

# ملخص مادة :محاسبة الادارية

د.شهاب الدين الدبعي

إعداد الملخص : Anedan

تنسيق : أمجاد jokfu



**أولاً: خصائص المحاسبة الإدارية:**

تعتبر محاسبة موقفيه.	تعتبر محاسبة تحليلية تفصيلية	تعتبر محاسبة داخلية.
تعتبر محاسبة القرار	توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية	توفر معلومات مستقبلية وحاضرة وتاريخية
توفر معلومات عن التكاليف والإيرادات وأخرى		

**ثانياً: أهداف المحاسبة الإدارية:**

- 1- توفير المعلومات الملائمة في عملية اتخاذ القرارات. 2- لمساعدة الإدارة في التخطيط.
- 3- توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في الرقابة علي الأنشطة التشغيلية.
- 4- توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في تقييم الأداء للأفراد والوحدات الفرعية. 5- توفير المعلومات الملائمة لترشيد الإدارة.

**ثالثاً: وظائف المحاسبة الإدارية:**

- تجميع البيانات والمعلومات من مصادرها المختلفة .
- تحليل البيانات والمعلومات وتصنيفها في مجموعات متجانسة .
- تقييم المعلومات وتحديد المعلومات الملائمة منها(ثم ترتيبها حسب أهميتها)، وتحديد المعلومات غير الملائمة ( ثم استبعادها).
- توفير وتوصيل المعلومات الملائمة للمستويات الادارية المختلفة بالمنشأة(على شكل تقارير) لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

**رابعاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى:**

**(1) المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:**

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
تخدم بشكل أساسي إدارة المنشأة . (إضافة جديد )	تخدم بشكل أساسي أطراف خارج المنشأة.
اختيارية حسب رغبة إدارة المنشأة .	إلزامية طبقاً للقانون.
توفر معلومات تفصيلية عن الوحدات الفرعية بالمنشأة .	توفر معلومات إجمالية عن المنشأة ككل.
توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية.	توفر معلومات تاريخية فقط.
توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية .	توفر معلومات مالية فقط.
لا يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية معينة .	يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية متعارف عليها.
معلوماتها ليست بنفس درجة دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة المستقبلية منها .	تتميز معلوماتها بدرجة دقة أعلى نسبياً حيث تراجع من مراجع حسابات خارجي.

**(2) المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف:**

**المحاسبة الإدارية:**

**محاسبة التكاليف:**

- توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية.
- توفر معلومات عن عناصر التكاليف والإيرادات وأخرى.
- تهتم بمعلومات التكاليف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل .
- \*توفر معلومات تاريخية فقط .
- \*توفر معلومات عن عناصر التكاليف فقط .
- \*تركز الاهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل

**(3) المحاسبة الإدارية والعلوم غير المحاسبية:**

- أ- المحاسبة الإدارية و علم الاقتصاد: يوفر علم الاقتصاد بعض المفاهيم ذات الأهمية لمجالات واهتمامات المحاسبة الادارية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الادارية المختلفة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، ومن امثلة هذه المفاهيم: تكلفة الفرصة البديلة، التكاليف التفاضلية، والتكلفة الحدية.

- ب- المحاسبة الادارية و علم الاساليب الكمية:** توفر بحوث العمليات مجموعة من الأساليب الكمية التي تستفيد منها المحاسبة الادارية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الادارية المختلفة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، ومن امثلة هذه المفاهيم: نظرية الاحتمالات، المعادلات الرياضية، وتحليل التعادل.
- ت- المحاسبة الادارية و العلوم السلوكية:** توفر العلوم السلوكية مجموعة من المفاهيم ترتبط بالعنصر الانساني كمحدد رئيسي لنجاح الادارة في أداء وظائفها المختلفة، وتستفيد المحاسبة الادارية من هذه المفاهيم السلوكية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الادارية المختلفة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، ومن امثلة هذه المفاهيم السلوكية: مفهوم المشاركة، ومفهوم الحوافز.

#### خامسا: المحاسبة الإدارية و وظائف الإدارة:

- التخطيط** تساعد المحاسبة الادارية في توفير المعلومات اللازمة لترجمة أهداف وخطط المنشأة في شكل موازنات تقديرية، كذا تساعد في توفير المعلومات الملائمة للمساعدة في مجالات تخطيط الربحية.
- الرقابة وتقييم الأداء** تساعد المحاسبة الادارية في توفير معلومات عن الأداء المستهدف (الموازنات التقديرية)، ومعلومات عن الأداء الفعلي (تقارير الأداء الفعلي)، وتحديد الانحرافات بينهما وتحليل أسبابها واقتراح الإجراءات العلاجية المناسبة.
- اتخاذ القرار** تساعد المحاسبة الادارية في توفير المعلومات الملائمة عن بدائل القرار وبالتالي زيادة درجة المعرفة وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرار.
- سادسا: أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة:

أسلوب التكاليف المعيارية	نموذج تحليل التعادل	أسلوب الموازنات التخطيطية
أسلوب التحليل التفاضلي	أسلوب التحليل المالي	أسلوب محاسبة المسئولية
دوات أخرى حديثة ( مثل: نموذج القياس المتوازن للأداء، أسلوب الادارة الاستراتيجية للتكلفة)		أسلوب تحليل الانحرافات

## الموازنات الجارية والرأسمالية

2

**تمهيد:** على الرغم من حداثة التأصيل العلمي والفني للموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة، إلا أن أصولها الفكرية والتطبيقية ظهرت في وقت مبكر جدا من حياة الإنسان والذي استخدمها في حياته العامة بالطريقة التي تمكنه من الحفاظ على موارده المحدودة وترشيد نفقاته، وهذا ما ظهر جليا في رواية القرآن الكريم لرؤيا ملك مصر وقصة تأويلها من قبل سيدنا يوسف عليه السلام والتي أشاره فيها إلى استخدام موازنة انتاج القمح واستهلاكه في فترتي الفتح والرخاء.

#### أولاً: التعريف بالموازنة التخطيطية وخصائصها:

**تعريف الموازنة التخطيطية:** عبارة عن خطة مستقبلية يتم فيها ترجمة أهداف المنشأة وخططها التي تغطي جميع الأنشطة المختلفة في صورة كمية (مالية) وبشكل شامل ومنسق وتتخذ كأساس لمتابعة التنفيذ الفعلي وتقييم الأداء ورقابته والتنسيق واتخاذ القرارات.

**من التعريف السابق نتضح الخصائص التالية للموازنة التخطيطية:**

- 1- تعتبر الموازنة تصورا كميًا وماليًا لأهداف المنشأة خلال فترة معينة. 2- تعد الموازنة لفترة زمنية مقبلة أي تتعلق بالمستقبل (مثال: السنة القادمة).
- 3- يحكم اعداد وتنفيذ الموازنة مجموعة من الأسس مثل السياسات الإستراتيجية للمنشأة. 4- يجب ان تعد الموازنة وفقا للإمكانيات المتاحة والظروف المحتمل أن تسود وقت تنفيذ الموازنة.
- 5- يجب أن تعتمد الموازنة من الادارة العليا حتى تصبح ملزمة وقابلة للتنفيذ. 6- تهدف الموازنة الى مساعدة الادارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

#### ثانياً: أهداف الموازنة التخطيطية:

1. **الموازنة أداة للتخطيط:** ترجمة أهداف وخطط المنشأة في جداول فرعية تتضمن مقاييس كمية ومالية يمكن تنفيذها.
2. **أداة للرقابة وتقييم الأداء:** المقارنة بين الأداء المستهدف (المتوقع) والأداء الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما وتحليل أسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية.
3. **الموازنة أداة للتنسيق:** توحيد جهود الإدارات والأقسام داخل المنشأة وتنسيق العمل فيما بينها بحيث تعمل معا بشكل متكامل ومتربط.
4. **الموازنة أداة لترشيد اتخاذ القرارات:** توفير المعلومات الملائمة اللازمة لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات السليمة.
5. **الموازنة أداة للاتصال:** تؤدي دورا فعالا كأداة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات بين المستويات الادارية المختلفة.

#### ثالثاً: المبادئ العلمية للموازنة التخطيطية"

1. **مبدأ الشمول:** تكون الموازنة شاملة لجميع الإدارات والأقسام والعمليات وأوجه النشاط بالمنشأة.
2. **مبدأ التعبير المالي:** تتم الترجمة للخطط والموازنات العينية في شكل نقدي وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة.

3. **مبدأ التوزيع الزمني:** تقسيم الفترة الزمنية الاجمالية للموازنة الي فترات زمنية تفصيلية توضح خلالها توقيت توقع حدوث العمليات المختلفة علي مدار فترة الموازنة ( موازنة السنة القادمة تقسم مثلا الي فترات نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرية).
4. **مبدأ المشاركة:** اشترك جميع المستويات الادارية في اعداد الموازنات لضمان عدم معارضة تنفيذها. ويرتبط بذلك مصطلح يسمى « بيع الموازنة» وهو يعني اقناع الأفراد المشاركين بأهمية الموازنة وضرورة نجاحها.
5. **مبدأ وحدة الموازنة:** تعتبر الموازنة وحدة واحدة لا تتجزأ، بمعنى أن كل جزء من أجزاء الموازنة يتأثر بأجزاء الموازنة الأخرى نتيجة العلاقات التبادلية بين مختلف أوجه النشاط في المنشأة.

#### رابعاً: مراحل إعداد الموازنة التخطيطية:

1. مرحلة تحديد الأهداف: يتم تحديد الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها خلال الفترة المستقبلية القادمة، وتعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن هذه الأهداف والمساعدة في إعداد الخطط الفرعية للإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة لتحقيق تلك الأهداف.
2. مرحلة التنسيق بين الخطط والموازنات الفرعية: يتم التنسيق بين الخطط والموازنات الفرعية للإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة حتى يتحقق التكامل والترابط بينها وجمعها في موازنة شاملة متكاملة متوازنة واحدة.
3. مرحلة اعتماد الموازنة الشاملة: تقدم الموازنة التخطيطية الشاملة الى الإدارة العليا للمنشأة لاعتمادها والموافقة عليها حتى تصبح ملزمة ويتقيد بها الجميع ويعملون على تحقيق الأهداف التي ترمي اليها .

#### خامساً: أنواع الموازنات:

1. **من حيث الفترة الزمنية:** تقسم الموازنات التخطيطية الي :-
  - موازنات قصيرة الأجل (تغطي فترة محاسبية/ سنة مالية واحدة).
  - موازنات متوسطة وطويلة الأجل.
2. **من حيث مستويات النشاط:** تقسم الموازنات التخطيطية الي :-
  - موازنة ثابتة (تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط).
  - موازنة مرنة (تعد لعدة مستويات نشاط).
3. **من حيث طبيعة العمليات:** تقسم الموازنات التخطيطية الي :-
  - موازنة العمليات التشغيلية (الجارية) مثل: موازنة الانتاج، موازنة المبيعات.. الخ.
  - موازنة العمليات النقدية.
  - موازنة العمليات الرأسمالية (شراء وتكوين أصول ثابتة).

#### سادساً: إعداد الموازنة التخطيطية الرئيسية:

تمثل الموازنة التخطيطية الرئيسية خطة تشغيلية ومالية قصيرة الأجل، وتتكون من مجموعة من الموازنات المتخصصة التي يعدها المسنولون بكل قسم من أقسام المنشأة وتشتمل على:

2- الموازنات المالية	1- الموازنات التشغيلية الجارية
1. الموازنة النقدية التقديرية 2. قائمة المركز المالي التقديرية	1-موازنة المبيعات 2-موازنة الانتاج 3- موازنة المواد المباشرة 4- موازنة الأجور المباشرة 5-موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة 6-موازنة المصروفات البيعية والادارية 7-قائمة الدخل التقديرية

#### سابعاً: اعداد موازنة المبيعات:

- يعتبر اعداد موازنة المبيعات هو الأساس والخطوة الأولى لإعداد الموازنة الشاملة للمنشأة، حيث أن دراسة السوق وتقدير حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة يعد هو نقطة البداية في بناء موازنات تشغيلية أخرى مثل موازنة الإنتاج وموازنة المصروفات التسويقية وغيرها.
- توضح موازنة المبيعات كمية المبيعات التقديرية وسعر البيع التقديري وقيمة المبيعات التقديرية للمنشأة موزعة حسب مناطق البيع، وحسب أنواع المنتجات المختلفة، وحسب الفترات الزمنية التفصيلية للموازنة.
- **يعتمد إعداد موازنة المبيعات على المعادلة الآتية:**

$$\text{قيمة المبيعات التقديرية} = \text{كمية المبيعات التقديرية} \times \text{سعر البيع التقديري}$$

#### حالة عملية (1): موازنة المبيعات:

تنتج شركة "الحمد" المنتج ( أ ) وتقوم ببيعه في منطقة "الأحساء" ، وتدرس الشركة اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للعام 1440 هـ وقد توافرت لديك البيانات الآتية :

- حجم الطلب الكلي المتوقع علي المنتج ( أ ) في السوق 68,000 وحدة.
- الحصة السوقية للشركة من الطلب الكلي على المنتج 25%.
- من المتوقع أن تسوق الشركة حصتها السوقية بنسبة 2:6:5:4 خلال الفترات الربع سنوية من العام 2018 على التوالي.
- يقدر سعر البيع للوحدة من المنتج ( أ ) بمبلغ 60 ريال.

المطلوب : اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للعام القادم 1440 هـ.

الحل : الحصة السوقية (المبيعات السنوية ) للشركة =  $68.000 \times 25\% = 17.000$  وحدة

- كمية المبيعات التقديرية للربح (1) =  $\frac{2}{17} \times 17.000 = 2.000$  وحدة
- كمية المبيعات التقديرية للربح (2) =  $\frac{6}{17} \times 17.000 = 6.000$  وحدة
- كمية المبيعات التقديرية للربح (3) =  $\frac{5}{17} \times 17.000 = 5.000$  وحدة
- كمية المبيعات التقديرية للربح (4) =  $\frac{4}{17} \times 17.000 = 4.000$  وحدة

شركة الحمد موازنة المبيعات للعام 1440 هـ:

بيانات	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1440 هـ
كمية المبيعات التقديرية ( وحدة )	2,000	6,000	5,000	4,000	17,000
X سعر البيع التقديري	60 X	60 X	60 X	60 X	60 X
= قيمة المبيعات التقديرية ( ريال )	120,000	360,000	300,000	240,000	1,020,000

### حالة عملية (2): موازنة المبيعات:

تقوم شركة "اليوسف" بإنتاج وبيع المنتج " م " ، والشركة بصدد اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات لفترة الثلاثة أشهر الأولى للعام 1440 هـ. وقد توافرت لديك البيانات الآتية :

- 1- قدرت الشركة مبيعاتها من المنتج " م " بكمية 20,000 وحدة توزع خلال الثلاثة أشهر المذكورة علي النحو الآتي :  
(الشهر 1 كمية المبيعات 5,000 وحدة / الشهر 2 كمية المبيعات 8,000 وحدة / الشهر 3 كمية المبيعات 7,000 وحدة )
- 2- تسوق الشركة المنتج " م " في منطقتي الأحساء والرياض على أساس نسب بيع 60 % ، 40 % علي التوالي.
- 3- يقدر سعر البيع للوحدة من المنتج " م " بمبلغ 10 ريال. المطلوب : اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للربع الأول للعام القادم 1440 هـ.

1. كمية المبيعات التقديرية للشهر 1 = 5,000 وحدة  
في منطقة الأحساء =  $5,000 \times 60\% = 3,000$  وحدة  
في منطقة الرياض =  $5,000 \times 40\% = 2,000$  وحدة
2. كمية المبيعات التقديرية للشهر 2 = 8,000 وحدة  
في منطقة الأحساء =  $8,000 \times 60\% = 4,800$  وحدة  
في منطقة الرياض =  $8,000 \times 40\% = 3,200$  وحدة
3. كمية المبيعات التقديرية للشهر 3 = 7,000 وحدة  
في منطقة الأحساء =  $7,000 \times 60\% = 4,200$  وحدة  
في منطقة الرياض =  $7,000 \times 40\% = 2,800$  وحدة

بيانات	الشهر 1	الشهر 2	الشهر 3	اجمالي الربع الأول للعام 1440 هـ
اجمالي كمية مبيعات تقديرية	5,000	8,000	7,000	20,000
X سعر البيع التقديري	10X	10X	10X	10X
اجمالي قيمة مبيعات تقديرية	50,000	80,000	70,000	200,000
منطقة الأحساء: كمية المبيعات التقديرية X سعر البيع التقديري	10x3,000	10x4,800	10x4,200	10x12,000
قيمة المبيعات التقديرية الاحساء	30,000	48,000	42,000	120,000
منطقة الرياض: كمية المبيعات التقديرية X سعر البيع التقديري	10x2,000	10x3,200	10x2,800	10x8,000
قيمة المبيعات التقديرية الرياض	20,000	32,000	28,000	80,000

### المصطلحات الرئيسية:

Management Accounting المحاسبة الإدارية	Cost Accounting محاسبة التكاليف
Budget الموازنة	Fixed budget الموازنة الساكنة (الثابتة)
Flexible budget الموازنة المرنة	Sales Budget موازنة المبيعات
Production Budget موازنة الإنتاج	Cash Budget الموازنة النقدية
Direct Labor Budget موازنة الأجور المباشرة	Direct Material Budget موازنة المواد المباشرة
Administrative Expense Budget موازنة المصروفات الإدارية	Capital Budget الموازنة الرأسمالية

إعداد الموازنات التشغيلية الجارية

3

أولاً : موازنة الإنتاج:



تعريف موازنة الإنتاج موازنة الإنتاج تختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة خلال الفترة القادمة وهي تبين كمية الإنتاج خلال إجمالي فترة الموازنة وكذلك على الفترات الزمنية التفصيلية للموازنة.

**يعتمد إعداد موازنة الإنتاج على المعادلة الآتية:**

كمية الإنتاج التقديري = كمية المبيعات التقديرية + كمية المخزون التام اخر الفترة - كمية المخزون التام اول الفترة.

**إعداد موازنة الإنتاج**

يتم إعداد موازنة الإنتاج في ضوء معلومات عن:

1- موازنة المبيعات: يتم تقدير كميات الإنتاج المستقبلية بشكل يضمن الوفاء بطلبات البيع للعملاء.

2- سياسة المخزون: يتأثر تقدير كميات الإنتاج بمستويات المخزون المطلوبة من الإنتاج التام سواء في بداية أو نهاية فترة الموازنة.

3- حجم الطاقة الإنتاجية المتاحة: ان كميات الإنتاج يجب أن تكون مساوية أو أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة.

تعتبر موازنة الإنتاج هي حجر الزاوية في بناء واعداد الموازنات التشغيلية الأخرى مثل موازنات عناصر التكاليف الإنتاجية وتشمل موازنة المواد

المباشرة وموازنة الأجور المباشرة وموازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة.

تعد موازنة الإنتاج في الشركات الصناعية فقط

حالة عملية: شركة ( الحمد ) تنتج وتبيع المنتج (ك) والشركة بصدد إعداد موازنة الإنتاج للعام القادم 1440 هـ وقد توافرت لديك البيانات الآتية :

1- كميات المبيعات التقديرية 2.000 ، 6.000 ، 5.000 ، 4.000 وحدة خلال الفترات الربع سنوية من العام 1440 على التوالي

2- تقدر المبيعات للربع الاول للعام 1441 هـ بكمية 2.000 وحدة

3- ترغب الشركة في الاحتفاظ بمخزون انتاج تام في نهاية كل ربع سنه من العام 1440 هـ يعادل 25% من كمية مبيعات الربع الذي يليه مباشرة.

4- يقدر مخزون اخر الفترة المتوقع من الإنتاج التام للعام 1439 هـ بكمية 800 وحدة

المطلوب إعداد الموازنة التخطيطية للإنتاج لشركة "الحمد" للعام القادم 1440 هـ:

1-مخزون انتاج تام آخر أي ربع سنة = كمية مبيعات الربع الذي يليه 25% x

مخزون انتاج تام آخر الربع (1)	= 25% x 6.000	1.500 وحدة
مخزون انتاج تام آخر الربع (2)	= 25% x 5.000	1.250 وحدة
مخزون انتاج تام آخر الربع (3)	= 25% x 4.000	1.000 وحدة
مخزون انتاج تام آخر الربع (4)	= 25% x 2.000	500 وحدة

2- مخزون اخر الفترة لإجمالي 1440 = مخزون اخر الفترة للربع الاخير للعام 1440 = 500 وحدة

3- مخزون اول الفترة للربع (1) للعام 1440 = مخزون اخر الفترة العام 1439 = 800 وحدة

4-مخزون اول الفترة للربع (2) = مخزون اخر الفترة للربع (1) وهكذا

5- مخزون اول الفترة لإجمالي العام 1440 = مخزون اول الفترة للربع الاول للعام 1440 = 800 وحدة

شركة الحمد : موازنة الإنتاج للعام 1440 هـ:

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1440 هـ
كميات المبيعات التقديرية (وحدة)	2.000	6.000	5.000	4.000	17.000
+كمية مخزون تام اخر الفترة	1.500+	1.250+	1000+	500+	500+
-كمية مخزون تام اول الفترة	800-	1.500-	1.250 -	1.000-	800-
=كميات الإنتاج التقديرية (وحدة)	2.700=	5.750=	4.750=	3.500=	16.700

**الخلاصة:**

• موازنة الإنتاج تعتمد على موازنة المبيعات

• معادلة موازنة الإنتاج هي (كمية الإنتاج التقديري = كمية المبيعات التقديرية + كمية المخزون التام اخر الفترة - كمية المخزون التام اول الفترة

• لحساب كمية المخزون التام اخر الفترة يجب التركيز على سياسة الشركة

• مخزون تام اول الفترة الحالية = مخزون تام اخر الفترة السابقة

• مخزون تام اخر الفترة الحالية = مخزون تام اول الفترة التالية

• مخزون تام اول العام = مخزون تام اول الفترة الاولى

• مخزون تام اخر العام = مخزون تام اخر الفترة للفترة الاخيرة

**شغل دماغك!**



وافرت لديك البيانات التقديرية التالية عن شركة الخطاب الصناعية للعام الحالي 1439 هـ.

ذو القعدة	شوال	رمضان	ذو الحجة	كمية المبيعات التقديرية (وحدة)
2,000	1,500	1,000	2,500	

إذا علمت أنه من المتوقع ان تبلغ مبيعات شهر محرم 1440 هـ 3,000 وحدة، وأن سياسة الشركة في الاحتفاظ بمخزون الإنتاج التام نهاية كل شهر تنص على الاحتفاظ بما يعادل 40% من مبيعات الشهر التالي مباشرة. أجب على الأسئلة التالية:

١. اعتماداً على البيانات أعلاه، فإن كمية الإنتاج التقديري لشهر شوال (في موازنة الإنتاج) تساوي:

- أ. 2,100 وحدة.  
ب. 1,800 وحدة.  
ج. 1,700 وحدة.  
د. 1,100 وحدة.

$$\begin{aligned} \text{كمية إنتاج شوال التقديري} &= \text{مبيعات شوال} + \text{مخزون آخر شوال} - \text{مخزون أول شوال} \\ &= 1,000 + (10\% \times 3,000) - (10\% \times 1,000) \\ &= 1,000 + 3,000 - 1,000 \\ &= 3,000 \text{ وحدة} \end{aligned}$$

٢. اعتماداً على البيانات أعلاه، فإن كمية مخزون أول المدة لشهر محرم 1440 هـ (في موازنة الإنتاج) تساوي:

- أ. 1,200 وحدة.  
ب. 1,000 وحدة.  
ج. 800 وحدة.  
د. 600 وحدة.

$$\begin{aligned} \text{مخزون أول محرم 1440 هـ} &= \text{مخزون آخر ذو الحجة 1439 هـ} \\ &= 10\% \times \text{مبيعات محرم} = 10\% \times 3,000 = 300 \text{ وحدة} \end{aligned}$$

### ثانياً: موازنة المواد المباشرة:

تعريف موازنة المواد المباشرة تختص هذه الموازنة بتقدير احتياجات برنامج الإنتاج المخطط من المواد الأولية، حيث تبين كمية المشتريات المطلوبة من المواد الأولية، وذلك خلال فترة الموازنة.

تعتبر هذه الموازنة ذات أهمية كبيرة نسبياً، حيث ان عنصر المواد الأولية يعد من اهم عناصر التكاليف الانتاجية فقد تصل نسبته الى اكثر من 50% من اجمالي تكلفة المنتج في بعض الصناعات، لذا فان التخطيط والرقابة الجيدة لهذا العنصر سيؤثر بشكل فعال على اجمالي تكلفة المنتج

إعداد موازنة المواد المباشرة :

يتم اعداد موازنة المواد المباشرة وفقا لثلاث خطوات :

- 1) تحديد احتياجات الإنتاج من المواد المباشرة خلال الفترة
- 2) تحديد كمية مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة
- 3) تحديد تكلفة مشتريات المواد الأولية المطلوب خلال الفترة

يتم إعداد موازنة المواد المباشرة ف ضوء معلومات عن :

- 1) موازنة الإنتاج (كميات الإنتاج التقديري)
- 2) سياسة المخزون بالنسبة للمواد الأولية (أول الفترة و آخر الفترة)
- 3) معدلات استخدام المواد الأولية في العملية الانتاجية وسعر الشراء التقديري لها.

### معادلات موازنة المواد المباشرة هي :

1. احتياجات الإنتاج من المواد الخام = كمية الإنتاج التقديرية × احتياج الوحدة من المواد الخام
  2. كمية مشتريات المواد = احتياجات الإنتاج من المواد الخام + مخزون المواد آخر الفترة - مخزون المواد اول الفترة
  3. قيمة مشتريات المواد = كمية مشتريات المواد × سعر الشراء التقديري
- حالة عملية : توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمد) الصناعية التي أنت بصدد اعداد موازنات تخطيطية لعناصر تكاليفها الانتاجية للعام القادم 1440 هـ.

- 1- كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1440 هي (2.700، 5.750، 4750، 3.500) وحدة على التوالي .
- 2- تقدر احتياجات وحدة المنتج من المواد الخام ب 10 كيلو جرام ،سعر الشراء التقديري للكيلو جرام 1,6 ريال
- 3- ترغب الشركة في الاحتفاظ بمخزون مواد الخام (أولية) نهاية كل ربع سنة يعادل 50% من احتياجات الإنتاج للربع سنه الذي يليه مباشرة
- 4- مخزون المواد الخام آخر العام 1439 هـ يقدر ب 10.500 كيلو جرام .
- 5- احتياجات الإنتاج من المواد الخام للربع الاول من العام 1441 هـ تقدر بكمية 27.000 كيلو جرام

المطلوب :1- اعداد موازنة تكلفة المواد المباشرة لشركة (الحمد) للعام القادم 1440 هـ 2- تحديد تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة فترة الموازنة :الحل/

1- مخزون المواد الخام آخر أي ربع سنة = احتياجات الربع الذي يليه 50%

مخزون مواد آخر الربع (1) =	57.500 كجم × 50% =	28.750 كجم
مخزون مواد آخر الربع (2) =	47.500 كجم × 50% =	23.750 كجم
مخزون مواد آخر الربع (3) =	35.000 كجم × 50% =	17.500 كجم
مخزون مواد آخر الربع (4) =	27.000 كجم × 50% =	13.500 كجم

- 2- مخزون آخر الفترة لأجمالي العام 1440 = مخزون آخر الفترة للربع الاخير للعام 1440 = 13.500 كجم
- 3- مخزون اول الفترة للربع (1) للعام 1440 = مخزون آخر الفترة للعام 1439 هـ = 10.500 كجم .
- 4- مخزون اول الفترة للربع (2) = مخزون آخر الفترة (1) وهكذا .....
- 5- مخزون اول الفترة لأجمالي العام 1440 هـ = مخزون اول الفترة للربع الاول لعام 1440 هـ = 10.500

شركة الحمد موازن هالمواد المباشرة عام 1440 هـ :

بيان	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4	اجمالي العام القادم 1440 هـ
كمية الانتاج التقديرية	2.700	5.750	4.750	3.500	16.700
X احتياجات الوحدة من المواد الخام	10X كجم	10X كجم	10X كجم	10X كجم	10X كجم
= احتياجات الانتاج من المواد الخام (كيلوجرام)	=27.000	=57.500	=47.500	=35.000	=167.000
+ مخزون مواد خام اخر الفترة	+28.750	+23.750	+17.500	+13.500	+13.500
- مخزون مواد خام اول الفترة	-10.500	-28.750	-23.750	-17.500	-10.500
= كمية مشتريات مواد خام تقديرية (كيلوجرام)	=45.250	=52.500	=41.250	=31.000	=170.000
X سعر شراء تقديري	1,6x ريال	1,6x ريال	1,6x ريال	1,6x ريال	1,6x ريال
= تكلفة مشتريات مواد خام تقديرية (ريال)	=72.400	=84.000	=66.000	=49.600	=272.000

(2) تحديد تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة :

من الموازنة السابقة للمواد المباشرة يمكن حساب تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة حيث ان :

تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة = احتياجات الوحدة من المواد المباشرة X سعر الشراء التقديري

• تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة = 10 كجم للوحدة الواحدة x 1,6 ريال = 16 ريال

## شغل دماغك!



شركة تتوقع أن يبلغ احتياجات انتاجها من المواد الخام للتصنف الأول والثاني من العام 1441 هـ 3,000 كجم و 4,000 كجم على التوالي. علما بأنه يتوقع أن يبلغ مخزون المواد الخام نهاية العام 1440 هـ 1,500 كجم. وسعر الشراء 10 ريال/كجم. فإذا كانت سياسة الشركة في الاحتفاظ بمخزون المواد الخام نهاية كل نصف سنة هي 50% من احتياجات التاج التصنف التالي مباشرة. وعليه فإن إجمالي التكلفة التقديرية لمشتريات المواد الخام للتصنف الأول من العام 1440 هـ تساوي:

$$\begin{aligned} \text{التكلفة التقديرية لمشتريات المواد} &= \text{كمية مشتريات المواد} \times \text{سعر الشراء المتوقع} \\ \text{كمية مشتريات المواد} &= \text{احتياج الانتاج من المواد} + \text{مخزون اخر الفترة} - \text{مخزون اول الفترة} \\ &= (2.700 \times 10) + 13.500 - 10.500 \\ &= 27.000 + 13.500 - 10.500 \\ &= 30.000 \text{ كجم} \\ \text{التكلفة التقديرية لمشتريات المواد} &= 30.000 \times 10 = 300.000 \text{ ريال} \end{aligned}$$

- 35,000 ريال.
- 25,000 ريال.
- 3,500 ريال.
- 2,500 ريال.

### الخلاصة :

- موازنة المواد المباشرة تعتمد على موازنة الانتاج .
- معادلات موازنة المواد المباشرة هي :
  1. احتياجات الانتاج من المواد الخام = كمية الانتاج التقديرية x احتياج الوحدة من المواد الخام
  2. كمية مشتريات المواد = احتياجات الانتاج من المواد الخام + مخزون المواد اخر الفترة - مخزون المواد اول الفترة
  3. قيمة مشتريات المواد = كمية مشتريات المواد x سعر الشراء التقديري
- لحساب كمية المواد التام اخر الفترة يجب التركيز على سياسة الشركة
- مخزون المواد اول الفترة الحالية = مخزون المواد اخر الفترة السابقة
- مخزون المواد اخر الفترة الحاليه = مخزون المواد اول الفترة التالية

## إعداد الموازنات التشغيلية الجارية تابع

4

### ثالثا: موازنة الأجر المباشرة

تعريف موازنة الأجر المباشرة: تختص هذه الموازنة بتقدير احتياجات برنامج الانتاج المخطط للمنشأة من القوى العاملة وذلك خلال فترة الموازنة وهي توضح :

1. تقديرات ساعات العمل المباشر اللازمة للوفاء ببرنامج الانتاج المخطط
  2. تقديرات تكلفة العمل المباشر (الاجور المباشرة) خلال فترة الموازنة
- اعداد موازنة الأجر المباشرة: يتم اعداد موازنة المباشرة في ضوء معلومات عن:
- أ. موازنة الانتاج (كميات الانتاج التقديري)
  - ب. معدلات استخدام العمل المباشر في العملية الانتاجية
  - ج. معدل الاجر التقديري لساعة العمل المباشر. وذلك وفق الخطوات التالية :

1- تقدير ساعات العمل المباشر اللازمة لبرنامج الانتاج المخطط = كميات الانتاج التقديرية x احتياج الوحدة من الساعات العمل المباشر

2- تقدير تكلفة الاجور المباشرة (العمل المباشر) = ساعات العمل المباشر المقدره x معدل الاجور التقديري للساعة



2. كم هي عدد ساعات العمل المباشر اللازمة لهذا الإنتاج ؟

3. كم هي تكلفة ساعات العمل المباشر؟

**حالة عملية:** توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمدة) الصناعية التي أنت بصدد اعداد موازنات تخطيطية لها لعناصر التكاليف الإنتاجية للعام القادم 1441هـ: 1- كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1441 هي (2.700 ، 4.750، 5.750، 3.500 ) 2- تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر بساعتين 3- معدل الاجر التقديري لساعة العمل المباشر هي 6 ريال .  
المطلوب : 1- إعداد موازنة الاجور المباشرة لشركة (الحمدة) للعام القادم 1441هـ 2- تحديد الاجور المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة خلال فترة الموازنة. **الاجابة اولاً ( شركة الاحمد موازنة الاجور المباشرة لعام 1440هـ)**

بيان	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4	اجمالي العام القادم 1441هـ
كمية الإنتاج التقديرية (وحدة)	2.700	5.750	4.750	3.500	16.700
X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر	2 X ساعة	2 X ساعة	2 X ساعة	2 X ساعة	2 X ساعة
= احتياج الإنتاج من ساعات العمل المباشر	= 5.400 ساعة	= 11.500 ساعة	= 9.500 ساعة	= 7.000 ساعة	= 33.400 ساعة
X معدل اجر تقديري للساعة (ريال)	6 X	6 X	6 X	6 X	6 X
= اجور مباشرة تقديرية (ريال)	= 32.400	= 69.000	= 57.000	= 42.000	= 200.400

**ثانياً: تحديد الاجور المباشرة التقديرية للوحدة:**

الموازنة السابقة للأجور المباشرة يمكن حساب الاجور المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة حيث ان:

**الاجور المباشرة التقديرية للوحدة = احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر x معدل الاجور التقديري للساعة**

= 2 ساعة عمل مباشر x 6 ريال للساعة = 12 ريال

**الخلاصة:**

- موازنة الاجور المباشرة تعتمد على موازنة الإنتاج .
- معادلات مهمة : 1- احتياج الإنتاج من ساعات العمل المباشر = كمية الإنتاج التقديرية x احتياج الوحدة من ساعات العمل
- 2- تكلفة الاجور المباشرة = احتياج من ساعات العمل المباشرة x معدل الاجور التقديري للساعة

**ثانياً: موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة:**

تعرف بأنها تلك الموازنة التي تختص بتقدير احتياجات برنامج الإنتاج المخطط للمنشأة من عناصر التكاليف الإنتاجية (الصناعية) الأخرى (بخلاف تكلفة المواد المباشرة والاجور المباشرة) خلال الفترة القادمة مثل الوقود وقطع الغيار ورواتب المشرفين واستهلاك المعدات الإنتاجية .

**إعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة:**

➤ يتم اعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة في ضوء معلومات عن:

1. موازنة الإنتاج (كميات الإنتاج التقديري)
  2. موازنة الاجور المباشرة (ساعات العمل المباشر)
  3. معدلات التحميل التقديرية لعناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة والثابتة
- من المفضل عند اعداد هذه الموازنة ضرورة الفصل بين عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة والعناصر الثابتة لأغراض اعداد الموازنة بشكل تحليلي تفصيلي بما يضمن خدمة اغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل افضل

**حالة عملية:** توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمدة) الصناعية التي أنت بصدد اعداد موازنات تخطيطية لها لعناصر التكاليف الإنتاجية غير

مباشرة للعام القادم 1441هـ: 1- كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1441 هي (2.700 ، 5.750، 4.750، 3.500 ) 2- تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر بساعتين 3- يقدر معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة بمبلغ 5 ريال لكل ساعة عمل مباشر 4- تقدر التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية من العام القادم 1441هـ بمبلغ 58.912 ريال .

المطلوب : 1- إعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لشركة (الحمدة) للعام القادم 1441هـ 2- تحديد متوسط التكاليف الإنتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة.

**الحل : اولاً .** لاحظ ان معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة يقدر على اساس ساعة العمل المباشر، لذلك فان :

**التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة لكل ربع سنة = كمية الإنتاج التقديري x ساعات العمل المباشرة للوحدة x معدل التحميل للساعة**

**ثانياً .** لاحظ ان التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية مبلغ 58.912 ريال، وحيث انها تكلفة ثابتة فهي ثابتة لا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة اخر وتكون اجمالي التكاليف الإنتاجية الثابتة للعام القادم 1441هـ = مجموع التكاليف الإنتاجية الثابتة للأربع فترات الربع سنوية .

**شركة الحمدة موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لعام 1440 هـ:**

بيان / التكاليف غير المباشرة المتغيرة	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4	اجمالي العام القادم 1441هـ
كمية الإنتاج التقديرية (وحدة)	2700	5750	4750	3500	16.700
X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر (ساعة)	2 x	2 x	2 x	2 x	2 x
= احتياج الإنتاج من ساعات العمل المباشر (ساعة)	= 5400	= 11.500	= 9500	= 7000	= 33.400
X معدل تحميل التكاليف غير المباشرة المتغيرة للساعة (ريال)	5 x	5 x	5 x	5 x	5 x
= التكاليف غير المباشرة المتغيرة	= 27000	= 57500	= 47500	= 35000	= 167000
+ التكاليف غير المباشرة الثابتة	+ 58912	+ 58912	+ 58912	+ 58912	+ 235648
اجمالي التكاليف غير المباشرة التقديرية (متغيرة + ثابتة)	85912	116412	106412	93912	402648

(ثانياً) تحديد متوسط التكاليف الانتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة:  
من الموازنة السابقة للتكاليف الانتاجية غير المباشرة يمكن حساب متوسط التكلفة الانتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة:

متوسط التكاليف الانتاجية الغير مباشرة التقديرية للوحدة الواحدة = اجمالي التكاليف الانتاجية غير المباشرة التقديرية للعام 1441هـ  
كمية الانتاج التقديري للعام 1441هـ

$$= \frac{402.648 \text{ ريال}}{16.700 \text{ وحدة}} = 24 \text{ ريال / وحدة}$$

#### الخلاصة :

- موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة تعتمد على موازنة الانتاج .
- معادلات مهمة : 1- اجمالي التكاليف غير المباشرة = ت ص غ م المتغيرة + ت ص غ م الثابتة .
- 2- ت ص غ م المتغيرة = كمية الانتاج التقديرية x احتياج الوحدة من ساعات العمل x معدل التحميل .

ثالثاً : موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الادارية:

تعرف هذه الموازنة بانها تختص بتقدير عناصر المصروفات التسويقية المتغيرة والثابتة اللازمة لنشاط البيع والتوزيع خلال الفترة المقبلة ، وكذا تتضمن تقديرات عناصر المصروفات الادارية المتغيرة والثابتة في مختلف نواحي وانشطة المنشأة بخلاف الانتاج والتسويق خلال الفترة المقبلة اعداد موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الادارية:

• يتم اعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية في المنشآت الصناعية والتجارية في ضوء معلومات عن :1- موازنة المبيعات (كمية وقيمة المبيعات التقديرية)

2- معدلات التحميل التقديرية لعناصر المصروفات التسويقية والادارية المتغيرة والثابتة .

• عناصر المصروفات التسويقية : بعضها متغير يتغير حسب تغيرات حجم النشاط (المبيعات) مثل : مواد التعبئة والتغليف وعمولات البيع ، وبعضها ثابت لا يتغير مع تغير حجم النشاط مثل :رواتب ادارة التسويق

• عناصر المصروفات الادارية : معظمها تكون ثابتة ، اما باقي المصروفات الادارية المتغير فهي بسيطة واهميتها النسبية قليلة بحيث يمكن اعتبارها ايضا ثابتة

حالة عملية : توافرت لديك البيانات الاتية عن شركة ( الحمد) الصناعية التي انت بصدد اعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية الخاصة بها للعام القادم 1441هـ:

بيان	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4
كمية المبيعات التقديرية (وحدة )	2.000	6.000	5.000	4.000
قيمة المبيعات التقديرية (ريال )	12.000	360.000	300.000	240.000

1. تقدر المصروفات التسويقية المتغيرة بمعدل 3% من قيمة المبيعات ، وجملة المصروفات التسويقية الثابتة السنوية بمبلغ 8.400 ريال

2. تقدر اجمالي المصروفات الادارية السنوية بمبلغ 16.000 ريال

المطلوب : اعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية لشركة ( الحمد) للعام القادم 1441هـ

الحل / 1. المصروفات التسويقية المتغيرة الربع سنوية = قيمة المبيعات الربع سنوية بالريال x 3% .

2. المصروفات التسويقية الثابتة الربع السنوية = 8.400 / 4 فترات ربع سنوية = 2.100 ريال (حيث يتم توزيع المصروفات التسويقية السنوية 8.400 ريال بالتساوي على الفترات الربع سنوية لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع سنة اخر)

3. المصروفات الادارية الثابتة الربع السنوية = 16.000 / 4 فترات ربع سنوية = 4.000 ريال ( حيث يتم توزيع المصروفات الادارية السنوية 16.000 ريال بالتساوي على الفترات الربع سنوية لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة اخر )

شركة الحمد : موازنة المصروفات التسويقية والادارية للعام 1441 هـ:

بيان مصروفات تسويقية متغيرة	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4	اجمالي العام القادم 1441هـ
قيمة المبيعات التقديرية (ريال )	120000	360000	300000	240000	1020000
X معدل تحميل مصروفات تسويقية متغيرة	%3 X	%3 X	%3 X	%3 X	%3 X
= المصروفات التسويقية المتغيرة التقديرية	=3600	=10800	=9000	=7200	=30600
+ مصروفات تسويقية ثابتة	2100	2100	2100	2100	8400
= اجمالي المصروفات التسويقية (متغيرة وثابتة )	=5700	=12900	=11100	=9300	=39000
+ المصروفات الادارية	4000	4000	4000	4000	16000
اجمالي المصروفات التسويقية والادارية التقديرية	9700	16900	15100	13300	55000

## شغل دماغك

مستخدماً البيانات التالية المتوقعة للعام القادم:

الربع (٤)	الربع (٣)	الربع (٢)	الربع (١)	
٤,٠٠٠	٣,٠٠٠	٢,٠٠٠	١,٠٠٠	كمية المبيعات (وحدة)
١,٠٠٠	١,٥٠٠	٨٠٠	٥٠٠	كمية الإنتاج (وحدة)
فيما عُمِّمت أن:				
٨,٠٠٠٠ ريال	التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة السنوية:		١٠٠ ريال	سعر البيع (ريال/وحدة):
٤,٠٠٠٠ ريال	المصروفات التسويقية الثابتة السنوية:		٢ ساعة	احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر:
١,٠٠٠,٠٠٠ ريال	المصروفات الإدارية السنوية:		٥ ريال/ساعة	معدل الأجر للساعة الواحدة المباشرة:
			١٠ ريال/ساعة عمل مباشر	معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة:
			١٠% من قيمة المبيعات	معدل تحميل المصروفات التسويقية المتغيرة:

- احسب الأجر المباشرة لكل ربع وللنسبة ككل.
- احسب التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لكل ربع وللنسبة ككل.
- احسب المصروفات التسويقية والإدارية لكل ربع وللنسبة ككل.

## شغل دماغك

مستخدماً البيانات التالية المتوقعة للعام القادم:

الربع (٤)	الربع (٣)	الربع (٢)	الربع (١)	
٤,٠٠٠	٣,٠٠٠	٢,٠٠٠	١,٠٠٠	كمية المبيعات (وحدة)
١,٠٠٠	١,٥٠٠	٨٠٠	٥٠٠	كمية الإنتاج (وحدة)
فيما عُمِّمت أن:				
٨,٠٠٠٠ ريال	التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة السنوية:		١٠٠ ريال	سعر البيع (ريال/وحدة):
٤,٠٠٠٠ ريال	المصروفات التسويقية الثابتة السنوية:		٢ ساعة	احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر:
١,٠٠٠,٠٠٠ ريال	المصروفات الإدارية السنوية:		٥ ريال/ساعة	معدل الأجر للساعة الواحدة المباشرة:
			١٠ ريال/ساعة عمل مباشر	معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة:
			١٠% من قيمة المبيعات	معدل تحميل المصروفات التسويقية المتغيرة:

- احسب الأجر المباشرة لكل ربع وللنسبة ككل.

الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	إجمالي العام	
٥٠٠	٨٠٠	١,٥٠٠	١,٠٠٠	٣,٨٠٠	كمية الإنتاج
٢ X	٢ X	٢ X	٢ X	٢ X	X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر
٥ X	٥ X	٥ X	٥ X	٥ X	X معدل أجر الساعة الواحدة المباشرة
٥,٠٠٠	٨,٠٠٠	١٥,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	٣٨٠,٠٠٠	الأجر المباشرة

## شغل دماغك

مستخدماً البيانات التالية المتوقعة للعام القادم:

الربع (٤)	الربع (٣)	الربع (٢)	الربع (١)	
٤,٠٠٠	٣,٠٠٠	٢,٠٠٠	١,٠٠٠	كمية المبيعات (وحدة)
١,٠٠٠	١,٥٠٠	٨٠٠	٥٠٠	كمية الإنتاج (وحدة)
فيما عُمِّمت أن:				
٨,٠٠٠٠ ريال	التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة السنوية:		١٠٠ ريال	سعر البيع (ريال/وحدة):
٤,٠٠٠٠ ريال	المصروفات التسويقية الثابتة السنوية:		٢ ساعة	احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر:
١,٠٠٠,٠٠٠ ريال	المصروفات الإدارية السنوية:		٥ ريال/ساعة	معدل الأجر للساعة الواحدة المباشرة:
			١٠ ريال/ساعة عمل مباشر	معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة:
			١٠% من قيمة المبيعات	معدل تحميل المصروفات التسويقية المتغيرة:

- احسب إجمالي التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لكل ربع وللنسبة ككل.

الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	إجمالي العام	
٥٠٠	٨٠٠	١,٥٠٠	١,٠٠٠	٣,٨٠٠	كمية الإنتاج
٢ X	٢ X	٢ X	٢ X	٢ X	X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر
١٠ X	١٠ X	١٠ X	١٠ X	١٠ X	X معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
١,٠٠٠	١٦,٠٠٠	٣,٠٠٠	٢,٠٠٠	٧٦,٠٠٠	= التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٨,٠٠٠	+ التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة
٣,٠٠٠	٣٦,٠٠٠	٥,٠٠٠	٤,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠	إجمالي التكاليف الإنتاجية غير المباشرة

## شغل دماغك

مستخدماً البيانات التالية المتوقعة للعام القادم:

الربع (٤)	الربع (٣)	الربع (٢)	الربع (١)	
٤,٠٠٠	٣,٠٠٠	٢,٠٠٠	١,٠٠٠	كمية المبيعات (وحدة)
١,٠٠٠	١,٥٠٠	٨٠٠	٥٠٠	كمية الإنتاج (وحدة)
فيما عُمِّمت أن:				
٨,٠٠٠٠ ريال	التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة السنوية:		١٠٠ ريال	سعر البيع (ريال/وحدة):
٤,٠٠٠٠ ريال	المصروفات التسويقية الثابتة السنوية:		٢ ساعة	احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر:
١,٠٠٠,٠٠٠ ريال	المصروفات الإدارية السنوية:		٥ ريال/ساعة	معدل الأجر للساعة الواحدة المباشرة:
			١٠ ريال/ساعة عمل مباشر	معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة:
			١٠% من قيمة المبيعات	معدل تحميل المصروفات التسويقية المتغيرة:

### 3. احسب اجمالي المصروفات التسويقية والإدارية لكل ربع وللسنة ككل.

إجمالي العام	الربع (4)	الربع (3)	الربع (2)	الربع (1)	
١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	كسبة المبيعات
١٠٠ X	١٠٠ X	١٠٠ X	١٠٠ X	١٠٠ X	X سعر البيع
%١٠ X	%١٠ X	%١٠ X	%١٠ X	%١٠ X	X معدل تحميل المصروفات التسويقية المتغيرة
١٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	= المصروفات التسويقية المتغيرة
٤٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	+ المصروفات التسويقية الثابتة
١٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	+ المصروفات الإدارية
٢٤٠٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠	إجمالي المصروفات التسويقية والإدارية

- الخلاصة:** \* موازنة المصروفات التسويقية تعتمد على موازنة المبيعات
- \* معادلات مهمة : 1. إجمالي المصروفات التسويقية = المصروفات التسويقية المتغيرة + المصروفات التسويقية الثابتة
2. المصروفات التسويقية المتغيرة = قيمة المبيعات X معدل التحميل
- \* المصروفات الإدارية الثابتة أي لا تتغير من فترة الى أخرى فترة الموازنة
- \* المصروفات الإدارية السنوية تقسم بالتساوي على عدد فترات الموازنة
- \* إجمالي موازنة المصروفات التسويقية والإدارية = إجمالي المصروفات التسويقية (متغيرة + ثابتة) + المصروفات الإدارية .

### اعداد الموازنات المالية (الموازنة النقدية التقديرية)

5

#### تعريف الموازنة النقدية التقديرية:

- \* تختص هذه الموازنة بتقدير عناصر المتحصلات النقدية وعناصر المدفوعات النقدية خلال الفترة المقبلة وتحديد مدى وجود فائض او عجز نقدي خلال فترات الموازنة
- \* أهم عناصر المتحصلات النقدية : متحصلات المبيعات النقدية ، متحصلات من عملاء ومديني المبيعات الآجلة ، متحصلات من اوراق القبض ، متحصلات من بيع اصول رأسمالية ، متحصلات نقدية أخرى
- \* أهم عناصر المدفوعات النقدية: تسديد المشتريات النقدية ، مدفوعات الى موردي ودائني المشتريات الآجلة . مدفوعات عن اوراق الدفع شراء اصول رأسمالية ، مدفوعات عن رواتب واجور نقدية ومصروفات انتاجية وتسويقية وإدارية نقدية ، مدفوعات نقدية أخرى
- أهمية الموازنة النقدية التقديرية:

1. التأكد من كفاية السيولة النقدية بالمنشأة حتى تستطيع الادارة تحقيق البرنامج المخطط للعمليات والانشطة الجارية والرأسمالية خلال الفترة المقبلة
2. التعرف مسبقا على توقيتات وجود عجز نقدي وبالتالي تحديد مدى الحاجة الى تمويل خارجي وتخطيط بدائل التمويل المتاحة وتحديد البديل المناسب منها .
3. التعرف مسبقا على توقيتات وجود فائض نقدي وبالتالي تخطيط بدائل استثماره المتاحة وتحديد البديل المناسب منها

#### إعداد الموازنة النقدية التقديرية: إعداد الموازنة النقدية يتم على 3 خطوات :

1. إعداد جدول تقديرات المحتصلات النقدية للمبيعات خلال فترة الموازنة
2. إعداد جدول تقديرات المدفوعات النقدية للمشتريات خلال فترة الموازنة
3. إعداد الموازنة النقدية التقديرية

#### حالة علمية : توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمد) الصناعية التي تقوم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية للعام 1400هـ:

- 1- الرصيد النقدي المتوقع بالبنك والخزينة في 1-1-1440هـ مبلغ 50.000 ريال ●
- 2- تقدر المبيعات والتكاليف والمصروفات خلال الفترات الربع سنوية للعام 1440 هـ كالتالي :

بيان	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4
قيمة المبيعات النقدية	48000	144000	120000	96000
قيمة المبيعات الآجلة	72000	216000	180000	144000
تكلفة مشتريات المواد الأولية	80000	90000	170000	120000
اجور انتاجية مباشرة (نقدية )	24000●	72000	80000	63000
مصروفات انتاجية غير مباشرة (نقدية )	16000●	22000	25000	22000
مصروفات تسويقية وإدارية (نقدية )	50000●	63000	72500	42000

- 3- يتم تحصيل المبيعات الآجلة على اساس 50% نقدا في نفس الربع ، 50% الأخرى في الربع الذي يليه مباشرة
- 4- تقدر ارصدة عملاء مبيعات آجلة للربع الاخير للعام 439 هـ بمبلغ 60.000 ريال تحصل كلها في الربع الاول للعام 1440 هـ
- 5- يتم سداد تكاليف مشتريات المواد الأولية على اساس 60% نقدا في نفس الربع ، 40% الباقية في الربع الذي يليه مباشرة
- 6- تقدر ارصدة دائنو مشتريات مواد اولية آجلة للربع الاخير للعام 1439 هـ بمبلغ 33.000 ريال تنفع كلها في الربع الاول للعام 1440 هـ
- 7- يتم سداد اجور انتاجية مباشرة و مصروفات انتاجية غير المباشرة النقدية ومصروفات تسويقية وإدارية في نفس الفترة الخاصة بها .

8- تخطط الشركة لشراء الآلات ومعدات انتاجية خلال الربع الثاني للعام 1440 هـ بمبلغ 15.000 ريال وخلال الربع الثالث بمبلغ 32.000 ريال ويتم السداد في نفس فترة الشراء . المطلوب : أ) جدول تقديرات النقدية للمبيعات لشركة (الحمد) الصناعية للعام 1440 هـ . ب) جدول تقديرات المدفوعات النقدية لمشتريات المواد الاولية لشركة (الحمد) الصناعية للعام 1440 هـ . ج) إعداد الموازنة النقدية التقديرية لشركة (الحمد) الصناعية للعام 1440 هـ (الاجابة ) ↓

**(ا) جدول تقديرات المحتصلات النقدية من المبيعات للعام 1440 هـ**

بيان	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4	اجمالي العام القادم 1440 هـ
المبيعات النقدية لنفس الربع	48000	144000	120000	96000	408000
50% من المبيعات الآجلة لنفس الربع	36000 (72000 x %50)	108000 (216000 x %50)	90000 (180000 x %50)	72000 (144000 x %50)	306000
50% متحصلات من عملاء المبيعات الآجلة للربع السابق	60000	36000 (72000 x %50)	108000 (216000 x %50)	90000 (180000 x %50)	294000
جملة المتحصلات النقدية من المبيعات	144000	288000	318000	258000	1080000

**(ب) جدول تقديرات المدفوعات النقدية من المشتريات للعام 1440 هـ**

بيان	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4	اجمالي العام القادم 1435 هـ
60% من مشتريات مواد آجلة في نفس الربع	48000 (80000 x %60)	54000 (90000 x %60)	102000 (170000 x %60)	72000 (120000 x %60)	276000
40%+ مدفوعات عن مشتريات مواد آجلة سابقة	33000	23000 (80000x%40)	36000 (90000x%40)	86000 (170000x%40)	169000
= جملة المدفوعات النقدية عن مشتريات المواد	81000	86000	138000	140000	445000

**شركة الحمد. الموازنة النقدية للعام 1440 هـ**

بيان	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4	اجمالي العام القادم 1440 هـ
الرصيد النقدي اول الفترة	50000	23000	53000	23500	50000
+تقديرات المتحصلات النقدية من المبيعات	144000+	288000	318000	258000	1008000
=النقدية المتاحة خلال الفترة (س)	194000	311000	371000	281500	1058000
- تقديرات المدفوعات النقدية	81000	86000	138000	140000	445000
مدفوعات مشتريات مواد اولية	24000	72000	80000	63000	239000
مدفوعات رواتب واجور مباشرة	16000	22000	25000	22000	85000
مصروفات انتاجية غير مباشرة نقدية	50000	63000	72500	42000	227500
مصروفات تسويقية وادارية نقدية	--	15000	32000	--	47000
مصروفات رأسمالية نقدية	--	171000	258000	267000	1043500
=تقديرات المدفوعات النقدية (ص)	23000	53000	23500	14500	14500
الرصيد النقدي اخر الفترة (س)-(ص)	23000	53000	23500	14500	14500

**ملاحظات هامة :**

- ❖ تقديرات المتحصلات النقدية من المبيعات اخذت من الجدول ( أ ) .
- ❖ تقديرات مدفوعات مشتريات المواد الاولية اخذت من الجدول (ب) .
- ❖ الرصيد النقدي اخر الفترة في أي ربع سنة = النقدية المتاحة خلال الفترة لنفس الربع - حملة المدفوعات النقدية لنفس الربع
- ❖ الرصيد النقدي اخر الفترة في أي ربع سنة = الرصيد النقدي اول الفترة للربع الذي يليه مباشرة
- ❖ الرصيد النقدي اول الفترة لا جمالي العام 1440 هـ = الرصيد النقدي اول الفترة للربع الاول للعام 1440 هـ = 50000 ريال
- ❖ الرصيد النقدي اخر الفترة لأجمالي العام 1440 هـ = الرصيد النقدي اخر الفترة للربع الاخير للعام 1440 هـ = 14500 ريال

**الخلاصة :**

- ❖ رصيد اخر = رصيد اول تالي
- ❖ رصيد اول = اخر سابق
- ❖ رصيد اخر إجمالي = رصيد اخر اخر ربع
- ❖ رصيد اول إجمالي = رصيد اول اول ربع
- ❖ رصيد النقدية اخر الفترة = النقدية المتاحة - المدفوعات النقدية
- ❖ النقدية المتاحة خلال الفترة = رصيد اخر سابق + المتحصلات
- ❖ المدفوعات النقدية = مشتريات مواد + اجور + ص غ م + مصروفات رأسمالية



## تابع اعداد الموازنات المالية (الموازنة النقدية التقديرية)

أولاً : القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة :

- تهدف هذه القائمة الى تقدير التكلفة الانتاجية للبضاعة المخطط بيعها خلال فترات الموازنة ، وحيثما تسمى "تكلفة المبيعات"
- تحسب التكلفة الانتاجية التقديرية للبضاعة المباعة "تكلفة المبيعات" وفقاً للاتي :

XXX XXX XXXX (XXX) XXXX	تكلفة المخزون التام اول الفترة + التكلفة الانتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة = التكلفة الانتاجية التقديرية للوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة (-) تكلفة المخزون التام اخر الفترة = التكلفة الانتاجية التقديرية للبضاعة المباعة خلال الفترة
-------------------------------------	---

ثانياً : قائمة الدخل التقديرية :

- تهدف هذه القائمة الى تحديد صافي الدخل المتوقع الناتج من النشاط الرئيسي والعادي للمنشأة خلال الفترة القادمة والذي يعكس كفاءة ذلك النشاط .
- هذه القائمة ماهي الا تجميع وتلخيص لكل تقديرات عمليات التشغيل الجارية للمنشأة خلال فترة الموازنة، فهي تتضمن تقديرات عناصر التكاليف والمصروفات المختلفة انتاجية وتسويقية وادارية
- يوضح الشكل التالي قائمة الدخل التقديرية ومصادر ومعلومات :

المصادر	المبلغ	بيان
موازنة المبيعات	XXXXXX	قيمة المبيعات التقديرية
القائمة التقديرية لتكلفة البضاعة	XXXX	(-) التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة
	XXXX	= مجمل الربح التقديري
موازنة المصروفات التسويقية والادارية التقديرية	XXX	(-) المصروفات التسويقية والادارية التقديرية
	XXXXXX	= صافي الدخل التقديري

ثالثاً : قائمة المركز المالي التقديري :

- توضح هذه القائمة تقديرات عناصر الاصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة في نهاية فترة الموازنة . حيث يعتمد اعدادها على قائمة المركز المالي للفترة السابقة ثم اضافة التغيرات التي تطرا عليه من واقع الموازنات التشغيلية السابقة .
- هذه القائمة تعتبر عن اثر الموازنة الشاملة لمختلف أنشطة المنشأة التشغيلية الجارية والنقدية والرأسمالية على الاصول والالتزامات وحقوق الملكية في نهاية فترة الموازنة

رابعاً : الموازنة الرأسمالية التقديرية :

- تختص هذه الموازنة بتقدير النفقات الرأسمالية طويلة الاجل .
  - تعتبر هذه الموازنة أداة لتقييم الاستثمارات الرأسمالية طويلة الاجل بغرض تحديد البديل الاستثماري الانسب والاكثر ربحية .
  - ان اعداد الموازنة الرأسمالية تساعد في عملية اتخاذ القرارات التخطيطية الرأسمالية طويلة الاجل المتعلقة بالاستثمارية وتمويلها .
- اعداد الموازنة الرأسمالية: يتم اعداد الموازنة الرأسمالية وفقاً للخطوات الآتية :

1. تحديد المقترحات الاستثمارية المتاحة
2. تقدير عوائد وتكاليف كل مقترح استثماري
3. تقييم المقترحات الاستثمارية . ويتم ذلك باستخدام مجموعة طرق تقييم مثل : طريقة صافي القيمة الحالية ، طريقة معدل العائد الداخلي على الاستثمار ، طريقة فترة الاسترداد
4. اعداد الموازنة الرأسمالية ومتابعتها . حيث تتكون من جميع المقترحات الاستثمارية التي تمت الموافقة عليها واختبارها لفترة الموازنة .

**حالة عملية :** توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة "الحمد" التي بصدد اعداد قائمة المبيعات وقائمة الدخل التقديرية للعام القادم 1440 هـ :

1- تقدر كمية المبيعات التقديرية للعام 1440 هـ بمقدار 17.000 وحدة ، سعر البيع للوحدة 60 ريال /2- يقدر مخزون الانتاج التام اول العام 1440 هـ وحدة ، تكلفة 33.600 ريال /3- تقدر كمية الانتاج التام 1440 هـ بكمية 16.700 وحدة . /4- يقدر مخزون الانتاج التام اخر العام 1440 هـ بكمية 500 وحدة / 5- تقدر احتياجات وحدة المنتج من عناصر التكاليف الانتاجية بالاتي : ( \* 10 كيلوجرام من المواد الخام 'الاولية' ، سعر الشراء التقديري للكيلوجرام منها 1,6 ريال \* 2 ساعة من العمل المباشر ، معدل الاجر التقديري للاعبة 6 ريال \* . المعدل التقديري للمصروفات الانتاجية غير المباشرة هو 12 ريال لكل ساعة عمل مباشرة ) /6- تقدر المصروفات التسويقية والادارية للعام 1440 هـ بمبلغ 55.000 ريال .

المطلوب : أ- اعداد قائمة التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة لشركة 'الحمد' للعام 1440 هـ /ب - اعداد قائمة الدخل التقديرية لشركة 'الحمد' للعام 1440 هـ ( الاجابة )

1. تكلفة مواد انتاجية مباشرة للوحدة = 10 كيلو × 1.6 ريال = 16 ريال للوحدة
2. اجور انتاجية مباشرة للوحدة = 2 ساعة × 6 ريال = 12 ريال للوحدة
3. تكاليف انتاجية غير مباشرة للوحدة = 2 ساعة × 12 ريال = 24 ريال للوحدة
4. تكلفة مخزون تام اخر العام 1440 هـ = 500 وحدة × (16 مواد + 12 اجور + 4 تكلفة غير مباشرة ) = 52 × 500 = 26.000 ريال

## أ- قائمة التكاليف التقديرية للبضاعة المباعة للعام القادم 1440 هـ

بيان		العام القادم 1440 هـ
كلي	جزئي	
33.600		التكلفة التقديرية للمخزون التام اول الفترة
+		+تكلفة تقديرية للإنتاج التقديري خلال الفترة
	267.200	مواد إنتاجية مباشرة = 16.700 وحدة × 16 =
	200.400	اجور إنتاجية مباشرة = 16.700 وحدة × 12 =
868.400	400.800	تكاليف إنتاجية غير مباشرة = 16.700 وحدة × 24 =
902.000		= التكلفة الإنتاجية التقديرية للبضاعة المتاحة للبيع
▶ 26.000		(-) التكلفة التقديرية للمخزون التام اخر الفترة
▶ 876.000		= التكاليف الإنتاجية التقديرية للبضاعة المباعة

## ب- قائمة الدخل التقديرية للعام القادم 1440 هـ

بيان	العام القادم 1440 هـ
قيمة المبيعات التقديرية (17000 وحدة × 60)	1.020.000
(-) التكاليف الإنتاجية التقديرية للبضاعة المباعة	▶ 876.000
مجمّل الربح التقديري	144.000
(-) مصروفات تسويقية وادارية تقديرية	55.000
صافي الدخل التقديري	89.000

## المصطلحات الرئيسية :

قائمة الدخل التقديرية	budgeted income statement
قائمة المركز المالي التقديري	budgeted balance sheet
الموازنة الرأسمالية التقديرية	capital expenditure budget

## الموازنة الساكنة والموازنة المرنة

7

أولاً : مفهوم الموازنة الساكنة و عيوبها :

➤ يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً لمستوى النشاط الذي تعد على أساسه الموازنة وهما :

1. الموازنة الساكنة (او الثابتة)
2. الموازنة المرنة

➤ الموازنات التي درسناها في الجزء السابق يطلق عليها الموازنات الساكنة او الثابتة ، حيث يتم اعدادها لمستوى نشاط واحد فقط متوقع

**الموازنة الساكنة او الثابتة :** عبارة عن موازنة تعد لمستوى نشاط واحد فقط حيث يتم افتراض حالة او موقف واحد معين يتوقع حدوثه مستقبلاً ثم

تبنى تقديرات الموازنات على أساسه

➤ تتصف الموازنة الساكنة بخاصيتين هما :

- أ. انها تعد لمستوى نشاط واحد فقط متوقع .
- ب. انها تقارن التكاليف الفعلية عادة بالتكاليف التقديرية المخططة طبقاً للموازنة عند مستوى النشاط المخطط.

➤ عيوب الموازنة الساكنة هي :

1. افتراض حالة او موقف واحد معين فقط لمستوى النشاط يتوقع حدوث مستقبلاً وبناء تقديرات الموازنة على أساسه يتناقض مع واقع الامر حيث عادة ماتحدث تقلبات في مستوى النشاط خلال الفترات المقبلة .
2. عدم منطقية المقارنة بين التكاليف الفعلية عند مستوى النشاط الفعلي وبين التكاليف التقديرية المخططة عند مستوى نشاط مخطط واحد بالموازنة قد يختلف عن مستوى النشاط الفعلي

ثانياً : مفهوم الموازنة المرنة واهميتها :

➤ **الموازنة المرنة :** عبارة عن موازنة لاتعد لمستوى نشاط واحد فقط وانما تعد على اساس عدة مستويات للنشاط ، مستويات لنشاط مستقبلاً ثم

تبنى تقديرات الموازنات على اساس عدة مستويات للنشاط داخل هذا المدى .

➤ تتصف الموازنة المرنة بخاصيتين هما :

1. انها تعد لمدة مستويات نشاط داخل المدى الملائم بدلاً من مستوى نشاط واحد فقط .
2. انها ديناميكية ليست ثابت ، حيث يمكن ان تعد الموازنة المرنة عند أي مستوى نشاط داخل المدى الملائم ، بحيث اذا حدثت التكاليف الفعلية عند مستوى نشاط مختلف عما كان مخططاً لها اصلاً فان هناك من المرونة ما يسمح بأعداد موازنة جديدة حسب الحاجة لمقارنتها بالنتائج الفعلية بشكل اكثر منطقية

• أهمية اسلوب الموازنة المرنة :تقدم معياراً دقيقاً للرقابة على التكاليف وتقييم الاداء، وانها توجد نظاماً اكثر منطقية لتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية المخططة بالموازنة المرنة .

ثالثاً : اعداد الموازنة المرنة : وذلك باتباع الخطوات التالية :

1. تحديد المدى الملائم الذي يتوقع ان يتقلب خلاله مستويات النشاط للفترة القادمة .

2. تحليل التكاليف التي ستحدث خلال المدى الملائم وتحديد انماط سلوك التكاليف (متغيرة، ثابتة، مختلطة)
3. فصل التكاليف حسب سلوكها ثم تحديد معادلة التكاليف (متغيرة، ثابتة، مختلطة)
4. باستخدام معادلة التكاليف للجزء المتغير يتم تحديد الجزء المتغير، ثم يتم اعداد موازنة تقابلها لكل مستوى من مستويات النشاط المختلفة داخل المدى الملائم للنشاط للفترة المقبلة.

**ملاحظة:**

$$\text{معدل التغير} = \frac{(\text{تكلفة أعلى مستوى نشاط} - \text{تكلفة أقل مستوى نشاط})}{(\text{وحدات أعلى مستوى نشاط} - \text{وحدات أقل مستوى نشاط})}$$

**حالة علمية:** توافرت لديك بيانات تقديرات التكاليف الانتاجية غير المباشرة لشركة 'الحمد' الصناعية والتي تقدم المنتج (أ) عن العام 1439 هـ في ظل مستويات انتاج مختلفة، وكذا بيانات عن التكاليف الانتاجية غير المباشرة الفعلية عند مستوى انتاج 156.000 وحدة بعد حصرها في نهاية العام 1439 هـ.

عناصر التكلفة	موازنة لمستوى انتاج 150000 وحدة	موازنة لمستوى انتاج 165000 وحدة	موازنة لمستوى انتاج 180000 وحدة	تكاليف قطعية لمستوى انتاج 156000 وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة	75000	82500	90000	84000
اهلاك معدات انتاجية	60000	60000	60000	60000
وقود وقوى محرك	84000	87000	90000	87200
مصروف صيانة	165000	172500	180000	166500

**المطلوب: أ - اعداد جدول الموازنة المرنة للتكاليف الانتاجية غير المباشرة لمستوى الانتاج الفعلي للعام 1439 هـ**

**ب- اعداد تقرير انحرافات التكاليف الفعلية عن الموازنة المرنة للعام 1439 هـ: (الاجابة)**

للإجابة على الاسئلة السابقة يجب التعرف على نوعية كل عنصر تكلفة (متغير، ثابت، مختلطة) ثم تكوين معادلات الموازنة المرنة وفقا للاتى:

**(1) تكلفة المواد غير المباشرة:**

أ. **معدل التغير** =  $\frac{(90000 - 75000)}{(180000 - 150000)}$  = 0.5 ريال لكل وحدة

ب. تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت، وذلك بتطبيق المعدل على مستويات انتاج مخططة:

عند مستوى انتاج مخطط 150000 وحدة	عند مستوى انتاج مخطط 180000 وحدة
<b>الجزء المتغير</b> = $75000 = 150000 \times 0.5$	<b>الجزء المتغير</b> = $90000 = 180000 \times 0.5$
<b>الجزء الثابت</b> = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير $0 = 75000 - 75000 =$	<b>الجزء الثابت</b> = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير $0 = 90000 - 90000 =$

**نلاحظ ان عنصر المواد غير المباشرة كلة متغير حيث لا يوجد أي جزء ثابت**

**معادلة المواد غير المباشرة للموازنة المرنة هي = 0.5 ريال لكل وحدة**

**(2) اهلاك معدات انتاجية:**

وتكلفته عند كل مستوى انتاج تساوي = 60000 ريال

\* إذا هو عنصر كلة ثابت لعدم وجود أي تغيرات في مقدار مع تغيرات مستويات الانتاج في حدود الطاقة المتاحة.

**معادلة اهلاك معدات انتاجية للموازنة المرنة هي = 60000 ريال سنويا.**

**(3) الوقود والقوى المحركة:**

أ. **معدل التغير** =  $\frac{(84000 - 90000)}{(180000 - 150000)}$  = 0.2 ريال لكل وحدة

ب. تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت، وذلك بتطبيق المعدل على مستويات انتاج مخططة:

عند مستوى انتاج مخطط 150000 وحدة	عند مستوى انتاج مخطط 180000 وحدة
<b>الجزء المتغير</b> = $30000 = 150000 \times 0.2$	<b>الجزء المتغير</b> = $36000 = 180000 \times 0.2$
<b>الجزء الثابت</b> = جملة الوقود والقوى المحركة - الجزء المتغير $54000 = 30000 - 84000 =$	<b>الجزء الثابت</b> = جملة الوقود والقوى المحركة - الجزء المتغير $54000 = 36000 - 90000 =$

**نلاحظ ان عنصر الوقود والقوى المحركة يعتبر تكلفة مختلطة يتضمن جزء متغير وجزء ثابت**

**معادلة الوقود والقوى المحركة للموازنة المرنة هي = 54000 (ثابت) + 0.2 (متغير) ريال / وحدة**

**(4) مصروفات الصيانة:**

أ. **معدل التغير** =  $\frac{(165000 - 180000)}{(150000 - 180000)}$  = 0.5 ريال لكل وحدة

ب. تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت، وذلك بتطبيق المعدل على مستويات انتاج مخططة

عند مستوى انتاج مخطط 150000 وحدة	عند مستوى انتاج مخطط 180000 وحدة
<b>الجزء المتغير</b> = $75000 = 150000 \times 0.5$	<b>الجزء المتغير</b> = $90000 = 180000 \times 0.5$
<b>الجزء الثابت</b> = جملة مصروف الصيانة - الجزء المتغير $90000 = 75000 - 165000 =$	<b>الجزء الثابت</b> = جملة مصروف الصيانة - الجزء المتغير $90000 = 90000 - 180000 =$

**نلاحظ ان عنصر مصروفات الصيانة يعتبر تكلفة مختلطة يتضمن جزء متغير وجزء ثابت**

**معادلة مصروف الصيانة للموازنة المرنة هي = 90000 (ثابت) + 0.5 (متغير) ريال / وحدة**

**الموازنة المرنة للتكاليف الانتاجية غير المباشرة لمستوى الانتاج الفعلي للعام 1439 هـ**

بيان	معادلة الموازنة المرنة	الموازنة المرنة لمستوى انتاج 156000 وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة	0.5 ريال لكل وحدة	78000*
اهلاك معدات انتاجية	60000 ريال سنويا	60000
وقود وقوى محرقة	0.2+54000 ريال لكل وحدة	85200**
مصروفات صيانة	0.5+90000 ريال لكل وحدة	168000***
المجموع		391200

\*78000 = (156000 وحدة انتاج فعلي) × 0.5  
 \*\*85200 = (156000 وحدة انتاج فعلي) × 0.2 + 54000  
 \*\*\*168000 = (156000 وحدة انتاج فعلي) × 0.5 + 90000

ب- تقرير انحرافات التكاليف الفعلية عن الموازنة المرنة العام 1439 هـ

بيان	الموازنة المرنة لمستوى انتاج 156000 وحدة	تكاليف فعلية لمستوى انتاج 156000 وحدة	الانحرافات *
تكلفة مواد غير مباشرة	78000	84000	(6000) اسراف في غير صالح الشركة **
اهلاك معدات انتاجية	60000	60000	-----
وقود وقوى محرقة	85200	87200	(2000) اسراف في غير صالح الشركة
مصروفات صيانة	168000	166500	1500 وفر في صالح الشركة ***

\*\*الاسراف: يكون في حالة ان التكلفة الفعلية اكبر من التكلفة التقديرية بالموازنة المرنة  
 \*\*\*الوفر: يكون في حالة ان التكلفة الفعلية اقل من التكلفة التقديرية بالموازنة المرنة

### مراجعة



(١) إذا علمت أن مستوى الإنتاج الفعلي ١,٠٠٠ وحدة وتكاليفه الفعلية ٢٦,٠٠٠ ريال، وأن الجزء الثابت من معادلة العمل غير المباشر للموازنة المرنة هو ٢٥,٠٠٠ ريال، والجزء المتغير هو ١,٤٠ ريال/وحدة، فكم هو إجمالي تكلفة العمل غير المباشر في الموازنة المرنة لمستوى الإنتاج الفعلي؟

أ- ١٠,٤٠٠٠ ريال.

ب- ٢٧,٤٠٠٠ ريال.

ج- ٢٦,٤٠٠٠ ريال.

د- ٢٥,١٤٠٠٠ ريال.

الجزء الثابت + الجزء المتغير  
(١٠٠٠ × ١,٤٠) + ٢٥,٠٠٠

### مراجعة



(٢) إذا علمت أن مستوى الإنتاج الفعلي ١,٠٠٠ وحدة وتكاليفه الفعلية ٢٦,٠٠٠ ريال، وأن الجزء الثابت من معادلة العمل غير المباشر للموازنة المرنة هو ٢٥,٠٠٠ ريال، والجزء المتغير هو ١,٤٠ ريال/وحدة، فإنه سيكون لدينا انحراف:

أ- انحراف سلبي قدره ١٠,٠٠٠ ريال.

ب- انحراف سلبي قدره ٤٠٠ ريال.

ج- انحراف ايجابي قدره ١٠,٠٠٠ ريال.

د- انحراف ايجابي قدره ٤٠٠ ريال.

التكلفة الفعلية ٢٦,٠٠٠ ريال  
 أقل من  
 تكلفة الموازنة المرنة ٢٦,٤٠٠

### مراجعة



(٣) مستوى النشاط الفعلي = ٤,٠٠٠ وحدة.  
 التكلفة الفعلية لعنصر الوقود = ١٠,٠٠٠ ريال.  
 معادلة الوقود للموازنة المرنة = ٨,٠٠٠ + ٠,٥ ريال/وحدة.  
 فإن الجزء المتغير من إجمالي تكاليف الوقود للموازنة المرنة يبلغ:

٢,٠٠٠ = ٤,٠٠٠ × ٠,٥

أ- ٢,٠٠٠ ريال.

ب- ٤,٠٠٠ ريال.

ج- ٥,٠٠٠ ريال.

د- ١٠,٠٠٠ ريال.

## مراجعة



(٤) يكون عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة متغير بالكامل إذا كان:

- أ- الجزء الثابت < صفر والجزء المتغير < صفر.
- ب- الجزء الثابت < صفر والجزء المتغير = صفر.
- ج- الجزء الثابت = صفر والجزء المتغير < صفر.
- د- الجزء الثابت = صفر والجزء المتغير = صفر.

## مراجعة



(٦) إذا كانت وحدات أعلى وأدنى مستوى نشاط هي ١٠٠,٠٠٠ و ٨٠,٠٠٠ وحدة على التوالي ، وكانت تكاليف أعلى و أدنى مستوى نشاط ٥٠٠,٠٠٠ و ٤٥٠,٠٠٠ ريال على التوالي. فإن معدل التغير هو:

أ- ٠,٤٠٠ ريال/وحدة.

(تكلفة أعلى نشاط - تكلفة أقل نشاط) / (كمية أعلى نشاط - كمية أقل نشاط)  
 $(500,000 - 450,000) / (100,000 - 80,000) = 2,500 / 20,000 = 0,125$

ب- ٢,٥٠٠ ريال/وحدة.

ج- ٥,٨٠٠ ريال/وحدة.

د- لا شيء مما سبق

## دور المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار

8

أولاً : مفهوم القرار :

- يمثل اتخاذ القرار وظيفة أساسية بل الوظيفة الأهم من وظائف الإدارة، فالمديرون يواجهون باستمرار مشاكل ومواقف قرارية تستدعي منهم اتخاذ قرارات رشيدة .
- تتبع صعوبة اتخاذ مثل هذه القرارات من وجود عدة بدائل للمشكلة الواحدة ، وعلى الإدارة ان تفاضل بين البدائل المتاحة وتختار البديل الذي يساهم بشكل أفضل في تحقيق هدف المنشأة .
- القرار عبارة عن اختيار بديل من بين مجموعة البدائل المتاحة .
- يتكون القرار من ثلاثة عناصر :1- الأهداف 2- البدائل 3- الاختيار .
- ويعني ذلك ان متخذ القرار لديه هدف يود تحقيقه ، وامامه عدة بدائل تؤدي الى تحقيق هذا الهدف ،وعلى متخذ القرار ان يفاضل بين هذه البدائل لاختيار افضلها .
- تساعد المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات المحاسبة الملائمة : عن بدائل القرار ،وبالتالي زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار وتخفيض درجة عدم التأكد المرتبط بالمستقبل لديه ، واخيرا ترشيد عملية اتخاذ القرار والتواصل الى القرار المناسب .

ثانياً: خطوات او مراحل اتخاذ القرار :

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة خطوات او مراحل هي :

1. تحديد المشكلة
2. تحديد البدائل المقترحة لحل المشكلة
3. تقييم البدائل المقترحة والمفاضلة بينها
4. اختيار البديل المناسب واتخاذ القرار الرشيد .

ثالثاً : انواع القرارات :

➢ من حيث الفترة الزمنية : تقسم القرارات الى :

- أ. قرارات طويلة الاجل ( استثمارية ، استراتيجية )
- ب. قرارات قصيرة الاجل (جارية او تشغيلية )

➢ من حيث مدى تكرارها : تقسم القرارات الى :

- أ. قرارات روتينية متكررة ( مثل الحصول على مستلزمات الانتاج والبيع )
- ب. قرارات غير روتينية أي غير متكررة (مثل قرار شراء او تصنيع اجزاء )

➢ من حيث ارتباطها بوظائف الإدارة : تقسم الى القرارات : 1- قرارات تخطيطية 2- قرارات رقابية 3- قرارات تنفيذية .



رابعا: مدى ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار :

- **الملائمة** تعني ان المعلومات المحاسبية ومعلومات التكاليف خاصة يجب ان تكون ملائمة مع القرار المتخذ، وكذا ملائمة مع متخذ القرار ذاته
- تصنف المعلومات المحاسبية من حيث علاقتها بعملية اتخاذ القرار الى نوعين هما :
  1. **معلومات ملائمة لاتخاذ القرار** : هي معلومات مستقبلية متوقعة تختلف من بديل لآخر، وهي معلومات تفضيلية أي انها تميز كل بديل عن البدائل الأخرى، وهي معلومات تؤثر في القرار وتتأثر بالقرار.
  2. **معلومات غير ملائمة لاتخاذ القرار** : هي معلومات تاريخية حديث في فترات ماضي، وهي معلومات غير تفضيلية أي انها لا تميز أي بديل عن البدائل الأخرى، وهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار .
- حتى تكون معلومات التكاليف ملائمة للمفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرارات غي الروتينية قصيرة الاجل يجب ان تتصف بالسمات الاتية :
  1. **تكاليف مستقبلية** : أي ان التكلفة ستحدث لاحقا نتيجة لاتخاذ القرار ،اما التكلفة غير المستقبلية أي **التكلفة التاريخية / الغارقة** التي حدثت سابقا تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ القرار
  2. **تكاليف تفضيلية**: أي ان التكلفة تختلف فيما بين البدائل ،اما التكلفة التي **لا تختلف بين البدائل** تعتبر غير ملائمة
  3. **تكاليف قابلة للتجنب** : أي ان التكلفة يتم تحملها حالة اتخاذ القرار، ويمكن استبعادها بعدم اتخاذ القرار . اما التكلفة **غير القابلة للتجنب** هي غير مرتبطة بالقرار لذلك فهي غير ملائمة عند اتخاذ القرار .

خامسا : مفاهيم التكاليف لأغراض اتخاذ القرار :

(1) التكاليف التفاضلية :

- هي التكاليف التي **تختلف من بديل لآخر** ، وهي تشتمل على جميع بنود التكاليف التي تختلف بين البدائل سواء كانت هذه البنود تكلفة متغيرة ام تكلفة ثابتة .
- التكاليف التفاضلية تعتبر تكلفة ملائمة عند اتخاذ القرار ، لأنها تكون حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل. اما التكاليف غير التفاضلية تعتبر تكاليف غير ملائمة عند اتخاذ القرار حيث تعتبر تكلفة غير مهمة وغير حاسمة عند المفاضلة واتخاذ القرار
- العبرة في اعتبار عنصر التكلفة تفضليا ام غير تفضليا هو **اختلاف مقدار العنصر فيما بين البدائل** ومدى كونه عنصرا حاسما عند المفاضلة واتخاذ القرار



شركة الإحصاء لديها خط انتاجي واحد يكلفها سنويا ١٠٠,٠٠٠ ريال. ويبلغ إيراداته السنوية ١٥٠,٠٠٠ ريال.

تقدم المدير المالي بمقترح فتح خط انتاجي إضافي سيعمل على زيادة التكاليف إلى ١٥٠,٠٠٠ ريال وسيرفع في نفس الوقت الإيرادات إلى ١٩٠,٠٠٠ ريال سنويا.



(2) التكاليف الغارقة :

- هي التكاليف التي **حدثت فعلا**، ولا يمكن استردادها او تغييرها بموجب أي قرار او تصرف مستقبلي حيث انها تكلفة تاريخية وقعت بالفعل في فترات ماضية .
- التكاليف الغارقة تعتبر تكلفة غير ملائمة عند اتخاذ القرار، لأنها تكون تاريخية أي غير مستقبلية ، وتكون غير تفضيلية أي غير حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل ، ويجب عدم استخدامها عند التحليل والمفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرار .

(3) تكلفة الفرصة البديلة :

- تتمثل في العوائد / الأرباح المفقودة او المضحى بها والتي تخص أفضل بديل تالي للبديل المختار .
- هذه التكلفة لا تسجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية .
- هذه التكلفة تعتبر ملائمة لاتخاذ القرار حيث انها مرتبطة بالقرار فهي تؤثر وتتأثر بالقرار .

سادسا : التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار :

- ان المفاضلة بين البدائل تتطلب توافر المعلومات الملائمة للتعامل مع الموقف القراري او المشكلة القرارية، ومن ثم المفاضلة بين البدائل باتباع تحليل تفاضلي للتكاليف والإيرادات المرتبطة بكل بديل ( تكاليف تفضيلية وإيرادات تفضيلية ) ،وعليه يتم اتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق الهدف سواء من زاوية تعظيم الإيرادات ام ترشيد التكاليف .
  - وفقا لأسلوب التحليل التفاضلي يقوم متخذ القرار بتحليل النتائج المترتبة على كل بديل وذلك بمقارنة التكاليف التفاضلية "تكاليف مضافة" مع الإيرادات التفاضلية "إيرادات مضافة" المترتبة على اختيار بديل معين مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة، وبالتالي يتم اختيار البديل الذي يترتب على اختياره زيادة في الإيرادات التفاضلية عن التكاليف التفاضلية مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة .
- مثال /** مصنع يملك الات صناعية يمكنها صناعة ساعات رقمية او الات حاسبة في نفس الوقت. قدرت الأيرادات والتكاليف المتوقعة الخاصة بكل منتج كالتالي :

الايادات المتوقعة	المنتج
120.000	الساعات الرقمية
110.000	الآلات الحاسبة
10.000	التكلفة التفاضلية

الايادات المتوقعة	المنتج
175.000	الساعات الرقمية
150,000	الآلات الحاسبة
25.000	الإيراد التفاضلي

ربح كفاضلي = 15.000

لتطبيق اسلوب التحليل التفاضلي يجب على المحاسب الاداري اتباع الخطوات التالية عند تحليل معلومات التكاليف :

1. حصر جميع عناصر التكاليف ذات العلاقة بكل بديل من البدائل المتاحة .
2. استبعاد التكاليف الغارقة .
3. استبعاد التكاليف غير التفاضلية ، أي التي لا تختلف من بديل لآخر .
4. تمثل عناصر التكاليف المتبقية التفاضلية الملائمة لاتخاذ القرار والتي يعتمد عليها اساسا للمفاضلة واتخاذ القرار الرشيد

سابقا : استخدامات التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات قصيرة الاجل :  
من امثلة القرارات قصيرة الاجل :

1. قرار قبول او رفض طلبيات البيع الخاصة .
2. قرار التصنيع الداخلي ام الشراء الخارجي .
3. قرار استبعاد او الابقاء على احد المنتجات القائمة حاليا .
4. قرار اضافة او عدم اضافته منتج جديد الى تشكيلة المنتجات القائمة حاليا .

**مصطلحات الرئيسية :**

الايراد التفاضلي Differential revenue	التحليل التفاضلي Differential analysis
الربح التفاضلي Differential income	التكلفة التفاضلية Differential cost
تكاليف غير ملائمة irrelevant costs	تكاليف ملائمة relevant costs
الطلبية الخاصة special order	ملية اتخاذ القرار decision – making process

تابع : دور المحاسبة الادارة في مجال اتخاذ القرار

9

### قرار القبول او رفض طلبيات البيع الخاصة

اولا : طبيعة القرار :

- طلبيات البيع الخاصة : عبارة عن طلبيات بيع تقدم الى ادارة المنشأة لإنتاج حجم معين اضافي من المنتج بسعر بيع خاص عادة يقل عن سعر البيع العادي (منخفض) وكذا يقل عن التكلفة الكلية لوحدة المنتج
- قد يبدو للوهلة الاولى ان قبول طلبية بيع خاصة بسعر بيع منخفض عن سعر البيع العادي ومنخفض عن التكلفة الكلية للوحدة يمكن ان يساهم فقط في احداث خسارة بالنسبة الى ربحية المنشأة ككل ، والحقيقة ان ذلك قد لا يكون بالضرورة تحليلا سليما في جميع الظروف والاحوال .
- قد يمكن في ظل معينة قبول الطلبية الخاصة ذات السعر المنخفض نظرا لان قبولها قد يضيف الى ارباح المنشأة الصافية وذلك بفعل **استغلال الطاقة العاطلة** لدى المنشأة في الاجل القصير والتي تتحمل المنشأة تكاليفها (الثابتة) سواء قبلت الطلبية الخاصة ام لا
- يتناول هذا القرار موقف قراره يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

1. **البديل الاول**: قبول المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض
2. **البديل الثاني**: رفض المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض

ثاني : شروط قبول طلبيات البيع الخاصة :

1. ان يكون لدى المنشأة طاقة عاطلة في الاجل القصير: أي وجود طاقة غير مستغلة حاليا تتحمل المنشأة تكاليفها (الثابتة) سواء قبلت الطلبية الخاصة ام لا ، ويمكن استغلالها في تنفيذ طلبية البيع الخاصة ، وعادة يحدث ذلك في حالة المنشآت ذات الطبيعة الموسمية او المؤقتة .
2. الا يقل سعر البيع للطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية الخاصة: أي عدم انخفاض سعر الطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية سواء كانت هذه التكلفة متغيرة ام تكلفة ثابتة خاصة بالطلبية والتي يتم تحملها بسبب قبول الطلبية ويمكن تجنبها في حالة رفض الطلبية الخاصة
3. الا يؤثر سعر البيع للطلبية الخاصة على سعر البيع العادي للمنتج في السوق المحلي للمنشأة: وعادة يحدث ذلك عندما تكون الطلبية الخاصة لسوق فرعي لا يتنافس مع المبيعات المعتادة للمنشأة كأن تباع الطلبية الخاصة لسوق اجنبي (التصدير) لا يباع فيه منتج المنشأة.

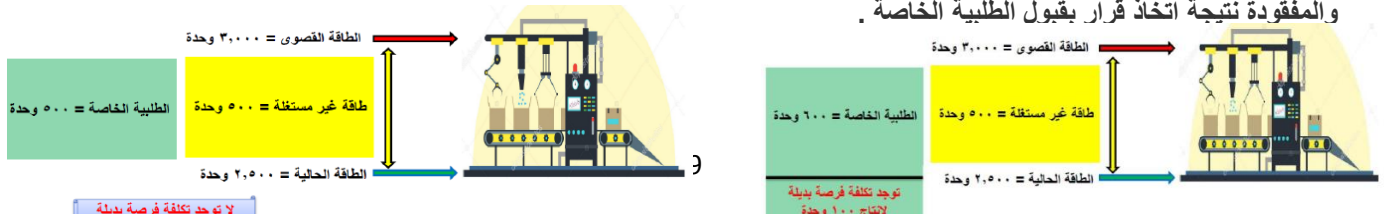
ثالثا : كيفية اتخاذ القرار المناسب :

- الاساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق الطلبية الخاصة لأرباح تفاضلية او خسائر تفاضلية .
- عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي ، فان القاعدة العامة في التقييم تستند على اساس ما تضيفه الطلبية الخاصة الى الارباح الصافية للمنشأة ، ويتحدد ذلك باتباع التحليل التفاضلي كالاتي :

الايادات التفاضلية للطلبية – التكاليف التفاضلية للطلبية (متغير وثابتة) = الربح التفاضلي للطلبية (الخسارة التفاضلية)  $\frac{xx}{xx}$

**ملاحظة :** عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة، فانه من الضروري استبعاد التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام في التكاليف الثابتة الحالية المرتبطة بالطاقة العاطلة غير المستغلة والتي تتحملها المنشأة سواء قبلت الطلبية الخاصة ام لا . لأنها تمثل تكلفة غارقة .  
التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة تحدد بما يلي :

1. تكلفة مستلزمات الانتاج والبيع اللازمة للطلبية الخاصة : وتشمل المواد الانتاجية المباشرة، الاجور الانتاجية المباشرة ، والتكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة ، واية مصروفات او تكاليف تسويقية مرتبطة بالطلبية الخاصة مثل عمولة مبيعات خاصة للطلبية .
2. التكلفة الثابتة الاضافية للطلبية الخاصة (ان وجدت).
3. تكلفة الفرصة البديلة : والتي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل قبول الطلبية الخاصة ، والتي قد تتمثل في العوائد والارباح المضحي بها والمفقودة نتيجة اتخاذ قرار بقبول الطلبية الخاصة .



**التكلفة التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة = التكاليف المتغيرة للطلبية (انتاجية وتسويقية) + التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة بالطلبية + تكلفة الفرصة البديلة الخاصة بالطلبية .**

- **تقبل الطلبية الخاصة :** في حالة تحقق ارباح تفاضلية ، يتحقق ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية اكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة .
- **ترفض الطلبية الخاصة :** في حالة تحقق خسارة تفاضلية ، يتحقق ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية اقل من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة .

**حالة عملية :** يتوافر لدى شركة "الرياض" لإنتاج الملابس الرجالية طاقة تكفي لإنتاج 3000 وحدة من المنتج (م) ، وفيما يلي بيانات التكاليف والإنتاج عن عام 1439هـ: (1) كمية الإنتاج والمبيعات الحالية 2500 وحدة ، سعر بيع الوحدة الحالي 50 ريال / (2) تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للوحدة 20 ريال ، الاجور الانتاجية المباشرة للوحدة 10 ريال ، المصروفات الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للوحدة 5.5 ريال ، جملة انتاجية المباشرة المصروفات الثابتة السنوية 10000 ريال / (3) عمولة المبيعات نسبتها 5% من ايراد المبيعات / (4) المصروفات التسويقية والادارية الثابتة السنوية 5000 ريال . قدم احد مندوبي مبيعات الشركة (عرض) الى (مدير المبيعات) بشأن رغبته في موافقة الادارة على طلبية بيع كميتها 500 وحدة لاحد العملاء الخارجيين بسعر 38 ريال للوحدة علما بان عمولة المبيعات لهذه الطلبية سوف تكون نسبتها 2.5% ، وان سعر البيع العادي للمنتج لن يأتى بقبول هذه الطلبية الخاصة . عند مناقشة هذا العرض المقدم اقترح (مدير المبيعات) ان يتم الرفض بحجة ان السعر المعروض يقل عن سعر البيع العادي ويقل عن التكلفة الكلية لإنتاج الوحدة . المطلوب : 1- تقديم النصح والمشورة لإدارة الشركة بشأن قبول او رفض العرض المقدم من مندوب المبيعات / 2- بفرض ان كمية طلبية البيع الخاصة اصبحت 600 وحدة وان المبيعات الحالية للشركة سوف تنخفض بمقدار 100 وحدة اذا تم قبول العرض المقدم، حدد القرار المناسب في هذه الحالة (تمهيد الاجابة)

**(1) تقديم النصح بشأن العرض المقدم :** في هذا الموقف الاول يلاحظ الاتي :

- توجد طاقة غير مستغلة = 500 وحدة (3000 وحدة قصوى - 2500 وحدة فعلية)
- كمية الطلبية الخاصة (500 وحدة) = حدود الطاقة غير المستغلة (500 وحدة)
- تتحمل المنشأة عن تلك الطاقة غير المستغلة تكاليف ومصروفات ثابتة حالية انتاجية وتسويقية وادارية سواء قبلت الطلبية الخاصة ام لا ، ويمكن استغلالها في تنفيذ طلبية البيع الخاصة .
- اذا التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار لأنها غارقة وتتحملها المنشأة سواء قبلت الطلبية الخاصة ام لا وبالتالي لن تحتاج الطلبية الخاصة الى تكاليف ثابتة اضافية خاصة جديدة
- يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة كالآتي : (الاجابة)

مبالغ (بالريال)		بيان
كلي	جزئي	
19000		الإيرادات التفاضلية للطلبية الخاصة (500 وحدة × 38 ريال)
-		(-) تكاليف تفاضلية ملائمة للطلبية الخاصة:
	10000	تكلفة مواد مباشرة = (500 وحدة × 20 ريال)
	5000	اجور مباشرة = (500 وحدة × 10 ريال)
	2750	تكلفة انتاجية غير مباشرة متغيرة = (500 وحدة × 5.5 ريال)
(18225)	475	عمولة مبيعات خاصة للطلبية = (19000 × 2.5%)
ريال 775		الربح التفاضلي للطلبية الخاصة

**القرار :** ينصح بقبول طلبية البيع الخاصة لأنها تحقق ربح تفاضلي من شأنه زيادة الارباح الصافية للمنشأة بمقدار 775 ريال

**(2) تحديد القرار المناسب في الحالة الثانية :** يلاحظ الاتي :

- **التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية لاتزال غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار .** كما ان الطلبية لم تحتاج الى التكاليف ثابتة اضافية خاصة جديدة
- كمية الطلبية الخاصة (600 وحدة) تزيد عن حدود الطاقة غير المستغلة (500 وحدة) بمقدار 100 وحدة .
- تنفيذ الطلبية الخاصة كدفعة واحدة سوف يكون على حساب تخفيض المبيعات الحالية المعتادة بمقدار 100 وحدة ، وبترتب على ذلك "تكلفة فرصة بديلة" تتمثل في العوائد والارباح المفقودة والمضحي بها من تحويل هذه الوحدات (100 وحدة) من المبيعات المعتادة الى الطلبية الخاصة ، لذا يجب اخذ تكلفة الفرصة البديلة في الحسبان عند اتخاذ القرار .
- يتم اتخاذ القرار المناسب في التحليل التفاضلي للإيرادات التفاضلية (متضمنة تكلفة الفرصة البديلة) للطلبية الخاصة كالآتي :

مبالغ (بالريال)		بيان
كلي	جزئي	
22800		الإيرادات التفاضلية للطلبية الخاصة (600 وحدة × 38 ريال)
-		(-) تكاليف تفاضلية ملائمة للطلبية الخاصة:
	12000	تكلفة مواد مباشرة = (600 وحدة × 20 ريال)
	6000	اجور مباشرة = (600 وحدة × 10 ريال)
	3300	تكلفة انتاجية غير مباشرة متغيرة = (600 وحدة × 5.5 ريال)
	570	عمولة مبيعات خاصة للطلبية = (22800 × 2.5%)
23070	1200	تكلفة الفرصة البديلة للوحدات الزائدة (100)
ريال 70		الخسارة التفاضلية للطلبية الخاصة

**القرار :** ينصح برفض طلبية البيع الخاصة في هذه الحالة لأنها تحقق خسارة تفاضلية من شأنها تخفيض الأرباح الصافية للمنشأة بمقدار 270 ريال  
\*تكلفة الفرصة البديلة حسب للوحدات الزائدة كالآتي :

5000	إيرادات الوحدة الزائدة (100 وحدة × 50 ريال)
	(-) تكاليف ملائمة عادية للوحدات الزائدة :
2000	تكلفة مواد مباشرة = (100 وحدة × 20 ريال)
1000	اجور مباشرة = (100 وحدة × 10 ريال)
550	تكلفة إنتاجية غير مباشرة متغيرة = (100 وحدة × 5.5 ريال)
250	عمولة مبيعات عادية = (5000 × 5%)
1200	تكلفة الفرصة البديلة للوحدات الزائدة

## مراجعة



(1) مصنع تبلغ طاقة إنتاجه القصوى 16,000 وحدة شهريا، ويعمل حاليا بطاقة إنتاجية تبلغ 70% من طاقته القصوى. وعليه فإن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة تقدر بـ:

الطاقة القصوى = الطاقة المستغلة + الطاقة غير المستغلة  
الطاقة المستغلة = 70% × 16,000 = 11,200 وحدة  
الطاقة غير المستغلة = 16,000 × 30% = 4,800 وحدة

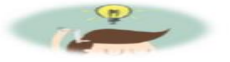
أ- 12,000 وحدة

ب- 4,000 وحدة.

ج- 25% من الطاقة الحالية.

د- لا شيء مما سبق.

## مراجعة



(2) مصنع يمكنه إنتاج 20,000 وحدة شهريا كحد أعلى، وينتج حاليا 40% فقط. وعليه فإن أقصى حجم لطلبية خاصة لا يجب احتساب تكلفة فرصة بديلة ضمن تكاليفها التفاضلية هو :

الطاقة القصوى = الطاقة المستغلة + الطاقة غير المستغلة  
الطاقة المستغلة = 40% × 20,000 = 8,000 وحدة  
الطاقة غير المستغلة = 20,000 × 60% = 12,000 وحدة

أ- 20,000 وحدة.

ب- 12,000 وحدة.

ج- 8,000 وحدة.

د- 15,000 وحدة.

## مراجعة



(3) مصنع سعودي تبلغ طاقته الإنتاجية الشهرية القصوى والحالية 1,000 و 700 وحدة على التوالي، إجمالي التكاليف الإنتاجية المتغيرة للوحدة 20 ريال، إجمالي التكاليف الثابتة الشهرية 3,000 ريال، وسعر البيع الوحدة 30 ريال.  
تقدم أحد العملاء في اليمن بشراء طلبية خاصة تبلغ كميتها 200 وحدة وبسعر بيع للوحدة 25 ريال. وعليه فإن قرار الإدارة هو:

الإيراد التفاضلي = 25 × 200 = 5,000  
(-) التكاليف التفاضلية = 20 × 200 = (4,000)  
الربح التفاضلي = 1,000

أ- قبول طلبية البيع الخاصة لتحقيقها ربح تفاضلي 2,000 ريال.

ب- قبول طلبية البيع الخاصة لتحقيقها ربح تفاضلي 1,000 ريال.

ج- رفض طلبية البيع الخاصة لتحقيقها خسارة تفاضلية 2,000 ريال.

د- رفض طلبية البيع الخاصة لتحقيقها خسارة تفاضلية 1,000 ريال.

تابع: دور المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار

10

قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي

أولا: طبيعة القرار :

في بعض الأحيان تواجه إدارة المنشأة ضرورة اتخاذ القرار خاص بالمفاضلة بين الشراء الخارجي لبعض الأجزاء التي تحتاج إليها في مزاوله نشاطها أم القيام بالتصنيع الداخلي لهذه الأجزاء .

عند التقييم والمفاضلة بين بدائل القرار يجب مراعاة مجموعة اعتبارات منها:

- هل التصنيع الداخلي يتم في حدود الطاقة المتاحة للمنشأة أم يتطلب الأمر زيادة الطاقة عن طريق شراء الات ومعدات جديدة ؟

- هل هناك استخدامات أخرى أكثر ربحية لتلك الطاقة المتاحة المقرر استخدامها في التصنيع الداخلي ؟

يتناول هذا القرار موقف قراره يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

البديل الأول: قيام المنشأة بالتصنيع الداخلي لأحد أجزاء المنتج .





البديل الثاني : قيام المنشأة بالشراء الخارجي لذلك الجزء .  
ثانيا : كيفية اتخاذ القرار المناسب :

- الاساس في المفاضلة بين بدائل هذا القرار هي **معلومات التكاليف** لكلا من بديل التصنيع الداخلي وبديل الشراء الخارجي
- عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار باستخدام اسلوب التحليل التفاضلي ، فان القاعدة العامة في التقييم تعتمد على نتيجة المقارنة بين **تكلفة التصنيع الداخلي وتكلفة الشراء الخارجي**
- عند تحديد تكلفة تصنيع الداخلي من الضروري استبعاد التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام في التكاليف الثابتة الجالية غير القابلة للتجنب والتي تتحملها المنشأة سواء قامت بالتصنيع الداخلي للأجزاء ام قامت بالشراء الخارجي للأجزاء.
- التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي تحدد بما يلي:

1. **تكلفة مستلزمات الانتاج اللازمة لتصنيع الاجزاء داخل المنشأة ، وتشمل المواد الانتاجية المباشرة ، الاجور الانتاجية المباشرة ، والتكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة .**

2. **التكلفة الثابتة الاضافية الخاصة** حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات الية وبشرية اضافية لازمة للتصنيع الداخلي

3. **تكلفة الفرصة البديلة** التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل التصنيع الداخلي والتي قد تتمثل في العوائد والارباح المضحي بها والمفقودة من المنتجات التي سيتم ايقاف انتاجها واستغلال خطوط انتاجها في التصنيع الداخلي للأجزاء

**التكلفة التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي = التكاليف المتغيرة للتصنيع الداخلي + التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة بالتصنيع الداخلي + تكلفة الفرصة البديلة للتصنيع الداخلي.**

➢ التكاليف التفاضلية الملائمة للشراء الخارجي تحدد بما يلي:

1- تتمثل في ثمن الشراء الاساسي للأجزاء مضافا الية مصروفات الشراء **مثل** : مصروفات النقل وعمولة الشراء ... الخ  
**التكلفة التفاضلية الملائمة للشراء الخارجي = ثمن الشراء الاساسي + مصروفات الشراء**



الخ...

مصروفات تأمين



مصروفات نقل



مصروفات تحميل



ثمن الشراء + العمولة

2- اتخاذ القرار المناسب :

أ. **التصنيع الداخلي** يكون هو القرار المناسب في حالة ان التكاليف التفاضلية للتصنيع الداخلي تكون اقل من تكاليف الشراء الداخلي .

ب. **الشراء الخارجي** يكون هو القرار المناسب في حالة ان التكاليف الشراء الخارجي تكون اقل من التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي .

3- ينطبق هذا القرار في حالة المنتجات ( اجزاء المنتج ) ، كما ينطبق ايضا في حالة الخدمات ( مثلا خدمة تركيب خط انتاجي جديد هل يتم التركيب داخليا بواسطة المنشأة نفسها ام يتم التركيب بواسطة شركة خارجية )

**حالة عملية :** تقوم شركة "المدينة" بتصنيع الجزء (أ) اللازم لتصنيع المنتج الاساسي لها ، بلغت عدد الوحدات المنتجة من هذا الجزء خلال العام 1439 هـ 30000 وحدة ، وقد توافرت لديك بيانات التكاليف الاتية عن تصنيع الجزء (أ) : (120000 تكلفة مواد انتاجية مباشرة ، 480000 تكلفة اجور انتاجية مباشرة ، 320000 مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة ، 350000 مصروفات انتاجية غير مباشرة ثابتة .

قدم احد الموردين عرضا الى الشركة يتضمن استعداده لتوفير الجزء (أ) على اساس عر شراء هو 40 ريال للوحدة ، وتتوقع الشركة سداد مصروفات شراء اخرى قدرها 25000 ريال . **المطلوب : 1-** تحديد القرار المناسب بشأن الخارجي للجزء (أ) ام استمرار شركة "المدينة" في تصنيعه داخليا بنفسها علما بان التكاليف الثابتة تتعلق بتجهيزات متاحة للشركة ولا يمكن استخدامها في غرض اخر .

2- تحديد القرار المناسب بشأن الشراء الخارجي للجزء (أ) ام استمرار شركة "المدينة" في تصنيعه داخليا بنفسها علما بان التجهيزات المتاحة للشركة يمكن استخدامها في غرض اخر يحقق عوائد وارباح قدرها 340000 ريال

3- يفرض ان 30 % من التكاليف الثابتة لا يمكن تجنبها ولا يوجد استخدام اخر للتجهيزات المتاحة . حدد القرار المناسب في هذه الحالة ؟  
**( الاجابة ) ( 1 ) تحديد القرار المناسب - الموقف الاول : بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي يلاحظ ان :**

- التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار ، لأنها غارقة بسبب ارتباطها بتجهيزات متاحة حاليا للشركة ، وبالتالي هي لا يؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار .
- كما انه لا توجد تكاليف ومصروفات ثابتة اضافية ( خاصة ) حيث لا نحتاج الى زيادة الطاقة او توفير تجهيزات الية وبشرية اضافية للتصنيع الداخلي .
- لا توجد تكلفة فرصة بديلة في هذا الموقف حيث لا يوجد استخدام اخر للتجهيزات المتاحة المتوقع استخدامها في التصنيع الداخلي ، يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للتكاليف التفاضلية للبديلين كالآتي :

**التكاليف التفاضلية الملائمة للشراء الخارجي : ( البديل الاول )**

ثمن الشراء الاساسي (30000 وحدة × 40 ريال )

120000

25000

1225000

= اجمالي التكاليف التفاضلية للشراء الخارجي

**التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي : ( البديل الثاني )**

120000

480000

320000

920000

تكلفة مواد مباشرة

+ اجور انتاجية مباشرة

+ مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة

= اجمالي التكاليف التفاضلية لتصنيع الداخلي

**القرار :** ينصح بالاستمرار في التصنيع الداخلي

للجزء (أ) وعدم شرانه من خارج المنشأة ، لان

التصنيع الداخلي يحمل المنشأة تكاليف اقل ، مما

ينتج عنه وفر في التكاليف قدره 305000 ريال

(305000 - 920000 = 305000 ريال)





## (2) تحديد القرار المناسب – الموقف الثاني : بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي يلاحظ ان :

- التكاليف والمصروفات الثابت الحالية مازالت غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار ، لأنها غارقة بسبب ارتباطها بتجهيزات متاحة حاليا للشركة ، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار .
- كما انه لا توجد تكاليف ومصروفات ثابت اضافية خاصة حيث لا نحتاج الى زيادة الطاقة او توفير تجهيزات الية وبشرية اضافية للتصنيع الداخلي
- ✓ توجد تكلفة فرصة بديلة في هذا الموقف حيث يوجد استخدام اخر للتجهيزات المتاحة المتوقع استخدامها في التصنيع الداخلي، وهي تتمثل في العوائد والارباح التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل التصنيع الداخلي ويلزم اخذها في الحسبان عند اتخاذ القرار باعتبارها احد التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي .

يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للتكاليف التفاضلية للبديلين كالآتي :

**القرار:** ينصح بالشراء الخارجي للجزء (أ) وعدم الاستمرار في التصنيع الداخلي للجزء (أ) ، لان الشراء الخارجي في هذه الحالة يحمل المنشأة تكاليف اقل، ما ينتج عنه وفر في التكاليف قدره = 35000 ريال

$$(35000 = 1225000 - 1260000)$$



التكاليف التفاضلية للملائمة للشراء الخارجي : ( البديل الاول )	
1200000	ثمن الشراء الاساسي (30000 وحدة × 40 ريال )
25000	+مصروفات شراء اخرى
1225000	= اجمالي التكاليف التفاضلية للشراء الخارجي
التكاليف التفاضلية للملائمة للتصنيع الداخلي : ( البديل الثاني )	
120000	تكلفة مواد مباشرة
480000	+اجور انتاجية مباشرة
320000	+مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة
340000	+تكلفة الفرصة البديلة
1260000	=اجمالي التكاليف التفاضلية لتصنيع الداخلي

## (3) تحديد القرار المناسب – الموقف الثالث : بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي يلاحظ ان :

- التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية 350000 ريال اصحت جزئيا:
- ✓ **30 % لا يمكن تجنبها = 350000 × 30% = 105000 ريال** ، هذا تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار ، لأنها غارقة بسبب ارتباطها بتجهيزات متاحة حاليا للشركة ، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.
- ✓ **70% يمكن تجنبها = 350000 × 70% = 245000 ريال** هذه تعتبر ملائمة عند اتخاذ القرار لأنها مرتبطة بالقرار حيث يتم تحملها عند اختيار بديل التصنيع الداخلي ، كما يمكن تجنبها اذا لم تختار بديل التصنيع الداخلي.
- ✓ لا توجد تكلفة فرصة بديلة في هذه الموقف حيث لا يوجد استخدام اخر للتجهيزات المتاحة المتوقع استخدامها في التصنيع الداخلي .

يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للتكاليف التفاضلية للبديلين كالآتي :

**القرار:** ينصح بالاستمرار في التصنيع الداخلي للجزء (أ) وعدم شرائه من خارج المنشأة ، لأن التصنيع الداخلي يحمل المنشأة تكاليف اقل ، مما ينتج عنه فر في التكاليف قدرة 60000 ريال

$$(60000 = 1165000 - 1225000)$$



التكاليف التفاضلية للملائمة للشراء الخارجي : ( البديل الاول )	
1200000	ثمن الشراء الاساسي (30000 وحدة × 40 ريال )
25000	+مصروفات شراء اخرى
1225000	= اجمالي التكاليف التفاضلية للشراء الخارجي
التكاليف التفاضلية للملائمة للتصنيع الداخلي : ( البديل الثاني )	
120000	تكلفة مواد مباشرة
480000	+اجور انتاجية مباشرة
320000	+مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة
245000	+مصروفات انتاجية ثابتة قابلة للتجنب ملائمة (70% × 350000)
1165000	=اجمالي التكاليف التفاضلية لتصنيع الداخلي

## شغل دماغك!

(١) عند اتخاذ قرار في المقاضلة بين الشراء الخارجي لأحد الأجزاء أو تصنيعه داخليا، فإن القرار المناسب هو اختيار البديل الذي :

- أ- يحقق أعلى إيراد.
- ب- يحقق أقل إيراد.
- ج- يكون أقل تكلفة ويحقق أقل وفر.
- د- يكون أقل تكلفة ويحقق أعلى وفر.

## شغل دماغك!

(٢) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء ١,٠٠٠ إطار شهريا من مورد خارجي. فإذا علمت أن تكاليف الشراء للوحدة الواحدة تشمل سعر الشراء ٤٠ ريال، تحميل ٢,٥ ريال، نقل ٢,٥ ريال، التأمين ٥ ريال، عمولة الشراء ٢٥%. فإن إجمالي تكلفة الشراء يساوي:

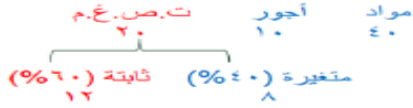
٤٠	سعر الشراء
١٠	+عمولة الشراء
٢,٥	+تحميل
٢,٥	+نقل
٥	+تأمين
٦٠	إجمالي تكلفة الشراء

- أ- ٧٥٠ ريال.
- ب- ٦٢,٥ ريال.
- ج- ٦٠٠ ريال.
- د- ٥٠٠ ريال.

## شغل دماغك!



(٣) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء ١,٠٠٠ إطار شهريا بسعر ٦٠ ريال من مورد خارجي. قررت الإدارة المفاضلة بين بديل استمرار الشراء الخارجي أو تصنيعها داخليا، فإذا علمت أن تصنيع الإطار الواحد داخليا سيكلف المصنع شهريا مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة ٤٠ ريال، ١٠ ريال، و ٢٠ ريال على التوالي. علما بأن ٦٠% من التكاليف الصناعية غير المباشرة ثابتة. فإن مجموع التكاليف الملائمة لتصنيع الإطار الواحد هي:



أ- ٧٠ ريال.

ب- ٦٢ ريال.

ج- ٥٨ ريال.

د- ٥٠ ريال.

## شغل دماغك!



(٤) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء ١,٠٠٠ إطار شهريا بسعر ٦٠ ريال من مورد خارجي. قررت الإدارة المفاضلة بين بديل استمرار الشراء الخارجي أو تصنيعها داخليا، فإذا علمت أن تصنيع الإطار الواحد داخليا سيكلف المصنع شهريا مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة ٤٠ ريال، ١٠ ريال و ٢٠ ريال على التوالي. علما بأن ٦٠% من التكاليف الصناعية غير المباشرة ثابتة. وعليه فإن القرار المناسب هو:

تكاليف التصنيع الداخلي > تكاليف الشراء

أ- قرار الشراء الخارجي لتحقيقه وفر ١٠ ريال في كل إطار.

ب- قرار التصنيع الداخلي لتحقيقه وفر ١٠ ريال في كل إطار.

ج- قرار الشراء الخارجي لتحقيقه وفر ٢ ريال في كل إطار.

د- قرار التصنيع الداخلي لتحقيقه وفر ٢ ريال في كل إطار.

## شغل دماغك!



(٥) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء ١,٠٠٠ إطار شهريا بسعر ٦٠ ريال من مورد خارجي. قررت الإدارة المفاضلة بين بديل استمرار الشراء الخارجي أو تصنيعها داخليا، فإذا علمت أن تصنيع الإطار الواحد داخليا سيكلف المصنع شهريا مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة ٤٠ ريال، ١٠ ريال و ٢٠ ريال على التوالي. علما بأن ٦٠% من التكاليف الصناعية غير المباشرة ثابتة، وأن التجهيزات المتاحة للشركة يمكن استخدامها في غرض آخر يحقق أرباحا مقدارها ٨,٠٠٠ ريال وعليه فإن القرار المناسب هو:

تكاليف التصنيع الداخلي	٥٨	مواد	٤٠,٠٠٠
تكاليف الشراء	٦٠,٠٠٠	+ أجور	١٠,٠٠٠
		+ ت.ص.غ.م متغيرة	٨,٠٠٠
		+ ت.فرصة بديلة	٨,٠٠٠
		الإجمالي	٦٦,٠٠٠

أ- قرار الشراء الخارجي لتحقيقه وفر ١٠,٠٠٠ ريال.

ب- قرار التصنيع الداخلي لتحقيقه وفر ١٢,٠٠٠ ريال.

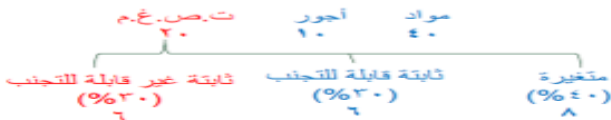
ج- قرار الشراء الخارجي لتحقيقه وفر ٦,٠٠٠ ريال.

د- قرار التصنيع الداخلي لتحقيقه وفر ٦,٠٠٠ ريال.

## شغل دماغك!



(٦) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء ١,٠٠٠ إطار شهريا بسعر ٦٠ ريال من مورد خارجي. قررت الإدارة المفاضلة بين بديل استمرار الشراء الخارجي أو تصنيعها داخليا، فإذا علمت أن تصنيع الإطار الواحد داخليا سيكلف المصنع شهريا مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة ٤٠ ريال، ١٠ ريال و ٢٠ ريال على التوالي. علما بأن ٣٠% من التكاليف الصناعية غير المباشرة ثابتة قابلة للتجنب و ٣٠% ثابتة غير قابلة للتجنب. وعليه فإن مجموع التكاليف الملائمة لتصنيع الإطار الواحد هي:



أ- ٧٠ ريال.

ب- ٦٤ ريال.

ج- ٥٨ ريال.

د- ٥٦ ريال.

ملاحظات هامة :

في قرار الشراء الخارجي ام التصنيع الداخلي فإنه يتم المقارنة بين تكاليف البدائل فقط.

أفضل بديل هو البديل الذي يحقق اقل تكلفة ويحقق اعلى وفرا .

التكاليف الملائمة للشراء الخارجي تشمل سعر الشراء ، وعمولة الشراء وجميع المصروفات التي تتعلق بالشراء كالتأمين والنقل والتحميل .. الخ

- التكاليف الملائمة للتصنيع الداخلي والتي يجب احتسابها تشمل :
- 1- المواد المباشرة ، 2 - الاجور المباشرة ، 3 - التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة ، 4- تكلفة الفرصة البديلة
  - 5- التكاليف الانتاجية غير المباشرة الثابتة الاضافية القابلة للتجنب (الخاصة) .

التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة غير القابلة للتجنب غير ملائمة لايجب احتسابها .  
 اذا لم تفصل التكاليف الانتاجية غير المباشرة الثابتة الى قابلة للتجنب وغير قابلة للتجنب فأنها لا تحتسب بالكامل لأنها غير ملائمة  
 تكون هناك تكلفة فرصة بديلة اذا كانت التجهيزات يمكن استخدامها في غرض اخر يحقق عوائد وارباح .

**مصطلحات الرئيسية :**

idle capacity الطاقة العاطلة	قرار الصنع او الشراء make- buy decision	sunk cost التكلفة الغارقة
------------------------------	---	---------------------------

**تابع : دور المحاسبة الادارة في مجال اتخاذ القرار**

**11**

**قرار الاضافة وقرار الاستبعاد لاحد خطوط الانتاج ( احد المنتجات )**

**اولا : طبيعة القرارات :**

- في المنشآت الصناعية ذات الانتاج المتعدد والذي يتم في خطوط انتاجية متخصصة ، تواجه ادارة المنشأة موافق قراره مثل :
- مشكلة الاختيار بين الاستبعاد ام الابقاء لمنتج معين من تشكيلة المنتجات الحالية .
  - مشكلة الاختيار بين الاضافة ام عدم الاضافة لمنتج جديد لتشكليه المنتجات الحالية .
  - ان استخدام اسلوب التحليل التفاضلي في مثل تلك القرارات يعد مدخلا مناسباً لترشيد الادارة عند اتخاذ مثل هذه القرارات .

**ثانياً : كيفية اتخاذ قرار الاستبعاد ام الابقاء على احد المنتجات :**

- ❖ يختص في القرار بحالة ان المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً ، ثم تفكر الادارة في الاستبعاد ام الابقاء على احد المنتجات لانها قد ترى - من وجهه نظرها - ان وجود هذا المنتج يحقق خسائر للمنشأة .
  - ❖ الاساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق المنتج المعين المرشح للاستبعاد عند مساهمة (هامش ربحية) حقيقية او خسائر حقيقية ، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة . ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الايرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج نفسه والقابلة للتجنب في حالة استبعاده .
  - ❖ عند تحديد التكاليف الملائمة بالمنتج المرشح للاستبعاد ، من الضروري عدم اشمالها على التكاليف غير الملائمة وغير القابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المعين والتي تمثل كمبدأ عام في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة . والتي توزع بين المنتجات القائمة كاجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الاجمالية للمنتجات في نهاية كل فترة زمنية (غرض محاسبة التكاليف) ، غير انها عند اتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث انها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الاستبعاد ام الابقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب في حالة استبعاده .
  - ❖ تتحدد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده ب :
    1. تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للمنتج المعين .
    2. الاجور الانتاجية المباشرة للمنتج المعين .
    3. التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج المعين .
    4. التكلفة الانتاجية الثابتة الخاصة بالمنتج المعين .
  - ❖ يتناول هذا القرار موقف يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :
 

**البديل الاول :** استبعاد المنتج من التشكيلة الحالية

**البديل الثاني :** الابقاء على المنتج ضمن التشكيلة الحالية .
  - ❖ يكون القرار المناسب هو استبعاد المنتج اذا كان المنتج يحقق خسارة سالبة حقيقية تؤدي الى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة ، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات المرتبطة بالمنتج المعين لا تغطي التكاليف الملائمة المرتبطة به والقابلة للتجنب حالة استبعاده .
  - ❖ يكون القرار المناسب هو الابقاء على المنتج اذا كان المنتج يحقق عائد مساهمة او هامش ربحية موجبة تؤدي الى زيادة الربحية الصافية للمنشأة ، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات المرتبطة بالمنتج المعين تغطي وتزيد عن التكاليف الملائمة المرتبطة به والقابلة للتجنب حالة استبعاده .
- حالة علمية (1) :** تقوم احدى الشركات بإنتاج وبيع 4 منتجات ( أ - ب - ج - د ) توافرت لديك البيانات الاتية عنها ، وتفكر إدارة الشركة في استبعاد المنتج (ج) من تشكيلة المنتجات القائمة بسبب تحقيقه خسائر (القيم بالريال) :

بيان	أ	ب	ج	د	الاجمالي
إيراد المبيعات	45800	48750	38600	45150	178300
(-) التكاليف المتغيرة للبضاعة المباعة	(30800)	(32950)	(32100)	(28750)	(124600)
(-) تكاليف ثابتة خاصة	(2000)	(3150)	(1200)	(3000)	(9350)
(-) تكاليف ثابتة مخصصة	(10600)	(10000)	(6000)	(11000)	(37600)
صافي الربح او الخسارة للمنتج	2400	2650	(700)	2400	6750

**المطلوب / تحديد القرار المناسب بشأن استبعاد المنتج (ج) ام الابقاء عليه ضمن تشكيلة المنتجات القائمة حالياً : ( الاجابة)**

ان تحديد القرار المناسب بشأن الاستبعاد ام الابقاء على المنتج (ج) سوف يعتمد على المقارنة بين الايرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة به والقابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج . وذلك كما يلي :



38600	الايادات المرتبطة بالمنتج ( ج ) :
	(-) تكاليف ملائمة مرتبطة بالمنتج ( ج ) وقابلة للتجنب حالة استبعاده:
(32100)	تكاليف متغيرة للمنتج (ج)
(1200)	تكاليف ثابتة خاصة بالمنتج (ج)
5300	هامش ربحية موجبة مفقودة من استبعاد المنتج (ج)

بما ان صافي الربحية الحالية للشركة (حالة الابقاء على المنتج ج) = 6750

اذا صافي الربحية المتوقعة للشركة (حالة استبعاد المنتج ج) = الربحية الحالية - هامش الربحية المفقودة = 6750 - 5300 = 1450 ريال

**القرار المناسب:** ينصح بالابقاء على المنتج (ج) وعدم استبعاده ، حيث ان الاستمرار في انتاج المنتج (ج) يحقق هامش ربحية موجبة للشركة =

5300 ريال ، ومن ثم فان الاستبعاد يفقد الشركة هذه الربحية والمساهمة من المنتج (ج) مما ينتج عنه تخفيض الربحية الصافية للشركة من 6750

ريال الى 1450 ريال . لذا نوصي بعدم الاستبعاد للمنتج (ج) لأنه في حقيقة الامر ليس بالمنتج الخاسر ، حيث اوضح التحليل التفاضلي انه يحقق

ايرادات تغطي وتزيد عن التكاليف المرتبطة به متغيرة وثابتة خاصة ثم يترك هامش ربحية يساهم في زيادة الربحية الصافية للشركة .

**(\*) لاحظ ان** تم تجاهل التكاليف غير الملائمة لاتخاذ القرار والمتمثلة في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة = 6000

ريال حيث انها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الاستبعاد ام الابقاء للمنتج (ج) فهي لا ترتبط بالمنتج (ج) المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة

استبعاده .

**ثالثا : كيفية اتخاذ قرار الاضافة ام عدم الاضافة لمنتج جديد :**

✚ يختص هذا القرار بحالة ان المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حاليا ، ثم تفكر الادارة في الاضافة ام عدم الاضافة لمنتج جديد لأنها قد ترى -

من وجهة نظرها - ان وجود هذا المنتج يحقق ارباح للمنشأة .

✚ الاساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق المنتج الجديد ارباح او خسائر تفاضلية حقيقية ، ومدى تأثير ذلك على

الربحية الصافية للمنشأة ، ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد وبين التكاليف التفاضلية الملائمة

المرتبطة بالمنتج الجديد .

✚ عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد ، من الضروري عدم اشتغالها على التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام

في نصيب المنتج الجديد من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة والتي توزع بين المنتجات كاجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف

بغرض تحديد التكلفة الاجمالية للمنتجات (غرض محاسبة التكاليف ) ، غير انها عند اتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث انها غارقة يتم تحملها

سواء تم اضافة المنتج الجديد ام عدم اضافته فهي ليست تفاضلية ذلك انها لاتتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند اتخاذ قرار بعد انتاج المنتج

الجديد .

✚ تتحدد التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد بـ:

1. تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للمنتج الجديد .

2. الاجور الانتاجية المباشرة للمنتج الجديد .

3. التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج الجديد .

4. التكلفة الانتاجية الثابتة الخاصة بالمنتج الجديد .

5. تكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بإنتاج المنتج الجديد (ان وجدت )

**ملاحظة هامة:** \* التكلفة الثابتة الخاصة بالمنتج ؛ هي تكلفة ثابتة ترتبط بالمنتج ويتم تحملها حالة اضافة المنتج الجديد ، كما انها قابلة للتجنب حالة

عدم اضافة المنتج الجديد ، ولذلك فهي تكاليف ملائمة

\* التكلفة الثابتة المخصصة للمنتج ؛ هي نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة للشركة ككل فهي ليست تفاضلية ذلك انها لا

تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند عدم اتخاذ القرار ، ولذلك فهي تكاليف غير ملائمة .

▪ يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

**البديل الاول:** اضافة المنتج الجديد الى التشكيلة الحالية للمنتجات **البديل الثاني:** عدم اضافة المنتج الجديد الى التشكيلة الحالية للمنتجات

✚ يكون القرار المناسب هو اضافة المنتج الجديد ارا كان المنتج الجديد يحقق ارباح تفاضلية حقيقية تؤدي الى زيادة الربحية الصافية للمنشأة ،

ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تفوق التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد

✚ يكون القرار المناسب هو عدم اضافة المنتج الجديد ارا كان المنتج الجديد يحقق خسائر تفاضلية حقيقية تؤدي الى تخفيض الربحية الصافية

للمنشأة ، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تقل عن التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد

**حالة عملية (2) :** تفكر الشركة العربية للألبان في انتاج وبيع منتج جديد ( ص ) ، وتشير الدراسات الخاصة بهذا المنتج الى انه من المتوقع بيع

50000 وحدة خلال الفترة القادم بسعر 13 ريال للوحدة ، ومن اجل تصنيع هذا المنتج سوف تقوم الشركة بتشغيل المصنع فترة عمل اضافية يترتب

عليها زيادة في التكاليف الثابتة بمقدار 40000 ريال ، فاذا علمت ان تقديرات تكلفة التصنيع لهذا المنتج هي (القيم بالريال ) :

5.5	تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للوحدة
3	الاجور الانتاجية المباشرة للوحدة
2,5	مصروفات الانتاجية غير مباشرة متغيرة للوحدة
55.000	اجمالي المصروفات الانتاجية الثابتة المخصصة

**المطلوب :** تحديد القرار المناسب بشأن اضافة المنتج (ص) ام عدم اضافته الى تشكيلة المنتجات القادمة (الاجابة )

✚ ان تحديد القرار المناسب بشأن اضافة ام عدم اضافة المنتج (ص) سوف يعتمد على مدى تحقيق المنتج الجديد ارباح او خسائر تفاضلية حقيقية

، ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد (ص) وبين التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة به ، كالاتي :

(القيم بالريال ) .



650000	الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج (ص) = 50000 وحدة × 13 ريال =
	(-) تكاليف تفاضلية ملائمة مرتبطة بتصنيع المنتج (ص):
(275000)	مواد إنتاجية مباشرة للمنتج (ص) = 50000 × 5.5 ريال =
(150000)	أجور إنتاجية مباشرة للمنتج (ص) = 50000 × 3 ريال =
(125000)	مصروفات الإنتاجية غير مباشرة متغيرة للمنتج (ص) = 50000 × 2.5 ريال =
(40000)	تكاليف ثابتة إضافية خاصة للمنتج (ص)
60000	ربح تفاضلي للمنتج الجديد (ص)

### القرار المناسب :

- ✓ ينصح بإضافة المنتج الجديد (ص)، حيث إن إضافته تحقق أرباحاً تفاضلية للشركة مقدارها 60000 ريال ، مما ينتج عنه زيادة الربحية الصافية للشركة بهذا المقدار .
- ✓ لاحظ أن تم تجاهل التكاليف غير الملائمة لاتخاذ القرار والمتمثلة في نصيب المنتج الجديد (ص) من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة = 55000 ريال حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم إضافة أم عد إضافة المنتج الجديد (ص) فهي لا ترتبط بالمنتج الجديد (ص) ولا تؤثر عليه في القرار ولا تتأثر به .

## شغل دماغك!



### (١) جميع ما يلي تكاليف ملائمة ما عدا:

- أ- أجور مباشرة.
- ب- تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة.
- ج- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة قابلة للتجنب.
- د- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة غير قابلة للتجنب.

## شغل دماغك!



- (٢) توافرت لديك البيانات التالية بخصوص أحد المنتجات التي ترغب الإدارة في استبعاده:
- المبيعات: ٤٠,٠٠٠ ريال
  - التكاليف الثابتة الخاصة: ١٠,٠٠٠ ريال
  - التكاليف الثابتة المخصصة: ٢٠,٠٠٠ ريال
  - التكاليف المتغيرة: ٢٥,٠٠٠ ريال.
- وعليه فإن إجمالي التكاليف التفاضلية الملائمة للقرار هو:

التكاليف التفاضلية الملائمة
التكاليف المتغيرة ٢٥,٠٠٠
التكاليف الثابتة الخاصة ١٠,٠٠٠
إجمالي التكاليف التفاضلية الملائمة ٣٥,٠٠٠

أ- ٢٥,٠٠٠ ريال.

ب- ٣٥,٠٠٠ ريال.

ج- ٤٥,٠٠٠ ريال.

د- ٥٥,٠٠٠ ريال.

## شغل دماغك!



- (٣) توافرت لديك البيانات التالية بخصوص أحد المنتجات التي ترغب الإدارة في استبعاده:
- المبيعات: ٤٠,٠٠٠ ريال
  - التكاليف الثابتة الخاصة: ١٠,٠٠٠ ريال
  - التكاليف الثابتة المخصصة: ٢٠,٠٠٠ ريال
  - التكاليف المتغيرة: ٢٥,٠٠٠ ريال.
- وعليه فإن المنتج المرشح للإستبعاد يحقق:

الإيرادات التفاضلية	٤٠,٠٠٠
(-) تكاليف الإنتاج التفاضلية الملائمة	
التكاليف المتغيرة ٢٥,٠٠٠	
التكاليف الثابتة الخاصة ١٠,٠٠٠	
إجمالي تكاليف الإنتاج الملائمة (٣٥,٠٠٠)	
الربح التفاضلي	٥,٠٠٠

أ- ربح تفاضلي قدره ١٥,٠٠٠ ريال.

ب- ربح تفاضلي قدره ٥,٠٠٠ ريال.

ج- خسارة تفاضلية قدرها ١٥,٠٠٠ ريال.

د- خسارة تفاضلية قدرها ٥,٠٠٠ ريال.

## شغل دماغك!



(٤) توافرت لديك البيانات التالية بخصوص أحد المنتجات التي ترغب الإدارة في استيعاده:  
 المبيعات: ٤٠٠,٠٠٠ ريال  
 التكاليف الثابتة الخاصة: ١٠٠,٠٠٠ ريال  
 التكاليف الثابتة المخصصة: ٢٠٠,٠٠٠ ريال  
 التكاليف المتغيرة: ٢٥٠,٠٠٠ ريال.  
**وعليه فإن القرار المناسب اتخاذه هو:**

الإيرادات التفاضلية	٤٠٠,٠٠٠
(-) تكاليف الإنتاج التفاضلية الملائمة	٢٥٠,٠٠٠
التكاليف المتغيرة	٢٥٠,٠٠٠
التكاليف الثابتة الخاصة	١٠٠,٠٠٠
<b>إجمالي تكاليف الإنتاج الملائمة</b>	<b>(٣٥٠,٠٠٠)</b>
الربح التفاضلي	٥٠,٠٠٠

- أ- ابقاء المنتج لتحقيقه ربح تفاضلي قدره ١٥٠,٠٠٠ ريال.  
 ب- ابقاء المنتج لتحقيقه ربح تفاضلي قدره ٥٠,٠٠٠ ريال.  
 ج- استبعاد المنتج لتحقيقه خسارة تفاضلية قدرها ١٥٠,٠٠٠ ريال.  
 د- استبعاد المنتج لتحقيقه خسارة تفاضلية قدرها ٥٠,٠٠٠ ريال.

## شغل دماغك!



(٥) تدرس الإدارة قرارا بإضافة منتج جديد إلى تشكيلة منتجاتها، حيث تتوقع بيع ١٠٠,٠٠٠ وحدة منه بسعر بيع ١٠ ريال/وحدة. بلغت تكاليف إنتاج الوحدة الواحدة كالتالي:

الإيرادات التفاضلية	١٠٠,٠٠٠
(-) تكاليف الإنتاج التفاضلية الملائمة	٥٠,٠٠٠
مواد مباشرة	٥٠,٠٠٠
أجور مباشرة	٢٠,٠٠٠
ت ص غ م متغيرة	١٠,٠٠٠
التكاليف الثابتة الإضافية	١٠,٠٠٠
<b>إجمالي تكاليف الإنتاج الملائمة</b>	<b>(٩٠,٠٠٠)</b>
الربح التفاضلي	١٠,٠٠٠

مواد مباشرة ٥ ريال،  
 الأجور المباشرة ٢ ريال،  
 تكاليف إنتاجية غير مباشرة متغيرة ١ ريال.  
 فإذا علمت أن التكاليف الثابتة المخصصة ٣٠٠,٠٠٠ ريال، وأن إنتاجه سيؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة بمقدار ١٠٠,٠٠٠ ريال. فإن القرار الأنسب هو:

- أ- إضافة المنتج لتحقيقه ربح قدره ١٠٠,٠٠٠ ريال.  
 ب- عدم إضافة المنتج لتحقيقه خسارة قدرها ١٠٠,٠٠٠ ريال.  
 ج- إضافة المنتج لتحقيقه ربح قدره ٢٠,٠٠٠ ريال.  
 د- عدم إضافة المنتج لتحقيقه خسارة قدرها ٢٠,٠٠٠ ريال.

## تابع: دور المحاسبة الادارة في مجال اتخاذ القرار

12



**قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال ام بيعها بعد استكمال التشغيل الاضافي عليها**

اولا : طبيعة القرار :

- تتسم العملية الإنتاجية في بعض المنشآت الصناعية باستخدام مادة خام واحدة مشتركة وعمليات إنتاجية مشتركة، وينتج عن ذلك عدة منتجات مختلفة. مثال ذلك الصناعات الغذائية وصناعة تكرير البترول وغيرها.
- المنتجات المشتركة:** هي المنتجات التي انتاجها من مادة خام واحدة ومن خلال عمليات إنتاجية مشتركة.
- التكاليف المشتركة:** هي تكاليف التصنيع لهذه المنتجات المشتركة خلال العمليات الإنتاجية المشتركة وحتى نقطة الانفصال. ويقوم محاسب التكاليف بتوزيعها بين المنتجات المشتركة باتباع اسس توزيع معينة بغرض تحديد التكلفة الكلية لمنتجات (غرض تكاليفي).
- نقطة الانفصال:** هي نقطة في العملية الإنتاجية التي يعتر عندها كل منتج منتجا منفصلا عن المنتجات الأخرى المشتركة.
- تتمثل المشكلة القرارية في هذا الموقف في ان الإدارة قد تفكر في إجراء عمليات تشغيل اضافي على هذه المنتجات بعد نقطة الانفصال بدلا من بيعها مباشرة عند نقطة الانفصال حيث انها ترى ان التشغيل الاضافي قد يؤدي الى تحقيق ارباح اضافية للمنشأة.

يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

**البديل الاول:** بيع المنتجات عند نقطة لانفصال (دون إجراء تشغيل اضافي عليها).

**البديل الثاني:** بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل اضافي عليها بعد نقطة الانفصال.

ثانيا : كيفية اتخاذ القرار المناسب :

الإيرادات الفاضلية من التشغيل الاضافي للمنتج =

( سعر البيع بعد التشغيل الاضافي - سعر البيع عند نقطة الاصل ) × عدد الوحدات المتوقع تشغيلها اضافيا

التكاليف التفاضلية للتشغيل الاضافي للمنتج =

تكاليف المواد المباشرة + تكاليف الأجور المباشرة + التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة + التكلفة الثابتة الاضافية الخاصة + تكلفة الفرصة البديلة.

التكاليف المشتركة تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الانفصال ام بيعها بعد إجراء تشغيل اضافي عليها بعد نقطة الانفصال، حيث انها تعتبر غارقة وغير تفاضلية ولا يمكن تجنبها حيث يتم التحمل بها سواء تم بيع المنتج عند نقطة الانفصال ام تم بيعه بعد إجراء تشغيل اضافي عليه، لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر به

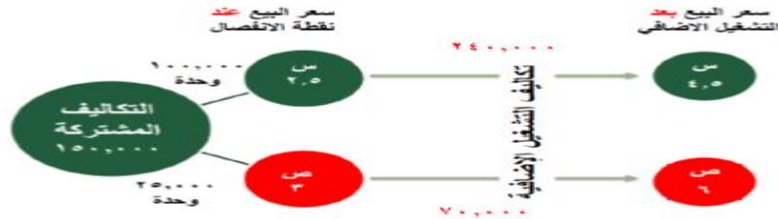


**حالة عملية:** تقوم شركة "الرياض" بإنتاج منتجين (س.ص) في نهاية المرحلة الاولى، ويمكن استمرار التشغيل عليهما بعد نقطة الانفصال ولا يتطلب ذلك اية تجهيزات إنتاجية خاصة. تفضل إدارة الشركة بين بيع هذين المنتجين عند نقطة الانفصال وبين إجراء عمليات تشغيل اضافي عليهما بعد نقطة الانفصال، وقد توافرت لديك البيانات الآتية عن الانتاج والتكاليف والإيرادات: (1- التكاليف الإنتاجية المشتركة "ما قبل الانفصال"

150000 ريال /2- كميات الانتاج من المنتجين س ،ص هي : 100000 ،25000 وحدة على التوالي / 3- بيانات التكاليف واسعار البيع للمنتجين هي :  
 "القيم بالريال"

المنتجات	سعر بيع الوحدة عند نقطة الانفصال	سعر بيع الوحدة بعد التشغيل الإضافي	تكاليف تشغيل إضافي
المنتج (س)	2.5	4.5	240000
المنتج (ص)	3	6	70000

المطلوب : تحديد القرار المناسب بشأن بيع المنتجات عند نقطة الانفصال ام بيعها بعد استمرار تشغيلها اضافيا .



الاجابة : ان تحديد القرار المناسب بشأن بيع عند نقطة الانفصال ام بيعها بعد استمرار تشغيلها اضافيا ، يتم وفقا للتحليل التفاضلي الاتي :

المنتج (ص)	المنتج (س)	بيان
75000	200000	ايرادات اضافية للتشغيل الإضافي للمنتج
$25000 \times (3-6)$ وحدة	$100000 \times (2.5-4.5)$ وحدة	
(70000)	(240000)	(-) تكاليف التشغيل الإضافية للمنتج
ربح 5000	خسارة (40000)	= ربح (خسارة) تفاضلي من التشغيل الإضافي للمنتج

**القرار المناسب :**

1. ينصح ببيع المنتج (س) عند نقطة الانفصال (دون اجراء تشغيل اضافي عليه) بسبب ان التشغيل الإضافي له يحقق خسارة تفاضلية مما يؤدي الى انخفاض الربحية الصافية للمنشأة
2. اما بالنسبة للمنتج (ص) ينصح بالاستمرار في تشغيله اضافيا بعد نقطة الانفصال بسبب ان التشغيل الإضافي له يحقق ارباح تفاضلية مما يؤدي الى زيادة الربحية الصافية للمنشأة

**ملاحظة هامة :** تم تجاهل التكاليف المشتركة (ما قبل الانفصال) = 150000 ، حيث تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الانفصال ام بيعها بعد اجراء تشغيل اضافي عليها بعد نقطة الانفصال ، حيث انها غارقة وغير تفاضلية وغير قابلة للتجنب حيث يتم التحمل بها سواء تم بيع المنتج عند نقطة الانفصال ام تم بيعه بعد اجراء تشغيل اضافي عليه ، لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار .

## شغل دماغك!

(١) عند دراسة قرار يختص ببيع احد المنتجات عند نقطة الانفصال أو اجراء تشغيل إضافي عليه وبيعه بعد ذلك فإنه يجب احتساب جميع التكاليف الملائمة واستبعاد:

- أ- التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الخاصة.
- ب- التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المخصصة.
- ج- التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة القابلة للتجنب.
- د- التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.

## شغل دماغك!

(٢) التكاليف التفاضلية الخاصة بقرار بيع احد المنتجات عند نقطة الانفصال أو اجراء تشغيل إضافي عليه لا تشمل:

- أ- تكلفة الفرصة البديلة.
- ب- تكاليف التشغيل الإضافي.
- ج- التكاليف الصناعية غير المباشرة الإضافية.
- د- التكاليف المشتركة.

## شغل دماغك!

(٣) الإيرادات التفاضلية الخاصة بقرار بيع احد المنتجات عند نقطة الانفصال أو اجراء تشغيل إضافي عليه يتم احتسابها على أساس:

- أ- سعر البيع بعد التشغيل الإضافي  $\times$  سعر البيع عند نقطة الانفصال.
- ب- سعر البيع بعد التشغيل الإضافي / سعر البيع عند نقطة الانفصال.
- ج- سعر البيع بعد التشغيل الإضافي - سعر البيع عند نقطة الانفصال.
- د- سعر البيع بعد التشغيل الإضافي + سعر البيع عند نقطة الانفصال.



## شغل دماغك!



(٤) تسمى التكاليف الإنتاجية التي تحدث قبل النقطة التي يتفصل عندها كل منتج ليكون منتجاً مستقلاً عن المنتجات الأخرى المصنعة معه من نفس المادة الخام بـ :

أ- تكاليف التشغيل الإضافي.

ب- التكاليف المشتركة.

ج- التكاليف الخاصة.

د- التكاليف القابلة للتجنب.

## شغل دماغك!



(٥) تنتج شركة السلام ثلاثة منتجات مشتركة، تفكر الإدارة في إجراء تشغيل إضافي لأحد منتجاتها المشتركة، فإذا توافرت لديك البيانات المتوقعة التالية للمنتج:  
الإيرادات عند نقطة الانفصال وبعد التشغيل الإضافي هي ١٢٠٠٠٠٠٠ و ٢٢٠٠٠٠٠٠ ريال على التوالي، التكاليف المشتركة وتكاليف التشغيل الإضافي هي ١٠٠٠٠٠٠٠ و ٦٠٠٠٠٠٠٠ ريال على التوالي.  
فإذا علمت أنه سيكون هناك تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة إضافية قدرها ٢٠٠٠٠٠٠ ريال، وعليه فإن المنتج سيحقق بعد التشغيل الإضافي له:

أ- ربح تفاضلي قدره ٢٠٠٠٠٠٠ ريال.

ب- ربح تفاضلي قدره ٤٠٠٠٠٠٠ ريال.

ج- ربح تفاضلي قدره ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

د- ربح تفاضلي قدره ١٤٠٠٠٠٠٠ ريال.

الإيراد الإضافي:	١٠٠٠٠٠٠٠
(-) تكلفة التشغيل الإضافي (٦٠٠٠٠٠٠)	
(-) تك. ص. غ. م ثابتة إضافية (٢٠٠٠٠٠٠)	
الأرباح التفاضلية	٢٠٠٠٠٠٠٠

## شغل دماغك!



(٦) تنتج شركة السلام ثلاثة منتجات مشتركة، تفكر الإدارة في إجراء تشغيل إضافي لأحد منتجاتها المشتركة، فإذا توافرت لديك البيانات المتوقعة التالية للمنتج:  
الإيرادات عند نقطة الانفصال وبعد التشغيل الإضافي هي ١٢٠٠٠٠٠٠ و ٢٢٠٠٠٠٠٠ ريال على التوالي، التكاليف المشتركة وتكاليف التشغيل الإضافي هي ١٠٠٠٠٠٠٠ و ٦٠٠٠٠٠٠٠ ريال على التوالي.  
فإذا علمت أن التجهيزات الحالية يمكن استغلالها في إنتاج منتج آخر يحقق أرباحاً مقدارها ٣٠٠٠٠٠٠٠ ريال، وعليه فإن المنتج سيحقق بعد التشغيل الإضافي له:

أ- ربح تفاضلي قدره ٤٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

ب- ربح تفاضلي قدره ٢٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

ج- ربح تفاضلي قدره ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

د- خسارة تفاضلية قدرها ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

الإيراد الإضافي:	١٠٠٠٠٠٠٠
(-) تكلفة التشغيل الإضافي (٦٠٠٠٠٠٠)	
(-) تكلفة فرصة بديلة (٣٠٠٠٠٠٠)	
الأرباح التفاضلية	١٠٠٠٠٠٠٠

## شغل دماغك!



(٧) تنتج شركة السلام ثلاثة منتجات مشتركة، تفكر الإدارة في إجراء تشغيل إضافي لأحد منتجاتها المشتركة، فإذا توافرت لديك البيانات المتوقعة التالية للمنتج:  
الإيرادات عند نقطة الانفصال وبعد التشغيل الإضافي هي ١٢٠٠٠٠٠٠ و ٢٢٠٠٠٠٠٠ ريال على التوالي، التكاليف المشتركة وتكاليف التشغيل الإضافي هي ١٠٠٠٠٠٠٠ و ٦٠٠٠٠٠٠٠ ريال على التوالي.  
فإذا علمت أن التشغيل الإضافي سيتطلب تجهيزات إنتاجية خاصة قدرها ٢٠٠٠٠٠٠٠ ريال و تكلفة فرصة بديلة قدرها ٣٠٠٠٠٠٠٠ ريال، وعليه فإن المنتج سيحقق بعد التشغيل الإضافي له:

أ- ربح تفاضلي قدره ٤٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

ب- ربح تفاضلي قدره ٢٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

ج- ربح تفاضلي قدره ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

د- خسارة تفاضلية قدرها ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال.

الإيراد الإضافي:	١٠٠٠٠٠٠٠
(-) تكلفة التشغيل الإضافي (٦٠٠٠٠٠٠)	
(-) تك. ص. غ. م ثابتة إضافية (٢٠٠٠٠٠٠)	
(-) تكلفة فرصة بديلة (٣٠٠٠٠٠٠)	
الخسارة التفاضلية	١٠٠٠٠٠٠٠٠

مصطلحات الرئيسية :

التكلفة المشتركة joint cost	المنتجات المشترك joint products
نقطة الانفصال split off point	تخصيص التكلفة المشتركة joint cost allocation

نظام محاسبة المسؤولية وتقييم وإدارة الأداء

13

أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية: يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها :



▷ نظام محاسبي يعتمد على تجميع وتحليل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والاستثمار ، واعداد تقارير رقابية ومتابعة على اساس الوحدات التنظيمية للمنشأة (مراكز المسؤولية) ، بغرض مسانلة كل مدير مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق رقبته وتحكمه ، ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة ادائه من خلال ما يتحقق من نتائج .

ثانيا : طبيعة واهداف محاسبة المسؤولية :

يتضح من التعريف السابق ان اهم النقاط المتعلقة بطبيعة واهداف محاسبة المسؤولية تتمثل في الاتي:

1. ان محاسبة المسؤولية نظام رقابي يستلزمه الاتجاه اللامركزي للإدارة ، وهي تهدف من خلال النظام الرقابي الى :
  - أ. التحقق من الاستخدام الامثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة
  - ب. التحقق من التكامل الداخلي بين ادارات واقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الاهداف
  - ج. اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الاهداف
2. ان تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المنشأة الى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى مراكز المسؤولية .
3. يكون مركز المسؤولية تحت مسؤولية شخص معين تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات وايضا المخرجات في حدود معينة أي ان هذا الشخص يكون مسئولاً عن تحقيق اهداف مركز المسؤولية في حدود السلطات الممنوحة له .

ثالثا : مقومات نظام محاسبة المسؤولية :

حتى يحقق نظام محاسبة المسؤولية اهدافه بنجاح ، من الضروري ان يستند الى مجموعة من المقومات هي :

- 1- تحديد مراكز المسؤولية .
- 2- تحديد معايير الاداء .
- 3- اعداد التقارير الرقابية .

**(1) تحديد مراكز المسؤولية :**

- ✚ تعرف مراكز المسؤولية بانها وحدات ادارية فرعية غالبا لامركزية في التنظيم ، تقع تحت اشراف ومسؤولية شخص اداري مسئول .
- ✚ مركز المسؤولية قد يكون فرعا مستقلا او ادارة فرعية او مصنعا او قسما او مركز تكلفة انتاجية او خدمية ... الخ
- ✚ يمكن تصنيف مراكز المسؤولية الى ثلاث انواع هي :

- 1- مركز تكلفة
- 2- مركز ربحية
- 3- مركز استثمار .

**النوع الاول : مركز تكلفة :**

- ✚ مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولاً اساسا عما يحدث بها من عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته وتحكمه ، ويكون هدفه تخفيض التكلفة الى ادنى حد ممكن ، اما الإيرادات والاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤوليته ومسائلته .
- ✚ في مركز التكلفة تكون عناصر التكلفة (كلها او بعضها) خاضعة لتحكم ورقابة مدير المركز ، ويكون مدير مسئولاً عنها حيث يستطيع بقراراته وتصرفاته ان يؤثر فيها
- ✚ يركز تقرير الاداء في مراكز التكلفة على التكاليف القابلة للرقابة ، ويقارن بين التكاليف المعيارية المخططة وبين التكاليف الفعلية بهدف تحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها ومحاسبة المسؤولين عنها .
- ✚ تعد مراكز التكلفة اكثر انواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخداما في الحياة العملية ، فكثر من دوائر النشاط الانتاجي والخدمي في التنظيم يمكن اعتبارها مراكز تكلفة حيث يمكن حصر تكاليفها وقياسها .
- ✚ تعد مراكز الانتاج (خط انتاجي معين مثلا ) ومراكز الخدمات الانتاجية (مركز الصيانة الآلات والمعدات بالمصنع ) من امثلة مراكز التكلفة .

**النوع الثاني : مركز ربحية :**

- ✚ مركز الربحية عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولاً اساسا عما يحققه من ايرادات وعما يحدث من عناصر تكاليف ومصروفات ، ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم ارباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة وبين التكاليف والمصروفات المستفذة .
- ✚ اما الاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤولية ومسائلة مدير المركز ، بل تخص الادارة العليا التي تتخذ القرارات الاستثمارية .
- ✚ يركز تقرير الاداء في مراكز الربحية على ناتج المقابلة بين ايرادات المركز وبين تكاليفه ومصروفاته أي على الربح كمؤشر لتقييم اداء المسؤولين ، ويقارن بين الربح المخطط وفق الموازنة وبين الربح الفعلي المحقق بهدف تحديد الانحراف وتحليل مسبباته ومحاسبة المسؤولين عن ذلك .

✚ تعد الفروع غير المستقلة في المنشآت ذات الفروع ، وتعد الاقسام المختلفة في المنشآت ذات الاقسام (قسم ادوات المنزلية ، قسم ادوات كهربائية ) من امثلة مراكز الربحية

**النوع الثالث : مركز استثمار :**

- ◆ مركز الاستثمار عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولاً اساسا عما يحققه من ايرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات ، اضافة الى ما تم استثماره من موارد واصول في مركز المسؤولية ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم معدلات العائد على الاستثمار في مركز المسؤولية .
- ◆ **معدل العائد على الاستثمار = ( ربحية المركز ÷ الاصول المستثمرة بالمركز ) × 100**
- ◆ يركز تقرير الاداء في مراكز الاستثمار على مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثة : الإيرادات والمصروفات والاستثمارات . وذلك بغرض تقييم اداء المسؤولين ، ويقارن بين معدل العائد على الاستثمار المخطط وبين معدل العائد على الاستثمار المحقق بهدف تحديد الانحراف وتحليل مسبباته ومحاسبة المسؤولين عن ذلك
- ◆ تعد الفروع المستقلة والخارجية للمنشآت المالية من بنوك وشركات تامين ، والفروع الخارجية للشركات متعددة الجنسيات من امثلة مراكز الاستثمار .

**(2) تحديد معايير الاداء :**

- ✚ معايير الاداء : عبارة عن ادوات قياس محددة مقدما قبل بدء التنفيذ ، ويتم انشاؤها وفق الاسلوب العلمي للمعايرة . وتعتمد هذه المعايير للحكم على كفاية نتائج التنفيذ في مراكز المسؤولية المختلفة لأنها مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط له .
- ✚ تتمثل معايير او مؤشرات اداء في مراكز المسؤولية المختلفة في الاتي :
- 1- معايير الاداء في مراكز التكلفة
- 2- معايير الاداء في مراكز الربحية .
- 3- معايير الاداء في مراكز الاستثمار .

**النوع الاول: معايير الاداء في مراكز التكلفة :**

- ✚ تعتبر التكاليف اساسا لتقييم اداء المسئول عن مركز التكلفة ، اما مقياس الاداء فهو التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية التكاليفية المبنية على المعايير التكاليفية التي تعد مقياسا للحكم على اداء الفعلي أي على التكاليف الفعلية .

يحدد انحراف التكاليف بالمقارنة بين التكاليف المخططة المعيارية وبين التكاليف الفعلية، ويتم تحديد وتحليل الاسباب المفسرة للانحراف ومحاسبة المسؤولين وتحديد الاجراءات التصحيحية المناسبة .

النوع الثاني : معايير الاداء في مراكز الربحية:

يعتبر الربح اساس لتقييم اداء المسنول عن مركز الربحية ، اما مقياس الاداء فهو التكاليف المعيارية المخططة والايادات المخططة فينتج الربح المخطط الذي يعد مقياسا للحكم على الاداء الفعلي أي على الربح الفعلي .

يحدد انحراف الربح بالمقارنة بين الربح المخطط وبين الربح الفعلي ، ويتم تحديد وتحليل الاسباب المفسرة لانحراف ومحاسبة المسؤولين وتحديد الاجراءات التصحيحية المناسبة .

النوع الثالث: معايير الاداء في مراكز الاستثمار .

يعتبر معدل العائد على الاستثمار اساس لتقييم اداء المسنول عن مركز الاستثمار ، اما مقياس الاداء فهو معدل العائد على الاستثمار المخطط والذي يعد مقياسا للحكم على الاداء الفعلي أي على معدل العائد على الاستثمار المحقق.

يحدد انحراف معدل العائد بالمقارنة بين معدل العائد المخطط وبين معدل العائد الفعلي المحقق ، ويتم تحديد وتحليل الاسباب المفسرة لانحراف ومحاسبة المسؤولين وتحديد الاجراءات التصحيحية المناسبة .

معدل العائد على الاستثمار = ( ربحية المركز ÷ الاصول المستثمرة بالمركز ) × 100

### (3) اعداد التقارير الرقابية :

تقارير الاداء الرقابية : هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الادارية المختلفة داخل المنشأة ، وهي تعد لكل مركز مسنولية على اساس مقارنة خطته بادائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما

ترفع هذه التقارير دوريا الى الجهة المسنولة عن المركز المعني بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسية والانحرافات الجوهرية في مركز المسنولية لاتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة اللازمة .

تتمثل اهم القواعد اعداد وتقديم التقارير الرقابية في الاتي :

1. التقرير وفق المستويات الادارية : تتصاعد التقارير وفقا لخطوط السلطة من الأدنى الى الأعلى
2. ملائمة التقرير للمستوى الإداري : مناسبة مضمون التقارير ودرجة اجمالية او تفاصيل بياناتها للمستوى الإداري الذي ترفع اليه .
3. اشتمالها على العناصر القابلة للرقابة والتحكم : ضرورة اشتمال التقارير على العناصر القابلة للرقابة والتحكم فقط من قبل الشخص المسنول عن مركز المسنولية حتى تكون محاسبة مدير المركز المسنول موضوعية .
4. المقارنات والمعايير : ضرورة ان تشمل التقارير على الارقام والمستهدفة والارقام الفعلية ، والمقارنة بينهما وتحديد الانحرافات وتحديد اسبابها وتحديد الاجراءات التصحيحية المناسبة .

5. ثبات شكل وعناصر التقرير : حتى تكون البيانات قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى .

6. السرعة والدقة في تقديم التقرير : بحيث يمكن الحصول على البيانات بدرجة مقبولة من الدقة وفي اسرع وقت ممكن ليستفيد منها متخذ القرار

رابعا : تسعير التحويلات الداخلية وعلاقتها بتقييم الاداء :

مفهوم سعر التحويل : هو القيمة التي يتم على اساسها تحويل وتبادل سلع او خدمات بين مراكز المسنولية (الوحدات الفرعية ) بالمنشأة وبعضها البعض

ترجع اهمية التحديد الدقيق لا سعر التحويل للتحويلات الداخلية بين مراكز المسنولية الى تأثير ذلك على قرارات تقييم اداء مراكز المسنولية داخل المنشأة وحتى يمكن تقييم اداء المراكز بشكل موضوعي .

طرق تحديد سعر التحويل :

1. اساس سعر السوق
2. اساس سعر السوق المعدل : ( سعر السوق - الوفر في مصروفات التسويق )
3. اساس التكلفة الفعلية
4. اساس التكلفة التقديرية (المعيارية )
5. اساس التكلفة المعدلة (قد تكون التكلفة المتغيرة فقط : تمثل الحد الأدنى لسعر التحويل او قد تكون التكلفة مضافا اليها نسبة معينة )
6. السعر التفاوضي .

**حالة عملية (1) :** البيانات الاتية مستخرجة من سجلات احدى الشركات الصناعية عن عنصر تكلفة العمل بمركز الانتاج (ك) لشهر 1433/5 هـ:

اولا: البيانات الفعلية :كمية الانتاج الفعلي خلال الشهر 100 وحدة، الساعات الفعلية المستنفذة في الانتاج ومعدلات الاجر هي :

نوع العمالة	عمالة فئة أ	عمالة فئة ب	عمالة فئة ج
الساعات الفعلية	480 ساعة	300 ساعة	250 ساعة
معدل اجر الساعة الفعلي	50 ريال / للساعة	30 ريال/ للساعة	15 ريال /للساعة

ثانيا : البيانات المعيارية :

نوع العمالة	عمالة فئة أ	عمالة فئة ب	عمالة فئة ج
ساعات معيارية للإنتاج الفعلي	500 ساعة	300 ساعة	200 ساعة
معدل اجر الساعة المعياري	45 ريال / للساعة	35 ريال/للساعة	15 ريال /للساعة

المطلوب : اعداد التقارير الرقابية اللازمة عن عنصر الاجور المباشرة .

(الاجابة) تقرير انحرافات الاجور المباشرة :

المسؤول :مدير مركز الانتاج ك				مركز المسئولية : مركز الانتاج ك				نوع العمالة
انحراف الوقت				انحراف معدل الاجر				
انحراف الوقت	معدل اخر معياري	ساعات معيارية	ساعات فعلية	انحراف معدل الاجر	ساعات فعلية	معدل اخر معياري	معدل اجر فعلي	
$900 = 40 \times 20$ ملانم	45	500	480	$= 480 \times 5$ 2400 غير ملانم	480	45	50	أ
$0 = 35 \times 0$	35	300	300	$= 300 \times 5$ 1500 ملانم	300	35	30	ب
$750 = 15 \times 50$ غير ملانم	15	200	250	$0 = 250 \times 0$	250	15	15	ج
150 ملانم	المجموع الكلي لانحراف الوقت			900 غير ملانم	المجموع الكلي لانحراف معدل الاجر			

### التعليق على التقرير :

- أ. يتضح من التقرير ان انحراف معدل الاجر غير ملانم ، وقد تكون أسبابه:
- \* ارتفاع معدلات الاجور بشكل عام .
  - \* عدم تعديل معايير الاجور من فترة لأخرى .
  - \* استخدام عمالة ذات مهارة عالية جدا ( من فئة أ مثلا )
  - \* عدم الدقة في وضع المعايير .
- ب. ايضا يتضح من التقرير ان انحراف الوقت ملانم . اما في حالات اذا كان انحراف الوقت غير ملانم فقد يرجع ذلك لأسباب منها :
- ⊗ عدم كفاءة العاملين مما يؤدي الى زيادة وقت التنفيذ .
  - ⊗ توقف عمليات الانتاج بسبب اعطال مفاجئة .
  - ⊗ استخدام عمالة ذات مهارة منخفضة جدا .
  - ⊗ عدم الدقة في وضع المعايير .
- ج. يعتبر مدير مركز الانتاج هو المسؤول عن تلك الانحرافات في عنصر الاجور المباشرة ، لان هذا العنصر يدخل في نطاق رقبته وتحكمه .
- حالة عملية (2) : شركة "السلام" تخصص في تصنيع المنتجات الزجاجية ، ويقوم قسم البراويز بتصنيع البراويز وتحويلها داخليا الى قسم الزجاج ، وقد بلغت تكلفة التصنيع لدية كما يلي : (القيم بالريال).**

عناصر التكلفة	فعلية	معيارية
مواد مباشرة	15	13
اجور مباشرة	20	17
مصروفات غير مباشرة	30	25
الاجمالي	65	55

يستطيع قسم البراويز بيع البراويز الى محلات الزجاج الخارجية بمبلغ 90 ريال للوحدة (منها 10 % مصروفات تسويقية )

المطلوب: اولا : تحديد سعر التحويل للوحدة بين قسم البراويز وقسم الزجاج على اساس :

- أ- سعر السوق المعدل  
ب- التكلفة المعيارية مضافا اليها ربح مستهدف نسبته 10%  
ثانيا : اوضح السبب في تفضيل استخدام التكلفة المعيارية عن استخدام التكلفة الفعلية عند تحديد اسعار التحويل :

الحل : اولا : تحديد سعر التحويل للوحدة على اساس :

أ- سعر السوق المعدل (سعر السوق مخصوما منه تكاليف ومصروفات تسويقية ) ..

سعر التحويل = سعر السوق المعدل

$$= 80 - (80 \times 10\%) = 72 \text{ ريال}$$

ب- التكلفة المعيارية مضافا اليها ربح مستهدف لقسم البراويز نسبته 10 % منها =  $55 + (55 \times 10\%) = 60.5$  ريال

ثانيا : السبب في تفضيل استخدام التكاليف المعيارية على التكاليف الفعلية عند تحديد اسعار التحويل :

1. التكلفة المعيارية تمثل ما يجب ان تكون عليه التكلفة وليس ما هو كائن فعلا .
2. التكلفة المعيارية تتضمن المسموحات الحتمية فقط ولا تسمح بترحيل الاخطاء او الانحرافات بين الاقسام عند التحويل الداخلي بينهم

## شغل دماغك!



(١) عرف محاسبة المسئولية؟

(٢) صح أم خطأ:

- ( صح ) — تصنف مراكز المسئولية الى ثلاثة أنواع.
- ( خطأ ) — يعتبر محاسبة المسئولية نظام تسجيل يدعمه النظام المركزي في المنشأة.
- ( خطأ ) — يكون مدير مركز التكلفة مسئولا أساسا عن إيرادات المركز وتكاليفه.
- ( صح ) — مركز الإستثمار هو مركز المسئولية الذي يتحدد معيار أدائه بالمقارنة بين معدل العائد على الإستثمار المخطط والفعلي.
- ( خطأ ) — تتصاعد التقارير وفقا لخطوط السلطة من الأعلى الى الأدنى.
- ( صح ) — سعر التحويل هو القيمة التي يتم على أساسها تحويل وتبادل سلع أو خدمات بين مراكز المسئولية داخل المنشأة.
- ( خطأ ) — يتحدد سعر التحويل وفقا لسعر السوق المعدل وذلك من خلال اضافة المصروفات التسويقية الى سعر السوق.
- ( صح ) — أحد الأسباب المحتملة لانحراف الأجور غير الملانم هو استخدام عمالة ذات مهارة عالية جدا.

## شغل دماغك!



(٣) توافرت لديك البيانات التالية:

معدل الأجر المعياري = ٢٥ ريال ، معدل الأجر الفعلي = ٢٠ ريال، عدد الساعات الفعلية = ٤٠٠ ساعة، وعدد الساعات المعيارية = ٣٠٠ ساعة. احسب إنحراف معدل الأجر ؟

معدل الأجر الفعلي > معدل الأجر المعياري  
إذا هناك انحراف ملائم قدره ٥ ريال

٥ ريال X عدد الساعات الفعلية  
٤٠٠ X ٥ = ٢٠٠٠٠ ريال.

أ- انحراف ملائم قدره ٢,٠٠٠ ريال.

ب- انحراف غير ملائم قدره ٢,٠٠٠ ريال.

ج- انحراف ملائم قدره ١,٥٠٠ ريال.

د- انحراف غير ملائم قدره ١,٥٠٠ ريال.

## شغل دماغك!



(٤) توافرت لديك البيانات التالية:

معدل الأجر المعياري = ٢٥ ريال ، معدل الأجر الفعلي = ٢٠ ريال، عدد الساعات الفعلية = ٤٠٠ ساعة، وعدد الساعات المعيارية = ٣٠٠ ساعة. احسب إنحراف الوقت؟

الساعات الفعلية < الساعات المعيارية  
إذا هناك انحراف غير ملائم قدره ١٠٠ ساعة

١٠٠ ساعة X معدل الأجر المعياري  
٢٥ X ١٠٠ = ٢,٥٠٠ ريال.

أ- انحراف ملائم قدره ٢,٠٠٠ ريال.

ب- انحراف غير ملائم قدره ٢,٠٠٠ ريال.

ج- انحراف ملائم قدره ٢,٥٠٠ ريال.

د- انحراف غير ملائم قدره ٢,٥٠٠ ريال.

## شغل دماغك!



(٥) مصنع لصناعة الساعات الجلدية يقوم بتصنيع حزام الساعات وتحويلها داخليا إلى قسم التركيب حيث تشمل التكلفة المعيارية لإنتاج الحزام الواحد الآتي:

مواد مباشرة = ١٠ ريال ، أجور مباشرة = ٥ ريال، مصروفات غير مباشرة ١٠ ريال.  
فإذا علمت أن المصنع يمكنه بيع الحزام في السوق بسعر ٤٠ ريال منها ٢٠% مصروفات تسويقية.  
وعليه فإن سعر التحويل للحزام الواحد وفقا لسعر السوق المعدل يساوي:

سعر السوق - المصروفات التسويقية  
= (٤٠ X ٢٠%) - ٤٠  
= ٨ - ٤٠ = ٣٢ ريال/حزام

أ- ٤٨ ريال/حزام.

ب- ٣٢ ريال/حزام.

ج- ١٥ ريال/حزام.

د- ٣٠ ريال/حزام.

## شغل دماغك!



(٦) مصنع لصناعة الساعات الجلدية يقوم بتصنيع حزام الساعات وتحويلها داخليا إلى قسم التركيب حيث تشمل التكلفة المعيارية لإنتاج الحزام الواحد الآتي:

مواد مباشرة = ١٠ ريال ، أجور مباشرة = ٥ ريال، مصروفات غير مباشرة ١٠ ريال.  
فإذا علمت أن المصنع يمكنه بيع الحزام في السوق بسعر ٤٠ ريال منها ٢٠% مصروفات تسويقية.  
وعليه فإن سعر التحويل للحزام الواحد وفقا للتكلفة المعيارية مضافا إليها ٢٠% ربح مستهدف هو:

التكلفة المعيارية + الربح المستهدف  
= (٢٥ X ٢٠%) + ٢٥  
= ٥ + ٢٥ = ٣٠ ريال/حزام

أ- ٤٨ ريال/حزام.

ب- ٣٢ ريال/حزام.

ج- ١٥ ريال/حزام.

د- ٣٠ ريال/حزام.

مصطلحات الرئيسية :

تكلفة قابلة لجنب Avoidable Cost	المقاييس المرجعية Benchmarking
مركز التكلفة Cost Center	تكاليف قابلة للرقابة Controllable Costs
مركز الربحية Profit Center	مركز الاستثمار Investment Center
تقارير الاداء Performance Reports	مركز المسئولية Responsibility Center
معدل العائد المستهدف Required Rate Of Return	محاسبة المسئولية Responsibility Accounting
سعر البيع Selling Price	العائد على الاستثمار Return On Investment



**أولاً: التطورات والتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة :**

حديث في بيئة الأعمال تغيرات وتطورات كبيرة كان لها الأثر العظيم على نظم المحاسبة الإدارية ،فقد استلزمت ضرورة تطوير ادوات واساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة تلك التطورات وزيادة قدرة المنشآت على الاستمرار في بيئة أعمال شديدة التطور والتغير .

من اهم التطورات والتغيرات الحديثة في بيئة التصنيع الحديثة الاتي:

1. **تغيرات في تقنية الإنتاج :** استخدمت الشركات نظم وطرق تصنيع جديدة تتطلب تغيرات فنية في المصنع . ومن امثلة ذلك نظم الإنتاج الفوري (JIT) ،نظم ادارة الجودة الكلية (TQM) . وقد ساعدت تلك النظم الحديثة الشركات على تحقيق ميزة تنافسية كبيرة نتيجة مساعدتها في انتاج تشكيلة منتجات متنوعة وانخفاض المخزون وتضاؤل العنصر البشري .
2. **الاهتمام المتزايد بجودة المنتج :** واجهت الشركات تحديات تتمثل في كيفية تحقيق التوازن بين التحسين المستمر لجودة المنتجات بما يؤدي الى الوفاء بمتطلبات العملاء ، وبما يحقق للشركات بعض المزايا التنافسية . ومن امثلة المفاهيم المستحدثة في هذا الاتجاه رقابة الجودة الشاملة ، التحسين للجودة
3. **التطورات التكنولوجية وازدياد حدة المنافسة :** في ظل بيئة التطورات التكنولوجية الحديثة أصبحت بيئة الاعمال تتصف بالتغير السريع ،ومثال ذلك التطورات التكنولوجية في مجال الاتصالات وخاصة الانترنت وقواعد البيانات . اضعف الى ذلك ازدياد حدة المنافسة بين الشركات العالمية كالأمريكية واليابانية ، مما نتج عنه اهتمام اكبر بالأهداف الاستراتيجية وظهور اساليب حديثة لتقييم الاداء .
4. **التركيز على اشباع رغبات العملاء :** تزايدت الاتجاهات العالمية للاهتمام بالمستهلك وان اشباع رغبات العملاء بات هو المطلب الاول للشركات العاملة في ظل المنافسة الشديدة ، واصبح مستوى رضا العميل من اهم المقاييس الاساسية لنجاح الشركات . ويساعد فهم وقياس رضا العميل ادارة الشركة في تطوير السلعة او الخدمة مما يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية كبيرة للشركة .
5. **الرغبة في الحصول على شهادات المواصفات القياسية :** حيث رغبت الشركات في الحصول على شهادات المواصفات القياسية (ISO) ، وذلك كشهادة ضمان وجود المواصفات القياسية العالمية في المنتجات او الخدمات التي تنتجها الشركة نظرا لان كثير من الشركات والحكومات وضعت شرط الحصول على هذه الشهادات للتعامل معها. اصبح تركيز الشركات الصناعية والخدمية على تحسين الجودة بدلا من تخفيض التكلفة ، ومحولة استيفاء كل متطلبات الحصول على شهادات المواصفات القياسية .
6. **ظهور تنظيمات واتفاقيات عالمية :** نشأت منظمات اقتصادية جديدة واتفاقيات تجارية كثيرة مثل اتفاقية الجات ومنظمة الدول الأوروبية . وقد سمعت الدول التي ترغب في الانضمام الى مثل هذه الاتفاقيات الى تطوير صناعتها وتطوير اساليب انتاجها باستحداث ادوات ادارية ومحاسبية جديدة لمواكبة التطور والصمود في وجه المنافسة العالمية .

**ثانياً : اثر التطورات والتغيرات الحديثة على المحاسبة الإدارية :**

من اهم التأثيرات للتطورات والتغيرات الحديثة على نظم المحاسبة الإدارية:

1. **تحديد تكاليف المنتج :** استخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة ادى الى تضاؤل تكاليف العنصر البشري وتزايد نسبة التكاليف غير المباشرة ، ومن ثم اصبح من المفضل عدم تتبع عنصر تكلفة العمل المباشر كعنصر مستقل ، بل تتم المحاسبة عنها بدمجها مع التكاليف غير المباشرة .
2. **الرقابة على التكاليف وتقييم الاداء :** أصبحت القرارات الادارية الخاصة بالمخزون والاستثمار هي محور الاهتمام لنظم الرقابة، بينما رقابة تكاليف التشغيل والعمال واصبحت اقل اهمية . واصبح الاهتمام متزايد بمقاييس تحسين الجودة والمخزون والانتاجية وزيادة رضاء العميل .
3. **تقييم الاستثمارات :** اصبح من الضروري البحث عن مقاييس اكثر كفاءة لتقييم الاستثمارات الحديثة تأخذ في الحسبان التغيرات والتقلبات السريعة في هذه البيئة .
4. **اتساع طاقة المعلومات لدى متخذ القرار :** زادت قدرات المحاسبة الادارية نحو استخدام تكنولوجيا الحاسب المتقدمة كوسيلة للتقرير ونظم الرقابة بشكل اكثر دقة وملامنة وفعالية . وتحسنت استجابة المحاسبة الادارية للمواقف الطارئة التي تتطلب منها السرعة في توفير المعلومات التي تحسن من صنع القرار

**ثالثاً : الاساليب والادوات الحديثة لتدعيم نظم المحاسبة الادارية :**

من اهم الاساليب والادوات الحديثة للمحاسبة الادارية الاتي :

**1. نظم التكاليف على النشاط (ABC):**

- \* ان ظهور هذا النظام كان استجابة للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وارتفاع درجة التقنية العالمية للمعدات والآلات المستخدمة .
- \* تقوم فكرة هذا النظام على تخصيص التكاليف على الأنشطة اولا ثم بعد ذلك تخصيصها على المنتجات ، ويقصد بالنشاط هنا مجموعة العمليات والاجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم ادائه داخل الشركة .
- \* هذا يختلف عن نظم التكاليف التقليدية التي كانت تحدد تكاليف المنتجات على اساس توزيع وتخصيص التكاليف على مراكز الانتاج ومراكز الخدمات. ثم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج . واخيرا توزيع تكاليف مراكز الانتاج على المنتجات باستخدام معدلات تحميل مختلفة تحسب وفقا لاسس تحكيمية لا تؤدي الى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة ومن ثم الوصول الى قياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج .
- \* في النظم التقليدية يتم تحديد سعر البيع للمنتجات على اساس تحديد التكلفة اولا ثم اضافة هامش الربح المناسب ليتم الوصول الى سعر البيع المقترح للمنتج . فاذا كان السعر اعلى من السوق او ان الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر ، فيتم تخفيض سعر البيع الى اقل قدر ممكن ومحاولة تخفيض التكلفة بالطرق التقليدية اثناء التشغيل .
- \* بينما وفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد سعر السوق اولا يتم تحديد هامش الربح المخطط تحقيقه ، والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها أي التكلفة المستهدفة ، وعلى ذلك يتم اجراء التصميمات والاختبارات للمنتج من اجل الوصول الى التكلفة المستهدفة فقط (المسموح بها) ، ومحاولة تخفيض التكلفة اثناء مراحل التخطيط والاعداد والتشغيل للإنتاج .

**التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه**

❖ مدخل التكلفة المستهدفة لا يعتمد على تحديد التكلفة التي يمكن المنشأة الانتاج بها ، وإنما تحديد التكلفة في ضوء امكانيات المنشأة ومدى تقبل السوق لتلك التكلفة والعلاقة بين تكلفة المنشأة وتكلفة المنافسين .

❖ التكلفة المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق ، وتطبيق هذا الاسلوب يؤدي الى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق اهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والاسراع بتقديم المنتج للسوق . وهذا يجعل الشركة في وضع تنافسي افضل من خلال التسعير وفقا للمنافسة وليس وفقا للتكلفة .

## 2. ادارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) :

ادارة التكلفة الاستراتيجية ماهي الا خليط او مزيج من ثلاث انواع للتحليل تعود جذورها الى علم الادارة الاستراتيجية ، وهذه الانواع الثلاثة هي:

- أ- تحليل سلسلة القيمة .
- ب- تحليل الموقف الاستراتيجي .
- ج- تحليل مسببات التكلفة .

❖ **بيني هذا المدخل تحليله للتكاليف على اساس المراحل المختلفة لسلسلة القيمة مع التركيز على الجوانب الخارجية .**

## 3. المقاييس المرجعية (benchmarking):

- برزت المقاييس المرجعية كأداة هامة لتقييم الاداء وهي عملية مستمرة لمحاكاة افضل الممارسة او مستويات اداء داخل الصناعة او بين الصناعات المختلفة .
- المقاييس المرجعية تقوم على الاستدلال بأداء المنشآت الرائدة (او المنافسة ) في صناعتها او القطاع التابع لها ، بحيث يتم اعتماد معايير اداء تلك المنشآت الرائدة كمعايير للمنشأة . ويؤدي استخدام هذا الاسلوب الى تحفيز العاملين في المنشأة للوصول الى نفس مستوى المنشآت الرائدة ، وبالتالي تحقيق مستويات جيدة في الاداء .

رابعاً : مدى استخدام الاساليب والادوات الحديثة للمحاسبة الإدارية :

- اجريت العديد من الدراسات للتعرف على مدى الاستخدام العملي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ، واوضحت النتائج ان نظام التكلفة حسب النشاط اکتسب اهتماماً متزايداً من بين جميع اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، يليه اسلوب التكلفة المستهدفة ، ثم يليهم اسلوب المقاييس المرجعية .
- اكدت الدراسات على ان العديد من الشركات الناجحة لازالت تستخدم الاساليب التقليدية (مثل الموازنات التخطيطية ) بشكل واسع .
- ايضا هناك اتجاه لربط اساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بالأساليب الحديثة وضرورة التكامل فيما بينها مثل الربط بين نظام التكاليف حسب النشاط وبين التكاليف المعيارية .
- ان هناك اتجاه لتطوير وتحسين اساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بدلا من البحث عن غيرها واستحداث اساليب جديدة مثل تطوير الموازنات المرنة .
- ان هناك عدة عوامل مؤثرة في مدى استخدام المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية مثل : درجة المنافسة ، حجم المنشأة ، نوع الصناعة، عوامل ثقافية .
- ان الشركات الصناعية السعودية تستخدم وبشكل كبير اساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وخاصة اسلوب الموازنات التخطيطية ، تحليل التعادل ، التكاليف المعيارية .
- ان الشركات الصناعية السعودية تستخدم بعض اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ( مثل التكلفة المستهدفة ) ولكن بشكل ضعيف وقد يكون ذلك لأسباب منها:

- ❖ عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية .
- ❖ عدم رغبة الإدارة بالتغيير وعدم وجود موظفين مؤهلين .
- ❖ عدم الحاجة الى استخدام اساليب حديثة لان بيئة الانتاج نمطية .

**المصطلحات الرئيسية :**

strategic cost management ادارة التكلفة الاستراتيجية	activity –based costing نظام التكلفة حسب الأنشطة
target costing التكلفة المستهدفة	total quality costing الرقابة الشاملة على الجودة
target income الدخل المستهدف	standard cost التكلفة المعيارية

( فإن أصبت فمن الله وحده ، وإن أخطأت فمن نفسي والشيطان )

اسأل الله لنا ولكم التوفيق والنجاح

تحياتنا : عنيان & امجاد

