

اخوكم / ستاندرد

# المحاسبة الإدارية

الفصل الدراسي الثاني 1433 هـ



أستاذ المقرر / د. محمد حسين حجاج

المراجع المساعدة للمقرر

المحاسبة الإدارية المتقدمة  
د/ أحمد زامل  
الجمعية السعودية للمحاسبة  
1426 هـ - 2005 م

الكتاب المقرر

(المرجع الرئيسي) :  
المحاسبة الإدارية  
د/ وابل بن علي الوابل  
الإصدار الرابع  
الناشر : دار وابل للنشر ،  
الرياض ، المملكة العربية السعودية  
1426 هـ - 2005 م

**أولاً : الإطار العلمي للمحاسبة الإدارية**

**تعريف المحاسبة الإدارية:** هي فرع محاسبي يتضمن مجموعة من الأدوات والأساليب لتجميع وتحليل البيانات واعداد تقارير معلومات ملائمة للمستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات

**من التعريف السابق يتضح أهمية المحاسبة الإدارية من عدة جوانب:**

- 1- تعتبر فرع محاسبي جديد يختلف عن الفروع المحاسبية الأخرى من حيث مدخلاته وأدواته ومعالجاته ومخرجاته
- 2- ظهرت لتلبية احتياجات جديدة من المعلومات لإدارة المنشأة لم تستطع المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف توفيرها

**خصائص المحاسبة الإدارية:**

- 1- المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة داخلية
- 2- المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة تحليلية تفصيلية
- 3- المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة موقفيه
- 4- المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة القرار
- 5- المحاسبة الإدارية توفر معلومات مستقبلية وحاضرة وتاريخية
- 6- المحاسبة الإدارية توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية
- 7- المحاسبة الإدارية توفر معلومات عن التكاليف والإيرادات وأخرى

**أهداف المحاسبة الإدارية:**

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

**وظائف المحاسبة الإدارية:**

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

**ثانيا : العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم المحاسبية الأخرى**  
**أ- المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:**

اعداد اخوكم / ستاندر

المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
1- تخدم بشكل أساسي أطراف خارج المنشأة 2- إلزامية طبقاً للقانون 3- توفر معلومات إجمالية عن المنشأة ككل	1- تخدم بشكل أساسي إدارة المنشأة 2- اختيارية حسب رغبة إدارة المنشأة 3- توفر معلومات تفصيلية عن الوحدات الفرعية بالمنشأة
4- توفر معلومات تاريخيه فقط 5- توفر معلومات مالية فقط 6- يحكم إعدادها تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية متعارف عليها	4- توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية 5- توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية 6- لا يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية معينة
7- تتميز معلوماتها بدرجة دقة أعلى نسبياً حيث تراجع من مراجع حسابات خارجي	7- معلوماتها ليست بنفس درجة دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة المستقبلية منها

**ب- المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف :**

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
1- توفر معلومات تاريخية فقط 2- توفر معلومات عن عناصر التكاليف فقط	1- توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية 2- توفر معلومات عن عناصر التكاليف والإيرادات وأخرى
3- تركز الاهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل فقط	3- تهتم بمعلومات التكاليف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل

**ثالثا : العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم غير المحاسبية**

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

**ب- المحاسبة الإدارية وعلم الاساليب الكمية:** توفر بحوث العمليات مجموعة من الأساليب الكمية التي تستفيد منها المحاسبة الإدارية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات ، ومن أمثلة هذه المفاهيم : نظرية الاحتمالات ، المعادلات الرياضية ، وتحليل التعادل

**ج- المحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية:** توفر العلوم السلوكية مجموعة من المفاهيم ترتبط بالعنصر الانساني كمحدد رئيسي لنجاح الإدارة في أداء وظائفها المختلفة ، وتستفيد المحاسبة الإدارية من هذه المفاهيم السلوكية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات ، ومن أمثلة هذه المفاهيم السلوكية : مفهوم المشاركة ، ومفهوم الحوافز

**التخطيط :** تساعد المحاسبة الإدارية 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 الإدارية 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 القرارات :** تساعد المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات الملائمة عن بدائل القرار وبالتالي زيادة درجة المعرفة وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار ، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرار

### خامساً: أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة

- 1- أسلوب الموازنات التخطيطية
- 2- نموذج تحليل التعادل
- 3- أسلوب التكاليف المعيارية
- 4- أسلوب محاسبة المسؤولية
- 5- أسلوب التحليل المالي
- 6- أسلوب التحليل التفاضلي
- 7- أسلوب تحليل الانحرافات
- 8- أدوات أخرى حديثة ( مثل : نموذج القياس المتوازن للأداء ، أسلوب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة )

### اختبر نفسك (اسئلة للمراجعة)

- 1- دور المحاسبة الإدارية داخل المنشأة يهدف الى:
  - أ - ابتكار العديد من الأساليب والأدوات مثل الموازنات والتكاليف المعيارية
  - ب - توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات
  - ج - الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية التي تبين جميع عمليات المنشأة
  - د - لا شيء مما سبق
- 2- بالمقارنة بالمحاسبة المالية، تتميز المحاسبة الإدارية بكل ما يلي ما عدا:
  - أ - تهتم بالمستقبل
  - ب - تميل الى البيانات التفصيلية
  - ج - السرعة في تقديم المعلومات
  - د - أكثر دقة
  - هـ - لا شيء مما سبق
- 3- توفر المحاسبة الإدارية معلومات تخدم الإدارة في مجال:
  - أ - التخطيط
  - ب - الرقابة وتقييم الأداء
  - ج - اتخاذ القرارات
  - د - جميع ما سبق

4- تتصف المحاسبة الإدارية بالخصائص التالية عدا:

أ- تعتبر محاسبة تحليلية

ب- تعتبر محاسبة القرار

ج- تعتبر محاسبة الزامية

د - تعتبر محاسبة داخلية

5- تساعد المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات الملائمة عن بدائل القرار وبالتالي:

أ- زيادة درجة المعرفة و القضاء على عدم التأكد لدى متخذ القرار

ب- زيادة درجة المعرفة وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار

ج- تخفيض درجة المعرفة وزيادة درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار

د - لا شيء مما سبق

6- تستفيد المحاسبة الإدارية من بعض مفاهيم علم الاقتصاد مثل:

أ - مفهوم المشاركة

ب - مفهوم نظرية الاحتمالات

ج - مفهوم التكلفة التفاضلية

د - لا شيء ما سبق

7- يعتبر تقييم المعلومات وتحديد المعلومات الملائمة منها، المعلومات غير الملائمة من :

أ - أهداف المحاسبة الإدارية

ب - خصائص المحاسبة الإدارية

ج - وظائف المحاسبة الإدارية

د - خصائص المحاسبة المالية

8- تساعد المحاسبة الإدارية في توفير معلومات التكاليف:

أ- قصيرة الأجل

ب- متوسطة الأجل

ج- طويلة الأجل

د- جميع ما سبق

**أولاً : التعريف بالموازنة التخطيطية وخصائصها**

**تعريف الموازنة التخطيطية:** عبارة عن ترجمة مالية للأهداف و للخطط الكمية التي تغطي الأنشطة المختلفة للمنشأة لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة وتتخذ كأساس لمتابعة التنفيذ الفعلي وتقييم الأداء ورقابته والتنسيق واتخاذ القرارات

**خصائص الموازنة التخطيطية:****من التعريف السابق تتضح الخصائص التالية للموازنة التخطيطية:**

- 1- تعتبر الموازنة تصوراً كمياً وقيماً لأهداف المنشأة خلال فترة معينة
- 2- تعد الموازنة لفترة زمنية مقبلة أي تتعلق بالمستقبل
- 3- يحكم اعداد وتنفيذ الموازنة مجموعة من الأسس مثل السياسات الاستراتيجية للمنشأة
- 4- يجب ان تعد الموازنة وفقاً للإمكانيات المتاحة و الظروف المحتمل أن تسود وقت تنفيذ الموازنة
- 5- يجب أن تعتمد الموازنة من الإدارة العليا حتى تصبح ملزمة وقابلة للتنفيذ
- 6- تهدف الموازنة الى مساعدة الإدارة 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 وقيمة يمكن تنفيذها
- 2- **الموازنة أداة للرقابة وتقييم الأداء:** المقارنة بين الأداء المستهدف والأداء الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما وتحليل أسبابها واقتراح الاجراءات التصحيحية
- 3- **الموازنة أداة للتنسيق:** توحيد جهود الإدارات والأقسام داخل المنشأة وتنسيق العمل بينها بحيث تعمل معاً بشكل متكامل ومتراپط
- 4- **الموازنة أداة لترشيد اتخاذ القرارات:** توفير المعلومات الملائمة اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة
- 5- **الموازنة أداة للاتصال:** تؤدي دوراً فعالاً كأداة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات بين المستويات الإدارية 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 الى فترات زمنية تفصيلية توضح خلالها توقيت توقع حدوث العمليات المختلفة على مدار فترة الموازنة ( موازنة السنة القادمة تقسم مثلاً الى فترات ربع سنوية أو شهرية)
- 4- **مبدأ المشاركة:** اشترك جميع المستويات الإدارية 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

- 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 و الأقسام 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 إلى الإدارة العليا للمنشأة لاعتمادها والموافقة عليها حتى تصبح ملزمة و يتقيد بها الجميع ويعملون على تحقيق الأهداف التي ترمي إليها

### خامساً: أنواع الموازنات

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

### سادساً: اعداد الموازنة التخطيطية الرئيسية

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

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

- 1- 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
- 2- 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
- 3- يعتمد إعداد موازنة المبيعات على المعادلة الآتية :  
**قيمة المبيعات التقديرية = كمية المبيعات التقديرية × سعر البيع التقديري**

### حالة عملية (1) – موازنة المبيعات:

- تنتج شركة "الحمدة" المنتج ( أ ) وتقوم ببيعه في منطقة «الأحساء» ، وتدرس الشركة اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للعام 1435 هـ وقد توافرت لديك البيانات الآتية :
- 1- حجم الطلب الكلي المتوقع على المنتج ( أ ) في السوق 68,000 وحدة
  - 2- الحصة السوقية للشركة من الطلب الكلي على المنتج 25 %
  - 3- من المتوقع أن تسوق الشركة حصتها السوقية بنسبة 2:6:5:4 خلال الفترات الربع سنوية من العام 1435 هـ على التوالي
  - 4- يقدر سعر البيع للوحدة من المنتج ( أ ) بمبلغ 60 ريال
- المطلوب :** اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للعام القادم 1435 هـ

$$4 + 5 + 6 + 2 = 17$$

### تمهيد الاجابة :

- الحصة السوقية (المبيعات السنوية) للشركة =  $25\% \times 68,000 = 17,000$  وحدة  
 كمية مبيعات تقديرية الربع ( 1 ) =  $17,000 \times \frac{17}{2} = 2,000$  وحدة  
 كمية مبيعات تقديرية الربع ( 2 ) =  $17,000 \times \frac{17}{6} = 6,000$  وحدة  
 كمية مبيعات تقديرية الربع ( 3 ) =  $17,000 \times \frac{17}{5} = 5,000$  وحدة  
 كمية مبيعات تقديرية الربع ( 4 ) =  $17,000 \times \frac{17}{4} = 4,000$  وحدة

### الاجابة :

#### شركة الحمدة

#### موازنة المبيعات للعام 1435 هـ

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1435
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:

اعداد اخوكم / ستاندر

تقوم شركة «اليوسف» بإنتاج وبيع المنتج ( م ) ، والشركة بصدد اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات لفترة الثلاثة أشهر الأولى للعام 1435 هـ وقد توافرت لديك البيانات الآتية :

1- قدرت الشركة مبيعاتها من المنتج ( م ) بكمية 20,000 وحدة توزع خلال الثلاثة أشهر المذكورة على النحو الآتي :

الشهر	كمية المبيعات
1	5,000 وحدة
2	8,000 وحدة
3	7,000 وحدة

2- تسوق الشركة المنتج ( م ) في منطقتي الأحساء والرياض على أساس نسب بيع 60% ، 40% على التوالي

3- يقدر سعر البيع للوحدة من المنتج ( م ) بمبلغ 10 ريال

**المطلوب :** اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات **للمربع الأول** للعام القادم 1435 هـ

### تمهيد الاجابة :

1- كمية مبيعات الشهر (1) = 5,000 وحدة  
**يخص الأحساء** =  $60\% \times 5,000 = 3,000$  وحدة ، ، **يخص الرياض** =  $40\% \times 5,000 = 2,000$  وحدة

2- كمية مبيعات الشهر (2) = 8,000 وحدة  
**يخص الأحساء** =  $60\% \times 8,000 = 4,800$  وحدة ، ، **يخص الرياض** =  $40\% \times 8,000 = 3,200$  وحدة

3- كمية مبيعات الشهر (3) = 7,000 وحدة  
**يخص الأحساء** =  $60\% \times 7,000 = 4,200$  وحدة ، ، **يخص الرياض** =  $40\% \times 7,000 = 2,800$  وحدة

### الاجابة :

#### شركة اليوسف

#### موازنة المبيعات للمربع الأول للعام 1435 هـ

بيان	الشهر (1)	الشهر (2)	الشهر (3)	إجمالي الربع الأول 1435
<b>منطقة الأحساء:</b>				
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	3,000	4,800	4,200	12,000
x سعر البيع التقديري	10 x	10 x	10 x	10 x
= قيمة المبيعات التقديرية (ريال)	30,000	48,000	42,000	120,000
<b>منطقة الرياض:</b>				
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	2,000	3,200	2,800	8,000
x سعر البيع التقديري	10 x	10 x	10 x	10 x
= قيمة المبيعات التقديرية (ريال)	20,000	32,000	28,000	80,000
اجمالي كمية المبيعات التقديرية	5,000	8,000	7,000	20,000
اجمالي قيمة المبيعات التقديرية	50,000	80,000	70,000	200,000

1- من أهداف اعداد الموازنات كونها أداة:

- أ - للتخطيط
- ب - للرقابة وتقييم الأداء
- ج - اتصال
- د - جميع ما سبق

2- تتضمن الموازنات التشغيلية الموازنات التالية ما عدا :

- أ - موازنة الإنتاج
- ب - موازنة زيادة الطاقة الإنتاجية
- ج - موازنة المبيعات
- د - قائمة الدخل التقديرية

3- تتضمن المبادئ العلمية للموازنات التالي ما عدا:

- أ - الشمول
- ب - التوزيع الزمني
- ج - التعبير المالي
- د - لا شيء مما سبق

4- من خصائص الموازنة التخطيطية:

- أ- تعد الموازنة وفقا للإمكانيات المتاحة والظروف المحتملة
- ب- تعتمد الموازنة من الإدارة العليا حتى تصبح ملزمة
- ج- تعتبر الموازنة تصورا كميا وقيما لأهداف المنشأة
- د - جميع ما سبق

5- تقسيم الفترة الزمنية الاجمالية للموازنة الي فترات زمنية تفصيلية يشير الى :

- أ- مبدأ التوزيع الزمني
- ب- مبدأ وحدة الموازنة
- ج- مبدأ الشمول
- د - مبدأ التعبير المالي

6- كمية المبيعات التقديرية لإحدى الشركات الصناعية عن شهر محرم 1435هـ تبلغ 50,000 وحدة ، سعر البيع التقديري للوحدة

6 ريال ، التكلفة المتغيرة التقديرية للوحدة 4 ريال . بناء على ذلك فان قيمة المبيعات التقديرية عن شهر محرم 1435هـ هي:

- أ - 100,000 ريال
- ب - 300,000 ريال
- ج - 200,000 ريال
- د - 500,000 ريال

قيمة مبيعات تقديرية = 50,000 وحدة x 6 = 300,000 ريال

7- تقسم الموازنات التخطيطية من حيث مستويات النشاط الى:

- أ - موازنات تشغيلية وموازنات مالية
- ب - موازنات ثابتة وموازنات مرنة
- ج - موازنات المبيعات وموازنات الإنتاج
- د - موازنات قصيرة الأجل وموازنات متوسطة وطويلة الأجل

نهاية المحاضرة الثانية

## أولاً: تعريف واعداد موازنة الإنتاج

➤ **تختص موازنة الإنتاج :** بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة خلال الفترة القادمة ، وهي تبين كمية الإنتاج المتوقع إنتاجها خلال إجمالي فترة الموازنة وموزعة على الفترات الزمنية التفصيلية للموازنة

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

$$\begin{aligned} & \text{كمية الإنتاج التقديري} = \\ & \text{كمية المبيعات التقديرية} \\ & + \text{كمية مخزون تام آخر الفترة} \\ & - \text{كمية مخزون تام أول الفترة} \end{aligned}$$

**يلاحظ على موازنة الإنتاج الآتي:**

1 - يتم إعداد موازنة الإنتاج في ضوء معلومات عن :

- **موازنة المبيعات:** يتم تقدير كميات الإنتاج المستقبلية بشكل يضمن الوفاء بطلبات البيع للعملاء
- **سياسة المخزون :** يتأثر تقدير كميات الإنتاج بمستويات المخزون المطلوبة من الإنتاج التام سواء في بداية أو نهاية فترة الموازنة
- **حجم الطاقة الإنتاجية المتاحة :** إن كميات الإنتاج يجب أن تكون مساوية أو أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة

2- تعتبر موازنة الإنتاج هي حجر الزاوية في بناء واعداد موازنات تشغيلية أخرى هي موازنات عناصر التكاليف الإنتاجية وتشمل موازنة المواد المباشرة وموازنة الأجور المباشرة وموازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة

3- تعد موازنة الإنتاج في الشركات الصناعية فقط

شركة (الحمد) تنتج وتبيع المنتج (ك) والشركة بصدد إعداد موازنة الإنتاج للعام القادم 1435 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 1435 هـ على التوالي
- 2- ترغب الشركة في الاحتفاظ بمخزون إنتاج تام في نهاية كل ربع سنة من العام 1435 هـ يعادل 25% من كمية مبيعات الربع الذي يليه مباشرة
- 3- تقدر المبيعات للربع الأول للعام 1436 هـ بكمية (2,000) وحدة
- 4- يقدر مخزون آخر الفترة المتوقع من الإنتاج التام للعام 1434 هـ بكمية 800 وحدة

**المطلوب:**

**إعداد الموازنة التخطيطية للإنتاج لشركة (الحمد) للعام القادم 1435 هـ**

**تمهيد الإجابة**

- 1- مخزون تام آخر ربع سنة = كمية مبيعات الربع الذي يليه  $\times 25\%$   
مخزون إنتاج تام آخر الربع (1) =  $25\% \times 6,000 = 1,500$  وحدة  
مخزون إنتاج تام آخر الربع (2) =  $25\% \times 5,000 = 1,250$  وحدة  
مخزون إنتاج تام آخر الربع (3) =  $25\% \times 4,000 = 1,000$  وحدة  
مخزون إنتاج تام آخر الربع (4) =  $25\% \times 2,000 = 500$  وحدة

- 2- مخزون آخر الفترة لإجمالي العام 1435 هـ = مخزون آخر الفترة للربع الأخير للعام 1435 هـ = 500 وحدة
- 3- مخزون أول الفترة للربع (1) للعام 1435 هـ = مخزون آخر الفترة للعام 1434 هـ = 800 وحدة
- 4- مخزون أول الفترة للربع (2) = مخزون آخر الفترة للربع (1) وهكذا ...
- 5- مخزون أول الفترة لإجمالي العام 1435 هـ = مخزون أول الفترة للربع الأول للعام 1435 هـ = 800 وحدة

**شركة الحمد**

**موازنة الإنتاج للعام 1435 هـ**

التوضيح بالفقرة رقم 2

التوضيح بالفقرة رقم 3

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	إجمالي العام القادم 1435 هـ
كميات المبيعات التقديرية (وحدة)	2,000	6,000	5,000	4,000	17,000
+ كمية مخزون تام آخر الفترة	+ 1,500	+ 1,250	+ 1,000	+ 500	500 +
- كمية مخزون تام أول الفترة	- 800	- 1,500	- 1,250	- 1,000	800 -
= كميات الإنتاج التقديري (وحدة)	= 2,700	= 5,750	= 4,750	= 3,500	16,700 =

**ملاحظة هامة : المخزون لا يجمع ففي إجمالي مخزون آخر الفترة نضع الربع الأخير وفي إجمالي أول الفترة نضع مخزون الربع الأول**

## ثانياً: اعداد موازنة المواد المباشرة

- تختص هذه الموازنة بتقدير: احتياجات برنامج الإنتاج المخطط من المواد الأولية ، كمية مشتريات المواد الأولية ، تكلفة مشتريات المواد الأولية ، وذلك خلال فترة الموازنة
- يتم إعداد موازنة المواد المباشرة وفقاً لثلاث خطوات:

الخطوة الأولى : تحديد احتياجات الإنتاج من المواد المباشرة خلال الفترة  
الخطوة الثانية : تحديد كمية مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة  
الخطوة الثالثة : تحديد تكلفة مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة

### يلاحظ على موازنة المواد المباشرة الآتي:

1 - يتم إعداد موازنة المواد الأولية في ضوء معلومات عن :

- موازنة الإنتاج (كميات الإنتاج التقديري)
- سياسة المخزون بالنسبة للمواد الأولية (أول الفترة وآخر الفترة)
- معدلات استخدام المواد الأولية في العملية الإنتاجية وسعر الشراء التقديري لها

2- تعتبر هذه الموازنة ذات أهمية كبيرة نسبياً ، حيث أن عنصر المواد الأولية يعد من أهم عناصر التكاليف الإنتاجية فقد تصل نسبته الى أكثر من 50% من اجمالي تكلفة المنتج في بعض الصناعات ، لذا فإن التخطيط والرقابة الجيدة لهذا العنصر سيؤثر بشكل فعال على اجمالي تكلفة المنتج

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمد) الصناعية التي بصدد اعداد موازنات تخطيطية لعناصر التكاليف الإنتاجية للعام القادم 1435 هـ :

1- كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1435 هـ :  
2,700 ، 5,750 ، 4,750 ، 3,500 وحدة على التوالي

2- تقدر احتياجات وحدة المنتج من المواد الخام ب 10 كيلو جرام ، سعر الشراء التقديري للكيلو جرام من المواد الخام 1.6 ريال

3- ترغب الشركة في الاحتفاظ بمخزون مواد خام (أولية) نهاية كل ربع سنة يعادل 50% من احتياجات الإنتاج للربع سنة الذي يليه مباشرة

4- مخزون المواد الخام آخر العام 1434 هـ يقدر ب 10,500 كيلو جرام

5- احتياجات الإنتاج من المواد الخام للربع الأول من العام 1436 هـ تقدر بكمية 27,000 كيلو جرام

**المطلوب: 1- إعداد موازنة تكلفة المواد المباشرة لشركة (الحمد) للعام القادم 1435 هـ**

**2- تحديد تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة خلال فترة الموازنة**

**تمهيد الإجابة**

1- مخزون مواد أولية آخر أي ربع سنة = احتياجات الربع الذي يليه من المواد الأولية x 50%

مخزون مواد آخر الربع (1) = 57,500 x 50% = 28,750 كيلو جرام

مخزون مواد آخر الربع (2) = 47,500 x 50% = 23,750 كيلو جرام

مخزون مواد آخر الربع (3) = 35,000 x 50% = 17,500 كيلو جرام

مخزون مواد آخر الربع (4) = 27,000 x 50% = 13,500 كيلو جرام

2- مخزون آخر الفترة لإجمالي العام 1435 هـ = مخزون آخر الفترة للربع الأخير للعام 1435 هـ = 13,500 كيلو جرام

3- مخزون أول الفترة للربع (1) للعام 1435 هـ = مخزون آخر الفترة للعام 1434 هـ = 10,500 كيلو جرام

4- مخزون أول الفترة للربع (2) = مخزون آخر الفترة للربع (1) وهكذا

5- مخزون أول الفترة لإجمالي العام 1435 هـ = مخزون أول الفترة للربع الأول للعام 1435 هـ = 10,500 كيلو جرام

**شركة الحمد**

**موازنة المواد المباشرة للعام 1435 هـ**

من الجدول السابق

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1435 هـ
كمية الإنتاج التقديرية	2,700	5,750	4,750	3,500	16,700
x احتياجات الوحدة من المواد الخام	10 x	10 x	10 x	10 x	10 x
= احتياجات الإنتاج من المواد الخام (كيلو جرام)	= 27,000	= 57,500	= 47,500	= 35,000	= 167,000
+ مخزون مواد خام آخر الفترة (تمهيد الحل فقرة 1)	+ 28,750	+ 23,750	+ 17,500	+ 13,500	+ 13,500
- مخزون مواد خام أول الفترة	- 10,500	- 28,750	- 23,750	- 17,500	- 10,500
= كمية مشتريات مواد خام تقديرية (كيلو جرام)	= 45,250	= 52,500	= 41,250	= 31,000	= 170,000
x سعر شراء تقديري	1.6 x	1.6 x	1.6 x	1.6 x	1.6 x
= 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 أن :

تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة = احتياجات الوحدة من المواد المباشرة x سعر الشراء التقديري  
 = 10 كيلو جرام للوحدة  $1.6 \times = 16$  ريال

## اختبر نفسك (اسئلة للمراجعة)

## 1 - يسبق اعداد موازنة الإنتاج اعداد:

أ - موازنة المواد المباشرة

ب - موازنة المبيعات

ج - موازنة الأجور المباشرة

د - الموازنة النقدية

## 2 - تعد موازنة الإنتاج في:

أ - الشركات الصناعية فقط

ب - الشركات التجارية فقط

ج - الشركات الصناعية والشركات التجارية

د - ليس شيء مما سبق

## 3 - يتم اعداد موازنة المواد المباشرة بناء على بيانات:

أ - الموازنة الشاملة

ب - موازنة المخزون التام آخر الفترة

ج - موازنة الإنتاج

د - موازنة المبيعات

4 - تعتبر موازنة الإنتاج هي الأساس في اعداد الموازنات التشغيلية التالية ماعدا:

أ- موازنة الأجور المباشرة

ب- موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة

ج- موازنة المبيعات

د - موازنة المواد المباشرة

## الفقرة التالية تتعلق بالأسئلة من رقم (5) إلى رقم (7)

تصنع احد الشركات منتجا معيناً، و قدرت كمية المبيعات من هذا المنتج في العام القادم 1435 هـ ب 16,500 وحدة وسعر البيع للوحدة 15 ريال، ومخزون الإنتاج التام المتوقع في أول العام القادم 600 وحدة ، ومخزون الإنتاج التام المستهدف في آخر العام القادم 750 وحدة، وتحتاج الوحدة من هذا المنتج في التصنيع الى 3 كيلو جرام من المادة الخام بسعر 2 ريال للكيلو جرام، ومخزون المادة الخام المتوقع أول العام القادم 200 كيلو جرام، ومخزون المادة الخام المستهدف آخر العام القادم 175 كيلو جرام. وبناء على هذه المعلومات فان:

## 5- كمية الإنتاج التقديري بالوحدات خلال العام القادم 1435 هـ هي:

أ- 17,250 وحدة

ب- 16,650 وحدة

ج- 17,750 وحدة

د- 18,300 وحدة

$$\text{كمية إنتاج} = \text{كمية مبيعات} + \text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول المدة}$$

$$= 16500 + 600 - 750 = 16650 \text{ وحدة}$$

## 6- كمية مشتريات المواد الخام بالكيلو جرام خلال العام القادم 1435 هـ هي:

أ- 49,925 كيلو جرام

ب- 49,950 كيلو جرام

ج- 50,125 كيلو جرام

د- 50,450 كيلو جرام

$$\text{كمية مشتريات مواد} = \text{احتياجات الإنتاج من المواد} + \text{مخزون مواد آخر المدة} - \text{مخزون مواد أول المدة}$$

$$= (\text{كمية إنتاج} \times \text{احتياج الوحدة من المواد}) + 200 - 175$$

$$= (3 \times 16,650) + 200 - 175 = 49,925 \text{ كيلو جرام}$$

## 7 - تكلفة مشتريات المواد الخام بالريال خلال العام القادم 1435 هـ هي:

أ- 100,750 ريال

ب- 100,825 ريال

ج- 99,850 ريال

د- 99,940 ريال

$$\text{تكلفة مشتريات مواد} = \text{كمية مشتريات مواد} \times \text{سعر شراء مواد}$$

$$= 49,925 \text{ ريال} \times 2 = 99,850 \text{ ريال}$$



**أولاً : تعريف واعداد موازنة الأجر المباشرة**

• **تختص هذه الموازنة بتقدير:** احتياجات برنامج الإنتاج المخطط للمنشأة من القوى العاملة وذلك خلال فترة الموازنة . وهي توضح:

- تقديرات ساعات العمل المباشر اللازمة للوفاء ببرنامج الإنتاج المخطط
- تقديرات تكلفة العمل المباشر (الأجر المباشرة) خلال فترة الموازنة

• **يلاحظ على موازنة الأجر المباشرة الآتي:**

**1- تقديرات ساعات العمل المباشر اللازمة لبرنامج الإنتاج المخطط**

= كميات الإنتاج التقديرية x احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر

**2- تقديرات تكلفة العمل المباشر (الأجر المباشرة)**

= تقديرات ساعات العمل المباشر x معدل الأجر التقديري للساعة

**3- يتم إعداد موازنة الأجر المباشرة في ضوء معلومات عن :**

- موازنة الإنتاج (كميات الإنتاج التقديري)
- معدلات استخدام العمل المباشر في العملية الإنتاجية ، معدل الأجر التقديري لساعة العمل المباشر

**حالة عملية (5) - موازنة الأجر المباشرة**

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمد) الصناعية التي بصدد اعداد موازنات تخطيطية لعناصر التكاليف الإنتاجية للعام القادم 1435 هـ :

1 - كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1435 هي :

2,700 ، 5,750 ، 4,750 ، 3,500 وحدة علي التوالي

2 - تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر بساعتين

3 - معدل الأجر التقديري لساعة العمل المباشر 6 ريال

**المطلوب:** 1 - إعداد موازنة الأجر المباشرة لشركة (الحمد) للعام القادم 1435

2 - تحديد الأجر المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة خلال فترة الموازنة

**شركة الحمد**

**الاجابة:**

**موازنة الأجر المباشرة للعام 1435 هـ**

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	إجمالي العام القادم 1435 هـ
كمية الإنتاج التقديرية (وحدة)	2,700	5,750	4,750	3,500	16,700
x احتياجات الوحدة من ساعات العمل المباشر	2 x	2 x	2 x	2 x	2 x
= احتياجات الإنتاج من ساعات العمل المباشر	= 5,400	= 11,500	= 9,500	= 7,000	= 33,400
x معدل أجر تقديري للساعة	6 x	6 x	6 x	6 x	6 x
= أجر مباشرة تقديرية (ريال)	= 32,400	= 69,000	= 57,000	= 42,000	= 200,400

## 2 - تحديد الأجر المباشرة التقديرية للوحدة

اعداد اخوكم / ستاندر

من الموازنة السابقة للأجر المباشرة يمكن حساب الأجر المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة ، حيث أن :

الأجر المباشرة

التقديرية للوحدة = احتياجات الوحدة من ساعات العمل المباشر x معدل أجر تقديري للساعة  
= 2 ساعة عمل مباشر x 6 ريال للساعة = 12 ريال

ثانيا : تعريف واعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة

• تختص هذه الموازنة بتقدير: احتياجات برنامج الإنتاج المخطط للمنشأة من عناصر التكاليف الإنتاجية الأخرى (بخلاف تكلفة المواد المباشرة والأجر المباشرة) خلال الفترة القادمة ، مثل : الوقود وقطع الغيار ورواتب المشرفين و استهلاك المعدات الإنتاجية

• يلاحظ على موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الآتي:

1- يتم إعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة في ضوء معلومات عن :

- موازنة الإنتاج (كميات الإنتاج التقديري)
- موازنة الأجر المباشرة (ساعات العمل المباشر)
- معدلات التحميل التقديرية لعناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة والثابتة

2- من المفضل عند إعداد هذه الموازنة : ضرورة الفصل بين عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة والعناصر الثابتة لأغراض إعداد الموازنة بشكل تحليلي تفصيلي بما يضمن خدمة أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل أفضل

## حالة عملية (6) موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة

اعداد اخوكم / ستاندر

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمد) الصناعية التي بصدد اعداد موازنات تخطيطية لعناصر التكاليف الإنتاجية للعام القادم 1435 هـ:

- 1 - كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1435 هي :  
2,700 ، 5,750 ، 4,750 ، 3,500 وحدة على التوالي
  - 2 - تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر بساعتين
  - 3 - يقدر معدل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة بمبلغ 5 ريال لكل ساعة عمل مباشر
  - 4 - تقدر التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية من العام القادم 1435 هـ بمبلغ 58,912 ريال
- المطلوب:** 1 - إعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لشركة (الحمد) للعام القادم 1435 هـ  
2 - تحديد متوسط التكاليف الإنتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة

### تمهيد الإجابة:

1- لاحظ أن معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة يقدر على أساس ساعة العمل المباشر لذلك فأن:

**تكاليف إنتاجية غير مباشرة متغيرة لكل ربع سنة**

= كمية إنتاج تقديري x ساعات عمل مباشرة للوحدة x معدل تحميل تكاليف إنتاجية غير مباشرة متغيرة للساعة  
2- لاحظ أن التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية مبلغ 58,912 ريال ، وحيث انها تكلفة ثابتة فهي ثابتة لا تتغير من ربع سنة إلى ربع سنة آخر  
**وتكون:** جملة التكاليف الإنتاجية الثابتة للعام القادم 1435 = مجموع تكاليف إنتاجية ثابتة للأربع فترات الربع سنوية

### شركة الحمد

### موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة للعام 1435 هـ

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	إجمالي العام القادم 1435
غير مباشرة متغيرة					
كمية الإنتاج التقديرية (وحدة)	2,700	5,750	4,750	3,500	16,700
x احتياجات الوحدة من ساعات عمل مباشر	2 x	2 x	2 x	2 x	2 x
= احتياجات الإنتاج من ساعات العمل المباشر	5,400 =	11,500 =	9,500 =	7,000 =	33,400 =
x معدل تحميل تكاليف غير مباشرة متغيرة للساعة	5 x	5 x	5 x	5 x	5 x
= تقديرات تكاليف إنتاجية غير مباشرة متغيرة	27,000 =	57,500 =	47,500 =	35,000 =	167,000 =
غير مباشرة ثابتة	58,912 =	58,912 =	58,912 =	58,912 =	235,648 =
جملة تقديرات تكاليف إنتاجية غير مباشرة (متغيرة + ثابتة)	85,912 =	116,412 =	106,412 =	93,912 =	402,648 =

## 2 - تحديد متوسط التكاليف الإنتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة

اعداد اخوكم / ستاندر

من الموازنة السابقة للتكاليف الإنتاجية غير المباشرة يمكن حساب متوسط التكلفة الإنتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة :

$$\text{متوسط تكلفة إنتاجية غير مباشرة تقديرية للوحدة الواحدة} = \frac{402,648}{16,700} = 24 \text{ ريال للوحدة}$$

جملة تكاليف إنتاجية غير مباشرة تقديرية للعام 1435 هـ / كمية الإنتاج التقديري للعام 1435 هـ

### ثالثاً: تعريف واعداد موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية

• **تختص هذه الموازنة بتقدير:** عناصر المصروفات التسويقية المتغيرة والثابتة اللازمة لنشاط البيع والتوزيع خلال الفترة المقبلة ، وكذا تتضمن تقديرات عناصر المصروفات الإدارية المتغيرة والثابتة في مختلف نواحي وأنشطة المنشأة بخلاف الإنتاج والتسويق خلال الفترة المقبلة

• **يلاحظ على موازنة المصروفات التسويقية والإدارية الآتي:**

1- **يتم إعداد موازنة المصروفات التسويقية والإدارية في المنشآت الصناعية والتجارية في ضوء معلومات عن :**

- موازنة المبيعات (كميات وقيمة المبيعات التقديرية)
- معدلات التحميل التقديرية لعناصر المصروفات التسويقية والإدارية المتغيرة والثابتة

2- **عناصر المصروفات التسويقية:** بعضها متغير يتغير حسب تغيرات حجم النشاط (المبيعات) مثل: مواد التعبئة والتغليف وعمولات البيع ، وبعضها ثابت لا يتغير مع تغيرات حجم النشاط مثل رواتب إدارة التسويق

3- **عناصر المصروفات الإدارية:** معظمها تكون ثابتة، أما باقي المصروفات الإدارية المتغيرة فهي بسيطة وأهميتها النسبية قليلة بحيث يمكن اعتبارها أيضاً ثابتة

## حالة عملية (7) موازنة المصروفات البيعية والإدارية

اعداد اخوكم / ستاندر

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمد) الصناعية التي يصدد اعداد موازنة المصروفات التسويقية والإدارية للعام القادم 1435 هـ :

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)	120,000	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 جملة المصروفات الإدارية السنوية بمبلغ 16,000 ريال

**المطلوب: 1** - اعداد موازنة المصروفات التسويقية والإدارية لشركة (الحمد) للعام القادم 1435

### ملاحظات الإجابة:

1- **تقديرات مصروفات تسويقية متغيرة** في الربع سنة = قيمة المبيعات للربع سنة بالريال  $3 \times \%$

2 - **مصروفات تسويقية ثابتة** سنويا = 8,400 .. توزع بالتساوي على الفترات الربع سنوية لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة آخر

مصروفات تسويقية للربع سنة = 8,400 ريال / 4 فترات ربع سنوية = 2,100 ريال

3- **مصروفات إدارية ثابتة** سنويا = 16,000 ريال .. توزع بالتساوي على الفترات الربع سنوية لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة آخر

مصروفات إدارية للربع سنة = 16,000 ريال / 4 فترات ربع سنوية = 4,000 ريال

### شركة الحمد

### موازنة المصروفات التسويقية والإدارية 1435 هـ

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	إجمالي العام القادم 1435
مصروفات تسويقية متغيرة					
قيمة المبيعات التقديرية (ريال)	120,000	360,000	300,000	240,000	1,020,000
$\times$ معدل تحميل مصروفات تسويقية متغيرة	$3 \times \%$	$3 \times \%$	$3 \times \%$	$3 \times \%$	$3 \times \%$
= مصروفات تسويقية متغيرة تقديرية	= 3,600	= 10,800	= 9,000	= 7,200	= 30,600
+ مصروفات تسويقية ثابتة	2,100	2,100	2,100	2,100	8,400
= تقديرات مصروفات تسويقية (متغيرة وثابتة)	= 5,700	= 12,900	= 11,100	= 9,300	= 39,000
مصروفات إدارية	4,000	4,000	4,000	4,000	16,000
جملة تقديرات مصروفات تسويقية وإدارية	9,700	16,900	15,100	13,300	55,000

## الفقرة التالية تتعلق بالأسئلة من رقم (1) الى رقم (5)

تصنع احدى الشركات منتجا معيناً، وقدرت كمية الإنتاج من هذا المنتج في العام القادم 1435 هـ بـ 50,000 وحدة ، وتحتاج الوحدة من هذا المنتج في التصنيع الى 3 ساعات عمل مباشر، ومعدل الأجر التقديري للساعة 5 ريال . ومعدل التحميل التقديري للتكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة للساعة 4 ريال ، جملة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة التقديرية السنوية 200,000 ريال . وبناء على هذه المعلومات فإن:

1- احتياجات برنامج الإنتاج من ساعات العمل المباشر خلال العام القادم 1435 هي:

- أ- 150,000  
ب- 250,000  
ج- 750,000  
د- 600,000

احتياجات الإنتاج من الساعات = 50,000 وحدة x 3 ساعات = 150,000

2- جملة الأجر المباشرة التقديرية خلال العام القادم 1435 هي :

- أ- 150,000  
ب- 250,000  
ج- 750,000  
د- 600,000

أجر مباشرة تقديرية = كمية إنتاج تقديري x ساعات مباشرة للوحدة x معدل أجر تقديري للساعة  
= 50,000 x 3 ساعات x 5 = 750,000 ريال

3- جملة تكاليف إنتاجية غير مباشرة متغيرة تقديرية خلال العام القادم 1435 هي:

- أ- 150,000  
ب- 250,000  
ج- 750,000  
د- 600,000

تكلفة غير مباشرة متغيرة تقديرية للعام القادم =  
كمية إنتاج تقديري x ساعات مباشرة للوحدة x معدل تكلفة متغير تقديري للساعة  
= 50,000 x 3 ساعات x 4 = 600,000 ريال

4- جملة تكاليف إنتاجية غير مباشرة تقديرية خلال العام القادم 1435 هي:

- أ- 950,000  
ب- 800,000  
ج- 350,000  
د- 600,000

تكلفة غير مباشرة تقديرية للعام القادم = غير مباشرة متغيرة + غير مباشرة ثابتة  
= 200,000 + 600,000 = 800,000 ريال

5- متوسط تكلفة إنتاجية غير مباشرة تقديرية للوحدة خلال العام القادم 1435 هي:

- أ- 12 ريال  
ب- 16 ريال  
ج- 15 ريال  
د- لا شيء مما سبق

متوسط تكلفة غير مباشرة تقديرية للوحدة الواحدة =

جملة تكاليف إنتاجية غير مباشرة تقديرية للعام القادم / كمية الإنتاج التقديري  
= 800,000 / 500,000 وحدة = 16 ريال

## أولاً : تعريف الموازنة النقدية التقديرية

- تختص هذه الموازنة بتقدير عناصر المتحصلات النقدية وعناصر المدفوعات النقدية خلال الفترة المقبلة ، وتحديد مدى وجود فائض أو عجز نقدي خلال فترات الموازنة
- **أهم عناصر المتحصلات النقدية:** متحصلات المبيعات النقدية ، متحصلات من عملاء ومديني المبيعات الآجلة ، متحصلات من أوراق القبض ، متحصلات من بيع أصول رأسمالية ، متحصلات نقدية أخرى
- **أهم عناصر المدفوعات النقدية:** تسديدات المشتريات النقدية ، مدفوعات إلى موردي ودائني المشتريات الآجلة ، مدفوعات عن أوراق الدفع ، مدفوعات لشراء أصول رأسمالية ، مدفوعات عن رواتب وأجور نقدية ومصروفات إنتاجية وتسويقية وإدارية نقدية ، مدفوعات نقدية أخرى

## ثانياً : أهداف الموازنة النقدية التقديرية

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

## ثالثاً: اعداد الموازنة النقدية التقديرية

- **عند إعداد الموازنة النقدية يتم:**
  1. إعداد جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات خلال فترة الموازنة
  2. إعداد جدول تقديرات المدفوعات النقدية للمشتريات خلال فترة الموازنة
  3. إعداد الموازنة النقدية التقديرية

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمد) الصناعية التي تقوم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية للعام 1435هـ :

1. الرصيد النقدي المتوقع بالبنك والخزينة في 01-01-1435هـ مبلغ 50,000 ريال
2. تقدر المبيعات والتكاليف والمصروفات خلال الفترات الربع سنوية للعام 1435هـ كالآتي:

بيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع
قيمة المبيعات النقدية	48,000	144,000	120,000	96,000
قيمة المبيعات الآجلة	72,000	216,000	180,000	144,000
تكلفة مشتريات المواد الأولية	80,000	90,000	170,000	120,000
أجور إنتاجية مباشرة (نقدية)	24,000	72,000	80,000	63,000
مصروفات إنتاجية غير مباشرة (نقدية)	16,000	22,000	25,000	22,000
مصروفات تسويقية وإدارية (نقدية)	50,000	63,000	72,500	42,000

3. يتم تحصيل المبيعات الآجلة على أساس 50% نقداً في نفس الربع ، 50% الأخرى في الربع الذي يليه مباشرة
4. تقدر أرصدة عملاء مبيعات آجلة للربع الاخير للعام 1434 بمبلغ 60,000 ريال تحصل كلها في الربع الأول للعام 1435هـ
5. يتم سداد تكاليف مشتريات المواد الأولية على أساس 60% نقداً في نفس الربع ، 40% الباقية في الربع الذي يليه مباشرة
6. تقدر أرصدة دائنو مشتريات مواد أولية آجلة للربع الاخير للعام 1434 بمبلغ 33,000 ريال تدفع كلها في الربع الأول للعام 1435هـ
7. يتم سداد أجور إنتاجية مباشرة ومصروفات إنتاجية غير المباشرة النقدية ومصروفات تسويقية وإدارية في نفس الفترة الخاصة بها
8. تخطط الشركة لشراء الآلات ومعدات إنتاجية خلال الربع الثاني للعام 1435 بمبلغ 15,000 ريال وخلال الربع الثالث بمبلغ 25,000 ريال ، ويتم السداد في نفس فترة الشراء

### المطلوب

1. جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات لشركة (الحمد) الصناعية للعام 1435هـ
2. جدول تقديرات المدفوعات النقدية لمشتريات المواد الأولية لشركة (الحمد) الصناعية للعام 1435هـ
3. إعداد الموازنة النقدية التقديرية لشركة (الحمد) الصناعية للعام 1435هـ



## المتحصلات من المبيعات في أي ربع سنة كالآتي:

**الربع الأول للعام 1435 تشمل**

1. مبيعات نقداً لنفس الربع = 48,000 ريال
2. 50% من المبيعات الآجلة لنفس الربع = 72,000 x 50% = 36,000 ريال
3. متحصلات من عملاء مبيعات آجلة مبيعات آجلة سابقة للربع الأخير للعام 1434 = 60,000 ريال

**الربع الثاني للعام 1435 تشمل**

1. مبيعات نقداً لنفس الربع = 144,000 ريال
2. 50% من المبيعات الآجلة لنفس الربع = 216,000 x 50% = 108,000 ريال
3. متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الأول للعام 1435 = 72,000 x 50% = 36,000 ريال

**الربع الثالث للعام 1435 تشمل**

1. مبيعات نقداً لنفس الربع = 120,000 ريال
2. 50% من المبيعات الآجلة لنفس الربع = 180,000 x 50% = 90,000 ريال
3. متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الثاني للعام 1435 = 216,000 x 50% = 108,000 ريال

**الربع الرابع للعام 1435 تشمل**

1. مبيعات نقداً لنفس الربع = 96,000 ريال
2. 50% من المبيعات الآجلة لنفس الربع = 144,000 x 50% = 72,000 ريال
3. متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الثالث للعام 1435 = 180,000 x 50% = 90,000 ريال

**1. جدول تقديرات المتحصلات النقدية من المبيعات للعام 1435 هـ**

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1435
المبيعات النقدية لنفس الربع	48,000	144,000	120,000	96,000	408,000
50% من مبيعات آجلة لنفس الربع	36,000	108,000	90,000	72,000	306,000
متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة	60,000	36,000	108,000	90,000	294,000
= جملة متحصلات نقدية من المبيعات	144,000	288,000	318,000	258,000	1,008,000

## المدفوعات عن مشتريات المواد في أي ربع سنة كالآتي:

الربع الأول للعام 1435 تشمل

1. 60% من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع =  $80,000 \times 60\% = 48,000$  ريال
2. مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الأخير للعام 1434 = 33,000 ريال

الربع الثاني للعام 1435 تشمل

1. 60% من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع =  $90,000 \times 60\% = 54,000$  ريال
2. مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الأول للعام 1435 =  $80,000 \times 40\% = 32,000$  ريال

الربع الثالث للعام 1435 تشمل

1. 60% من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع =  $170,000 \times 60\% = 102,000$  ريال
2. مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الثاني للعام 1435 =  $90,000 \times 40\% = 36,000$  ريال

الربع الرابع للعام 1435 تشمل

1. 60% من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع =  $120,000 \times 60\% = 72,000$  ريال
2. مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الثالث للعام 1435 =  $170,000 \times 40\% = 68,000$  ريال

2. جدول تقديرات المدفوعات النقدية من المشتريات للعام 1435 هـ

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1435
60% من مشتريات مواد آجلة في نفس الربع	48,000	54,000	102,000	72,000	276,000
مدفوعات عن مشتريات مواد آجلة سابقة	33,000	32,000	36,000	68,000	169,000
= جملة مدفوعات نقدية عن مشتريات مواد	81,000	86,000	138,000	140,000	445,000

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1435
الرصيد النقدي أول الفترة	50,000	23,000	53,000	23,500	50,000
+ تقديرات متحصلات نقدية من المبيعات ★	+	288,000	318,000	258,000	1,008,000
= النقدية المتاحة خلال الفترة (س)	194,000	311,000	371,000	281,500	1,058,000
- تقديرات المدفوعات النقدية					
مدفوعات مشتريات مواد أولية ★★	81,000	86,000	138,000	140,000	445,000
مدفوعات رواتب وأجور مباشرة	24,000	72,000	80,000	63,000	239,000
مصروفات إنتاجية غير مباشرة نقدية	16,000	22,000	25,000	22,000	85,000
مصروفات تسويقية وإدارية نقدية	50,000	63,000	72,500	42,000	227,500
مصروفات رأسمالية نقدية	--	15,000	32,000	--	47,000
= تقديرات المدفوعات النقدية (ص)	171,000	258,000	347,500	267,000	1,043,000
الرصيد النقدي آخر الفترة (س) - (ص)	23,000	53,000	23,500	14,500	14,500

**ملاحظات هامة :**

- ★ تقديرات متحصلات نقدية من المبيعات أخذت من الجدول (1)
- ★★ تقديرات مدفوعات مشتريات مواد أولية أخذت من الجدول (2)
- ✓ الرصيد النقدي آخر الفترة في أي ربع سنة

= النقدية المتاحة خلال الفترة لنفس الربع - جملة المدفوعات النقدية لنفس الربع

✓ الرصيد النقدي آخر الفترة في أي ربع سنة = الرصيد النقدي أول الربع التالي مباشرة

✓ الرصيد النقدي أول الفترة لإجمالي العام 1435 = الرصيد النقدي أول الفترة للربع الأول للعام

1435 هـ = 50,000 ريال

**الفقرة التالية تتعلق بالأسئلة من رقم (1) إلى رقم (3)**

عند اعداد الموازنة النقدية التقديرية لإحدى الشركات للربع الأول للعام 1436 هـ تبين أن :

- الرصيد النقدي المتوقع أول الربع الأول للعام 1436 هـ هو 100,000 ريال
- المبيعات النقدية للربع الأول للعام 1436 هـ بمبلغ 160,000 ريال
- المبيعات الآجلة للربع الأول للعام 1436 هـ بمبلغ 600,000 ريال (تحصل 40% في نفس الربع، 60% في الربع الذي يليه مباشرة)
- جملة تقديرات المدفوعات النقدية للربع الأول للعام 1436 هـ بمبلغ 240,000 ريال

**وبناء على هذه المعلومات فإن :**

1. جملة متحصلات نقدية من المبيعات للربع الأول للعام 1436 هـ هي :

- أ - 160,000
- ب - 260,000
- ج - 400,000
- د - 500,000

متحصلات من المبيعات للربع الأول للعام 1436 هـ

$$= 160,000 \text{ نقداً} + (600,000 \text{ آجلة} \times 40\% \text{ في نفس الربع}) = 400,000 \text{ ريال}$$

2. جملة النقدية المتاحة المتوقعة خلال الربع الأول للعام 1436 هـ هي :

- أ - 160,000
- ب - 260,000
- ج - 400,000
- د - 500,000

جملة النقدية المتاحة للربع الأول للعام 1436 هـ

$$= 100,000 \text{ رصيد نقدي أول الفترة} + 400,000 \text{ متحصلات من المبيعات} = 500,000 \text{ ريال}$$

3. الرصيد النقدي المتوقع آخر الربع الأول للعام 1436 هـ هو:

- أ - 160,000
- ب - 260,000
- ج - 400,000
- د - 500,000

الرصيد النقدي آخر الفترة للربع الأول للعام 1436 هـ

$$= 500,000 \text{ النقدية المتاحة} - 240,000 \text{ جملة المدفوعات} = 260,000 \text{ ريال}$$

4. توصف الموازنة النقدية بأنها:

- أ - توضح الخطة التمويلية للمنشأة
- ب - موازنة تخطيطية شاملة
- ج - توضح المقبوضات والمدفوعات النقدية
- د - تعبر عن مجموع من العلاقات تمهيد لترجمتها الى قيم مالية

## أولاً : القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة

تهدف هذه القائمة إلى تقدير التكلفة الإنتاجية للبضاعة المخطط بيعها خلال فترات الموازنة ، وأحياناً تسمى "تكلفة المبيعات"

ت حسب التكلفة الإنتاجية التقديرية للبضاعة المباعة "تكلفة المبيعات" وفقاً للآتي:

XXX	تكلفة المخزون التام أول الفترة
XXX	+ التكلفة الإنتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة
XXX	= التكلفة الإنتاجية التقديرية للوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة
XXX	- تكلفة المخزون التام آخر الفترة
XXX	= التكلفة الإنتاجية التقديرية للبضاعة المباعة خلال الفترة

## ثانياً : قائمة الدخل التقديرية

- تهدف هذه القائمة إلى تحديد صافي الدخل المتوقع الناتج من النشاط الرئيسي والعادي للمنشأة خلال الفترة القادمة والذي يعكس كفاءة ذلك النشاط
- هذه القائمة ما هي إلا تجميع وتلخيص لكل تقديرات عمليات التشغيل الجارية للمنشأة خلال فترة الموازنة ، فهي تتضمن تقديرات المبيعات وتقديرات عناصر التكاليف والمصروفات المختلفة إنتاجية وتسويقية وإدارية

• يوضح الشكل التالي قائمة الدخل التقديرية ومصادر معلوماتها:

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

- توضح هذه القائمة تقديرات عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة في نهاية فترة الموازنة
- هذه القائمة تعبر عن أثر الخطة (الموازنة) الشاملة لمختلف أنشطة المنشأة التشغيلية الجارية والنقدية والرأسمالية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في نهاية فترة الموازنة

### رابعاً: الموازنة الرأسمالية التقديرية

- تختص هذه الموازنة بتقدير النفقات الرأسمالية طويلة الأجل
- تعتبر هذه الموازنة أداة لتقييم الاستثمارات الرأسمالية طويلة الأجل بغرض تحديد البديل الاستثماري الأنسب والأكثر ربحية
- إن إعداد الموازنة الرأسمالية هو عبارة عن اتخاذ القرارات التخطيطية الرأسمالية طويلة الأجل المتعلقة بالاستثمارات وتمويلها
- يتم إعداد 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. إعداد الموازنة الرأسمالية ومتابعتها . حيث تتكون من جميع المقترحات الاستثمارية التي تمت الموافقة عليها واختيارها لفترة الموازنة

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة (الحمد) التي بصدد إعداد قائمة تكلفة المبيعات وقائمة الدخل التقديرية للعام القادم 1435هـ

1. تقدر كمية المبيعات التقديرية للعام 1435هـ بمقدار 17,000 وحدة ، سعر البيع للوحدة 60 ريال
2. يقدر مخزون الإنتاج التام أول العام 1435هـ بكمية 800 وحدة ، تكلفته 33,600 ريال
3. تقدر كمية الإنتاج التام للعام 1435هـ بكمية 16,700 وحدة
4. يقدر مخزون الإنتاج التام آخر العام 1435هـ بكمية 500 وحدة
5. تقدر احتياجات وحدة المنتج من عناصر التكاليف الإنتاجية بالآتي:
  - 10 كيلو جرام من المواد الخام (الأولية) ، سعر الشراء التقديري للكيلو جرام منها 1.6 ريال
  - 2 ساعة من العمل المباشر ، معدل الأجر التقديري للساعة 6 ريال
  - المعدل التقديري للمصروفات الإنتاجية غير المباشرة هو 12 ريال لكل ساعة عمل مباشرة
6. تقدر المصروفات التسويقية والإدارية للعام 1435هـ بمبلغ 55,000 ريال

### المطلوب

1. إعداد قائمة التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة لشركة (الحمد) للعام 1435هـ
2. إعداد قائمة الدخل التقديرية لشركة (الحمد) للعام 1435هـ

### تمهيد الإجابة:

1. تكلفة مواد إنتاجية مباشرة للوحدة = 10 كيلو x 1.6 = 16 ريال للوحدة
2. أجور إنتاجية مباشرة للوحدة = 2 ساعة x 6 = 12 ريال للوحدة
3. تكاليف إنتاجية غير مباشرة للوحدة = 2 ساعة x 12 = 24 ريال للوحدة
4. تكلفة مخزون تام آخر العام 1435 = 500 وحدة x (16 مواد + 12 أجور + 24 تكلفة غير مباشرة) = 500 وحدة x 52 = 26,000 ريال

**1. قائمة التكاليف التقديرية للبضاعة المباعة للعام القادم 1435هـ**

العام القادم 1435 هـ		بيان
كلي	جزئي	
33,600		تكلفة تقديرية للمخزون التام أول الفترة
+		+ تكاليف تقديرية للإنتاج التقديري خلال الفترة
	267,200	مواد إنتاجية مباشرة = $16 \times 16,700$
	200,400	أجور إنتاجية مباشرة = $12 \times 16,700$
<u>868,400</u>	<u>400,800</u>	تكاليف إنتاجية غير مباشرة = $24 \times 16,700$
902,000		= التكلفة الإنتاجية التقديرية للبضاعة المتاحة للبيع
(26,000)		- تكلفة تقديرية للمخزون التام آخر الفترة
876,000		= التكلفة الإنتاجية التقديرية للبضاعة المباعة

**2. قائمة الدخل التقديرية للعام القادم 1435هـ**

العام القادم 1435 هـ		بيان
1,020,000		
(876,000)		- التكاليف التقديرية للبضاعة المباعة
144,000		مجمّل الربح التقديري
(55,000)		- مصروفات تسويقية وإدارية تقديرية
89,000		صافي الدخل التقديري



1. الموازنة / القائمة التقديرية التي تهدف إلى تقدير التكلفة الإنتاجية للوحدات المباعة خلال فترة الموازنة هي :

- أ - قائمة تكاليف البضاعة المباعة
- ب - الموازنة الرأسمالية
- ج - قائمة الدخل التقديري
- د - قائمة المركز المالي التقديري

2. الموازنة / القائمة التقديرية التي تهدف إلى تقدير النفقات الاستثمارية طويلة الأجل للفترة القادمة هي :

- أ - قائمة تكاليف البضاعة المباعة
- ب - الموازنة الرأسمالية
- ج - قائمة الدخل التقديري
- د - قائمة المركز المالي التقديري

3. التكلفة الإنتاجية التقديرية للوحدات المتاحة للبيع لفترة الموازنة عبارة عن :

- أ - تكلفة مخزون تام آخر الفترة + تكلفة إنتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة
- ب - تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة مخزون تام آخر الفترة
- ج - **تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة إنتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة**
- د - تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة إنتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة - تكلفة مخزون تام آخر الفترة

4. التكلفة الإنتاجية التقديرية للوحدات المباعة لفترة الموازنة عبارة عن :

- أ - تكلفة مخزون تام آخر الفترة + تكلفة إنتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة
- ب - تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة مخزون تام آخر الفترة
- ج - تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة إنتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة
- د - **تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة إنتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة - تكلفة مخزون تام آخر الفترة**

**أولاً: مفهوم الموازنة الساكنة وعيوبها**

- يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً لمستوى النشاط الذي تعد على أساسه الموازنة وهما : الموازنة الساكنة (أو الثابتة) والموازنة المرنة
- الموازنات التي درسناها في الجزء السابق يطلق عليها الموازنات الساكنة أو الثابتة ، حيث يتم اعدادها لمستوى نشاط واحد فقط متوقع
- الموازنة الساكنة (أو الثابتة) : عبارة عن موازنة تعد لمستوى نشاط واحد فقط، حيث يتم افتراض حالة أو موقف واحد معين يتوقع حدوثه مستقبلاً ثم تبني تقديرات الموازنات على أساسه

**• تتصف الموازنة الساكنة بخاصيتين هما:**

- أنها تعد لمستوى نشاط واحد فقط متوقع
- أنها تقارن التكاليف الفعلية عادة بالتكاليف التقديرية المخططة طبقاً للموازنة عند مستوى النشاط المخطط بالموازنة الأصلية

**• عيوب الموازنة الساكنة هي:**

- افتراض حالة أو موقف واحد معين فقط لمستوى النشاط يتوقع حدوثه مستقبلاً وبناء تقديرات الموازنة على أساسه يتناقض مع واقع الأمر حيث عادة ما تحدث تقلبات في مستوى النشاط خلال الفترات المقبلة
- عدم منطقية المقارنة بين تكاليف فعلية عند مستوى نشاط فعلي وبين تكاليف تقديرية مخططة عند مستوى نشاط مخطط واحد بالموازنة قد يختلف عن مستوى النشاط الفعلي

**ثانياً: مفهوم الموازنة المرنة وأهميتها**

- الموازنة المرنة: عبارة عن موازنة لا تعد لمستوى نشاط واحد فقط وإنما تعد على أساس مدى معين من مستويات النشاط (أو عدة مستويات للنشاط) ، حيث يتم تحديدها في ضوء التقلبات المتوقعة حدوثها في مستويات النشاط مستقبلاً ثم تبني تقديرات الموازنات على أساس عدة مستويات للنشاط داخل هذا المدى

**• تتصف الموازنة المرنة بخاصيتين هما :**

- أنها تعد لعدة مستويات نشاط داخل المدى الملائم بدلاً من مستوى نشاط واحد فقط
- أنها ديناميكية وليست ثابتة ، حيث يمكن أن تعد الموازنة المرنة عند أي مستوى نشاط داخل المدى الملائم ، بحيث إذا حدثت التكاليف الفعلية عند مستوى نشاط مختلف عما كان مخططاً لها أصلاً ، فإن هناك من المرونة ما يسمح بإعداد موازنة جديدة حسب الحاجة لمقارنتها بالنتائج الفعلية بشكل أكثر منطقية

- أهمية أسلوب الموازنة المرنة في أنها تقدم معياراً دقيقاً للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء ، وأنها توجد نظاماً أكثر منطقية لتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية المخططة بالموازنة المرنة

1. تحديد المدى الملائم الذي يتوقع أن يتقلب خلاله مستويات النشاط للفترة القادمة
2. تحليل التكاليف التي ستحدث خلال المدى الملائم وتحديد أنماط 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 إعداد موازنة توضح التكاليف المقابلة لكل مستوى من مستويات النشاط المختلفة داخل المدى الملائم للنشاط للفترة المقبلة

## ملاحظة :

معدل التغير = ( الفرق بين تكاليف أعلى وأقل مستوى نشاط) ÷ (الفرق بين وحدات أعلى وأقل مستوى نشاط)

## □ حالة عملية

توافرت لديك بيانات تقديرات التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لشركة (الحمدة) الصناعية والتي تقدم المنتج (أ) عن العام 1433 هـ في ظل مستويات إنتاج مختلفة ، وكذا بيانات عن التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الفعلية عند مستوى إنتاج 156,000 وحدة بعد حصرها في نهاية العام 1433 هـ:

عناصر التكلفة	موازنة لمستوى إنتاج 150,000 وحدة	موازنة لمستوى إنتاج 165,000 وحدة	موازنة لمستوى إنتاج 180,000 وحدة	تكاليف فعلية لمستوى إنتاج 156,000 وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة	75,000	82,500	90,000	84,000
اهلاك معدات إنتاجية	60,000	60,000	60,000	60,000
وقود وقوى محرقة	84,000	87,000	90,000	87,200
مصروفات صيانة	165,000	172,500	180,000	166,500

## المطلوب:

1. اعداد جدول الموازنة المرنة للتكاليف الإنتاجية غير المباشرة لمستوى الإنتاج الفعلي للعام 1433 هـ
2. اعداد تقرير انحرافات التكاليف الفعلية عن الموازنة المرنة للعام 1433 هـ

للإجابة على الأسئلة السابقة يجب التعرف على نوعية كل عنصر تكلفة (متغيرة، ثابتة، مختلطة) ، ثم تكوين معادلات الموازنة المرنة وفقاً للآتي:

$$\text{معدل التغير} = \left( \frac{\text{الفرق بين تكاليف أعلى وأقل مستوى نشاط}}{\text{الفرق بين وحدات أعلى وأقل مستوى نشاط}} \right) \div$$

### 1. تكلفة المواد غير المباشرة

أ- معدل التغير =  $(75,000 - 90,000) / (150,000 - 180,000) = 0.5$  ريال لكل وحدة

ب- تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت ، وذلك بتطبيق المعدل على مستويات إنتاج مخططة

#### عند مستوى إنتاج مخطط 150,000 وحدة

$$\text{الجزء المتغير} = 150,000 \times 0.5 = 75,000$$

الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير

$$0 = 75,000 - 75,000$$

#### عند مستوى إنتاج مخطط 180,000 وحدة

$$\text{الجزء المتغير} = 180,000 \times 0.5 = 90,000$$

الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير

$$0 = 90,000 - 90,000$$

... إذن ... عنصر المواد غير المباشرة كله متغير حيث لا يوجد أي جزء ثابت

معادلة المواد غير المباشرة للموازنة المرنة هي = 0.5 ريال لك وحدة

### 2. اهلاك معدات إنتاجية = 60,000 ريال

هو عنصر كله ثابت لعدم وجود أي تغيرات في مقداره مع تغيرات مستويات الإنتاج في حدود الطاقة المتاحة

... إذن ... عنصر اهلاك معدات إنتاجية كله ثابت حيث لا يوجد أي جزء متغير

معادلة اهلاك معدات إنتاجية للموازنة المرنة هي = 60,000 ريال سنوي

### 3. الوقود والقوى المحركة

أ- معدل التغير =  $(84,000 - 90,000) / (150,000 - 180,000) = 0.2$  ريال لكل وحدة

ب- تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت ، وذلك بتطبيق المعدل على مستويات إنتاج مخططة

#### عند مستوى إنتاج مخطط 150,000 وحدة

$$\text{الجزء المتغير} = 150,000 \times 0.2 = 30,000$$

الجزء الثابت = جملة الوقود عند المستوى الأدنى - الجزء المتغير

$$54,000 = 30,000 - 84,000$$

#### عند مستوى إنتاج مخطط 180,000 وحدة

$$\text{الجزء المتغير} = 180,000 \times 0.2 = 36,000$$

الجزء الثابت = جملة الوقود عند المستوى الأعلى - الجزء المتغير

$$54,000 = 36,000 - 90,000$$

... إذن ... عنصر الوقود والقوى المحركة يعتبر تكلفة مختلطة يتضمن جزء متغير و جزء ثابت

معادلة الوقود والقوى المحركة للموازنة المرنة هي = 54,000 (ثابت) + 0.2 (متغير) ريال لكل وحدة

أ- معدل التغير =  $(165,000 - 180,000) / (150,000 - 180,000) = 0.5$  ريال لكل وحدة  
 ب- تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت ، وذلك بتطبيق المعدل على مستويات إنتاج مخططة

**عند مستوى إنتاج مخطط 150,000 وحدة**

الجزء المتغير =  $150,000 \times 0.5 = 75,000$

الجزء الثابت = جملة مصروفات الصيانة عند المستوى الأدنى - الجزء المتغير

$$90,000 = 75,000 - 165,000 =$$

**عند مستوى إنتاج مخطط 180,000 وحدة**

الجزء المتغير =  $180,000 \times 0.5 = 90,000$

الجزء الثابت = جملة مصروفات الصيانة عند المستوى الأعلى - الجزء المتغير

$$90,000 = 90,000 - 180,000 =$$

... إذن ... عنصر مصروفات الصيانة يعتبر تكلفة مختلطة يتضمن جزء متغير وجزء ثابت

**معادلة مصروفات الصيانة للموازنة المرنة هي = 90,000 (ثابت) + 0.5 (متغير) ريال لكل وحدة**

1. الموازنة المرنة للتكاليف الإنتاجية غير المباشرة  
 لمستوى الإنتاج الفعلي للعام 1433 هـ

بيان	معادلات الموازنة المرنة	تقديرات الموازنة المرنة لمستوى إنتاج 156,000 وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة	0.5 ريال لكل وحدة	78,000 *
اهلاك معدات إنتاجية	60,000 ريال سنوياً	60,000
وقود وقوى محرك	54,000 + 0.2 ريال لكل وحدة	85,200 **
مصروفات صيانة	90,000 + 0.50 ريال لكل وحدة	168,000 ***
المجموع		391,200

$$* \quad 78,000 = (156,000 \times 0.5) \text{ وحدة إنتاج فعلي}$$

$$** \quad 85,200 = 54,000 + (156,000 \times 0.2) \text{ وحدة إنتاج فعلي}$$

$$*** \quad 168,000 = 90,000 + (156,000 \times 0.5) \text{ وحدة إنتاج فعلي}$$

## التكاليف الفعلية عن الموازنة المرنة للعام 1433 هـ

بيان	الموازنة المرنة لمستوى إنتاج 156,000 وحدة	- التكاليف الفعلية لمستوى إنتاج 156,000 وحدة	= الانحرافات
تكلفة مواد غير مباشرة	78,000	84,000	(6,000) إسراف ، في غير صالح الشركة
اهلاك معدات إنتاجية	60,000	60,000	---
وقود وقوى محرك	85,200	87,200	(2,000) إسراف ، في غير صالح الشركة
مصروفات صيانة	168,000	166,500	1,500 وفر ، في صالح الشركة

**الانحرافات =** تقديرات الموازنة المرنة - تكاليف فعلية  
**الإسراف =** يكون في حالة أن التكلفة الفعلية أكبر من التكلفة التقديرية بالموازنة المرنة  
**الوفر =** يكون في حالة أن التكلفة الفعلية أقل من التكلفة التقديرية بالموازنة المرنة

اختبر نفسك (اسئلة للمراجعة)

## الفقرة التالية تتعلق بالأسئلة من رقم (1) إلى رقم (6)

أعدت إحدى الشركات الصناعية الموازنة المرنة للتكاليف الإنتاجية غير المباشرة للعام 1433 هـ لمستويات إنتاج مخططة داخل المدى الملائم المتوقع للنشاط وهي 14,000 ، 16,000 ، 20,000 وحدة. وإذا علمت المعلومات الإضافية الآتية:

معادلات الموازنة المرنة لعناصر التكاليف	تكاليف إنتاجية غير مباشرة فعلية لمستوى إنتاج 18,000 وحدة
تكلفة المواد غير المباشرة = 0.6 ريال لكل وحدة	12,800 ريال
رواتب وأجور مشرفي الإنتاج = 15,000 + 0.5 ريال لكل وحدة	21,000 ريال
اهلاك معدات الإنتاج = 20,000 ريال سنوياً	20,000 ريال
قوى محرك = 8,000 + 0.3 ريال لكل وحدة	11,400 ريال

وبناءً على هذه المعلومات فإن :

1. تقديرات تكلفة المواد غير المباشرة بالموازنة المرنة لمستوى الإنتاج الفعلي 18,000 وحدة للعام 1433 هـ هي:

أ - 10,800

ب - 24,000

ج - 20,000

د - 13,400

هـ - لا شيء مما سبق

مواد غير مباشرة =  $18,000 \times 0.6 = 10,800$  وحدة

2. تقديرات رواتب وأجور مشرفي الإنتاج بالموازنة المرنة لمستوى الإنتاج الفعلي 18,000 وحدة للعام 1433هـ هي :

$$\text{رواتب مشرفي الإنتاج} = 15,000 + (18,000 \times 0.5) = 24,000 \text{ ريال}$$

- أ - 10,800  
ب - 24,000  
ج - 20,000  
د - 13,400  
هـ - لا شيء مما سبق

3. تقديرات تكلفة إهلاك معدات إنتاجية بالموازنة المرنة لمستوى الإنتاج الفعلي 18,000 وحدة للعام 1433هـ هي :

$$\text{اهلاك معدات إنتاجية} = \text{تكلفة ثابتة لا يتغير مقدارها مع تغيرات مستويات النشاط في حدود الطاقة المتاحة} = 20,000 \text{ ريال}$$

- أ - 10,800  
ب - 24,000  
ج - 20,000  
د - 13,400  
هـ - لا شيء مما سبق

4. تقديرات نفقات القوى المحركة بالموازنة المرنة لمستوى الإنتاج الفعلي 18,000 وحدة للعام 1433هـ هي :

$$\text{القوى المحركة} = 8,000 + (18,000 \times 0.3) = 13,400 \text{ ريال}$$

- أ - 10,800  
ب - 24,000  
ج - 20,000  
د - 13,400  
هـ - لا شيء مما سبق

5. انحرافات تكلفة المواد غير المباشرة الفعلية عن الموازنة المرنة لمستوى الإنتاج الفعلي 18,000 وحدة للعام 1433هـ هي :

أ - 2,000 ريال ، إسراف في غير صالح الشركة

$$\text{انحراف المواد غير المباشرة} = 10,800 - 12,800 = 2,000 \text{ ريال اسراف}$$

تكلفة تقديرية  
تكلفة فعلية  
بالموازنة (أكبر)

- ب - صفر ريال  
ج - 3,000 ريال ، إسراف في غير صالح الشركة  
د - 2,000 ريال ، وفر في صالح الشركة  
هـ - لا شيء مما سبق

6. انحرافات نفقات القوى المحركة الفعلية عن الموازنة المرنة لمستوى الإنتاج الفعلي 18,000 وحدة للعام 1433هـ هي :

أ - 2,000 ريال ، إسراف في غير صالح الشركة

$$\text{انحراف القوى المحركة} = 13,400 - 11,400 = 2,000 \text{ ريال وفر في صالح الشركة}$$

تكلفة تقديرية  
تكلفة فعلية  
بالموازنة (أقل)

- ب - صفر ريال  
ج - 3,000 ريال ، إسراف في غير صالح الشركة  
د - 2,000 ريال ، وفر في صالح الشركة  
هـ - لا شيء مما سبق

نهاية المحاضرة السابعة

**أولاً : مفهوم القرار**

- **يمثل إتخاذ القرار:** وظيفة أساسية بل الوظيفة الأهم من وظائف الإدارة ، فالمديرون يواجهون بإستمرار مشاكل ومواقف قرارية تستدعي منهم إتخاذ قرارات رشيدة
- **تتبع صعوبة إتخاذ مثل هذه القرارات** من وجود عدة بدائل للمشكلة الواحدة ، وعلى الإدارة أن تفاضل بين البدائل المتاحة وتختار البديل الذي يساهم بشكل أفضل في تحقيق هدف المنشأة
- **القرار** عبارة عن إختيار من بين مجموعة البدائل
- **يتكون القرار من ثلاثة عناصر** هي **الإختيار** و **البدائل** و **الأهداف** . ويعني ذلك أن متخذ القرار لديه هدف يود تحقيقه ، وأمامه عدة بدائل تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف ، وعلى متخذ القرار أن يفاضل بين هذه البدائل لإختيار أفضلها
- **تساعد المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة** عن بدائل القرار ، وبالتالي زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار وتخفيض درجة عدم التأكد المرتبط بالمستقبل لديه ، وأخيراً ترشيد عملية إتخاذ القرار والتوصل إلى القرار المناسب

**ثانياً : خطوات أو مراحل إتخاذ القرار****• تمر عملية إتخاذ القرار بعدة خطوات أو مراحل هي :**

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

**ثالثاً : أنواع القرارات****➤ من حيث الفترة الزمنية : تقسم القرارات إلى :**

1. قرارات طويلة الأجل (إستثمارية ، إستراتيجية)
2. قرارات قصيرة الأجل ( جارية أو تشغيلية)

**➤ من حيث مدى تكرارها : تقسم القرارات إلى :**

1. قرارات روتينية متكررة (مثل الحصول على مستلزمات الإنتاج والبيع)
2. قرارات غير روتينية أي غير متكررة ( مثل قرار شراء أو تصنيع أجزاء)

**➤ من حيث إرتباطها بوظائف الإدارة : تقسم القرارات إلى :**

1. قرارات تخطيطية
2. قرارات رقابية
3. قرارات تنفيذية



- **الملائمة** تعني أن المعلومات المحاسبية ومعلومات التكاليف خاصة يجب أن تكون ملائمة مع القرار المراد إتخاذه ، وكذا ملائمة مع متخذ القرار ذاته
- **تصنف المعلومات المحاسبية من حيث علاقتها بعملية إتخاذ القرار** إلى نوعين هما :
  - ❖ **معلومات ملائمة لإتخاذ القرار** . هي معلومات مستقبلية متوقعة تختلف من بديل لآخر ، وهي معلومات تفاضلية أي إنها تميز كل بديل عن البدائل الأخرى ، وهي معلومات تؤثر في القرار وتتأثر بالقرار
  - ❖ **معلومات غير ملائمة لإتخاذ القرار** . هي معلومات تاريخية حدثت في فترات ماضية ، وهي معلومات غير تفاضلية أي أنها لا تميز أي بديل عن البدائل الأخرى ، وهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار
- **حتى تكون معلومات التكاليف ملائمة** للمفاضلة بين البدائل لإتخاذ القرارات غير الروتينية قصيرة الأجل يجب أن تتصف بالسمات الآتية:

1. **تكاليف مستقبلية** : أن التكلفة ستحدث لاحقاً نتيجة لإتخاذ القرار ، أما التكلفة غير المستقبلية أي التكلفة التاريخية / الغارقة التي حدثت سابقاً تعتبر غير ملائمة عند إتخاذ القرار
2. **تكاليف تفاضلية** : أي أن التكلفة تختلف فيما بين البدائل ، أما التكلفة التي لا تختلف بين البدائل تعتبر غير ملائمة
3. **تكاليف قابلة للتجنب** : أي أن التكلفة يتم تحملها حالة إتخاذ القرار ، ويمكن إستبعادها بعدم إتخاذ القرار . أما التكلفة غير القابلة للتجنب هي غير مرتبطة بالقرار لذلك فهي غير ملائمة عند إتخاذ القرار

### خامساً : مفاهيم التكاليف لأغراض إتخاذ القرار

1. **التكاليف التفاضلية** :
  - هي التكاليف التي تختلف من بديل لآخر ، وهي تشمل على جميع بنود التكاليف التي تختلف بين البدائل سواء كانت هذه البنود تكلفة متغيرة أم تكلفة ثابتة
  - التكاليف التفاضلية تعتبر تكلفة ملائمة عند إتخاذ القرار ، لأنها تكون حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل . أم التكاليف غير التفاضلية تعتبر تكاليف غير ملائمة عند إتخاذ القرار حيث تعتبر تكلفة غير مهمة وغير حاسمة عند المفاضلة وإتخاذ القرار
  - العبرة في إعتبار عنصر التكلفة تفاضلياً أم غير تفاضلياً هو إختلاف مقدار العنصر فيما بين البدائل ومدى كونه عصباً حاسماً عند المفاضلة وإتخاذ القرار
2. **التكاليف الغارقة** :
  - هي التكاليف التي حدثت فعلاً ، ولا يمكن إستردادها أو تغييرها بموجب أي قرار أو تصرف مستقبلي حيث أنها تكلفة تاريخية وقعت بالفعل في فترات ماضية
  - التكاليف الغارقة تعتبر تكلفة غير ملائمة عند إتخاذ القرار ، لأنها تكون تاريخية أي غير مستقبلية ، وتكون غير تفاضلية أي غير حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل ، ويجب عدم إستخدامها عند التحليل والمفاضلة بين البدائل لإتخاذ القرار

### 3. تكلفة الفرصة البديلة :

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

### سادساً : التحليل التفاضلي في مجال إتخاذ القرار

- إن المفاضلة بين البدائل تتطلب توافر المعومات الملائمة للتعامل مع الموقف القراري أو المشكلة القرارية ، ومن ثم المفاضلة بين البدائل **بإتباع تحليل تفاضلي للتكاليف والإيرادات** المرتبطة بكل بديل (تكاليف تفاضلية وإيرادات تفاضلية) ، وعليه يتم إتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق الهدف سواءً من زاوية تعظيم الإيرادات أم ترشيد التكاليف

- **وفقاً 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 إختيار بديل معين مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة ، وبالتالي يتم إختيار البديل الذي يترتب على إختياره زياده في الإيرادات التفاضلية عن التكاليف التفاضلية مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة

- **لتطبيق اسلوب التحليل التفاضلي** يجب على المحاسب الإداري إتباع الخطوات التالية عند تحليل معلومات التكاليف :

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

### سابعاً : استخدامات التحليل التفاضلي في إتخاذ القرارات قصيرة الأجل

1. قرار قبول او رفض طلبات البيع الخاصة
2. قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي
3. قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الإنفصال أم بيعها بعد إستكمال التشغيل الإضافي عليها
4. قرار إستبعاد أو الإبقاء على أحد المنتجات القائمة حالياً ، وقرار إضافة أو عدم إضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة حالياً

1. التكاليف التي تختلف باختلاف بدائل القرار هي :

- أ - تكاليف مرنة بنسبة 100%
- ب - تكاليف غير ملائمة لإتخاذ القرار
- ج - **تكاليف تفاضلية**
- د - تكلفة الفرصة البديلة

2. مراحل عملية إتخاذ القرار هي :

- أ - إدراك المشكلة ، دراسة المشكلة ، تحديد البدائل ، إتخاذ القرار
- ب - تقييم المشكلة ، تحديد البدائل ، تقييم البدائل ، إتخاذ القرار
- ج - **تحديد المشكلة ، تحديد البدائل ، تقييم البدائل ، إتخاذ القرار**
- د - التعرف على المشكلة ، تحديد البدائل ، إختيار البدائل ، إتخاذ القرار

3. القرارات الإستراتيجية هي قرارات :

- أ - متكررة روتينية
- ب - لها تأثير محدود على مستقبل المنشأة
- ج - يمكن تصحيحها والغائها
- د - **لا شيء مما سبق**

4. يعتمد متخذ القرار على المحاسب الإداري في توفير المعلومات الملائمة للموقف القراري المعين لأن:

- أ - المحاسب الإداري يعتبر شخصاً متخصصاً في المعلومات
- ب - المدير يتولى رسم الأهداف و تحديد البدائل
- ج - قيام المحاسب بهذه المهمة يمكن المدير من التركيز على الأعمال الأخرى
- د - **الإجابة (أ) ، (ج) صحيحة**

5. تقسم القرارات من حيث الفترة الزمنية إلى :

- أ - قرارات روتينية و قرارات غير روتينية
- ب - **قرارات قصيرة الأجل و قرارات طويلة الأجل**
- ج - قرارات تخطيطية و قرارات رقابية و قرارات تنفيذية
- د - قرارات التصنيع الداخلي و قرارات الشراء الداخلي

## أولاً : طبيعة القرار

• **طلبات البيع الخاصة:** عبارة عن طلبيات بيع تقدم إلى إدارة المنشأة لإنتاج حجم معين إضافي من المنتج بسعر بيع خاص ( منخفض ) عادة يقل عن سعر البيع العادي وكذا يقل عن التكلفة الكلية لوحدة المنتج

• **قد يبدو للوهلة الأولى** أن قبول طلبية بيع خاصة بسعر بيع منخفض عن سعر البيع العادي ومنخفض عن التكلفة الكلية للوحدة يمكن أن يساهم فقط في إحداث خسارة بالنسبة إلى ربحية المنشأة ككل ، والحقيقة أن ذلك قد لا يكون بالضرورة تحليلاً سليماً في جميع الظروف والأحوال

• **قد يمكن في ظل ظروف معينة قبول الطلبية الخاصة ذات السعر المنخفض** نظراً لأن قبولها قد يضيف إلى أرباح المنشأة الصافية وذلك بفعل إستغلال الطاقة العاطلة لدى المنشأة في الأجل القصير والتي تتحمل المنشأة تكاليفها (الثابتة) سواءً قبلت الطلبية الخاصة أم لا

• يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

- ✓ **البديل الأول :** قبول المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض
- ✓ **البديل الثاني :** رفض المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض

## ثانياً : شروط قبول طلبيات البيع الخاصة

1. **أن يكون لدى المنشأة طاقة عاطلة في الأجل القصير .** أي وجود طاقة غير مستغلة حالياً تتحمل المنشأة تكاليفها (الثابتة) سواءً قبلت الطلبية الخاصة أم لا ، ويمكن إستغلالها في تنفيذ طلبية البيع الخاصة ، وعادة يحدث ذلك في حالة المنشآت ذات الطبيعة الموسمية أو المؤقتة

2. **ألا يقل سعر البيع للطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية الخاصة .** أي عدم إنخفاض سعر الطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية سواءً كانت هذه التكلفة متغيرة أم تكلفة ثابتة خاصة بالطلبية يتم تحملها بسبب قبول الطلبية ويمكن تجنبها حالة رفض الطلبية الخاصة

3. **ألا يؤثر سعر البيع للطلبية الخاصة على سعر البيع العادي للمنتج في السوق المحلي للمنشأة .** وعادةً يحدث ذلك عندما تكون الطلبية الخاصة لسوق فرعي لا يتنافس مع المبيعات المعتادة للمنشأة كأن تباع الطلبية الخاصة لسوق أجنبي (التصدير) لا يباع فيه منتج المنشأة

- الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق الطلبية الخاصة لأرباح تفاضلية أو خسائر تفاضلية
- عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي ، فإن القاعدة العامة في التقييم تستند على أساس ما تضيفه الطلبية الخاصة إلى الأرباح الصافية للمنشأة ، ويتحدد ذلك بإتباع التحليل التفاضلي كالاتي :

ايرادات تفاضلية للطلبية (ايرادات الطلبية)

XXXXX

(-)

تكاليف تفاضلية للطلبية (تكلفة متغيرة وتكلفة ثابتة خاصة للطلبية)

-

XXX

XXXX

= صافي ربح / خسارة تفاضلية للطلبية الخاصة

- عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة ... من الضروري إستبعاد التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام في التكاليف الثابتة الحالية المرتبطة بالطاقة العاطلة غير المستغلة والتي تتحملها المنشأة سواء قبله الطلبية الخاصة أم لا ، لأنها تمثل تكلفة غارقة

### التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة تتحدد بما يلي :

1. تكلفة مستلزمات الإنتاج والبيع اللازمة للطلبية الخاصة ، وتشمل المواد الإنتاجية المباشرة ، الأجور الإنتاجية المباشرة ، والتكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة ، أية مصروفات أو تكاليف تسويقية مرتبطة بالطلبية الخاصة مثل عمولة مبيعات خاصة للطلبية
2. التكلفة الثابتة الإضافية / الخاصة للطلبية الخاصة (إن وجدت)
3. تكلفة الفرصة البديلة التي تم التضحية بها نتيجة إختيار بديل قبول الطلبية الخاصة والتي قد تتمثل في العوائد والأرباح المضحي بها والمفقودة نتيجة إتخاذ قرار بقبول الطلبية الخاصة

التكلفة التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة = التكاليف المتغيرة إنتاجية وتسويقية للطلبية الخاصة  
+ التكاليف الثابتة الإضافية الخاصة للطلبية الخاصة  
+ تكلفة الفرصة البديلة للطلبية الخاصة

- **تقبل الطلبية الخاصة .** حالة أن الطلبية الخاصة تحقق أرباح تفاضلية ، يتحقق ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة
- **ترفض الطلبية الخاصة .** حالة إن الطلبية الخاصة تحقق خسائر تفاضلية ، يتحقق ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية للطلبية أقل من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة

يتوفر لدى شركة (الرياض) لإنتاج الملابس الرجالية طاقة تكفي لإنتاج 3,000 وحدة من المنتج (م) ، وفيما يلي بيانات التكاليف والإنتاج عن عام 1433هـ:

1. كمية الإنتاج والمبيعات الحالية 2,500 وحدة ، سعر البيع الوحدة الحالي 50 ريال
2. تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للوحدة 20 ريال ، الأجور الإنتاجية المباشرة للوحدة 10 ريال ، المصروفات الإنتاجية غير المباشرة غير المباشرة المتغيرة للوحدة 5.5 ريال ، جملة المصروفات الإنتاجية غير المباشرة الثابتة السنوية 10,000 ريال
3. عمولة المبيعات نسبتها 5% من إيراد المبيعات
4. المصروفات التسويقية والإدارية الثابتة السنوية 5,000 ريال

قدم أحد مندوبي مبيعات الشركة (عرض) إلى (مدير المبيعات) بشأن رغبته في موافقة الإدارة على طلبية بيع كميتها 500 وحدة لأحد العملاء الخارجيين بسعر 38 ريال للوحدة علماً بأن عمولة المبيعات لهذه الطلبية سوف تكون نسبتها 2.5% ، وأن سعر البيع العادي للمنتج لن يتأثر بقبول هذه الطلبية الخاصة عند مناقشة هذا العرض المقدم إقترح (مدير المبيعات) أن يتم الرفض بحجة أن السعر المعروض يقل عن سعر البيع العادي و يقل عن التكلفة الكلية لإنتاج الوحدة

### المطلوب :

1. تقديم النصح والمشورة لإدارة الشركة بشأن قبول أو رفض العرض المقدم من مندوب المبيعات
2. بفرض أن كمية طلبية البيع الخاصة أصبحت 600 وحدة وإن المبيعات الحالية للشركة سوف تنخفض بمقدار 100 وحدة إذا تم قبول العرض المقدم ، حدد القرار المناسب في هذه الحالة

### تمهيد الإجابة :

#### 1. تقديم النصح بشأن العرض المقدم : في هذا الموقف الأول يلاحظ الآتي:

✓ توجد طاقة غير مستغلة = 3,000 وحدة قصوى - 2,500 وحدة فعلي = 500 وحدة وتحمل المنشأة عنها تكاليف ومصروفات ثابتة حالية إنتاجية وتسويقية وإدارية سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا ، ويمكن إستغلالها في تنفيذ طلبية البيع الخاصة

✓ إذن التكاليف و المصروفات الثابتة الحالية غير ملائمة عند إتخاذ هذا القرار لأنها غارقة وتتحمل بها المنشأة سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا. كما أن الطلبية الخاصة لم تحتاج إلى تكاليف ثابتة إضافية خاصة جديدة

✓ كمية الطلبية الخاصة (500 وحدة) = حدود الطاقة غير المستغلة (500 وحدة)

✓ يتم إتخاذ القرار المناسب بإستخدام التحليل التفاضلي للإيرادات التفاضلية و التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة كالاتي:

مبلغ		بيان
كلي	جزئي	
19,000		إيرادات تفضلية للطبية الخاصة (500 وحدة x 38)
-		(-) تكاليف تفضلية ملائمة للطبية الخاصة :
	10,000	تكلفة مواد مباشرة = (500 وحدة x 20)
	5,000	أجور مباشرة = (500 وحدة x 10)
	2,750	تكلفة إنتاجية غير مباشرة متغيرة = (500 وحدة x 5.5)
(18,225)	475	عمولة مبيعات خاصة للطبية = (19,000 وحدة x 2,5%) إيراد الطبية
775 ريال		الربح التفاضلي للطبية الخاصة

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

### 1. تحديد القرار المناسب في الحالة الثانية يلاحظ الآتي:

- ✓ **التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية لا تزال غير ملائمة عند إتخاذ هذا القرار .** كما أن الطلبية الخاصة لم تحتاج إلى تكاليف ثابتة إضافية 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 هذه (100 وحدة) ، ويترتب على ذلك **(تكلفة فرصة بديلة)** تتمثل في العوائد / الأرباح المفقودة والمضحي بها من تحويل هذه الوحدات (100 وحدة) من المبيعات المعتادة إلى الطلبية الخاصة ، لذا يجب أخذ تكلفة الفرصة البديلة في الحسبان عند إتخاذ القرار
- ✓ يتم إتخاذ القرار المناسب في التحليل التفاضلي للإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية **(متضمنة تكلفة الفرصة البديلة)** للطلبية الخاصة كالاتي:

مبلغ		بيان
كلي	جزئي	
22,800		إيرادات تفاضلية للطلبية الخاصة (600 وحدة x 38)
-		(-) تكاليف تفاضلية ملائمة للطلبية الخاصة :
	12,000	تكلفة مواد مباشرة = (600 وحدة x 20)
	6,000	أجور مباشرة = (600 وحدة x 10)
	3,300	تكلفة إنتاجية غير مباشرة متغيرة = (600 وحدة x 5.5)
	570	عمولة مبيعات خاصة للطلبية = (22,800 وحدة x 2.5%)
(23,070)	* 1,200	تكلفة الفرصة البديلة للوحدات الزائدة (100 وحدة)
- 270 ريال		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:**

5,000		إيراد عادي للوحدات الزائدة = 50 x 100 ريال =
=		(-) تكاليف ملائمة عادية للوحدات الزائدة
(2,000)		تكلفة مواد مباشرة = (100 وحدة x 20)
(1,000)		أجور مباشرة = (100 وحدة x 10)
(550)		تكلفة إنتاجية غير مباشرة متغيرة = (100 وحدة x 5.5)
(250)		عمولة مبيعات عادية = (5,000 وحدة x 5%)
1,200		تكلفة الفرصة البديلة للوحدات الزائدة



1. أيا مما يلي يعد بيان محاسبي غير ملائم عند إتخاذ قرار بقبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة بأقل من التكلفة الكلية باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي :

- أ - المواد المباشرة
- ب - المصروفات التسويقية والإدارية الثابتة
- ج - الأجور المباشرة
- د - المصروفات الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة

2. تحقق طلبية البيع الخاصة بأرباح تفضلية للمنشأة في حالة أن :

- أ - الإيرادات التفاضلية للطلبية أقل من التكاليف التفاضلية للطلبية
- ب - الإيرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية
- ج - الإيرادات التفاضلية للطلبية تساوي التكاليف التفاضلية للطلبية
- د - لا شيء مما سبق

3. التكلفة المرتبطة بالطلبية الخاصة تكون:

- أ - متغيرة فقط
- ب - ثابتة فقط
- ج - غير مباشرة فقط
- د - متغيرة فقط أو متغير و ثابتة

4. عند إتخاذ قرار بقبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة فإن تكلفة الفرصة البديلة تكون موجودة في حالة أن :

- أ - كمية الطلبية الخاصة أقل من حدود الطاقة غير المستغلة لدى المنشأة
- ب - كمية الطلبية الخاصة أكبر من حدود الطاقة غير المستغلة لدى المنشأة
- ج - كمية الطلبية الخاصة تساوي حدود الطاقة غير المستغلة لدى المنشأة
- د - لا شيء مما سبق

## أولاً : طبيعة القرار

- في بعض الأحيان تواجه إدارة المنشأة بضرورة إتخاذ قرار خاص بالمفاضلة بين الشراء الخارجي لبعض الأجزاء التي تحتاج إليها في مزاولة نشاطها أم القيام بالتصنيع الداخلي لهذه الأجزاء
- عند التقييم والمفاضلة بين بدائل القرار يجب مراعاة مجموعة إعتبارات منها: هل التصنيع الداخلي يتم في حدود الطاقة المتاحة للمنشأة أم يتطلب الأمر زيادة الطاقة عن طريق شراء الآت ومعدات جديدة ؟ هل هناك إستخدامات أخرى أكثر ربحية لتلك الطاقة المتاحة المقرر إستخدامها في التصنيع الداخلي ؟
- يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:
  - ✓ البديل الأول : قيام المنشأة بالتصنيع الداخلي لأحد أجزاء المنتج
  - ✓ البديل الثاني : قيام المنشأة بالشراء الخارجي لهذا الجزء جاهزا

## ثانياً : كيفية إتخاذ القرار المناسب

- الأساس في المفاضلة بين بدائل هذا القرار هي معلومات التكاليف لكلا من بديل التصنيع الداخلي و بديل الشراء الخارجي
- عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار بإستخدام أسلوب التحليل التفاضلي ، فإن القاعدة العامة في التقييم تعتمد على نتيجة المقارنة بين تكلفة التصنيع الداخلي وتكلفة الشراء الخارجي
- عند تحديد تكلفة التصنيع الداخلي ... من الضروري إستبعاد التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام في التكاليف الثابتة الحالية غير القابلة للتجنب والتي تتحملها المنشأة سواء قامت بالتصنيع الداخلي للأجزاء أم قامت بالشراء الخارجي للأجزاء
- التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي تتحدد بما يلي:
  1. تكلفة مستلزمات الإنتاج اللازمة لتصنيع الأجزاء داخل المنشأة ، وتشمل المواد الإنتاجية المباشرة، الأجور الإنتاجية المباشرة ، والتكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
  2. التكلفة الثابتة الإضافية / الخاصة حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية لازمة للتصنيع الداخلي
  3. تكلفة الفرصة البديلة التي تم التضحية بها نتيجة إختيار بديل التصنيع الداخلي والتي قد تتمثل في العوائد والأرباح المضحى بها والمفقودة من المنتجات التي سيتم إيقاف إنتاجها وإستغلال خطوط إنتاجها في التصنيع الداخلي للأجزاء

$$\begin{aligned} \text{التكلفة التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي} &= \text{التكاليف المتغيرة للتصنيع الداخلي} \\ &+ \text{التكاليف الثابتة الإضافية الخاصة بالتصنيع الداخلي} \\ &+ \text{تكلفة الفرصة البديلة للتصنيع الداخلي} \end{aligned}$$

• **تكلفة الشراء الخارجي التفاضلية الملائمة** تتمثل في ثمن الشراء الأساسي للأجزاء مضافاً إليه مصروفات الشراء مثل : مصروفات النقل وعمولة الشراء ...

تكلفة الشراء الخارجي التفاضلية الملائمة = ثمن الشراء الأساسي + مصروفات الشراء

- **التصنيع الداخلي يكون هو القرار المناسب** . في حالة أن التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي تكون أقل من تكاليف الشراء الخارجي
- **الشراء الخارجي يكون هو القرار المناسب** . في حالة أن تكاليف الشراء الخارجي تكون أقل من التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي
- **ينطبق هذا القرار** في حالة المنتجات (أجزاء المنتج) ، كما ينطبق أيضاً في حالة الخدمات ( مثل خدمة تركيب خط إنتاجي جديد هل يتم التركيب داخلياً بواسطة المنشأة نفسها أم يتم التركيب بواسطة شركة خارجية)

### □ حالة عملية

تقوم شركة (المدينة) بتصنيع الجزء (أ) اللازم لتصنيع المنتج الأساسي لها ، بلغت عدد الوحدات المنتجة من هذا الجزء خلال العام 1433 هـ 30,000 وحدة، وقد توافرت لديك بيانات التكاليف الآتية عن **تصنيع** الجزء (أ) :

120,000 تكلفة مواد إنتاجية مباشرة

480,000 أجور إنتاجية مباشرة

320,000 مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة

350,000 مصروفات إنتاجية غير مباشرة ثابتة

قدم أحد الموردين عرضاً إلى الشركة يتضمن استعداده لتوفير الجزء (أ) على أساس سعر شراء هو 40 ريال للوحدة ، وتتوقع الشركة سداد مصروفات شراء أخرى قدرها 25,000 ريال

### المطلوب

أولاً: تحديد القرار المناسب بشأن الشراء الخارجي للجزء (أ) أم استمرار شركة (المدينة) في تصنيعه داخلياً بنفسها علماً بأن التكاليف الثابتة تتعلق بتجهيزات متاحة للشركة ولا يمكن إستخدامها في غرض آخر

ثانياً: تحديد القرار المناسب بشأن الشراء الخارجي للجزء (أ) أم إستمرار شركة (المدينة) في تصنيعه داخلياً بنفسها علماً بأن التجهيزات المتاحة للشركة يمكن إستخدامها في غرض آخر يحقق عوائد وأرباح قدرها 340,000 ريال

ثالثاً: بفرض أن 30% من التكاليف الثابتة لا يمكن تجنبها ولا يوجد إستخدام آخر للتجهيزات المتاحة ... حدد القرار المناسب في هذه الحالة؟

## (1) تحديد القرار المناسب – الموقف الأول بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي : يلاحظ أن :

- ✓ التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية غير ملائمة عند إتخاذ هذا القرار ، لأنها غارقة بسبب إرتباطها بتجهيزات متاحة حالياً للشركة ، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار
- ✓ كما أنه لا توجد تكاليف ومصروفات ثابتة إضافية/خاصة حيث لا نحتاج إلى زيادة الطاقة أو توفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية للتصنيع الداخلي
- ✓ لا توجد تكلفة فرصة بديلة في هذا الموقف حيث لا يوجد إستخدام آخر للتجهيزات المتاحة المتوقع إستخدامها في التصنيع الداخلي

✓ يتم إتخاذ القرار المناسب بإستخدام التحليل التفاضلي للتكاليف التفاضلية للبديلين كالآتي:

تكاليف تفاضلية ملائمة للشراء الخارجي : (البديل الأول)	
1,200,000	ثمن الشراء الأساسي = 30,000 وحدة x 40 =
25,000	+ مصروفات شراء أخرى
1,225,000	= جملة تكاليف تفاضلية للشراء الخارجي

تكاليف تفاضلية ملائمة للتصنيع الداخلي : (البديل الثاني)	
120, 000	تكلفة مواد مباشرة
480,000	أجور إنتاجية مباشرة
320,000	مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
920,000	= جملة تكاليف تفاضلية للتصنيع الداخلي

**القرار:** ينصح بالإستمرار في التصنيع الداخلي للجزء (أ) وعدم شرائه من خارج المنشأة ، لأن التصنيع الداخلي يحمل المنشأة تكاليف أقل مما ينتج عنه وفر في التكاليف قدرة  
( 920,000 – 1,225,000 = 305,000 ريال )

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

- ✓ التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية ما زالت غير ملائمة عند إتخاذ هذا القرار ، لأنها غارقة بسبب إرتباطها بتجهيزات متاحة حالياً للشركة وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار
- ✓ كما أنه لا توجد تكاليف ومصروفات ثابتة إضافية / خاصة حيث لا نحتاج إلى زيادة الطاقة أو توفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية للتصنيع الداخلي
- ✓ **توجد تكلفة فرصة بديلة** في هذا الموقف حيث يوجد إستخدام آخر للتجهيزات المتاحة المتوقع إستخدامها في التصنيع الداخلي ، وهي تتمثل في العوائد والأرباح التي تم التضحية بها نتيجة إختيار بديل التصنيع الداخلي ويلزم أخذها في الحسبان عند إتخاذ القرار بإعتبارها أحد عناصر التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي

✓ يتم إتخاذ القرار المناسب بإستخدام التحليل التفاضلي للتكاليف التفاضلية للبديلين كالآتي:

تكاليف تفاضلية ملائمة للشراء الخارجي : (البديل الأول) ..... هي نفسها كما في الموقف الأول

1,200,000	ثمن الشراء الأساسي = $40 \times 30,000 =$
25,000	+ مصروفات شراء أخرى
1,225,000	= جملة تكاليف تفاضلية للشراء الخارجي

تكاليف تفاضلية ملائمة للتصنيع الداخلي : (البديل الثاني)

120,000	تكلفة مواد مباشرة
480,000	أجور إنتاجية مباشرة
320,000	مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
340,000	تكلفة الفرصة البديلة
1,260,000	= جملة تكاليف تفاضلية للتصنيع الداخلي

**القرار:** في هذا الموقف الثاني ينصح بالشراء الخارجي للجزء (أ) وعدم الإستمرار في التصنيع الداخلي للجزء (أ) لأن الشراء الخارجي في هذه الحالة يحمل المنشأة تكاليف أقل مما ينتج عنه وفر في التكاليف وقدره =  $(1,260,000 - 1,225,000 = 35,000$  ريال )

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

- ✓ التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية 350,000 ريال أصبحت جزءين:  
**30% لا يمكن تجنبها** =  $30\% \times 350,000 = 105,000$  ريال ، هذه تعتبر غير ملائمة عند إتخاذ هذا القرار ، لأنها غارقة بسبب إرتباطها بتجهيزات متاحة حالياً للشركة ، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار
- **70% يمكن تجنبها** =  $70\% \times 350,000 = 245,000$  ريال ، هذه تعتبر ملائمة عند إتخاذ القرار لأنها مرتبطة بالقرار حيث يتم تحملها عند إختيار بديل التصنيع الداخلي ، كما يمكن تجنبها إذا لم نختار بديل التصنيع الداخلي
- ✓ **لا توجد تكلفة فرصة بديلة** في هذا الموقف حيث لا يوجد إستخدام آخر للتجهيزات المتاحة المتوقع إستخدامها في التصنيع الداخلي

✓ يتم إتخاذ القرار المناسب بإستخدام التحليل التفاضلي للتكاليف التفاضلية للبديلين كالآتي:

تكاليف تفاضلية ملائمة للشراء الخارجي : (البديل الأول) ..... هي نفسها كما في الموقف الأول

1,200,000	ثمن الشراء الأساسي = $40 \times 30,000 =$
25,000	+ مصروفات شراء أخرى
1,225,000	= جملة تكاليف تفاضلية للشراء الخارجي

تكاليف تفاضلية ملائمة للتصنيع الداخلي : (البديل الثاني)

120, 000	تكلفة مواد مباشرة
480,000	أجور إنتاجية مباشرة
320,000	مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
245,000	تكاليف ومصروفات إنتاجية ثابتة ملائمة
1,165,000	= جملة تكاليف تفاضلية للتصنيع الداخلي

**القرار:** في هذا الموقف الثالث ينصح بالإستمرار في التصنيع الداخلي للجزء (أ) وعدم شرائه من خارج المنشأة ، لأن التصنيع الداخلي يحمل المنشأة تكاليف أقل مما ينتج عنه وفر في التكاليف قدرة  
 $(1,165,000 - 1,225,000 = 60,000 \text{ ريال})$

الفقرة التالية تتعلق بالأسئلة رقم (1 + 2)

تلقت إحدى الشركات عرضاً من أحد الموردين لتوريد 15,000 قطعة بسعر 36 ريال للقطعة من أجزاء المنتج الذي يتم تصنيعها داخلياً من خلال **تجهيزات متاحة للشركة حالياً**. تبلغ تكلفة تصنيع القطعة الواحدة داخلياً: 12 ريال تكلفة مواد مباشرة، 16 ريال أجور إنتاجية مباشرة، 6 ريال تكلفة إنتاجية غير مباشرة متغيرة، 8 ريال تكلفة إنتاجية غير مباشرة ثابتة، في ضوء هذه المعلومات فإن:

1. التكلفة الملائمة للتصنيع الداخلي للقطعة الواحدة عند إتخاذ هذا القرار هي :

- أ - 42 ريال
- ب - 30 ريال
- ج - 34 ريال
- د - لا شيء مما سبق

**التكلفة الملائمة للتصنيع الداخلي = 12 + 16 + 6 = 34 ريال**  
لاحظ أن التكلفة الثابتة غير ملائمة لأنها ترتبط بتجهيزات متاحة حالياً للشركة

2. إذا اتخذ القرار بالتصنيع الداخلي للقطعة المذكورة فإن الأثر على تكاليف التشغيل للشركة هو :

- أ - 30,000 ريال زيادات في التكاليف
- ب - 30,000 ريال وفورات في التكاليف
- ج - 90,000 ريال زيادات في التكاليف
- د - لا شيء مما سبق

**الوفر في التكاليف = 15,000 x (36 - 34) = 30,000 ريال**  
**= 15,000 x 2 = 30,000 ريال**

3. الأساس في المفاضلة بين بدائل قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي هي :

- أ - معلومات التكاليف ومعلومات الإيرادات
- ب - معلومات التكاليف فقط
- ج - معلومات الإيرادات فقط
- د - لا شيء مما سبق

**أولاً : طبيعة القرارات**

• في المنشآت الصناعية ذات الإنتاج المتعدد والذي يتم في خطوط إنتاجية متخصصة ، تواجه إدارة المنشأة مواقف قراريه مثل:

- ✓ مشكلة الإختيار بين الإستبعاد أم الإبقاء لمنتج معين من تشكيلة المنتجات الحالية
- ✓ مشكلة الإختيار بين الإضافة أم عدم الإضافة لمنتج جديد لتشكيلة المنتجات الحالية
- إن إستخدام أسلوب التحليل التفاضلي في مثل تلك القرارات يعد مدخلاً مناسباً لترشيد الإدارة عند إتخاذ هذه القرارات

**ثانياً : كيفية إتخاذ قرار الإستبعاد أم الإبقاء على أحد المنتجات**

• يختص هذا القرار بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً ، ثم تفكر الإدارة في الإستبعاد أم الإبقاء على أحد المنتجات لأنها قد ترى - من وجهة نظرها - أن وجود هذا المنتج يحقق خسائر للمنشأة

• الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق المنتج المعين المرشح للإستبعاد (عائد مساهمة) / (هامش ربحية) حقيقية أو (خسائر) حقيقية ، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة . ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الإيرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للإستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للإستبعاد والقابلة للتجنب حالة إستبعاد المنتج المرشح للإستبعاد

• عند تحديد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للإستبعاد ، من الضروري عدم إشتمالها على التكاليف غير الملائمة وغير القابلة للتجنب حالة إستبعاد المنتج المعين والتي تتمثل كمبدأ عام في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة والتي توزع بين المنتجات القائمة كإجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الإجمالية للمنتجات في نهاية كل فترة زمنية (غرض محاسبة التكاليف) ، غير أنها عند إتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الإستبعاد أم الإبقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج المرشح للإستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة إستبعاد المنتج المرشح للإستبعاد

• تتحدد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للإستبعاد والقابلة للتجنب حالة إستبعاده ب :

1. تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للمنتج المعين
2. الأجور الإنتاجية المباشرة للمنتج المعين
3. التكلفة الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج المعين
4. التكلفة الإنتاجية الثابتة الخاصة بالمنتج المعين

• يتناول هذا القرار موقف قراره يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

- ✓ البديل الأول : إستبعاد المنتج المعين المرشح للإستبعاد من التشكيلة الحالية
- ✓ البديل الثاني : الإبقاء على المنتج المعين المرشح للإستبعاد ضمن التشكيلة الحالية



- **يكون القرار المناسب هو إستبعاد المنتج المرشح للإستبعاد ...** إذا كان المنتج المعين حقق **خسارة سالبة حقيقية** تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة ، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات المرتبطة بالمنتج المعين لا تغطي التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للإستبعاد والقابلة للتجنب حالة إستبعاده
- **يكون القرار المناسب هو الإبقاء على المنتج المرشح للإستبعاد ...** إذا كان المنتج يحقق **عائد مساهمة أو هامش ربحية موجبة** تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة ، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات المرتبطة بالمنتج المعين تغطي وتزيد عن التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للإستبعاد والقابلة للتجنب حالة إستبعاده

### ثالثاً : كيفية إتخاذ قرار الإضافة أم عدم الإضافة لمنتج جديد

- **يختص هذ القرار** بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً، ثم تفكر الإدارة في الإضافة أم عدم الإضافة لمنتج جديد لأنها قد ترى - من وجهة نظرها - أن وجود هذا المنتج يحقق أرباح للمنشأة
- **الأساس في التحليل والمفاضلة بين هذا القرار** هو مدى تحقيق المنتج الجديد أرباح أو خسائر تفاضلية حقيقية ، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة . ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد وبين التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد
- **عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد** ، من الضروري عدم إشمالها على التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام في **نصيب المنتج الجديد من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة** والتي توزع بين المنتجات كإجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الإجمالية للمنتجات ( غرض محاسبة التكاليف ) ، غير أنها عند إتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم إضافة المنتج الجديد أم عدم إضافته فهي ليست تفاضلية ذلك أنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند إتخاذ قرار بعدم إنتاج المنتج الجديد
- **تحدد التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد ب :**

1. تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للمنتج الجديد
2. الأجور الإنتاجية المباشرة للمنتج الجديد
3. التكلفة الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج الجديد
4. التكلفة الإنتاجية الثابتة الخاصة للمنتج الجديد
5. تكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بإنتاج المنتج الجديد ( إن وجدت )

### • ملاحظة هامة:

- ✓ **التكلفة الثابتة الخاصة للمنتج :** هي تكلفة ثابتة ترتبط بالمنتج ويتم تحملها حالة إضافة المنتج الجديد ، كما أنها قابلة للتجنب حالة عدم إضافة المنتج الجديد
- ✓ **التكلفة الثابتة المخصصة للمنتج :** هي نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة للشركة ككل فهي ليست تفاضلية ذلك أنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند إتخاذ قرار بعدم إضافة المنتج الجديد

• يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بدلين:

✓ **البديل الأول** : إضافة المنتج الجديد إلى التشكيلة الحالية للمنتجات

✓ **البديل الثاني** : عدم إضافة المنتج الجديد إلى التشكيلة الحالية للمنتجات

• **يكون القرار المناسب هو إضافة المنتج الجديد ...** إذا كان المنتج الجديد يحقق أرباح تفاضلية حقيقية تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة ، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تفوق التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد

• **يكون القرار المناسب هو عدم إضافة المنتج الجديد ...** إذا كان المنتج الجديد يحقق خسائر تفاضلية حقيقية تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة ، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تقل عن التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد

### □ حالة عملية (3) :

تقوم إحدى الشركات بإنتاج وبيع 4 منتجات (أ ، ب ، ج ، د) توافرت لديك البيانات الآتية عنها ، وتفكر إدارة الشركة في إستبعاد المنتج (ج) من تشكيلة المنتجات القائمة بسبب تحقيقه خسائر (القيم بالريال):

بيانات	أ	ب	ج	د	إجمالي الشركة
إيراد المبيعات	45,800	48,750	38,600	45,150	178,300
(-) التكاليف المتغيرة للبضاعة المباعة	(30,800)	(32,950)	(32,100)	(28,750)	(124,600)
(-) تكاليف ثابتة خاصة	(2,000)	(3,150)	(1,200)	(3,000)	(9,350)
(-) تكاليف ثابتة مخصصة	(10,600)	(10,000)	(6,000)	(11,000)	(37,600)
صافي الربح أو الخسارة للمنتج	2,400	2,650	(700)	2,400	6,750

### المطلوب :

تحديد القرار المناسب بشأن إستبعاد المنتج (ج) أم الإبقاء عليه ضمن تشكيلة المنتجات القائمة حالياً

### تمهيد الإجابة :

إن تحديد القرار المناسب بشأن إستبعاد أم الإبقاء على المنتج (ج) سوف يعتمد على المقارنة بين الإيرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للإستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للإستبعاد والقابلة للتجنب حالة إستبعاد المنتج المرشح للإستبعاد . وذلك كما يلي :

الإيرادات المرتبطة بالمنتج (ج) المستبعدة :	38,600
(-) تكاليف ملائمة مرتبطة بالمنتج (ج) وقابلة للتجنب حالة إستبعاده :	
تكاليف متغيرة للمنتج (ج)	(32,100)
تكاليف ثابتة خاصة للمنتج (ج)	(1,200)
<b>هامش ربحية موجبة مفقودة من إستبعاد المنتج (ج)</b>	<b>5,300</b>
صافي الربحية الحالية للشركة ( حالة الإبقاء على المنتج ج )	6,750
صافي الربحية المتوقعة للشركة ( حالة إستبعاد المنتج ج ) = 6,750 - 5,300 =	1,450
ربحية حالية	ربحية مفقودة

✓ ينصح بالإبقاء على المنتج (ج) وعدم إستبعاده ، حيث أن الإستمرار في إنتاج المنتج (ج) يحقق هامش ربحية موجبة للشركة = 5,300 ريال ، ومن ثم فإن الإستبعاد يفقد الشركة هذه الربحية والمساهمة من المنتج (ج) مما ينتج عنه تخفيض الربحية الصافية للشركة من 6,750 ريال إلى 1,450 ريال . لذا نوصي بعد الإستبعاد للمنتج (ج) لأنه في حقيقة الأمر ليس بالمنتج الخاسر ، حيث أوضح التحليل التفاضلي أنه يحقق إيرادات تغطي وتزيد عن التكاليف المرتبطة به متغيرة وثابتة خاصة ثم يترك هامش ربحية يساهم في زيادة الربحية الصافية للشركة

✓ لاحظ أنه تم تجاهل التكاليف غير الملائمة لإتخاذ القرار والمتمثلة في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة = 6,000 ريال حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الإستبعاد أم الإبقاء للمنتج (ج) فهي لا ترتبط بالمنتج (ج) المرشح للإستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة إستبعاده

## □ حالة عملية (4) :

تفكر الشركة العربية للألبان في إنتاج وبيع منتج جديد (ص) ، وتشير الدراسات الخاصة بهذا المنتج إلى أنه من المتوقع بيع 50,000 وحدة خلال الفترة القادمة بسعر 13 ريال للوحدة ، ومن أجل تصنيع هذا المنتج سوف تقوم الشركة بتشغيل المصنع فترة عمل إضافية يترتب عليها زيادة في التكاليف الثابتة بمقدار 40,000 ريال ، فإذا علمت أن تقديرات تكلفة التصنيع لهذا المنتج هي (القيم بالريال) :

5.5	تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للوحدة
3	الأجور الإنتاجية المباشرة للوحدة
2.5	مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة للوحدة
55,000	جملة مصروفات إنتاجية ثابتة مخصصة

## المطلوب :

تحديد القرار المناسب بشأن إضافة المنتج (ص) أم عد إضافته إلى تشكيلة المنتجات القائمة

## تمهيد الإجابة :

إن تحديد القرار المناسب بشأن إضافة أم عدم إضافة المنتج (ص) سوف يعتمد على مدى تحقيق المنتج الجديد أرباح أو خسائر تفاضلية حقيقية ، ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد (ص) وبين التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة به ، كالآتي : (القيم بالريال)

650,000	الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج (ص) = 50,000 وحدة x 13 =
	<b>(-) تكاليف تفاضلية ملائمة مرتبطة بتصنيع المنتج (ص)</b>
(275,100)	مواد إنتاجية مباشرة للمنتج (ص) = 50,000 وحدة x 5.5 =
(150,000)	أجور إنتاجية مباشرة للمنتج (ص) = 50,000 وحدة x 3 =
(125,000)	مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة للمنتج (ص) = 50,000 وحدة x 2.5 =
(40,000)	تكاليف ثابتة إضافية خاصة للمنتج (ص)
<b>60,000</b>	<b>أرباح تفاضلية للمنتج الجديد (ص)</b>

- ✓ ينصح بإضافة المنتج الجديد (ص) ، حيث أن إضافته تحقق أرباح تفضلية للشركة = 60,000 ريال ، مما ينتج عنه زيادة الربحية الصافية للشركة بهذا المقدار
- ✓ لاحظ أنه تم تجاهل التكاليف غير الملائمة لإتخاذ القرار والمتمثلة في نصيب المنتج الجديد (ص) من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة = 55,000 ريال حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم إضافة أم عدم إضافة المنتج الجديد (ص) فهي لا ترتبط بالمنتج الجديد (ص) و لا تؤثر في القرار ولا تتأثر به

### اختبر نفسك (اسئلة للمراجعة)

1. أيا مما يلي يعد بيان محاسبي غير ملائمة عند إتخاذ قرار إستبعاد أو عدم إستبعاد منتج معين بإستخدام أسلوب التحليل التفاضلي :

- أ - المواد الإنتاجية المباشرة
- ب - المصروفات الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
- ج - الأجور الإنتاجية المباشرة
- د - المصروفات الإنتاجية الثابتة المخصصة

2. يحقق المنتج المرشح للإستبعاد هامش ربحية موجبة في حالة أن :

- أ - الإيرادات المرتبطة بالمنتج (والمستبعدة) أقل من التكاليف المرتبطة بالمنتج والقابلة للتجنب
- ب - الإيرادات المرتبطة بالمنتج (والمستبعدة) أكبر من التكاليف المرتبطة بالمنتج والقابلة للتجنب
- ج - الإيرادات المرتبطة بالمنتج (والمستبعدة) تساوي التكاليف المرتبطة بالمنتج والقابلة للتجنب
- د - لا شيء مما سبق

3. التكلفة الثابتة التي ترتبط بالمنتج والقابلة للتجنب حالة عدم إضافة المنتج الجديد هي :

- أ - تكلفة ثابتة خاصة
- ب - تكلفة ثابتة مخصصة
- ج - تكلفة ثابتة خاصة و مخصصة
- د - لا شيء مما سبق

## أولاً : طبيعة القرار

- **تتسم العملية الإنتاجية في بعض المنشآت الصناعية** بإستخدام 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 يتم إنتاجها من مادة خام واحدة ومن خلال عمليات إنتاجية مشتركة
- **التكاليف المشتركة :** هي تكاليف التصنيع لهذه المنتجات المشتركة خلال العمليات الإنتاجية المشتركة وحتى نقطة الإنفصال . ويقوم محاسب التكاليف بتوزيعها بين المنتجات المشتركة بإتباع أسس توزيع معينة بغرض تحديد التكلفة الكلية للمنتجات (غرض تكاليفي)
- **نقطة الإنفصال :** هي النقطة في العملية الإنتاجية التي يعتبر عندها كل منتج منتجاً منفصلاً عن المنتجات الأخرى المشتركة
- **تتمثل المشكلة القرارية في هذا الموقف في أن الإدارة قد تفكر في إجراء عمليات تشغيل إضافي** على هذه المنتجات بعد نقطة الإنفصال بدلاً من بيعها مباشرةً عند نقطة الإنفصال حيث أنه ترى أن التشغيل الإضافي قد يؤدي إلى تحقيق أرباح إضافية للمنشأة
- **يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بدلين :**
  - ✓ **البديل الأول :** بيع المنتجات عند نقطة الإنفصال ( دون إجراء تشغيل إضافي عليها )
  - ✓ **البديل الثاني :** بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الإنفصال

## ثانياً : كيفية إتخاذ القرار المناسب

- **الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار** هو مدى تحقيق ربحية تفاضلية أو خسارة تفاضلية من عمليات التشغيل الإضافي للمنتج بعد نقطة الإنفصال ، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة
- **تحدد مدى ربحية أو خسارة عمليات التشغيل الإضافي للمنتج** بعد نقطة الإنفصال من خلال المقارنة بين الإيرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج وبين التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج
- **يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات عند نقطة الإنفصال (دون إجراء تشغيل إضافي)** وذلك في حالة أن عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق **خسائر إضافية** تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة
- **يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الإنفصال ،** وذلك في حالة أن عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق **أرباح إضافية** تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة

- الإيرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في الفرق بين سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الإضافي وسعر بيعها عند نقطة الإنفصال مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها إضافياً
- التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في :
  1. تكلفة مستلزمات الإنتاج اللازمة للتشغيل الإضافي للمنتج ، وتشمل المواد الإنتاجية المباشرة ، الأجور الإنتاجية المباشرة ، والتكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
  2. التكلفة الثابتة الإضافية / الخاصة حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية لازمة للتشغيل الإضافي للمنتج
  3. تكلفة الفرصة البديلة التي يتم التضحية بها نتيجة التشغيل الإضافي للمنتج والتي تتمثل في العوائد والأرباح المضحية بها والمفقودة من إستغلال خطوط إنتاجها في التشغيل الإضافي للمنتج
- التكاليف المشتركة تعتبر غير ملائمة عند إتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الإنفصال أم بيعها بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الإنفصال ، حيث انها تعتبر غارقة وغير تفاضلية ولا يمكن تجنبها حيث يتم التحمل بها سواء تم بيع المنتج عند نقطة الإنفصال أم تم بيعه بعد إجراء تشغيل إضافي عليه ، لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار

### □ حالة عملية (5) :

تقوم شركة (الرياض) بإنتاج منتجين (س، ص) في نهاية المرحلة الأولى ، ويمكن إستمرار التشغيل عليهما بعد نقطة الإنفصال ولا يتطلب ذلك أية تجهيزات إنتاجية خاصة تفضل إدارة الشركة بين بيع هذين المنتجين عند نقطة الإنفصال وبين إجراء عمليات تشغيل إضافي عليهما بعد نقطة الإنفصال ، وقد توافرت لديك البيانات الآتية عن الإنتاج والتكاليف والإيرادات:

1. التكاليف الإنتاجية المشتركة (ما قبل الإنفصال) 150,000 ريال
2. كميات الإنتاج من المنتجين (س ، ص) هي : 100,000 ، 25,000 وحدة على التوالي
3. بيانات التكاليف وأسعار البيع للمنتجين هي : (القيم بالريال)

المنتجات	سعر بيع الوحدة عند نقطة الإنفصال	سعر بيع الوحدة بعد تشغيل إضافي	تكاليف تشغيل إضافي
المنتج (س)	2.5	4.5	240,000
المنتج (ص)	3	6	70,000

### المطلوب:

تحديد القرار المناسب بشأن بيع المنتجات عن نقطة الإنفصال أم بيعها بعد إستمرار تشغيلها إضافياً

إن تحديد القرار المناسب بشأن بيع المنتجات عند نقطة الإنفصال أم بيعها بعد إستمرار تشغيلها إضافياً، يتم وفقاً للتحليل التفاضلي التالي:

المنتج (ص)		المنتج (س)		بيان
75,000 =	25,000 x (3- 6) وحدة	200,000 =	x (2.50 - 4.5) 100,000 وحدة	إيرادات إضافية للتشغيل الإضافي للمنتج
(70,000)		(240,000)		(-) تكاليف التشغيل الإضافي للمنتج
5,000 أرباح		(40,000) خسارة		= ربحية (خسارة) تفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج

**القرار المناسب :** ينصح ببيع المنتج (س) عند نقطة الإنفصال (دون إجراء تشغيل إضافي عليه) بسبب أن التشغيل الإضافي له يحقق خسائر تفاضلية مما يؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة أما بالنسبة للمنتج (ص) ينصح بالإستمرار في تشغيله إضافياً بعد نقطة الإنفصال بسبب أن التشغيل الإضافي له يحقق أرباح تفاضلية مما يؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة

**لاحظ أن :** تم تجاهل التكاليف المشتركة (ما قبل الإنفصال) = 150,000 ريال ، حيث تعتبر غير ملائمة عند إتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الإنفصال أم بيعها بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الإنفصال ، حيث انها غارقة وغير تفاضلية وغير قابلة للتجنب حيث يتم التحمل بها سواء تم بيع المنتج عند نقطة الإنفصال أم تم بيعه بعد إجراء تشغيل إضافي عليه ، لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار

### اختبر نفسك (اسئلة للمراجعة)

- الإيرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في :
  - أ - سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الإضافي مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها اضافيا للمنتج
  - ب - سعر البيع للوحدة عند نقطة الإنفصال مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها إضافياً للمنتج
  - ج - الفرق بين سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الإضافي وسعر بيعها عند نقطة الإنفصال مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها اضافياً للمنتج
  - د - لا شيء مما سبق
- التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في :
  - أ - تكلفة مستلزمات الإنتاج اللازمة للتشغيل الإضافي للمنتج (المواد المباشرة، الأجر المباشرة ، والتكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة)
  - ب - التكلفة الثابتة الإضافية / الخاصة اللازمة للتشغيل الإضافي للمنتج
  - ج - تكلفة الفرصة البديلة التي يتم التضحية بها نتيجة التشغيل الإضافي للمنتج
  - د - جميع ما سبق
- يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل إضافي عليها في حالة أن :
  - أ - عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق خسائر إضافية تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة
  - ب - عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق أرباح إضافية تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة
  - ج - تكاليف التشغيل الإضافي للمنتج تساوي نصيب المنتج من التكاليف المشتركة ما قبل الإنفصال
  - د - لا شيء مما سبق

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

نظام محاسبي يعتمد على تجميع وتحليل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والإستثمار ، وإعداد تقارير رقابية ومتابعة على أساس الوحدات التنظيمية للمنشأة (مراكز المسؤولية)، بغرض مساءلة كل مدير مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق رقابته وتحكمه ، ومحاسبته عن الإنحرافات وتقييم كفاءة أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج

**ثانياً: طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية**

**يتضح من التعريف السابق أن أهم النقاط المتعلقة بطبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية تتمثل في الآتي :**

1. أن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يستلزمه الإتجاه اللامركزي للإدارة ، وهي تهدف من خلال النظام الرقابي إلى :
  - التحقق من الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة
  - التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف
  - إقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الإنحرافات عن الأهداف
2. أن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المنشأة إلى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى (مراكز المسؤولية)
3. يكون مركز المسؤولية تحت أمره شخص معين تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات وأيضاً المخرجات في حدود معينة ، أي أن هذا الشخص يكون مسؤولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية في حدود السلطات الممنوحة له
4. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق مفهوم (الإدارة بالأهداف) ، وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية، حيث تعد الموازنة التخطيطية لمركز المسؤولية هدفاً يسعى المركز إلى تحقيقه ، فهي تشتمل على المعدلات المعيارية لأنشطته ، حيث يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي وتحديد الإنحرافات وتحليل مسبباتها و إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة
5. تساهم محاسبة المسؤولية في تفعيل مفهوم (الإدارة بالإستثناء) ، فأى مركز مسؤولية أو مستوى إداري لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك . وإن مبدأ الإدارة بالإستثناء يعني عدم تبليغ الإدارة الأعلى إلا عند الضرورة ، أي عند وجود خطر أو إنحراف يستدعي تدخل الإدارة الأعلى لتصحيح الإنحراف



حتى يحقق نظام محاسبة المسئولية أهدافه بنجاح ، من الضروري أن يستند إلى مجموعة من المقومات هي:

1. تحديد مراكز المسئولية
2. تحديد معايير الأداء
3. إعداد التقارير الرقابية

### 1. تحديد مراكز المسئولية :

- مراكز المسئولية هي وحدات إدارية فرعية غالباً لامركزية في التنظيم ، تقع تحت إشراف ومسئولية شخص إداري مسئول
- مركز المسئولية قد يكون فرعاً مستقلاً أو إدارة فرعية أو مصنعاً أو قسماً أو مركز تكلفة إنتاجية أو خدمة ... الخ
- يمكن تصنيف مراكز المسئولية إلى ثلاثة أنواع هي :

#### النوع الأول : مركز تكلفة

- ✓ مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحدث بها من عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته وتحكمه ، ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن ، أما الإيرادات والإستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤوليته ومسؤولته
- ✓ في مركز التكلفة تكون عناصر التكلفة - كلها أو بعضها - خاضعة لتحكم ورقابة مدير المركز ، ويكون المدير مسؤولاً عنها حيث يستطيع بقراراته وتصرفاته أن يؤثر فيها
- ✓ يركز تقرير الأداء في مراكز التكلفة على التكاليف القابلة للرقابة ، ويقارن بين التكاليف المعيارية المخططة وبين التكاليف الفعلية بهدف تحديد الإنحرافات وتحليل مسبباتها ومحاسبة المسؤولين عنها
- ✓ تعد مراكز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسئولية شيوعاً واستخداماً في الحياة العملية ، فكثير من دوائر النشاط الإنتاجي والخدمي في التنظيم يمكن إعتبارها مراكز تكلفة حيث يمكن حصر تكاليفها وقياسها
- ✓ تعد مراكز الإنتاج (خط إنتاجي معين مثلاً) ومراكز الخدمات الإنتاجية (مركز صيانة الآلات والمعدات بالمصنع) من أمثلة مراكز التكلفة

#### النوع الثاني : مركز ربحية

- ✓ مركز الربحية عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحققه من إيرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات ، ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم أرباح مركزه الناجمه عن الفرق بين الإيرادات المحققة و بين التكاليف والمصروفات المستنفذة . أما الإستثمارات فلا تدخل في نطاق مسئولية ومسؤولته مدير المركز ، بل تخص الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الإستثمارية
- ✓ يركز تقرير الأداء في مراكز الربحية على ناتج المقابلة بين إيرادات المركز وبين تكاليفه ومصروفاته أي على الربح كمؤشر لتقييم أداء المسؤولين ، ويقارن بين الربح المخطط وفق الموازنة وبين الربح الفعلي المحقق بهدف تحديد الإنحراف وتحليل مسبباته ومحاسبة المسؤولين عن ذلك
- ✓ تعد الفروع المستقلة في المنشآت ذات الفروع ، وتعد الأقسام المختلفة في المنشآت ذات الأقسام (قسم أدوات منزلية ، قسم أدوات كهربائية) من أمثلة مراكز الربحية

- ✓ مركز الإستثمار عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحققه من إيرادات و عما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات ، إضافة إلى ما تم إستثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم معدلات العائد على الإستثمار في مركز المسؤولية
- معدل العائد على الإستثمار = (ربحية المركز ÷ الأصول المستثمرة بالمركز) x 100**
- ✓ يركز تقرير الأداء في مراكز الإستثمار على مؤشر معدل العائد على الإستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثة: **الإيرادات ، التكاليف والمصروفات ، الإستثمارات** . وذلك بغرض تقييم أداء المسؤولين ، ويقارن بين معدل العائد على الإستثمار المخطط وبين معدل العائد على الإستثمار المحقق بهدف تحديد الإنحراف وتحليل مسبباته ومحاسبة المسؤولين عن ذلك
- ✓ تعد الفروع المستقلة والخارجية للمنشآت المالية من بنوك وشركات تأمين ، والفروع الخارجية للشركات متعددة الجنسيات من أمثلة مراكز الإستثمار

## 2. تحديد معايير الأداء :

- معايير الأداء : عبارة عن أدوات قياس محددة مقدماً قبل بدء التنفيذ ، ويتم إنشاؤها وفق الأسلوب العلمي للمعايرة . وتعتمد هذه المعايير للحكم على كفاية نتائج التنفيذ في مراكز المسؤولية المختلفة لأنها أساس مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط له
- تتمثل معايير أو مؤشرات الأداء في مراكز المسؤولية المختلفة في الآتي :

### النوع الأول : معايير الأداء في مراكز التكلفة

- ✓ تعتبر التكاليف أساساً لتقييم أداء المسئول عن مركز التكلفة ، أما مقياس الأداء فهو التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية التكاليفية المبنية على المعايير التكاليفية التي تعد مقياساً للحكم على الأداء الفعلي أي على التكاليف الفعلية
- ✓ يتحدد إنحراف التكاليف بالمقارنة بين التكاليف المخططة المعيارية وبين التكاليف الفعلية ، ويتم تحديد وتحليل الأسباب المفسره للإنحراف ومحاسبة المسؤولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة

### النوع الثاني : معايير الأداء في مراكز الربحية

- ✓ يعتبر الربح أساساً لتقييم أداء المسئول عن مركز الربحية ، أما مقياس الأداء فهو التكاليف المعيارية المخططة والإيرادات المخططة فينتج الربح المخطط الذي يعد مقياساً للحكم على الأداء الفعلي أي على الربح الفعلي
- ✓ يتحدد إنحراف الربح بالمقارنة بين الربح المخطط وبين الربح الفعلي ، ويتم تحديد وتحليل الأسباب المفسرة للإنحراف ومحاسبة المسؤولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة

### النوع الثالث : معايير الأداء في مراكز الإستثمار

- ✓ يعتبر معدل العائد على الإستثمار أساساً لتقييم أداء المسئول عن مركز الإستثمار ، اما مقياس الأداء فهو معدل العائد على الإستثمار المخطط والذي يعد مقياساً للحكم على الأداء الفعلي أي على معدل العائد على الإستثمار المحقق
- ✓ يتحدد إنحراف معدل العائد بالمقارنة بين معدل العائد المخطط وبين معدل العائد الفعلي المحقق ، ويتم تحديد وتحليل الأسباب المفسرة للإنحراف ومحاسبة المسؤولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة
- معدل العائد على الإستثمار = (ربحية المركز ÷ الأصول المستثمرة بالمركز) x 100**

- **تقارير الأداء / الرقابية :** هي وسيلة إتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة ، وهي تعد لكل مركز مسؤولية على أساس مقارنة خطته بأدائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما
- **ترفع هذه التقارير دورياً إلى الجهة الإدارية المسؤولة** عن المركز المعني بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسية والانحرافات الجوهرية في مركز المسؤولية لإتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة اللازمة
- **تتمثل اهم قواعد إعداد وتقديم التقارير الرقابية في الآتي :**
  - ✓ **التقرير وفق المستويات الإدارية .** تتصاعد التقارير وفقاً لخطوط السلطة من الأدنى إلى الأعلى
  - ✓ **ملائمة التقرير للمستوى الإداري .** مناسبة مضمون التقارير ودرجة إجمالية أو تفاصيل بياناتها للمستوى الإداري الذي ترفع إليه
  - ✓ **إشتمالها على العناصر القابلة للرقابة والتحكم .** ضرورة إشمال التقارير على العناصر القابلة للرقابة والتحكم فقط من قبل الشخص المسئول عن مركز المسؤولية حتى تكون محاسبة مدير المركز المسئول موضوعية
  - ✓ **المقارنات والمعايير .** ضرورة أن تشتمل التقارير على الأرقام المستهدفة والأرقام الفعلية ، والمقارنة بينهما وتحديد الانحرافات وتحديد أسبابها وتحليلها وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة
  - ✓ **ثبات شكل وعناصر التقرير .** حتى تكون البيانات قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى
  - ✓ **السرعة والدقة في تقديم التقرير .** بحيث يمكن الحصول على البيانات بدرجة مقبولة من الدقة وفي أسرع وقت ممكن ليستفيد منها متخذ القرار

### رابعاً: أنواع مقاييس الأداء وبطاقات القياس المتوازن للأداء

- **تدرج مقاييس (معايير) الأداء** من مقاييس تعتمد على معيار فردي للأداء إلى مقاييس مركبة وذلك مروراً بالمقاييس التي تعتمد على عدد من معايير الأداء
- **تتمثل أنواع مقاييس الأداء في الآتي :**
  1. **مقاييس الأداء ذات المعيار الواحد .** هي المقاييس / المعايير التي تركز على خاصية واحدة تعبر عن الأداء ، ومن أمثلة هذه المقاييس مقياس التكلفة ، مقياس الربحية ، مقياس معدل العائد على الإستثمار
  2. **مقاييس الأداء ذات المعايير المتعددة .** هي المقاييس / المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن الأداء ، ومن أمثلة هذه المقاييس مقياس أداء مركز مسؤولية يشتمل على ربحية المركز وإنتاجيته ومسئوليته الإجتماعية ومدى التعاون مع الأقسام الأخرى
  3. **مقاييس الأداء المركبة .** هي المقاييس / المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن الأداء ووضع أوزان ترجيح لكل خاصية من خصائص أداء مركز المسؤولية المعين وتجميع هذه الخصائص بعد ترجيحها

4. **بطاقة القياس المتوازن للأداء** . هي بطاقات تتضمن مقاييس الأداء المالية وغير المالية لمراكز المسؤولية في تقرير واحد ، وتتضمن معظم بطاقات القياس المتوازن للأداء **مجموعة المقاييس الآتية** :

- ✓ **مقاييس الابتكار والإبداع** : عدد براءات الإختراع الجديدة ، عدد المنتجات الجديدة
- ✓ **مقاييس العمليات الداخلية** : وقت دورة التصنيع ، الجودة ، الكفاءة الإنتاجية
- ✓ **مقاييس العملاء** : الوفاء بإحتياجات العملاء ، سرعة الإستجابة لطلبات العملاء
- ✓ **مقاييس الأداء المالي** : نمو دخل التشغيل والإيرادات

توجد علاقة سببية بين هذه المحاور الأربعة الأساسية لمقاييس التقييم لهذه البطاقات ، حيث يسهم التحسن في مستوى التعلم والابتكار إلى زيادة كفاءة الأداء بالنسبة للعمليات الداخلية والفنية ، وتؤدي الأخيرة إلى زيادة الرضا من جانب العملاء ، بما يؤدي في النهاية إلى وجود إنعكاسات مالية إيجابية للمساهمين

### خامساً : تسعير التحويلات الداخلية وعلاقتها بتقييم الأداء

#### ❖ مفهوم سعر التحويل :

➤ هو القيمة التي يتم على أساسها تحويل وتبادل سلع أو خدمات بين مراكز المسؤولية (الوحدات الفرعية) بالمنشأة وبعضها البعض

➤ **ترجع أهمية التحديد الدقيق لأسعار التحويل للتحويلات الداخلية** بين مراكز المسؤولية إلى تأثير ذلك على قرارات تقييم أداء مراكز المسؤولية داخل المنشأة وحتى يمكن تقييم أداء المراكز بشكل موضوعي

#### ❖ طرق تحديد سعر التحويل :

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

البيانات الآتية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن عنصر كلفة العمل بمركز الإنتاج (ك) لشهر 5 / 1433 هـ  
**أولاً : البيانات الفعلية** كمية الإنتاج الفعلي خلال الشهر 100 وحدة ، الساعات الفعلية المستنفذة في الإنتاج ومعدلات الأجر هي:

نوع العمالة	عمالة فئة أ	عمالة فئة ب	عمالة فئة ج
الساعات الفعلية	480 ساعة	300 ساعة	250 ساعة
معدل أجر الساعة	45 ريال/للساعة	35 ريال/للساعة	15 ريال/للساعة

**ثانياً : البيانات المعيارية**

نوع العمالة	عمالة فئة أ	عمالة فئة ب	عمالة فئة ج
الساعات الفعلية	500 ساعة	300 ساعة	200 ساعة
معدل أجر الساعة	50 ريال/للساعة	30 ريال/للساعة	15 ريال/للساعة

**المطلوب :** إعداد التقارير الرقابية اللازمة عن عنصر الأجور المباشرة  
**الإجابة :**

**تقرير إنحرافات الأجور المباشرة**

المسؤول : مدير مركز ك				مركز المسؤولية : مركز الإنتاج ك				نوع العمالة
إنحراف الوقت			إنحراف معدل الأجر			معدل أجر فعلي	معدل أجر معياري	
إنحراف الوقت	معدل أجر معياري	ساعات معياري	ساعات فعلية	إنحراف معدل الأجر	ساعات فعلية			معدل أجر معياري
$= 45 \times (500 - 480)$ 900 ملانم	45	500	480	$2,400 = 480 \times 5$ غير ملانم	480	45	50	أ
$= 35 \times (300 - 300)$ صفر	35	300	300	$1,500 = 300 \times 5$ ملانم	300	35	30	ب
$= 15 \times (200 - 250)$ 750 غير ملانم	15	200	250	$0 = 250 \times 0$	250	15	15	ج
المجموع الكلي لإنحراف الوقت			المجموع الكلي لإنحراف معدل الأجر					
150 ملانم			900 غير ملانم					

**التعليق على التقرير:**

1. يتضح من التقرير أن إنحراف معدل الأجر غير ملانم ، وقد تكون أسبابه

- ✓ ارتفاع معدلات الأجور بشكل عام
- ✓ عدم تعديل معايير الأجور من فترة لأخرى
- ✓ استخدام عمالة ذات مهارة عالية جداً (من فئة أ مثلاً)
- ✓ عدم الدقة في وضع المعايير

2. أيضاً يتضح من التقرير أن إنحراف الوقت غير ملانم ... أما في حالات إذا كان إنحراف الوقت غير ملانم فقد يرجع ذلك لأسباب التالية

- ✓ عدم كفاءة العاملين مما يؤدي إلى زيادة في وقت التنفيذ
- ✓ توقف عمليات الإنتاج بسبب أعطال مفاجئة
- ✓ استخدام عمالة ذات مهارة منخفضة جداً
- ✓ عدم الدقة في وضع المعايير

3. يعتبر مدير مركز الإنتاج هو المسؤول عن تلك الإنحرافات في عنصر الأجور المباشرة ، لأن هذا العنصر يدخل في نطاق رقابته وتحكمه

شركة (السلام) تتخصص في تصنيع المنتجات الزجاجية ، ويقوم قسم البراويز بتصنيع البراويز وتحويلها داخليا إلى قسم الزجاج ، وقد بلغت تكلفة التصنيع لديه كما يلي : (القيم بالريال)

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

يستطيع قسم البراويز بيع البراويز إلى محلات الزجاج الخارجية بمبلغ 80 ريال للوحدة (منها 10% مصروفات تسويقية)

**المطلوب :** أولاً : تحديد سعر التحويل للوحدة بين قسم البراويز وقسم الزجاج على أساس :

- أ- سعر السوق المعدل  
ب- التكلفة المعيارية مضافاً إليها ربح مستهدف نسبته 10%  
ثانياً : أوضح السبب في تفضيل استخدام التكلفة المعيارية عن استخدام التكلفة الفعلية عند تحديد أسعار التحويل

**الإجابة :**

**أولاً : تحديد سعر التحويل للوحدة على أساس :**

- أ- سعر السوق المعدل (سعر السوق مخصوماً منه تكاليف ومصروفات تسويقية)  
سعر التحويل = سعر السوق المعدل

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

- ب- التكلفة المعيارية مضافاً إليها ربح مستهدف لقسم البراويز نسبته 10% منها

$$= 55 + (10\% \times 55) = 60.50 \text{ ريال}$$

**ثانياً : السبب في تفضيل استخدام التكاليف المعيارية على التكاليف الفعلية عند تحديد أسعار التحويل**

1. التكلفة المعيارية تمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة وليس ما هو كائن فعلاً
2. التكلفة المعيارية تتضمن المسوحات الحتمية فقط ولا تسمح بترحيل الأخطاء أو الإنحرافات بين الأقسام عند التحويل الداخلي بينهم

اختر نفسك (اسئلة للمراجعة)

**1. محاسبة المسؤولية نظام رقابي يهدف إلى :**

- أ - التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة
- ب - التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف
- ج - إقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الإنحرافات عن الأهداف
- د - جميع ما سبق

**2. مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً عن :**

- أ - عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته
- ب - عناصر تكاليف متغيرة فقط
- ج - عناصر تكاليف متغيرة وثابتة تحدث بمركزه
- د - جميع ما سبق

**2. في حالة ان إنحراف معدل الأجر غير ملائم قد يكون السبب :**

- أ - إرتفاع معدلات الأجور بشكل عام
- ب - توقف عمليات الإنتاج بسب أعطال مفاجئة
- ج - عدم كفاءة العاملين مما يؤدي إلى زيادة وقت التنفيذ
- د - جميع ما سبق

نهاية المحاضرة الثالثة عشر

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

- حدثت في بيئة الأعمال تغيرات وتطورات كبيرة كان لها الأثر العظيم على نظم المحاسبة الإدارية، فقد إستلزمت ضرورة تطوير أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة تلك التطورات وزيادة قدرة المنشآت على الإستمرار في بيئة أعمال شديدة التطور والتغير
- **من أهم التطورات والتغيرات الحديثة في بيئة التصنيع الحديثة الآتي :**
  1. **تغيرات في تقنية الإنتاج :** إستخدمت الشركات نظم وطرق تصنيع جديدة تتطلب تغيرات فنية في المصنع . ومن أمثلة ذلك نظم الإنتاج الفوري (JTI) ، نظم إدارة الجودة الكلية (TQM) . وقد ساعدت تلك النظم الحديثة الشركات على تحقيق ميزة تنافسية كبيرة نتيجة مساعدتها في إنتاج تشكيلة منتجات متنوعة وإنخفاض المخزون وتضاؤل العنصر البشري
  2. **الإهتمام المتزايد بجودة المنتج :** واجهت الشركات تحديات تتمثل في كيفية تحقيق التوازن بين التحسين المستمر لجودة المنتجات بما يؤدي إلى الوفاء بمتطلبات العملاء ، وبما يحقق للشركة بعض المزايا التنافسية . ومن أمثلة المفاهيم المستحدثة في هذا الإتجاه رقابة الجودة الشاملة ، التحسين المستمر للجودة
  3. **التطورات التكنولوجية وإزدياد حدة المنافسة:** في ضل بيئة التطورات التكنولوجية الحديثة أصبحت بيئة الأعمال تتصف بالتغير السريع ، ومثال ذلك التطورات التكنولوجية في مجال الإتصالات وخاصةً الإنترنت وقواعد البيانات . أضف إلى ذلك إزدياد حدة المنافسة بين الشركات العالمية كالأمريكية واليابانية، مما نتج عنه إهتمام أكبر بالأهداف الإستراتيجية وظهور أساليب حديثة لتقييم الأداء
  4. **التركيز على إشباع رغبات العملاء :** تزايدت الإتجاهات العالمية للإهتمام بالمستهلك وأن إشباع رغبات العملاء بات هو المطلب الأول للشركات العاملة في ظل المنافسة الشديدة ، وأصبح مستوى رضا العميل من أهم المقاييس الأساسية لنجاح الشركات . ويساعد فهم وقياس رضا العميل إدارة الشركة في تطوير السلعة أو الخدمة مما يؤدي إلى 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 أو الخدمات التي تنتجها الشركة نظراً لأن كثير من الشركات والحكومات وضعت شرط الحصول على هذه الشهادات للتعامل معها . أصبح تركيز الشركات الصناعية والخدمية على تحسين الجودة بدلاً من تخفيض التكلفة ، ومحاولة إستيفاء كل متطلبات الحصول على شهادات المواصفات القياسية
  6. **ظهور تنظيمات و إتفاقيات عالمية :** نشأت منظمات إقتصادية جديدة و إتفاقيات تجارية كثيرة مثل إتفاقية الجات ومنظمة الدول الأوروبية . وقد سعت الدول التي ترغب في الإنضمام إلى مثل هذه الإتفاقيات إلى تطوير صناعاتها وتطوير أساليب إنتاجها بإستحداث أدوات إدارية ومحاسبية جديدة لمواكبة التطور والصمود في وجه المنافسة العالمية

## من أهم التأثيرات للتطورات والتغيرات الحديثة على نظم المحاسبة الإدارية:

1. **تحديد تكاليف المنتج** : استخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة أدى إلى تضاؤل تكاليف العنصر البشري وتزايد نسبة التكاليف غير المباشرة . ومن ثم أصبح من المفضل عدم تتبع عنصر تكلفة العمل المباشر كعنصر مستقل ، بل تتم المحاسبة عنها بإدماجها مع التكاليف غير المباشرة
2. **الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء** : أصبحت القرارات الإدارية الخاصة بالمخزون والإستثمار هي محور الإهتمام لنظم الرقابة ، بينما رقابة تكاليف التشغيل والعمالة أصبحت أقل أهمية . وأصبح الإهتمام متزايد بمقاييس تحسين الجودة والمخزون والإنتاجية وزيادة رضاء العميل
3. **تقييم الإستثمارات** : أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أكثر كفاءة لتقييم الإستثمارات الحديثة تأخذ في الحسبان التغيرات والتقلبات السريعة في هذه البيئة مثل إنخفاض نصيب السوق
4. **إتساع طاقة المعلومات لدى متخذ القرار** : زادت قدرات المحاسبة الإدارية نحو إستخدام تكنولوجيا الحاسب المتقدمة كوسيلة للتقرير ونظم الرقابة بشكل أكثر دقة وملائمة وفعالية . وتحسنت إستجابة المحاسبة الإدارية للمواقف الطارئة التي تتطلب منها السرعة في توفير المعلومات التي تحسن من صنع القرار

## ثالثاً : الأساليب والأدوات الحديثة لتدعيم نظم المحاسبة الإدارية

### من أهم الأدوات والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الآتي :

1. **نظام التكاليف على النشاط (ABC)**
  - إن ظهور هذا النظام كان إستجابة للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وإرتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة
  - في حين يتم في نظم التكاليف التقليدية تحديد تكاليف المنتجات على أساس توزيع وتخصيص التكاليف على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات ، ثم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج ، وأخيراً توزيع تكاليف مراكز الإنتاج على المنتجات بإستخدام معدلات تحميل مختلفة تحسب وفقاً لأسس تحكيمية لا تؤدي إلى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة ، ومن ثم الوصول إلى قياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج
  - بينما وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط يتم تعديل طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة بإتباع طريقة مستحدثة ، وعند تحديد العلاقة بين وحدة النشاط وبين الموارد (عناصر التكلفة) فإن وحدة النشاط هي التي تخلق الطلب على الأنشطة ، و الأنشطة تخلق الطلب على الموارد (عناصر التكلفة) ، ثم يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط المسبب للتكلفة ، ولذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي إستنفذتها هذه المنتجات سيؤدي إلى زيادة دقة أرقام التكلفة



- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المستحدثة لرفع كفاءة عملية إتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة وزيادة حدة المنافسة
- التكلفة المستهدفة عبارة عن عملية ضبط وتحديد تكلفة المنتج المقترح والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل
- في النظم التقليدية يتم تحديد سعر البيع للمنتجات على أساس تحديد التكلفة أولاً ثم إضافة هامش الربح المناسب ليتم الوصول إلى سعر البيع المقترح للمنتج . فإذا كان السعر أعلى من السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر ، فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن ومحاولة تخفيض التكلفة بالطرق التقليدية أثناء التشغيل
- بينما وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد سعر السوق أولاً ثم يتم تحديد هامش الربح المخطط تحقيقه ، والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها أي التكلفة المستهدفة ، وعلى ذلك يتم إجراء التصميمات و الإختبارات للمنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة فقط (المسموح بها) ، ومحاولة تخفيض التكلفة أثناء مراحل التخطيط والإعداد والتشغيل للإنتاج
- التكلفة المستهدفة أو التكلفة المسموح بها = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه
- مدخل التكلفة المستهدفة لا يعتمد على تحديد التكلفة التي يمكن للمنشأة الإنتاج بها ، وإنما تحدد التكلفة في ضوء إمكانيات المنشأة ومدى تقبل السوق لتلك التكلفة والعلاقة بين تكلفة المنشأة وتكلفة المنافسين
- التكلفة المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق ، وتطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق . وهذا يجعل الشركة في وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة وليس وفقاً للتكلفة

## 3. إدارة التكلفة الإستراتيجية (SCM)

- إدارة التكلفة الإستراتيجية ما هي إلا خليط أو مزيج من ثلاثة أنواع للتحليل تعود جذورها إلى علم الإدارة الإستراتيجية ، وهذه الأنواع الثلاثة هي:
  - أ- تحليل سلسلة القيمة
  - ب- تحليل الموقف الإستراتيجي
  - ت- تحليل مسببات التكلفة
- يبني هذا المدخل تحليله للتكاليف على أساس المراحل المختلفة لسلسلة القيمة مع التركيز على الجوانب الخارجية

- برزت المقاييس المرجعية كأداة هامة لتقييم الأداء وهي عملية مستمرة لمحاكاة أفضل الممارسات أو مستويات أداء داخل الصناعة أو بين الصناعات المختلفة
- المقاييس المرجعية تقوم على الإستدلال بإداء المنشآت الرائدة (أو المنافسة) في صناعتها أو القطاع التابع لها ، بحيث يتم إعتداد معايير أداء تلك المنشآت الرائدة كمعايير للمنشأة . و يؤدي إستخدام هذا الأسلوب إلى تحفيز العاملين في المنشأة للوصول إلى نفس مستوى المنشآت الرائدة، وبالتالي تحقيق مستويات جيدة في الأداء

### رابعاً : مدى إستخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية

- أجريت العديد من الدراسات للتعرف على مدى الإستخدام العملي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ، وأوضحت النتائج أن نظام التكلفة حسب النشاط إكتسب إهتماماً متزايداً من بين جميع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، يليه أسلوب التكلفة المستهدفة ، ثم يليهم أسلوب المقاييس المرجعية
- أكدت الدراسات على أن العديد من الشركات الناجحة لازالت تستخدم الأساليب التقليدية (مثل الموازنات التخطيطية) بشكل واسع
- أن هناك إتجاه لتطوير وتحسين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بدلاً من البحث عن غيرها و إستحداث أساليب جديدة مثل تطوير الموازنات المرنة
- أيضاً هناك إتجاه لربط أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بالأساليب الحديثة وضرورة التكامل فيما بينها مثل الربط بين نظام التكاليف حسب النشاط وبين التكاليف المعيارية
- أن هناك عدة عوامل مؤثرة في مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية مثل : درجة المنافسة ، حجم المنشأة ، نوع الصناعة ، عوامل ثقافية
- أن الشركات الصناعية السعودية تستخدم وبشكل كبير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وخاصة أسلوب الموازنات التخطيطية ، تحليل التعادل ، التكاليف المعيارية
- أن الشركات الصناعية السعودية تستخدم بعض أساليب 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 إلى إستخدام أساليب حديثة لأن بيئة الإنتاج نمطية

المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية
المعلومات المحاسبية	Accounting Information
الدقة	Accuracy
التكلفة الفعلية	Actual Cost
نظام التكلفة حسب الأنشطة	Activity - Based Costing
موازنة المصروفات الإدارية	Administrative Expense Budget
قرار إضافة أو إستبعاد المنتج	Adding and Dropping Product Decision
تكلفة قابلة للتجنب	Avoidable Cost
المقاييس المرجعية	Benchmarking
الموازنة	Budget
قائمة الدخل التقديرية	Budgeted Income Statement
قائمة المركز المالي التقديري	Budgeted Statement Of financial position
الموازنة الرأسمالية	Capital Budget
الموازنة النقدية	Cash Budget
تكاليف عامة	Common costs
تكاليف قابلة للرقابة	Controllable costs
الرقابة	Control
محاسبة التكاليف	Cost Accounting
تخصيص التكاليف	Cost Allocation
تحليل التكلفة والمنفعة	Cost - Benefit analysis
مركز التكلفة	Cost Center
أسلوب التحليل التفاضلي	Differential Analysis
التكاليف التفاضلية	Differential Cost
موازنة تكلفة العمل المباشر	Direct Labor Budget
موازنة تكلفة المواد المباشرة	Direct Material Budget
المحاسبة المالية	Financial Accounting

المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية
الموازنة الساكنة (الثابتة)	Fixed budget
الموازنة المرنة	Flexible budget
التكاليف التاريخية	Historical Costs
الطاقة العاطلة	Idle Capacity
مركز الإستثمار	Investment Center
التكلفة المشتركة	Joint Cost
تخصيص التكلفة المشتركة	Joint Cost Allocation
المنتج المشترك	Joint Product
قرار الصنع أو الشراء	Make Buy Decision
المحاسبة الإدارية	Managerial Accounting
التكاليف الحدية	Marginal cost
الإدارة بالأهداف	Management by objectives
الإدارة بالإستثناء	Management by Exception
سعر السوق	Market Price
موازنة المصروفات التسويقية	Marketing Expense Budget
الموازنة الشاملة	Master Budget
التكلفة المعدلة	Modified Cost
سعر السوق المعدل	Modified Market Price
قرار الإختيار بين البدائل المتعددة	Multiple Alternative Choice Decision
موازنة التشغيل	Operating Budget
تكلفة الفرصة البديلة	Opportunity Cost
تقرير الأداء	Performance Reports
التسعير	Pricing
ربحية المنتجات	Product Profitability
موازنة الإنتاج	Production Budget

المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية	المصطلح المحاسبي باللغة العربية
Profit Center	مركز الربحية
Relevance	الملائمة
Relevance Cost	التكاليف المناسبة
Responsibility Accounting	محاسبة المسؤولية
Required rate of Return	معدل العائد المستهدف
Responsibility Center	مركز المسؤولية
Return on Investment	العائد على الإستثمار
Sales Budget	موازنة المبيعات
Selling Price	سعر البيع
Strategic cost management	إدارة التكلفة الإستراتيجية
Total Quality Management	الرقابة الشاملة على الجودة
Target Costing	التكلفة المستهدفة
Special Orders	الأوامر الخاصة
Split Off Point	نقطة الانفصال
Standard Cost	التكلفة المعيارية
Sunk Cost	التكلفة الغارقة
Target Income	الدخل المستهدف
Transfer Pricing	تحديد أسعار التحويل
Unavoidable Costs	تكلفة غير قابلة للتجنب

1. من أهم التأثيرات للتطورات والتغيرات الحديثة على المحاسبة الإدارية:

- أ - تحديد تكاليف المنتج
- ب - الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء
- ج - إتساع طاقة المعلومات لدى متخذ القرار
- د - جميع ما سبق

2. أن ظهور هذا النظام كان إستجابة للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وإرتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة :

- أ - التكلفة المستهدفة
- ب - التكلفة على أساس النشاط
- ج - الإدارة الإستراتيجية للتكلفة
- د - المقاييس المرجعية

3. أكدت الدراسات أن العديد من الشركات الناجحة تستخدم بشكل واسع :

- أ - الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية
- ب - الأساليب الحديثة للمحاسبة
- ج - الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية
- د - الأساليب المبسطة للمحاسبة الإدارية