

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة



دور التكاليف المعيارية في تفعيل الرقابة

في المؤسسة الاقتصادية.

دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للجلود

- وحدة جيجل -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة.

إشراف الأستاذ:

أ/زعرات فريد

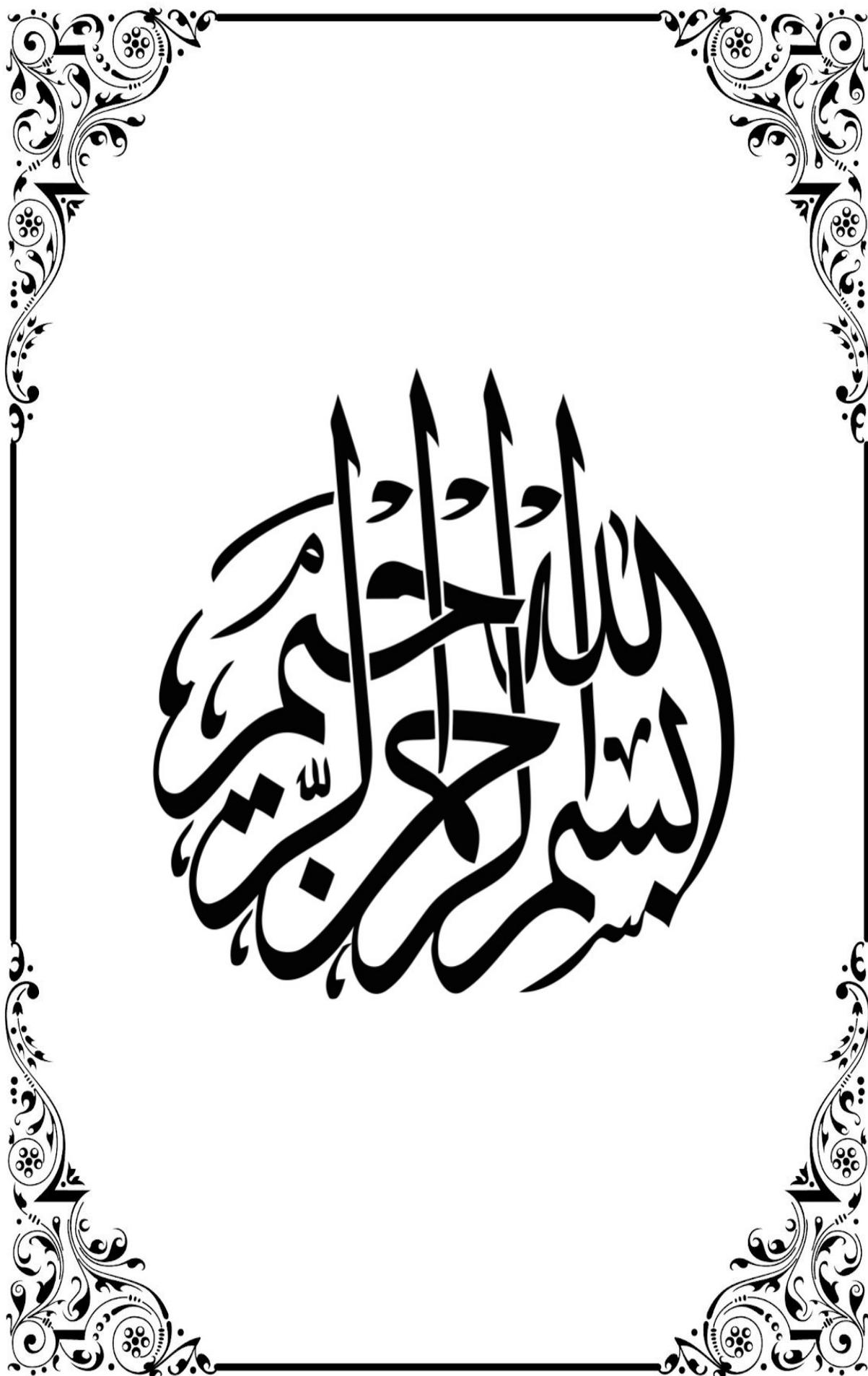
اعداد الطالبتين:

■ زعيمش عايدة

■ ركيمة زينب

السنة الجامعية 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



# الشكر

قال رسول الله ﷺ

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

صدق رسول الله ﷺ

ليس بعد تمام العمل من شيء أجمل ولا احلى من الحمد فالحمد لله والشكر لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه وكما ينبغي لجزيل فضله وعظيم إحسانه على ما انعم به علينا من إتمام هذا البحث المتواضع.

ثم انه لا يسعنا إلا أن نشيد بالفضل وقرر بالمعروف لكل من ساهم في انجاز هذا البحث ونخص بالذكر أستاذنا الفاضل ورتقدم بجزيل الشكر له الأستاذ

## زعرات فريد

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل أساتذة قسم علوم المالية والمحاسبة.

الشكر الموصول إلى كل عمال المؤسسة الجزائرية للجلود – وحدة جيجل-

و بالأخص السيد رئيس قسم المالية والمحاسبة كمال طريق على توجيهه دعمه لنا.

كما نشكر كل من مد يد العون من قريب أو بعيد ولو بالدعاء بظهر الغيب بورك فيهم جميعا وجزاهم الله عن الجزاء الأوفى والله المسؤول أن ينفع بهذا العمل على قدر العناء فيه وان يجعله خالصا لوجهه الكريم انه على ذلك لقادر.

## الاهداء

تبارك الذي أهدانا نعمة العقل وأنار سبيلنا بنور العلم ومهدا لنا طريق النجاح بكل تقدير و عرفان  
اهدي عملي هذا المتواضع إلى من أفنى عمره وكل جهده لأجلي وزرع بداخلي بذور العلم "أبي  
العزير".

إلى من غمرتني بحنانها وعزها إلى أعز ما أملك في الوجود ... "أمي الغالية".

إلى الذين ترعرعت بينهم وقاسمنا حلو الحياة ومرها إخوتي "تجاة ، فايضة، كلثوم، وأخي فاتح  
وصغيرتي وابنة عمتي خديجة.

كما اهدي إلى كل الأحبة والأصدقاء والزملاء وكل من يعرفني ويتمنى لي النجاح.

## "عايدة".

الحمد لله خالق الأنوار جاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا المختار.

إلى من كان لي سندا لمتاعب الحياة .... "أبي الغالي".

إلى نبض الحنان والتي مهدت لي طريق لأكون ناجحة باستمرار "أمي ينبوع الحنان".

إلى من فتحت عيني بقربهم وصرت لا أقوى على بعدهم أختي وأخي، مريم و أحمد أمين.

إلى كل الأهل والأحباب والى جميع صديقاتي والى كل من تمنى لي النجاح.

## "زينب".

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
I	إهداء
II	شكر
III	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
أ-خ	المقدمة العامة
08	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف المعيارية
09	تمهيد
10	المبحث الأول: مدخل إلى التكاليف المعيارية
10	المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية
12	المطلب الثاني: أهداف وأنواع التكاليف المعيارية
15	المطلب الثالث: إعداد المعايير
19	المبحث الثاني: تقييم طريقة التكاليف المعيارية و دورها في اتخاذ القرارات
19	المطلب الأول: أسس ومبادئ طريقة التكاليف المعيارية
20	المطلب الثاني: تقييم طريقة التكاليف المعيارية
21	المطلب الثالث: أهمية طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرار
23	المبحث الثالث: التكاليف المعيارية علاقتها بالموازنات المرنة والتكاليف الفعلية
23	المطلب الأول: معايير التكاليف
35	المطلب الثاني: التكاليف المعيارية والموازنات المرنة

40	المطلب الثالث: التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية
42	خلاصة
43	الفصل الثاني: الرقابة على التكاليف المعيارية
44	تمهيد
45	المبحث الأول: مدخل للرقابة
45	المطلب الأول: مفهوم الرقابة
48	المطلب الثاني: مقومات و أدوات و خطوات الرقابة
51	المطلب الثالث: أنواع الرقابة وتكاملها بالوظائف الإدارية الأخرى
55	المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة
55	المطلب الأول: انحراف المواد الأولية
63	المطلب الثاني: انحراف اليد العاملة المباشرة
66	المبحث الثالث: الرقابة على التكاليف غير المباشرة
66	المطلب الأول: انحراف التكاليف الثابتة
69	المطلب الثاني: انحراف التكاليف الإضافية المتغيرة
73	خلاصة
74	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل -
75	تمهيد
76	المبحث الأول: تقديم المؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل -
76	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل -
79	المطلب الثاني: الدور الوظيفي للمؤسسة و أهدافها
82	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

83	المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة بالمؤسسة
83	المطلب الأول: التكاليف الفعلية والمعيارية للمواد الأولية وانحرافاتها
89	المطلب الثاني: التكاليف الفعلية والمعيارية لليد العاملة المباشرة وانحرافاتها
103	خلاصة
104	الخاتمة العامة
108	قائمة المراجع
112	قائمة الملاحق
121	الملخص

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
78	توزيع العمال على مصالحي و مديريات المؤسسة	01
38	التكلفة الفعلية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج المتجمع لشهر جانفي 2017	02
48	التكلفة المعيارية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج المتجمع لشهر جانفي 2017	03
85	حساب الانحراف الكلي للمواد الأولية	04
85	حساب انحراف الكمية (التحليل الثنائي)	05
86	حساب انحراف السعر (التحليل الثنائي)	06
88	حساب انحراف الكمية (التحليل الثلاثي)	07
88	حساب انحراف السعر (التحليل الثلاثي)	08
89	حساب الانحراف المشترك	09
90	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في ورشة التنظيف لشهر جانفي 2017	10
91	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في ورشة التنظيف لشهر جانفي 2017	11
92	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في ورشة الدباغة لشهر جانفي 2017	12
93	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في ورشة الدباغة لشهر جانفي 2017	13
94	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في ورشة التجفيف لشهر جانفي 2017	14
95	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في ورشة التجفيف لشهر جانفي 2017	15

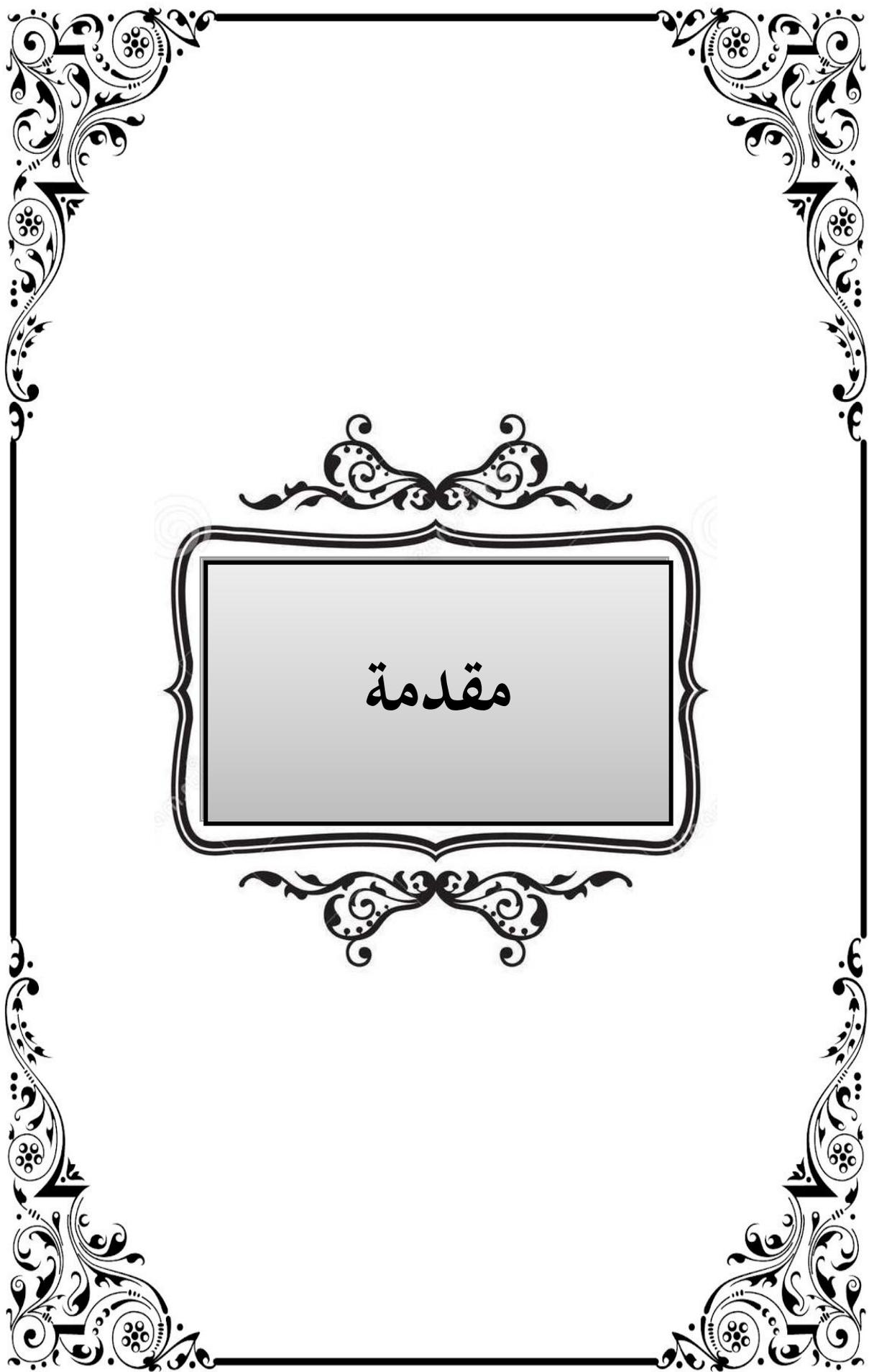
99-95	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في ورشة الإنهاء لشهر جانفي 2017	16
97	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في ورشة الإنهاء لشهر جانفي 2017	17
97	حساب الانحراف الكلي على تكلفة اليد العاملة المباشرة	18
98	حساب انحراف الوقت ( التحليل الثنائي)	19
99	حساب انحراف معدل الأجر ( التحليل الثنائي)	20
101	حساب انحراف الوقت ( التحليل الثلاثي)	21
102	حساب انحراف معدل الأجر ( التحليل الثلاثي)	22
102	حساب الانحراف المشترك	23

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الجدول
35	التكلفة المعيارية لوحدة النشاط	01
59	تحليل انحراف المواد الأولية	02
63	انحراف تكلفة المواد المباشرة	03
72	انحراف التكاليف المعيارية	04
82	الهيكل التنظيمي لمذبغة جيغل	05

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الجدول
112	التكاليف الفعلية للجلد الخام	01
113	التكلفة الفعلية للمواد الكيماوية	02
115	الكميات المعيارية للإنتاج	03
116	كميات الإنتاج الفعلي	04
117	السعر المعياري للمواد الأولية	05
118	الأجر الفعلي للعمال في ورشات الإنتاج	06



مقدمة

يتميز العصر الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق على بعضها، كما انه شهد تحولا جذريا في بيئة الأعمال، فقد أصبح يتسم بالتقدم السريع في تقنية المعلومات، والتسارع في مجال ابتكار منتجات جديدة وتقديم خدمات مميزة، حيث امتدت المنافسة بين الصناعات لتصبح على المستوى العالمي، مما فرض على المؤسسات تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة مع تحملها لأقل تكاليف ممكنة، الأمر الذي يبرز من خلالها الأهمية المتزايدة لتبني أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف تكون قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة، حيث تؤدي هذه النظم دورا مهما وبارزا في خدمة الإدارة وتزويدها بالبيانات والتقارير المهمة اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات اللازمة كما تهتم بشكل أساسي بتجميع وتحليل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة، لذا تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة للتحكم في التكاليف و تحسين فعالية التسيير، وتتبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، وإن الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هو السعي لتعظيم الإرباح، وتستطيع تحقيق هذا الهدف عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج بأقل سعر، فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات والأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق، توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف والتحكم فيها وإن تحقيق الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات لا تتحقق إلا عن طريق التسيير الإداري الفعال، وحتى يكون التسيير الإداري فعالا ويحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة، وعلى أساسها تتخذ قرارات بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة على المدى القريب والبعيد.

فمن بين طرق تقدير التكاليف نجد طريقة التكاليف المعيارية التي تقوم بتقدير التكاليف المستقبلية بالاعتماد على معطيات سنوات سابقة ويجب أن تمثل خطة متكاملة تبدأ بإعداد المعايير ومراقبة تطبيقها على أرض الواقع وتعديلها إذا اقتضت الضرورة، ومن ثم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكلفة المعيارية وقياس الانحرافات وتشخيص مسبباتها ورفع تقارير للإدارة تساعد في اتخاذ القرارات الملائمة وضمان استمرارية نشاط المؤسسة وتقييم الأداء.

وباعتبار المؤسسات الاقتصادية تعاني من عدة مشاكل، أهمها عدم تطبيق نظام حديث يساعد على التحديد المسبق والدقيق للتكاليف والتحكم فيها، ونظرا لأهمية نظام التكاليف المعيارية في معالجة هذا الموضوع يمكن طرح التساؤل التالي:

## - كيف تساهم التكاليف المعيارية في تفعيل الرقابة في المؤسسة الاقتصادية؟

ومن منطلق هذه الإشكالية سيتم طرح عدة تساؤلات فرعية متكاملة فيما بينها ستكون محل اهتمامنا في هذا الموضوع:

1. كيف يستعمل نظام التكاليف المعيارية في اتخاذ القرار؟
2. هل تطبق المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- نظام التكاليف المعيارية على أسس علمية؟
3. هل تتحكم المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- في تكلفة المواد الأولية؟
4. هل تتحكم المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- في تكلفة اليد العاملة المباشرة؟

### الفرضيات:

حتى يمكن الإجابة على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية المرتبطة بها لابد من وضع فرضيات وإخضاعها للتحليل والمناقشة، واختبار مدى صحتها، ويمكن صياغة هذه الفرضيات على النحو التالي:

1. يساعد نظام التكاليف المعيارية في قياس الانحرافات وتحليلها لاتخاذ القرارات المناسبة حول الإجراءات التصحيحية.
2. المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- تطبق نظام التكاليف المعيارية على أسس علمية.
3. المؤسسة الوطنية للجلود- وحدة جيجل- تتحكم في تكلفة المواد الأولية.
4. المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- تتحكم في تكلفة اليد العاملة المباشرة.

### أهداف الدراسة:

- بيان دور نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات.
- التعرف على أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على فاعلية نظام التكاليف المعيارية في تقديم معلومات للمؤسسة تساعد على كفاءة وفاعلية أدائها.
- التعرف على واقع المؤسسة الجزائرية للجلود ومدى توفرها على نظام التكاليف المعيارية.

- محاولة تقييم مدى التحكم في التكاليف في المؤسسة الجزائرية للجلود باستخدام الاسلوب التحليلي(الانحرافات).

### أهمية الدراسة:

تتمثل الأهمية فيما يلي:

- ✓ تكمن أهمية الدراسة العلمية في معرفة كيفية تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمؤسسة الاقتصادية، ودورها في مجال الرقابة وتقييم الأداء .
- ✓ تكمن أهمية الدراسة العلمية في حاجة المؤسسة الاقتصادية بالجزائر لتطبيق أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف في الإنتاج تساهم بفاعلية في تحقيق الكفاءة الإنتاجية والاستخدام الأمثل للموارد، مع بيان دور نظام التكاليف المعيارية في ظل زيادة المنافسة التي تواجهها المؤسسة الاقتصادية في الوقت الحاضر حيث أصبح استمرار هذه المؤسسات يتوقف على قدرتها في تقديم منتجاتها بأسعار تنافسية وجودة عالية بأقل تكلفة بهدف الاستمرار والبقاء في السوق.

### أسباب اختيار الموضوع:

#### دوافع ذاتية:

- ❖ ارتباط الموضوع بتخصصنا في المحاسبة، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع، وتوسيع المعارف في مجال تقدير التكاليف المعيارية والرقابة على المؤسسة، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية.
- ❖ الرغبة في الاطلاع أكثر على الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به من الناحية التطبيقية والنظرية.

#### دوافع موضوعية:

- ❖ محاولة إضافة مرجع جديد إلى المكتبة الجامعية.
- ❖ الاطلاع على مدى تطبيق أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.

❖ أهمية الموضوع وضرورة وجوده في المؤسسة حيث أن محاسبة التكاليف المعيارية تعتبر نظام تعتمد عليه المؤسسة في حساب تكاليفها.

### منهج الدراسة:

انطلاقاً من إشكالية الدراسة والتساؤلات المطروحة وقصد الخروج بنتائج تثمن البحث، اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج الملائم لدراسة الموضوع لعرض وتبسيط العناصر المكونة للموضوع، بالإضافة إلى استخدامه في تحليل الوثائق والمعلومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل-.

### حدود الدراسة:

#### 1. الحدود المكانية:

تمت دراستنا حول التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة في المؤسسة الوطنية للجلود- وحدة جيجل- وذلك لتوفرها على محاسبة التكاليف وهي موضوع دراستنا.

#### 2. الحدود الزمنية:

تمثلت الدراسة في حساب الانحرافات لشهر جانفي من سنة 2017 من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج تثمن البحث.

### الدراسات السابقة:

1. سلوى عبد المحمود أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة في المنشآت الصناعية السودانية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان، 2016.

حيث تناولت الباحثة من خلال دراستها عرض أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وهو نظام التكاليف المعيارية باعتباره نظام يساعد على تحديد التكاليف بدقة بهدف التوصل إلى الهدف المخطط كما يسهل عملية الرقابة في المنشآت وتحديد الانحرافات لتصحيحها في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- تطبيق التكاليف المعيارية يساعد في المقارنة مع التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات بصورة دقيقة وتزويد الإدارة بنتائجها لدراسة الأسباب واتخاذ الإجراءات اللازمة مما يحقق كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة.

- ملخص الانحرافات يعكس الاتجاه الايجابي مما يشير إلى مسؤولية إدارة الإنتاج والمشتريات من خلال مراقبتهم للعمليات الإنتاجية بصورة أكثر دقة وهو ما ساعد في تقليل التكلفة والدقة في العمليات الإنتاجية.

2. حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير ، جامعة -الحاج لخضر - باتنة، 2009.

حيث تناول الباحث دراسة طريقة واحدة من طرق المحاسبة التحليلية والمتمثلة في التكاليف المعيارية وإبراز دورها في تحسين مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج:

- إتباع المؤسسة طرق علمية في ترشيد تكاليفها تمكنها من تحقيق تحسين الأداء الاقتصادي.

- أن للتكاليف المعيارية دور بارز في تحديد الانحرافات وتحديد المسؤوليات عنها بغرض التحكم في التكاليف وبالتالي تحقيق أكبر ربح ممكن.

- يجب إتباع التكنولوجيات الحديثة لحساب التكاليف التي تمكن المؤسسة إلى الوصول إلى وفورات الإنتاج.

3. عبد الله جميل عبد الله معيلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.

حيث تناولت هذه الدراسة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية ، والكيفية التي يتم إعداده وتنفيذه في الشركات التي تستخدمه وطبيعة الأهداف التي تحققها من استخدامها له وكذلك معرفة المعوقات أو الأسباب التي تحول دون تحقيقه في الشركات الأخرى، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

▪ تساهم التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالإنتاج والبيع ولا يقتصر الهدف من إعدادها على تحديد سعر البيع.

- يتم تحديد و تحليل أسباب الانحرافات وتحليل وتحديد الجهات المسؤولة عن حدوثها وفق أساليب علمية.
- لا يوجد فهم واقتناع عند إدارة الشركات الصناعية بأهمية نظام التكاليف المعيارية أو المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه وهو سبب رئيسي في عدم قيامها بتطبيقه.

## هيكل الدراسة:

بغرض الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح في الدراسة والتساؤلات الفرعية قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل ثالث تطبيقي.

تناولنا من خلال الفصل الأول إطار مفاهيمي للتكاليف المعيارية وهذا من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول مدخل للتكاليف المعيارية تم فيه عرض أهم المفاهيم المتعلقة بالتكاليف المعيارية أما المبحث الثاني فقد ركزنا فيه على تقييم هذا النظام ودوره في اتخاذ القرار ، وأخيرا المبحث الثالث فقد تم التعرف على التكاليف المعيارية وعلاقتها بالموازنات المرنة والتكاليف الفعلية.

كما تناول الفصل الثاني الرقابة على التكاليف من خلال ثلاث مباحث أيضا، المبحث الأول تمحور حول الرقابة ومختلف حيثياتها أما المبحث الثاني فقد خصص للرقابة على التكاليف المباشرة وأخيرا المبحث الثالث حول الرقابة على التكاليف غير المباشرة.

أما الفصل الثالث قمنا بدراسة حالة المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل-، وفي هذا الفصل حاولنا تطبيق ما توصلنا إليه نظريا على مستوى المؤسسة الجزائرية للجلود بجيجل من خلال مبحثين، المبحث الأول قمنا فيه بتقديم نظرة شاملة حول المؤسسة محل دراستنا أما المبحث الثاني فقد حاولنا فيه التطرق إلى تطبيق التكاليف المعيارية وانحرافاتهما بالاعتماد على المعلومات ال مقدمة من طرف المؤسسة، وذلك اعتقادا منا بأن التطبيق والواقع العملي أكثر كفاءة وصدقا من النظريات والأفكار النظرية .

الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للتكاليف  
المعيارية.

تمهيد.

✓ المبحث الأول: مدخل إلى التكاليف  
المعيارية.

✓ المبحث الثاني: دور التكاليف المعيارية  
في اتخاذ القرار.

✓ المبحث الثالث: التكاليف المعيارية  
وعلاقتها بالموازنات المرنة والتكاليف  
الفعلية.  
خلاصة.

## تمهيد:

تعتمد محاسبة التكاليف على طرق علمية تساعد في تسيير المؤسسة وإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها وتحليلها والتحكم فيها والرقابة عليها للوصول إلى أقصى كفاءة ممكنة واستغلال أمثل لمواردها فقد تنوعت وتعددت هذه الطرق واتخذت أشكالاً مختلفة، لكنها لا تتخذ نفس الأسلوب في تحديد هذه التكاليف بدقة، لهذا تعتبر دقة تقدير التكاليف عنصراً هاماً في استقرار المؤسسة وقدرتها على المنافسة، والتطور والانفتاح، وعليه فالتكلفة المعيارية تلعب دوراً بارزاً في إمداد متخذي القرار بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

- ✓ المبحث الأول: مدخل إلى التكاليف المعيارية.
- ✓ المبحث الثاني: دور التكاليف المعيارية في اتخاذ القرار.
- ✓ المبحث الثالث: التكاليف المعيارية وعلاقتها بالموازنات المرنة والتكاليف الفعلية.

## المبحث الأول: مدخل إلى التكاليف المعيارية.

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينيات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تزايد الاهتمام بها منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد في الدول الصناعية في الثلاثينات وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية، كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضاً أخرى مثل تسيير المحزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات وتقييم الأداء.

### المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية.

لقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن، لكن سرعان ما توسع استعمالها في المدخلات الإنتاجية سواء المتغيرة منها أو الثابتة، حيث شكلت إحدى الأسس التي توجه العملية الإنتاجية وأصبحت بذلك نظاماً تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

### أولاً: تعريف التكاليف المعيارية:

هناك اختلاف في تعريف التكاليف المعيارية منها ما يلي:

❖ **التعريف 01:** " التكاليف المعيارية هي ترجمة للعلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر

المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل"<sup>1</sup>.

❖ **التعريف 02:** " هي التكاليف المحددة مسبقاً، وتتميز بصفة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في

فترة معينة وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف، وما يحدد قبلاً"<sup>2</sup>.

❖ **التعريف 03:** "خطة تكاليف محددة مقدماً على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه

وحدة التكلفة من منتج أو عملية، وتستخدم كأداة قياس لتحديد التكاليف التي تشير على مستوى أداء

<sup>1</sup> أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001، ص 60.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدوان، تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية-، الجزء الثاني، دار المحبة العامة، الجزائر، 1999، ص 161.

❖ الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعليا"<sup>1</sup>.

❖ **التعريف 04:** "هي تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتجه المنشأة من سابق خبراتها من عناصر السلعة أو الخدمة"<sup>2</sup>.

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن التكاليف المعيارية هي: مقياس لما يجب أن تكون عليه التكلفة الفعلية قبل البدء في التشغيل الفعلي بإتباع الأساليب والأسس العلمية والفنية المختلفة التي تؤثر على التكلفة في ظل ظروف محددة، مع الأخذ في عين الاعتبار الظروف المتاحة والتنبؤات المستقبلية بالتكاليف التي يجب أن تكون خلال فترة المعايرة، كما أنها أداة فعالة للرقابة والمتابعة وتقويم الأداء والتخطيط.

**ثانيا: خصائص التكاليف المعيارية.**

هي تكاليف محدد مقدما وتتخذ أساسا للمقارنة مع التكاليف الفعلية.

وتتكون التكاليف المعيارية من جزئين<sup>3</sup> :

- الأول: يتعلق بالكمية.
- الثاني: يتعلق بالتكلفة (السعر).

بالنسبة للجزء الأول ينقسم إلى:

- الكمية في المواد: عدد وحدات المواد الأولية اللازمة لصنع المنتج.
- الكمية في الأجور: عدد ساعات التشغيل المباشر لصنع المنتج.

أما بالنسبة للجزء الثاني ينقسم إلى :

- التكلفة في المواد: سعر الوحدة للمواد الأولية.

<sup>1</sup>محمد السيد الجزار، الرقابة على التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970، ص330.

<sup>2</sup>محمد كمال الحاروني، محاسبة التكاليف وإدارة المصانع، دار المعارف، القاهرة، 1965، ص8.

<sup>3</sup>فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص 81.

- التكلفة في الأجور: معدل أجر الساعة بالنسبة للعامل.

### ثالثا: أهمية التكاليف المعيارية.

تكمن أهمية التكاليف المعيارية في ما يلي<sup>1</sup>:

- تستخدم لتمكين الإدارة من الرقابة على عناصر التكاليف، لأن التكاليف المعيارية تمكن المنشأة من وجود مقياس خاصة في الإنفاق الفعلي عليها ومقارنتها بالمعيارية لتحديد الانحرافات.
- تستخدم في تقييم الأداء والسيطرة واتخاذ القرارات الإدارية .

### المطلب الثاني: أهداف وأنواع التكاليف المعيارية.

#### أولاً: أهداف التكاليف المعيارية

هناك مجموعة من الأهداف والمهام التي تسعى إلى تحقيقها طريقة التكاليف المعيارية من بينها:

1. **المساعدة في التخطيط:** ويقصد بها التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج بصورة علمية وموضوعية سواء المتغيرة أو الثابتة لفترة سواء تعلق الأمر بتخطيط عملية الشراء، عملية الإنتاج وعملية البيع، بهدف الحصول على الموازنات التخطيطية التي تعتبر الأداة الفعالة لعملية التخطيط، غير أنه قبل تطوير الخطة المالية لا بد من التنبؤ بالتكاليف للمساعدة بتحديد أسعار بيع المنتجات للحصول على المبيعات المتوقعة لاسيما في ظروف المنافسة الشديدة، وفي بعض الصناعات لا تتطلب طبيعتها تحديد أسعار البيع قبل البدء بعملية الإنتاج وتعد التكاليف أهم محددات السعر، والتكاليف المعيارية هي تكاليف معدة لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة وهذا ما تحتاجه الموازنات التخطيطية في إعدادها والتي تستند في الإعداد إلى تقدير ما تحتاجه مستويات الإنتاجية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>المرجع السابق، ص- ص 81- 82.

<sup>2</sup>اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد للنشر، عمان، 2007، ص 217.

2. الرقابة على التكاليف: تعتبر الرقابة على التكاليف من الوظائف الأساسية لكل مدير، كما كان نظام

تكاليف المعيارية يعتبر النظام الذي يوفر المعلومات الملائمة للرقابة على التكاليف وذلك للأسباب

التالية<sup>1</sup>:

- إن الدراسات التي تسبق وضع المعايير تكاليف قد تكشف عن نواحي الإسراف والإهمال التي قد تؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتجات وارتفاع الربحية؛
- يهتم نظام التكاليف المعيارية بتحليل انحرافات التكاليف حسب مسبباتها مثل التغيرات في أسعار المدخلات؛
- يوفر نظام التكاليف المعيارية معلومات مفيدة للإدارة العليا عن الآثار الكلية للانحرافات في عناصر التكاليف على صافي الربح المستهدف.
- يعكس التعبير السليم على السلوك الاقتصادي الرشيد للمنشأة إذا صممت وطبقت على أسس محاسبة المسؤولية سواء الفردية أو الجماعية<sup>2</sup>.

3. المساعدة في اتخاذ قرارات الإنتاج و التسعير: من المنطقي أن تطلب الإدارة معلومات عن المنتجات عند تفكيرها في تحديد سعر البيع، سواء في حالة المنافسة الكاملة أو في حالة الاحتكار.

وتعتبر التكلفة المعيارية أنسب مقياس لهذا الغرض لأنها تمثل التكلفة الحقيقية والعادلة التي تتضمن انحرافات ناشئة عن اختلاف الكفاءة التشغيلية من فترة لأخرى، كما أن تحديد التكلفة المعيارية بالمنتجات تعتبر خطوة أساسية لاتخاذ قرارات الإنتاج في حالة المنافسة الكاملة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، القاهرة، 1997، ص- ص 97- 98.

<sup>2</sup> محمد توفيق بليغ، التكاليف المعيارية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1990، ص8.

<sup>3</sup> علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص101.

## ثانياً: أنواع التكاليف المعيارية.

تتمثل أنواع التكاليف المعيارية في ما يلي<sup>1</sup>:

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 معدلات 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 التقديرات 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 تقدر من جودتها في الاستعمال.
5. **التكلفة 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.
  - السعر المعياري يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى.

<sup>1</sup>ناصر دادي عدوان، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص- ص 162- 163.

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

### المطلب الثالث: إعداد المعايير.

أولاً: أنواع المعايير: يقسم المحاسبون المعايير عادة إلى<sup>1</sup>:

1. **المعايير الأساسية:** وهي التي تظل بدون تغيير على مدى فترات طويلة، ومع هذا فهي تسمح بالمقارنة المستمرة والمتناسقة مع نفس الأساس، بما يكشف عن اتجاه الأداء على مدار عدة فترات زمنية، ومثل هذه المعلومات ذات قيمة كبيرة طالما ظلت الظروف مستقرة، ولكن عند حدوث تغيرات جوهرية في مستويات الأسعار وتكنولوجيا الإنتاج، وأي عوامل أخرى فستتقد أهميتها، لذلك فنادرا ما يستخدم هذا النوع في الرقابة على اعتبار أننا نعيش في عالم يتغير بسرعة في مستويات الأسعار، التكنولوجيا.....الخ.
2. **المعايير المثالية أو النظرية:** وتمثل الأداء المثالي و الكامل والذي يمكن تحقيقه نظريا في أفضل ظروف التشغيل المواتية، والذي من النادر أن يتحقق في الواقع العملي لأن الانحرافات موجودة وتظهر باستمرار، ومع هذا تستخدمها الإدارة للتحفيز والرفع من الإنتاجية.
3. **المعايير الجارية:** هي من الممكن تحقيقها بدرجة معقولة في ظل المستويات المتوقعة للكفاءة حيث يعمل على لفت النظر إلى الطريقة الصحيحة لأداء الوظيفة وقد يكون فعالا في رفع كفاءة الأداء، كما أن هناك توفير واقتصاد يرتبط باستعمال هذه المعايير التي تعكس إلى درجة كبيرة الأداء الفعلي المتوقع، حيث يمكن استخدامها في التخطيط والموازنات في عملية الرقابة أيضا.

### ثانيا: كيفية إعداد المعايير.

تقع مسؤولية إعداد المعايير على لجنة تضم ممثلين عن إدارة الإنتاج والهندسة الإنتاجية ومحاسبة التكاليف وإدارة الأفراد والعاملين على التنفيذ كل في موقع عمله.

<sup>1</sup> نوال مرابطي، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص149.

وتقوم هذه اللجنة بالمهام التالية<sup>1</sup>:

1. إعداد المعايير الكمية (الطبيعية) لجميع العناصر الإنتاجية من مواد ويد عاملة وتكاليف غير مباشرة، وذلك استناد إلى دراسات فنية لمواصفات المنتجات ودراسات هندسية للعمليات الإنتاجية ودراسات علمية تجريبية للوقت والحركة.
2. بعد انتهاء اللجنة من إعداد المعايير الكمية تبدأ إدارة محاسبة التكاليف بتجميع المعايير السعرية لمعدلات أجور مختلف فئات العاملين ولمختلف أنواع الموارد ومراجعتها، ثم تقوم بتحويل المعايير الكمية إلى تكاليف معيارية باستخراج نتيجة جداء المعيار الكمي بالمعيار السعري.

حيث أن قبول الأفراد القائمين على التنفيذ للمعايير كمقياس لتقييم أدائهم ومحاسبتهم والحكم عليها يعد شرطاً أساسياً وضرورياً لنجاح نظام التكاليف المعيارية، إذ يدفعهم هذا القبول إلى الالتزام بهذه المعايير وإلى التعاون فيما بينهم وإلى تضافر جهودهم لتحقيقها. ومن أهم الشروط أو الصفات الواجب توفرها في المعيار الناجح هي<sup>2</sup>:

- ✓ **الواقعية** : هي أن يتصف المعيار بالواقعية أي أن يكون اقتصادياً وسهل التطبيق من ناحية وأن يراعي الظروف الخاصة بالإنتاج والظروف المحيطة بالمنشأة أثناء تطبيقه من ناحية أخرى. بحيث يجب أن يأخذ بالاعتبار إمكانية وقابلية تحقيقه.
- ✓ **المشاركة والافتناع**: ضرورة مشاركة جميع المستويات الإدارية المعنية (العمال، ورؤساء الورشات، المشرفين على التنفيذ، رؤساء الأقسام الإنتاجية...) في إعداد المعايير و إبداء الرأي حولها قبل صدورها كأوامر إدارية ملزمة.
- ✓ **الوضوح و الفهم**: أن تكون المعايير الموضوعية واضحة لكل من سيتولى تطبيقها ومفهومة، وأن لا تحتمل الالتباس أو التأويل والتفسير.
- ✓ **الثبات النسبي**: أن يكون المعيار ثابتاً لأطول مدة ممكنة، حتى يمكن استخدامه كمقياس للحكم على فترات متعددة ولمقارنة أعمال هذه الفترة.

<sup>1</sup>حاج الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بانتة، 2008-2009، ص-ص 74-75.

<sup>2</sup>المرجع السابق، ص75.

### ثالثاً: شروط إعداد المعايير

يجب توفر مجموعة من الشروط حتى يتصف المعيار بالثبات النسبي ويكون صالح لعملية القياس والتقويم وتشمل<sup>1</sup>:

- **الشروط الداخلية:** تتمثل الشروط الداخلية لإعداد المعايير في:
  - أهمية تطبيق مبدأ المشاركة الجماعية عند وضع المعايير؛
  - تحديد حجم الإنتاج وعناصر ومواصفات تكلفة كل عنصر؛
  - إعداد الدراسات التاريخية والعملية للكميات والأسعار؛
  - تحديد وتحليل الانحرافات واتخاذ إجراءات التصحيح.
- **الشروط الخارجية:** تتمثل الشروط الخارجية للإعداد المعايير في:
  - تحديد الاتجاهات الجديدة لسياسات الدولة (الأجور، الإنفاق،...)
  - تحديد الاتجاهات الاقتصادية الجديدة (تحرير التجارة الخارجية، الجودة الشاملة)؛
  - مستويات التقدم الفني والتقني لأنماط وأساليب الإنتاج؛
  - تحديد المعيار وتحليل القيمة لتخفيض التكلفة.

### رابعاً: مصادر إعداد المعايير

تتمثل أهم إعداد المعايير فيما يلي<sup>2</sup>:

1. **المصادر الفنية:** يقدم معلومات عن مواصفات وكميات المدخلات اللازمة للإنتاج منتج نهائي وفق مع ما هو مرغوب فيه، تتمثل هذه المصادر عادة في الخبراء الصناعيين، العمال الذين يملكون معرفة فنية عالية المستوى.
2. **مصادر محاسبية:** توفر الدفاتر المحاسبية معلومات عن الأسعار، الأجور، القيمة المتوسطة للمواد التالفة وغيرها، مما يساعد على توقع الاتجاهات المستقبلية للتكلفة.

<sup>1</sup>المرجع السابق، ص- ص116- 117.

<sup>2</sup>أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص44.

3. مصادر سلوكية: تقدم لوحة القيادة فترات الغياب، المنازعات، عدد الإضرابات وغيرها مما يساعد على إعداد توقعات تخص الأفراد داخل المؤسسة من أجل ضمان الاستقرار وبالتالي السير أحسن للعملية الإنتاجية داخل المؤسسة.
4. المصادر الخارجية: عادة تتمثل في السياسة الاقتصادية للبلد، القوانين، الظروف الأمنية وغيرها، مما يساعد في توقع بعض المؤشرات الكلية لسعر الصرف ومعدل التضخم.

#### خامسا: طرق إعداد المعايير

هناك عدة طرق لإعداد المعايير نذكرها فيما يلي<sup>1</sup>:

1. الطريقة التاريخية: وترتكز على البيانات التاريخية الموجودة في القوائم المالية عند الفترات السابقة، ومن ثم دراستها بالأساليب الإحصائية (طريقة المتوسطات المتحركة، السلاسل الزمنية) وذلك لمعرفة الاتجاه المتوقع في المستقبل.
2. الطريقة الإحصائية: يعتمد هذا الأسلوب على إيجاد العلاقة بين مختلف المتغيرات وفقا لأسلوب إحصائي، كحساب معامل الارتباط وتحديد معلومات النموذج الإحصائي واختباره لمعرفة مدى صحته وصلاحيته.
3. الطريقة التقديرية: وتقوم أساسا على معلومات التكاليف التاريخية والخبرة الذاتية بمستويات المشاركة في عملية الإعداد.
4. الطريقة العلمية: وترتكز على الأسلوب العلمي من خلال وضع فرضيات أولية لاختبار كل فرضية على حدى، كما تقيدنا في تحديد الكمية الواجب أخذها كمعيار.

#### المبحث الثاني: دور التكاليف المعيارية في اتخاذ القرار.

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 واستعمالها لأغراض اتخاذ

<sup>1</sup> نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص115.

القرارات والمساعدة في مراقبة التسيير في المؤسسة، فقد أصبحت نظاما تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

### المطلب الأول: أسس و مبادئ طريقة التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن منطلقاتها ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة بغرض الرقابة والمتابعة على كل عناصر التكاليف المعنية قصد تحديد الانحراف وتحليله ومن ثم محاولة القيام بالتصحيحات اللازمة وتحديد مختلف المسؤوليات.

تلك الأسس تعتبر مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة و سنورد تلك الأسس فيمايلي<sup>1</sup>:

1. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجها من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.
  2. العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة...الخ.
- نشير إلى أن المعايير يجب أن تتصف بالعملية والواقعية بعيدة عن التقدير العشوائي وأن تكون مرنة، بحيث تراعي التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجية للمؤسسة وبالتالي العمل على تغيير درجة تلك المعايير بالزيادة أو النقصان حتى لا يؤثر ذلك سلبيا على حسابات الفروق والتفسير الخاطئ لها الذي ينعكس على القرارات المتخذة في المؤسسة والمبنية على معطيات التكاليف المعيارية.

### المطلب الثاني: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

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

<sup>1</sup> سليمان قدام، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد ابن الوليد، دمشق، 1978، ص153.

### أولاً: مزايا التكاليف المعيارية: تتميز طريقة التكاليف المعيارية بما يلي<sup>1</sup>:

- 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؛
- يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات البديلة للإنتاج أو البيع؛
- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقاً للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي؛
- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل الانحرافات سواء كانت الانحرافات ايجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية والعملية وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها؛
- تحديد أسباب الانحراف والجهة المسؤولة عنه؛
- العمل على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق محاولة تقريب التكلفة الفعلية إلى التكلفة المعيارية.
- العمل على تحسين شروط الاستغلال ذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات<sup>2</sup>.

### ثانياً: عيوب طريقة التكاليف المعيارية:

بالرغم من أن لهذه الطريقة مزايا إلا أنها يشوبها عيوب نذكر منها<sup>3</sup>:

- إن وضع معيار وأن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛
- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك؛
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛

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

<sup>2</sup> Genard Melyon , comptabilite, 2 edition, brial, paris, 2001, p207.

<sup>3</sup> هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 350.

- إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

### المطلب الثالث: أهمية طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات

إن التكاليف المعيارية هي عبارة عن تكاليف محددة مسبقا كما تطرقنا إليها، فهي تحدد قبل عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، المباشرة تخص مصاريف المادة الأولية واليد العاملة المباشرة أما غير المباشرة فتخص كل المصاريف الأخرى وتسمح بتقدير النشاط المستقبلي وفقا لمعطيات فعلية ماضية، كما أنها تعتبر أداة فعالة في المؤسسة بحيث تساعد الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات المتمثلة في قرارات الشراء، قرارات التسعير، قرارات اختيار الصنع، قرارات توفير الطاقة الإنتاجية أو التوسع في حجم الإنتاج وأيضا القرارات المتعلقة بطرق البيع وأساليب الإعلان، وتكمن أهمية التكاليف المعيارية في تحديد سعر المنتج من خلال مواصفات محددة للمواد والعمل وباقي العناصر الصناعية غير المباشرة، حيث تكون في هذه الحالة أساسا لتحديد سعر البيع المستهدف لاسيما في ظل عدم وجود سوق نشطة لبعض المنتجات، خصوصا المنتجات التي يتم إنتاجها حسب الطلب، يمثل تسعير المنتجات المنتجات أمرا في غاية الأهمية في ظل المنافسة الشديدة بين المنتجين، حيث تمثل جودة المنتج وسعره العاملين الأكثر حسما في احتياجات المستهلكين، ولذلك فإن تسعير تلك المنتجات حسب التكلفة المعيارية المتوقعة للمنتج قد يكون أفضل وسائل التسعير.

وتقدم هذه الطريقة المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات من خلال تحليل الانحرافات حيث يتم حساب

الانحراف الإجمالي للتكاليف (المواد الأولية) كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{المصاريف الحقيقية} - \text{المصاريف المعيارية}.$$

من خلال تحليل الانحراف الإجمالي نميز ما يلي:

$$\text{المصاريف الحقيقية} = \text{الكمية الحقيقية} \times \text{السعر الحقيقي}.$$

$$\text{المصاريف المعيارية} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}.$$

للانحراف الإجمالي ثلاث حالات:

يكون الانحراف ملائماً بالنسبة للمؤسسة وهذا عندما تكون المصاريف المعيارية أكبر من المصاريف الحقيقية، ويكون غير ملائم في حالة المصاريف الحقيقية أكبر من المصاريف المعيارية، أما الحالة الثالثة فهو عندما يكون الانحراف مساوياً للصفر (المصاريف المعيارية مساوية للمصاريف الحقيقية).

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكاليف المعيارية بتقسيم إمكانيات المؤسسة لحساب الانحرافات والفروقات بين التكلفة المعيارية والتكلفة الحقيقية لمختلف عناصر التكلفة وتحديدها، ثم البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات و تحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

✓ إذا كان الانحراف الإجمالي سالباً (ملائماً) فهذا يعني أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية حيث لم يصل إلى مستوى التكاليف المحددة مسبقاً ويعتبر الانحراف ملائماً وفي هذه الحالة تكون المؤسسة بصدده اتخاذ قرار مواصلة نشاطها.

✓ إذا كان الانحراف موجباً فهذا يعني أن المؤسسة لم تنجح في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية حيث تعددت التكاليف الحقيقية مستوى التكاليف المحددة مسبقاً ويعتبر الانحراف غير ملائم، وبهذا يجب على المؤسسة معرفة الجهة المسؤولة عن هذه الانحرافات بهدف اتخاذ قرارات تحد هذه الانحرافات<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: التكاليف المعيارية وعلاقتها بالموازنات المرنة والتكاليف الفعلية.

يعبر المعيار عن الأداء الذي يجب أن يكون بالنسبة للوحدة من النشاط. وفي منشأة صناعية تعبر معايير التكلفة عن ما يجب أن تكون عليه التكلفة للوحدة من المنتج، حيث تستخدم معايير التكلفة كأساس لتقييم أداء مراكز الإنتاج وتحديد معايير لتكلفة الوحدة من المنتج ثم قياس التكلفة الفعلية ومقارنتها بالتكلفة التي يجب أن تكون.

<sup>1</sup> نوال بولخيوط، حنان بومالة، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2014، ص 82-84.

بالإضافة إلى ذلك لا تقتصر أهمية التكاليف المعيارية على الرقابة على التكاليف فقط بل تمتد أيضا لتوفر للإدارة إطار يمكنها من تقييم الكفاية الإنتاجية وإعداد الموازنات المرنة على أساس علمية سليمة، كما تمثل التكاليف المعيارية هدف يمكن اعتماده كأساس للمقارنة مع التكاليف وكأداة لتقييم عملية إنتاجية معينة .

### المطلب الأول: معايير التكاليف

إن عملية تحديد المعايير تعود أساسا إلى الأقسام والمصالح التقنية، لأنها هي التي تحدد مواصفات الإنتاج والمراحل المتبعة إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك.

وسنتطرق إلى معايير التكاليف المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية واللوازم (كمية و سعر)، واليد العاملة المباشرة ( وقت وأجر)، وكذلك معايير التكاليف غير المباشرة.

### أولا: مفهوم وطبيعة معيار التكلفة

معيار التكلفة ما هو إلا تكلفة محددة مقدما.

وتختلف المعايير عن غيرها من أنواع التكلفة المحددة مقدما في أنها يتم تحديدها باستخدام أسلوب علمي وبناء على دراسات علمية شاملة حيث تعبر معايير التكلفة عن ما يجب أن تكون عليه التكلفة، وليس ما يتوقع أن تكون عليه.

وتحدد المعايير عادة في بداية الفترة ولا يعني تحديد معيار للتكلفة ضرورة استمرار استخدامه في جميع الفترات المقبلة، وإنما يتعين مراجعة مدى ملائمة المعيار للظروف التشغيلية بحيث يتم تعديل المعيار كلما حدث تغير في الظروف.

وهناك العديد من المتغيرات والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند وضع معايير التكلفة. وتشتمل هذه المتغيرات على التقديرات الفنية وتقديرات المهندسين، والخبرة السابقة والظروف المتوقعة توفرها في المستقبل بجانب ما ترغب الإدارة أن يكون عليه الأداء.

وتعتبر التقديرات الفنية والهندسية هي العامل الأساسي في وضع معايير التكلفة ذلك أن المعايير تعكس عادة المواصفات الفنية أو الهندسية للمنتج والعملية الإنتاجية. فنجد أن تحديد معيار لكمية المواد اللازمة

لإنتاج الوحدة من منتج معين يتوقف على الشكل المرغوب للمنتج ودرجة الجودة المطلوبة وكذلك نسبة العائد الذي تسمح به طبيعة العملية الإنتاجية.

وعلى الرغم من أن التقديرات الفنية والهندسية تمثل ما يمكن تحقيقه على ضوء مواصفات المنتج وطبيعة النشاط، فإن تحديد المعيار يتم أيضا على ضوء الخبرة السابقة وما تحقق فعلا في الماضي.

بالإضافة إلى ما يتوقع حدوثه في المستقبل وما ترغب الإدارة في تحقيقه، وتمثل الخبرة السابقة عاملا أساسيا في تحديد معايير التكلفة ويجب توخي الدقة في استخدام الخبرة السابقة عند وضع المعايير حتى لا ينعكس عدم الكفاءة في الأداء الماضي على الأداء في المستقبل. وحيث أن المعيار يتم تحديده لاستخدامه في المستقبل فإن ما يتوقع حدوثه في الفترة المقبلة يعتبر عاملا ثالثا في تحديد المعايير. ونذكر على سبيل المثال التوقعات المرتبطة بالتطورات التكنولوجية والتغير في مستويات الأسعار. ذلك أن تحديد معايير التكلفة على أساس الأسعار الجارية، لا يعكس ما يجب أن تكون عليه التكلفة في الفترة المقبلة إذا كان هناك تقلب في مستويات الأسعار.

و تعكس المعايير ما ترغب الإدارة في تحقيقه. و من الطبيعي أن تحاول الإدارة الوصول بالأداء إلى مستوى لا يقل عن ذلك السائد في الصناعة. وقد تختلف هذه المعايير التي تريدها الإدارة عن تلك التي تتحدد على ضوء تقديرات المهندسين وحدها. ويجب أن يعكس المعيار كل من العوامل السابقة بما يجعل المعيار معبرا عن الظروف الطبيعية للنشاط<sup>1</sup>.

### ثانيا:معايير التكاليف المباشرة

1. معيار تكلفة المواد الأولية: إن الاستخدام العقلاني للمواد الأولية يعد سلوكا تسييريا ناجحا وضروريا، نظرا لما تمثله المواد الأولية من نسبة معتبرة من تكاليف تكوين المنتجات، ويشتمل هذا على مختلف الإجراءات على مستوى إدارة المشتريات والمخازن والورشات للحفاظ على المواد الأولية من حيث الكمية و الجودة واستخدامها وفق معايير محددة لإنتاج الوحدة من المنتجات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر ر، جامعة الإسكندرية، 2003، ص- ص 191- 192.

<sup>2</sup> جيراثيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص69.

## 1.1. معايرة تكلفة المواد المباشرة

تتضمن عملية الرقابة على عنصر المواد المباشرة ضرورة تحديد معايير تكلفة المواد واستخدام هذه المعايير كأساس لمقارنة التكلفة الفعلية للمواد المستخدمة أو المشتراة بالتكلفة المعيارية للمواد التي كان يجب استخدامها أو شرائها.

وتشتمل تكلفة المواد على عنصرين هما الكمية والسعر، حيث أن التكلفة المعيارية للمواد تتحدد بضرب الكمية المعيارية في السعر المعياري.

وترجع أهمية تحديد معايير للكمية وأخرى للسعر إلى اختلاف الجهات المسؤولة عن استخدام المواد عن تلك المسؤولة عن شرائها<sup>1</sup>.

لذلك تسعى إدارة المنشآت إلى ترشيد استخدام المواد والرقابة عليها لان أي وفر في استخدام المواد يؤدي إلى خفض في التكلفة مما يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة في السوق. إضافة إلى ذلك فإن التقدم التكنولوجي الصناعي أدى إلى تعقيد العناية الإنتاجية وإلى ابتعاد الإدارة عن الإشراف المباشر على استخدام المواد، الأمر الذي سهل حدوث الهدر والإسراف في استخدامها مما اوجب إيجاد نظام فعال للرقابة على تخزين المواد وصرفها واستخدامها في العملية الإنتاجية، وتشمل معايرة تكلفة المواد نوعين رئيسيين هما<sup>2</sup>:

✓ معايرة كمية المواد.

✓ معايرة سعر المواد.

أ. معايرة كمية المواد: تعبر معايير كمية المواد عن الكمية التي يجب استخدامها من كل مادة أولية في إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج وذلك في ظل الظروف الطبيعية للإنتاج. وتعتمد معظم الوحدات

<sup>1</sup> صلاح الدين عيد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>2</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 80.

الاقتصادية في تحديدها لمعايير الكمية على الدراسات الهندسية ومواصفات المنتج بجانب خبرتها السابقة في استخدام المواد<sup>1</sup>.

وتشمل معايرة كمية المواد كل المواد التي تدخل في تكوين أو تركيب المنتج ويتطلب تحديد الكمية المعيارية من المواد الأولية لكل وحدة من المنتجات إجراء دراسات فنية وهندسية و عملية وتجريبية كما يلي<sup>2</sup>:

- ✓ الدراسات الفنية تتعلق بالطرق الإنتاجية المتبعة ومتطلباتها من نوعية المواد.
- ✓ الدراسات الهندسية تتعلق بمواصفات المنتج والتصميمات والرسومات الهندسية.
- ✓ الدراسات والتجارب العملية ميكانيكية وكيميائية تتعلق بإجراء الاختبارات اللازمة لضمان درجة الجودة المطلوبة من حيث الصلابة والتفاعلات الكيميائية كما يجب إجراء تجارب عملية لإنتاج كمية اختبارية من المنتج المعين للتعرف على ظروف التشغيل العادية.

وفي حالة وجود خبرة سابقة أي أن المنتج أو المنتجات الحالية ليست جديدة فيمكن الاستفادة من البيانات التاريخية من الكمية المستخدمة فعلا من كل صنف لوحدة المنتج وتعديل تلك الكمية لتصبح كمية معيارية وذلك بعد استبعاد أثار الظروف التشغيلية غير العادية. ويجب التعبير عن الكمية المعيارية بوحدة المناسبة ( بالوزن، الطول، الحجم، وذلك حسب نوعية المادة الأولية).

غير أن الصعوبة في معيار الكمية تكمن في تحديد الكمية التي يسمح بضياعها وفقدانها أثناء عمليات الإنتاج فمن المعروف انه خلال عملية الإنتاج تتساقط بعض قطع المواد الأولية أو يتبخر أو يتلف بعضها... لذا يراعى عند إعداد معيار الكمية لكل مادة من المواد الأولية تحديد معدلات طبيعية من المسموحات لمقابلة الضياع أثناء العملية الإنتاجية والذي يرجع للأسباب التالية:

1. أسباب فنية ترجع إلى طبيعة العملية الإنتاجية ذاتها، مما يحتم ضياع المواد ويسمى هذا الضياع ضياعا حتميا.

<sup>1</sup> صلاح الدين عيد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 199.

<sup>2</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص- ص 82- 83.

2. أسباب غير فنية لا تتعلق بالعملية الإنتاجية بل ترجع إلى عوامل أخرى تنشأ أثناء سير هذه العملية وتؤدي إلى حدوث الضياع مثل إهمال العامل أو قلة خبرته ومهارته أو تعطل الآلة فجأة أو مخالفة المواد للمواصفات الفنية و يسمى بالضياع غير الحتمي.

أي أن:

**الكمية المعيارية للمواد = الكمية المعيارية للمواد الداخلة في المنتج + الكمية المعيارية للمسموحات الطبيعية.**

ب . **معايرة سعر المواد:** تتحدد معايير السعر بالنسبة للمواد إما على أساس الأسعار الجارية عند وضع المعيار أو على أساس الأسعار التي يتوقع أن تسود الفترة موضوع القياس ويجب عند تحديد معيار السعر لمادة أولية معينة أن تأخذ في الاعتبار نوعية المادة ودرجة الجودة المطلوبة<sup>1</sup>.

وعند تحديد السعر المعياري للمواد الأولية والأجزاء اللازمة للمنتجات يتم الرجوع إلى قوائم الأسعار، الفواتير، التغيرات الموسمية في الأسعار وكذلك عقود المشتريات طويلة الأجل.

وتعتبر الأسعار المتفق عليها في عقود المشتريات طويلة الأجل أكثر دقة، ويمكن اعتبارها أسعار معيارية يعتمد عليها. أما إذا لم توجد مثل هذه العقود، فمن الضروري أن تجري تعديلات للأسعار الجارية (حسب قوائم الأسعار أو الفواتير الفعلية) وذلك بالاخذ بعين الاعتبار كلا من:

➤ وفورات الشراء السعريّة المتوقعة عند الكميات الكبيرة من المشتريات.

➤ الاتجاهات السعريّة المتوقعة في المستقبل.

ويتم وضع معايير أسعار المواد الأولية على أساس الأسعار الجارية أو المتوقعة بإحدى الطرق التالية:

1. الأسعار المتفق عليها في عقود طويلة الأجل.
2. التقدير الإحصائي للأسعار المتوقعة للفترة المقبلة.
3. المتوسط المتحرك للأسعار لأحداث طلبيات الشراء.

<sup>1</sup>صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص- ص198- 199.

4. التقدير الشخصي للأسعار بواسطة أشخاص لديهم الخبرة والمعرفة بحالة أسواق المواد الأولية.

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

وعليه نستطيع الوصول إلى قاعدة مفادها:

**التكلفة المعيارية للمواد الأولية** = الكمية المعيارية × السعر المعياري الموحدوي<sup>1</sup>.

2. **معيار الأجرور**: إن نسبة الأجرور في تكوين المنتجات لا تقل أهمية عن المواد الأولية ولذا يجب إعطائها كل الاهتمام بالمتابعة والتحليل للرقابة عليها ومن ثم التحكم في حجم الأعباء التي تمثلها ولتحقيق ذلك لابد من وجود معيار أو معايير تخص كل العناصر المتعلقة بالأجرور أو اليد العاملة من حيث نوع وكمية العمل اللازمة للعمليات الإنتاجية وإتمام صنع المنتج الواحد في ظل ظروف إنتاجية محددة والوقت اللازم لإتمام تلك العمليات الموجهة لصنع المنتج مع الأحد بعين الاعتبار المسموحات من الزمن التي تمثل الوقت الضائع لتلبية احتياجات العمال وأوقات الراحة والحركة أو لأسباب تقنية وكذلك مستويات النشاط الإضافية ( ساعات العمل الإضافية )<sup>2</sup>.

## 1.2. معايرة الأجرور المباشرة:

يعد العنصر البشري واحد من عوامل الإنتاج الهامة، ويشكل حسن استخدامه والاستفادة منه، الركن الأساسي لنجاح المنشأة في تحقيق أهدافها.

وتحتل تكلفة العمل المرتبة الثانية بعد تكلفة المواد الأولية من حيث الأهمية، لذا تولي إدارة المنشأة اهتماما خاصا لرقابة اليد العاملة وتدريبها بهدف رفع كفاءة أدائها وخفض تكاليف الإنتاج مما يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي للمنشأة في الأسواق.

<sup>1</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 83.

<sup>2</sup> علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 148.

معايرة تكلفة الأجر المباشر تعني معايرة كل من زمن العمل ومعدل الأجر لهذا الزمن، إلا أن إعداد معيار طريقة تنفيذ العملية الإنتاجية ومعايير احتياجات هذه الطريقة من المتغيرات المادية والإنسانية يعتبر إجراء ضرورياً يسبق معايرة تكلفة الأجر اللازم لانجاز هذه العملية فالمنشآت الصناعية تلجأ إلى علوم هندسة الإنتاج ودراسة الحركة والزمن لإعداد الزمن المعياري المباشر لعملية إنتاجية معينة أو لأمر إنتاجي معين بعملياته المتعددة وتشمل معايرة تكلفة الأجر المباشرة نوعين رئيسيين هما<sup>1</sup>:

➤ معيار زمن العمل (معاير الوقت).

➤ معيار معدل أجر العمل.

أ. معيار زمن العمل: يعبر زمن العمل عن الزمن اللازم لإنتاج الوحدة من المنتج ويعد تحديد معيار الزمن من الأمور غير اليسيرة التي تواجهها الإدارة وذلك لوجود العديد من العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار.

ويتمثل المدخل الأساسي لتحديد معيار الزمن في تقسيم كل عملية إنتاجية إلى مجموعة من العمليات المتتابعة ويستخدم الزمن المعياري كأساس لتحديد التكلفة المعيارية من العمل المباشر لوحدة المنتج وذلك بضرب الزمن المعياري في معيار معدل الأجر المعياري<sup>2</sup>.

يقصد بالزمن المعياري عدد ساعات العمل المباشر اللازمة لإنتاج وحدة من المنتج المعين ولتحديد الزمن المعياري للوحدة على مستوى أي قسم إنتاجي يجب التعرف على<sup>3</sup>:

- العمليات التشغيلية المطلوبة لإنتاج المنتج المعين .
- الزمن اللازم لكل عملية تشغيلية.

<sup>1</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص- ص83-84.

<sup>2</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص222.

<sup>3</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص83.

وتتحدد العمليات التشغيلية بناء على الدراسات الفنية والهندسية والتي ينتج عنها قائمة بالعمليات النمطية، وحتى يصبح المعيار أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء فإنه يمكن استخدام الطرق التالية عند إنشاء معيار الزمن

وهي<sup>1</sup>:

1. **متوسطات الأداء في الماضي:** يمكن إيجاد متوسط الزمن اللازم لأداء العملية التشغيلية المتكررة، تؤدي منذ عدة فترات بعد استبعاد آثار الأمور غير العادية على ساعات العمل أثناء فترة التحليل.
2. **دراسة الزمن والحركة:** تتضمن هذه الدراسة إعداد قائمة بالتفصيل للحركات اللازمة لإنجاز كل عملية وحساب متوسط الزمن الذي يستغرقه إنجاز كل حركة عند تنفيذ العامل للعملية ويراعى عند القيام بدراسة الحركة والزمن ما يلي:
  - ✓ تحديد الخطوات الإنتاجية الفرعية وتحليلها حتى يمكن قياسها.
  - ✓ تدريب العاملين للالتزام بالحركات الضرورية لتجنب الضياع غير العادي للوقت.
  - ✓ تحديد نقطة البداية والنهاية لكل خطوة بدقة.
  - ✓ يجب إضافة بعض المسموحات إلى الزمن الذي تم قياسه مثل مسموحات لمقابلة الضياع العادي ومسموحات لمقابلة الإجهاد الصناعي.
  - ✓ درجة المهارة المتوفرة لدى العامل.
  - ✓ نوعية الإشراف والرقابة على أداء العاملين.
  - ✓ درجة المشاركة في وضع المعايير.
3. **التجارب العملية:** يمكن عن طريق ملاحظة الأداء للعاملين في تجربة عملية الإنتاج الفعلي قياس الوقت الفعلي اللازم للأداء وإيجاد متوسط الزمن اللازم لإنتاج الوحدة من المنتج المعين حسب المراحل الصناعية اللازمة له.
4. **التقدير المسبق:** يتم تقدير الزمن اللازم للإنتاج والتنفيذ بواسطة المهندسين وخبراء التنفيذ بالأخذ في الاعتبار بعض المسموحات لمقابلة عنصر عدم التأكد في المستقبل وعادة ما تتم هذه التقديرات لإعداد المناقصات غير أنها تستخدم لأغراض الرقابة على التنفيذ الفعلي .

<sup>1</sup>المرجع السابق، ص83-86.

5. الخبرة أو الحكم الشخصي: وذلك في حالة ما إذا كان الإنتاج مؤسس على مواصفات يطلبها العملاء وفقا لأذواقهم، يحتاج الإنتاج في هذه الحالة إلى تقديرات كمقياس للوقت يضعها أشخاص اعتمادا على خبراتهم المهنية.
6. البيانات التاريخية: مع تعديلها في ضوء الظروف المتوقعة وذلك في حالة غياب الوسائل والأساليب الكمية.
7. منحنى التعلم: يقصد بالتعلم في مجال التكاليف أنه بتكرار الإنتاج فإن تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة تتخفض لأنه كلما يحدث تعلم للعملية الإنتاجية تزداد كفاءة العمال فينخفض الوقت المستغرق لتتخفض بذلك تكلفة اليد العاملة وبعض التكاليف المرتبطة بها، أي أن منحنى التعلم يعبر عن العلاقة العكسية بين ساعات العمل (التكاليف) وكمية الإنتاج المتراكمة عبر الزمن ويمكن التعبير عن هذه العلاقة وفق الدالة التالية:

$$X = a \times y^b$$

حيث:

**X**: متوسط الزمن للوحدة عند كمية الإنتاج التراكمية  $y$ .

**y**: كمية الإنتاج المتراكم عبر الزمن.

**a**: الزمن الفعلي للوحدة الأولى.

**b**: معامل التعلم =  $\frac{\text{لوغاريتم نسبة التعلم}}{2}$

لوغاريتم العدد 2

بأ. معيار معدل اجر العمل:

يعبر معيار معدل الأجر المباشرة عن ذلك المعدل الذي يجب دفعه بالنسبة لوحدة الزمن والتي تقاس عادة بالساعة ولا يقتصر معيار المعدل على الأجر الأساسي للعامل وإنما يجب أن يشمل أيضا على أي مزايا عينية وأي تكاليف أخرى مرتبطة بعنصر العمل المباشر<sup>1</sup>.

وتتضمن عملية معايرة أجره العمل تحديد الآتي<sup>2</sup>:

- ✓ فئة العمل التي تستلزمها كل عملية تشغيل.
- ✓ الأجر الذي يدفع لهذه الفئة حيث يتم حساب معدل الأجر على أساس السنة أو الشهر أو الأسبوع ثم على أساس الساعة أو على أساس القطعة أو الزمن المسموح به للقطعة أو الأجر الجماعي وذلك بوسيلتين هما:

1. وضع معدل أجر كامل لكل فئة من فئات العمالة وفي ضوء المهن العمالية المختلفة.
2. وضع معدل أجر للساعة على أساس متوسط جميع فئات العمال.

### ثالثا: معايير التكاليف غير المباشرة

للتعرف على التكاليف غير المباشرة بشكل أوضح سنصنفها إلى ثلاث مجموعات كما يلي<sup>3</sup>:

- ❖ **تكاليف مواد غير مباشرة:** مثل الزيوت، الشحوم والآلات والتجهيزات، قطع التبديل اللازمة للإصلاح والصيانة، مستلزمات الإنتاج الثانوية غير المباشرة كالمواد اللاصقة والمسامير... الخ.
  - ❖ **تكاليف يد عاملة غير مباشرة:** مثل أجور ورواتب المشرفين العموميين على الإنتاج، الإداريين في الورشات، مراقبي الدوام في ورشات الإنتاج... الخ.
  - ❖ **مصاريف غير مباشرة أخرى:** مثل مصاريف التدفئة والإنارة، مصاريف الكهرباء الصناعية... الخ.
1. **معايرة الأعباء غير المباشرة:** عادة ما يتم تقدير التكاليف غير المباشرة (متغيرة وثابتة) على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة من أجل حساب معامل تحميل معياري للتكاليف غير

<sup>1</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 221.

<sup>2</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 86.

<sup>3</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 231.

المباشرة، ويكون متلائماً مع الظروف الجديدة، وقبل إيضاح كيفية حساب هذا العامل من المستحسن أن نتطرق إلى<sup>1</sup>:

### 1.1. أنواع التكاليف غير المباشرة

- **الأجور غير المباشرة:** يتم تقديرها بنفس الكيفية التي تقدر بها المواد المباشرة.
- **العمولات الممنوحة:** تقدر على أساس نسبة من قيمة المبيعات التقديرية ويجب الأخذ بالاعتبار مع ما تعودت المؤسسة العمل به في الفترات السابقة مع زيادة ما يناسب تحسين الخدمات التي تقدم للزبائن وارتفاع حجم المبيعات.
- **تكاليف الإشهار:** يتم تقديرها في ضوء ما تراه المؤسسة مناسباً لتحقيق أهداف معينة كتعزيز سمعة المؤسسة أو غزو أسواق جديدة أو تنشيط المبيعات والرفع من مستواها.
- **تكاليف الإدارة:** ثابتة في أغلبها أما نتائجها فمن الصعب حسابه إذا العلاقة بين الجهد والأداء علاقة غامضة لهذا من الصعب تحديد معايير للإدارة، بعض التقنيات مثل المراجعة الوقتية للتكاليف أو الموازنة على الأساس الصغرى تسمح بمعالجة هذا الشكل.
- **تكاليف الطاقة:** حيث يستطيع الخبراء والتقنيون تحديد الطاقة (كهرباء، بنزين،... الخ) التي تستهلكها المباني والآلات في الظروف العادية.
- **تكاليف الصيانة:** جزء منها ثابت كالتشحيم اليومي وجزء غير متغير وهو المتسبب عادة في التعطلات غير المتوقعة.
- **أعباء الإهلاك:** يحسب نوع الإهلاك حسب نوع الإهلاك الذي تعمل به المؤسسة (إهلاك تصاعدي أو إهلاك تنازلي أو إهلاك ثابت).
- **تكاليف التأمين و الإيجار:** تكاليف ثابتة تدفعها المؤسسة مقدماً لتستفيد من خدماتها فيما بعد، على المحاسب هنا أن ينسى مبدأ استقلالية السنوات في تحميل هذا النوع من التكاليف.

### 2.1. إجراءات معايرة التكاليف غير المباشرة

يتأسس وضع معدل التحميل المعياري على أساس الدراسة الفنية والهندسية وليس على أساس التقدير فقط. ولذلك فإن وضع معايير التكاليف غير المباشرة لإنشاء المعدل المعياري يتطلب الخطوات التالية:

<sup>1</sup>حاج الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص- ص97-99.

- تحديد حجم النشاط المعياري لكل مركز تكلفة من خلال تقسيم المصنع إلى مراكز تكلفة لغرض حساب تكلفة المنتجات.
- تبويب بنود التكاليف غير المباشرة وفقاً لسلوكها مع حجم النشاط.
- حساب المعدل المعياري لتحميل تكلفة كل مركز خدمة على المراكز المستفيدة منه بالاعتماد على طريقة توزيع التكاليف وفقاً لمبدأ الاستفادة المتبادلة.
- تحديد معدل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة للمراكز الإنتاجية لقياس تكلفة المنتج بدقة، والرقابة على تكلفة الوحدة فإذا كان مثلاً: أساس القياس هو ساعة دوران آلة فان:

**معامل التحميل المعياري = التكاليف غير المباشرة المعيارية**

عدد ساعات دوران الآلة المعيارية

يمكن كذلك حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة المتغيرة، ومعامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة الثابتة كما يلي:

**معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة = التكاليف غير المباشرة المعيارية**

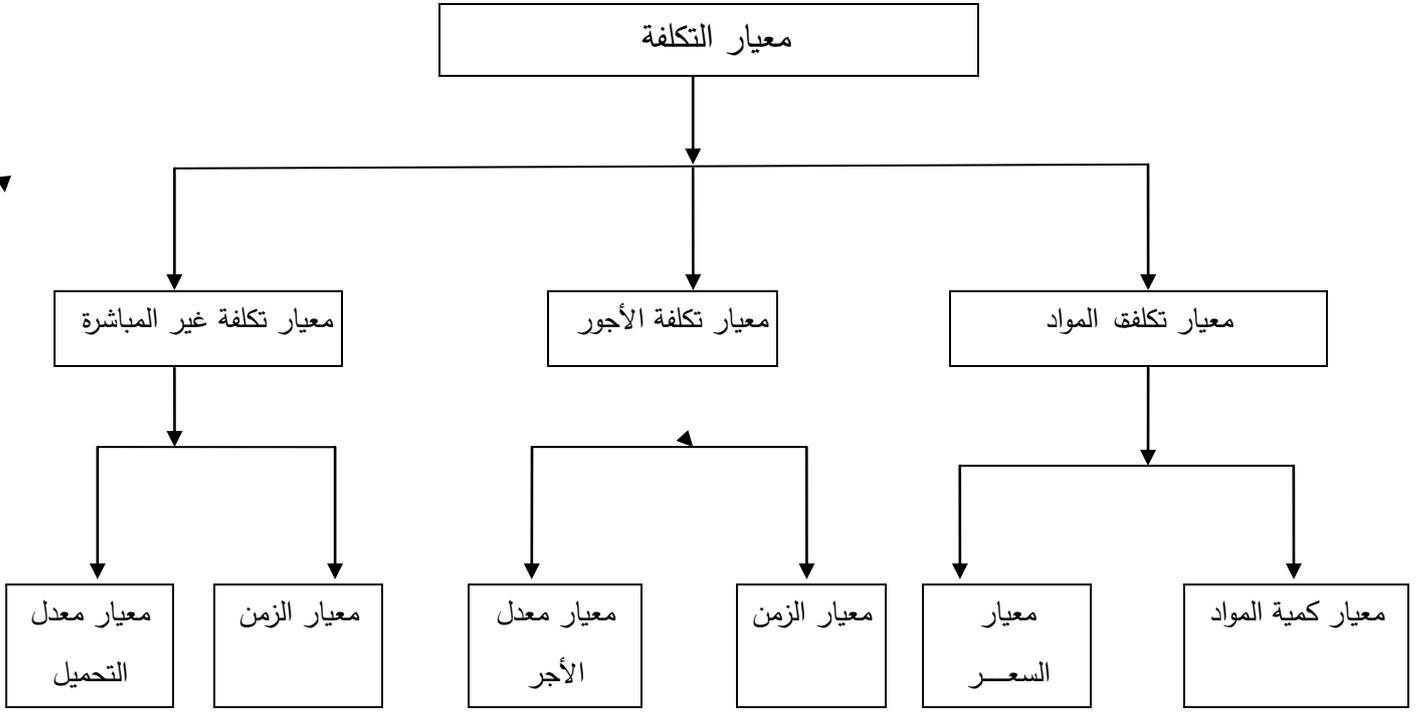
عدد ساعات دوران الآلة

**معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة = التكاليف غير المباشرة العادية**

عدد ساعات دوران الآلة

وتجدر الإشارة إلى أن المعامل الأول ثابت بالنسبة إلى حجم النشاط بينما الثاني يتناقض مع زيادة حجم النشاط.

الشكل رقم 01: التكلفة المعيارية لوحدة النشاط.



المصدر: رمضان غنيم، الرقابة على التكاليف، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، 1999، ص 297<sup>1</sup>.

المطلب الثاني: التكاليف المعيارية و الموازنات المرنة

أولاً: مفهوم الموازنة المرنة

1. تعريف الموازنة المرنة: "الموازنة المرنة تمثل الإيرادات والتكاليف والأرباح المتوقعة في ظل عدة

مستويات من النشاط. ونظراً لأن التكاليف المتغيرة وكذلك الإيرادات ترتبط بحجم النشاط فان قيمة

هذه العناصر تتغير بنفس نسبة التغير في مستوى النشاط"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> رمضان غنيم، الرقابة على التكاليف، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، 1999، ص 297.

<sup>2</sup> أبو زيد كمال خليفة، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع، 1999، ص 113.

كما تعرف: "الموازنة المرنة تلك الموازنة التي تغطي مدى معين من النشاط وليس مستوى نشاط وحيد كما في الموازنة الثابتة. وبالتالي توفر للإدارة معلومات أكثر فائدة للتخطيط. كما توفر أساس أفضل لرقابة وتقييم الأداء"<sup>1</sup>.

وتعرف الموازنة كذلك: "هي التي لها إمكانية الفصل بين رقابة الإنتاج ورقابة التكاليف، حيث تتأكد رقابة الإنتاج من تحقيق أهداف الإنتاج في شكل كمية من المخرجات قد أنتجت عند اقل تكاليف ممكنة"<sup>2</sup>.  
من خلال ما سبق نستخلص أن الموازنة المرنة ضرورة إدارية خاصة بالنسبة للمنشآت فهي تسمح للإدارة بتعديل خططها بسهولة فيما لو تغير مستوى النشاط الفعلي عن مستوى النشاط المخطط.

## 2. خصائص الموازنة المرنة:

من التعاريف السابقة للموازنة المرنة يمكن التوصل إلى الخصائص التالية<sup>3</sup>:

- تعد من مستويات الأنشطة المتوقعة ضمن المدى الملائم بدلا من مستوى نشاط واحد.
- ديناميكية و ليست ساكنة، فالموازنة المرنة ليست ساكنة من حيث طبيعتها إذ يمكن إن تفصل أو تعد لأي مستوى نشاط داخل المدى الملائم حتى بعد انتهاء الفترة.
- تسهيل عملية قياس الأداء: عندما يتغير مستوى النشاط الفعلي عن مستوى النشاط المخطط سواء بالزيادة أو النقصان ففي ظل الموازنة الثابتة تكون المقارنة من اجل قياس الأداء غير سليمة لأنها تقارن بين نتائج لمستويين مختلفين على عكس الموازنة المرنة التي تمثل أداة أساسية في قياس الكفاءة.

## 3. خطوات إعداد الموازنة

يتم إعداد الموازنة خلال عدة مستويات من النشاط وليس لمستوى نشاط واحد بإتباع الخطوات الآتية<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> ليستراي هيتجو، سيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر و التوزيع، الرياض، 2004، ص352-354.

<sup>2</sup> يحي علي حمادي الموسوي، دور الموازنة المرنة في تخطيط و رقابة المصروفات غير المباشرة في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد18، العدد66، كلية الإدارة و الاقتصاد-قسم المحاسبة، جامعة بغداد، ص474.

<sup>3</sup>المرجع السابق، ص476.

<sup>4</sup>المرجع السابق، ص477 - 480.

1. تحديد المدى الملائم الذي يتوقع أن يتذبذب خلالها حجم الإنتاج (النشاط) خلال الفترة القادمة: يقصد بالمدى الملائم هو مجموعة من مستويات النشاط الذي تتوقع الشركة أن يقع مستوى نشاطها الفعلي ضمن هذا المدى وتأخذ التكاليف شكل علاقة خطية مع حجم النشاط ضمن هذه المساحة بدلا من أن تأخذ شكل منحنى. ونظرا لبيان مدى تأثير سلوك التكاليف بمفهوم المدى الملائم فان على الإدارة أن تحدد المدى الملائم أولا ثم البدء بإعداد الموازنة.
2. تحليل سلوك التكاليف التي سوف تحدث خلال المدى الملائم: يقصد بسلوك التكاليف تغيير التكاليف مع التغيير في حجم النشاط أو هي طريقة تغيير كلفة عنصر التكلفة أو استجابته للتغيير في حجم النشاط. و عليه كلما ارتفع أو انخفض مستوى النشاط فان هناك تكاليف معينة ترتفع أو تنخفض إما كلياً و بنفس نسبة التغيير في حجم النشاط أو جزئياً، أو قد تظل ساكنة دون تغيير ويقع ضمن مفهوم هذا المدى الملائم.
3. اختيار مستويات النشاط التي يتم إعداد الموازنة المرنة على أساسها: ينبغي تحديد هذه المستويات ضمن حدود المدى الملائم للنشاط وهذا العدد من مستويات النشاط يعتمد على خبرة الإدارة.
4. إعداد الموازنة المرنة بناء على أساس سلوك التكاليف و مستويات النشاط المختارة.
5. تحديد معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

## ثانياً: المقارنة بين الموازنة المرنة والموازنة الثابتة

### 1. تعريف الموازنة الثابتة

"هي تلك الموازنة التي تعد لمستوى من الإنتاج، وهذه الموازنة تمثل أداة فعالة لتخطيط أنشطة الوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى أهميتها في الرقابة وتقييم الأداء من أجل تحقيق الأهداف المرسومة من قبل إدارة المنشأة، وهذا يتحقق من خلال تطابق النشاط الفعلي مع النشاط المخطط المحدد في الموازنة الثابتة ولكن في أغلب الأحيان يظهر اختلاف بين ما هو متحقق فعلاً عن ما مخطط في الموازنة لعدة أسباب وبالتالي تكون الموازنة الثابتة ذات فائدة قليلة في قياس وتقييم الأداء، ولهذا السبب برزت أهمية وضرورة إعداد النوع الآخر من الموازنة وهي الموازنة المرنة"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 199.

كما تعرف: "أنها الموازنة التي تقوم على التنبؤ بالتكاليف والإيرادات لمستوى واحد من النشاط و تسمى أيضا بالموازنة الساكنة"، وتعرف على أنها "خطة للوصول إلى أهداف المنشأة، وتعد على فرض التحقق الفعلي لمستوى النشاط المستهدف"<sup>1</sup>.

## 2. الفرق بين الموازنة المرنة والموازنة الثابتة

تتمثل الفروق في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- ❖ تسمى الموازنة الثابتة أحيانا بالموازنة الساكنة وذلك لأنها تقوم على تقدير التكاليف والإيرادات لمستوى نشاط واحد بينما الموازنة المرنة يطلق عليها الموازنة المتحركة لأنها يتم إعدادها لأكثر من مستوى واحد من النشاط؛
  - ❖ إن الموازنة الثابتة لا تفيد في تقدير التكاليف الإضافية فيما لو زاد مستوى النشاط بين المقدر والفعلي بينما الموازنة المرنة تفيد في تقدير التكاليف الإضافية.
  - ❖ تفيد الموازنة الثابتة في عملية التخطيط والقياس والتقويم وتقييم الأداء بينما الموازنة المرنة تسهل القياس وتقييم الأداء<sup>3</sup>.
  - ❖ الموازنة المرنة تمكن رجال الإدارة من تحديد الانحرافات التي توفر معلومات أكثر من تلك التي توفرها انحرافات الموازنة الثابتة<sup>4</sup>.
- ## 3. استخدامات الموازنة المرنة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء

هناك عدة استخدامات للموازنة المرنة وهي<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> ورقاء خالد عبد الجبار، فريال كاظم عبد الغني، دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 70، 2008، ص4.

<sup>2</sup> فيصل جميل السعادية، ص83.

<sup>3</sup> <http://SPECIALITIES.BAYT.COM/q/116878/>.

<sup>4</sup> أحمد سلامة النتر، دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم الأداء، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص30.

<sup>5</sup> المرجع السابق، ص32.

- متى تم إعداد الموازنة المرنة يكون المدير مستعد لمقارنة النتائج الفعلية للفترة بمستوى الموازنة القابل للمقارنة أيا ما كان المدى الملائم، ولا يكون المدير محصورا في مستوى نشاط واحد كما الحال في الموازنة الساكنة.
- تستخدم انحرافات التكاليف هذه في تقييم أداء الرقابة على التكاليف طالما أنها ناتجة عن مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة بالموازنة لنفس مستوى النشاط.
- إن استخدام الموازنة المرنة يتيح المقارنة بين التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة بالموازنة عند نفس مستوى النشاط، بدلا من الإجبار على مقارنة التكاليف المخططة بالموازنة بالتكاليف الفعلية عند مستوى إنتاج مختلف، وهنا تظهر قوة و ديناميكية مدخل الموازنة المرنة، ونتيجة لتطبيق معادلة التكاليف أصبح من السهل إعداد موازنة في أي وقت و عند أي مستوى نشاط خلال المدى الملائم، وحتى إن كانت نتائج النشاط الفعلي لا تظهر بالموازنة المرنة فإنه يمكن إعداد التكاليف المخططة لهذا المستوى، وبالتالي تظهر النتائج انحرافات يمكن استخدامها في تقييم الأداء.

فإذا كانت الانحرافات ملائمة (أي أن التكلفة الفعلية اقل من تلك المقدرة) يكون ذلك دليلا على كفاءة التشغيل والعكس صحيح في حالة ما إذا كانت الانحرافات غير ملائمة<sup>1</sup>.

#### 4. العلاقة بين الموازنة المرنة والتكاليف المعيارية

تعتبر الموازنات المرنة والتكاليف المعيارية من أهم وسائل التخطيط والرقابة لعناصر التكاليف المختلفة. ومما لا شك فيه أن تطبيق التكاليف المعيارية مع الموازنات المرنة سوف يؤدي إلى زيادة فعالية الموازنات ورفع قيمتها. وتتشابه الموازنات مع التكاليف المعيارية في أن واحد، كلا منها يفيد في عمليات التخطيط والقياس والرقابة ومعرفة الانحرافات بينما تما فعلا وما هو مخطط له واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات وتختلف الموازنات المرنة عن التكاليف المعيارية حيث أنه يمكن عملها لكافة عناصر التكاليف والدخل والأصول والالتزامات في حين أن التكاليف المعيارية تعمل فقط لعناصر التكاليف هذا إضافة إلى أن الموازنات ترتبط بمحاسبة المسؤولية فمثلا مدير المشتريات هو مسئول عن موازنة المشتريات بينما مدير

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص 401.

الإنتاج مسئول عن موازنة الإنتاج في حين التكاليف المعيارية ترتبط بوحدة من منتج معين أو مرحلة معينة وبذلك يمكن اعتبار التكاليف المعيارية بمثابة موازنة لإنتاج وحدة واحدة من المنتج<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية.

#### أولاً: تعريف التكاليف الفعلية

"تعرف التكاليف الفعلية بأنها التكاليف التي حدثت فعلاً في سبيل إنتاج السلع أو تقديم الخدمات وبالتالي فهي تعكس ما حدث في الأداء الفعلي"<sup>2</sup>.

كما تعرف: "تصنف التكاليف تبعاً للزمن إلى تكاليف فعلية أو (تاريخية) وتكاليف معيارية ، فالتكاليف الفعلية هي تكاليف المواد والعمل والتكاليف الإضافية التي يتحملها فعلاً الإنتاج ، ولا يتم معرفة مجموعها إلا في نهاية الفترة، حيث يتم تحديد وجمع تلك التكاليف"<sup>3</sup>.

كذلك تعرف: " التكلفة الفعلية هي التي تتخذ كأساس لتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة بحيث تشمل هذه التكلفة على تكاليف سواء مباشرة أو غير مباشرة متغيرة أو ثابتة، وعلى أساس ذلك يتم تحديد سعر تحويل المنتج أو السلعة، إن تسعير التحويلات على أساس التكاليف الفعلية يكون من شأنه تحميل أداء قسم المستلم بكفاءة أو عدم كفاءة الأقسام الأخرى والتي تدخل أصلاً في إدارته، ورقابة أسعار التحويل تضمن تغطية التكاليف الفعلية لقسم البائع غالباً تفشل في تحقيق رقابة التكاليف بفعالية وبالتالي فإن الأشكال الأخرى للتكلفة مثل التكلفة المعيارية غالباً تمثل أساساً أفضل من التكاليف الفعلية عند تسعير التحويلات الداخلية"<sup>4</sup>.

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن التكلفة الفعلية هي التي تحدث فعلاً في سبيل إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، حيث تستخدم في تحديد أسعار التحويل، إضافة إلى ذلك تشمل التكاليف الفعلية كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة والثابتة.

<sup>1</sup> احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، 2002، ص113.

<sup>2</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص57.

<sup>3</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص56.

<sup>4</sup> يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص382.

ثانيا: الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية.

تتمثل هذه الفروق في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- التكاليف الفعلية لا تظهر إلا في نهاية السنة المالية وبالتالي تعتبر تكاليف تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية بينما التكاليف المعيارية توضع على مدة سنتين مسبقا أي أنها تمثل تكاليف محددة مقدما.
- التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاء الإدارة بينما التكاليف المعيارية خالية من الأخطاء و بالتالي يمكن اتخاذها أساس للمراقبة.
- تتعلق أو ترتبط التكاليف الفعلية بتكاليف وظائف الإنتاج والتسويق والإدارة بينما التكاليف المعيارية ترتبط فقط بوظيفة الإنتاج.

<sup>1</sup> فيصل جميل السعيدة، مرجع سبق ذكره، ص83.

## خلاصة

إن نجاح المؤسسات مرتبط بمدى استعمال أفضل الموارد الاقتصادية المتاحة واستغلالها أحسن استغلال ومن أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الناجحة التكلفة المعيارية، من أجل تقييم برنامجها الإنتاجي لفترة مستقبلية بشكل محكم. فالتكاليف المعيارية تحدد مقدماً وتستخدم لأغراض التخطيط والرقابة، وحتى يمكن تحقيق هذه الأهداف يجب أن تحتوي المعايير على المسموحات الحتمية التي تجعل المعايير قابلة للتحقق خلال فترة سريانها. كما تعتبر التكاليف المعيارية أداة فعالة لتقييم أداء المؤسسة والرقابة على عنصر التكاليف. كما تزود محاسبة التكاليف المعيارية المؤسسة بالمعلومات الضرورية التي توجه نشاطها والتأكد هل هي ناجحة. كما تهدف محاسبة التكاليف المعيارية إلى تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية للحصول على معلومات في الوقت المناسب واستعمالها لأغراض مراقبة التسيير وإجراء المقارنات وملاحظة التطورات من أجل تحديد المسؤوليات حتى تتمكن المؤسسة من ضبط الأمور في الوقت المناسب. كما تم التطرق إلى معايير تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة وكذلك التكاليف غير المباشرة. مما يجعلها تساهم في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتفسير، وهذا يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.



## الفصل الثاني: الرقابة على التكاليف المعيارية

تمهيد.

✓ المبحث الأول: مدخل للرقابة.

✓ المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف

المباشرة.

✓ المبحث الثالث: الرقابة على التكاليف

غير المباشرة.

خلاصة.

## تمهيد

للتكاليف المعيارية أهمية كبيرة في الحياة العملية، حيث تسعى لتطوير الطرق والأساليب العلمية الكفيلة بالرقابة التي تعتبر هذه الأخيرة الوظيفة الرابعة من العملية الإدارية حيث تعمل لوضع نظام رقابي فعال يضمن تحقيق مستوى مستمر ومقنع من الأداء. وكذلك استخدام عوامل الإنتاج المتاحة بهدف رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية عن طريق منع أي شكل من أشكال الإسراف والهدر، والعمل على خفض التكاليف بالاستخدام الأمثل لهذه العوامل.

و سنحاول من خلال هذا الفصل أيضا إبراز أهم الأسس التي تقوم عليها محاسبة التكاليف المعيارية من خلال حساب انحرافات التكاليف المباشرة وانحرافات التكاليف غير المباشرة، من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: مدخل للرقابة.
- المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة.
- المبحث الثالث: الرقابة على التكاليف غير المباشرة.

## المبحث الأول: مدخل للرقابة

تعد الرقابة إحدى أهم الوظائف في العمل الإداري، إذ يستطيع بواسطتها المسؤولون الإداريون التحقق من مدى تنفيذ الأهداف الموضوعة للمنظمة، أي أنها وظيفة هامة تمكن من مراجعة العمل الذي يتم تأديته، كما تعتبر الرقابة وظيفة أساسية لكل المستويات الإدارية سواء العليا أو الدنيا، كما أنها عملية مرتبطة بكل الوظائف الإدارية الأخرى كالخطيط والتنظيم، حيث تساعد الرقابة على الكشف عن أوجه القصور والانحرافات والمشكلات التي تعرقل العمل و كيفية معالجة ذلك لمنع تكرار حدوث مثل هذه الانحرافات مرة أخرى.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة.

#### أولاً: تعريف الرقابة

للرقابة عدة تعريفات منها:

- ✓ **التعريف 1:** "الرقابة هي التأكد من أن ما تم عمله موافق لما خطط له مسبقاً"<sup>1</sup>
- ✓ **التعريف 2:** "الرقابة وهي عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة وإتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضرورياً"<sup>2</sup>.
- ✓ **التعريف 3:** "الرقابة هي التأكد من توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط طبقاً للمعايير التي وضعتها المنشأة لهذا الغرض، وتحديد الفروقات وأسبابها والمسئول عنها و كيفية تصحيحها"<sup>3</sup>.
- ✓ **التعريف 4:** "الرقابة هي العمل المستمر على تحقيق التكامل المنشود بين الأداء الفعلي و المخطط"، وهي كذلك "تحقيق أهداف المنشأة بأقل تكاليف ممكنة"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> مصطفى صالح سلامة، الرقابة الداخلية و المالية، دار البداية للنشر و التوزيع، عمان، 2010، ص، 89.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص90.

<sup>3</sup> سلوى النور عبد المحمود احمد، نظام التكاليف المعيارية و دوره في الرقابة و تقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، 2016، ص75.

<sup>4</sup> إيمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية و دورها في الرقابة و ترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017 ص - 45-46.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة هي: إحدى وظائف الإدارة الرئيسية والهامة كغيرها من الوظائف الإدارية الأخرى، فالرقابة هي متابعة للأعمال والتأكد من أنها تتم وفقا لما خطط له والعمل على تصحيح أي انحراف يقع في المستقبل.

### ثانيا: خصائص الرقابة

لقد وضع كل من "كارول كونتراف" و"كبيرل فوتلي" قائمة من خصائص النظام الرقابي الجيد نذكر منها<sup>1</sup>:

- مرونة النظام الرقابي: القدرة على الاستمرار ومواكبة التغيرات والتكيف معها وسهولة تعديل النظام؛
- أن يعكس النظام الرقابي طبيعة النشاط: ملائمة الأسلوب الرقابي لنوعية العمليات الاقتصادية وأيضا حجم المنظمة؛
- وضع معايير مقبولة و ممكنة الحصول: تتناسب معايير الرقابة مع الوظيفة والأخذ بالاعتبار مشاعر ومواقف العاملين أثناء إجراء عملية الرقابة؛
- إنشاء الاتصالات الفعالة بين الإدارة والموظفين: لفعالية الرقابة لا بد أن تتصل المعلومات بخصوص الانحرافات إلى الإدارة و العاملين في أسرع وقت وأن تكون المعلومات دقيقة وصحيحة من أجل السرعة في وضع الحلول المناسبة؛
- أن يشير النظام إلى الإجراءات الواجب إتباعها لتصحيح الأخطاء؛
- أن يكون النظام واضحا و قابلا للفهم: الوضوح والسهولة لدى المطبقين له والمطبق عليهم.

### ثالثا: أهمية الرقابة

تتمثل أهمية الرقابة في المؤسسة فيما يلي<sup>2</sup>:

1. تعتبر الرقابة من أهم الوظائف الإدارية التي تعمل على تحقيق الأداء كما ينبغي بفعالية وكفاءة، ذلك لتلافي الوقوع في الخطأ والعمل على تصحيح الانحرافات؛
2. الرقابة هي حجر الزاوية في الأداء وذلك لأنها تعمل على إظهار نقاط الانحراف في التنظيم على مستوياته المختلفة، بما يساهم في سرعة تصحيحها؛

<sup>1</sup> نيبيل بن صغير، رياسين محمد أمين، الرقابة على الموارد البشرية، مذكرة ماستر، جامعة أبي بكر بلقايد، الملحق الجامعي لمغنية، 2016، ص-ص، 14-15.

<sup>2</sup> زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، 2011، ص37-39.

3. اتساع أجهزة الرقابة في مجال الإدارة العامة، فشملت الرقابة على السلطة التنفيذية بجانبها الداخلي والخارجي؛

4. الرقابة على الأجهزة والمؤسسات الحكومية ترتبط بالوظائف الإدارية الأخرى كالتخطيط و ذلك بإلقاء الضوء على المشاكل والمعوقات التي تقف أمام تنفيذ الخطط، بما يساهم في تعديل الخطة أو العمل على حل المشاكل التي تواجهها.

5. الرقابة لها علاقة بالتنظيم فهي تعمل على كشف الخلل التنظيمي في مستوياته المختلفة؛

6. للرقابة الأثر الفعال في التأثير على سلوكيات الأفراد في المنظمة تأثيرا ايجابيا من اجل تحقيق الأهداف المرجوة.

كما تظهر أهمية الرقابة والحاجة إليها نتيجة لتوافر العديد من الأسباب و ذلك على النحو التالي<sup>1</sup>:

❖ إن هناك دائما فجوة زمنية بين الوقت الذي يتم فيه تحديد الأهداف والخطط والوقت الذي يتم فيه تنفيذها، وخلال هذه الفترة قد تحدث ظروف غير متوقعة تسبب انحراف في الانجاز عن الأداء المرغوب فيه وهنا يظهر دور الرقابة في تحديد هذا الانحراف واتخاذ الإجراءات اللازمة للقضاء عليه.

❖ عادة ما تختلف أهداف التنظيم عن أهداف الأفراد العاملين داخل هذا التنظيم فتوقعات الأفراد وأهدافهم الشخصية قد تتعارض مع ما تعمل المنشأة على تحقيقه، ومن ثم فإن الرقابة الفعالة تسعى إلى ضمان أن عمل الأفراد موجهها أساسا وفي المقلم الأول نحو تحقيق الأهداف التنظيمية.

#### رابعا: أهداف الرقابة

الهدف الأول للرقابة هو خدمة الإدارة ومساعدتها في ضمان أن الأداء يتم وفقا للخطط الموضوعة ولكن هناك عدة أهداف جانبية أخرى هي<sup>2</sup>:

1. توحيد التصرفات اللازمة لتنفيذ الخطط.
2. المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط.
3. تخفيض مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط.
4. تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم.

<sup>1</sup> عبد السلام أبو قحت و آخرون، نظم الإدارة الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص- ص، 306-307.

<sup>2</sup> مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص64.

5. تحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.
6. حماية الصالح العام: وهي محور الرقابة، وذلك بمراقبة النشاطات وسير العمل وفق خطته وبرامجه في شكل تكاملي يحدد الأهداف المرجوة والكشف عن الانحرافات والمخالفات وتحديد المسؤولية الإدارية.
7. توجيه القيادة الإدارية أو السلطة المسؤولة إلى التدخل السريع، لحماية الصالح العام واتخاذ ما يلزم من قرارات مناسبة لتصحيح الأخطاء من أجل تحقيق الأهداف.

#### خامسا: فوائد الرقابة

تقوم الرقابة بوظيفتين أساسيتين هما<sup>1</sup>:

1. وظيفة وقائية: تهدف على حماية المنظمة من أخطار العاملين فيها.
2. وظيفة تنمية الكفاية: تعمل على التأكيد من أن السياسات والنظم الإدارية الموضوعة والخطط المعمول بها يتم تنفيذها دون أية انحرافات من أجل تحقيق الهدف بأكبر كفاية ممكنة.

و من فوائد الرقابة أنها<sup>2</sup>:

- ❖ تساعد على تحقيق الأهداف بسرعة وفعالية.
- ❖ تكتشف الانحرافات والأخطاء قبل حدوثها أو في بدايتها للإسراع في علاجها.
- ❖ تعمل على تشجيع الأفراد للقيام بأدوارهم.
- ❖ تقوم بتحليل أسباب الخطأ للتصحيح والعلاج.

#### المطلب الثاني: مقومات و أدوات و خطوات الرقابة

##### أولاً: مقومات نظام الرقابة الفعال

حتى يتحقق نظام الرقابة أهدافه يجب توافر المقومات التالية<sup>3</sup>:

1. وجود جهاز إداري كفي: تعتبر الإدارة المسؤولة عن تحقيق أهداف المشروع وإتمام الأعمال على أحسن وجه ويتطلب ذلك الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية والإشباع الأمثل للحاجات

<sup>1</sup> زاهد مجد ديري، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 35-36.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص36.

<sup>3</sup> علي فلاح الزعبي، عبد الوهاب بن بركة، مبادئ الإدارة، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص-ص "349-350".

- والرغبات الإنسانية داخل المنظمة وخارجها، ويجب أن تبذل الكثير من الجهود الإدارية لتحقيق الأهداف وهذا يتطلب إرادة رشيدة ملمة بالأسس العملية لوظائفها، ومن أهمها الرقابة حتى يمكنها أن تصل بالمشروع إلى بر الأمان، وهنا يظهر دور الإدارة العملية الرشيدة في مجال الرقابة.
2. **وجود هيئة الموظفين:** إن الموظفين هم الإدارة التي ستحول النظام الموضوع في شكل أهداف وخطط وإجراءات إلى كيان نابض بالحركة والحياة. فمهما توافرت المقومات السابقة بدون موظفين مديرين ذو خبرة و دراية ومستوى فني يصبح التنفيذ خاويا من معناه الحقيقي.
3. **توافر الوسائل الآلية لتشغيل البيانات:** لا شك أن للوسائل الآلية لتسجيل البيانات وتصنيفها واستخراجها النتائج مزايا مختلفة من أهمها سرعة إعطاء البيانات المطلوبة فضلا عن واقعها وانتظامها وهذا من العوامل المهمة في مجال الرقابة لأن السرعة والدقة والانتظام يمكنوا الغدارة من اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومواطن الضعف بسرعة وبالتالي توضح الإجراءات المصححة كما يمكن الإدارة من رسم سياستها وخططها في الوقت المناسب ومن هنا ظهرت أهمية الوسائل الآلية في مجال الرقابة.
4. **توفر مجموعة أساليب الرقابة المحاسبية و غير المحاسبية:** يجب توافر مجموعة من الأساليب التي يستعين بها الجهاز الإداري والموظفين في القيام بإجراءات الرقابة واختيار هذه الأساليب يتوقف على ظروف كل مشروع وطبيعة العمليات والمستوى الإداري.

ومن بين مهام الرقابة الإدارية نذكر<sup>1</sup>:

- تحديد الأهداف و وضع المعايير.
  - مقارنة النتائج المحققة مع المعايير المرسومة.
  - قياس الفروق والتعرف على أسبابها.
  - تصحيح الانحرافات ومتابعة سير التنفيذ.
- وهكذا بمراجعة الأداء وقياس النتائج، ومقارنتها مع الانجاز المخطط والتحقق من بلوغ الأهداف وصولا إلى التنفيذ المنتظم تكتمل عناصر العملية الرقابة وتكون قد حققت الأهداف التي تسعى إليها.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص350.

## ثانيا: أدوات الرقابة

يمكن شرحها باختصار في النقاط التالية<sup>1</sup>:

1. **الوسائل:** هي التي تصل طرق إنجاز العمليات ذهنيا أو يدويا، وبالرغم من نمطية الوسائل إلا أنها ليست ثابتة في كل وقت، بل يجب تحسينها باستمرار للحصول على وسائل للحصول على وسائل أفضل.
2. **الإجراءات:** تعبر عن تسلسل نمطي للعمليات مع تحديد الوسائل المستخدمة والشخص الذي سيستخدمها و زمن استخدامها.
3. **الأنظمة:** هي الإجراءات المتشابهة التي تتجمع مع بعضها بالطريقة التي تجعل كل العمليات المتكررة لأي نشاط رئيسي في المشروع يمكن تحديدها مقدما.
4. **الإحصائيات:** هي غالبا ما توجد في السجلات والتقارير وهي ذات أهمية لأنها تساعد في عملية الرقابة بإجراء المقارنات بين النتائج الماضية والنتائج الحالية واقتراح الطريق إلى المستقبل.
5. **التقارير:** هي في الغالب تستخرج من السجلات، فالبيانات المسجلة ما هي إلا تلخيص واستنتاج تبين توصيات للإدارة على شكل تقارير، ومن البيانات والسجلات التي تركز عليها هذه التقارير يمكن للقائمين بعملية الرقابة تقييم مصادر المعلومات.
6. **المعايير:** وهي من أهم أدوات الرقابة الإدارية وقد يعرف المعيار بأنه وسيلة أو طريقة أو إجراء يستخدم للمساعدة في تنفيذ عمل معين، وبتحديد أكثر فهي الأساس أو التحديد المقدم لتنفيذ عمل معين. وبذلك فهي تتعلق بالإنجاز المقبل للأعمال.

## ثالثا: خطوات تطبيق الرقابة

للقيام بالعملية الرقابية يجب إتباع الخطوات الآتية<sup>2</sup>:

1. تحديد وحدة النشاط وتحديد الهدف المطلوب أن تقوم وحدة النشاط بتحقيقه، ويفضل أن تكون الأهداف المطلوب تحقيقها في صورة كمية كما يجب أن يكون محددًا تحديدا واضحا للجهة المسؤولة عن تحقيقه ولا يمنع أن يكون مركز المسؤولية أو مركز إتحاد القرارات التخطيطية أو قرارات رقابية أو كليهما.

<sup>1</sup> زاهد محمد ديري، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 24-25.

<sup>2</sup> سلوى النور عبد المحمود أحمد، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 85-86.

2. تحديد المعايير الملائمة التي توضح كيفية أداء الأنشطة اللازمة لتحديد الأهداف المرغوبة من النشاط المعين، أي أن المنشأة تستطيع أن تترجم هذه في شكل معايير كمية أو وصفية تستطيع من خلالها قياس تحقيق هذه الأهداف، والمعايير توضع لأي نشاط داخل المنشأة على أن تعكس كمية الانجاز جودة الأداء والوقت باعتباره مورد هام في المنشأة و التكاليف، إن دقة ووضع المعايير أمر مهم لنجاح عملية الرقابة ويفضل أن تكون هذه المعايير كمية رقمية.
3. إبلاغ الجهة المسئولة عن النشاط المعين بالمعايير الواجب الالتزام بها في أداء العمليات المختلفة، كما يفضل مشاركة هذه الجهة في تحديد المعايير والأهداف كلما أمكن ذلك.
4. أداء الأنشطة والعمليات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرغوبة.
5. تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة له وتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء الملائمة.
6. إبلاغ الجهات التي يخصها الأمر بالنتائج عن طريق تقارير الأداء وإجراء ما يلزم من تصحيحات أو تعديلات على الخطط وأساليب الأداء إذا توفرت إمكانية ذلك.

### المطلب الثالث: أنواع الرقابة وتكاملها مع الوظائف الإدارية

#### أولاً: أنواع الرقابة

هناك العديد من التقسيمات التي يمكن استخدامها لتصنيف الرقابة منها<sup>1</sup>:

1. الرقابة حسب المستويات الإدارية: يمكن التفرقة بين ثلاثة أنواع الرقابة حسب المسويات الإدارية والتنظيمية المختلفة داخل المنشأة وذلك على النحو التالي:
  - 1.1 الرقابة على مستوى المنشأة: ويسعى هذا النوع من الرقابة إلى محاولة تقييم الأداء الكلي للمنشأة أو أجزاء هامة منهما خلال فترة زمنية. وعلى هذا يحدد هذا النوع إلى أي مدى تقوم المنظمة كوحدة واحدة بتحقيق الأهداف الموضوعه سلفا ومدى الرقي في الأداء الكلي لأنشطتها. ومن المعايير المستخدمة في هذا الصدد هي الربحية، معدل العائد على الاستثمار، نمو المبيعات، حصة المنشأة من السوق ونسبة الاقتراض في حقوق الملكية... الخ.
  - 2.1 الرقابة على مستوى العمليات: ويقيس هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي للعمليات المختلفة في كافة الأنشطة داخل المنشأة، من أنشطة إنتاجية، تسويقية، مالية أو أنشطة متعلقة بالموارد البشرية و يمكن شرحها باختصار كالتالي:

<sup>1</sup> محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص-ص، 352-353.

- ✓ **الرقابة على الإنتاج:** تعني الرقابة هنا تفحص كافة الأنشطة التي تستهدف إنتاج السلع المطلوبة وبالكمية والنوعية المحددة وفي الوقت المناسب وبأقل كلفة ممكنة.
- ✓ **الرقابة على التسويق:** وتعني الرقابة على الأنشطة التسويقية من حيث كنيات الوحدات المبيعة ومقارنتها بما خطط لبيعه، أو مقارنة السلع المبيعة في فترات معينة مع ما سبق تحقيقه في فترات مماثلة في الماضي.
- ✓ **الرقابة المالية:** تعني الرقابة المالية متابعة الخطط المالية عند تنفيذها للتعرف على عثرات الإدارة المالية والعمل على التغلب عليها في الوقت المناسب قبل خطرهما. وتتضمن الرقابة المالية تأمين سلامة المركز المالي للمنشأة.
- ✓ **الرقابة على سياسات الأفراد:** وتعني الرقابة على سياسات الأفراد للتحقق من كفاءتها، و من سلامة إجراءات الاختيار وسلامة البرامج التدريبية وسلامة نظام الأجور والرواتب وذلك بهدف التأكد من تحقيقها لأهدافها.

ويتم من خلال هذا تحديد الانحرافات عن المعايير الموضوعية واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

3.1. **الرقابة على مستوى الأفراد:** ويختص هذا النوع من الرقابة بمحاولة تقييم أداء الأفراد والرقابة على نواتج أعمالهم وسلوك أدائهم. وهناك العديد من المعايير الرقابية التي يمكن استخدامها في هذا الصدد منها تقارير الأداء ومن خلال السلوك الفردي والجماعي للمواطنين في تعاملهم مع الأجهزة الحكومية.

2. **الرقابة حسب المعايير:** تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

1.2. **الرقابة على أساس الإجراءات:** تقوم الرقابة على أساس القواعد والإجراءات بقياس التصرفات التي تصدر عن المنظمات العامة، ومطابقتها بمجموعة القوانين والقواعد والضوابط والطرق والإجراءات، ويركز هذا النوع من الرقابة على التصرفات التي تصدر من وحدات الإدارة العامة ومن العاملين فيها، وليس على ما تحققه هذه التصرفات من نتائج نهائية.

2.2. **الرقابة على أساس النتائج:** تقوم الرقابة على النتائج بقياس النتائج النهائية التي تحققها المنظمات العامة، وفق معايير يمكن قياسها موضوعياً، فهذا النوع من الرقابة لا يتابع ويقوم التصرفات

<sup>1</sup> علي فلاح الزعبي، عبد الوهاب بن بريكة، مرجع سبق ذكره، ص، 354-356.

والنشاطات التي تقوم بها المنظمات العامة، وإنما يركز فقط على النتائج التي تحققها هذه المنظمات.

3. الرقابة حسب موقعها من الأداء: و تشمل الآتي:

1.3. الرقابة السابقة: وتسمى بالرقابة المانعة أو الوقائية، وتهدف إلى ضمان حسم الأداء أو التأكد من الالتزام بنصوص القوانين والتعليمات في إصدار القرارات أو تنفيذ الإجراءات. كما تهدف إلى ترشيد القرارات وتنفيذها بصورة سليمة وفعالة.

2.3. الرقابة اللاحقة: وتسمى الرقابة البعدية أو الرقابة المستندية، وفي هذا النوع من الرقابة لا يتم تقييم تصرفات وقرارات وإجراءات وحدات الدارة العامة فلا بد حدوث التصرفات فعلا لأن تقييم الأداء بعد أن يكون هذا الأداء قد وقع بالفعل يجعل الرقابة اللاحقة ذات طابع تقويمي أو تصحيحي.

4. الرقابة حسب مصادرها: و تشمل الآتي:

1.4. الرقابة الداخلية: يقصد بالرقابة الداخلية أنواع الرقابة التي تمارسها كل منظمة بنفسها على أوجه النشاطات والعمليات التي تؤديها والتي تمتد خلال مستويات التنظيم المختلفة.

2.4. الرقابة الخارجية: تعتبر الرقابة الخارجية عملا متمما للرقابة الداخلية ذلك لأنه إذا كانت الرقابة الداخلية على درجة عالية من الاتفاق بما يكفل حسن الأداء فإنه ليس ثمة داع عندئذ إلى رقابة أخرى خارجية. لذلك فإن الرقابة الخارجية في العادة تكون شاملة أي غير تفصيلية كما أنها تمارس بواسطة أجهزة مستقلة متخصصة، ما يكفل الاطمئنان إلى إن الجهاز الإداري للمنظمة أو المنشأة لا يخالف القواعد والإجراءات. وعادة ما يتبع أجهزة الرقابة الإدارة العليا، وهذا يعطيها مكانة مرموقة وقوة دفع عالية واستقلالاً يمكنها من حرية العمل وبعدها عن تدخل الأجهزة التنفيذية في أعمالها أو محاولة التأثير في اتجاهاتها.

ثانيا: التكامل بين الرقابة والوظائف الإدارية

الرقابة كوظيفة مهمة يمكن اعتبارها روح العملية الإدارية إلا أن هناك تكاملا بينها وبين عدة وظائف إدارية أخرى فيما يلي<sup>1</sup>:

1. الرقابة والتنظيم: حينما نتحدث عن الرقابة والتنظيم نرى أن هناك علاقة بين المركزية واللامركزية في التنظيم وأثر ذلك على العملية الرقابية ودرجة الدقة المطلوبة فيها.

<sup>1</sup> مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 97-101.

ففي حالة المركزية واتخاذ القرارات في المنظمة عن طريق الإدارة العليا فقط أو الإدارة العامة نجد أن المعايير الرقابية المراد استخدامها هنا لابد وأن تعبر عن الأداء بدقة وأن تعكس البيانات بشكل تفصيلي عن كيفية تنفيذ كل عملية على حدى وبيان إنتاجية كل فرد في المنظمة.

أما إذا كانت المركزية تتسم بالوسطية: ويظهر هذا في صنع القرار على ضوء السياسات والبرامج المعدة سلفاً في المشروع وأن هناك طرق محددة للأعمال فإنه ينعكس على العملية الرقابية على أساس أن هناك معدلات للمصروفات ومعدلات لدوران العمل ومعدلات للكفاية يمكن الإشارة إليها وذلك من خلال تكرار عمليات القياس والرقابة أسبوعياً أو كل فترة.

وإذا كانت المنظمة تأخذ بالأسلوب اللامركزي في إدارتها على أساس تقسيم المؤسسة أو المنظمة إلى وحدات مستقلة أو أقسام صنع مستقلة واعتبارها مراكز ربحية. فإنها لابد وأن تكون العملية الرقابية على كل مركز وبيان ومدى نجاحه في تحقيق الهدف المطلوب منه وتكون فترات القياس أطول نسبياً.

**2. الرقابة والتخطيط:** إن الرقابة لا تعمل منعزلة عن التخطيط والتخطيط هو الأساس الذي تم وضعه كإطار شامل للأداء المستقبلي في منظمات الأعمال حتى تتحقق أهدافها، لذا يمكن اعتباره داخل حيز التطبيق الفعلي في المسار الصحيح إلا بوجود نظام فعال يبين أن الأداء يسير وفقاً للخطة الموضوعية وهذا الأمر لا يتم إلا عن طريق إيجاد نظام رقابي فعال على الخطة.

حيث نرى أن معظم الإدارات في المؤسسات الكبرى تربط بين التخطيط والرقابة والمتابعة لأن كلا الوظيفتين تمثلان وجهين لعملة واحدة وهي إنجاز الأعمال بكفاءة عالية.

**3. الرقابة والتوجيه:** عندما تكون هناك مشاركة بين أفراد المنظمة في وضع الخطة يساهم هذا الأمر إلى حد كبير في تنمية عملية الرقابة الذاتية، وهذا ناتج من اقتناع الأفراد بأهداف الخطة التي شاركوا في وضعها، واعتبار المعايير التي ساهموا في إعدادها لتقييم أدائهم هي المعايير الدقيقة وبذلك تسهل مهمة توجيههم وتصحيح الانحرافات التي قد تطرأ على أدائهم للواجبات الملقاة على عاتقهم وتسهل مهمة الرقابة عليهم.

### ثالثاً: معوقات نجاح الرقابة

تعاني النظم الرقابية من مقاومة العاملين لها و يرجع ذلك إلى عوامل كثيرة أهمها<sup>1</sup>:

- الرقابة الزائدة: يقبل العاملون عادة درجة معينة من الرقابة، إذا زادت عنها تؤدي إلى رفضهم لها.
- التركيز في غير محله: تركز بعض النظم الرقابية في أحيان كثيرة على نقاط معينة لا تتفق مع وجهة نظر العاملين حيث تعكس من وجهة نظرهم رؤية محدودة جداً مما قد يثير العاملين ضد هذه الرقابة.
- عدم توازن المسؤوليات والصلاحيات: يشعر العاملون أحياناً بأن المسؤولية الواقعة عليهم تفوق ما هو ممنوح لهم من صلاحيات وفي نفس الوقت قد يتطلب النظام الرقابي الرقابة اللصيقة والمراجعة التفصيلية لكل جزئيات العمل، مما يرتبط سلبياً بقبول العاملين والتجاوب مع النظم الرقابية.
- عدم التوازن بين العائد والتكاليف: قد يكون عدم كفاية العائد أو المكافآت التي يحصل عليها العاملون من أسباب مقاومة هؤلاء للنظم الرقابية.
- عدم الحيادية: قد يؤدي عدم تصميم النظم الرقابية بشكل محايد إلى عدم قبول العاملين لهذه النظم.

### المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة

إزدادت أهمية التكاليف المعيارية في الحياة العملية كثيراً لما تسعى إليه في إيجاد وتطوير للطرق والأساليب العملية الكفيلة بالرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة بهدف رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية عن طريق منع أي شكل من أشكال الإسراف والهدر والعمل على خفض التكاليف بالاستخدام الأمثل لهذه العوامل وذلك من خلال حساب مجموع الانحرافات على مختلف التكاليف المباشرة ومحاولة تصحيحها.

#### المطلب الأول: انحراف المواد الأولية.

قد تستخدم المؤسسة مادة أولية واحدة للحصول على منتج معين، لكن في غالب الأحيان تتطلب المنتجات مجموعة من الأصناف المختلفة للمواد الأولية في هذه الحالة يتصف تحليل انحراف المواد الأولية بشيء من الصعوبة والتعقيد. وقبل التطرق إلى كيفية حساب الانحرافات يستحسن إلقاء الضوء على مسبباتها.

<sup>1</sup> علي فلاح الزعبي، عبد الوهاب بن بريكة، مرجع سبق ذكره، ص360.

أولاً: أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية: وتنقسم إلى انحراف الكمية وانحراف السعر .

1. أسباب انحراف الكمية: يمكن أن ترجع الانحرافات الناجمة عن استخدام المواد إلى عدة أسباب أهمها<sup>1</sup>:

- ❖ عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معايرة المسموحات الطبيعية كاعتماد معايير تاريخية سهلة المنال دون بذل جهد واهتمام كافيين، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات موجبة تعطي انطباعاً خاطئاً عن تحسن كفاءة الأداء؛
  - ❖ الاعتماد على معايير متشددة يصعب أو يستحيل تحقيقها ولو بذل العاملون جهداً واهتماماً كافيين في ظروف عمل كفى الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات سالبة ويجعل العاملين المنفذين غير مقتنعين بهذه المعايير ويدفعهم إلى إهمالها؛
  - ❖ عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل مثل إجراء تعديل في سير العمليات الإنتاجية مما يؤثر سلباً أو إيجاباً، و يجعل بدوره المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة وتقييم الأداء؛
  - ❖ استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلباً على واقعية المعايير ويجعل الكمية المعيارية لاستخدام المواد ومسموحاتها الطبيعية غير قابلة للمسائلة الموضوعية؛
  - ❖ تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته، بحيث تتغير نتيجة لذلك كميات المواد الداخلة في هذا المنتج؛
  - ❖ عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد، كعدم مراعاة تعيين عمال جدد تسبب في بداية مرحلة التعلم والتأقلم مع طبيعة العملية الإنتاجية هدراً وضياًعاً في المواد؛
  - ❖ تقصير العاملون القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة إهمالها أو عدم تحفيزهم بشكل كافٍ، كما قد يحقق العاملون المعيار المطلوب بكفاية عالية وتكاليف متدنية، فلا يظهر لديهم هدر أو إسراف و ترتفع إنتاجيتهم.
- اختلاف نسب المزيج الفعلية عن نسب المزيج المعيارية.
- رداءة المادة المستلمة<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص77-79.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص-83، 84.

- التلف خلال مناولة المواد أو التشغيل؛
- التشدد في الفحص أكثر مما ينبغي؛
- أعطال الآلات بسبب عدم الصيانة أو تقادمها و عدم المحافظة عليها.
- خطأ في تحليل المعيار.

يتضح مما سبق إن الأسباب المؤدية إلى الانحراف الكمي في استخدام المواد الأولية هي عموماً أسباب داخلية تستطيع إدارة المنشأة بمستوياتها الإدارية المختلفة التحكم فيها، لذلك تنال انحرافات الكمية اهتماماً متزايداً من قبل الإدارة، فهي مجال يسمح للإدارة بتخفيض التكاليف ورفع مستوى إنتاجية العاملين.

2. أسباب انحراف السعر: يمكن أن ينجم انحراف سعر المواد إلى من عدة أسباب أهمها<sup>1</sup>:

- دفع أسعار أقل أو أعلى من الأسعار المعيارية المقررة للمواد الخام؛
- تدخل الدولة في أسعار المواد وفرض رسوم إنتاج عالية.
- عدم التحديد الدقيق لسعر المواد الأولية المباشرة، كعدم إجراء أبحاث السوق وعدم مراعاة تغيرات الظروف الاقتصادية وظروف العرض والطلب في الأسواق بصورة واقعية،<sup>2</sup>
- الخطأ في تسليم المواد في المخازن بأسعار تختلف عن الأسعار المطلوبة مما يؤدي إلى الزيادة في التكلفة،
- أسباب تقع في نطاق أعمال وقرارات الإدارات المختلفة في المنشأة مثل تغيير سياسة الشراء النقدي والآجل، الشراء بكميات صغيرة غير اقتصادية تحسباً لهبوط في الأسعار....

ثانياً: تحليل الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة:

الانحراف الإجمالي: يساوي الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي. ويحسب الانحراف الإجمالي للمواد الأولية كالاتي<sup>3</sup>:

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

حيث أن:

التكلفة الفعلية = الكمية الفعلية × السعر الفعلي.

<sup>1</sup> <https://accdicussion.com/acc143.html> ، 22/04/2019.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص- ص، 82-83.

<sup>3</sup> GERVAIS MICHEL، CONTROLE DE GESTION، 7em EDITION EVONOMICA، PARIS، 2001، P138.

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية للمواد الأولية الضرورية للإنتاج الفعلي × السعر المعياري.

ويتم تحليل الانحراف الإجمالي وفق تحليلين يعرف الأول بـ "التحليل الثنائي" ويتم من خلاله تحليل الانحراف إلى انحراف كمية وانحراف سعر، ويعرف الثاني بـ "التحليل الثلاثي" حيث يتم تحليل الانحراف إلى انحراف الكمية وانحراف السعر والانحراف المشترك.

ويمكن شرح التحليلين على النحو التالي<sup>1</sup>:

### 1. التحليل الثنائي:

#### الطريقة 1:

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

#### الطريقة 2:

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

و بالتالي:

الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر.

### 2. التحليل الثلاثي:

- أ. انحراف الكمية = (الكمية الفعلي - الكمية المعيارية) × السعر المعياري.  
ب. انحراف السعر = (السعر لفعلي - السعر المعياري) × الكمية المعيارية.  
ج. الانحراف المشترك = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × (السعر المعياري - السعر الفعلي).

<sup>1</sup> قريشي محمد الجموعي، شربي محمد الأمين، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ورقلة، 2015، ص-ص، 49-50.

و بالتالي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر} + \text{الانحراف المشترك.}$$

التمثيل البياني لهذه الطرائق يظهر في الشكل التالي<sup>1</sup>:

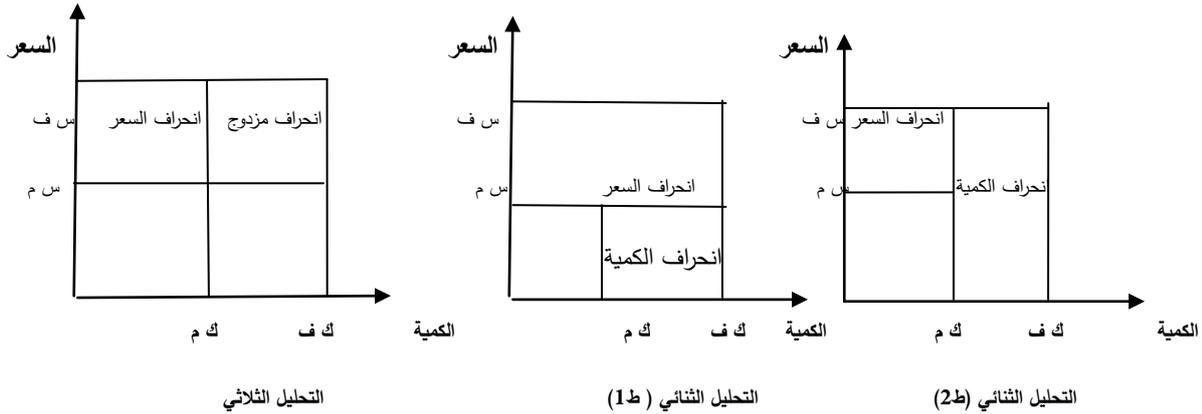
مع افتراض أن:

السعر الفعلي < السعر المعياري

و

الكمية الفعلية < الكمية المعيارية

### الشكل رقم 2: تحليل انحراف المواد الأولية



المصدر: حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 91.

بغرض تحقيق هدف الرقابة على التكاليف يفضل محاسب التكاليف أن يستعمل الطريقة الأولى من التحليل الثنائي باعتبارها تفصل بشكل أمثل في تحديد المسؤوليات، مثلاً رئيس الورشة المسئول عن الكمية المستهلكة يكون غير مسئول عن شرائها وبالتالي يُقيم انحراف الكمية بالسعر المعياري، عوض التحليل الثلاثي، لأنه يستبعد الانحراف المزدوج لصعوبة تحميل هذا الأخير على عاتق جهة معينة، كما إن الانحراف المزدوج لا يمكن وضعه في الواقع بكونه ملائماً أو غير ملائماً. فلو كان انحراف الكمية وانحراف السعر ملائمين فإن الانحراف المزدوج يجب أن نعامله بالضرورة على أنه غير ملائم (غير صالح للمؤسسة)، حتى تكون قيمة

<sup>1</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص- ص، 90-91.

الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة، إذا التحليل الثنائي أفضل من التحليل الثلاثي.

### ثالثا: تحليل انحراف الكمية:

قد يتطلب إنتاج المنتج المعين استخدام أكثر من نوع واحد من المواد الأولية بنسب مزج معينة. وتحدد هذه النسب معياريا قبل البدء في الإنتاج، لكن قد تختلف نسب المزج الفعلية عن النسب المعيارية وبالتالي تختلف الكمية الفعلية من المواد الأولية عن الكمية المعيارية ويسمى هذا بانحراف المزيج (أو التشكيلة). كما أن كمية المنتج الفعلية سوف تختلف عن الكمية المعيارية المتوقعة من نسب المزج المعيارية ويؤدي هذا إلى انحراف آخر في الكمية يسمى انحراف الغلة الإنتاجية (أو المردود) والمجموع الجبري لهذين الانحرافين يمثل صافي انحراف كمية المواد.

### 1. انحراف المزيج (MIXE VARIANCE):

يقصد بانحراف مزيج المواد عبارة عن ذلك الجزء من انحراف كمية المواد الناجم عن الاختلال في نسب مزيج المواد<sup>1</sup>.

ومن الأسباب التي تؤدي إلى انحراف المزيج نذكر منها<sup>2</sup>:

- عدم توفر بعض المواد الأولية بمخازن المؤسسة نتيجة لظروف خارجية لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها مما يدعو إلى زيادة استهلاك بعض المواد ( إن كان سعرها مرتفعا ) 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 نسبيا.

<sup>1</sup> <https://books.google.dz/books?id=> 22/04/2019.

<sup>2</sup> ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص167.

ويحسب انحراف المزيج لكل صنف من المواد الأولية كما يلي<sup>1</sup>:

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

إذا كانت النتيجة سالبة معناه أن الانحراف غير ملائم.

### 1. انحراف الغلة (المردود) yield variance:

يحدث انحراف الغلة إذا كانت كمية الإنتاج الفعلية تختلف عن كمية الإنتاج المعيارية. فيما لو طبقت النسب المعيارية للمزيج.

أي أن انحراف الغلة يقيس التكلفة غير الطبيعية للتساقط، التبخر أو الجفاف أو... و التي تحصل في كمية المواد الأولية نتيجة استخدامها في العملية الإنتاجية، ويحسب انحراف الغلة كالتالي<sup>2</sup>:

**انحراف الغلة** = (كمية الإنتاج المعيارية للمدخلات الفعلية - كمية الإنتاج الفعلية) × متوسط السعر المعياري.

حيث ان:

$$\text{متوسط السعر المعياري} = \frac{\text{مجموع التكلفة المعيارية للمواد}}{\text{الكمية المعيارية للمواد}}$$

و:

**كمية الإنتاج المعيارية للمدخلات الفعلية** = الاستهلاك الفعلي من المواد × نسبة المخرجات للمزيج.

إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

### رابعاً: تحليل انحراف السعر

يعتبر التغير في أسعار المواد الأولية أمراً خارج نطاق سيطرة الإدارة، إلا أنه من الضروري أخذه في الاعتبار عند وضع معايير التكلفة لكي تكون الأسعار المعدة على أساسها واقعية، ونتيجة لهذا الأمر فقد

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 167.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 167.

أصبح هناك اتجاها متزايد من قبل المختصين في مجال المحاسبة الإدارية بدراسة اثر التغير في مستويات الأسعار على معايير التكلفة.<sup>1</sup>

ويحدث هذا الانحراف نتيجة اختلاف السعر الفعلي عن السعر المعياري للوحدة من المادة الأولية، ويمكن أن نميز بين نوعين من هذا الانحراف، انحراف سعر المواد المشتراة وانحراف سعر المواد المستخدمة في الإنتاج.<sup>2</sup>

1. **انحراف سعر المواد المشتراة:** وينشأ مع عملية الشراء و يتعلق بكامل كمية المواد المشتراة، و هذا الانحراف يعتبر أكثر دقة وفعالية في مجال خدمة أغراض الرقابة.<sup>3</sup>  
ويحسب بالعلاقة التالية<sup>4</sup>:

**انحراف سعر المواد المشتراة = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية الفعلية المشتراة.**

2. **انحراف سعر المواد المستخدمة :**

يحسب انحراف سعر المواد المستخدمة عند إخراج المواد من المخازن واستخدامها في عملية التصنيع فينشأ هذا الانحراف ويحسب أية كمية من هذه المواد في العملية الإنتاجية.  
ويحسب بالعلاقة التالية<sup>5</sup>:

**انحراف سعر المواد المستخدمة = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية الفعلية المستخدمة.**

إن النوع الأول (انحراف سعر المواد المشتراة) أكثر فعالية لأغراض الرقابة لان انتظار حساب الانحراف لحين استخدام المواد يعتبر عائقا أمام تصحيح الأخطاء في وقتها، الأمر الذي ينتج عنه حدوث انحرافات أخرى مماثلة قبل الاستخدام الفعلي للمواد.

<sup>1</sup> نواف فخر و آخرون إطار مقترح لتطوير تحليل انحرافات تكلفة المواد المباشرة في ظل البيئة التصنيعية الحديثة، دراسة حالة، مجلة البحث، المجلد36، العدد38، 2014، ص212.

<sup>2</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص92.

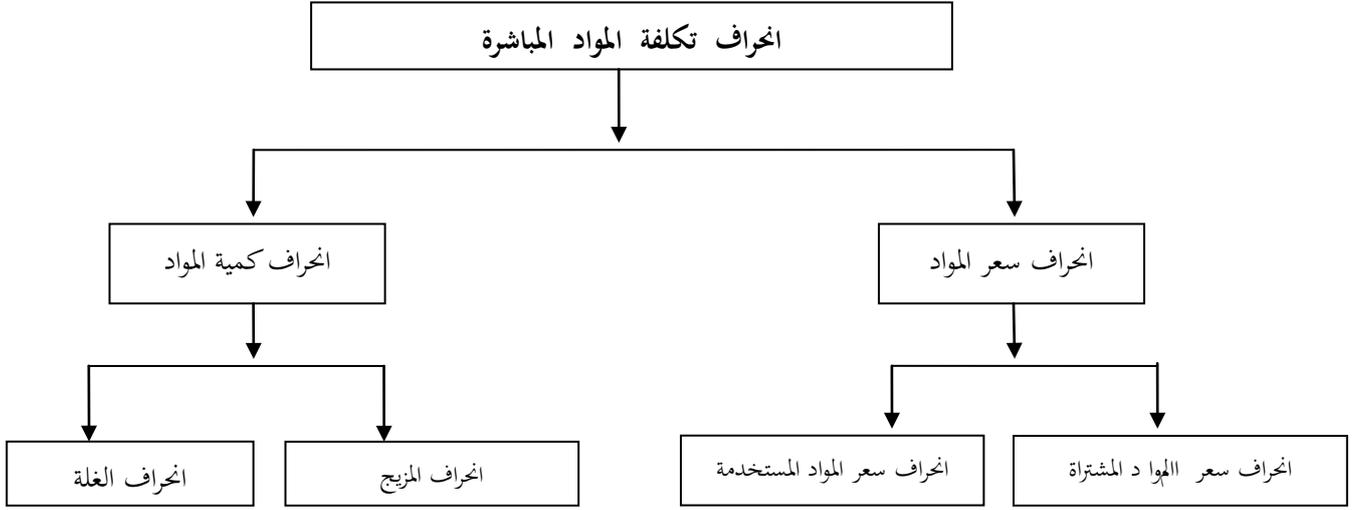
<sup>3</sup> نواف فخر و آخرون، مرجع سابق، ص212.

<sup>4</sup> حاب الله الشريف، مرجع سابق، ص92.

<sup>5</sup> المرجع السابق، ص92.

ويمكن أخيراً عرض انحرافات المواد المباشرة وفقاً للشكل التالي:

الشكل رقم ( 03 ) : انحراف تكلفة المواد المباشرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: انحراف اليد العاملة المباشرة.

يتم حساب العمالة المباشرة باستخدام نفس نموذج الانحراف الأساسي المستخدمة لحساب انحراف المواد المباشرة. ولأننا نتحدث عن العمالة بدلاً من المواد نقوم باستبدال الأسعار بالمعدلات واستبدال الكميات بساعات العمل. بالإضافة إلى ذلك غالباً ما يشير انحراف الاستخدام الخاص بالعمالة المباشرة إلى أنه يمثل انحراف كفاءة<sup>1</sup>.

أولاً: أسباب انحراف تكلفة اليد العاملة المباشرة: نستخلصها فيما يلي<sup>2</sup>:

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

الإنتاجية لعدة أسباب منها:

- ❖ بطئ العاملين في الإنتاج؛
- ❖ عدم واقعية الخطة وهذا راجع لخطأ في وضع المعيار أو تغير الظروف والافتراضات؛
- ❖ توقف العمل لعدم توفر المواد الأولية اللازمة أو لحدوث أعطال في الآلات أو لانقطاع التيار الكهربائي؛

❖ عدم استيعاب جميع خطوات العملية الإنتاجية؛

<sup>1</sup> نضال محمود الرحيمي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر للنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص275.

<sup>2</sup> بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لإتحاد القرار، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1999، ص155.

- ❖ عدم كفاءة الإشراف على العمال؛
- ❖ رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب وقت أكبر وعناية أكثر بالآلات؛
- ❖ عدم تعديل زمن العمل رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل؛
- ❖ التغير في الإنتاج أو استخدام آلات جديدة؛
- ❖ عطل في الآلات القديمة وعدم توفر قطع الغيار اللازمة للإصلاح؛
- ❖ التأخر في استلام المواد في العمليات الإنتاجية أو النقص في الوحدات المطلوبة؛
- ❖ قلة الجهود المبذولة من بعض العمال؛
- ❖ زيادة عدد الوحدات التالفة عن الحد الطبيعي المسموح به نتيجة لأخطاء في التجهيزات الآلية أو عدم كفاية العمال القائمين بالتنفيذ أو تدني كفاءتهم الإنتاجية.

2. أسباب انحراف معدلات الأجور: ينجم الانحراف في معدلات الأجور من الأسباب التالية:

- ✓ زيادة التأمينات الاجتماعية وهذا راجع الى سياسة الدولة؛
- ✓ عدم واقعية المعيار بسبب حدوث تغير دائم بعد وضع المعيار؛
- ✓ دفع أجور لعمال جدد زيادة على حاجة الإنتاج؛
- ✓ ارتفاع غير متوقع في معدلات الأجور كصدور قرار حكومي بتحديد سقف جديد للحد الأدنى للأجور أو بفرض زيادة عامة؛
- ✓ دفع اجر اعلي أو اقل من المعدل العادي في العمليات الموسمية أو العاجلة؛
- ✓ عدم الدقة في معايرة المعدلات؛ كاختلاف مزج العمال في فئات متجانسة حسب رواتبهم و مؤهلاتهم
- ✓ ترقية عمال إلى درجات اعلي و مكافئتهم بمبالغ لا تتماشى قيمتها مع الزيادة في الإنتاج.

ثانيا: تحليل الانحراف الإجمالي لتكلفة اليد العاملة:

يتم تحليل انحراف تكلفة اليد العاملة المباشرة بنفس الطريقة المتبعة عند تحليل الانحراف في تكلفة المواد الأولية المباشرة فقط نعوض الكمية بالزمن والسعر بمعدل الأجر كالتالي<sup>1</sup>:

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

<sup>1</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص، 95-96.

أو:

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي.

حيث أن:

التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي = معدل الأجر المعياري × الزمن المعياري للإنتاج الفعلي.

و:

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

و:

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

### 1. تحليل انحراف الكفاءة (الوقت)<sup>1</sup>:

يمكن الامتداد بالتحليل السابق في حالة تعدد وتنوع المهارات وأنواع اليد العاملة المستخدمة في الإنتاج من خلال تجزئة انحراف الزمن (انحراف الوقت) إلى انحراف مزيج العمل، وانحراف إنتاجية العمل.

انحراف مزيج العمل: ويحسب كما يلي:

انحراف المزيج = [(النسبة الفعلية لنوع العمل - النسبة المعيارية لنوع العمل) × الزمن الفعلي الإجمالي] × معدل اجر المزيج المعياري.

حيث:

النسبة المعيارية لنوع العمل = زمن نوع العمل الداخل في إنتاج وحدة واحدة

نوع الزمن الكلي لليد العاملة لإنتاج نفس الوحدة

معدل اجر المزيج المعياري = مجموع التكلفة المعيارية لمزيج اليد العاملة المعيارية

العدد المعياري للعمال

<sup>1</sup> ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص - ص، 146-147.

وفقا للمعادلة السابقة لانحراف المزيج فإنه إذا كانت النتيجة موجبة، فإن انحراف مزيج اليد العاملة لنوع العمالة المعين غير ملائم.

**انحراف الإنتاجية:** يحسب وفق العلاقة التالية:

**انحراف الإنتاجية لنوع العمل =**

$$[(\text{الزمن الفعلي الإجمالي لكل أنواع العمالة} \times \text{النسبة المعيارية لنوع العمل}) - (\text{الزمن المعياري لنوع العمل})] \times \text{معدل اجر المزيج.}$$

-إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف يكون غير ملائم، لان الزمن الفعلي لنوع العمل يكون أطول من زمنه المعياري.

### المبحث الثالث: الرقابة على التكاليف غير المباشرة

تمثل المصاريف غير المباشرة العنصر الثالث في تكلفة الإنتاج، بالإضافة إلى المادة الأولية والعمل المباشر، وترتبط التكلفة المعيارية للمصاريف غير المباشرة بالقسم المتجانس أو قسم التحليل، والذي يقاس نشاطه بوحدة الخدمة أو وحدة القياس، أو تعرف بوحدة نشاط القسم.

وتتكون التكلفة المعيارية للمصاريف غير المباشرة للقسم من المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة، ولهذا فمن الصعب تحديد التكاليف المعيارية للمصاريف غير المباشرة، ولهذا سيتم التعبير عنها من خلال مصطلح "الموازنة المرنة" (budget flexible).

**المطلب الأول: تحليل الانحراف الإجمالي في حالة الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة**

**أولاً: انحراف التكاليف الإضافية الثابتة:**

تنقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ملزمة وتكاليف ثابتة غير ملزمة، فالأولى لا يمكن إعادة النظر فيها إلا بعد انتهاء الفترة اللازمة لتنفيذ الخطة، بينما الثانية يمكن إعادة النظر في الخطة المتعلقة بها في الفترة القصيرة وهذا يعني انه من المحتمل أن يكون مستوى تنفيذ هذه التكاليف يختلف عن المستوى المحدد في الخطة الأصلية، وهذا يؤدي إلى ارتفاع أو انخفاض التكلفة.

ويحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف الإضافية الثابتة كالتالي<sup>1</sup>:

الانحراف الإجمالي = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

حيث أن:

التكاليف الثابتة المحملة معياريا = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط المعياري  
لحجم الإنتاج الفعلي.

يحلل الانحراف الإجمالي إلى انحراف خطة وانحراف طاقة كما يلي<sup>2</sup>:

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 = التكاليف المعيارية لمستوى النشاط الفعلي - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

ويمكن إلقاء الضوء على مسببات هذه الانحرافات كما يلي<sup>3</sup>:

- ❖ أسباب انحراف الطاقة: يرجع هذا الانحراف لعدة أسباب منها:
- ❖ 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.

<sup>1</sup> فركوس مجّد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص129.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص130.

<sup>3</sup> عبد الله جميل أبو معلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط و رقابة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص129.

## ثانياً: انحراف التكاليف الإضافية المتغيرة

يشترط في الرقابة عن طريق الموازنات المرنة أن تكون العلاقة بين المصاريف المتغيرة والنشاط علاقة مباشرة وتتعلق بالمدى القصير، مع إمكانية قياس النشاط.

يحلل انحراف التكاليف الإضافية المتغيرة إلى انحراف إنفاق وانحراف كفاءة كما يلي<sup>1</sup>:

**انحراف الإنفاق = التكلفة المتغيرة الفعلية - التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي.**

حيث أن:

**التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × مستوى**

**النشاط الفعلي.**

**انحراف الكفاءة = التكلفة المتغيرة لمستوى النشاط الفعلي - التكاليف المتغيرة المحملة معيارياً.**

أو بعبارة أخرى:

**انحراف الكفاءة = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي - مستوى النشاط**

**المعياري للإنتاج الفعلي).**

يمكن تلخيص أسباب انحراف الإنفاق فيما يلي<sup>2</sup>:

- ارتفاع في أسعار معدلات عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛
- حجم الخطأ في إعداد تقديرات هذه العناصر في الموازنة؛
- الضياع والإسراف في استخدام هذه العناصر بمعنى المبالغ التي تم إنفاقها على هذه البنود و مدى حاجة تلك البنود لها.
- أما سبب انحراف الكفاءة فتتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> فركوس مجّد، مرجع سبق ذكره، ص127.

<sup>2</sup> عبد الله جميل أبو معليق، مرجع سبق ذكره، ص129.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص129.

هذا الانحراف يعبر عن مدى الكفاءة في استخدام الطاقة المتاحة، وحتى يمكن حساب الخسارة في التكاليف الثابتة الناتجة عن سوء استخدامها، ويرجع أسباب هذا الانحراف إلى نفس أسباب انحراف الطاقة (الكفاءة) في استخدام عنصر العمل المباشرة والتي سبق الإشارة إليها في العنصر السابق لانحراف التكاليف الثابتة.

### المطلب الثاني: تحليل الانحراف الإجمالي في حالة عدم الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة

يمكن أن تواجه المؤسسة حالات استثنائية في تحديد التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة نتيجة لظروف غير متوقعة، وهذا ينجم عنه انحرافات إضافية، سنتعرف عليها من خلال أسلوبين.

#### أولاً: الأسلوب الفرنسي:

حسب هذا الأسلوب يمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى<sup>1</sup>:

1. انحراف الموازنة
2. انحراف النشاط.
3. انحراف المردود.

1.1. **انحراف الموازنة:** يحدد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة. وعندما يتعلق الأمر بالتحليل الهيكلي للأعباء، يجب اعتبار الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل طول الفترة المدروسة.

يحسب انحراف الموازنة وفق العلاقة التالية<sup>2</sup>:

**انحراف الموازنة = التكاليف غير المباشرة الفعلية - موازنة النشاط الفعلي.**

حيث أن:

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

<sup>1</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص120.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص120.

شرح انحراف الموازنة المتعلق بالتكاليف المتغيرة:

- إذا كانت نتيجة انحراف الموازنة سالبة فهذا معناه أنه انحراف ملائم، والعكس صحيح.
  - التكاليف الثابتة المبرمجة هي تكاليف ثابتة معيارية تتعلق بحجم الإنتاج المعياري (موازنة ثابتة)، لهذا قد يكون هذا الانحراف مضللا خصوصا لو كان الإنتاج الفعلي أقل من الإنتاج المعياري.
- 1.2. انحراف النشاط: هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات وتحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط<sup>1</sup>.

عندما يكون النشاط الفعلي أقل من النشاط المعياري، تكون الأعباء الثابتة محملة جزئيا. والعكس، كلما كان النشاط الفعلي أكبر من النشاط المعياري، يكون مجموع الأعباء الثابتة المدمج في تكاليف المنتجات أكبر من المبلغ الحقيقي لهذه الأعباء الثابتة. ويمثل الفرق بين المبلغ المحمل للتكاليف و المبلغ الحقيقي، الانحراف على النشاط ( والذي يطلق عليه أيضا انحراف التحميل العقلاني )<sup>2</sup>.

يكون هذا الانحراف غير ملائم، إذا لم يتم تحميل مجموع الأعباء الثابتة. ويكون ملائما في حالة العكس، أين يكون فرط النشاط. وترجع أسباب انخفاض النشاط، وبالتالي انحراف غير ملائم، إلى انقطاع مخزون المواد الأولية أو الى الاضطرابات التي تؤدي إلى توقيف النشاطات، الغيابات، تعطل الآلات...، ويمكن أيضا تحديد هذا الانحراف، من خلال الفرق بين الموازنة المرنة والنشاط الفعلي والتكلفة المعيارية لوحدات العمل الحقيقية. ويكون هذا الانحراف ملائما إذا كان سالبا، لأن ذلك يعني أن هناك ربح زيادة الفعالية، الناتج عن امتصاص كل الأعباء الثابتة المحتواة في الموازنة المرنة وأن هناك زيادة في النشاط على العكس، إذا كان الانحراف موجبا فهذا يعني أن المؤسسة لم تتمكن من تغطية كل أعبائها الثابتة وأنها حققت تكلفة بطلالة، وبالتالي فالانحراف غير ملائم<sup>3</sup>.

ويحسب كما يلي<sup>4</sup>:

$$\text{انحراف النشاط} = \text{موازنة الإنتاج الفعلي} - \text{التكاليف المحملة معياريا.}$$

إذا كانت النتيجة موجبة فالانحراف ملائم.

<sup>1</sup> سليمان قداح، محاسبة التكاليف النموذجية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1976، ص166.

<sup>2</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص103.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص103.

<sup>4</sup> BDORIATH, CONTROLE DE GESTION, EDITION DU NOD, 2EDITION, PARIS, 2001, P102.

يمكن استنتاج كذلك أن :

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

هذا معناه أن انحراف النشاط الملائم هو ربح زيادة الفعالية وانحراف النشاط غير الملائم هو تكلفة بطالة.

إذ يمكن حساب التكاليف الثابتة المحملة معياريا حسب الطريقة التالية:

**التكاليف الثابتة المحملة معياريا = التكاليف الثابتة المبرمجة × مستوى النشاط الفعلي للإنتاج**

مستوى النشاط المعياري

ومنه انحراف النشاط هو فرق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

1.3. **انحراف المردود:** يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة<sup>1</sup>.

كذلك يقارن الإنتاج الفعلي بالإنتاج المعياري المناسب لمستوى النشاط الفعلي ثم يقيم هذا الانحراف على المردود الكمي بالتكلفة غير المباشرة لكل وحدة منتجة.

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

كما أنه يسمح بقياس الانحراف على وقت اليد العاملة المباشرة، وذلك من خلال مقارنة الوقت الفعلي مع الوقت المعياري لوحدة العمل المناسب للإنتاج الفعلي، ثم يقيم الانحراف بالتكلفة المعيارية بوحدة العمل.

• ويكون هذا الانحراف ملائما إذا كان الوقت الفعلي أقل من الوقت المعياري المناسب وغير ملائم في حالة العكس.

ويحسب كما يلي<sup>2</sup>:

**انحراف المردود = موازنة النشاط الفعلي - موازنة الإنتاج الفعلي.**

<sup>1</sup> خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2013، ص 68.

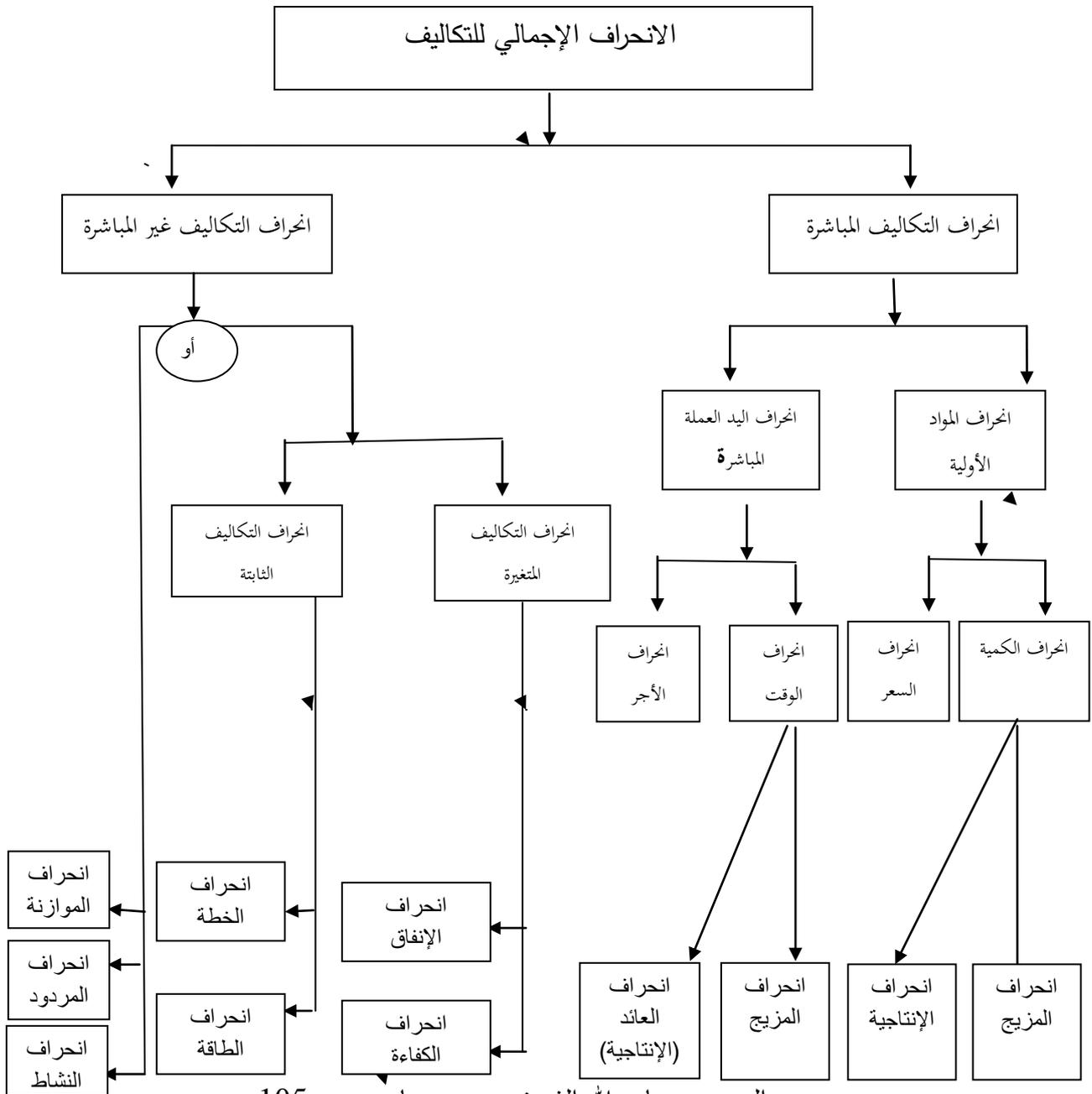
<sup>2</sup> حاب الله الشريف، ص - ص، 102-103.

حيث أن:

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

يرجع هذا الانحراف إلى اختلاف الزمن المستغرق في إنتاج وحدة واحدة وهذا ربما بسبب العمالي، الآلات أو نوعية المواد، أو إحدى الظروف الخارجية.

الشكل رقم (04): انحراف التكاليف المعيارية.



المصدر: حاب الله الشريف، مرجع سابق، ص 105.

خلاصة:

تعتبر محاسبة التكاليف المعيارية أداة فعالة لتقييم أداء المؤسسة والرقابة على عنصر التكاليف وجودها مهم في المؤسسة خاصة الكبيرة منها، إعدادها يتطلب تخطيط يحدد أهداف المؤسسة والوسائل المستعملة لبلوغها وبذلك إمكانية وضع معايير واقعية مرجعية، وهو ما يساعد على تطبيق الخطة المرسومة ويساهم في اتخاذ القرارات القاعدية.

كما تزود محاسبة التكاليف المؤسسة بالمعلومات الضرورية التي توجه نشاطاتها عن طريق حساب الانحرافات وتحليلها في كل مركز مسؤولية وتحديد هل هي ناتجة عن ظروف داخلية أو خارجية، أي هي أداة من أدوات محاسبة المسؤولية يتعلق بالجانب الكمي.

كذلك المعلومات التي توصلها محاسبة التكاليف المعيارية إلى متخذ القرار وتكون في شكل تقارير عن الأحداث أي هو احد دعائم الإدارة فيما يتعلق بجانب التكاليف.

كما إن السرعة في إيصال المعلومات عن الانحرافات الضرورية ليتمكن متخذو القرار من إصدار الأوامر التصحيحية قبل فوات الأوان وهذه العملية عبارة عن تغذية عكسية.

كما تهدف محاسبة التكاليف المعيارية إلى تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية التحليلية للحصول على معلومات في الوقت المناسب واستعمالها لأغراض مراقبة التسيير وإجراء المقارنات وملاحظة التطورات من أجل تقييم وتحسين الأداء وتحديد المسؤوليات حتى تتمكن المؤسسة من ضبط الأمور في الوقت المناسب ومحاربة التبذير أو التسبب على مستوى ورشات الإنتاج والرفع من معدلات الإنتاجية وضبط المعايير المتعلقة بها.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية  
للجلود - وحدة جيجل-

تمهيد.

✓ المبحث الأول: تقديم المؤسسة الجزائرية  
للجلود (taj).

✓ المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف  
المباشرة في المؤسسة الجزائرية للجلود.

خلاصة.

## تمهيد

بعد أن تطرقنا في الفصول النظرية السابقة إلى دور التكاليف المعيارية في تفعيل الرقابة في المؤسسة الاقتصادية سوف نتطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى حالة المؤسسة الجزائرية للجلود (taj) بجيجل.

حيث تمت الدراسة وفقا لهيئتين:

- ✓ المبحث الأول: تقديم المؤسسة الجزائرية للجلود (taj).
- ✓ المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة في المؤسسة الجزائرية للجلود.

## المبحث الأول: تقديم المؤسسة الجزائرية للجلود (Taj).

قبل الولوج إلى صلب الموضوع يتعين علينا التطرق إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة مع تبيان هيكلها المالي وتوضيح ذلك نتناول العناصر التالية:

- ✓ نشأة وتطور المؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل -.
- ✓ التعريف بالمؤسسة الجزائرية للجلود (مدبغة جيجل).
- ✓ الدور الوظيفي للمدبغة وأهدافها.
- ✓ الهيكل التنظيمي للمدبغة جيجل.

### المطلب الأول: النشأة والتعريف بالمؤسسة الجزائرية للجلود.

لكل مؤسسة تاريخ بنيت عليه وتعمل على تطويره من أجل الصعود على الصعيد المحلي و العالمي، و المؤسسة الجزائرية للجلود وحدة جيجل واحدة من هذه المؤسسات.

### أولا : نشأة وتطور المؤسسة الجزائرية للجلود (مدبغة جيجل)

إن مدبغة جيجل هي وحدة صناعية إنتاجية أنشأت لتحقيق غايات اقتصادية واجتماعية ضمن برنامج تنمية الاقتصاد الوطني والصناعات المحلية خلال الستينات وفيما يلي عرض حولها:

لقد نشأت المدبغة من هيكل الشركة الوطنية لصناعة الجلود SONIPEC بمقتضى المرسوم الوزاري رقم 82/426 المؤرخ في 1982/9/4 وقد تم إنشاء إنشائها في جوان 1965 وسلمت منتهية في سنة 1967 وهي سنة بداية النشاط للمؤسسة، حيث قدر إنتاجها في هذه السنة 11طن يوميا، وذلك باعتبارها تشغل 367 عاملا ويبلغ رأسمالها التأسيسي 63 مليون دينار جزائري، وقد أحدثت توسعات بين 1970 و 1973 بوصول الإنتاج إلى 25 مليون ب 467 عامل.

عرفت وحدة مدبغة جيجل عدة تحولات، حيث كانت تابعة للمؤسسة الوطنية لصناعة الجلود والأحذية و ONIPEC في سنة 1982 و نظرا للتغيرات الاقتصادية بمقتضى المرسوم رقم 82/426 المتضمن إعادة الهيكلة المؤسسة حيث قسمت إلى ثلاث مؤسسات:

- ❖ المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود SPNIPEC.
- ❖ المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية EMAC.

❖ المؤسسة الوطنية لتوزيع منتجات الجلود DISTRICH.

وفي جانفي 1998 استقلت المؤسسة حين تحولت من مؤسسة SONIPEC وحدة جيجل إلى مؤسسة مدبغة الجلود جيجل TAJ-SPA وبالتالي نتج إجراء تعديلات في الهيكل التنظيمي وللمدبغة عدة معاملات حيث تتعامل مع زبائن وموردين من داخل الوطن وخارجه، يمكن أن نحددها كما يلي:

1 -المعاملات المحلية: تتمثل قي:

-مؤسسة الملابس والأحذية EHC .

- مؤسسة صناعة الأحذية بالشرافة MASSTYLE .

-مؤسسة BOU،MAX OU MAC بجاية.

-زبائن الخواص.

2 -المعاملات الخارجية:تتمثل في:

-تصدير الجلد النصف النهائي SEMIFINI للبرتغال.

-استيراد الجلد الخام من هولندا.

-استيراد المواد الكيماوية من اسبانيا.

-استيراد الآلات من ايطاليا وانجلترا.

ثانيا: التعريف بمدبغة جيجل (taj)

تقع مؤسسة الجلود وحدة جيجل في هيئة الحدادة على بعد 3 كلم جنوبا، ولا تبعد عن البحر سوى بكيلو متر واحدة تترجع على مساحة قدرها 5 هكتار وتتوسط مجمع سكني وهي مؤسسة ذات رأس مال اجتماعي يقدر ب 80 دينار جزائري تتجلى وظيفتها في معالجة جلد الأبقار حيث تقدر طاقتها الإنتاجية ب 10 ملايين قدم مربع سنويا وتتم معالجة 20 طن يوميا من الجلد أي ما يعادل 3800 قدم مربع تشغل حوالي 168 عامل يتوزعون على مختلف المديریات والورشات كما ينقسم عمل الورشات الإنتاجية إلى فرقتين، فرقة صباحية و فرقة مسائية تعملان بالتناوب على مدار 16 ساعة يوميا.

أما في حالة نقص الإنتاج فتكتفي بفرقة واحدة وبالإضافة إلى ذلك فإن إنتاجها ذو جودة عالية، حيث حازت على شهادة الجودة لكل نشاطاتها ابتداء من 1 أوت 2009 ولمدة 3 سنوات متتالية وفيما يلي البطاقة التقنية لتوزيع العمال على مختلف المصالح والمديریات:

جدول رقم(01):توزيع العمال على مصالح ومديريات المؤسسة.

البيان	عدد العمال
مديرية الإنتاج	166
المديرية التقنية	43
مصلحة الرقابة و الأمن	26
مصلحة المستخدمين	24
مصلحة المالية و المحاسبية	13
مديرية التجارة	12
المديرية العامة	04
المجموع	288

المصدر: قسم الموارد البشرية.

حيث أن:

الفرقة الأولى: تعمل من الساعة السادسة صباحا إلى الساعة الثانية زوالا.

الفرقة الثانية: تعمل من الساعة الثانية زوالا إلى العاشرة مساء.

أما موظفي الإدارة فيعملون من الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الرابعة مساء، كما تعتبر مديغة جيجل ذو أهمية في الاقتصاد الوطني لكونها تعطي الاحتياجات الوطنية من الجلد بنسبة 60% من إنتاجها و مختصة في تحويل الجلد.

تعمل المديغة على تمويل القطاع الخاص بالجلد النصف مصنع لتحويله إلى منتجات نهائية وتمويل المؤسسات المحلية مثل:

✓ المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات الجلدية.

✓ المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية والمحافظ.

**المطلب الثاني: الدور الوظيفي للمديغة وأهدافها.**

تعمل المؤسسات على تحقيق الأهداف المسطرة من أجل تحقيق أكبر ربح ممكن و ذلك من خلال الالتزام بوظائفها المختلفة.

**أولا: الدور الوظيفي للمؤسسة (مديغة جيجل)**

يتمثل الدور الوظيفي في الوظيفة الاقتصادية والاجتماعية للمديغة و تتمثل في:

1. الوظيفة الاقتصادية:

- توفير مناصب شغل إذ تشغل المؤسسة ما يقارب 300 عامل.
- تطوير شبكة المياه بالمنطقة فالجلد الطبيعي يحتاج إلى كمية كبيرة من المياه لتنقيته لهذا تم انجاز حواجز مائية ساعدت على قيام زراعات متطورة.
- إقامة مصانع صغيرة تحويلية كيميائية نظرا لما تلعبه المواد الكيميائية من دور هام في عملية معالجة الجلد.

2. الوظيفة الاجتماعية:

وتتجلى هذه الوظيفة في فك العزلة حيث من البديهي أن إنشاء مصنع يتطلب شق الطرق المؤدية إليه، و هذا ما أدى إلى جلب السكان إلى منطقة الحدادة، مما دفع بالسلطات إلى بناء مدارس، مراكز طبية،... الخ.

**ثانيا: أهداف المؤسسة (Taj):**

تسعى مديبة جيجل إلى تحقيق حملة من الأهداف تتعدد وتختلف يمكن حصرها فيما يلي:

### 3. الأهداف الاقتصادية:

- ✓ تحقيق الربح: إن تحقيق الربح هو الهدف الأول والأساسي الذي تسعى إليه Taj من خلال الوصول إلى رقم الأعمال المسطر لكل عام، وكسب متعاملين جدد مع الحفاظ على المتعاملين الحاليين وبالتالي توسيع نشاطها للصمود.
- ✓ تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق المؤسسة لهدفها المتمثل في تحقيق الربح أو تحقيق الإشباع لا يكون إلا من خلال تلبية حاجيات المجتمع بتقديم منتج نوعي ذو جودة عالية وبأفضل الأسعار.
- ✓ عقلنة الإنتاج: ويتم ذلك من خلال الاستعمال الجيد والرشيد لممتلكاتها وبالإشراف على عملها بشكل يسمح في نفس الوقت بتلبية رغبات المجتمع.

### 4. الأهداف الاجتماعية:

- ✓ ضمان مستوى مقبول من الأجور يسمح للعامل بتلبية حاجاته والحفاظ على بقاءه وتقديم مختلف العلاوات والمنح والعطل مدفوعة الأجر.
- ✓ لاهتمام بالجانب البيئي أو النتائج البيئية، إذ يفرض عليها موقعها الجغرافي كونها تتوسط مجمع سكني، التحكم قدر الإمكان في نفاياتها الصناعية.
- ✓ إقامة أنماط استهلاكية معينة بالاعتماد على وسائل الإعلان والإشهار.
- ✓ توفير التأمين للعمال مثل: التأمين ضد حوادث العمل والتقاعد والتأمين الصحي.

### ثالثا: الهيكل التنظيمي للمديبة

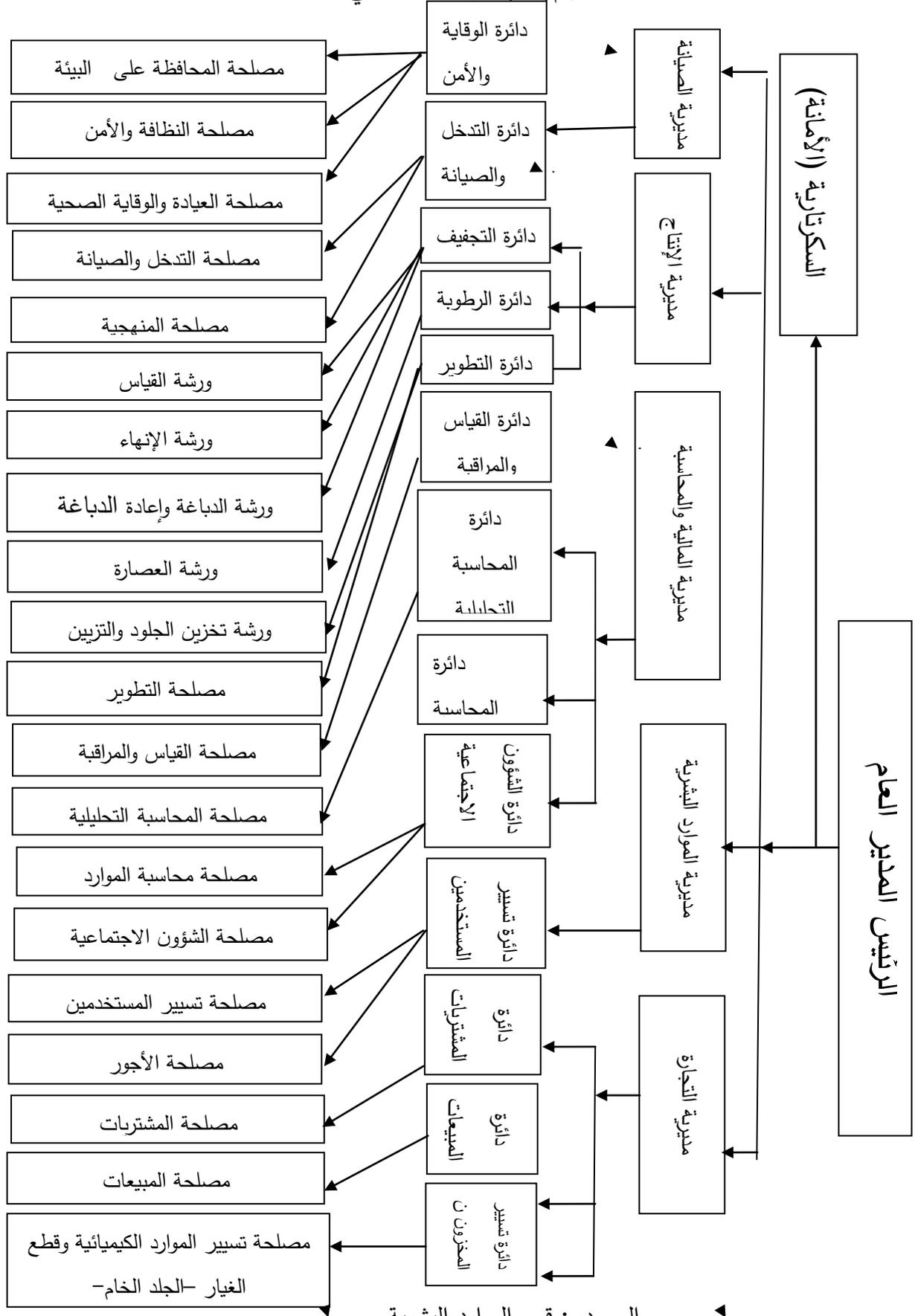
الهيكل التنظيمي لمديبة جيجل يضم حاليا 137 عاملا يتوزعون على مختلف المديريات والمصالح وتتمثل هذه المديريات في:

1. لمديرية العامة: تضم المديرية العامة الرئيس أو المشرف على أعمالها والذي يعتبر صاحب القرار الأول وهو يحتل الموقع الأعلى في الهرم الإداري وتساعد على أداء مهامه في إطار تفعيل العمل داخل المديرية وتلبية الطلبات العامة له (مساعدة- الكتابة).

1. مديرية الصيانة: تلعب دورا هام في المحافظة على المعدات وصيانتها من الخلل بالإضافة إلى الاستعمال الأمثل لقطع الغيار ومراقبة أعمال الصيانة.
2. مديرية الإنتاج: تعمل هذه المديرية على:

- ✓ تنظيم و تسيير عملية الإنتاج.
  - ✓ إعداد برنامج الإنتاج والاتصال برؤساء الورشات لاطلاعهم عليها.
  - ✓ مساعدة المرؤوسين في تحقيق برنامج إنتاج معين.
  - 3. مديرية المحاسبة والمالية: و تبرز مهامها فما يلي:
    - إعداد التقارير السنوية الإدارية.
    - ✓ المسك اليومي والصحيح للدفاتر واليوميات لمحاسبة المؤسسة.
    - ✓ احترام القواعد والإجراءات فيما يخص تسيير المخزون.
    - ✓ العمل على تطبيق القوانين المحاسبية.
  - 4. مديرية الموارد البشرية: ومن الأعمال التي تمارسها ما يلي:
    - ✓ تطوير النشاطات الاجتماعية.
    - ✓ تنفيذ برامج التكون والتأطير للعمال.
    - ✓ وضع الفرد المناسب في المكان المناسب.
  - 5. مديرية التجارة:
    - ✓ تحت مسؤولية مدير مكلف بتسيير عملية التخزين وعملية شراء وبيع المنتجات كما تقوم بدراسة السوق لبرمجة منتجات مبيعات الوحدة.
    - ✓ ترويج حاجات السوق انطلاقا من برنامج الزبائن.
    - ✓ انجاز و تطوير السياسة التجارية للوحدة.
- ويمكن توضيح هذه المديریات والمصالح في الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمذبغة جيجل.



المصدر: قسم الموارد البشرية.

المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة بالمؤسسة

المطلب الأول: التكاليف الفعلية والمعيارية للمواد الأولية وانحرافاتهما.

أولاً: حساب التكاليف الفعلية والمعيارية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج لشهر جانفي.

1. حساب التكلفة الفعلية:

$$\text{التكلفة الفعلية} = \text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي.}$$

الجدول رقم(02): التكلفة الفعلية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج المتجمع لشهر جانفي/2017.

المبلغ	السعر الفعلي	الكمية الفعلية	البيان
10176989	87.02	116950	الجلد الخام
6646987.2	231.28	28740	المواد الكيماوية
16824397.62			التكلفة الفعلية للمواد الأولية المستعملة

المصدر: من إعداد الطالبتين ( اعتمادا على الملحق رقم 01 و 02 ).

الإنتاج الفعلي لشهر جانفي: 101239 (المرجع رقم 04)

2. حساب التكلفة المعيارية:

لدينا حسب المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة:

• بالنسبة للجلد الخام:

الكمية المعيارية للجلد الخام = الكمية المعيارية للوحدة × الإنتاج الفعلي.

$$131610.7 = 101239 \times 1.3 =$$

○ السعر المعياري = 81.40

• بالنسبة للمواد الكيماوية:

○ الكمية المعيارية = 29000

○ السعر المعياري = 33.88

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية × السعر المعياري.

الجدول رقم (03): التكلفة المعيارية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج المتجمع لشهر جانفي/2017.

البيان	الكمية المعيارية	السعر المعياري	المبلغ
الجلد الخام	131610.7	81.40	13155110.98
المواد الكيماوية	29000	33.88	982520
التكلفة المعيارية للمواد الأولية المستعملة			14137630.98

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الملحق رقم 03، 04 و 05).

ثانيا: حساب الانحراف الكلي للمواد الأولية و تحليله.

1. حساب الانحراف الكلي للمواد الأولية:

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

الجدول رقم(04): حساب الانحراف الكلي للمواد الأولية.

الانحراف الكلي		التكلفة المعيارية	السعر المعياري	الكمية المعيارية	التكلفة الفعلية	السعر الفعلي	الكمية الفعلية	الانحراف الورشية
غير ملائم	ملائم							
-	536121	10713110	81.40	131610.7	10176989	87.02	116950	الجلد الخام
5664467	-	982520	33.88	29000	6646987	231.28	28740	المواد الكيمياوية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

إن التعرف على الانحراف الإجمالي هو بالتأكيد مفيد للمؤسسة ولكنه ليس كاف لتقييم أداء المؤسسة، لذا يستوجب الأمر تجزئة الانحراف الكلي إلى انحرافات جزئية وتحليلها بدلالة عنصرين أساسيين هما السعر والكمية وسنحاول حسابهم من خلال طريقتين.

2. تحليل الانحراف الكلي حسب طريقة التحليل الثنائي:

حسب هذه الطريقة يحلل الانحراف الكلي إلى عنصرين هما انحراف السعر وانحراف الكمية.

1.2 حساب انحراف الكمية:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}.$$

الجدول رقم(05): حساب انحراف الكمية.

انحراف الكمية		السعر المعياري	الكمية المعيارية	الكمية الفعلية	الانحراف المواد
غير ملائم	ملائم				
-	119338.98	81.40	131610.7	116950	الجلد الخام
-	8808.8	33.88	29000	28740	المواد الكيمياوية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

## 2.2 حساب انحراف السعر:

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

الجدول رقم (06): حساب انحراف السعر.

انحراف السعر		الكمية الفعلية	السعر المعياري	السعر الفعلي	الانحراف المواد
غير ملائم	ملائم				
657259	-	116950	81.40	87.02	الجلد الخام
5673276	-	28740	33.88	231.28	المواد الكيماوية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق:

❖ بالنسبة للجلد الخام:

يلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج هو انحراف ملائم يقدر بمبلغ 536121.98 دج لأن التكلفة الفعلية لم تتعدى التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف الكمية والسعر تبين لنا ما يلي:

- انحراف ملائم في الكمية لأن الكمية الفعلية المستخدمة في إنتاج 101239 قدم مربع أقل من الكمية المعيارية اللازمة للإنتاج، إذ بدلا من استخدام 131610.7 كغ من الجلد الخام تم فعلا استخدام 116950 كغ، وبذلك لم تستخدم 14660.7 كغ، وبالتالي نشأ عن هذا وفرة تكاليفية بمبلغ 119338.98 دج.
- انحراف غير ملائم في السعر لأن السعر الفعلي أكبر من السعر المعياري، حيث تم تسعير المواد المستعملة بسعر 87.02 دج بدلا من السعر المعياري 81.40 دج أي بزيادة تقدر بمبلغ 5.62 دج عن السعر المقرر مما سبب هدرا تكاليفي بمقدار 657259، وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:
  - عدم الدقة في التنبؤ بالسعر المتوقع الشراء به.

▪ ظروف خارجية والتي من نتائجها التغير في الأسعار وكذلك بعض المصروفات المتعلقة بالشراء (مصاريف النقل).

▪ التأخير في استلام المواد من الموردين مما يضطر المؤسسة للجوء إلى طلبات استثنائية من موردين آخرين.

❖ بالنسبة للمواد الكيماوية:

يلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج غير ملائم يقدر بمبلغ 566467.2 دج لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف الكمية والسعر تبين لنا ما يلي:

- انحراف ملائم في الكمية لأنه انحراف سالب ويمثل وفرة تكاليفية، لأن الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج أقل من الكمية المعيارية المقررة له، أي بدلا من استعمال 29000 كغ من المواد الكيماوية تم فعلا استخدام 28740 كغ مما نتج عن هذا وفرة تكاليفية تقدر بـ 808.8 دج.
- انحراف غير ملائم في السعر لأن السعر الفعلي أكبر من السعر المعياري، حيث تم تسعير المواد المستعملة بسعر 231.28 دج بدلا من السعر المعياري 33.88 دج أي بزيادة تقدر بـ 197.4 دج عن السعر المقرر مما سبب هدرا تكاليفي يقدر بـ 5673276 دج، وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:  
➤ عدم الدقة في التنبؤ بالسعر المتوقع الشراء به.

### 3. تحليل الانحراف الكلي حسب طريقة التحليل الثلاثي:

حسب هذه الطريقة يمكن تحليل الانحراف الكلي إلى ثلاثة عناصر هي انحراف الكمية، انحراف السعر وانحراف مشترك.

### 1.3 حساب انحراف الكمية:

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

الجدول رقم(07): حساب انحراف الكمية.

انحراف الكمية		السعر المعياري	الكمية المعيارية	الكمية الفعلية	الانحراف المواد
غير ملائم	ملائم				
-	1193380.98	81.40	131610.7	116950	الجلد الخام
-	8808.8	33.88	29000	28740	المواد الكيميائية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2.3 حساب انحراف السعر:

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية.}$$

الجدول رقم(08): حساب انحراف السعر.

انحراف السعر		الكمية المعيارية	السعر المعياري	السعر الفعلي	الانحراف المواد
غير ملائم	ملائم				
739652.13	-	131610.7	81.40	87.02	الجلد الخام
5724600	-	29000	33.88	231.28	المواد الكيميائية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

3.3 حساب الانحراف المشترك:

$$\text{الانحراف المشترك} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times$$

$$(\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

الجدول رقم(09): حساب الانحراف المشترك.

انحراف مشترك		الكمية المعيارية	الكمية الفعلية	السعر المعياري	السعر الفعلي	الانحراف المواد
غير ملائم	ملائم					
-	82393.13	131610.7	116950	81.40	87.02	الجلد الخام
-	51324	29000	28740	33.88	231.28	المواد الكيماوية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

في كلا الحالتين يتحمل المسؤولية مصلحة الإنتاج بالنسبة لانحراف الكمية (ملائم) ومصلحة الشراء بالنسبة لانحراف السعر (غير ملائم)، مما ينتج عنه ظهور انحراف ثالث مشترك بين مصلحة الإنتاج ومصلحة الشراء والذي يستوجب حسب رأينا توزيعه على المصلحتين.

المطلب الثاني: التكاليف الفعلية والمعيارية لليد العاملة المباشرة وانحرافاتها.

أولاً: حساب التكاليف الفعلية والمعيارية لليد العاملة المباشرة لشهر جانفي.

1. بالنسبة لورشة التنظيف.

1.1. حساب التكلفة الفعلية:

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الأجر الفعلي.

الجدول رقم(10): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في ورشة التنظيف لشهر جانفي/2017.

الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	الأجر الفعلي ( التكلفة الفعلية )	عدد العمال حسب الأجرة
101	167.33	16826.64	01
101	173.33	17430.00	01
161	173.33	27825.00	01
104	172.33	17955.81	01
104	172.33	17924.44	01
108	172.33	18686.57	01
108	171.33	18578.13	01
101	171.33	17228.88	01
102	166.33	16927.60	01
102	164.33	16724.06	01
108	159.33	17276.91	01
101	158.33	15921.61	01
102	157.33	16011.66	01
108	152.33	16517.87	01
108	145.33	15758.83	01
102	145.33	14790.41	01
101	141.33	14212.09	01

108	133.33	14457.61	01
101	90.33	9192.99	01
91	163.33	14801.75	01
2122	157.89	335042.58	المجموع

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

## 2.1. حساب التكلفة المعيارية:

لدينا:

✓ الزمن المعياري للوحدة = 0.0180 سا.

الزمن المعياري الإجمالي = الزمن المعياري للوحدة × الإنتاج الفعلي.

$$101239 \times 0.0180 =$$

$$= 1822.302 \text{ ساعة.}$$

✓ معدل الأجر المعياري للساعة = 155.35 دج/ سا.

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم (11): حساب التكلفة المعيارية ليد العاملة في ورشة التنظيف لشهر جانفي/2017.

عدد العمال حسب الأجرة	الأجر المعياري (التكلفة المعيارية)	معدل الأجر المعياري	الزمن المعياري
20	283094.62	155.35	1822.302

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2. بالنسبة لورشة الدباغة.

1.2. حساب التكلفة الفعلية:

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الأجر الفعلي.

الجدول رقم(12): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة قي ورشة الدباغة لشهر جانفي 2017.

الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	الأجر الفعلي (التكلفة الفعلية)	عدد العمال حسب الأجرة
91	155.35	14076.75	01
101	173.33	17430.00	01
108	173.33	18795.00	02
101	148.33	14916.01	01
101	131.33	13206.01	01
101	165.33	16625.52	02
100	166.33	16726.08	01
102	153.33	15604.58	01
104	144.33	15038.36	01
104	156.33	16288.70	01
104	169.33	17643.22	01
104	147.33	15350.95	01
108	157.33	17060.04	01
108	172.33	18686.57	02
108	149.33	16192.57	01
108	170.33	18469.70	01
161	173.33	27825.00	02
2292	162.25	371877	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

## 2.2. حساب التكلفة المعيارية:

لدينا:

✓ الزمن المعياري للوحدة = 0.013 سا.

الزمن المعياري الإجمالي = الزمن المعياري للوحدة × الإنتاج الفعلي.

$$101239 \times 0.013 =$$

$$= 1144 \text{ ساعة.}$$

✓ معدل الأجر المعياري = 160.20 دج/سا.

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم(13): حساب التكلفة المعيارية في ورشة الدباغة لشهر جانفي/2017.

عدد العمال حسب الأجرة	الأجر المعياري ( التكلفة المعيارية)	معدل الأجر المعيارى	الزمن المعيارى
21	1826280	160.20	1144

المصدر: من إعداد الطالبتين.

3. بالنسبة لورشة التجفيف.

1.3. حساب التكلفة الفعلية:

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الأجر الفعلي.

الجدول رقم(14): حساب التكلفة الفعلية في ورشة التجفيف لشهر جانفي/2017.

الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	الأجر الفعلي (التكلفة الفعلية)	عدد العمال حسب الأجرة
101	160.33	16122.72	01
102	171.33	17436.46	01
102	165.33	16825.83	01
102	142.33	14485.09	01
108	173.33	18795.00	01
108	151.33	16409.43	01
108	163.33	17710.65	01
111	159.33	17276.91	01
108	167.33	18144.39	01
161	173.33	27825.00	01
1111	162.94	181026.34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2.3. حساب التكلفة المعيارية.

لدينا:

✓ الزمن المعياري للوحدة = 0.0102 سا.

الزمن المعياري الإجمالي = الزمن المعياري للوحدة × الإنتاج الفعلي.

$$101239 \times 0.012 =$$

= 1032.64 ساعة.

✓ معدل الاجر المعياري = 163.80.

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم(15): حساب التكلفة المعيارية في ورشة التجفيف لشهر جانفي/2017.

عدد العمال حسب الأجرة	الأجر المعياري ( التكلفة المعيارية)	معدل الأجر المعياري	الزمن الفعلي
10	169146.43	163.80	1032.64

المصدر: من إعداد الطالبتين.

4. بالنسبة لورشة الإنهاء.

1.4. حساب التكلفة الفعلية:

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الأجر الفعلي.

الجدول رقم(16): حساب التكلفة الفعلية في ورشة الإنهاء لشهر جانفي/2017.

عدد العمال حسب الأجرة	الأجر الفعلي (التكلفة الفعلية)	معدل الأجر الفعلي	الزمن الفعلي
01	14934.17	143.33	104
01	17018.06	163.33	104
01	19950.00	173.33	115
01	27825.00	173.33	161
01	14983.00	165.33	90
01	15623.99	165.33	91

95	168.33	15907.49	01
95	153.33	14489.96	01
95	173.33	16380.00	01
101	170.33	17128.32	01
102	163.33	16622.29	01
101	69.33	7055.80	01
102	165.33	16825.83	01
102	158.33	16113.43	01
102	171.33	17436.46	01
1560	148.97	232393.2	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

#### 2.4. حساب التكلفة المعيارية :

✓ الزمن المعياري للوحدة = 0.0120 سا.

الزمن المعياري الإجمالي = الزمن المعياري للوحدة × الإنتاج الفعلي.

$$101239 \times 0.0120 =$$

$$= 1214.87 \text{ ساعة.}$$

✓ معدل الأجر المعياري = 147.30.

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الأجر المعياري.

الجدول رقم(17): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في ورشة الانهاء لشهر جانفي/2017.

عدد العمال حسب الأجرة	الأجر المعياري (التكلفة المعيارية)	معدل الأجر المعياري	الزمن المعياري
15	178950.35	147.30	1214.87

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثانيا: حساب الإنحراف الكلي لليد العاملة و تحليله.

1. حساب الانحراف الكلي:

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

الجدول رقم(18): حساب الانحراف الكلي على تكلفة اليد العاملة المباشرة.

الانحراف الكلي	التكلفة المعيارية	معدل الأجر المعياري	الزمن المعياري	التكلفة الفعلية	معدل الأجر الفعلي	الزمن الفعلي	الانحراف	الورشة
								ملائم
51947.96	283094.62	155.35	1822.302	335042.58	157.89	2122	التنظيف	-
188608.2	183268.8	160.20	1144	371877	162.25	2292	الدباغة	-
11879.91	169146.43	163.80	1032.64	181026.34	162.94	1111	التجفيف	-
53442.85	17895.035	147.30	1214.87	232393.2	148.97	1560	الإنهاء	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يمكن تحليل الانحراف الكلي لليد العاملة إلى انحراف ثنائي وانحراف ثلاثي تماما مثل تحليل انحراف المواد الأولية المباشرة، للتعرف على الجهة المسؤولة عن هذا الانحراف بشكل واضح.

## 2. تحليل الانحراف الكلي حسب طريقة التحليل الثنائي:

حسب هذا التحليل يحلل الانحراف الكلي إلى عنصرين هما انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر.

### 1.2. حساب انحراف الوقت:

$$\text{انحراف الوقت} = (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر المعياري}.$$

### الجدول رقم(19): حساب انحراف الوقت

الانحراف الوقت		معدل الأجر المعياري	الزمن المعياري	الزمن الفعلي	الانحراف الورشة
ملائم	غير ملائم				
46558.08	-	155.35	1822.302	2122	التنظيف
183909.6	-	160.20	1144	2292	الدباغة
12835.37	-	163.80	1032.64	1111	التجفيف
50837.65	-	147.30	1214.87	1560	الإنهاء

المصدر: من إعداد الطالبتين.

### 2.2. حساب انحراف معدل الأجر:

$$\text{انحراف معدل الأجر} = (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن الفعلي}.$$

الجدول رقم(20): حساب انحراف معدل الأجر

انحراف معدل الأجر		الزمن الفعلي	معدل الأجر المعياري	معدل الأجر الفعلي	الانحراف الورشة
غير ملائم	ملائم				
5389.88	-	2122	155.35	157.89	التنظيف
4698.6	-	2292	160.20	162.25	الدباغة
-	955.46	1111	163.80	162.94	التجفيف
2605.2	-	1560	147.30	148.97	الإنهاء

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق:

❖ بالنسبة لورشة التنظيف:

نلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج انحراف غير ملائم يقدر بـ 51947.96 دج، لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في معدل الأجر تبين لنا ما يلي:

- انحراف الوقت غير ملائم لأنه موجب ويمثل هذا هدرا في إنتاجية اليد العاملة أو سوءا في استخدامها، حيث أن الزمن الفعلي المستغرق في الإنتاج يزيد عن الزمن المعياري المقرر له، أي بدلا من أن يستغرق في العملية الإنتاجية 1822.302 ساعة تم استغراق 2122 ساعة عمل بزيادة تقدر بـ 299.698 ساعة، مما ينتج عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 46558.08 دج، هذا الانحراف تقع المسؤولية فيه على قسم إدارة الإنتاج (عمال الورشة) لأنها المسؤولة عن هذا الانحراف، وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:

- عدم الدقة في معايرة زمن أو وقت العمل (لم يأخذ بعين الاعتبار الوقت الضائع).

- توقف العمل في حالة الأعطال في الآلات و انقطاع الكهرباء.
- انحراف معدل الأجر غير ملائم لأنه انحراف موجب و يمثل هذا هدرا تكاليفي، لان المعدل الفعلي للأجور يزيد عن معدله المعياري المقرر له، أي بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية بـ 155.35 دج/سا تم التسعير بـ 157.89 دج/سا بزيادة تقدر بـ 2.54 دج/سا مما نتج عن ذلك تكلفة إضافية بمبلغ 5389.88 دج، هذا الانحراف تقع المسؤولية فيه على مصلحة المستخدمين، لأنها المسؤولة عن تقدير المصاريف المالية للعمال، وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:
- عدم الدقة في معايرة معدلات الأجور.

#### ❖ بالنسبة لورشة الدباغة:

يلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج هو انحراف غير ملائم يقدر بـ 1879.91 دج لأنه انحراف موجب وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في معدل الأجر تبين لنا ما يلي:

- انحراف الوقت غير ملائم لأنه انحراف موجب ويمثل هدرا في إنتاجية اليد العاملة أو سوءا في استخدامها، حيث أن الزمن الفعلي المستغرق في الإنتاج يزيد عن الزمن المعياري المقرر له، أي بدلا من أن يستغرق في العملية الإنتاجية 1032.64 ساعة تم استغراق 1111 ساعة عمل بزيادة تقدر بـ 78.36 ساعة مما ينتج عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 12835.37 دج، هذا الانحراف تقع المسؤولية فيه على قسم إدارة الإنتاج لأنها المسؤولة عن هذا الانحراف، ويرجع ذلك للأسباب التالية:
- عدم الدقة في معايرة زمن أو وقت العمل (لم يأخذ بعين الاعتبار الوقت الضائع).
- توقف العمل في حالة الأعطال في الآلات وانقطاع الكهرباء بعض الأحيان.
- انحراف معدل الأجر ملائم لأنه انحراف سالب ويمثل هذا وفرا تكاليفي، لان المعدل الفعلي للأجور اقل من المعدل المعياري المقرر له، أي بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية بـ 163.80 دج/سا تم التسعير على أساس 162.94 دج/سا بنقصان يقدر بـ 0.86 دج/سا مما ينتج عن ذلك وفرة تكاليفية تقدر بـ 955.46 دج، وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:
- عدم الدقة في معايرة معدلات الأجور.

### 3. تحليل الانحراف الكلي حسب طريقة التحليل الثلاثي:

حسب هذه الطريقة يحلل الانحراف الكلي إلى ثلاثة عناصر هي انحراف الوقت، انحراف معدل الأجر وانحراف مشترك.

1.3. حساب انحراف الوقت:

$$\text{انحراف الوقت} = (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر المعياري}.$$

الجدول رقم(21): حساب انحراف الوقت.

انحراف الوقت		معدل الأجر المعياري	الزمن المعياري	الزمن الفعلي	الانحراف الورشة
غير ملائم	ملائم				
56558.08	-	155.35	1822.302	2122	التنظيف
183909.6	-	160.20	1144	2292	الدباغة
12835.37	-	163.80	1032.64	1111	التجفيف
50837.65	-	147.30	1214.87	1560	الإنهاء

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2.3. حساب انحراف معدل الأجر:

$$\text{انحراف معدل الأجر} = (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن المعياري}.$$

الجدول رقم(22): حساب انحراف معدل الأجر.

انحراف معدل الأجر		الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	معدل الأجر الفعلي	الانحراف
غير ملائم	ملائم				
4628.65	-	1822.302	155.35	157.89	التنظيف
2345.2	-	1144	160.20	162.25	الدباغة
-	8880.7	1032.64	163.80	162.94	التجفيف
2028.83	-	1214.87	147.30	148.97	الإنهاء

المصدر: من إعداد الطالبتين.

3.3. حساب الانحراف المشترك:

الانحراف المشترك = ( الزمن الفعلي - الزمن المعياري ) × ( معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري ).

الجدول رقم(23): حساب الانحراف المشترك.

انحراف مشترك		معدل الأجر المعياري	معدل الأجر الفعلي	الزمن المعياري	الزمن الفعلي	الانحراف
غير ملائم	ملائم					
761.23	-	155.35	157.89	1822.302	2122	التنظيف
1353.4	-	160.20	162.25	1144	2292	الدباغة
-	67.39	163.80	162.94	1032.64	1111	التجفيف
567.38	-	147.30	148.97	1214.87	1560	الإنهاء

المصدر: من إعداد الطالبتين.

## خلاصة

تناولنا في هذا الفصل دراسة حالة تطبيقية حاولنا من خلالها التعرف على التكلفة المعيارية ودورها في تفعيل الرقابة في المؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل -، حيث تطرقنا في البداية إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة من حيث النشأة، التطور وهيكلها التنظيمي... الخ، ثم حاولنا اختبار فرضيات البحث من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المعيارية في الرقابة على النشاط الفعلي للمؤسسة وهذا لان الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة المعيارية لمنتجاتها غير علمية وإنما تعتمد على معطيات تقديرية لسنوات سابقة بعيدة عن الواقع والطرق الحديثة، فإذا كان الاهتمام بموضوع محاسبة التكاليف المعيارية أصبح حتمية ولم يعد خياراً فإنه يتطلب اهتمام المؤسسة بجميع الدوائر والوحدات وليس فقط دائرة الإنتاج، وذلك في إطار السعي في تقدير مستوى الأداء الجيد في ظل الظروف المتوقعة أن تسود وقت التنفيذ الفعلي.

والهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى التزام النشاط المعين بالأهداف المحددة له في الخطة وبذلك يلزم أن ترفع تقارير الأداء للانحرافات عن الأهداف وأسبابها كلما أمكن ذلك، لكي تساعد جهاز التسيير على مستوى المؤسسة في تجنب هذه الأسباب في المستقبل.



من خلال ما تم التطرق إليه في بحثنا المتعلق بدور التكلفة المعيارية في تفعيل الرقابة، خلصنا إلى أن التكلفة المعيارية تمكن المؤسسة من الرقابة على تكاليفها المحددة مسبقا وقياس قدراتها وإمكانياتها في تحقيق برامجها الموضوعية بالمقارنة مع ما تم تنفيذه فعليا ومن ثم تحديد الانحرافات وأسبابها لاتخاذ القرارات التصحيحية وهذا بغرض تصويب الخطط نحو الوجهة الصحيحة وبالتالي اتخاذ قرارات سليمة، حيث أصبحت التكاليف المعيارية تشكل إحدى الأسس التي توجه العملية الإنتاجية ونظاما تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

ومن خلال عرضنا للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا إلى مجموعة من النتائج تؤكد أو تنفي ما إقترحناه من فرضيات في بداية الدراسة، كما توصلنا إلى بعض النتائج المرتبطة بموضوعنا، وعلى أساس ذلك قمنا ببعض الاقتراحات التي رأينا أنها مهمة ويمكننا عرض هذه النتائج والاقتراحات كما يلي:

#### أولاً: اختبار الفرضيات

يمكن اختبار هذه الفرضيات من عدمها في النقاط التالية:

الفرضية الأولى: " يساعد نظام التكاليف المعيارية في قياس الانحرافات وتحليلها لاتخاذ القرارات المناسبة حول الاجراءات التصحيحية" وهي صحيحة، حيث أنه على كل مؤسسة اقتصادية مسك محاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها تكاليف موضوعية مسبقا بنيت على أساس دراسات قائمة على أسس علمية وذلك لتخطيط ورقابة الأداء من أجل استخراج نقاط الضعف في مراكز المؤسسة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها.

الفرضية الثانية: " المؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل- تطبق نظام التكاليف المعيارية على أسس علمية " وهي غير صحيحة، لأن المؤسسة الجزائرية للجلود تعتمد في إعدادها لهذا النظام على الطريقة التقليدية واعتمادا على الخبرة و تقديرات سنوات سابقة بعيدة عن الواقع، بدلا من اللجوء إلى تقنيين مختصين لتقدير البيانات المعيارية المتعلقة بنشاط المؤسسة .

الفرضية الثالثة: " المؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل- تتحكم في تكلفة المواد الأولية " : من خلال إطلاعنا على وثائق الشركة وحساب الانحرافات وتحليلها تبين لنا أن المؤسسة تتحكم في تكلفة المواد الأولية الخاصة بالجلد الخام بحكم الانحرافات الملائمة الناتجة، لكنها غير قادرة على التحكم في تكلفة المواد

الكيمائية لأن الانحرافات غير ملائمة، وهذا راجع للاستعمال غير الرشيد للموارد ونقص الرقابة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة بشكل جزئي.

الفرضية الرابعة: " المؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل- تتحكم في تكلفة اليد العاملة المباشرة ": غير صحيحة، حيث بعد دراستنا الميدانية وحسابنا للتكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية للمؤسسة تبين لنا أن المؤسسة الجزائرية للجلود لا تتحكم في تكلفة اليد العاملة وذلك بالنظر إلى الانحرافات غير الملائمة المحققة على مستوى مختلف ورشات الإنتاج.

### ثانيا: النتائج النظرية

يمكن توضيح أهم النتائج النظرية في النقاط التالية:

- ❖ التكاليف المعيارية عبارة عن تكاليف موضوعة مسبقا بنيت على أساس دراسات قائمة على أسس علمية وذلك لقياس الأداء المخطط.
- ❖ تطبيق نظام التكاليف المعيارية يعمل على اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالمؤسسة.
- ❖ تطبيق نظام التكلفة المعيارية يمكن من زيادة مستوى الرقابة على الأداء الاقتصادي.
- ❖ استخدام التكاليف المعيارية يهتج من الاستخدام غير الرشيد لموارد المؤسسة.
- ❖ تعمل المؤسسة على إعداد تقارير بانحراف التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية في ما يتعلق بجميع عناصر التكاليف الرئيسية.
- ❖ تطبيق نظام التكاليف المعيارية يهتج المؤسسة من معرفة الانحرافات عن الأداء، و بالتالي العمل على التصحيح السريع لهذه الانحرافات، مما يساعد على خفض التكاليف وبدوره زيادة الوفرة في العملية الإنتاجية.
- ❖ الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة مرهونة بمعالجة الانحرافات في قسم الإنتاج.
- ❖ كفاءة المستويات الإدارية يتوقف على مقومات الرقابة.
- ❖ نظام التكاليف المعيارية يهتج على توفيق معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية مما يهتج في اتخاذ القرارات الإدارية.
- ❖ تلعب التكاليف المعيارية دور بارز في تحديد الانحرافات وتحديد المسؤوليات عنها بغرض التحكم في التكاليف وبالتالي تحقيق أكبر ربح ممكن.

❖ إتباع المؤسسة طرق علمية في ترشيد تكاليفها تمكنها من تحقيق رقابة فعالة وبالتالي تحسين الأداء الاقتصادي.

### ثالثا: النتائج التطبيقية

يمكن توضيح أهم النتائج الخاصة بالدراسة الميدانية في المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- في النقاط التالية:

- ❖ عدم استعمال الأساليب الحديثة والعلمية في إعداد التكاليف المعيارية، حيث تعتمد المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- في إعدادها على الطرق التقليدية البسيطة واعتمادا الخبرة وتقديرات سنوات سابقة.
- ❖ المؤسسة الجزائرية للجلود - وحدة جيجل- لا تتحكم في معظم التكاليف المباشرة.
- ❖ تملك الشركة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- نظام محاسبة التكاليف والتسجيل له، لكنها مازالت تطبق الطريقة التقليدية في حساب التكاليف وسعر التكلفة، وذلك لنقص المعرفة في هذا المجال.
- ❖ نقص فعالية استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة باعتبار الشركة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- تابعة للدولة.

### رابعا: الاقتراحات

- ❖ إنشاء قسم لمحاسبة التكاليف بحيث يكون منفصلا عن قسم المحاسبة المالية ودعمه بالكوادر المؤهلة علميا وعمليا، حيث أوضحت الدراسة الميدانية افتقار المؤسسة محل الدراسة إلى الكوادر المدربة علميا في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية.
- ❖ الفصل التام بين عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة عند وضع المعايير لها حتى يتم معرفة الانحرافات بصفة دقيقة بغرض تصحيحها.
- ❖ العمل على توعية متخذي القرار بأهمية تطوير نظم التكاليف باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ❖ على المؤسسة الجزائرية للجلود استخدام الأساليب العلمية الحديثة لتحديد البيانات المعيارية المتعلقة بتكاليف وأنشطة المؤسسة.

- ❖ مشاركة كافة المستويات الإدارية أثناء وضع الخطة المعيارية حتى لا يقتصر تخطيط وتصميم المنتج في نظام التكاليف المعيارية على المحاسبين فقط، بل لابد من تداخل كافة الهياكل الإدارية بما فيها مديري الإنتاج والتسويق بالإضافة للإدارة المالية وفروعها المختلفة.
- ❖ على الشركة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- مواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتبني الأنظمة الحديثة وذلك لأهميتها في التسيير واتخاذ القرار.

#### خامسا: آفاق الدراسة

في ضوء نتائج الدراسة فإننا نقترح مجموعة من الدراسات المستقبلية التي يمكن إجرائها والمرتبطة بموضوع دراستنا الحالية وهي على النحو التالي:

- مدى تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسات الجزائرية.
- التكلفة المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في المؤسسات الاقتصادية.
- دور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في الرقابة وتقييم الأداء.
- نظام التكاليف المعيارية ومدى مواكبته للتطورات التكنولوجية.

## قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

❖ الكتب:

1. أبو زيد كمال خليفة وآخرون محاسبة التكاليف الجزء الثاني دار الجامعة للنشر 2001.
2. أحمد حسن ظاهر المحاسب الادارية، دار وائل للنشر عمان 2002.
3. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
4. إسماعيل يحيى التريكتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد للنشر، عمان، 2007.
5. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
6. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
7. زاهد محمد ديربي، الرقابة الادارية، دار المسيرة للنشر و الطباعة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، 2011.
8. سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1978
9. سليمان قداح، محاسبة التكاليف النموذجية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1976.
10. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الادارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، جامعة الاسكندرية، 2003
11. عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، اسكندرية، 2003.
12. عبد السلام أبو قحت وآخرون، نظم الادارة الحديثة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2011.
14. علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، القاهرة، 1997.

15. علي فلاح الزعبي، عبد الوهاب بن بريكة، مبادئ الإدارة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
16. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001.
17. فيصل جميل السعادة، المحاسبة الادارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.
18. قاسم القريوتي، مبادئ الادارة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
19. كمال الدين مصطفى الدهراوي، ابو زيد كمال خليفة، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 1999.
20. ليستزاي هيتجو، سيرج ماتولتش، المحاسبة الادارية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2004.
21. محمد السيد الجزائر، الرقابة على التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 1876.
22. محمد توفيق بليغ، التكاليف المعيارية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1990.
23. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الادارية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
24. مصطفى صالح سلامة، الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
25. ناصر دادي عدوان، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، الجزء الثاني، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
26. نضال محمود الرمحي، المحاسبة الادارية، دار الفكر للنشر والتوزيع عمان، 2013.
27. هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.
28. يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الادارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

ثانياً: الرسائل والاطروحات:

1. أطروحة الدكتوراه

29. سلوى النور عبد المحمود أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة و تقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان، 2016.

2. رسائل ماجستير

30. أحمد سلامة التتر، دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية و تقييم الأداء، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2015.

31. إيمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة و ترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، 2017.

32. بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لإتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1999.

33. حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009.

34. عبد الله جميل أبو معيلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط و رقابة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2005.

35. فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003.

36. نوال مرابطي، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005.

ثالثاً: مذكرات الماستر

37. نبيل بن صغير، محمد أمين رياسين، الرقابة على الموارد البشرية، مذكرة ماستر، جامعة أبي بلقايد، الملحق الجامعية لمغنية، 2016.

38. نوال بولخيوط، حنان بومالة، دور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة  
ماستر، جامعة جيجل، 2014.

39. خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير،  
جامعة خيضر، بسكرة، 2013.

رابعاً: المواقع الإلكترونية

<https://accdicussion./acc.html>. 40

<https://books.google.dz/books?id>. 41

<http://specialites.Bayt.com/q/116878/>. 42

خامساً:المجلات و المطبوعات

1. المجلات:

43. نواف فخر وآخرون إطار مقترح لتطوير تحليل انحرافات تكلفة المواد المباشرة في ظل البيئة  
التصنيعية الحديثة، دراسة حالة، مجلة البعث، المجلد 36، العدد 38، 2014.

44. ورقاء خالد عبد الجبار، فهد كاظم عبد الغني، دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات التكاليف  
الصناعية غير المباشرة، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد70، 2008.

45. يحي علي حمادي الموسوي، دور الموازنة في تخطيط و لرقابة المصروفات غير المباشرة في  
المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد18، العدد66، كلية العلوم الاقتصادية،- قسم  
المحاسبة-، جامعة بغداد.

2. المطبوعات:

46. قريشي محمد الجموعي، شربي محمد الأمين، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، جامعة قاصدي مرباح،  
ورقلة، 2015.

سادسا: الكتب باللغة الأجنبية

47. B DORIATH, CONTROLE DE GESTION, EDITION DU NOD, 2EDITION,  
PARIS, 2001.
48. GENARD MELYON COMPTABILITE, 2EDITION, BRIED, PARIS, 2001.
49. GERVAIS MICHEL, CONTROLE DE GESTION, 7EM EDITION EVONOMIC,  
PARIS, 2001.

## المخلص

يعتبر نظام التكاليف المعيارية من أهم الانظمة المستخدمة لرقابة تكاليف الانتاج، و بالتالي كان هدف الدراسة بيان دور نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات وتحليلها، والتعرف على أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة رقابة على التكاليف، و التعرف على فاعلية نظام التكاليف المعيارية في تقديم معلومات للمؤسسة تساعد في كفاءة و فاعلية أدائها ، وقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة الجزائرية للجلود- وحدة جيجل- للإطلاع على الوثائق و المعلومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسة وتحليلها، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- التكاليف المعيارية عبارة عن تكاليف موضوعة مسبقا بنيت على دراسات قائمة على أسس علمية و ذلك لقياس الأداء المخطط.

- تطبيق نظام التكاليف المعيارية يمكن من زيادة مستوى الرقابة على الأداء الاقتصادي.

-تطبيق نظام التكاليف المعيارية يمكن المؤسسة من معرفة انحرافاتهما عن الأداء وبالتالي العمل على التصحيح السريع لها مما يساعد في خفض التكاليف.

الكلمات المفتاحية:

التكاليف المعيارية، التكاليف الفعلية، الانحرافات، الرقابة على التكاليف، التكاليف المباشرة، التكاليف غير المباشرة.

Résumé:

L'objectif de cette étude est de dévoiler le Vale de système de couts standards comme élément de contrôle des couts et efficacité du système d'information pour la prise de décision.

Cette étude et but sur une étude empirique dans l'entreprise algérienne des cuirs et peaux on basant sur une analyse des états et des appâts financier.

Selon notre étude conclure que le système de calcule des couts standards.

Au niveau de Taj est très faible ce qui reflète la marque déficience dans son système d'analyse des écarts.

mots clés: Coûts standard, coûts réels, écarts, contrôle sur coûts, coûts directs, coûts indirects, Analyse des écarts.