دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

| | |
|---|---|
| العنوان: | فصل انحرافات التخطيط عن انحرافات التنفيذ |
| المصدر: | تنمية الرافدين |
| الناشر: | جامعة الموصل - كلية الإدارة والاقتصاد |
| المؤلف الرئيسي: | السيدية، محمد علي أحمد |
| المجلد/العدد: | ع 3 |
| محكمة: | نعم |
| التاريخ الميلادي: | 1980 |
| الشهر: | مارس |
| الصفحات: | 61 - 77 |
| رقم MD: | 58078 |
| نوع المحتوى: | بحوث ومقالات |
| قواعد المعلومات: | EcoLink |
| مواضيع: | محاسبة التكاليف، النظم الادارية، السياسة الادارية، الرقابة الادارية، المحاسبة الادارية، الفساد الاداري، التخطيط الاداري، تقييم الاداء، النظم المحاسبية، الرقابة المالية، الميزانية |
| رابط: | http://search.mandumah.com/Record/58078 |

© 2021 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

تنمية الرافدين ٣ (١٩٨٠)
ص ص (٦١ ـ ٧٧)

# فصل انحرافات التخطيط عن انحرافات التنفيذ

محمد علي احمد السيدية
مدرس مساعد ـ قسم الادارة
كلية الادارة والاقتصاد ـ جامعة الموصل

## المقدمة :

تسعى الادارة الكفوءة دائماً الى استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لها استخداماً أمثلاً للتوصل الى تحقيق أعلى كفاءة انتاجية . لذلك فان الادارة تقوم بوضع وسائل للرقابة على استخدام هذه العناصر . واحدى هذه الوسائل المهمة هي اتباع نظام التكاليف المعيارية . الذي يمكن الادارة من الرقابة على العناصر المتاحة لديها عن طريق وضع معايير محددة مقدماً لاستخدام العناصر واجراء المقارنة المستمرة بين الاستخدام الفعلي للعناصر والمعايير المحددة مقدماً لها .

ان مثل هذه المقارنات تكشف للادارة ـ وباستمرار ـ عن الانحرافات بين المعايير والتنفيذ الفعلي في وقت حدوث مثل هذه الانحرافات ، مما يتيح للادارة فرصة دراسة الاسباب وراء الانحرافات هذه ووضع الحلول لمعالجتها قبل تضخمها ، اضافة الى مساعدة الادارة في تقويم كفاءة اداء العاملين داخل المشروع .

يعتمد اسلوب الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية على ثلاثة اجراءات :

١ ـ تحديد الكلفة المعيارية ( الكمية والسعر ) لعناصر التكاليف وترجمتها بشكل خطة عمل .
٢ ـ اجراء المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية للعناصر بعد انتهاء التنفيذ الفعلي لغرض تحديد الانحرافات .
٣ ـ تحليل الانحرافات ودراسة اسبابها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها .

إن موضوع البحث سوف يقتصر على الاجراء الأخير وللوظيفة الصناعية فقط للتوصل إلى أسباب الانحرافات بعد تحليلها .

ولغرض دراسة أسباب الانحرافات الظاهرة يجب أولاً تحديد الجهة المسؤولة عن نشوء هذه الانحرافات ومن ثم اجراء الدراسة لمعرفة أسباب نشوئها ، ولغرض تحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات سيتم فصل الانحرافات إلى صنفين رئيسيين :

- انحرافات التخطيط .
- انحرافات التنفيذ .

وبذلك نتمكن من تحديد الجهة التي سببت حدوث الانحراف مما يسهل علينا اجراء تحليل لهذه الانحرافات واتخاذ الاجراءات المناسبة بشأنها ...

## أهمية تحليل الانحرافات

عندما يتم اعتماد المعايير الموضوعة لعناصر التكاليف كوسيلة للقياس والرقابة وبعد انتهاء التنفيذ الفعلي وتحديد التكلفة الفعلية ، تجري مقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية لتحديد مدى الانحراف بينهما ، هذا الانحراف يتم تحليله اجمالاً وتفصيلاً ويقدم إلى الادارة بشكل تقرير لغرض اطلاعها ومساعدتها في دراسة الأسباب واتخاذ الاجراءات المناسبة بشأنها .

والانحرافات هذه تكون على نوعين :

١ ـ **انحرافات مفضلة :** ويظهر في حالة كون تكلفة الاداء الفعلي أقل من تكلفته المعيارية .

٢ ـ **انحرافات غير مفضلة :** ويظهر في حالة كون تكلفة الاداء الفعلي أكبر من تكلفته المعيارية .

وتدرس الانحرافات المقدمة إلى الادارة ليس فقط على أساس كونها مفضلة أو غير مفضلة بل يجب أن تكون نظرة الادارة اليها أوسع من ذلك ، بحيث تشمل الدراسة بالاضافة الى نوع الانحراف الأمور التالية :

١ ـ نوع الانحراف ومدى خضوع العنصر الذي سببه لرقابة المسؤول أو المشرف .
٢ ـ الجهة المسؤولة عن هذا الانحراف .
٣ ـ حجم الانحراف ومدى تأثيره على التكلفة النهائية لوحدة المنتج .
٤ ـ نسبة حجم الانحراف الى التكلفة المعيارية للعنصر الذي نشأ فيه الانحراف .
٥ ـ مدى ارتباط عنصر التكلفة الذي نشأ فيه الانحراف بعناصر التكلفة الأخرى وبالانحرافات الناشئة فيها .

إن كل هذه الامور تعطي الادارة الصورة الكاملة لغرض الدراسة والتحليل اللازمين لدراسة انواع الانحرافات مع مراعاة حقيقة اساسية مهمة هي أن لاتكون تكلفة الدراسة والتحليل اكبر من العائد او المردود المتوقع منها .

إن الأمور الأساسية الواجب مراعاتها عند تحديد الانحرافات هو اجراء المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية لمستوى النشاط الفعلي أو بما يسمى : « مسموحات الموازنة » «Budget Allowances» حيث أن المقارنة تكون مضلّلة إذا لم تتم بين هذين المستويين .

## اسلوب التحليل الحالي للانحرافات

يتم تحليل انحرافات التكاليف الصناعية بمقارنة التكلفة الفعلية ( كمية وسعر أو معدل ) لكل عنصر مع التكلفة المعيارية ( كمية وسعر أو معدل ) لذلك العنصر . ويكون أسلوب التحليل الحالي للانحرافات بالصورة التالية :

**١ ـ تحليل انحرافات عنصر المواد المباشرة :**

انحراف الكمية = ( الكمية الفعلية ـ الكمية المعيارية للانتاج الفعلي ) × السعر المعياري .

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

**٢ ـ تحليل انحرافات عنصر العمل المباشر :**

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية – الساعات المعيارية للانتاج الفعلي ) × المعدل المعياري .

انحراف المعدل = ( المعدل الفعلي – المعدل المعياري ) × الساعات الفعلية .

**٣ ـ تحليل انحرافات عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة :**

**آ ـ التحليل الثنائي :**

انحراف الموازنة = ( الخاضع للرقابة ) = ( التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية – مسموحات الموازنة للساعات المعيارية ) .

انحراف الحجم = ( مسموحات الموازنة للساعات المعيارية – التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة ) .

**ب ـ التحليل الثلاثي :**

انحراف الانفاق = ( التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية - مسموحات الموازنة للساعات الفعلية ) .

انحراف الكفاءة = ( مسموحات الموازنة للساعات الفعلية - مسموحات الموازنة للساعات المعيارية ) .

انحراف الحجم = ( مسموحات الموازنة للساعات المعيارية - تكاليف صناعية غير مباشرة مخملة ) .

**جـ ـ التحليل الرباعي :**

العناصر المتغيرة :

انحراف الانفاق = « تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة فعلية - ( الساعات الفعلية × المعدل المعياري المتغير ) .

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية - الساعات المعيارية للانتاج الفعلي ) × المعدل المعياري المتغير .

**العناصر الثابتة :**

انحراف انفاق = ( موازنة ) ( تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة فعلية - تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مخططة ) .

انحراف الحجم = ( تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مخططة - تكاليف صناعية غير مباشرة مخملة ) .

ولقد أوردت بعض الكتب أسلوباً آخر لتحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة وفق طريقة التحليل الرباعي . غير أن الطريقة المبينة سابقاً في التحليل الرباعي في رأينا هي أفضل الطرق لأنها تعالج الانحرافات طبقاً لتغير سلوك العنصر مع تغير حجم النشاط ولكن يمكن القيام بتعديل طريقة التحليل الرباعي بالأخذ بنظر الاعتبار مدى خضوع العناصر للرقابة من قبل مسؤول القسم ، لذلك ستقسم عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في الموازنة المعيارية الى قسمين :

آ ـ عناصر خاضعة للرقابة .

ب ـ عناصر غير خاضعة للرقابة .

وسيكون اسلوب تحليل عناصر الصناعية غير المباشرة وطبقاً للتحليل الرباعي فهو كما يلي :

**١ ـ العناصر الخاضعة للرقابة :**

**آ ـ العناصر المتغيرة :**

انحراف الانفاق = ( التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة الفعلية – الساعات الفعلية × معدل التحميل المتغير المعياري ) .

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية – الساعات المعيارية للانتاج الفعلي ) × معدل التحميل المتغير المعياري .

**ب ـ العناصر الثابتة :**

انحراف الانفاق = ( التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الفعلية – الساعات الفعلية × معدل التحميل الثابت المعياري ) .

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية – الساعات المعيارية للانتاج الفعلي ) × معدل التحميل الثابت المعياري .

انحراف الحجم = « التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المخططة – ( الساعات المعيارية × معدل التحميل الثابت المعياري ) »

**٢ ـ العناصر غير الخاضعة للرقابة :**

انحراف الطاقة = « التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المخططة – ( الساعات المعيارية × معدل التحميل الثابت المعياري ) »

انحراف الموازنة = ( تكاليف ثابتة فعلية – تكاليف ثابتة مخططة )

وسنورد المثال التالي وسنقوم باستخدام بياناته في كافة اساليب تحليل الانحرافات التي سترد في البحث .

**مثال :**

الموازنة المعيارية التالية خاصة بأحد الاقسام الانتاجية في احدى الشركات :

**الموازنة المعيارية التالية خاصة باحد الاقسام الانتاجية في احدى الشركات**

**الموازنة المعيارية**

القسم :

الفترة : من ١ / ١ / ـ لغاية ٣١ / ١ /

حجم النشاط بالوحدات = ١٠٠٠ وحدة

حجم النشاط بالساعات = ٣٠٠٠ ساعة ( معتمدة في تحديد معدل التحميل )

| عنصر التكلفة | الكمية لانتاج الوحـدة | السعر او المعدل للكمية المستخدمة | التكلفة المعيارية للوحدة المنتجة | التكلفة المعيارية لحجم النشاط المخطط |
|---|---|---|---|---|
| مواد مباشرة | ٢ كغم | ٠,٥٠٠ دينار | ـ,١ دينار | ١٠٠٠ دينار |
| عمل مباشر | ٣ ساعة | ٠,٢٥٠ دينار | ٠,٧٥٠ دينار | ٧٥٠ |
| تكاليف صناعية غير مباشرة : | | | | |
| خاضعة للرقابة : | | | | |
| متغيرة | ٣ ساعة | ٠,١٥٠ | ٠,٤٥٠ | ٤٥٠ |
| ثابتة | ٣ساعة | ٠,١٠٠ | ٠,٣٠٠ | ٣٠٠ |
| غير خاضعة : | | | | |
| ثابتة : | ٣ساعة | ٠,٢٥٠ | ٠,٧٥٠ | ٧٥٠ |
| الاجمالـــي | | | ٣,٢٥٠ دينار | ٣٢٥٠ دينار |

وكانت بيانات التنفيذ الفعلي لذلك القسم خلال الفترة المذكورة كما يلي :

كمية الانتاج بالوحدات ٩٠٠

المواد المباشرة المستخدمة ٢٢٥٠ كغم ، سعر شراء الكيلوغرام الواحد ٠,٤٥٠ دينار

العمل المباشر : ٣٣٥٠ ساعة معدل أجر الساعة الواحدة ٠,٢٥٠ دينار .

التكاليف الصناعية غير المباشرة :

خاضعة للرقابة :

متغيرة ٥٥٠ دينار

ثابتة ٣٥٠ دينار

غير خاضعة :

ثابتة ٨٠٥ دينار

ويمكن اجراء تحليل الانحرافات من البيانات المذكورة في المثال وفق الطريقة الحالية للانحرافات مستخدمين التعديل الأخير بالنسبة لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة وفق طريقة التحليل الرباعي ومن ثم اجراء فصل للانحرافات المحددة الى نوعيها الرئيسين ( انحرافات التنفيذ وانحرافات التخطيط ) .

## تحليل الانحرافات طبقاً للطريقة المتبعة حالياً :

### اولاً : انحرافات المواد المباشرة :

انحراف الكمية = ( ٢٢٥٠ – ١٨٠٠ ) × ٠,٥٠٠

= ٢٢٥ دينار غير مفضل .

انحراف السعر = ( ٠,٤٥٠ – ٠,٥٠٠ ) × ٢٢٥٠

= ١١٢,٥٠٠ دينار مفضل .

### ثانياً : انحرافات العمل المباشر :

انحراف الكفاءة = ( ٣٣٥٠ – ٢٧٠٠ ) × ٠,٢٥٠

= ١٦٢,٥٠٠ دينار غير مفضل .

انحراف المعدل = ( ٠,٢٥٠ – ٠,٢٥٠ ) × ٣٣٥٠

= صفر

### ثالثاً : انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة :

**العناصر الخاضعة للرقابة :**

المتغيرة :

انحراف الانفاق = ( ٥٥٠ – « ٣٣٥٠ × ٠,١٥٠ » )

= ٤٧,٥٠٠ دينار غير مفضل .

انحراف الكفاءة = ( ٣٣٥٠ – ٢٧٠٠ ) × ٠,١٥٠

= ٩٧,٥٠٠ دينار غير مفضل .

الثابتة :

انحراف انفاق = ( ٣٥٠ – « ٣٣٥٠ × ٠,١٠٠ » )

= ١٥ دينار غير مفضل .

انحراف الكفاءة = ( ٣٣٥٠ – ٢٧٠٠ ) × ٠,١٠٠

= ٦٥ دينار غير مفضل

انحراف الحجم = ( ٣٠٠ – « ٢٧٠٠ × ٠,١٠٠ » )

= ٣٠ دينار غير مفضل .

**العناصر غير الخاضعة للرقابة :**

الثابتة :

انحراف الموازنة = ( ٨٠٥ – ٧٥٠ )

= ٥٥ دينار غير مفضل .

انحراف الطاقة = ( ٧٥٠ – « ٢٧٠٠ × ٠,٢٥٠ » )

= ٧٥ دينار غير مفضل .

## فصل انحرافات التخطيط عن انحرافات التنفيذ

لغرض فصل الانحرافات الناشئة بسبب التخطيط عن تلك الناشئة بسبب التنفيذ فمن الضروري ـ عند انتهاء فترة التنفيذ ـ اعادة دراسة المعايير الموضوعة سابقاً لمعرفة مدى ملاءمتها والاعتماد عليها في القياس وتقييم الاداء . حيث ان عند انتهاء فترة التنفيذ تكون الصورة اكثر وضوحاً لتحديد كافة التغيرات التي تأثرت بها المعايير والتي ادت الى ظهور الانحرافات . ويمكن تحديد هذه المتغيرات بنوعين :

١ ـ متغيرات كان بالامكان توقعها وبالتالي تحديدها قبل التنفيذ لكنها لم توخذ بالحسبان عند اعداد المعايير .

٢ ـ متغيرات لم يكن بالامكان توقعها وبالتالي تحديدها قبل التنفيذ .

فمن الضروري اذاً في نهاية فترة التنفيذ يجب اعادة وضع المعايير بحيث تؤخذ بالحسبان المتغيرات الواردة في الفقرة ( ١ ) اعلاه ومن ثم اعداد موازنة معيارية معدلة تأخذ بالحسبان المتغيرات

طبقاً للمعايير المعدلة وسوف تكون مثل هذه الموازنة المعيارية المعدلة اداة ملاءمة يمكن الاعتماد عليها في تقييم اداء العاملين .

ومن واقع الموازنة المعيارية المعدلة يمكن تحديد اسباب الانحرافات والجهة المسؤولة عنها كما يلي :

١ ـ انحرافات كان سببها المتغيرات التي كان بالامكان توقعها وبالتالي تحديدها قبل التنفيذ لكنها لم تؤخذ بالحسبان عند اعداد المعايير الاولية ، وهذه الانحرافات من مسؤوليات جهة التخطيط .

٢ ـ انحرافات كان سببها عدم كفاءة الاداء وهي انحرافات تسأل عنها جهة التنفيذ .

**« الموازنة المعيارية المعدلة »**

القسم :

الفترة : من ١ / ١ / ـ لغاية ٣١ / ١ / ـ

حجم النشاط بالوحدات = ١٠٠٠ وحدة

حجم النشاط بالساعات = ٣٥٠٠ ساعة

( معتمدة في تحديد معدل التحميل )

| عنصر التكلفة | الكمية لانتاج الوحـــدة | السعر او المعدل للكمية المستخدمة | التكلفة المعيارية للوحدة المنتجة | التكلفة المعيارية لحجم النشاط المخطط | |
|---|---|---|---|---|---|
| مواد مباشرة | ٢,٢ كغم | ٠,٤٥٠ دينار | ٠,٩٩٠ دينار | ٩٩٠ | دينار |
| عمل مباشر | ٣,٥ ساعة | ٠,٢٥٠ دينار | ٠,٨٧٥ دينار | ٨٧٥ | دينار |
| تكاليف صناعية غير مباشرة : | | | | | |
| خاضعة للرقابة : | | | | | |
| متغيرة | ٣,٥ ساعة | ٠,١٥٠ دينار | ٠,٥٢٥ دينار | ٥٢٥ | دينار |
| ثابتة | ٣,٥ ساعة | ٠,٠٨٥٧ دينار | ٠,٣٠٠ دينار | ٣٠٠ | دينار |
| غير خاضعة : | | | | | |
| ثابتة : | ٣,٥ ساعة | ٠,٢٣٠ دينار | ٠,٨٠٥ دينار | ٨٠٥ | دينار |
| الاجمالـــي | | | ٣,٤٦٥ دينار | ٣٤٩٥ | دينار |

اما المتغيرات التي لم تكن متوقعة عند اعداد المعايير الاصلية ـ لانها متغيرات لا يمكن التكهن بها ـ فان الانحرافات الناشئة بسببها تكون خارج ارادة الجهات داخل المؤسسة وبالتالي فان الموازنة المعيارية المعدلة لاتتضمن تأثير مثل هذه المتغيرات على المعايير المعدلة . ويمكن تعديل الموازنة المعيارية الاصلية الى موازنة معيارية معدلة تأخذ بنظر الاعتبار المتغيرات التي كان بالامكان توقعها وتحديدها عند اعداد المعايير وسوف نستخدم بياناتها لغرض اجراء فصل الانحرافات الظاهرة طبقاً للموازنة المعيارية الاصلية الى انحرافات التخطيط وانحرافات التنفيذ . وسنضيف في نهاية الموازنة المعيارية المعدلة بعض الاسباب التي ادت الى تعديل الموازنة المعيارية الاصلية كشرح متمم لها .

**الأسباب التي أدت الى تعديل رالموازنة المعيارية :**

١ ـ إن كمية المواد المباشرة المحدد لاحتياج الوحدة المنتجة لم تكن محددة بصورة دقيقة وعملية إضافة إلى أن المواد المستخدمة كانت اقل جودة مما يجب ان تكون عليه .

٢ ـ تغير السعر المعياري للمواد جاء نتيجة انخفاض جودة المواد .

٣ ـ الزمن المعياري المحدد أصلاً لم يكن متلائماً مع طبيعة العملية الانتاجية كما ان انخفاض جودة المواد ادى الى رفع الزمن المعياري .

٤ ـ نظراً لارتباط التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة بالعمل المباشر فان نصيب الوحدة المنتجة قد ازداد مع بقاء معدل التحميل دون تغيير .

٥ ـ إن معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والخاضعة للرقابة قد انخفض لأن مستوى النشاط المعتمد كأساس لتحديد معدل التحميل قد تغير بالزيادة .

٦ ـ إن التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي لاتخضع للرقابة من قبل مسؤول القسم قد ازدادت بقرار الاداري .

وبعد اعداد الموازنة المعيارية المعدلة فانه يمكن إجراء تحليل انحرافات التخطيط بصورة منفصلة عن انحرافات التنفيذ وفق الاسلوب التالي :

١ ـ انحرافات التنفيذ تحدد بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية المعدلة من واقع الموازنة المعيارية المعدلة .

٢ ـ انحرافات التخطيط تحدد بمقارنة التكاليف المعيارية للموازنة الأصلية مع التكاليف المعيارية للموازنة المعيارية المعدلة مع الاخذ بنظر الاعتبار بعض البيانات الفعلية لبعض أنواع الانحرافات عند تحليلها .

ويمكن بتحديد الانحرافات مبتدئين اولاً بانحرافات التنفيذ وثانياً بانحرافات التخطيط .

## أولاً : انحرافات التنفيذ :

### ١ ـ انحرافات المواد المباشرة :

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

= ( ٢٢٥٠ – ١٩٨٠ ) × ٠,٤٥٠

= ١٢١,٥٠٠ دينار غير مفضل .

انحراف السعر = ( السعر الفعلي – السعر المعياري المعدل ) × الكمية الفعلية

= ( ٠,٤٥٠ – ٠,٤٥٠ ) × ٢٢٥٠

= صـــفر

### ٢ ـ انحرافات العمل المباشر :

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية – الساعات المعيارية المعدلة ) × المعدل الفعلي

= ( ٣٣٥٠ – ٣١٥٠ ) × ٠,٢٥٠

= ٥٠ دينار غير مفضل .

انحراف المعدل = ( المعدل الفعلي – المعدل المعياري المعدل ) × الساعات الفعلية .

= ( ٠,٢٥٠ – ٠,٢٥٠ ) × ٣٣٥٠

= صفر

### ٣ ـ انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة :

المتغيرة :

انحراف الانفاق = ( التكلفة الفعلية – « الساعات الفعلية × المعدل المعياري المعدل » ) .

= ( ٥٥٠ – « ٣٣٥٠ × ٠,١٥٠ » ) .

= ٤٧,٥٠٠ دينار غير مفضل .

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية – الساعات المعيارة المعدلة ) × المعدل المعياري المعدل .

= ( ٣٣٥٠ – ٣١٥٠ ) × ٠,١٥٠

= ٣٠ دينار غير مفضل .

الثابتة :

انحراف الموازنة = ( التكلفة الفعلية - « الساعات الفعلية × المعدل المعياري المعدل » ) .

= ( ٣٥٠ - « ٣٣٥٠ × ٠,٠٨٥٧ » )

= ٦٢,٩٠٥ دينار غير مفضل .

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية - الساعات المعيارة المعدلة ) × المعدل المعياري المعدل .

= ( ٣١٥٠ - ٣٣٥٠ ) × ٠,٠٨٥٧

= ١٧,١٤٠ دينار غير مفضل .

انحراف الحجم = ( التكاليف المخططة - « الساعات المعيارية المعدلة × المعدل المعياري المعدل » )

= ( ٣٠٠ - « ٣١٥٠ × ٠,٠٨٥٧ » )

= ٣٠,٠٤٥ دينار غير مفضل .

**العناصر غير الخاضعة للرقابة :**

الثابتة :

انحراف الموازنة = ( التكاليف الفعلية - التكاليف المخططة المعدلة )

= ٨٠٥ - ٨٠٥

= صفر

انحراف الطاقة = ( التكاليف المخططة المعدلة - التكاليف المحملة المعدلة )

= ( ٨٠٥ - « ٣١٥٠ × ٠,٢٣٠ » )

= ٨٠,٥٠٠ دينار غير مفضل .

## ثانياً : انحرافات التخطيط :

### ١ ـ انحرافات المواد المباشرة :

انحراف الكمية = ( الكمية الفعلية - الكمية المعمارية ) × فرق السعر المعياري + ( الكمية المعمارية المعدلة - الكمية المعمارية ) × السعر المعياري المعدل .

= ( ٢٢٥٠ - ١٨٠٠ ) × ٠,٠٥٠ + ( ١٩٨٠ - ١٨٠٠ ) × ٠,٤٥٠

= ١٠٣,٥٠٠ دينار غير مفضل .

انحراف السعر = ( السعر المعياري المعدل – السعر المعياري ) × الكمية الفعلية
= ( ٠,٤٥٠ – ٠,٥٠٠ ) × ٢٢٥٠
= ١١٢,٥٠٠ دينار مفضل .

**٢ ـ انحرافات العمل المباشرة :**

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية – الساعات المعيارية ) × فرق المعدل المعياري + ( الساعات المعيارية المعدلة – الساعات المعيارية ) × المعدل المعياري المعدل .
= ( ٣٣٥٠ – ٢٧٠٠ ) × صفر + ( ٣١٥٠ – ٢٧٠٠ × ٠,٢٥٠
= ١١٢,٥٠٠ دينار غير مفضل

انحراف المعدل = ( المعدل المعياري – المعدل المعياري المعدل ) × الساعات الفعلية
= ( ٠,٢٥٠ – ٠,٢٥٠ ) × ٣٣٥٠
= صـــفر

## ٣ ـ انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة :

**الخاضعة للرقابة :**

المتغيرة :

انحرافات الانفاق = ( المعدل المعياري المعدل – المعدل المعياري ) × الساعات الفعلية
= ( ٠,١٥٠ – ٠,١٥٠ ) × ٣٣٥٠
= صـــفر

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية – الساعات المعيارية ) × فرق المعدل المعياري + ( الساعات المعيارية المعدلة – الساعات العيارية ) × المعدل المعياري المعدل .
= ( ٣٣٥٠ – ٢٧٠٠ ) × صفر + ( ٣١٥٠ – ٢٧٠٠ ) × ٠,١٥٠
= ٦٧,٥٠٠ دينار غير مفضل .

الثابتة :

انحراف الموازنة = ( المعدل المعياري المعدل – المعدل المعياري ) × الساعات الفعلية .
= ( ٠,٠٨٥٧ – ٠,١٠٠ ) × ٣٣٥٠
= ٤٧,٩٠٥ دينار مفضل .

انحراف الكفاءة = ( الساعات الفعلية – الساعات المعيارية ) × فرق المعدل المعياري +
( الساعات المعيارية المعدلة – الساعات المعيارية ) × المعدل المعياري المعدل .
= ( ٣٣٥٠ – ٢٧٠٠ ) × ٠,٠١٤٣ + ( ٣١٥٠ – ٢٧٠٠ ) × ٠,٠٨٥٧
= ٤٧,٨٦٠ دينار غير مفضل .

انحراف الحجم = ( التكاليف الثابتة المحملة طبقاً للموازنة المعيارية المعدلة – التكاليف الثابتة المحملة طبقاً للموازنة المعيارية )
= ( « ٣١٥٠ × ٠,٠٨٥٧ » – « ٢٧٠٠ × ٠,١٠٠ » )
= ٠,٠٤٥ دينار مفضل .

**العناصر غير الخاضعة للرقابة :**

الثابتة :

انحراف الموازنة = ( التكاليف الثابتة المخططه للموازنة المعيارية المعدلة – التكاليف الثابتة المخططه للموازنة المعيارية )
= ٨٠٥ – ٧٥٠
= ٥٥ دينار غير مفضل

انحراف الطاقة = ( التكاليف الثابتة المحملة طبقاً للموازنة المعيارية المعدلة – التكاليف الثابتة المحملة طبقاً للموازنة المعيارية ) – ( التكاليف الثابتة المخططه للموازنة المعيارية المعدلة – التكاليف الثابتة المخططه للموازنة المعيارية )

= ( ٧٢٤,٥٠٠ – ٦٧٥ ) ( ٨٠٥ – ٧٥٠ )
= ٥,٥٠٠ دينار مفضل .

وبعد ان حددنا الانحرافات طبقاً للتحليل الحالي للانحرافات وقمنا بفصلها الى نوعين رئيسيين هما انحرافات التنفيذ وانحرافات التخطيط نقوم باعداد الجدول التالي الدي يظهر مقارنة انحراف عنصر التكلفة طبقاً لاسباب وجهة هذا الانحراف لامكانية المقارنة بين هذه الانحرافات ...

## جدول مقارنة الانحرافات

| نوع الانحراف | انحرافات التنفيذ | انحرافات التخطيط | الانحرافات طبقاً للتحليل الحالي |
|---|---|---|---|
| **المواد المباشرة :** | | | |
| الكمية | ١٢١,٥٠٠ غ | ١٠٣,٥٠٠ غ | ٢٢٥ غ |
| السعر | — | ١١٢,٥٠٠ م | ١١٢,٥٠ م |
| **العمل المباشر :** | | | |
| الكفاءة | ٥٠ غ | ١١٢,٥٠٠ غ | ١٦٢,٥٠٠ غ |
| المعدل | — | — | — |
| **التكاليف الصناعية غير المباشرة :** | | | |
| **الخاضعة للرقابة :** | | | |
| **المتغيرة :** | | | |
| الانفاق | ٤٧,٥٠٠ غ | — | ٤٧,٥٠٠ غ |
| الكفاءة | ٣٠ غ | ٦٧,٥٠٠ غ | ٩٧,٥٠٠ غ |
| **الثابتة :** | | | |
| الموازنة | ٦٢,٩٠٠ غ | ٤٧,٩٠٥ م | ١٥ غ |
| الكفاءة | ١٧,١٤٠ غ | ٤٧,٨٦٠ غ | ٦٥ غ |
| الحجم | ٣٠,٠٤٥ غ | ٠,٠٤٥ م | ٣٠ غ |
| **الغير خاضعة :** | | | |
| **ثابتة :** | | | |
| الموازنة | — | ٥٥ غ | ٥٥ غ |
| الطاقة | ٨٠,٥٠٠ غ | ٥,٥٠٠ م | ٧٥ غ |

غ = غير مفضل .
م = مفضل .

من الجدول السابق نجد ان تحليل الانحرافات دون فصلها حسب الجهة المسؤولة عنها لا يعطي صورة واضحة ومحددة لغرض تقويم الاداء داخل الوظيفة الصناعية . حيث ان قسماً من الانحرافات الظاهرة بموجب هذا التحليل ( بكامل قيمة الانحراف او جزء منها) لم يكن بسبب التنفيذ وانما كان بسبب التخطيط . مثال ذلك انحراف السعر بالنسبة للمواد المباشرة وانحراف الموازنة بالنسبة للتكاليف غير الخاضعة للرقابة . حيث ان كلا الانحرافين بكامل قيمتهما لم يكونا بسبب التنفيذ وظهورهما راجع الى سبب التخطيط . كذلك انحرافات الكمية والكفاءة ( بالنسبة للعمل المباشر ) . الانفاق والكفاءة ( بالنسبة للتكاليف الصناعية الخاضعة للرقابة ) . الموازنة والكفاءة ( بالنسبة للعناصر الثابتة الخاضعة للرقابة ) .

من هذا يمكن القول : اذا لم يتم تحليل الانحرافات وتحديدها بالجهة المسؤولة عن نشوئها فلا يمكن تقويم الاداء بشكل صحيح وسليم اضافة الى أننا لو اردنا دراسة الاسباب الكامنة وراء الانحرافات لغرض معالجتها واتخاذ الاجراءات السليمة بشأنها فان دراستنا سوف تكون مضللة وبالتالي فان اي اجراء يتم اتخاذه سوف يكون اجراء خاطئاً . في حين اننا لو قمنا بفصل الانحرافات حسب الجهة المسببة لها فاننا سنتمكن من تحديد اسباب هذه الانحرافات واتخاذ الاجراءات السليمة بشأنها .

## الخاتمـــة :

لغرض دراسة الاسباب الحقيقية التي أدت إلى حدوث الانحرافات أثناء التنفيذ الفعلي فان من الضروري تحديد وتحليل الانحرافات حسب الجهة المسؤولة عن حصولها وهذه الجهة إما أن تكون جهة التخطيط او جهة التنفيذ .

إن اعداد موازنة معيارية معدلة عند انتهاء فترة التنفيذ تمكننا من فصل الانحرافات الى انحرافات التخطيط وانحرافات التنفيذ . ان مثل هذه الموازنة المعيارية المعدلة يجب أن تأخذ بنظر الاعتبار كافة المتغيرات التي ظهرت بعد اعداد الموازنة المعيارية الاصلية . والتي بواسطتها يمكن :

١ ـ تحديد مصدر الانحراف .
٢ ـ دراسة الأسباب الحقيقية التي أدت الى حدوث الانحراف .
٣ ـ اتخاذ الاجراءات الصحيحة لمعالجة الانحرافات .
٤ ـ تقييم الأداء بشكل سليم بعد تحديد المسؤولية .
٥ ـ الكشف عن الطبيعة الحقيقية للانحرافات .

٦ ـ ضرورة اجراء دراسات شاملة من قبل المخططين قبل وضع المعايير .

إن عملية فصل الانحرافات إلى انحرافات تخطيط وانحرافات تنفيذ تمكن إدارة المشروع من اجراء المقارنات الصحيحة وتحديد الانحرافات واسبابها ومعالجتها والقيام بوظيفة الرقابة الحقيقية أفضل بكثير من الاعتماد على المعايير الاصلية الموضوعة قبل التنفيذ حيث أن تلك المعايير لاتخدم عملية القياس والرقابة بشكل جيد كونها :

١ ـ لاتظهر انحرافات تعبر عن الحقيقة .

٢ ـ لاتؤدي إلى إجراءات تصحيحية سليمة كونها مبنية على دراسات غير دقيقة .

٣ ـ لا يمكن الاعتماد عليها كأداة للقياس والرقابة كونها لم تأخذ بنظر الاعتبار كافة المتغيرات التي يمكن أن تصاحب عملية التنفيذ .

لذلك فان من الضروري مراجعة الخطة الموضوعية كأداة للقياس والرقابة بعد انتهاء فترة التنفيذ لمعرفة المتغيرات التي لم تؤخذ بنظر الاعتبار عند وضع الخطة التي تؤثر تأثيراً مباشراً على تنفيذها . غير ان مراجعة الخطة واعدادها بشكل آخر عند انتهاء فترة التنفيذ يجب أن لا يستغل كثغرة ينفذ منها لاجراء التعديلات غير الصحيحة على الخطة لغرض تغطية اوجه القصور والخلل في التنفيذ الفعلي بل يجب ان تكون التعديلات على الخطة تعديلات اساسية وضرورية لغرض تحديد مصدر الانحرافات وجعل الخطة المعدلة اداة سليمة للقياس والرقابة بيد الادارة .

## المصادر العربية :


١ ـ د . **فوزي غرابيه** . محاسبة التكاليف ـ دار فيلادلفيا للنشر ـ عمان الاردن ١٩٧٥ .

٢ ـ د . **محمد احمد خليل ، د . عمر حسنين** ـ التكاليف في المجال الاداري ـ دار الجامعات المصرية . ١٩٧٦ .

٣ ـ د . **محمد كمال عطية** ـ التحليل الكمي في المحاسبة ـ دار الجامعات المصرية . ١٩٧٨ .

٤ ـ د . **محمد محمد الجزار** ـ الرقابة على التكاليف ـ مكتبة عين شمس ـ ١٩٧٦ .


## المصادر الاجنبية :


1. **Charles T. Horngren, Cost Accounting A Managerial Emphasis, Third Ed., Prentice -Hall, 1972.**
2. **Abbas Shafie Hassan, Analysis of Manuafaoturing Overhead Variances under Respousibility Accounting System, Econ. & Admin., Journal. King Abdulaziz Univ, Jeddah, Saudi Arabia.**