

المحاضرة الأولى

(طبيعة ونطاق المحاسبة الادارية).

أولاً: الإطار العلمي للمحاسبة الإدارية:

★ تعريف المحاسبة الادارية:

هي فرع محاسبي يتضمن مجموعة من الأدوات والأساليب لتجميع وتحليل البيانات واعداد تقارير معلومات ملائمة للمستويات الادارية المختلفة بالمنشأة لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

❖ من التعريف السابق يتضح أهمية المحاسبة الادارية من عدة جوانب:

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

★ خصائص المحاسبة الإدارية:

- المحاسبة الإدارية تعتبر: محاسبة داخلية.
 - المحاسبة الإدارية تعتبر: محاسبة تحليلية تفصيلية.
 - المحاسبة الإدارية تعتبر: محاسبة موقفية.
 - المحاسبة الإدارية تعتبر: محاسبة القرار.
 - المحاسبة الإدارية توفر: معلومات مستقبلية وحاضرة وتاريخية.
 - المحاسبة الإدارية توفر: معلومات مالية ومعلومات غير مالية.
 - المحاسبة الإدارية توفر: معلومات عن التكاليف والإيرادات وأخرى.
- **معلومات مالية:** هي المعبر عنها بوحدات نقدية مثل: (تكلفة مشتريات مواد أولية).
 - **معلومات غير مالية:** هي المعبر عنها بوحدات غير نقدية مثل (حجم النشاط، عدد ساعات العمل حجم المخزون)

الفرق بين الهدف والوظيفة:

- الهدف:** هو الغاية التي نسعى للوصول إليها.
- الوظيفة:** هي العمل أو المهام التي إذا قمنا بها نصل لهذا الهدف.

★ أهداف المحاسبة الإدارية:

- أ- توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في التخطيط.
- ب- توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في الرقابة على الأنشطة التشغيلية.
- ج- توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في تقييم الأداء للأفراد والوحدات الفرعية.
- د- توفير المعلومات الملائمة لترشيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

★ وظائف المحاسبة الإدارية:

١. تجميع البيانات والمعلومات من مصادرها المختلفة.
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 الادارية المختلفة بالمنشأة (تقارير) لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

ثانياً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم المحاسبية الأخرى:

أ- المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية:

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

ب- المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف:

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

ثالثاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم غير المحاسبية:

أ- المحاسبة الادارية وعلم الاقتصاد:

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

- من أمثلة هذه المفاهيم: تكلفة الفرصة البديلة، التكاليف التفاضلية، والتكلفة الحدية.

ب- المحاسبة الادارية وعلم الاساليب الكمية:

توفر بحوث العمليات مجموعة من الأساليب الكمية التي تستفيد منها المحاسبة الادارية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الادارية المختلفة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

- من أمثلة هذه المفاهيم: نظرية الاحتمالات، المعادلات الرياضية، وتحليل التعادل.

ج- المحاسبة الادارية والعلوم السلوكية:

توفر العلوم السلوكية مجموعة من المفاهيم ترتبط بالعنصر الانساني كمحدد رئيسي لنجاح الادارة في أداء وظائفها المختلفة، وتستفيد المحاسبة الادارية من هذه المفاهيم السلوكية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الادارية المختلفة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات،
- من امثلة هذه المفاهيم السلوكية: مفهوم المشاركة، ومفهوم الحوافز.

رابعاً: المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة:

➤ التخطيط:

- تساعد المحاسبة الادارية في توفير:
- المعلومات اللازمة لترجمة أهداف وخطط المنشأة في شكل موازنات تقديرية.
- المعلومات الملائمة للمساعدة في مجالات تخطيط الربحية.

➤ الرقابة وتقييم الأداء:

- تساعد المحاسبة الادارية في توفير معلومات:
- عن الأداء المستهدف (الموازنات التقديرية)، ومعلومات عن الأداء الفعلي (تقارير الأداء الفعلي).
- وتحديد الانحرافات بينهما وتحليل أسبابها واقتراح الإجراءات العلاجية المناسبة.

➤ اتخاذ القرارات:

تساعد المحاسبة الادارية في توفير المعلومات الملائمة عن بدائل القرار وبالتالي زيادة درجة المعرفة وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرار.

خامساً: أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة:

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

أختبر نفسك

١- دور المحاسبة الادارية داخل المنشأة يهدف الى:

- أ- ابتكار العديد من الأساليب والأدوات مثل الموازنات والتكاليف المعيارية.
- ب- توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- ج- الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية التي تبين جميع عمليات المنشأة.
- د- لا شيء مما سبق.

٢- بالمقارنة بالمحاسبة المالية، تتميز المحاسبة الادارية بكل ما يلي ما عدا:

- أ- تهتم بالمستقبل.
- ب- تميل الى البيانات التفصيلية.
- ج- السرعة في تقديم المعلومات.
- د- أكثر دقة.
- هـ- لا شيء مما سبق.

٣- توفر المحاسبة الادارية معلومات تخدم الادارة في مجال:

- أ- التخطيط
- ب- الرقابة وتقييم الأداء
- ج- اتخاذ القرارات.
- د- جميع ما سبق.

٤- تتصف المحاسبة الادارية بالخصائص التالية عدا:

- أ- تعتبر محاسبة تحليلية.
- ب- تعتبر محاسبة القرار.
- ج- تعتبر محاسبة الزامية.
- د- تعتبر محاسبة داخلية.

٥- تساعد المحاسبة الادارية في توفير المعلومات الملائمة عن بدائل القرار وبالتالي:

- أ- زيادة درجة المعرفة والقضاء على عدم التأكد لدى متخذ القرار.
- ب- زيادة درجة المعرفة وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار.
- ج- تخفيض درجة المعرفة وزيادة درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار.
- د- لا شيء مما سبق.

٦- تستفيد المحاسبة الادارية من بعض مفاهيم علم الاقتصاد مثل:

- أ- مفهوم المشاركة.
- ب- مفهوم نظرية الاحتمالات.
- ج- مفهوم التكلفة التفاضلية.
- د- لاشيء مما سبق.

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

- أ- أهداف المحاسبة الادارية.
- ب- خصائص المحاسبة الادارية.
- ج- وظائف المحاسبة الادارية.
- د- خصائص المحاسبة المالية.

٨- تساعد المحاسبة الادارية في توفير معلومات التكاليف:

- أ- قصيرة الأجل.
- ب- متوسطة الأجل.
- ج- طويلة الأجل.
- د- جميع ما سبق.

www.ckfu.org

المحاضرة الثانية

(الموازنات الجارية والرأسمالية).

أولاً: التعريف بالموازنة 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 مقلبة أي تتعلق بالمستقبل.
- 3- يحكم اعداد وتنفيذ الموازنة مجموعة من الأسس مثل السياسات الاستراتيجية للمنشأة.
- 4- يجب ان تعد الموازنة وفقاً للإمكانيات 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:

- 1- الموازنة أداة للتخطيط:
ترجمة أهداف وخطط المنشأة في جداول فرعية تتضمن مقاييس كمية وقيمة يمكن تنفيذها.
- 2- الموازنة أداة للرقابة وتقييم الأداء:
المقارنة بين الأداء المستهدف والأداء الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما وتحليل أسبابها واقتراح الاجراءات التصحيحية.
- 3- الموازنة أداة للتنسيق:
توحيد جهود الإدارات والأقسام داخل المنشأة وتنسيق العمل بينها بحيث تعمل معا بشكل متكامل ومتربط.
- 4- الموازنة أداة لترشيد اتخاذ القرارات:
توفير المعلومات الملائمة اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة.
- 5- الموازنة أداة للاتصال:
تؤدي دوراً فعالاً كأداة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة.

ثالثاً: المبادئ العملية للموازنة التخطيطية: خمس مبادئ:

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

- ٣- **مبدأ التوزيع الزمني:** تقسيم الفترة الزمنية الاجمالية للموازنة الي 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:** اشتراك جميع المستويات الادارية في اعداد الموازنات لضمان عدم معارضة تنفيذها. ويرتبط بذلك مصطلح يسمى «بيع الموازنة» وهو يعني اقناع الأفراد المشاركين بأهمية الموازنة وضرورة نجاحها.
- 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 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 وجميعها في موازنة شاملة متكاملة متوازنة واحدة.
- ٣- **مرحلة اعتماد الموازنة الشاملة:** تقدم الموازنة التخطيطية الشاملة الى الادارة العليا للمنشأة لاعتمادها والموافقة عليها حتى تصبح ملزمة ويتقيد بها الجميع ويعملون على تحقيق الأهداف التي ترمي اليها.

خامساً: أنواع الموازنات: ثلاثة أنواع:

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

سادسا: 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 الجارية	٢- الموازنات المالية
أ- موازنة المبيعات. ب- موازنة الإنتاج. ج- موازنة المواد المباشرة. د- موازنة الأجور المباشرة. هـ- موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة. و- موازنة المصروفات البيعية والإدارية. ز- قائمة الدخل التقديرية.	أ- الموازنة النقدية التقديرية. ب- قائمة المركز المالي التقديرية.

سابعا: اعداد موازنة المبيعات:

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

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

أختبر نفسك

١- من أهداف اعداد الموازنات كونها أداة:

- أ- للتخطيط.
- ب- للرقابة وتقييم الأداء.
- 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 العملية للموازنات التالي ما عدا:

- أ- الشمول.
- ب- التوزيع الزمني.
- ت- التعبير المالي.
- ث- لاشيء مما سبق.

٤- من خصائص الموازنة التخطيطية:

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

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

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

٦- تقسم الموازنات التخطيطية من حيث مستويات النشاط الى:

- أ- موازنات تشغيلية وموازنات مالية.
- ب- موازنات ثالثة وموازنات مربة.
- ج- موازنات المبيعات وموازنات الإنتاج.
- د- موازنات قصيرة الأجل وموازنات متوسطة وطويلة الأجل.

المحاضرة الثالثة

تابع: اعداد الموازنات التشغيلية الجارية
(موازنة الانتاج، وموازنة المواد المباشرة)

أولاً: تعريف واعداد موازنة الانتاج:

- تختص موازنة الإنتاج بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة خلال الفترة القادمة، وهي تبين كمية الانتاج المتوقع انتاجها 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 الانتاج 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 الانتاجية المتاحة:
ان كميات الانتاج يجب أن تكون مساوية أو أقل من الطاقة الانتاجية المتاحة للشركة.
- ٢- تعتبر **موازنة الانتاج هي حجر الزاوية** في بناء واعداد موازنات تشغيلية أخرى هي موازنات عناصر التكاليف الانتاجية وتشمل موازنة المواد المباشرة وموازنة الأجور المباشرة وموازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة.
- ٣- تعد موازنة الانتاج **في الشركات الصناعية فقط**

أولاً: 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 اعداد موازنة المواد المباشرة وفقاً لثلاث خطوات:
 - الخطوة الأولى:** تحديد احتياجات الانتاج 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:
 - ١- يتم إعداد موازنة المواد الأولية في ضوء معلومات عن:
 - موازنة الإنتاج (كميات الانتاج التقديري).
 - سياسة المخزون بالنسبة للمواد الأولية (أول الفترة وآخر الفترة).
 - معدلات استخدام المواد الأولية في العملية الانتاجية وسعر الشراء التقديري لها.

٢- تعتبر هذه الموازنة ذات أهمية كبيرة نسبياً، حيث أن عنصر المواد الأولية يعد من أهم عناصر التكاليف الانتاجية فقد تصل نسبته الى أكثر من ٥٠% من اجمالي تكلفة المنتج في بعض الصناعات، لذا فان التخطيط والرقابة الجيدة لهذا العنصر سيؤثر بشكل فعال على اجمالي تكلفة المنتج.

أختبر نفسك

١- يسبق اعداد موازنة الانتاج اعداد:

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

٢- تعد موازنة الانتاج في:

- أ- الشركات الصناعية فقط.
- ب- الشركات التجارية فقط.
- ت- الشركات الصناعية والشركات التجارية.
- ث- ليس شيء مما سبق.

٣- يتم اعداد موازنة المواد المباشرة بناء على بيانات:

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

٤- تعتبر موازنة الانتاج هي الأساس في اعداد الموازنات التشغيلية التالية ماعدا:

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

المحاضرة الرابعة:

تابع: اعداد الموازنات التشغيلية الجارية

(موازنة الأجور المباشرة، موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة، وموازنة المصروفات التسويقية والادارية)

★ تعريف موازنة الأجور 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 الانتاج المخطط.
 - تقديرات تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة) خلال فترة الموازنة.

□ اعداد موازنة الأجور المباشرة:

- ١- تقديرات ساعات العمل المباشر اللازمة لبرنامج الانتاج المخطط:
 $\text{كميات الانتاج التقديرية} \times \text{احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر} =$
- ٢- تقديرات تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة):
 $\text{تقديرات ساعات العمل المباشر} \times \text{معدل الأجر التقديري للساعة} =$
- ٣- يتم إعداد موازنة الأجور المباشرة في ضوء معلومات عن:
 - موازنة الإنتاج (كميات الانتاج التقديري).
 - معدلات استخدام العمل المباشر في العملية الانتاجية، معدل الأجر التقديري لساعة العمل المباشر.

★ تعريف موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة:

تختص هذه الموازنة بتقدير: احتياجات برنامج الإنتاج 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.

□ اعداد موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة:

يلاحظ على موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الآتي:

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

★ تعريف 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.

□ اعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية:

١- يتم إعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية 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.
- ٣- عناصر المصروفات الادارية معظمها تكون ثابتة، أما باقي المصروفات الادارية المتغيرة فهي بسيطة وأهميتها النسبية قليلة بحيث يمكن اعتبارها أيضا ثابتة.

www.ckfu.org

المحاضرة الخامسة:

اعداد الموازنات المالية (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 المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية:

أهم عناصر المتحصلات النقدية	أهم عناصر المدفوعات النقدية
١- متحصلات المبيعات النقدية.	١. تسديدات المشتريات النقدية.
٢- متحصلات من عملاء ومدين المبيعات الآجلة.	٢. مدفوعات إلى موردي ودائني المشتريات الآجلة.
٣- متحصلات من أوراق الدفع.	٣. مدفوعات عن أوراق الدفع.
٤- متحصلات من بيع أصول رأسمالية.	٤. مدفوعات لشراء أصول رأسمالية.
٥- متحصلات نقدية أخرى.	٥. مدفوعات عن رواتب وأجور نقدية ومصرفات إنتاجية وتسويقية وإدارية نقدية.
	٦. مدفوعات نقدية أخرى.

ثانياً: أهمية الموازنة النقدية التقديرية:

- ١- التأكد من كفاية السيولة النقدية بالمشاة حتى تستطيع الادارة 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 استثماره المتاحة وتحديد البديل المناسب منها.

ثالثاً: اعداد الموازنة النقدية التقديرية:

- عند اعداد الموازنة النقدية يتم:
 - أ- اعداد جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات خلال فترة الموازنة.
 - ب- اعداد جدول تقديرات المدفوعات النقدية للمشتريات خلال فترة الموازنة.
 - ج- اعداد الموازنة النقدية التقديرية.

١- توصف الموازنة النقدية بأنها:

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

المحاضرة السادسة:

تابع: إعداد الموازنات التشغيلية والموازنات المالية.

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

أولاً: القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة:

- تهدف هذه القائمة الى تقدير التكلفة الانتاجية للبضاعة المخطط بيعها خلال فترات الموازنة، وأحياناً تسمى (تكلفة المبيعات).
- تحسب التكلفة الانتاجية التقديرية للبضاعة المباعة (تكلفة المبيعات) وفقاً للآتي:

تكلفة المخزون التام أول الفترة	xxx
+ التكلفة الانتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة	xxxx
= التكلفة الانتاجية التقديرية للوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة	xxxxxx
(-) تكلفة المخزون التام آخر الفترة	xxx
= التكلفة الانتاجية التقديرية للبضاعة المباعة خلال الفترة	xxxxxx

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 تقديرات المبيعات وتقديرات عناصر التكاليف والمصروفات المختلفة انتاجية وتسويقية وإدارية.
- يوضح الشكل التالي قائمة الدخل التقديرية ومصادر معلوماتها:

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

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 وفقاً للخطوات الآتية:
 - ١- تحديد المقترحات الاستثمارية المتاحة.
 - ٢- تقدير عوائد وتكاليف كل مقترح استثماري.
 - ٣- تقييم المقترحات الاستثمارية. ويتم ذلك باستخدام مجموعة طرق 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.

----- (اختبر نفسك) -----

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

أ- موازنة المواد المباشرة.

ب- موازنة المبيعات.

ج- موازنة الأجور المباشرة.

د- الموازنة النقدية.

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

أ- قائمة تكاليف البضاعة المباعة.

ب- الموازنة الرأسمالية.

ج- قائمة الدخل التقديرية.

د- قائمة المركز المالي التقديرية.

٣- التكلفة الانتاجية التقديرية للوحدات المتاحة للبيع لفترة الموازنة عبارة عن:

أ- تكلفة مخزون تام آخر الفترة + تكلفة انتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة.

ب- تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة مخزون تام آخر الفترة.

ج- تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة انتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة.

د- تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة انتاجية 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 انتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة.

ب- تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة مخزون تام آخر الفترة.

ج- تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة انتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة.

د- تكلفة مخزون تام أول الفترة + تكلفة انتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة - تكلفة مخزون تام آخر الفترة.

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 تبني تقديرات الموازنات على أساسه.
- تتصف الموازنة الساكنة بخاصيتين هما:
 - أ- أنها تعد لمستوى نشاط واحد فقط متوقع.
 - ب- أنها تقارن التكاليف الفعلية عادة بالتكاليف التقديرية المخططة طبقاً للموازنة عند مستوى النشاط المخطط بالموازنة الأصلي.
- عيوب الموازنة الساكنة هي:
 - أ- 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.
 - ب- عدم منطقية المقارنة بين تكاليف فعلية عند مستوى نشاط فعلي وبين تكاليف تقديرية مخططة عند مستوى نشاط مخطط واحد بالموازنة قد يختلف عن مستوى النشاط الفعلي.

ثانياً: مفهوم الموازنة المرنة وأهميتها:

- الموازنة المرنة:
 - عبارة عن موازنة لا تعد لمستوى نشاط واحد فقط وإنما تعد على أساس مدى معين من مستويات النشاط (أو عدة مستويات للنشاط)، حيث يتم تحديدها في ضوء التقلبات المتوقعة حدوثها في مستويات النشاط مستقبلاً ثم تبني تقديرات الموازنات على أساس عدة مستويات للنشاط داخل هذا المدى.
- تتصف الموازنة المرنة بخاصيتين هما:
 - أ- أنها تعد لعدة مستويات نشاط داخل المدى الملائم بدلاً من مستوى نشاط واحد فقط.
 - ب- أنها ديناميكية وليست ثابتة، حيث يمكن أن تعد الموازنة المرنة عند أي مستوى نشاط داخل المدى الملائم، بحيث إذا حدثت التكاليف الفعلية عند مستوى نشاط مختلف عما كان مخططاً لها أصلاً، فإن هناك من المرونة ما يسمح بإعداد موازنة جديدة حسب الحاجة لمقارنتها بالنتائج الفعلية بشكل أكثر منطقية.
- أهمية أسلوب الموازنة المرنة في أنها تقدم معياراً دقيقاً للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء، وأنها توجد نظاماً أكثر منطقية لتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية المخططة بالموازنة المرنة.

ثالثاً: إعداد الموازنة المرنة:

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

ملاحظة:

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

www.ckfu.org

المحاضرة الثامنة:

دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار.

أولاً: مفهوم القرار:

- **يمثل اتخاذ القرار** وظيفة أساسية بل الوظيفة الأهم من وظائف الادارة، فالمديرون يواجهون باستمرار مشاكل ومواقف قراريه تستدعي منهم اتخاذ قرارات رشيدة.
- **تتبع صعوبة اتخاذ مثل هذه القرارات** من وجود عدة بدائل للمشكلة الواحدة، وعلى الادارة 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 **الاختيار** و**البدائل** و**الأهداف**. ويعني ذلك أن متخذ القرار لديه هدف يود تحقيقه، وأمامه عدة بدائل تؤدي الى تحقيق هذا الهدف، وعلى متخذ القرار أن يفاضل بين هذه البدائل لاختيار أفضلها.
- **تساعد المحاسبة الادارية في توفير المعلومات المحاسبية الهلأئمة** 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: أربع مراحل:

- 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 الى :-

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

□ من حيث مدى تكرارها: تقسم القرارات الى :-

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

□ من حيث ارتباطها بوظائف الادارة: تقسم القرارات الى :-

- 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** الى نوعين هما:
 - أ- **معلومات ملائمة لاتخاذ القرار.** هي معلومات مستقبلية متوقعة تختلف من بديل لآخر، وهي معلومات تفضلية أي أنها تميز كل بديل عن البدائل الأخرى، وهي معلومات تؤثر في القرار وتتأثر بالقرار.
 - ب- **معلومات غير ملائمة لاتخاذ القرار.** هي معلومات تاريخية حدثت في فترات ماضية، وهي معلومات غير تفضلية 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 بالسلمات 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 تفضلية:** 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 تشتمل 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 تعتبر تكلفة غير مهمة وغير حاسمة عند المفاضلة واتخاذ القرار.
 - العبرة في اعتبار عنصر التكلفة تفاضلياً أم غير تفاضلياً هو اختلاف مقدار العنصر فيها 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 تفضلية أي غير حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل، ويجب عدم استخدامها عند التحليل والمفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرار.
- ٣- **تكلفة الفرصة البديلة:**
 - 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.
 - 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 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.
- وفقاً لأسلوب التحليل التفاضلي يقوم متخذ القرار بتحليل النتائج المترتبة على كل بديل وذلك بمقارنة التكاليف التفاضلية «تكاليف مضافة» مع الإيرادات التفاضلية «إيرادات مضافة» المترتبة على 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 أساساً للمفاضلة واتخاذ القرار الرشيد.

سابعاً: استخدامات التحليل التفاضلي في اتخاذ 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 الإضافي عليها.
- ٤- قرار استبعاد أو الإبقاء على أحد المنتجات القائمة حالياً،
- ٥- قرار إضافة أو عدم إضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة حالياً.

أختبر نفسك

١- التكاليف التي تختلف باختلاف بدائل القرار هي:

- أ- تكاليف مرنة بنسبة ١٠٠%.
- ب- تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار.
- ج- تكاليف تفاضلية.
- د- تكلفة 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، اختيار البدائل، اتخاذ القرار.

٣- القرارات الاستراتيجية هي قرارات:

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

٤- يعتمد متخذ القرار على المحاسب الإداري في توفير المعلومات الملائمة للموقف القراري المعين لأن:

- أ- المحاسب الإداري يعتبر شخصا متخصصا في المعلومات.
- ب- المدير يتولى رسم الأهداف وتحديد البدائل.
- ج- قيام المحاسب بهذه المهمة يمكن المدير من التركيز على الأعمال الأخرى.
- د- الإجابة (أ)، (ج) صحيحة.

٥- تقسم القرارات من حيث الفترة الزمنية 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.

المحاضرة التاسعة:

تابع: دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار.
(١) -قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة.

أولاً: طبيعة القرار:

- طلبات البيع الخاصة: عبارة عن طلبيات بيع تقدم الى ادارة المنشأة لإنتاج حجم معين اضافي 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 بفعل استغلال الطاقة العاطلة لدى المنشأة في الأجل القصير والتي تتحمل المنشأة تكاليفها (الثابتة) سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا.
- نتناول هذا القرار موقف قراره يتعلق بالمفاضلة بين بدلين:
 - 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:

- 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- أن 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- أن 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 يباع 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 الى الأرباح الصافية للمنشأة، ويتحدد ذلك باتباع التحليل التفاضلي كالاتي:

إيرادات تفاضلية للطلبية (إيرادات الطلبية)

— تكاليف تفاضلية للطلبية (تكلفة متغيرة وتكلفة ثابتة خاصة للطلبية)

= 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 الانتاج والبيع اللازمة للطلبية الخاصة، وتشمل المواد الانتاجية المباشرة، الأجور الانتاجية المباشرة، والتكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة، 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 المضحية بها والمفقودة نتيجة اتخاذ قرار بقبول الطلبية الخاصة.

التكلفة التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة =

التكاليف المتغيرة انتاجية وتسويقية للطلبية الخاصة

+ التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة للطلبية الخاصة

+ تكلفة الفرصة البديلة للطلبية الخاصة.

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

أختبر نفسك

١- 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:

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

٢- تحقق طلبية البيع الخاصة بأرباح تفاضلية للمنشأة في حالة أن:

- أ- الإيرادات التفاضلية للطلبية أقل من التكاليف التفاضلية للطلبية.
- ب- الإيرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية.
- ج- الإيرادات التفاضلية للطلبية تساوي التكاليف التفاضلية للطلبية.
- د- لأشياء مما سبق.

٣- التكلفة المرتبطة بالطلبية الخاصة تكون:

- أ- متغيرة فقط.
- ب- ثابتة فقط.
- ج- غير مباشرة فقط.
- د- متغيرة فقط أو متغيرة وثابتة.

٤- عند اتخاذ قرار بقبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة فإن تكلفة الفرصة البديلة تكون موجودة في حالة أن:

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

المحاضرة العاشرة:

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

أولاً: طبيعة القرار:

- في بعض الأحيان تواجه ادارة المنشأة بضرورة اتخاذ قرار خاص بالمفاضلة بين الشراء الخارجي لبعض الأجزاء التي تحتاج اليها في مزاوله نشاطها أم القيام بالتصنيع الداخلي لهذه الأجزاء.
- عند التقييم والمفاضلة بين بدائل القرار يجب مراعاة مجموعة اعتبارات منها: هل التصنيع الداخلي يتم في حدود الطاقة المتاحة للمنشأة أم يتطلب الأمر زيادة الطاقة عن طريق شراء آلات ومعدات جديدة ؟ هل هناك استخدامات أخرى أكثر ربحية لتلك الطاقة المتاحة المقرر استخدامها في التصنيع الداخلي ؟
- نتناول هذا القرار موقف قراره يتعلق بالمفاضلة بين بدلين:
 - البديل الأول: قيام المنشأة بالتصنيع الداخلي لأحد أجزاء المنتج.
 - البديل الثاني: قيام المنشأة بالشراء الخارجي لهذا الجزء جاهزاً.

ثانياً: كيفية اتخاذ القرار المناسب:

- الأساس في المفاضلة بين بدائل هذا القرار هي معلومات التكاليف لكلاً من بديل التصنيع الداخلي وبديل الشراء الخارجي.
- عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي ، فان 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، الأجور 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 المضحي بها والمفقودة من المنتجات التي سيتم إيقاف 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 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 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 (مثلا خدمة تركيب خط انتاجي جديد هل يتم التركيب داخليا بواسطة المنشأة نفسها أم يتم التركيب بواسطة شركة خارجية).



١- 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.

المحاضرة الحادية عشر:

تابع: دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار.

(٣) - قرار الإضافة وقرار الاستبعاد لأحد خطوط الانتاج (أحد المنتجات).

أولاً: طبيعة القرارات:

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

ثانياً: كيفية اتخاذ قرار الاستبعاد أم 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 وجهه نظرها— أن وجود هذا المنتج يحقق خسائر للمنشأة.
الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق المنتج المعين المرشح للاستبعاد «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 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 اشتغالها 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 كإجراء 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 أم الابقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد.
- تتحدد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده بـ:
 - 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.
 - ٥- يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بدليين:
 - البديل الأول: استبعاد المنتج المعين المرشح للاستبعاد من التشكيلة الحالي.
 - البديل الثاني: الإبقاء على المنتج المعين المرشح للاستبعاد ضمن التشكيلة الحالية.

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

ثالثاً: كيفية اتخاذ قرار الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد:

- يختص هذا القول 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 اشتغالها 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 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 الجديد، كما أنها قابلة للتجنب حالة عدم اضافة 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 اتخاذ قرار بعدم اضافة المنتج الجديد.
- يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بدليين:
 - 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.... إذا كان المنتج الجديد يحقق أرباح 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.... إذا كان المنتج الجديد يحقق خسائر تفاضلية حقيقية تؤدي الى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تقل عن التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد.



- 1- أيًا مما يلي يعد بيان محاسبي غير ملائم عند اتخاذ قرار استبعاد أو عدم استبعاد منتج معين باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي:
 - أ- المواد الانتاجية المباشرة.
 - ب- المصروفات الانتاجية غير المباشرة المتغيرة.
 - ج- الأجور الانتاجية المباشرة.
 - د- المصروفات الانتاجية الثابتة المخصصة.
- 2- يحقق المنتج المرشح للاستبعاد هامش ربحية موجبة في حالة أن:
 - أ- الإيرادات المرتبطة بالمنتج (والمستبعدة) أقل من التكاليف المرتبطة بالمنتج والقابلة للتجنب.
 - ب- الإيرادات المرتبطة بالمنتج (والمستبعدة) أكبر من التكاليف المرتبطة بالمنتج والقابلة للتجنب.
 - ج- الإيرادات المرتبطة بالمنتج (والمستبعدة) تساوي التكاليف المرتبطة بالمنتج والقابلة للتجنب.
 - د- لا شيء مما سبق.
- 3- التكلفة الثابتة التي ترتبط بالمنتج والقابلة للتجنب حالة عدم اضافة المنتج الجديد هي:
 - أ- تكلفة ثابتة خاصة.
 - ب- تكلفة ثابتة مخصصة.
 - ج- تكلفة ثابتة خاصة ومخصصة.
 - د- لا شيء مما سبق.

المحاضرة الثانية عشر:

تابع: دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار.

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

أولاً: 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 ومن 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 منتجاً منفصلاً عن المنتجات الأخرى المشتركة.
- تمثل 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 أنها 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 اتخاذ 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)، وذلك في حالة أن عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق خسائر إضافية تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة.
- يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال، وذلك في حالة أن عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق أرباح إضافية تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة.
- الإيرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج تمثل 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 تمثل في:
 - ١- تكلفة مستلزمات الانتاج اللازمة للتشغيل الإضافي للمنتج، وتشمل المواد الانتاجية المباشرة، الأجور الانتاجية المباشرة، والتكاليف الانتاجية 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 الاضافي للمنتج والتي تتمثل في العوائد والأرباح المضحي بها والمفقودة من استغلال خطوط انتاجها في التشغيل الاضافي للمنتج.

- التكاليف المشتركة تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد اجراء 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 اجراء تشغيل اضافي عليه ، لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.



١- الإيرادات التفاضلية من التشغيل الاضافي للمنتج تتمثل في:

- أ- سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الاضافي مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها اضافياً للمنتج.
- ب- سعر البيع للوحدة عند نقطة الانفصال مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها اضافياً للمنتج.
- ج- الفرق بين سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الاضافي وسعر بيعها عند نقطة الانفصال مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها اضافياً للمنتج.
- د- لا شيء مما سبق.

٢- التكاليف التفاضلية للتشغيل الاضافي للمنتج تتمثل في:

- أ- تكلفة مستلزمات الانتاج اللازمة للتشغيل الاضافي للمنتج (المواد المباشرة، الأجور المباشرة، والتكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة).
- ب- التكلفة الثابتة الاضافية / الخاصة اللازمة للتشغيل الاضافي للمنتج.
- ج- تكلفة الفرصة البديلة التي يتم التضحية بها نتيجة التشغيل الاضافي للمنتج.
- د- جميع ما سبق.

٣- يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات بعد اجراء تشغيل اضافي 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 الانفصال.
- د- لا شيء مما سبق.

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، وإعداد تقارير رقابية ومتابعة على أساس الوحدات التنظيمية للمنشأة (مراكز المسؤولية)، بغرض مساءلة كل مدير مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق رقابته وتحكمه، ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءه 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 اللامركزي للإدارة، وهي تهدف من خلال النظام الرقابي الى:
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.
- ٢- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المنشأة الى 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 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 الى تحقيقه، فهي تشتمل على المعدلات المعيارية لأنشطته، حيث يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- ٥- تساهم محاسبة المسؤولية في تفعيل مفهوم «الإدارة بالاستثناء»، فأى مركز مسؤولية أو مستوى إداري لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك. وإن مبدأ الإدارة بالاستثناء يعني عدم تبليغ الإدارة الأعلى إلا عند الضرورة، أي عند وجود خطر أو انحراف يستدعي تدخل الإدارة الأعلى لتصحيح الانحراف.

ثالثاً: مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

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

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

١- تحديد مراكز المسؤولية:

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

• النوع الأول: مركز تكلفة:

- ✓ مركز التكلفة عبارة: عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحدث بها من عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته وتحكمه، ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، أما الإيرادات والاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤوليته ومساءلته.
- ✓ في مركز التكلفة تكون عناصر التكلفة -كلها أو بعضها - خاضعة لتحكم ورقابه 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 التكلفة عبارة: عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحدث بها من عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته وتحكمه، ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، أما الإيرادات والاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤوليته ومساءلته.
- ✓ يركز تقرير الأداء في مراكز الربحية على ناتج المقابلة بين إيرادات المركز وبين تكاليف ومصرفاته 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 غير 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 ومصرفات، 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 = $\frac{\text{ربحية المركز}}{\text{الأصول المستثمرة بالمركز}} \times 100$).
- ✓ يركز تقرير الأداء في مراكز الاستثمار على مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثة: الإيرادات، التكاليف والمصرفات، 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 انشاؤها 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 التكلفة المبنية على المعايير التكلفة 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 المسئولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.

• النوع الثاني: معايير الأداء في مراكز الربحية:

- ✓ **يعتبر الربح** أساساً لتقييم أداء المسئول عن مركز الربحية، أما مقياس الأداء فهو التكاليف المعيارية المخططة والإيرادات المخططة فينتج الربح المخطط الذي يعد مقياساً للحكم على الأداء الفعلي أي على الربح الفعلي.
- ✓ يتحدد 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** أساساً لتقييم أداء المسئول عن مركز الاستثمار، أما مقياس الأداء فهو معدل العائد على الاستثمار المخطط والذي يعد مقياساً 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 تحديد وتحليل الأسباب المفسرة للانحراف ومحاسبة المسئولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- ✓ **معدل العائد على الاستثمار = (ربحية المركز ÷ الأصول المستثمرة بالمركز) × ١٠٠.**

٣- اعداد التقارير الرقابية:

- **تقارير الأداء / الرقابية:** هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الادارية المختلفة داخل المنشأة، وهي تعد لكل مركز مسؤولية على أساس مقارنة خطته بأدائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينها
- **ترفع هذه التقارير دورياً الى الجهة الادارية المسؤولة** عن المركز المعني بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسية والانحرافات الجوهرية في مركز المسؤولية لاتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة اللازمة.
- **تتمثل أهم قواعد اعداد وتقديم التقارير الرقابية في الآتي:**

- ✓ التقرير وفق المستويات الادارية. تتصاعد التقارير وفقاً لخطوط السلطة من الأدنى الى الأعلى.
- ✓ ملائمة التقرير للمستوى الاداري. مناسبة مضمون التقارير ودرجة اجماليتها أو تفاصيل بياناتها للمستوى الاداري الذي ترفع اليه.

- ✓ اشتغالها على العناصر القابلة للرقابة والتحكم. ضرورة اشتغال 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 تشمل التقارير على الأرقام المستهدفة والأرقام الفعلية، والمقارنة بينهما وتحديد الانحرافات وتحديد أسبابها وتحليلها وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- ✓ ثبات شكل وعناصر التقرير: حتى تكون البيانات قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى.
- ✓ السرعة والدقة في تقديم التقرير. بحيث يمكن الحصول على البيانات بدرجة مقبولة من الدقة وفي أسرع وقت ممكن ليستفيد منها متخذ القرار.

رابعاً: أنواع مقاييس الأداء وبطاقات القياس المتوازن للأداء:

- **تدرج مقاييس (معايير) الأداء** من مقاييس تعتمد على معيار فردي للأداء الى 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 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 ربحية المركز ونتاجيته ومسؤوليته 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 **مجموعات المقاييس الآتية:**
 - أ. **مقاييس الابتكار والابداع:** عدد براءات الاختراع الجديدة، عدد المنتجات الجديدة.
 - ب. **مقاييس العمليات الداخلية:** وقت دورة التصنيع، الجودة، الكفاءة الإنتاجية.
 - ج. **مقاييس العملاء:** الوفاء باحتياجات العملاء، سرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
 - د. **مقاييس الأداء المالي:** نمو دخل التشغيل والإيرادات.

توجد علاقات سببية بين هذه المحاور الأربعة الأساسية لمقاييس التقييم لهذه البطاقات، حيث يسهم التحسن في مستوى التعلم والابتكار الى زيادة كفاءة الأداء بالنسبة للعمليات الداخلية والفنية، وتؤدي الأخيرة الى زيادة الرضا من جانب العملاء، بما يؤدي في النهاية الى وجود انعكاسات مالية ايجابية 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 – الوفر 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 مضافا إليها نسبة معينة).
- ٦- السعر التفاوضي.

أختبر نفسك

١- محاسبة المسؤولية نظام رقابي يهدف الى:

- 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 مسئولا عن:

- أ. عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته.
- ب. عناصر تكاليف متغيرة فقط.
- ج. عناصر تكاليف متغيرة وثابتة تحدث بهركزه.
- 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 الى زيادة وقت التنفيذ.
- د. جميع ما سبق.

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 الادارية، فقد استلزمت ضرورة تطوير أدوات وأساليب المحاسبة الادارية لمواكبة تلك التطورات وزيادة قدرة المنشآت على الاستمرار في بيئة أعمال شديدة التطور والتغير.
- من أهم التطورات والتغيرات الحديثة في بيئة التصنيع الحديثة الآتي:

١- تغيرات في تقنية الانتاج:

استخدمت الشركات نظم وطرق تصنيع جديدة تتطلب تغيرات فنية في المصنع. ومن أمثلة ذلك نظم الانتاج الفوري (JIT)، نظم ادارة الجودة الكلية (TQM). وقد ساعدت تلك النظم الحديثة الشركات على تحقيق ميزة تنافسية كبيرة نتيجة مساعدتها في انتاج تشكيلة منتجات متنوعة وانخفاض المخزون وتضاؤل العنصر البشري.

٢- الاهتمام المتزايد بجودة المنتج:

واجهت الشركات تحديات تتمثل في كيفية تحقيق التوازن بين التحسين المستمر لجودة المنتجات بما يؤدي الى الوفاء بمتطلبات العملاء، وبما يحقق 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 ذلك التطورات التكنولوجية في مجال الاتصالات وخاصة الانترنت وقواعد البيانات. أضف الى 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 ادارة الشركة في تطوير السلعة أو الخدمة مما يؤدي الى 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 نظرا لأن كثير من الشركات والحكومات وضعت شرط الحصول على هذه الشهادات للتعامل معها. أصبح تركيز الشركات الصناعية والخدمية على تحسين الجودة بدلا من تخفيض التكلفة، ومحاولة استيفاء كل متطلبات الحصول على شهادات المواصفات القياسية.

٦- ظهور تنظيمات واتفاقيات عالمية:

نشأت منظمات اقتصادية جديدة واتفاقيات تجارية كثيرة مثل اتفاقية الجات ومنظمة الدول الأوروبية. وقد سعت الدول التي ترغب في الانضمام الى مثل هذه الاتفاقيات الى تطوير صناعتها وتطوير أساليب انتاجها باستحداث أدوات ادارية 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:

استخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة أدى الى تضائل 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 الادارية 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 الادارية نحو استخدام تكنولوجيا الحاسب المتقدمة كوسيلة للتقرير ونظم الرقابة بشكل أكثر دقة وملائمة وفعالية. وتحسنت استجابة المحاسبة الادارية 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 الادارية الآتي:

١- نظام التكاليف على النشاط (ABC):

- ان ظهور هذا النظام كان استجابة 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 الانتاج ومراكز الخدمات، ثم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج، واخيراً توزيع تكاليف مراكز الانتاج على المنتجات باستخدام معدلات تحميل مختلفة تحسب وفقاً لأسس تحكمية لا تؤدي الى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة ومن ثم الوصول الى قياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج.
- بينما وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط يتم تعديل طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة باتباع طريقة مستحدثة، وعند تحديد العلاقة بين وحدة النشاط وبين الموارد (عناصر التكلفة) فان 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 فان تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي استنفذتها هذه المنتجات سيؤدي الى زيادة دقة أرقام التكلفة.

٢- التكلفة المستهدفة (TC):

- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المستحدثة لرفع 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 انتاجه الى 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 الى سعر البيع المقترح للمنتج. فإذا كان السعر أعلى من السوق أو ان الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر، فيتم تخفيض سعر البيع الى 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 اجراء التصميمات والاختبارات للمنتج من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة فقط (المسموح بها)، ومحاولة تخفيض التكلفة أثناء مراحل التخطيط والاعداد 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 الانتاج بها، وانما تحدد التكلفة في ضوء امكانيات المنشأة ومدى تقبل السوق لتلك التكلفة والعلاقة بين تكلفة المنشأة وتكلفة المنافسين.
- التكلفة المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق، وتطبيق هذا الأسلوب يؤدي الى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والاسراع بتقديم المنتج للسوق. وهذا يجعل الشركة في وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة وليس وفقاً للتكلفة.

٣- ادارة التكلفة الاستراتيجية (SCM):

- ادارة التكلفة الاستراتيجية ما هي الا خليط أو مزيج من ثلاثة أنواع للتحليل تعود جذورها الى علم الادارة 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 هامة 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 الى تحفيز العاملين في المنشأة للوصول الى 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 الادارية، وأوضحت النتائج أن نظام التكلفة حسب النشاط اكتسب اهتماماً متزايداً من بين جميع أساليب المحاسبة الادارية الحديثة، يليه أسلوب التكلفة المستهدفة، ثم يليهم أسلوب المقاييس المرجعية.
- أكدت الدراسات على أن العديد من الشركات الناجحة لازالت تستخدم الأساليب التقليدية (مثل الموازنات التخطيطية) بشكل واسع.
- أن هناك اتجاه لتطوير وتحسين أساليب المحاسبة الادارية التقليدية بدلاً من البحث عن غيرها واستحداث أساليب جديدة مثل تطوير الموازنات المرنّة.

- أيضا هناك اتجاه لربط أساليب المحاسبة الادارية 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 الادارية الحديثة والتقليدية مثل: درجة المنافسة، حجم المنشأة، نوع الصناعة، عوامل ثقافية.
- أن الشركات الصناعية السعودية تستخدم وبشكل كبير أساليب المحاسبة الادارية التقليدية وخاصة أسلوب الموازنات التخطيطية، تحليل التعادل، التكاليف المعيارية.
- أن الشركات الصناعية السعودية تستخدم بعض أساليب المحاسبة الادارية الحديثة (مثل التكلفة المستهدفة)، ولكن بشكل ضعيف **وقد يكون ذلك لأسباب منها:**

- عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- رغبة الادارة بالتغيير وعدم وجود موظفين مؤهلين.
- عدم الحاجة الى استخدام أساليب حديثة لأن بيئة الانتاج نمطية.

----- (اختبر نفسك) -----

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

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

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

- أ- التكلفة المستهدفة.
- ب- التكلفة على أساس النشاط.
- ج- الادارة الاستراتيجية للتكلفة.
- د- المقاييس المرجعية.

٣- أكدت الدراسات أن العديد من الشركات الناجحة تستخدم بشكل واسع:

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