

التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة

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

ملخص:

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

L'émergences de l'intérêt de développer les méthodes de la comptabilisation des couts ; 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 ou point d'un contrôle stricte et rigoureux des couts ; par leur rationalisation maîtrise ce qui a permis l'apparition de plusieurs méthodes qui ont été utilisés pour se servir.

Parmi elles, la méthodes des cout standards qui a participé dans l'analyse rationnel des couts , selon des normes précis et préétablies; satisfaisants les exigences de l'administrations; en information nécessaires et utiles dans le domaine du contrôle des couts ; 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 تم عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

وقد انحصر دور المحاسبة التحليلية في البداية على قياس التكاليف الفعلية المرحلية للمنتج لأغراض تسعيره وتقييم المخزون السلعي، إلا أن التطور التكنولوجي السريع أدى إلى نشوء وسط متذبذب وغير قار تسوده المنافسة الحادة، الشيء الذي استدعته إلى توفير مستوى مقبول من الرقابة على عناصر التكاليف، وبذلك أصبحت المحاسبة التحليلية بمفهومها القديم لا تلبي أغراض الإدارة من ترشيد التكاليف والعمل على تحفيضها إلى أدنى حد ممكن لها واتخاذ القرارات، ولن يتأنى 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.

بناءً على ما سبق يمكن طرح السؤال الجوهرى التالي:

كيف يستخدم نظام التكاليف المعيارية لأغراض الرقابة؟

وللإجابة عن هذا التساؤل لابد أن نعرج 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 :

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

1-1-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⁽¹⁾.

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

- اعداد قبلي لتكاليف المنتوج أو الخدمة.
- حساب الفروقات بمقارنة التكاليف الحقيقة بالتكاليف المعيارية.
- تحليل الفروقات والعمل على تقليلها مع تحديد المسؤوليات.

1-2 أنواع التكاليف المعيارية :

وتتنوع التكاليف المعيارية كالتالي⁽²⁾:

- التكلفة النموذجية النظرية : وهي التي تحدد على أساس أحسن مزج لعوامل الإنتاج في المؤسسة.
- التكلفة النموذجية المحددة انطلاقاً 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 العادلة : تحدد وفقاً للظروف العادلة للنشاط في المؤسسة.

2- مصادر إعداد نظام التكاليف

المعيارية وشروطه خطأ الإشارة المرجعية غير معرفة

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

2-1 مصادر نظام التكاليف المعيارية⁽³⁾ :

يرتكز نظام التكاليف المعيارية على عدة مصادر تمثل 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 يعبأ عليها عدم التيقن بتماثل التكاليف لفترات.

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 المثلث لعملية الإنتاج كمعيار لفترات اللاحقة، لكن رغم أهميتها إلا أنها صعبة المنال.

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

2-شروط إعداد نظام التكاليف المعيارية⁽⁴⁾ :

- 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 مستبدلة صادرة عن المسؤول أو معايير تمت بطريقة تشاورية، إلا أن هذه الأخيرة تكون أفضل لطابقة 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⁽⁵⁾:

- تحدد التكاليف المستقبلية للنشاط حسب نوع التكاليف النموذجية المعتمدة منطرف المؤسسة، ويشترط أن يكون هذا التقدير مراعياً لهيكلة 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 الحقيقة لها.

- إجراء عملية المقارنة بين التكاليف الحقيقة والتكاليف المعيارية، ومن ثم استخراج الانحرافات بصورة إجمالية أو تفصيلية.
- تحليل الفروق اقتدارتها 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⁽⁶⁾:

المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريغ غير المباشرة.

3-2-1 الفروقات الإجمالية : لاستخراج الفروق قاتستعمل إحدى الطريقتين وهما:

الفرق = التكاليف الحقيقة - التكاليف المعيارية أو

الفرق = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقة

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

أما إذا كانت المعادلة الأولسالبة فالثانية تكون موجبة ولهما نفس التفسير، ويعني أن التكاليف المقدرة أكبر من الحقيقة، وبالتالي فالمؤسسة استطاعت تدئه تكاليفها وهو ما ترغب فيه.

ويمكن تفصيل الفرق باستخدام أحد المعادلين على النحو التالي:

الفرق = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقة

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

فإذا رزينا للتكلفة المعيارية للوحدة $B: K_N$ ، والتكلفة الحقيقة للوحدة $B: K_H$ والكمية المعيارية $B: K_N$ ، الكمية الحقيقة $B: K_H$ ، والفرق $B: F$ فتصبح المعادلة:

$$(1) \quad F = T_N \times K_N - T_H \times K_H$$

$$\text{فرق الكمية} = K_N - K_H = \Delta_K \quad \longleftrightarrow \quad K_H = K_N - \Delta_K$$

$$\text{فرق التكلفة} = T_N - T_H = \Delta_T \quad \longleftrightarrow \quad T_H = T_N - \Delta_T$$

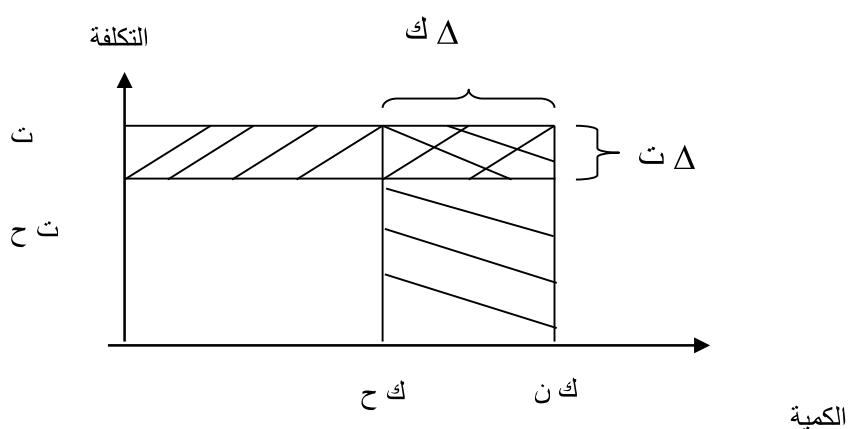
وتح في المعادلة (1) فتصبح $F = Tn \times k - (Tn - \Delta T) \times (k - \Delta k)$ ومنه:
 $F = Tn \times k - Tn \cdot k + \Delta T \cdot k - \Delta T \cdot \Delta k$. كإذن:

$$(2) \quad F = Tn \cdot k + \Delta T \cdot k - \Delta T \cdot \Delta k$$

من المعادلة نلاحظ أن الفرق الإجمالي قد وزع إلى:

$Tn \cdot \Delta k$ يسمى فرق الكمية لأن Tn مشتبه، وكـ Δk يسمى فرق التكلفة لأن k ثابت، ΔT يسمى الفرق المشترك بين الكمية والتكلفة.
ويمكن توضيح الفرق حسب الشكل التالي مع افتراض أن: $k_n > k_h$, $Tn > Th$:

التمثيل البياني للفروقات



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

2-2 الفروقات التفصيلية :

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

$$F = k_n \cdot \Delta T + Tn \cdot \Delta k - \Delta T \cdot \Delta k$$



$$ف = (ت \cdot ن - ت \cdot ر) كن + (ت \cdot ر - ت \cdot ح) ك \cdot ن + ت \cdot ن \cdot (ك \cdot ن - ك \cdot ح) - \Delta \cdot ت \cdot ك$$

حيث T_r : تمثل التكلفة المرنة والتي تحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة المرنة = التكلفة المعيارية المتغيرة الوحدوية + (تكاليف الثابتة / وحدات القياس الحقيقة)

4- الرقابة والتکالیف المعایریة :

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 لتقليلها من الإنحرافات ان وجدت، ويقصد عموما بالرقابة العملية التي تتأكد الإدارة بمقتضاه من أن القرارات والأنشطة المختلفة تتماشى مع النتائج المرغوبة التي تم تحديدها أثناء عملية التخطيط.

وعليه فإن عملية المراقبة تتضمن أربع خطوات أساسية⁽⁸⁾:

- تحديد هدف أو معيار أو خطة مسبقة (تحديد مayıراد تحقیقه)

- قياس الأداء الفعلي.

- مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المحددة سلفا وأكتشاف الفروقات بينهما.

- القيام بالإجراءات الضرورية لتصحيح الإنحراف إن وجد.

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

ان الرقابة تنصب عموما على العناصر المكونة للتکالیف والتي تقسمها الى نوعين، تکالیف مباشرة وتکالیف غير مباشرة.

4-1 الرقابة على التکالیف المباشرة : ويقصد بالتكاليف المباشرة، التکالیف التي تخص منتج أو سلعة أو خدمة بعينها ولا تتعذر ذلك، وتمثل في تکالیف المواد الأولیة وتکالیف اليد العاملة (الأجور)⁽⁹⁾.

4-1-1 الرقابة على المواد الأولیة : توزع مسؤولية الرقابة على المواد الأولية بين كافة المصالح والأطراف المعنية بهذا العنصر، المتمثلة في المصالح الخاصة بالتمويلين (الشراء)، التخزين، الإستخدام.

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 تفادي للهدر والتلف.
- مقارنة دورية للجرد الفعلي والدفتري
- ايجاد نظام معياري لقياس كل الإنحرافات.
- وضع نظام يحدد مسؤولية كل مصلحة لها علاقة بهذا العنصر

4-1-2 الرقابة على الأجور : يحتل هذا العنصر مكانة مهمة في تشكيل تكاليف المؤسسة والعمل على ضبطه وترشيده له دور كبير في رفع المردودية، ولذا يجب انشاء دليل وظيفي لكل المهام الخاصة بالمؤسسة وما يقابلها من أجور، واعداد معايير مختلفة تتناسب 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 توسيع الوظائف مما استدعي 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 إلى آخر، صعبة التحميل.
إن ضبط هذا النوع من التكاليف يستوجب أولاً تقييدها وحصرها ثم تصنيفها من حيث طبيعتها وعلاقتها بختلف 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 المنتوج أو السلعة أو الخدمة بالتكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة غير مباشرة فيتم تحديدها على تكاليف الفترة ولا ترتبط بالإنتاج وتحمل على حساب أرباح وخسائر الفترة الحاسبية، 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 إلى المسؤولين على عكس التكاليف الثابتة التي لا تخضع للمسؤولية المباشرة للمسirين.

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

- تدنهة تكاليف الإنتاج.

- بسط رقابة محكمة على التكاليف.

- تبني سياسة تشغيلية سليمة ومرنة.

- إيجاد عتبة المردودية وفقاً للبيانات المعيارية.

إن الرقابة على التكاليف غير المباشرة يتم عن طريق الموازنة التخطيطية، نظراً لاختلاف سلوك هذه التكاليف من حيث المرونة وتوقيت الرقابة عليها.

ويستعمل في هذا الصدد نوعان من الموازنات، الموازنة الثابتة والموازنة المرنة⁽¹¹⁾، حيث تعتمد الأولى على مستوى ثابت من الإنتاج ولا تختتم بمستويات تغيره، وتم المقارنة وفق تكاليف معيارية بالتكاليف الفعلية لنفس المستوى من الإنتاج الفعلي، بينما الثانية (الموازنة المرنة) يتم فيها تقسيم التكاليف غير المباشرة إلى عناصر متغيرة تتأثر بتغيير مستوى الإنتاج، وعناصر ثابتة ليس لها علاقة بهذا الأخير، كما أن معدل التحميل الإجمالي في كل منها يتفرع إلى جزئين، جزء خاص بالانحراف العناصر المتغيرة والآخر خاص بالانحراف العناصر الثابتة على النحو التالي:

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

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

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

الخاتمة

من خلال ما تقدم، نصل إلى أن التكاليف المعيارية تعتبر إحدى طرق محاسبة التكاليف المستخدمة من طرف المؤسسة كأداة للرقابة وتقدير الأداء، حيث ترتكز في تحقيق هدفها على مجموعة من النقاط تلخصها فيما يلي:

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة بالتكليف التقديرية.

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة بالتكليف الفعلية.

- مقارنة التكاليف المعيارية بالتكليف الفعلية وفق حجم الإنتاج الفعلي (ال حقيقي)، واستخراج الفروقات.

- تحليل الإنحرافات لتحديد المسؤوليات.

- القيام بالإجراءات التصحيحية الالزمة، بعرض تقليل هذه الفروقات مستقبلا.

وفق هذه الخطوات يتبين أن عملية تحليل الإنحرافات وترجمتها تعد من أهم واجبات مصلحة محاسبة التكاليف إذ تقد المسؤولين في المؤسسة وصنع القرار بمعلومات مهمة في مجال الرقابة، فضلا على ضبط نوع الإنحراف ومقداره ، وفي أي وظيفة حدث ومن المسؤول عنه، وماسبب حدوثه.

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

رغم ظهور طرق جديدة في ميدان محاسبة التكاليف كطريقة التكلفة المستهدفة وطريقة التكاليف حسب الانشطة(ABC)، وطريقة الانتاجي 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 تقليل التكاليف، خاصة إذا سقطت 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 مسح الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة، فإمكانك أن 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. ونظراً لأن المسؤول الأول على المؤسسة لا يمكنه القيام بمراجعة تفصيلية لأعمال موءوسية، خاصة حين يوجد عدد كبير من العمال وتتنوع 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 ببدأ "الإدارة بالاستثناء".

مراجع الإحالات

- 1- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، ص .86
- 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 et131
- 4Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , Paris,Librairie Vuibert, 1999 ,P240
- 6- سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978، ص .153
- 6- ناصر دادي عدون، المحاسب التحليلية، دار الحمدية 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، .405، ص1986
- 9-BOISSELIER Patrick ,Contrôle de gestion ,cours et application,Vuibert,Paris,1999,p 253-254.
- 10- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسخير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 127-2001، 128
- 11- أحمد حامد حجاج، ترجمة وتعريب المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، 1998م.ص11