

المحاضرة الأولى

الفصل الأول

طبيعة المحاسبة الإدارية ومفهومها وأهدافها

- . مقدمة.
- . أهداف المحاسبة الإدارية.
- . المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى.
 - * المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.
 - * المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.
 - * المحاسبة الإدارية وفروع العلوم والمعارف الأخرى.
- . الآفاق الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- . الخصائص الواجب توفرها في معلومات المحاسبة الإدارية.
- . أسئلة الفصل الأول.

الفصل الأول

طبيعة المحاسبة الإدارية ومفهومها وأهدافها

مقدمة (للاطلاع)

كانت وظيفتنا التخطيط والرقابة وما زالتا الوظيفتين الأكثر أهمية من وظائف إدارة المنشآت الاقتصادية. فقد أدى تطور الاقتصاديات الحديثة وانفتاح الحدود بين الدول إلى ازدياد حدة المنافسة وتكريس صيغة البقاء للأقوى بما تعنيه القوة هنا من قدرة على التخطيط والتنظيم واختيار الأهداف من جهة، وحسن اختيار الأدوات والأساليب والرقابة على التنفيذ من جهة أخرى.

ومن أجل القيام بوظيفتي التخطيط والرقابة تحتاج الإدارة إلى معلومات ملائمة ووسائل وأدوات تسمح لها ببناء خططها الاستثمارية والتشغيلية والتسويقية على أسس علمية سليمة، وإحكام الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب. ونظراً لعدم قدرة نظام المعلومات المحاسبي التقليدي على تقديم المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة، وممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة بشكل فعال وبما يسمح بتقييم البدائل واتخاذ القرارات في ظل هذه الظروف المتغيرة بدأت ملامح فرع جديد من فروع المحاسبة بالظهور والتبلور شيئاً فشيئاً منذ بدايات القرن العشرين.

لقد شكلت الأزمة الاقتصادية العالمية (1929 . 1933) ومنعكساتها على أوضاع المنشآت الاقتصادية حافزاً لظهور العديد من الأساليب المحاسبية والإدارية التي تهدف إلى معالجة أوضاع هذه المنشآت وتصويب أدائها وتعزيز مقومات ازدهارها. ومنذ أواسط الخمسينات من القرن الماضي بدأ تعبير المحاسبة الإدارية *Managerial Accounting* بالانتشار ومفهومها بالتبلور حول عدد من الإجراءات والوسائل التي تتمحور حول جمع المعلومات وإعادة تصنيفها ومعالجتها وصياغتها بالطريقة التي تساعد إدارة المنشآت في اتخاذ القرارات الإدارية والقيام بوظيفتي التخطيط والرقابة.

ومن المعروف أن وظيفتي التخطيط والرقابة تعدان من أهم وظائف الإدارة في المنشآت الاقتصادية فنجاح أي وحدة اقتصادية يقاس بمدى تحقيق تلك الوحدة للأهداف المحددة في الخطة التي تضعها لفترة مقبلة. في حين تشكل الرقابة الوظيفية الأساسية التي تستطيع الإدارة بواسطتها ملاحقة تنفيذ الخطة، واكتشاف مواطن الضعف والخلل والعمل على تصحيحها.

ويمكن تلخيص خطوات عملية التخطيط بأربع خطوات رئيسية:

1. التعرف إلى المشكلة وتحديد أبعادها.

2. البحث عن الحلول البديلة.

3. تقويم هذه الحلول.

4. اختيار أفضل بديل في ضوء نتائج التقويم.

هذه الخطوات كلها تحتاج إلى معلومات وبيانات خاصة لإنجازها، فعملية التعرف إلى المشكلة وتحديد أبعادها تحتاج إلى وجود نظام للمعلومات من شأنه أن يضع المشكلة أمام الإدارة ويسهل إمكانية التعرف عليها ودراستها. كما أن البحث عن الحلول البديلة يحتاج إلى المعلومات المتعلقة بهذه الحلول وتحديد وتوضيح العلاقات المتبادلة بين أجزاء المنشأة. ويحتاج تقويم الحلول البديلة إلى مزيد من المعلومات التفصيلية التي تتعلق بالبدائل موضوع الدراسة وأثر اختيار أي منها على القرارات الأخرى التي اتخذتها المنشأة، أو التي هي في سبيل اتخاذها، وتأتي بعد ذلك عملية الاختيار التي تتم من خلال النتائج المستخلصة في ضوء الدراسات السابقة.

وتمارس الرقابة عملها في وقت وضع الخطة من خلال السهر على صحة البيانات المقدمة لأجهزة التخطيط، وهي بذلك تقوم بدور وقائي يساعد في وضع خطة سليمة وصحيحة قدر الإمكان، ومن ثم تمارس الرقابة دورها الرئيسي في أثناء التنفيذ بشكل يساعد على قياس كفاءة الأداء مقارنة بالخطة الموضوعية مسبقاً، والمشاركة في اتخاذ القرارات اللازمة لزيادة كفاءة الأداء في المستقبل.

إن هذه النشاطات المختلفة، سواء كانت على مستوى التخطيط أم الرقابة تقودنا إلى ملاحظتين أساسيتين: الأولى تتمثل في ضرورة توفر البيانات المناسبة في جميع مراحل التخطيط والرقابة، لأن هذه البيانات تشكل الدعامة الأساسية لإنجاز هاتين المهمتين، والملاحظة الثانية هي التأكيد على ما سبق ذكره من وجود تلازم بين وظيفتي التخطيط والرقابة وتكاملهما.

وتشارك المستويات الإدارية المختلفة: الإدارة العليا، الإدارة المتوسطة، المستوى التنفيذي، بشكل أو بآخر في عمليتي التخطيط والرقابة، فالتخطيط السليم هو التخطيط الذي يشارك فيه الجميع من أدنى المستويات إلى أعلاها بحيث تأتي الخطة بعد ذلك نتيجة جهد جماعي ومشاركة واقتناع من قبل الجميع.

ولكي تتحقق الرقابة على تنفيذ الأعمال بعد ذلك لا بد وأن يكون هناك تحديد لمراكز المسؤولية في المنشأة من جهة، والتفويض بالسلطات والصلاحيات بين المستويات الإدارية المختلفة من جهة أخرى. فالرقابة في نهاية المطاف هي بيان لمواطن الخلل وتحديد المسؤولية عنها، ولا يمكن أن تكون هناك مسؤولية إن لم

جامعة دمشق - كلية الاقتصاد مقرر المحاسبة الإدارية - سنة رابعة محاسبة د. قيس عثمان

يكن لدى كل مستوى من المستويات سلطة الإشراف على المستويات الأدنى والرقابة عليها في الوقت نفسه الذي يكون فيه مسؤولاً عن نتائج أعماله تجاه المستويات الأعلى.

إن كل ما سبق يوضح لنا بشكل مختصر وجلي أن إدارة المنشآت الحديثة قد أصبحت بحاجة إلى عدد كبير من البيانات والإحصاءات الموضوعية بشكل يحقق المهام التي تقوم بها. ومصدر البيانات في المنشأة هو المحاسبة بشكل أساسي، غير أن بيانات المحاسبة التقليدية لم تكن قادرة على الوفاء بالأغراض التي تم ذكرها، فكان لابد من اللجوء إلى طرق وأساليب جديدة لعرض البيانات وتحليلها وتنسيقها واستخلاص النتائج منها بشكل يخدم أغراض الإدارة ويحقق أهدافها. ونتيجة لذلك كله تتوضح بشكل مستمر مهام المحاسبة الإدارية وتتسع أدواتها وأساليبها ومجالات استخدامها، وبما يتناسب مع استمرار تصاعد الحاجات والآفاق غير المحدودة للتطور.

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإدارية بأنها نظام معلومات شامل ومتطور لخدمة الوظائف الأساسية للإدارة من خلال مجموعة من الأساليب والأدوات التي تتطور بشكل مستمر بما يخدم الحاجات المتجددة لممارسة تخطيط فعال واختيار سليم بين الحلول البديلة وتحقيق الرقابة من خلال تقييم الأداء.

أهداف المحاسبة الإدارية: (مطلوبة للامتحان)

في ظل التطور المتسارع لنشاطات الإدارة الحديثة للمنشآت واتساع متطلباتها شهدت نشاطات المحاسبة الإدارية وأدواتها تطوراً موازياً بحيث يمكن إيجاز أهدافها الرئيسية بما يلي:

1 . توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة. وتحرص المحاسبة الإدارية في هذا المجال على التأكيد على ضرورة اشتراك المستويات الإدارية المختلفة في صياغة الأهداف ورسم الخطط التي يقتنع بها جميع الأطراف المعنية بالتخطيط والتنفيذ وتوفير الحوافز المادية والمعنوية التي ترفع من إحساس الجميع بالمشاركة وبالتالي المسؤولية عن سلامة الأداء والسعي الدائم لتحسينه.

2 . تقديم المعلومات اللازمة لتقييم البدائل واتخاذ القرارات.

3 . توفير المعلومات والوسائل الملائمة من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية وتوفير مصادر التمويل اللازمة بالشكل الذي يسمح بتوفير الشروط والمبررات العلمية لنشاطات استثمارية مجدية.

4 . الإسهام في وضع الأسس المناسبة لقياس الأداء في مراكز المسؤولية المختلفة واكتشاف الانحرافات وتحديد سبل تصحيحها.

المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى:

تتميز المحاسبة الإدارية كفرع جديد نسبياً من فروع المحاسبة بالمرونة والتفاعل المستمر مع متطلبات الإدارة الناجحة للمنشآت وترتبط مع فروع المعرفة والعلوم الأخرى بكثير من علاقات التكامل والتأثيرات المتبادلة. وسنبين فيما يلي النقاط التي تتميز بها المحاسبة الإدارية وطبيعة العلاقات التي تربطها مع فروع المحاسبة والعلوم والمعارف الأخرى.

المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية: (مطلوبة للامتحان ومهم جدا فهم الاختلاف بينهما)

تتشترك المحاسبة الإدارية مع المحاسبة المالية في كونهما فرعين من فروع المحاسبة بالمعنى الشامل. وتعتمد المحاسبة الإدارية في كثير من الأحيان على الأرقام والبيانات المأخوذة من المحاسبة المالية، غير أن لكل منهما خصائص تتميز بها عن الأخرى نتلخص فيما يلي:

1. تقدم المحاسبة المالية بيانات فعلية وإجمالية من خلال القوائم المالية عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي لتستخدم من قبل الإدارة والأطراف الأخرى المهتمة بوضعها. أما المحاسبة الإدارية فتقدم بيانات تتناول الماضي والحاضر والمستقبل ويغرض استخدام هذه البيانات داخل المنشأة نفسها.
2. ينصب اهتمام المحاسبة المالية على إظهار نتائج أعمال المنشأة ككل وبتاريخ معين، في حين أن المحاسبة الإدارية تهتم بتحليل نتائج الأقسام والفروع ومراكز التكلفة في المنشأة، ويكمن دورها الأساسي في البحث عن أماكن الخلل والمساعدة على إيجاد الحلول اللازمة لها.
3. تقدم المحاسبة المالية بياناتها بشكل دوري وعلى فترات متباعدة في معظم الأحيان، أما المحاسبة الإدارية فتقدم بيانات دورية بالإضافة إلى بيانات فورية وعاجلة عن المشاكل المختلفة التي تظهر بشكل مفاجئ.
4. تمتاز بيانات المحاسبة المالية بالدقة والموضوعية نظراً لكونها تعتمد على الأرقام الفعلية التاريخية، أما أرقام المحاسبة الإدارية فهي في كثير من الأحيان تقريبية نظراً لاعتمادها على التنبؤ والتقدير حيث يحتمل أن يكون للعنصر الشخصي دور في إعدادها رغم ضرورة الحرص على استنادها إلى طرق ووسائل علمية.
5. تظهر أرقام المحاسبة المالية بشكل وحدات نقدية، في حين أن بيانات المحاسبة الإدارية يمكن أن تكون غير مالية في كثير من الأحيان وتعتمد على وحدات قياس كمية تتناسب مع موضوع البحث.

- 6 . تقدم المحاسبة المالية بياناتها كما هي إلى إدارة المنشأة. أما المحاسبة الإدارية فمن مهامها الأساسية تحليل البيانات وتفسيرها واقتراح الحلول المناسبة.
- 7 . تلتزم المنشآت الاقتصادية بإعداد القوائم المالية على أساس مبادئ ومعايير محاسبية محددة ومعترف بها، وينشر هذه البيانات بالوسائل التي تسمح بإطلاع جميع الأطراف المهتمة عليها. أما بيانات المحاسبة الإدارية وتقاريرها فهي داخلية لغرض استخدامها من قبل إدارة المنشأة، وتعد وفقاً للحاجات ومتطلبات اتخاذ القرارات الخاصة بكل منشأة.

المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف: (للاطلاع)

هناك علاقة ارتباط وتكامل وثيقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لأن كل منهما تعتمد على بيانات تحليلية وتفصيلية تهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وترشيد عمليتي التخطيط والرقابة مما أدى إلى عدم وضوح الحدود الفاصلة بينهما وإلى اعتبار كل منهما مكمل للآخرى. ورغم ذلك فإن المحاسبة الإدارية تتميز بأنها تهتم بشكل أكبر بالظروف والأحداث المستقبلية للمنشأة وكيفية التعامل معها واتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتحسين أداء المنشأة ومساعدتها على تحقيق أهدافها، في حين أن اهتمام محاسبة التكاليف ينصب على قياس التكلفة وتحليلها، غير أن نقاط الالتقاء والتكامل تصبح أكثر فأكثر عند الانتقال من محاسبة التكاليف الفعلية إلى محاسبة التكاليف المعيارية التي تهتم بوضع المعايير المسبقة للتكاليف وقياس الانحرافات وبيان أسبابها.

وفي جميع الأحوال يبقى توجه كلاً من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف نحو داخل المنشأة إذ يسهم تضافرها وتكاملها في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

المحاسبة الإدارية وفروع العلوم والمعارف الأخرى: (للاطلاع)

نظراً لطبيعة المحاسبة الإدارية وتنوع مهامها وأساليبها فهي تؤثر وتتأثر في كثير من الأحيان بفروع العلوم والمعارف الأخرى، وتستفيد من أدواتها المناسبة في تحقيق أغراضها ومنها:

الإدارة: هناك علاقة وثيقة بين المحاسبة الإدارية وعلوم الإدارة تتمثل بشكل أساسي في أهمية المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من جهة وفي ضرورة الاستفادة من الأساليب الإدارية الحديثة في مجالات التشغيل والتسويق والتمويل وإدارة الموارد البشرية من أجل

جامعة دمشق – كلية الاقتصاد مقرر المحاسبة الإدارية – سنة رابعة محاسبة د. قيس عثمان
تحقيق التكامل بينها وبين نوعية المعلومات التي يجب أن تقدمها المحاسبة الإدارية بالشكل المناسب
والوقت المناسب من جهة أخرى.

الاقتصاد: تحتاج المحاسبة الإدارية أكثر من غيرها من فروع المحاسبة إلى الاستفادة من كثير من
المفاهيم والنماذج الاقتصادية في صياغة نماذجها وأدواتها الخاصة، فتعتمد في كثير من الحالات على
أساليب التنبؤ والتقدير ومفاهيم القيمة الحالية وتكلفة الفرصة البديلة، والأسس العلمية للاقتصاديات
المشروعات الحديثة، ومنعكسات ازدياد حدة المنافسة وانفتاح الأسواق.

العلوم السلوكية: يعد العامل الإنساني من العوامل الهامة لنجاح عمليات التخطيط والرقابة التي تعتبر
محوراً أساسياً للمحاسبة الإدارية، ونظراً لأهمية العنصر الإنساني في نجاح عمليتي التخطيط والرقابة في
المنشأة، فلا بد من دراسة حاجات هذا العنصر وإيجاد الطرق المناسبة لإشباعها عن طريق توفير الحوافز
المادية والمعنوية الأمر الذي يبرز الدور الهام للعلوم السلوكية وإدارة الموارد البشرية وعلاقتها بالمحاسبة
الإدارية.

أساليب التحليل الكمي: تعتمد أعمال التخطيط والرقابة وبالتالي أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة على
أساليب التحليل الكمي مثل الرياضيات والإحصاء، ونظرية الاحتمالات وتحليل التعادل وبحوث العمليات
وأساليب البرمجة الخطية لما لها من أهمية في تقييم البدائل واختيار الحلول الملائمة وتحقيق الاستغلال
الأمثل للموارد المتاحة.

الخصائص الواجب توفرها في معلومات المحاسبة الإدارية: (للاطلاع)

نظراً لأهمية المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات فلا بد أن
تتوفر فيها بعض الخصائص التي تجعلها مفيدة لتحقيق أهداف المحاسبة الإدارية وهي:

1 . الملاءمة: Relevance

وتعد الملاءمة من أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، وتعني الملاءمة أن
المعلومة يجب أن تكون ذات صلة وتأثير في الموضوع المراد معالجته واتخاذ قرار بشأنه. وانطلاقاً من
مبدأ ضرورة الموازنة بين التكلفة والعائد فلا بد من أن تكون الفائدة أو المنفعة المتوقعة من المعلومة تفوق
تكلفة الحصول عليها.

2 . التوقيت: Timeliness

لكي تكون المعلومات مفيدة وملائمة لاتخاذ القرار فلا بد من أن تقدم في الوقت المناسب، في حين أنها تفقد قدرتها على التأثير في اتخاذ القرارات إذا ما وصلت متأخرة وقد يكون الحصول على معلومات تقريبية أكثر فائدة في بعض الأحيان من معلومات أكثر دقة وصلت متأخرة وبعد فوات الأوان.

3 . الموثوقية: Reliability

أي أن تتصف المعلومات بالمصادقية وإمكانية الاعتماد عليها، وغالباً ما يكون من الممكن الاعتماد على المعلومات عندما تتصف بالصحة والدقة والصدق في التعبير عن الظواهر والأحداث الاقتصادية بموضوعية ودون انحياز.

4 . القدرة على التقييم في المستقبل: Predictive Value

أي أن المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات يجب أن تساهم في تحسين قدرة المستخدم على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، وغالباً ما يكون ذلك ممكناً عندما يتم الإفصاح الملائم عن المعلومات في القوائم المالية المقارنة.

5 . القدرة على التغذية العكسية: Feedback value

ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار في تقييم صحة توقعاته السابقة والقرارات التي سبق واتخذها بما يسمح له بتحسين التوقعات المستقبلية.

6 . القابلية للمقارنة: Comparability

حيث تعتمد عملية تقييم الأداء في كثير من الأحيان على إجراء المقارنات بين المؤشرات المستخرجة من بيانات المنشأة لعدد من السنوات أو مع مؤشرات مماثلة لمنشآت أخرى في نفس قطاع النشاط الاقتصادي مما يستدعي أن تتوفر في المعلومات المستخدمة في هذا المجال خاصية القابلية للمقارنة.

الآفاق الحديثة للمحاسبة الإدارية: (للاطلاع)

لجأ العديد من الكتاب في العقود القليلة الأخيرة إلى تعديل اسم المحاسبة الإدارية بإضافة صفة المتقدمة إليها لتصبح التسمية الجديدة «المحاسبة الإدارية المتقدمة» في رغبة منهم للإشارة إلى أساليب وأدوات إدارية جديدة يترتب على المحاسبة الإدارية التعامل معها والتأقلم مع متطلباتها، وإيجاد النماذج والأدوات التي تخدم غاياتها وأهدافها. ومن المهم الإشارة في هذا المجال إلى أن الفهم الدقيق لطبيعة المحاسبة الإدارية وأهدافها يقود بالضرورة إلى إدراك الصفة الديناميكية لهذا الفرع من فروع المعرفة. وهذا ما توحى

جامعة دمشق – كلية الاقتصاد مقرر المحاسبة الإدارية – سنة رابعة محاسبة د. قيس عثمان

به مختلف محاولات تعريف المحاسبة الإدارية التي لم تشر إلى أي إطار ثابت الارتباط ببيئة معينة أو حقبة زمنية محددة. فالمحاسبة الإدارية إن أضيفت لها صفة «المتقدمة» أو لا، هي بحكم ارتباطها ببيئة الأعمال وحاجات الوحدات الاقتصادية ومتطلبات الظروف الاقتصادية المتغيرة تحمل سمة الاتجاه الدائم نحو آفاق التطور הרحبة.

وهكذا تبلورت إلى جانب المرتكزات والمواضيع الأساسية للمحاسبة الإدارية أفكار وأدوات جديدة أثرت نشاطاتها ووثقت صلاتها بمستجدات ثورة المعلومات والتقدم التقني ونظم الإدارة الحديثة وتتركز في المحاور الرئيسية التالية:

- . اللامركزية ومحاسبة المسؤولية وأسعار التحويل.
- . النماذج المختلفة لتسعير المنتجات.
- . نظم التكاليف الحديثة وبخاصة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والتكاليف المستهدفة.
- . تقييم الأداء من المنظور الاستراتيجي وبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC).
- . نظم الإنتاج الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة (TQM) ونظام الوقت المحدد (JIT).

وسيتم التطرق لاحقاً إلى بعض هذه المواضيع ضمن الحدود التي يسمح بها المجال في هذا الكتاب الذي يأخذ صفة الكتاب التدريسي بشكل أساسي.

أسئلة الفصل الأول

- 1 . ما المقصود بالمحاسبة الإدارية وما هو تعريفها؟
- 2 . اشرح أهداف المحاسبة الإدارية؟
- 3 . عدد أهم أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية؟
- 4 . بين طبيعة العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف؟
- 5 . ما خصائص المعلومات التي يجب أن توفرها المحاسبة الإدارية؟
- 6 . تهدف المحاسبة الإدارية إلى:
 - أ . إظهار نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.
 - ب . بيان المركز المالي للمنشأة.
 - ج . تقديم المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
 - د . دراسة وضع السيولة في المنشأة.
- 7 . تقدم المحاسبة الإدارية بياناتها على شكل:
 - أ . كمي.
 - ب . نقدي.
 - ج . كمي ونقدي.
 - د . لا شيء مما ذكر .

المحاضرة الثانية

الفصل الثاني

مفهوم التكلفة وتصنيفات التكاليف

. مفهوم التكلفة.

. التكلفة والمصروف والخسارة.

. تصنيفات التكاليف.

* تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج.

* تصنيف التكاليف حسب طبيعة النشاط.

* تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية.

* تصنيف التكاليف من حيث علاقتها بحجم النشاط.

* تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

* تصنيف التكاليف لأغراض الرقابة.

. قوائم الدخل في المنشآت التجارية والصناعية

. أسئلة الفصل الثاني

الفصل الثاني

مفهوم التكلفة وتصنيفات التكاليف

مفهوم التكلفة: (مطلوبة للامتحان)

يشكل موضوع التكلفة وتحديد عناصرها وطرق قياسها وأساليب تحميلها وتحليلها مرتكزاً أساسياً لسلامة التسجيل في الدفاتر المحاسبية وتحديد تكلفة المنتجات.

ولأن هناك تداخلاً واستخداماً غير دقيق في بعض الأحيان لمصطلحات مثل: التكلفة Cost والمصروف Expense والخسارة loss. ومن أجل البناء على أسس واضحة عندما يتم البحث في أساليب المحاسبة الإدارية واستخداماتها المختلفة فلا بد من التأكيد على أن مصطلح التكلفة يستخدم للتعبير عن التضحية المادية الاختيارية بجزء من موارد المنشأة الحالية للحصول على منافع مستقبلية يتوقع أن تتحقق من خلالها الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها.

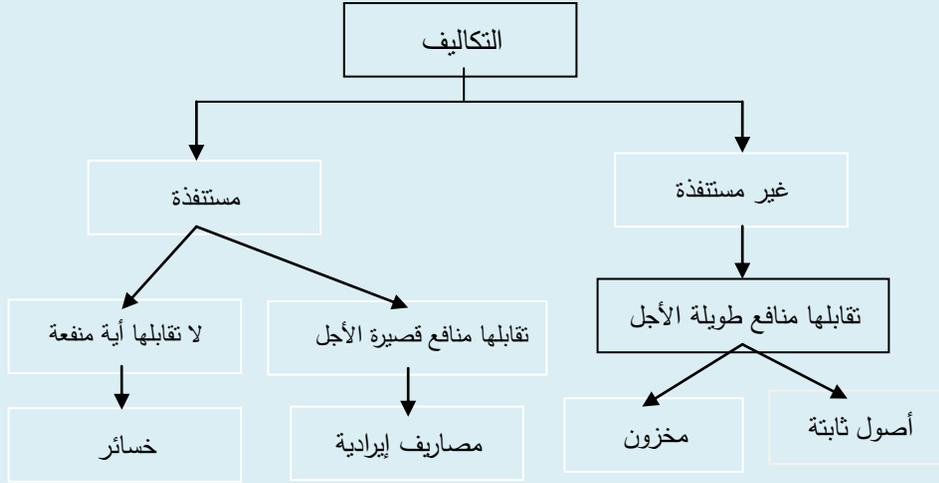
التكلفة والمصروف والخسارة: (مطلوب للامتحان ومهمة)

إن المنافع التي يتوقع الحصول عليها من خلال التضحية بالموارد يمكن أن تكون منافع قصيرة الأجل تتحقق خلال الفترة المحاسبية، فتدعى التكاليف في هذه الحالة بالتكاليف المستنفذة Expired Costs أما إذا كانت المنافع المقابلة للتكاليف منافع مستقبلية تتحقق على مدى عدد من الفترات المحاسبية المستقبلية فتدعى في هذه الحالة بالتكاليف غير المستنفذة Unexpired Costs.

وتعد التكاليف مستنفذة: حين تتم التضحية بالموارد من أجل الحصول على إيرادات خلال الفترة المحاسبية الجارية، ولذلك فهي تدعى أيضاً بالتكاليف الإيرادية، وتظهر في قائمة الدخل، ويطلق عليها في هذه الحالة تعبير المصروفات مثل: مصروف الأجور، ومصروف الصيانة، ومصروف الإيجار، ومصروف اهتلاك الأصول الثابتة وتكلفة البضاعة المباعة الخ....

أما التكاليف غير المستنفذة: فهي التكاليف التي يتوقع الحصول منها على منافع مستقبلية في الأجل الطويل وتتمثل عملياً في الأصول التي تظهر في قائمة المركز المالي للمنشأة. ولهذا السبب تعد تكلفة البضاعة المباعة تكلفة مستنفذة لأنها تؤدي إلى الحصول على إيرادات، أما تكلفة الوحدات غير المباعة حتى آخر المدة (تكلفة المخزون) فتعد أصلاً يظهر في قائمة المركز المالي.

جامعة دمشق – كلية الاقتصاد مقرر المحاسبة الإدارية – سنة رابعة محاسبة د. قيس عثمان
وتجدر الإشارة إلى أن هناك نوعاً من التكاليف المستنفذة التي لا تؤدي إلى تحقيق إيراد بشكل مباشر أو غير مباشر، ولا ينتظر الحصول مقابلها على أية منافع وتدعى في هذه الحالة بالخسائر، كما هو الأمر في حالة الفاقد الصناعي، أو التلف والحريق والسرقة الخ...



تصنيفات التكاليف:

تُصنف التكاليف عادة وفقاً لأسس مختلفة كما يلي:

1. تصنيف التكاليف من حيث علاقتها بوحدة المنتج: (مطلوبة لامتحان تعداد فقط)

تقسم التكاليف من حيث علاقتها بوحدة المنتج إلى مجموعتين:

آ . **التكاليف المباشرة:** وهي جميع عناصر التكلفة التي يمكن تتبعها وتخصيصها بشكل دقيق لوحدة المنتج أو النشاط أو مركز التكلفة، وتشمل الخامات والمواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية كافة، وتكلفة العمل المباشر.

ب . **التكاليف غير المباشرة:** وتشمل جميع عناصر التكاليف الأخرى التي لا يوجد بينها وبين وحدة المنتج أو الخدمة أو النشاط أو مركز التكلفة ارتباط مباشر محدد. ويمكن التمييز فيها بين التكاليف الصناعية غير المباشرة (المواد الصناعية غير المباشرة، الأجور الصناعية غير المباشرة، المصروفات الصناعية غير المباشرة الأخرى) ومصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية.

2. تصنيف التكاليف حسب طبيعة النشاط: (مطلوبة لامتحان تعداد فقط)

تصنف التكاليف من هذه الزاوية حسب طبيعة النشاط والوظائف التقليدية في المنشأة إلى:

آ . **تكاليف الإنتاج:** وتشمل جميع عناصر التكاليف المرتبطة بالعملية الإنتاجية بشكل مباشر أو غير مباشر.

ب . **مصاريف البيع والتوزيع (مصاريف التسويق):** وتشمل جميع النفقات الخاصة بمرحلة التسويق من مواد وأجور ونفقات دعابة وإعلان، ومصاريف نقل وتوزيع واهتلاكات خاصة بالأصول الثابتة العائدة لمراكز الخدمات التسويقية.

ج . **المصاريف الإدارية والتمويلية:** وتشمل رواتب وأجور العاملين الإداريين وفوائد الديون وإيجار المباني الإدارية واهتلاكات الأصول الثابتة، وغيرها من المصاريف المتعلقة بالنشاط الإداري في المنشأة.

3. تصنيف التكاليف حسب علاقاتها بالفترة المحاسبية: (مطلوبة لامتحان تعداد فقط)

تقسم التكاليف من حيث علاقتها بالفترة المحاسبية إلى مجموعتين:

آ . **المصاريف الإيرادية:** وهي عناصر التكلفة التي تدفع مقابل الحصول على السلع والخدمات التي تستهلك في العملية الإنتاجية وتستهلك منها الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها، ويتحقق مقابلها إيراد في الفترة نفسها.

ب . **المصاريف الرأسمالية:** وتتمثل في تكلفة ما تشتريه المنشأة من أصول ثابتة تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية، ولذلك يترتب توزيع تكلفتها على عدد من الفترات المحاسبية بما يتناسب مع العمر الإنتاجي لهذه الأصول.

4. تصنيف التكاليف من حيث علاقتها بحجم النشاط: (مطلوبة لامتحان تعداد فقط،

ولكن هذا التصنيف مهم جداً في هذا المقرر وسيتم التوسع فيه في المحاضرة القادمة)

وتقسم التكاليف وفقاً لهذا التصنيف إلى الأنواع التالية:

آ . **تكاليف متغيرة:** وهي جميع التكاليف التي يرتبط حجمها بحجم النشاط في المنشأة فتزداد بزيادته وتقلص بنقصانه.

ب . **تكاليف ثابتة:** وهي جميع التكاليف التي ترتبط بفترة زمنية معينة وبطاقة إنتاجية محددة، ولا تتأثر خلال الفترة وضمن الطاقة الإنتاجية المحددة بزيادة أو انخفاض حجم النشاط.

جامعة دمشق – كلية الاقتصاد مقرر المحاسبة الإدارية – سنة رابعة محاسبة د. قيس عثمان
ج . تكاليف شبه متغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بتغيير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة،
وتتضمن في الواقع جزءاً ثابتاً وجزءاً متغيراً.

5 . تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات: (مطلوبة للامتحان تعداد وفهم محتوى كل مصطلح)

تحتاج عملية اتخاذ القرارات في بعض الأحيان إلى الاعتماد على مفاهيم خاصة للتكلفة تعطي متخذ القرار معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ قراره. ويمكن في هذا المجال تمييز المفاهيم التالية للتكلفة:

آ . تكلفة الفرصة البديلة: Opportunity Cost

تعرف تكلفة الفرصة البديلة بأنها تكلفة الفرصة التي تم فقدانها (الفرصة المضاعة) نتيجة اتخاذ القرار باختيار بديل آخر، فتكلفة الفرصة البديلة تمثل المنافع أو الإيرادات المفقودة (غير المتحققة) لأفضل بديل يأتي بعد البديل الذي تم اختياره. وتعد تكلفة الفرصة البديلة مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات.

فلو كان لدينا أربعة بدائل يقدر أن تحقق الأرباح أو المنافع التالية:

آ . 5000 ل.س ب . 4000 ل.س

ج . 3000 ل.س د . 2000 ل.س

فلاشك بأن الاختيار سيتوجه نحو البديل آ الذي يحقق أكبر قدر من الربح، وفي هذه الحالة تكون الفرصة البديلة هي الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من اختيار البديل ب وهي 4000 ل.س فتكلفة الفرصة البديلة بتعبير آخر هي الخسارة (أو فوات الربح) التي تتحملها المنشأة نتيجة التضحية ببديل ما واختيار بديل آخر. وبالتالي فإن الأرباح أو المنافع المتوقع تحقيقها من اختيار بديل ما يجب أن تكون أكبر من تكلفة الفرصة البديلة المتمثلة في المنافع أو الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها فيما لو اختير البديل الآخر .

مثال توضيحي: عندما تقوم المنشأة بشراء آلات، فهي تملك عدة بدائل: إما استخدام الآلات في العملية الإنتاجية، أو أن تقوم بتأجير تلك الآلات لشركة أخرى بدل من استخدامها، فإذا قررت المنشأة استخدام تلك الآلات في العملية الإنتاجية، فإن قيمة إيجار الآلات تعتبر تكلفة فرصة بديلة (ضائعة)، ويمكن تعريف تكلفة الفرصة البديلة بأنها الأرباح المفقودة لأفضل بديل يأتي بعد البديل الذي تم اختياره.

ب . التكاليف التفاضلية Differential Costs

عندما يكون أمام الإدارة بدائل عدة تجري المقارنة بينها لاختيار البديل الأفضل، فإن التكاليف المترتبة على كل من هذه البدائل قد يكون بينها تماثل في بعض العناصر، وقد تختلف في عناصر أخرى. فإذا تساوت تكاليف عنصر معين لبديلين فإن تكاليف هذا العنصر لا تؤثر في اتخاذ القرار، ولذلك فإن استبعاد تكاليف هذا العنصر من بيانات البديلين لا تؤثر في عملية اتخاذ القرار. وقد يكون هناك عناصر تختلف تكلفتها من بديل إلى آخر، وفي هذه الحالة فإن الفرق بين تكاليف هذا العنصر في كل من البديلين يمثل تكلفة تفاضلية تؤخذ بعين الاعتبار لاتخاذ قرار المفاضلة بين البديلين، حيث يمكن أن تكون التكاليف التفاضلية تكاليفاً ثابتة أو تكاليفاً متغيرة. وتعد التكاليف التفاضلية مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات. وسيتم التوسع في شرحها في المحاضرات القادمة.

2 . التكاليف الغارقة: SUNK Costs

وتشمل كل التكاليف التي حدثت في الفترات المالية الماضية، فهي تكاليف حدثت وانتهى أمرها ولا يمكن التأثير عليها سواء بقرارات حالية أو مستقبلية. وهي تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرارات، وتقتصر الفائدة منها على التدقيق فيها واستخدامها في توقع التكاليف المستقبلية وتقديرها، ولا تدخل التكاليف الغارقة في مجال المفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرارات المستقبلية.

6 . تصنيف التكاليف لأغراض الرقابة: (للاطلاع)

ويمكن التمييز في هذا المجال بين نوعين من التكاليف:

- أ . **تكاليف قابلة للرقابة: Controllable Costs** وهي التكاليف التي يمكن للمسؤول عنها التأثير فيها وإمكانية تخفيضها. وتتوقف القابلية للرقابة على المستوى الإداري في المنشأة، فبعض التكاليف التي تكون غير قابلة للرقابة عند مستوى إداري معين تصبح قابلة للرقابة عند مستوى إداري أعلى.
- ب . **تكاليف غير قابلة للرقابة: Un Controllable Costs**: وهي التكاليف التي لا يكون لمستوى إداري معين إمكانية التأثير عليها. وهكذا فعند كل مستوى من مستويات الإدارة تكون هناك تكاليف قابلة للرقابة وقد يكون هناك تكاليف غير قابلة للرقابة لأنها خاضعة لرقابة مستويات إدارية أخرى.

قوائم الدخل في المنشآت التجارية والصناعية (يجب أن تكون هذه القائمة واضحة بذهن كل طالب من طلاب قسم المحاسبة)

تتضمن قائمة الدخل ملخصاً لإيرادات ومصروفات المنشأة خلال فترة مالية محددة. وتظهر هذه القائمة نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة. ويراعى في إعداد قائمة الدخل إظهار المراحل المختلفة لتحقيق الربح بحيث تعطي هذه القائمة أكبر قدر من الفائدة والمعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية. وتبدأ قائمة الدخل لأي منشأة بإيرادات المبيعات الصافية وتنتهي بصافي الربح أو الخسارة. ويمكن تصوير قائمة الدخل لمنشأة تجارية على الشكل التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في .../.../...

<u>البيان</u>	<u>ل.س</u>	<u>ل.س</u>
صافي المبيعات		xxxxx
<u>يطرح: تكلفة البضاعة المباعة</u>		
بضاعة أول المدة	xxxxx	
+ <u>مشتريات البضاعة خلال الفترة</u>	xxxxx	
= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	xxxxx	
<u>(-) بضاعة آخر المدة</u>	<u>(xxxxx)</u>	<u>(xxxxx)</u>
= <u>مجمّل الربح</u>		xxxxx
<u>يطرح: مصاريف التشغيل</u>		
مصاريف إدارية وعمومية	(xxxxx)	
<u>مصاريف بيع وتوزيع</u>	<u>(xxxxx)</u>	<u>(xxxxx)</u>
= صافي ربح التشغيل		xxxxx
+ إيرادات أخرى		xxxxx
<u>(-) مصروفات أخرى</u>		<u>(xxxxx)</u>
= صافي الربح قبل الفوائد والضرائب		xxxxx
<u>(-) الفائدة المدنية</u>		<u>(xxxxx)</u>
= صافي الربح قبل الضريبة		xxxxx
<u>(-) ضريبة الدخل</u>		<u>(xxxxx)</u>
= صافي الربح (الخسارة)		<u>xxxxx</u>

جامعة دمشق – كلية الاقتصاد مقرر المحاسبة الإدارية – سنة رابعة محاسبة د. قيس عثمان
ولا تختلف قائمة الدخل في المنشآت الصناعية عن قائمة الدخل في المنشآت التجارية إلا في القسم
الخاص بحساب تكلفة البضاعة المباعة، وذلك على النحو الآتي:

تكلفة البضاعة المباعة (في منشأة صناعية)

بضاعة تامة الصنع أول المدة ×××××

+ تكلفة البضاعة المصنوعة خلال الفترة ×××××

= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ×××××

(-) بضاعة تامة الصنع آخر المدة (×××××)

= تكلفة البضاعة المباعة ×××××

وسنرى لاحقاً أن تصنيف قائمة الدخل سيتغير عند إعدادها وفقاً لنظرية التكاليف المتغيرة (الحدية) وتقسيم
التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.

أسئلة الفصل الثاني

1. ما المقصود بالتكلفة؟
2. بين الفرق بين التكلفة والمصروف والخسارة؟
3. وضّح الفرق بين التكاليف المستنفذة والتكاليف غير المستنفذة؟
4. كيف تصنف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج؟
5. كيف يتم تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية؟
6. متى تكون التكاليف قابلة للرقابة أو غير قابلة للرقابة؟
7. اشرح مفهوم تكلفة الفرصة البديلة.
8. من التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات:
 - أ. التكاليف الغارقة.
 - ب. التكاليف التفاضلية.
 - ج. التكاليف المستنفذة.
 - د. كل ما سبق.
9. ما المقصود بالتكاليف الملائمة؟
10. ما المقصود بالتكاليف الغارقة.
11. عندما تطرح تكلفة البضاعة المباعة من إيرادات المبيعات الصافية نحصل على:
 - أ. هامش المساهمة.
 - ب. صافي الربح.
 - ج. صافي ربح التشغيل.
 - د. مجمل الربح.