

## المنهج العلمى لقياس وتحليل انحرافات التكاليف

أولا : الافتراضات الاساسية التى يقوم عليها المنهج المحاسبى لقياس وتحليل انحرافات التكاليف:

يقوم المنهج المحاسبى فى قياس ووتحليل انحرافات التكاليف على ايجاد الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية لبرنامج الانتاج الفعلى بهدف احكام الرقابة على التنفيذ وتجديد الانحرافات حيث انه الهدف الرئيسى لنظام التكاليف المعيارية.

وينقسم معيار التكلفة لاي عنصر من عناصر التكاليف(أجور- مواد- تكاليف صناعية ) الى قسمين:

- 1-الشق المادى للمعيار : ويمثل الاحتياجات المادية اللازمة لخلق وحدة المنتج من كميات الماد وساعات العمل البشرى والآلى.
- 2-الشق النقدى للمعيار : ويتمثل فى أسعار المواد ومعدلات الاجور والتكاليف الصناعية.

وتختلف وجهات النظر المحاسبية فى تناول تقسيمات انواع المعايير وذلك تبعا للهدف الذى تسعى لابرازه الا انها جميعا تقوم على مجموعة من الافتراضات الاساسية التى تحكم اسلوب بنائها وكيفية استخدامها فى مجال الرقابة على أداء العنصر البشرى وهذه الافتراضات هى:

### الافتراض الاول : وجود علاقة خطية بين المدخلات والمخرجات:

ان المعايير المستخدمة تقوم على افتراض اساسى وهو وجود علاقة خطية ذات نسب ثابتة بين المدخلات والمخرجات ويترتب على ذلك ان اصبح المعيار يمثل قيمة ثابتة يفترض امكانية استخدامه لأغراض التخطيط والرقابة خلال مراحل الانتاج . وبناء على هذا الافتراض فان تحليل انحرافات التكاليف لعناقر المدخلات يترتب عليه تحقيق هدف اساسى من اهداف نظام الرقابة على التكاليف يتمثل ذلك فى المحافظة على مستوى الكفاءة الانتاجية لعناصر المدخلات وتحديد الانحرافات عنها.

ويعتبر افتراض خطية العلاقة بين المدخلات والمخرجات من وجهة النظر المحاسبية شرط اساسى لامكان تحديد معايير التكلفة على مدار فترة الانتاج يتم استخدامها فى أغراض تخطيط ورقابة الاداء وان كان يتعارض مع وجهة النظر الاقتصادية حيث ان متوسط التكلفة المتغيرة يتأثر بحجم الانتاج خلال الفترة الزمنية . حيث ان التغيير فى مستويات الانتاج يعد احد العوامل التى تؤثر على تحديد قيمة المعيار حيث ان تحديد المعيار فى صورة رقم ثابت قد يؤدى الى تفسير مفضل لانحرافات التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية اذ ان الانحرافات قد تنشأ عن اختلاف حجم الانتاج الفعلى عن المدى الانتاجى الذى وضعت المعايير على اساسه.

وعلى الرغم من تجاهل هذا الافتراض لبعض العوامل الاقتصادية والفنية الا ان تحديد قيمة ثابتة لمعيار يحظى بقبول المحاسبين لاغراض تحديد تكلفة الانتاج والرقابة على التنفيذ.

## الافتراض الثانى: اعتبار ان انحرافات التكاليف ترجع الى مستوى الكفاءة فى الاداء:

تتمثل معايير التكلفة الذى يجب ان تكون عالية اذا ما سادت أثناء فترة التنفيذ الفعلى نفس الظروف التة وضعت المعايير على اساسها وبناء على هذا الافتراض فان اى انحرافات تحدث للتكلفة الفعلية على المعايير ترجع الى مستوى الكفاءة للعنصر البشرى الا ان هذا الافتراض يتجاهل الانحرافات الناشئة عن التقلبات العشوائية فى طبيعة العملية الانتاجية مثل اخطاء القياس والفشل فى الرقابة.

### ويمكن إرجاع اسباب الاختلاف بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية الى:

-التقلبات العشوائية فى مستويات اداء عنصر العمل او فى العملية الانتاجية ذاتها او فى الظروف المحيطة بها وهذه الانحرافات يصعب اخضاعها للرقابة.

-عدم تناسب المعايير مع طبيعة العملية الانتاجية نتيجة اهمال بعض الظروف عند وضع المعايير وهذا يتطلب تعديل المعايير حتى تصبح اكثر واقعية.

-عدم توافق الاداء الفعلى لعنصر العمل مع ما يجب ان يكون عليه الاداء فى ظل الظروف المحيطة بالعمل.

وحيث ان الاسلوب المحاسبى فى قياس وتحليل انحرافات التكاليف يفترض سلامة المعايير المحددة مقدما بالاضافة الى تجاهل التقلبات العشوائية عند وضع المعايير لذلك فهو يركز على قياس وتحليل الانحرافات التى ترجع للسبب الثالث اى اعتبار ان الانحرافات المكتشفة عن المعايير ترجع الى كفاءة اداء عنصر العمل.

## الافتراض الثالث : عدم استخدام المعايير فى تحديد الخطة المثالية للانتاج:

يهدف نظام التكاليف المعيارية من خلال وضع معايير عناصر المدخلات الى تخفيض تكاليف عناصر الانتاج كما ستم بناء الخطة المستهدفة تحقيقها خلال فترة مقبلة على اساس المعايير الموضوعية واذا افترضنا ان الوحدة الاقتصادية تقوم بتحديد الخطة المثالية بناء على معايير التكلفة المحددة مقدما والتي يفترض ثباتها خلال الفترة فان هذا الافتراض يعنى استخدام المعايير فى تحديد الخطة المثالية باستخدام نموذج البرمجة الخطية . واذا ما تم ربط التكاليف المعيارية باسلوب البرمجة الخطية كأسلوب تخطيطى فانه يؤدى الى تحديد الخطة المثالية التى تؤدى الى تعظيم الارباح او تقليل التكاليف.

## ثانيا : قياس وتحليل انحرافات التكاليف وفقا للمنهج المحاسبى المتعارف عليه:

من المتعارف عليه ان المدخلات الانتاجية تنحصر فى ثلاث عناصر ( المواد – العمل – المصروفات الصناعية غير المباشرة) فانه يمكن تلخيص مجموعة الانحرافات الى:

### 1-انحرافات المواد المباشرة:

وتتمثل هذه الانحرافات فى انحراف الكمية للمواد وانحراف السعر للمواد والانحراف الكلى الناشئ من اختلاف كل من الكمية والسعر وفى حالة تعدد اصناف المواد المستخدمة وامكانية الاحلال بينها يتم احتساب انحراف التشكيله للمواد والذى يرجع الى اختلاف نسب

المزج الفعلية عن نسب المزج المعيارية لهذه المواد •  
وفى حالة استخدام التحليل الثلاثى لانحرافات المواد (كمية - سعر - مشترك) فان انحراف  
تشكيلة المواد يدمج ضمن انحراف كمية المواد

### -2 انحرافات الاجور المباشرة:

وتتمثل هذه الانحرافات فى انحرافات الزمن والانحراف المعدل والانحراف المشترك وفى حالة  
امكانية الاحلال بين فئات العماله المختلفه فانه يتم احتساب انحراف المزج للعمل وذلك بهدف  
تحديد الانحرافات الناشئه عن اختلاف فئات العماله الفعلية عن فئات العماله المطلوبه لانجاز  
العمل المعين •

### -3 انحرافات المصروفات الصناعيه الاضافيه:

لاغراض تحليل انحرافات التكاليف الصناعيه الاضافيه يتطلب الامر اعداد موازنه معيارية مرنة  
لعناصر التكاليف الصناعيه الاضافيه على اساس فصل عناصر التكاليف الى متغيره وثابته حتى  
يمكن اعداد معدلات التحميل المعيارية والسبب فى ذلك انه لا توجد علاقة مباشره بين  
عناصر هذه التكاليف الاضافيه وبين وحدة المنتج •  
يتم تحليل انحراف تكلفة المصروفات الصناعيه باستخدام احدى طريقتين

### -الموازنه التخطيطيه الثابته:

وتتضمن الموازنه التخطيطيه الثابته للمصروفات تقدير بنود المصروفات الصناعيه لمستوى  
النشاط المتوقع فى الفتره القادمه وتستخدم المصروفات التقديرية التى تبينها الموازنه الثابته  
فى حساب معدل المصروفات المعيارى الذى يمكن من تحديد المصروفات الصناعيه المحمله  
للانتاج وتقارن المصروفات الصناعيه الفعلية فى نهاية الفتره بالمصروفات المحمله للانتاج ويعبر  
الفرق الناتج عن انحراف تكلفة المصروفات الصناعيه الذى يحلل الى ثلاثة انحرافات فرعيه  
وهى:

- ا - انحراف الانفاق او الموازنه •
- ب - انحراف الطاقه او مستوى التشغيل •
- ج - انحراف الكفايه •

### -الموازنه التخطيطيه المرنة (المتغيره)

لما كان مستوى النشاط الفعلى يختلف عادة عن مستوى النشاط العادى فانه لاحكام الرقابه  
على بنود المصروفات الصناعيه يفضل ان تعد تقديرات المصروفات الصناعيه بالمصروفات  
التقديرية لنفس مستوى النشاط ويعتبر الفرق الناتج عن مقارنة المصروفات الصناعيه الفعلية  
بالمصروفات الصناعيه المحمله للانتاج عن انحراف تكلفة المصروفات الصناعيه الذى يتم تحليله  
الى الانحرافات الفرعيه السابقه •

## المراجع

- 1- دكتور يسرى أمين سامي ؛ دراسات في نظم التكاليف ؛ ٢٠٠٢
- 2- دكتور عبد الرحمن محمود عليان ؛ نظم محاسبة التكاليف ؛ ١٩٩٩