لأهميتها البالغة في تفعيل الرقابة في المؤسسة الاقتصادية من خلال تحديد الانحرافات وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب، علاوة على ذلك لها دور كبير في تخفيض التكاليف، ومن خلال دراستنا التطبيقية على مستوى المؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته- وحدة جيجل- وباعتمادنا على المنهج الوصفي التحليلي تبين لنا نتائج مختلفة من بينها: الأهمية الكبيرة التي تتبثق عن تطبيق نظام التكاليف المعيارية لما له من أهمية كبيرة تعود بالمنفعة على المؤسسة، كما أنه خلال حساب الانحرافات وتحليلها تبين لنا الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة ومعرفة مسبباتها والعمل على التصحيح السريع لها.

الكلمات المفتاحية:

التكاليف المعيارية، الرقابة على تكاليف الإنتاج، الانحرافات، محاسبة التكاليف، التكاليف الفعلية.

Summary :

The present research shed the light on the standard expenses policy in the control over production costs ,the aim of the study is to expend the knowledge and notions of the topic in hand by estadlishing a general difinition of the standard expenses, due to it vital importance for implementing a control over the business companies ,relying on thé establishment of deflections and tneir analysis for the purpose of dècision overcorrection within the right time furthermore, this last has a great role on minimizing the costs ,bases on the practical study done on the independant algerian leather company « unit of jijel » and by adopting the descriptive and analytical method, we were able to determin the importance of applying the standard expenses policy since it benefits the company, as well as coluculating and analysing the deflection helped incover the truthful status of the company and gave a bright notion of it structures while work on the immediate corrvection of the occuring bugs.

Key words:

Standard costs ,control production costs, distractions, cost accounting, actual costs.