

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ



دكتور المادة : توفيق الكمالي

الفصل الصيفي للعام الدراسي 1441 هـ

إعداد

Nutella Fallatah

♥️ 신앙 ♥️ :: EF ::



www.dgsciba.edu.jo

## المحاضرة الأولى

### طبيعة ونطاق المحاسبة الادارية

#### عناصر المحاضرة

1. خصائص المحاسبة الإدارية.
2. أهداف المحاسبة الإدارية.
3. وظائف المحاسبة الإدارية.
4. العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى.
5. المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة.
6. أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة.

#### أولاً: 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.

#### ثانياً: أهداف المحاسبة الإدارية

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

5. توفير المعلومات الملائمة لترشيد الإدارة.

### ثالثا: 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 الادارية المختلفة بالمنشأة (على شكل تقارير) لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

### رابعا: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى (1) المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

#### المحاسبة الإدارية

#### المحاسبة المالية

- تخدم بشكل أساسي إدارة المنشأة .
- اختيارية حسب رغبة إدارة المنشأة .
- توفر معلومات تفصيلية عن الوحدات الفرعية بالمنشأة .
- توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية.
- توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية .
- لا يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية معينة .
- معلوماتها ليست بنفس درجة دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة المستقبلية منها .

- تخدم بشكل أساسي أطراف خارج المنشأة.
- إلزامية طبقا للقانون.
- توفر معلومات إجمالية عن المنشأة ككل.
- توفر معلومات تاريخية فقط.
- توفر معلومات مالية فقط.
- يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية متعارف عليها.
- تتميز معلوماتها بدرجة دقة أعلى نسبيا حيث تراجع من مراجع حسابات خارجي.

## (2) المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف

### المحاسبة الإدارية

### محاسبة التكاليف

- توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية.
- توفر معلومات عن عناصر التكاليف والإيرادات وأخرى.
- تهتم بمعلومات التكاليف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل .

- توفر معلومات تاريخية فقط .
- توفر معلومات عن عناصر التكاليف فقط .
- تركز الاهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل فقط .

## (3) المحاسبة الإدارية و العلوم 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، ومن امثلة 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، ومن امثلة هذه المفاهيم: **نظرية الاحتمالات، المعادلات الرياضية، وتحليل التعادل.**

### ج - المحاسبة الادارية و العلوم السلوكية:

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

### خامسا: المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة

1. **التخطيط** تساعد المحاسبة الادارية في توفير المعلومات اللازمة لترجمة أهداف وخطط المنشأة في شكل موازنات تقديرية، كذا تساعد في توفير المعلومات الملائمة للمساعدة في مجالات تخطيط الربحية.
2. **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.
3. **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.

### سادسا: أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة

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

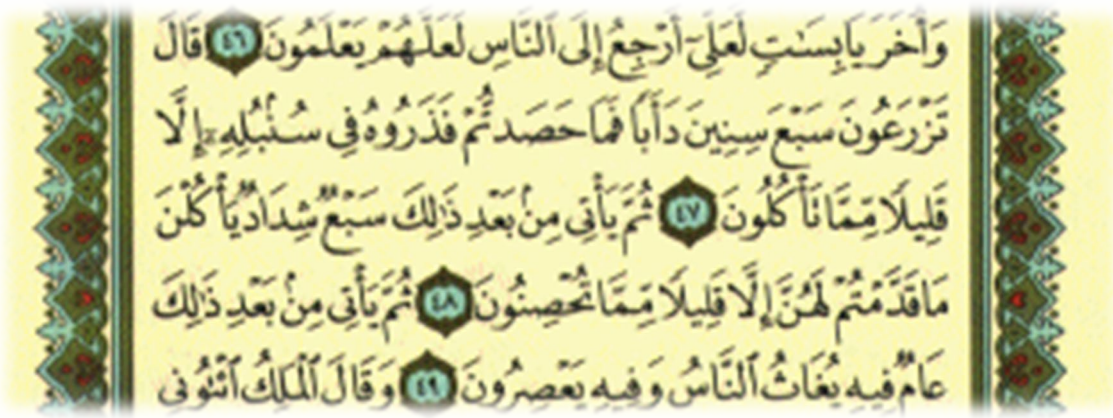
نهاية المحاضرة الأولى

## المحاضرة الثانية الموازنات الجارية والرأسمالية

### عناصر المحاضرة

1. التعريف بالموازنة التخطيطية وخصائصها
2. أهداف الموازنة التخطيطية
3. المبادئ العلمية للموازنة
4. مراحل اعداد الموازنة
5. أنواع الموازنات
6. اعداد الموازنة التخطيطية الرئيسية
7. اعداد موازنة المبيعات

### تمهيد



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

## أولاً: التعريف بالموازنة التخطيطية وخصائصها

### تعريف:-

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

### خصائص الموازنة التخطيطية

من التعريف السابق تتضح الخصائص التالية للموازنة التخطيطية:

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

### ثانياً: أهداف الموازنة التخطيطية

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

### ثالثا: المبادئ العلمية للموازنة التخطيطية

1. **مبدأ الشمول** : تكون الموازنة شاملة لجميع الإدارات والأقسام والعمليات وأوجه النشاط بالمنشأة.
2. **مبدأ التعبير المالي** : تتم الترجمة للخطط والموازنات العينية في شكل نقدي وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة.
3. **مبدأ التوزيع الزمني** : تقسيم الفترة الزمنية الاجمالية للموازنة الى فترات زمنية تفصيلية توضح خلالها توقيت توقع حدوث العمليات المختلفة علي مدار فترة الموازنة ( موازنة السنة القادمة تقسم مثلا الى فترات نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرية).
4. **مبدأ المشاركة** : اشترك جميع المستويات الادارية في اعداد الموازنات لضمان عدم معارضة تنفيذها. ويرتبط بذلك مصطلح يسمى « بيع الموازنة » وهو يعني اقناع الأفراد المشاركين بأهمية الموازنة وضرورة نجاحها.
5. **مبدأ وحدة الموازنة** : تعتبر الموازنة وحدة واحدة لا تتجزأ، بمعنى أن كل جزء من أجزاء الموازنة يتأثر بأجزاء الموازنة الأخرى نتيجة العلاقات التبادلية بين مختلف أوجه النشاط في المنشأة.

### رابعا: مراحل إعداد الموازنة التخطيطية

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



## خامسا: أنواع الموازنات

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

## سادسا: إعداد الموازنة التخطيطية الرئيسية

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

### 2- الموازنات المالية

### 1- الموازنات التشغيلية الجارية

<ol style="list-style-type: none"> <li>1. الموازنة النقدية التقديرية</li> <li>2. قائمة المركز المالي التقديرية</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. موازنة المبيعات</li> <li>2. موازنة الانتاج</li> <li>3. موازنة المواد المباشرة</li> <li>4. موازنة الأجور المباشرة</li> <li>5. موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة</li> <li>6. موازنة المصروفات البيعية والادارية</li> <li>7. قائمة الدخل التقديرية</li> </ol>
---	---

### سابعاً: اعداد موازنة المبيعات

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

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

### حالة عملية (1): موازنة المبيعات

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

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

المطلوب : اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للعام القادم 1440هـ.

**الحل:-**

الحصة السوقية ( المبيعات السنوية ) للشركة =  $68000 \times 25\% = 17000$  وحدة

كمية المبيعات التقديرية للربع الأول =  $17000 \times \frac{2}{17} = 2000$  وحدة

كمية المبيعات التقديرية للربع الثاني =  $\frac{6}{17} \times 17000 = 6000$  وحدة

كمية المبيعات التقديرية للربع الثالث =  $\frac{5}{17} \times 17000 = 5000$  وحدة

كمية المبيعات التقديرية للربع الرابع =  $\frac{4}{17} \times 17000 = 4000$  وحدة

### شركة الحمد

### موازنة المبيعات للعام 1440هـ

بيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	إجمالي العام القادم 1440 هـ
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	2000	6000	5000	4000	17000
X سعر البيع التقديري	60 X	60 X	60 X	60 X	60 X
= قيمة المبيعات التقديرية (ريال)	120000	360000	300000	240000	1020000

### حالة عملية (2): موازنة المبيعات

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

1- قدرت الشركة مبيعاتها من المنتج "م" بكمية 20000 وحدة توزع خلال الثلاثة أشهر المذكورة علي النحو الآتي:

الشهر	كمية المبيعات
1	5000 وحدة
2	8000 وحدة
3	7000 وحدة

2- تسوق الشركة المنتج "م" في منطقتي الأحساء والرياض على أساس نسب بيع 60%، 40% علي التوالي.

3- يقدر سعر البيع للوحدة من المنتج "م" بمبلغ 10 ريال.

المطلوب : اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للربع الأول للعام القادم 1440هـ.  
تمهيد الاجابة

1. كمية المبيعات التقديرية للشهر 1 = 5000 وحدة

في منطقة الأحساء =  $5000 \times 60\% = 3000$  وحدة

في منطقة الرياض =  $5000 \times 40\% = 2000$  وحدة

2. كمية المبيعات التقديرية للشهر 2 = 8000 وحدة

في منطقة الأحساء =  $8000 \times 60\% = 4800$  وحدة

في منطقة الرياض =  $8000 \times 40\% = 3200$  وحدة

3. كمية المبيعات التقديرية للشهر 3 = 7000 وحدة

في منطقة الأحساء =  $7000 \times 60\% = 4200$  وحدة

في منطقة الرياض =  $7000 \times 40\% = 2800$  وحدة

شركة اليوسف

موازنة المبيعات للربع الأول للعام 1440هـ

إجمالي الربع الأول لعام 1440 هـ	الشهر الثالث	الشهر الثاني	الشهر الاول	البيان
20000	7000	8000	5000	إجمالي كمية المبيعات التقديرية
10 X	10 X	10 X	10 X	X سعر البيع التقديري
200000	70000	80000	50000	إجمالي قيمة المبيعات التقديرية
12000 10 X	4200 10 X	4800 10 X	3000 10 X	<u>منطقة الأحساء</u> كمية المبيعات التقديرية X سعر البيع التقديري
120000	42000	48000	30000	قيمة المبيعات التقديرية الاحساء
8000 10 X	2800 10 X	3200 10 X	2000 10 X	<u>منطقة الرياض:</u> كمية المبيعات التقديرية X سعر البيع التقديري
80000	28000	32000	20000	قيمة المبيعات التقديرية الرياض

### المصطلحات الرئيسية

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

### نهاية المحاضرة الثانية

## المحاضرة الثالثة

تابع: إعداد الموازنات التشغيلية الجارية

موازنة الانتاج + موازنة المواد المباشرة

### عناصر المحاضرة

1. تعريف موازنة الانتاج.
2. اعداد موازنة الانتاج.
3. حالة عملية.
4. تعريف موازنة المواد المباشرة.
5. اعداد موازنة المواد المباشرة.
6. حالة عملية.

### تعريف موازنة الإنتاج:-

موازنة الانتاج تختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة خلال الفترة القادمة، وهي تبين كمية الانتاج خلال إجمالي فترة الموازنة وكذلك على الفترات الزمنية التفصيلية للموازنة.  
**• يعتمد إعداد موازنة الإنتاج على المعادلة الآتية:**

**كمية الانتاج التقديري =  
 كمية المبيعات التقديرية + كمية المخزون التام آخر الفترة - كمية المخزون التام أول الفترة**

إعداد موازنة الإنتاج:-

- يتم إعداد موازنة الإنتاج في ضوء معلومات عن:
1. **موازنة المبيعات:** يتم تقدير كميات الإنتاج المستقبلية بشكل يضمن الوفاء بطلبات البيع للعملاء.
  2. **سياسة المخزون:** يتأثر تقدير كميات الإنتاج بمستويات المخزون المطلوبة من الإنتاج التام سواء في بداية أو نهاية فترة الموازنة.
  3. **حجم الطاقة الانتاجية المتاحة:** ان كميات الانتاج يجب أن تكون مساوية أو أقل من الطاقة الانتاجية المتاحة للشركة.
- تعتبر موازنة الانتاج هي حجر الزاوية في بناء واعداد الموازنات التشغيلية الأخرى مثل موازنات عناصر التكاليف الانتاجية وتشمل موازنة المواد المباشرة وموازنة الأجور المباشرة وموازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة.  
 • تعد موازنة الانتاج في الشركات الصناعية فقط.

### حالة عملية

شركة "الحمد" تنتج وتبيع المنتج " ك " ، والشركة بصدد إعداد موازنة الإنتاج للعام

القادم 1440 هـ. وقد توافرت لديك البيانات الآتية:

1. كميات المبيعات التقديرية 2,000 ، 6,000 ، 5,000 ، 4,000 وحدة خلال الفترات الربع سنوية من العام 1440 علي التوالي.
  2. تقدر المبيعات للربع الأول للعام 1441 هـ بكمية 2,000 وحدة.
  3. ترغب الشركة في الاحتفاظ بمخزون انتاج تام في نهاية كل ربع سنة من العام 1440 هـ يعادل 25 % من كمية مبيعات الربع الذي يليه مباشرة.
  4. يقدر مخزون آخر الفترة المتوقع من الإنتاج التام للعام 1439 هـ بكمية 800 وحدة.
- المطلوب : إعداد الموازنة التخطيطية للإنتاج لشركة "الحمد" للعام القادم 1440 هـ ؟**

### الحل

1- مخزون إنتاج تام آخر أي ربع سنة = كمية مبيعات الربع الذي يليه  $25\% \times$

مخزون إنتاج تام آخر الربع الأول =	$25\% \times 6000$	=	1500 وحدة
مخزون إنتاج تام آخر الربع الثاني =	$25\% \times 5000$	=	1250 وحدة
مخزون إنتاج تام آخر الربع الثالث =	$25\% \times 4000$	=	1000 وحدة
مخزون إنتاج تام آخر الربع الرابع =	$25\% \times 2000$	=	500 وحدة
2- مخزون آخر الفترة لإجمالي العام 1440 =	مخزون آخر الفترة للربع الأخير لعام 1440 =	500 وحدة	
3- مخزون أول الفترة للربع الأول لعام 1440 =	مخزون آخر الفترة للعام 1439 =	800 وحدة	
4- مخزون أول الفترة للربع الثاني =	مخزون آخر الفترة للربع الأول وهكذا .....		
5- مخزون أول الفترة لإجمالي العام 1440 =	مخزون أول الفترة للربع الأول لعام 1440 =	800 وحدة	

### شركة الحمد

### موازنة الإنتاج للعام 1440 هـ

إجمالي العام القادم 1440 هـ	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	البيان
17000	4000	5000	6000	2000	كميات المبيعات التقديرية ( وحدة )
500 +	500 +	1000 +	1250 +	1500 +	+ كمية مخزون تام آخر الفترة
800 -	1000 -	1250 -	1500 -	800 -	- كمية مخزون تام آخر الفترة
16700 =	3500 =	4750 =	5750 =	2700 =	= كميات الإنتاج التقديري (وحدة)

### الخلاصة

- موازنة الإنتاج تعتمد على موازنة المبيعات.
  - معادلة موازنة الإنتاج هي:
- كمية الإنتاج التقديري = كمية المبيعات التقديرية + كمية المخزون التام آخر الفترة - كمية المخزون التام أول الفترة.**
- لحساب كمية المخزون التام آخر الفترة يجب التركيز على سياسة الشركة.
  - مخزون تام أول الفترة الحالية = مخزون تام آخر الفترة السابقة.
  - مخزون تام آخر الفترة الحالية = مخزون تام أول الفترة التالية.
  - مخزون تام أول العام = مخزون تام أول الفترة للفترة الأولى.
  - مخزون تام آخر العام = مخزون تام آخر الفترة للفترة الأخيرة.

## شغل دماغك

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

البيان	رمضان	شوال	ذو القعدة	ذو الحجة
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	1000	1500	2000	2500

إذا علمت أنه من المتوقع أن تبلغ مبيعات شهر محرم 1440 هـ 3000 وحدة و أن سياسة الشركة بمخزون الإنتاج التام نهاية كل شهر تنص على الاحتفاظ بما يعادل 40% من مبيعات الشهر التالي مباشرة . أجب على السئلة التالية:

1- اعتمادا على البيانات اعلاه فإن كمية الإنتاج التقديري لشهر شوال (في موازنة الإنتاج) تساوي:

- كمية إنتاج شوال التقديري = مبيعات شوال + مخزون آخر شوال - مخزون اول شوال
- أ- 2100 وحدة  
ب- 1800 وحدة  
ت- 1700 وحدة  
ث- 1100 وحدة

2- اعتمادا على البيانات اعلاه فإن كمية مخزون أول المدة لشهر محرم 1440هـ (في موازنة الإنتاج) تساوي:

- مخزون أول محرم لعام 1440هـ = مخزون آخر ذو الحجة لعام 1439هـ
- أ- 1200 وحدة  
ب- 1000 وحدة  
ت- 800 وحدة  
ث- 600 وحدة

### " موازنة المواد المباشرة "

تعريف موازنة المواد المباشرة:-

• تختص هذه الموازنة بتقدير احتياجات برنامج الإنتاج المخطط من المواد الأولية، حيث تبين كمية المشتريات المطلوبة من المواد الأولية، تكلفة مشتريات المواد الأولية، وذلك خلال فترة الموازنة.

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

إعداد موازنة المواد المباشرة:-

يتم اعداد موازنة المواد المباشرة وفقا لثلاث خطوات:

1. تحديد احتياجات الانتاج من المواد المباشرة خلال الفترة.
  2. تحديد كمية مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة.
  3. تحديد تكلفة مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة.
- يتم إعداد موازنة المواد المباشرة في ضوء معلومات عن:



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

معادلات موازنة المواد المباشرة هي:-

- 1- **احتياجات الإنتاج من المواد الخام = كمية الإنتاج التقديرية X احتياج الوحدة من المواد الخام**
- 2- **كمية مشتريات المواد = احتياجات الإنتاج من المواد الخام + مخزون المواد آخر الفترة - مخزون المواد أول الفترة**
- 3- **قيمة مشتريات المواد = كمية مشتريات المواد X سعر الشراء التقديري**

### حالة عملية

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة " الحمد" الصناعية التي أنت بصدد اعداد موازنات تخطيطية لعناصر تكاليفها الانتاجية للعام القادم 1440 هـ:

- 1 كميات الإنتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1440 هـ هي: 2,700 ، 5,750 ، 4,750 ، 3,500 وحدة على التوالي.
2. تقدر احتياجات وحدة المنتج من المواد الخام ب 10 كيلو جرام، سعر الشراء التقديري للكيلو جرام من المواد الخام 1,6 ريال.
3. ترغك الشركة في الاحتفاظ بمخزون مواد خام (أولية) نهاية كل ربع سنة يعادل 50 % من احتياجات الإنتاج للربع سنة الذي يليه مباشرة.
4. مخزون المواد الخام آخر العام 1439 هـ يقدر ب 10,500 كيلوجرام.
5. احتياجات الإنتاج من المواد الخام للربع الأول من العام 1441 هـ تقدر بكمية 27,000 كيلوجرام.

- المطلوب: 1 -إعداد موازنة تكلفة المواد المباشرة لشركة " الحمد" للعام القادم 1440 هـ .
- 2-تحديد تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة خلال فترة الموازنة.

### الحل

- 1- مخزون المواد الخام آخر اي ربع سنه = احتياجات الربع الذي يليه من المواد الخام X 50%

مخزون مواد آخر الربع الأول =	57500 كجم X 50% =	28750 كجم
مخزون مواد آخر الربع الثاني =	47500 كجم X 50% =	23750 كجم
مخزون مواد آخر الربع الثالث =	35000 كجم X 50% =	17500 كجم
مخزون مواد آخر الربع الرابع =	27000 كجم X 50% =	13500 كجم

- 2- مخزون آخر الفترة لإجمالي العام 1440 هـ = مخزون آخر الفترة للربع الاخير للعام 1440 = 13500 كجم
- 3- مخزون اول الفترة للربع الاول للعام 1440 = مخزون اخر الفترة للعام 1439 = 10500 كجم
- 4- مخزون اول الفترة للربع الثاني = مخزون اخر الفترة للربع الاول و هكذا ...
- 5- مخزون اول الفترة لاجمالي العام 1440 هـ = مخزون اول الفترة للربع الاول للعام 1440 هـ = 10500 كجم .

### شركة الحمد

موازنة المواد المباشرة للعام 1440 هـ

بيان	الربع الاول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	إجمالي العام القادم 1440 هـ
كمية الانتاج التقديرية	2700	5750	4750	3500	16700
X احتياجات الوحدة من المواد الخام	X 10 كجم	X 10 كجم	X 10 كجم	X 10 كجم	X 10 كجم
= احتياجات الانتاج من المواد الخام (كيلو جرام)	= 27000	= 57500	= 47500	= 35000	= 167000
+ مخزون مواد خام آخر الفترة	+ 28750	+ 23750	+ 17500	+ 13500	+ 13500
- مخزون مواد خام أول الفترة	- 10500	- 28750	- 23750	- 17500	- 10500
= كمية مشتريات مواد خام تقديرية (كيلو جرام)	= 45250	= 52500	= 41250	= 31000	= 170000
X سعر البيع التقديري	1.6 X	1.6 X	1.6 X	1.6 X	1.6 X
= تكلفة مشتريات مواد خام تقديرية (ريال)	= 72400	= 84000	= 66000	= 49600	= 272000

## 2- تحديد تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة:

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

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

إذا تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة = 10 كجم للوحدة X 1.6 = 16 ريال

### الخلاصة

• موازنة المواد المباشرة تعتمد على موازنة الإنتاج.

• معادلات موازنة المواد المباشرة هي:

1. احتياجات الإنتاج من المواد الخام = كمية الإنتاج التقديرية X احتياج الوحدة من المواد الخام

2. كمية مشتريات المواد = احتياجات الإنتاج من المواد الخام + مخزون المواد آخر الفترة -

مخزون المواد أول الفترة

3. قيمة مشتريات المواد = كمية مشتريات المواد X سعر الشراء التقديري

• لحساب كمية المواد التام آخر الفترة يجب التركيز على سياسة الشركة.

• مخزون المواد أول الفترة الحالية = مخزون المواد آخر الفترة السابقة.

• مخزون المواد آخر الفترة الحالية = مخزون المواد أول الفترة التالية.

## شغل دماغك

شركة تتوقع أن يبلغ احتياجات انتاجها من المواد الخام للنصف الاول و الثاني من العام 1441 هـ 3000 كجم و 4000 كجم على التوالي . علما بانها يتوقع ان يبلغ مخزون المواد الخام نهاية العام 1440 هـ 1500 كجم و سعر الشراء 10 ريال/كجم . فاذا كانت سياسة الشركة في الاحتفاظ بالمخزون للمواد الخام نهاية كل نصف سنة هي 50% من احتياجات انتاج النصف التالي مباشرة وعليه فان إجمالي التكلفة التقديرية لمشتريات المواد الخام للنصف الاول من العام 1440 هـ تساوي:

أ- 35000 ريال

ب- 25000 ريال

ت- 3500 ريال

ث- 2500 ريال

التكلفة التقديرية لمشتريات المواد = كمية مشتريات المواد X سعر الشراء المتوقع

كمية مشتريات المواد = احتياج الانتاج من المواد + مخزون آخر الفترة - مخزون اول الفترة

$$1500 - (4000 \times \%50) + 3000 =$$

$$1500 - 2000 + 3000 =$$

$$3500 = \text{كجم}$$

التكلفة التقديرية لمشتريات المواد = 10 X 3500 = 35000 ريال

نهاية المحاضرة الثالثة

## المحاضرة الرابعة

( اعداد الموازنات التشغيلية الجارية )  
موازنة الأجر المباشرة، موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة،  
وموازنة المصروفات التسويقية والادارية)

### عناصر المحاضرة:

1. تعريف موازنة الأجر المباشرة.
2. اعداد موازنة الأجر المباشرة .
3. حالة عملية.
4. تعريف موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة.
5. اعداد موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة.
6. حالة عملية.
7. تعريف موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية.
8. اعداد موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية.
9. حالة عملية.

### اعداد الموازنات التشغيلية الجارية ( موازنة الأجر المباشرة )

#### تعريف موازنة الأجر المباشرة:-

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

1. تقديرات ساعات العمل المباشر اللازمة للوفاء ببرنامج الانتاج المخطط.
2. تقديرات تكلفة العمل المباشر (الأجر المباشرة) خلال فترة الموازنة.

#### اعداد موازنة الأجر المباشرة:-

يتم إعداد موازنة الأجر المباشرة في ضوء معلومات عن :

- أ- موازنة الإنتاج ( كميات الانتاج التقديري ) .
- ب- معدلات استخدام العمل المباشر في العملية الإنتاجية.
- ج- معدل الأجر التقديري لساعة العمل المباشر. وذلك وفق الخطوات التالية:-

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

2. تقدير تكلفة الأجر المباشرة (العمل المباشر) = ساعات العمل المباشر المقدره x معدل الأجر التقديري للساعة

1. كم هو حجم الإنتاج التقديري؟
2. كم هي عدد ساعات العمل المباشر اللازمة لهذا الإنتاج؟
3. كم هي تكلفة ساعات العمل المباشر؟

### حالة عملية

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة " الحمد " الصناعية التي انت بصدد اعداد موازنات تخطيطية لها لعناصر التكاليف الانتاجية للعام القادم 1441 هـ :

1. كميات الانتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1441 هـ هي :  
2,700، 5,750، 4,750، 3,500 وحدة على التوالي.
2. تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر بساعتين.
3. معدل الأجر التقديري لساعة العمل المباشر هي 6 ريال.

### المطلوب:

- 1- إعداد موازنة الأجر المباشرة لمشركة " الحمد " للعام القادم 1441 هـ.
- 2- تحديد الأجر المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة خلال فترة الموازنة.

### الحل

(أولا) شركة الحمد

موازنة الأجر المباشرة للعام 1441 هـ

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1441 هـ
كمية الانتاج التقديرية ( وحدة )	2,700	5,750	4,750	3,500	16,700
X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر	X 2 ساعة	X 2 ساعة	X 2 ساعة	X 2 ساعة	X 2 ساعة
= احتياج الانتاج من ساعات العمل المباشر	= 5,400 ساعة	= 11,500 ساعة	= 9,500 ساعة	= 7,000 ساعة	= 33,400 ساعة
X معدل أجر تقديري للساعة (ريال)	X 6	X 6	X 6	X 6	X 6
= أجز مباشرة تقديرية (ريال)	= 32,400	= 69,000	= 57,000	= 42,000	= 200,400

### (ثانيا) تحديد الأجر المباشرة التقديرية للوحدة

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

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

$$= 2 \text{ ساعة عمل مباشر} \times 6 \text{ ريال للساعة} = 12 \text{ ريال}$$

### الخلاصة

• موازنة الأجر المباشرة تعتمد على موازنة الإنتاج.

- معادلات مهمة:
- 1. احتياج الانتاج من ساعات العمل المباشر = كمية الانتاج التقديرية x احتياج الوحدة من ساعات العمل
- 2. تكلفة الأجور المباشرة = احتياج الانتاج من ساعات العمل المباشرة x معدل الأجر التقديري للساعة

### اعداد الموازنات التشغيلية الجارية ( موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة )

#### موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة

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

#### إعداد موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة

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

#### حالة عملية

- توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة " الحمد" الصناعية التي أنت بصدد اعداد موازنات تخطيطية لها لعناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة للعام القادم 1441هـ :
- 1- كميات الانتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1441هـ هي :  
2,700 ، 5,750 ، 4,750 ، 3,500 وحدة على التوالي .
  - 2- تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر بساعتين.
  - 3- يقدر معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة بمبلغ 5 ريال لكل ساعة عمل مباشر.
  - 4- تقدر التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية من العام القادم 1441هـ بمبلغ 58,912 ريال.
- المطلوب:

1. إعداد موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة لشركة " الحمد" للعام القادم 1441هـ.
2. تحديد متوسط التكاليف الانتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة.

## الحل

### أولاً:

لاحظ أن معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة يقدر على أساس ساعة العمل المباشر، لذلك فإن:

$$\text{التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة لكل ربع سنة} = \text{كمية الانتاج التقديري} \times \text{ساعات العمل المباشرة للوحدة} \times \text{معدل التحميل للساعة}$$

### ثانياً:

لاحظ أن التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية مبلغ 58,912 ريال، وحيث أنها تكلفة ثابتة فهي ثابتة لا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة آخر و تكون إجمالي التكاليف الإنتاجية الثابتة للعام القادم 1441 هـ = مجموع التكاليف الإنتاجية الثابتة للأربع فترات الربع سنوية

### شركة الحمد

### موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة للعام 1441 هـ

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1441 هـ
التكاليف غير المباشرة المتغيرة:					
كمية الانتاج التقديرية (وحدة)	2,700	5,750	4,750	3,500	16,700
X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر (ساعة)	2 X	2 X	2 X	2 X	2 X
= احتياج الانتاج من ساعات العمل المباشر (ساعة)	= 5,400	= 11,500	= 9,500	= 7,000	= 33,400
X معدل تحميل التكاليف غير المباشرة المتغيرة للساعة (ريال)	5 X	5 X	5 X	5 X	5 X
= التكاليف غير المباشرة المتغيرة	= 27,000	= 57,500	= 47,500	= 35,000	= 167,000
+ التكاليف غير المباشرة الثابتة	+ 58,912	+ 58,912	+ 58,912	+ 58,912	+ 235,648
إجمالي التكاليف الإنتاجية غير المباشرة التقديرية (متغيرة + ثابتة)	85,912	116,412	106,412	93,912	402,648

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

متوسط التكاليف الانتاجية الغير مباشرة التقديرية للوحدة الواحدة

$$= \frac{\text{إجمالي التكاليف الانتاجية غير المباشرة التقديرية للعام 1441 هـ}}{\text{كمية الانتاج التقديري للعام 1441 هـ}}$$

$$= \frac{\text{ريال 648,402}}{\text{700,16 وحدة}} = 24 \text{ ريال/وحدة}$$

### الخلاصة

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

### اعداد الموازنات التشغيلية الجارية ( موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الادارية )

#### موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الادارية:-

تعرف هذه الموازنة بأنها التي تختص بتقدير عناصر المصروفات التسويقية المتغيرة والثابتة اللازمة لنشاط البيع والتوزيع خلال الفترة المقبلة، وكذا تتضمن تقديرات عناصر المصروفات الادارية المتغيرة والثابتة في مختلف نواحي وأنشطة المنشأة بخلاف الانتاج والتسويق خلال الفترة المقبلة.

#### إعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية:-

- يتم إعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية في المنشآت الصناعية والتجارية في ضوء معلومات عن:
- 1. موازنة المبيعات ( كمية وقيمة المبيعات التقديرية ).
- 2. معدلات التحميل التقديرية لعناصر المصروفات التسويقية والادارية المتغيرة والثابتة.
- عناصر المصروفات التسويقية: بعضها متغير يتغير حسب تغيرات حجم النشاط (المبيعات) مثل: مواد التعبئة والتغليف وعمولات البيع، وبعضها ثابت لا يتغير مع تغيرات حجم النشاط مثل رواتب ادارة التسويق.
- عناصر المصروفات الادارية: معظمها تكون ثابتة، أما باقي المصروفات الادارية المتغيرة فهي بسيطة وأهميتها النسبية قليلة بحيث يمكن اعتبارها أيضا ثابتة.



### حالة عملية

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة " الحمد" الصناعية التي أنت بصدد اعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية الخاصة بها للعام القادم 1441 هـ :

بيان	الربع 1	الربع 2	الربع 3	الربع 4
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	2,000	6,000	5,000	4,000
قيمة المبيعات التقديرية (ريال)	000,120	000,360	000,300	000,240

1- تقدر المصروفات التسويقية المتغيرة بمعدل 3 % من قيمة المبيعات، وجملة المصروفات التسويقية الثابتة السنوية بمبلغ 8,400 ريال.

2- تقدر إجمالي المصروفات الادارية السنوية بمبلغ 16,000 ريال.

#### المطلوب:

إعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية لشركة " الحمد" للعام القادم 1441هـ.

#### الحل

1. المصروفات التسويقية المتغيرة الربع سنوية =

قيمة المبيعات الربع سنوية بالريال  $3\% \times$

2. المصروفات التسويقية الثابتة الربع السنوية =

$8,400 / 4$  فترات ربع سنوية = 2,100 ريال.

(حيث يتم توزيع المصروفات التسويقية السنوية 8,400 ريال بالتساوي على الفترات الربع سنوية لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة آخر)

3. المصروفات الادارية الثابتة الربع السنوية =

$16,000 / 4$  فترات ربع سنوية = 4,000 ريال.

(حيث يتم توزيع المصروفات الادارية السنوية 16,000 ريال بالتساوي على الفترات الربع سنوية لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة آخر).

#### شركة الحمد

موازنة المصروفات التسويقية والادارية للعام 1441 هـ

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1441هـ
مصروفات تسويقية متغيرة					
قيمة المبيعات التقديرية (ريال)	120,000	360,000	300,000	240,000	1,020,000

%3 X	%3 X	%3 X	%3 X	%3 X	X معدل تحميل مصروفات تسويقية متغيرة
30,600 =	7,200 =	9,000 =	10,800 =	3,600 =	= المصروفات التسويقية المتغيرة التقديرية
8,400	2,100	2,100	2,100	2,100	+ مصروفات تسويقية ثابتة
39,000=	9,300=	11,100=	12,900=	5,700=	= إجمالي المصروفات التسويقية (متغيرة وثابتة)
16,000	4,000	4,000	4,000	4,000	+ المصروفات الإدارية
55,000	13,300	15,100	16,900	9,700	إجمالي المصروفات التسويقية والإدارية التقديرية

### شغل دماغك

مستخدماً البيانات التالية المتوقعة للعام القادم:

الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	
1,000	2,000	3,000	4,000	كمية المبيعات (وحدة)
500	800	1,500	1,000	كمية الإنتاج (وحدة)
فإذا علمت أن:				
100 ريال	التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة السنوية:	80,000 ريال		سعر البيع (ريال/وحدة):
2 ساعة	المصروفات التسويقية الثابتة السنوية:	40,000 ريال		احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر:
5 ريال/ساعة	المصروفات الإدارية السنوية:	100,000 ريال		معدل الأجر المباشر للساعة الواحدة:
10 ريال/ساعة عمل مباشر				معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة:
10% من قيمة المبيعات				معدل تحميل المصروفات التسويقية المتغيرة:

1. احسب الأجر المباشرة لكل ربع وللسنة ككل.
2. احسب التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لكل ربع وللسنة ككل.
3. احسب المصروفات التسويقية والإدارية لكل ربع وللسنة ككل.

الربع (4)	الربع (3)	الربع (2)	الربع (1)	
4,000	3,000	2,000	1,000	كمية المبيعات (وحدة)
1,000	1,500	800	500	كمية الإنتاج (وحدة)
فإذا علمت أن:				
80,000 ريال	التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة السنوية:		100 ريال	سعر البيع (ريال/وحدة):
40,000 ريال	المصروفات التسويقية الثابتة السنوية:		2 ساعة	احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر:
100,000 ريال	المصروفات الإدارية السنوية:		5 ريال/ساعة	معدل الأجر للساعة الواحدة المباشرة:
			10 ريال/ساعة عمل مباشر	معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة:
			10% من قيمة المبيعات	معدل تحميل المصروفات التسويقية المتغيرة:

1. احسب الأجر المباشرة لكل ربع وللسنة ككل.

إجمالي العام	الربع (4)	الربع (3)	الربع (2)	الربع (1)	
3,800	1,000	1,500	800	500	كمية الإنتاج
2 X	2 X	2 X	2 X	2 X	X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر
5 X	5 X	5 X	5 X	5 X	X معدل أجر الساعة الواحدة المباشرة
38,000	10,000	15,000	8,000	5,000	الأجر المباشرة

2. احسب اجمالي التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لكل ربع وللسنة ككل.

إجمالي العام	الربع (4)	الربع (3)	الربع (2)	الربع (1)	
3,800	1,000	1,500	800	500	كمية الإنتاج
2 X	2 X	2 X	2 X	2 X	X احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر
<u>10 X</u>	<u>10 X</u>	<u>10 X</u>	<u>10 X</u>	<u>10 X</u>	X معدل تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
76,000	20,000	30,000	16,000	10,000	= التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
<u>80,000</u>	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>	+ التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة
156,000	40,000	50,000	36,000	30,000	إجمالي التكاليف الإنتاجية غير المباشرة

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

إجمالي العام	الربع (4)	الربع (3)	الربع (2)	الربع (1)	
10,000	4,000	3,000	2,000	1,000	كمية المبيعات
100 X	100 X	100 X	100 X	100 X	X سعر البيع
<u>%10 X</u>	<u>%10 X</u>	<u>%10 X</u>	<u>%10 X</u>	<u>%10 X</u>	X معدل تحميل المصروفات التسويقية المتغيرة
100,000	40,000	30,000	20,000	10,000	= المصروفات التسويقية المتغيرة
40,000	10,000	10,000	10,000	10,000	+ المصروفات التسويقية الثابتة
<u>100,000</u>	<u>25,000</u>	<u>25,000</u>	<u>25,000</u>	<u>25,000</u>	+ المصروفات الإدارية
240,000	75,000	65,000	55,000	45,000	إجمالي المصروفات التسويقية والإدارية

### الخلاصة

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

### نهاية المحاضرة الرابعة

## المحاضرة الخامسة اعداد الموازنات المالية (الموازنة النقدية التقديرية)

### عناصر المحاضرة

1. تعريف الموازنة النقدية التقديرية.
2. أهداف الموازنة النقدية التقديرية.
3. اعداد الموازنة النقدية التقديرية.

### تعريف الموازنة النقدية التقديرية

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

### أهمية الموازنة النقدية التقديرية

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

### إعداد الموازنة النقدية التقديرية

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

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

### حالة عملية

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة " الحمد" الصناعية التي تقوم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية للعام 1440 هـ :

- الرصيد النقدي المتوقع بالبنك والخزينة في 01- 01- 1440هـ مبلغ 50000 ريال 😊

○ تقدر المبيعات والتكاليف والمصروفات خلال الفترات الربع سنوية للعام 1440 هـ كالآتي :

الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	البيان
96000	120000	144000	48000	قيمة المبيعات النقدية
144000	180000	216000	72000	قيمة المبيعات الآجلة
120000	170000	90000	80000	تكلفة مشتريات المواد الأولية
63000	80000	72000	😊 24000	أجور إنتاجية مباشرة (نقدية)
22000	25000	22000	😊 16000	مصروفات إنتاجية غير مباشرة (نقدية)
42000	72000	63000	😊 50000	مصروفات تسويقية و إدارية (نقدية)

- يتم تحصيل المبيعات الآجلة على أساس 50% نقدا في نفس الربع ، 50% الأخرى في الربع الذي يليه مباشرة
- تقدر أرصدة عملاء مبيعات آجلة للربع الأخير للعام 1439 هـ بمبلغ 60000 ريال تحصل كلها في الربع الأول للعام 1440 هـ..
- يتم سداد تكاليف مشتريات المواد الأولية على أساس 60% نقدا في نفس الربع ، 40% الباقية في الربع الذي يليه مباشرة.
- تقدر أرصدة دائنو مشتريات مواد أولية آجلة للربع الأخير للعام 1439 هـ بمبلغ 33000 ريال تدفع كلها في الربع الأول للعام 1440 هـ .
- يتم سداد أجور إنتاجية مباشرة ومصروفات إنتاجية غير المباشرة النقدية ومصروفات تسويقية وإدارية في نفس الفترة الخاصة بها.
- تخطط الشركة لشراء الآلات ومعدات إنتاجية خلال الربع الثاني للعام 1440 هـ بمبلغ 15000 ريال وخلال الربع الثالث بمبلغ 32000 ريال، ويتم السداد في نفس فترة الشراء. 😊

### 1. المطلوب :

- أ - جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات لشركة "الحمد" الصناعية للعام 1440 هـ.
  - ب- جدول تقديرات المدفوعات النقدية لمشتريات المواد الأولية لشركة "الحمد" الصناعية للعام 1440 هـ.
2. إعداد الموازنة النقدية التقديرية لشركة "الحمد" الصناعية للعام 1440 هـ.

## الحل

(أ) جدول تقديرات المتحصلات النقدية من المبيعات للعام 1440هـ

إجمالي العام القادم 1440هـ	الربع (4)	الربع (3)	الربع (2)	الربع (1)	
408,000	96,000	120,000	144,000	48,000	المبيعات النقدية لنفس الربع
306,000	72,000 x %50) (144,000	90,000 x %50) (180,000	108,000 x %50) (216,000	36,000 (72,000 x %50)	50% من المبيعات الآجلة لنفس الربع
294,000	90,000 x %50) (180,000	108,000 x %50) (216,000	36,000 (72,000 x %50)	60,000	50% متحصلات من عملاء المبيعات الآجلة للربع السابق
1,080,000	258,000	318,000	288,000	144,000 ▶	جملة المتحصلات النقدية من المبيعات

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



بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1440 هـ
60% من مشتريات مواد أجلة في نفس الربع	48,000 (80,000x%60)	54,000 (90,000x%60)	102,000 (170,000x%60)	72,000 (120,000x%60)	276,000
+ 40% مدفوعات عن مشتريات مواد آجلة سابقة	33,000	32,000 (80,000x%40)	36,000 (90,000x%40)	68,000 (170,000x%40)	169,000
= جملة المدفوعات النقدية عن مشتريات المواد	81,000 ▶	86,000	138,000	140,000	445,000

## شركة الحمد

## الموازنة النقدية التقديرية للعام 1440 هـ

بيان	الربع (1)	الربع (2)	الربع (3)	الربع (4)	اجمالي العام القادم 1440
الرصيد النقدي أول الفترة	50,000 ☺	23,000	53,000	23,500	50,000
+ تقديرات المتحصلات النقدية من المبيعات	144,000 + ▶	288,000	318,000	258,000	1,008,000

1,058,000	281,500	371,000	311,000	194,000	= النقدية المتاحة خلال الفترة (س)
					<u>(-) تقديرات المدفوعات النقدية</u>
445,000	140,000	138,000	86,000	81,000 ▶	مدفوعات مشتريات مواد أولية
239,000	63,000	80,000	72,000	☺ 24,000	مدفوعات رواتب وأجور مباشرة
85,000	22,000	25,000	22,000	☺ 16,000	مصروفات إنتاجية غير مباشرة نقدية
227,500	42,000	72,500	63,000	☺ 50,000	مصروفات تسويقية وإدارية نقدية
47,000	--	☺ 32,000	☺ 15,000	--	مصروفات رأسمالية نقدية
1,043,500	267,000	347,500	258,000	171,000	= تقديرات المدفوعات النقدية (ص)
14,500	14,500	23,500	53,000	23,000	الرصيد النقدي آخر الفترة (س) - (ص)

### ((ملاحظات هامة))

- تقديرات المتحصلات النقدية من المبيعات أخذت من الجدول (أ).
- تقديرات مدفوعات مشتريات المواد الأولية أخذت من الجدول (ب).
  - الرصيد النقدي آخر الفترة في أي ربع سنة =  
النقدية المتاحة خلال الفترة لنفس الربع - جملة المدفوعات النقدية لنفس الربع
  - الرصيد النقدي آخر الفترة في أي ربع سنة = الرصيد النقدي أول الفترة للربع الذي يليه مباشرة .
  - الرصيد النقدي أول الفترة لاجمالي العام 1440هـ = الرصيد النقدي أول الفترة للربع الأول للعام 1440هـ = 000,50 ريال.
  - الرصيد النقدي آخر الفترة لاجمالي العام 1440هـ = الرصيد النقدي آخر الفترة للربع الأخير للعام 1440هـ = 14,500 ريال.

### الخلاصة

- رصيد آخر = رصيد أول تالي.
- رصيد أول = رصيد آخر سابق.
- رصيد آخر إجمالي = رصيد آخر آخر ربع.
- رصيد أول إجمالي = رصيد أول أول ربع.
- رصيد النقدية آخر الفترة = النقدية المتاحة - المدفوعات النقدية
- النقدية المتاحة خلال الفترة = رصيد آخر سابق + المتحصلات
- المدفوعات النقدية = مشتريات مواد + أجور + ت ص غ م + مصروفات رأسمالية

### نهاية المحاضرة الخامسة

## المحاضرة السادسة

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

### عناصر المحاضرة

1. القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة.
2. قائمة الدخل التقديرية.
3. قائمة المركز المالي التقديري.
4. الموازنة الرأسمالية التقديرية.

### أولاً : القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة

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

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

### تجميع وتلخيص لكل تقديرات عمليات التشغيل الجارية للمنشأة

- 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 وادارية.
- يوضح الشكل التالي قائمة الدخل التقديرية ومصادر معلوماتها:

بيــــــــــــــــان	المبلغ	المصــــــــــــــــدر
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 التقديري

- توضح هذه القائمة تقديرات عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة في نهاية فترة الموازنة. حيث يعتمد اعدادها على قائمة المركز المالي للفترة السابقة ثم اضافة التغيرات التي تطرأ عليه من واقع الموازنات التشغيلية السابقة.
- هذه القائمة تعبر عن أثر 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 تساعد في عملية اتخاذ القرارات التخطيطية الرأسمالية طويلة الأجل المتعلقة بالاستثمارات وتمويلها.

### إعداد الموازنة الرأسمالية

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

### حالة عملية

- توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة " الحمد " التي بصدد إعداد قائمة تكلفة المبيعات وقائمة الدخل التقديرية للعام القادم 1440 هـ :
- 1- تقدر كمية المبيعات التقديرية للعام 1440 هـ بمقدار 17,000 وحدة، سعر البيع للوحدة 60 ريال. ☺
  - 2- يقدر مخزون الإنتاج التام أول العام 1440 هـ بكمية 800 وحدة ، تكلفته **33,600 ريال**.
  - 3- تقدر كمية الإنتاج التام للعام 1440 هـ بكمية **16,700** وحدة. ☺
  - 4- يقدر مخزون الإنتاج التام آخر العام 1440 هـ بكمية 500 وحدة.
  - 5- تقدر احتياجات وحدة المنتج من عناصر التكاليف الإنتاجية بالآتي :
    - 10 كيلو جرام من المواد الخام (الأولية) ، سعر الشراء التقديري للكيلو جرام منها 1.6 ريال. ☺
    - 2 ساعة من العمل المباشر ، معدل الأجر التقديري للساعة 6 ريال. ☺

▪ المعدل التقديري للمصروفات الانتاجية غير المباشرة هو 12 ريال لكل ساعة عمل مباشرة. ☺

6- تقدر المصروفات التسويقية والادارية للعام 1440هـ بمبلغ 55,000 ريال. ☺

**المطلوب :**

أ- إعداد قائمة التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة لشركة «الحمد» للعام 1440هـ.  
ب- إعداد قائمة الدخل التقديرية لشركة «الحمد» للعام 1440هـ.

**الاجابة**

- 1- تكلفة مواد انتاجية مباشرة للوحدة = 10 كيلو x 1.6 ريال = 16 ريال للوحدة ☺
- 2- أجور انتاجية مباشرة للوحدة = 2 ساعة x 6 ريال = 12 ريال للوحدة ☺
- 3- تكاليف انتاجية غير مباشرة للوحدة = 2 ساعة x 12 ريال = 24 ريال للوحدة ☺
- 4- تكلفة مخزون تام آخر العام 1440هـ =

$$500 \text{ وحدة} \times (16 \text{ مواد} + 12 \text{ أجور} + 24 \text{ تكلفة غير مباشرة}) =$$

$$= 500 \times 52 \text{ ريال} = 26,000 \text{ ريال}$$

أ- قائمة التكاليف التقديرية للبضاعة المباعة للعام القادم 1440 هـ

**العالم القادم 1440هـ**

**بيان**

كلي	جزئي	
33,600		التكلفة التقديرية للمخزون التام أول الفترة
+		+ تكاليف تقديرية للإنتاج التقديري خلال الفترة:
	267,200	مواد انتاجية مباشرة = 16,700 وحدة ☺ x 16 = 267,200
	200,400	أجور انتاجية مباشرة = 16,700 وحدة x 12 = 200,400
868,400	400,800	تكاليف انتاجية غير مباشرة = 16,700 وحدة x 24 = 400,800
<u>902,000</u>		= التكلفة الانتاجية التقديرية للبضاعة المتاحة للبيع
▶ ( 26,000 )		( - ) التكلفة التقديرية للمخزون التام آخر الفترة
▶ 876,000		= التكاليف الانتاجية التقديرية للبضاعة المباعة



## المحاضرة السابعة الموازنة الساكنة والموازنة المرنة

### عناصر المحاضرة

1. مفهوم الموازنة الساكنة وعيوبها.
2. مفهوم الموازنة المرنة وأهميتها.
3. اعداد الموازنة المرنة.

### أولا : مفهوم الموازنة الساكنة وعيوبها

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

### • تتصف الموازنة الساكنة بخاصيتين هما:

1. أنها تعد لمستوى نشاط واحد فقط متوقع.
2. أنها تقارن التكاليف الفعلية عادة بالتكاليف التقديرية المخططة طبقا للموازنة عند مستوى النشاط المخطط.

### • عيوب الموازنة الساكنة هي:

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

### ثانيا: مفهوم الموازنة المرنة وأهميتها

### • الموازنة المرنة:

عبارة عن موازنة لا تعد لمستوى نشاط واحد فقط وإنما تعد على أساس عدة مستويات للنشاط، حيث يتم تحديدها في ضوء التقلبات المتوقعة حدوثها في مستويات النشاط مستقبلا ثم تبني تقديرات الموازنات على أساس عدة مستويات للنشاط داخل هذا المدى.

### • تتصف الموازنة المرنة بخاصيتين هما:

1. أنها تعد لعدة مستويات نشاط داخل المدى الملائم بدلا من مستوى نشاط واحد فقط.



2. 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 مخططا لها أصلا، فإن هناك من المرونة مايسمح باعداد موازنة جديدة حسب الحاجة لمقارنتها بالنتائج الفعلية بشكل أكثر منطقية.

### • أهمية أسلوب الموازنة المرنة:

تقدم معيارا دقيقا للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء، وأنها توجد نظاما أكثر منطقية لتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية المخططة بالموازنة المرنة .

### ثالثا: إعداد الموازنة المرنة

وذلك باتباع الخطوات التالية:

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

### ملاحظة:

معدل التغير = (تكلفة أعلى مستوى نشاط - تكلفة أقل مستوى نشاط) / (وحدات أعلى مستوى نشاط - وحدات أقل مستوى نشاط)

### \*\*حالة عملية

توافرت لديك بيانات تقديرات التكاليف الانتاجية غير المباشرة لشركة " الحمد " الصناعية والتي تقدم المنتج (أ) عن العام 1439هـ في ظل مستويات انتاج مختلفة، وكذا بيانات عن التكاليف الانتاجية غير المباشرة الفعلية عند مستوى انتاج 000,156 وحدة بعد حصرها في نهاية العام 1439هـ:

عناصر التكلفة	موازنة لمستوى انتاج 150.000 وحدة	موازنة لمستوى انتاج 165.000 وحدة	موازنة لمستوى انتاج 180.000 وحدة	تكاليف فعلية لمستوى انتاج 156.000 وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة	75.000	82.500	90.000	84.000
اهلاك معدات انتاجية	60.000	60.000	60.000	60.000
وقود وقوى محرركة	84.000	87.000	90.000	87.200
مصروفات صيانة	165.000	172.500	180.000	166.500

**المطلوب :**

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

ب- اعداد تقرير انحرافات التكاليف الفعلية عن الموازنة المرنة للعام 1439هـ.

**الإجابة**

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

(1) تكلفة المواد غير المباشرة:

أ- معدل التغير =  $(90.000 - 150.000) / 75.000 = 0.5$  ريال لكل وحدة

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

عند مستوى انتاج مخطط 180,000 وحدة	عند مستوى انتاج مخطط 150,000 وحدة
الجزء المتغير = $180,000 \times 0.5 = 90,000$	الجزء المتغير = $150,000 \times 0.5 = 75,000$
الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير	الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير
$0 = 90,000 - 90,000 =$	$0 = 75,000 - 75,000 =$
(*) نلاحظ أن عنصر المواد غير المباشرة كله متغير حيث لا يوجد أي جزء ثابت	

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

**(2) اهلاك معدات انتاجية:**

وتكلفته عند كل مستوى انتاج تساوي = 60.000 ريال

• إذا هو عنصر كله ثابت لعدم وجود أي تغيرات في مقداره مع تغيرات مستويات الانتاج في حدود الطاقة المتاحة.

معادلة اهلاك معدات انتاجية للموازنة المرنة هي = 60.000 ريال سنويا

**(3) الوقود والقوى المحركة:**

أ- معدل التغير =  $(84.000 - 90.000) / (150.000 - 180.000) = 0.2$  ريال لكل وحدة

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

عند مستوى انتاج مخطط 180,000 وحدة	عند مستوى انتاج مخطط 150,000 وحدة
الجزء المتغير = $180,000 \times 0.2 = 36,000$	الجزء المتغير = $150,000 \times 0.2 = 30,000$

الجزء الثابت = جملة الوقود والقوى المحركة - الجزء المتغير $54,000 = 36,000 - 90,000 =$	الجزء الثابت = جملة الوقود والقوى المحركة - الجزء المتغير $54,000 = 30,000 - 84,000 =$
(*) نلاحظ أن عنصر الوقود والقوى المحركة يعتبر تكلفة مختلطة يتضمن جزء متغير وجزء ثابت	

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

#### (4) مصروفات الصيانة

أ- معدل التغير =  $(150,000 - 180,000) / (165,000 - 180,000) = 0.5$  ريال لكل وحدة

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

عند مستوى انتاج مخطط 180,000 وحدة

عند مستوى انتاج مخطط 150,000 وحدة

الجزء المتغير = $90,000 = 180,000 \times 0.5$	الجزء المتغير = $75,000 = 150,000 \times 0.5$
الجزء الثابت = جملة مصروفات الصيانة - الجزء المتغير $90,000 = 90,000 - 180,000 =$	الجزء الثابت = جملة مصروفات الصيانة - الجزء المتغير $90,000 = 75,000 - 165,000 =$

(\*) نلاحظ أن عنصر مصروفات الصيانة يعتبر تكلفة مختلطة يتضمن جزء متغير وجزء ثابت

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

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

بيان	معادلة الموازن المرنة	الموازنة المرنة لمستوى انتاج 156,000 وحدة
تكلفة مواد غير مبلشرة	0.5 ريال لكل وحدة	*78,000
اهلاك معدات انتاجية	60,000 ريال سنويا	60,000

وقود وقوى محرقة	0.2 + 54.000 ريال لكل وحدة	85.200 **
مصروفات صيانة	0.5 + 90.000 ريال لكل وحدة	168.000 ***
المجموع		391.200

$$* 78.000 = (0.5 \times 156.000 \text{ وحدة إنتاج فعلي})$$

$$** 85.200 = (0.2 \times 156.000 \text{ وحدة إنتاج فعلي}) + 54.000$$

$$*** 168.000 = (0.5 \times 156.000 \text{ وحدة إنتاج فعلي}) + 90.000$$

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

الانحرافات *	تكاليف فعلية لمستوى إنتاج 156.000 وحدة	الموازنة المرنة لمستوى إنتاج 156.000 وحدة	بيان
( 6000 ) اسراف ** في غير صالح الشركة	84.000	78.000	تكلفة مواد غير مبلشرة
-----	60.000	60.000	اهلاك معدات انتاجية
( 2000 ) اسراف في غير صالح الشركة	87.200	85.200	وقود وقوى محرقة
1500 وفر *** في صالح الشركة	166.500	168.000	مصروفات صيانة

\*\* الاسراف : يكون في حالة أن التكلفة الفعلية أكبر من التكلفة التقديرية بالموازنة المرنة  
\*\*\* الوفر : يكون في حالة أن التكلفة الفعلية أقل من التكلفة التقديرية بالموازنة المرنة

**\*\*\*شغل دماغك\*\*\***

(1) إذا علمت أن مستوى الإنتاج الفعلي 1,000 وحدة وتكاليفه الفعلية 26,000 ريال. وأن الجزء الثابت من معادلة العمل غير المباشر للموازنة المرنة هو 25,000 ريال، والجزء المتغير هو 1.40 ريال/وحدة. فكم هو إجمالي تكلفة العمل غير المباشر في الموازنة المرنة لمستوى الإنتاج الفعلي؟

$$\boxed{\text{الجزء الثابت + الجزء المتغير}} \\ \boxed{(1,000 \times 1.40) + 25,000}$$

أ- 1,400 ريال.

ب- 27,400 ريال.

ج- 26,400 ريال.

د- 25,140 ريال.

(2) إذا علمت أن مستوى الإنتاج الفعلي 1,000 وحدة وتكاليفه الفعلية 26,000 ريال. وأن الجزء الثابت من معادلة العمل غير المباشر للموازنة المرنة هو 25,000 ريال، والجزء المتغير هو 1.40 ريال/وحدة. فإنه سيكون لدينا انحراف:

التكلفة الفعلية 26,000 ريال

أقل من

تكلفة الموازنة المرنة 26,400

- أ- انحراف سلبي قدره 1,000 ريال.
- ب- انحراف سلبي قدره 400 ريال.
- ج- انحراف ايجابي قدره 1,000 ريال.
- د- انحراف ايجابي قدره 400 ريال.

(3) مستوى النشاط الفعلي = 4,000 وحدة.

التكلفة الفعلية لعنصر الوقود = 10,000 ريال.

معادلة الوقود للموازنة المرنة = 8,000 + 0.5 ريال/وحدة.

فإن الجزء المتغير من إجمالي تكاليف الوقود للموازنة المرنة يبلغ:

أ- 2,000 ريال

- ب- 4,000 ريال.
- ج- 5,000 ريال.
- د- 10,000 ريال.

$$2.000 = 4,000 \times 0.5$$

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

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

(5) إذا كانت وحدات أعلى وأدنى مستوى نشاط هي 10,000 و 8,000 وحدة على التوالي، وكانت تكاليف أعلى وأدنى مستوى نشاط 50,000 و 45,000 ريال على التوالي. فإن معدل التغير هو:

(تكلفة أعلى نشاط - تكلفة أقل نشاط) / (كمية أعلى نشاط - كمية أقل نشاط)

$$(8,000 - 10,000) / (45,000 - 50,000) =$$

$$2,000 / 5,000 = 2.50$$

- أ- 0.40 ريال/وحدة.
- ب- 2.50 ريال/وحدة.
- ج- 5.80 ريال/وحدة.
- د- لا شيء مما سبق

نهاية المحاضرة السابعة

## المحاضرة الثامنة

### دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار

#### عناصر المحاضرة

1. مفهوم القرار.
2. خطوات أو مراحل القرار.
3. أنواع القرارات.
4. مدى ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار.
5. مفاهيم التكاليف لأغراض اتخاذ القرار.
6. التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار.
7. استخدامات التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل

#### أولاً: مفهوم القرار:-

- يمثل اتخاذ القرار وظيفة أساسية بل الوظيفة الأهم من وظائف الادارة، فالمديرون يواجهون باستمرار مشاكل ومواقف قرارية 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 بديل** من بين مجموعة البدائل المتاحة.
- **يتكون القرار من ثلاثة عناصر:**

#### (1) الأهداف، (2) البدائل، (3) الاختيار.

- 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 لأختيار 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 :

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

#### ثالثاً: أنواع القرارات:-

#### ▶ من حيث الفترة الزمنية : تقسم القرارات الى :-

1. قرارات طويلة الأجل (استثمارية، استراتيجية).
2. قرارات قصيرة الأجل ( جارية أو تشغيلية).

#### ▶ من حيث مدى تكرارها: تقسم القرارات الى :-

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

► من حيث ارتباطها بوظائف الإدارة: تقسم القرارات الى :-

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

**رابعا: 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:
  1. **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 وتؤثر بالقرار.
  2. **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 بالسماوات الآتية:

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

**خامسا: مفاهيم التكاليف لأغراض اتخاذ القرار:-**

**(1) التكاليف التفاضلية:**

- هي التكاليف التي **تختلف من بديل لآخر**، وهي تشتمل على جميع بنود التكاليف التي تختلف بين البدائل سواء كانت هذه البنود تكلفة متغيرة أم تكلفة ثابتة.
- التكاليف **التفاضلية** تعتبر **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 **تفاضليا** أم **غير تفاضليا** هو **اختلاف مقدار العنصر فيما بين البدائل** و مدى كونه **عنصرا حاسما** عند المفاضلة واتخاذ القرار.

شركة الإحساء لديها خط انتاجي واحد  
يكلفها سنويا 100,000 ريال. ويبلغ  
إيراداته السنوية 150,000 ريال.

ما هو قرارك؟



تقدم المدير المالي بمقترح فتح خط انتاجي إضافي سيعمل على زيادة التكاليف إلى  
150,000 ريال وسيرفع في نفس الوقت الإيرادات إلى 190,000 ريال سنويا.



## (2) التكاليف الغارقة:

- هي التكاليف التي حدثت فعلا، 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.





### (3) تكلفة الفرصة البديلة:

- تتمثل في العوائد / الأرباح المفقودة أو المضحى بها والتي تخص أفضل بديل تالي للبديل المختار.
- هذه التكلفة لا تسجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- هذه التكلفة تعتبر ملائمة لاتخاذ القرار حيث أنها مرتبطة بالقرار فهي تؤثر و تتأثر 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 والايادات المرتبطة بكل بديل (تكاليف تفاضلية و ايرادات تفاضلية)، وعليه يتم اتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق الهدف سواء من زاوية تعظيم الايرادات أم ترشيد التكاليف.
- وفقا لأسلوب التحليل التفاضلي يقوم متخذ القرار بتحليل النتائج المترتبة على كل بديل وذلك بمقارنة التكاليف التفاضلية «تكاليف مضافة» مع الايرادات التفاضلية «ايرادات مضافة» المترتبة على اختيار بديل معين مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة، وبالتالي يتم اختيار البديل الذي يترتب على اختياره زيادة في الايرادات التفاضلية عن التكاليف التفاضلية مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة.

#### ▪ مثال:

مصنع يمتلك آلات صناعية يمكنها صناعة ساعات رقمية أو آلات حاسبة في نفس الوقت. قدرت الإيرادات والتكاليف المتوقعة الخاصة بكل منتج كالتالي:-

المنتج	الإيرادات المتوقعة	المنتج	التكاليف المتوقعة
الساعات الرقمية	175,000	الساعات الرقمية	120,000
الآلات الحاسبة	150,000	الآلات الحاسبة	110,000
الإيراد التفاضلي	25,000	التكلفة التفاضلية	10,000

$$\text{ربح تفاضلي} = 15,000$$

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

1. حصر جميع عناصر التكاليف ذات العلاقة بكل بديل من البدائل المتاحة.
2. استبعاد التكاليف الغارقة.
3. استبعاد التكاليف غير التفاضلية، أي التي لا تختلف من بديل لآخر.

4. تمثل عناصر التكاليف المتبقية التكاليف التفاضلية الملائمة لاتخاذ القرار والتي يعتمد عليها اساسا للمفاضلة واتخاذ القرار الرشيد.

**سابعاً: استخدامات التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل :-**  
من أمثلة القرارات قصيرة الأجل:

1. قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة.
2. قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي.
3. قرار استبعاد أو الإبقاء على أحد المنتجات القائمة حالياً.
4. قرار إضافة أو عدم إضافة منتج جديد الى تشكيلة المنتجات القائمة حالياً.

### المصطلحات الرئيسية

Differential Analysis	التحليل التفاضلي
Differential revenue	الإيراد التفاضلي
Differential cost	التكلفة التفاضلية
Differential income	الربح التفاضلي
Relevant costs	تكاليف ملائمة
Irrelevant costs	تكاليف غير ملائمة
Decision-making Process	عملية اتخاذ القرار
Special order	الطلبية الخاصة

**نهاية المحاضرة الثامنة**

## المحاضرة التاسعة

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

### عناصر المحاضرة

1. طبيعة القرار.
2. شروط قبول طلبيات البيع الخاصة.
3. كيفية اتخاذ القرار المناسب.
4. حالة عملية.

### أولا : طبيعة القرار:-

- **طلبات البيع الخاصة:** عبارة عن طلبيات بيع تقدم إلى إدارة المنشأة لإنتاج حجم معين اضافي من المنتج بسعر بيع خاص عادة يقل عن سعر البيع العادي (منخفض) وكذا يقل عن التكلفة الكلية لوحدة المنتج.
- قد يبدو للوهلة 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 تحليلا سليما في جميع الظروف والأحوال.
- قد يمكن في ظل ظروف معينة قبول الطلبية الخاصة ذات السعر المنخفض نظرا 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.
- يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بدليين :  
 البديل الأول: قبول المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض .  
 البديل الثاني: رفض المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض .

### ثانيا : شروط قبول طلبيات البيع الخاصة:-

1. أن يكون لدى المنشأة طاقة عاطلة في الأجل القصير: أي وجود طاقة غير مستغلة حاليا 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.
2. 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 والتي يتم تحملها بسبب قبول الطلبية ويمكن تجنبها في حالة رفض الطلبية الخاصة.
3. 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 يباع فيه

### ثالثا : 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 كالتالي:

XX

الإيرادات التفاضلية للطلبية

XX

(-) التكاليف التفاضلية للطلبية ( متغيرة وثابتة)

XXX

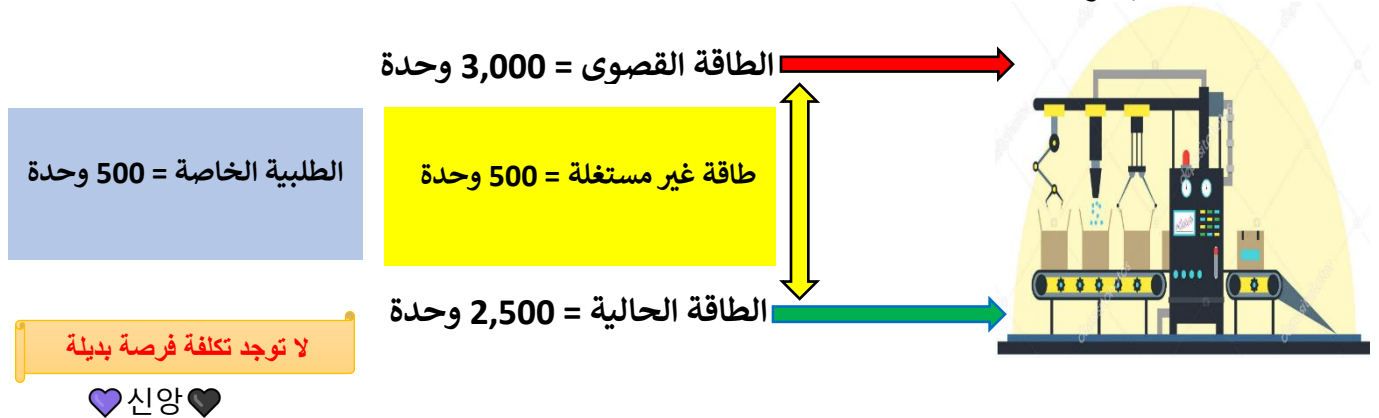
= الربح التفاضلي للطلبية (الخسارة التفاضلية)

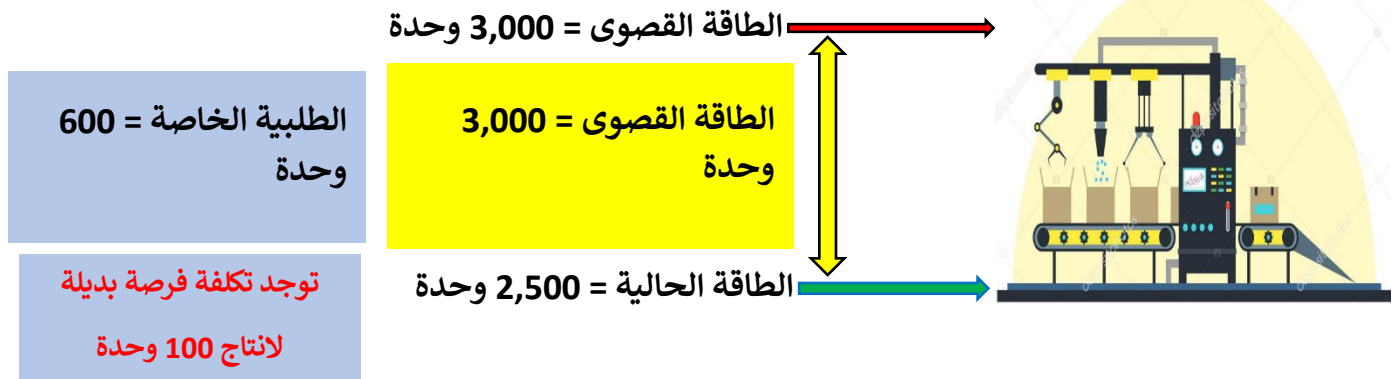
### (\* ملاحظة:

عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة، فإنه 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:

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





التكلفة التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة = التكاليف المتغيرة للطلبية (انتاجية وتسويقية)

+ التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة بالطلبية

+ تكلفة الفرصة البديلة الخاصة بالطلبية

- **تقبل الطلبية الخاصة:** في حالة تحقق أرباح تفاضلية ، يتحقق ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة .
- **ترفض الطلبية الخاصة:** في حالة تحقق خسائر تفاضلية، يتحقق ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية أقل من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة.

### حالة عملية

يتوافر لدي شركة " الرياض " لإنتاج الملابس الرجالية طاقة تكفي لإنتاج 3.000 وحدة من المنتج ( م ) ، وفيما يلي بيانات التكاليف والإنتاج عن عام 1439 هـ :

(1)- كمية الإنتاج والمبيعات الحالية 2.500 وحدة، سعر بيع الوحدة الحالي 50 ريال.

(2)- تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للوحدة 20 ريال ، الأجور الإنتاجية المباشرة للوحدة 10 ريال، المصروفات الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة للوحدة 5.5 ريال، جملة المصروفات الإنتاجية غير المباشرة الثابتة السنوية 10.000 ريال.

(3)- عمولة المبيعات نسبتها 5 % من إيراد المبيعات

(4)- المصروفات التسويقية والإدارية الثابتة السنوية 5.000 ريال.

قدم أحد مندوبي مبيعات الشركة "عرض" إلى "مدير المبيعات " بشأن رغبته في موافقة الإدارة علي طلبية بيع كميتها 500 وحدة لأحد العملاء الخارجيين بسعر 38 ريال للوحدة علما

بأن عمولة المبيعات لهذه الطلبية سوف تكون نسبتها 2.5 % ، وأن سعر البيع العادي للمنتج لن يتأثر بقبول هذه الطلبية الخاصة.

عند مناقشة هذا العرض المقدم اقترح "مدير المبيعات " أن يتم الرفض بحجة أن السعر المعروض يقل عن سعر البيع العادي ويقل عن التكلفة الكلية لإنتاج الوحدة.

### المطلوب :

1. تقديم النصح والمشورة لإدارة الشركة بشأن قبول أو رفض العرض المقدم من مندوب المبيعات.

2. بفرض أن كمية طلبية البيع الخاصة أصبحت 600 وحدة وان المبيعات الحالية للشركة سوف تنخفض بمقدار

100 وحدة إذا تم قبول العرض المقدم، حدد القرار المناسب في هذه الحالة .

### تمهيد الاجابة

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

- توجد طاقة غير مستغلة = 500 وحدة ( 3.000 وحدة قصوى - 2.500 وحدة فعلي).
- كمية الطلبية الخاصة ( 500 وحدة) = حدود الطاقة غير المستغلة (500 وحدة).
- تتحمل المنشأة عن تلك الطاقة غير المستغلة تكاليف ومصروفات ثابتة حالية انتاجية وتسويقية وادارية سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا، ويمكن استغلالها في تنفيذ طلبية البيع الخاصة.
- اذا التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار لأنها غارقة وتتحملها المنشأة سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا وبالتالي لن تحتاج الطلبية الخاصة الى تكاليف ثابتة اضافية خاصة جديدة.
- يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للايرادات التفاضلية و التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة كالآتي:

### الاجابة

مبالغ ( بالريال )		بيان
كلي	جزئي	
19.000		الايادات التفاضلية للطلبية الخاصة ( 500 وحدة X 38 ريال )
-		( - ) تكاليف تفاضلية ملائمة للطلبية الخاصة:
	10.000	تكلفة مواد مباشرة = ( 500 وحدة X 20 ريال )
	5.000	أجور مباشرة = ( 500 وحدة X 10 ريال )
	2.750	تكلفة انتاجية غير مباشرة متغيرة = ( 500 وحدة X 5.5 ريال )
<u>(18.225)</u>	<u>475</u>	عمولة مبيعات خاصة للطلبية = ( 2.5% X 19.000 )
ريال 775		الربح التفاضلي للطلبية الخاصة



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

( 2 ) تحديد القرار المناسب في الحالة الثانية: يلاحظ الآتي:

- التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية لا تزال غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار. كما أن الطلبية الخاصة لم تحتاج الى تكاليف ثابتة اضافية خاصة جديدة.
- كمية الطلبية الخاصة (600 وحدة) تزيد عن حدود الطاقة غير المستغلة (500 وحدة) بمقدار 100 وحدة
- تنفيذ الطلبية الخاصة كدفعة واحدة سوف يكون على حساب تخفيض المبيعات الحالية المعتادة بمقدار 100 وحدة، ويترتب على ذلك "تكلفة فرصة بديلة" تتمثل في

العوائد و الأرباح المفقودة والمضحي بها من تحويل هذه الوحدات (100 وحدة) من المبيعات المعتادة الى الطلبية الخاصة، لذا يجب أخذ تكلفة الفرصة البديلة في الحسبان عند اتخاذ القرار.

- يتم اتخاذ القرار المناسب في التحليل التفاضلي للايرادات التفاضلية و التكاليف التفاضلية (متضمنة تكلفة الفرصة البديلة) للطلبية الخاصة كالآتي:

مبالغ ( بالريال )		بيان
كلي	جزئي	
22.800		الايرادات التفاضلية للطلبية الخاصة ( 600 وحدة X 38 ريال )
-		( - ) تكاليف تفاضلية ملائمة للطلبية الخاصة:
	(12.000)	تكلفة مواد مباشرة = ( 600 وحدة X 20 ريال )
	(6.000)	أجور مباشرة = ( 600 وحدة X 10 ريال )
	(3.300)	تكلفة انتاجية غير مباشرة متغيرة = ( 600 وحدة X 5.5 ريال )
	(570)	عمولة مبيعات خاصة للطلبية = ( 22.800 X 2.5% )
<u>(23.070)</u>	<u>(1,200)</u>	تكلفة الفرصة البديلة للوحدات الزائدة ( 100 وحدة )
( 270 ريال )		الخسارة التفاضلية للطلبية الخاصة



**القرار:** ينصح برفض طلبية البيع الخاصة في هذه الحالة لأنها تحقق خسارة تفاضلية من شأنها تخفيض الأرباح الصافية للمنشأة بمقدار 270 ريال.

\* تكلفة الفرصة البديلة حسبت للوحدات الزائدة كالآتي:



5.000	ايرادات الوحدات الزائدة (100 وحدة x 50 ريال)
	( - ) تكاليف ملائمة عادية للوحدات الزائدة:
(2.000 )	تكلفة مواد مباشرة = (100 وحدة x 20 ريال)
(1.000)	أجور مباشرة = (100 وحدة x 10 ريال)
(550)	تكلفة انتاجية غير مباشرة متغيرة = (100 وحدة x 5.5 ريال)
(250)	عمولة مبيعات عادية = (5.000 x 5 %)
1.200	تكلفة الفرصة البديلة للوحدات الزائدة

### شغل دماغك



(1) مصنع تبلغ طاقة انتاجه القصوى 16,000 وحدة شهريا، ويعمل حاليا بطاقة انتاجية تبلغ 75% من طاقته القصوى. وعليه فإن الطاقة الانتاجية غير المستغلة تقدر بـ:

أ- 12,000 وحدة

ب- 4,000 وحدة.

ج- 25% من الطاقة الحالية.

د- لا شيء مما سبق.

الطاقة القصوى = الطاقة المستغلة + الطاقة غير المستغلة

الطاقة المستغلة = 75% x 16,000 = 12,000 وحدة

الطاقة غير المستغلة = 25% x 16,000 = 4,000 وحدة

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

أ- 20,000 وحدة.

الطاقة القصوى = الطاقة المستغلة + الطاقة غير المستغلة

الطاقة المستغلة =  $20,000 \times 40\% = 8,000$  وحدة

الطاقة غير المستغلة =  $20,000 \times 60\% = 12,000$

ب- 12,000 وحدة.

ج- 8,000 وحدة.

د- 15,000 وحدة.

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

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

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

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

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

الإيراد التفاضلي =  $25 \times 200 = 5,000$

(-) التكاليف التفاضلية =  $20 \times 200 = (4,000)$

الربح التفاضلي = 1,000

نهاية المحاضرة التاسعة

## المحاضرة العاشرة

تابع: دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار

2- قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي

### عناصر المحاضرة

1. طبيعة القرار.
2. كيفية اتخاذ القرار المناسب.
3. حالة عملية.

### أولاً: طبيعة القرار:-

- في بعض الأحيان تواجه ادارة المنشأة ضرورة 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 الآت 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 الأول: قيام المنشأة بالتصنيع الداخلي لأحد أجزاء المنتج.

البديل الثاني: قيام المنشأة بالشراء الخارجي لذلك الجزء.

**ثانياً : كيفية اتخاذ القرار المناسب:-**

- الأساس في المفاضلة بين بدائل هذا القرار هي **معلومات التكاليف** لكلا من بديل التصنيع الداخلي و بديل الشراء الخارجي.
- عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار 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:

1. تكلفة مستلزمات الانتاج اللازمة لتصنيع الأجزاء داخل المنشأة ، وتشمل المواد الانتاجية المباشرة، الأجر الانتاجية المباشرة، والتكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة.
2. التكلفة الثابتة الإضافية الخاصة حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية اضافية لازمة للتصنيع الداخلي.
3. 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 ايقاف انتاجها واستغلال خطوط انتاجها في التصنيع الداخلي للأجزاء.

التكلفة التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي = التكاليف المتغيرة للتصنيع الداخلي

+ التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة بالتصنيع الداخلي

+ تكلفة الفرصة البديلة للتصنيع الداخلي

1. تتمثل في ثمن الشراء الأساسي للأجزاء مضافا اليه مصروفات الشراء مثل: مصروفات النقل وعمولة الشراء... الخ

التكلفة التفاضلية الملائمة للشراء الخارجي = ثمن الشراء الأساسي + مصروفات الشراء



مصروفات تأمين



مصروفات نقل



مصروفات تحميل



ثمن الشراء + العمولة

.... الخ

## 2. اتخاذ القرار المناسب:

- أ- **التصنيع الداخلي** يكون هو القرار المناسب في حالة أن التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي تكون أقل من تكاليف الشراء الخارجي .
- ب- **الشراء الخارجي** يكون هو القرار المناسب في حالة أن تكاليف الشراء الخارجي تكون أقل من التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي.
3. 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).

### حالة عملية

تقوم شركة "المدينة" بتصنيع الجزء ( أ ) اللازم لتصنيع المنتج الأساسي لها ، بلغت عدد الوحدات المنتجة من هذا الجزء خلال العام 1439هـ 30,000 وحدة، وقد توافرت لديك بيانات التكاليف الآتية عن تصنيع الجزء (أ) :

120,000	تكلفة مواد إنتاجية مباشرة
480,000	تكلفة أجور إنتاجية مباشرة
320,000	مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
350,000	مصروفات إنتاجية غير مباشرة ثابتة

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

### المطلوب :

1. تحديد القرار المناسب بشأن الشراء الخارجي للجزء (أ) أم استمرار شركة "المدينة" في تصنيعه داخليا بنفسها علما بأن التكاليف الثابتة تتعلق بتجهيزات متاحة للشركة ولا يمكن استخدامها في غرض آخر .
2. تحديد القرار المناسب بشأن الشراء الخارجي للجزء (أ) أم استمرار شركة "المدينة" في تصنيعه داخليا بنفسها علما بأن التجهيزات المتاحة للشركة يمكن استخدامها في غرض آخر يحقق عوائد وأرباح قدرها 340,000 ريال.
3. بفرض أن 30 % من التكاليف الثابتة لا يمكن تجنبها ولا يوجد استخدام آخر للتجهيزات المتاحة. حدد القرار المناسب في هذه الحالة ؟

## الاجابة

### (1) تحديد القرار المناسب – الموقف الأول

بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي يلاحظ أن:

- التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار، لأنها غارقة بسبب ارتباطها بتجهيزات متاحة حالياً للشركة، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.
- كما أنه لا توجد تكاليف ومصروفات ثابتة إضافية (خاصة) حيث لا نحتاج الى زيادة الطاقة أو توفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية للتصنيع الداخلي.
- لا توجد تكلفة فرصة بديلة في هذا الموقف حيث لا يوجد استخدام آخر للتجهيزات المتاحة المتوقع استخدامها في التصنيع الداخلي.

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

<u>التكاليف التفاضلية الملائمة للشراء الخارجي: (البديل الأول)</u>	
1,200,000	ثمن الشراء الأساسي (30,000 وحدة X 40 ريال)
<u>25,000</u>	+ مصروفات شراء أخرى
<b>1,225,000</b>	= إجمالي التكاليف التفاضلية للشراء الخارجي

<u>التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي: (البديل الثاني)</u>	
120,000	تكلفة مواد مباشرة
480,000	+ أجور إنتاجية مباشرة
<u>320,000</u>	+ مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
<b>920,000</b>	= إجمالي التكاليف التفاضلية للتصنيع الداخلي



**القرار:** ينصح بالاستمرار في التصنيع الداخلي للجزء (أ) وعدم شرائه من خارج المنشأة، لأن التصنيع الداخلي يحمل المنشأة تكاليف أقل، مما ينتج عنه وفر في التكاليف قدره  
305,000 ريال

$$( -1,225,000 + 920,000 = 305,000 \text{ ريال} )$$

## ( 2 ) تحديد القرار المناسب – الموقف الثاني:

بالنسبة لبدل التصنيع الداخلي يلاحظ أن:

- التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية ما زالت غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار، لأنها غارقة بسبب ارتباطها بتجهيزات متاحة حالياً للشركة، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.
- كما أنه لا توجد تكاليف ومصروفات ثابتة إضافية خاصة حيث لا نحتاج الى زيادة الطاقة أو توفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية للتصنيع الداخلي.
- ✓ توجد تكلفة فرصة بديلة في هذا الموقف حيث يوجد استخدام آخر للتجهيزات المتاحة المتوقع استخدامها في التصنيع الداخلي، وهي تتمثل في العوائد والأرباح التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل التصنيع الداخلي ويلزم أخذها في الحسبان عند اتخاذ القرار باعتبارها أحد عناصر التكاليف التفاضلية للملائمة للتصنيع الداخلي.

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

<u>التكاليف التفاضلية للملائمة للشراء الخارجي: ( البديل الأول)</u>	
1,200,000	ثمن الشراء الأساسي (30,000 وحدة X 40 ريال)
<u>25,000</u>	+ مصروفات شراء أخرى
<b>1,225,000</b>	= إجمالي التكاليف التفاضلية للشراء الخارجي

<u>التكاليف التفاضلية للملائمة للتصنيع الداخلي: ( البديل الثاني)</u>	
120,000	تكلفة مواد مباشرة
480,000	+ أجور إنتاجية مباشرة
320,000	+ مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
<u>340,000</u>	+ تكلفة الفرصة البديلة

1,260,000

= إجمالي التكاليف التفاضلية للتصنيع الداخلي



**القرار:** ينصح بالشراء الخارجي للجزء (أ) وعدم الاستمرار في التصنيع

الداخلي للجزء (أ)، لأن الشراء الخارجي في هذه الحالة يحمل المنشأة تكاليف أقل، مما ينتج عنه وفر في التكاليف قدره = 35,000 ريال

$$(35,000 = 1,225,000 - 1,260,000)$$

### ( 3 ) تحديد القرار المناسب – الموقف الثالث

بالنسبة لبدل التصنيع الداخلي يلاحظ أن:

• التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية 350,000 ريال أصبحت جزئان :

**30 % لا يمكن تجنبها** =  $30\% \times 350,000 = 105,000$  ريال، هذه تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار، لأنها غارقة بسبب ارتباطها بتجهيزات متاحة حالياً للشركة، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.

✓ **70 % يمكن تجنبها** =  $70\% \times 350,000 = 245,000$  ريال، هذه تعتبر ملائمة عند اتخاذ القرار لأنها مرتبطة بالقرار حيث يتم تحملها عند اختيار بديل التصنيع الداخلي، كما يمكن تجنبها إذا لم نختار بديل التصنيع الداخلي.

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

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

<u>التكاليف التفاضلية الملائمة للشراء الخارجي: ( البديل الأول)</u>	
1,200,000	ثمن الشراء الأساسي (30,000 وحدة X 40ريال)
<u>25,000</u>	+ مصروفات شراء أخرى
<b>1,225,000</b>	= إجمالي التكاليف التفاضلية للشراء الخارجي



### التكاليف التفاضلية للملائمة للتصنيع الداخلي: ( البديل الثاني)

120,000	تكلفة مواد مباشرة
480,000	+ أجور إنتاجية مباشرة
320,000	+ مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
<u>245,000</u>	+ مصروفات إنتاجية ثابتة قابلة للتجنب ملائمة (%70 x 350,000)
<b>1,165,000</b>	= إجمالي التكاليف التفاضلية للتصنيع الداخلي

**القرار:** ينصح بالاستمرار في التصنيع الداخلي للجزء (أ) وعدم شرائه من خارج المنشأة، لأن التصنيع الداخلي يحمل المنشأة تكاليف أقل، مما ينتج عنه وفر في التكاليف قدره 60,000 ريال.

$$= 1,165,000 - 1,225,000$$

( 60,000 ريال )



### شغل دماغك!

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

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

(2) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء 1,000 إطار شهريا من مورد خارجي. فإذا علمت أن تكاليف الشراء للوحدة الواحدة تشمل سعر الشراء 40 ريال، تحميل 5,2 ريال، نقل 5,2 ريال، التأمين 5 ريال، عمولة الشراء 25%. فإن إجمالي تكلفة الشراء يساوي:

- أ- 75 ريال. +عمولة الشراء 10 (40X25%)
- ب- 62.5 ريال. +تحميل 2.5
- ج- 60 ريال. +نقل 2.5
- د- 50 ريال. +تأمين 5

إجمالي تكلفة الشراء 60

(3) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء 1,000 إطار شهريا بسعر من مورد خارجي. قررت الإدارة المفاضلة بين بديل استمرار الشراء الخارجي أو تصنيعها داخليا، فإذا علمت أن تصنيع الإطار الواحد داخليا سيكلف المصنع شهريا مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة 40ريال، و10ريال، و20 ريال على التوالي. علما بأن 60% من التكاليف الصناعية غير المباشرة ثابتة. فإن مجموع التكاليف الملائمة لتصنيع الإطار الواحد هي:

مواد	أجور	ت.ص.غ.م	
40	10	20	
			(1) 70 ريال.
			(2) 62 ريال.
			(3) 58 ريال.
			(4) 50 ريال.

متغيرة (40%)      ثابتة (60%)

(4) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء 1,000 إطار شهريا بسعر 60 ريال من مورد خارجي. قررت الإدارة المفاضلة بين بديل استمرار الشراء الخارجي أو تصنيعها داخليا، فإذا علمت أن تصنيع الإطار الواحد داخليا سيكلف المصنع شهريا مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة 40ريال و10ريال و20 ريال على التوالي. علما بأن 60% من التكاليف الصناعية غير المباشرة ثابتة. وعليه فإن القرار المناسب هو:

- قرار الشراء الخارجي لتحقيقه وفر 10 ريال في كل إطار.
- قرار التصنيع الداخلي لتحقيقه وفر 10 ريال في كل إطار.
- قرار الشراء الخارجي لتحقيقه وفر 2 ريال في كل إطار.
- قرار التصنيع الداخلي لتحقيقه وفر 2 ريال في كل إطار.

**تكاليف التصنيع الداخلي 58 > تكاليف الشراء 60**

(5) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء 1,000 إطار شهريا بسعر 60 ريال من مورد خارجي. قررت الإدارة المفاضلة بين بديل استمرار الشراء الخارجي أو تصنيعها داخليا، فإذا علمت أن تصنيع الإطار الواحد داخليا سيكلف المصنع شهريا مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة 40ريال و10ريال و20 ريال على التوالي. علما بأن 60% من التكاليف الصناعية غير المباشرة ثابتة، وأن التجهيزات المتاحة للشركة يمكن استخدامها في غرض آخر يحقق أرباحا مقدارها 8,000 ريال وعليه فإن القرار المناسب هو:

قرار الشراء الخارجي لتحقيقه وفر 10,000 ريال.	مواد	40,000	تكاليف الشراء
قرار التصنيع الداخلي لتحقيقه وفر 12,000 ريال.	+ أجور	10,000	60,000
قرار الشراء الخارجي لتحقيقه وفر 6,000 ريال.	+ ت ص غ م متغيرة	8,000	
قرار التصنيع الداخلي لتحقيقه وفر 6,000 ريال.	+ ت فرصة بديلة	8,000	
	الإجمالي	66,000	

(6) مصنع لصناعة الدراجات الهوائية يقوم بشراء 1,000 إطار شهريا بسعر 60 ريال من مورد خارجي. قررت الإدارة المفاضلة بين بديل استمرار الشراء الخارجي أو تصنيعها داخليا، فإذا علمت أن تصنيع الإطار الواحد داخليا سيكلف المصنع شهريا مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة 40 ريال و 10 ريال و 20 ريال على التوالي. علما بأن 30% من التكاليف الصناعية غير المباشرة ثابتة قابلة للتجنب و 30% ثابتة غير قابلة للتجنب. وعليه فإن مجموع التكاليف الملائمة لتصنيع الإطار الواحد هي:

	أجور	مواد	أ- 70 ريال.
ت.ص.غ.م	10	40	ب- 64 ريال.
20			ج- 58 ريال.
			د- 56 ريال.
	ثابتة قابلة للتجنب (30%)	متغيرة	
	6	(40%)	
ثابتة غير قابلة للتجنب (30%)		8	
6			

#### ملاحظات هامة:-

في قرار الشراء الخارجي أم التصنيع الداخلي فإنه يتم المقارنة بين تكاليف البدائل فقط. أفضل بديل هو البديل الذي يحقق أقل تكلفة ويحقق أعلى وفر.

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

#### التكاليف الملائمة للتصنيع الداخلي والتي يجب احتسابها تشمل:

1. المواد المباشرة،
2. الأجور المباشرة،
3. التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة،
4. تكلفة الفرصة البديلة،
5. التكاليف الانتاجية غير المباشرة الثابتة الإضافية القابلة للتجنب (الخاصة).

التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة غير القابلة للتجنب غير ملائمة لا يجب احتسابها.

إذا لم تفصل التكاليف الانتاجية غير المباشرة الثابتة إلى قابلة للتجنب وغير قابلة للتجنب فإنها لا تحتسب بالكامل لأنها غير ملائمة.

تكون هناك تكلفة فرصة بديلة إذا كانت التجهيزات يمكن استخدامها في غرض آخر يحقق عوائد وأرباح.

### المصطلحات الرئيسية

Idle Capacity	الطاقة العاطلة
Make- Buy Decision	قرار الصنع أو الشراء
Sunk Cost	التكلفة الغارقة

نهاية المحاضرة العاشرة

## المحاضرة الحادية عشر

تابع: دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار

(3) قرار الاضافة و قرار الاستبعاد لأحد خطوط الانتاج (أحد المنتجات)

### عناصر المحاضرة

1. طبيعة القرارات.
2. كيفية اتخاذ قرار الاستبعاد أم الابقاء على أحد المنتجات.
3. كيفية اتخاذ قرار الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد.
4. حالات عملية.

### أولاً: طبيعة القرارات:-

في المنشآت الصناعية ذات الانتاج المتعدد والذي يتم في خطوط انتاجية متخصصة، تواجه ادارة المنشأة مواقف قرارية 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 مثل 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 وجهة 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 الايرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج نفسه والقابلة للتجنب في حالة استبعاده.
- ❖ عند تحديد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد، من الضروري عدم اشتمالها 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 الإبقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب في حالة استبعاده.

❖ **تحدد التكاليف الملائمة** المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده بـ

❖ **تكلفة المواد الانتاجية المباشرة** للمنتج المعين.

❖ **الأجور الانتاجية المباشرة** للمنتج المعين.

❖ **التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة** للمنتج المعين.

❖ **التكلفة الانتاجية الثابتة الخاصة** بالمنتج المعين.

❖ **يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:**

**البديل الأول:** استبعاد المنتج من التشكيلة الحالية.

**البديل الثاني:** الإبقاء على المنتج ضمن التشكيلة الحالية.

❖ يكون القرار المناسب هو **استبعاد** المنتج اذا كان المنتج يحقق **خسارة سالبة حقيقية** تؤدي الى **تخفيض الربحية الصافية للمنشأة**، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات المرتبطة بالمنتج المعين لا تغطي التكاليف الملائمة المرتبطة به والقابلة للتجنب حالة استبعاده.

❖ يكون القرار المناسب هو **الإبقاء** على المنتج اذا كان المنتج يحقق **عائد مساهمة أو هامش ربحية موجبة** تؤدي الى **زيادة الربحية الصافية للمنشأة**، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات المرتبطة بالمنتج المعين **تغطي وتزيد عن التكاليف الملائمة المرتبطة به والقابلة للتجنب** حالة استبعاده.

### حالة عملية (1)

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

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

المطلوب: تحديد القرار المناسب بشأن استبعاد المنتج ( ج ) أم الإبقاء عليه ضمن تشكيلة المنتجات القائمة حالياً !

### الإجابة

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

38,600	الإيرادات المرتبطة بالمنتج (ج):
	(-) تكاليف ملائمة مرتبطة بالمنتج (ج) وقابلة للتجنب حالة استبعاده:
( 32,100)	تكاليف متغيرة للمنتج (ج)
( 1,200)	تكاليف ثابتة خاصة بالمنتج (ج)
5,300	هامش ربحية موجبة مفقودة من استبعاد المنتج ( ج )

بما أن صافي الربحية الحالية للشركة ( حالة الإبقاء على المنتج ج ) = 6,750  
 إذا صافي الربحية المتوقعة للشركة (حالة استبعاد المنتج ج ) = الربحية الحالية – هامش الربحية المفقودة  

$$= 5,300 - 6,750 = 1,450$$
 ريال



## القرار المناسب:

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

(\* ) لاحظ أنه تم تجاهل التكاليف غير الملائمة لاتخاذ القرار والمتمثلة في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة = 6,000 ريال حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الاستبعاد أم الإبقاء للمنتج ( ج ) فهي لا ترتبط بالمنتج ( ج ) المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة استبعاده.

### ثالثا : كيفية اتخاذ قرار الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد:-

- ❖ يختص هذا القرار بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حاليا، ثم تفكر الادارة 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 تحملها 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 :

1- تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للمنتج الجديد.

2- الأجر الانتاجية المباشرة للمنتج الجديد.

3- التكلفة الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج الجديد.

4- التكلفة الانتاجية الثابتة الخاصة بالمنتج الجديد.

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

▪ ملاحظة هامة:

✓ **التكلفة الثابتة الخاصة بالمنتج:** هي تكلفة ثابتة ترتبط بالمنتج ويتم تحملها حالة اضافة المنتج الجديد، كما أنها قابلة للتجنب حالة عدم اضافة المنتج الجديد، ولذلك فهي **تكاليف ملائمة.**

✓ **التكلفة الثابتة المخصصة للمنتج:** هي نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة للشركة ككل فهي ليست تفاضلية ذلك أنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند عدم اتخاذ القرار، ولذلك فهي **تكاليف غير ملائمة.**

▪ 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 **أرباح تفاضلية حقيقية** تؤدي الى **زيادة الربحية الصافية** للمنشأة، ويحدث ذلك اذا كانت **الايادات 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 الى **تخفيض الربحية الصافية** للمنشأة، ويحدث ذلك اذا كانت **الايادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تقل عن التكاليف** التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد.

### حالة عملية (2)

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

5.5	تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للوحدة
3	الأجور الانتاجية المباشرة للوحدة
2.5	مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة للوحدة
55,000	إجمالي المصروفات الانتاجية الثابتة المخصصة

**المطلوب:** تحديد القرار المناسب بشأن اضافة المنتج ( ص ) أم عدم اضافته الى تشكيلة المنتجات القائمة.

### الاجابة

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

650,000	الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج (ص) = 50,000 وحدة x 13 ريال =
---------	--

	(-) تكاليف تفاضلية ملائمة مرتبطة بتصنيع المنتج (ص):
(275,000)	مواد انتاجية مباشرة للمنتج (ص) = $5.5 \times 50,000$ ريال =
(150,000)	أجور انتاجية مباشرة للمنتج (ص) = $3 \times 50,000$ ريال =
(125,000)	مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة للمنتج (ص) = $50,000 \times 2.5$ ريال =
(40,000)	تكاليف ثابتة اضافية خاصة للمنتج (ص)
<b>60,000</b>	ربح تفاضلي للمنتج الجديد (ص)

### القرار المناسب:

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



(1) جميع ما يلي تكاليف ملائمة ماعدا:

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

(2) توافرت لديك البيانات التالية بخصوص أحد المنتجات التي ترغب الإدارة في استبعاده:

المبيعات: 40,000 ريال

التكاليف الثابتة الخاصة: 10,000 ريال

التكاليف الثابتة المخصصة: 20,000 ريال

التكاليف المتغيرة: 25,000 ريال.

وعليه فإن إجمالي التكاليف التفاضلية الملائمة للقرار هو:

أ- 25,000 ريال.      التكاليف التفاضلية الملائمة

ب- 35,000 ريال.      **الحل**      التكاليف المتغيرة 25,000

ج- 45,000 ريال.      التكاليف الثابتة الخاصة 10,000

د- 55,000 ريال.      إجمالي التكاليف التفاضلية الملائمة 35,000

(3) توافرت لديك البيانات التالية بخصوص أحد المنتجات التي ترغب الإدارة في استبعاده:

المبيعات: 40,000 ريال

التكاليف الثابتة الخاصة: 10,000 ريال

التكاليف الثابتة المخصصة: 20,000 ريال

**الحل**

الإيرادات التفاضلية	40,000	التكاليف المتغيرة: 25,000 ريال.
(-) تكاليف الانتاج التفاضلية الملائمة		وعليه فإن المنتج المرشح للإستبعاد يحقق:
التكاليف المتغيرة	25,000	أ- ربح تفاضلي قدره 15,000 ريال.
التكاليف الثابتة الخاصة	10,000	ب- ربح تفاضلي قدره 5,000 ريال.
إجمالي تكاليف الانتاج الملائمة (35,000)		ج- خسارة تفاضلية قدرها 15,000 ريال.
الربح التفاضلي	5,000	د- خسارة تفاضلية قدرها 5,000 ريال.

(4) توافرت لديك البيانات التالية بخصوص أحد المنتجات التي ترغب الإدارة في استبعاده:

المبيعات: 40,000 ريال

التكاليف الثابتة الخاصة: 10,000 ريال

التكاليف الثابتة المخصصة: 20,000 ريال

التكاليف المتغيرة: 25,000 ريال.

وعليه فإن القرار المناسب اتخاذه هو:

أ- ابقاء المنتج لتحقيقه ربح تفاضلي قدره 15,000 ريال.

ب- ابقاء المنتج لتحقيقه ربح تفاضلي قدره 5,000 ريال.

ج- استبعاد المنتج لتحقيقه خسارة تفاضلية قدرها 15,000 ريال.

د- استبعاد المنتج لتحقيقه خسارة تفاضلية قدرها 5,000 ريال.

الإيرادات التفاضلية

(-) تكاليف الانتاج التفاضلية الملائمة

التكاليف المتغيرة

التكاليف الثابتة الخاصة

إجمالي تكاليف الانتاج الملائمة (35,000)

الربح التفاضلي

**الحل**

(5) تدرس الإدارة قرارا بإضافة منتج جديد إلى تشكيلة منتجاتها، حيث تتوقع بيع 10,000 وحدة منه بسعر بيع 10 ريال/وحدة. بلغت تكاليف انتاج الوحدة الواحدة كالتالي:

مواد مباشرة 5 ريال،

الأجور المباشرة 2 ريال،

تكاليف انتاجية غير مباشرة متغيرة 1 ريال.

فإذا علمت أن التكاليف الثابتة المخصصة 30,000 ريال، وأن انتاجه سيؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة بمقدار 10,000 ريال. فإن القرار الأنسب هو:

- أ- إضافة المنتج لتحقيقه ربح قدره 10,000 ريال.  
 ب- عدم إضافة المنتج لتحقيقه خسارة قدرها 10,000 ريال.  
 ج- إضافة المنتج لتحقيقه ربح قدره 20,000 ريال.  
 د- عدم إضافة المنتج لتحقيقه خسارة قدرها 20,000 ريال.

الإيرادات التفاضلية 100,000

(-) تكاليف الانتاج التفاضلية الملائمة

مواد مبلشرة 50,000

أجور مبلشرة 20,000

ت ص غ م متغيرة 10,000

التكاليف الثابتة الاضافية 10,000

إجمالي تكاليف الانتاج الملائمة (90,000)

الربح التفاضلي 10,000

نهاية المحاضرة الحادية عشر

## المحاضرة الثانية عشر

تابع: دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار

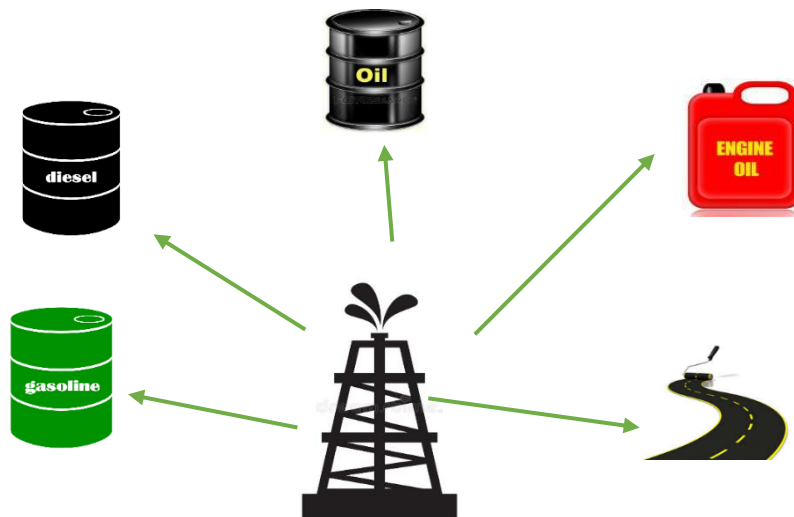
(4) قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استكمال التشغيل الاضافي عليها

### عناصر المحاضرة

1. طبيعة القرار.
2. كيفية اتخاذ القرار المناسب.
3. حالة عملية

### 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 منتجا منفصلا عن المنتجات الأخرى المشتركة.
- تتمثل المشكلة القرارية في هذا الموقف في أن الادارة قد تفكر في إجراء **عمليات تشغيل إضافي** على هذه المنتجات بعد نقطة الانفصال بدلا من بيعها مباشرة عند نقطة الانفصال حيث أنها ترى أن التشغيل الإضافي قد يؤدي إلي تحقيق أرباح إضافية للمنشأة .
- يتناول هذا القرار موقفي قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :
- **البديل الأول:** بيع المنتجات عند نقطة الانفصال (دون اجراء تشغيل اضافي عليها) .
- **البديل الثاني:** بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال.
- **ثانيا: كيفية اتخاذ القرار المناسب:-**

الإيرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج =  
 (سعر البيع بعد التشغيل الإضافي - سعر البيع عند نقطة الانفصال) X عدد الوحدات المتوقع تشغيلها إضافيا

التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج =  
 تكاليف المواد المبشرة + تكاليف الأجور المبشرة + التكاليف الإنتاجية غير المبشرة المتغيرة + التكلفة الثابتة الإضافية الخاصة + تكلفة الفرصة البديلة

**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 به.



### حالة عملية

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

1- التكاليف الإنتاجية المشتركة ( ما قبل الانفصال ) 150,000 ريال.

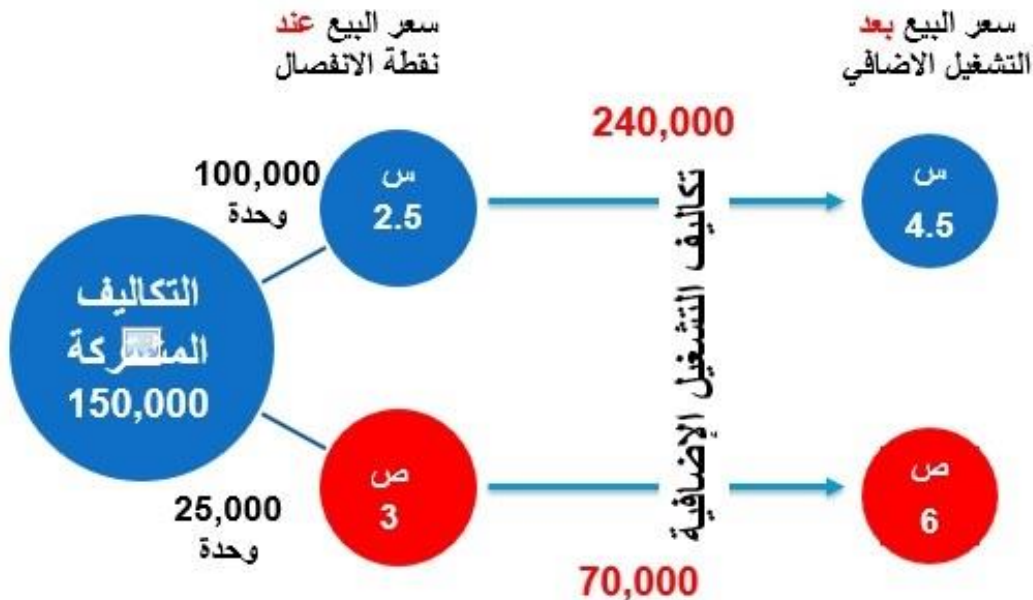
2- كميات الإنتاج من المنتجين س ، ص هي : 100,000 ، 25,000 وحدة على التوالي.

3- بيانات التكاليف وأسعار البيع للمنتجين هي : ( القيم بالريال )

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

### المطلوب:

تحديد القرار المناسب بشأن بيع المنتجات عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استمرار تشغيلها اضافيا.



### الإجابة

ان تحديد القرار المناسب بشأن بيع المنتجات عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استمرار تشغيلها اضافيا، يتم وفقا للتحليل التفاضلي الآتي:

المنتج ( ص )	المنتج ( س )	بيان
75,000 <b>25000x ( 3 - 6 ) وحدة</b>	200,000 <b>100,000x ( 2.5 - 4.5 ) وحدة</b>	ايرادات اضافية للتشغيل الاضافي للمنتج
( 70,000 )	( 240,000 )	( - ) تكاليف التشغيل الاضافي للمنتج
5,000 ربح	( 40,000 ) خسارة	= ربح (خسارة) تفاضلي من التشغيل الاضافي للمنتج

القرار المناسب:

1. **ينصح ببيع المنتج (س) عند نقطة الانفصال ( دون اجراء تشغيل اضافي عليه ) بسبب أن التشغيل الاضافي له يحقق خسائر تفاضلية مما يؤدي الى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة.**

2. أما بالنسبة للمنتج (ص) **ينصح بالاستمرار في تشغيله اضافيا بعد نقطة الانفصال بسبب أن التشغيل الاضافي له يحقق أرباح تفاضلية مما يؤدي الى زيادة الربحية الصافية للمنشأة.**

**ملاحظة هامة:-**

تم تجاهل التكاليف المشتركة ( ما قبل الانفصال ) = 150,000 ريال، حيث 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 غارقة وغير تفاضلية وغير قابلة للتجنب 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.



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

a. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الخاصة.

**b. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المخصصة.**

c. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة القابلة للتجنب.

d. التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.

2- التكاليف التفاضلية الخاصة بقرار بيع احد المنتجات عند نقطة الانفصال أو اجراء تشغيل إضافي عليه لا تشمل:

a. تكلفة الفرصة البديلة.

b. تكاليف التشغيل الإضافي.

c. التكاليف الصناعية غير المباشرة الإضافية.

**d. التكاليف المشتركة.**

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

a. سعر البيع بعد التشغيل الإضافي X سعر البيع عند نقطة الانفصال.

b. سعر البيع بعد التشغيل الإضافي / سعر البيع عند نقطة الانفصال.

**c. سعر البيع بعد التشغيل الإضافي - سعر البيع عند نقطة الانفصال.**

d. سعر البيع بعد التشغيل الإضافي + سعر البيع عند نقطة الانفصال.

4- تسمى التكاليف الإنتاجية التي تحدث قبل النقطة التي ينفصل عندها كل منتج ليكون منتجا مستقلا عن المنتجات الأخرى المصنعة معه من نفس المادة الخام بـ:

a. تكاليف التشغيل الإضافي.

**b. التكاليف المشتركة.**

c. التكاليف الخاصة.

### d. التكاليف القابلة للتجنب.

5- تنتج شركة السلام ثلاثة منتجات مشتركة، تفكر الإدارة في إجراء تشغيل إضافي لأحد منتجاتها المشتركة، فإذا توافرت لديك البيانات المتوقعة التالية للمنتج: الإيرادات عند نقطة الانفصال وبعد التشغيل الإضافي هي 120,000 و 220,000 ريال على التوالي، التكاليف المشتركة وتكاليف التشغيل الإضافي هي 100,000 و 60,000 ريال على التوالي. فإذا علمت أنه سيكون هناك تكاليف صناعية غير مبلشرة ثابتة إضافية قدرها 20,000 ريال، وعليه فإن المنتج سيحقق بعد التشغيل الإضافي له:

- |                                    |                                  |
|------------------------------------|----------------------------------|
| الإيراد الإضافي: 100,000           | أ- ربح تفاضلي قدره 20,000 ريال.  |
| (-) تكلفة التشغيل الإضافي (60,000) | ب- ربح تفاضلي قدره 40,000 ريال.  |
| (-) ت.ص.غ.م ثابتة إضافية (20,000)  | ج- ربح تفاضلي قدره 100,000 ريال. |
|                                    | د- ربح تفاضلي قدره 140,000 ريال. |

### الأرباح التفاضلية 20,000

6- تنتج شركة السلام ثلاثة منتجات مشتركة، تفكر الإدارة في إجراء تشغيل إضافي لأحد منتجاتها المشتركة، فإذا توافرت لديك البيانات المتوقعة التالية للمنتج: الإيرادات عند نقطة الانفصال وبعد التشغيل الإضافي هي 120,000 و 220,000 ريال على التوالي، التكاليف المشتركة وتكاليف التشغيل الإضافي هي 100,000 و 60,000 ريال على التوالي. فإذا علمت أن التجهيزات الحالية يمكن استغلالها في إنتاج منتج آخر يحقق أرباحاً مقدارها 30,000 ريال، وعليه فإن المنتج سيحقق بعد التشغيل الإضافي له:

- |                                    |                                     |
|------------------------------------|-------------------------------------|
| الإيراد الإضافي: 100,000           | أ- ربح تفاضلي قدره 40,000 ريال.     |
| (-) تكلفة التشغيل الإضافي (60,000) | ب- ربح تفاضلي قدره 20,000 ريال.     |
| (-) تكلفة فرصة بديلة (30,000)      | ج- ربح تفاضلي قدره 10,000 ريال.     |
|                                    | د- خسارة تفاضلية قدرها 10,000 ريال. |

### الأرباح التفاضلية 10,000

7- تنتج شركة السلام ثلاثة منتجات مشتركة، تفكر الإدارة في إجراء تشغيل إضافي لأحد منتجاتها المشتركة، فإذا توافرت لديك البيانات المتوقعة التالية للمنتج:

الإيرادات عند نقطة الانفصال وبعد التشغيل الإضافي هي 120,000 و 220,000 ريال على التوالي، التكاليف المشتركة وتكاليف التشغيل الإضافي هي 100,000 و 60,000 ريال على التوالي. فإذا علمت أن التشغيل الإضافي سيتطلب تجهيزات إنتاجية خاصة قدرها 20,000 ريال و تكلفة فرصة بديلة قدرها 30,000 ريال، وعليه فإن المنتج سيحقق بعد التشغيل الإضافي له:

- أ- ربح تفاضلي قدره 40,000 ريال. الإيراد الإضافي: 100,000
- ب- ربح تفاضلي قدره 20,000 ريال. (-) تكلفة التشغيل الإضافي (60,000)
- ج- ربح تفاضلي قدره 10,000 ريال. (-) ت.ص.غ.م ثابتة اضافية (20,000)
- د- **خسارة تفاضلية قدرها 10,000 ريال.** (-) تكلفة فرصة بديلة (30,000)

-----

**10,000-** الخسارة التفاضلية

### المصطلحات الرئيسية

Joint Products	المنتجات المشتركة
Joint Cost	التكلفة المشتركة
Joint Cost Allocation	تخصيص التكلفة المشتركة
Split off Point	نقطة الانفصال

نهاية المحاضرة الثانية عشر

## المحاضرة الثالثة عشر

### نظام محاسبة المسؤولية وتقييم وادارة الأداء

#### عناصر المحاضرة

1. تعريف محاسبة المسؤولية.
2. طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية.
3. مقومات نظام محاسبة المسؤولية:
  - أ- تحديد مراكز المسؤولية.
  - ب- تحديد معايير الأداء.
  - ج- اعداد تقارير الأداء (الرقابية).
4. تسعير التحويلات الداخلية وعلاقتها بتقييم 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 مسائلة 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:

1- أن محاسبة المسؤولية **نظام رقابي** يستلزمه **الاتجاه اللامركزي** للإدارة، وهي تهدف من خلال النظام الرقابي إلى:

- أ. التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.
- ب. التحقق من التكامل الداخلي بين ادارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف.

ج. اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف.

2- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المنشأة الى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى **مراكز المسؤولية**.

3- يكون مركز المسؤولية تحت مسؤولية شخص معين تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات وأيضا المخرجات في حدود معينة، أي أن هذا الشخص يكون **مسئولا عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية في حدود السلطات الممنوحة له**.

**ثالثا: مقومات نظام محاسبة المسؤولية:-**

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

1. تحديد مراكز المسؤولية.

2. تحديد معايير الأداء.

3. إعداد التقارير الرقابية.

**( 1 ) تحديد مراكز المسؤولية:**

- تعرف مراكز المسؤولية بأنها وحدات ادارية فرعية غالبا لامركزية في التنظيم، تقع تحت اشراف ومسئولية شخص اداري مسئول.
- مركز المسؤولية قد يكون فرعا مستقلا أو ادارة فرعية أو مصنعا أو قسما أو مركز تكلفة انتاجية أو خدمية....الخ.
- يمكن تصنيف مراكز المسؤولية الى ثلاثة أنواع هي :
  1. مركز تكلفة.
  2. مركز ربحية.
  3. مركز استثمار.

**النوع الأول: مركز تكلفة:**

- مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولا أساسا عما يحدث بها من عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته وتحكمه، ويكون هدفه تخفيض التكلفة الى أدنى حد ممكن، أما الإيرادات والاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤوليته ومسائلته.
- في مركز التكلفة تكون عناصر التكلفة (كلها أو بعضها) خاضعة لتحكم ورقابة مدير المركز، ويكون المدير مسئولا 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 شيوعا واستخداما في الحياة العملية، فكثير من دوائر النشاط الانتاجي والخدمي في التنظيم يمكن اعتبارها مراكز تكلفة حيث يمكن حصر تكاليفها وقياسها.
- تعد مراكز الانتاج (خط انتاجي معين مثلا) ومراكز الخدمات الانتاجية (مركز صيانة الآلات والمعدات بالمصنع) من أمثلة مراكز التكلفة.

### النوع الثاني: مركز ربحية

- مركز الربحية عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولا أساسا عما يحققه من إيرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات، ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة و بين التكاليف والمصروفات المستنفذة.
- أما الاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤولية ومسائلة مدير المركز، بل تخص الادارة 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 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 مسئولا أساسا عما يحققه من إيرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات، إضافة الى 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.

## ( 2 ) 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:

1. معايير الأداء في مراكز التكلفة.

2. معايير الأداء في مراكز الربحية.

3. معايير الأداء في مراكز الاستثمار.

### 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 المسؤولين وتحديد الاجراءات 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 والايرادات 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 المسؤولين وتحديد الاجراءات 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 تحديد وتحليل الأسباب المفسرة للانحراف ومحاسبة المسئولين وتحديد الاجراءات التصحيحية المناسبة.

**معدل العائد على الاستثمار = (ربحية المركز ÷ الأصول المستثمرة بالمركز) x 100**

### ( 3 ) اعداد التقارير الرقابية

- **تقارير الأداء الرقابية:** هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الادارية المختلفة داخل المنشأة، وهي تعد لكل مركز مسئولية على أساس مقارنة خطته بأدائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما.
- **ترفع هذه التقارير دوريا الى الجهة الادارية المسؤولة عن المركز المعني** بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسية والانحرافات الجوهرية في مركز المسئولية لاتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة اللازمة.
- **تتمثل أهم قواعد اعداد وتقديم التقارير الرقابية في الآتي:**
  1. **التقرير وفق المستويات الادارية:** تتصاعد التقارير وفقا لخطوط السلطة من الأدنى الى الأعلى.
  2. **ملائمة التقرير للمستوي الاداري:** مناسبة مضمون التقارير ودرجة اجمالية أو تفاصيل بياناتها للمستوى الاداري الذي ترفع اليه.
  3. **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.
  4. **المقارنات والمعايير:** ضرورة أن تشتمل التقارير على الأرقام المستهدفة والأرقام الفعلية، والمقارنة بينهما وتحديد الانحرافات وتحديد أسبابها وتحليلها وتحديد الاجراءات التصحيحية المناسبة.
  5. **ثبات شكل وعناصر التقرير:** حتى تكون البيانات قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى.
  6. **السرعة والدقة في تقديم التقرير:** بحيث يمكن الحصول على البيانات بدرجة مقبولة من الدقة وفي أسرع وقت ممكن ليستفيد منها متخذ القرار.

## رابعاً: تسعير التحويلات الداخلية وعلاقتها بتقييم الأداء

### مفهوم سعر التحويل :

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

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

### طرق تحديد سعر التحويل :

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

### حالة عملية (1)

البيانات الآتية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن عنصر تكلفة العمل بمركز الإنتاج (ك) لشهر 5 / 1433 هـ :

### أولاً: البيانات الفعلية

كمية الإنتاج الفعلي خلال الشهر 100 وحدة، الساعات الفعلية المستنفذة في الإنتاج ومعدلات الأجر هي:

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

### ثانياً: البيانات المعيارية:-

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

المطلوب: اعداد التقارير الرقابية اللازمة عن عنصر الأجور المباشرة.

## الاجابة

## تقرير انحرافات الأجر المباشرة

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

### التعليق على التقرير

1- يتضح من التقرير أن انحراف معدل الأجر غير ملائم، وقد تكون أسبابه:

- ارتفاع معدلات الأجور بشكل عام.
- عدم تعديل معايير الأجور من فترة لأخرى.
- استخدام عمالة ذات مهارة عالية جدا ( من فئة أمثلا).
- عدم الدقة في وضع المعايير.

2- أيضا يتضح من التقرير أن انحراف الوقت ملائم.

.....أما في حالات اذا كان انحراف الوقت غير ملائم فقد يرجع ذلك لأسباب منها:

- عدم كفاءة العاملين مما يؤدي الى زيادة وقت التنفيذ.
- توقف عمليات الانتاج بسبب أعطال مفاجئة.
- استخدام عمالة ذات مهارة منخفضة جدا.
- عدم الدقة في وضع المعايير.

3- يعتبر مدير مركز الانتاج هو المسئول عن تلك الانحرافات في عنصر الأجور المباشرة، لأن هذا العنصر يدخل في نطاق رقابته وتحكمه.

### حالة عملية (2)

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

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

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

### المطلوب:

- أولاً: تحديد سعر التحويل للوحدة بين قسم البراويز وقسم الزجاج على أساس:  
أ- سعر السوق المعدل  
ب- التكلفة المعيارية مضافا اليها ربح مستهدف نسبته 10%
- ثانياً: أوضح السبب في تفضيل استخدام التكلفة المعيارية عن استخدام التكلفة الفعلية عند تحديد أسعار التحويل.

### الحل

أولاً: تحديد سعر التحويل للوحدة على أساس :

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

سعر التحويل = سعر السوق المعدل

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

ب- التكلفة المعيارية مضافا اليها ربح مستهدف لقسم البراويز نسبته 10% منها

$$= 55 + (55 \times 10\%) = 60.5 \text{ ريال}$$

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

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





## شغل دماغك!

(1) عرف محاسبة المسؤولية؟

(2) صح أم خطأ:

(صح) تصنف مراكز المسؤولية إلى ثلاثة أنواع.

(خطأ) يعتبر محاسبة المسؤولية نظام تسجيل يدعمه النظام المركزي في المنشأة.

(خطأ) يكون مدير مركز التكلفة مسئولاً أساساً عن إيرادات المركز وتكاليفه.

مركز الإستثمار هو مركز المسئوليه الذي يتحدد معيار أدائه بالمقارنة بين

(صح) معدل العائد على الاستثمار المخطط والفعلي.

(خطأ) تتصاعد التقارير وفقاً لخطوط السلطة من الأعلى إلى الأدنى.

سعر التحويل هو القيمة التي يتم على أساسها تحويل وتبادل سلع أو خدمات

(صح) بين مراكز المسؤولية داخل المنشأة.

يتحدد سعر التحويل وفقاً لسعر السوق المعدل وذلك من خلال إضافة

(خطأ) المصروفات التسويقية إلى سعر السوق.

أحد الأسباب المحتملة لإنحراف الأجور غير الملائم هو استخدام عمالة ذات

(صح) مهارة عالية جداً.

(3) توافرت لديك البيانات التالية:

معدل الأجر المعياري = 25 ريال ، معدل الأجر الفعلي = 20 ريال ، عدد الساعات الفعلية = 400

ساعة، وعدد الساعات المعيارية = 300 ساعة. احسب إنحراف معدل الأجر؟

**أ- انحراف ملائم قدره 2,000 ريال.**

معدل الأجر الفعلي > معدل الأجر المعياري

ب- انحراف غير ملائم قدره 2,000 ريال.

إذا هناك انحراف ملائم قدره 5 ريال

ج- انحراف ملائم قدره 1,500 ريال.

5 ريال X عدد الساعات الفعلية

د- انحراف غير ملائم قدره 1,500 ريال.

2,000 = 400 X 5 ريال.

(4) توافرت لديك البيانات التالية:

معدل الأجر المعياري = 25 ريال ، معدل الأجر الفعلي = 20 ريال، عدد الساعات الفعلية = 400 ساعة، وعدد الساعات المعيارية = 300 ساعة. احسب إنحراف الوقت؟

أ-انحراف ملائم قدره 2,000 ريال.

ب-انحراف غير ملائم قدره 2,000 ريال.

ج-انحراف ملائم قدره 2,500 ريال.

د-انحراف غير ملائم قدره 2,500 ريال.

الساعات الفعلية < الساعات المعيارية

إذا هناك انحراف غير ملائم قدره 100 ساعة

100 ساعة X معدل الأجر المعياري

2,500 = 25 X 100 ريال.

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

مواد مباشرة = 10 ريال ، أجور مباشرة = 5 ريال، مصروفات غير مباشرة 10 ريال.

فإذا علمت أن المصنع يمكنه بيع الحزام في السوق بسعر 40 ريال منها 20% مصروفات تسويقية.

وعليه فإن سعر التحويل للحزام الواحد وفقا لسعر السوق المعدل يساوي:

أ-48 ريال /حزام.

سعر السوق – المصروفات التسويقية

= (20X40) – 40

32 = 40 – 8 ريال /حزام

ب-32 ريال /حزام.

ج-15 ريال /حزام.

د-30 ريال /حزام.

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

مواد مباشرة = 10 ريال ، أجور مباشرة = 5 ريال، مصروفات غير مباشرة 10 ريال.

فإذا علمت أن المصنع يمكنه بيع الحزام في السوق بسعر 40 ريال منها 20% مصروفات تسويقية. وعليه فإن سعر التحويل للحزام الواحد وفقا للتكلفة المعيارية مضافا إليها 20% ربح مستهدف هو:

التكلفة المعيارية + الربح المستهدف  
 $= (20 \times 25) + 25$   
 $30 = 5 + 25$  ريال / حزام

أ- 48 ريال / حزام.

ب- 32 ريال / حزام.

ج- 15 ريال / حزام.

د- 30 ريال / حزام.

### المصطلحات الرئيسية

Benchmarking	المقاييس المرجعية
Avoidable Cost	تكلفة قابلة للتجنب
Controllable costs	تكاليف قابلة للرقابة
Cost Center	مركز التكلفة
Investment Center	مركز الاستثمار
Profit Center	مركز الربحية
Responsibility Center	مركز المسؤولية
Performance Reports	تقارير الأداء
Responsibility Accounting	محاسبة المسؤولية
Required rate of Return	معدل العائد المستهدف
Return on Investment	العائد على الاستثمار
Selling Price	سعر البيع

### نهاية المحاضرة الثالثة عشر

## المحاضرة الرابعة عشر

### الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية

#### عناصر المحاضرة

1. التطورات والتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة.
2. أثر التطورات والتغيرات الحديثة على المحاسبة الادارية.
3. الأساليب والأدوات الحديثة لتدعيم نظم المحاسبة الادارية.
4. مدى استخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الادارية.

#### 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:

1. **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.
2. **الاهتمام المتزايد بجودة المنتج:** واجهت الشركات تحديات تتمثل في كيفية تحقيق التوازن بين التحسين المستمر لجودة المنتجات بما يؤدي الى الوفاء بمتطلبات العملاء، وبما يحقق للشركة بعض المزايا التنافسية. ومن أمثلة المفاهيم المستحدثة في هذا الاتجاه رقابة الجودة الشاملة، التحسين المستمر للجودة.
3. **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. اضيف الى ذلك ازدياد حدة المنافسة بين الشركات العالمية كالأمريكية واليابانية، مما نتج عنه اهتمام أكبر بالأهداف الاستراتيجية وظهور أساليب حديثة لتقييم الأداء.
4. **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.

**5. الرغبة في الحصول على شهادات المواصفات القياسية:** حيث رغبت الشركات في الحصول على شهادات المواصفات القياسية (ISO)، وذلك كشهادة ضمان وجود المواصفات القياسية العالمية في المنتجات أو الخدمات التي تنتجها الشركة 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.

**6. 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.

### ثانيا: أثر التطورات والتغيرات الحديثة على المحاسبة الادارية

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

- 1. 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 بادماجها مع التكاليف غير المباشرة.
- 2. 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.
- 3. تقييم الاستثمارات:** أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أكثر كفاءة لتقييم الاستثمارات الحديثة تأخذ في الحسبان التغيرات والتقلبات السريعة في هذه البيئة.
- 4. اتساع طاقة المعلومات لدى متخذ القرار:** زادت قدرات المحاسبة الادارية نحو استخدام تكنولوجيا الحاسب المتقدمة كوسيلة للتقرير ونظم الرقابة بشكل 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 الادارية

من أهم الأساليب و الأدوات الحديثة للمحاسبة الادارية الآتي:

### 1. نظام التكاليف على النشاط (ABC):

- ان ظهور هذا النظام كان استجابة للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة .
  - تقوم فكرة هذا النظام على تخصيص التكاليف على الأنشطة أولاً ثم بعد ذلك تخصيصها على المنتجات، ويقصد بالنشاط هنا مجموعة العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل الشركة.
  - هذا يختلف عن نظم التكاليف التقليدية التي كانت تحدد 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 تحكيمية لا تؤدي الى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة ومن ثم الوصول الى قياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج.
  - في النظم التقليدية يتم تحديد سعر البيع للمنتجات على أساس **تحديد التكلفة أولاً ثم اضافة هامش الربح المناسب** ليتم الوصول الى سعر البيع المقترح للمنتج. فاذا 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 للانتاج.
- 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 وفقا للمنافسة وليس وفقا للتكلفة.

## 2. 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.

- يبني هذا المدخل تحليله للتكاليف على أساس المراحل المختلفة لسلسلة القيمة مع التركيز على الجوانب الخارجية.

## 3. 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.

## رابعا: مدى استخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الادارية

- اجريت العديد من الدراسات للتعرف على مدى الاستخدام العملي للأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية، وأوضحت النتائج أن نظام التكلفة حسب النشاط اكتسب اهتماما متزايدا 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 بدلا من البحث عن غيرها واستحداث أساليب جديدة مثل تطوير الموازنات المرنة.
- 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 الادارية.
  - عدم رغبة الادارة بالتغيير وعدم وجود موظفين مؤهلين.
  - عدم الحاجة الى استخدام أساليب حديثة لأن بيئة الانتاج نمطية.

### المصطلحات الرئيسية

Activity- Based Costing	نظام التكلفة حسب الأنشطة
Strategic cost management	ادارة التكلفة الاستراتيجية
Total Quality Control	الرقابة الشاملة على الجودة
Target Costing	التكلفة المستهدفة
Standard Cost	التكلفة المعيارية
Target Income	الدخل المستهدف

### نهاية المحاضرة الرابعة عشرة و الأخيرة

وفقكم الله جميعاً و لا تنسوني من دعائكم

دمتم بخير و محبة

**Nutella Fallatah**