

# التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة

الأستاذ: بلكرشة رابح  
جامعة ابن خلدون - تيارت -  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم  
التسيير

## ملخص:

ظهرت الحاجة الى تطوير أساليب محاسبة التكاليف، منذ تثبيت البناء الفكري للمحاسبة المالية، وانفتاحها على التطور العلمي، وتوسع وظائف المؤسسة وتعقد مصالحها، الشيء الذي استدعى من إدارة المؤسسة إتباع سياسة محكمة، الغرض منها ضبط الرقابة على التكاليف بهدف ترشيدها وتدئتها، مما أدى إلى ظهور عدة طرق استعملت لهذا الغرض، من بينها طريقة التكاليف المعيارية التي ساهمت بتحليل عقلائي للتكاليف وفق معايير محددة مسبقا تلبي متطلبات الإدارة من معلومات ضرورية في مجال مراقبة التكاليف، وتقييم أداء المؤسسة.

L'émergence de l'intérêt de développer les méthodes de la comptabilisation des coûts ; s'est apparue depuis la conception et l'adoption de l'idée conceptuelle de la comptabilité financière ; et son ouverture dans l'évolution scientifique ; et l'explosion des fonctions de l'entreprise et la complexité de ses services.

Une mission qui nécessite la mise en application d'une politique ; adéquate qui vise la mise au point d'un contrôle stricte et rigoureux des coûts ; par leur rationalisation maitrise ce qui a permis l'apparition de plusieurs méthodes qui ont été utilisés pour se servir .

Parmi elles, la méthode des coûts standards qui a participé dans l'analyse rationnelle des coûts ,selon des normes précises et préétablies; satisfaisants les exigences de l'administrations; en information nécessaires et utiles dans le domaine du contrôle des coûts ; et l'évaluation de l'effort de l'entreprise.

## مقدمة :

أضحت المحاسبة التحليلية أمراً أساسياً لاستقرار للمؤسسات الاقتصادية وتطورها، كونها أداة تساعد الإدارة في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والكفاءة، فهي تهتم بقياس التكلفة التي على أساسها تتم عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

وقد انحصر دور المحاسبة التحليلية في البداية على قياس التكاليف الفعلية المرحلية للمنتوج لأغراض تسعيره وتقييم المخزون السلعي، إلا أن التطور التكنولوجي السريع أدى إلى نشوء وسط متذبذب وغير قار تسوده المنافسة الحادة، الشيء الذي استدعى إلى توفير مستوى مقبول من الرقابة على عناصر التكاليف، وبذلك أصبحت المحاسبة التحليلية بمفهومها القديم لا تلبي أغراض الإدارة من ترشيد التكاليف والعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن لها واتخاذ القرارات، ولن يتأتى ذلك إلا بوضع معايير للتكلفة بشكل مسبق، ومن هنا ظهرت طريقة التكاليف المعيارية التي تم استخدامها في بداية القرن العشرين وحتى يومنا الحالي كنظام يعتمد عليه في التخطيط والرقابة على عناصر التكاليف. بناء على ما سبق يمكن طرح السؤال الجوهرى التالي:

### كيف يستخدم نظام التكاليف المعيارية لأغراض الرقابة ؟

وللإجابة عن هذا التساؤل لابد أن نعرض على تعريف التكاليف المعيارية وأنواعها وشروط الواجب توفرها في إعداد المعايير الخاصة بها، ومن ثم كيف تستعمل كأداة للرقابة.

## 1-تعريف طريقة التكاليف المعيارية وأنواعها :

ترتكز محاسبة التكاليف في حسابها لمختلف التكاليف وسعر التكلفة على عدة طرق منها طريقة التكاليف المعيارية، التي بدورها تنقسم الى عدة أنواع

**1-تعريف بالطريقة (coûts prévisionnels)** هي الطريقة التي تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقاً، ثم القيام باستخراج الفروقات الناجمة بينها وبين التكاليف الحقيقية من أجل دراستها وتحليلها والوقوف على مسبباتها، لأجل تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة وتسمى هذه الطريقة كذلك بطريقة التكاليف النموذجية<sup>(1)</sup>.

وبهذا فالتكاليف المعيارية هي تكاليف معدة مسبقا تتيح لإدارة المؤسسة بما يلي:

- اعداد قبلي لتكاليف المنتج أو الخدمة.
- حساب الفروقات بمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف المعيارية.
- تحليل الفروقات والعمل على تقليصها مع تحديد المسؤوليات.

## 1-2 أنواع التكاليف المعيارية :

وتتنوع التكاليف المعيارية كالآتي<sup>(2)</sup>:

- التكلفة النموذجية النظرية : وهي التي تحدد على أساس أحسن مزج لعوامل الإنتاج في المؤسسة.
- التكلفة النموذجية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية : هذا النوع يبنى على أساس ظروف السوق التنافسية.
- التكلفة النموذجية التاريخية : في هذا النوع تعتبر الفترة السابقة هي حجر الزاوية في تحديد التكاليف.
- التكلفة النموذجية العادية : تحدد وفقا للظروف العادية للنشاط في المؤسسة.

## 2-مصادر إعداد نظام التكاليف

### المعيارية وشروطه خطأ الإشارة المرجعية غير معروفة

يعتمد إعداد نظام التكاليف المعيارية على عدة مصادر للتكلفة ، و مجموعة من الشروط الواجب مراعاتها عند ذلك.

## 2-1مصادر نظام التكاليف المعيارية<sup>(3)</sup> :يرتكز

نظام التكاليف المعيارية على عدة مصادر تتمثل فيما يلي:

- التكلفة التاريخية : يعتمد في إعداد نظام التكاليف المعيارية حسب هذا المصدر على تكلفة الفترة المنصرمة واتخاذها كمرجع للفترة المقبلة، وبالرغم من سهولة الحصول عليها، إلا أن ما يعاب عليها عدم التيقن بتمثل التكاليف للفترات.

ويكون هذا المصدر ذو قابلية استعمال أفضل عندما يؤخذ في الحسبان التغيرات المتوقعة في عوامل الإنتاج، وهذا ما يطلق عليه بالتكلفة التاريخية الحالية.

- التكلفة المعيارية النظرية : وفق هذا المصدر تؤخذ التكلفة المسجلة في الظروف المثلى لعملية الإنتاج كمعيار للفترة اللاحقة، لكن رغم أهميتها إلا أنها صعبة المنال.

- السعر التنافسي: يستعمل هذا المصدر عند تعذر الحصول على معلومات سابقة للتكلفة، غالبا ما نجد هذه الحالة في المنتوجات الجديدة التي ليس تكاليف تاريخية يعتمد عليها في تقدير التكاليف المستقبلية، ومفاده أنه يتم تقدير التكاليف المعيارية بناء على السعر السوقي المطبق حاليا.

## 2-2 شروط إعداد نظام التكاليف المعيارية<sup>(4)</sup>:

- التحفيز: يقصد بهذا الشرط هو واقعية الأهداف المنشودة حتى تكون ذات قابلية من طرف العمال مما يزيد في تشجيعهم لبلوغها.

- القبول: ونعني بهذا الشرط مدى استعداد كل الموظفين والعمال في المؤسسة للمساهمة في تطبيق المعايير مهما كان نوعها سواء كانت معايير مستبدة صادرة عن المسؤول أو معايير تمت بطريقة تشاورية، إلا أن هذه الأخيرة تكون أفضل لمطابقة أهداف المسؤولين مع العمال.

## 3- مبادئ طريقة التكاليف المعيارية وتحليل الفروقات:

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ يجب احترامها عند استخراج الفروقات المراد تحليلها.

## 3-1 مبادئ طريقة التكاليف المعيارية:

من التعريف السابق لطريقة التكاليف المعيارية نستطيع أن نستنتج المبادئ التي تقوم عليها في النقاط التالية<sup>(5)</sup>:

- تحدد التكاليف المستقبلية للنشاط حسب نوع التكاليف النموذجية المعتمدة من طرف المؤسسة، ويشترط أن يكون هذا التقدير مراعيًا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الاستغلالية فيها والظروف المحيطة بالمؤسسة.

- حساب التكاليف المعيارية لكل العناصر المكونة لسعر التكلفة الموافقة للحجم الحقيقي لنشاط المؤسسة، وهذا لا يعني تساوي الكمية المعيارية للعناصر مع الكمية الحقيقية لها.

- إجراء عملية المقارنة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية، ومن ثم استخراج الانحرافات بصورة إجمالية أو تفصيلية.
- تحليل الفروقات ودراستها قصد معرفة مسبباتها وتحديد الأطراف المسؤولة عنها.

### 3-2 تحليل الفروقات:

إن الهدف من تحديد التكاليف المعيارية هو استخراج الفروقات، والعمل على معرفة الأسباب التي أدت إلى حدوثها، وللوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل ثلاثة عناصر أساسية في العملية الإنتاجية وهي<sup>(6)</sup>:

المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة.

3-2-1 الفروقات الإجمالية : لاستخراج الفروقات تستعمل إحدى الطريقتين وهما:

الفرق = التكاليف الحقيقية - التكاليف المعيارية أو

الفرق = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية

فإذا كانت المعادلة الأولى موجبة فالثانية تكون سالبة ولهما نفس التفسير، ويعني أن التكاليف المقدرة أقل من الحقيقية، وبالتالي فالمؤسسة لم تصل إلى ما ترغب فيه.

أما إذا كانت المعادلة الأولى سالبة فالثانية تكون موجبة ولهما نفس التفسير، ويعني أن التكاليف المقدرة أكبر من الحقيقية، وبالتالي فالمؤسسة استطاعت تدنئه تكاليفها وهو ما ترغب فيه.

ويمكن تفصيل الفرق باستخدام أحد المعادلتين على النحو التالي:

$$\text{الفرق} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية}$$

الفرق = التكلفة المعيارية للوحدة X الكمية المعيارية بدلالة الإنتاج الحقيقي - التكلفة الحقيقية للوحدة X الكمية الحقيقية.

فإذا رمزنا للتكلفة المعيارية للوحدة ب: ت ن، والتكلفة الحقيقية للوحدة ب: ت ح والكمية المعيارية ب: ك ن، الكمية الحقيقية ب: ك ح، والفرق ب: ف فتصبح المعادلة:

$$ف = ت ن \times ك ن - ت ح \times ك ح \quad (1)$$

$$\text{فرق الكمية} = ك ن - ك ح = \Delta ك \quad \leftarrow ك ح = ك ن - \Delta ك$$

$$\text{فرق التكلفة} = ت ن - ت ح = \Delta ت \quad \leftarrow ت ح = ت ن - \Delta ت \text{تتبعويض كل من ك ح}$$

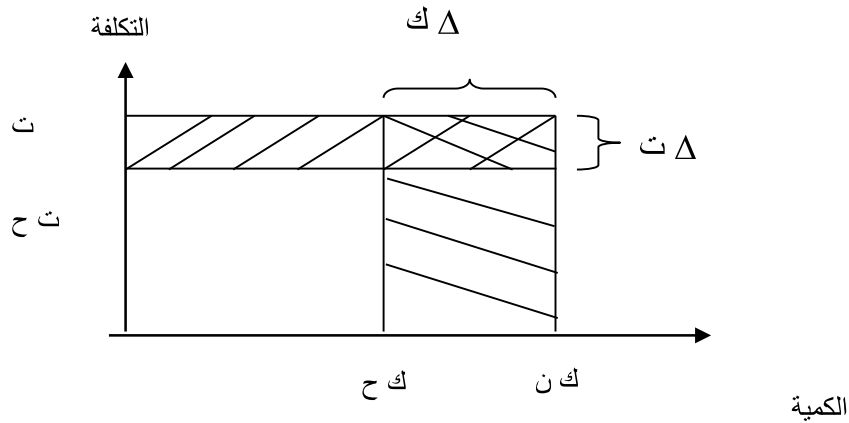
وتح في المعادلة (1) فتصبح  $ف = تن \times ك - [ (تن - \Delta ت) \times (ك - \Delta ك) ]$  ومنه:  
 $ف = ت \times ك - تن. كن + \Delta ك. ت + \Delta ت. ك - \Delta ت. \Delta ك$  كإذن:

$$ف = ت \times ك - تن. كن + \Delta ك. ت + \Delta ت. ك - \Delta ت. \Delta ك \quad (2)$$

من المعادلة نلاحظ أن الفرق الإجمالي قد وزع إلى:

تن.  $\Delta ك$  كويسمى فرق الكمية لأن ت ن مثبتة، وك ن.  $\Delta ت$  تيسمى فرق التكلفة لأن ك ن ثابت،  $\Delta ت. \Delta ك$  كيسمى الفرق المشترك بين الكمية والتكلفة.  
 ويمكن توضيح الفرق حسب الشكل التالي مع افتراض أن:  $ك < ك ح$ ،  $ت < ت ح$ :

### التمثيل البياني للفروقات



المصدر: ناصر داددي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، ص 169

### 3-2-2 الفروقات التفصيلية:

حيث يتم فيها حساب الفروقات لكل عنصر من العناصر التالية (7):  
 فروقات المواد الأولية، فروقات أيد العاملة، الفروقات على المصاريف غير المباشرة، ويتم تحليل الفروقات للعناصر الثلاثة بنفس الطريقة التي يتم بها حساب الفروقات الإجمالية، إلا أن المصاريف غير المباشرة يمكن تجزئة الفرق فيها إلى فرق الميزانية وفرق النشاط وفرق المردودية وفرق مشترك.

$$ف = ك ن. \Delta ت + تن. \Delta ك - \Delta ت. \Delta ك$$



ف = (ت - ن - ر) كن + (ت - ر - ح) ك + ن + ت ن. (ك - ن - ك ح) -  $\Delta$ . ت.  $\Delta$ . ك  
حيث ت ر: تمثل التكلفة المرنة والتي تحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة المرنة = التكلفة المعيارية المتغيرة الوحيدة + (لتكاليف الثابتة/وحدات القياس الحقيقية)

#### 4- الرقابة والتكاليف المعيارية:

تحتل الرقابة مكانة مهمة في عملية التسيير لكل مؤسسة سواء كانت مؤسسة صناعية أو تجارية أو خدمية، فهي تعبر بمثابة الوجه الثاني لعملية التخطيط، اذ على اثر الفروقات الناجمة عن الرقابة يتم التخطيط مرة أخرى لتقليص من الانحرافات ان وجدت، ويقصد عموماً بالرقابة العملية التي تتأكد الإدارة بمقتضاها من أن القرارات والأنشطة المختلفة تتماشى مع النتائج المرغوبة التي تم تحديدها أثناء عملية التخطيط.

وعليه فإن عملية المراقبة تتضمن أربع خطوات أساسية<sup>(8)</sup>:

- تحديد هدف أو معيار أو خطة مسبقة (تحديد مايراد تحقيقه)

- قياس الأداء الفعلي.

- مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المحددة سلفاً واكتشاف الفروقات بينهما.

- القيام بالإجراءات الضرورية لتصحيح الانحراف إن وجد.

يشترط توافر هذه الخطوات الأربع في تطبيق أي نظام للرقابة في المؤسسة.

ان الرقابة تنصب عموماً على العناصر المكونة للتكاليف والتي نقسمها الى نوعين، تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

#### 4-1 الرقابة على التكاليف المباشرة: ويقصد

بالتكاليف المباشرة، التكاليف التي تخص منتج أو سلعة أو خدمة بعينها ولا تتعدى ذلك، وتتمثل في تكاليف المواد الأولية وتكاليف اليد العاملة (الأجور)<sup>(9)</sup>.

#### 4-1-1 الرقابة على المواد الأولية: تتوزع مسؤولية

الرقابة على المواد الأولية بين كافة المصالح والأطراف المعنية بهذا العنصر، المتمثلة في المصالح الخاصة بالتموين (الشراء)، التخزين، الاستخدام.

هذه المصالح تحتاج الى معلومات عن هذا العنصر وكذلك مكلفة بتقديم بيانات عنه لأطراف أخرى، وبالتالي عملية المراقبة مستمرة وموزعة بين كافة الأطراف والمصالح المعنية، ولضبط الرقابة على المواد الأولية يجب وضع نظام يتميز بالخصائص التالية:

- اعداد نظام دوري لعمليات التموين والإستلام والتخزين والإستخدام
- انشاء نظام داخلي لحركة المواد تفاديا للهدر والتلف.
- مقارنة دورية للجرد الفعلي والدفترى
- ايجاد نظام معياري لقياس كل الانحرافات.
- وضع نظام يحدد مسؤولية كل مصلحة لها علاقة بهذا العنصر

4-1-2 الرقابة على الأجور: يحتل هذا العنصر مكانة مهمة في تشكيل تكايف المؤسسة والعمل على ضبطه وترشيده له دور كبير في رفع المردودية، ولذا يجب انشاء دليل وظيفي لكل المهمات الخاصة بالمؤسسة ومايقابلها من أجور، واعداد معايير مختلفة تناسب مع طبيعة كل مهمة ومقارنتها مع ماتم صرفه فعلا بغرض استخراج الفروقات والبحث عن مسببات هذه الأخيرة.

4-2 الرقابة على الأعباء غير المباشرة: يشكل هذا النوع من التكاليف الجزء الأكبر في المؤسسة، وذلك نتيجة توسع الوظائف مما استدعى ظهور تكاليف جديدة لم تكن موجودة كتكاليف (البحوث، الصيانة، الطاقة، النقل، خدمات أخرى)، ومن خصائص هذا النوع من التكاليف أنها متعددة، ذات سلوك مختلف من نوع الى آخر، صعبة التحميل. إن ضبط هذا النوع من التكاليف يستوجب أولا تقييدها وحصرها ثم تصنيفها من حيث طبيعتها وعلاقتها بمختلف الوظائف والمصالح في المؤسسة، ومن ثم تحليلها وتفسير سلوكها بغرض تحديد النموذج الذي يمثلها ومعايير وأسس توزيعها ومراقبتها.

إن اعداد معايير التكاليف غير المباشرة يتطلب تقسيمها الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، ومن ثم يحمل المنتج أو السلعة أو الخدمة بالتكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة غير مباشرة فيتم تحميلها على تكاليف الفترة ولا ترتبط بالإنتاج وتحمل على حساب أرباح وخسائر الفترة المحاسبية، لتحسب تكلفة الوحدة على أساس اجمالي التكاليف المتغيرة على عدد الوحدات خلال الفترة،



والإعتماد على التكاليف المتغيرة كونها ذات علاقة بعدد الوحدات واستبعاد التكاليف الثابتة يمكن الإدارة من اعداد قائمة دخل تربط بين مبيعات الفترة والتكاليف المتغيرة لهذه المبيعات مما يمكنها ممارسة رقابة فعالة عند استخدامها للتكاليف المعيارية بمقارنة البيانات الفعلية بالمعيارية، وتحديد المسؤوليات لأن التكاليف المتغيرة يتم نسبتها مباشرة الى المسؤولين على عكس التكاليف الثابتة التي لا تخضع للمسؤولية المباشرة للمديرين.

إن نظام التكاليف المتغيرة المعيارية غير مباشرة يحقق العديد من المزايا نلخصها فيما يلي<sup>(10)</sup>:

- تدنئة تكاليف الإنتاج.
  - بسط رقابة محكمة على التكاليف.
  - تبني سياسة تسعيرية سليمة ومرنة.
  - إيجاد عتبة المردودية وفقا للبيانات المعيارية.
- إن الرقابة على التكاليف غير المباشرة يتم عن طريق الموازنة التخطيطية، نظرا لاختلاف سلوك هذه التكاليف من حيث المرونة وتوقيت الرقابة عليها.
- ويستعمل في هذا الصدد نوعان من الموازنات، الموازنة الثابتة والموازنة المرنة<sup>(11)</sup>، حيث تعتمد الأولى على مستوى ثابت من الإنتاج ولا تهتم بمستويات تغيره، وتتم المقارنة وفق تكاليف معيارية بالتكاليف الفعلية لنفس المستوى من الإنتاج الفعلي، بينما الثانية (الموازنة المرنة) يتم فيها تقسيم التكاليف غير المباشرة الى عناصر متغيرة تتأثر بتغير مستوى الإنتاج، وعناصر ثابتة ليس لها علاقة بهذا الأخير، كما أن معدل التحميل الإجمالي في كل منهما يتفرع الى جزئين، جزء خاص بانحراف العناصر المتغيرة والآخر خاص بانحراف العناصر الثابتة على النحو التالي:

**الانحراف العناصر المتغيرة :** ينقسم هذا الانحراف الى فرق انفاق متغير، وفرق كفاءة متغيرة، يقيس الأول الفارق بين التكاليف المعيارية المتغيرة والتكاليف الفعلية حسب الساعات الفعلية، وأسباب هذا الفارق لا يتحملها العمال، بينما يقيس الثاني كفاءة العاملين داخل المؤسسة، وأسباب الفرق هنا يقع تحت مسؤولية العمال.

**- الانحراف العناصر الثابتة :** يتفرع هذا الانحراف الى انحراف موازنة وانحراف الطاقة لينقسم هذا الأخير بدوره الى انحراف كفاءة

عناصر ثابتة الذي يقيس مدى كفاءة توزيع العناصر الثابتة على الأقسام الإنتاجية، وانحراف طاقة عاطلة يهتم بقياس الجزء العاطل (غير المستغل) من الطاقة المتاحة في المؤسسة وتقع المسؤولية في أسباب الفارق على عاتق الإدارة العليا.

## الخاتمة

من خلال ما تقدم، نصل الى أن التكاليف المعيارية تعتبر كإحدى طرق محاسبة التكاليف المستخدمة من طرف المؤسسة كأداة للرقابة وتقييم الأداء، حيث تركز في تحقيق هدفها على مجموعة من النقاط نلخصها فيما يلي:

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة بالتكاليف التقديرية.
- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة بالتكاليف الفعلية.
- مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وفق حجم الإنتاج الفعلي (الحقيقي)، واستخراج الفروقات.
- تحليل الانحرافات لتحديد المسؤوليات.
- القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة، بغرض تقليص هذه الفروقات مستقبلا.

وفق هذه الخطوات يتبين أن عملية تحليل الانحرافات وترجمتها تعد من أهم واجبات مصلحة محاسبة التكاليف إذ تمد المسؤولين في المؤسسة وصناع القرار بمعلومات مهمة في مجال الرقابة، فضلا على ضبط نوع الانحراف ومقداره، وفي أي وظيفة حدث ومن المسؤول عنه، وما سبب حدوثه.

وتتم الرقابة على الكميات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم، و الوقت الضروري لعملية الإنتاج، الأسعار وحدوية للمواد المشتراة والكميات الفعلية من الإنتاج. كما تشمل أيضا الرقابة على التكاليف غير المباشرة، الثابتة منها والمتغيرة.

رغم ظهور طرق جديدة في ميدان محاسبة التكاليف كطريقة التكلفة المستهدفة وطريقة التكاليف حسب الأنشطة (ABC)، وطريقة الانتاج في الوقت المحدد (JIT)، تبقى طريقة التكاليف المعيارية من الطرق المهمة في رقابة على التكاليف وعليه نوصي المؤسسات الاقتصادية الأخذ بهذه الطريقة.

➤ إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية؛  
➤ تمثل الطريقة آلية لرقابة التسيير. بما أن التكاليف المحددة على أساسها تمثل معايير فهي بمثابة مراجع، أو أهداف، وعلى أساس مقارنة النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية لهذه المراجع، يمكن للمؤسسة أن تتخذ قرارات التسيير، خاصة إذا حللت التكاليف إلى تكاليف معيارية ثابتة ومعيارية متغيرة؛

➤ سرعة كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة، فيمكن المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية؛

➤ الإدارة بالاستثناء: إذا كان من أهداف الطريقة الرقابة على التكاليف، فإن هذا الهدف يزداد أهمية أكثر عند دراسة الانحرافات السالبة التي تعبر عن إنجاز ضعيف مقارنة بما كان مقدّر. ونظرا لأن المسؤول الأول على المؤسسة لا يمكنه القيام بمراجعة تفصيلية لأعمال مرءوسيه، خاصة أين يوجد عدد كبير من العمال وتنوع كبير في اللوازم المستهلكة الضرورية لعملية الإنتاج، لهذا وجد من الضروري توجيه الاهتمام نحو الأمور الاستثنائية (غير العادية)، والتي تتعلق بالانحرافات الهامة سواء بالقيمة المطلقة أو بالقيمة النسبية. ويعرف هذا في علم الإدارة بمبدأ "الإدارة بالاستثناء".

## مراجع الإحالات

1- رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، ص86.

2- E., MARGOTTEAU, E. (2001): Contrôle de gestion, Ellipses Edition Marketing P. 206

3- ANDRE CIBERT, La comptabilité Analytique, 2eme ed, Dunod, Paris, 1978, p130 et 131

4-Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, Paris, Librairie Vuibert, 1999, P240

6- سليمان قدامح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978، ص 153.

6- ناصر داداي عدون، المحاسب التحليلية، دار المحمدية الجزائر، 1994، ص 165.

7- C. GOUJET et les autres, Comptabilité analytique et contrôle de gestion : tome2 : coûts préétablis et écarts – Prévision et budgets, édition Dunod, 4e édition, Paris, 1997, PP. 54-55

8- توفيق جمال أحمد، ادارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1986، ص 405.

9-BOISSELIER Patrick ,Contrôle de gestion ,cours et application,Vuibert,Paris,1999,p 253-254.

10- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 127، 2001-128

11- أحمد حامد حجاج، ترجمة وتعريب المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، 1998م. ص 11