تمارين مراقبة التسيير في المصالح والمؤسسات العمومية

أ. التكاليف المباشرة

تمرين 1

حددت الكمية المعيارية من الزمن (ز) لمعالجة ملف تام، في أحد المرافق العمومية بـ 4 ساعات وبمعدل (اجرة) 8 دج للساعة، ولمعالجة 5000 ملف من استخدمت المصلحة 22000 ساعة من (ز) بتكلفة 198000 دج.

المطلوب:

أحسب التكلفة المقدرة للزمن، لإنجاز برنامج العمل (المحقق).

احسب الانحراف الكلي ثم حلله تبعا لثلاثة أساليب المدروسة مع الشرح.

تمرين 2

لإنجاز دراسة ملفات السكن تستخدم المصالح البلدية نوعين من الورق (و1) و (و2). لإتمام ملف واحد (م)، قدرت الكمية المعيارية من الورق كالتالي: (و1) 10 أوراق بسعر50 دج/للورقة، (و2) 20 ورقة بسعر 10 دج/ للورقة. أن النشاط العادي للمصلحة هو 9000 ملف في السداسي. بالنسبة للسداسي الفارط اتمت المصلحة دراسة 10000 ملف تطلب 110000 ورقة من (و1) بتكلفة 4950000 دج و180000 ورقة من (و2) بتكلفة 1980000 دج.

المطلوب:

احسب التكلفة المقدرة للورق، لإنجاز برنامج العمل.

احسب الانحراف الكلي للورق، ثم حلله إلى انحراف كمية وانحراف سعر تبعا للأسلوب التقليدي.

تمرين 3

حدد الزمن المعياري لإنجاز دراسة تامة بأحد المصالح العمومية بـ 8 ساعات لكل موظف مباشر وبأجرة (تكلفة) 15 دج للساعة. ان النشاط العادي هو 9000 ساعة في السداسي. بالنسبة للسداسي المنصرم اتمت المصلحة 10000 دراسة ادارية تطلبت 85000 ساعة دراسة مباشرة وبتكلفة قدرها 1360000 دج.

المطلوب:

أحسب التكلفة المباشرة للموظفين، لإنجاز برنامج الدراسة للمصلحة.

احسب الانحراف الكلي، ثم حلله إلى انحراف كمية الزمن وانحراف اجرة (سعر) تبعا للأسلوب التقليدي.

. تمرين 4

قدر الزمن المعياري لإنجاز الطلبية (ط) بالورشة التابعة لاحد المؤسسات العمومية بـ 2000 ساعة عمل مباشر وبتكلفة 10 دج للساعة. ان الانجاز الفعلي للطلبية تطلب 2500ساعة عمل مباشرة، وبتكلفة كلية بلغت 30600 دج

المطلوب:

احسب الانحراف الكلي لتكاليف اليد العاملة، ثم حلله إلى انحراف كمية (أي انحراف بالنسبة للزمن) وانحراف سعر (أي انحراف بالنسبة اجرة الساعة). حسب الأسلوب التقليدي.

أظهرت دراسة معمقة، المعلومات التالية:

- أن الـ 2500 ساعة عمل المستخدمة لإنجاز الطلبية موزعة كالتالي: 2300 ساعة عمل عادية بتكلفة 12 دج /للساعة، و200 ساعة اضافية بتكلفة 15 دج للساعة.
- من الـ 2500 ساعة عمل هناك 100 ساعة وقت غير مستغل نظرا لعطل بالآلات، وكان الزمن المستغل هو 2400 ساعة فقط. على ضوء هذه المعلومات،

حلل الانحراف على السعر (أي الانحراف بالنسبة اجرة الساعة) والانحراف على الكمية (أي انحراف بالنسبة للزمن) المحسوبين أعلاه، كالتالي

- انحراف سعر يحلل إلى انحرافين: الأول بالنسبة لتكلفة الساعة العادية، والثاني بالنسبة لتكلفة الساعة الإضافية
- انحراف كمية يحلل إلى انحرافين: الأول بالنسبة للزمن المستغل، والثاني بالنسبة للزمن غير المستغل.

ب. التكاليف غير المباشرة

تمرين 5

لدينا المعلومات التالية حول مصلحة الحالة المدنية: وحدة النشاط ساعة العمل الة، حجم الخدمات العادي: 1000 ملف إدارية معالج شهريا. حجم النشاط العادي 5000 ساعة يد عاملة، شهريا. التكلفة غير المباشرة لوحدة النشاط: 40 دج منها 10 دج تكاليف ثابتة. بالنسبة لشهر مارس حققت المصلحة النتائج التالية: معالجة 800 ملف تطلب 4500 ساعة يد عاملة. التكاليف غير المباشرة 225000 دج منها 50000 دج تكاليف ثابتة.

المطلوب:

احسب التكاليف الثابتة الشهرية المقدرة.

احسب الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة ثم حلله إلى: انحراف ميزانية وانحراف نشاط وانحراف مردودية، تبعا للأسلوب الفرنسي (المحاسبي)، مع الشرح.

تمرين 6

تقوم ورشة في أحد المؤسسات العمومية بإنتاج المنتوج (ج) ولدينا المعلومات التالية الكمية المعيارية من المادة (م) لإنتاج وحدة من (ج): 5 كغ وبسعر10 دج/كغ. الزمن المعياري من اليد العاملة المباشرة لإنتاج وحدة من(ج):2 ساعة بسعر 20 دج/ساعة. النشاط العادي: 6000 ساعة عمل مباشر شهريا. الإنتاج العادي: 2000 من (ج) شهريا. التكاليف غير المباشرة المناسبة للنشاط العادي: متغيرة 10 دج لوحدة النشاط، الثابتة 12000 دج شهريا.

النتائج خلال شهر مارس كانت كالتالي: إنتاج فعلي 2400 من (ج)، مواد (م)مستهلكة:12000 كغ بتكلفة 144000 دج، يد عاملة مباشرة: 7200 ساعة بتكلفة 108000 دج. التكاليف غير المباشرة: 69600 دج، منها 12000 دج تكاليف ثابتة.

المطلوب:

احسب التكلفة المعيارية للوحدة (ج)،

أحسب التكلفة المعيارية غير المباشرة لوحدة النشاط وللوحدة (ج)

احسب ميزانية التكاليف غير المباشرة إذا كان النشاط الشهري: 5000، 6000، 7000، وحدة نشاط، ماذا تلاحظ.
احسب الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة ثم حلله إلى انحراف ميزانية، وانحراف نشاط، وانحراف مردودية، تبعا للأسلوب الفرنسي. (الأسلوب المحاسبي)

تمرين 7

لدينا المعلومات التالية حول مصلحة دراسة ملفات التقاعد،
مستوى النشاط العادي 4000 ساعة عمل الة (حواسيب، تصوير وثائق ...) شهريا
مستوى الإنتاج العادي 1000 ملف تام المعالجة
تكاليف غير مباشرة المناسبة للنشاط العادي: متغيرة 24800 دج، ثابته 33000 دج شهريا.
خلال شهر مارس حققت المصلحة النتائج التالية: ملفات مدروسة فعليا 900 ملف تطلب 3400 ساعة عمل الة بتكلفة كلية 51970 دج منها 33000 دج تكاليف ثابتة
المطلوب:
احسب الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة ثم حلله إلى انحراف ميزانية، وانحراف نشاط، وانحراف مردودية، تبعا للأسلوب الفرنسي. (الأسلوب المحاسبي) والأسلوب الأنجلوسكسوني (أسلوب مراقبة التسيير)

حلول تمارين مراقبة التسيير في المصالح والمؤسسات العمومية

أ. التكاليف المباشرة

حل تمرين 1

التكلفة المعيارية لمعالجة الملفات المكتملة = 5000 ملف × 8 دج × 4 سا = **160000 دج**

← **الانحراف الكلي**

= التكلفة الحقيقية – التكلفة المقدرة على أساس لإنتاج المحقق (ملفات معالجة فعلا × ساعات حقيقية × تكلفة موازنيه للساعة)

= (198000 دج) – (160000. دج) = **38000 دج (غ).**

← **تحليل الانحراف الكلي حسب ثلاثة أساليب:**

- **الأسلوب التقليدي**

أ. انحراف كمية

انحراف كمية (زمن المعالجة)	=	(ساعات حقيقية – ساعات معيارية (موازنيه)	X	معدل الساعة المعياري (موازني)

= (22000 - (5000 × 4 سا)) × 8 دج.

= (22000 - 20000) × 8 دج = **16000 دج (غ)**

ب. انحراف سعر

انحراف معدل (اجرة الساعة)	=	(اجرة حقيقية – اجرة معيارية (موازنيه)	X	ساعات حقيقية

= ((198000 ÷ 22000) دج - 8 دج) × 22000 سا .

= (9 دج - 8 دج) × 22000 سا = **22000 دج (غ)**

لاحظ ان:

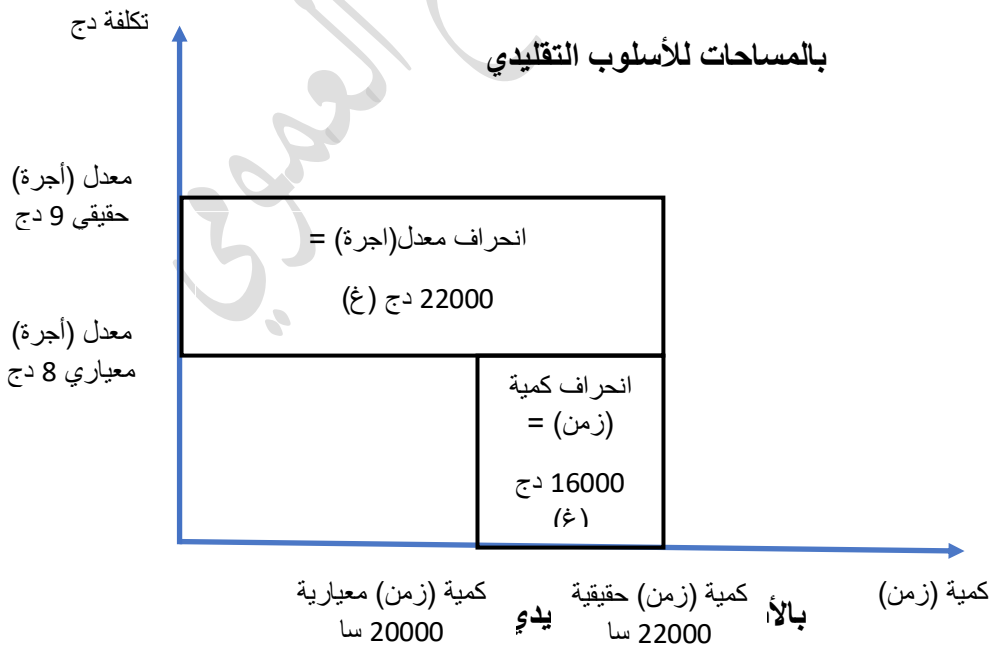
انحراف الكمية + انحراف السعر = الانحراف الكلي، 16000 دج(غ) + 22000 دج(غ) = 38000 دج(غ)

الشرح (التفسير):

- جاء انحراف الكمية في غير صالح المرفق لان المصلحة استخدمت 2000 ساعة أكثر من كمية الزمن المقدرة، مسؤوليته تعود الى الموظفين إذا لم يكن هناك تغير الموظفين (جدد) او في ظروف الاستغلال (أدوات وسائل مكتب ...)
- جاء انحراف السعر في غير صالح المرفق وهو ناتج عن ارتفاع اجرة ساعة العمل (المعالجة) بـ 1 دج، أي من 8 دج الى 9 دج. (198000 دج ÷ 22000 سا) = 9 دج / سا . المسؤولية تقع على من استخدم موظفين لهم اجرة مرتفعة عن الذين كانوا مبرمجين

التمثل البياني:

بالمساحات للأسلوب التقليدي



- **الأسلوب الثاني**

أ. انحراف كمية

انحراف كمية (زمن المعالجة)	=	(ساعات حقيقية – ساعات معيارية (موازنيه)	X	معدل الساعة الحقيقي

= (22000 - (5000 × 4 سا)) × 9 دج.
= (22000 - 20000 سا)) × 9 دج = **18000 دج (غ)**

ب. انحراف سعر

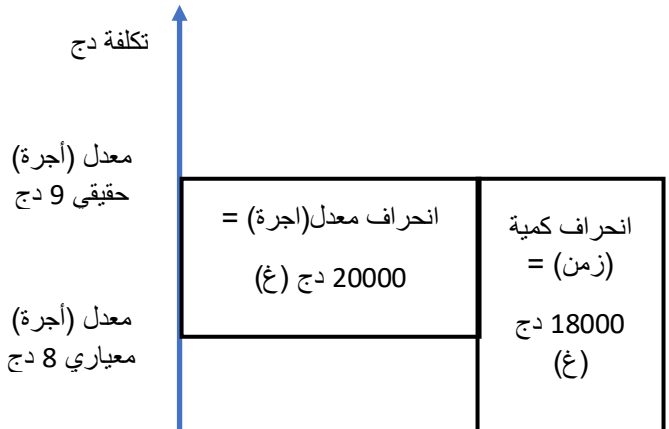
انحراف سعر (على اجرة الساعة)	=	(اجرة حقيقية – اجرة موازنيه)	X	ساعات معيارية (موازنيه)

= ((198000 ÷ 22000) دج - 8 دج) × 20000 سا .
= (9 دج - 8 دج) × 20000 سا = **20000 دج (غ)**

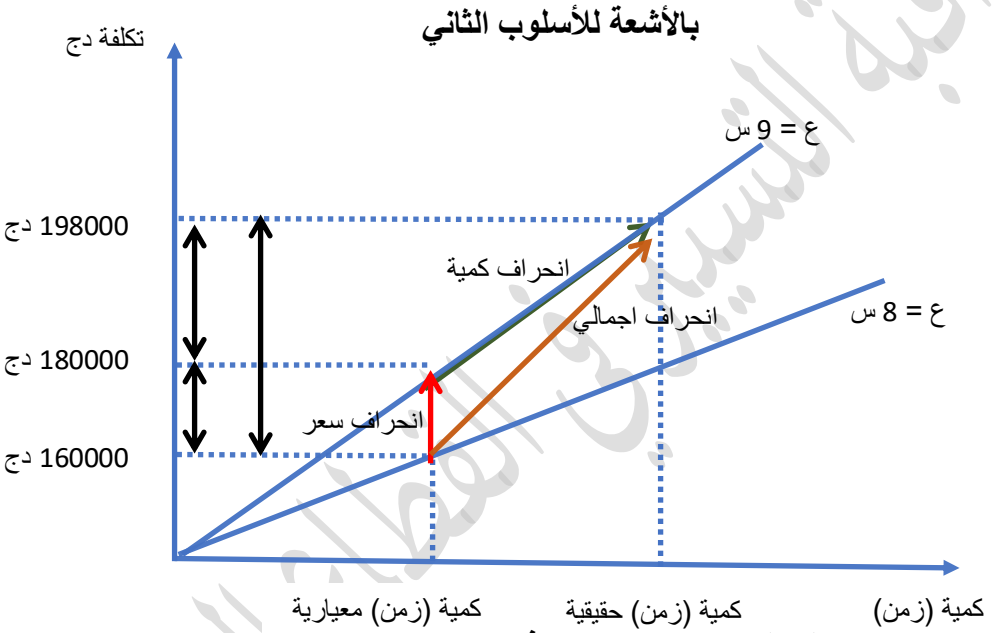
لاحظ ان:
انحراف الكمية + انحراف السعر = الانحراف الكلي، 18000 دج(غ) + 20000 دج(غ) = 38000 دج(غ)
الشرح (التفسير): نفس الشرح أعلاه

التمثل البياني:

بالمساحات للأسلوب الثاني



بالأشعة للأسلوب الثاني



- **الأسلوب الثالث (تحليل الانحراف الـ افاـ**

أ. انحراف كمية

انحراف كمية (على زمن المعالجة) = (ساعات حقيقية – ساعات موازنيه) X معدل الساعة الموازني

= (22000 - (5000 × 4 سا)) × 8 دج.

= (22000 - 20000) × 8 دج = **16000 دج (غ)**

ب. انحراف سعر

انحراف سعر (على اجرة الساعة) = (اجرة حقيقية – اجرة موازنيه) X ساعات حقيقية

= ((198000 ÷ 22000) دج - 8 دج) × 20000 سا .

= (9 دج - 8 دج) × 20000 سا = **20000 دج (غ)**

ج. انحراف مشترك

= (ساعات حقيقية – ساعات موازنيه) X (اجرة حقيقية – اجرة موازنيه)

= (22000 - 20000) × (9 دج - 8 دج).

= 2000 سا × 1 دج = **2000 دج (غ)**

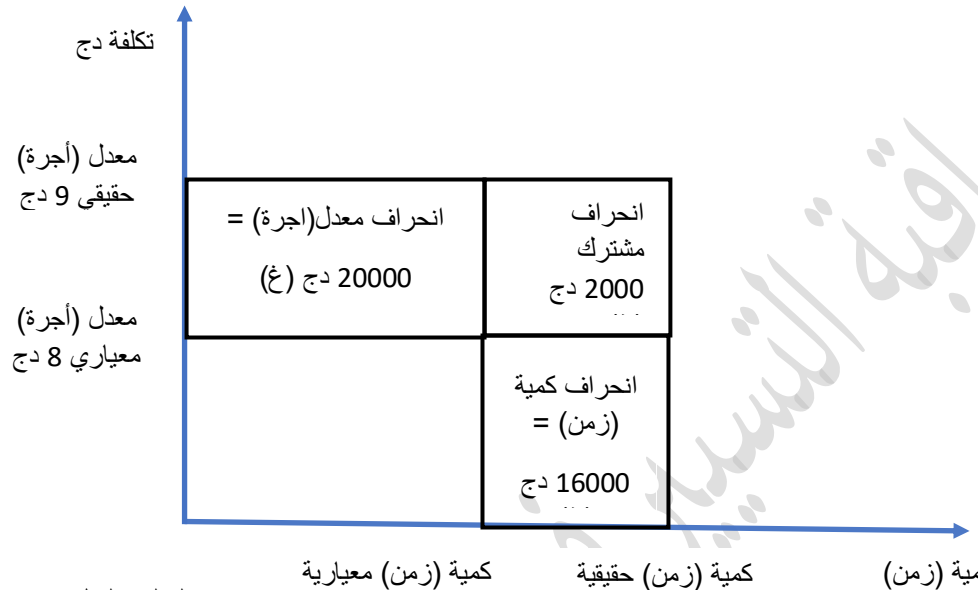
لاحظ ان:

انحراف الكمية + انحراف السعر + الانحراف المشترك = الانحراف الكلي، 16000 دج(غ) + 20000 دج(غ) + 2000 دج (غ)= 38000 دج(غ)

الشرح (التفسير): نفس الشرح أعلاه.

التمثل البياني:

بالمساحات للأسلوب الثاني



حل تمرين 2

ملاحظة عند استخدام عنصرين لإنتاج [illegible] راف الكلي لكل عنصر على حدي.

التكلفة المعيارية لإنجاز دراسة الملفات المكتملة = 10000 ملف × [10 (و1) × 50 دج + 20 (و2) × 10 دج] = 7000000 دج

← **الانحراف الكلي لنوعي الورق**

= التكلفة الحقيقية – التكلفة المقدرة على أساس الإنتاج المحقق (ملفات المدروسة فعلا × كمية ورق حقيقية × تكلفة معيارية (معيارية)موازنيه للورقة)

= (4950000 دج + 1980000) – 7000000 = (70000) **دج (ص).**

الانحراف الكلي لنوعي الورق = الانحراف الكلي لـ (و1) + الانحراف الكلي لـ (و2)

- النوع (و1) = التكلفة الحقيقية – التكلفة المقدرة على أساس الإنتاج المحقق (ملفات المدروسة فعلا × كمية (و1) حقيقية × تكلفة معيارية (موازنيه) للورقة)

  = 4950000 دج – (10000 ملف × 10(و1) × 50 دج = **(50000) دج (ص).**

- **النوع (و2) = التكلفة** الحقيقية – التكلفة المقدرة على أساس الإنتاج المحقق (ملفات المدروسة فعلا × كمية **(و2)** حقيقية × تكلفة معيارية (موازنيه) للورقة)

  = 1980000 دج – (10000 ملف × 20(و1) × 10 دج = **(20000) دج (ص).**

الانحراف الكلي لنوعي الورق = (50000) دج (ص) + (20000) دج (ص) = **(70000) دج (ص).**

← **تحليل الانحراف الكلي على الورق**

- **الأسلوب التقليدي**

← **تحليل الانحراف الكلي للنوع الأول من الورق (و1)**

أ. انحراف كمية

انحراف كمية على (و1)	=	(كمية (و1) حقيقية – كمية (و1) معيارية (موازنيه))	X	تكلفة الورقة المعيارية (موازنيه)

= (110000 - (10000 × 10 (و1)) × 50 دج.

= (110000 - 100000) × 5 دج = **500000 دج (غ)**

ب. انحراف سعر

انحراف تكلفة (و1)	=	(تكلفة حقيقية – تكلفة معيارية (موازنيه)	X	كمية ورق حقيقية

= ((4950000 ÷ 110000) دج - 50 دج) × 110000 (و1).

= (45 دج - 50 دج) × 110000 (و1) = **(550000) دج (ص).**

الانحراف الكلي للنوع الأول من الورق (و1) = انحراف الكمية + انحراف السعر

= 500000 دج (غ) +(- 550000) دج (ص) =

(50000) دج (ص).

← **تحليل الانحراف الكلي للنوع الثاني من الورق (و2)**

أ. انحراف كمية

انحراف كمية على (و2)	=	(كمية (و2) حقيقية – كمية (و2) معيارية (موازنيه))	X	تكلفة الورقة المعيارية (موازنيه)

= (180000 - (10000 × 20 (و2)) × 10 دج.

= (200000 - 180000) × 10 دج = **(200000) دج (ص)**

ب. انحراف سعر

انحراف تكلفة (و2)	=	(تكلفة حقيقية – تكلفة معيارية (موازنيه)	X	كمية ورق حقيقية

= ((1980000 ÷ 180000) دج - 10 دج) × 180000 (و2).

= (11 دج - 10 دج) × 180000 (و2) = **180000 دج (غ).**

الانحراف الكلي للنوع الثاني من الورق (و2) = انحراف الكمية + انحراف السعر

= (200000) دج (ص) + 180000 دج (غ) = **(20000) دج (ص).**

لاحظ ان:

الانحراف الكلي لنوعي الورق = الانحراف الكلي للورق (و1) + الانحراف الكلي للورق (و2) = (50000) دج (ص) + (20000) دج (ص).

حل تمرين 3

التكلفة المعيارية لمعالجة الملفات المكتملة = 10000 ملف × 15 دج × 8 سا = **1200000 دج**

← **الانحراف الكلي**

= التكلفة الحقيقية – التكلفة المقدرة على أساس لإنتاج المحقق (ملفات مدروسة فعلا × ساعات حقيقية × تكلفة موازنيه للساعة)

= (1360000 دج) – (1200000. دج) = **160000 دج (غ).**

← **تحليل الانحراف الكلي حسب الأسلوب التقليدي**

أ. انحراف كمية

انحراف كمية (زمن الدراسة)	=	(ساعات حقيقية – ساعات معيارية (موازنيه)	X	معدل الساعة المعياري (موازني)

= (85000 - (10000 × 8 سا)) × 15 دج.

= (85000 - 80000) × 15 دج = **75000 دج (غ)**

ب. انحراف سعر

انحراف معدل (اجرة الساعة) = (اجرة حقيقية – اجرة معيارية (موازنيه) X ساعات حقيقية

= ((1360000 ÷ 85000) دج - 15 دج) × 85000 سا .
= (16 دج - 15 دج) × 85000 سا = **85000 دج (غ)**
لاحظ ان
انحراف الكمية + انحراف السعر = الانحراف الكلي، 75000 دج(غ) + 85000 دج(غ) = 160000 دج(غ)

الشرح (التفسير):
- جاء انحراف الكمية في غير صالح المرفق العمومي لان المصلحة استخدمت 5000 ساعة أكبر من كمية الزمن المقدرة، مسؤوليته تعود الى الموظفين إذا لم يكن هناك تغير في ظروف الاستغلال (قدم تجهيزات المصلحة، تعطلها، انقطاع في الشبكة المعلوماتية او أدوات وسائل مكتب او الموظفين (جدد) ...
- جاء انحراف السعر في غير صالح المصلحة وهو ناتج عن ارتفاع اجرة ساعة العمل (الدراسة) بـ 1 دج، أي من 15 دج الى 16 دج. (1360000 دج ÷ 85000 سا) = 16 دج / ساء. (لاحظ 16 دج / سا: الأجرة (التكلفة) الحقيقية هي اجرة متوسطة، قد يكون ارتفاع في اجرة الساعة اثر زيادة في الأجور (وهذا خارج عن إرادة المصلحة او إدارة المرفق) او قد تكون ناجمة عن ارتفاع تكاليف التابعة للأجور (دفع جزافي، ضمان اجتماعي ...) او استخدام ساعات إضافية (تكلفتها أكبر من الساعات العادية) غير مبرمجة.

حل تمرين 4

التكلفة المقدرة (المعيارية) للطلبية = 2000 سا × 10 دج = 20000 **دج**
← **الانحراف الكلي**
= التكلفة الحقيقية للطلبية – التكلفة المقدرة على أساس لإنتاج المحقق (طلبية × ساعات حقيقية × تكلفة موازنيه للساعة)
= (30600 دج) - (20000. دج) = **10600 دج (غ).**
← **تحليل الانحراف الكلي حسب الأسلوب التقليدي**
أ. انحراف كمية

انحراف كمية (زمن الطلبية) = (ساعات حقيقية – ساعات معيارية (موازنيه) X معدل الساعة المعياري (موازني)

= (2500 سا - 2000سا) × 10 دج. = 5000 **دج (غ)**

ب. انحراف سعر

انحراف معدل (اجرة الساعة) = (اجرة حقيقية – اجرة معيارية (موازنيه) X ساعات حقيقية

= ((30600 ÷ 2500) دج - 10 دج) × 2500 سا .
= (12.24 دج - 10 دج) × 2500 سا = **5600 دج (غ)**
لاحظ ان
انحراف الكمية + انحراف السعر = الانحراف الكلي، 5000 دج(غ) + 5600 دج(غ) = 10600 دج(غ)

← **تحليل الانحراف على السعر (اجرة الساعة) الى انحرافين:**
- **انحراف بالنسبة لتكلفة ساعة العمل العادية** = (اجرة حقيقية – اجرة معيارية (موازنيه) × ساعات حقيقية
= (12 دج - 10 دج) × 2300 سا = **4600 دج (غ)**
- **انحراف بالنسبة لتكلفة ساعة العمل الاضافية** = (اجرة حقيقية – اجرة معيارية (موازنيه) × ساعات حقيقية

= (15 دج - 10 دج) × 200 سا = **1000 دج (غ)**

لاحظ ان

الانحراف على السعر (اجرة الساعة) = الانحراف بالنسبة لتكلفة ساعة العمل العادية + الانحراف بالنسبة لتكلفة ساعة العمل الإضافية= 4600 دج (غ) + 1000 دج (غ) = 5600 دج(غ)

← **تحليل الانحراف على الكمية** (زمن الطلبية) **الى انحرافين:**

- **انحراف بالنسبة للزمن المستغل** = (ساعات حقيقية – ساعات معيارية × معدل الساعة المعياري (موازني)
= = (2400 سا - 2000سا) × 10 دج. = **4000 دج (غ).**
- **انحراف بالنسبة للزمن غير المستغل** = (ساعات حقيقية – ساعات معيارية × معدل الساعة المعياري (موازني)
= (100 سا - 0سا) × 10 دج. = **1000 دج (غ).**

لاحظ ان

الانحراف على الكمية (زمن الطلبية) = **الانحراف بالنسبة للزمن المستغل + انحراف بالنسبة للزمن غير المستغل = 4000 دج (غ) + 1000 دج (غ) = 5000 دج(غ)**

ب. التكاليف غير المباشرة

انحراف على الميزانية

تكلفة حقيقية للإنتاج الحقيقي
= تكلفة وحدوية حقيقية × كمية منتجة حقيقية
~~مطروح منه~~
ميزانية مقدرة للنشاط المحقق
= (تكلفة متغيرة وحدوية معيارية × نشاط حقيقي) + تكاليف ثابتة كلية

+

انحراف على النشاط

ميزانية مقدرة للنشاط المحقق
= (تكلفة متغيرة وحدوية معيارية × نشاط حقيقي) + تكاليف ثابتة كلية
~~مطروح منه~~
التكلفة المعيارية للنشاط المحقق
= نشاط محقق × تكلفة مقدرة لوحدة النشاط

+

انحراف على المردودية

التكلفة المعيارية للنشاط المحقق
= نشاط محقق × تكلفة مقدرة لوحدة النشاط
~~مطروح منه~~
التكلفة المعيارية للإنتاج المحقق
= انتاج محقق × تكلفة مقدرة لوحدة الانتاج

=

انحراف اجمالي

تكلفة حقيقية للإنتاج الحقيقي
= تكلفة وحدوية حقيقية × كمية منتجة حقيقية
~~مطروح منه~~
التكلفة المعيارية للإنتاج المحقق
= انتاج محقق × تكلفة مقدرة لوحدة الانتاج

+

انحراف على الحجم

التكلفة المعيارية للإنتاج المحقق

= انتاج محقق × تكلفة مقدرة لوحدة الانتاج

مطروح منه

التكلفة المعيارية للإنتاج المقدر
= انتاج مقدر × تكلفة مقدرة لوحدة الانتاج

=

انحراف كلي

تكلفة حقيقية للإنتاج الحقيقي
= تكلفة وحدوية حقيقية × كمية منتجة حقيقية

مطروح منه

التكلفة المعيارية للإنتاج المقدر
= انتاج مقدر × تكلفة مقدرة لوحدة الانتاج

حل تمرين 5

التكاليف الثابتة الشهرية المقدرة = نشاط عادي × التكلفة الثابتة الوحدوية غير المباشرة لوحدة النشاط
= 5000 سا × 10 دج = 50000 دج.

← **الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة**
= تكلفة حقيقية - تكلفة معيارية للإنتاج المحقق
= 22500 دج - (800 × 200 دج)، (كل ملف يستغرق 5000 سا÷ 1000 = 5 سا. تكلفة الملف المعالج = 40 دج × 5 سا = 200 دج)
225000 دج - 160000 دج = **65000 دج (غ).**

← **تحليل الانحراف الكلي حسب الأسلوب الفرنسي (المحاسبي)**

أ. انحراف بالنسبة للميزانية

انحراف على الميزانية	=	تكلفة حقيقية – الميزانية المقدرة للنشاط المحقق

= 22500 دج - ((4500 سا × 30 دج) + 50000 دج)
= 225000 دج - 185000 دج = **40000 دج (غ).**

الشرح (التفسير):
الانحراف بالنسبة للميزانية هو انحراف بالنسبة لتكلفة وحدة النشاط، وهو في غير صالح المصلحة، تولد من كون التكاليف المتغيرة الحقيقية أكبر من التكاليف المتغيرة المعيارية، وللوصول الى معرفة أسباب هذا التجاوز يجب مقارنة كل مكونات التكاليف المتغيرة سواء الفعلية منها او المعيارية.

ويحسب أيضا

انحراف بالنسبة للميزانية = تكاليف متغيرة حقيقية – تكاليف مغيرة معيارية
= (225000 دج – 50000 دج) – 4500 سا × 30 دج = 40000 دج (غ).

ب. انحراف بالنسبة للنشاط

انحراف **على** النشاط	=	الميزانية المقدرة للنشاط المحقق - التكلفة المعيارية للنشاط المحقق

= ((4500 سا × 30 دج) + 50000) - 4500 سا × 40 دج
= 185000دج - 180000 دج = **5000 دج (غ).**

الشرح (التفسير):
جاء الانحراف بالنسبة للنشاط في غير صالح المصلحة لان هذه الأخيرة حققت نشاط 4500 ساعة وهو نشاط اقل من النشاط العادي 5000 ساعة، مما تولد عنه ان التكاليف الثابتة الحقيقية 50000 دج أكبر من التكاليف الثابتة المعيارية 4500 سا × 10 دج = 45000 دج.

ويحسب أيضا
انحراف بالنسبة للنشاط = (نشاط عادي – نشاط محقق) × تكلفة ثابتة معيارية لوحدة النشاط
= (5000 دج – 4500 دج) × 10 دج = 5000 دج (غ).

ج. انحراف بالنسبة للمردودية

انحراف **على** المردودية	=	التكلفة المعيارية للنشاط المحقق - التكلفة المعيارية للإنتاج المحقق

= 4500 سا × 40 دج - (800 × 200 دج)
= 180000دج - 160000 دج = **20000 دج (غ).**

الشرح (التفسير):
الانحراف بالنسبة للمردودية هو انحراف بالنسبة للكميات (عدد وحدات النشاط) الذي يبين مدى تغير مردودية مصلحة الحالة المدنية. وهو في غير صالح المصلحة، تولد من كون هذه الأخيرة استخدمت 4500 سا وحدة نشاط بدلا من 4000 سا وحدة (أي 800 × 5).

ويحسب أيضا
انحراف بالنسبة للمردودية = (نشاط محقق – نشاط مناسب للإنتاج المحقق) × تكلفة معيارية لوحدة النشاط
= (4500 دج – 4000 دج) × 40 دج = **20000 دج (غ).**

لاحظ ان
الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة = انحراف على الميزانية + انحراف على النشاط + انحراف على المردودية
= 40000 دج (غ) + 5000 دج (غ) + 20000 دج (غ) = 65000 دج (غ).

حل تمرين 6

التكلفة المعيارية للوحدة (ج)				
تكاليف مباشرة مادة أولية (م)	5 كغ × 10 دج	=	50 دج	
تكاليف مباشرة يد عاملة	2 سا × 20 دج	=	40 دج	**90 دج**
تكاليف غير مباشرة متغيرة	(6000 سا.ع.آ÷ 2000 (ج)) × 10 دج 3 سا.ع.آ × 10 دج	=	30 دج	
تكاليف غير مباشرة ثابتة (ج)	12000 دج ÷ 2000	=	6 دج	**36 دج**
التكلفة المعيارية للوحدة (ج)		=		**126 دج**

- تكلفة معيارية غير مباشرة لوحدة النشاط (سا.ع.آ) = 10 دج +(12000 دج ÷ 6000 سا.ع.آ) =**12 دج/ سا.ع.آ**
- تكلفة معيارية غير مباشرة لوحدة الانتاج (ج)= 10 دج × 3 سا.ع.آ +(12000 دج ÷ 2000 سا.ع.آ) =**36 دج/ (ج)** وتساوي الى تكلفة معيارية غير مباشرة لوحدة النشاط × عدد وحدات النشاط للوحدة التامة الصنع (ج)

= 12 دج/ سا.ع.آ × 3 سا.ع.آ = 36 دج/ (ج)

حساب ميزانية التكاليف غير المباشرة، حسب حجم النشاط (الصيغة العامة للتكاليف غير المباشرة ت= [أ×س +ب]

التكاليف النشاط	س= 5000 سا.ع.آ	س= 6000 سا.ع.آ	س= 7000 سا.ع.آ
تكاليف متغيرة= 10دج × س	10دج × 5000 = 50000 دج	10دج × 6000 60000 دج	10دج × 7000 70000 دج
تكاليف ثابتة = ب	12000 دج	12000 دج	12000 دج
	62000 دج	72000 دج	82000 دج
تكلفة وحدة النشاط سا.ع.آ	62000دج × 5000 = 12.4 دج	72000دج × 6000 = **12 دج** تكلفة معيارية	82000دج × 7000 = 11.71 دج

لاحظ انه كلما ازداد حجم النشاط (س)، كلما قلة تكلفة وحدته (ت)

← **الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة**

= تكلفة حقيقية - تكلفة معيارية للإنتاج المحقق

= 69600 دج - (2400 (ج) × 36 دج)، (تكلفة وحدة (ج) = 36 دج)

69600 دج - 86400 دج = **(16800) دج (ص)**

← **تحليل الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة** حسب **الأسلوب الفرنسي (المحاسبي)**

أ. انحراف بالنسبة للميزانية

انحراف على الميزانية	=	تكلفة حقيقية – الميزانية المقدرة للنشاط المحقق

= 69600 دج - ((7200 سا × 10 دج) + 12000دج)

= 69600 دج - 84000 دج = **(14400) دج (ص)**

الشرح (التفسير):

الانحراف بالنسبة للميزانية هو انحراف بالنسبة لتكلفة وحدة النشاط، تولد من كون التكاليف المتغيرة الحقيقية أقل من التكاليف المتغيرة المعيارية (أي 69600 ÷ 7200= 9.66 دج هي اقل من المعيارية 10 دج)، وللوصول الى معرفة أسباب هذا الوفر يجب مقارنة كل مكونات التكاليف المتغيرة سواء الفعلية منها او المعيارية.

ويحسب أيضا

انحراف بالنسبة للميزانية = تكاليف متغيرة حقيقية – تكاليف متغيرة معيارية

= (69600 دج – 12000 دج) – 7200 سا × 10 دج = **(14400) دج (ص).**

ب. انحراف بالنسبة للنشاط

انحراف **على** النشاط	=	الميزانية المقدرة للنشاط المحقق - التكلفة المعيارية للنشاط المحقق

= ((7200 سا × 10 دج) + 12000دج) - 7200 سا × 12 دج
= 84000دج - 86400 دج = **(2400) دج (ص).**

الشرح (التفسير):
جاء الانحراف بالنسبة للنشاط في صالح المؤسسة لان هذه الأخيرة حققت نشاط 7200 ساعة أكبر من النشاط العادي 6000 ساعة، مما تولد عنه ان التكاليف الثابتة الحقيقية 12000 دج أقل من التكاليف الثابتة المعيارية المناسبة للنشاط المحقق (7200 سا × 2 دج) = 14400 دج.

ويحسب أيضا
انحراف بالنسبة للنشاط = (نشاط عادي – نشاط محقق) × تكلفة ثابتة معيارية لوحدة النشاط
= (6000 سا – 7200 سا) × 2 دج = **(2400) دج (ص).**

ج. انحراف بالنسبة للمردودية

انحراف **على** المردودية	=	التكلفة المعيارية للنشاط المحقق - التكلفة المعيارية للإنتاج المحقق

= 7200 سا × 12 دج - (2400 (ج) × 36 دج)
= 86400 دج - 86400 دج = **0 دج.**

الشرح (التفسير):
الانحراف بالنسبة للمردودية هو انحراف بالنسبة للكميات (عدد وحدات النشاط) الذي يبين مدى تغير مردودية مصلحة الحالة المدنية. وهو في غير صالح المصلحة، تولد من كون هذه الأخيرة استخدمت 7200 سا وحدة نشاط بدلا من 6000 سا .

ويحسب أيضا
انحراف بالنسبة للمردودية = (نشاط محقق – نشاط مناسب للإنتاج المحقق) × تكلفة معيارية لوحدة النشاط
= (7200 سا – (2400 (ج) × 3 سا) × 12 دج
= (7200 سا – 7200سا) × 12 دج = **0 دج**

لاحظ ان
الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة = انحراف على الميزانية + انحراف على النشاط + انحراف على المردودية = 14400 دج (ص) + 2400 دج (ص) + 0 دج = 16800 دج (ص).

حل تمرين 7

تكلفة معيارية لوحدة النشاط

تكلفة غير مباشرة متغيرة	24800دج ÷ 4000 سا.ع.آ	= 6.2 دج	
تكلفة غير مباشرة ثابتة	33000 دج ÷ 4000 سا.ع.آ	= 8.25 دج	**14.45 دج**

تكلفة معيارية للملف المعالج

تكلفة غير مباشرة متغيرة (ملف)	24800 دج ÷ 1000	=	24.8 دج
تكلفة غير مباشرة ثابتة (ملف)	33000 دج ÷ 1000	= 33 دج	**57.8 دج**

كل ملف معالج يأخذ 4 سا.ع.آ (4000 سا.ع.آ ÷ 1000 ملف)، 4 سا.ع.آ × 14.45 دج = 57.8 دج

← **الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة**
= تكلفة حقيقية - تكلفة معيارية للإنتاج المحقق
= 51970 دج - (900 (م) × 57.8 دج)
= 51970 دج – 52020 = **(50) دج(ص)**

← **تحليل الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة** حسب **الأسلوب الفرنسي (المحاسبي)**

أ. انحراف بالنسبة للميزانية

انحراف على الميزانية	=	تكلفة حقيقية – الميزانية المقدرة للنشاط المحقق

= 51970 دج - ((3400 سا.ع.آ × 6.2 دج) + 33000دج)
= 51970 دج - 54080 دج = **(2110) دج (ص)**

الشرح (التفسير):
الانحراف بالنسبة للميزانية هو انحراف على تكلفة وحدة النشاط ناتج عن التغير في التكلفة المتغيرة، في هذا المثال تولد من كون التكاليف المتغيرة الحقيقية أقل من التكاليف المتغيرة المعيارية (أي (51970 دج – 33000 دج) ÷ 3400 سا.ع.آ = 5.579 دج هي اقل من المعيارية (24800÷ 4000 سا.ع.آ = 6.2دج)، وللوصول الى معرفة أسباب هذا الوفر يجب مقارنة كل مكونات التكاليف المتغيرة سواء الفعلية منها او المعيارية.

ويحسب أيضا
انحراف بالنسبة للميزانية = تكاليف متغيرة حقيقية – تكاليف متغيرة معيارية
= (51970 دج – 33000 دج) – 3400 سا.ع.آ × 6.2 دج = (2110) دج (ص).

ب. انحراف بالنسبة للنشاط

انحراف **على** النشاط	=	الميزانية المقدرة للنشاط المحقق - التكلفة المعيارية للنشاط المحقق

= ((3400 سا.ع.آ × 6.2 دج) + 33000دج) - 3400 سا.ع.آ × 14.45 دج
= 54080 دج - 49130 دج = **4950 دج (غ)**

الشرح (التفسير):
الانحراف بالنسبة للنشاط هو انحراف على تكلفة وحدة النشاط ناتج عن التغير في التكلفة الثابتة. جاء الانحراف بالنسبة للنشاط في غير صالح المؤسسة لان التكاليف الثابتة الحقيقية 33000 دج أكبر من التكاليف الثابتة المعيارية (المناسبة للنشاط المحقق 3400 سا.ع.آ × 8.25 دج= 28050 دج). لان هذه الأخيرة حققت نشاط 3400 سا.ع.آ أقل من النشاط العادي 4000 سا.ع.آ ،

ويحسب أيضا

انحراف بالنسبة للنشاط = تكاليف ثابته فعلية – تكاليف ثابتة معيارية (مناسبة للنشاط المحقق)

= 33000 دج – (3400 سا.ع.آ × 8.25 دج)

= 33000 دج – 28050 دج = **4950 دج (غ).**

ج. انحراف بالنسبة للمردودية

انحراف **على** المردودية	=	التكلفة المعيارية للنشاط المحقق - التكلفة المعيارية للإنتاج المحقق

= (3400 سا.ع.آ × 14.45 دج) - (900 (ملف) × 57.8 دج)

= 49130 دج - 52020 دج = **(2890) دج (ص).**

الشرح (التفسير):

الانحراف بالنسبة للمردودية هو انحراف بالنسبة للكميات (عدد وحدات النشاط) الذي يبين مدى تغير مردودية المصلحة. وهو في صالح المصلحة، تولد من كون هذه الأخيرة استخدمت 3400 سا.ع.آ من وحدات النشاط بدلا من 3600 سا.ع.آ (أي 900 (م) × 4 سا.ع.آ). أي ان هناك ارتفاع في مردودية مصلحة دراسة الملفات.

ويحسب أيضا

انحراف بالنسبة للمردودية = (نشاط محقق – نشاط مناسب للإنتاج المحقق) × تكلفة معيارية لوحدة النشاط

= (3400 سا.ع.آ – 3600 سا.ع.آ) × 14.45 دج = **(2890) دج (ص).**

لاحظ ان

الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة = انحراف على الميزانية + انحراف على النشاط + انحراف على المردودية = 2110 دج (ص) + 4950 دج (غ) + 2890 دج (ص) = (50) دج (ص).

لماذا لا يتم تحليل التكاليف غير المباشرة بالأسلوب التقليدي؟

عند القيام بذلك نجد ان:

← **الانحراف الكلي**

= التكلفة الحقيقية – التكلفة المقدرة على أساس لإنتاج المحقق (ملفات مدروسة فعلا × تكلفة موازنيه للملف)

= (51970 دج) – (900 (ملف)× 57.8 دج) = **(50) دج (غ).**

← **تحليل الانحراف الكلي حسب الأسلوب التقليدي**

أ. انحراف كمية

انحراف كمية (زمن الدراسة)	=	ساعات حقيقية – ساعات معيارية للنشاط المحقق	X	التكلفة المعيارية للساعة

= (3400 سا.ع.آ – 3600 سا.ع.آ) × 14.45 دج.

= - 200 سا.ع.آ × 14.45 دج = **(2890) دج (ص)**

لاحظ ان **انحراف** الكمية يساوي انحراف المردودية، لذا لدى شرح هذا الأخير قلنا انه انحراف على الكميات.

ب. انحراف سعر

انحراف سعر (التكلفة)	=	(تكلفة حقيقية – تكلفة معيارية (موازنيه)	X	ساعات حقيقية

= ((51970 دج ÷ 3400 سا.ع.آ) دج – 14.45 دج) × 3400 سا.ع.آ .
= (15.285 دج – 14.45 دج) × 3400 سا.ع.آ = **2840 دج (غ)**

لاحظ ان انحراف السعر يساوي انحراف الميزانية + انحراف النشاط = - 2110 (ص)دج + 4950 (غ)دج = 2840 (غ)دج.
انحراف السعر هو انحراف بالنسبة للتكلفة المتوسطة لوحدة النشاط، قد يكون ناتج عن التغير في التكلفة المتغيرة او التكلفة الثابتة لوحدة النشاط. التحليل بالأسلوب التقليدي للتكاليف غير المباشرة غير قادر على توضيح هذا اللبس (لا يجيب بالدقة الطلوبة)
وعليه يتم تحليل هذا النوع من التكاليف اما بواسطة الأسلوب الفرنسي (الأسلوب المحاسبي) كما سبق، او الأسلوب الأنجلوسكسوني (أسلوب مراقبة التسيير) كالتالي.

← **الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة**
= تكلفة حقيقية - تكلفة معيارية للإنتاج المحقق
= 51970 دج - (900 (م) × 57.8 دج)
= 51970 دج – 52020 دج = **(50) دج(ص)**

← **تحليل الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة** حسب **الأسلوب الانجلوسكسوني (مراقبة التسيير)**

أ. انحراف بالنسبة للميزانية

انحراف على الميزانية	=	تكلفة حقيقية – الميزانية المقدرة للنشاط المحقق

= 51970 دج - ((3400 سا.ع.آ × 6.2 دج) + 33000دج)
= 51970 دج - 54080 دج = **(2110) دج (ص)**
ويحسب أيضا
انحراف بالنسبة للميزانية = تكاليف متغيرة حقيقية – تكاليف متغيرة معيارية للنشاط المحقق
= (51970 دج – 33000 دج) – 3400 سا.ع.آ × 6.2 دج = **(2110) دج (ص).**

الشرح (التفسير): مثل الأسلوب الفرنسي

ب. انحراف بالنسبة للنشاط

انحراف **على** النشاط	=	ميزانية التكاليف المقدرة للإنتاج المحقق - التكلفة المعيارية للإنتاج المحقق

= ((900 (ملف) × 24.8 دج) + 33000دج) - (900 (ملف) × 57.8 دج)
= 55320 دج - 52020 دج = **3300 دج (غ)**

الشرح (التفسير):
الانحراف بالنسبة للنشاط حصل (وقع) لعدم بلوغ الإنتاج الحقيق الإنتاج العادي (900 ملف هي اقل من 1000 ملف). مما ينتجه عنه عدم تغطية كل المصاريف الثابتة ان المصاريف الثابتة المحملة فعلا هي (900 ملف × 33 دج = 29700 دج) في حين كان يجب تحميل تكاليف ثابتة معيارية بقيمة (1000 ملف × 33 دج = 33000 دج) أي بعجز في النشاط بقيمة (فارق) 3300 دج.
لاحظ ان انحراف النشاط لهذا الأسلوب يختلف عن انحراف النشاط تبعا للأسلوب الفرنسي.

ويحسب أيضا

انحراف بالنسبة للنشاط = (انتاج عادي – انتاج محقق) × تكلفة ثابتة معيارية للملف
= (900 (م) – 1000 (م)) × 33 دج
= -100 (م) × 33 دج = **3300 دج (غ).**

ج. انحراف بالنسبة للمردودية

انحراف **على** المردودية	=	ميزانية تكلفة النشاط المحقق – ميزانية تكلفة الإنتاج المحقق

= ((3400 سا.ع.آ × 6.2 دج) + 33000دج) - ((900 (ملف) × 24.8 دج) + 33000دج)
= 54080 دج - 55320 دج = **(1240) دج (ص).**

الشرح (التفسير):

الانحراف بالنسبة للمردودية هو انحراف بالنسبة للكميات (عدد وحدات النشاط) الذي يبين مدى تغير مردودية المصلحة. وهو في صالح المصلحة، أي ان هناك ارتفاع في مردودية مصلحة دراسة الملفات.

ويحسب أيضا

انحراف بالنسبة للمردودية = (نشاط محقق – نشاط مناسب للإنتاج المحقق) × تكلفة متغيرة معيارية لوحدة النشاط
= (3400 دج – 3600 دج) × 6.2 دج = **(1240) دج (ص).**

لاحظ ان

الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة = انحراف على الميزانية + انحراف على النشاط + انحراف على المردودية = (2110)دج (ص) + 3300 دج (غ) + (1240) دج (ص) = (50) دج (ص).