المحاضرة السابعة: التكاليف المعيارية

بعد أن تطرقنا في المحاضرة السابقة إلى تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ونقطة التعادل، واللذان يعتبران من الأدوات الهامة في محاسبة التسيير ويلعبان دور كبير في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية. نتطرق الآن لأداة أخرى من أدوات محاسبة التسيير والتي تؤدي هي الأخرى دورا في غاية الأهمية هي التكاليف المعيارية، حيث تساعد هذه الأخيرة في عملية التخطيط والرقابة على التكاليف.

أولا : تعريف التكاليف المعيارية

قبل الخوض في تعريف التكاليف المعيارية سنتطرق إلى مفهوم المعيار، حيث يعرف على أنه: "نمط يعكس الظروف المتوقعة عند تطبيقه، ويستخدم في القياس والمقارنة والحكم على كفاءة تصرف أو سلوك معين"؛ وتعرف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة خلال الفترة المقبلة، حيث تساتم تحديدها باستخدام الأساليب العلمية والعملية (الفنية)، وتهدف إلى مساعدة الادارة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، وباختصار شديد هي تكلفة محددة مسبقا على أساس علمي وعملي، تستخدم لغرض الرقابة على عنصر التكاليف.

ويجب التفريق بين كل من مصطلح التكلفة المعيارية ومصطلح التكلفة التقديرية، حيث يختلف أساس تحديد كل منهما ، وكذا الغرض من استخدامهما. فالتكلفة المعيارية تحدد على أساس علمي وعملي وفني، فهي تمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة ، أما التكاليف التقديرية فتمثل ما ستكون عليه التكلفة، وتحدد عن طريق تحليل الأحداث الماضية بهذا التنبؤ بها في المستقبل، وتستخدم التكلفة التقديرية في إطار الموازنات التقديرية لأغراض الرقابة على مختلف عناصر المؤسسة. في حين تستخدم التكاليف المعيارية لغرض الرقابة على عنصر التكاليف.

ثانيا: تحليل التكاليف

تستخدم التكاليف المعيارية لغرض الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة، وكذا تحديد مواطن الخلل في العملية الانتاجية، لغرض رفع كفاءة هذه الاخيرة. ويكون هذا من خلال تحليل التكاليف أي من خلال مقارنة التكاليف الفعلية التي

تصف ما حققته المؤسسة في فترة معتبرة بالتكاليف المعيارية التي تعتبر بمثابة أهداف لنفس الفترة، والفرق بينهما سيكشف عن انحراف، حيث يحلل هذا الأخير لمعرفة سببه والمسؤول عنه، بغية معالجته وتفاديه مستقبلا .

الانحراف = التكاليف الحقيقية – التكاليف المعيارية

$$\mathbf{E = CR - CS}$$

حيث: **E**: الانحراف، **CR**: التكاليف الحقيقية، **CS**: التكاليف المعيارية.

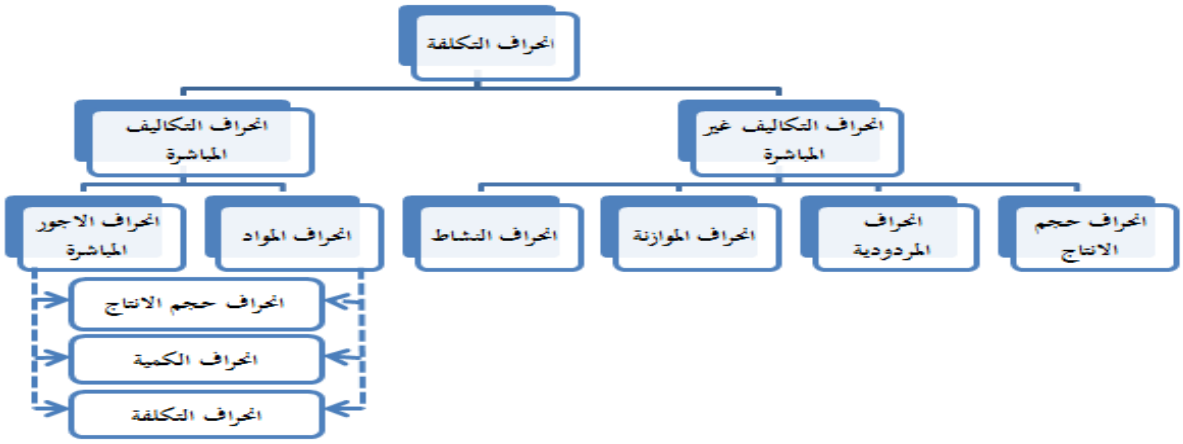
الانحراف يمكن أن يكون موجبا أو سالبا، وللتوضيح أكثر نعرض الجدول الآتي:

الجدول: تفسير الانحراف

انحراف موجب	انحراف سالب
التكلفة الحقيقية ≤ التكلفة المعيارية	**التكلفة الحقيقية ≥ التكلفة المعيارية**
=	**=**
انحراف غير ملائم	**انحراف ملائم**

ولتفسير هذا الانحراف يجب تجزئته الى عدة انحرافات ، وفي هذا الاطار يجب أن نفرق بين كل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، حيث تضم التكاليف المباشرة تكلفة المواد الأولية وتكلفة اليد العاملة المباشرة، بينما تحتوي التكاليف غير المباشرة على تكاليف متنوعة ومختلفة. هذه الانحرافات موضحة في الشكل الموالي:

الشك : أنواع الانحرافات



1- تحليل انحراف التكاليف المباشرة:

تحليل انحراف التكاليف المباشرة يتمثل في تحليل كل من انحراف المواد الأولية وانحراف اليد العاملة المباشرة.

الانحراف = التكلفة الحقيقية – التكلفة المعيارية $\mathbf{E = CR - CS}$

التكلفة المحقيقية = الكمية الحقيقية * التكلفة الوحدوية الحقيقية $\mathbf{CR = Q_r * C_r}$

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية * التكلفة الوحدوية المعيارية $\mathbf{CS = Q_s * C_s}$

حيث: **CR**: التكلفة الحقيقية (للمادة الأولية او لليد العاملة)، **CS**: التكلفة المعيارية (للمادة الاولية او اليد العاملة).

$\mathbf{Q_r}$: الكمية الحقيقية (للمادة الاولية او عدد ساعات العمل المباشرة)، $\mathbf{C_r}$: التكلفة الوحدوية الحقيقية (للمادة الاولية او ساعة العمل المباشرة)، **PR**: الانتاج الحقيقي.

$\mathbf{Q_s}$: الكمية المعيارية (للمادة الاولية او عدد ساعات العمل المباشرة)، $\mathbf{C_s}$: التكلفة الوحدوية المعيارية (للمادة الاولية او ساعة عمل مباشرة، **PS**: الانتاج المعياري.

عند تحليل انحراف التكاليف المباشرة (سواء بالنسبة لتكلفة المواد الاولية المباشرة أو أجور اليد العاملة المباشرة) سنقوم بحساب الانحراف عند ثلاث مستويات:

الانحراف الاجمالي Ecart Total (ET)

الانحراف الكلي Ecart Global (EG)

الانحرافات الجزئية Sous –écart

ملاحظة: هذه الانحرافات تحسب على مستوى كل منتوج.

أ- الانحراف في المواد الأولية المباشرة:

الانحراف الاجمالي والانحراف الكي ومختلف الانحرافات الجزئية الخاصة بالمواد الاولية سنعرضها في الجدول الآتي:

الجدول: انحرافات المواد الأولية المباشرة

طبيعة الانحراف	كيفية الحساب	تفسير للانحرافات غير الملائمة
الانحراف الاجمالي ET	الانحراف الاجمالي = التكلفة الحقيقية للمادة المستهلكة عند مستوى الانتاج الحقيقي – التكلفة المعيارية للمادة المستهلكة عند مستوى الانتاج المعياري $ET = (CR * PR) - (CS * PS)$ $ET = (Q_r * C_r * PR) - (Q_s * C_s * PS)$	التكلفة الحقيقية للمادة المستهلكة عند المستوى الانتاج الحقيقي أكبر من التكلفة المعيارية للمادة المستهلكة عند مستوى الانتاج المعياري. لمعرفة أسباب هذا الانحراف يجب تجزئته.
الانحراف الكلي EG	الانحراف الكلي = التكلفة الحقيقية للمادة المستهلكة عند مستوى الانتاج الحقيقي – التكلفة المعيارية للمادة المستهلكة عند مستوى الانتاج الحقيقي $EG = (CR * PR) - (CS * PR)$ $EG = (Q_r * C_r * PR) - (Q_s * C_s * PR)$	تكلفة المادة الاولية الحقيقية المستهلكة أكبر مما تم توقعه. لمعرفة أسباب هذا الانحراف يجب تجزئته

الانحراف في حجم الانتاج E/V	الانحراف في حجم الانتاج = (حجم الانتاج الحقيقي – حجم الانتاج المعياري) *التكلفة المعيارية للمادة الاولية المستهلكة $E/V = (PR - PS)*CS$	لا يفسر
الانحراف في الكمية E/Q	الانحراف في الكمية = (كمية المادة الاولية المستهلكة الحقيقية – كمية المادة الاولية المستهلكة المعيارية) * التكلفة الوحدوية المعيارية للمادة المستهلكة $E/Q = (Q_r - Q_s) * C_s$	-جودة رديئة. -استهلاك مفرط للمادة الاولية
الانحراف في التكلفة E/C	الانحراف في التكلفة = (التكلفة الوحدوية الحقيقية للمادة المستهلكة – التكلفة الوحدوية المعيارية للمادة المستهلكة) *كمية المادة الحقيقية المستهلكة الحقيقية $E/C = (C_r - C_s) * Q_r$	-ارتفاع غير متوقع في سعر المادة الاولية. -سياسة شراء سيئة. -مصاريف شراء مفرطة
للتأكد	الانحراف الكلي = الانحراف في الكمية + الانحراف في التكلفة $EG = E/Q + E/C$ الانحراف الاجمالي = الانحراف الكلي + الانحراف في الحجم $ET = EG + E/V$	

ب– الانحراف في اليد العاملة المباشرة:

الانحراف الاجمالي والانحراف الكي ومختلف الانحرافات الجزئية الخاصة باليد العاملة المباشرة سنعرضها في الجدول الآتي:

الجدول: انحرافات اليد العاملة المباشرة

طبيعة الانحراف	كيفية الحساب	تفسير للانحرافات غير الملائمة
الانحراف الاجمالي ET	الانحراف الاجمالي = التكلفة الحقيقية للأجور المباشرة عند مستوى الانتاج الحقيقي – التكلفة المعيارية للأجور المباشرة عند مستوى الانتاج المعياري	التكلفة الحقيقية للأجور المباشرة عند المستوى الانتاج الحقيقي أكبر من التكلفة المعيارية

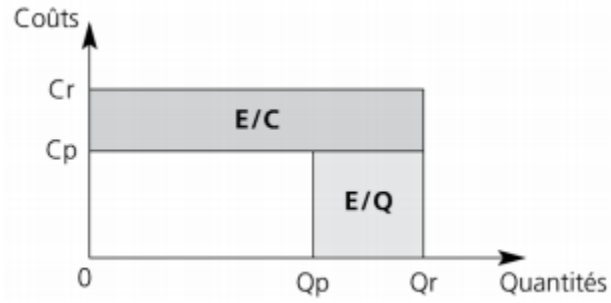
	$ET = (CR * PR) - (CS * PS)$ $ET = (Q_r * C_r * PR) - (Q_s * C_s * PS)$	للأجور المباشرة عند مستوى الانتاج المعياري. لمعرفة أسباب هذا الانحراف يجب تجزئته.
الانحراف الكلي EG	الانحراف الكلي = التكلفة الحقيقية للأجور المباشرة عند مستوى الانتاج الحقيقي – التكلفة المعيارية للأجور المباشرة عند مستوى الانتاج الحقيقي $EG = (CR * PR) - (CS * PR)$ $EG = (Q_r * C_r * PR) - (Q_s * C_s * PR)$	تكلفة الاجور المباشرة الحقيقية أكبر مما تم توقعه. لمعرفة أسباب هذا الانحراف يجب تجزئته
الانحراف في حجم الانتاج E/V	الانحراف في حجم الانتاج = (حجم الانتاج الحقيقي – حجم الانتاج المعياري) *التكلفة المعيارية للأجور المباشرة المستهلكة $E/V = (PR - PS) * CS$	لا يفسر
الانحراف في الكمية E/Q	الانحراف في الكمية = (الوقت الحقيقي –الوقت المعياري) * التكلفة المعيارية للأجور المباشرة عند مستوى الانتاج الحقيقي $E/Q = (Q_r - Q_s) * C_s * PR$	-أشخاص غير أكفاء. -ساعات عمل بطالة. -تأطير غير فعال للعمال -معدات عمل رديئة
الانحراف في التكلفة E/C	الانحراف في التكلفة = (تكلفة أجر الساعة الحقيقي – تكلفة أجر الساعة المعياري) * عدد ساعات العمل الحقيقية عند مستوى الانتاج الحقيقي $E/C = (C_r - C_s) * Q_r * PR$	-تطور في الأجور و المصاريف الاجتماعية. -ساعات عمل اضافية غير متوقعة.
للتأكد	الانحراف الكلي = الانحراف في الكمية + الانحراف في التكلفة $EG = E/Q + E/C$ الانحراف الاجمالي = الانحراف الكلي + الانحراف في الحجم $ET = EG + E/V$	

ب- التمثيل البياني للإنحرافات:

يمكن تمثيل الانحرافات بطريقتين:

- **الطريقة الاولى:** طريقة المستطيلات أو الفضاءات، بحيث نخصص محور الفواصل للكميات ونعين عليه كل من الكمية الحقيقية والمعيارية المعطاة (سواء للمادة الاولية او اليد العاملة) ومحور التراتيب للتكاليف الوحدوية ونعين عليه هو الآخر كل من التكلفة الوحدوية الحقيقية والمعيارية (سواء للمادة الاولية او اليد العاملة)، هذه النقاط ستشكل لنا مستطيلات، فمثلا في حالة ما اذا كان كل من انحراف الكمية والتكلفة موجب اي كلا الانحرافين غير ملائمين فإن الشكل يكون على النحو التالي:

الشكل : التمثيل البياني للانحرافات باستخدام طريقة المستطيلات



الفضاء الملون هو عبارة عن الانحراف الكلي بينما المستطيل باللون الرمادي الفاتح هو انحراف الكمية والمستطيل باللون الرمادي الداكن هو انحراف التكلفة.

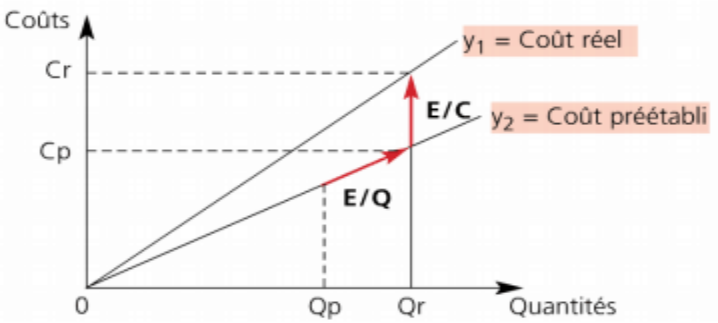
- **الطريقة الثانية:** طريقة الاتجاهات أو الأشعة، نفس الشيء نضع محور الفواصل للكميات ومحور التراتيب للتكاليف، لكن في هذه الطريقة لانحدد النقاط عليهما وانما نقوم باستخراج معادلة التكاليف لكل من التكاليف الحقيقية والمعيارية، حيث: معادلة التكاليف الحقيقية هي من الشكل: $\mathbf{y_1 = a_1 x}$

معادلة التكاليف المعيارية هي من الشكل: $\mathbf{y_2 = a_2 x}$

y : التكلفة، **a**: التكلفة الوحدوية، **x**: الكمية

فمثلا في حالة ما اذا كان كل من انحراف الكمية والتكلفة موجب اي كلا الانحرافين غير ملائمين فإن الشكل يكون على النحو التالي:

الشكل: التمثيل البياني للانحرافات باستخدام طريقة الاشعة



انحراف الكمية يمثل الشعاع المقابل للجزء المحدد بنقطتي الكمية الحقيقية والمعيارية، وانحراف التكلفة يمثل الشعاع المقابل للجزء المحدد بنقطتي التكلفة الوحدوية الحقيقية والمعيارية.

مثال:

مؤسسة (س) تنتج منتوج وحيد باستعمال مادة أولية واحدة (م)، وخلال فترة معتبرة اعطيت لك المعلومات الآتية:
الانتاج المعياري قدر بـ: 2000 و. الانتاج الحقيقي: 1900 و. بطاقة التكاليف المعيارية كانت كالآتي:

- كل وحدة واحدة من المنتوج تحتاج 4 كلغ من (م) ، تكلفة الكلغ الواحد 20 دج.
- كل وحدة واحدة من المنتوج تحتاج 2 ساعة عمل مباشرة، سعر الساعة 90 دج.

أما التكاليف الحقيقية فسجلت كالتالي:

- كل وحدة واحدة من المنتوج احتاجت الى 4.3 كلغ من (م) ، تكلفة الكلغ الواحد 19.5 دج.
- كل وحدة واحدة من المنتوج احتاجت الى 1 ساعة و45 د عمل مباشرة، سعر الساعة 95 دج.

المطلوب: حساب الانحرافات الاجمالية والكلية والجزئية لكل من المادة الاولية (م) والأجور المباشرة

الحل:

- **حساب الانحرافات الخاصة بالمادة (م):**

الجدول: حساب انحرافات المادة الأولية (م) – مثال تطبيقي–

الانحراف	الحساب	تفسير الانحراف
الانحراف الاجمالي ET	$ET = (CR * PR) - (CS * PS)$ $ET = (Q_r * C_r * PR) - (Q_s * C_s * PS)$ $ET = (4.3*19.5*1900) - (4*20*2000)$ $ET = -685$ انحراف ملائم	انتاج 1900 و كلف استهلاك مادة أولية (م) أقل من انتاج 2000 و.
الانحراف الكلي EG	$EG = (CR * PR) - (CS * PR)$ $EG = (Q_r * C_r * PR) - (Q_s * C_s * PR)$ $EG = (4.3*19.5*1900) - (20*4*1900)$ $EG = +7315$ انحراف غير ملائم	انتاج 1900 و كلف استهلاك مادة أولية (م) أكبر مما كان متوقع له.
الانحراف في حجم الانتاج E/V	$E/V = (PR - PS)*CS$ $E/V = (1900-2000)*4*20$ $E/V = -8000$ انحراف غير ملائم	في الحقيقة أن الانحراف سالب لكن لايمكن تفسيره على أنه ملائم لأن المؤسسة أنتجت أقل مما توقعته (1900 و بدل 2000 و).
الانحراف في الكمية E/Q	$E/Q = (Q_r - Q_s) * C_s * PR$ $E/Q = (4.3-4)*20*1900$ $E/Q = +11400$ انحراف غير ملائم	كان من المفروض استهلاك 7600كلغ بدل 8170 كلغ لانتاج 1900و وهو ما كلف المؤسسة تكلفة اضافية قدرها 11400 دج.

الانحراف في التكلفة E/C	$E/C = (C_r - C_s) * Q_r * PR$ $E/C = (19.5-20)*4.3*1900$ $E/C = -4085$ انحراف ملائم	المادة المستهلكة من (م) لانتاج 1900 و كلفت المؤسسة أقل مما كان متوقع له وهو ما وفر للمؤسسة 4085 دج.
للتأكد	$EG = E/Q + E/C = +11400 + (-4085) = +7315$ $ET = EG + E/V = +7315 + (-8000) = -685$	

- **حساب الانحرافات الخاصة بالأجور المباشرة:**

الجدول: حساب انحرافات اليد العاملة المباشرة – مثال تطبيقي–

الانحراف	الحساب	تفسير الانحراف
الانحراف الاجمالي ET	$ET = (CR * PR) - (CS * PS)$ $ET = (Q_r * C_r * PR) - (Q_s * C_s * PS)$ $ET = (1.75*95*1900) - (2*90*2000)$ $ET = -44125$ انحراف ملائم	انتاج 1900 و كلف المؤسسة أجورا مباشرة أقل من انتاج 2000 و.
الانحراف الكلي EG	$EG = (CR * PR) - (CS * PR)$ $EG = (Q_r * C_r * PR) - (Q_s * C_s * PR)$ $EG = (1.75*95*1900) - (2*90*1900)$ $EG = -26125$ انحراف ملائم	انتاج 1900 و كلف أجورا مباشرة أقل مما كان متوقع له.

الانحراف في حجم الانتاج E/V	E/V = (PR –PS)*CS E/V = (1900-2000)*90*2 E/V= -18000 انحراف غير ملائم	في الحقيقة أن الانحراف سالب لكن لايمكن تفسيره على أنه ملائم لأن المؤسسة أنتجت أقل مما توقعته (1900 و بدل 2000 و).
الانحراف في الكمية E/Q	$E/Q = (Q_r - Q_s) * C_s * PR$ E/Q= (1.75-2)*90*1900 E/Q=-42750 انحراف ملائم	الانتاج الحقيقي (1900و) تطلب وقت أقل مما كان مقدر له، هذا ماجعل المؤسسة توفر مبلغ 42750 دج.
الانحراف في التكلفة E/C	$E/C = (C_r - C_s) * Q_r * PR$ E/C= (95-90)*1.75*1900 E/C= +16625 انحراف غير ملائم	تكلفة الساعة الواحدة كانت أكبر بـ 5 دج لما كان متوقع له، وهذا جعل المؤسسة تتحمل تكلفة اضافية قدرها 16625 دج.
للتأكد	EG = E/Q +E/C =-42750 + (+16625) = -26125 ET = EG + E/V =-26125 + (-18000) = -44125	

2- تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة:

عند تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة سنقوم بحساب الانحراف عند ثلاث مستويات:

الانحراف الاجمالي(ET) Ecart Total

الانحراف الكلي(EG) Ecart Global

الانحرافات الجزئية Sous –écart

ملاحظة: هذه الانحرافات تحسب على مستوى كل منتوج.

وقبل الخوض في عرض هذه الانحرافات سنقدم مختصرات لبعض المصطلحات:

CRC: التكلفة الحقيقية للمركز. **BSC**: تكلفة الموازنة المعيارية للمركز.

AR: النشاط الحقيقي وهو عبارة عن عدد وحدات العمل الحقيقية.

AS: النشاط المعياري وهو عبارة عن عدد وحدات العمل المعيارية.

$\mathbf{UO_r}$: وحدة العمل الحقيقية لكل وحدة من المنتوج. $\mathbf{UO_s}$: وحدة العمل المعيارية لكل وحدة من المنتوج.

$\mathbf{CUO_r}$: تكلفة وحدة العمل الحقيقية. $\mathbf{CUO_s}$: تكلفة وحدة العمل المعيارية.

$\mathbf{CVU_{Our}}$: التكلفة المتغيرة الحقيقية لكل وحدة عمل. $\mathbf{CVU_{Ous}}$: التكلفة المتغيرة المعيارية لكل وحدة عمل.

وفي الجدول الموالي عرض لهذه الانحرافات:

الجدول: انحرافات التكاليف غير المباشرة

طبيعة الانحراف	كيفية الحساب	تفسير الانحرافات غير الملائمة
الانحراف الاجمالي ET	الانحراف الاجمالي = التكلفة الحقيقية للمركز – تكلفة الموازنة المعيارية $ET = CRC - BSC$ $ET = (Cuo_r * Uo_r * PR) - (Cuo_s * Uo_s * PS)$	التكلفة الحقيقية للمركز عند مستوى الانتاج الحقيقي أكبر من الموازنة الموجهة لهذا المركز عند مستوى الانتاج المعياري. لمعرفة أسباب هذه الانحراف يجب تجزئته.

الانحراف الكلي EG	الانحراف الكلي = التكلفة الحقيقية للمركز – تكلفة الموازنة المعيارية عند مستوى النشاط الحقيقي $EG = CRC - (Cuo_s * Uo_s * PR)$ $EG = (Cuo_r * Uo_r * PR) - (Cuo_s * Uo_s * PR)$	الانتاج الحقيقي كلف تكاليف غير مباشرة أكبر مما كان متوقع له. ولمعرفة أسباب هذا الانحراف يجب تجزئته.
انحراف الحجم E/V	انحراف الحجم = (حجم الانتاج الحقيقي – حجم الانتاج المعياري)*تكلفة وحدة العمل المعيارية $E/V = (PR-PS) * Cuo_s$	لا يفسر
انحراف الكمية E/Q أوانحراف المردودية E/R	انحراف المردودية = (وحدة العمل الحقيقية – وحدة العمل المعيارية) *تكلفة وحدة العمل المعيارية للانتاج الحقيقي $E/R = (Uo_r - Uo_s) * Cuo_s * PR$	-جودة رديئة. -استهلاك مفرط. -معدات قديمة. -عمال غير أكفاء.
انحراف التكلفة E/C أو انحراف الموازنة E/B	انحراف التكلفة = التكلفة الحقيقية للمركز – التكلفة المعيارية للمركز عند مستوى النشاط العادي $E/B = CRC - (CF + CVU_{ous} * AR)$	-ارتفاع غير متوقع في الاسعار. -ارتفاع التكاليف المتغيرة و/أو التكاليف الثابتة في المراكز الثانوية.
انحراف النشاط E/A	انحراف النشاط = التكلفة المعيارية للنشاط الحقيقي – التكلفة المعيارية للنشاط الحقيقي $E/A = (CF + CVU_{ous} * AR) - (Cuo_s * AR)$	نشاط أقل من النشاط المعياري وبالتالي هناك طاقة معطلة (تكلفة البطالة).
للتأكد	$EG = E/Q + E/C + E/A$	

ET = EG + E/V	

مثال:

مؤسسة (س) تنتج منتوج وحيد في الورشة ، الانتاج المعياري قدر بـ: 1000 و.والانتاج الحقيقي بـ: 1200 و.

موازنة المركز (الورشة):

2 ساعة عمل الآلة لكل وحدة من المنتوج. و 40.000 دج تكاليف ثابتة. و70 دج تكلفة متغيرة للساعة الواحدة لعمل الآلة.

ومنه: التكلفة المعيارية لوحدة العمل = (70* (2سا*1000و) +40000)/2000 سا = 90 دج

المعطيات الحقيقية للمركز (الورشة):

التكلفة الحقيقية للورشة: 240.000 دج، وعدد وحدات العمل (النشاط الحقيقي) : 2100 ساعة عمل الآلة.

الحل:

سنعرض الحل في الجدول الموالي:

الجدول: حساب انحرافات التكاليف غير المباشرة – مثال تطبيقي –

الانحراف	الحساب	تفسير الانحرافات
الانحراف الاجمالي ET	ET = CRC – BSC ET = $(Cuo_r * Uo_r * PR) - (Cuo_s * Uo_s * PS)$ ET =240.000 – (90*2000) ET = +60.000	انتاج 1200 و كلف المؤسسة تكاليف غير مباشرة أكبر من انتاج 1000و المقدرة.

	انحراف غير ملائم	
الانحراف الكلي EG	$EG = CRC - (Cuo_s * Uo_s * PR)$ $EG = (Cuo_r * Uo_r * PR) - (Cuo_s * Uo_s * PR)$ $EG = 240.000 - (90*2*1200)$ $EG = +24000$ انحراف غير ملائم	انتاج 1200و كلف المؤسسة تكاليف غير مباشرة أكبر مما كان مقدر له.
انحراف الحجم E/V	$E/V = (PR-PS) * Cuo_s$ $E/V= (1200-1000) *90*2$ $E/V= +36000$ انحراف ملائم	بالرغم من أن هذا الانحراف يبدو أنه غير ملائم لأنه موجب، إلا أنه في الحقيقة ملائم لأن المؤسسة أنتجت أكثر مما تتوقع (1200 وبدل 1000و).
انحراف الكمية E/Q أوانحراف المردودية E/R	$E/R =(Uo_r-Uo_s)*Cuo_s*PR$ $E/R = (2100/1200 -2)*90*1200$ $E/R = -27000$ انحراف ملائم.	المؤسسة استهلكت عدد ساعات عمل الآلة أقل مما كان متوقع له، وهذا ما وفر لها تكلفة قدرها 27000 دج.
انحراف التكلفة E/C أو انحراف الموازنة E/B	$E/B = CRC -(CF +CVU_{ous}*AR)$ $E/B =240.000 - (40000+70*2100)$ $E/B =+53000$ انحراف غير ملائم	التكاليف غير المباشرة للورشة أكبر بـ 53000 دج عن التكاليف غير المباشرة المعيارية عند مستوى النشاط الحقيقي.

انحراف النشاط E/A	$E/A = (CF + CVU_{ous} * AR) - (Cuo_s * AR)$ $E/A = (40000 + 70 * 2100) - (90 * 2100)$ $E/A = -2000$ انحراف ملائم	مستوى النشاط الحقيقي أكبر من النشاط المقدر وهو ما وفر للمؤسسة مبلغ 2000 دج.
للتأكد	$EG = E/Q + E/C + E/A = -27000 + 53000 + (-2000) = +24000$ $ET = EG + E/V = +24000 + 36000 = +60000$	