

## التكاليف المعيارية

### المقدمة :

لا يمكن معرفة التكاليف الفعلية إلا بعد إتمام الإنتاج والانتهاج منه وبالتالي فهي لا يمكن أن تستخدم لإظهار مدى الكفاية من عدمها أو تحديد الأخطاء أو الإسراف التي تحدث إلا بعد وقوعها وفي نهاية فترة التشغيل ومن ثم يصعب استخدام أنظمة التكاليف وكان هذا سببا لمحاولة معرفة تكلفة الإنتاج الواجب أن تكون عليه قبل بدء التشغيل وهذه المحاولة هي التي أوجدت ما يعرف بنظم التكاليف المحددة مقدما أو التكاليف المعيارية .

وسوف نتناول في هذا البحث المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم التكاليف المعيارية ومقوماتها وشروط نجاحها .

المبحث الثاني : طرق معايرة التكاليف ،

المبحث الثالث : المنهج العلمي لقياس وتحليل انحرافات التكاليف .

## المبحث الأول

### مفهوم التكاليف المعيارية ومقوماتها وشروط نجاحها

#### مفهوم التكاليف المعيارية :

يمكن النظر إلى المعيار أو المعايير على أنها مجموعة من المقاييس اللازمة لتحديد مدى التقدم في الأداء الفعلي . ويمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة مقدما على أساس علمي ومعلمي والتي تعتبر وسيلة من وسائل الضبط والرقابة أي أنها تمثل التكاليف التي يجب أن تكون بشرط أن يتم الأداء بأعلى كفاية ممكنة . ويمكن تعريفها أيضا على أنها تقديرات حددت مقدما سواء لتكلفة وحدة منفردة أو عدد من وحدات الإنتاج أو الخدمات بغرض استعمالها كمقياس لمقارنة التكاليف الفعلية للأداء . ويتضح من التعاريف السابقة إلى أن هناك إجماع على اعتبار التكاليف المعيارية تكاليف محددة مقدما ولكنها تختلف عن التكاليف التي يجب أن تحدث في فترة مستقبلية وهي في كل هذا توضع على الظروف المتوقع سريانها في تلك الفترة لإمكانية تحقيقها في ظل كفاءة التشغيل المتوقعة .

#### مقومات التكاليف المعيارية :

أن كون التكاليف المعيارية هي التنبؤ أو التحديد المقدم لما ينبغي أن تكون عليه التكاليف في ظل ظروف التشغيل المتاحة وأنها تستخدم كأساس لرقابة التكاليف ولقياس كفاءة الأداء يقود ذلك إلى القول بان هناك شروط ومقومات يجب توافرها في المعيار فالمعايير كأدوات قياس ذات مواصفات معينة فنية ومالية تتعلق بالمستقبل وتنطوي على التنفيذ وتخدم أهدافا معينة ومن ثم يجب أن تتوافر فيها المقومات التالية :

1- المناسبة : أي أن يكون المعيار مناسباً للغرض من استخدامه فالمعايير أداة من أدوات القياس تستخدم للحكم على مدى سلامة الأداء الفعلي وكفاءة إنجاز العاملين يجب إذن أن توضع بشكل يمكن القياس عليه ومن ثم وجوب مراعاة امكانات العمل وظروفه ومستوى الكفاءة والمتغيرات الأخرى المنتظر أحاطتها بالنشاط فترة سريان المعيار

٢- الوثوق فيه : يجب أن يكون هناك ثقة في المعايير عند استخدامها ويجب أن تتحقق الشعور بالعدالة حيث أن المعايير تحدد وتوضع بناء على دراسة وتجارب عملية متوافرة فيها صفات معينة وبمجرد اعتمادها فأنها يجب أن تكون ملزمة للعاملين أى أن اعتماد المعيار والموافقة عليه يجعله مقياس للأداء ومن قم يجب مراعاة الدقة في تحديده والتأكد من اخذ المتغيرات المؤثرة فيه في الحساب من كفاءة وإمكانيات وطاقة .

٣- موضوعي : أى انه يمكن التحقق منه وخالي من التحيز ويمكن الدفاع عنه أى ان الموضوعية تتطلب أن يكون المعيار مفهوم واضح بما لا يترك مجال للحدث والتخمين للقائمين بالتنفيذ .

٤- الثبات : ينبغى ان تبقى المعايير ثابتة ما بقيت الاعتبارات والمتغيرات التى وضعت فى ضوءها كما هى لم تتغير . ويرتبط مفهوم الثبات بمفهوم اقتصادية المعيار من حيث الوقت والتكاليف فى تحديده واستخدامه .

٥- الشمول : فبرنامج التكاليف المعيارية ينبغى ان يتصف بالشمول أى ان يتم معايرة كل المجالات المالية فى المنظمة ما أمكن وليس الاقتصار على عنصر التكاليف فقط حيث ان ذلك يساهم فى تحقيق الترابط الكامل بين كل القيم المالية فى المنشأة مما يعمل على الفائدة المرجوة وصولاً للأهداف المرغوب فيها من تصميم نظم التكاليف المعيارية ومعايرة النشاط .

٦- المرونة : يعنى ضرورة وضع معايير لجميع عناصر التكاليف وبنود الإيرادات فى المنظمة وتكون هذه المعايير لأكثر من مستوى من مستويات النشاط حتى يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لنفس حجم النشاط الذى تحقق فعلاً خاصة فيما يتعلق بعناصر التكاليف المرتبطة بحجم النشاط .

#### شروط نجاح نظام للتكاليف المعيارية :

١- توافر وعى محاسبي تكاليفي لدى الإدارة التنفيذية والمشرفين هذا الوعى يمكن ان يؤدي الى تحقيق وفورات فى كل اوجه الأعمال بما يساهم فى النهاية فى تخفيض التكاليف الى المستوى المرضي .

٢- تعنى عملية المعايرة فى ذاتها المحارلة التى تبذل لاستكشاف افضل الاساليب ان هذا يتطلب تعاوناً وثيقاً وفعالاً بين الفنيين ومحاسب التكاليف لتحديد طرق وأساليب الاداء وتطويرها اذا اقتضى الامر .

٣- العمل على الاستفادة من البيانات والمعلومات المحاسبية المستخرجة من الدفاتر والسجلات من جهة وأيضاً الحصول على اقتراحات المسؤولين عن التنفيذ من جهة أخرى وذلك لتهيئة الظروف التى تمكن من تحقيق المعيار بدقة والتغلب على الصعوبات التى تواجه القائمين بالاداء فى مكان العمل .

٤- ضرورة تحديد مراكز المسؤولية لمجالات النشاط المختلفة التى تخضع لرقابة الادارة حتى يمكن معرفة المسؤولية عن انحرافات نتائج الاداء الفعلية عن المعايير فبرنامجاً ناجحاً للتكاليف المعيارية يجب ان يعتمد على تحديد واضح للمسؤوليات يتم المحاسبة على اساسها ولعل ذلك يتطلب تنظيمياً ادارياً يتم فيه الفصل بين مسؤوليات الادارات والاقسام كما يتم فيه تحديد واضح للسلطات والاختصاصات للعاملين فى المنظمة .

٥- تحديد واضح ودقيق لعلاقة عناصر التكاليف المختلفة بوحدة التكلفة وتحجم النشاط الذى يوضع له المعايير .

٦- الربط الجدى والهادف بين الاهداف الخاصة بالعاملين ولين أهداف المنظمة ذاتها وهو ما يعرف بمبدأ الادارة بالاهداف والذى يعنى ان يحقق العامل اهداف المنظمة التى ينتمى اليها من خلال تحقيقه لاهدافه الخاصة .

٧- نظام معلومات ( تقارير وقابية ) تستخدم كوسيلة فعالة فى حصر وتحديد الانحرافات واسبابها والمسؤولين عنها بما يتفق ومحاسبة المسؤولين .

## المبحث الثانى

### طرق معايرة التكاليف :

تزايدت البحوث فى السنوات الاخيرة من الخبراء عن أهمية استخدام التكاليف المعيارية لتخطيط ورقابة التكلفة وذلك بهدف التأكد من استخدام الموارد المتاحة المادية والبشرية الاستخدام الامثل وتحقيق اعلى مستوى كفاءة انتاجية للمنشأة ككل ، ويستخدم فى معايرة عناصر الكاليف عدة طرق لاقرار مجموعة البنود المعيارية التى تمثل عناصر الانتاج اللازمة لتحقيق المنتج النهائى بأقل تكلفة ممكنة دون إسراف او ضياع مع مراعاة مستوى الجودة المطلوب والمواصفات القياسية .

### ومن أهم طرق معايرة التكاليف مايلى :

#### ١- معايرة عنصر التكاليف وفقا لمستوى تشغيل عادى :

ووفقا لهذه الطريقة يتم اعداد معايير عناصر التكاليف طبقا لما يجب ان تكون عليه التكاليف فى خلال دورة تشغيل كاملة حيث تعتمد المعايير فى إعدادها على متوسط التكاليف لعدة فترات سابقة على ضوء ما يتوقع من تغيرات فى الأسعار وحجم النشاط لمستوى الكفاءة الإنتاجية .  
ومن ثم يمكن القول ان المعايير العادية تمثل أرقام متوسطة تميل الى الأخذ فى الاعتبار التغيرات الناشئة عن العوامل الموسمية والتطورات الاقتصادية .  
إلا ان الاستخدام البسيط لمتوسطات جزئية لمعايير عناصر التكاليف لا يخدم أغراض قياس الكفاءة الإنتاجية لإعطائه صورة متوسطة غير حقيقية وليست ممثلة للواقع .  
حيث لا يمكن القول أن معيارا رشيدا يصلح للتطبيق خلال سنوات مع مستويات مختلفة لأحجام الإنتاج . ويعتبر هذا النوع من اقل أنواع المعايير إحكاما وبالتالي اقلها صلاحية لأغراض الرقابة وقياس الكفاءة الإنتاجية .

#### ٢- معايرة عناصر التكاليف وفقا لمستوى تشغيل مثالى او نظرى :

ووفقا لهذه الطريقة يتم اعداد معايير عناصر التكاليف طبقا لما يجب ان تكون عليه اقل تكاليف ممكنة نتيجة لتحقيق اقصى كفاءة إنتاجية ممكنة دون الاخذ فى الاعتبار بالمسموحات سواء كانت عادية أو غير عادية . وتمثل المعايير المثالية (النظرية) ادنى تكلفة يمكن تحقيقها فى ظل افضل ظروف تشغيل ممكنة ويقصد بذلك ان هذا المعيار عند وضعه يفترض ان المواد الخام ذات جودة عالية وان التجهيزات الالية دائما فى حالة جيدة وان كل عامل يؤدي عمله بأقصى كفاءة انتاجية ممكنة . لذلك فان الوصول الى هذا المعيار امر يصعب تحقيقه فى الواقع العملى كما انه قد يضعف معنويات العاملين ومن ثم فهو لا يصلح لقياس الكفاءة الانتاجية لعناصر المدخلات .

#### ٣- معايرة عناصر التكاليف على اساس المستوى المتوقع مرجح بسنة الأساس :

ووفقا لهذه الطريقة يتم اعداد معايير عناصر التكاليف باستخدام بيانات التكلفة التاريخية التى تمت لمستوى انتاج محدد وتعديلها لتلائم مستوى الانتاج المتوقع مع الاخذ فى الاعتبار الضياع والعطل الحتمى الذى لا يمكن التحكم فيه واعتبار ذلك معيارا للفترة القادمة .  
وبالتالى فان الانحرافات الناتجة عن ضعف مستوى الكفاءة الانتاجية والاطفاء التى حدثت فى الماضى سوف تظل تحدث ولا يمكن التخلص منها كلية وبالتالي فان هذه المعايير لا تصلح لاغراض قياس الكفاءة الانتاجية لعنصر العمل . وتفترض هذه المعايير انه لن يحدث اختلاف فى مواصفات وخصائص المنتجات كما ان التسهيلات

الانتاجية وطرق الانتاج ستظل كما هي عليه عند وضع المعايير . وبالتالي فمن الصعب جدا تطبيق هذه المعايير نظرا لصعوبة تحقق الافتراضات الخاصة بها . ويعاب على هذا النوع من المعايير عدم واقعيته وبذلك فان هذا النوع من المعايير يتصف بعدم المرونة ولا يتلائم مع الواقع ولا يصلح لاغراض قياس الكفاءة الانتاجية لعناصر المدخلات .

#### ٤- معايرة عناصر التكاليف باستخدام الطريقة المعملية :

وتقوم هذه الطريقة على اساس اجراء دراسة معملية لعنصر التكلفة المراد معايرته عن طريق مجموعة من المشاهدات يقوم بها مجموعة من الفنيين المتخصصين داخل مراكز الانتاج اثناء تادية دورة في اتمام العملية . ويعاب على هذه الطريقة انها تهتم فقط بالجانب الكمي ولا تصل الى الاسعار المعيارية وبالتالي فان هذه الطريقة لا تصلح لاغراض قياس الكفاءة الانتاجية لعنصر العمل كما انها تعتمد على عنصر التقدير الشخصي من قبل الباحثين

#### ٥- معايرة عناصر التكاليف باستخدام الطريقة الاحصائية :

بمقتضى هذه الطريقة تستنبط معايير عناصر التكاليف عن طريق المعالجة الاحصائية لبيانات التكاليف المعلقة بالفترات الماضية ثم تحديد الاتجاه العام بها في الفترات التالية ومن ثم تحديد الرقم الذي يتخذ كمييار ويعاب على هذه الطريقة استخداما لبيانات تاريخية تمت دون رقابة أو دراسة مما يشوبها عناصر الاسراف والضياع في بعض البنود . ويعاب أيضا على هذه الطريقة أيضا انها تستخدم بيانات تاريخية وليست معيارية لم تتحقق عند حساب الاتجاه العام لكل من انتاجية عنصر العمل وتكلفته مما ينعكس على مستوى الكفاءة الانتاجية لعنصر العمل . وأيضا لا تأخذ في الاعتبار التنبؤ بظروف المستقبل والتغيرات الموسمية والظروف الاقتصادية وكذلك انها تهمل مستوى الكفاءة الانتاجية لعنصر العمل والامكانيات المتاحة والتي قد لا تكون هي ذاتها التي حدثت في الماضي . الا ان الطريقة الاحصائية للمعايرة لا تعتبر معييه على طول الخط فتهمل ويستغنى عنها كلية فهي مع كثير من بنود التكاليف قد تكون لازمة بل الوحيدة التي تفيد .

#### ٦- معايرة عناصر التكاليف باستخدام الطريقة الواقعية للمعايرة :

تعتمد هذه الطريقة في معايرتها لعناصر التكاليف على البيانات التاريخية بالاضافة الى معالجة هذه البيانات باجراء الدراسة العملية والعلمية لتعديل المعايير لتواكب الظروف والقدرات المتاحة للمنشأة مع الأخذ في الاعتبار الظروف التي من المتوقع ان تسود اثناء فترة التشغيل حتى يكون المعيار واقعي وملائم لتلك الظروف .

#### وتعتمد هذه الطريقة في اعداد معايير عناصر التكاليف على اربعة اركان رئيسية :

- البيانات التاريخية والتجارب الماضية .
- الامكانيات والقدرات المتاحة .
- الاصول العلمية والفنية للصناعة والنشاط .
- التنبؤات عن أحوال الفترة التي تستخدم فيها المعايير .

وتعد هذه الطريقة في معايرة التكاليف انصب وسيلة واقدرها على بناء معايير واقعية معبرة عن دائرة امكانيات المنشأة وقدرتها المتاحة ومستوى الكفاءة الانتاجية لعناصر المدخلات .

وتتميز هذه الطريقة بأنها :

- توضح لنا معايير التكاليف الواقعية لمعالجة الاسراف وتنمية الكفاءة .
- تعمل على تلافى عيوب الطرق السابقة .
- امكانية تحديد معايير التكاليف التي تمثل المقادير الكافية للعناصر منتج لكل عمل عند اى مستوى من مستويات التشغيل

### المبحث الثالث

#### المنهج العلمى لقياس وتحليل انحرافات التكاليف

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

يقوم المنهج المحاسبى فى قياس وتحليل 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 :

#### ١- الشق المادى للمعيار :

ويمثل الاحتياجات المادية اللازمة لخلق وحدة المنتج من كميات الماد وساعات العمل البشرى والآلى .

#### ٢- 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 هي :

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 لعناصر 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 مائل 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 الثاني : اعتبار ان انحرافات التكاليف ترجع الى مستوى الكفاءة في الاداء :

تتمثل معايير التكلفة الذي يجب ان تكون عالية اذا ما سادت أثناء فترة التنفيذ الفعلي نفس الظروف التي توصلت اليها المعايير على اساسها وبناء على هذا الافتراض فان اي انحرافات تحدث للتكلفة الفعلية على المعايير ترجع الى مستوى الكفاءة للعنصر البشري الا ان هذا الافتراض يتجاهل الانحرافات الناشئة عن التقلبات العشوائية في طبيعة العملية الانتاجية مثل اخطاء القياس والفشل في الرقابة .

ويمكن إرجاع اسباب الاختلاف بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية الى :

- التقلبات العشوائية في مستويات اداء عنصر العمل او في العملية الانتاجية ذاتها او في 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 الفعلي لعنصر العمل مع ما يجب ان يكون عليه الاداء في ظل الظروف المحيطة بالعمل .

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

## الافتراض الثالث : عدم استخدام المعايير في 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 في تحديد الخطة المثالية باستخدام نموذج البرمجة الخطية . واذا ما تم ربط التكاليف المعيارية باسلوب البرمجة الخطية كأسلوب تخطيطي فانه يؤدي الى تحديد الخطة المثالية التي تؤدي الى تعظيم الارباح او تقليل التكاليف .

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

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

### ١- انحرافات المواد المباشرة :

وتتمثل هذه الانحرافات في انحراف الكمية للمواد وانحراف السعر للمواد والانحراف الكلي الناشئ من اختلاف كل من الكمية والسعر وفي حالة تعدد اصناف المواد المستخدمه وامكانية الاحلال بينها يتم احتساب انحراف التشكيله للمواد والذي يرجع الى اختلاف نسب المزج الفعليه عن نسب المزج المعياريه لهذه المواد .

وفي حالة استخدام التحليل الثلاثي لانحرافات المواد (كميه – سعر – مشترك) فان انحراف تشكيلة المواد يدمج ضمن انحراف كمية المواد .

## ٢- انحرافات الاجور المباشره :

وتتمثل هذه الانحرافات في انحرافات الزمن والانحراف المعدل والانحراف المشترك وفي 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 .

## ٣- انحرافات المصروفات الصناعيه الاضافية :

لاغراض تحليل انحرافات التكاليف الصناعيه الاضافيه يتطلب الامر اعداد موازنه معيارية مرنة لعناصر التكاليف الصناعيه الاضافية على اساس فصل عناصر التكاليف الى متغيره وثابته حتى يمكن اعداد معدلات التحميل المعيارية والسبب في 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 في الفتره القادمة وتستخدم المصروفات التقديرية التي تبينها الموازنه الثابته في حساب معدل المصروفات المعيارى الذى يمكن من تحديد المصروفات الصناعيه المحمله للانتاج وتقارن المصروفات الصناعيه الفعلية في نهاية الفتره بالمصروفات المحمله للانتاج ويعبر الفرق الناتج عن انحراف تكلفة المصروفات الصناعيه الذى يحلل الى ثلاثة انحرافات فرعيه وهى :

- ١ - 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 الرقابيه 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 :

- ١ - دكتور يسرى أمين سامي ؛ دراسات في نظم التكاليف ؛ ٢٠٠٢
- ٢ - دكتور عبد الرحمن محمود عليان ؛ نظم محاسبه التكاليف ؛ ١٩٩٩