جامعة يحي فارس –المدية–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

أهمية طريقة التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في المؤسسة

دراسة حالة SARL KORTOBIA ARDECO

– المدية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر قسم علوم مالية وحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبة: **تحت إشراف الأستـــاذ:**

- إقبال بن قرنوز **- أ/محمد زرواطي**

أعضاء اللجنة المناقشة:

الأستاذ يرقي كريم	رئيسا
الأستاذ ميسوم بوشنافة	ممتحننا
الأستاذ محمد زرواطي	مشرفا

السنة الجامعية:2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم

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

وكما أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان العظيم إلى الأستاذ المشرف **محمد زرواطي** لما بذله معي من جهد ووقت، وتوجيهاته ونصائحه القيمة، فقد كان حاضرا معي في كل مراحل إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل أساتذة قسم علوم مالية والمحاسبة ورئيس قسم المحاسبة أستاذ ميسوم بوشنافة.

الشكر الموصول إلى كل عمال مؤسسة القرطبية اردیکو خاصة رئيس قسم مالية ومحاسبة على دعمه وتوجيهه لنا.

وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

الإهداء

إلى سيدة نساء الكون الينبوع الذي لا يمل من العطاء ولا يتعب إلى من حاكت سعادتي ونجاحي بخيوط منسوجة بدعواتها، إلى **أمي ملاكي** وأنستي في هذه الحياة.

إلى الهيبة والوقار صاحب السيرة العطرة، إلى سيد أمالي ونقطة قوتي الذي سخر جهده وماله لأصل هنا، إلى من حمل أعباء الحياة والزمان دون شكوى لسعادتي **أبي الغالي**.

إلى من شاركت معهم طعم الحياة وفتحت عيني بقربهم وصرت لا أقوى على بعدهم أختي مريم، وإخوتي ياسر وآدم.

إلى من سرنا سويا ونحن نشق طريق النجاح معا، إلى من تكافئنا يدا بيد ونحن نقطف هذه الزهرة صديقات العمر: هاجر، نجاة، ريحان.

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

إقبال

مستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية طريقة التكاليف المعيارية كأداة في التخطيط والرقابة بتحديد الانحرافات وتحليلها، والتعرف على فاعلية نظام التكاليف المعيارية في تقديم معلومات للمؤسسة تساعد في كفاءة وفعالية أدائها، وقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، وبالنسبة للجانب التطبيقي إجراء دراسة تطبيقية على مستوى مؤسسة القرطبية أرديكو.

حيث توصلنا إلى نتائج أهمها أن التكاليف المعيارية عبارة عن تكاليف موضوعة مسبقا بنيت على دراسات قائمة على أسس علمية وذلك لقياس الأداء المخطط، وأن تطبيق نظام التكاليف المعيارية يمكن من زيادة مستوى الرقابة على الأداء الاقتصادي، وكذلك يمكن تطبيق نظام التكاليف المعيارية المؤسسة من معرفة انحرافاتها عن الأداء وبالتالي العمل على التصحيح السريع لها مما يساعد في خفض التكاليف.

الكلمات المفتاحية: تكاليف معيارية، تكاليف فعلية، انحرافات، الرقابة على التكاليف، مؤسسة القرطبية أرديكو.

ABSTRACT

This study aims to show the importance of the standard cost method as a tool in planning and control by identifying and analyzing deviations, and to identify the effectiveness of the standard cost system in providing information to the institution that helps in the efficiency and effectiveness of its performance, and we have relied on the descriptive analytical approach in the theoretical aspect, and for the applied side to conduct an applied study at the level of the kortobia ardeco Foundation. Where we reached the most important results that standard costs are pre-set costs based on studies based on scientific foundations in order to measure planned performance, and that the application of the standard cost system enables to increase the level of control over economic performance, as well as the application of the standard cost system enables the institution to know its deviations from performance and thus work on rapid correction, which helps reduce costs.

Keywords : standard costs, actuel costs, deviations, cost control, kortobia Ardeco Foundation.

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
شكر وعرفان	-
الإهداء	-
المستخلص	I
فهرس المحتويات	V
قائمة الجداول والأشكال	VII
قائمة الملاحق	X
مقدمة	أ- ح
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف	
تمهيد	02
المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف	03
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها	03
المطلب الثاني: مقومات ووظائف محاسبة التكاليف وأهميتها	05
المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية	10
المبحث الثاني: طرق حساب التكاليف	14
المطلب الأول: طريقة التكلفة الكلية	15
المطلب الثاني: طريقة التكلفة الجزئية (طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة والتكلفة المتغيرة)	18
المطلب الثالث: طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وحساب التكلفة النهائية	24
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني: طريقة التكاليف المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة	
تمهيد	32
المبحث الأول: طريقة التكاليف المعيارية	33

المطلب الأول: مفهوم وأهداف طريقة التكاليف المعيارية	33
المطلب الثاني: أسس ومسؤولية إعداد المعايير وأنواعها	37
المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المعيارية وحدود استعمالها	42
المبحث الثاني: التخطيط والرقابة على التكاليف المعيارية	45
المطلب الأول: الرقابة على التكاليف المباشرة	45
المطلب الثاني: الرقابة على التكاليف غير المباشرة	53
المطلب الثالث: أهمية طريقة التكاليف المعيارية في عملية التخطيط	59
خلاصة الفصل	62
الفصل الثالث: الإطار التطبيقي دراسة حالة SARL KORTOBIA ARDECO	
تمهيد	64
المبحث الأول: الإطار العام لشركة SARL KORTOBIA ARDECO	65
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ومهامها وامكانياتها	65
المطلب الثاني: أهداف المؤسسة وسبب اختيارها	68
المطلب الثالث: الوظائف الرئيسية للمؤسسة وهيكلها التنظيمي	69
المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة بالمؤسسة	72
المطلب الأول: التكاليف المباشرة الفعلية والمعيارية للمواد الأولية وانحرافاتها	72
المطلب الثاني: التكاليف المباشرة الفعلية والمعيارية لليد العاملة المباشرة وانحرافاتها	79
المطلب الثالث: التكاليف الغير مباشرة لمشروع 24باب لشهر أوت 2022	94
خلاصة الفصل	98
خاتمة	99
قائمة المراجع	104
الملاحق	110

1- قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	11
2-1	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	12
1-3	إنجازات مؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO	67
2-3	التكلفة الفعلية للمواد الأولية المستعملة لإنتاج 24 باب لمشروع CSCEC لشهر أوت 2022	72
3-3	التكلفة المعيارية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج المتجمع لشهر أوت 2022	73
4-3	حساب الانحراف الكلي للمواد الاولية	73
5-3	حساب انحراف الكمية (التحليل الثنائي)	74
6-3	حساب انحراف السعر (التحليل الثنائي)	75
7-3	حساب انحراف الكمية (التحليل الثلاثي)	77
8-3	حساب انحراف السعر (التحليل الثلاثي)	78
9-3	حساب الانحراف المشترك	78
10-3	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة في قسم التفصيل لشهر أوت 2022 في مشروع CSCEC	79
11-3	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة في قسم التفصيل لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	80
12-3	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم آلات (ماشيناج) لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	80
13-3	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة في قسم آلات (ماشيناج) لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	81

14-3	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم التجميع لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	81
15-3	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في قسم التجميع لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	82
16-3	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم النقش لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	82
17-3	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة لقسم النقش لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	83
18-3	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم الورنيش لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	83
19-3	حساب التكلفة المعياري لليد العاملة في قسم الورنيش لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	84
20-3	حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم التركيب لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	84
21-3	حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في قسم التركيب لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	85
22-3	حساب الانحراف الكلي على تكلفة اليد العاملة المباشرة	85
23-3	حساب انحراف الوقت (التحليل الثنائي)	86
24-3	حساب انحراف معدل الاجر (التحليل الثنائي)	87
25-3	حساب انحراف الوقت (التحليل الثلاثي)	92
26-3	حساب انحراف معدل الأجر (التحليل الثلاثي)	93
27-3	حساب انحراف المشترك	94
28-3	التكاليف المعيارية الغير مباشرة الثابتة لشهر أوت 2022	95
29-3	التكاليف المعيارية الغير مباشرة المتغيرة لشهر أوت 2022	95

30-3	حساب التكلفة الكلية المعيارية للأعباء الغير مباشرة	96
31-3	توزيع التكاليف الفعلية الكلية للأعباء الغير مباشرة لمشروع لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	96
32-3	حساب الانحراف الكلي للأعباء الغير مباشرة لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC	97

2- قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	وظائف محاسبة التكاليف	09
2-1	علاقة التداخل بين النظم المتعددة لنظم المعلومات	14
3-1	طريقة التحميل العقلاني	20
1-2	مهام واهداف الكلف المعيارية	37
2-2	أنواع المعايير	41
3-2	تحليل انحراف المواد الأولية	48
4-2	انحراف تكلفة المواد المباشرة	51
5-2	انحراف التكاليف المعيارية	58
1-3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO	71

الرقم	العنوان	الصفحة
01	نسخة مؤقتة من بيان الدخل	110
02	تقديم المؤسسة	111
03	إنجازات المؤسسة وشركاؤها	112
04	سياسة الجودة	113
05	النشاط الرئيسي لمؤسسة القرطبية اريديكو والقوى العاملة	114
06	الهيكل التنظيمي لمؤسسة القرطبية اريديكو	115
07	التكاليف الفعلية للخشب الخام واللوازم، الأجل الفعلي لأقسام الإنتاج	116
08	التكاليف المعيارية للخشب الخام واللوازم، والأجر المعياري لأقسام الإنتاج	117
09	التكاليف المعيارية الغير مباشرة	118
10	التكاليف الحقيقية أو الفعلية الغير مباشرة	119

مقدمة

يتميز العصر الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق على بعضها، كما أنه شهد تحولا جذريا في بيئة الاعمال، فقد أصبح يتسم بالتقدم السريع في تقنية المعلومات، والتطور المتسارع لابتكارات المنتجات الجديدة والخدمات عالية الجودة، والمنافسة الصناعية المكثفة على الصعيد العالمي، تلعب محاسبة التكاليف دورًا مهمًا وحيويًا في الحياة الاقتصادية لأنها تشكل الأساس لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في تحسين كفاءة الإدارة المعرفية في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

لذا تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة للتحكم في التكاليف وتحسين فعالية التسيير، وتتبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، وإن الهدف الأساسي لأي مؤسسة كانت السعي لتعظيم الربح، ولكي يمكن تطبيق إجراءات محاسبة التكاليف يتوجب على المسير الالمام الكافي بالأمور المالية والاقتصادية. حيث وضع الباحثون عدة طرق تمكن وتساعد في حساب التكاليف منها طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المعيارية.

حيث أن طريقة التكاليف المعيارية تقوم بتقدير التكاليف المستقبلية بالاعتماد على معطيات مشروع معين تم إنجازه 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.

1- إشكالية الدراسة

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 الإشكالية التالية:

"كيف يمكن لطريقة التكاليف المعيارية أن تساهم في التخطيط والرقابة في المؤسسة بصفة عامة، وفي مؤسسة القرطبية أرديكو بصفة خاصة؟"

ولمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تطبق مؤسسة القرطبية اردیكو نظام التكاليف المعيارية على أسس علمية؟
- هل تتحكم مؤسسة القرطبية أرديكو في تكلفة المواد الأولية؟
- هل تتحكم مؤسسة القرطبية أرديكو في تكلفة اليد العاملة المباشرة؟
- هل تتحكم مؤسسة القرطبية أرديكو في التكاليف غير المباشرة؟

2- فرضيات الدراسة

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

- مؤسسة القرطبية أرديكو تطبق نظام التكاليف المعيارية على أسس علمية.
- مؤسسة القرطبية أرديكو لا تتحكم في تكلفة المواد الأولية.
- مؤسسة القرطبية أرديكو تتحكم في تكلفة اليد العاملة المباشرة.
- مؤسسة القرطبية اردیكو لا تتحكم في التكاليف غير المباشرة.

3- أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في:

- بيان أهمية نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات؛

– التعرف على أهمية استخدام نظام التكاليف المعياري كأداة للرقابة والتخطيط على التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؛

– التعرف على فاعلية نظام التكاليف المعيارية في تقديم معلومات للمؤسسة تساعد على كفاءة وفاعلية أدائها؛

– التعرف على واقع المؤسسة القرطبية اردیکو ومدى توفرها على نظام التكاليف المعيارية؛

– محاولة تقييم مدى التحكم في التكاليف في مؤسسة القرطبية اردیکو باستخدام الأسلوب التحليلي (الانحرافات).

4- أهمية الدراسة

تتمثل الأهمية فيما يلي:

– تتمثل أهمية الدراسة العلمية في معرفة كيفية تطبيق طريقة التكاليف المعيارية بالمؤسسة الاقتصادية، وأهميتها في مجال التخطيط والرقابة في المؤسسة.

– كما تندرج الأهمية العملية للدراسة على أن المؤسسة الاقتصادية بالجزائر في حاجة لتطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في الإنتاج تساهم بفاعلية في تحقيق الكفاءة الإنتاجية والاستخدام الأمثل للموارد، مع بيان أهمية 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.

5- منهج الدراسة

من أجل دراسة إشكالية البحث وتحليل أبعاده واختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك في الجانب النظري وهي طريقة يعتمد عليها الباحثون في الحصول على بيانات دقيقة لتصور الواقع والوصول إلى معرفة دقيقة تفصيلية وتحقيق فهم أفضل وأدق، ولأنه مناسب لوصف الظاهرة محل البحث المتمثلة في وصف مدى مساهمة

وأهمية الدور الذي تلعبه طريقة التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة في المؤسسة، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم استخدام منهج دراسة حالة لمحاولة تفسير الظاهرة المدروسة.

6- الدراسات السابقة

لغرض استكمال الجانب النظري والجانب التطبيقي للموضوع لابد من مراجعة الأبحاث والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع وتقديم ما تناولته هذه الدراسات من متغيرات والتي يمكن الاستفادة منها في الدراسات السابقة التي تناولت متغير من تغيرات الدراسة.

- **ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر، (2003-2002)**، حيث هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إيجاد طريقة يعتمد عليها في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف وتطبيقه، وكذلك إبراز الدعائم التي يرتكز عليها إعداد نظام تكاليف معيارية مرن، يتناسب مع نوعية المعلومات التي يحتاجها المسيرون، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

  - المعلومات التي يوصلها نظام التكاليف المعيارية إلى متخذ القرار تكون في شكل تقارير عن الأحداث الاستثنائية أي هو أحد دعائم أسلوب الإدارة بالاستثناء يتعلق بجانب التكاليف.
  - السرعة في إيصال المعلومات عن الانحرافات ضرورية ليتمكن متخذوا القرار من إصدار الأوامر التصحيحية قبل فوات الأوان.

- **عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، الجامعة الإسلامية، غزة، (2005)**، حيث تناولت هذه الدراسة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية 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 اعدادها على تحديد سعر البيع؛

– يتم تحديد وتحليل 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.

– **حاب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجيستير، جامعة –الحاج لخضر– باتنة، (2009)**، هدفت هذه الدراسة إلى: دراسة طريقة واحدة من طرق المحاسبة التحليلية والمتمثلة في التكاليف المعيارية وإبراز دورها في تحسين مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية، حيث توصلت الدراسة على عدة نتائج:

– اتباع 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 اتباع التكنولوجيا الحديث لحساب التكاليف التي تمكن المؤسسة إلى الوصول إلى وفرات الإنتاج.

7– ما يميز دراستنا عن الدراسة السابقة

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أننا استخدمنا نفس المنهج في الجانب النظري لكن من حيث الجانب التطبيقي كان هناك اختلاف في النتائج فعلى سبيل المثال أن الدراسة الأولى كانت بعنوان التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي أما دراستنا فتتمثل في أهمية طريقة التكاليف المعيارية كأداة في التخطيط والرقابة.

أما بالنسبة للدراسة الثانية كذلك التي كانت عنوانها التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية بقطاع غزة فهي كانت تختلف بوضع معايير لقياس الأداء ومدى استخدام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة على منتجاتها بالنسبة لسنوات السابقة، وتركز دراستنا على أنها درست استخدام التكاليف المعيارية بالنسبة لمشروع واحد.

بحيث تختلف الدراسة الثالثة عن دراستنا في أنها ركزت على دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وتركز دراستنا على أهمية التكاليف المعيارية كأداة في التخطيط والرقابة في مؤسسة القرطبية اردیکو.

8- حدود الدراسة

لكل دراسة علمية أو نظرية حدود مكانية وحدود زمانية، تتمثل الحدود المكانية في المؤسسة محل الدراسة، أما الحدود الزمانية فتتمثل في الفترة الزمنية التي طبقت فيها الدراسة، وهي كما يلي:

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة حول أهمية طريقة التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في مؤسسة القرطبية اردیکو حي الداميات بولاية المدية وذلك لتوفرها على محاسبة التكاليف المعيارية وهي موضوع دراستنا.

- **الحدود الزمانية:** تمثل الدراسة في حساب الانحرافات في شهر أوت سنة 2022 لمشروع **CSCEC** (24 باب) من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج تثمن البحث.

9- أسباب اختيار موضوع الدراسة

دوافع ذاتية:

- ارتباط الموضوع بتخصصنا في المحاسبة، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع، وتوسيع المعارف في مجال تقدير التكاليف المعيارية والتخطيط والرقابة على المؤسسة، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية؛

– رغبتي في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية والتطبيقية.

دوافع موضوعية:

– محاولة إضافة مرجع جديد إلى المكتبة الجامعية؛

– محاسبة التكاليف المعيارية أداة فعالة للرقابة والتخطيط وتحديد المسؤوليات وبالتالي تحسين أداء المؤسسة؛

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

10- صعوبات الدراسة

– تتمثل أهم الصعوبات بالنسبة لهذه الدراسة في صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلة لإجراء دراسة حالة، نظرا لعدم انتشار محاسبة التكاليف المعيارية بشكل عام في المؤسسات الجزائرية؛

– بالرغم من كثرة المراجع التي تتحدث عن موضوع الدراسة على المستوى الدولي، إلا انها تكاد تنعدم في المكتبات الجزائرية، خاصة الكتب الأولىَ التي تحدثت عن طريقة التكاليف المعيارية وأهميتها في التخطيط والرقابة؛

– قلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول التكاليف الغير مباشرة بصفة عامة وبشكل خاص عدم توفر المعلومات المتعلقة بالتكاليف الغير المباشرة المتعلقة بالأقسام الرئيسية للمؤسسة؛

– من الصعوبات كذلك تعدد المصطلحات والمعاني التي يستعملها ويقصدها الكُتّاب.

11- 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 النظري لمحاسبة التكاليف وهذا من خلال تقسيمه إلى مبحثين، تناول المبحث الأول عموميات حول محاسبة التكاليف تم فيه عرض أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف أما المبحث الثاني وهو الأخير فقد ركزنا فيه على طرق حساب التكاليف.

كما تناول الفصل الثاني طريقة التكاليف المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة من خلال بحثين أيضا، المبحث الأول تمحور حول طريقة التكاليف المعيارية ومختلف حيثياتها أما المبحث الثاني فقد خصص للتخطيط والرقابة على التكاليف المباشرة والتكاليف غير مباشرة. أما في فالفصل الثالث والأخير قنا بدراسة حالة مؤسسة القرطبية اريديكو **SARL KORTOBIA ARDECO**، وفي هذا الفصل حاولنا تطبيق ما توصلنا إليه نظريا على مستوى المؤسسة القرطبية اريديكو من خلال مبحثين، المبحث الأول قمنا فيه بتقديم نظرة شاملة حول المؤسسة محل دراستنا أما المبحث الثاني فقد حاولنا فيه التطرق الى تطبيق التكاليف المعيارية وانحرافاتها بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، وذلك اعتقادا منا بأن التطبيق والواقع العملي أكثر كفاءة وصدقا من النظريات والأفكار النظرية.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

تمهيد

يعود ظهور محاسبة التكاليف إلى الثورة الصناعية نتيجة التطور في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية والذي كان نتاجه أن أنشئت الصناعات الكبرى ذات الإنتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي في وسائل الإنتاج المختلفة، مصاحبة بالضرورة استقلال علم التكاليف وبروز أهميته الكبرى في توفير البيانات التفصيلية، والمعلومات الفورية لإدارة هذه المشروعات من أجل مساعدتها في التخطيط بأقصى كفاءة ممكنة، بحيث زيادة حجم المعاملات يستلزم وضع نظام تكاليف متين من أجل إحكام قياس حجم التكلفة والرقابة عليها، حتى تتمكن المؤسسات التقليل من الإسراف والضياع ، وبالتالي إنتاج منتجات وتقديم خدمات ذات جودة وبأقل تكلفة ممكنة، وبالتالي الفوز بحصة سوقية أكبر مقارنة بالمنافسين.

وبذلك أصبحت محاسبة التكاليف من التقنيات الضرورية التي تسمح بمراقبة التكاليف وحسابها خاصة باستعمال الطرق الحديثة وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل عبر المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: طرق حساب التكاليف

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف من أهم فروع علم المحاسبة حيث تساعد المؤسسة في جميع وظائفها مثل التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات بعد أن كان دورها قديما يقتصر على حساب تكلفة المنتوج، حيث يهدف هذا المبحث إلى دارسة أساسيات محاسبة التكاليف وتعريفها ومعرفة مقومتها ووظائفها وأهدافها وعلاقتها بالمحاسبة الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها

أولا: مفهوم محاسبة التكاليف

تتعدد التعاريف التي عرفت بها محاسبة التكاليف بتعدد الباحثين والمفكرين إلا أنها تصب في نفس المعنى، ومن بين التعاريف نجد :

– محاسبة التكاليف هي " نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة انتاج الوحدات المنتجة والرقابة على العناصر الإنتاج بهدف تخطيط ورسم السياسات".[1]

– يعرف PCG لسنة 1982م محاسبة التكاليف على انها "تقنية لمعالجة المعلومات من خلال الأهداف التالية:[2]

– معرفة تكاليف مختلف الوظائف المتعلقة بالمؤسسة؛

– تحديد قواعد وأسس التقييم لبعض عناصر الميزانية؛

– شرح النتائج بحساب مختلف تكاليف المنتجات (سلع وخدمات) ومقارنتها مع سعر البيع الموافق لها؛

– وضع التنبؤات المتعلقة بالتكاليف والمنتجات الجارية (تكاليف تنبؤيه، موازنات الاستغلال، الخ)؛

---

[1] عبد الناصر ابراهيم نور، عليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، طبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان2006، ص 14.

[2] عبد الحق عطوط، **دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: المؤسسة الوطنية BCR – سطيف**، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012–2013، ص9.

– الاطلاع على ما تحقق فعلا وشرح الانحرافات الناتجة (مراقبة التكاليف والموازنات، الخ).

– وقد عرفها آخرون: "بانها الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية".[1]

– ويعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها: "عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة" [2].

من خلال التعاريف السابقة لمحاسبة التكاليف يمكن اقتراح التعريف التالي "هي تقنية تهتم بجمع المعلومات المالية والغير مالية ثم العمل على معالجتها وتفسيرها بهدف خدمة الإدارة ومساعدتها على اتخاذ القرارات المناسبة من جهة، وصياغة استراتيجيتها التنافسية الملائمة من جهة أخرى".

ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف بما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات على تحقيق الأهداف التالية:[3]

– تحديد تكلفة الإنتاج، وحساب تكلفة كل عناصر الإنتاج من مواد أولية وأجور ومصاريف أخرى؛

– تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل للمساعدة على إعداد الحسابات الختامية والميزانية؛

---

[1] عاطف الأخرس وآخرون، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، الطبعة 1، ص 13.

[2] صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، **محاسبة التكاليف الفعلية**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان –الأردن، 1997، ص07.

[3] أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010، ص51.

– مساعدة الإدارة في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات والخدمات التي تقوم المؤسسة لإنتاجها أو تقديمها؛

– توفير المعلومات اللازمة للإدارة من اجل ممارسة وظائف التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة؛

– توفير المعلومات الضرورية التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة في مختلف المستويات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة، وكذلك تقييم أداء الوظائف المختلفة للمؤسسة؛

– توفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية والتي تحتوي على معلومات يتوقع حصولها في المستقبل ونعتمد في ذلك على تحليل سلوك التكاليف تاريخيا مع وضع توقعات لما سيكون في المستقبل؛

– توفير معلومات للقيام بعملية الرقابة عن عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من اجل رفع الكفاءة الإنتاجية وتقليل التكاليف بما يؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة[1].

المطلب الثاني: مقومات ووظائف محاسبة التكاليف وأهميتها

أولا: مقومات محاسبة التكاليف

تتفق معظم الأدبيات المحاسبية، على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة التكاليف، يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ولهذه المقومات شروط يجب مراعاتها كالتالي:

– البساطة والوضوح لمنع حدوث الأخطاء.

– تقليل الدفاتر والمستندات دون التأثير سلبا على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحققة.

– تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم من أجله.

[1] أمين بن سعيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 51.

وبعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي: [1]

1- وجود هيكل تنظيمي واضح: تحدد فيه اتجاهات انسياب السلطة والمسؤولية لجميع افراد التنظيم في المنشأة، نزولا من الإدارة العليا حتى أصغر وحدة إنتاجية، لتحديد اختصاصاتهم وأنشطتهم الوظيفية والإنتاجية بشكل واضح وسليم.

2- توصيف واضح لمراكز النشاط (التكاليف): وهذا هو المقوم الأساسي لأي نظام تكاليف، حيث يتم تقسيم الوحدة الإنتاجية إلى مراكز نشاط (أو مراكز تكلفة) بحيث يتميز كل مركز تكلفة تميزا وظيفيا عن غيره من المراكز، وركز التكلفة هو الوسيط المناسب لحصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة والغير مباشرة لوحدات المنتج النهائي في المنشأة، لأغراض الرقابة على التكاليف والمقارنة وتقويم الأداء.

3- توصيف واضح لوحدات التكلفة: باعتبارها وحدة المنتج النهائي فيها، وتأخذ شكل وحدة منتج أو مجموعة من المنتجات المتجانسة، سواء كانت سلعا أو خدمات، ويعبر عنها في الغالب، بالحجم أو الطول أو الوزن أو العدد.

4- وضع دليل لعناصر التكاليف في المنشأة: وهذا الأساس لا يقل أهمية وضرورة عن غيره من الأسس والاركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف في اية منشأة صناعية كانت ام غير صناعية. وهذا يعني حصر عناصر تكاليف النشاط الثلاثة (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسة وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة او بند منها رمزا او رقما خاصا به، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

5- تحديد مجموعة مستنديه ودفترية سليمة: [2] تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورتها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف، باعتبارها الوسيلة التي تعتمدها

---

[1] عمر محمد هديب، **نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي**، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، عمان –الاردن، 2009، ص40.

[2] محمد الشريف تيتي، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على تسيير الأداء للمؤسسة**، دراسة حالة –مؤسسة الفرق الصحراوية، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة ومالية، جامعة ام البواقي 2014-2015، ص12.

الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولاشك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاث (تكلفة المواد ،اليد العاملة، وتكاليف أخرى) دورة مستنديه خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادة منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات.

يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف متعامليها، وهي بذلك المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف.

كما أنه يقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات والفاتر التحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة وتستطيع من خلال استخدامها القيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسب التكاليف، وتعتبر الدفاتر الحلقة الوسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات وبين التقارير التي تقدم المعلومات ما يفسر مدلولها الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية محددة تحديد مجموعة دفترية ومستنديه سليمة.

6- تحديد فترة التكلفة: إن الفترة التكاليف هي الفترة التي يتم فيها حساب تكلفة الإنتاج والوحدات المنتجة فقد تكون هذه الفترة شهر أو ربع سنة أو نصف سنة أو سنة، وكلما قصرت الفترة الزمنية كلما كان ذلك أفضل من أجل تحقيق رقابة على عناصر التكاليف.[1]

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف

على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي المستخلصة من تعريف محاسبة التكاليف:

[1] عائشة علاش، سهام معيزي، **إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية**، دراسة حالة –مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر، مذكرة ماستر محاسبة، جامعة المدية 2018، ص07.

1- الوظيفة التسجيلية: يعني أن يقوم محاسب التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.[1]

2- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الاحداث التكاليفية فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر ن عناصر الانفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع او الإنتاج او المبيعات.[2]

3- الوظيفة الرقابية: تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.[3]

4- الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع للأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفء واقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.[4]

5- الوظيفة التفسيرية والإخبارية: القيام بصياغة نتائج عمله (اثناء التسجيل والتحليل والرقابة) في شكل قوائم وتقارير توضح امام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية ويفسر لها تفسيرا علميا مدلول هذه الوقائع.[5]

---

[1] حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص30.

[2] صالح الرزق، **محاسبة التكاليف المعيارية**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان- الاردن، سنة2013، ص32.

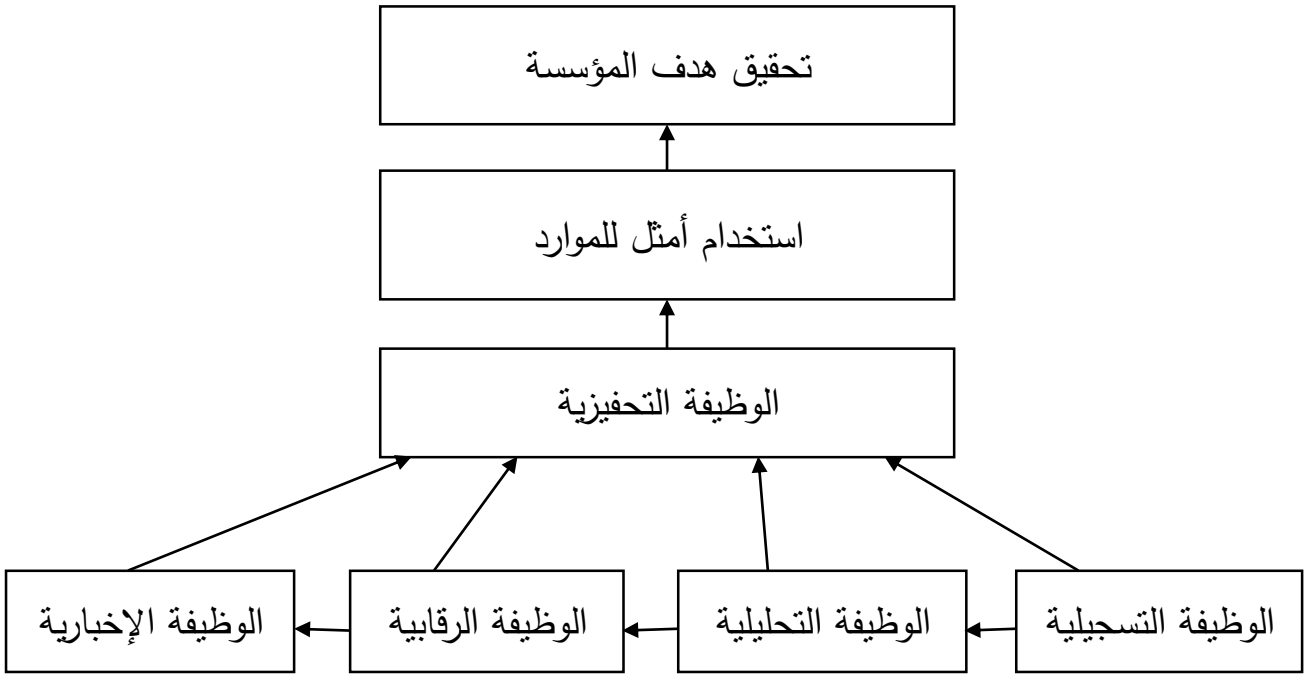
[3] يحيى التكريتي إسماعيل، **محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2006، ص24.

[4] عمر محمد هديب، **مرجع سابق**، ص21.

[5] حاب الله الشريف، **دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009، ص28.

يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، **مرجع سبق ذكره**، ص24 .

يتضح من الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة وبتكاملها تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقق أهداف المؤسسة.

ثالثا: أهمية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف عملية متشابكة تشمل الجمع والتحليل للتكاليف، وتلخيص وتقييم مسارات بديلة من استراتيجيات إنفاق مختلفة لنظام العمل الواحد، حيث تشمل حساب التكاليف وتقديم المشورة للإدارة عن أنسب مسار للعمل على أساس الكفاءة والتكلفة والمقدرة بالنسبة للإدارة، والمعيار المهم، في محاسبة التكاليف، هو أن المعلومات يجب أن تكون مرتبطة وذات صلة بالقرارات التي سوف يتخذها مدير إدارة معينة، تعمل في بيئة معينة من الأعمال، وأول هذه القرارات هو خلق استراتيجية العمل العامة؛ حيث تشكل قرارات الإدارة النظام المتبع في محاسبة التكاليف؛ هل سيتم إتباع سياسات تقشفية؟ هل سيتم إتباع سياسات إنفاق على مستوى عال من البذخ الدعائي كنوع من الاستثمار طويل الأمد؟ أو هل ستتخذ

قرارات بتغيير سياسة الإنفاق من" الميزانية المفتوحة "إلى" ترشيد الإنفاق "أو العكس؟ وغير ذلك من القرارات التنظيمية لمستوى الإنفاق؛ مثال :في كيان العمل الفندقي مثلا، هناك إدارة العلاقات العامة، وإدارة تشغيل الموارد البشرية، وإدارة المشتريات، الإدارة المالية...، والمعلومات التي تحتاج إليها" إدارة تشغيل الموارد البشرية "تتعلق بتكاليف إعداد العمالة من حيث التدريبات المناسبة، توفير الزي الرسمي، والخامات المرتبطة بمجال العمل، إطار المرتبات والمكافآت...، وكلما سبق يختلف عن المعلومات التي تحتاج إليها الإدارة المالية؛ فمعلومات الإدارة المالية تستند على التكاليف العامة للمنشأة ككل.[1]

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية

تعتني المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، (تركز على التكلفة التاريخية).[2]

أما المحاسبة الإدارية، فهي تعديل أو تطوير للبيانات المحاسبية المالية لتتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار، كما تختص بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط المؤسسة لإدارتها الداخلية وذلك لاتخاذ القرار، وكما تعتبر فرع من فروع المحاسبة تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار (تركز على القيمة الحالية).[3]

أولا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يمكننا أن نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كما يلي:

---

[1] طيب محمد شفيق حسين، **محاسبة التكاليف الصناعية**، ط1، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998، ص23.

[2] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع البليدة، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 03، 2009-2010، ص36.

[3] فيصل جميل السعايدة، **المحاسبة الإدارية: لتخصص نظم المعلومات المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص16 ،17.

الجدول رقم (1-1): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1_ كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.
2_ كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات.	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، **مثال:** تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، **مثال** :الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.

المصدر: ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، مرجع سبق ذكره، ص36.

من خلال هذا الجدول نستخلص أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي.

الجدول رقم (2-1): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

أوجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
الهدف بين المحاسبتين	تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية.	تهدف إلى تحديد نتيجة السنة المؤسسة السنوية أو الفصلية

	تحديد الميزانية العامة لآخر سنة. تهم بدورة الاستغلال والوضعية المالية.	أو شهرية بصفة منفصلة لكل منتج على حدا. تهم بدورة الاستغلال.
المدة الزمنية	خلال السنة المالية، وقد تحدد ميزانيات أو نتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية.	فترة التحليل العادية شهر وفي الحالات الخاصة الفصل أو سنة.
مصدر المعلومات	المعلومات التي تستغلها المحاسبة المالية تخضع للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب.	تستعمل المعلومات الصادرة من المحاسبة المالية. معلومات أخرى. كما تستعمل أساليب تحليل مختلفة مثل نقطة والصفر، الخ.
الحسابات التي تستعملها	تستعمل المحاسبة المالية حسابات خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام.	المحاسبة التحليلية تستعمل الحسابات المنعكسة.
مستعملي النوعين	المدير، العمال، المتعاملين معها.	مسيرو المؤسسة .

المصدر: ناصر دادي عدون، **محاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير**، دار المحمدية العامة، الجزائر 1999، ص ص12،11.

ثانيا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:[1]

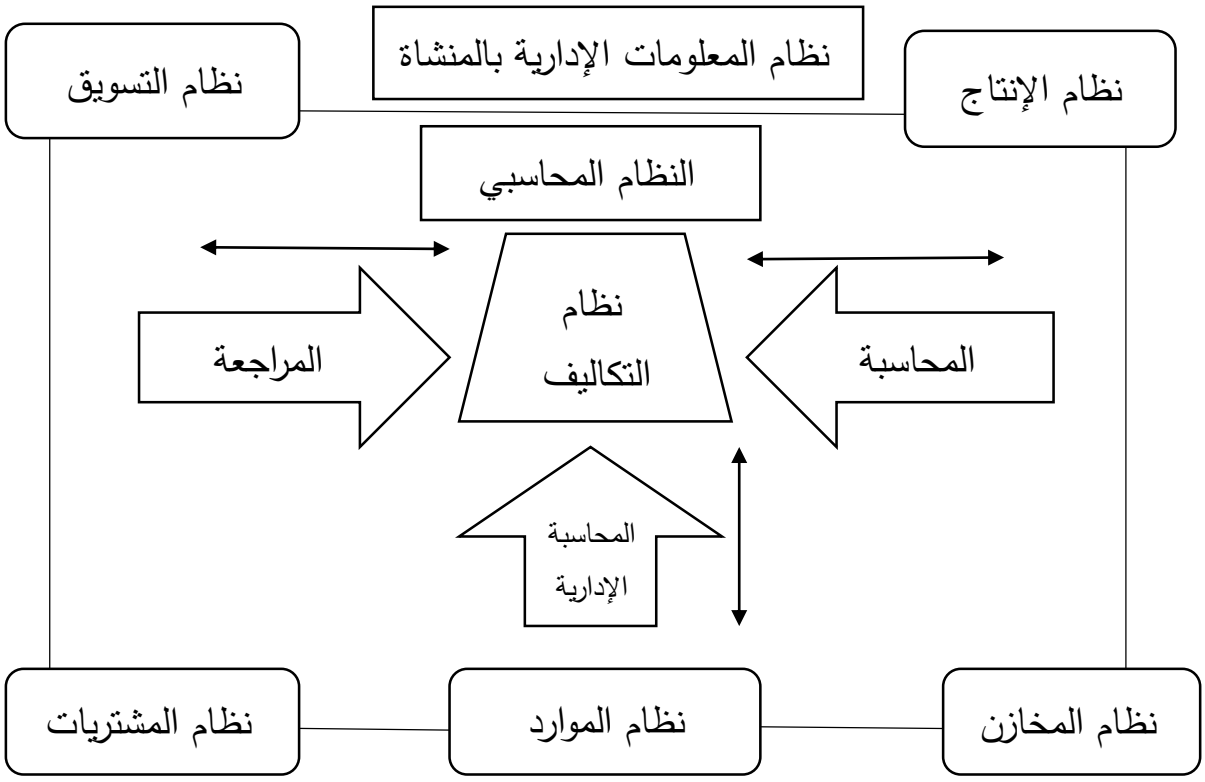
بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل منهما على ما يقدمه الأخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة، لكن هذه البيانات قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وهذا التطور أصبح ملموسا عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة، كذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة.

وتظهر العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بوضوح عند قيام المنشأة باتخاذ قرار لمواجهة مشكلة معينة، حيث تبدأ المنشأة بتحديد المشكلة محل البحث وتحديد أبعادها والهدف الذي ترغب الإدارة في تحقيقه ثم التعرف على البدائل المتاحة التي يمكن الاعتماد عليها لحل المشكلة مع تحديد نتائج اختيار كل بديل منها بحساب تكلفته والعائد المتوقع منه، وأخيرا تقييم هذه البدائل واختيار أفضلها وأنسبها للمنشأة، وهذا هو القرار الذي ساعدت في الوصل إليه البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف[2].

[1] سالمي ياسين، **مرج سبق ذكره**، ص 38.

[2] نفاد هجيره، بوزيد فوزية، **أثر محاسبة التكاليف في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية**، دراسة حالة مؤسسة بوفال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة يحيى فارس، المدية، 2016-2017، ص9.

الشكل رقم (2-1): علاقة التداخل بين النظم المتعددة لنظم المعلومات



المصدر: زاية عبد النور، **محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة**، رسالة ماجستير، دراسة حالة، جامعة محمد خيذر، بسكرة، 2017-2018، ص17. [1]

من خلال الشكل نلاحظ بأن كل الأنظمة الموجودة بالمؤسسة تقوم بخدمة نظام التكاليف، من خلال توفيرها للبيانات اللازمة لهذا النظام ليقوم بتحديدها وتجميعها وتسجيلها وتحليلها لغرض تزود الإدارة بالمعلومات التي تساعدها في التخطيط والتنظيم والرقابة.

المبحث الثاني: طرق حساب التكاليف

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة مختلف الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية، بدءا بطريقة التكلفة الكلية باعتبارها الطريقة الأقدم والأكثر انتشارا، ثم مختلف الطرق الجزئية الأخرى، ثم التطرق الى طريقةABC، مع بيان ايجابيات ونقائص كل طريقة.

[1] زاية عبد النور، **محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة**، رسالة ماجستير، دراسة حالة، جامعة محمد خيذر، بسكرة، 2017-2018، ص17.

المطلب الأول: طريقة التكلفة الكلية

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث عرفت في بدايتها بتسمية الأقسام المتجانسة ومن ثم سميت مراكز التحميل، وتعتبر من أوائل طرق محاسبة التكاليف التي اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة، وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض هذه الطريقة محاولين الإلمام بالجوانب الأساسية لها.

اولا: مفهوم طريقة التكلفة الكلية

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ تحمل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة والتي تتماشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف ويرجع هذا إلى وجود علاقة بين الإنتاج والتكاليف أي أنه لولا وجود إنتاج لما نشأت هذه التكاليف[1].

يمكن تعريفها أيضا حسب المخطط الوطني المحاسبي، القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية[2].

ثانيا: أهداف طريقة التكلفة الكلية

تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج؛[3]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **مقدمة في محاسبة التكاليف**، ط1، دار وائل للنشر، عمان –الأردن،2003، ص78.

[2] بوشاشي بوعلام، **المنير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2003، ص17 .

[3] درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر،2004–2005، ص189.

– البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنيا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة، لا بد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية؛

– الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسرين.

ثالثا: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة وهي:[1]

– تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)؛

– فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛

– لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛

– تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛

5– معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

رابعا: تقييم طريقة التكاليف الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية بقيت لمدة طويلة من الزمن الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا لما لها من إيجابيات بها هذه الطريقة، ولكن بمرور الزمن ومع تغير المحيط الاقتصادي ظهرت سلبيات هذه الطريقة، فمنها يمكن إبراز إيجابيات وسلبيات هذه الطريقة.

[1] ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، كلية علوم إقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر،2002–2003، ص67.

1- إيجابيات طريقة التكاليف الكلي

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها كما يلي:[1]

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛

- دراسة تطور تكاليف أي منتوج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛

- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛

- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل ، إعادة تنظيم المسار، الخ).

2- سلبيات طريقة التكاليف الكلية

تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة إلى العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة والاهتمام بتطوير طرق أخرى وفيما يلي أهم عيوبها:

- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف؛[2]

- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة؛

---

[1] مرابطي نوال، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير** حالة المؤسسة – نفطال–، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير التحليل الاقتصادي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص117.

[2] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص57 .

– ترتكز على التوزيع التقريبي للأعباء وبالأخص اذا تعلق الامر بوجود حجم كبير من المنتجات؛[1]

– لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل؛

– عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.[2]

المطلب الثاني: طريقة التكلفة الجزئية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فان التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط، وبمعنى آخر فان النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

أولا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طريقة أخرى، عرفت بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب وحجم النشاط. وهي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، بمعنى آخر يتم اخذ الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عند حساب التكاليف ومقارنتها بمستوى النشاط العادي، والفرق الذي يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة.

1- تعريف الطريقة: تنص هذه الطريقة على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة مضافًا إليها جزء من التكاليف الصناعية الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة كما يتم تحميل وحدات المبيعات بنصيبها من التكاليف البيعية المتغيرة وجزء من التكاليف البيعية الثابتة غير المستغلة تعتبر تكاليف زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر.[3]

---

[1] عماد زودة، **مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف دراسة حالة الشركة الأوراسية للبسكويت**، رسالة ماجستير، كلية علو اقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009-2010، ص21.

[2] حابي أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص51.

[3] زاية عبد النور، **مرجع سبق ذكره**، ص46.

2- مبدأ الطريقة: يتم الفصل بين نوعين من التكاليف وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلال من التكاليف الثابتة لتحمل بعدها على المنتجات إضافة إلى التكاليف المتغيرة [1].

ومنه يتم حساب معامل التحميل العقلاني ويحسب بالعلاقة التالية:[2]

2-1 معامل التحميل العقلاني = المستوى الحقيقي لنشاط الاقتصادي/ المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

2-2 حساب الأعباء الثابتة المحملة: تحسب الأعباء المحملة لتكاليف الثابتة لفترة كما يلي: الأعباء الثابتة الفعلية**x** معامل التحميل العقلاني

2-3 تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة: تعتمد على فصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل العقلاني الذي قد يكون نفسه في جميع الأقسام أو قد يختلف من قسم إلى آخر وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طريقة التكاليف الكلية.

2-4 تحديد فروق تحميل العقلاني: ويمكن تحديد ثلاث حالات ممكنة من خلال قيمة معامل التحميل العقلاني:[3]

معامل التحميل العقلاني < 1: يعني ان النشاط الفعلي اقل من حجم النشاط العادي مما يدل على ان المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية.

معامل التحميل العقلاني > 1: معناه ان حجم النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي وهنا تكون الأعباء الهيكلية المحملة للتكاليف أكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع.

معامل التحميل العقلاني =1: معناه ان النشاط العادي يساوي حجم النشاط الفعلي ومنه التكلفة الثابتة الاجمالية =تكلفة ثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل.

---

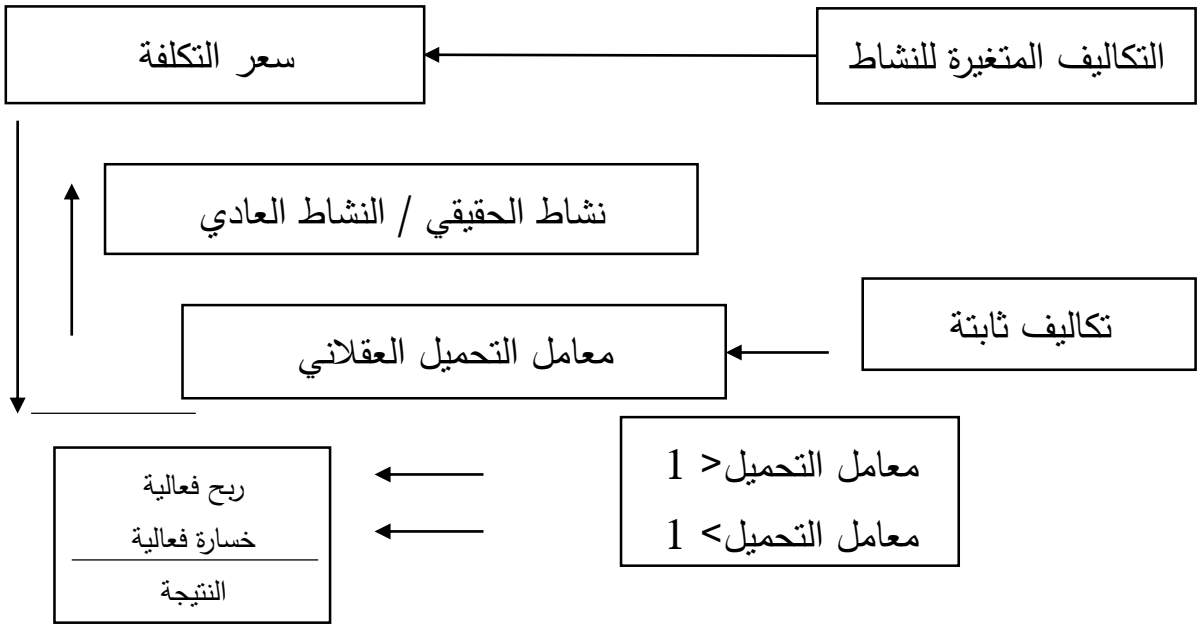
[1] ناصر دادي عدون، **مرجع سبق ذكره**، ص116.

[2] عبد الكريم بو يعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون –الجزائر- ،1998، ص214.

[3] عبد الكريم بويعقوب، **مرجع سبق ذكره**، ص215.

يمكن تمثيل الطريقة حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): طريقة التحميل العقلاني



المصدر: مرابطي نوال، **مرجع سبق ذكره**، ص119.

3- مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني: لقد عالجت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة:[1]

3-1 المزايا

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره؛

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفرق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها، وتساعد على

[1] عماد زودة، **مرجع سبق ذكره**، ص25.

تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط، وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية واستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية؛

– تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالتكاليف المتغيرة.

3-2 العيوب

– صعوبة تحديد احجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات؛

– عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة الى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة؛

– مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

ثانيا: طريقة التكلفة المتغيرة

عكس طريقة التكلفة الشاملة، فإن طريقة التكلفة المتغيرة تعد طريقة للتكلفة الجزئية؛ فهي تدخل في احتساب تكلفة كل منتوج المصاريف المتغيرة فقط .تسمى هذه الطريقة أيضا بطريقة التكاليف التناسبية أو "Direct costing"؛

ونعلم أنه وفقا لعلم التسيير، وعكس التحليل الاقتصادي فالمصاريف المتغيرة تعتبر متناسبة مع النشاط، وكما هو في تحليل التكلفة المباشرة، فمصطلح Direct costing (رغم الترجمات المختلفة) يجب ترجمته بالتكاليف المتغيرة.[1]

1- اهداف طريقة التكلفة المتغيرة

للطريقة جملة من الأهداف أهمها:[2]

– تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير؛

[1] نور الدين زعيبط، مقال بعنوان "**مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة**"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 1، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2007، ص ص88-89.

[2] Abdellah Boughaba, **Comptabilité analytique**, 2éme édition, Berti édition, Alger, 1994, P242-P243.

– تخفيض التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية؛

– التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي والإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه والاهتمام بالإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق؛

– تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تصادمها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها؛

– دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات؛

– العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين؛

– دراسة وتحليل المردودية انطلاقا من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.

2- مبادئ الطريقة

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالآتي:[1]

– تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط؛

– هذه الأعباء هي أعباء متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج؛

–الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات لكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة؛

– إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحدوية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحدوية؛

– طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

[1] هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص58.

3- تقييم طريقة التكلفة المتغيرة

يرى الباحث أن هناك جملة من المزايا والعيوب لهذه الطريقة نذكر منها:[1]

3-1 المزايا

- أنها توفر البيانات اللازمة لإدارة المنشأة لوضع سياسة التسعير والبيع وتخطيط الإنتاج لأنها توضح الربح الحدي الذي يساعد على تغطية التكاليف الثابتة وتحديد نقطة التعادل؛

- يتم تطبيق إجراءات الرقابة على عناصر التكاليف باستبعاد التكاليف الثابتة التي لا تخضع لمسئولية الرؤساء والمشرفين.

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتوج معين رغم تحقيقه لخسارة.[2]

3-2 العيوب

تتمثل عيوب هذه الطريقة في:[3]

- صعوبة التفرقة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وكذلك التكاليف شبه المتغيرة وشبة الثابتة؛

- تتجاهل التكاليف الثابتة باعتبارها أعباء دورية لا علاقة لها بتغير حجم الإنتاج حتى لو أن تلك التكاليف الثابتة وجدت في الواقع من أجل تحقيق الإنتاج، حيث أنها تقوم بتحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط.

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه

---

[1] عبد الشكور عبد الرحمان الفرا، مقال بعنوان "**قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية**"، مجلة جامعة الأزهر: سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 2، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012، ص 270.

[2] حابي أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص54.

[3] عبد الشكور عبد الرحمان الفرا، **مرجع سابق**، ص 270.

النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد.[1]

– تقلص أهمية الطريقة بفعل التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة وأصبحت مقتصرة على المواد الأولية ومصاريف الطاقة، في مقابل الارتفاع الكبير للتكاليف الثابتة بسبب تزايد أجور اليد العاملة وتزايد أعباء الاهتلاكات نظرا للاستعمال الموسع للآلات بالإضافة إلى التامين على الممتلكات.. الخ.[2]

المطلب الثالث: طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وحساب التكلفة النهائية

سنتطرق إلى طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة وكذلك حساب التكلفة النهائية كما يلي:

أولا: طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC

واجهت نظم التكاليف التقليدية انتقادات شديدة في مجال تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ومن ثم فقد ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره يمثل تطورا ملموسا على التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات. ويقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة ان الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات؛ وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب ان تنسب التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة.[3]

---

[1] رجراج عبد الزوهير،" **المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال**"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2000 –2001، ص54.

[2] هادفي خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص60.

[3] حاب الله شريف، **مرجع سبق ذكره**، ص36.

1- مراحل تطور طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد مرت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم بثلاث مراحل نذكرها كما يلي:[1]

1-1 المرحلة الأولى: إدارة النشاط

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يأتي:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.

- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

1-2 المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

1-3 المرحلة الثالثة: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

هي تلك الطريقة التي تهتم بتحليل التكلفة ولكنها تعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

2- اهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يراد من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي:[2]

---

[1] موسى درغام ماهر، مقال بعنوان "**مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة**"، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، جوان 2007، ص ص689، 670.

[2] حابي احمد، **مرجع سبق ذكره**، ص72.

– تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛

– البحث الدائم والضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة وخاصة خدمات دعم الإنتاج؛

– تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛

– يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة، تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛

– المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل تكاليفها؛

– تحديد فعالية ونجاعة كل الأنشطة (أي الأداء) بقياس مساهمتها في الأهداف الاستراتيجية والعملية للمؤسسة.

3- مبدأ طريقة ABC

ترتكز طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير مباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة ودرجة استهلاكها للموارد المخصصة، وذلك وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد او عناصر أخرى ملائمة، تحدد في إطار النشاطات المسببة للأعباء، ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة، على عكس الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارجة عن نطاق الأنشطة، أي تعتمد على ساعات العمل المباشر او الأعباء المباشرة عموما في عملية التوزيع.[1]

وعليه، فقد حققت هذه الطريقة المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل أساس كل الأنشطة الضرورية التي تحتاجها للحصول على مخرجات؛ هذا التطابق يظهر في تتبع الأعباء واستهلاك الموارد، الذي ترافقه عملية ضبط

[1] نوال مرابطي، **مرجع سبق ذكره**، ص158.

وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها لتحديد تلك التي تساهم في خلق قيمة مضافة، هذا ما يمنحها ميزة تنافسية في السوق.[1]

4- تقييم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة

تقدم هذه الطريقة عدة مزايا في استعمالها لتحسين التسيير واتخاذ القرار، لكنها لا تخلو من بعض النقائص، التي تحد من النظرة التي كانت تتمتع بها في سنوات الثمانينات، أين عرفت رواجا كبيرا، حتى اعتبرت كالحل المطلق لكل مشاكل المؤسسة وكمفتاح نجاح بدون منازع.

4-1 مزايا استعمال طريقة ABC

- يتطلب استعمال طريقة حساب التكاليف بالأنشطة اللجوء إلى تسيير المؤسسة على أساس هذه الأنشطة؛ وقد تتعارض هذه الفكرة مع واقع المؤسسات التي يتأسس هيكلها على المفهوم التايلوري، الذي يعتمد على الهيكل التسلسلي أو الوظيفي، مما قد لا يتماشى مع مفهوم التسيير على أساس الأنشطة؛ إلا أن المؤسسات التي ترغب في اللجوء إلى طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة، لا تكون مرغمة على تغيير هيكلها، وإنما تتكيف فقط مع حصيلة الأنشطة التي تتمتع بها.[2]

- التسيير على أساس الأنشطة (او ما يسمى بطريقة ABM) * يسمح للمسيرين على أساس مولدات التكاليف وتجميع الأنشطة، بتقويم، بصفة استراتيجية، آثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج .[3]

[1] مرابطي نوال، **مرجع سبق ذكره**، ص158.

[2] درحمون هلال، **مرجع سبق ذكره**، ص263.

*ABM : Activity Based Management.

[3] **مرجع سابق**، ص263.

– تحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة فهي تدل على معرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.[1]

4-2 الصعوبات التي تواجه طريقة ABC[2]

– من بين المشاكل المواجهة عند تطبيق ABC قضية تقييم الوقت والجهد الضروريين لاستجواب الافراد والحصول على المعطيات؛

– تعديل نظم معلومات التكاليف يمكن ان يكون له آثار خطيرة على ثقافة المؤسسة، مما يجعل الإدارة العليا غير جاهزة لإحداث تغيير جذري؛

– إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.

ثانيا: حساب التكلفة النهائية

لمحاسبة التكاليف عدة طرق في احتساب التكاليف والتكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف، ويكمن هذا الاختلاف في الدقة عند احتساب التكاليف والتكلفة النهائية فتمتاز الطرق الحديثة بأكثر دقة عن الطرق التقليدية بحيث سنعرض أهم الطرق التي ستكون عنوان محورنا القادم: *

1- طرق التكاليف الفعلية: تصنف التكاليف تبعا للزمن إلى تكاليف فعلية أو(تاريخية) وتكاليف معيارية، فالتكاليف الفعلية هي تكاليف المواد والعمل والتكاليف الإضافية التي يتحملها فعلا الإنتاج، ولا يتم معرفة مجموعها إلا في نهاية الفترة، حيث يتم تحديد وجمع التكاليف[3].

---

[1] حابي أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص83.

[2] ساحل فاتح، **مرجع سبق ذكره**، ص87.

* سيتم التعرض لهذه الطريقة بشيء من التفصيل في الفصل الثاني

[3] خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص57.

2- طريقة التكاليف المعيارية: هي تكاليف محددة مسبقا وتتميز بصبغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدراتها وامكانيتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية .ويمكن تحديد التكاليف النموذجية بعدة طرق تتلاقى كلها في نفس الهدف وكلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية أو برنامج نشاط المؤسسة للفترة. [1]

[1] دادي عدون ناصر، **مرجع سبق ذكره**، ص 161.

خلاصة الفصل

يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوع الدراسة حيث تمكننا من خلاله من معرفة المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف التي تسمح بتحديد التكاليف وتم ذكر أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها ووظائفها والمقومات التي تقوم عليها المؤسسة وعلاقاتها مع المحاسبات الأخرى من خلال المخرجات التي تقدمها والمدخلات التي تستلمها من المحاسبات الأخرى.

وكما كانت لنا إطلالة واسعة على الطرق التقليدية من التعريف بها وتحديد مميزاتها ومقومات نجاحها وصولا إلى الانتقادات الموجهة لها؛ والتطرق أيضا إلى الطرق الحديثة لحساب التكاليف، والتي تناولنا منها شيء مبسط تاركينا عرض حيثياتهم بشيء من التركيز، والتعرف على طريقة التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الفصل القادم.

الفصل الثاني:

طريقة التكاليف المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة

تمهيد

تُعد التكاليف المعيارية إحدى الأدوات الهامة التي تستخدمها الإدارة في عملية التخطيط للمساعدة في تحقيق كفاءة العمليات وذلك من خلال العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف، ولكي يتحقق هذا الأمر فإن الإدارة بحاجة إلى الحصول على خدمات أطراف عديدة في المؤسسة من إداريين ومحاسبين ومهندسين للمساعدة في وضع المعايير التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

ولا تقتصر أهمية التكاليف المعيارية على الوظيفة الرقابية فقط، بل تمتد لتشمل أيضا –بما توفره من معلومات موضوعية وملائمة وفي الوقت المناسب– ترشيد المؤسسة في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات وتحسين أدائها في المستقبل.

سنتطرق في هذا الفصل إلى طريقة التكاليف المعيارية أولا، لما لها من أهمية بالغة في تحسين التسيير واتخاذ القرار في المؤسسة، ثم بعد ذلك سأحاول تسليط الضوء على مجالات التخطيط والرقابة كأداة فعالة لهذه الطريقة وهذا ما سنتطرق اليه في هذا الفصل عبر المباحث التالية:

المبحث الأول: طريقة التكاليف المعيارية

المبحث الثاني: عملية التخطيط والرقابة على التكاليف المعيارية.

المبحث الأول: طريقة 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 نظاما تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف طريقة التكاليف المعيارية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف التكاليف المعيارية وتاريخ ظهورها ومن ثم نتحدث عن الأهداف الرئيسية للتكاليف المعيارية.

أولا: تعريف التكاليف المعيارية وتاريخ ظهورها

1- تعريف التكاليف المعيارية

- تعرف التكاليف المعيارية بأنها تكلفة محددة مقدما على أسس علمية مدروسة بحيث تصبح مقياسا لما يجب ان لا تتعداه تكلفة الأداء الفعلي في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من التوصل بمستوى الأداء إلى درجة الجودة المطلوبة.[1]

- كما أنها عرفت بأنها" تكاليف نمطية موضوعة بشكل مسبق بناء على دراسات وفق أسس علمية لما ينبغي أن تكون عليه تكاليف الوحدة من المنتج، وذلك بهدف قياس الأداء الفعلي وصولاً لتحقيق أعلى قدر من الكفاءة والفاعلية وهي تمثل مستوى التكلفة الذي تم تقديره وتقرر أنه ضروري لتحقيق هدف محدد في ظل ظروف تشغيل معينة".[2]

---

[1] إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة ووليد محمد عبد القادر، **المحاسبة الادارية، قضايا معاصرة، ط1**، دار حامد للنشر، عمان، 2007، ص 347.

[2] عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، **التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص21.

– كما عرفت أيضا "التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع".[1]

– حيث عرفت بأنها بمثابة تكاليف محددة بدقة وعناية ويتم استخدامها كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية بهدف تحديد ثم تحليل الانحرافات في مختلف عناصر التكاليف وبالتالي يجب عليَّ إدارة الوحدة الاقتصادية ضرورة التأكد من ان المعايير المستخدمة في قياس واحتساب التكاليف المعيارية تعتبر مقاييس مناسبة وعادلة لقياس الأداء حتى تتحقق الدافعية المنشودة في أداء العاملين وتحفزهم نحو تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.[2]

– وعرفها Hilton بانها "هي موازنة تقديرية لإنتاج وحدة واحدة من المنتج أو الخدمة، والتي تعد الكلفة التي يختارها المحاسب الإداري لتكون بمثابة علامة تخدمه في رقابة الموازنة".[3]

من هذه التعاريف نستنتج أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا، تحدد على أساس دراسات تقوم بها لجنة معينة مؤلفة من اقتصاديين وإداريين ومحاسبين من كل عملية إنتاجية.

2- لمحة تاريخية عن التكاليف المعيارية: ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مركزه في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة. ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، الطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى؛ ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير

---

[1] رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999، ص86.

[2] محمد خير عثمان محمد خير أحمد، **نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف**، دراسة حالة عينة من مطاحن الغلال بالسودان، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه، جامعة شندي، السودان، 2018، ص96.

[3] محمد راضي عبد الكاظم، مقال بعنوان "**تحديد الكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق في شركة نفط الشمال**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 65، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص351.

الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية؛ كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضا أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء.[1]

ثانيا: 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 متغيرة أو ثابتة لفترة سواء تعلق الامر بتخطيط عملية الشراء، عملية الإنتاج وعملية البيع، بهدف الحصول على الموازنات التخطيطية التي تعتبر الأداة الفعالة لعملية التخطيط، غير ان قبل تطوير الخطة المالية لابد 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 عي تكاليف معدة لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة وهذا ما تحتاجه الموازنات التخطيطية في اعدادها والتي تستند في الاعداد إلى تقدير ما تحتاجه مستويات الإنتاجية.[2]

2- المساعدة في الرقابة على التكاليف: تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية للتكاليف المعيارية؛ فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات، ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها والمسؤولون عنها، الامر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛ وبذلك يخلق استخدام التكاليف المعيارية وعيا تكاليفي لدى العاملين في المنشأة يدفعهم إلى المحافظة

[1] درحمون هلال، **مرجع سبق ذكره**، ص236.

[2] إسماعيل يحيى التكريتي، **المحاسبة الادارية، قضايا معاصرة**، ط1، مرجع سابق، ص217.

على التكلفة عند مستواها المعقول، بل قد يحفزهم هذا الاستخدام إلى خفض هذه التكلفة، خاصة إذا اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق المعايير الموضوعة.[1]

3- المساعدة في اتخاذ القرارات: حيث تعتبر التكاليف المعيارية العنصر الأساس في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وتشكيلة الإنتاج التي تحقق أعلى ربح ممكن؛[2]

تعد التكاليف المعيارية أساساً ملائما للتفضيل بين البدائل المختلفة بناء على التكاليف المقدرة لكل خيار من الخيارات المطروحة، ويمكن هذا النظام الإدارة من المفاضلة بين أنواع المواد الأولية المختلفة التي تكون مطروحة وصالحة للاستخدام في إنتاج منتج معين ويوفر وقت الانتظار إلى نهاية الدورة الإنتاجية لمعرفة الكمية المطلوبة من المواد الأولية لإنتاج وحدة من المنتج حيث يتم تحديدها في بداية الفترة بناء على أسس علمية وموضوعية.[3]

4- المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات: مقدما من خلال تحديد تكلفتها المعيارية حيث ان السعر يمثل الكلفة زائدا هامش الربح وخاصة المنشآت التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية والتي تتصف بأن التصريف يسبق الإنتاج.[4]

5- أن الكلف المعيارية ومن خلال المهام أعلاه ستعتبر محفزا كبيرا لأقسام المنشأة: في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وكفء وهذا يعتبر من أحد عوامل تحقيق المنشأة لهدفها الأساسي.

---

[1] حاب الله شريف، **مرجع سبق ذكره**، ص ص46 ،47.

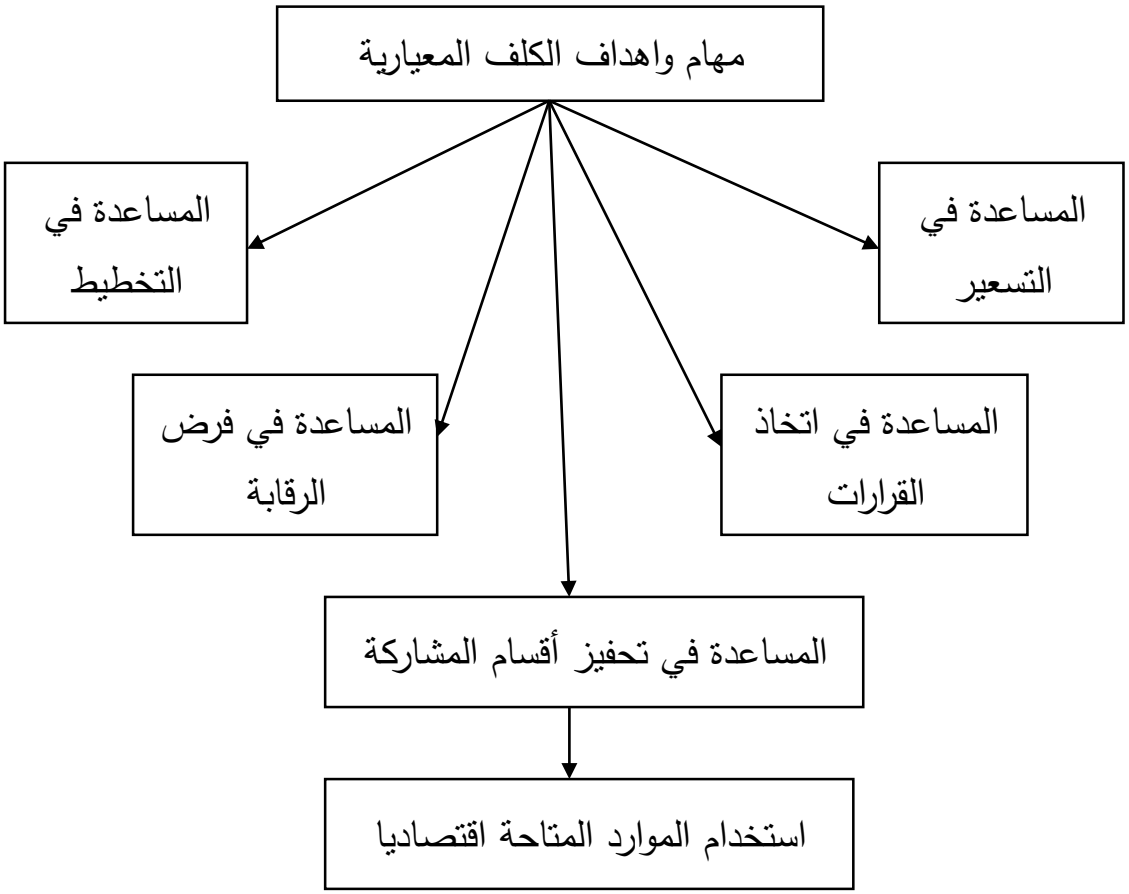
[2] ناريمان إبراهيم صبّاح، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص20.

[3] عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

[4] إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة**، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2008، ص ص217 ،218.

ويمكن إيضاح المهام في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): مهام واهداف الكلف المعيارية



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة**، ط2، مرجع سبق ذكره، ص218.

المطلب الثاني: أسس ومسؤولية إعداد المعايير وأنواعها

أولا: أسس التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية للوصول إلى الأهداف المرجوة كما يلي:[1]

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكلة

[1] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع تنمية وتخطيط، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص123.

المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى؛

– العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛

– العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة؛

– العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور؛

– الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

ثانيا: مسؤولية اعداد المعايير

تتطلب عملية إعداد المعايير اشتراك جميع إدارات وأقسام المشروع في وضع الأرقام المعيارية وقيام لجنة على مستوى أعلى بالإشراف على مراحل إعداد المعايير وتنفيذها، ففي حين تقوم إدارة الإنتاج بتحديد المقاييس الخاصة بكمية المواد الخام وساعات العمل والطاقة الإنتاجية المعيارية فإن الإدارة الهندسية تقوم بتحديد المصاريف الهندسية مثل إهلاك قطع الغيار ومصاريف الصيانة المتوقعة، وتقوم إدارة المشتريات بتحديد أسعار المواد المتوقعة، ويقوم قسم المحاسبة أو الإحصاء بتوفير بيانات تحليلية عن المصاريف الفعلية في السنوات السابقة ومعدلات تغيرها مع كمية الإنتاج وبناء عليه تقوم إدارة الحسابات بتقدير المصروفات المتوقعة وعمل الميزانية التقديرية في ضوء توجهات الإدارة كما تقوم إدارة التكاليف بمد اللجنة ببيانات التكاليف الفعلية عن الفترات الماضية وتقديمها للجهات المختصة.[1]

والمعايير يجب أن تعكس خصوصيات النشاط التي تعد عنه وأن تكون معبرة عن مستوى الطموح في الأداء بشكل دقيق وسليم، والمعايير لا تزال تمارس على أنها علم وفن،

[1] عبد الله جميل أبومعيلق، **مرجع سبق ذكره**، ص40.

وأن الخبرات المتراكمة لها دور رئيسي في وضع المعايير جنباً إلى جنب مع البحوث العلمية والدراسات الضرورية لإعداد المعايير كما أن خبرة الماضي مهمة جداً عند إعداد المعايير، إلا أنه لا يجب الركون إليها بشكل مطلق لأن خبرة الماضي قد لا تدل على المستقبل بالضرورة.[1]

إن اعداد المعايير يجب ان يتم بواسطة لجنة مختصة تتكون من الإدارات والاقسام التي يكون لها دور في اعداد المعايير مثل إدارة الإنتاج وقسم الهندسة وقسم المحاسبة لا سيما محاسبة التكاليف وإدارة شؤون الافراد والعاملين حيث تقوم هذه اللجنة كل حسب طبيعة عمله بإعداد التكاليف المعيارية لعناصر الإنتاج والتي تشمل المواد والأيدي العاملة والمصاريف غير المباشرة بناء على مواصفات فنية للمنتجات ودراسات هندسية لتكاليف العمليات الإنتاجية ودراسة الوقت والحركة بصورة عملية على ان تقوم إدارة محاسبة التكاليف بتجميع المعايير السعرية لجميع فئات العاملين وجميع أنواع المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية ثم إيجاد التكاليف المعيارية من خلال ترجمة المعايير السعرية إلى تكاليف معيارية.[2]

ثالثا: أنواع المعايير

في الحياة العملية هناك عدة أنواع من المعايير تختلف عن بعضها من حيث درجة المسموحات الخاصة بالتلف العادي للإنتاج وتعطل الآلات والاعتراف بأثر العوامل الإنسانية وأهم هذه المعايير هي:

1- المعايير المثالية

وتعد هذه المعايير في ضوء أقصى درجة كفاية يمكن تحقيقها، ومن ثم تكون المسموحات عند حدها الأدنى، وهذا يعني بأن هذه المعايير لا تسمح بأي توقف للآلات

[1] عبد الله جميل أبو معيلق، **مرجع سابق**، ص41.

[2] جبرائيل جوزيف كحالة، ورضوان حلوة حنان، **محاسبة التكاليف المعيارية – رقابة إثبات**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1995، ص29.

نتيجة العطل، إلا تلك التي تسمح بها المواصفات الفنية للآلات، وتهمل المتطلبات الإنسانية للعمال، أي إن هذا النوع من المعايير غير واقعي.[1]

2- المعايير العادية

هي معايير تستند على مفهوم الطاقة في الأجل الطويل بهدف التغلب على آثار التذبذبات الموسمية في الإنتاج أو التسويق، وهي قابلة للتحقيق إذا تم القيام بالعمل وفقاً للظروف المتوافرة في المنشأة وهي تحتوي على قدر واقعي من المسموحات العادية التي لا يمكن تجنب حدوثها، وعلى هذا يتطلب مراجعة المعايير من فترة لأخرى للتأكد من صلاحيتها وتعديلها لتناسب الظروف المتغيرة باستمرار[2].

3- المعايير المتوقعة

وتسمى بالمعايير القابلة للتحقق وهي معايير ممكنة وقابلة للتحقق عند مستويات الأداء الممكن تحقيقها في الظروف العادية المتوقعة للتشغيل أو أي ضياع طبيعي من وقت ضائع وتلف فاقد الذي يعتبر مقبول في ظل ظروف التشغيل الطبيعية، وتعكس هذه المعايير مستوى الأداء الجيد الذي يمكن تحقيقه.[3]

وبناء على ما تقدم يتضح أنه يمكن الاستعانة بالمعيار الواقعي ومن ثم مقارنتها بالتكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر التكاليف مع بعضها بالمسؤولية عن سلطة الافراد المسؤولين عن أداء مراكزهم التي تقع في داخلها في تلك التكاليف.[4]

---

[1] كامل علي ابراهيم وفريال كاظم عبد الغني، مقال بعنوان "**دور الكلفة المعيارية لعنصر المواد في التخطيط والرقابة، دراسة ميدانية في أحد معامل الشركة العامة للصناعات الكهربائية**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2012، ص249.

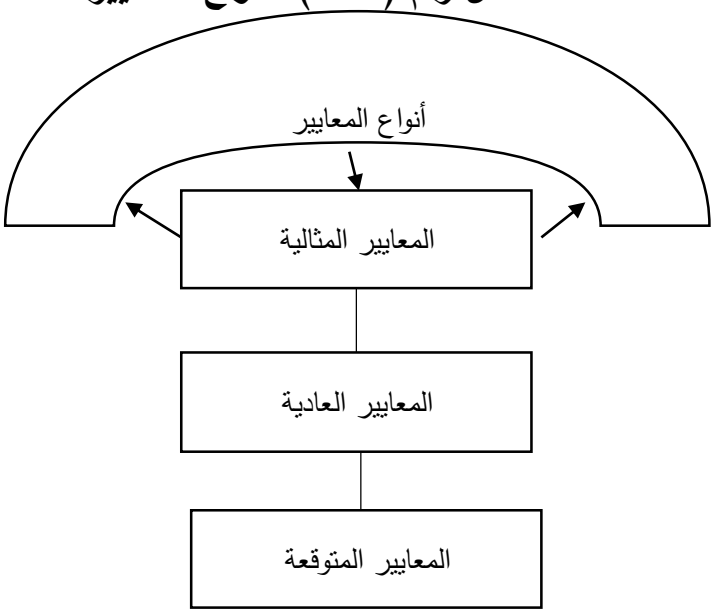
[2] كامل علي ابراهيم وفريال كاظم عبد الغني، **مرجع سبق ذكره**، ص249.

[3] منال جبار سرور ومروة جمعة طعمه الزركاني، مقال بعنوان "**دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف**"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 14، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، ص222.

[4] مرعى عبد الحي، **في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، مؤسسة شباب الجامعية، مصر، 1993، ص 523.

ويمكن إيضاح هذه المعايير في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): أنواع المعايير



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة**، ط2، مرجع سبق ذكره، ص219.

ومن بين أنواع هذه المعايير هناك **أنواع للتكاليف المعيارية** ألا وهي:[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 تحقق إلا في حالات استثنائية، بل تكون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.

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

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

[1] ناصر دادي عدون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص، 162، 163.

– **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 الاخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فان هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.[1]

– **التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي:** في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في التكلفة المعيارية تصبح صعبة، لذا فيمكن من الاحسن تحديدها كما يلي:

– الكمية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط، على أساس أحسن استعمال لعوامل الإنتاج.

– السعر المعياري يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى.

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

المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المعيارية وحدود استعمالها

أولا: تقييم الطريقة

1- مزايا طريقة التكاليف المعيارية

إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي:[2]

– 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؛

[1] ناصر دادي عدون، **مرجع سبق ذكره**، ص163.

[2] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، ص ص43، 44.

– يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات البديلة للإنتاج أو البيع؛

– تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي؛

– تحديد أسباب الانحراف والجهة المسؤولة عنه؛

– العمل على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق محاولة تقريب التكلفة الفعلية على التكلفة المعيارية.

– العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسئوليات.[1]

2- عيوب طريقة التكاليف المعيارية

على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي:[2]

– إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة؛

– صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛

– عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أوفي متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة؛

– مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

---

[1] Gérard, MELYON, **Comptabilité analytique**, Paris, Bréal, 2001, P 207.

[2] طوايبية أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص127.

– إن وضع معيار وأن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.[1]

ثانيا: حدود استعمال طريقة التكاليف المعيارية

– إن الأدوات المحاسبية المتاحة حاليا تم وضعها في السنوات العشرينات، وكان الهدف منها التخطيط والرقابة في المؤسسات الكبرى، خاصة منها مؤسستي ديبون دنمورس وجنرال موتورس؛ وكانتا تتميزان بإنتاج واسع من المنتوجات الموحدة النمّط وبتكلفة متغيرة مباشرة من اليد العاملة والتي كانت مرتفعة جدا آنذاك .بالتالي فإن الطرق المحاسبية منها طريقة التكاليف المعيارية كانت تستجيب لمتطلبات الأنماط الإنتاجية وفي نفس الوقت، كانت تعتبر بمثابة حل للمشاكل التي كانت تظهر والتي كانت تبدوا واضحة ومعرفة حسب كل هيئة من هيآت المؤسسة؛

إلا أن التغيرات التي طرأت على المؤسسة منذ ذلك الوقت والتغيرات التي مست محيط المؤسسة، سواء الداخلي أو الخارجي، كان من الضروري أن يصحبه تغيّر في مضمون نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة ونظام معلومات المحاسبة التحليلية بصفة خاصة؛ فالطرق التي اكتشفت في العشرينات أصبحت غير ملائمة للاستعمال على حالها الأصلي وكان يجب إعادة النظر في مضمونها لتتأقلم من المحيط الجديد للمؤسسة الحالية؛

– إن التمييز التقليدي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة تلاشى بشكل كبير وحلت محلها الأعباء شبه المتغيرة، سواء المتعلقة منها بالطاقة أو أجور الإطارات وحتى موظّفي الإنتاج والإمداد؛ بالنسبة للأعباء المتغيرة فهي لا تخص إلا المواد الأولية المستهلكة واللوازم، أما بالنسبة للأعباء الثابتة التقليدية (الاهتلاكات وعمال الإدارة)، فبدأت تعرف نوع من المرونة، إذ أن المؤسسات وبهدف تقليص التكاليف، أصبحت تفضّل اللجوء للمقاولة من الباطن، حتى تتمكن من الاحتفاظ بنوع من التناسبية ما بين مستوى النشاط ومبلغ الاستثمارات؛

[1] عطية هاشم أحمد، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية: محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص350.

– لم تعد طريقة التكاليف المعيارية نظام لرقابة التسيير، إذ أن 70% إلى 90% من النفقات الإجمالية، التي يتحملها المنتوج طوال دورة حياته (منذ الدراسات الابتدائية إلى غاية سحبه من السوق) يتم تحديدها في نهاية مرحلة التصور (حسب ما هو مبيّن في الشكل أدناه)، معنى هذا أن كل المجهودات المبذولة في مراحل الإنتاج لا تسمح إلا بتحقيق أرباح هامشية مقارنة بالأرباح والتكاليف التي تسببا مرحلة التصور (تصنيع وتنميط القطع، تبسيط ونموذجة هيكل المنتوج).[1]

المبحث الثاني: التخطيط والرقابة على التكاليف المعيارية

تعد الرقابة والتخطيط إحدى أهم الوظائف في العمل الإداري، إذ يستطيع بواسطتهما المسؤولون الإداريون التحقق من مدى تنفيذ الأهداف الموضوعة للمنظمة، أي انهما وظيفتين هامتين تمكن من مراجعة العمل الذي يتم تأديته، حيث تساعد الرقابة على كشف أوجه والانحرافات والمشكلات التي تعرقل العمل وكيفية معالجة ذلك لمنع تكرار حدوث مثل هذه الانحرافات مرة أخرى.

المطلب الأول: الرقابة على التكاليف المباشرة

أولا: مفهوم الرقابة على التكاليف

يعتبر مفهوم الرقابة على التكاليف من أهم جوانب نظام الرقابة الشامل في أي مشروع سواء كان صناعيا أو خدميا أو تجاريا" وذلك لما تهدف اليه هذه الرقابة من تحقيق اهداف مشروع بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، فإذا كان الهدف من نظام التكاليف الفعلية هو حصر عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع جراء الإنتاج، فهذه التكاليف لابد ان تخضع للتقييم لمعرفة ما إذا كانت هذه التكاليف هي التي ينبغي أن تحدث أم هناك انحرافات يجب معالجتها والى أي مدى يمكن تلافيها مستقبلا"، وعبر ذلك نأت فكرة الرقابة على التكاليف.[2]

---

[1] درحمون هلال، **مرجع سبق ذكره**، ص249.

[2] محمد البشير إبراهيم احمد، **الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية**، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، سنة 2011، ص125.

ثانيا: الرقابة على التكاليف المباشرة

1- انحراف تكاليف 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 المواد الأولية بشيء من الصعوبة والتعقيد؛ وقبل التطرق الى كيفية حساب الانحرافات يستحسن القاء الضوء على مسبباتها.

1-1 أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية

1-1-1- أسباب انحراف الكمية: يمكن ان ترجع الانحرافات الناجمة عن استخدام المواد إلى عدة أسباب أهمها:[1]

- عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل، مما يجعل المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة وتقييم الأداء؛

- استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلبا على واقعية المعايير؛

- تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته، حيث تتغير نتيجة لذلك كمية المواد الداخلة في هذا المنتج؛

أتضح مما سبق إن الأسباب المؤدية إلى الانحراف الكمي في استخدام المواد الأولية هي عموما أسباب داخلية تستطيع إدارة المؤسسة بمستوياتها الإدارية المختلفة التحكم فيها، لذلك تنال انحرافات الكمية اهتماما متزايد من قبل الإدارة، فهي مجال يسمح للإدارة بتخفيض ورفع مستوى إنتاجية العاملين.

1-1-2 أسباب انحراف السعر: من بين العوامل التي تتسبب في انحراف سعر المواد الأولية نذكر منها:[2]

[1] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، ص 67.

[2] ساحل فاتح، **مرجع سبق ذكره**، ص 140.

– تغير أسعار المواد في السوق؛

– الشراء بكميات كبيرة أو صغيرة مما يؤثر على سعر الوحدة هبوطا او صعودا؛

– دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو توصيلها إلى المؤسسة في أسرع وقت؛

– الشراء من موردين غير الموردين العاديين مما يتطلب في كثير من الأحيان دفع سعر أعلى لنفس المواد؛

– عدم التمكن من الحصول على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها.

2-1 تحليل الانحراف الإجمالي للمواد الأولية

الانحراف الإجمالي: يساوي الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي. ويحسب الانحراف الإجمالي للمواد الأولية كالآتي:[1]

الانحراف الإجمالي= التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية

الانحراف الاجمالي= (الكمية الفعلية× السعر الفعلي) – (الكمية المعيارية للمواد الأولية الضرورية للإنتاج الفعلي× السعر المعياري)

ويمكن تحليله إلى:

1-2-1 التحليل الثلاثي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى ثلاثة أقسام لمعرفة التأثير الصافي لعامل السعر، التأثير الصافي لعامل الكمية، والتأثير المزدوج لعاملي الكمية والسعر معا. كما يلي:[2]

–**انحراف الكمية**= (الكمية الفعلي – الكمية المعيارية) × السعر المعياري.
–**انحراف السعر**= (السعر الفعلي – السعر المعياري) × الكمية المعيارية.
–**الانحراف المشترك**= (الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) × (السعر المعياري – السعر الفعلي).

وبالتالي:

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

[1] حاب الله شريف، **مرجع سبق ذكره**، ص89.

[2] قريشي محمد الجموعي، شربي محمد الأمين، **مطبوعة في المحاسبة التحليلية**، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2015، ص ص49-50.

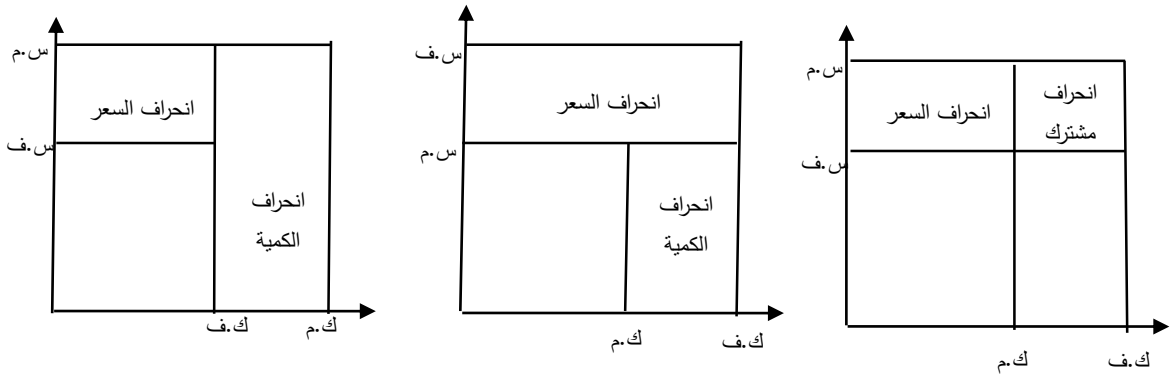
التمثيل البياني لهذه الطرائق يظهر في الشكل التالي:

مع افتراض أن:

السعر الفعلي > السعر المعياري

والكمية الفعلية > الكمية المعيارية

الشكل رقم (3-2): تحليل انحراف المواد الأولية



التحليل الثنائي (ب) **التحليل الثنائي (أ)** **التحليل الثلاثي**

المصدر: حاب الله شريف، **مرجع سبق ذكره**، ص91.

بغرض تحقيق هدف الرقابة على التكاليف المعيارية يفضل محاسب التكاليف أن يستعمل الطريقة الأولى من التحليل الثنائي باعتبارها تفصل بشكل أمثل في تحديد المسؤوليات، مثلا رئيس الورشة المسؤول عن الكمية المستهلكة يكون غير مسؤول عن شرائها وبالتالي يقيم 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 ملائما أو غير ملائما؛ فلو كان انحراف الكمية وانحراف السعر ملائمين فإن الانحراف المزدوج يجب أن نعامله بالضرورة على انه غير ملائم (غير صالح للمؤسسة)، حتى تكون قيمة الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة، إذا التحليل الثنائي أفضل من التحليل الثلاثي.[1]

[1] ساحل فاتح، **مرجع سبق ذكره**، ص143.

1-2-2 التحليل الثنائي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي كما يلي:[1]

الطريقة 1:

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

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

وبالتالي:

الانحراف الإجمالي= انحراف الكمية + انحراف السعر

يستحسن على مراقب التسيير أو محاسب التكاليف أن يستعمل التحليل الثنائي عوض التحليل الثلاثي لغرض الرقابة على التكاليف، لأنه يستبعد الانحراف المزدوج لصعوبة تحميل هذا الأخير على عاتق جهة معينة، كما أن الانحراف المزدوج لا يمكن وصفه في الواقع بكونه ملائما أو غير ملائم. فلو كان انحراف الكمية وانحراف السعر ملائمين؛ فإن الانحراف المزدوج يجب أن نعامله بالضرورة على انه غير ملائم (في غير صالح المؤسسة)، حتى تكون قيمة الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة، إذاً التحليل الثنائي أفضل من التحليل الثلاثي.

1-3 تحليل انحراف الكمية

نجد في الواقع أن مجموعة من المواد الأولية تشترك في إنتاج منتج او عدة منتجات، بالإضافة إلى وجود إمكانية الإحلال بين المواد الأولية للحصول على نفس المنتج بمواصفات متشابهة إلى حد بعيد، لهذا فإن المزيج المستخدم فعليا قد يختلف عن ذلك المزيج المقدر، ومن أجل الرقابة على عنصر المواد الأولية يتم تحليل انحراف الكمية إلى: انحراف مزيج وانحراف غلة.

[1] قريشي محمد الجموعي، شربي محمد الأمين، **مرجع سابق**، ص50.

1-3-1 انحراف المزيج

يحسب انحراف المزيج لكل صنف من المواد الأولية كما يلي:[1]

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

1-3-2 انحراف الغلة

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

يحسب انحراف الغلة كالتالي: [2]

انحراف الغلة = (كمية الإنتاج المعيارية للمدخلات الفعلية – كمية الإنتاج الفعلية) × متوسط السعر المعيارِي

إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

1-4 انحراف السعر

السعر عامل خارجي يصعب التحكم فيه ومراقبته على عكس الكمية، لكن إذا كانت المشتريات تتم في محيط عاصف، يكون مفضلا لو يتم تحليل انحراف السعر إلى انحرافات جزئية مثل انحراف التضخم والانحراف الناجم عن أثر المنافسة[3].

ويمكن مما سبق عرض انحرافات المواد المباشرة وفقا للشكل التالي:

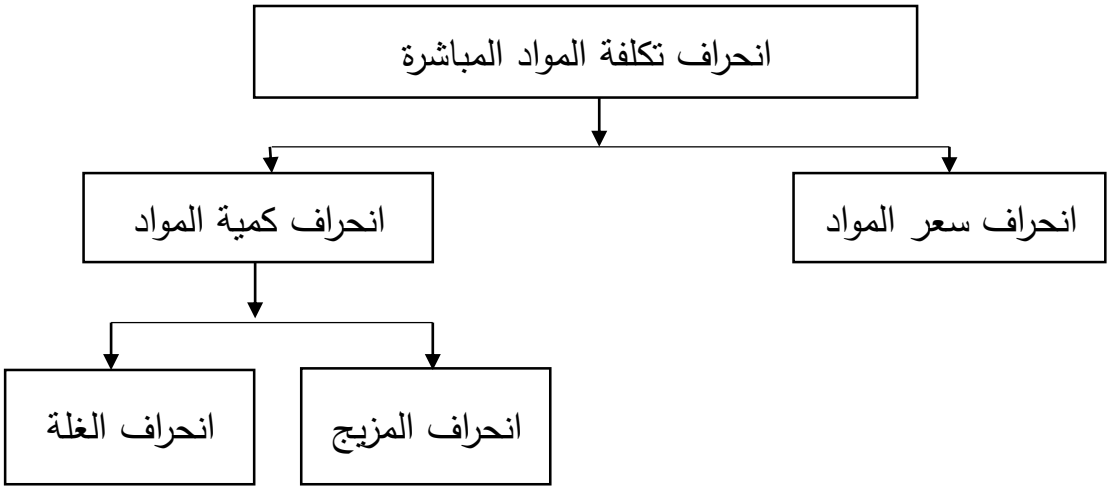
---

[1] أبو الحسن علي احمد، الدهراوي كمال الدين، **محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،1997، ص124.

[2] أبو الحسن علي احمد، الدهراوي كمال الدين، **مرجع سابق**، ص125.

[3] ساحل فاتح، **مرجع سبق ذكره**، ص145.

الشكل رقم (4-2): انحراف تكلفة المواد المباشرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مرجع سابق، **حاب الله شريف**، ص93.

2- انحراف اليد العاملة المباشرة

يرجع انحراف تكاليف اليد العاملة إلى عاملين أساسيين هما معدل الأجر، والزمن المستغرق في انجاز العمل.

2-1 أسباب انحراف تكلفة اليد العاملة

2-1-1- أسباب انحراف وقت العمل:[1] يرجع استخدام ساعات أكثر أو أقل من العمل التقديري للعمليات الإنتاجية إلى عدة أسباب منها:

- التغير في الإنتاج أو استخدام آلات جديدة؛
- عطل في الآلات القديمة وعدم توفر قطع الغيار اللازمة الإصلاح؛
- التأخير في استلام المواد في العمليات الإنتاجية وقلة الجهد المبذول من بعض العمال؛
- عدم كفاءة الاشراف على العمال.

2-1-2- أسباب انحراف معدلات الأجور: تتمثل في: [2]

- تشغيل العمال في مناصب معينة لا تتناسب مع تكوينهم؛

[1] رشيد بوكساني، **المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار**، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1999، ص155.

[2] **مرجع سابق**، ص 155.

– دفع أجور لعمال جدد زيادة على حاجة الإنتاج؛

– ترقية عمال إلى درجات أعلى ومكافأتهم بمبالغ لا تتماشى قيمتها مع الزيادة في الإنتاج.

2-2 تحليل انحراف الإجمالي لتكلفة اليد العاملة

يتم تحليل الانحراف في تكلفة العمل المباشر بنفس الطريقة المتبعة عند تحليل الانحرافات في تكلفة المواد الأولية المباشرة، فقط نعوض الكمية بالزمن، والسعر بمعدل الأجر كما يلي:[1]

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج

حيث أن:

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

يعبر الزمن المعياري للإنتاج الفعلي عن الموازنة المرنة لمستوى النشاط.

و: **انحراف الوقت** = (الزمن الفعلي – الزمن المعياري للإنتاج الفعلي) × معدل الأجر المعياري

و: **انحراف معدل الأجر** = (معدل الاجر الفعلي – معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي

2-3 انحراف الكفاءة (الوقت)

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

– **انحراف مزيج العمل:** ويحسب كما يلي:[2]

انحراف المزيج =[(النسبة الفعلية لنوع العمل – النسبة المعيارية لنوع العمل) × الزمن الفعلي الإجمالي] × معدل أجر المزيج المعياري

[1] حاب الله شريف، **مرجع سبق ذكره**، ص ص95، 96.

[2] ساحل فاتح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 146، 147.

حيث:

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

نوع الزمن الكلي لليد العاملة لإنتاج نفس الوحدة

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

العدد المعياري للعمال

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

- **انحراف الإنتاجية:** ويحسب كما يلي:[1]

انحراف الإنتاجية لنوع العمل = [(الزمن الفعلي الإجمالي لكل أنواع العمالة × النسبة المعيارية لنوع العمل) – (الزمن المعياري لنوع العمل)] × معدل اجر المزيج المعياري

إذا كان النتيجة موجبة فإن الانحراف يكون غير ملائم، لأن الزمن الفعلي لنوع العمل يكون أطول من زمنه المعياري.

المطلب الثاني: الرقابة على التكاليف غير المباشرة

تتكون التكلفة المعيارية للمصاريف الغير مباشرة للقسم من مصاريف ثابتة والمصاريف المتغيرة، ولهذا فمن الصعب تحديد التكاليف المعيارية للمصاريف غير المباشرة.

أولا: انحراف التكاليف الإضافية الثابتة

تنقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ثابتة ملزمة وإلى تكاليف ثابتة غير ملزمة، فالأولى لا يمكن إعادة النظر فيها إلا بعد انتهاء الفترة اللازمة لتنفيذ الخطة، بينما الثانية فيمكن إعادة النظر في الخطة المتعلقة بها في الفترة القصيرة، هذا يعني أنه من المحتمل أن يكون مستوى

[1] علي حسين احمد حسيني، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، سنة 1997، ص175.

تنفيذ هذه التكاليف يختلف عن المستوى المحدد في الخطة الاصلية، وهذا يؤدي الى ارتفاع او انخفاض التكلفة.

الانحراف الإجمالي للتكاليف الثابتة غير المباشرة يحسب كما يلي:[1]

الانحراف الإجمالي = التكاليف الثابتة الفعلية – التكاليف الثابتة المحملة معياريا

حيث:

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

يحلل الانحراف الإجمالي إلى انحراف خطة وانحراف الطاقة كما يلي:[2]

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 الثابتة لمستوى النشاط الفعلي – التكاليف الثابتة المحملة معياريا

ويمكن القاء الضوء على مسببات هذه الانحرافات كما يلي:[3]

- **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؛

[1] فركوس محمد، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة2001، ص 129.

[2] **مرجع سابق**، ص130.

[3] عبد الله جميل أبو معيلق، **مرجع سبق ذكره**، ص129.

– وضع قيود جديدة على استيراد المواد الأولية او قطع الغيار.

ثانيا: انحراف التكاليف غير المباشرة 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 غير المباشرة المتغيرة إلى انحراف إنفاق وانحراف كفاءة كما يلي:[1]

حيث أن:

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

انحراف الكفاءة = التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي – التكاليف المتغيرة المحملة معياريا

أو بعبارة أخرى:

انحراف الكفاءة = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي – مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي)

يمكن تلخيص أسباب انحراف الانفاق فيما يلي:[2]

– ارتفاع في أسعار معدلات عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛

– حجم الخطأ في اعداد تقديرات هذه العناصر في الموازنة؛

– الضياع والاسراف في استخدام هذه العناصر بمعنى المبالغ التي تم انفاقها على هذه البنود ومدى حاجة تلك البنود لها.

– أما أسباب انحراف الكفاءة فتتمثل فيما يلي:[3]

[1] فركوس محمد، **مرجع سابق**، ص127.

[2] عبد الله جميل أبو معيلق، **مرجع سبق ذكره**، ص 129.

[3] **مرجع سابق**، 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 عناصر العمل المباشرة.

ثالثا: انحراف المردود، النشاط والموازنة

في حالة عدم الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة يحلل الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة إلى:

- انحراف مردود.
- انحراف نشاط.
- انحراف موازنة.

1- انحراف الموازنة

يحسب انحراف الموازنة وفق المعادلة التالية[1] :

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.

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] حاب الله شريف، **مرجع سبق ذكره**، ص102.

2- انحراف المردود

يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة.[1]

يحسب كما يلي:

انحراف المردود = موازنة النشاط الفعلي – موازنة الإنتاج الفعلي

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

إذا كانت النتيجة انحراف المردود موجبة فهذا معناه أن الانحراف غير ملائم، أما إذا كانت سالبة فالانحراف ملائم.

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

3- انحراف النشاط[2]

يحسب كما يلي:

انحراف النشاط = موازنة الإنتاج الفعلي – التكاليف المحملة معياريا

إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

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 البطالة.

[1] خالد هادفي، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد التسعير للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص68.

[2] ساحل فاتح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 154،153.

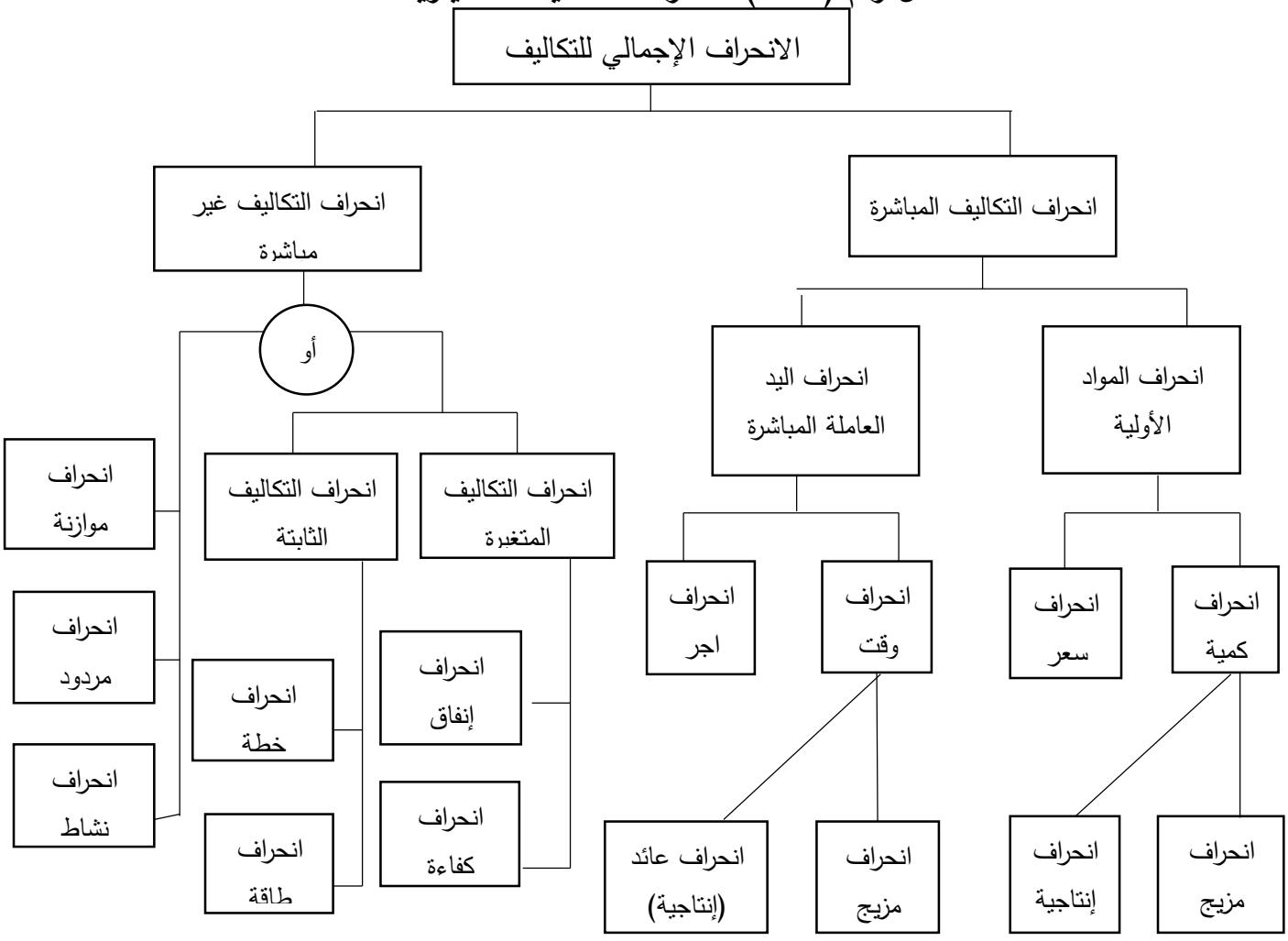
إذا يمكن حساب التكاليف الثابتة المحملة معياريا حسب الطريقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة معياريا = التكاليف الثابتة المبرمجة × [مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي / مستوى النشاط المعياري (العادي)]

ومنه انحراف النشاط هو فرق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

والشكل التالي يوضح الانحراف الإجمالي للتكاليف المعيارية وأجزائه التي يتحلل إليه

الشكل رقم (5-2): انحراف التكاليف المعيارية



المصدر: حاب الله شريف، **مرجع سبق ذكره**، ص105.

المطلب الثالث: دور طريقة التكاليف المعيارية في عملية التخطيط

أولا: التخطيط[1]

ويقصد به التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج بصورة علمية وموضوعية سواء المتغيرة أو الثابتة لفترة قادمة وذلك لخدمة أهداف متعددة منها:

– مساعدة الإدارة في تحديد أسعار بيع المنتجات، لا سيما في ظروف المنافسة الشديدة، وفي بعض الصناعات التي تتطلب طبيعتها تحديد أسعار البيع قبل البدء في عملية الإنتاج، حيث تعد التكاليف أهم محددات السعر، ومن هنا جاءت أهمية التكاليف المعيارية في تحديد سعر المنتج من خلال مواصفات محددة للمواد والعمل وباقي العناصر الصناعية غير المباشرة، حيث تكون في هذه الحالة أساساً موضوعياً لتحديد سعر البيع المستهدف لاسيما في ظل عدم وجود سوق نشطة لبعض المنتجات، خصوصاً المنتجات التي يتم إنتاجها حسب الطلب، حيث يمثل تسعير تلك المنتجات أمر في غاية الأهمية في ظل المنافسة الشديدة بين المنتجين، حيث تمثل جودة المنتج وسعره العاملين الأكثر حسماً في احتياجات المستهلكين، ولذلك فإن تسعير تلك المنتجات حسب التكلفة المعيارية المتوقعة للمنتج قد يكون أفضل وسائل التسعير وذلك لما سبق الإشارة إليه من أن التكاليف المعيارية يتم إعدادها وفق معايير فنية وهندسية وأساليب علمية مع عدم إغفال الخبرة السابقة في هذا المجال؛

– كما أن التكاليف المعيارية تمكن الإدارة من تقدير قيمة التلف الذي لا يمكن تجنبه حيث إن هذا التلف في حالة عدم تقدير قيمته يؤثر بشكل سلبي على أرباح الشركة عند اتخاذ القرارات التسعيرية لأن تكلفة التالف تلفاً طبيعياً (مسموح به) يحمل على تكلفة المنتج وعدم تحديده وتحميله على المنتج يؤثر على تسعير بيع الوحدة الأمر الذي ينعكس سلبا على حساب الأرباح والخسائر؛

– استخدام التكاليف المعيارية كأحد مرتكزات المحاسبة الإدارية يساهم في تحديد حجم المواد الأولية المطلوبة لإنتاج منتج ما وهو الأمر الذي يساهم بشكل كبير في تخفيض حجم المخزون

[1] عبد الله جميل عبد الله أبومعيلق، **مرجع سبق ذكره**، ص36.

السلعي الذي يجب الاحتفاظ به وذلك وفق حجم الكميات المعيارية المطلوبة وبالتالي يخفض تكلفة التخزين إلى أدنى درجة ممكنة وصولاً لتحقيق هدف(Just in time) والذي يعني وصول طلبات المواد الأولية المطلوبة لصنع منتج معين في الوقت الذي يتم احتياجها فعلاً مما يقلل تكاليف المخزون إلى أقل درجة ممكنة، ويقلل التالف نتيجة سوء التخزين إلى حد لا يكاد يذكر؛[1]

ويمكن القول أن الإدارة عليها مسؤولية لإنجاز نوعين أساسيين من القرارات في مجال التحكم في التكاليف، الأول هو قرارات الحصول على المدخلات بأقل تكلفة ممكنة بدون الإخلال بشروط المواصفات المناسبة، والآخر هو استهلاك أقل عدد ممكن من وحدات المادة الخام اللازمة لإنتاج منتج معين وهذان الأمران يمكن لنظام التكاليف المعيارية المساهمة فيهما بصورة كبيرة، لتحقيق كل من الكفاءة والفاعلية والمقصود بالفاعلية هي القدرة على تحقيق أهداف المنشأة والتكيف مع البيئة المحيطة، أما الكفاءة فيقصد بها العلاقة الأمثل بين المدخلات والمخرجات .ويمكن تحقيق الكفاءة بأحد طريقين، الأول تخفيض تكلفة المدخلات للحصول على مخرجات محددة أو تنظيم المخرجات من خلال مدخلات محددة.

ثانيا: الموازنة التخطيطية

يتحقق النظام الشامل للتكاليف المعيارية بواسطة ربط النظام المعياري بنظام الموازنات التخطيطية وتعرف الموازنة التخطيطية بأنها خطة للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لشركة معينة في حدود الموارد البشرية والمادية المتاحة لها أو هي ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة منسقة وشاملة يوافق عليها المسؤولون والمنفذون ويرتبطون بها وتتخذ هدفاً يتم على أساسه متابعة التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاءة القصوى؛

[1] عبد الله جميل أبو معيلق، **مرجع سبق ذكره**، ص37.

وتمثل الموازنة التخطيطية مستوى معياري لأداء الشركة ككل بجميع مستوياتها الإدارية وهو يحتاج لكي يتم تطبيقه على الوجه الأمثل السعي الدائم لدفع النشاط الفعلي في الاتجاه المخطط بواسطة مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف الموضوعة في الموازنة بهدف تحليل الانحرافات وتحليل أسبابها للبحث عن أسباب حدوثها وتحليلها وتحديد المسؤولين عنها وذلك لاتخاذ القرارات الملائمة، إما لتحسين الأداء الفعلي أو لتعديل الموازنة التخطيطية بضمان الالتزام بأهداف الشركة وسياساتها الموضوعة ويستوجب ذلك وجود المتطلبات التالية:

- هيكل تنظيمي يحدد بدقة ووضوح المهام وحدود السلطة والمسؤولية؛
- نظام محاسبي سليم؛
- معايير واقعية ودقيقة تستخدم لأغراض التخطيط والرقابة.[1]

[1] جبرائيل جوزيف كحالة، ورضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، ص57.

خلاصة الفصل

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.

نظام التكاليف المعيارية أداة فعالة لتقيي أداء المؤسسة والرقابة على عنصر التكاليف، وجوده مهم في المؤسسة خاصة الكبيرة منها، إعداده يتطلب وجود نظام تخطيط يحدد أهداف المؤسسة والوسائل المستعملة لبلوغها وبذلك إمكانية وضع معايير واقعية مرجعية، وهو يتكامل مع نظام الموازنات التقديرية ويساهمان في اتخاذ القرارات المالية.

يزود نظام التكاليف المعيارية المؤسسة بالمعلومات الضرورية التي توجه نشاطاتها عن طريق حساب الانحراف وتحليلها في كل مركز مسؤولية وتحديد هل هي ناتجة عن ظروف داخلية أو خارجية، أي هو أداة من أدوات محاسبة المسؤولية يتعلق بالجانب الكمي (معلومات كمية).

كذلك المعلومات التي يوصلها نظام التكاليف المعيارية إلى متخذ القرار تكون في شكل تقارير عن الأحداث الاستثنائية أي هو أحد دعائم أسلوب الإدارة بالاستثناء يتعلق التكاليف.

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة القرطبية اردیکو

SARL KORTOBIA ARDECO

تمهيد

بعد أن تطرقنا في الفصول النظرية السابقة إلى محاسبة التكاليف ودور طريقة التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية سوف نتطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى حالة مؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO.

حيث تمت الدراسة وفقا لمبحثين:

المبحث الأول: الإطار العام لشركة SARL KORTOBIA ARDECO

المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة والتكاليف غير مباشرة في مؤسسة القرطبية اريكو

المبحث الأول: الإطار العام لشركة SARL KORTOBIA ARDECO

سنتناول من خلال هذا المبحث دراسة ميدانية لموضوع البحث وهذا من خلال اسقاطه على احدى المؤسسات الاقتصادية وهذا حسب السجل التجاري الخاص بها حيث قمنا بتقسيم محتوى هذا المبحث إلى ثلاث مطالب أساسية، إذ نستعرض في المطلب الأول تقديم المؤسسة قيد الدراسة شركة SARL KORTOBIA ARDECO من خلال إعطاء لمحة عنها وعن إنجازاتها وامكانياتها، اما المطلب الثاني نستعرض أهم أهدافها وسبب اختيارها، اما في المطلب الأخير سنتطرق الى الوظائف الرئيسية للمؤسسة والهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ومهامها وامكانياتها

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO وكذا اهم إنجازاتها ومختلف امكانياتها.

أولا: تعريف المؤسسة محل الدراسة

مؤسسة القرطبية اردیکو SARL KORTOBIA ARDECO هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة ترجع الى مالكها بن قرطبي عمر أنشأت سنة 1963 يقع مقرها في عين الذهب المدية، وهي مؤسسة مختصة في فن النجارة والأثاث الكلاسيكي والحديث مثل النجارة والتجهيزات الخشبية وقاعات الشرف ومقاعد الولايات وقاعات المؤتمرات، بالإضافة الى مشاريع أخرى حديثة التكنولوجيا المتكاملة في التصميم والادراك.

القرطبية اردیکو تقدم العديد من خدمات المعدات من نطاقات جودة مختلفة وتميز منتجاتنا، وقد أهلتنا للتخطيط والديكور، فهي تسعى جاهدة لتلبية احتياجات هؤلاء العملاء على أفضل وجه فيما يتعلق بتوريد المنتج والخدمة.

من بين الأولويات الاستراتيجية، تشمل SARL KORTOBIA ARDECO المواعيد النهائية وجودة المنتجات بالإضافة الى موثوقيتها، وقد سمحت لنا هذه الفلسفة بالتميز واستحقاق مكانة محترمة في السوق الوطنية.

في الواقع، وضع أكبر العملاء في المنطقة ثقتهم فينا لسنوات عديدة، كشركة رائدة في مجال تخصصها، ترغب الشركة في ترسيخ مكانتها في هذا القطاع لتضع نفسها على المستوى العالمي بمنتجات عالية الجودة ومواصفات عالمية. [الملحق 02]

يقدر رأس مال الشركة سنة 2022 بـ 52609277.31 دج [الملحق 01]

ثانيا: إنجازات المؤسسة وامكانياتها

تسعى المؤسسة دائما لتنفيذ اعمالها بكل دقة وجودة مراعية في ذلك التكلفة حسب طبيعة ومتطلبات العمل، حيث انجزت العديد من مشاريع أعمال النجارة الفنية مست عدة منشآت هامة عبر أرجاء الوطن على غرار المقرات الولائية والقاعات الشرفية بالمطارات وقاعات المحاضرات والعديد من المساجد كان أبرزها مسجد الأعظم في المحمدية، ومن أهم إنجازات المؤسسة [الملحق 03] نذكرها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): إنجازات مؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO

التهيئة التأثيث وتزين النجارة الفنية والتقليدية		**التهيئة التأثيث وتزين النجارة الفنية العصرية**	
المشروع	السنة	المشروع	السنة
مجلس قضاء البليدة	1998	وكالات الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط بالعاصمة	من 2001 إلى 2006
مجلس القضاء بالمدية	1999	مركب صيدال بالمدية	2002
البنك المركزي الجزائري بالمدية	2001	مقرات ومراقد الامن الحضري ولولائي بالمدية	2005
المركب الإسلامي والثقافي بسكرة	2003	مديرية التخطيط بالمدية	2005

القاعة الشرفية بمطار الجزائر الدولي	2006	تأثيث صالة الشرف بمطار محمد بوضياف قسنطينة	2015
القاعة الشرفية بالأكاديمية العسكرية بشرشال	2007	اعمال نجارة الخشب في مجمع السيارات الرياضي ولاية بشار	2020
القاعة الشرفية لمقر ولاية المدية	2007	نجارة فنية ومسرحية في الهواء الطلق على مستوى صابلات بالجزائر العاصمة	2020
مقر وزارة المالية	2007	المعرض الدولي للبناء	2022
متحف الأمير عبد القادر	2008		
النجارة الخشبية الزخرفية بالمدرج الرئيسي بالقطب الجامعي بالمدية	2011		
محراب ومنبر المسجد الأعظم بالمحمدية العاصمة	2018		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مصلحة المحاسبة.

[الملحق 03]

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة وسبب اختيارها

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم أهداف مؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO وكذا سبب اختيارها.

أولا: أهداف المؤسسة

تسعى مؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO إلى جملة من الأهداف نذكر منها:

- تلبية متطلبات والشروط المتعلقة بالعملاء وكذا القوانين التشريعية والتنظيمية المعمول بها وطنيا ودوليا؛
- تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق الأرباح وتعظيمها والتي تضمن لها البقاء والاستمرارية؛
- توفير مناصب عمل ومنه تقليل من البطالة؛
- المحافظة على الطابع الجزائري الإسلامي من ناحية الزخرفة والنقش على الخشب؛
- التعريف والترويج بالثقافة الجزائرية الاصلية للدول الأجنبية؛
- الرفع من الطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛
- استقطاب أوسع للعملاء؛
- توسيع محفظة مقدمي الخدمات الخارجيين؛
- التحسين المستمر لجودة منتجات المؤسسة؛
- التطوير الدائم للموارد البشرية؛
- تحسين بيئة العمل وذلك من خلال تعزيز روح الابداع والمبادرة؛
- التحسين المستمر لنظام إدارة الجودة. [الملحق 04]

ثانيا: سبب اختيار المؤسسة

من أهم أسباب اختياري لمؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO نلخصها في النقاط التالية:

– تعد هذه المؤسسة من بين القليل من المؤسسات هنا بالمدية التي تعمل بنظام التكاليف المعيارية؛

– تعد المؤسسة مثال وقدوة للمؤسسات الناجحة في الجزائر، ذلك بالنظر المكانة التي اكتسبتها في السنوات الأخيرة ومدى تطورها والقطاع الاستراتيجي الذي تنشط فيه؛

– تعمل المؤسسة في بيئة تتميز بالتنافسية والتغير المستمر بحيث توجد على مستوى الجزائر العديد من المؤسسات التي تنشط في نفس مجال نشاط المؤسسة، بحيث يكون البقاء للأقوى والأفضل من حيث الأداء؛

– تعتبر مؤسسة القرطبية اردیکو محل الدراسة الرائدة في مجال التهيئة والتأثيث والتزين ذو الطابع الكلاسيكي الإسلامي العريق (الأندلسي)؛

المطلب الثالث: الوظائف الرئيسية للمؤسسة وهيكلها التنظيمي

تعمل المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة من أجل تحقيق أكبر ربح ممكن من خلال الالتزام بوظائفها المختلفة.

أولا: الوظائف الرئيسية للمؤسسة

تتمثل وظائف المؤسسة في:

1– الإنتاج: استعمال اجود أنواع الخشب ومشتقاته، ومواكبة التطورات الحاصلة للمعدات في مجال التكنولوجيا والمتابعة المستمرة لعملية الإنتاج.

2– التسويق: تعد العمليات الاشهارية للمؤسسة خاصة المقابلات في الحصص التلفزيونية من اهم عمليات التسويق حيث تسعى المؤسسة على الحصول على شهادة الايزو 9000.

3– التخزين: اعتماد المؤسسة على الطرق التقليدية في تسيير المخزون داخل وحدات المؤسسة.

4- الإدارة العامة: تعمل المؤسسات على الالتزام بمواعيد الطلبات وحسن التسيير داخل المؤسسة، والتقسيم المنتظم للعمل حسب كل وظيفته في المؤسسة.

5- الموارد البشرية: التكوين المستمر والدائم للكفاءات البشرية والاقدمية والخبرة الطويلة للعمال.

6- الموردين: من خلال نظام الايزو يصبح بإمكان المؤسسة ان تختار أحسن الموردين الذين تستفيد منهم بشكل أكبر.

7- الزبائن: وجود جدول المتعلق بجميع الطلبيات حسب التدرج الزمني للطلبيات.

حيث يقدر عدد عمال مؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO بـ 49 عامل موزعين حسب الجدول التالي:

عدد العمال	النشاط الممارس	المستوى العلمي
13	Cadres	مستوى جامعي
20	Métrise (menuisiers spécialisés et qualifies)	خريجي مركز التكوين المهني
16	Exécutions(aide menuisiers ,agents de sécurité et chauffeurs)	مستوى ثانوي

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الموقع الالكتروني للمؤسسة

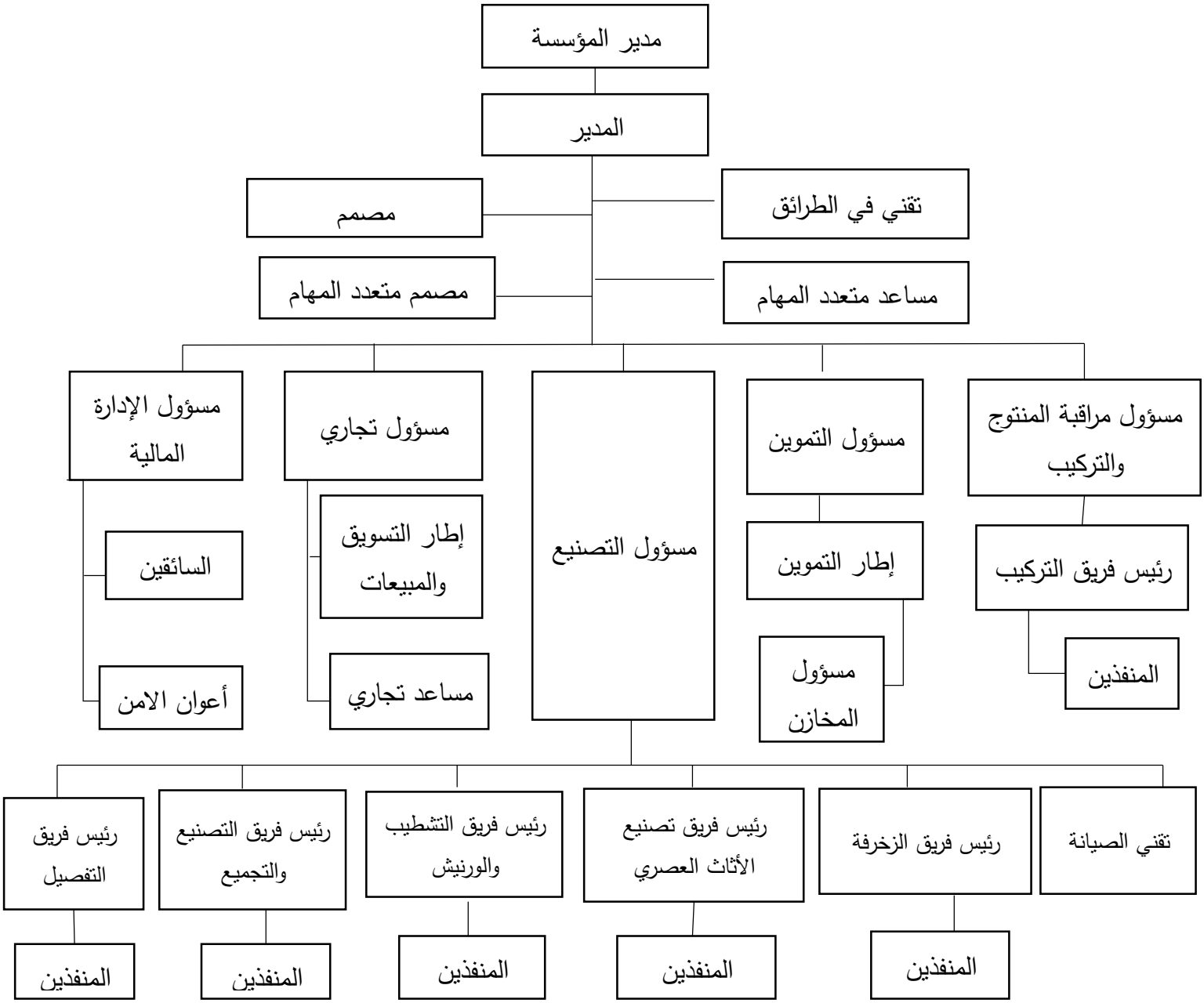
www.kortobia.com

من الجدول يتضح ان عدد عمال خريجي مركز التكوين المهني يأخذون أكبر عدد من العمال وذلك لان المؤسسة محل الدراسة يتمثل نشاطها الرئيسي في الحرف والزخرفة اليدوية والتقليدية [الملحق 05].

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

ونقدم اليكم هذا الشكل التوضيحي للدلالة على التنظيم الداخلي للمؤسسة ومكوناته:

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO.



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمؤسسة SARL KORTOBIA ARDECO [الملحق 06].

المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة بالمؤسسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى حساب التكاليف المباشرة وتحليل انحرافاتها والتطرق إلى حساب التكاليف الغير مباشرة لمشروع 24 باب CSCEC.

المطلب الأول: التكاليف المباشرة الفعلية والمعيارية للمواد الأولية وانحرافاتها

أولا: حساب التكاليف الفعلية والمعيارية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج لمشروع CSCEC

1- حساب التكلفة الفعلية

التكلفة الفعلية = الكمية الفعلية × السعر الفعلي.

الجدول رقم (3-2): التكلفة الفعلية للمواد الأولية المستعملة لإنتاج 24 باب لمشروع CSCEC لشهر أوت 2022

البيان	الوحدات	الكمية الفعلية	السعر الفعلي	المبلغ
الخشب الخام	M^3 (متر مكعب)	3.377	239000	807182.80
Pomelle160 laitan	U (وحدة)	144	1650	237600
أقفالSerrure	U (وحدة)	24	1750	42000
مقبضPoignée	U (وحدة)	24	1600	38400
الورنيشVernis	Litre (L)	200	1500	300000
التكلفة الفعلية للمواد الأولية المستعملة				1425182.8

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على [الملحق 07]

الإنتاج الفعلي لشهر أوت2022: 24باب بتكلفته الاجمالية المكلفة 6947777

2- حساب التكلفة المعيارية

لدينا حسب المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة:

- بالنسبة للخشب الخام:

الكمية المعيارية للخشب الخام:3.186

السعر المعياري: 732764.48

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية × السعر المعياري

الجدول رقم (3-3): التكلفة المعيارية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج المتجمع لشهر أوت 2022

البيان	الكمية المعيارية	السعر المعياري	المبلغ
الخشب الخام	3.186	230000	732764.48
Pomelle160 laitan	144	1550	223200
أقفالSerrure	24	1550	37200
مقبضPoignée	24	1500	36000
الورنيشVernis	200	1400	280000
التكلفة المعيارية للمواد الأولية المستعملة			1309164.48

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على [الملحق 08]

ثانيا: حساب الانحراف الكلي للمواد الأولية وتحليله

1- حساب الانحراف الكلي للمواد الأولية

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية

الجدول رقم (3-4): حساب الانحراف الكلي للمواد الاولية

الانحراف الورشة	الكمية الفعلية	السعر الفعلي	التكلفة الفعلية	الكمية المعيارية	السعر المعياري	التكلفة المعيارية	الانحراف الكلي	
							ملائم	غير ملائم
الخشب الخام	3.377	239000	807182.80	3.186	230000	732764.48	-	74418.32
Pomelle	144	1650	237600	144	1550	223200	_	14400

أقفالSerrure	24	1750	42000	24	1550	37200	–	4800
مقبض Poigné	24	1600	38400	24	1500	36000	–	2400
الورنيشVernis	200	1500	300000	200	1400	28000	–	20000

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء

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 من خلال طريقتين.

2- تحليل الانحراف الكلي حسب طريقة التحليل الثنائي

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

2-1 حساب انحراف الكمية

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

الجدول رقم (3-5): حساب انحراف الكمية

انحراف المواد	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	السعر المعياري	انحراف المكية	
				ملائم	غير ملائم
الخشب الخام	3.377	3.186	230000	_	43930
Pomelle	144	144	1550	0	0
أقفالSerrure	24	24	1550	0	0
مقبضPoigné	24	24	1500	0	0
الورنيشVernis	200	200	1400	0	0

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الشراء والإنتاج

2-2 حساب انحراف السعر

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

الجدول رقم (3-6): حساب انحراف السعر

انحراف المواد	السعر الفعلي	السعر المعياري	الكمية الفعلية	انحراف السعر	
				ملائم	غير ملائم
الخشب الخام	239000	230000	3.377	_	30393
Pomelle	1650	1550	144	_	14400
أقفالSerrure	1750	1550	24	_	4800
مقبضPoingée	1600	1500	24	_	2400
الورنيشVernis	1500	1400	200	_	20000

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الشراء والإنتاج

التعليق:

- بالنسبة للخشب الخام

يلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج هو انحراف غير ملائم يقدر بمبلغ 74418.32 لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف الكمية والسعر تبين لنا:

- انحراف غير ملائم في الكمية لأن الكمية الفعلية المستخدمة في انتاج (24 باب) أكبر من الكمية المعيارية اللازمة للإنتاج، إذا بدلا من ان تستخدم M^3 3.186 من الخشب الخام تم فعلا استخدام M^3 3.377، وبذلك زاد الاستخدام بـ M^3 0.191، وبالتالي نشأ عن هذه الزيادة في الاستخدام هدرا تكاليفي بمبلغ 43930 دج.
- انحراف غير ملائم في السعر لأن السعر الفعلي أكبر من السعر العياري، حيث تم تسعير المواد المستعملة بسعر 239000 دج بدلا من السعر المعياري 230000 دج أي بزيادة تقدر بمبلغ 9000 دج عن السعر المقرر مما سبب هدرا تكاليفي بمقدار 30393 دج، وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:
  - عدم الدقة في التنبؤ بالسعر المتوقع الشراء به؛

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

– بالنسبة للوازم المستعملة (POMELLE, SERRURE, POINGEE, VERNIS)

يلاحظ أن الانحراف الكلي لPOMELLE الناتج غير ملائم بمبلغ 14400 دج لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله الى انحراف كمية وسعر تبين لنا:

– بالنسبة لانحراف الكمية معدوم، وبذلك يتبين لنا انحراف السعر غير ملائم لأن السعر الفعلي أكبر من السعر المعياري، حيث تم تسعير المواد المستعملة ب سعر 1650 دج بدلا من السعر الفعلي 1550 دج أي بزيادة تقدر ب 100 دج عن السعر المقرر مما سبب هدرا تكاليفي يقدر ب 14400 دج.

يلاحظ ان الانحراف الكلي ل أقفال(SERRURE) الناتج غير ملائم بمبلغ 4800 دج لان التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف كمية وسعر تبين لنا:

– بالنسبة لانحراف الكمية معدوم أي لا أثر، اما انحراف السعر فهو غير ملائم لأن السعر الفعلي أكبر من السعر المعياري، حيث تم تسعير المواد المستعملة ب سعر 1750 دج بدلا من 1550 دج أي بزيادة تقدر ب 200 دج عن السعر المقرر مما سبب هدرا تكاليفي يقدر ب 4800 دج.

يلاحظ ان الانحراف الكلي ل مقبض (POINGEE) الناتج غير ملائم بمبلغ 2400 دج لان التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله الى انحراف كمية وسعر تبن لنا:

– ان انحراف الكمية 0لا أثر، حيث ان انحراف السعر غير ملائم لان السعر الفعلي أكبر من السعر المعياري، حيث تم تسعير المواد المستعلة ب سعر 1600 دج بدلا من السعر 1500 دج أي بزيادة تقدر ب 100 دج عن السعر المقرر ما سبب هدرا تكاليفي يقدر ب 2400 دج.

يلاحظ أن الانحراف الكلي ل الورنيش (VERNIS) الناتج غير ملائم بمبلغ 20000 دج لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله الى انحراف كمية وسعر تبين لنا:

- ان انحراف الكمية معدوم أي لا أثر، أما انحراف السعر فهو غير ملائم لأن السعر الفعلي أكبر من السعر المعياري، حيث تم تسعير المواد المستعملة ب سعر 1500 دج بدلا من 1400 دج أي بزيادة تقدر ب 100 دج عن السعر المقرر مما سبب هدرا تكاليفي يقدر بـ 20000 دج.

وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:

- عدم الدقة في التنبؤ بالسعر المتوقع الشراء به؛
- ظروف خارجية والتي من نتيجتها التغيرات في الأسعار وكذلك في بعض المصروفات المتعلقة بالشراء.

3- تحليل الانحراف الكلي حسب طريقة التحليل الثلاثي

حسب هذه الطريقة يمكن تحليل الانحراف الكلي الى ثلاثة عناصر هي انحراف الكمية، انحراف السعر والانحراف المشترك.

3-1 حساب انحراف الكمية

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

الجدول رقم (3-7): حساب انحراف الكمية

انحراف المواد	كمية فعلية	كمية معيارية	سعر معياري	انحراف الكمية	
				ملائم	غير ملائم
الخشب الخام	3.377	3.186	230000	-	43930
POMELLE	144	144	1550	0	0
اقفالSERRURE	24	24	1550	0	0
مقبضPOINGEE	24	24	1500	0	0
الورنيشVERNIS	200	200	1400	0	0

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الشراء والإنتاج

3-2 حساب انحراف السعر

انحراف السعر = (السعر الفعلي – السعر المعياري) × الكمية المعيارية

الجدول رقم (3-8): حساب انحراف السعر

انحراف المواد	السعر الفعلي	السعر المعياري	الكمية المعيارية	انحراف السعر	
				ملائم	غير ملائم
الخشب الخام	239000	230000	3.377	_	30393
POMELLE	1650	1550	144	_	14400
أقفالSERRURE	1750	1550	24	_	4800
مقبضPOINGEE	1600	1500	24	_	2400
الورنيشVERNIS	1500	1400	200	_	20000

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء

3-3 حساب الانحراف المشترك

الانحراف المشترك = (السعر الفعلي – السعر المعياري) × (الكمية الفعلية – الكمية المعيارية)

الجدول رقم (3-9): حساب الانحراف المشترك

الانحراف المواد	السعر الفعلي	السعر المعياري	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	انحراف مشترك	
					ملائم	غير ملائم
الخشب الخام	239000	230000	3.377	3.186	-	1716
POMELLE	1650	1550	144	144	0	0
اقفال SERRURE	1750	1550	24	24	0	0
مقبضPOINGEE	1600	1500	24	24	0	0
الورنيشVERNIS	1500	1400	200	200	0	0

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الانتاج والشراء

في كلا الحالتين يتحمل المسؤولية مصلحة الإنتاج بالنسبة لانحراف الكمية (غير 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 المباشرة الفعلية والمعيارية لليد العاملة المباشرة وانحرافاتها

سنتطرق في هذا المطلب الى حساب التكلفة الفعلية والمعيارية لليد العاملة المباشرة وتحليل انحرافاتها.

أولا: حساب التكاليف الفعلية والمعيارية لليد العاملة المباشرة لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

1- بالنسبة لورشة التفصيل

1-1 حساب التكلفة الفعلية

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الاجر الفعلي

الجدول رقم (3-10): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة في قسم التفصيل لشهر أوت 2022 في مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر الفعلي (التكلفة الفعلية)	معدل الاجر الفعلي	الزمن الفعلي
ر .ب	28200	235	120
ق .ب	21120	176	120
ب .م	11880	135	88
المجموع	61200	186.59	328

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على [الملحق 07]

2-1 حساب التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الاجر المعياري

الجدول رقم (3-11): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة في قسم التفصيل لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر المعياري (التكلفة المعيارية)	معدل الاجر المعياري	الزمن المعياري
3	43824	166	264

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء من [الملحق 08]

2- بالنسبة لقسم آلات (ماشيناج)

2-1 حساب التكلفة الفعلية

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الاجر الفعلي

الجدول رقم (3-12): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم آلات (ماشيناج) لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر الفعلي (التكلفة الفعلية)	معدل الاجر الفعلي	الزمن الفعلي
ب. أ	42000	350	120
س. م	16000	200	80
ب. ل	7560	135	56
ز. م	12656	226	56
المجموع	78216	250.69	312

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء [الملحق 07]

2-2 حساب التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الاجر المعياري

الجدول رقم (3-13): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في قسم آلات (ماشيناج) لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر المعياري (التكلفة المعيارية)	معدل الاجر المعياري	الزمن المعياري
4	66232	250.88	264

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء [الملحق 08]

3- بالنسبة لقسم التجميع

3-1 حساب التكلفة الفعلية

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الاجر الفعلي

الجدول رقم (3-14): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم التجميع لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر الفعلي (التكلفة الفعلية)	معدل الاجر الفعلي	الزمن الفعلي
ب. م	75600	350	216
ب. ر	48816	226	216
م. أ	27120	226	120
المجموع	151536	274.52	552

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء [الملحق 07].

3-2 حساب التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الاجر المعياري

الجدول رقم (3-15): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في قسم التجميع لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر المعياري (التكلفة المعيارية)	معدل الاجر المعياري	الزمن المعياري
3	125920	249.84	504

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء [الملحق 08].

4- بالنسبة لقسم النقش

4-1 حساب التكلفة الفعلية

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الاجر الفعلي

الجدول رقم (3-16): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم النقش لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر الفعلي (التكلفة الفعلية)	معدل الاجر الفعلي	الزمن الفعلي
س. م	17920	320	56
ف. م	10976	196	56
د. م	8624	154	56
المجموع	37520	223.33	168

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء [الملحق 07].

4-2 حساب التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الاجر المعياري

الجدول رقم (3-17): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة لقسم النقش لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر المعياري (التكلفة المعياري)	معدل الاجر المعياري	الزمن المعياري
3	24760	206.33	120

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء [الملحق 08]

5- بالنسبة لقسم الورنيش

5-1 حساب التكلفة الفعلية

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الاجر الفعلي

الجدول رقم (3-18): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم الورنيش لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر الفعلي (التكلفة الفعلية)	معدل الاجر الفعلي	الزمن الفعلي
ح. ع	30720	320	96
ك. ح	16896	176	96
ش. ع	17248	154	112
س. ع	19712	176	112
المجموع	84576	203.31	416

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء [الملحق 07].

5-2 حساب التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الاجر المعياري

الجدول رقم (3-19): حساب التكلفة المعياري لليد العاملة في قسم الورنيش لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر المعياري (التكلفة المعيارية)	معدل الاجر المعياري	الزمن المعياري
4	45264	188.6	240

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء [الملحق 08]

6- بالنسبة لقسم التركيب

6-1 حساب التكلفة الفعلية

التكلفة الفعلية = الزمن الفعلي × معدل الاجر الفعلي

الجدول رقم (3-20): حساب التكلفة الفعلية لليد العاملة في قسم التركيب لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر الفعلي (التكلفة الفعلية)	معدل الاجر الفعلي	الزمن الفعلي
ي. ع	42400	212	200
ز. ع	39200	196	200
ح	25000	125	200
المجموع	106600	177.66	600

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الانتاج والشراء [الملحق 07].

6-2 حساب التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية = الزمن المعياري × معدل الاجر المعياري

الجدول رقم (3-21): حساب التكلفة المعيارية لليد العاملة في قسم التركيب لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

عدد العمال حسب الأجرة	الاجر المعياري (التكلفة المعيارية)	معدل الاجر المعياري	الزمن المعياري
3	73872	162	456

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء [الملحق 08].

ثانيا: حساب الانحراف الكلي لليد العاملة وتحليله

1- حساب الانحراف الكلي

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية

الجدول رقم (3-22): حساب الانحراف الكلي على تكلفة اليد العاملة المباشرة

الانحراف الأقسام	الزمن الفعلي	معدل الاجر الفعلي	التكلفة الفعلية	الزمن المعياري	معدل الاجر المعياري	التكلفة المعياري	الانحراف الكلي	
							ملائم	غير ملائم
التفصيل	328	186.59	61200	264	166	43824	-	17376
ماشيناج(ألات)	312	250.69	78216	264	250.88	66232	-	11984
التجميع	552	274.52	151536	504	249.84	125920	-	25616
النقش	168	223.33	37520	120	206.33	24760	-	12760
الورنيش	416	203.31	84576	240	188.6	49264	-	35312
التركيب	600	177.66	106600	456	162	73872	-	32728

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الانتاج والشراء

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 الى عنصرين هما انحراف الوقت وانحراف معدل الاجر.

2-1 حساب انحراف الوقت

انحراف الوقت = (الزمن الفعلي – الزمن المعياري) × معدل الاجر المعياري

الجدول رقم (3-23): حساب انحراف الوقت

الانحراف / الأقسام	الزمن الفعلي	الزمن المعياري	معدل الاجر المعياري	انحراف الوقت	
				ملائم	غير ملائم
التفصيل	328	264	166	-	10624
ماشيناج(ألات)	312	264	250.88	-	12042.24
التجميع	552	504	249.84	-	11992.32
النقش	168	120	206.33	-	9903.84
الورنيش	416	240	188.6	-	33193.6
التركيب	600	456	162	-	23328

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء

2-2 حساب انحراف معدل الاجر

انحراف معدل الاجر= (معدل الاجر الفعلي – معدل الاجر المعياري) × الزمن الفعلي

الجدول رقم (3-24): حساب انحراف معدل الاجر

الانحراف القسم	معدل الاجر الفعلي	معدل الاجر المعياري	الزمن الفعلي	انحراف معدل الاجر	
				ملائم	غير ملائم
التفصيل	186.59	166	328	-	6753.52
ماشيناج(ألات)	250.69	250.88	312	59.28	-
التجميع	274.52	249.84	552	-	13623.36
النقش	223.33	206.33	168	-	2856
الورنيش	203.31	188.6	416	-	6119.36
التركيب	177.66	162	600	-	9396

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الانتاج والشراء

التعليق:

- بالنسبة لقسم التفصيل

نلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج غير ملائم يقدر ب 17376 دج، لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في الاجر تبين لنا ما يلي:

- انحراف الوقت غير ملائم لأنه موجب ويمثل هذا هدرا في إنتاجية اليد العاملة أو سوءا في استخدامها، حيث ان الزمن الفعلي المستغرق في الإنتاج يزيد عن الزمن المعياري المقرر له، أي بدلا من أن يستغرق في العملية الإنتاجية 264 ساعة تم استغراق 328 ساعة عمل بزيادة تقدر ب 64ساعة، مما ينتج عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 10624 دج، هذا الانحراف تقع المسؤولية فيه على قسم إدارة الإنتاج (عمال القسم) 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 وانقطاع الكهرباء.

– انحراف معدل الاجر غير ملائم لأنه انحراف موجب ويمثل هدرا تكاليفي، لأن المعدل الفعلي للأجور يزيد عن معدله المعياري المقرر له، أي بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية بـ 166 دج/سا تم تسعير 186.59 دج/سا بزيادة قدرت بـ 20.59دج/سا مما نتج عن ذلك تكلفة إضافية بمبلغ 6753.52 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 لقسم ماشيناج (آلات)

يلاحظ ان الانحراف الكلي الناتج هو انحراف غير ملائم يقدر بـ 11984 دج، لأنه انحراف موجب وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في معدل الاجر 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 264 ساعة تم استغراق 312 ساعة عمل بزيادة قدرت بـ 48 ساعة مما ينتج عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 12042.24 دج، هذا الانحراف تقع المسؤولية فيه على قسم إدارة الإنتاج (عمال الورشة) 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 الاجر ملائم لأنه انحراف سالب ويمثل هذا وفرا تكاليفي، لأن المعدل الفعلي للأجور أقل من المعدل المعياري المقرر له، أي بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية بـ 250.88 دج/سا تم التسعير أساسا بـ 250.69 دج/سا بنقصان

قدر بـ 0.19 دج/سا مما ينتج عن ذلك وفرا تكاليفي تقدر ب 59.28 دج، وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:

– عدم الدقة في معايرة معدلات الأجور.

– بالنسبة لقسم التجميع

نلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج غير ملائم يقدر بـ 42880 دج، لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في الاجر تبين لنا ما يلي:

– انحراف الوقت غير ملائم لأنه موجب ويمثل هذا هدرا في إنتاجية اليد العاملة أو سوءا في استخدامها، حيث ان الزمن الفعلي المستغرق في الإنتاج يزيد عن الزمن المعياري المقرر له، أي بدلا من أن يستغرق في العملية الإنتاجية 504 ساعة تم استغراق 552 ساعة عمل بزيادة قدرت بـ 48 ساعة مما ينتج عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 11992.32 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 الاجر غير ملائم لأنه انحراف موجب ويمثل هدرا تكاليفي، لأن المعدل الفعلي للأجور يزيد عن معدله المعياري المقرر له، أي بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية بـ 249.84 دج/سا تم تسعير 274.52 دج/سا بزيادة قدرت بـ 24.68 دج/سا مما نتج عن ذلك تكلفة إضافية بمبلغ 13623.36 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 لقسم النقش

نلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج غير ملائم يقدر بـ 12760 دج، لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في الاجر تبين لنا ما يلي:

- انحراف الوقت غير ملائم لأنه موجب ويمثل هذا هدرا في إنتاجية اليد العاملة أو سوءا في استخدامها، حيث ان الزمن الفعلي المستغرق في الإنتاج يزيد عن الزمن المعياري المقرر له، أي بدلا من أن يستغرق في العملية الإنتاجية 120 ساعة تم استغراق 168 ساعة عمل بزيادة قدرت بـ 48 ساعة مما ينتج عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 9903.84 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 الاجر غير ملائم لأنه انحراف موجب ويمثل هدرا تكاليفي، لأن المعدل الفعلي للأجور يزيد عن معدله المعياري المقرر له، أي بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية بـ 206.33 دج/سا تم تسعير 223.33 دج/سا بزيادة قدرت بـ 17 دج/سا مما نتج عن ذلك تكلفة إضافية بمبلغ 2856 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 للورنيش

نلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج غير ملائم يقدر بـ 44128 دج، لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في الاجر تبين لنا ما يلي:

– انحراف الوقت غير ملائم لأنه موجب ويمثل هذا هدرا في إنتاجية اليد العاملة أو سوءا في استخدامها، حيث ان الزمن الفعلي المستغرق في الإنتاج يزيد عن الزمن المعياري المقرر له، أي بدلا من أن يستغرق في العملية الإنتاجية 240 ساعة تم استغراق 416 ساعة عمل بزيادة قدرت بـ 176 ساعة مما ينتج عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 33193.6 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 الاجر غير ملائم لأنه انحراف موجب ويمثل هدرا تكاليفي، لأن المعدل الفعلي للأجور يزيد عن معدله المعياري المقرر له، أي بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية بـ 188.6 دج/سا تم تسعير 203.31 دج/سا بزيادة قدرت بـ 14.71دج/سا مما نتج عن ذلك تكلفة إضافية بمبلغ 6119.36 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 لقسم التركيب

نلاحظ أن الانحراف الكلي الناتج غير ملائم يقدر بـ 32728 دج، لأن التكلفة الفعلية تجاوزت التكلفة المعيارية وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في الاجر تبين لنا ما يلي:

– انحراف الوقت غير ملائم لأنه موجب ويمثل هذا هدرا في إنتاجية اليد العاملة أو سوءا في استخدامها، حيث ان الزمن الفعلي المستغرق في الإنتاج يزيد عن الزمن المعياري المقرر له، أي بدلا من أن يستغرق في العملية الإنتاجية 456 ساعة تم استغراق 600 ساعة عمل بزيادة قدرت بـ 144 ساعة مما ينتج عن ذلك تكلفة إضافية

تقدر بـ 23328 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 الاجر غير ملائم لأنه انحراف موجب ويمثل هدرا تكاليفي، لأن المعدل الفعلي للأجور يزيد عن معدله المعياري المقرر له، أي بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية بـ 162دج/سا تم تسعير 177.66 دج/سا بزيادة قدرت بـ 15.66 دج/سا مما نتج عن ذلك تكلفة إضافية بمبلغ 9396 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.

3- تحليل الانحراف الكلي حسب طريقة التحليل الثلاثي

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

3-1 حساب انحراف الوقت

انحراف الوقت = (الزمن الفعلي – الزمن المعياري) × معدل الاجر المعياري

الجدول رقم (3-25): انحراف الوقت

انحراف القسم	الزمن الفعلي	الزمن المعياري	معدل الاجر المعياري	انحراف الوقت	
				ملائم	غير ملائم
التفصيل	328	264	166	-	10624
ماشيناج(ألات)	312	264	250.88	-	12042.24
التجميع	552	504	249.84	-	11992.32

النقش	168	120	206.33	-	9903.84
الورنيش	416	240	188.6	-	33193.6
التركيب	600	456	162	-	23328

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء

3-1 حساب انحراف معدل الاجر

انحراف معدل الاجر = (معدل الاجر الفعلي – معدل الاجر المعياري) × الزمن المعياري

الجدول رقم (3-26): حساب انحراف معدل الاجر

الانحراف	معدل الاجر	معدل الاجر	الزمن	انحراف معدل الاجر	
القسم	الفعلي	المعياري	المعياري	ملائم	غير ملائم
التفصيل	186.59	166	328	-	6753.52
ماشيناج(الات)	250.69	250.88	312	59.28	-
تجميع	274.52	249.84	552	-	13623.36
النقش	223.33	206.33	168	-	2856
الورنيش	203.31	188.6	416	-	6119.36
التركيب	177.66	162	600	-	9396

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج والشراء

3-3 حساب الانحراف المشترك

الانحراف المشترك = (الزمن الفعلي – الزمن المعياري) × (معدل الاجر الفعلي – معدل الاجر المعياري)

الجدول رقم (3-27): حساب الانحراف المشترك

الانحراف القسم	الزمن الفعلي	الزمن المعياري	معدل الاجر الفعلي	معدل الاجر المعياري	انحراف مشترك	
					ملائم	غير ملائم
التفصيل	328	264	186.59	166	-	1317.76
ماشيناج(آلات)	312	264	250.69	250.88	9.12	-
تجميع	552	504	274.52	249.84	-	1184.64
النقش	168	120	223.33	206.33	-	816
الورنيش	416	240	203.31	188.6	-	2588.96
التركيب	600	456	177.66	162	-	2255.04

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الشراء والإنتاج

المطلب الثالث: التكاليف الغير مباشرة لمشروع 24باب لشهر أوت 2022

نظرا لعدم توفر الأعباء الغير مباشرة لكل قسم وتوفر مجمل الأعباء الثابتة والمتغيرة فبذلك سنعرض توزيع الأعباء الغير مباشرة الثابتة ومن ثم الأعباء الغير مباشرة المتغيرة المعيارية والفعلية وبعدها نحسب الانحراف الإجمالي للأعباء الغير مباشرة الكلية.

أولا: توزيع التكاليف المعيارية الثابتة والمتغيرة الغير مباشرة

توزع التكاليف الثابتة المعيارية حسب الجدول التالي:

1- توزيع التكاليف المعيارية الثابتة الغير مباشرة

الجدول رقم (3-28): التكاليف المعيارية الغير مباشرة الثابتة لشهر أوت 2022

تكاليف العمال غير المنتجين	تكاليف العتاد المتحرك	تكاليف صيانة الورشة	تكاليف صيانة الآلات	تكاليف العمل خارج الورشة	تكاليف الهاتف، الكهرباء.	الايجار	النقل	المجموع
150000	15000	-	-	-	15000	35000	-	215000

المصدر: من مصلحة المحاسبة [الملحق 09]

2- توزيع التكاليف المعيارية المتغيرة الغير مباشرة

توزع التكاليف المتغيرة المعيارية حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-29): التكاليف المعيارية الغير مباشرة المتغيرة لشهر أوت 2022

تكاليف العمال غير المنتجين	تكاليف العتاد المتحرك	تكاليف صيانة الورشة	تكاليف صيانة الآلات	تكاليف العمل خارج الورشة	مصاريف الهاتف، الكهرباء.	الايجار	النقل	المجموع
100000	45000	40000	45000	10000	35000	-	50000	325000

المصدر: من مصلحة المحاسبة [الملحق 09]

3- التكلفة الكلية المعيارية للأعباء الغير مباشرة

تحسب التكلفة الكلية المعيارية للأعباء الغير مباشرة كما يلي:

التكلفة الكلية المعيارية للأعباء الغير مباشرة= الأعباء الثابتة + الأعباء المتغيرة

الجدول رقم (3-30): حساب التكلفة الكلية المعيارية للأعباء الغير مباشرة

	تكاليف العمال غير المنتجين	تكاليف العتاد المتحرك	تكاليف صيانة الورشة	تكاليف صيانة الآلات	تكاليف العمل خارج الورشة	مصاريف الهاتف، الكهرباء	الايجار	النقل	المجموع
الأعباء الثابتة	150000	15000	-	-	-	15000	35000	-	215000
الأعباء المتغيرة	100000	45000	40000	45000	10000	35000	-	50000	325000
المجموع	250000	60000	40000	45000	10000	50000	35000	50000	540000

المصدر: من مصلحة المحاسبة [الملحق 09]

ثانيا: توزيع التكاليف الفعلية للأعباء الغير مباشرة

توزع التكاليف الفعلية للأعباء الغير مباشرة كما يلي:

الجدول رقم (3-31): توزيع التكاليف الفعلية الكلية للأعباء الغير مباشرة لمشروع لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

تكاليف العمال غير المنتجين	تكاليف العتاد المتحرك	تكاليف صيانة الورشة	تكاليف صيانة الآلات	تكاليف العمل خارج الورشة	تكاليف الهاتف، الكهرباء.	الايجار	النقل	المجموع
281319	73920	63856	32400	11152	46959	29000	61560	600166

المصدر: من مصلحة المحاسبة [الملحق 10]

ثالثا: حساب الانحراف الإجمالي للتكاليف الغير مباشرة

بما أن الأعباء الثابتة لم تتغير في التكاليف المعيارية والفعلية اما الأعباء المتغيرة الفعلية فتختلف عن المعيارية وذلك بحسابها كما يلي:

التكلفة الكلية = الأعباء الثابتة + الأعباء المتغيرة

لدينا:

600166 = 215000 + الأعباء المتغيرة

ومنه:

الأعباء المتغيرة = 600166 – 215000

الأعباء المتغيرة = 385166

وعليه فإن الانحراف الكلي يحسب كما يلي:

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية

الجدول رقم (3-32): حساب الانحراف الكلي للأعباء الغير مباشرة لشهر أوت 2022 مشروع CSCEC

البيان	الأعباء الثابتة	الأعباء المتغيرة	التكلفة الفعلية	الأعباء الثابتة	الأعباء المتغيرة	التكلفة المعيارية	الانحراف الكلي	
							ملائم	غير ملائم
الأقسام ككل	215000	385166	600166	215000	325000	540000	-	60166

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة

التعليق

نلاحظ أن الانحراف الكلي الخاص بالأعباء غير المباشرة هو غير ملائم بانحراف قدره المبلغ 60166 دج، وتجدر الإشارة إلى أنه تعذر تحليله إلى انحرافات جزئية وذلك راجع إلى عدم الحصول على المعلومات اللازمة لكل قسم، حيث أن حساب انحراف النشاط، انحراف الموازنة وانحراف المردودية يتطلب توفر التكاليف غير المباشرة وكذلك حجم النشاط بالمؤسسة لكل قسم على حدى، على العكس من ذلك، توفر لنا فقط مجمل التكاليف غير المباشرة وهذا ما صعب علينا حساب مختلف هذه الانحرافات.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل دراسة حالة تطبيقية حاولنا من خلالها التعرف على التكلفة المعيارية وأهميتها في تفعيل الرقابة والتخطيط في مؤسسة القرطبية اريديكو SARL KORTOBIA ARDECO، حيث تطرقنا في البداية إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة من حيث تعريف ونشأة المؤسسة، أهداف المؤسسة والهيكل التنظيمي... الخ، ثم حاولنا اختبار فرضيات البحث من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المعيارية في الرقابة على النشاط الفعلي للمؤسسة وهذا لأن الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة المعيارية لمنتجاتها غير علمية، وإنما تعتمد على معطيات تقديرية لمشروع معين، فإذا كان الاهتمام بموضوع محاسبة التكاليف المعيارية أصبح حتمية ولم يعد خيارا فإنه يتطلب اهتمام المؤسسة بجميع الدوائر والوحدات وليس فقط دائرة الإنتاج، وذلك في إطار السعي إلى 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 هذه الأهداف وأسبابها كلما أمكن ذلك، لكي تساعد جهاز التسيير على مستوى المؤسسة في تجنب هذه الأسباب في المستقبل.

خاتمة

تمحور موضوع بحثنا حول دراسة أهمية طريقة التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في المؤسسة حيث تم إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والطرق المستخدمة في حساب مختلف التكاليف والتكلفة المعيارية.

وقد تم التركيز بصفة أساسية على التكلفة المعيارية باعتبارها أحد الأساليب الرقابية على تكاليفها المحددة مسبقا وقياس قدراتها وإمكانياتها في تحقيق برامجها الموضوعة بالمقارنة مع ما تم تنفيذه فعليا ومن ثم تحديد الانحرافات وأسبابها لاتخاذ القرارات التصحيحية وهذا بغرض تصويب الخطط نحو الوجهة الصحيحة وبالتالي اتخاذ القرارات السليمة، 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 اقترحناه 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:

1- اختبار فرضيات الدراسة

يمكن اختبار هذه الفرضيات من عدمها كما يلي:

الفرضية الأولى: " مؤسسة القرطبية أرديكو تطبق نظام التكاليف المعيارية على أسس علمية" هي فرضية غير صحيحة، لأن مؤسسة القرطبية تعتمد في اعدادها لهذا النظام على الطريقة التقليدية، بدلا من اللجوء الى تقنيين مختصين لتقدير البيانات المعيارية المتعلقة بنشاط المؤسسة.

الفرضية الثانية: " مؤسسة القرطبية أرديكو لا تتحكم في تكلفة المواد الأولية": من خلال اطلاعنا على وثائق الشركة وحساب الانحرافات وتحليلها تبين لنا أن المؤسسة لا تتحكم في تكلفة المواد الأولية الخاصة بالخشب الخام بحكم الانحرافات الناتجة غير ملائمة، وهي أيضا غير قادرة في التحكم في تكلفة الوازم المستعملة (POMELLE, SERRURE,

(POINGEE, VERNIS لأن الانحرافات غير ملائمة، وهذا راجع للاستعمال غير الرشيد ونقص الرقابة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: "مؤسسة القرطبية أرديكو تتحكم في تكلفة اليد العاملة المباشرة": فرضية غير صحيحة، حيث بعد دراستنا الميدانية وحسابنا للتكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية للمؤسسة تبين لنا أن المؤسسة لا تتحكم في تكلفة اليد العاملة وذلك بالنظر إلى الانحرافات غير الملائمة المحققة على مستوى أقسام الإنتاج.

الفرضية الرابعة: " مؤسسة القرطبية اردیكو لا تتحكم في التكاليف غير المباشرة": وهي فرضية صحيحة، لأن المؤسسة محل الدراسة لا تتحكم في التكلفة الكلية غير المباشرة وذلك بالنظر إلى الانحراف غير الملائم.

ثانيا: نتائج الدراسة

يمكن توضيح أهم النتائج 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 التكاليف المعيارية يمكن المؤسسة من معرفة الانحرافات عن الأداء، وبالتالي 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؛

– 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 تخطيط ورقابة فعالة وبالتالي تحسين الأداء الاقتصادي.

– عدم استعمال الأساليب الحديثة والعلمية في إعداد التكاليف المعيارية، حيث تعتمد مؤسسة القرطبية اريديكو في إعدادها على الطرق التقليدية البسيطة واعتمادا الخبرة؛

– مؤسسة القرطبية اريديكو لا تتحكم في معظم التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة؛

– تملك شركة القرطبية اريديكو نظام محاسبة التكاليف المعيارية والتسجيل له، لكنها مازالت تطبق الطريقة التقليدية في حساب التكاليف وسعر التكلفة، وذلك لنقص المعرفة في هذا المجال؛

– بروز فعالية استخدام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة باعتبار شركة القرطبية اريديكو SARL KORTOBIA ARDECO شركة خاصة.

ثالثا: اقتراحات الدراسة

يمكن توضيح أهم الاقتراحات في النقاط التالية:

– انشاء قسم لمحاسبة التكاليف بحيث يكون منفصلا عن قسم المحاسبة المالية ودعمه بالكوادر المؤهلة علميا وعمليا، حيث أوضحت الدراسة الميدانية افتقار المؤسسة محل الدراسة الى كوادر المدربة علميا في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية؛

– الفصل التام بين عناصر التكاليف المباشرة والغير مباشرة عند وضع المعايير لها حتى يتم معرفة الانحرافات بصفة دقيقة بغرض تصحيحها؛

– على مؤسسة القرطبية اريديكو استخدام أساليب علمية حديثة لتحديد البيانات المعيارية المتعلقة بتكاليف وانشطة 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 شركة القرطبية اريديكو مواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتبني الأنظمة الحديثة بما فيها دراسة مختلف التكاليف الغير مباشرة لكل الأقسام المؤسسة.

رابعا: أفاق الدراسة

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

- دور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في الرقابة وتقييم الأداء؛
- نظام التكاليف المعيارية ودوره في تحديد أسعار المنتجات الصناعية.

أولا: الكتب باللغة العربية

1- الكتب

1- إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة ووليد محمد عبد القادر، **المحاسبة الادارية، قضايا معاصرة، ط1**، دار حامد للنشر، عمان، 2007.

2- إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة**، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2008.

3- إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2006.

4- بوشاشي بوعلام، **المنير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2003.

5- جبرائيل جوزيف كحالة، ورضوان حلوة حنان، **محاسبة التكاليف المعيارية – رقابة إثبات**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1995.

6- خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

7- صالح الرزق، **محاسبة التكاليف المعيارية**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان- الاردن، سنة2013.

8- صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، **محاسبة التكاليف الفعلية**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان –الأردن، 1997.

9- طيب محمد شفيق حسين، **محاسبة التكاليف الصناعية**، ط1، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998.

10- عاطف الأخرس، إيمان الهنيني، سميرة حمودة، أحمد الجعبيري، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الطبعة 1، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001.

11- عبد الكريم بو يعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون – الجزائر- ،1998.

12- عبد الناصر ابراهيم نور، عليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، طبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان2006.

13- علي أحمد أبو الحسن، الدهراوي كمال الدين، **محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،1997.

14- علي حسين احمد حسيني، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، سنة 1997.

15- علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999.

16- غسان فلاح المطارنة، **مقدمة في محاسبة التكاليف**، ط1، دار وائل للنشر، عمان- الأردن،2003.

17- فركوس محمد، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة2001.

18- فيصل جميل السعايدة، **المحاسبة الإدارية: لتخصص نظم المعلومات المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2007.

19- مرعى عبد الحي، **في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، مؤسسة شباب الجامعية، مصر، 1993.

20- ناصر دادي عدون، **محاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير**، دار المحمدية العامة، الجزائر 1999.

21- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية: محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.

2- الرسائل والأطروحات

22- أحمد حابي، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

23- أحمد طوايبية، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع تنمية وتخطيط، جامعة الجزائر، 2002-2003.

24- أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، سنة 2010.

25- حاب الله الشريف، **دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009.

26- خالد هادفي، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.

27- رشيد بوكساني، **المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار**، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، سنة1999.

28- ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر،2002-2003.

29- عائشة علاش، سهام معيزي، **إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية**، دراسة حالة –مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر محاسبة، جامعة المدية 2018.

30- عبد الحق عطوط، **دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: المؤسسة الوطنية BCR – سطيف**، رسالة ماجستير في علوم

التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013.

31- عبد الزوهير رجراج، **المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال**"، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2000 -2001.

32- عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، **التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.

33- عبد النور زاية، **محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة**، رسالة ماجستير، دراسة حالة، جامعة محمد خيذر، بسكرة، 2017-2018.

34- عماد زودة، **مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف دراسة حالة شركة الأوراسية للبسكويت**، رسالة ماجستير، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009-2010.

35- عمر محمد هديب، **نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي**، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، عمان -الاردن، 2009.

36- محمد البشير إبراهيم احمد، **الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية**، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، سنة 2011.

37- محمد الشريف تيتي، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على تسيير الأداء للمؤسسة**، دراسة حالة -مؤسسة الفرق الصحراوية، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة ومالية، جامعة ام البواقي 2014-2015.

38- محمد خير عثمان محمد خير أحمد، **نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف**، دراسة حالة، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه، جامعة شندي، السودان،2018.

39- ناريمان إبراهيم صبّاح، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

40- نوال مرابطي، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير** حالة المؤسسة -نفطال-، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير التحليل الاقتصادي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2006 .

41- هجيره نفاد، بوزيد فوزية، **أثر محاسبة التكاليف في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية**، دراسة حالة مؤسسة بوفال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة يحيى فارس، المدية، 2016-2017.

42- هلال درحمون، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،2004-2005.

43- ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع البليدة، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 03، 2009-2010.

3-المقالات والمطبوعات

44- عبد الشكور عبد الرحمان الفرا، مقال بعنوان "**قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية**"، مجلة جامعة الأزهر: سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 2، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012، الصفحات: 249-280.

45- قريشي محمد الجموعي، شربي محمد الأمين، **مطبوعة في المحاسبة التحليلية**، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2015.

46- كامل علي ابراهيم وفريال كاظم عبد الغني، مقال بعنوان "**دور الكلفة المعيارية لعنصر المواد في التخطيط والرقابة، دراسة ميدانية في أحد معامل الشركة العامة للصناعات**

الكهربائية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2012، الصفحات: 243-260.

47- محمد راضي عبد الكاظم، مقال بعنوان "**تحديد الكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق في شركة نفط الشمال**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 65، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2012، الصفحات :349-364.

48- منال جبار سرور ومروة جمعة طعمه الزركاني، مقال بعنوان "**دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف**"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 14، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، 2014، الصفحات: 218-234.

49- موسى درغام ماهر، **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، جوان2007، الصفحات: 679-725.

50- نور الدين زعيبط، مقال بعنوان "**مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة**"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 1، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2007، الصفحات: 81-100.

ثانيا: الكتب باللغة الأجنبية

51- Abdellah Boughaba, **Comptabilité analytique**, 2éme édition, Berti édition, Alger, 1994.

52- Gérard, MELYON, **Comptabilité analytique**, Paris, Bréal, 2001.

ثالثا: المواقع الالكترونية

www.kortobia.com

الملحق 01: نسخة مؤقتة من بيان الدخل

SARL KORTOBIA ARDECO

CMNE DRAA SMAR MEDEA

N° D'IDENTIFICATION:001426540006455

EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2022	2021
Ventes et produits annexes		52 767 067,31	48 050 634,34
Variation stocks produits finis et en cours		-157 790,00	-1 707 358,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**52 609 277,31**	**46 343 276,34**
Achats consommés		-32 979 451,68	-26 616 664,89
Services extérieurs et autres consommations		-3 360 329,88	-4 799 653,88
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-36 339 781,56**	**-31 416 318,77**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**16 269 495,75**	**14 926 957,57**
Charges de personnel		-13 784 052,41	-12 606 088,46
Impôts, taxes et versements assimilés		-13 276,65	-475 337,30
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**2 472 166,69**	**1 845 531,81**
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**2 472 166,69**	**1 845 531,81**
Produits financiers			19,53
Charges financières		-785 751,46	-76 157,93
VI-RESULTAT FINANCIER		**-785 751,46**	**-76 138,40**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**1 686 415,23**	**1 769 393,41**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-433 875,00	-360 960,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**52 609 277,31**	**46 343 295,87**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-51 356 737,08**	**-44 934 862,46**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 252 540,23**	**1 408 433,41**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		200 000,00	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			-200 000,00
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**200 000,00**	**-200 000,00**
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**1 452 540,23**	**1 208 433,41**

بوهدة محمد
BOUHEDDA Mohamed
محاسب معتمد
شارع الشهداء المدية

الملحق 02: تقديم المؤسسة

PRESENTATION

Sarl Kortobia ardeco Présente sur le marché depuis 1963 , spécialiste en Menuiserie d'Art et mobilier classique et moderne , tel que la menuiserie et équipement en bois des mosquées , Mobiliers D'hôtelleries, Bureautiques, les salons D'honneurs, les Sièges des Wilayas et les Salles de Conférences, ainsi que d'autres projets avec la technologie moderne intégrées à la conception et la réalisation .

Sarl Kortobia ardeco propose de nombreuse prestation des Equipements des différentes gammes de qualités et l'excellence de nos produits , nous ont qualifié pour l'aménagement et la décoration , elle s'efforce de satisfaire au mieux les besoins de ces clients en termes de fourniture de produit et service.

Parmi les priorités stratégique, **Sarl Kortobia ardeco** figurent des délais et la qualité des produits ainsi que leur fiabilité, cette philosophie nous a permit de se démarquer et de mériter une place respectable au sein du marche national

En effet, les plus grands clients de la région nous accordent leur confiance depuis de nombreuses années. En tant que leader dans son domaine de spécialité, la société souhaite de s'implanté dans le secteur pour se positionner au niveau mondial avec des produit de haute qualité et des spécifications internationales.

Nous nous proposons d'être votre partenaire pour la réalisation d'opérations commerciale, mutuellement bénéfique et immédiate.

Vous avez choisi de nous faire confiance et nous nous engageons à bien vous le rendre.

الملحق 03: إنجازات المؤسسة وشركاؤها

NOS REALISATIONS

La qualité et la distinction des produits de l'entreprise lui ont permis d'obtenir de nombreux projets importants à travers le pays, tels que Conception , Aménagement, Ameublement et Décoration des salles d'honneur des aéroports, Salons de conférences , ainsi que de nombreuses mosquées et amphithéâtres, tels que :

- Salon d'honneur aéroport Houari Boumediene
- Salon d'honneur aéroport international à Constantine
- Salon d'honneur aéroport 08-mai-45 à satif
- Salon d'honneur de l'académie militaire de Cherchell
- Salon d'honneur de la ministère de défense
- Siege du ministère de finance
- Amphithéâtre du pole universitaire de Médéa
- Théâtre régionale de Djelfa
- Salle de conférence et salon d'honneur de la wilaya d'Alger
- Cour justice de Blida, Médéa
- La cour suprême
- Siege de la wilaya de Sétif
- Salon d'honneur de la wilaya de Chlef
- Centre culturel et siège d'APC de sidi Aissa
- Théâtre en plein air Sablette à Alger
- Djamaa el djazair à Mohammedia
- Théâtre régionale de Naama
- Pavillon d'acul 5emm région Constantine
- Siege de la présidence de la république



NOS Partenaires

LA PRESEDENCE DE LA REPUBLIQUE, CSCEC, COSIDER, ANARGEMA, CHAMBRE DE L'ARTISANAT ET DES METIES, A, ASSOSIATIONS MOSQUEES, MINISTERE DES EQEUPEMENT PUBLIQUE, MINISTERE DE LA JUSTICE , MINISTERE DE LA CULTURE ...

الملحق 04: سياسة الجودة

ش.ذ.م.م قرطبية اردیکو SARL KORTOBIA ARDECO 1963	Edition : 01	SYSTEME DE MANAGEMENT	Page 1 sur 1
	Révision : 00		Date : 02/01/2022
	IM 11.03	Politique Qualité	

سياسة الجودة

شركتنا "ش ذ م مقرطبيةأرديكو" المتخصصة في مجال النجارة والتأثيث الفني والعصري، في إطار العمل على استمراريتها وتطويرها وكذا لمواجهة التحديات وسط بيئة معقدة بشكل متزايد لاسيما متطلبات العملاء، المنافسة المتصاعدة وكذا التطورات المتسارعة في مجال التكنولوجيا ...، اعتمدنا على تبني سياسة التحسين المستمر وذلك من خلال تطبيق نظام إدارة الجودة وفقا لمعايير الدولية للتقييس ISO 9001/2015ولتحقيق ذلك ترتكز سياستنا على المحاور التالية:

- تلبية متطلبات والشروط المتعلقة بالعملاء وكذا القوانين التشريعية والتنظيمية المعمول بها وطنيا ودوليا.
- الرفع من طاقتنا الإنتاجية.
- استقطاب أوسع للعملاء.
- توسيع محفظة مقدمي الخدمات الخارجيين.
- التحسين المستمر لجودة منتجاتنا.
- التطوير الدائم للموارد البشرية.
- تحسين بيئة العمل وذلك من خلال تعزيز روح الإبداع والمبادرة.
- التحسين المستمر لنظام إدارة الجودة.

كما تتعهد إدارة الشركة بتسخير كافة الموارد اللازمة لرفع هذا التحدي المنشود

إن تتويج الشركة بشهادة ISO 9001/2015 وفق المنظمة الدولية لتقييس يعتبر بمثابة للمجهودات الجماعية المبذولة لذا يجب صيانته والحفاظ عليه

المسير

المدية في 2022/01/16

ش ذ م م قرطبية اردیکو SARL KORTOBIA ARDECO RC N° 26/00-034 34 53 B 17 DRAA SMAR 025 79 03 03 - MEDEA

الملحق 05: النشاط الرئيسي لمؤسسة القرطبية أرديكو والقوى العاملة

SARL KORTOBIA ARDECO

Adresse:

Bp 125, rue Ahmed chebli N° 20, Z I , Draa smar, Médéa

Siège social : Damiette Médéa

Activité principale:

Menuiserie d'art- , Mobilier classique , et moderne

Début d'activité:

01 - Entreprise de menuiserie d'art en :1963

02 - Sarl Kortobia Ardeco en :2015

Identification de gérant :

Mr : BENKORTBI Mohamed

Certification de qualification :

Certification ISO 9001 - 2015 en cour d'élaboration (à 80 %)

Certification de qualification professionnel 04 eme degré.

Effectif : 49 Ouvriers dont :

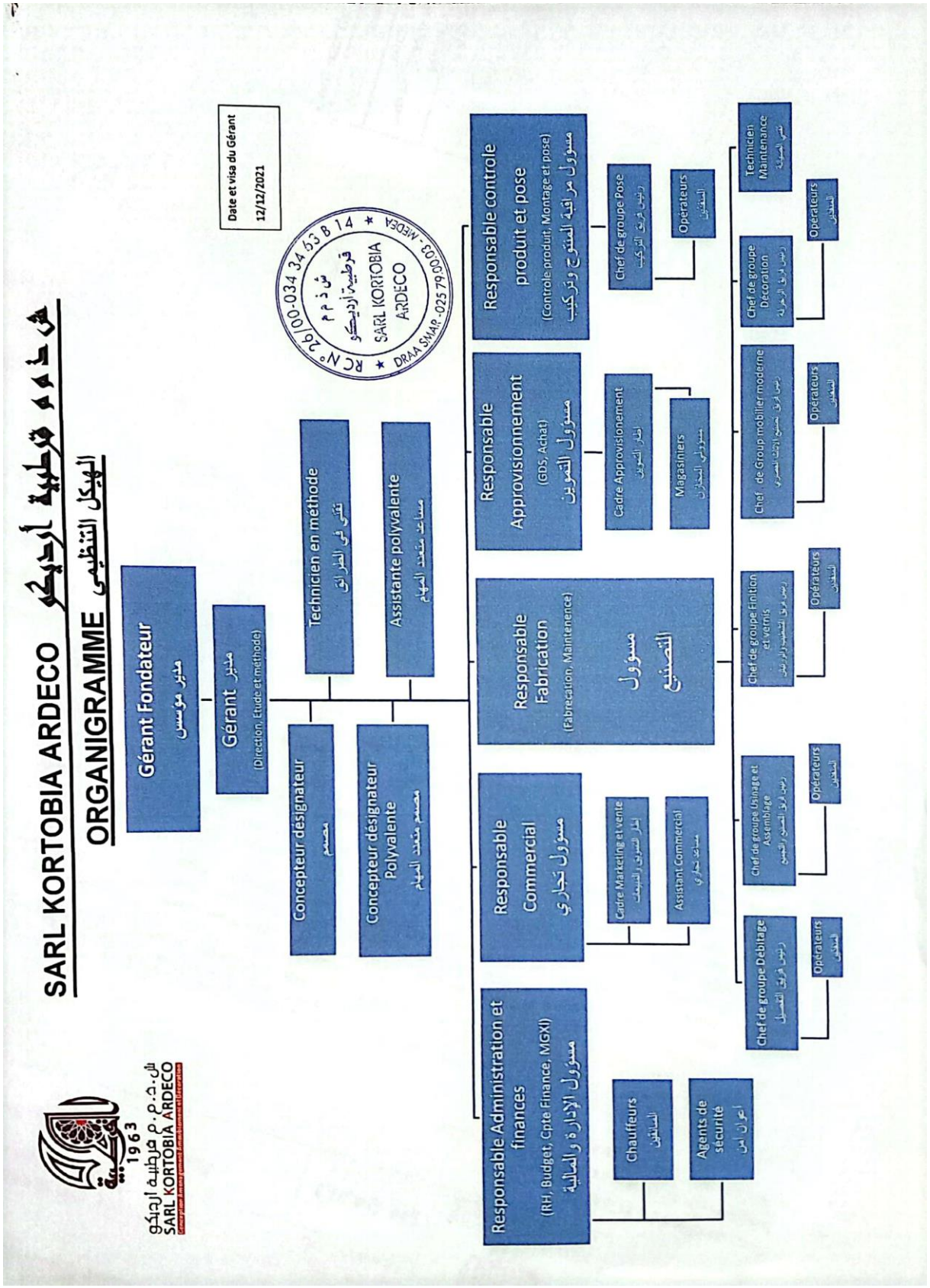
13- cadres

20- métrise (Menuisiers spécialisés et qualifies)

16-Exécutions

(Aide menuisiers, agents de sécurité et chauffeurs.)

الملحق 06: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



الملحق 07: التكاليف الفعلية للخشب الخام واللوازم، الأجر الفعلي لأقسام الإنتاج

FICHE DE DETAILS

CLIENT: ETP NAAS — **Code N:**

MATIERE 1 ERE -- BOIS EN Metre CUBE -

Designation	Unite	Qté	Chuttes 25%	PU	MONTANT	Observation
BOIS SAPELLI	M3	2,702	0,675	239 000,00	807 182,80	PRIX HT
					807 182,80	**..... A**

MATIERE 1 ERE -- QUINCAILLERIE -

Designation	Unite	Qté	PU	MONTANT	Observation
pomelle 160 laitan	U	144	1 650,00	237 600,00	
surrure	U	24	1 750,00	42 000,00	PRIX HT
poingée	U	24	1 600,00	38 400,00	
				318 000,00	**..... B**

MATIERE 1 ERE -- vernie -

Designation	Unite	Qté	PU	MONTANT	Observation
vernis	L	200	1 500,00	300 000,00	PRIX HT
				300 000,00	**..... C**

RELEVE DE MAIN D'ŒUVRE

Cout reel de main d'œuvre de fabrication

CODE	Noms des Ouvriers		nbr H	total	Prime + assurance	TOTAL	Observation
قسم التفصيل	ROUIS Bachir	235	120	28 200,00	5 000,00	33 200,00	
	KESSEIR Boualam	176	120	21 120,00	5 000,00	26 120,00	
	BENAISSA Mohamed	135	88	11 880,00	5 000,00	16 880,00	
قسم ماشيناج	BENHADDA Abdallah	350	120	42 000,00	8 000,00	50 000,00	
	SEMACHE Malek	200	80	16 000,00	5 000,00	21 000,00	
	BENAISSA LEBOUKH	135	56	7 560,00	5 000,00	12 560,00	
	ZOUAOUI Mohamed	226	56	12 656,00	5 000,00	17 656,00	
قسم التجميع	BENHADA MOHAMEI	350	216	75 600,00	8 000,00	83 600,00	
	BENALIA Rabah	226	216	48 816,00	5 000,00	53 816,00	
	MECENE Ahmed	226	120	27 120,00	5 000,00	32 120,00	
قسم النقش	SKENDER Mohamed	320	56	17 920,00	8 000,00	25 920,00	
	FERGANI Mohamed	196	56	10 976,00	5 000,00	15 976,00	
	DRISS Ahmed	154	56	8 624,00	5 000,00	13 624,00	
قسم الورنيش	HAMADI Abderahmar	320	96	30 720,00	8 000,00	38 720,00	
	KADIK Hamdane	176	96	16 896,00	5 000,00	21 896,00	
	CHKIOUA Adel	154	112	17 248,00	5 000,00	22 248,00	
	SKENDER M Ali	176	112	19 712,00	5 000,00	24 712,00	
قسم التركيب	YOUSFI Abderazak	212	200	42 400,00	5 000,00	47 400,00	
	ZAKARIA Abdesalam	196	200	39 200,00	5 000,00	44 200,00	
	HAMATCHI	125	200	25 000,00	5 000,00	30 000,00	
		214,40	2 376,00	519 648,00	112 000,00	631 648,00	

الملحق 08: التكاليف المعيارية للخشب الخام واللوازم، والأجر المعياري لأقسام الإنتاج

FICHE DE DETAILS

CLIENT: ETP NAAS — **Code N:**

MATIERE 1 ERE -- BOIS EN Metre CUBE -

Designation	Unite	Qté	Chuttes 25%	PU	MONTANT	Observation
BOIS SAPELLI	M3	2,549	0,637	230 000,00	732 764,48	PRIX HT
					732 764,48	**..... A**

MATIERE 1 ERE -- QUINCAILLERIE -

Designation	Unite	Qté	PU	MONTANT	Observation
pomelle 160 laitan	U	144	1 550,00	223 200,00	
surrure	U	24	1 550,00	37 200,00	PRIX HT
poingée	U	24	1 500,00	36 000,00	
				296 400,00	**..... B**

MATIERE 1 ERE -- vernie -

Designation	Unite	Qté	PU	MONTANT	Observation
vernis	L	200	1 400,00	280 000,00	PRIX HT
				280 000,00	**..... C**

RELEVE DE MAIN D'ŒUVRE

Cout reel de main d'œuvre de fabrication

CODE	Noms des Ouvriers		nbr H	total	Prime + assurance	TOTAL	Observation
قسم التلصيل	ROUIS Bachir	222	88	19 536,00	5 000,00	24 536,00	
	KESSEIR Boualam	151	88	13 288,00	5 000,00	18 288,00	
	BENAISSA Mohamed	125	88	11 000,00	5 000,00	16 000,00	
قسم ماشيناج	BENHADDA Abdallah	338	120	40 560,00	8 000,00	48 560,00	
	SEMACHE Malek	188	64	12 032,00	5 000,00	17 032,00	
	BENAISSA LEBOUKH	125	40	5 000,00	5 000,00	10 000,00	
	ZOUAOUI Mohamed	216	40	8 640,00	5 000,00	13 640,00	
قسم التجميع	BENHADA MOHAMED	338	208	70 304,00	8 000,00	78 304,00	
	BENALIA Rabah	176	208	36 608,00	5 000,00	41 608,00	
	MECENE Ahmed	216	88	19 008,00	5 000,00	24 008,00	
قسم النقش	SKENDER Mohamed	301	40	12 040,00	8 000,00	20 040,00	
	FERGANI Mohamed	176	40	7 040,00	5 000,00	12 040,00	
	DRISS Ahmed	142	40	5 680,00	5 000,00	10 680,00	
قسم الورنيش	HAMADI Abderahmane	301	64	19 264,00	8 000,00	27 264,00	
	KADIK Hamdane	151	64	9 664,00	5 000,00	14 664,00	
	CHKIOUA Adel	151	48	7 248,00	5 000,00	12 248,00	
	SKENDER M Ali	142	64	9 088,00	5 000,00	14 088,00	
قسم التركيب	YOUSFI Abderazak	202	152	30 704,00	5 000,00	35 704,00	
	ZAKARIA Abdesalam	176	152	26 752,00	5 000,00	31 752,00	
	HAMATCHI	108	152	16 416,00	5 000,00	21 416,00	
		197,25	1 848,00	379 872,00	112 000,00	491 872,00	

الملحق 09: التكاليف المعيارية الغير مباشرة

CH IND : FIXES Estimation pour le mois d'Aout 2022

N°	OUV NON PRODUCTIVE	FRAIS AUTO	ENTRETIEN ATELIER	ENTRETIEN MACHINE	FRAIS CHANTIER	TEL/EAU/SGAZ	LOCATION	DEPLACEMENT
TOTAL	150 000,00	15 000,00				15 000,00	35 000,00	
215 000,00	150 000,00	15 000,00	0,00	0,00	0,00	15 000,00	35 000,00	0,00

CH IND : VARIABLES Estimation pour le mois d'Aout 2022

N°	OUV NON PRODUCTIVE	FRAIS AUTO	ENTRETIEN ATELIER	ENTRETIEN MACHINE	FRAIS CHANTIER	TEL/EAU/SGAZ	LOCATION	DEPLACEMENT
TOTAL	100 000,00	45 000,00	40 000,00	45 000,00	10 000,00	35 000,00		50 000,00
325 000,00	100 000,00	45 000,00	40 000,00	45 000,00	10 000,00	35 000,00	0,00	50 000,00

CH IND : FIXES + VARIABLES Estimation pour le mois d'Aout 2022

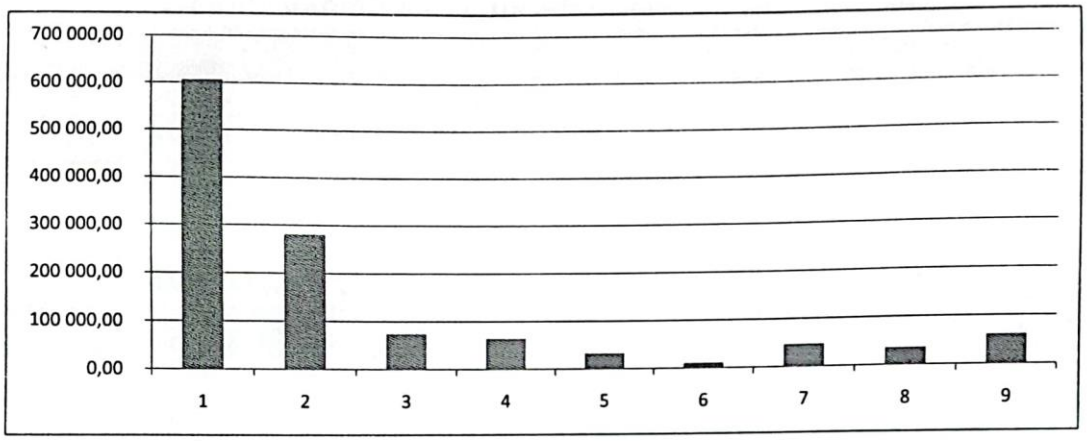
N°	OUV NON PRODUCTIVE	FRAIS AUTO	ENTRETIEN ATELIER	ENTRETIEN MACHINE	FRAIS CHANTIER	TEL/EAU/SGAZ	LOCATION	DEPLACEMENT
TOTAL	250 000,00	60 000,00	40 000,00	45 000,00	10 000,00	50 000,00	35 000,00	50 000,00
540 000,00	250 000,00	60 000,00	40 000,00	45 000,00	10 000,00	50 000,00	35 000,00	50 000,00

ش ذ م م قرطبيتا اريكو
SARL KORTOBIA ARECO
BP 125 DRAA EL SMAR - MEDEA
RC N: 2003-0034403 B 14/TEL: 025.79.67.55

الملحق 10: التكاليف الحقيقية أو الفعلية الغير مباشرة

ETAT DE DETAIL DES CHARGES INDIRECTES -- REELS - AOUT 2022

N°	OUV NON PRODUCTIVE	FRAIS AUTO	ENTRETIEN ATELIER	ENTRETIEN MACHINE	FRAIS CHANTIER	TEL/EAU/SGAZ	LOCATION	DEPLACEMENT
TOTAL	12 249,00	4 320,00	54 076,00	12 000,00	3 992,00	7 840,00	35 000,00	8 400,00
	10 529,00	60 000,00	1 800,00	20 400,00	7 160,00	3 684,00		53160
	28 541,00	9 600,00	7 980,00			21 243,00		
	230 000,00					14 192,00		
606 166,00	281 319,00	73 920,00	63 856,00	32 400,00	11 152,00	46 959,00	35 000,00	61 560,00



ش ذ م م قرطبيتا ارديكو
SARL KORTOBIA ARDECO
BP. 125 DRAA EL SMAR - MEDEA
RC N°26/00-0049403 B 14/TEL: 025.73.07.55