

التكاليف المعيارية

أولاً: ماهية التكاليف المعيارية :

تعددت تعريفات التكاليف المعيارية نتيجة تباين و اختلاف وجهات نظر الباحثين في تحديد الظروف والمتغيرات التي يحدد المعيار في ضوءها ،ومن أهم هذه التعريفات :

أ. "التكاليف المعيارية تمثل تكاليف محده مقدما بالاعتماد على معايير إدارية تتعلق بالتشغيل الكفاء و المصروفات الضرورية المرتبطة به ويتم استخدامها كأساس لتحديد الأسعار والرقابة على التكاليف بتحليل الانحرافات" .

ب. "تتمثل التكاليف المعيارية في تقديرات محده مقدما سواء لتكلفة واحده منفردة أو لعدد من وحدات الإنتاج أو الخدمات بغرض الاعتماد عليها كمقياس تقارن بها التكاليف الفعلية للأداء" .

ثانياً: أنواع المعايير :

عند دراسة المعايير المتاحة في مجال نظام التكاليف المعيارية يتطلب الأمر تناول مفهوم الطاقة المستخدمة والتي يمكن ذكرها بإيجاز فيما يلي :

أ. الطاقة القصوى :تمثل أقصى ما يمكن لأصل أداؤه من استفادة دون الأخذ في الحسبان أية أعطال سواء كانت تلك الأعطال متوقعة أم غير متوقعة .

ب. الطاقة المتاحة : وتحدد ما يمكن لأصل أداؤه من استفادة أو خدمه بعد استبعاد ما يعادل الأعطال المتوقعة .

ت. الطاقة الفعلية : وتحدد أقصى ما يمكن لأصل أداؤه من استفادة أو خدمه بعد استبعاد الأعطال المتوقعة والأعطال غير المتوقعة .

أحكام إعداد المعايير:

يمكن تقسيم المعايير – بناء على المفاهيم السابقة للطاقة – على عدة أنواع من المعايير :

أ. المعايير المثالية :

وتتمثل في التكاليف المقدرة في ضوء أفضل أو أمثل ظروف للتشغيل دون مراعاة لأية مسموحات للفقد والتلف و الضياع والأعطال وتتميز تلك المعايير بالثبات حيث يمكن استخدامها لفترة طويلة دون إجراء تعديلات عليها، إلا أنه يؤخذ عليها إعدادها بناء على أسس نظريه غير قابله للتطبيق العملي أصلا .

ب. المعايير العادية :

وتتمثل في التكاليف المقدرة بناء على الطاقة العادية للمنشأة والتي تأخذ في حسابها فترات الركود وفترات الرواج التي تمر بالمنشأة ولهذا يمكن اعتبار أن تلك المعايير تمثل متوسط الأداء الفعلي للمنشأة في الماضي ،وتتميز بسهولة تحققها وقبولها من العاملين إلا أنها رغم ذلك يصعب الاعتماد عليها حيث إنها لا تمثل واقع الحال وإنما تمثل متوسط لما حدث في الماضي فقط ولا تكفي لصياغة معيار صحيح .

ت. المعايير الفعلية المتوقعة:

وتعبر عن التكاليف المحددة على أساس مستوى النشاط المتوقع مستقبلا وفي ظل الظروف العادية للتشغيل من جهة والظروف الاقتصادية العادية بدون أي تقلبات من جهة أخرى، ويعتمد أعداد هذا النوع من المعايير أساسا على متوسط الأداء في الماضي معدلا بالتوقعات المستقبلية، ويأخذ عليها أنها قد لا تعكس الأداء الفعلي في المدى القصير الأجل .

ث. المعايير العملية أو الواقعية :

وتمثل التكاليف التقى يعتمد في تحديدها على مفهوم الطاقة التي تأخذ في الحسبان مسموحات الفقد والضياع والأعطال التي لا يمكن تجنبها ،وهي أفضل أنواع المعايير من حيث مدى إحكامها في تقييم الأداء مما يؤدي إلى انتشار استخدامها بين المنشآت المختلفة .

٢. أساليب إعداد المعايير :

أ- أسلوب المعايير المفروضة :

ويعتمد على المفهوم التقليدي لنظام الرقابة داخل المنشآت على أساس إعداد المعايير بواسطة المستويات الإدارية العليا في المنشأة وبشكل قاطع واجب التنفيذ دون الحاجة للرجوع إلي العاملين بالمنشأة الذين يقع عليهم عبء التنفيذ والإلزام بالمعايير الموضوعية والمفروضة ، وتتسم المعايير المفروضة من المستويات الإدارية العليا للمستويات التنفيذية في الهيكل التنظيمي أنها تحد من الصعوبة في تحديد أهداف المنشأة وتوصيلها إلي تلك المستويات ومن ثم يدرك العاملون أهميه الأعمال التي ينفذونها لتحقيق هذه الأهداف .

ب - أسلوب المعايير بالمشاركة :

يقصد بهذا الأسلوب مشاركة العامل في إعداد المعايير على أساس أن مشاركة العامل في إعداد المعايير التي تحقق أهداف المنشأة تجعله ملتزما بها ومن ثم تكون الدافع لإظهار كفاءته في الإنتاج. ومما لا شك فيه أن تدفق البيانات من أسفل إلي أعلى خلال الهيكل التنظيمي للمنشأة يوضح ويبين مساهمة العاملين في إعداد المعايير، مما قد يترتب عليه توافق أهداف المنشأة والعاملين خاصة إذا توافقت الخطة النهائية مع المقترحات التي سبق للعاملين التقدم بها، ويتوقف نجاح هذا الأسلوب ليس فقط على أساس التدفق المتبادل للمعلومات والخطط بين المستويات العليا والتنفيذية من الهيكل التنظيمي وإنما يتوقف على مبررات الأخذ أو عدم الأخذ بمقترحات العاملين وربطها بالخطة النهائية للمنشأة .

ج - أسلوب المعايير المرتبطة بحوافز مالية :

يعتمد أسلوب المعايير المرتبطة بحوافز مالية على ربط أجور العاملين وحوافزهم كاملة بتحقيق المعايير الموضوعية ويستخدم هذا الأسلوب في ضمان استمرار التزام العامل بقبول وتحقيق أهداف المنشأة ويمثل هذا الالتزام صورته ضمنية أو علنية من العاملين بالوحدة في العمل على تحقيق هذه المعايير ويعتبر قبول العاملين لطريقة ربط أجره بالمعيار المحدد مقدما إشارة صريحة و واضحة لقبول المعيار كهدف له ومن ثم يجمع هذا الأسلوب بين المشاركة في إعداد المعايير و الالتزام بها كهدف رئيسي للعاملين بالمنشأة.

٣- دورية تعديل المعايير :

يستلزم إعداد المعايير ومؤشرات دراستها على فترات دورية حتى يمكن تعديلها بما يتلاءم والظروف الجديدة التي قد تنشأ والتي لم تؤخذ في الاعتبار عند إعدادها أو تعديلها نتيجة تحليل أسباب الانحرافات وقد يتطلب التصحيح تعديل أو ترشيد المعايير ويمكن التمييز بين نوعين من المعايير :

أ - معايير أساسيه :

وتتمثل في المعايير التي تبقى لفترة طويلة دون تغيير أو تعديل وتساعد في إجراء المقارنات بين الفترات المختلفة وفي التخطيط طويل الأجل ألا إنها قد لا تعبر عن الظروف الجارية ولا يتم تعديلها إلا على فترات طويلة نسبيا .

ب - معايير جاريه :

تتمثل في المعايير التي تعد لفترات قصيرة نسبيا وتبين الظروف الجارية للتشغيل ولا يتم تعديلها إلا إذا تغيرت تلك الظروف وربما قد ينتج من تحليل الانحراف ومن ثم تعبر هذه المعايير عما يجب أن يكون عليه النشاط الجاري في الفترات القصيرة حيث يمكن الاعتماد عليها في تقسيم الأداء والحكم على الكفاية في الإنتاج .

ثالثا: أهداف نظم التكاليف المعيارية :

- ١ . المساعدة في حسن اتخاذ القرارات وخاصة قرار تسعير المنتجات
- ٢ . المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية
- ٣ . المساعدة في الرقابة وتقييم الأداء
- ٤ . المساعدة في تتبع التكلفة على المنتجات بغرض قياس الربح وتقويم المخزون .
- ٥ . المساعدة في توفير أداة لتحفيز العاملين لتحقيق المستهدف .

رابعا : مراحل إعداد المعايير :

- (١) تكوين لجنة لأعداد المعيار وصياغته .
- (٢) الاعتماد على الخبرة الماضية .
- (٣) تتبع مراحل تحقق القيمة .
- (٤) التنبؤ بالظروف المتوقعة .
- (٥) تجربة المعيار الحالي .

خامسا : مقومات نظام التكاليف المعيارية :

- أ - الملائمة أو المناسبة .
- ب - الاعتماد أو الوثوق في المعيار .
- ج - الموضوعية والخلو من التحيز .
- د - الثبات والاستمرار في استخدام المعايير .
- هـ - الشمول .
- و - المرونة .

سادسا: صياغة معايير التكلفة :

أ - طرق تعتمد على البيانات التاريخية :

تعتمد هذه الطرق على البيانات الفعلية التي توفرها الدفاتر والسجلات المحاسبية ومن الضروري استبعاد بيانات التكلفة الشاذ التي حدثت نتيجة لظروف غير طبيعية ، كما يجب مراعاة ضرورة انتماء بيانات التكلفة ومحرك أو مسبب التكلفة المرتبط بها لنفس الفترة التكاليفية وكذلك ضرورة توافر عدد من مشاهدات التكلفة ومحرك أو مسبب التكلفة المرتبط بها وضرورة تعديل البيانات التاريخية لتلائم توقعات المستقبل.

١- الطريقة البيانية لصياغة معايير التكلفة :

تعتمد هذه الطريقة في صياغتها لمعايير التكلفة على التمثيل البياني لبيانات التكلفة التاريخية ويمكن

عرض إجراءات هذه الطريقة كما يلي :

- * تحديد محرك التكلفة .
- * تجميع البيانات التاريخية عن كل بند .
- * التمثيل البياني لبيانات التكلفة التاريخية .
- * محاولة توفيق خط مستقيم يتوسط النقاط التي يشتمل عليها الفراغ البياني .
- * استكمال الخط المستقيم ليقطع المحور الرأسي حيث تمثل نقطة التقاء الخط الموفق مع المحور الرأسي يمثل الشق الثابت في التكلفة المراد معايرتها .
- تتميز هذه الطريقة بالسهولة وعدم الحاجة إلي عمليات حسابية كثيرة .
- ويعاب عليها عدم الدقة في توفيق الخط المستقيم و كذلك اختلاف ميل الخط المستقيم من شخص لآخر .

٢ - طريقة أعلى وأدنى مستوى نشاط لصيغة معايير التكلفة :

تعتمد هذه الطريقة على تحديد الفترة المحاسبية التي تحقق فيها أعلى مستوى نشاط وقياس بند التكلفة المراد معايرته خلال هذه الفترة وكذلك تحديد الفترة المحاسبية التي تحقق فيها أدنى مستوى نشاط وقياس قيمة بند التكلفة خلال هذه الفترة أيضا ، ويمكن إيجاز إجراءات هذه الطريقة فيما يلي :

- * تحديد محرك التكلفة المؤثر في التكلفة المراد معايرتها
- * تجميع البيانات التاريخية عن كل من التكلفة المراد معايرتها
- * تحديد أعلى مستوى نشاط والتكلفة المرتبطة بهذا المستوى من النشاط وكذلك تحديد أدنى مستوى نشاط والتكلفة المرتبطة بهذا المستوى .
- * إيجاد الفرق بين التكلفة المراد معايرتها عند أعلى مستوى نشاط وبين هذه التكلفة عند أدنى مستوى نشاط وكذلك الفرق بين أعلى مستوى نشاط وبين أدنى مستوى نشاط وذلك لإيجاد التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة في بند التكلفة المراد معايرتها .
- * إيجاد الشق الثابت عن طريق التعويض في معادلة الخط المستقيم عند أي مستوى نشاط .
- تتميز هذه الطريقة بسهولة الفصل بين الشق المتغير والشق الثابت في التكلفة المراد معايرتها وقلة العمليات الحسابية .
- ويعاب على هذه الطريقة اعتمادها على مستويين فقط مما قد يسبب التوصل إلي نتائج غير دقيقة .

٣ - طريقة الانحدار في صياغة معايير التكلفة :

تعتمد طريقة الانحدار على أسلوب تحليل الانحدار الإحصائي القائم على طريقة المربعات الصغرى ويتميز أسلوب الانحدار البسيط بإمكانية تضمين أسلوب الانحدار المتعدد لأكثر عدد من المتغيرات المفسرة أو المؤثرة في بند التكلفة المراد معايرتها مما يؤدي إلي التوصل لمعايير أكثر واقعية،

ويمكن عرض إجراءات معايرة بند التكلفة وفقا لأسلوب تحليل الانحدار كما يلي :

* تحديد محرك التكلفة .

* تجميع البيانات التاريخية عن كل من التكلفة المراد معايرتها وعن محرك التكلفة المراد معايرتها .

* استبعاد البيانات غير المنطقية .

* إيجاد التكلفة المتغيرة للوحدة .

* إيجاد الشق الثابت في التكلفة .

- وتتميز هذه الطريقة بالبعد عن التقدير الشخصي و استخدام الحاسب الآلي في إجراء العمليات الحسابية .

- ويعاب على هذه الطريقة أن البيانات التاريخية قد يحتوى على بعض نواحي الإسراف أو الضياع وتجاهل الظروف المتوقعة طول زمن صياغة المعايير نتيجة كثرة العمليات المحاسبية .

ب - طرق لا تعتمد على البيانات التاريخية :

غالبا ما تستخدم هذه الطرق في حالة عدم توافر البيانات التاريخية التي يمكن من خلالها إعداد معايير التكلفة وتستخدم هذه الطرق أيضا حالة ما إذا كان الأداء الماضي يحتوى على بعض أوجه عدم الكفاءة

١- الطريقة الهندسية لصياغة المعايير :

تستمد هذه الطريقة جذورها من دراسات حركة الإدارة العلمية في مطلع القرن العشرين، واستخدام الطريقة الهندسية في المعايرة لا يتوقف عند تحديد معايير التكلفة الصناعية إلا انه يمتد ليشمل وضع معايير تكلفة بعض الأنشطة البيعية أو التسويقية وكذلك تكاليف بعض الأنشطة الإدارية والتمويلية وبصفة عامه تفضل الطريقة الهندسية في المعايرة في حالة وضوح العلاقات المادية بين مدخلات النشاط ومخرجاته وإجراءات معايرة بند التكلفة وفقا للطريقة الهندسية هي :

* تحديد الأنشطة أو العمليات اللازمة لإنتاج الوحدة الواحدة .

* دراسة تصميم المنتج بهدف التحديد الواضح للأنشطة أو العمليات اللازمة لإنتاج الوحدة الواحدة

بهدف تحديد الموارد الاقتصادية المستنفدة في أداء هذه الأنشطة أو العمليات .

* ترجمة الموارد الاقتصادية اللازمة والضرورية لإنتاج الوحدة الواحدة إلي تكلفة عن طريق ترجيح

كمية الموارد الاقتصادية بمعدل التكلفة المعياري للمورد الاقتصادي الواجب الاستخدام .

- تتميز الطريقة الهندسية بالحصول على معايير موضوعية وخاصة عند تقدير المسموحات الحتمية

وانخفاض درجة احتمال أن يتضمن معيار التكلفة أي من نواحي الإسراف أو الضياع غير الحتمي

أو غير المسموح به .

- ويعاب على الطريقة الهندسية في المعايير ارتفاع تكلفة الحصول على معايير التكلفة وعدم تناسبها

لحالة انخفاض نسبة التكلفة المباشرة إلي إجمالي التكلفة للنشاط أو العملية كما لا تلائم الطريقة

الهندسية صياغة معايير تكلفة البنود غير المباشرة .

٢ - الطريقة المعملية أو التجريبية لصياغة معايير التكلفة :

- تقوم هذه الطريقة المعملية أو التجريبية في المعايرة على أساس إنتاج محل معايرة تكلفة ما إما داخل الوحدات أو المراكز الإنتاجية المنتشرة بالمنشأة وإما أدائها في واحد من المراكز أو الوحدات الخاصة بالقياس والمعايرة ، وغالبا ما يتم إجراء التجربة أكثر من مرة
- تتميز الطريقة المعملية بموضوعية المعايير وإمكانية تحققها والأخذ في الاعتبار ظروف المنشأة وإمكاناتها وخاصة في حالة إجراء التجربة داخل المنشأة كما تتميز التجربة المعملية بإنتاج معايير بدرجة عالية الدقة نظرا للتحديد السليم لكميات الفقد والضياع المسموح به أو الحتمي •
 - ويعاب على الطريقة المعملية صعوبة تجربة بعض بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل المياه والإنارة وكذلك ارتفاع تكلفة الحصول على معايير التكلفة وعدم مراعاة ظروف المشاة في حالة إجراء التجربة المعملية في المراكز الفنية المتخصصة •

سابعا: اعداد معايير عناصر التكاليف :

يتم إعداد معايير التكلفة بإتباع إجراءات فنية وهندسية حتى تصبح معايير مقبولة تتخذ كأساس للقياس بهدف الرقابة ويتم إعداد المعايير بتعاون جميع المسؤولين في المنشأة وخاصة الفنيين بها حيث يتوفر لديهم المعرفة في مجال العمل والإنتاج والمواصفات والمستلزمات ، ومحاسب التكاليف لمساهمته في توفير بيانات التكاليف اللازمة ، و المشرفون في المنشأة لإدراكهم مدى كفاءة العاملين ومهارتهم وتقديم البيانات الأولية التي تعتبر تحت الفحص والتعديل بعد الدراسة وتمكن التجارب المعملية من تحديد الأداء الممكن التوصل إليه لكل من المستخدم من كمية المواد المباشرة وكمية الوقت المباشر وبعض عناصر التكاليف الصناعية

أ - إعداد معيار تكلفة عنصر المواد المباشرة :

وتمثل المواد المباشرة احد العناصر الرئيسية في الإنتاج حيث يتم تشكيلها وإنتاجها لتصبح المنتج النهائي المعد للبيع بهدف تحقيق الربح ويجب الاهتمام بتحديد معايير تكلفة المواد المباشرة لتضمن الإدارة تخفيض الضياع العادي إلي اقل حد ممكن ومن ثم زيادة الكفاية الإنتاجية بتخفيض تكلفة المواد. ويتطلب إعداد معيار تكلفة عنصر المواد المباشرة تحديد العوامل التالية :

١ - المواصفات الفنية و الهندسية للمواد اللازمة لإنتاج الوحدة :

يجب توصيف المادة قبل تحديد كمية المادة المطلوبة للوحدة حيث أن أي مادة لها عدة مواصفات ويحتاج إنتاج الوحدة إلي قدر محدد معلوم من كل نوع من المواد بمواصفات محددة ، ويتطلب الأمر لتحديد المواصفات التفصيلية دراسة تحليلية لكل من :

- المنتج النهائي المطلوب إنتاجه ودرجة جودته المطلوبة •
- تحديد المراحل الإنتاجية التي يمر بها المنتج وما تتطلبه كل مرحلة من مواد ونوعها ومواصفاتها
- التسهيلات الإنتاجية المتاحة في المنشأة من قوى بشرية ومادية •
- مدى تنوع أصناف المواد المتاحة في السوق المحلي •
- مدى إمكانية بيع المنتج النهائي بالأسعار الملائمة التي تتفق مع المواصفات المرتبطة بالمواد التي يشتمل عليها المنتج •
- اثر الزيادة في درجة تحمل وجودة مواصفات المادة على أسعار التكلفة ومن ثم أسعار البيع و بالتالي على حجم المبيعات والأرباح •

- مراعاة المواصفات التي تتطلبها الجهات الحكومية أو التشريعات القانونية المعمول بها لحماية المستهلك أو المنتج .

٢ - معيار كمية المواد المباشرة اللازمة لوحدة المنتج :

بعد تحديد المواصفات اللازمة للمادة يتطلب الأمر تحديد الكمية التي تستخدم لإتمام تصنيع وحدة المنتج ويوجد عدد من الأسس التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد معيار الكمية للمواد المستخدمة في إنتاج وحدة المنتج :

- يتم تحديد الكمية من المادة التي تستخدم في وحدة المنتج في ضوء المواصفات المحددة للمواد
 - يجب أن يؤخذ في الحسبان نوع التسهيلات الآلية والبشرية
 - تحديد كمية تشكيلة المواد التي تدخل في وحدة المنتج مع مراعاة أي اعتبارات فنية أو قانونية
 - يجب الأخذ في الاعتبار التلف والضياع العادي اللازم حدوثه خلال الإنتاج
 - تستخدم البيانات الماضية الفعلية لتحديد متوسط استهلاك المادة بما في ذلك نسبة الضياع العادي
- ٣ - معيار سعر المواد لوحدة المنتج :

يستلزم تحديد معيار السعر إعداد تنبؤ بأسعار المواد الجارية خلال فترة الموازنة وهو ما يخضع لظروف خارجة عن نطاق إدارة المنشأة، كذلك يجب مراعاة الاعتبارات الآتية:

- يجب أن تتضمن تكلفة المواد ثمن الشراء من واقع الفاتورة بالإضافة إلى النفقات الأخرى مثل العمولة و النولون والتأمين .
- يحدد ثمن الشراء بعد استبعاد الخصم التجاري وخصم الكمية مع عدم استبعاد خصم تعجيل السداد .
- تتمثل الإدارات التي تختص بإعداد معيار السعر للمواد في إدارة التكاليف وإدارة المشتريات وإدارة الموازنة .
- يتمثل معيار السعر للمادة في السعر الذي سيتم به صرف المواد للاستخدام تبعاً لطريقة التسعير المتبعة .

٤ - بطاقة معيار تكلفة المواد :

يختص محاسب التكاليف باستيفاء بطاقات معايير تكلفة عنصر المواد متى تم تحديد معيار الكمية ومعيار السعر

وتشتمل بطاقة معيار تكلفة عنصر المواد على البيانات التفصيلية بمكونات معيار تكلفة عنصر المواد اللازمة لإنتاج كل وحدة من وحدات الإنتاج

ويمكن من واقع تلك البطاقة إعداد خطة التكاليف المعيارية لمجموعة من المنتجات المتجانسة ، وقائمة التكاليف المعيارية ، والكميات اللازمة من المخازن عند بدء الإنتاج .

ب - إعداد معيار الأجور المباشرة :

تمثل الأجور المباشرة في كثير من المنشآت العنصر الضروري والهام من بين عناصر التكاليف ، وتستخدم معايير تكلفة الأجور لتحقيق أهداف مختلفة فهي لا تستخدم في الرقابة فقط بل تستخدم عند إعداد الموازنات التخطيطية لتقدير الاحتياجات من القوى البشرية وتساعد كذلك في تقدير المكافآت التشجيعية ووضع القواعد الخاصة لحساب العلاوات ، أما العوامل الضرورية لإعداد معيار تكلفة الأجور فهي كما يلي :

١ - مستويات المهارة :

- يتم تحديد مستويات مهارة العمل في ضوء مجموعة من الاعتبارات أهمها ما يلي:
- نوع العمليات الإنتاجية ومدى احتياجها لعمالة ماهرة أو غير ماهرة ودرجة الكفاءة المطلوبة
- الخبرة اللازمة لإنجاز العمليات الإنتاجية ونوع التدريب المهني المتخصص اللازمة لأداء العمل
- جنس العامل وذلك تبعاً لنوع العمل ومدى احتياجه إلي جهد يبذل لإتمام العمل
- مدى توافر المهارات في مجال العمل حيث أنه لا جدوى من اختيار مهارات معينة كمعيار بينما إذا تم البحث عنها لا توجد .
- حجم العمل لبحث مدى إمكانية تقسية ومن ثم تحديد نسبة العمالة الماهرة وغير الماهرة
- درجة إلية العمليات الإنتاجية لتحديد نسبة العمل الآلي والعمل اليدوي
- ظروف العمل ومدى احتياج العمليات الإنتاجية للدقة

٢ - معيار الزمن اللازم لتشغيل وحدة المنتج :

- يتطلب تحديد معيار الزمن المعياري ضرورة التعرف على تفاصيل العمليات التي يمر بها الإنتاج وكذلك تحديد الزمن الذي يستنفذ في إنتاج وحدة المنتج لكل عملية من العمليات الإنتاجية ويتم تحديد تفاصيل العمليات التي يتطلبها الإنتاج بالاستعانة بالفنيين بينما يتم تحديد الوقت الذي يتطلب إنتاج الوحدة في كل عملية بالاستعانة بأحد الأساليب التالية:

- دراسة وتحليل البيانات التاريخية
- الملاحظة والمشاهدة
- دراسة الزمن والحركة
- أسلوب العينات الإحصائية

٣ - معيار معدل الأجور:

- يتم تحديد أجور العمال بالاعتماد على عقود العمل المبرمة بين المنشأة والعاملين فيها والتي يحكمها في كثير من الأحيان بعض اللوائح والقوانين المنظمة لعلاقة العمل ومن ثم فإن تحديد معدلات معيارية للأجور تخرج عن سيطرة المنشأة حيث تعتبر أداة لتحديد التكلفة المعيارية للعمل بترجمة الساعات المعيارية

وتستخدم المعدلات المعيارية للأجور كأداة رقابية هامة في قياس انحرافات الكفاءة وبالاعتماد على التوصيف الوظيفي وتحديد الكفاءات والمهارات ترجع الانحرافات عن المعدلات المعيارية للأسباب الآتية:

- تطبيق معدلات معيارية خاصة بأجور عملية معينة على عملية أخرى
 - استخدام عاملين في عملية ما زيادة عن اللازم
 - احتساب معدلات اجر بالساعة بدلاً من الجر بالقطعة نتيجة انخفاض الإنتاجية
- وتعتمد إدارة التكاليف على إدارة الإنتاج وإدارة شؤون العاملين في تحديد المعدلات المعيارية لزمن العمل المباشر ، ويتطلب ذلك تحويل معدلات الأجور الشهرية إلي معدلات أجور في الساعة وفي كل مركز مسئولية على حدة ولكل عملية من العمليات الإنتاجية ويتم بعد ذلك ربط معدلات الأجور في الساعة بوحدة المنتج النهائي .

٤ - منحنى التعليم ومعايير الكفاءة لعنصر العمل :

يستخدم العديد من الأساليب التي تدعم تحقيق هدف زيادة الإنتاجية ورفع معدلات الإنتاج ويعتبر منحنى التعلم من أهم الطرق التي تبين ذلك بوضوح ويمثل منحنى التعلم أداة هامة تستخدم في قياس أثر الزيادة في مستوى الخبرة على رفع كفاءة الأداء .
ويتم تطبيق مفهوم منحنى التعلم على عنصر العمل بصورة مباشرة كما يطبق كذلك على مستوى المنشأة، وتستخدم مجموعة من العوامل التي تساعد على التعلم وزيادة كفاءة عنصر العمل من أهمها ما يلي :

- الأداء الفعلي للعمل واستمرار القيام به لفترة طويلة مما يكسب العامل الخبرة والمهارة
- يساعد وجود الإشراف المباشر في توجيه العامل ومواجهة المشاكل التي قد تؤثر على تعلم العامل وزيادة كفاءته الإنتاجية
- تحديد طرق أداء العمل مع استمرار تعديلها والعمل على تحسينها مع توفير الظروف المناسبة للعمل
- تحديد معدل الأداء وطول فترة القيام به مثل عدد الوحدات التي يجب إنتاجها يوميا مع ثبات هذا المعدل لفترة طويلة
- ومما سبق يتضح أن اكتساب العامل خبرة ومهارة وزيادة تعلمه وكفاءته يؤدي إلى الانخفاض المستمر في الزمن المتوسط لإنتاج الوحدة حتى يميل هذا المتوسط إلى الثبات والاستقرار .

٥ - بطاقة معيار تكلفة عنصر الأجور :

- يقوم محاسب التكاليف باستيفاء بطاقة معيار تكلفة عنصر الأجور متى تم تحديد :
- معيار الوقت في حدود المهارات
 - معيار الأجر عن الساعة
- وتساعد البطاقة السابقة على إعداد خطة التكاليف المعيارية لمجموعة من المنتجات المتجانسة وإعداد قائمة التكاليف المعيارية و تخطيط حجم العمالة المطلوبة عند إعداد الموازنة عن فترة مقبلة .
- ج - إعداد معيار التكاليف الصناعية غير المباشر
- يرتبط إعداد معيار التكاليف الصناعية غير المباشرة بعدد من الصعوبات أهمها ما يلي :
- توزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة يتطلب تحديد معدل التحميل على المنتجات المتعددة مما يحتاج إلى دراسات مستفيضة نظرا لصفة غير المباشرة التي تتصف بها
 - تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على بنود مختلفة من حيث طبيعتها ومدى ارتباطها بحجم الإنتاج الأمر الذي يمكن من مناقشة طرق تحميلها
 - تضمن بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة بنود متعددة (مواد، عمالة، مصروفات مثل الإيجار والإنارة والإهلاك) ويتطلب كل بند من هذه البنود التحليل أولا على أساس متغير وثابت ثم دراسة دقيقة للتوصل إلى معيار فني وهندسي سليم
 - صعوبة تحديد نشاط الإنتاج الذي سيتم على أساسه حساب المعدلات المعيارية .
- وتختلف طرق إعداد معدل التحميل المعياري للتكاليف الصناعية غير المباشرة فيظل نظرية التكاليف الإجمالية أوفي ظل نظريتي التكاليف المتغيرة والمستغلة، حيث أن النظرية الأولى تقوم على تحميل وحدات المنتج بكل التكاليف الإضافية، بينما نظرية التكاليف المتغيرة تهدف إلى تحديد معدل تحميل التكاليف المتغيرة بينما تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية مرتبطة بالفترة وترحل إلى حساب الأرباح

والخسائر ،بينما تهدف نظرية التكاليف المستغلة إلي تحديد معدلين للتحميل للتكاليف الثابتة والمتغيرة كلا على حدة حيث تحمل الفترة بالتكاليف المتغيرة والجزء المستغل من التكاليف الثابتة .
ويتم إعداد بطاقة تكلفة عنصر التكاليف غير المباشرة وذلك تبعاً لما تحتاج الوحدة أو مجموعة الوحدات من ساعات تشغيل إلي وبشرى
كما تفيد البطاقة السابقة في تحديد ما يحمل معيارياً على الإنتاج بالإضافة إلي استخدامها عند إعداد قائمة التكاليف المعيارية وفي حالة إعداد معدلات معيارية لكل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة يتم تقسيم الخانة الخاصة بمعدل التكاليف القسامين لمعدل التكاليف المتغيرة ومعدل التكاليف الثابتة.

مراجع البحث:

- د . محمد توفيق بلبع " نظام التكاليف " كلية التجارة - جامعة القاهرة - ١٩٩٢ .
- د . خيرى عبد الهادى محسب "