

تخطيط و ضبط التكاليف

تخطيط التكاليف:

مقدمة:

تعتبر وظيفة التخطيط من الوظائف الرئيسية للإدارة بجانب وظائف التنظيم والرقابة والمتابعة والتوجيه . و التخطيط هو عملية ترجمة سياسات المنشأة التي تقدرها للفترة القادمة في صورة خطة عامة تلتزم هي وكافة أجهزتها بتنفيذها وتحقيق أهدافها وهذه الخطة العامة هي تجميع لمجموعة خطط تختص كل منها بأحد أنشطة المنشأة فهناك خطة للتسويق و خطة للإنتاج و خطة للمشتريات والتخزين و خطة للتمويل و هكذا ويتم تجميع هذه الخطط في الخطة العامة للمنشأة في صورة جداول رقمية تسمى (الموازنة التخطيطية) وهنا يبرز دور المحاسب الإداري في إعداد الموازنات التخطيطية حيث يتولى توفير البيانات و المعلومات الخاصة بخطط المنشأة على مستوى الإدارات و الأقسام (مراكز المسئولية) و يقوم أيضا بالربط بين هذه الخطط و التنسيق بينها و إعداد القوائم المالية التقديرية التي توضح النتائج المتوقعة من تنفيذ هذه الخطط و تأثيرها على المركز المالي للمنشأة وهناك عدة نماذج رياضية تستخدم في التخطيط من بينها :

❖ نموذج البرمجة الخطية (LP)

❖ نموذج برمجة الأهداف (GP)

❖ نموذج البرمجة الديناميكية (DP)

❖ أسلوب تحليل الانحدار المتعدد

❖ أسلوب تحليل العلاقة بين التكلفة / الحجم / الربح .

و تعد خطة التكاليف لتواجه احتياجات تنفيذ الخطط المذكورة من ناحية و لاستخراج مجاميع الأموال اللازمة لتدبير عناصر التكاليف من ناحية أخرى و هي مجاميع تلزم مع غيرها في إعداد الخطة المالية للمنشأة . إن تخطيط التكاليف يعد من أهم أهداف محاسبة التكاليف حيث تستطيع محاسبة التكاليف عن طريق ما يتاح لها من بيانات عن سلوك عناصر التكاليف في الفترات الزمنية المختلفة أن تمد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تعاونها في التخطيط لفترة مقبلة عن طريق التعبير عن نشاط المنشأة في صورة عينية و نقدية و مالية . و تستطيع كذلك أن تقدم المعلومات اللازمة لتخطيط مشروع معين يراد تنفيذه . و تشمل المعلومات في هذه الحالة بيان تأثير البدائل المختلفة على تكاليف المشروع و ربحيته في الفترات المستقبلية . و بالإضافة إلى ما سبق تعاون دراسة العلاقة بين التكلفة و حجم النشاط و الأرباح في توفير المعلومات الضرورية لتخطيط الأرباح و حجم الإنتاج عن طريق اختيار أكثر البدائل ربحية في ظل ما يسفر عنه تحليل التعادل و التحليل التفاضلي و الدراسات الأخرى . و تعاون محاسبة التكاليف في أداء وظيفة التخطيط و رسم السياسات عن طريق اشتراكها في وضع الأنماط (المعايير) و إعداد الموازنات التخطيطية، مما يعتبر أساسا سليما للرقابة على الأداء و التنسيق بين الأنشطة المختلفة سواء في الأجل القصير أو الطويل .

أولاً: استخدام تحليل العلاقة بين التكلفة / الحجم / الربح في تخطيط الأرباح:

يقصد بتحليل العلاقة بين التكلفة / الحجم / الربح دراسة آثار التغيرات في حجم النشاط على الإيرادات و التكاليف و الأرباح ويعرف هذا التحليل بتحليل التعادل وهذه التسمية يشوبها شيء من القصور نظراً لأن تحديد نقطة التعادل ما هو إلا الخطوة الأولى في عملية تخطيط الأرباح و التي تعتبر الهدف الأساسي لتحليل العلاقة بين التكلفة / الحجم / الربح .
نقطة التعادل (إيرادات كلية = تكاليف كلية) ويكون صافي الربح مساوياً للصفر .
يمكن تحديد نقطة التعادل عن طريق :

١. تحديد نقطة التعادل رياضياً، (نقطة التعادل بالوحدات = إجمالي التكاليف الثابتة / هامش المساهمة للوحدة) .
٢. تحليل العلاقة بين التكلفة / الحجم / الربح بيانياً .

يعتبر تحليل العلاقة بين التكلفة / الحجم / الربح أداة تفيد الإدارة في أغراض التخطيط حيث يوفر معلومات عن أثر التغيرات في المبيعات و التكاليف على الأرباح .

ثانياً : الموازنات التخطيطية ودورها الهام في تخطيط الأرباح :

تعتبر الموازنات التخطيطية أداة هامة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها من تخطيط و تنسيق و رقابة بفاعلية . و الموازنة التخطيطية يمكن تعريفها بأنها خطة مستقبلية معبراً عنها في صورة كمية – وفي الغالب في صورة مالية – و تغطي فترة زمنية معينة – في الغالب سنة مالية – و يطلق على الموازنة التخطيطية للمشروع خطة الربح حيث انه تمثل خطة مستقبلية لتحقيق هدف الربح للمشروع و لذلك يعاب على اصطلاح الموازنات التخطيطية أنه يبرز جانب واحد من الجوانب التي تستخدم فيها الموازنات و يهمل الجوانب الأخرى – و من الاصطلاحات المستخدمة أيضاً :

الموازنات الإدارية .

أ- الموازنات الشاملة: حيث تشمل الموازنة جميع أوجه نشاط المنشأة أي تتضمن مجموعة مترابطة من الموازنات تمثل كل منها أحد جوانب الموازنة و على ذلك تتضمن الموازنة التخطيطية الشاملة مجموعة الموازنات التالية:

١. موازنة المبيعات التقديرية (يتم تحديد كمية الإنتاج التقديري على أساس كمية المبيعات التقديرية و على أساس سياسة الإدارة بالنسبة للمخزون السلعي من المنتجات التامة . و تمثل المبيعات حجر الزاوية في إعداد الموازنات التخطيطية) .

٢. موازنة الإنتاج التقديري (يقوم المديرين المسئولون عن الإنتاج في المشروع بتحديد كميات الإنتاج اللازمة للوفاء باحتياجات المبيعات مع الأخذ في الاعتبار سياسة الإدارة بالنسبة للمخزون السلعي و لذلك فإن المشكلة الرئيسية التي تواجه الإدارة في إعداد خطة الإنتاج هي تحقيق التوازن بين المبيعات المستهدفة و المخزون المرغوب الاحتفاظ به و الطاقة الإنتاجية) .

٣. موازنة المواد المباشرة (أي تخطيط و رقابة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج) .

٤. موازنة مشتريات المواد المباشرة (وتوضح موازنة مشتريات المواد المباشرة ما يلي:

- كمية المشتريات اللازمة من كل مادة من المواد المباشرة .
- توقيت الشراء أو التوزيع الزمني للمشتريات .
- تكلفة المشتريات .

- ٥- موازنة العمل المباشر (تتضمن تقديرات احتياجات الإنتاج من العمل المباشر أي العمل المباشر اللازم لإنتاج الوحدات المطلوبة وفقا لموازنة الإنتاج وقد تتضمن هذه الموازنة في بعض المشروعات العمل المباشر و العمل غير المباشر إلا أنه من الأفضل إعداد موازنة مستقلة للعمل المباشر على إن تتضمن موازنة المصروفات الصناعية غير المباشرة العمل غير المباشر .
- ٦- موازنة المصروفات الصناعية الإضافية (غير المباشرة) (هي عبارة عن تلك التكاليف الصناعية التي لا يمكن تخصيصها بصورة مباشرة لأحد المنتجات التي ينتجها المشروع وتشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة المواد غير المباشرة و الأجور غير المباشرة و التكاليف الصناعية الأخرى مثل القوى المحركة و الصيانة و الإثارة و المياه و التأمين على الآلات و الاهلاكات ٠٠٠٠ الخ) .
- ٧- موازنة مصروفات البيع و التوزيع (هي عبارة عن كافة المصروفات المتعلقة ببيع و توزيع و تسليم المنتجات للعملاء . مثل مرتبات رجال البيع و عمولات المبيعات و مصروفات انتقال رجال البيع و الإعلان و إيجارات معارض البيع و مصروفات نقل المبيعات و مواد التعبئة و التغليف و استهلاك معدات التسويق)
- ٨- موازنة المصروفات الإدارية و العمومية (هي عبارة عن كافة المصروفات الأخرى بخلاف المصروفات الصناعية و البيعية . و عموما فأنه يتم إنفاق هذه المصروفات لأغراض الإشراف على أو خدمة الوظائف الرئيسية للمشروع أكثر منها لأغراض أداء إحدى هذه الوظائف . ونظرا لان جزءا كبيرا من هذه المصروفات تعتبر مصروفات ثابتة فإن الفكرة أو الانتطباع السائد هو أنها لا تخضع للرقابة و لا شك أن معظم المصروفات الإدارية تتأثر بصورة جوهرية بالسياسات و القرارات الإدارية لذلك يجب تحديد عناصر المصروفات الإدارية و ربط كل عنصر مباشرة بشخص معين و يكون هذا الشخص مسؤولا عن تخطيط و رقابة هذا العنصر) .
- ٩- موازنة الإضافات الرأسمالية (تحتاج المنشأة حتى تستطيع أن تحافظ على مركزها في السوق إلى أصول رأسمالية لإنتاج منتجاتها على نفس الدرجة إن لم يكن أفضل من المنافسين ولذلك فإن المنشأة تحتاج إلى آلات و معدات أو إضافات رأسمالية وذلك يرجع إلى (تقادم الآلات و المعدات - التغير في حجم الإنتاج - عدم كفاية الآلات و المعدات الحالية لإنتاج منتجات متطورة - ظروف العمل و معنويات العاملين - التوسع تعطل الآلات و المعدات أو دمارها نتيجة لعوامل خارجية) .
- ١٠- الموازنة النقدية (تشمل الموازنة النقدية تقديرات للتدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات النقدية) و التدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات النقدية) خلال فترة الموازنة . وبمقارنة المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية تحديد الفائض أو العجز النقدي . وبالتالي يمكن للإدارة العمل على مواجهة العجز النقدي بتدبير الأموال اللازمة من مصادر التمويل مختلفة ، كذلك يمكن استثمار الفائض النقدي في أوجه الاستثمار المختلفة حيث يترتب على بقاء الفائض النقدي بدون استثمار تكلفة فرصة مضاعه على المشروع) .
- ١١- قائمة الدخل التقديرية (يتطلب إعداد قائمة الدخل التقديرية إعداد قائمة التكاليف التقديرية و التي توضح تكلفة المبيعات . ويمكن إعداد قائمة الدخل بصورة تفصيلية موزعة على فترات الموازنة كما يمكن إعدادها لكل منتج على حدة ولكل منطقة من مناطق التوزيع و يتطلب ذلك توزيع مصروفات البيع و التوزيع و المصروفات الإدارية على المنتجات و على مناطق التوزيع) .

١٢ - قائمة المركز المالي التقديري (بناء على قائمة المركز المالي أول الفترة • يمكن إعداد قائمة المركز المالي التقديري للمنشأة في نهاية كل فترة من فترات الموازنة وتتكون من (أصول متداولة - أصول ثابتة خصوم متداولة - قروض طويلة الأجل - حقوق أصحاب المشروع) •

❖ وبصورة محددة فإن الموازنات التخطيطية تشمل :

- i. تحديد الأهداف العامة و الخاصة للمشروع •
 - ii. خطة طويلة الأجل (بصورة عامة) •
 - iii. خطة قصيرة الأجل - بصورة تفصيلية - حسب مراكز المسؤولية المختلفة (أقسام إدارات - مصانع - منتجات الخ) •
 - iv. نظام لتقارير الأداء الدورية بصورة تفصيلية حسب مراكز المسؤولية •
- وعلى الرغم من أن الموازنات التخطيطية ترتبط بالمحاسبة كما ترتبط بالوظائف الأخرى بالمشروع ، فأنه لا يمكن اعتبارها أسلوب محاسبي بحت ، بل على الأصح أنها نظام إداري • ولابد من التأكيد على أن أسلوب الموازنات التخطيطية ليس أسلوباً مستقلاً يعمل بصورة مستقلة عن العملية الإدارية بل يتضمن هذا الأسلوب استخدام العديد من الأساليب الإدارية بصورة متكاملة مثل التنبؤ بالمبيعات ، الموازنات الرأس مالية ، تحليل التدفقات النقدية ، تحليل العلاقة بين التكلفة و الحجم و الربح ، الموازنات المرنة ، دراسات الوقت و الحركة ، التكاليف المعيارية ، التخطيط الاستراتيجي ، تخطيط و رقابة الإنتاج ، الرقابة على المخزون ، الإدارة بالأهداف ، تخطيط القوى البشرية ، الرقابة على التكلفة •

الموازنات التخطيطية ووظائف الإدارة:

- ١) علاقة الموازنة التخطيطية بوظيفة التخطيط •
- ٢) علاقة الموازنة التخطيطية بوظيفة الرقابة •
- ٣) علاقة الموازنة التخطيطية بوظيفة التنسيق •

تشمل دراسة الموازنات التخطيطية ثلاثة جوانب هي:

- ❖ الناحية الإجرائية أو الميكانيكية •
- ❖ أساليب التخطيط و الرقابة و التي يمكن استخدامها لترشيد القرارات المتعلقة بالموازنات التخطيطية •
- ❖ المبادئ و الشروط الأساسية اللازمة لنجاح نظام الموازنات التخطيطية مثل :
 - أ- ثقة الإدارة و تأييدها لنظام الموازنات التخطيطية •
 - ب- التكيف مع البناء و الهيكل التنظيمي للمشروع •
 - ت- محاسبة المسنوليات •
 - ث- الإدارة بالأهداف •
 - ج- نظام جيد للتوصيل •
 - ح- واقعية التقديرات •
 - خ- وجود برنامج زمني محدد لعمليات التخطيط، و تقارير الأداء و الأنشطة الأخرى المرتبطة بنظام الموازنات التخطيطية •

- د- مرونة التطبيق .
- ذ- الاعتراف بالفرد و الجماعة .
- ر- المتابعة .

أثر العامل النفسى فى إعداد الموازنات :

أى اشتراك المستويات الإدارية المختلفة فى التخطيط و إعداد الموازنات التخطيطية . إن فكرة اشتراك كافة المستويات الإدارية فى إعداد الموازنات التخطيطية تتضمن نواحي سلوكية اعترفت بها الشركات ذات الإدارة الناجحة ، ولكن هناك بعض القيود الضرورية حيث يجب الأ يتم قبول الأهداف و الخطط و التقديرات المقترحة من المستويات الإدارية الأدنى بدون إجراء تحليل دقيق و تقييم من المستوى لأدارى الأعلى ، ويكون القرار النهائي للمستوى الإدارى الأعلى مع السماح للمرءوسين بإبداء وجهات نظرهم فى أى تعديلات يتم إدخالها على الخطط المقترحة . وهناك آراء ترى أن اشتراك المستويات الإدارية فى إعداد الموازنات يؤدى إلى تقديرات من السهل تحقيقها .

وقد أكدت إحدى الدراسات على أهمية اشتراك المستويات الإدارية المختلفة فى إعداد الخطط كما يلي:
يؤدى الاشتراك إلى مزيد من الالتزام ، ويؤدى الالتزام إلى زيادة الحافز ، و الحافز يعتبر موجهاً للعمل ، و لذلك فأنه يؤدى إلى مزيد من العمل الجاد من المديرين و زيادة فى إنتاجيتهم و العمل الصعب الجاد و زيادة الإنتاجية يؤدى إلى نجاح المشروع و إزدهارة .

عملية التقدير – التنبؤ – (واقعية التقديرات):

يجب أن تبنى الموازنة على تقديرات واقعية ، ولذلك يجب أن تبتعد الإدارة عن التحفظ الشديد أو التفاؤل المفرط عند وضع التقديرات أن مدى الاهتمام أو الحرص الذى تعطيه الإدارة عند وضع التقديرات الخاصة بالمبيعات ، الإنتاج ، التكاليف ، الإنفاق الإستثمارى ، التدفق النقدي . الخ تحدد إلى درجة كبيرة مدى نجاح الموازنات التخطيطية . وترتبط التقديرات حتى تصبح واقعية – ببعده زمنى معين و بالبيئة الداخلية و الخارجية المتوقع أن تسود خلال الفترة . وفى ظل البعد الزمنى و البيئة الداخلية و الخارجية المتوقعة فإن التقديرات الواقعية تعنى إن الأهداف يمكن تحقيقها بافتراض مستوى عال من الكفاءة . أن الأهداف المرتفعة التى لا يمكن تحقيقها عملياً لا تشجع على بذل مجهود كبير لتحقيقها ، كذلك الأهداف المنخفضة التى يسهل تحقيقها لا توفر أى نوع من الحوافز لتفوق و نجاح المديرين و الوحدات التنفيذية المختلفة و المشروع ككل . ولذلك فأن الأهداف يجب أن تمثل ما يمكن تحقيقه بافتراض أن العمليات المختلفة سيتم إدارتها بكفاءة ، و أن أداء الأفراد و المجموعات المختلفة سيكون أداء كفى فى ضوء الظروف المتوقع أن تسود خلال فترة التخطيط .

محاسبة المسئوليات:

يتم تجزئة المشروع إلى وحدات تنظيمية فرعية لكل منها مدير مسئول له سلطات و مسئوليات محددة و يطلق على هذه الوحدات لتنظيمه مراكز المسئولية، و يتميز مركز المسئولية بالسماة و الخصائص التالية:

- ❖ يستخدم مركز المسئولية مجموعة من الموارد (المدخلات) .
- ❖ يتم من خلال عمل المركز تحويل هذه المدخلات إلى مخرجات ، وقد تتمثل المخرجات فى سلع أو خدمات . وقد يتم تحويل هذه السلع و الخدمات إلى مراكز مسئولية أخرى داخل المشروع أو قد يتم بيعها للعملاء خارج المشروع . و محاسبة المسئوليات تقوم بتوفير المعلومات المحاسبية عن مدخلات و مخرجات مراكز المسئولية سواء كانت معلومات تاريخية أو معلومات عن المستقبل . و السمة الأساسية لمحاسبة المسئولية أنها تركز على

مراكز المسؤولية وهذه السمة تميز محاسبة المسؤولية عن محاسبة التكاليف التي تركز أساسا على السلع التي ينتجها المشروع وليس على مراكز المسؤولية . ومحاسبة المسؤولية تركز أساسا على هدف الرقابة على الإيرادات و التكاليف . إن نظام محاسبة المسؤوليات بتوفيره للمعلومات التاريخية عن مدخلات و مخرجات مراكز المسؤولية و كذلك المعلومات التي تتعلق بالمستقبل عن المدخلات و المخرجات المخططة لمراكز المسؤولية يؤدي بلا شك إلى فاعلية نظام الموازنات التخطيطية و إلى تحقيق هذا النظام لوظائفه كأداة هامة للتخطيط و الرقابة .

الخلاصة :

تعتبر الموازنات التقديرية أشمل و أعم في تخطيط التكلفة و ذلك لأنها تتضمن تقديرات لعناصر التكاليف و الإيرادات و الأصول و الالتزامات .

استخدام التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية :

التكلفة المعيارية: هي التكلفة المحددة مقدما قبل بداية العملية الإنتاجية و المتخذة كأساس للتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء يوجد نوعان للتكلفة المعيارية :

(١) التكلفة المعيارية القبلية والتي تستخدم في التخطيط و إعداد الموازنات التخطيطية .

(٢) التكلفة المعيارية البعديه والتي تستخدم كأساس للرقابة و تقييم الأداء .

وهنا سوف نهتم بالتكلفة المعيارية القبلية و ذلك لأنها تساعدنا في التخطيط و إعداد الموازنات التقديرية:

لإغراض محاولة مطابقة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف هناك ضرورة لتحديد أو قياس التكلفة المعيارية للوحدة الواحدة قبل بداية العملية الإنتاجية ، على أن تحدد التكلفة المعيارية للوحدة المنتجة بالنسبة لكل عنصر تكلفة على حدة . وهذه التكلفة المعيارية للوحدة تحدد في ضوء الكمية المعيارية من كل مورد إقتصادي (عنصر التكلفة) و يجب إستخدامه لإنتاج الوحدة ، و كذلك السعر المعياري الذي يتم به تحويل الكمية المعيارية للمورد الإقتصادي إلى تكلفة معيارية .

اختصارا ، يمكن القول بأنه إذا ما تحددت التكلفة المعيارية قبل بداية العملية الإنتاجية ، فإن بيانات هذه التكلفة المعيارية يجب أن يطلق عليها التكلفة المعيارية القبلية و هذه التكلفة المعيارية القبلية غالبا ما تستخدم في أغراض التخطيط بالدرجة الأولى ، أي في أغراض إعداد الموازنات التخطيطية الخاصة بالإنتاج و تكلفته .

ثالثا : استخدام الأنماط (المعايير) في التخطيط :

طالما أن التكلفة المعيارية تستخدم في إعداد الموازنات التخطيطية و التخطيط للتكلفة فلا بد لنا من معرفة الأنواع المختلفة من المعايير التي يمكن أن تحسب التكلفة المعيارية على أساسها ، و من أهم أنواع هذه المعايير : المعيار المثالي ، المعيار العادي ، المعيار الأساسي ، المعيار الواقعي . وفيما يلي تناول لمضمون و مميزات و عيوب كل نوع من هذه المعايير .

(١) المعيار المثالي : ويتم صياغته في ظل ظروف مثالية تكاد تكون نظرية ، أي غير قابلة للتحقق . والمعيار المثالي لا

يتضمن أي أنواع المسموحات أو الضياع سواء كانت هذه المسموحات حتمية أو مسموح بتنا ، و سواء كانت هذه المسموحات غير حتمية أو غير مسموح بها . و يعتبر من مساوى هذا المعيار أنه لا يتضمن أي نوع من أنواع

المسموحات سواء الحتمية أو غير الحتمية ، نظرا من كون المعيار المثالي معيارا نظريا يصعب بل و غير قابل للتحقق في معظم الأحوال ، الأمر الذي قد يؤدي إلى إصابة العاملين بنوع من الإحباط نتيجة معرفتهم المسبقة بعدم قدرتهم على تحقيق هذه المعايير ، إلا أنه من الناحية الأخرى قد يخلق شعورا قويا لدى العامل المتميز على محاولة الاقتراب من هذه المعايير المثالية . وكذلك يمكن أن تكون هذه المعايير المثالية خطوة مبدئية للوصول إلى نوع آخر من المعايير .

(٢) المعيار العادي : المعيار العادي يعبر عن متوسط الأداء خلال عدد من الفترات السابقة ، سواء ارتبط هذا الأداء بمركز تكلفة معين ، أو بنشاط أو إنتاج معين . وعلى ذلك يمثل المعيار العادي حالة الأداء المتوقع - المبني على الأداء السابق - خلال الفترة القادمة استنادا على مقولة أن المستقبل ما هو إلا امتداد للماضي . ولكن مساؤه تكمن في احتمال أن يكون الأداء خلال الفترات السابقة متضمنا لبعض أوجه الإسراف أو الضياع غير المسموح به ، ومن ثم فبيانات الفترات السابقة التي أعد المعيار العادي في ضونها غالبا ما لا تمثل مقياسا عادلا للحكم على الأداء خلال الفترة التالية . كما أن الظروف السابقة والتي تحقق خلالها الأداء الفعلي ، قد لا تتحقق خلال الفترة التي يسرى فيها المعيار ، كأن يصدر تشريع ضريبي جمركي جديد من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع تكلفة شراء المواد الأولية ، الأمر الذي يعنى أن اتخاذ أسعار الماضي للاعتماد عليها في صياغة معيار السعر ، قد يؤدي إلى التوصل لمعايير غير واقعية . وبرغم هذه المساوئ إلا أن الاعتماد عليه قد يوفر حافزا للعاملين على تحسين أداء الماضي ، الأمر الذي يترتب عليه تحقيق وفر في التكلفة الفعلية خلال الفترة أو الفترات القادمة . اختصارا يوفر المعيار العادي الحافز لدى العاملين نحو تحقيق الوفر خلال الفترة التالية .

(٣) المعيار الأساسي : تقوم فكرة المعيار الأساسي على أنه لا حاجة إلى تعديل المعايير خلال كل فترة محاسبية طالما لم تحدث تغيرات جوهرية يمكن أن تؤثر جوهريا على الكمية المعيارية أو السعر المعياري . استنادا على هذه الفكرة يتم تحديد المعيار الأساسي للوحدة الواحدة من كل عنصر تكلفة (من كل مورد إقتصادي) ، على أن يتم اعتماد هذا المعيار الأساسي كمعيار لضبط أو رقابة التكلفة خلال مجموعة من الفترات المحاسبية ، غالبا ما تتراوح بين ثلاث إلى خمس سنوات . ومن مساوئ هذا المعيار أنه لا يعترف بالتغيرات غير الجوهرية في الظروف المحيطة بالمنشأة والتي يمكن أن تؤثر على التكلفة المعيارية للوحدة الواحدة . ومن ثم يصبح المعيار غير مطابقا للواقع أو الظروف خلال الفترة التي حدثت فيها هذه التغيرات غير الجوهرية . ومن مزاياه أنه قد يوفر للمنشأة من تكلفة صياغة أو تحديد التكلفة المعيارية على اعتبار أن التكلفة المعيارية للوحدة يتم تحديدها مرة واحدة كل عدة سنوات . وختلاصة القول يمكن القول بأن المعيار الأساسي يتبنى فكرة تثبيت المعايير (معايير الكمية ، معايير السعر) خلال فترة زمنية مستقبلية تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات إلا أن ذلك لا يعنى رفض فكرة تعديل أو تغيير المعايير ، حيث أن فكرة التعديل أو التغيير واردة ومرتبطة بمدى وجود أو حدوث تغيرات جوهرية .

(٤) المعيار الواقعي : تقوم فكرة المعيار الواقعي على أساس الاعتراف بحقيقتين : الحقيقة الأولى ضرورة أن يكون المعيار قابلا للتحقيق ، و الحقيقة الثانية ضرورة أن يكون المعيار أداة للرقابة و تقييم الأداء وهو في نفس الوقت أداة للتحفيز . في الاعتراف بحقيقة أن المعيار لا بد وأن يكون قابلا للتحقيق رفض لفكرة المعيار المثالي ، نظرا لعدم اعتراف المعيار المثالي بأي نوع من أنواع المسموحات الحتمية ، الأمر الذي يشير إلى عدم إمكانية تحقيق المعايير المثالية . وعلى ذلك تقوم فكرة المعيار الواقعي على ضرورة أن يتضمن المعيار جميع أنواع المسموحات الحتمية ، سواء ارتبطت هذه المسموحات بالمواد الخام أو ارتبطت بالعمالة المباشرة أو ارتبطت بالمصروفات الصناعية غير المباشرة . وفى الاعتراف

بحقيقة أن المعيار لابد وأن يكون أداة للرقابة و تقييم الأداء من ناحية وأداة للتحفيز من ناحية أخرى رفض لفكرة المعيار العادي ، نظرا لكون المعيار العادي قد بني على أساس بيانات فعلية تعبر عن الأداء خلال الفترات السابقة ، وقد تحتوى هذه البيانات الفعلية على قليل أو كثير من أوجه الانحراف ، فكيف إذن يتم تقييم الأداء في ضوء بيانات غير مناسبة أو غير ملائمة . وعلى ذلك تقوم فكرة المعيار الواقعي على ضرورة استبعاد كافة المسموحات غير الحتمية – سواء ارتبطت هذه المسموحات بالمواد الخام أو ارتبطت بالعمالة المباشرة أو ارتبطت بالخدمات الصناعية غير المباشرة – من المعيار حتى يصبح المعيار أداة للرقابة وأداة لتحفيز العاملين بالمنشأة . و اختصارا يبني المعيار الواقعي في ضوء كل من المعيار المثالي ونسبة التلف أو الفاقد أو الضياع المسموح به .

خلاصة البحث: يمكن استخدام كلا من تحليل التكلفة / الحجم / الربح و الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية و المعايير في تخطيط التكاليف وذلك كما هو مبين في البحث .

مراجع البحث:

- د . إبراهيم رسلان حجازي ، د . هالة عبدا لله الخولى " دراسات في المحاسبة الإدارية " كلية تجارة – جامعة القاهرة – عام ٢٠٠٦ .
- د . برنس ميخائيل غطاس " الأصول العلمية و العملية للمحاسبة عن تكاليف الإنتاج " كلية تجارة – جامعة أسيوط – عام ٢٠٠٣ .
- د . سعيد ضو ، د . أحمد سباعي ، د . طارق حسنين " كتابات و بحوث في التكاليف المعيارية و محاسبة التكلفة على أساس النشاط " كلية تجارة – جامعة القاهرة – عام ٢٠٠٦ .