

المحاضرة الأولى

طبيعة ونطاق المحاسبة الإدارية

أولاً: الإطار العلمي للمحاسبة الإدارية

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

أهمية المحاسبة الإدارية

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

خصائص المحاسبة الإدارية

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

أهداف المحاسبة الإدارية.

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

وظائف المحاسبة الإدارية

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

ثانياً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم المحاسبية الأخرى

أ- المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية :

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
١- تخدم بشكل أساسي إدارة المنشأة .	١- تخدم بشكل أساسي أطراف خارج المنشأة
٢- اختيارية حسب رغبة المنشأة .	٢- إلزامية طبقاً للقانون .
٣- توفر معلومات تفصيلية عن الوحدات الفرعية بالمنشأة	٣- توفر معلومات إجمالية عن المنشأة ككل
٤- توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية .	٤- توفر معلومات تاريخية فقط .
٥- توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية .	٥- توفر معلومات مالية فقط .
٦- لا يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية معينة .	٦- يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية متعارف عليها
٧- معلوماتها ليست بنفس درجة دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة المستقبلية منها .	٧- تتميز معلوماتها بدرجة دقة أعلى نسبياً حيث تراجع من مراجع حسابات خارجي .

ب- المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف :

المحاسبة الإدارية	محاسبة التكاليف
١- توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية .	١- توفر معلومات تاريخية فقط
٢- توفر معلومات عن عناصر التكاليف والإيرادات وأخرى	٢- توفر معلومات عن عناصر التكاليف فقط
٣- تهتم بمعلومات التكاليف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل .	٣- تركز الاهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل فقط

ثالثاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم غير المحاسبية

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

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

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

رابعاً : المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة

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

خامساً : أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة

- 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 حديثة ، مثل (نموذج القياس المتوازن للأداء ، أسلوب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة)

المحاضرة الثانية

الموازنات الجارية والرأسمالية

أولاً: التعريف بالموازنة التخطيطية وخصائصها

تعريف الموازنة التخطيطية: هي 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:

- ١- تعتبر الموازنة صوراً كمية وقيمية لأهداف المنشأة خلال فترة معينة.
- ٢- تعد الموازنة لفترة زمنية مقبلة أي تتعلق بالمستقبل.
- ٣- يحكم أعداد وتنفيذ الموازنة مجموعة من الأسس مثل السياسات الاستراتيجية للمنشأة.
- ٤- يجب أن تعد الموازنة وفقاً للإمكانيات المتاحة والظروف المحتمل أن تسود وقت تنفيذ الموازنة.
- ٥- يجب أن تعتمد الموازنة من الإدارة العليا حتى تصبح ملزمة وقابلة للتنفيذ.
- ٦- تهدف الموازنة إلى مساعدة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

ثانياً: أهداف الموازنة التخطيطية

- 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 الإدارات والأقسام داخل المنشأة وتنسيق العمل بينها بحيث تعمل معاً بشكل متكامل ومتراابط.
- ٤- الموازنة أداة لترشيد اتخاذ القرارات: توفير 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

- ١- مبدأ الشمول: تكون الموازنة شاملة لجميع الإدارات والأقسام والعمليات وأوجه النشاط بالمنشأة.
- ٢- مبدأ التعبير المالي: تتم الترجمة للخطط والموازنات العينية في شكل نقدي وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة.
- ٣- مبدأ التوزيع الزمني: تقسيم الفترة الزمنية الإجمالية للموازنة إلى فترات زمنية تفضيلية توضح خلالها توقيت حدوث العمليات المختلفة على مدار فترة الموازنة (موازنة السنة القادمة تقسم مثلاً إلى فترات ربع سنوية أو شهرية).
- ٤- مبدأ المشاركة: اشتراك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنات لضمان عدم معارضة تنفيذها ويرتبط بذلك مصطلح يسمى (بيع الموازنة) وهو يعني اقناع الأفراد المشاركين بأهمية الموازنة وضرورة نجاحها.
- ٥- وحدة الموازنة: تعتبر الموازنة وحدة واحدة لا تتجزأ، بمعنى أن كل جزء من أجزاء الموازنة يتأثر بأجزاء الموازنة الأخرى نتيجة العلاقات التبادلية بين مختلف أوجه النشاط في المنشأة.

رابعاً : مراحل إعداد الموازنة التخطيطية :

- ١- **مرحلة تحديد الأهداف :** يتم تحديد الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها خلال الفترة المستقبلية القادمة ، وتعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن هذه الأهداف والمساعدة في إعداد الخطط الفرعية للإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة لتحقيق تلك الأهداف .
- 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 إلى الإدارة العليا للمنشأة لاعتمادها والموافقة عليها حتى تصبح ملزمة وبتقيد بها الجميع ويعملون على تحقيق الأهداف التي ترمي إليها .

خامساً : أنواع الموازنات

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

سادساً : اعداد الموازنة التخطيطية الرئيسية

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

١- الموازنات التشغيلية	٢- الموازنات المالية
١- موازنة المبيعات	١- الموازنة النقدية التقديرية .
٢- موازنة الإنتاج .	٢- قائمة المركز المالي التقديرية .
٣- موازنة المواد المباشرة .	
٤- موازنة الأجور المباشرة .	
٥- موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة .	
٦- موازنة المصروفات البيعية والإدارية .	
٧- موازنة قائمة الدخل التقديرية .	

سابعاً : إعداد موازنة المبيعات :

- ١- يعتبر إعداد 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 موازنة تشغيلية أخرى مثل موازنة الإنتاج وموازنة المصروفات التسويقية وغيرها .
- ٢- توضح موازنة المبيعات كمية المبيعات التقديرية وسعر البيع التقديري وقيمة المبيعات التقديرية للمنشأة موزعة حسب مناطق البيع ، وحسب أنواع المنتجات المختلفة وحسب الفترات الزمنية التفصيلية للموازنة .
- ٣- يعتمد إعداد موازنة المبيعات على المعادلة الآتية :
قيمة المبيعات التقديرية = كمية المبيعات التقديرية X سعر البيع التقديري

المحاضرة الثالثة

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

أولاً : تعريف وإعداد موازنة الإنتاج

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

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

كمية الإنتاج التقديري = كمية المبيعات التقديرية + كمية مخزون تام آخر الفترة - كمية مخزون تام أول الفترة

❖ **يلاحظ على موازنة الإنتاج الآتي :**

- ١- يتم إعداد موازنة الإنتاج في ضوء معلومات عن :
 - موازنة المبيعات : يتم تقدير كميات الإنتاج المستقبلية بشكل يضمن الوفاء بطلبات البيع للعملاء .
 - سياسة المخزون : يتأثر تقدير كميات الإنتاج بمستويات المخزون المطلوبة من الإنتاج التام سواء في بداية أو نهاية فترة الموازنة .
 - حجم الطاقة الإنتاجية المتاحة : أن كميات الإنتاج يجب أن تكون مساوية أو أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة .
- ٢- تعتبر موازنة الإنتاج هي حجر الزاوية في بناء وإعداد موازنات تشغيلية أخرى هي موازنات عناصر التكاليف الإنتاجية وتشمل موازنة المواد المباشرة ، وموازنة الأجور المباشرة ، وموازنة التكاليف الإنتاجية .
- ٣- تعد موازنة الإنتاج في الشركات الصناعية فقط .

ثانياً : إعداد موازنة المواد المباشرة

❖ **تختص هذه الموازنة :** بتقدير احتياجات برنامج الإنتاج المخطط من المواد الأولية ، كمية مشتريات المواد الأولية ، تكلفة مشتريات المواد الأولية ، وذلك خلال فترة الموازنة .

❖ **يتم إعداد موازنة المواد المباشرة وفقاً لثلاث خطوات :**

- ١- تحديد احتياجات الإنتاج من المواد المباشرة خلال الفترة .
- ٢- تحديد كمية مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة .
- ٣- تحديد تكلفة مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة .

❖ **يلاحظ على موازنة المواد المباشرة الآتي :**

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

المحاضرة الرابعة

تابع : اعداد الموازنات التشغيلية الجارية (موازنة الأجور المباشرة ، موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة وموازنة المصروفات التسويقية والإدارية)

أولاً : تعريف وإعداد موازنة الاجور المباشرة

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

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

❖ **يلاحظ على موازنة الاجور المباشرة الآتي :**

- 1- تقديرات ساعات العمل المباشر اللازمة لبرنامج الإنتاج المخطط
= كميات الإنتاج التقديرية X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر
- 2- تقديرات تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة)
= تقديرات ساعات العمل المباشر X معدل الأجر التقديري للساعة
- 3- يتم اعداد موازنة الأجور المباشرة في ضوء معلومات عن :
 - موازنة الانتاج (كميات الانتاج التقديري)
 - معدلات استخدام العمل المباشر في العملية الانتاجية ، معدل الأجر التقديري لساعات العمل المباشر

ثانياً : تعريف وإعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة

❖ **تختص هذه الموازنة :** بتقدير احتياجات الانتاج المخطط للمنشأة من عناصر التكاليف الإنتاجية الأخرى (بخلاف تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة) خلال الفترة القادمة ، مثل : الوقود وقطع الغيار ورواتب المشرفين واستهلاك المعدات الإنتاجية .

❖ **يلاحظ على موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الآتي :**

- 1- يتم اعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة في ضوء معلومات عن :
 - موازنة الانتاج (كميات الإنتاج التقديري)
 - موازنة الأجور المباشرة (ساعات العمل المباشر)
 - معدلات التحميل التقديرية لعناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة والثابتة .
- 2- من المفضل عند إعداد هذه الموازنة : ضرورة الفصل بين عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة والعناصر الثابتة لأغراض الموازنة بشكل تحليلي تفصيلي بما يضمن خدمة أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل أفضل

ثالثا : تعريف واعداد موازنة المصروفات التسويقية ، والمصروفات الإدارية

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

❖ يلاحظ على موازنة المصروفات التسويقية والإدارية الآتي :

١- يتم اعداد موازنة المصروفات التسويقية والإدارية في المنشأة الصناعية والتجارية في ضوء معلومات عن :

• موازنة المبيعات (كميات وقيمة المبيعات التقديرية)

• معدلات التحميل التقديرية لعناصر المصروفات التسويقية والإدارية 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 إدارة التسويق .

٣- عناصر المصروفات الإدارية : معظمها تكون ثابتة ، أما باقي المصروفات الإدارية المتغيرة فهي بسيطة وأهميتها النسبية قليلة بحيث يمكن اعتبارها أيضا ثابتة .

المحاضرة الخامسة

إعداد الموازنة المالية (الموازنة النقدية التقديرية)

أولاً: تعريف الموازنة النقدية

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

ثانياً: أهداف الموازنة النقدية التقديرية

- 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 الحاجة إلى تمويل خارجي وتخطيط بدائل التمويل المتاحة وتحديد البديل المناسب منها.
- ٣- **التعرف مسبقاً** على توقيتات وجود فائض نقدي وبالتالي تخطيط بدائل استثماره 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 التقديرية.

المحاضرة السادسة

تابع : إعداد الموازنات التشغيلية والموازنات المالية (القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة ، قائمة الدخل التقديرية ، قائمة المركز المالي التقديرية ، الموازنة الرأسمالية)

أولاً : القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة

❖ تهدف هذه القائمة إلى تقدير التكلفة الانتاجية للبضاعة المخطط بيعها خلال فترات الموازنة ، وأحياناً تسمى (تكلفة المبيعات)

❖ تحسب التكلفة الانتاجية التقديرية للبضاعة المباعة (تكلفة المبيعات) وفقاً للاثي :

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

ثانياً : قائمة الدخل التقديرية

❖ تهدف هذه القائمة إلى تحديد صافي الدخل المتوقع الناتج من النشاط الرئيسي والعادي للمنشأة خلال الفترة القادمة والذي يعكس كفاءة ذلك النشاط .

❖ هذه القائمة ما هي إلا تجميع وتلخيص لكل تقديرات عمليات التشغيل الجارية للمنشأة خلال فترة الموازنة ، فهي تتضمن تقديرات المبيعات وتقديرات عناصر التكاليف والمصروفات المختلفة انتاجية وتسويقية وإدارية

❖ يوضح الشكل التالي قائمة الدخل التقديرية ومصادر معلوماتها :

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

ثالثاً : قائمة المركز المالي التقديرية

❖ توضح هذه القائمة تقديرات عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة في نهاية فترة الموازنة .

❖ هذه القائمة تعبر عن أثر الخطة (الموازنة) الشاملة لمختلف أنشطة المنشأة التشغيلية الجارية والنقدية والرأسمالية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في نهاية فترة الموازنة .

رابعاً : الموازنة الرأسمالية التقديرية

- ❖ **تختص هذه الموازنة بتقدير النفقات الرأسمالية طويلة الأجل .**
- ❖ **تعتبر هذه الموازنة أداة لتقييم الاستثمارات الرأسمالية طويلة الأجل بغرض تحديد البديل الاستثماري الأنسب والأكثر ربحية .**
- ❖ **ان اعداد الموازنة الرأسمالية هو عبارة عن اتخاذ القرارات التخطيطية الرأسمالية طويلة الأجل المتعلقة بالاستثمارات وتمويلها .**
- ❖ **يتم اعداد الموازنة الرأسمالية وفقا للخطوات الآتية :**
 - ١- تحديد المقترحات الاستثمارية المتاحة
 - ٢- تقدير عوائد وتكاليف كل مقترح استثماري .
 - ٣- تقييم المقترحات الاستثمارية ويتم ذلك باستخدام مجموعة كرق تقييم ، مثل : طريقة صافي القيمة الحالية ، طريقة معدل العائد الداخلي على الاستثمار ، طريقة فترة الاسترداد .
 - ٤- اعداد الموازنة الرأسمالية ومتابعتها ، حيث تتكون من جميع المقترحات الاستثمارية التي تمت الموافقة عليها واختيارها لفترة الموازنة .

المحاضرة السابعة

الموازنة الساكنة والموازنة المرنة

أولاً: مفهوم الموازنة الساكنة وعيوبها

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

❖ تتصف الموازنة الساكنة بخاصيتين 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 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 تبنى تقديرات الموازنات على أساس عدة مستويات للنشاط داخل هذا المدى.

❖ تتصف الموازنة المرنة بخاصيتين هما:

- ١- أنها تعد لعدة مستويات نشاط داخل المدى الملائم بدلاً من مستوى نشاط واحد فقط.
- ٢- أنها ديناميكية وليست ثابتة، حيث يمكن أن تعد الموازنة المرنة عند أي مستوى نشاط داخل المدى الملائم، بحيث إذا حدثت التكاليف الفعلية عند مستوى نشاط مختلف عما كان مخططاً لها أصلاً، فإن هناك من المرونة ما يسمح بإعداد موازنة جديدة حسب الحاجة لمقارنتها بالنتائج الفعلية بشكل أكثر منطقيّة.
- ❖ **أهمية أسلوب الموازنة المرنة:** في أنها تقدم معياراً دقيقاً للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء، وأنها توجد نظاماً أكثر منطقيّة لتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية المخططة بالموازنة المرنة.

ثالثاً: اعداد الموازنة المرنة

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

ملاحظة: معدل التغير = (الفرق بين تكاليف أعلى وأقل مستوى نشاط) / (الفرق بين وحدات أعلى وأقل مستوى نشاط)

المحاضرة الثامنة

دور المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار

أولاً : مفهوم القرار

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

ثانياً : خطوات أو مراحل اتخاذ القرار

- ❖ **تمر عملية اتخاذ القرار بعدة خطوات أو مراحل هي :**
 - ١- تحديد المشكلة .
 - ٢- تحديد البدائل المقترحة لحل المشكلة .
 - ٣- تقييم البدائل المقترحة والمفاضلة بينها .
 - ٤- اختيار البديل المناسب واتخاذ القرار الرشيد .

ثالثاً : أنواع القرارات

- ❖ **من حيث الفترة الزمنية:** تقسم القرارات إلى :
 - ١- قرارات طويلة الأجل (استثمارية ، استراتيجية)
 - ٢- قرارات قصيرة الأجل (جارية أو تشغيلية)
- ❖ **من حيث مدى تكرارها :** تقسم القرارات إلى :
 - ١- قرارات روتينية متكررة (الحصول على مستلزمات الإنتاج والبيع)
 - ٢- قرارات غير روتينية أي غير متكررة (قرار شراء أو تصنيع أجزاء)
- ❖ **من حيث ارتباطها بوظائف الإدارة :** تقسم القرارات إلى :
 - 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 اتخاذ القرار إلى 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 الأخرى، 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 الأخرى. وهي **لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار**.

❖ **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 التكلفة تختلف فيما بين البدائل، أما التكلفة التي لا تختلف بين البدائل تعتبر غير ملائمة.

٣- **تكاليف قابلة للتجنب:** أي أن التكلفة يتم تحملها حالة اتخاذ القرار، ويمكن استبعادها بعدم اتخاذ القرار، أما التكلفة غير القابلة للتجنب هي غير مرتبطة بالقرار لذلك فهي غير ملائمة عند اتخاذ القرار.

خامساً: مفاهيم التكاليف لأغراض اتخاذ 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 غير ملائمة عند اتخاذ القرار حيث تعتبر تكلفة غير مهمة وغير حاسمة عند المفاضلة واتخاذ القرار.
- **العبرة في اعتبار عنصر التكلفة تفاضلياً أم غير تفاضلياً 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.

سادسا : التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار

- ❖ ان المفاضلة بين البدائل تتطلب توافر المعلومات الملائمة للتعامل مع الموقف القراري أو المشكلة القرارية ، ومن ثم المفاضلة بين البدائل باتباع تحليل تفاضلي للتكاليف والإيرادات المرتبطة بكل بديل (تكاليف تفاضلية وإيرادات تفاضلية) ، وعليه يتم اتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق الهدف سواء من زاوية تعظيم الإيرادات أم ترشيد التكاليف.
- ❖ وفقا لأسلوب التحليل التفاضلي يقوم متخذ القرار بتحليل النتائج المترتبة على كل بديل وذلك بمقارنة التكاليف التفاضلية (تكاليف مضافة) مع الإيرادات التفاضلية (إيرادات مضافة) المترتبة على اختيار بديل معين مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة ، وبالتالي يتم اختيار البديل الذي يترتب على اختياره زيادة في الإيرادات التفاضلية عن التكاليف التفاضلية مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة .

❖ لتطبيق أسلوب التحليل التفاضلي يجب على المحاسب الإداري 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 يعتمد عليها أساسا للمفاضلة واتخاذ القرار الرشيد .

سابعا : استخدام التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل

- ١- قرار قبول أو رفض طلبات البيع الخاصة .
- ٢- قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي .
- ٣- قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال ام بيعها بعد استكمال التشغيل الاضائي عليها .
- ٤- قرار استبعاد أو الإبقاء على أحد المنتجات القائمة حاليا ، وقرار اضافة أو عدم اضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة حاليا .

المحاضرة التاسعة

دور المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار (١) قرار قبول أو رفض طلبات البيع الخاصة

أولاً : طبيعة القرار

- ❖ **طلبات البيع الخاصة :** عبارة عن طلبات بيع تقدم إلى إدارة المنشأة لإنتاج حجم معين اضافي من المنتج بسعر بيع خاص (منخفض) عادة يقل عن سعر البيع العادي كذلك يقل عن التكلفة الكلية لوحدة المنتج .
- ❖ قد يبدو للوهلة الأولى أن قبول طلبية بيع خاصة بسعر بيع منخفض عن سعر البيع العادي ومنخفض عن التكلفة الكلية للوحدة يمكن أن يساهم فقط في إحداث خسارة بالنسبة إلى ربحية المنشأة ككل ، والحقيقة أن ذلك قد لا يكون بالضرورة تحليلاً سليماً في جميع الظروف والأحوال .
- ❖ قد يمكن في ظل ظروف معينة قبول الطلبية الخاصة ذات السعر المنخفض نظراً لأن قبولها قد يضيف إلى أرباح المنشأة الصافية وذلك يفعل استغلال الطاقة العاطلة لدى المنشأة في الأجل القصير والتي تتحمل المنشأة تكاليفها (الثابتة) سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا .
- ❖ **يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :**
 - البديل الاول : قبول المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض .
 - البديل الثاني : رفض المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض.

ثانياً : شروط قبول طلبات البيع الخاصة

- 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 المعتادة للمنشأة كأن تباع الطلبية الخاصة لسوق أجنبي (التصدير) لا يبيع فيه منتج المنشأة .

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 إلى الأرباح الصافية للمنشأة، ويتحدد ذلك باتباع التحليل التفاضلي كالاتي:

XXXXXX	إيرادات تفاضلية للطلبية (إيرادات الطلبية)
-	(-)
XXX	تكاليف تفاضلية للطلبية (تكلفة متغيرة وتكلفة ثابتة خاصة للطلبية)
XXXX	= صافي ربح / خسارة تفاضلية للطلبية الخاصة

❖ **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 المستغلة والتي تتحملها المنشأة سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا، لأنها تمثل تكلفة غارقة.

❖ **التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة تتحدد بما يلي:**

١- تكلفة مستلزمات الإنتاج والبيع اللازمة للطلبية الخاصة، وتشمل المواد الانتاجية المباشرة، الأجور الانتاجية المباشرة، والتكاليف الانتاجية غير المباشرة، أية مصروفات أو تكاليف تسويقية مرتبطة بالطلبية الخاصة مثل عمولة مبيعات خاصة للطلبية.

٢- التكلفة الثابتة الاضافية / الخاصة للطلبية الخاصة (ان 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

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

❖ **تقبل الطلبية الخاصة:** حالة أن الطلبية الخاصة تحقق أرباح تفاضلية، يتحقق ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة.

❖ **ترفض الطلبية الخاصة:** حالة أن الطلبية الخاصة تحقق خسائر تفاضلية، يتحقق ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية للطلبية أقل من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة.

المحاضرة العاشرة

تابع : دور المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار (٢) قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي)

أولاً : طبيعة القرار

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

ثانياً : كيفية اتخاذ القرار المناسب

- ❖ الأساس في المفاضلة بين بدائل هذا القرار : هي معلومات التكاليف لكلا من بديل التصنيع الداخلي وبديل الشراء الخارجي .
- ❖ عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار باستخدام 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 الملائمة للتصنيع الداخلي تتحدد بما يلي :
- ١- تكلفة مستلزمات الانتاج اللازمة لتصنيع الأجزاء داخل المنشأة ، وتشمل المواد الانتاجية المباشرة . والأجور الانتاجية المباشرة ، والتكاليف 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 ايقافه انتاجها واستغلال خطوط انتاجها في التصنيع الداخلي للأجزاء .

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

❖ تكلفة الشراء الخارجي التفاضلية الملائمة تتمثل في ثمن الشراء الأساسي للأجزاء مضافا إليه مصروفات الشراء مثل مصروفات النقل وعمولة الشراء ...

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

❖ التصنيع الداخلي يكون هو القرار المناسب في حالة أن التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي تكون أقل من تكاليف الشراء الخارجي .

❖ الشراء الخارجي يكون هو القرار المناسب في حالة أن تكاليف الشراء الخارجي تكون أقل من التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي .

❖ ينطبق هذا القرار في حالة المنتجات (أجزاء المنتج) ، كما ينطبق أيضا في حالة الخدمات (مثل خدمة تركيب خط انتاجي جديد هل يتم التركيب داخليا بواسطة المنشأة نفسها أم يتم التركيب بواسطة شركة خارجية)

المحاضرة الحادية عشر

تابع : دور المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار (٣) قرار الاضافة وقرار الاستبعاد لأحد خطوط الانتاج (أحد المنتجات))

أولاً : طبيعة القرارات

- ❖ في المنشآت الصناعية ذات الانتاج المتعدد والذي يتم في خطوط انتاجية متخصصة ، تواجه المنشأة مواقف قرارية مثل :
 - مشكلة الاختيار بين الاستبعاد أم الإبقاء لمنتج معين من تشكيلة المنتجات الحالية .
 - مشكلة الاختيار بين الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد لتشكيلة المنتجات الحالية .
- ❖ إن استخدام أسلوب التحليل التفاضلي في مثل تلك القرارات أن يعد مدخلا مناسباً لترشيد الادارة عند اتخاذ هذه القرارات .

ثانياً : كيفية اتخاذ قرار الاستبعاد ام الابقاء على أحد المنتجات

- ❖ يختص هذا القرار بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً ، ثم تفكر الادارة في الاستبعاد أم الابقاء 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 للاستبعاد (عاد مساهمة) / (هامش ربحية) حقيقية أو (خسائر) حقيقية ، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة ، ويتحقق ذلك في ضوء المقارنة بين الايرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد .
- ❖ عند تحديد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد ، من الضروري عدم اشمالها على التكاليف غير الملائمة وغير القابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المعين والتي تتمثل كمبدأ عام في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة والتي توزع بين المنتجات القائمة كأجزاء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الاجمالية 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 الاستبعاد ام الابقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد .
- ❖ **تحدد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده ب :**

١- تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للمنتج المعين .

٢- الأجور الانتاجية المباشرة للمنتج المعين .

٣- التكلفة الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج المعين .

٤- التكلفة الانتاجية الثابتة الخاصة بالمنتج المعين .

❖ يتناول هذا القرار موقف قراره يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

- البديل الأول : استبعاد المنتج المعين المرشح للاستبعاد من التشكيلة الحالية .
- البديل الثاني : الابقاء على المنتج المعين المرشح للاستبعاد ضمن التشكيلة الحالية .
- ❖ يكون القرار المناسب هو استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد إذا كان المنتج المعين حقق خسارة سالبة حقيقية تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة ، ويحدث ذلك إذا كانت الايرادات المرتبطة بالمنتج المعين لا تغطي التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده .
- ❖ يكون القرار المناسب هو الابقاء على المنتج المرشح للاستبعاد إذا كان المنتج يحقق عائد مساهمة أو هامش ربحية موجبة تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة ، ويحدث ذلك إذا كانت الايرادات المرتبطة بالمنتج المعين تغطي وتزيد عن التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده .

ثالثاً : كيفية اتخاذ قرار الاضافة ام عدم الاضافة لمنتج جديد

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

❖ تتحدد التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد بـ :

- ١- تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للمنتج الجديد .
- ٢- الأجور الانتاجية المباشرة للمنتج الجديد .
- ٣- التكلفة الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج الجديد .
- ٤- التكلفة الانتاجية الثابتة الخاصة للمنتج الجديد .
- ٥- تكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بإنتاج المنتج الجديد (ان وجدت)

❖ ملاحظة هامة

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

❖ يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

- **البديل الأول :** اضافة المنتج الجديد الى التشكيلة الحالية للمنتجات .
- **البديل الثاني :** عدم اضافة المنتج الجديد الى التشكيلة الحالية للمنتجات .
- ❖ يكون القرار المناسب هو اضافة المنتج الجديد .. اذا كان المنتج الجديد يحقق ارباح تفاضلية حقيقية تؤدي الى زيادة الربحية الصافية للمنشأة ، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تفوق التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد .
- ❖ يكون القرار المناسب هو عدم اضافة المنتج الجديد .. اذا 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 .

المحاضرة الثانية عشر

تابع : دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار (٤) قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال ام بيعها بعد استكمال التشغيل الاضلي عليها)

أولا : طبيعة القرار

- ❖ تتسم العملية الانتاجية في بعض المنشآت الصناعية باستخدام مادة خام واحدة مشتركة وعمليات انتاجية مشتركة ، وينتج عن ذلك عدة منتجات مختلفة ، مثال ذلك الصناعات الغذائية وصناعة تكرير البترول وغيرها .
- ❖ **المنتجات المشتركة** : هي المنتجات التي يتم انتاجها من مادة خام واحدة من خلال عمليات انتاجية مشتركة .
- ❖ **التكاليف المشتركة** : هي تكاليف التصنيع لهذه المنتجات المشتركة خلال العمليات الانتاجية المشتركة وحتى نقطة الانفصال ، ويقوم محاسب التكاليف بتوزيعها بين المنتجات المشتركة باتباع أسس توزيع معينة بغرض تحديد التكلفة الكلية للمنتجات (غرض تكاليفي)
- ❖ **نقطة الانفصال** : هي النقطة في العملية الانتاجية التي يعتبر عندها كل منتج منتجا منفصلا عن المنتجات الأخرى المشتركة .
- ❖ تتمثل المشكلة القرارية في هذا الموقف في أن الإدارة قد تفكر في إجراء عمليات تشغيل اضافي على هذه المنتجات بعد نقطة الانفصال بدلا من بيعها مباشرة عند نقطة الانفصال حيث أنه ترى أن التشغيل الاضلي قد يؤدي إلى تحقيق أرباح اضافية للمنشأة .
- ❖ **يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :**

- **البديل الأول** : بيع المنتجات عند نقطة الانفصال (دون إجراء تشغيل اضافي عليها)
- **البديل الثاني** : بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل اضافي عليها بعد نقطة الانفصال

ثانيا : كيفية اتخاذ القرار المناسب

- ❖ الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق ربحية تفاضلية أو خسارة تفاضلية من عمليات التشغيل الاضلي للمنتج بعد نقطة الانفصال ، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة .
- ❖ تتحدد مدى ربحية او خسارة عمليات التشغيل الاضلي للمنتج بعد نقطة الانفصال من خلال المقارنة بين الايرادات التفاضلية من التشغيل الاضلي للمنتج وبين التكاليف التفاضلية للتشغيل الاضلي للمنتج .
- ❖ يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات عند نقطة الانفصال (دون إجراء تشغيل اضافي) وذلك في حالة أن عمليات التشغيل الاضلي للمنتج تحقق خسائر اضافية تؤدي الى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة .
- ❖ يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل اضافي عليها بعد نقطة الانفصال وذلك في حالة أن عمليات التشغيل الاضلي للمنتج تحقق أرباح اضافية تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة .
- ❖ الايرادات التفاضلية من التشغيل الاضلي للمنتج تتمثل في الفرق بين سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الاضلي وسعر بيعها عند نقطة الانفصال مضروبا في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها اضافيا .
- ❖ **التكاليف التفاضلية للتشغيل الاضلي للمنتج تتمثل في :**

- ١- تكلفة مستلزمات الانتاج اللازمة للتشغيل الاضلي للمنتج ، وتشمل المواد الانتاجية المباشرة ، والأجور الانتاجية المباشرة ، والتكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة .
- ٢- التكلفة الثابتة الاضافية / الخاصة حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية اضافية لازمة للتشغيل الاضلي للمنتج .
- ٣- تكلفة الفرصة البديلة التي يتم التضحية بها نتيجة التشغيل الاضلي للمنتج والتي تتمثل في العوائد والأرباح المضحية بها ، والمفقودة من استغلال خطوط انتاجها في التشغيل الاضلي للمنتج .

- ❖ **التكاليف المشتركة تعبر غير ملائمة عند اتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الانفصال أو بيعها بعد إجراء تشغيل اضافي 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 اضافي عليه ، لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار**

المحاضرة الثالثة عشر

نظام محاسبة المسؤولية وتقييم وإدارة الأداء

أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية

❖ **يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها:** نظام محاسبي يعتمد على تجميع وتحليل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والاستثمار واعداد تقارير رقابية ومتابعة على أساس الوحدات التنظيمية للمنشأة (مراكز المسؤولية)، بغرض مسائلة كل مدير مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق رقابته وتحكمه، ومحاسبته عن الانحرافات وتقييم كفاءة أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج.

ثانياً: طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية

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

١- أن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يستلزمه الاتجاه اللا مركزي للإدارة، وهي تهدف من خلال النظام الرقابي إلى:

- التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.
- التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف.
- اقتراح 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 معينة، أي أن هذا الشخص يكون مسئولاً 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 المركز الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

٥- تساهم محاسبة المسؤولية في تفعيل مفهوم (الإدارة بالاستفتاء)، فأى مركز مسؤولية أو مستوى إداري لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، وأن مبدأ الإدارة بالاستثناء يعني عدم تبليغ الإدارة الأعلى إلا عند الضرورة، أي عند وجود خطر أو انحراف يستدعي تدخل الإدارة الأعلى لتصحيحه.

ثالثاً: مقومات نظام محاسبة المسؤولية

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

- ١- تحديد مراكز المسؤولية.
- ٢- تحديد معايير الأداء.
- ٣- إعداد التقارير الرقابية.

1- تحديد مراكز المسؤولية

- مراكز المسؤولية هي وحدات إدارية فرعية غالباً لا مركزية في التنظيم ، تقع تحت إشراف ومسئولة شخص إداري مسؤول .
- مركز المسؤولية قد يكون فرعاً مستقلاً أو إدارة فرعية أو مصنعا أو قسماً أو مركز تكلفة إنتاجية أو خدمة .. الخ .
- يمكن تصنيف مراكز المسؤولية إلى ثلاثة أنواع هي :

✚ النوع الأول : مركز تكلفة :

- ✓ مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديراً مسؤولاً 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 مسؤوليته ومسئولته .
- ✓ في مركز التكلفة تكون عناصر التكلفة – كلها أو بعضها – خاضعة لتحكم ورقابة مدير المركز ويكون المدير مسؤولاً عنها حيث يستطيع بقراراته وتصرفاته أن يؤثر فيها .
- ✓ يركز تقرير الأداء في مراكز التكلفة على التكاليف القابلة للرقابة ، ويقارن بين التكاليف المعيارية المخططة وبين التكاليف الفعلية بهدف تحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها ومحاسبة المسؤولين عنها .
- ✓ تعد مراكز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسؤولية 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 مديراً مسؤولاً أساساً عما يحققه من إيرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات ، ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة وبين التكاليف والمصروفات المستنفذة ، أما الاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤولية ومسئولة مدير المركز ، بل تخص الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الاستثمارية .
- ✓ يركز تقرير الأداء في مراكز الربحية على ناتج المقابلة بين إيرادات المركز وبين تكاليفه ومصروفاته أي على الربح كمؤشر لتقييم أداء المسؤولين ، ويقارن بين البع المخطط وفق الموازنة وبين أرباح الفعلية المحققة 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 مديراً 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) x 100
- ✓ يركز تقرير الأداء في مراكز الاستثمار على مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثة (الإيرادات ، التكاليف والمصروفات ، 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 مقدما قبل بدء التنفيذ، ويتم أنشاؤها 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 أساسا لتقييم أداء المسئول عن مركز التكلفة، أما مقياس الأداء فهو التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية التكاليفية المبنية على المعايير التكاليفية التي تعد مقياسا 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 المسئولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.

✚ **النوع الثاني: معايير الأداء في مراكز الربحية:**

- ✓ يعتبر الربح أساسا لتقييم أداء المسئول عن مركز الربحية، أما مقياس الأداء فهو التكاليف المعيارية المخططة والإيرادات المخططة فينتج الربح المخطط الذي يعد مقياسا للحكم على الأداء الفعلي أي على الربح الفعلي.
- ✓ يتحدد انحراف الربح بالمقارنة بين الربح المخطط وبين الربح الفعلي، ويتم تحديد وتحليل الأسباب المفسرة للانحراف ومحاسبة المسئولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.

✚ **النوع الثالث: معايير الأداء في مراكز الاستثمار:**

- ✓ يعتبر معدل العائد على الاستثمار أساسا لتقييم أداء المسئول عن مركز الاستثمار، أما مقياس الأداء فهو معدل العائد على الاستثمار المخطط والذي يعد مقياسا للحكم على الأداء الفعلي أي على معدل العائد على الاستثمار المحقق.
- ✓ يتحدد انحراف معدل العائد بالمقارنة بين معدل العائد المخطط وبين معدل العائد الفعلي المحقق، ويتم تحديده وتحليل الأسباب المفسرة للانحراف ومحاسبة المسئولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- ✓ **معدل العائد على الاستثمار = (ربحية المركز / الأصول المستثمرة بالركز) x 100**

٣- إعداد التقارير الرقابية :

- تقارير الأداء / الرقابية : هي وسيلة اتصال 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 دوريا إلى الجهة الإدارية المسئولة عن المركز المعني بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسية والانحرافات الجوهرية في مركز المسئولية لاتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة .
- تتمثل أهم قواعد إعداد وتقديم التقارير الرقابية في الآتي :
 - ✚ التقرير وفق المستويات الإدارية : تتصاعد التقارير وفقا لخطوط السلطة من الأدنى إلى الأعلى .
 - ✚ ملائمة التقرير للمستوى الإداري : مناسبة مضمون التقارير ودرجة اجماليتها أو تفاصيل بياناتها للمستوى الإداري الذي ترفع إليه .
 - ✚ اشتمالها على العناصر القابلة للرقابة والتحكم : ضرورة اشتمال التقارير على العناصر القابلة للرقابة والتحكم فقط من قبل الشخص المسئول عن مركز المسئولية حتى تكون محاسبة مدير المركز المسئول موضوعية
 - ✚ المقارنات والمعايير : ضرورة أن تشتمل التقارير على الأرقام المستهدفة والأرقام الفعلية ، والمقارنة بينهما وتحديد الانحرافات وتحديد أسبابها وتحليلها وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة .
 - ✚ ثبات شكل وعناصر التقرير : حتى تكون البيانات قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى .
 - ✚ السرعة والدقة في تقديم التقرير : بحيث يمكن الحصول على البيانات بدرجة مقبولة من الدقة وفي أسرع وقت ممكن ليستفيد منها متخذ القرار .

رابعا : أنواع مقاييس الاداء وبطاقات القياس

- ❖ تتدرج مقاييس (معايير) الاداء : من مقاييس تعتمد على معيار فردي للأداء إلى مقاييس مركبة وذلك مروراً بالمقاييس التي تعتمد على عد 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 الاستثمار .
 - 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 المركز ونتاجيته ومسئوليته الاجتماعية 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 :
 - ✓ مقاييس الابتكار والإبداع : عدد براءات الاختراع الجديدة ، عدد المنتجات الجديدة
 - ✓ مقاييس العمليات الداخلية : وقت دورة التصنيع ، الجودة ، الكفاءة الإنتاجية .
 - ✓ مقاييس العملاء : الوفاء باحتياجات العملاء ، سرعة الاستجابة لطلبات العملاء .
 - ✓ مقاييس الأداء المالي : نمو دخل التشغيل والإيرادات .
- توجد علاقة سببية بين هذه المحاور الأربعة الأساسية لمقاييس التقييم لهذه البطاقات ، حيث يسهم التحسن في مستوى التعلم والابتكار إلى زيادة كفاءة الأداء بالنسبة للعمليات الداخلية والفنية ، وتؤدي الأخيرة إلى زيادة الرضا من جانب العملاء ، بما يؤدي في النهاية إلى وجود انعكاسات مالية إيجابية للمساهمين .

خامسا: تسعير التحويلات الداخلية وعلاقتها بتقييم الأداء

- ❖ **مفهوم سعر التحويل:** هو القيمة التي يتم على أساسها تحويل وتبادل سلع أو خدمات بين مراكز المسؤولية (الوحدات الفرعية) بالمنشأة وبعضها البعض.
- ❖ ترجع أهمية التحديد الدقيق لأسعار التحويل للتحويلات الداخلية بين مراكز المسؤولية إلى تأثير ذلك على قرارات تقييم أداء مراكز المسؤولية داخل المنشأة وحتى يمكن تقييم أداء المراكز بشكل موضوعي.
- ❖ **طرق تحديد سعر التحويل:**
 - ١- أساس سعر السوق .
 - ٢- أساس سعر السوق المعدل (سعر السوق – الوفر في مصروفات التسويق)
 - ٣- أساس التكلفة الفعلية .
 - ٤- أساس التكلفة التقديرية (المعيارية)
 - ٥- أساس التكلفة المعدلة (قد تكون التكلفة المتغير فقط : تمثل الحد الأدنى لسعر التحويل أو قد تكون التكلفة مضافا إليها نسبة معينة)
 - ٦- السعر التفاوضي .

المحاضرة الرابعة عشر

الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية

أولاً: التطورات والتغيرات في بيئة التصنيع

❖ 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 المنشأة على الاستمرار 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 الانتاج الفوري (JIT) ، نظم إدارة الجودة الكلية (TQM) ، وقد ساعدت تلك النظم الحديثة الشركات على تحقيق ميزة تنافسية كبيرة نتيجة مساعدتها في انتاج تشكيلة منتجات متنوعة وانخفاض المخزون وتضاؤل العنصر البشري .
- ٢- **الاهتمام 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 الاتجاه :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 على ذلك : ازدياد حدة المنافسة بين الشركات العالمية كالأمريكية واليابانية ، مما نتج عنه اهتمام أكبر بالأهداف الاستراتيجية وظهور أساليب حديثة لتقييم الأداء .
- ٤- **التركيز على اشباع رغبات العملاء** : تزايدت الاتجاهات العالمية للاهتمام بالمستهلك وأن اشباع 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 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 واتفاقيات عالمية** : نشأت منظمات جديدة واتفاقيات تجارية كثير مثل : اتفاقية الجات ، ومنظمة الدول الأوروبية ، وقد سعت الدول التي ترغب في الانضمام إلى مثل هذه الاتفاقيات إلى تطوير صناعتها وتطوير أساليب انتاجها باستحداث أدوات إدارية ومحاسبة جديدة لمواكبة التطور والصمود في وجه المنافسة العالمية .

ثانيا : أثر التطورات والتغيرات الحديثة على المحاسبة الإدارية

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

- ١- تحديد تكاليف المنتج : استخدام 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 يادماجها مع التكاليف غير المباشرة .
- ٢- الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء : أصبحت القرارات الإدارية الخاصة بالمخزون والاستثمار هي محور الاهتمام لنظم الرقابة ، بينما رقابة تكاليف التشغيل والعمالة أصبحت أقل أهمية ، وأصبح الاهتمام متزايد بمقاييس تحسين الجودة والمخزون والانتاجية وزيادة رضا العميل .
- ٣- تقييم الاستثمارات : أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أكثر كفاءة لتقييم الاستثمارات الحديثة تأخذ في الحسبان التغيرات والتقلبات السريعة في هذه البيئة مثل : انخفاض نصيب السوق .
- ٤- اتساع طاقة المعلومات لدى متخذ القرار : زادت قدرات المحاسبة الإدارية نحو استخدام تكنولوجيا الحاسب المتقدمة كوسيلة للتقرير ونظم الرقابة بشكل أكثر دقة وملائمة وفعالية ، وتحسنت استجابة المحاسبة الإدارية للمواقف الطارئة التي تتطلب منها السرعة في توفير المعلومات التي تحسن من صنع القرار .

ثالثا : 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 استجابة للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والألات المستخدمة .
- ✓ في حين يتم في نظم التكاليف التقليدية تحديد تكاليف المنتجات على أساس توزيع وتخصيص التكاليف على مراكز الانتاج ومراكز الخدمات ، ثم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج ، وأخيرا توزيع تكاليف مراكز الانتاج على المنتجات باستخدام معدلات تحميل مختلفة تحسب وفقا لأسس حكمية لا يؤدي إلى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة ، ومن ثم الوصول إلى قياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج .
- ✓ بينما وفقا 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 ، والأنشطة 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 لربح كفاءة عملية اتخاذ 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 الركة 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 ، (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 تعتمد 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 الاستراتيجية (SCM) :

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

٤- المقاييس المرجعية (Benchmarking) :

- ✓ برزت المقاييس المرجعية كأداة عامة لتقييم الأداء وهي عملية مستمرة لمحاكاة أفضل الممارسات أو مستويات أداء داخل الصناعة أو بين الصناعات المختلفة .
- ✓ المقاييس المرجعية تقوم على الاستدلال بأداء 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 .

رابعاً : مدى استخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية

- ❖ أجريت العديد من الدراسات للتعرف على مدى الاستخدام العملي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ، وأوضحت النتائج أن نظام التكلفة حسب النشاط اكتسب اهتماماً متزايداً من بين جميع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، يليه أسلوب التكلفة المستهدفة ، ثم يليهم أسلوب المقاييس المرجعية .
- ❖ أكدت الدراسات على أن العديد من الشركات الناجحة لا زالت تستخدم الأساليب التقليدية (مثل الموازنات التخطيطية) بشكل واسع .
- ❖ أن هناك اتجاه لربط أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بدلا من البحث عن غيرها واستحداث 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 :**
 - ١- عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية .
 - ٢- عدم رغبة الإدارة بالتغيير وعدم وجود موظفين مؤهلين .
 - ٣- عدم الحاجة إلى استخدام أساليب حديثة لأن بيئة الإنتاج نمطية .

الخاتمة

الحمد لله رب العالمين على كل نعمة أنعم بها علينا حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه ، فقد تم الانتهاء من هذا الملخص الذي يخص الجانب النظري من مقرر المحاسبة الإدارية علما بأن الاختبار سوف يكون متوازن في الأجزاء النظرية والعملية لذلك أحببت ان اختص بالجانب النظري لكي تكون واضحة وعدم التشتت في كثرة المسائل عند مراجعة هذا الجزء ، ويوجد هناك مصطلحات حسابية يجب حفظها فهي مهمة وسوف تكون منها بعض الأسئلة في الاختبار ، كما أن الجزء العملي لا يقل أهمية عن الجزء النظري فهو يعادل ٥٠ ٪ من المقرر ومن أسئلة الاختبار حسب ما افادنا به دكتور المقرر واذا اسعفتني الوقت بإذن الله تعالى سأخصص قسم للجزء العملي ، كما أتمنى ان يحوز هذا العمل على رضاكم ، والله الحمد والمنة

والسلام عليكم ،،،،

أخوكم



أبو يزن

ادارة اعمال – المستوى السادس