

# المحاضرة الأولى

## طبيعة ونطاق المحاسبة الإدارية

عناصر المحاضرة :

- أولاً : الإطار العلمي للمحاسبة الإدارية
- ثانياً : العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم المحاسبية الأخرى
- ثالثاً : العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم غير المحاسبية
- رابعاً : المحاسبة الإدارية و وظائف الإدارة
- خامساً : أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة

## 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 :

- المحاسبة الإدارية تعتبر :
  - محاسبة داخلية .
  - محاسبة تحليلية تفصيلية .
  - محاسبة موقفيه .
  - محاسبة القرار . ( البعض يسمي المحاسبة الادارية محاسبة القرار )

### المحاسبة الإدارية توفر :

- معلومات مستقبلية وحاضرة وتاريخية .
- معلومات مالية ومعلومات غير مالية .
- معلومات عن التكاليف والإيرادات وأخرى .

### أهداف المحاسبة الإدارية :

#### توفر المعلومات الملائمة :

- لمساعدة الإدارة في التخطيط .
- لمساعدة الإدارة في الرقابة على الأنشطة التشغيلية .
- لمساعدة الإدارة في تقييم الأداء للأفراد والوحدات الفرعية .
- لترشيد الإدارة في عملية اتخاذ القرار .

- معلومات مالية هي المعبر عنها بوحدة نقدية مثل : ( تكلفة مشتريات مواد أولية )
- معلومات غير مالية هي المعبر عنها بوحدة غير نقدية مثل ( حجم النشاط ، عدد ساعات العمل حجم المخزون )

#### الفرق بين الهدف والوظيفة :

- الهدف هو الغاية التي نسعى للوصول اليها .
- الوظيفة هي العمل أو المهام التي اذا قمنا بها نصل لهذا الهدف .

## وظائف المحاسبة الإدارية :

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

## ثانياً : العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم المحاسبية الأخرى

### أ- المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية :

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
<ul style="list-style-type: none"> <li>تخدم بشكل أساسي إداري المنشأة .</li> <li>اختيارية حسب رغبة إدارة المنشأة .</li> <li>توفر معلومات تفصيلية عن الوحدات الفرعية بالمنشأة .</li> <li>توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية .</li> <li>توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية .</li> <li>لا يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية معينة .</li> <li>معلوماتها ليست بنفس درجة دقة معلومات المحاسبية المالية خاصة المستقبلية منها .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تخدم بشكل أساسي أطراف خارج المنشأة .</li> <li>إلزامية طبقاً للقانون .</li> <li>توفر معلومات إجمالية عن المنشأة ككل .</li> <li>توفر معلومات تاريخية فقط .</li> <li>توفر معلومات مالية فقط .</li> <li>يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية متعارف عليها .</li> <li>تتميز معلوماتها بدرجة دقة أعلى نسبياً حيث تراجع من مراجع حسابات خارجي .</li> </ul>

### ب- المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف :

المحاسبة الإدارية	محاسبة التكاليف
<ul style="list-style-type: none"> <li>توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية .</li> <li>توفر معلومات عن عناصر التكاليف والإيرادات وأخرى .</li> <li>تهتم بمعلومات التكاليف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>توفر معلومات تاريخية فقط .</li> <li>توفر معلومات عن عناصر التكاليف فقط .</li> <li>تركز الاهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل فقط .</li> </ul>

## ثالثاً : العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم غير المحاسبية :

### أ- المحاسبة الإدارية و علم الاقتصاد :

يوفر علم الاقتصاد بعض المفاهيم ذات الأهمية لمجالات واهتمامات المحاسبة الإدارية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات .

ومن أمثلة هذه المفاهيم : تكلفة الفرصة البديلة ، التكاليف التفاضلية ، التكلفة الحدية .

### ب- المحاسبة الإدارية و علم 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 و العلوم السلوكية :

توفر العلوم السلوكية مجموعة من المفاهيم ترتبط بالعنصر الانساني كمحدد رئيسي لنجاح الإدارة في وظائفها المختلفة ، وتستفيد المحاسبة الإدارية من هذه المفاهيم السلوكية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة في التخطيط والرقابة والأداء واتخاذ القرارات .

ومن أمثلة هذه المفاهيم : مفهوم المشاركة ، ومفهوم الحوافز .

## رابعاً : المحاسبة الإدارية و وظائف الإدارة :

### التخطيط :

تساعد المحاسبة الإدارية في توفير :

- المعلومات اللازمة لترجمة أهداف وخطط المنشأة في شكل (جداول) موازنات تقديرية .
- المعلومات الملائمة للمساعدة في مجالات تخطيط الربحية .

### الرقابة وتقييم الأداء :

تساعد المحاسبة الإدارية في توفير معلومات :

- عن الأداء المستهدف ( الموازنات التقديرية ) وعن 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 وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار ، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرار .

## خامساً : أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة :

- ١ - أسلوب الموازنات التخطيطية .
- ٢ - نموذج تحليل التعادل .
- ٣ - أسلوب التكاليف المعيارية .
- ٤ - أسلوب محاسبة المسئولية .
- ٥ - أسلوب التحليل المالي .
- ٦ - أسلوب التحليل التفاضلي .
- ٧ - أسلوب تحليل الانحرافات .
- ٨ - أدوات أخرى ( مثل : نموذج القياس المتوازن للأداء ، أسلوب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة )

## اختبر نفسك

- ١- دور المحاسبة الإدارية داخل المنشأة يهدف الى :
- ابتكار العديد من الأساليب مثل الموازنات والتكاليف المعيارية
  - توفير المعلومات اللازم للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار .
  - الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية التي تبين جميع عمليات المنشأة .
  - لا شئ مما سبق .
- ٢- بالمقارنة بالمحاسبة المالية ، تتميز المحاسبة الادارية بكل مايلي ما عدا :
- تهتم بالمستقبل .
  - تميل الى البيانات التفصيلية .
  - السرعة في تقديم المعلومات .
  - أكثر دقة .
  - لا شئ مما سبق .
- ٣- توفر المحاسبة الإدارية معلومات تخدم الإدارة في مجال :
- التخطيط .
  - الرقابة وتقييم الأداء .
  - اتخاذ القرارات .
  - جميع ما سبق .
- ٤- تتصف المحاسبة الإدارية بالخصائص التالية عدا :
- تعتبر محاسبة تحليلية .
  - تعتبر محاسبة قرار .
  - تعتبر محاسبة إلزامية .
  - تعتبر محاسبة داخلية .
- ٥- تساعد المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات الملائمة عن بدائل القرار وبالتالي :
- زيادة درجة المعرفة والقضاء على عدم التأكد لدى متخذ القرار .
  - زيادة درجة المعرفة وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار .
  - تخفيض درجة المعرفة وزيادة درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار .
  - لا شئ مما سبق .
- ٦- تستفيد المحاسبة الإدارية من بعض مفاهيم علم الاقتصاد مثل :
- مفهوم المشاركة
  - مفهوم نظرية الاحتمالات .
  - مفهوم التكلفة التفاضلية .
  - لا شئ مما سبق .
- ٧- يعتبر تقييم المعلومات وتحديد المعلومات الملائمة منها ، المعلومات غير الملائمة من :
- أهداف المحاسبة الإدارية .
  - خصائص المحاسبة الإدارية .
  - وظائف المحاسبة الإدارية .
  - خصائص المحاسبة المالية .

السوائل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
الجواب	ب	د	د	ج	ب	ج	ج



# المحاضرة الثانية

## الموازنات الجارية والرأسمالية

عناصر المحاضرة :

- أولاً : التعريف بالموازنات التخطيطية وخصائصها .  
ثانياً : أهداف الموازنة التخطيطية  
ثالثاً : المبادئ العلمية للموازنة .  
رابعاً : مراحل اعداد الموازنة  
خامساً : أنواع الموازنات .  
سادساً : اعداد الموازنة التخطيطية الرئيسية .  
سابعاً : اعداد موازنة المبيعات

### أولاً : التعريف بالموازنات التخطيطية وخصائصها :

#### تعريف الموازنة التخطيطية :

عبارة عن ترجمة **مالية** للأهداف وللخطط 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 أن تعد الموازنة وفقاً للإمكانات المتاحة والظروف 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 ( خمس أهداف ) :

#### ١. الموازنة أداة للتخطيط :

ترجمة أهداف وخطط المنشأة في جداول فرعية تتضمن مقاييس كمية وقيمية يمكن تنفيذها .

#### ٢. الموازنة أداة للرقابة وتقييم الأداء :

المقارنة بين الأداء المستهدف والأداء الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما وتحليل أسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية .

#### ٣. الموازنة أداة للتنسيق :

توحيد جهود الادارات والاقسام داخل المنشأة وتنسيق العمل بينها بحيث تعمل بشكل متكامل ومترابط .

#### ٤. الموازنة أداة لترشيد اتخاذ القرارات :

توفر المعلومات الملائمة اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة .

#### ٥. الموازنة أداة للاتصال :

تؤدي دوراً فعالاً كأداة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة .

## ثالثاً : المبادئ العلمية للموازنة التخطيطية ( خمس مبادئ ) :

### ١. مبدأ الشمول :

تكون الموازنة شاملة لجميع الإدارات والأقسام والعمليات وأوجه النشاط بالمنشأة .

### ٢. مبدأ التعبير المالي :

تتم الترجمة للخط والموازنات العينية في شكل نقدي وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة .

### ٣. 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 )

### ٤. مبدأ المشاركة :

اشترك جميع المستويات الادارية في اعداد الموازنات لضمان عدم معارضة تنفيذها . ويرتبط بذلك مصطلح يسمى ( بيع الموازنة ) وهو يعني إقناع الأفراد المشاركين بأهمية الموازنة وضرورة نجاحها .

### ٥. مبدأ وحدة الموازنة :

تعتبر الموازنة وحدة واحدة لا تتجزأ ، بمعنى أن كل جزء من أجزاء الموازنة يتأثر بأجزاء الموازنة الأخرى نتيجة العلاقات التبادلية بين مختلف أوجه النشاط في المنشأة .

## رابعاً : مراحل اعداد الموازنة التخطيطية ( ثلاث مراحل ) :

### ١. مرحلة تحديد الأهداف :

يتم تحديد الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها خلا الفترة المستقبلية القادمة ، وتعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن هذه الأهداف والمساعدة في إعداد الخطط الفرعية للإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة لتحقيق تلك الأهداف .

### ٢. 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 .

### ٣. مرحلة اعتماد الموازنة الشاملة :

تقدم الموازنة التخطيطية الشاملة الى الإدارة العليا للمنشأة لاعتمادها والموافقة عليها حتى تصبح ملزمة وبتقيد بها الجميع ويعملون على تحقيق الأهداف التي ترمي اليها .

## خامساً : أنواع الموازنات ( ثلاث أنواع ) :

١. من حيث الفترة الزمنية : وتقسّم الموازنات التخطيطية الى ( نوعين اثنين ) :  
(١) موازنات قصيرة الأجل ( تغطية فترة محاسبية / سنة مالية واحدة )  
(٢) موازنات متوسطة وطويلة الأجل .

٢. من حيث مستويات النشاط : وتقسّم الموازنات التخطيطية الى ( نوعين اثنين ) :  
(١) موازنة ثابتة ( تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط )  
(٢) موازنة مرنة ( تعد لعدة مستويات نشاط )

٣. من حيث طبيعة العمليات : وتقسّم الموازنات التخطيطية الى ( ثلاثة أنواع ) :  
(١) موازنة العمليات التشغيلية ( الجارية ) : مثل : موازنة الانتاج ، موازنة المبيعات .... الخ  
(٢) موازنة العمليات النقدية .  
(٣) 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 وتشمل على :

٢. الموازنات المالية	١. الموازنات التشغيلية الجارية
(١) الموازنة النقدية التقديرية . (٢) قائمة المركز المالي التقديرية .	(١) موازنة المبيعات . (٢) موازنة الانتاج . (٣) موازنة الموارد البشرية . (٤) موازنة الأجور المباشرة . (٥) موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة . (٦) موازنة المصروفات البيعية والإدارية . (٧) قائمة الدخل التقديرية .

## سابعاً : اعداد موازنة المبيعات :

١. 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 الانتاج وموازنات المصروفات التسويقية وغيرها .
٢. توضح موازنة المبيعات كمية المبيعات التقديرية وسعر البيع التقديري وقيمة المبيعات التقديرية للمنشأة موزعة حسب مناطق البيع ، وحسب أنواع المنتجات وحسب الفترات الزمنية التفصيلية للموازنة .
٣. يعتمد إعداد موازنة المبيعات على المعادلة الآتية : معادلة موازنة المبيعات :

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

## حالة عملية ( ١ ) : موازنة المبيعات :

تنتج شركة ( الحمد ) المنتج ( أ ) وتقوك ببيعه في منطقة ( الأحساء ) ، وتدرس الشركة إعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للعام ١٤٣٥هـ وقد توافر لديك البيانات الآتية :

- (١) حجم الطلب الكلي المتوقع على المنتج ( أ ) في السوق ٦٨٠٠٠ وحدة .
- (٢) الحصة السوقية للشركة من الطلب الكلي على المنتج ٢٥% .
- (٣) من المتوقع أن تسوق الشركة حصتها السوقية بنسبة ٢ : ٦ : ٥ : ٤ خلال الفترات الربع سنوية من العام ١٤٣٥هـ على التوالي .
- (٤) يقدر سعر البيع للوحدة من المنتج ( أ ) بمبلغ ٦٠ ريال .

**المطلوب :** إعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للعام القادم ١٤٣٥هـ .

### تمهيد الاجابة :

- الحصة السوقية ( المبيعات السنوية ) للشركة =  $٦٨٠٠٠ \times ٢٥\% = ١٧٠٠٠$  وحدة
- كمية مبيعات تقديرية الربع ( ١ ) =  $( ١٧ / ٢ ) \times ١٧٠٠٠ = ٢٠٠٠$  وحدة
- كمية مبيعات تقديرية الربع ( ٢ ) =  $( ١٧ / ٦ ) \times ١٧٠٠٠ = ٦٠٠٠$  وحدة
- كمية مبيعات تقديرية الربع ( ١ ) =  $( ١٧ / ٥ ) \times ١٧٠٠٠ = ٥٠٠٠$  وحدة
- كمية مبيعات تقديرية الربع ( ١ ) =  $( ١٧ / ٤ ) \times ١٧٠٠٠ = ٤٠٠٠$  وحدة

### طبق القاعدة :

قيمة المبيعات التقديرية = كمية المبيعات التقديرية  $\times$  سعر البيع التقديري

### شركة الحمد

### موازنة المبيعات للعام ١٤٣٥هـ

بيان	الربع ( ١ )	الربع ( ٢ )	الربع ( ٣ )	الربع ( ٤ )	اجمالي العام القادم ١٤٣٥هـ
كمية المبيعات التقديرية ( وحدة )	٢٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠	١٧٠٠٠
$\times$ سعر البيع التقديري	٦٠ $\times$	٦٠ $\times$	٦٠ $\times$	٦٠ $\times$	٦٠ $\times$
= قيمة المبيعات التقديرية ( ريال )	١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	١٠٢٠٠٠٠

## حالة عملية ( ٢ ) : موازنة المبيعات :

تقوم شركة ( اليوسف ) بإنتاج وبيع المنتج ( م ) ، والشركة بصدد إعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات لفترة لثلاثة أشهر للعام ١٤٣٥هـ وقدرت توافرت لديك البيانات الآتية :

(١) قدرت الشركة مبيعاتها من المنتج ( م ) بكمية ٢٠٠٠٠ وحدة توزع خلال الثلاثة أشهر المذكورة على النحو الآتي :

الشهر	كمية المبيعات
١	٥٠٠٠ وحدة
٢	٨٠٠٠ وحدة
٣	٧٠٠٠ وحدة

(٢) تسوق الشركة المنتج ( م ) في منطقتي الأحساء والرياض على أساس نسب بيع ٦٠% ، ٤٠% على التوالي .

(٣) يقدر سعر البيع للوحدة من المنتج ( م ) بمبلغ ١٠ ريال .

**المطلوب :** إعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للربع الأول للعام القادم ١٤٣٥هـ .

### تمهيد الاجابة :

(١) كمية مبيعات الشهر ( ١ ) = ٥٠٠٠ وحدة

- يخص الأحساء =  $٥٠٠٠ \times ٦٠\% = ٣٠٠٠$  وحدة

- يخص الرياض =  $٥٠٠٠ \times ٤٠\% = ٢٠٠٠$  وحدة

(٢) كمية مبيعات الشهر ( ٢ ) = ٨٠٠٠ وحدة

- يخص الأحساء =  $٨٠٠٠ \times ٦٠\% = ٤٨٠٠$  وحدة

- يخص الرياض =  $٨٠٠٠ \times ٤٠\% = ٣٢٠٠$  وحدة

(٣) كمية مبيعات الشهر ( ٣ ) = ٧٠٠٠ وحدة

- يخص الأحساء =  $٧٠٠٠ \times ٦٠\% = ٤٢٠٠$  وحدة

- يخص الرياض =  $٧٠٠٠ \times ٤٠\% = ٢٨٠٠$  وحدة

### شركة اليوسف / موازنة المبيعات للربع الأول للعام ١٤٣٥هـ

### الإجابة :

بيان	الربع ( ١ )	الربع ( ٢ )	الربع ( ٣ )	اجمالي الربع الأول للعام ١٤٣٥هـ
<u>منطقة الأحساء :</u> كمية المبيعات التقديرية $\times$ سعر البيع التقديري	١٠ X ٣٠٠٠	١٠ X ٤٨٠٠	١٠ X ٤٢٠٠	١٠ X ١٢٠٠٠
= قيمة مبيعات تقديرية	٣٠٠٠٠	٤٨٠٠٠	٤٢٠٠٠	١٢٠٠٠٠
<u>منطقة الرياض :</u> كمية المبيعات التقديرية $\times$ سعر البيع التقديري	١٠ X ٢٠٠٠	١٠ X ٤٢٠٠	١٠ X ٢٨٠٠	١٠ X ٨٠٠٠
= قيمة مبيعات تقديرية	٢٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٢٨٠٠٠	٨٠٠٠٠
اجمالي كمية مبيعات تقديرية	٥٠٠٠	٨٠٠٠	٧٠٠٠	٢٠٠٠٠
اجمالي قيمة مبيعات تقديرية	٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

## اختبر نفسك

١- من أهداف إعداد الموازنات كونها أداة :

- أ- للتخطيط
- ب- للرقابة
- ج- اتصال
- د- جميع ما سبق .

٢- تتضمن الموازنات التشغيلية الموازنات التالية ما عدا :

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

٣- تتضمن المبادئ العلمية للموازنات التالي ما عدا :

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

٤- من خصائص الموازنة التخطيطية :

- أ- تعدد الموازنات وفقاً للإمكانات المتاحة والظروف المحتملة
- ب- تعتمد الموازنة من الإدارة العليا حتى تصبح ملزمة
- ج- تعتبر الموازنة تصوراً كمياً وقيماً لأهداف المنشأة
- د- جميع ما سبق

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

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

٦- كمية المبيعات التقديرية لاحدى الشركات الصناعية عن شهر محرم ١٤٢٥هـ تبلغ ٥٠٠٠٠ وحدة ، سعر البيع التقديري للوحدة ٦ ريال . التكلفة المتغيرة التقديرية للوحدة ٤ ريال . بناء على ذلك فإن قيمة المبيعات التقديرية عن شهر محرم ١٤٢٥هـ هي :

- أ- ١٠٠٠٠٠ وحدة
- ب- ٢٠٠٠٠٠ وحدة
- ج- ٢٠٠٠٠٠ وحدة
- د- ٥٠٠٠٠٠ وحدة

قيمة المبيعات التقديرية = كمية المبيعات التقديرية X سعر البيع التقديري

٧- 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

السوائل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
الجواب	د	ب	د	د	أ	ب	ب

نهاية المحاضرة الثانية

## المحاضرة الثالثة

### تابع : إعداد الموازنات التشغيلية الجارية ( موازنة الإنتاج ، موازنة المواد المباشرة )

عناصر المحاضرة :

أولاً : تعريف وإعداد موازنة الإنتاج

ثانياً : تعريف وإعداد موازنة المواد المباشرة

### أولاً : تعريف وإعداد 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 المعادلات الآتية : **معادلة موازنة الإنتاج** :

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

### يلاحظ على موازنة الإنتاج الآتي :

- 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 المطلوب من الإنتاج التام سواء في بدايته أو نهاية فترة الموازنة .
  - حجم الطاقة الإنتاجية المتاحة** : ان كميات الإنتاج يجب أن تكون مساوية أو أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة .
- تعتبر موازنة الإنتاج هي **حجر الزاوية** في بناء وإعداد موازنات تشغيلية أخرى هي موازنات عناصر التكاليف الإنتاجية وتشمل موازنة الموارد البشرية وموازنة الأجور المباشرة وموازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة.
- تعد موازنة الإنتاج في **الشركات الصناعية فقط** .

## حالة عملية ( ٣ ) : موازنة الإنتاج :

شركة ( الحمد ) تنتج وتبيع المنتج ( ك ) ، والشركة بصدد إعداد موازنة الإنتاج للعام القادم ١٤٣٥ هـ وقد توافرت لديك البيانات الآتية :

( ١ ) كميات المبيعات التقديرية ٢٠٠٠ ، ٦٠٠٠ ، ٥٠٠٠ ، ٤٠٠٠ وحدة خلال الفترات الربع سنوية من العام ١٤٣٥ على التوالي .

( ٢ ) ترغب الشركة في الاحتفاظ بمخزون إنتاج تام في نهاية كل ربع سنة من العام ١٤٣٥ هـ يعادل ٢٥% من كمية مبيعات الربع الذي يليه مباشرة .

( ٣ ) تقدر المبيعات للربع الأول للعام ١٤٣٦ هـ بكمية ٢٠٠٠ وحدة .

( ٤ ) يقدر مخزون آخر الفترة المتوقع من الإنتاج التام للعام ١٤٣٤ هـ بكمية ٨٠٠ وحدة .

**المطلوب :** إعداد الموازنة التخطيطية للإنتاج لشركة ( الحمد ) للعام القادم ١٤٣٥ هـ .

## تمهيد الاجابة :

( ١ ) مخزون إنتاج تام آخر أي ربع سنة = كمية مبيعات الربع الذي يليه X ٢٥%

- مخزون إنتاج آخر الربع ( ١ ) =  $٦٠٠٠ \times ٢٥\% = ١٥٠٠$  وحدة

- مخزون إنتاج آخر الربع ( ٢ ) =  $٥٠٠٠ \times ٢٥\% = ١٢٥٠$  وحدة

- مخزون إنتاج آخر الربع ( ٣ ) =  $٤٠٠٠ \times ٢٥\% = ١٠٠٠$  وحدة

- مخزون إنتاج آخر الربع ( ٤ ) =  $٢٠٠٠ \times ٢٥\% = ٥٠٠$  وحدة

( ٢ ) مخزون آخر الفترة لإجمالي العام ١٤٣٥ هـ = مخزون آخر الفترة للربع الأخير للعام ١٤٣٥ هـ =  $٥٠٠$  وحدة

( ٣ ) مخزون أول الفترة لربع ( ١ ) للعام ١٤٣٥ هـ = مخزون آخر الفترة للعام ١٤٣٤ هـ =  $٨٠٠$  وحدة

( ٤ ) مخزون أول الفترة للربع ( ٢ ) = مخزون آخر الفترة للربع ( ١ ) وهكذا .....

( ٥ ) مخزون أول الفترة لإجمالي العام ١٤٣٥ هـ = مخزون أول الفترة للربع الأول للعام ١٤٣٥ هـ =  $٨٠٠$  وحدة

## الإجابة :

### شركة الحمد موازنة الإنتاج للعام ١٤٣٥ هـ

بيان	الربع ( ١ )	الربع ( ٢ )	الربع ( ٣ )	الربع ( ٤ )	اجمالي العام القادم ١٤٣٥ هـ
كمية المبيعات التقديرية ( وحدة )	٢٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠	١٧٠٠٠
( + ) كمية مخزون تام آخر الفترة	١٥٠٠ +	١٢٥٠ +	١٠٠٠ +	٥٠٠ +	٥٠٠ +
( - ) كمية مخزون تام أول الفترة	٨٠٠ -	١٥٠٠ -	١٢٥٠ -	١٠٠٠ -	٨٠٠ -
( = ) كمية الإنتاج التقديري ( وحدة )	٢٧٠٠ =	٥٧٥٠ =	٤٧٥٠ =	٣٥٠٠ =	١٦٧٠٠ =



## ثانياً : تعريف وإعداد موازنة المواد المباشرة :

- تختص هذه الموازنة بتقدير : إحتياجات 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 إحتياجات 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 :

- يتم إعداد موازنة المواد الأولية في ضوء معلومات عن :
  - موازنة الإنتاج ( كميات الإنتاج التقديري )
  - سياسة المخزون بالنسبة للمواد الأولية ( أول الفترة وآخر الفترة )
  - معدلاً استخدام المواد الأولية في العملية الإنتاجية وسعر الشراء التقديري لها .
- تعتبر هذه الموازنة ذات أهمية كبيرة نسبياً ، حيث أن عنصر المواد الأولية يعد من أهم عناصر التكاليف الإنتاجية فقد تصل نسبته الى أكثر من ٥٠% من إجمالي تكلفة المنتج في بعض الصناعات ، لذا فإن التخطيط والرقابة الجيدة لهذا العنصر سيؤثر بشكل فعال على إجمالي تكلفة المنتج .

## حالة عملية ( ٤ ) : موازنة المواد المباشرة :

- توفرت لديك البيانات الآتية عن شركة ( الحمد ) الصناعية التي بصدد إعداد موازنات تخطيطية لعناصر التكاليف الإنتاجية للعام القادم ١٤٣٥ هـ :
- كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم ١٤٣٥ هـ هي :  
٢٧٠٠ ، ٥٧٥٠ ، ٤٧٥٠ ، ٣٥٠٠ وحدة على التوالي .
  - تقدر إحتياجات وحدة المنتج من المواد الخام بـ ١٠ كيلو جرام ، سعر الشراء التقديري للكيلو جرام من المواد الخام ١,٦ ريال .
  - ترغب الشركة في الاحتفاظ بمخزون مواد خام ( أولية ) نهاية كل ربع سنة يعادل ٥٠% من إحتياجات الإنتاج للربع سنة الذي يليه مباشرة .
  - مخزون المواد الخام آخر العام ١٤٣٤ هـ يقدر بـ ١٠٥٠٠ كيلو جرام .
  - إحتياجات الإنتاج من المواد الخام للربع الأول من العام ١٤٣٦ هـ تقدر بكمية ٢٧٠٠٠ كيلو جرام .

## المطلوب :

- إعداد موازنة تكلفة المواد المباشرة لشركة ( الحمد ) للعام القادم ١٤٣٥ هـ .
- تحديد تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة خلال فترة الموازنة .

## تمهيد الاجابة :

( ١ ) مخزون مواد أولية آخر أي ربع سنت = إحتياجات الربع الذي يليه من المواد الأولية  $X 50\%$

- مخزون مواد آخر الربع ( ١ ) =  $57500 \times 50\% = 28750$  كيلو جرام
- مخزون مواد آخر الربع ( ٢ ) =  $47500 \times 50\% = 23750$  كيلو جرام
- مخزون مواد آخر الربع ( ٣ ) =  $35000 \times 50\% = 17500$  كيلو جرام
- مخزون مواد آخر الربع ( ٤ ) =  $27000 \times 50\% = 13500$  كيلو جرام

( ٢ ) مخزون آخر الفترة لإجمالي العام ١٤٣٥هـ = مخزون آخر الفترة للربع الأخير للعام ١٤٣٥هـ =  $13500$  كيلو جرام

( ٣ ) مخزون أول الفترة لربع ( ١ ) للعام ١٤٣٥هـ = مخزون آخر الفترة للعام ١٤٣٤هـ =  $10500$  كيلو جرام

( ٤ ) مخزون أول الفترة للربع ( ٢ ) = مخزون آخر الفترة للربع ( ١ ) وهكذا ..... كج

( ٥ ) مخزون أول الفترة لإجمالي العام ١٤٣٥هـ = مخزون أول الفترة للربع الأول للعام ١٤٣٥هـ =  $10500$  كيلو جرام

## الإجابة :

١. موازنة المواد المباشرة لشركة الحمد للعام ١٤٣٥هـ

من الفقرة (٥) :  $27000 \times 50\%$  الربع الأول لعام

بيان	الربع ( ١ )	الربع ( ٢ )	الربع ( ٣ )	الربع ( ٤ )	اجمالي العام القادم ١٤٣٥هـ
كمية الإنتاج التقديرية	2700	5750	4750	3500	16700
X إحتياجات الوحدة من المواد الخام	10X	10X	10X	10X	10X
= إحتياجات الإنتاج من المواد الخام ( كجم )	27000 =	57500 =	47500 =	35000 =	167000 =
+ مخزون مواد خام آخر الفترة	28750 +	23750 +	17500 +	13500 +	135000 +
- مخزون مواد خام أول الفترة	10500 -	28750 -	23750 -	17500 -	105000 -
= كمية مشتريات مواد خام تقديرية ( كجم )	45250 =	52500 =	41250 =	31000 =	170000 =
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 )	72400 =	84000 =	66000 =	49600 =	272000 =

٢. 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 = إحتياجات الوحدة من المواد المباشرة X سعر الشراء التقديري

=  $10$  كيلو جرام للوحدة X  $1,6$  ريال

=  $16$  ريال

## اختبر نفسك

١- يسبق إعداد موازنة الإنتاج إعداد :

- أ- موازنة المواد المباشرة
- ب- موازنة المبيعات
- ج- موازنة الأجور المباشرة
- د- الموازنة النقدية

الفقرة التالية تتعلق بالأسئلة من رقم ( ٥ ) الى رقم ( ٧ ) .

تصنع إحدى الشركات منتجاً معيناً ، وقدرت كمية المبيعات من هذا المنتج في العام القادم ١٤٣٥هـ بـ ١٦٥٠٠ وحدة وسعر البيع للوحدة بـ ١٥ ريال ، ومخزون الانتاج التام المتوقع في أول العام القادم ٦٠٠ وحدة ، ومخزون الانتاج التام المستهدف في آخر العام القادم ٧٥٠ وحدة ، وتحتاج الوحدة من هذا المنتج في التصنيع الى ٣ كجم من المادة الخام بسعر ٢ ريال لكل كيلو جرام ، ومخزون المادة الخام المتوقع أول العام القادم ٢٠٠ كجم ، ومخزون المادة الخام المستهدفة آخر العام القادم ١٧٥ كجم .  
وبناء على المعلومات فإن :

٢- تعد موازنة الإنتاج في :

- أ- الشركات الصناعية فقط
- ب- الشركات التجارية فقط
- ج- الشركات الصناعية والشركات التجارية
- د- لا شيء مما سبق .

٣- يتم إعداد موازنة المواد المباشرة بناء على بيانات :

- أ- الموازنة الشاملة
- ب- موازنة المخزون التام آخر الفترة
- ج- موازنة الإنتاج
- د- موازنة المبيعات

٤- تعتبر موازنة الإنتاج هي الأساس في إعداد الموازنات التشغيلية التالية ما عدا :

- أ- موازنة الأجور المباشرة
- ب- موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة
- ج- موازنة المبيعات
- د- موازنة المواد المباشرة

٥- كمية الانتاج التقديري بالوحدات خلال العام القادم ١٤٣٥هـ هي :

- أ- ١٧٢٥٠ وحدة
- ب- ١٦٦٥٠ وحدة
- ج- ١٧٧٥٠ وحدة
- د- ١٨٢٠٠ وحدة

كمية انتاج = كمية مبيعات + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة

٦- كمية مشتريات المواد الخام بالكيلو جرام خلال العام القادم ١٤٣٥ هي :

- أ- ٤٩٩٢٥ كجم
- ب- ٤٩٩٥٠ كجم
- ج- ٥٠١٢٥ كجم
- د- ٤٠٤٥٠ كجم

كمية مشتريات مواد = احتياجات الانتاج من المواد + مخزون مواد آخر المدة - مخزون مواد أول المدة

= (كمية انتاج X احتياج الوحدة من المواد) + ١٧٥ - ٢٠٠

٧- تكلفة مشتريات المواد الخام بالريال خلال العام القادم ١٤٣٥هـ هي :

- أ- ١٠٠٧٥٠ ريال
- ب- ١٠٠٨٢٥ ريال
- ج- ٩٩٨٥٠ ريال
- د- ٩٩٩٤٠ ريال

تكلفة مشتريات = كمية مشتريات مواد X سعر شراء مواد

٧	٦	٥	٤	٣	٢	١	السوائل
ج	أ	ب	ج	ج	أ	ب	الجواب

نهاية المحاضرة الثالثة

## المحاضرة الرابعة

### تابع : إعداد الموازنات التشغيلية الجارية

( موازنة الأجر المباشرة ، موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة  
وموازنة المصروفات التسويقية والإدارية )

عناصر المحاضرة :

أولاً : تعريف وإعداد موازنة الأجر المباشرة

ثانياً : تعريف وإعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة

ثالثاً : تعريف وإعداد موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية

### أولاً : تعريف وإعداد موازنة الأجر المباشرة :

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

( ١ ) تقديرات ساعات العمل المباشر اللازم لوفاء ببرنامج الإنتاج المخطط.

( ٢ ) تقديرات تكلفة العمل المباشر ( الأجر المباشرة ) خلال فترة الموازنة .

### فاحرص على موازنة الأجر المباشرة الآتي :

١- تقديرات ساعات العمل المباشر اللازم لبرنامج الإنتاج المخطط

= كميات الإنتاج التقديري X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر

٢- تقديرات تكلفة العمل المباشر ( الأجر المباشرة )

= تقديرات ساعات العمل المباشر X معدل الأجر التقديري للساعة

٣- 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 ( ٥ ) : موازنة الأجر المباشرة :

توفرت لديك البيانات الآتية عن شركة ( الحمد ) الصناعية التي بصدد إعداد موازنات تخطيطية لعناصر

التكاليف الإنتاجية للعام القادم ١٤٣٥ هـ :

( ١ ) كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم ١٤٣٥ هـ هي :

٢٧٠٠ ، ٥٧٥٠ ، ٤٧٥٠ ، ٣٥٠٠ وحدة على التوالي .

( ٢ ) تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر بساعتين .

( ٣ ) معدل الأجر التقديري لساعة العمل المباشر ٦ ريال .

### المطلوب :

( ١ ) إعداد موازنة الأجر المباشرة لشركة ( الحمد ) للعام القادم ١٤٣٥ هـ .

( ٢ ) تحديد الأجر المباشرة التقديرية للوحدة .

## الإجابة :

### ١. موازنة الأجر المباشرة لشركة الحمد للعام ١٤٣٥ هـ :

بيان	الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	اجمالي العام القادم ١٤٣٥ هـ
كمية الإنتاج التقديرية (وحدة)	٢٧٠٠	٥٧٥٠	٤٧٥٠	٣٥٠٠	١٦٧٠٠
X احتياجات الوحدة من ساعات العمل المباشر	٢ X	٢ X	٢ X	٢ X	٢ X
= احتياجات الإنتاج من ساعات العمل المباشر	٥٤٠٠ =	١١٥٠٠ =	٩٥٠٠ =	٧٠٠٠ =	٣٣٤٠٠ =
X معدل أجر تقديري للساعة	٦ X	٦ X	٦ X	٦ X	٦ X
= أجر مباشرة تقديرية (ريال)	٣٢٤٠٠ =	٦٩٠٠٠ =	٥٧٠٠٠ =	٤٢٠٠٠ =	٢٠٠٤٠٠ =

### ٢. تحديد الأجر المباشرة التقديرية للوحدة :

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

$$\begin{aligned} \text{الأجر المباشرة التقديرية للوحدة} &= \text{احتياجات الوحدة من ساعات العمل المباشر} \times \text{معدل أجر تقديري للساعة} \\ &= ٢ \text{ ساعة عمل مباشر} \times ٦ \text{ ريال للساعة} \\ &= ١٢ \text{ ريال} \end{aligned}$$

### ثانياً : تعريف وإعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة :

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

### يلاحظ على موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الآتي :

١. يتم إعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة في ضوء معلومات عن :

(١) موازنة الإنتاج ( كميات الإنتاج التقديري )

(٢) موازنة الأجر المباشرة ( ساعات العمل المباشر )

(٣) معدلات التحميل التقديرية لعناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة والثابتة .

٢. 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 ( ٦ ) : موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة :

توفرت لديك البيانات الآتية عن شركة ( الحمد ) الصناعية التي بصدد إعداد موازنات تخطيطية لعناصر التكاليف الإنتاجية للعام القادم ١٤٣٥ هـ :

( ١ ) كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم ١٤٣٥ هـ هي :

٢٧٠٠ ، ٥٧٥٠ ، ٤٧٥٠ ، ٣٥٠٠ وحدة على التوالي .

( ٢ ) تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر **بساعتين** .

( ٣ ) يقدر معدل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة بمبلغ **٥ ريال لكل ساعة عمل مباشر** .

( ٤ ) تقدر التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية من العام القادم ١٤٣٥ هـ بمبلغ **٥٨٩١٢ ريال** .

### المطلوب :

( ١ ) إعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لشركة ( الحمد ) للعام القادم ١٤٣٥ هـ .

( ٢ ) تحديد متوسط التكاليف الإنتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة .

### تمهيد الاجابة :

( ١ ) لاحظ أن معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة **يقدر على أساس ساعات العمل المباشر** ، لذلك فإن :

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

كمية إنتاج تقديري X ساعات عمل مباشرة للوحدة X معدل تكاليف إنتاجية غير مباشرة متغيرة للساعة

( ٢ ) لاحظ أن التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية مبلغ **٥٨٩١٢ ريال** ، وحيث أنها تكلفت ثابتة لا تتغير من ربع سنة إلى ربع سنة آخر .

**وتكون :** جملة التكاليف الإنتاجية الثابتة للعام القادم = مجموع تكاليف إنتاجية ثابتة للأربع فترات الربع سنوية .

### الإجابة :

١. موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لشركة الحمد للعام ١٤٣٥ هـ :

بيان	الربع ( ١ )	الربع ( ٢ )	الربع ( ٣ )	الربع ( ٤ )	اجمالي العام القادم ١٤٣٥ هـ
■ <b>غير مباشرة متغيرة :</b>					
كمية الإنتاج التقديرية ( وحدة )	٢٧٠٠	٥٧٥٠	٤٧٥٠	٣٥٠٠	١٦٧٠٠
X احتياجات الوحدة من ساعات العمل المباشر	٢ X	٢ X	٢ X	٢ X	٢ X
= احتياجات الإنتاج من ساعات العمل المباشر	٥٤٠٠ =	١١٥٠٠ =	٩٥٠٠ =	٧٠٠٠ =	٣٣٤٠٠ =
X معدل تحميل تكاليف غير مباشرة متغيرة للساعة	٥ X	٥ X	٥ X	٥ X	٥ X
= تقديرات تكاليف إنتاجية غير مباشرة متغيرة	٢٧٠٠٠ =	٥٧٥٠٠ =	٤٧٥٠٠ =	٣٥٠٠٠ =	١٦٧٠٠٠ =
■ <b>غير مباشرة ثابتة :</b>					
جملة تقديرات تكاليف إنتاجية غير مباشرة ( متغيرة + ثابتة )	٨٥٩١٢	١١٦٤١٢	١٠٦٤١٢	٩٣٩١٢	٤٠٢٦٤٨
	٥٨٩١٢	٥٨٩١٢	٥٨٩١٢	٥٨٩١٢	٢٣٥٦٤٨

## ٢. تحديد متوسط التكاليف الإنتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة :

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

$$\begin{aligned} & \text{متوسط تكلفة إنتاجية غير المباشرة تقديرية للوحدة الواحدة} = \\ & \text{جملة تكاليف إنتاجية غير مباشرة تقديرية للعام ١٤٢٥هـ} / \text{كمية الإنتاج التقديري للعام ١٤٢٥هـ} \\ & = ٤٠٢٦٤٨ / ١٦٧٠٠ \text{ وحدة} \\ & = ٢٤ \text{ ريال للوحدة} \end{aligned}$$

## ثالثاً : تعريف وإعداد 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 الادارية المتغيرة والثابتة في مختلف نواحي وأنشطة المنشأة بخلاف الانتاج والتسويق خلال الفترة المقبلة .

### يلاحظ على موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية الآتي :

١. يتم إعداد موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية في المنشآت الصناعية والتجارية في ضوء معلومات عن :

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

### ٢. 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 ادارة التسويق

## حالة عملية ( ٧ ) : موازنة المصروفات البيعية والإدارية :

توفرت لديك البيانات الآتية عن شركة ( الحمد ) الصناعية التي بصدد إعداد موازنة المصروفات التسويقية والإدارية للعام القادم ١٤٢٥هـ :

بيان	الربع ( ١ )	الربع ( ٢ )	الربع ( ٣ )	الربع ( ٤ )
كمية المبيعات التقديرية ( وحدة )	٢٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠
قيمة المبيعات التقديرية ( وحدة )	١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠

١) تقدر المصروفات التسويقية المتغيرة بمعدل ٣% من قيمة المبيعات ، وجملة المصروفات التسويقية الثابتة السنوية بمبلغ ٨٤٠٠ ريال .

٢) تقدر جملة المصروفات الادارية السنوية بمبلغ ١٦٠٠٠ ريال .

### المطلوب :

إعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية لشركة الحمد للعام القادم ١٤٢٥هـ .

## تمهيد الاجابة :

(١) تقديرات مصروفات تسويقية متغيرة في الربع سنة = قيمة المبيعات للربع سنة  $\times 3\%$

(٢) مصروفات تسويقية ثابتة سنوياً = ٨٤٠٠ ريال .. توزع بالتساوي على الفترات الربع سنوية لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع الى ربع سنة آخر .

مصروفات تسويقية للربع سنة = ٨٤٠٠ / ٤ فترات ربع سنوية = ٢١٠٠ ريال

(٣) مصروفات ادارية ثابتة سنوياً = ١٦٠٠٠ ريال .. توزع بالتساوي على الفترات الربع سنة لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة آخر .

مصروفات ادارية للربع سنة = ١٦٠٠٠ / ٤ فترات ربع سنوية = ٤٠٠٠ ريال

بيان	الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	اجمالي العام القادم ١٤٢٥هـ
▪ مصروفات تسويقية متغيرة :					
قيمة المبيعات التقديرية ( ريال )	١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	١٠٢٠٠٠٠
$\times$ معدل تحميل مصروفات تسويقية متغيرة	$\times 3\%$	$\times 3\%$	$\times 3\%$	$\times 3\%$	$\times 3\%$
= مصروفات تسويقية متغيرة تقديرية	٣٦٠٠ =	١٠٨٠٠ =	٩٠٠٠ =	٧٢٠٠ =	٨٤٠٠ =
+ مصروفات تسويقية ثابتة	٢١٠٠	٢١٠٠	٢١٠٠	٢١٠٠	٨٤٠٠
= تقديرات مصروفات تسويقية ( متغيرة وثابتة )	٥٧٠٠ =	١٢٩٠٠ =	١١١٠٠ =	٩٣٠٠ =	٣٩٠٠٠ =
▪ مصروفات ادارية :	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	١٦٠٠٠
جملة تقديرات مصروفات وتسويقية وادارية	٩٧٠٠	١٦٩٠٠	١٥١٠٠	١٣٣٠٠	٥٥٠٠٠



## اختبر نفسك

### المفكرة التالية تتعلق بجميع الأسئلة .

تصنع إحدى الشركات منتجاً معيناً ، وقدرت كمية الإنتاج من هذا المنتج في العام القادم ١٤٣٥هـ بـ **٥٠٠٠٠ وحدة** وتحتاج الوحدة من هذا المنتج في التصنيع الى **٣ ساعات** عمل مباشر ، ومعدل الأجر التقديري للساعة **٥ ريال** ، ومعدل التحميل التقديري للتكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للساعة **٤ ريال** ، وجملة التكاليف الانتاجية غير المباشرة الثابتة التقديرية السنوية **٢٠٠٠٠٠ ريال** . وبناء على هذه المعلومات فإن :

١- احتياجات برنامج الإنتاج من ساعات العمل المباشر خلال العام القادم ١٤٣٥هـ هي :

- أ- ١٥٠٠٠٠
- ب- ٢٥٠٠٠٠
- ج- ٧٥٠٠٠٠
- د- ٦٠٠٠٠٠

تقديرات ساعات العمل المباشرة = كميات إنتاج التقديري X ساعات مباشرة للوحدة

٢- جملة الأجر المباشرة التقديرية خلال العام القادم ١٤٣٥هـ هي :

- أ- ١٥٠٠٠٠
- ب- ٢٥٠٠٠٠
- ج- ٧٥٠٠٠٠
- د- ٦٠٠٠٠٠

نستخدم إحدى المعادلتين حسب المعطيات الموجودة :

- **أجور مباشرة تقديرية = ( كميات إنتاج تقديري X ساعات مباشرة للوحدة ) X معدل أجر تقديري للساعة**
- **أجور مباشرة تقديرية = ( تقديرات ساعات العمل المباشر ) X معدل الأجر التقديري للساعة**

٣- جملة تكاليف انتاجية غير مباشرة متغيرة تقديرية خلال العام القادم ١٤٣٥هـ :

- أ- ١٥٠٠٠٠
- ب- ٢٥٠٠٠٠
- ج- ٧٥٠٠٠٠
- د- ٦٠٠٠٠٠

تكلفة غير مباشرة متغيرة تقديرية للعام القادم =

( كميات إنتاج تقديري X ساعات مباشرة للوحدة ) X معدل تكلفة متغيرة تقديرية للساعة

٤- جملة تكاليف غير مباشرة تقديرية خلال العام القادم ١٤٣٥هـ هي :

- أ- ٩٥٠٠٠٠
- ب- ٨٠٠٠٠٠
- ج- ٢٥٠٠٠٠
- د- ٦٠٠٠٠٠

تكلفة غير مباشرة تقديرية للعام القادم = غير مباشرة متغيرة + غير مباشرة ثابتة

٥- متوسط تكلفة انتاجية غير مباشرة تقديرية للوحدة خلال العام القادم ١٤٣٥هـ هي :

- أ- ١٢ ريال
- ب- ١٦ ريال
- ج- ١٥ ريال
- د- لا شيء مما سبق

متوسط تكلفة غير مباشرة تقديرية للوحدة الواحدة =

جملة تكاليف انتاجية غير مباشرة تقديرية للعام القادم / كمية الإنتاج التقديري

٥	٤	٣	٢	١	السوائل
ب	ب	د	ج	أ	الجواب

نهاية المحاضرة الرابعة

# المحاضرة الخامسة

## إعداد الموازنات المالية

### ( الموازنة النقدية التقديرية )

عناصر المحاضرة :

أولاً : تعريف الموازنة النقدية التقديرية

ثانياً : أهداف الموازنة النقدية التقديرية

ثالثاً : إعداد الموازنة النقدية التقديرية

### 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 و المدفوعات النقدية :

أهم عناصر المدفوعات النقدية	أهم عناصر المتحصلات النقدية :
( ١ ) تسديدات المشتريات النقدية .	( ١ ) متحصلا المبيعات النقدية .
( ٢ ) مدفوعات إلى موردي المشتريات الآجلة .	( ٢ ) متحصلات من عملاء ومديني المبيعات الآجلة
( ٣ ) مدفوعات عن أوراق الدفع .	( ٣ ) متحصلات من أوراق القبض .
( ٤ ) مدفوعات لشراء أصول رأسمالية .	( ٤ ) متحصلات من بيع أصول رأسمالية .
( ٥ ) مدفوعات عن رواتب وأجور نقدية ومصروفات إنتاجية وتسويقية وإدارية .	( ٥ ) متحصلات نقدية أخرى .
( ٦ ) مدفوعات نقدية أخرى .	

### ثانياً : أهمية (أهداف) الموازنة النقدية التقديرية ( ثلاثة أهداف ) :

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

### ثالثاً : إعداد الموازنة النقدية التقديرية :

عند إعداد الموازنة النقدية يتم :

- ( ١ ) إعداد جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات خلال فترة الموازنة .
- ( ٢ ) إعداد جدول تقديرات المدفوعات النقدية للمشتريات خلال فترة الموازنة .
- ( ٣ ) إعداد الموازنة النقدية .

## حالة عملية ( ٨ ) : الموازنة النقدية :

توفرت لديك البيانات الآتية عن شركة ( الحمد ) الصناعية التي تقوم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية للعام القادم ١٤٣٥هـ :

١. الرصيد النقدي المتوقع بالبنك والخزينة في ١/١/١٤٣٥هـ مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال
٢. تقدر المبيعات والتكاليف والمصروفات خلال الفترات الربع سنوية للعام ١٤٣٥هـ كالآتي :

الربع ( ٤ )	الربع ( ٣ )	الربع ( ٢ )	الربع ( ١ )	بيان
٩٦٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠	٤٨٠٠٠	قيمة المبيعات النقدية
١٤٤٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٢١٦٠٠٠	٧٢٠٠٠	قيمة المبيعات الآجلة
١٢٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	تكلفة مشتريات المواد الأولية
٦٣٠٠٠	٨٠٠٠٠	٧٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	أجور إنتاجية مباشرة ( نقدية )
٢٢٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٢٠٠٠	١٦٠٠٠	مصروفات إنتاجية غير مباشرة ( نقدية )
٤٢٠٠٠	٧٢٥٠٠	٦٣٠٠٠	٥٠٠٠٠	مصروفات تسويقية وإدارية ( نقدية )

٣. يتم تحصيل المبيعات الآجلة على أساس ٥٠% نقداً في نفس الربع ، و ٥٠% الأخرى في الربع الذي يليه مباشرة .
٤. تقدر أرصدة عملاء مبيعات آجلة للربع الأخير للعام ١٤٣٤هـ بمبلغ ٦٠٠٠٠ ريال تدفع كلها في الربع الأول للعام ١٤٣٥هـ .
٥. يتم سداد تكاليف مشتريات المواد الأولية على أساس ٦٠% نقداً في نفس الربع ، و ٤٠% الباقية في الربع الذي يليه مباشرة .
٦. تقدر أرصدة دائنو مشتريات مواد أولية آجلة للربع الأخير للعام ١٤٣٤هـ بمبلغ ٣٣٠٠٠ ريال تدفع كلها في الربع الأول للعام ١٤٣٥هـ .
٧. يتم سداد أجور إنتاجية مباشرة ومصروفات إنتاجية غير مباشرة النقدية ومصروفات تسويقية وإدارية في نفس الفترة الخاصة بها .
٨. تخطط الشركة لشراء الآلات ومعدات إنتاجية خلال الربع الثاني للعام ١٤٣٥هـ بمبلغ ١٥٠٠٠ ريال ، وخلال الربع الثالث بمبلغ ٢٥٠٠٠ ريال ، ويتم السداد في نفس الفترة .

## المطلوب :

- أ- إعداد جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات لشركة الحمد للعام ١٤٣٥هـ .
- ب- إعداد جدول تقديرات المدفوعات النقدية لمشتريات المواد الأولية لشركة الحمد للعام ١٤٣٥هـ .
- ج- إعداد الموازنة النقدية التقديرية لشركة الحمد الصناعية للعام ١٤٣٥هـ .

## تمهيد الاجابة ( أ ) :

المتحصلات من المبيعات في أي ربع سنة كالآتي :

الربع الأول للعام ١٤٣٥هـ تشمل :

- ( ١ ) مبيعات نقداً لنفس الربع = ٤٨٠٠٠ ريال
- ( ٢ ) ٥٠% من المبيعات الآجلة لنفس الربع =  $٧٢٠٠٠ \times ٥٠\% = ٣٦٠٠٠$  ريال
- ( ٣ ) متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الأخير للعام ١٤٣٤هـ = ٦٠٠٠٠ ريال

### الربع الثاني للعام ١٤٣٥هـ تشمل :

- (١) مبيعات نقداً لنفس الربع = ١٤٤٠٠٠ ريال
- (٢) ٥٠% من المبيعات الآجلة لنفس الربع = ٢١٦٠٠٠ X ٥٠% = ١٠٨٠٠٠ ريال
- (٣) متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الأول للعام ١٤٣٥هـ = ٧٢٠٠٠ X ٥٠% = ٣٦٠٠٠ ريال

### الربع الثالث للعام ١٤٣٥هـ تشمل :

- (١) مبيعات نقداً لنفس الربع = ١٢٠٠٠٠ ريال
- (٢) ٥٠% من المبيعات الآجلة لنفس الربع = ١٨٠٠٠٠ X ٥٠% = ٩٠٠٠٠ ريال
- (٣) متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الثاني للعام ١٤٣٥هـ = ٢١٦٠٠٠ X ٥٠% = ١٠٨٠٠٠ ريال

### الربع الرابع للعام ١٤٣٥هـ تشمل :

- (١) مبيعات نقداً لنفس الربع = ٩٦٠٠٠ ريال
- (٢) ٥٠% من المبيعات الآجلة لنفس الربع = ١٤٤٠٠٠ X ٥٠% = ٧٢٠٠٠ ريال
- (٣) متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الثالث للعام ١٤٣٥هـ = ١٨٠٠٠٠ X ٥٠% = ٩٠٠٠٠ ريال

### أ- جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات لشركة الحمد للعام ١٤٣٥هـ :

بيان	الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	اجمالي العام القادم ١٤٣٥هـ
المبيعات النقدية لنفس الربع	٤٨٠٠٠	١٤٤٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٩٦٠٠٠	٤٠٨٠٠٠
٥٠% من مبيعات آجلة لنفس الربع	٣٦٠٠٠	١٠٨٠٠٠	٩٠٠٠٠	٧٢٠٠٠	٣٠٦٠٠٠
متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة	٦٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	١٠٨٠٠٠	٩٠٠٠٠	٢٩٤٠٠٠
= جملة متحصلات نقدية من المبيعات	١٤٤٠٠٠	٢٨٨٠٠٠	٣١٨٠٠٠	٢٥٨٠٠٠	١٠٠٨٠٠٠

### تمهيد الاجابة ( ب ) :

#### المدفوعات عن مشتريات المواد في أي ربع سنت كالاتي :

#### الربع الأول للعام ١٤٣٥هـ تشمل :

- (١) ٦٠% من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع = ٨٠٠٠٠ X ٦٠% = ٤٨٠٠٠ ريال
- (٢) مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الأخير للعام ١٤٣٤هـ = ٣٣٠٠٠ ريال

#### الربع الثاني للعام ١٤٣٥هـ تشمل :

- (١) ٦٠% من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع = ٩٠٠٠٠ X ٦٠% = ٥٤٠٠٠ ريال
- (٢) مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الأول للعام ١٤٣٥هـ = ٨٠٠٠٠ X ٤٠% = ٣٢٠٠٠ ريال

#### الربع الثالث للعام ١٤٣٥هـ تشمل :

- (١) ٦٠% من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع = ١٧٠٠٠٠ X ٦٠% = ١٠٢٠٠٠ ريال
- (٢) مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الثاني للعام ١٤٣٥هـ = ٩٠٠٠٠ X ٤٠% = ٣٦٠٠٠ ريال

#### الربع الرابع للعام ١٤٣٥هـ تشمل :

- (١) ٦٠% من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع = ١٢٠٠٠٠ X ٦٠% = ٧٢٠٠٠ ريال
- (٢) مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الثالث للعام ١٤٣٥هـ = ١٧٠٠٠٠ X ٤٠% = ٦٨٠٠٠ ريال

**ب- جدول تقديرات المدفوعات النقدية من المشتريات لشركة الحمد للعام ١٤٣٥ هـ :**

بيان	الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	اجمالي العام القادم ١٤٣٥ هـ
٦٠% من مشتريات مواد آجلة في نفس الربع	٤٨٠٠٠	٥٤٠٠٠	١٠٢٠٠٠	٧٢٠٠٠	٢٧٦٠٠٠
مدفوعات عن مشتريات مواد آجلة سابقة	٣٣٠٠٠	٣٢٠٠٠	٣٦٠٠٠	٦٨٠٠٠	١٦٩٠٠٠
<b>= جملة مدفوعات نقدية عن مشتريات مواد</b>	<b>٨١٠٠٠</b>	<b>٨٦٠٠٠</b>	<b>١٣٨٠٠٠</b>	<b>١٤٠٠٠٠</b>	<b>٤٤٥٠٠٠</b>

**ج- الموازنة النقدية التقديرية لشركة الحمد للعام ١٤٣٥ هـ :**

بيان	الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	اجمالي العام القادم ١٤٣٥ هـ
الرصيد النقدي أول الفترة	٥٠٠٠٠	٢٣٠٠٠	٥٣٠٠٠	٣٠٥٠٠	٥٠٠٠٠
+ تقديرات متحصلا نقدية من المبيعات *	١٤٤٠٠٠	٢٨٨٠٠٠	٣١٨٠٠٠	٢٥٨٠٠٠	١٠٠٨٠٠٠
<b>= جملة النقدية المتاحة خلال الفترة (س)</b>	<b>١٩٤٠٠٠</b>	<b>٣١١٠٠٠</b>	<b>٣٧١٠٠٠</b>	<b>٢٨٨٥٠٠</b>	<b>١٠٥٨٠٠٠</b>
<b>- تقديرات المدفوعات النقدية</b>					
مدفوعات مشتريات مواد أولية **	٨١٠٠٠	٨٦٠٠٠	١٣٨٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٤٤٥٠٠٠
مدفوعات رواتب وأجور مباشرة	٢٤٠٠٠	٧٢٠٠٠	٨٠٠٠٠	٦٣٠٠٠	٢٣٩٠٠٠
مصروفات إنتاجية غير مباشرة نقدية	١٦٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٢٠٠٠	٨٥٠٠٠
مصروفات تسويقية وإدارية نقدية	٥٠٠٠٠	٦٣٠٠٠	٧٢٥٠٠	٤٢٠٠٠	٢٢٧٥٠٠
مصروفات رأسمالية نقدية	----	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	----	٤٠٠٠٠
<b>= جملة المدفوعات النقدية (ص)</b>	<b>١٧١٠٠٠</b>	<b>٢٥٨٠٠٠</b>	<b>٣٤٠٥٠٠</b>	<b>٢٦٧٠٠٠</b>	<b>١٠٤٣٠٠٠</b>
<b>= الرصيد النقدي آخر الفترة (س) - (ص)</b>	<b>٢٣٠٠٠</b>	<b>٥٣٠٠٠</b>	<b>٣٠٥٠٠</b>	<b>٢١٥٠٠</b>	<b>٢١٥٠٠</b>

**ملاحظات هامة**

- \* تقديرات متحصلا نقدية من المبيعات أخذت من الجدول ( أ )
- \*\* تقديرات مدفوعات مشتريات مواد أولية أخذت من الجدول ( ب )
- الرصيد النقدي آخر الفترة في أي ربع سنة =  
جملة 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 ١٤٣٥ هـ =  
الرصيد النقدي أول الفترة للربع الأول للعام ١٤٣٥ هـ = ٥٠٠٠٠٠ ريال

## اختبر نفسك

### الفقرة التالية تتعلق بجميع الأسئلة .

- عند إعداد الموازنة النقدية التقديرية لإحدى الشركات للربع الأول للعام ١٤٣٦هـ تبين أن :
- الرصيد النقدي المتوقع أول الربع الأول للعام ١٤٣٦هـ هو ١٠٠٠٠٠ ريال .
  - المبيعات النقدية للربع الأول للعام ١٤٣٦هـ بمبلغ ١٦٠٠٠٠ ريال .
  - المبيعات الآجلة للربع الأول للعام ١٤٣٦هـ بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ ريال ( تحصل ٤٠% في نفس الربع ، و ٦٠% في الربع الذي يليه مباشرة ) .
  - جملة تقديرات المدفوعات النقدية للربع الأول للعام ١٤٣٦هـ مبلغ ٢٤٠٠٠٠ ريال .
- وبناء على هذه المعلومات فإن :

#### ١- جملة متحصلات نقدية من المبيعات للربع الأول للعام ١٤٣٦هـ هي :

- أ- ١٦٠٠٠٠
- ب- ٢٦٠٠٠٠
- ج- ٤٠٠٠٠٠
- د- ٥٠٠٠٠٠

متحصلا من المبيعات للربع الأول للعام ١٤٣٦هـ  
= المبيعات النقدية للربع الأول + ( مبيعات آجلة لنفس الربع X ٤٠% في نفس الربع )

#### ٢- جملة النقدية المتاحة خلال الربع الأول للعام ١٤٣٦هـ هي :

- أ- ١٦٠٠٠٠
- ب- ٢٦٠٠٠٠
- ج- ٤٠٠٠٠٠
- د- ٥٠٠٠٠٠

جملة النقدية المتاحة للربع الأول للعام ١٤٣٦هـ  
= رصيد نقدي أول الفترة + متحصلات من المبيعات

#### ٣- الرصيد النقدي المتوقع آخر الربع الأول للعام ١٤٣٦هـ هو :

- أ- ١٦٠٠٠٠
- ب- ٢٦٠٠٠٠
- ج- ٤٠٠٠٠٠
- د- ٥٠٠٠٠٠

الرصيد النقدي المتوقع آخر الربع الأول للعام ١٤٣٦هـ  
= النقدية المتاحة + جملة المدفوعات

#### ٤- توصف الموازنة النقدية بأنها :

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

٤	٣	٢	١	السوائل
ج	ب	د	ج	الجواب

## المحاضرة السادسة

### تابع : إعداد الموازنات التشغيلية والموازنات المالية

( القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة ، قائمة الدخل التقديرية ،  
قائمة المركز المالي التقديري ، الموازنة الرأسمالية )

عناصر المحاضرة :

أولاً : القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة

ثانياً : قائمة الدخل التقديرية

ثالثاً : قائمة المركز المالي التقديري

رابعاً : الموازنة الرأسمالية التقديرية

### أولاً : القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة :

- تهدف هذه القائمة الى : تقدير التكلفة الإنتاجية للبضاعة المخطط بيعها خلال فترات الموازنة ، واحياناً تسمى " تكلفة المبيعات " .
- تحسب التكلفة الإنتاجية التقديرية للبضاعة المباعة " تكلفة المبيعات " . وفقاً للآتي :

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

### ثانياً : قائمة الدخل التقديرية :

- تهدف هذه القائمة الى : تحديد صافي الدخل المتوقع الناتج من النشاط الرئيسي والعادي للمنشأة خلال الفترة القادمة والذي يعكس كفاءة ذلك النشاط .
- هذه القائمة ما هي الا : تجميع وتلخيص لكل تقديرات عمليات التشغيل الجارية للمنشأة خلال فترة الموازنة ، فهي تتضمن (١) تقديرات المبيعات (٢) وتقديرات عناصر التكاليف (٣) والمصروفات المختلفة انتاجية وتسويقية وإدارية .
- يوضح الشكل التالي قائمة الدخل التقديرية ومصادر معلوماتها :

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

### ثالثاً : قائمة المركز المالي التقديري :

- توضح هذه القائمة : تقديرات عناصر (١) الأصول (٢) والالتزامات (٣) 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 .
- ان إعداد الموازنة الرأسمالية : هو عبارة عن اتخاذ القرارات التخطيطية الرأسمالية طويلة الأجل المتعلقة بالاستثمارات وتمويلها .

### يتم إعداد الموازنة الرأس مالية وفقاً للخطوات الآتية :

- تحديد المقترحات الاستثمارية .
  - تقدير عوائد وتكاليف كل مقترح استثماري .
  - تقييم المقترحات الاستثمارية .
- ويتم ذلك باستخدام مجموعة طرق تقييم مثل :
- طريقة صافي القيمة الحالية .
  - طريقة معدل العائد الداخلي على الاستثمار .
  - طريقة فترة الاسترداد .
- ٤) إعداد الموازنة الرأسمالية ومناقشتها .

حيث تتكون من جميع المقترحات الاستثمارية التي تمت الموافقة عليها واختيارها لفترة الموازنة

### حالة عملية ( ٩ ) : قائمة تكلفة المبيعات + قائمة الدخل التقديرية :

توفرت لديك البيانات الآتية عن شركة ( الحمد ) التي بصدد إعداد قائمة تكلفة المبيعات وقائمة الدخل التقديرية للعام القادم ١٤٣٥هـ :

- تقدر كمية المبيعات التقديرية للعام في ١٤٣٥هـ بمقدار ١٧٠٠٠ وحدة ، سعر البيع للوحدة ٦٠ ريال .
  - يقدر مخزون الانتاج التام أول العام ١٤٣٥هـ بكمية ٨٠٠ وحدة ، وتكلفة ٣٣٦٠٠ ريال .
  - تقدر كمية الانتاج التام للعام ١٤٣٥هـ بكمية ١٦٧٠٠ وحدة .
  - يقدر مخزون الانتاج التام آخر العام ١٤٣٥هـ بكمية ٥٠٠ وحدة .
  - تقدر احتياجات وحدة المنتج من عناصر التكاليف الانتاجية بالآتي :
- ١٠ كيلو جرام من المواد الخام ( الأولية ) ، سعر الشراء التقديري للكيلو جرام منها ١,٦ ريال .
  - ٢ ساعة من العمل المباشر ، معدل الاجر التقديري للساعة ٦ ريال .
  - المعدل التقديري للمصروفات الانتاجية غير المباشرة هو ١٢ ريال لكل ساعة عمل مباشرة .
  - تقدر المصروفات التسويقية والادارية للعام ١٤٣٥هـ بمبلغ ٥٥٠٠٠ ريال .

### المطلوب :

- إعداد قائمة التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة لشركة " الحمد " للعام ١٤٣٥هـ .
- إعداد قائمة الدخل التقديرية لشركة " الحمد " للعام ١٤٣٥هـ .



## تمهيد الاجابة :

- (١) تكلفة مواد انتاجية مباشرة للوحدة = ١٠ كيلو  $\times$  ١,٦ = ١٦ ريال للوحدة
- (٢) أجور انتاجية مباشرة للوحدة = ٢ ساعة  $\times$  ٦ = ١٢ ريال للوحدة
- (٣) تكاليف انتاجية غير مباشرة للوحدة = ٢ ساعة  $\times$  ١٢ = ٢٤ ريال للوحدة
- (٤) تكلفة مخزون تام آخر العام = ٥٠٠ وحدة  $\times$  (١٦ مواد + ١٢ أجور + ٢٤ تكلفة غير مباشرة)
- = ٥٠٠  $\times$  ٥٢ ريال
- = ٢٦٠٠٠ ريال

### أ. إعداد قائمة التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة لشركة " الحمد " للعام ١٤٣٥ هـ :

بيان		العام القادم ١٤٣٥ هـ	
		كلي	جزئي
تكلفة تقديرية للمخزون التام أول الفترة		٣٣٦٠٠	
(+ ) التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة		+	
مواد انتاجية مباشرة = ١٦ $\times$ ١٦٧٠٠ =			٢٦٧٢٠٠
أجور انتاجية مباشرة = ١٢ $\times$ ١٦٧٠٠ =			٢٠٠٤٠٠
تكاليف انتاجية غير مباشرة = ٢٤ $\times$ ١٦٧٠٠ =		٨٦٨٤٠٠	٤٠٠٨٠٠
= التكلفة الانتاجية التقديرية للبضاعة المتاحة للبيع		٩٠٢٠٠٠	
(- ) تكلفة تقديرية للمخزون التام آخر الفترة		( ٢٦٠٠٠ )	
= التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة		٨٧٦٠٠٠	

### ب. إعداد قائمة الدخل التقديرية لشركة " الحمد " للعام ١٤٣٥ هـ :

بيان	المبلغ	المصدر
قيمة المبيعات التقديرية ( ٦٠ $\times$ ١٧٠٠٠ )	١٠٢٠٠٠٠	موازنة المبيعات
(-) التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة	( ٨٧٦٠٠٠ )	القائمة التقديرية لتكلفة البضاعة المباعة
= مجمل الربح التقديري	١٤٤٠٠٠	
(-) المصروفات التسويقية والإدارية التقديرية	( ٥٥٠٠٠ )	موازنة المصروفات التسويقية والإدارية التقديرية
= صافي الدخل التقديري	٨٩٠٠٠	

## اختبر نفسك

١. الموازنة / القائمة التقديرية التي تهدف الى تقدير التكلفة الانتاجية للوحدات المباعة خلال فترة الموازنة هي :

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

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

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

٣. التكلفة الانتاجية 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 .

٤. التكلفة الانتاجية 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 .

السوائل	١	٢	٣	٤
الجواب	أ	ب	ج	د

نهاية المحاضرة السادسة

## المحاضرة السابعة

### الموازنة الساكنة والموازنة المرنة

عناصر المحاضرة :

أولاً : مفهوم الموازنة الساكنة وعيوبها

ثانياً : مفهوم الموازنة المرنة وأهميتها

ثالثاً : إعداد الموازنة المرنة

#### أولاً : مفهوم الموازنة الساكنة وعيوبها :

- يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً لمستوى النشاط الذي تعد على أساسه الموازنة وهما :
  - ( ١ ) الموازنة الساكنة ( او الثابتة ) .
  - ( ٢ ) والموازنة المرنة .

- الموازنات التي درسناها في الجزء السابقة يطلق عليها الموازنات الساكنة أو الثابتة ، **حيث** يتم إعدادها لمستوى نشاط واحد فقط متوقع .

#### الموازنات الساكنة ( أو الثابتة ) :

عبارة عن موازنة تعد لمستوى نشاط واحد فقط . **حيث** يتم تقدير حالة أو موقف واحد معين يتوقع حدوثه مستقبلاً ثم تبني تقديرات الموازنات على أساسه .

#### تتصف الموازنة الساكنة بخاصتين هما :

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

#### عيوب الموازنة الساكنة هي :

- ( ١ ) 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.
- ( ٢ ) عدم منطقيّة 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 :

- (١) أنها تعد لعدة مستويات نشاط داخل المدى الملائم بدلا من مستوى نشاط واحد فقط .
- (٢) أنها ديناميكية وليست ثابتة ، حيث يمكن أن تعد الموازنة المرنة عند أي مستوى نشاط داخل المدى الملائم ، بحيث اذا حدثت التكاليف الفعلية عند مستوى نشاط مختلف عما كان مخططا لها أصلا ، فإن هناك من المرونة ما يسمح بإعداد موازنة جديدة حسب الحاجة لمقارنتها بالنتائج الفعلية بشكل أكثر منطقية .

## أهمية أسلوب الموازنة المرنة :

- (١) أنها تقدم معيارا دقيقا للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء .
- (٢) وأنها توجد نظاما أكثر منطقية لتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية المخطططة بالموازنة المرنة

## ثالثاً : إعداد الموازنة المرنة :

- تحديد المدى الملائم الذي يتوقع أن يتقلب خلاله مستويات النشاط للفترة القادمة .
- تحليل التكاليف التي ستحدث خلال المدى الملائم وتحديد أنماط سلوك التكاليف ( متغيرة ، ثابتة ، مختلطة ) .
- فصل التكاليف حسب سلوكها ثم تحديد معادلات التكاليف ( متغيرة ، ثابتة ، مختلطة ) .
- باستخدام معادلات التكاليف للجزء المتغير يتم تحديد المتغير ثم يتم إعداد موازنة توضح التكاليف المقابلة لكل مستوى من مستويات النشاط المختلفة داخل المدى الملائم للنشاط للفترة المقبلة .

## ملاحظة :

**معدل التغيير = ( الفرق بين تكاليف أعلى وأقل مستوى نشاط ) / ( الفرق بين وحدات أعلى وأقل مستوى نشاط )**

## حالة عملية :

توفرت لديك بيانات تقديرات التكاليف الانتاجية غير المباشرة لشركة ( الحمد ) الصناعية والتي تقدم المنتج ( أ ) عن العام ١٤٣٣هـ في ظل مستويات انتاج مختلفة ، وكذا بيانات عن التكاليف الانتاجية غير المباشرة الفعلية عند مستوى انتاج ١٥٦٠٠٠ وحدة بعد حصرها في نهاية العام ١٤٣٣ هـ :

عناصر التكلفة	موازنة لمستوى انتاج ١٥٠٠٠ وحدة	موازنة لمستوى انتاج ١٦٥٠٠٠ وحدة	موازنة لمستوى انتاج ١٨٠٠٠٠ وحدة	تكاليف فعلية لمستوى انتاج ١٥٦٠٠٠ وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة	٧٥٠٠٠	٨٢٥٠٠	٩٠٠٠٠	٨٤٠٠٠
اهلاك معدات انتاجية	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
وقود وقوى محرك	٨٤٠٠٠	٨٧٠٠٠	٩٠٠٠٠	٨٧٢٠٠
مصروفات صيانة	١٦٥٠٠٠	١٧٢٥٠٠	١٨٠٠٠٠	١٦٦٥٠٠

## المطلوب :

- إعداد جدول الموازنة المرنة للتكاليف الانتاجية غير المباشرة لمستوى الانتاج الفعلي للعام ١٤٣٣ هـ .
- إعداد تقرير انحرافات التكاليف الفعلية عن الموازنة المرنة للعام ١٤٣٣ هـ .

(١) المواد غير المباشرة :

أ- معدل التغير = ( فرق تكاليف ) ÷ ( فرق وحدات )

$$( ١٥٠٠٠٠ - ١٨٠٠٠٠ ) ÷ ( ٧٥٠٠٠ - ٩٠٠٠٠ ) =$$

$$٣٠٠٠٠ ÷ ١٥٠٠٠ =$$

$$= ٥,٠ \text{ ريال لكل وحدة}$$

ب- تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت من المواد غير المباشرة .

▪ عند مستوى ١٥٠٠٠٠ وحدة :

المتغير = ( معدل التغير X الوحدات )

$$٧٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ \times ٠,٥ =$$

الثابت = ( جملة المواد غير المباشرة - المتغير )

$$= ٧٥٠٠٠ - ٧٥٠٠٠ = \text{صفر}$$

▪ عند مستوى ١٨٠٠٠٠ وحدة :

المتغير = ( معدل التغير X الوحدات )

$$٩٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠ \times ٠,٥ =$$

الثابت = ( جملة المواد غير المباشرة - المتغير )

$$= ٩٠٠٠٠ - ٩٠٠٠٠ = \text{صفر}$$

إذن المواد غير المباشرة يعتبر  
عنصر تكلفة متغير  
لأنه يوجد جزء متغير  
ولا يوجد أي جزء ثابت

✓ معادلة المواد غير المباشرة للموازنة المرنة = ٠,٥ ريال لكل وحدة

(٢) إهلاك معدات إنتاجية = ٦٠٠٠٠ ريال :

▪ بالملاحظة من الجدول ان هذا العنصر لا يتغير من مستوى الى آخر .

اذن إهلاك معدات الانتاج كله يعتبر  
عنصر تكلفة ثابت  
لان هذا العنصر لا يتغير من مستوى الى آخر

✓ معادلة اهلاك الموازنة المرنة هو ٦٠٠٠٠ ريال

### (٣) الوقود:

أ- معدل التغير = ( فرق تكاليف ) ÷ ( فرق وحدات )

$$( ١٥٠٠٠٠ - ١٨٠٠٠٠ ) ÷ ( ٨٤٠٠٠ - ٩٠٠٠٠ ) =$$

$$٣٠٠٠٠ ÷ ٦٠٠٠ =$$

$$٠,٢ \text{ ريال لكل وحدة}$$

ب- تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت:

▪ عند مستوى ١٥٠٠٠٠ وحدة:

المتغير = ( معدل التغير X الوحدات )

$$٣٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ \times ٠,٢ =$$

الثابت = ( جملة الوقود - المتغير )

$$٥٤٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ - ٨٤٠٠٠ =$$

▪ عند مستوى ١٨٠٠٠٠ وحدة:

المتغير = ( معدل التغير X الوحدات )

$$٣٦٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠ \times ٠,٢ =$$

الثابت = ( جملة الوقود - المتغير )

$$٥٤٠٠٠ = ٣٦٠٠٠ - ٩٠٠٠٠ =$$

✓ معادلة الوقود في الموازنة المرنة =  $٠,٢ \text{ ريال لكل وحدة} + ٥٤٠٠٠$

إذن الوقود يعتبر  
عنصر تكلفة مختلطة  
لأنه يوجد جزء متغير وجزء ثابت

ملاحظة هامة:  
عند كتابة المعادلة يكتب:  
▪ الثابت بالاجمالي  
▪ المتغير بالمعدل

### (٤) الصيانة:

أ- معدل التغير = ( فرق تكاليف ) ÷ ( فرق وحدات )

$$( ١٥٠٠٠٠ - ١٨٠٠٠٠ ) ÷ ( ١٦٥٠٠٠ - ١٨٠٠٠٠ ) =$$

$$٣٠٠٠٠ ÷ ١٥٠٠٠ =$$

$$٠,٥ \text{ ريال لكل وحدة}$$

ب- تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت:

▪ عند مستوى ١٥٠٠٠٠ وحدة:

المتغير = ( معدل التغير X الوحدات )

$$٧٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ \times ٠,٥ =$$

الثابت = ( جملة الصيانة - المتغير )

$$٩٠٠٠٠ = ٧٥٠٠٠ - ١٦٥٠٠٠ =$$

▪ عند مستوى ١٨٠٠٠٠ وحدة:

المتغير = ( معدل التغير X الوحدات )

$$٩٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠ \times ٠,٥ =$$

الثابت = ( جملة الصيانة - المتغير )

$$٩٠٠٠٠ = ٩٠٠٠٠ - ١٨٠٠٠٠ =$$

✓ معادلة الصيانة في الموازنة المرنة =  $٠,٥ \text{ ريال لكل وحدة} + ٩٠٠٠٠$

إذن الصيانة يعتبر  
عنصر تكلفة مختلطة  
لأنه يوجد جزء متغير وجزء ثابت

ملاحظة هامة:  
عند كتابة المعادلة يكتب:  
▪ الثابت بالاجمالي  
▪ المتغير بالمعدل

أ- الموازنة المرنة للتكاليف الانتاجية غير المباشرة لمستوى الانتاج الفعلي للعام ١٤٣٣ هـ .

بيان	معادلات الموازنات المرنة	تقديرات الموازنة المرنة لمستوى ١٥٦٠٠٠ وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة	٠,٥ ريال لكل وحدة	$٧٨٠٠٠ = ١٥٦٠٠٠ \times ٠,٥$
اهلاك معدات انتاجية	٦٠٠٠٠ ريال سنوياً	٦٠٠٠٠
وقود وقوى محركت	٠,٢ + ٥٤٠٠٠ ريال لكل وحدة	$٨٥٢٠٠ = (١٥٦٠٠٠ \times ٠,٢) + ٥٤٠٠٠$
مصروفات صيانة	٠,٥ + ٩٠٠٠٠ ريال لكل وحدة	$١٦٨٠٠٠ = (١٥٦٠٠٠ \times ٠,٥) + ٩٠٠٠٠$

ب- تقرير انحرافات التكاليف الفعلية عن الموازنة المرنة للعام ١٤٣٣ هـ .

بيان	تقديرات الموازنة المرنة لمستوى ١٥٦٠٠٠ وحدة	تكاليف فعلية لمستوى ١٥٦٠٠٠ وحدة	الانحرافات
تكلفة مواد غير مباشرة	٧٨٠٠٠	٨٤٠٠٠	٦٠٠٠ - (إسراف )
اهلاك معدات انتاجية	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	-----
وقود وقوى محركت	٨٥٢٠٠	٨٧٢٠٠	٢٠٠٠ - (إسراف )
مصروفات صيانة	١٦٨٠٠٠	١٦٦٥٠٠	١٥٠٠ + (وفر )

**ملاحظات هامة :**

- **الانحراف = ( الفرق بين الموازنة المرنة - التكاليف الفعلية )**
- **الانحراف نوعين :**
- (١) **إسراف :** ( في غير صالح المنشأة ) ويكون اذا كانت التكلفة الفعلية **أكبر** من التكلفة بالموازنة .
- (٢) **وفر :** ( في صالح المنشأة ) ويكون اذا كانت التكلفة الفعلية **أصغر** من تكلفة بالموازنة .

**اختبر نفسك**

**الفقرة التالية تتعلق بجميع الأسئلة .**

أعدت إحدى الشركات الصناعية الموازنة المرنة للتكاليف الانتاجية غير المباشرة للعام ١٤٣٣ هـ لمستويات إنتاج مخططة داخل المدى الملائم المتوقع للنشاط وهي ١٤٠٠٠، ١٦٠٠٠، ٢٠٠٠٠ وحدة .  
واذا علمت المعلومات الإضافية الآتية :

معادلات الموازنة المرنة لعناصر التكاليف	تكاليف انتاجية غير مباشرة فعلية لمستوى انتاج ١٨٠٠٠ وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة = ٠,٦ ريال لكل وحدة	١٢٨٠٠
رواتب وأجور مشرفي الإنتاج = ١٥٠٠٠ + ٠,٥ ريال لكل وحدة	٢١٠٠٠
اهلاك معدات انتاجية = ٢٠٠٠٠ ريال سنوياً	٢٠٠٠٠
وقود وقوى محركت = ٠,٣ + ٨٠٠٠ ريال لكل وحدة	١١٤٠٠

## وبناءً على المعلومات السابقة فإن :

١. تقديرات تكلفة المواد غير المباشرة بالموازنة المرنة لمستوى الانتاج الفعلي ١٨٠٠٠ وحدة للعام ١٤٢٣هـ هي :

- أ- ١٠٨٠٠
- ب- ٢٤٠٠٠
- ج- ٢٠٠٠٠
- د- ١٣٤٠٠

٢. تقديرات رواتب وأجور مشرفي الانتاج بالموازنة المرنة لمستوى الانتاج الفعلي ١٨٠٠٠ وحدة للعام ١٤٢٣هـ هي :

- أ- ١٠٨٠٠
- ب- ٢٤٠٠٠
- ج- ٢٠٠٠٠
- د- ١٣٤٠٠

٣. تقديرات تكلفة إهلاك معدات انتاج بالموازنة المرنة لمستوى الانتاج الفعلي ١٨٠٠٠ وحدة للعام ١٤٢٣هـ هي :

- أ- ١٠٨٠٠
- ب- ٢٤٠٠٠
- ج- ٢٠٠٠٠
- د- ١٣٤٠٠

٤. تقديرات نفقات القوى المحركة بالموازنة المرنة لمستوى الانتاج الفعلي ١٨٠٠٠ وحدة للعام ١٤٢٣هـ هي :

- أ- ١٠٨٠٠
- ب- ٢٤٠٠٠
- ج- ٢٠٠٠٠
- د- ١٣٤٠٠

٥. انحرافات تكلفة المواد غير المباشرة الفعلية عن الموازنة المرنة لمستوى الانتاج الفعلي ١٨٠٠٠ وحدة للعام ١٤٢٣هـ هي :

- أ- ٢٠٠٠ ريال ، إسراف في غير صالح الشركة
- ب- صفر ريال
- ج- ٣٠٠٠ ريال ، إسراف في غير صالح الشركة
- د- ٢٠٠٠ ريال ، وفر في صالح الشركة

٦. انحرافات نفقات القوى المحركة عن الموازنة المرنة لمستوى الانتاج الفعلي ١٨٠٠٠ وحدة للعام ١٤٢٣هـ هي :

- أ- ٢٠٠٠ ريال ، إسراف في غير صالح الشركة
- ب- صفر ريال
- ج- ٣٠٠٠ ريال ، إسراف في غير صالح الشركة
- د- ٢٠٠٠ ريال ، وفر في صالح الشركة

٦	٥	٤	٣	٢	١	السوائل
د	أ	د	ج	ب	أ	الجواب

نهاية المحاضرة السابعة



## المحاضرة الثامنة

### دور المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار

عناصر المحاضرة :

- أولاً : مفهوم القرار
- ثانياً : خطوات أو مراحل القرار
- ثالثاً : أنواع القرارات
- رابعاً : مدى ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار
- خامساً : مفاهيم التكاليف لأغراض إتخاذ القرار
- سادساً : التحليل التفاضلي في مجال إتخاذ القرار
- سابعاً : استخدامات التحليل التفاضلي في إتخاذ القرارات قصيرة الأجل

### أولاً : مفهوم القرار :

- **يمثل إتخاذ القرار :** وظيفة أساسية بل الوظيفة الأهم من وظائف الإدارة ، فالمديرون يواجهون باستمرار مشاكل ومواقف قراريه 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 :** عبار عن إختيار من بين مجموعة بدائل .
- **يتكون القرار من ثلاث عناصر :**
  ١. **الأهداف** (متخذ القرار لديه هدف يود تحقيقه )
  ٢. **البدائل** (امامه عدة بدائل تؤدي الى تحقيق هذا الهدف )
  ٣. **الاختيار** (وعلى متخذ القرار أن يفاضل بين هذه البدائل لإختيار أفضلها )
- **تساعد المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة عن بدائل القرار ، وبالتالي:**
  - ١) زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار .
  - ٢) تخفيض درجة عدم التأكد المرتبط بالمستقبل لديه .
  - ٣) واخيراً ترشيد عملية إتخاذ القرار والتوصل إلى القرار المناسب .

### ثانياً : خطوات أو مراحل القرار ( أربع مراحل ) :

تمر عملية إتخاذ القرار بعدة خطوات أو مراحل هي :

- ١) تحديد المشكلة .
- ٢) تحديد البدائل .
- ٣) تقييم البدائل المقترحة والمفاضلة بينها .
- ٤) إختيار البديل المناسب وإتخاذ القرار الرشيد .



## ثالثاً : أنواع القرارات :

### ١- من حيث الفترة الزمنية : ( قسمين ) :

- (١) قرارات طويلة الأجل ( استثمارية ، إستراتيجية )
- (٢) قرارات قصيرة الأجل ( جارية أو تشغيلية )

### ٢- من حيث مدى تكرارها : ( قسمين ) :

- (١) قرارات روتينية متكررة ( مثل الحصول على مستلزمات الانتاج والبيع )
- (٢) قرارات غير روتينية أي غير متكررة ( مثل قرار شراء أو تصنيع أجزاء )

### ٣- من حيث ارتباطها بوظائف الإدارة : ( ثلاث أقسام ) :

- (١) قرارات تخطيطية .
- (٢) قرارات رقابية .
- (٣) قرارات تنفيذية .

## رابعاً : مدى ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار :

### الملائمة :

تعني أن المعلومات المحاسبية ومعلومات التكاليف خاصة يجب أن تكون ملائمة مع القرار المراد اتخاذه ، وكذا ملائمة مع متخذ القرار ذاته .

### تصنف المعلومات المحاسبية من حيث علاقتها بعملية إتخاذ القرار الى نوعين هما :

#### ١- معلومات ملائمة لاتخاذ القرار :

- هي معلومات مستقبلية متوقعة تختلف من بديل لآخر .
- وهي معلومات تفاضلية أي أنها تميز كل بديل عن البدائل الاخرى .
- وهي معلومات تؤثر في القرار وتتأثر بالقرار .

#### ٢- معلومات غير ملائمة لاتخاذ القرار :

- هي معلومات تاريخية حدثت في فترات ماضية .
- وهي معلومات غير تفاضلية أي أنها لا تميز أي بديل عن البدائل الاخرى .
- وهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار .

## السمات الخاصة بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرار:

حتى تكون معلومات التكاليف ملائمة للمفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرارات غير الروتينية قصيرة الأجل يجب أن تتصف بالسمات الآتية :

### ١. تكاليف مستقبلية :

أن التكلفة ستحدث لاحقاً نتيجة لاتخاذ القرار ، أما التكلفة غير المستقبلية أي التكلفة التاريخية / الغارقة التي حدثت سابقاً تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ القرار .

### ٢. تكاليف تفاضلية :

أي أن تختلف فيما بين البدائل ، أما التكلفة التي لا تختلف بين البدائل تعتبر غير ملائمة .

### ٣. تكاليف قابلة للتجنب :

أي أن التكلفة يتم تحميلها حالة اتخاذ القرار ، ويمكن استبعادها بعدم اتخاذ القرار . اما التكلفة غير القابلة للتجنب هي غير مرتبطة بالقرار لذلك فهي غير ملائمة عند اتخاذ القرار .

## خامساً : مفاهيم التكاليف لأغراض إتخاذ القرار :

### ١. 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 اتخاذ القرار ، لأنها تكون حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل . أما التكاليف غير التفاضلية تعتبر تكاليف غير ملائمة عند اتخاذ القرار حيث تكلفة غير مهمة وغير حاسمة عند المفاضلة واتخاذ القرار .
- العبرة في اعتبار التكلفة تفاضلية أم غير تفاضلية هو اختلاف مقدار العنصر فيما بين البدائل ومدى كونه عنصراً حاسماً عند المفاضلة واتخاذ القرار .

### ٢. التكاليف الغارقة :

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

### ٣. 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 لاتخاذ القرار حيث أنها مرتبطة بالقرار فهي تؤثر وتتأثر بالقرار .

## سادساً : التحليل التفاضلي في مجال إتخاذ القرار :

- ان المفاضلة بين البدائل تتطلب توافر المعلومات الملائمة للتعامل مع الموقف القراري أو المشكلتة القرارية ، ومن ثمر المفاضلة بين البدائل **باتباع تحليل تفاضلي للتكاليف والايادات** المرتبطة بكل بديل ( تكاليف تفاضلية وايادات تفاضلية ) ، وعليه يتم إتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق الهدف سواء من زاوية تعظيم الايرادات أو ترشيد التكاليف .
- **وفقاً لأسلوب التحليل التفاضلي** يقوم متخذ القرار بتحليل النتائج المترتبة على كل بديل وذلك بمقارنة التكاليف التفاضلية ( تكاليف مضافة ) مع الايرادات التفاضلية ( ايرادات مضافة ) المترتبة على اختيار بديل معين مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة ، وبالتالي يتم اختيار البديل الذي يترتب على اختياره زيادة في الايرادات التفاضلية عن التكاليف التفاضلية مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة .

## خطوات تطبيق أسلوب التحليل التفاضلي ( أربع خطوات ) :

يجب على المحاسب الاداري اتباع الخطوات التالية عند تحليل معلومات التكاليف :

- ( ١ ) حصر جميع عناصر التكاليف ذات العلاقة بكل بديل من البدائل المتاحة .
- ( ٢ ) استبعاد التكاليف الغارقة .
- ( ٣ ) استبعاد التكاليف غير التفاضلية أي التي لا تختلف من بديل لآخر .
- ( ٤ ) تمثل عناصر التكاليف المتبقية التكاليف التفاضلية الملائمة لاتخاذ القرار والتي يُعتمد عليها اساساً للمفاضلة واتخاذ القرار الرشيد .

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

- ( ١ ) قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة .
- ( ٢ ) قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي .
- ( ٣ ) قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استكمال التشغيل الاضافي عليها .
- ( ٤ ) قرار استبعاد أو الابقاء على أحد المنتجات حالياً .
- ( ٥ ) وقرار إضافة أو عدم إضافة منتج جديد الى تشكيلة المنتجات القائمة حالياً .

## اختبر نفسك

### ١. التكاليف التي تختلف باختلاف بدائل القرار هي :

- أ- تكاليف مرنة ١٠٠٪ .
- ب- تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار .
- ج- تكاليف تفاضلية .
- د- تكاليف الفرصة البديلة .

### ٢. مراحل عملية اتخاذ القرار هي :

- أ- إدراك المشكلة ، دراسة المشكلة ، تحديد البدائل ، اتخاذ القرار .
- ب- تقييم المشكلة ، تحديد البدائل ، تقييم البدائل ، اتخاذ القرار .
- ج- تحديد المشكلة ، تحديد البدائل ، تقييم البدائل ، اتخاذ القرار .
- د- التعرف على المشكلة تحديد البدائل ، تقييم البدائل ، اتخاذ القرار .

### ٣. القرارات الاستراتيجية هي قرارات :

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

### ٤. 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 وتحديد البدائل .
- ج- قيام المحاسب بهذه المهمة يمكن المدير من التركيز على الأعمال الأخرى .
- د- الاجابة ( أ ) و ( ج ) صحيحه .

### ٥. تقسم القرارات من حيث الفترة الى :

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

السوائل	١	٢	٣	٤	٥
الجواب	ج	ج	د	د	ب

نهاية المحاضرة الثامنة

## المحاضرة التاسعة

### تابع : دور المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار

#### ( ١ ) قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة

عناصر المحاضرة :

أولاً : طبيعة القرار

ثانياً : شروط قبول طلبيات البيع الخاصة

ثالثاً : كيفية إتخاذ القرار المناسب

#### أولاً : طبيعة القرار :

#### طلبات البيع الخاصة :

عبارة عن طلبيات بيع تقدم الى 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 احداث خسارة بالنسبة الى ربحية المنشأة ككل ، والحقيقة ان 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 الى أرباح المنشأة الصافية وذلك بفضل استغلال الطاقة العاطلة لدى المنشأة في الأجل القصير والتي تتحمل المنشأة تكاليفها ( الثابتة ) سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا .

#### يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

( ١ ) البديل الأول : قبول المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض .

( ٢ ) البديل الثاني : رفض المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض .

#### ثانياً : شروط قبول طلبيات البيع الخاصة ( ثلاثة شروط ) :

#### ١. أن يكون لدى المنشأة طاقة عاطلة في الأجل القصير .

أي وجود طاقة غير مستغلة حالياً تتحمل المنشأة تكاليفها ( الثابتة ) سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا ، ويمكن استغلالها في تنفيذ طلبية البيع الخاصة ، وعادة يحدث ذلك في حالة المنشآت ذات الطبيعة الموسمية أو المؤقتة .

#### ٢. ألا يقل سعر البيع للطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية الخاصة .

أي عدم انخفاض سعر الطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية سواء كانت هذه التكلفة متغيرة أم تكلفة ثابتة خاصة بالطلبية يتم تحملها بسبب قبول الطلبية ويمكن تجنبها حالة رفض الطلبية الخاصة .

#### ٣. ألا يؤثر سعر البيع للطلبية الخاصة على سعر البيع العادي للمنتج في السوق المحلي للمنشأة .

وعادة يحدث ذلك عندما تكون الطلبية الخاصة لسوق فرعي لا يتنافس مع المبيعات المعتاد للمنشأة كأن تباع الطلبية الخاصة لسوق أجنبي ( التصدير ) لا يباع فيه المنتج .

## ثالثاً : كيفية اتخاذ القرار المناسب :

- 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 الى الأرباح الصافية للمنشأة ، ويتحدد ذلك بإتباع التحليل التفاضلي كالاتي :

$$\begin{aligned} & \text{إيرادات تفاضلية للطلبية ( إيرادات الطلبية )} \\ & (-) \text{ تكاليف تفاضلية للطلبية ( تكلفة متغير وتكلفة ثابتة خاصة بالطلبية )} \\ & = \text{صافي ( ربح / خسارة ) تفاضلية للطلبية الخاصة} \end{aligned}$$

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

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

( ١ ) تكلفة مستلزمات الانتاج والبيع اللازم للطلبية الخاصة ، وتشمل :

- المواد الإنتاجية المباشرة
- الأجور الإنتاجية المباشرة
- التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
- أية مصروفات أو تكاليف تسويقية مرتبطة بالطلبية الخاصة مثل عمولة مبيعات خاصة للطلبية .

( ٢ ) التكلفة الثابتة الإضافية / الخاصة للطلبية الخاصة ( إن وجدت )

( ٣ ) تكلفة الفرصة البديلة التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل قبول الطلبية الخاصة : والتي قد تتمثل في العوائد والأرباح المضحى بها والمفقودة نتيجة اتخاذ قرار بقبول الطلبية الخاصة .

$$\begin{aligned} & \text{التكلفة التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة} = \\ & \text{التكاليف المتغيرة الانتاجية وتسويقية للطلبية الخاصة} \\ & + \text{التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة للطلبية الخاصة} \\ & + \text{تكلفة الفرصة البديلة للطلبية الخاصة} \end{aligned}$$

📌 تقبل الطلبية الخاصة : حالة ان الطلبية الخاصة تحقق أرباح تفاضلية ، يتحقق ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة .

📌 ترفض الطلبية الخاصة : حالة ان الطلبية الخاصة تحقق خسائر تفاضلية ، يتحقق ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية أقل من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة .

## حالة عملية :

يتوفر لدى شركة ( الرياض ) لإنتاج الملابس الرجالية طاقة تكفي لإنتاج ٣٠٠٠ وحدة من المنتج ( م ) ، وفيما يلي بيانات التكاليف والإنتاج عن عام ١٤٣٣هـ :

- (١) كمية الإنتاج والمبيعات الحالية ٢٥٠٠ وحدة ، سعر بيع الوحدة الحالي ٥٠ ريال .
- (٢) تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للوحدة ٢٠ ريال ، الأجر الإنتاجية المباشرة للوحدة ١٠ ريال ، المصروفات غير المباشرة المتغيرة للوحدة ٥,٥ ريال ، جملة المصروفات الإنتاجية غير المباشرة الثابتة السنوية ١٠٠٠٠ ريال .
- (٣) عمولة المبيعات نسبتها ٥% من إيراد المبيعات .
- (٤) المصروفات التسويقية والإدارية الثابتة السنوية ٥٠٠٠ ريال .

قدم أحد منسوبي مبيعات الشركة "عرض" الى "مدير المبيعات" بشأن رغبته في موافقة الإدارة على طلبية بيع كميتها ٥٠٠ وحدة لأحد العملاء الخارجيين بسعر ٢٨ ريال للوحدة علماً بأن عمولة المبيعات لهذه الطلبية سوف تكون نسبتها ٢,٥% ، وأن سعر البيع العادي للمنتج لن يتأثر بقبول هذه الطلبية الخاصة . وعند مناقشة هذا العرض المقدم اقترح "مدير المبيعات" أن يتم الرفض بحجة أن السعر المعروض يقل عن سعر البيع العادي ويقل عن التكلفة الكلية لإنتاج الوحدة .

## المطلوب :

- (١) تقديم النصح والمشورة لإدارة الشركة بشأن قبول أو رفض العرض المقدم من مندوب المبيعات .
- (٢) بفرض أن كمية طلبية البيع الخاصة أصبحت ٦٠٠ وحدة وأن المبيعات الحالية للشركة سوف تنخفض بمقدار ١٠٠ وحدة اذا تم قبول العرض المقدم ، حدد القرار المناسب في هذه الحالة .

## تمهيد الاجابة :

### (١) تقديم النصح بشأن العرض المقدم : في هذا الموقف الأول يلاحظ الآتي :

- ✓ توجد طاقة غير مستغلة = ٣٠٠٠ وحدة قصوى - ٢٥٠٠ وحدة فعلي = ٥٠٠ وحدة
- وتتحمل المنشأة عنها تكاليف ومصروفات ثابتة حالية إنتاجية وتسويقية وإدارية سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا ، ويمكن استغلالها في تنفيذ طلبية البيع الخاصة .
- ✓ إذن التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار لأنها غارقة وتتحمل بها المنشأة سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا ، كما أن الطلبية الخاصة لم تحتاج الى تكاليف ثابتة إضافية خاصة جديدة .
- ✓ كمية الطلبية الخاصة ( ٥٠٠ وحدة ) = حدود الطاقة غير المستغلة ( ٥٠٠ وحدة )
- ✓ يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة كالآتي :



مبلغ ( بالريال )		بيان
كلي	جزئي	
١٩٠٠٠		ايرادات تفاضلية للطليبة الخاصة = ( ٣٨ X وحدة ٥٠٠ ) =
<b>(-)</b>		<b>(-) تكلفت تفاضلية ملائمة للطليبة الخاصة :</b>
	١٠٠٠٠	تكلفت مواد مباشرة = ( ٢٠ X وحدة ٥٠٠ ) =
	٥٠٠٠	أجور مباشرة = ( ١٠ X وحدة ٥٠٠ ) =
	٢٧٥٠	تكاليف انتاجية غير مباشرة متغيرة = ( ٥,٥ % X وحدة ٥٠٠ ) =
<b>( ١٨٢٢٥ )</b>	<b>٤٧٥</b>	عمولت مبيعات خاصة للطليبة " ايرادات الطليبة " = ( ٢,٥ % X ١٩٠٠٠ ) =
<b>٧٧٥ ريال</b>		<b>الربح التفاضلي للطليبة الخاصة</b>
<b>القرار : ينصح بقبول طلبية البيع الخاصة لأنها تحقق ربح تفاضلي من شأنه زيادة الارباح الصافية للمنشأة بمقدار ٧٧٥ ريال .</b>		

## ٢) تحديد القرار المناسب في الحالة الثانية يلاحظ الآتي :

✓ **التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية لا تزال غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار ، كما أن الطليبة الخاصة لم تحتاج الى تكاليف ثابتة اضافية خاصة جديدة .**

✓ **كمية الطليبة الخاصة (٦٠٠ وحدة) تزيد عن حدود الطاقة غير المستغلة (٥٠٠ وحدة) بمقدار (١٠٠ وحدة)**

✓ **تنفيذ الطليبة الخاصة كدفعة واحدة سوف يكون على حساب تخفيض المبيعات الحالية المعتادة بمقدار هذه ( ١٠٠ وحدة ) و يترتب على ذلك "تكلفت فرصة بديلة" تتمثل في العوائد/الارباح المفقودة والمضحي بها من تحويل هذه الوحدات ( ١٠٠ وحدة ) من المبيعات المعتاد الى الطليبة الخاصة ، لذا يجب اخذ تكلفت الفرصة البديلة في الحسبان عند اتخاذ القرار .**

✓ **يتم اتخاذ القرار المناسب في التحليل التفاضلي للإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية متضمنة تكلفت الفرصة البديلة للطليبة الخاصة كالاتي :**

مبلغ ( بالريال )		بيان
كلي	جزئي	
٢٢٨٠٠		ايرادات تفاضلية للطليبة الخاصة = ( ٣٨ X وحدة ٦٠٠ ) =
<b>(-)</b>		<b>(-) تكلفت تفاضلية ملائمة للطليبة الخاصة :</b>
	١٢٠٠٠	تكلفت مواد مباشرة = ( ٢٠ X وحدة ٦٠٠ ) =
	٦٠٠٠	أجور مباشرة = ( ١٠ X وحدة ٦٠٠ ) =
	٣٣٠٠	تكاليف انتاجية غير مباشرة متغيرة = ( ٥,٥ % X وحدة ٦٠٠ ) =
	٥٧٠	عمولت مبيعات خاصة للطليبة " ايرادات الطليبة " = ( ٢,٥ % X ٢٢٨٠٠ ) =
<b>( ٢٣٠٧٠ )</b>	<b>١٢٠٠</b>	تكلفت الفرصة البديلة للوحدات الزائدة = ( ٣٨٠٠ - ٥٠٠٠ ) =
<b>-٢٧٠ ريال</b>		<b>الخسارة التفاضلي للطليبة الخاصة</b>
<b>القرار : ينصح برفض طلبية البيع الخاصة في هذه الحالة لأنها تحقق خسار تفاضلية من شأنها تخفيض الارباح الصافية للمنشأة بمقدار ٢٧٠ ريال .</b>		

## تكلفة الفرصة البديلة حسبت للوحدات الزائدة كالآتي :

مبلغ ( بالريال )		بيان
كلي	جزئي	
٥٠٠٠		ايراد عادي للوحدات الزائدة = ( ٥٠ X ١٠٠ ) =
(-)		<b>(-) تكلفة ملائمة عادية للوحدات الزائدة :</b>
	(٢٠٠٠)	تكلفة مواد مباشرة = ( ١٠٠ وحدة X ٢٠ ) =
	(١٠٠٠)	أجور مباشرة = ( ١٠٠ وحدة X ١٠ ) =
	(٥٥٠)	تكاليف انتاجية غير مباشرة متغيرة = ( ١٠٠ وحدة X ٥,٥ % ) =
( ٢٨٠٠ )	(٢٥٠)	عمولة مبيعات عادية = ( ٥٠٠٠ X ٥ % ) =
<b>١٢٠٠ ريال</b>		<b>تكلفة الفرصة البديلة = ( ٢٨٠٠ - ٥٠٠٠ ) =</b>

### اختبر نفسك

- أيا مما يلي يعد بيان محاسبي غير ملائم عند اتخاذ قرار بقبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة بأقل من التكلفة الكلية باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي :
  - المواد المباشرة .
  - المصروفات التسويقية والادارية الثابتة .
  - الاجور المباشرة .
  - المصروفات الانتاجية غير المباشرة المتغيرة .
- تحقق طلبية البيع الخاصة ارباح تفاضلية للمنشأة في حالة أن :
  - الايادات التفاضلية للطلبية أقل من التكاليف التفاضلية للطلبية .
  - الايادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية .
  - الايادات التفاضلية للطلبية تساوي التكاليف التفاضلية للطلبية .
  - لا شيء مما سبق .
- التكلفة المرتبطة بالطلبية الخاصة تكون :
  - متغيرة فقط .
  - ثابتة فقط .
  - غير مباشرة فقط .
  - متغيرة فقط أو متغيرة وثابتة .
- عند اتخاذ قرار بقبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة فإن تكلفة الفرصة البديلة تكون موجودة في حالة أن :
  - كمية الطلبية الخاصة أقل من حدود الطاقة غير المستغلة لدى المنشأة .
  - كمية الطلبية الخاصة أكبر من حدود الطاقة غير المستغلة لدى المنشأة .
  - كمية الطلبية الخاصة تساوي حدود الطاقة غير المستغلة لدى المنشأة .
  - لا شيء مما سبق .

السوائل	١	٢	٣	٤
الجواب	ب	ب	د	ب

نهاية المحاضرة التاسعة

## المحاضرة العاشرة

### تابع : دور المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار

#### ( ٢ ) قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي

عناصر المحاضرة :

أولاً : طبيعة القرار

ثانياً : كيفية إتخاذ القرار المناسب

#### أولاً : طبيعة القرار :

في بعض الاحيان تواجه ادارة المنشأة بضرورة إتخاذ قرار خاص بالمفاضلة بين الشراء الخارجي لبعض الاجزاء التي تحتاج اليها في مزاولة نشاطها أم القيام بالتصنيع الداخلي لهذه الاجزاء .

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

- هل التصنيع الداخلي يتم في حدود الطاقة المتاحة للمنشأة أم يتطلب الامر زيادة الطاقة عن طريق شراء الآت ومعدات جديدة ؟
- هل هناك استخدامات اخرى أكثر ربحية لتلك الطاقة المتاحة المقرر استخدامها في التصنيع الداخلي ؟

#### يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

- (١) البديل الأول : قيام المنشأة بالتصنيع الداخلي لأحد أجزاء المنتج .
- (٢) البديل الثاني : قيام المنشأة بالشراء الخارجي لهذا الجزء جاهزاً .

#### ثانياً : كيفية إتخاذ القرار المناسب :

- الاساس في المفاضلة بين بدائل هذا القرار : هي معلومات التكاليف لكل من بديل التصنيع الداخلي وبديل الشراء الخارجي .
- عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار باستخدام 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 استبعاد 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 للتصنيع الداخلي تتحدد بما يلي :

(١) تكلفة مستلزمات الانتاج اللازمة لتصنيع الأجزاء داخل المنشأة ، وتشمل :

- المواد الانتاجية المباشرة
- الاجور الانتاجية المباشرة
- التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة .

(٢) التكلفة الثابتة الاضافية/الخاصة :

حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية اضافية لازمة للتصنيع الداخلي .

(٣) تكلفة الفرصة البديلة التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل التصنيع الداخلي : والتي قد تتمثل

في العوائد والأرباح المضحى بها والمفقودة من المنتجات التي سيتم ايقاف انتاجها واستغلال خطوط انتاجها في التصنيع الداخلي للأجزاء .

**التكلفة التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي =**

التكاليف المتغيرة للتصنيع الداخلي

+ التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة للتصنيع الداخلي

+ تكلفة الفرصة البديلة للتصنيع الداخلي

تكاليف الشراء الخارجي التفاضلي الملائمة :

تتمثل في ثمن الشراء الأساسي للأجزاء مضافاً اليه 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 حال 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 ( مثلاً 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 ، وبلغت عدد الوحدات المنتجة من هذا الجزء خلال العام ١٤٣٣هـ ٣٠٠٠٠ وحدة ، وقد توافرت لديك بيانات التكاليف الآتية عن **تصنيع الجزء ( أ ) :**

(١) ١٢٠٠٠٠ ريال تكلفت مواد إنتاجية مباشرة .

(٢) ٤٨٠٠٠٠ ريال أجور إنتاجية مباشرة .

(٣) ٣٢٠٠٠٠ ريال مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة .

(٤) ٢٥٠٠٠٠ ريال مصروفات إنتاجية غير مباشرة ثابتة .

قدم أحد الموردين عرضاً الى الشركة يتضمن استعداده توفير الجزء ( أ ) على أساس سعر شراء هو ٤٠ ريال للوحدة ، وتتوقع الشركة سداد مصروفات شراء أخرى قدرها ٢٥٠٠٠ 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 استخدامها في غرض آخر .

**ثانياً :** تحديد القرار المناسب بشأن الشراء الخارجي للجزء ( أ ) أم استمرار شركة "المدينة" في تصنيعه داخلياً بنفسها علماً بأن التجهيزات المتاحة للشركة يمكن استخدامها في غرض آخر يحقق عوائد وأرباح قدرها ٣٤٠٠٠٠ ريال .

**ثالثاً :** بفرض أن ٣٠% من التكاليف الثابتة لا يمكن تجنبها ولا يوجد استخدام آخر للتجهيزات المتاحة .. حدد القرار المناسب في هذه الحالة ؟

## تمهيد الاجابة :

### (١) تحديد القرار المناسب : الموقف الأول :

**بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي يلاحظ أن :**

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

تكاليف تفاضلية ملائمة للشراء الخارجي : البديل الأول :

المبلغ	بيان
١٢٠٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي = ( ٣٠٠٠٠ وحدة X ٤٠ ) =
٢٥٠٠٠	+ مصروفات شراء أخرى
١٢٢٥٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للشراء الخارجي

تكاليف تفاضلية ملائمة للتصنيع الداخلي : البديل الثاني :

المبلغ	بيان
١٢٠٠٠٠	تكلفة مواد مباشرة
٤٨٠٠٠٠	+ أجور إنتاجية مباشرة
٣٢٠٠٠٠	+ مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
٩٢٠٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للتصنيع الداخلي

القرار :

ينصح بالاستمرار في التصنيع الداخلي للجزء ( أ ) وعدم شرائه من خارج المنشأة ، لأن التصنيع الداخلي يحمل المنشأة تكاليف أقل ، مما ينتج عنه وفر في التكاليف قدرة ( ١٢٢٥٠٠٠ - ٩٢٠٠٠٠ = ٣٠٥٠٠٠ ريال ) .

٢) تحديد القرار المناسب : الموقف الثاني :

بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي يلاحظ أن :

- ✓ التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية ما زالت غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار لأنها غارقة بسبب ارتباطها بتجهيزات متاحة حالياً للشركة ، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر به .
- ✓ كما أنه لا توجد تكاليف ومصروفات ثابتة إضافية / خاصة حيث لا نحتاج الى زيادة الطاقة او توفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية للتصنيع الداخلي .
- ✓ توجد تكلفة فرصة بديلة في هذا الموقف حيث يوجد استخدام آخر للتجهيزات المتاحة المتوقع استخدامها في التصنيع الداخلي ، وهي تتمثل في العوائد والارباح التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل التصنيع الداخلي ويلزم اخذها في الحسبان عند اتخاذ القرار باعتبارها احد عناصر التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي .
- ✓ يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للتكاليف التفاضلية للبديلين كالآتي :

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

المبلغ	بيان
١٢٠٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي = ( ٣٠٠٠٠ وحدة X ٤٠ ) =
٢٥٠٠٠	+ مصروفات شراء أخرى
١٢٢٥٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للشراء الخارجي

## تكاليف تفاضلية ملائمة للتصنيع الداخلي : البديل الثاني :

المبلغ	بيان
١٢٠٠٠٠	تكلفة مواد مباشرة
٤٨٠٠٠٠	+ أجور إنتاجية مباشرة
٣٢٠٠٠٠	+ مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
٣٤٠٠٠٠	+ تكلفة الفرصة البديلة
١٢٦٠٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للتصنيع الداخلي

### القرار :

في هذا الموقف الثاني ينصح بالشراء الخارجي للجزء ( أ ) وعدم الاستمرار في التصنيع الداخلي للجزء ( أ ) لأن الشراء الخارجي في هذه الحالة يحمل المنشأة تكاليف أقل مما ينتج عنه وفر في التكاليف قدرة ( ١٢٦٠٠٠٠ - ١٢٢٥٠٠٠ = ٣٥٠٠٠ ريال ) .

### ( ٣ ) تحديد القرار المناسب : الموقف الثالث :

#### بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي يلاحظ أن :

✓ التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية ٣٥٠٠٠٠ ريال أصبحت جزئيين :

▪ **٣٠% لا يمكن تجنبها** = ٣٥٠٠٠٠ \* ٣٠% = ١٠٥٠٠٠ ريال هذه تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار ، لأنها غارقة بسبب ارتباطها بتجهيزات متاحة حالياً للشركة ، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر به .

▪ **٧٠% يمكن تجنبها** = ٣٥٠٠٠٠ \* ٧٠% = ٢٤٥٠٠٠ ريال هذه تعتبر ملائمة عند اتخاذ القرار ، لأنها مرتبطة بالقرار حيث يتم تحملها عند اختيار بديل التصنيع الداخلي ، كما يمكن تجنبها اذا لم نختار بديل التصنيع الداخلي .

✓ **لا توجد تكلفة فرصة بديلة في هذا الموقف** حيث لا يوجد استخدام آخر للتجهيزات المتاحة المتوقع استخدامها في التصنيع الداخلي .

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

## تكاليف تفاضلية ملائمة للشراء الخارجي : البديل الأول : ( هي نفسها في الموقف الاول )

المبلغ	بيان
١٢٠٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي = ( ٣٠٠٠٠ وحدة × ٤٠ ) =
٢٥٠٠٠	+ مصروفات شراء أخرى
١٢٢٥٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للشراء الخارجي

## تكاليف تفاضلية ملائمة للتصنيع الداخلي : البديل الثاني :

المبلغ	بيان
١٢٠٠٠٠	تكلفة مواد مباشرة
٤٨٠٠٠٠	+ أجور إنتاجية مباشرة
٣٢٠٠٠٠	+ مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
٢٤٥٠٠٠	+ تكاليف ومصروفات إنتاجية ثابتة ملائمة
١١٦٥٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للتصنيع الداخلي

### القرار :

في هذا الموقف الثالث ينصح بالاستمرار في التصنيع الداخلي للجزء ( أ ) وعدم شرائه من خارج المنشأة ، لأن التصنيع الداخلي يحمل المنشأة تكاليف أقل مما ينتج عنه وفر في التكاليف قدرة ( ١٢٢٥٠٠٠ - ١١٦٥٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ ريال )

### اختبر نفسك

#### الفقرة التالية تتعلق بالأسئلة رقم ( ٢ + ١ )

تلقت إحدى الشركات عرضاً من أحد الموردين لتوريد ١٥٠٠٠ قطعة بسعر ٣٦ ريال للقطعة من أجزاء المنتج الذي يتم تصنيعها داخلياً من خلال تجهيزات متاحة للشركة حالياً . تبلغ تكلفة تصنيع القطعة الواحدة داخلياً : ١٢ ريال تكلفة مواد مباشرة ، ١٦ ريال أجور إنتاجية مباشرة ، ٦ ريال تكلفة إنتاجية غير مباشرة متغيرة ، ٨ ريال تكلفة إنتاجية غير مباشرة ثابتة ، في ضوء هذه المعلومات فإن :

١. التكلفة الملائمة للتصنيع الداخلي للقطعة الواحدة عند اتخاذ هذا القرار هي :

- أ- ٤٢ ريال
- ب- ٣٠ ريال
- ج- ٣٤ ريال
- د- لا شيء مما سبق

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

- أ- ٣٠٠٠٠ ريال زيادات في التكاليف .
- ب- ٣٠٠٠٠ ريال وفورات في التكاليف .
- ج- ٩٠٠٠٠ ريال زيادات في التكاليف .
- د- لا شيء مما سبق .

٣. 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 .

السؤال	١	٢	٣
الجواب	ج	ب	ب

نهاية المحاضرة العاشرة



## المحاضرة الحادية عشر

### تابع : دور المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار

#### ( ٣ ) قرار الاضافة وقرار الاستبعاد لأحد خطوط الإنتاج ( أحد المنتجات )

عناصر المحاضرة :

أولاً : طبيعة القرارات

ثانياً : كيفية اتخاذ القرار الاستبعاد أو الإبقاء على أحد المنتجات

ثالثاً : كيفية اتخاذ قرار الاضافة أو عدم الاضافة لمنتج جديد

### أولاً : طبيعة القرارات

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

- مشكلة الاختيار بين الإستبعاد أو الإبقاء لمنتج معين من تشكيلة المنتجات الحالية .
- مشكلة الاختيار بين الإضافة أو عدم الإضافة لمنتج جديد لتشكيلة المنتجات الحالية .

إن استخدام أسلوب التحليل التفاضلي في مثل تلك القرارات يعد مدخلاً مناسباً لترشيد الإدارة عند اتخاذ هذه القرارات .

### ثانياً : كيفية اتخاذ قرار الإستبعاد أو الإبقاء على أحد المنتجات :

#### ▪ يختص هذا القرار :

بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً ، ثم تفكر الإدارة في الإستبعاد أو 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 إشمالها 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 اتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الإستبعاد أو الإبقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج المرشح للإستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة إستبعاد المنتج المرشح للإستبعاد .

## تحدد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للإستبعاد والقابلة للتجنب حالة

### إستبعاده ب :

- ١) تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للمنتج المعين .
- ٢) الأجور الإنتاجية المباشرة للمنتج المعين .
- ٣) التكلفة الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج المعين .
- ٤) التكلفة الإنتاجية الثابتة **الخاصة** بالمنتج المعين .

### يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

- ١) البديل الأول : **إستبعاد** المنتج المعين المرشح للإستبعاد من التشكيلة الحالية .
- ٢) 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 أو عدم الإضافة لمنتج جديد :**

### يختص هذا القرار :

بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً ، ثم تفكر الإدارة في الإضافة أو عدم الإضافة لمنتج جديد لأنها قد ترى - من وجهة نظرها - أن وجود هذا المنتج يحقق أرباحاً للمنشأة .

### الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار :

هو مدى تحقيق المنتج الجديد أرباحاً 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 .

## ■ تتحدد التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد بـ :

- (١) تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للمنتج الجديد .
- (٢) الأجور الإنتاجية المباشرة للمنتج الجديد .
- (٣) التكلفة الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج الجديد .
- (٤) التكلفة الإنتاجية الثابتة **الخاصة** للمنتج الجديد .
- (٥) 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 بديلين :

- (١) البديل الأول : **إضافة** المنتج الجديد إلى التشكيلة الحالية للمنتجات .
- (٢) 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 ( ٣ ) :

تقوم إحدى الشركات بإنتاج وبيع ٤ 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)

بيان	( أ )	( ب )	( ج )	( د )	اجمالي الشركة
إيرادات المبيعات	٤٥٨٠٠	٤٨٧٥٠	٣٨٦٠٠	٤٥١٥٠	١٧٨٣٠٠
(-) التكاليف المتغيرة للبضاعة المباعة	(٣٠٨٠٠)	(٣٢٩٥٠)	(٣٢١٠٠)	(٢٨٧٥٠)	(١٢٤٦٠٠)
(-) تكاليف ثابتة خاصة	(٢٠٠٠)	(٣١٥٠)	(١٢٠٠)	(٣٠٠٠)	(٩٢٥٠)
(-) تكاليف ثابتة مخصصة	(١٠٦٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٦٠٠٠)	(١١٠٠٠)	(٣٧٦٠٠)
= صافي الربح أو الخسارة للمنتج	٢٤٠٠	٢٦٥٠	( ٧٠٠ )	٢٤٠٠	٦٧٥٠

### 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 للتعجب حالة إستبعاد المنتج المرشح للإستبعاد . وذلك كما يلي :

المبلغ	بيان
٣٨٦٠٠	الإيرادات المرتبطة بالمنتج (ج) المستبعدة
	(-) تكاليف ملائمة مرتبطة بالمنتج (ج) وقابلة للتعجب حالة استبعاد :
(٣٢١٠٠)	التكاليف متغيرة للمنتج (ج)
(١٢٠٠)	تكاليف ثابتة خاصة للمنتج (ج)
<u>٥٢٠٠</u>	= هامش ربحية موجبة مفقودة من استبعاد المنتج (ج)
٦٧٥٠	صافي الربحية الحالية للشركة ( حالة الإبقاء على المنتج "ج" )
١٤٥٠	= صافي الربحية المتوقعة للشركة ( حالة استبعاد المنتج "ج" ) = ٦٧٥٠ - ٥٢٠٠ = ربحية حالية ربحية مفقودة

### القرار المناسب :

✓ ينصح بالإبقاء على المنتج (ج) وعدم إستبعاده ، حيث أن الاستمرار في إنتاج المنتج (ج) يحقق هامش ربحية موجبة للشركة = ٥٢٠٠ ريال ، ومن ثم فإن الإستبعاد يفقد الشركة هذه الربحية والمساهمة من المنتج (ج) مما ينتج عنه تخفيض الربحية الصافية للشركة من ٦٧٥٠ ريال إلى ١٤٥٠ ريال . لذا نوصي بعدم 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 = ٦٠٠٠ ريال حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الاستبعاد أم الإبقاء للمنتج (ج) فهي لا ترتبط بالمنتج (ج) المرشح للإستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة إستبعاده .

### حالة عملية ( ٤ )

تفكر الشركة العربية للألبان في إنتاج وبيع منتج جديد (ص) ، وتشير الدراسات الخاصة بهذا المنتج إلى أنه من المتوقع بيع ٥٠٠٠٠ وحدة خلال الفترة القادمة بسعر ١٣ ريال للوحدة ، ومن أجل تصنيع هذا المنتج سوف تقوم الشركة بتشغيل المصنع فترة عمل إضافية يترتب عليها زيادة في التكاليف الثابتة بمقدار ٤٠٠٠٠ ريال ، فإذا علمت أن تقديرات تكلفة التصنيع لهذا المنتج هي ( القيم بالريال ) :

المبلغ	بيان
٥٠٥	تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للوحدة
٣	الأجور الانتاجية المباشرة للوحدة
٢٠٥	مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة للوحدة
٥٥٠٠٠	جملة ومصروفات انتاجية 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) :

المبلغ	بيان
٦٥٠٠٠٠	الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج (ص) = ٥٠٠٠٠ وحدة X ١٣ =
	(-) تكاليف تفاضلية ملائمة مرتبطة بتصنيع المنتج (ص) :
(٢٧٥٠٠٠)	مواد إنتاجية مباشرة للمنتج (ص) = ٥٠٠٠٠ وحدة X ٥,٥ =
(١٥٠٠٠٠)	أجور إنتاجية مباشرة للمنتج (ص) = ٥٠٠٠٠ وحدة X ٣ =
(١٢٥٠٠٠)	مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة للمنتج (ص) = ٥٠٠٠٠ وحدة X ٢,٥ =
(٤٠٠٠٠)	تكلفة ثابتة إضافية خاصة للمنتج (ص)
٦٠٠٠	= أرباح تفاضلية للمنتج الجديد (ص)

## القرار المناسب :

✓ ينصح بإضافة المنتج الجديد (ص) ، حيث أن إضافته تحقق أرباح تفضيلية للشركة = ٦٠٠٠٠ 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 = ٥٥٠٠٠ ريال حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم إضافة أم عدم إضافة المنتج الجديد (ص) فهي لا ترتبط بالمنتج الجديد (ص) ولا تؤثر في القرار ولا تتأثر به .

## اختبر نفسك

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

- المواد الإنتاجية المباشرة
- المصروفات الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
- الأجور الإنتاجية المباشرة
- المصروفات الإنتاجية الثابتة المخصصة

٢- يحقق المنتج المرشح للإستبعاد هامش ربحية موجبة في حالة أن :

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

٣- التكلفة الثابتة التي ترتبط بالمنتج والقابلة للتجنب حالة عدم إضافة المنتج الجديد هي :

- تكلفة ثابتة خاصة
- تكلفة ثابتة مخصصة
- تكلفة ثابتة خاصة و مخصصة
- لا شيء مما سبق

السوائل	١	٢	٣
الجواب	د	ب	أ

نهاية المحاضرة الحادية عشر

## المحاضرة الثانية عشر

### تابع : دور المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار

( ٤ ) قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استكمال التشغيل الإضافي عليها

عناصر المحاضرة :

أولاً : طبيعة القرارات

ثانياً : كيفية إتخاذ القرار المناسب

### أولاً : طبيعة القرارات :

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 الانفصال . ويقوم محاسب التكاليف بتوزيعها بين المنتجات المشتركة بإتباع أسس توزيع معينة بغرض تحديد التكلفة الكلية للمنتجات (غرض تكاليفي) .

### نقطة الانفصال :

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 الانفصال بدلاً من بيعها مباشرة عند نقطة الانفصال حيث أنه ترى أن التشغيل الإضافي قد يؤدي إلى تحقيق أرباح إضافية للمنشأة .

### يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

البديل الأول : بيع المنتجات عند نقطة الانفصال ( دون إجراء تشغيل إضافي عليها ) .

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

### 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 الانفصال ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة .

- **تحدد مدى ربحية أو خسارة عمليات التشغيل الإضافي للمنتج بعد نقطة الانفصال :**  
من خلال المقارنة بين الإيرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج وبين التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج .
- **يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات عند نقطة الانفصال ( دون إجراء تشغيل إضافي )**  
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 الانفصال :**  
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 الانفصال مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها إضافياً .
- **التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في :**
  - ( ١ ) **تكلفة مستلزمات الإنتاج اللازمة للتشغيل الإضافي للمنتج ، وتشمل :**
    - المواد الإنتاجية المباشرة
    - الأجور الإنتاجية المباشرة
    - التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة .
  - ( ٢ ) **التكلفة الثابتة الإضافية / الخاصة :**  
حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية لازمة للتشغيل الإضافي للمنتج .
  - ( ٣ ) **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 اتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال ، حيث أنها تعتبر غارقة وغير تفاضلية ولا يمكن تجنبها حيث يتم التحمل بها سواء تم بيع المنتج عند نقطة الانفصال أم تم بيعه بعد إجراء تشغيل إضافي عليه لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار .



## حالة عملية ( ٥ )

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 .

تفاضل إدارة الشركة بين بيع هذين المنتجين عند نقطة الإنفصال وبين إجراء عمليات تشغيل إضافية عليهما بعد نقطة الإنفصال ، وقد توافرت لديك البيانات الآتية عن الإنتاج والتكاليف والإيرادات :

- (١) التكاليف الإنتاجية المشتركة (ما قبل الإنفصال) ١٥٠٠٠٠ ريال
- (٢) كميات الإنتاج من المنتجين (س ، ص) هي : ١٠٠٠٠٠ ، ٢٥٠٠٠ وحدة على التوالي .
- (٣) بيانات التكاليف وأسعار البيع للمنتجين هي : (القيم بالريال)

المنتجات	سعر بيع الوحدة عند نقطة الانفصال	سعر بيع الوحدة بعد التشغيل الإضافي	تكاليف التشغيل الإضافي
المنتج ( س )	٢,٥	٤,٥	٢٤٠٠٠٠
المنتج ( ص )	٣	٦	٧٠٠٠٠

### المطلوب :

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

### تمهيد الإجابة

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

بيان	المنتج ( س )	المنتج ( ص )
إيرادات إضافية للتشغيل الإضافي للمنتج	$200000 = 100000 \times (2.5 - 4.5)$	$75000 = 25000 \times (3 - 6)$
(-) تكاليف التشغيل الإضافي للمنتج	( ٢٤٠٠٠٠ )	( ٧٠٠٠٠ )
ربحية ( خسارة ) تفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج	( ٤٠٠٠٠ ) خسارة	٥٠٠٠ أرباح

### 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 إضافيا بعد نقطة الإنفصال بسبب أن التشغيل الإضافي له يحقق أرباح تفاضلية مما يؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة .

⚠ لاحظ أنه تم تجاهل التكاليف المشتركة (ما قبل الإنفصال) = ١٥٠٠٠٠ 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 أنها 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

### ١- الإيرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في :

- أ- سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الإضافي مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها إضافياً 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 إضافياً للمنتج .
- د- لا شيء مما سبق

### ٢- التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في :

- أ- تكلفت مستلزمات الإنتاج اللازمة للتشغيل الإضافي للمنتج (المواد المباشرة، الأجور 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

### ٣- 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

السوائل	١	٢	٣
الجواب	ج	د	ب

نهاية المحاضرة الثانية عشر

# المحاضرة الثالثة عشر

## نظام محاسبة المسؤولية وتقييم وإدارة الأداء

عناصر المحاضرة :

أولاً : تعريف محاسبة المسؤولية

ثانياً : طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية

ثالثاً : مقومات نظام محاسبة المسؤولية ( تحديد مركز المسؤولية - تحديد معايير الأداء - إعداد تقارير الأداء "الرقابية" )

رابعاً : أنواع مقاييس الأداء وبطاقات القياس المتوازن للأداء

خامساً : تفسير التحويلات الداخلية وعلاقتها بتقييم الأداء

### أولاً : تعريف محاسبة المسؤولية :

#### تعريف محاسبة المسؤولية :

هي نظام محاسبي يعتمد على تجميع وتحليل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والاستثمار ، وإعداد تقارير رقابية ومتابعة على أساس الوحدات التنظيمية للمنشأة ( مراكز المسؤولية ) ، **بفرض مساءلة كل مدير مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق رقابته وتحكمه ، ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم 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 :

( ١ ) أن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يستلزمه الإتجاه اللامركزي للإدارة ، وهي تهدف من خلال النظام

الرقابي إلى :

- I التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة .
- II التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف .
- III إقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف .

( ٢ ) أن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المنشأة إلى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى (مراكز

المسؤولية) .

( ٣ ) يكون مركز المسؤولية تحت أمره شخص معين :

تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات وأيضاً المخرجات في حدود معينته ، أي أن هذا الشخص يكون مسؤولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية في حدود السلطات الممنوحة له .

( ٤ ) 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 تشمل على المعدلات المعيارية لأنشطته حيث يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها و إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة .

( ٥ ) تساهم محاسبة المسؤولية في تفعيل مفهوم الإدارة بالاستثناء :

فأي مركز مسؤولية أو مستوى إداري لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك . وان مبدأ الإدارة بالاستثناء يعني عدم تبليغ الإدارة العليا الا عند الضرورة ، أي عند وجود خطر أو انحراف . يستدعي تدخل الإدارة العليا لتصحيح الانحراف .

## ثالثاً : مقومات نظام محاسبة المسئولية ( ثلاثة مقومات ) :

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

- (١) تحديد مراكز المسئولية .
- (٢) تحديد معايير الأداء .
- (٣) إعداد التقارير الرقابية .

### ١. 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 قسمياً أو مركز تكلفت إنتاجية أو خدمية ... إلخ

يمكن تصنيف مراكز المسئولية إلى ثلاثة أنواع هي :

#### النوع الأول : مركز تكلفة :

- مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولاً أساساً عما يحدث بها من عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته وتحكمه .
- ✓ ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن ، أما الإيرادات والاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسئوليته ومسئولته .
- في مركز التكلفة تكون عناصر التكلفة - كلها أو بعضها - خاضعة لتحكم ورقابة مدير المركز ويكون المدير مسئولاً 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 الانحرافات وتحليل مسبباتها ومحاسبة المسئولين عنها .
- تعد مراكز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسئولية شيوعاً واستخداماً في الحياة العملية ، فكثير من دوائر النشاط الإنتاجي والخدمي في التنظيم يمكن اعتبارها 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 مسئولاً أساساً عما يحققه من إيرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات .
- ✓ ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة و بين التكاليف والمصروفات المستنفذة . أما الاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسئولية ومسئولته 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 الانحراف 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 .

### النوع الثالث : مركز استثمار :

- مركز الاستثمار عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحققه من إيرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات ، إضافة إلى ما تم استثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية .
- ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم معدلات العائد على الاستثمار في مركز المسؤولية .
- **معدل العائد على الاستثمار = ( ربحية المركز ÷ الأصول المستثمرة بالمركز ) × ١٠٠**
- يركز تقرير الأداء في مراكز الاستثمار على مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثة : (١) الإيرادات ، (٢) التكاليف والمصروفات ، (٣) الاستثمارات . وذلك بغرض تقييم أداء المسؤولين .
- ويقارن بين معدل العائد على الاستثمار المخطط وبين معدل العائد على الاستثمار المحقق بهدف تحديد الانحراف وتحليل مسبباته ومحاسبة المسؤولين عن ذلك .
- تعد الفروع المستقلة والخارجية للمنشآت المالية من بنوك وشركات تأمين ، والفروع الخارجية للشركات متعددة الجنسيات من أمثلة مراكز الاستثمار

### ٢. 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 انحراف التكاليف بالمقارنة بين التكاليف المخططة المعيارية وبين التكاليف الفعلية ، ويتم تحديد وتحليل الأسباب المفسرة للانحراف 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 المخططه والإيرادات المخططه 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 المسئولين 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 المسئولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة .

$$\text{معدل العائد على الإستثمار} = (\text{ربحية المركز} \div \text{الأصول المستثمرة بالمركز}) \times 100$$

## ٣. إعداد التقارير الرقابية :

- تقارير الأداء / الرقابية : هي وسيلة إتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة ، وهي تعد لكل مركز مسئولية على أساس مقارنة خطته بأدائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما .
- ترفع هذه التقارير دورياً إلى الجهة الإدارية المسئولة عن المركز المعني بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسية والانحرافات الجوهرية في مركز المسئولية لإتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة اللازمة .

### تمثل أهم قواعد إعداد وتقديم التقارير الرقابية في الآتي :

- (١) التقرير وفق المستويات الإدارية . تتصاعد التقارير وفقاً لخطوط السلطة من الأدنى إلى الأعلى .
- (٢) ملائمة التقرير للمستوى الإداري . مناسبة مضمون التقارير ودرجة إجمالية أو تفاصيل بياناتها للمستوى الإداري الذي ترفع إليه .
- (٣) إشمالها على العناصر القابلة للرقابة والتحكم . ضرورة إشمال التقارير على العناصر القابلة للرقابة والتحكم فقط من قبل الشخص المسئول عن مركز المسئولية حتى تكون محاسبة مدير المركز المسئول موضوعية
- (٤) المقارنات والمعايير . ضرورة أن تشمل التقارير على الأرقام المستهدفة والأرقام الفعلية ، والمقارنة بينهما وتحديد الانحرافات وتحديد أسبابها وتحليلها وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة .
- (٥) ثبات شكل وعناصر التقرير . حتى تكون البيانات قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى
- (٦) 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

تتدرج 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 :

#### ١. 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** .

#### ٢. مقاييس الأداء ذات المعايير المتعددة :

هي المقاييس / المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن الأداء ، ومن أمثلة هذه المقاييس مقياس أداء مركز مسئولية يشتمل على ربحية المركز وإنتاجيته ومسئوليته الإجتماعية ومدى التعاون مع الأقسام الأخرى .

#### ٣. مقاييس الأداء المركبة :

هي المقاييس / المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن الأداء ووضع أوزان ترجيح لكل خاصية من خصائص أداء مركز المسئولية المعين وتجميع هذه الخصائص بعد ترجيحها .

#### ٤. بطاقة القياس المتوازن للأداء :

هي بطاقات تتضمن مقاييس الأداء المالية وغير المالية لمراكز المسئولية في تقرير واحد وتتضمن معظم بطاقات القياس المتوازن للأداء مجموعة المقاييس الآتية :

- (١) **مقاييس الابتكار والإبداع** : عدد براءات الاختراع الجديدة ، عدد المنتجات الجديدة .
- (٢) **مقاييس العمليات الداخلية** : وقت دورة التصنيع ، الجودة ، الكفاءة الإنتاجية .
- (٣) **مقاييس العملاء** : الوفاء باحتياجات العملاء ، سرعة الإستجابة لطلبات العملاء .
- (٤) **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 والفضية ، وتؤدي الأخيرة إلى زيادة الرضا من جانب العملاء ، بما يؤدي في النهاية إلى وجود انعكاسات 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 المسئولية . (الوحدات الفرعية) بالمنشأة وبعضها البعض .

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



## طرق تحديد سعر التحويل :

١. أساس سعر السوق .
٢. أساس سعر السوق المعدل ( سعر السوق - الوفرة في مصروفات التسويق ) .
٣. أساس التكلفة الفعلية .
٤. أساس التكلفة التقديرية ( المعيارية ) .
٥. أساس التكلفة المعدلة ( قد تكون التكلفة المتغيرة فقط تمثل الحد الأدنى لسعر التحويل أو قد تكون التكلفة مضافاً إليها نسبة معينة )
٦. السعر التفاوضي .

## حالة عملية (١)

البيانات الآتية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن عنصر كلفة العمل بمركز الإنتاج (ك) لشهر ٥/٤٣٣هـ :

### أولاً : البيانات الفعلية :

كمية الإنتاج الفعلي خلال الشهر ١٠٠ وحدة ، الساعات الفعلية المستنفذة في الإنتاج ومعدلات الأجر هي :

نوع العمالة	عمالة ( أ )	عمالة ( ب )	عمالة ( ج )
الساعات الفعلية	٤٨٠ ساعة	٢٠٠ ساعة	٢٥٠ ساعة
معدل أجر الساعة	٤٥ ريال/للساعة	٣٥ ريال/للساعة	١٥ ريال/للساعة

### أولاً : البيانات المعيارية :

نوع العمالة	عمالة ( أ )	عمالة ( ب )	عمالة ( ج )
ساعات معيارية للإنتاج الفعلي	٥٠٠ ساعة	٣٠٠ ساعة	٢٠٠ ساعة
معدل أجر الساعة	٥٠ ريال/للساعة	٣٠ ريال/للساعة	١٥ ريال/للساعة

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

## الإجابة :

### تقرير انحرافات الأجور المباشر

المسؤول : مدير مركز الإنتاج ك				مركز المسؤولية: مركز الإنتاج ك				نوع العمالة
انحراف الوقت			انحراف معدل الأجر			معدل أجر فعلي	معدل أجر معياري	
انحراف الوقت	معدل أجر معياري	ساعات معيارية	ساعات فعلية	انحراف معدل الأجر	ساعات فعلية			معدل أجر معياري
$x(500-480)$ 900=45 ملانم	45	500	480	$2400 = 480 \times 5$ غير ملانم	480	45	50	أ
$=35x(300-300)$ صفر	35	300	300	$1500 = 300 \times 5$ ملانم	300	35	30	ب
$=15x(200-250)$ 750 غير ملانم	15	200	250	$0 = 250 \times 0$	250	15	15	ج
<b>150</b> ملانم	المجموع الكلي لانحراف الوقت			<b>900</b> غير ملانم	المجموع الكلي لانحراف معدل الأجر			



## التعليق على التقرير:

١- يتضح من التقرير أن إنحراف معدل الأجر غير ملائم ، وقد تكون أسبابه :

- (١) ارتفاع معدلات الأجر بشكل عام .
- (٢) عدم تعديل معايير الأجر من فترة لأخرى .
- (٣) استخدام عمالة ذات مهارة عالية جدا (من فترة أمثلا) .
- (٤) عدم الدقة في وضع المعايير .

٢- أيضا يتضح من التقرير أن إنحراف الوقت ملائم ... أما في حالات إذا كان إنحراف الوقت غير ملائم فقد يرجع

ذلك لأسباب منها :

- (١) عدم كفاءة العاملين مما يؤدي إلى زيادة في وقت التنفيذ .
- (٢) توقف عمليات الإنتاج بسبب أعطال مفاجئة .
- (٣) استخدام عمالة ذات مهارة منخفضة جدا .
- (٤) عدم الدقة في وضع المعايير .

٣- يعتبر مدير مركز الإنتاج هو المسئول عن تلك الانحرافات في عنصر الأجر المباشرة ، لأن هذا العنصر

يدخل في نطاق رقابته وتحكمه

## حالة عملية (٢)

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	فعليّة	معياريّة
مواد مباشرة	١٥	١٣
أجور مباشرة	٢٠	١٧
مصروفات غير مباشرة	٣٠	٢٥
<b>المجموع</b>	<b>٦٥</b>	<b>٥٥</b>

▪ يستطيع قسم البراويز بيع البراويز إلى محلات الزجاج الخارجية بمبلغ ٨٠ ريال للوحدة ( منها ١٠% مصروفات تسويقية )

## المطلوب :

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

(أ) سعر السوق المعدل . (ب) التكلفة المعياريّة مضافا إليها ربح مستهدف نسبته ١٠% .

**ثانيا :** أوضح السبب في تفضيل استخدام التكلفة المعياريّة 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**

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

(ب) التكلفة المعيارية مضافاً إليها ربح مستهدف لقسم البراويز نسبته 10% منها :

$$= 55 + ( 55 * 10\% ) = 60,5 \text{ ريال}$$

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

- ١) التكلفة المعيارية تمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة وليس ما هو كائن فعلاً .
- ٢) التكلفة المعيارية تتضمن المسموحات الحتمية فقط ولا تسمح بترحيل الأخطاء أو الانحرافات بين الأقسام عند التحويل الداخلي بينهم .

## اختبر نفسك

١- 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. اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف
- د. جميع ما سبق

٢- مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولاً عن :

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

٣- في حالة ان انحراف معدل الأجر غير ملائم قد يكون السبب :

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

السوائل	١	٢	٣
الجواب	د	أ	أ

نهاية المحاضرة الثالثة عشر

## المحاضرة الرابعة عشر

### الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية

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

حدثت في بيئة الأعمال تغيرات وتطورات كبيرة كان لها الأثر العظيم على نظم المحاسبة الإدارية ، فقد استلزمت 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 :

##### ١. تغيرات في تقنية الإنتاج :

استخدمت 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 وانخفاض المخزون وتضاؤل العنصر البشري .

##### ٢. 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 .

##### ٣. التطورات التكنولوجية وازدياد حدة المنافسة :

في ظل بيئة التطورات التكنولوجية الحديثة أصبحت بيئة الأعمال تتصف بالتغير السريع ، ومثال ذلك التطورات التكنولوجية في مجال الاتصالات وخاصة الإنترنت وقواعد البيانات . أضف إلى ذلك إزدیاد حدة المنافسة بين الشركات العالمية كالأمريكية واليابانية، مما نتج عنه إهتمام أكبر بالأهداف الإستراتيجية وظهور أساليب حديثة لتقييم الأداء .

##### ٤. 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 .

## ٥. 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 استيفاء كل متطلبات الحصول على شهادات المواصفات القياسية .

## ٦. ظهور تنظيمات وإتفاقيات عالمية :

نشأت منظمات إقتصادية جديدة وإتفاقيات تجارية كثيرة مثل إتفاقية الجات ومنظمة الدول الأوروبية . وقد سعت الدول التي ترغب في الإنضمام إلى مثل هذه الإتفاقيات إلى تطوير صناعتها وتطوير أساليب إنتاجها بإستحداث أدوات إدارية ومحاسبية جديدة لمواكبة التطور والصمود في وجه المنافسة العالمية.

## ثانياً : أثر التطورات والتغيرات الحديثة على المحاسبة الإدارية :

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

#### ١. تحديد تكاليف المنتج :

إستخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة أدى إلى تساؤل 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 .

#### ٢. 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 .

#### ٣. 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 .

#### ٤. 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 :

### ١. نظام التكاليف على النشاط ( ABC )

- إن ظهور هذا النظام كان إستجابةً للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وارتفاع 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 باستخدام 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 استنفذتها هذه المنتجات سيؤدي إلى زيادة دقة أرقام التكلفة .

### ٢. التكلفة المستهدفة ( TC )

- 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 والاختبارات 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 .

### ٣. 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 :
  - ١- تحليل سلسلة القيمة
  - ٢- تحليل الموقف الإستراتيجي
  - ٣- تحليل مسببات التكلفة
- يبني هذا المدخل تحليله للتكاليف على أساس المراحل المختلفة لسلسلة القيمة مع التركيز على الجوانب الخارجية

### ٤. المقاييس المرجعية ( Benchmarking ) :

- 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 الاستدلال بإداء المنشآت الرائدة (أو المنافسة) في صناعتها أو القطاع التابع لها ، بحيث يتم اعتماد معايير أداء تلك المنشآت الرائدة كمعايير للمنشأة . ويؤدي استخدام هذا الأسلوب إلى تحفيز العاملين في المنشأة للوصول إلى نفس مستوى المنشآت الرائدة، وبالتالي تحقيق مستويات جيدة في الأداء .

### رابعا : مدى استخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية

- أجريت العديد من الدراسات للتعرف على مدى الاستخدام العملي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ، وأوضحت النتائج أن (١) نظام التكلفة حسب النشاط إكتسب اهتماماً متزايداً من بين جميع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، يليه (٢) أسلوب التكلفة المستهدفة ، ثم يليهم (٣) 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 بدلا من البحث عن غيرها وإستحداث أساليب جديدة مثل تطوير الموازنات المرنة .

- أيضا هناك اتجاه 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 استخدام 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
- عدم وجود موظفين مؤهلين
- عدم الحاجة إلى استخدام أساليب حديثة لأن بيئة الإنتاج نمطية

## اختبر نفسك

١- من أهم التأثيرات للتطورات والتغيرات الحديثة على المحاسبة الإدارية :

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

٢- أن ظهور هذا النظام كان إستجابةً للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة :

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

٣- 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

السوائل	١	٢	٣
الجواب	د	ب	أ

نهاية المحاضرة الرابعة عشر ( والحمد لله والشكر له )

لا تنسونا من صالح دعائكم  
اخوكم فهد

## قائمة المصطلحات الإنجليزية – مفاهيم المحاسبة الإدارية

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الانجليزية
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
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



Make Buy Decision	قرار الصنع أو الشراء
Managerial Accounting	المحاسبة الإدارية
Marginal cost	التكاليف الحدية
Management by objectives	الإدارة بالأهداف
Management by Exception	الإدارة بالإستثناء
Market Price	سعر السوق
Marketing Expense Budget	موازنة المصروفات التسويقية
Master Budget	الموازنة الشاملة
Modified Cost	التكلفة المعدلة
Modified Market Price	سعر السوق المعدل
Multiple Alternative Choice Decision	قرار الإختيار بين البدائل المتعددة
Operating Budget	موازنة التشغيل
Opportunity Cost	تكلفة الفرصة البديلة
Performance Reports	تقرير الأداء
Pricing	التسعير
Product Profitability	ربحية المنتجات
Production Budget	موازنة الإنتاج
Profit Center	مركز الربحية
Relevance	الملائمة
Relevance Cost	التكاليف المناسبة
Responsibility Accounting	محاسبة المسئولية
Required rate of Return	معدل العائد المستهدف
Responsibility Center	مركز المسئولية
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 الإنفصال
Standard Cost	التكلفة المعيارية
Sunk Cost	التكلفة الغارقة
Target Income	الدخل المستهدف
Transfer Pricing	تحديد أسعار التحويل
Unavoidable Costs	تكلفة غير قابلة للتجنب

