

جامعة الملك فيصل تعليم عن بعد [المستوى السابع]

الفصل الدراسي الثاني 1434هـ

محتوى المحاسبه الاداريه

دكتور الماده / محمد حسين حجاج

اعداد اختكم

Tμ£!P

محاضرة الأولى

طبيعة ونطاق المحاسبة الادارية

أولاً: الإطار العلمي للمحاسبة الإدارية

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

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

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

■ خصائص المحاسبة الإدارية:

- المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة داخلية.
- 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

■ أهداف المحاسبة الإدارية:

- A . توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في التخطيط.
- B . توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في الرقابة علي الأنشطة التشغيلية.
- C . توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في تقييم الأداء للأفراد والوحدات الفرعية.
- D . توفير المعلومات الملائمة لترشيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

■ وظائف المحاسبة الإدارية:

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

ثانيا: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم المحاسبية الأخرى

أ- المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية:

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

ب- المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
• توفر معلومات تاريخية فقط	• توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية
• توفر معلومات عن عناصر التكاليف فقط	• توفر معلومات عن عناصر التكاليف والإيرادات وأخرى

- تهتم بمعلومات التكاليف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل.

- تركز الاهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل فقط .

ثالثا: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم غير المحاسبية

أ - المحاسبة الادارية وعلم الاقتصاد:

- يوفر علم الاقتصاد بعض المفاهيم ذات الأهمية لمجالات واهتمامات المحاسبة الادارية للقيام بدورها في توفير المعلومات اللازمة 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 اللازمة 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 اللازمة للمستويات الادارية المختلفة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، ومن امثلة هذه المفاهيم السلوكية: مفهوم المشاركة، ومفهوم الحوافز.

رابعا: المحاسبة الإدارية و وظائف الإدارة

► **التخطيط:** تساعد المحاسبة الادارية في توفير المعلومات اللازمة لترجمة أهداف وخطط المنشأة في شكل موازنات تقديرية، كذا تساعد في توفير المعلومات اللازمة للمساعدة في مجالات تخطيط الربحية.

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

► **اتخاذ القرارات:** تساعد المحاسبة الادارية في توفير المعلومات اللازمة عن بدائل القرار وبالتالي زيادة درجة المعرفة وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرار.

خامسا: أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة

- أسلوب الموازنات التخطيطية

- نموذج تحليل التعادل
- أسلوب التكاليف المعمارية
- أسلوب محاسبة المسؤولية
- أسلوب التحليل المالي
- أسلوب التحليل التفاضلي
- أسلوب تحليل الانحرافات
- أدوات أخرى حديثة (مثل: نموذج القياس المتوازن للأداء، أسلوب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة)

× آنتهت المحاضرہ ×

﴿المحاضرہ الثاني﴾

الموازنات الجارية والرأسمالية

أولاً: التعريف بالموازنة التخطيطية وخصائصها

■ تعريف الموازنة التخطيطية:

عبارة عن ترجمة مالية للأهداف وللخطط الكمية التي تغطي الأنشطة المختلفة للمنشأة لفترة مستقبلية في صورة شاملة و منسقة و تتخذ كأساس لمتابعة التنفيذ الفعلي وتقييم الأداء ورقابته والتنسيق واتخاذ القرارات.

■ خصائص الموازنة التخطيطية:

– من التعريف السابق تتضح الخصائص التالية للموازنة التخطيطية:

- 1- تعتبر الموازنة تصوراً كمياً وقيماً لأهداف المنشأة خلال فترة معينة
- 2- تعد الموازنة لفترة زمنية مقبلة أي تتعلق بالمستقبل
- 3- يحكم اعداد وتنفيذ الموازنة مجموعة من الأسس مثل السياسات الإستراتيجية للمنشأة
- 4- يجب ان تعد الموازنة وفقاً للإمكانيات المتاحة والظروف المحتمل أن تسود وقت تنفيذ الموازنة

5- يجب أن تعتمد الموازنة من الإدارة العليا حتى تصبح ملزمة وقابلة للتنفيذ

6- تهدف الموازنة الى مساعدة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات

ثانيا : أهداف الموازنة التخطيطية:

1- الموازنة أداة للتخطيط: ترجمة أهداف وخطط المنشأة في جداول فرعية تتضمن مقاييس كمية وقيمة يمكن تنفيذها.

2- الموازنة أداة للرقابة وتقييم الأداء: المقارنة بين الأداء المستهدف والأداء الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما وتحليل أسبابها واقتراح الاجراءات التصحيحية .

3- الموازنة أداة للتنسيق : توحيد جهود الإدارات والأقسام داخل المنشأة وتنسيق العمل بينها بحيث تعمل معا بشكل متكامل ومتربط.

4- الموازنة أداة لترشيد اتخاذ القرارات : توفير المعلومات الملائمة اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة.

5- الموازنة أداة للاتصال : تؤدي دورا فعلا كأداة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات بين المستويات الإدارية 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 الإجمالية للموازنة الى فترات زمنية تفصيلية توضح خلالها توقيت توقع حدوث العمليات المختلفة علي مدار فترة الموازنة (موازنة السنة القادمة تقسم مثلا الى فترات ربع سنوية أو شهرية).

4- مبدأ المشاركة : اشترك جميع المستويات الإدارية في اعداد الموازنات لضمان عدم معارضة تنفيذها. ويرتبط بذلك مصطلح يسمى « بيع الموازنة » وهو يعني اقناع الأفراد المشاركين بأهمية الموازنة وضرورة نجاحها.

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

رابعا: مراحل اعداد 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 وبتقيد بها الجميع ويعلمون على تحقيق الأهداف التي ترمي اليها.

خامسا: أنواع الموازنات

► من حيث الفترة الزمنية تقسم الموازنات التخطيطية الى :-

1- موازنات قصيرة الأجل (تغطي فترة محاسبية / سنة مالية واحدة)

2- موازنات متوسطة وطويلة الأجل.

► من حيث مستويات النشاط: تقسم الموازنات التخطيطية الى :-

1- موازنة ثابتة (تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط)

2- موازنة مرنة (تعد لعدة مستويات نشاط) .

► من حيث طبيعة العمليات: تقسم الموازنات التخطيطية الى :-

1- موازنة العمليات التشغيلية (الجارية) مثل: موازنة الانتاج، موازنة المبيعات.... الخ

2- موازنة العمليات النقدية.

3- موازنة العمليات الرأسمالية (شراء وتكوين أصول ثابتة)

سادسا: اعداد الموازنة التخطيطية الرئيسية

تمثل الموازنة التخطيطية الرئيسية خطة تشغيلية ومالية قصيرة الأجل، وتتكون

من مجموعة من الموازنات المتخصصة التي يعدها المسؤولون بكل قسم من أقسام المنشأة وتشتمل على :

٢- الموازنات المالية	١- الموازنات التشغيلية الجارية
أ- الموازنة النقدية التقديرية ب- قائمة المركز المالي التقديرية	أ- موازنة المبيعات ب- موازنة الانتاج ج- موازنة المواد المباشرة د- موازنة الأجور المباشرة هـ- موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة و- موازنة المصروفات البيعية والادارية ز- قائمة الدخل التقديرية

سابعا: اعداد موازنة المبيعات

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

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

حالة عملية (1) - موازنة المبيعات :

- تنتج شركة " الحمد " المنتج (أ) وتقوم ببيعه في منطقة " الاحساء " ، وتدرس الشركة اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات عام 1435 هـ وقد توافرت لديك البيانات الآتية :
- 1- حجم الطلب الكلي المتوقع على المنتج (أ) في السوق 68000 وحدة
- 2- الحصة السوقية للشركة من الطلب الكلي على المنتج 25 %.
- 3- من المتوقع أن تسوق الشركة حصتها السوقية بنسبة 2:5:6:4 خلال الفترات الربع سنوية من العام 1435 هـ على التوالي .
- 4- يقدر سعر البيع للوحدة من المنتج (أ) بمبلغ 60 ريال

المطلوب: اعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للعام القادم 1435 هـ

تمهيد الإجابة :

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

كمية مبيعات تقديرية الربع (1) = $17000 \times \frac{2}{17} = 2000$ وحدة

كمية مبيعات تقديرية الربع (2) = $17000 \times \frac{6}{17} = 6000$ وحدة

كمية مبيعات تقديرية الربع (3) = $17000 \times \frac{5}{17} = 5000$ وحدة

كمية مبيعات تقديرية الربع (4) = $17000 \times \frac{4}{17} = 4000$ وحدة

شركة الحمد

موازنة المبيعات للعام 1435 هـ

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

حالة عملية (2) - موازنة المبيعات

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

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

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

2- تسوق الشركة المنتج " م " في منطقتي الاحساء والرياض على أساس نسب بيع 60 % 40 % على التوالي

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

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

تمهيد الإجابة :

1- كمية مبيعات الشهر 1 = 5000 وحدة

يخص الاحساء = 5000 × 60 % = 3000 وحدة

يخص الرياض = 5000 × 40 % = 2000 وحدة

2- كمية مبيعات الشهر 2 = 8000 وحدة

يخص الاحساء = $8000 \times 60\% = 4800$ وحدة

يخص الرياض = $8000 \times 40\% = 3200$ وحدة

3- كمية مبيعات الشهر 3 = 7000 وحدة

يخص الاحساء = $7000 \times 60\% = 4200$ وحدة

يخص الرياض = $7000 \times 40\% = 2800$ وحدة

شركة اليوسف

موازنة المبيعات للربع الأول لعام 1435 هـ

بيان	الشهر ١	الشهر ٢	الشهر ٣	اجمالي الربع الأول للعام ١٤٣٣
منطقة الأحساء: كمية المبيعات التقديرية $\times$ سعر البيع التقديري	3,000 $\times 10$	4,800 $\times 10$	4,200 $\times 10$	12,000 $\times 10$
= قيمة مبيعات تقديرية	30,000	48,000	42,000	120,000
منطقة الرياض: كمية المبيعات التقديرية $\times$ سعر البيع التقديري	2,000 $\times 10$	3,200 $\times 10$	2,800 $\times 10$	8,000 $\times 10$
= قيمة مبيعات تقديرية	20,000	32,000	28,000	80,000
اجمالي كمية مبيعات تقديرية	5,000	8,000	7,000	20,000
اجمالي قيمة مبيعات تقديرية	50,000	80,000	70,000	200,000

× أنتهت المحاضره ×

المحاضره الثالثه

تابع :اعداد الموازنات التشغيلية الجارية

(موازنة الانتاج، وموازنة المواد المباشرة)

أولاً:تعريف واعداد موازنة الانتاج

- تختص موازنة الإنتاج بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة خلال الفترة القادمة، وهي تبين كمية الانتاج المتوقع انتاجها خلال اجمالي فترة الموازنة وموزعة على الفترات الزمنية التفصيلية للموازنة

• يعتمد إعداد موازنة الإنتاج على المعادلة الآتية:

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

يلاحظ على موازنة الإنتاج الآتي:

1- يتم إعداد موازنة الإنتاج في ضوء معلومات عن :

▪ **موازنة المبيعات :** يتم تقدير كميات الإنتاج المستقبلية بشكل يضمن الوفاء بطلبات البيع للعملاء

▪ **سياسة المخزون:** يتأثر تقدير كميات الإنتاج بمستويات المخزون المطلوبة من الإنتاج التام سواء في بداية أو نهاية فترة الموازنة

▪ **حجم الطاقة الانتاجية المتاحة :** ان كميات الانتاج يجب أن تكون مساوية أو أقل من الطاقة الانتاجية المتاحة للشركة

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

3- تعد موازنة الانتاج في الشركات الصناعية فقط

حالة عملية (3)- موازنة الانتاج

شركة " الحمد" تنتج وتبيع المنتج " ك " ، والشركة بصدد إعداد موازنة الإنتاج للعام القادم 1435هـ وقد توافرت لديك البيانات الآتية :

1- كميات المبيعات التقديرية 2000 ، 6000 ، 5000 ، 4000 وحدة خلال الفترات الربع سنوية من العام 1435 على التوالي

2- ترغب الشركة في الاحتفاظ بمخزون انتاج تام في نهاية كل ربع سنة من العام 1435هـ يعادل 25% من كمية مبيعات الربع الذي يليه مباشرة

3- تقدر المبيعات للربع الأول للعام 1436هـ بكمية 2000 وحدة

4- يقدر مخزون آخر الفترة المتوقع من الإنتاج التام للعام 1434هـ بكمية 800 وحدة .

المطلوب :

إعداد الموازنة التخطيطية للإنتاج لشركة " الحمد " للعام 1435 هـ

تمهيد الاجابة :

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

مخزون انتاج آخر الربع (1) = $25\% \times 6000 = 1500$ وحدة

مخزون انتاج آخر الربع (2) = $25\% \times 5000 = 1250$ وحدة

مخزون انتاج آخر الربع (3) = $25\% \times 4000 = 1000$ وحدة

مخزون انتاج آخر الربع (4) = $25\% \times 2000 = 500$ وحدة

2- مخزون آخر الفترة لاجمالي العام 1435 = مخزون آخر الفترة للربع الأخير للعام 1435 = 500 وحدة

3- مخزون أول الفترة للربع (1) للعام 1435 = مخزون آخر الفترة للعام 1434 = 800 وحدة

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

5- مخزون أول الفترة لاجمالي العام 1435 = مخزون أول الفترة للربع الأول للعام 1435 = 800 وحدة

شركة الحمد موازنة الإنتاج للعام 1435 هـ

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

أولاً: اعداد موازنة المواد المباشرة

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

• يتم اعداد موازنة المواد المباشرة وفقاً لثلاث خطوات :

الخطوة الأولى: تحديد احتياجات الانتاج من المواد المباشرة خلال الفترة

الخطوة الثانية: تحديد كمية مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة

الخطوة الثالثة : تحديد تكلفة مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة

• يلاحظ على موازنة المواد المباشرة الآتى :

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

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

2- 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 فان التخطيط والرقابة الجيدة لهذا العنصر سيؤثر بشكل فعال على اجمالي تكلفة المنتج .

حالة عملية (4) - موازنة المواد المباشرة

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

1- كميات الانتاج التقديري خلال الفترات الربع سنوية للعام القادم 1435 هي : 2700 ، 5750 ، 4750 ، 3500 وحدة علي التوالي .

2- تقدر احتياجات وحدة المنتج من المواد الخام ب 10 كيلو جرام ، سعر الشراء التقديري للكيلو جرم من المواد الخام 1,6 ريال

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

4- مخزون المواد الخام آخر العام 1434 هـ يقدر ب 10500 كيلو جرام

5- احتياجات الانتاج من المواد الخام للربع الأول من العام 1436 هـ تقدر بكمية 27000 كيلو جرام

المطلوب :

1- إعداد موازنة تكلفة المواد المباشرة لشركة " الحمد" للعام القادم 1435

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

تمهيد الاجابة :

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

مخزون مواد آخر الربع (1) = 57500 X 50% = 28750 كيلو جرام

مخزون مواد آخر الربع (2) = 47500 X 50% = 23750 كيلو جرام

مخزون مواد آخر الربع (3) = 35000 X 50% = 17500 كيلو جرام

مخزون مواد آخر الربع (4) = 27000 X 50% = 13500 كيلو جرام

2- مخزون آخر الفترة لاجمالي العام 1435 = مخزون آخر الفترة للربع الأخير للعام 1435 = 13500 كيلو جرام

3- مخزون أول الفترة للربع (1) للعام 1435 = مخزون آخر الفترة للعام 1434 = 10500 كيلو جرام

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

5- مخزون أول الفترة لاجمالي العام 1435 = مخزون أول الفترة للربع الأول للعام 1435 = 10500 كيلو جرام

شركة الحمد موازنة المواد المباشرة للعام 1435 هـ

بيان	الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	اجمالي العام القادم ١٤٣٥ هـ
كمية الانتاج التقديرية	٢٧٠٠	٥٧٥٠	٤٧٥٠	٣٥٠٠	١٦٧٠٠
X احتياجات الوحدة من المواد الخام	١٠ X	١٠ X	١٠ X	١٠ X	١٠ X
= احتياجات الانتاج من المواد الخام (كيلو جرام)	٢٧٠٠٠ =	٥٧٥٠٠ =	٤٧٥٠٠ =	٣٥٠٠٠ =	١٦٧٠٠٠ =
+ مخزون مواد خام آخر الفترة	٢٨٧٥٠ +	٢٣٧٥٠ +	١٧٥٠٠ +	١٣٥٠٠ +	١٣٥٠٠ +
- مخزون مواد خام أول الفترة	١٠٥٠٠ -	٢٨٧٥٠ -	٢٣٧٥٠ -	١٧٥٠٠ -	١٠٥٠٠ -
= كمية مشتريات مواد خام تقديرية (كيلو جرام)	٤٥٢٥٠ =	٥٢٥٠٠ =	٤١٢٥٠ =	٣١٠٠٠ =	١٧٠٠٠٠ =
X سعر شراء تقديري	١,٦ X	١,٦ X	١,٦ X	١,٦ X	١,٦ X
= تكلفة مشتريات مواد خام تقديرية (ريال)	٧٢٤٠٠ =	٨٤٠٠٠ =	٦٦٠٠٠ =	٤٩٦٠٠ =	٢٧٢٠٠٠ =

2- تحديد تكلفة المواد المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة

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

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

$$= 10 \text{ كيلو جرام للوحدة} \times 1,6 = 16 \text{ ريال}$$

× أنتهت المحاضره ×

٥٨ المحاضرة الرابعة

تابع: اعداد الموازنات التشغيلية الجارية

(موازنة الأجور المباشرة، موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة،

وموازنة المصروفات التسويقية و الادارية)

أولاً: تعريف و اعداد موازنة الأجور المباشرة

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

-تقديرات ساعات العمل المباشر اللازمة لوفاء ببرنامج الانتاج المخطط

-تقديرات تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة) خلال فترة الموازنة

• يلاحظ على موازنة الأجور المباشرة الآتي:

1- تقديرات ساعات العمل المباشرة اللازمة لبرنامج الانتاج المخطط

= كميات الانتاج التقديرية × احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر

2-تقديرات تكلفة العمل المباشر(الأجور المباشرة)

=تقديرات ساعات العمل المباشر × معدل الأجر التقديري للساعة

3- يتم إعداد موازنة الأجور المباشرة في ضوء معلومات عن:

▪ موازنة الإنتاج (كميات الانتاج التقديري)

▪ معدلات استخدام العمل المباشر في العملية الانتاجية، معدل الأجر التقديري لساعة العمل المباشر.

حالة عملية (5)- موازنة الأجور المباشرة

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

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

2700 ، 5750 ، 4750 ، 3500 وحدة على التوالي.

2- تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر بساعتين

3- معدل الأجر التقديري لساعة العمل المباشر 6 ريال

المطلوب:

1- إعداد موازنة الأجور المباشرة لشركة "الحمد" للعام القادم 1435

2- تحديد الأجور المباشرة التقديرية للوحدة الواحدة خلال فترة الموازنة

الاجابة:

شركة الحمد

موازنة الأجور المباشرة للعام 1435 هـ

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

2- تحديد الأجور المباشرة التقديرية للوحدة.

من الموازنة السابقة للأجور المباشرة يمكن حساب الأجور المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة، حيث أن:

الأجور المباشرة التقديرية للوحدة = احتياجات الوحدة من ساعات العمل المباشر × معدل أجر تقديري للساعة

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

ثانياً: تعريف و اعداد موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة

• تختص هذه الموازنة بتقدير :احتياجات برنامج الإنتاج المخطط للمنشأة من عناصر التكاليف الإنتاجية الأخرى

(بخلاف تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة) خلال الفترة القادمة، مثل: الوقود وقطع الغيار ورواتب المشرفين

واستهلاك المعدات الانتاجية

• يلاحظ على موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الآتي:

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

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

2- من المفضل عند إعداد هذه الموازنة ضرورة الفصل بين عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة

والعناصر الثابتة لأغراض إعداد الموازنة بشكل تحليلي تفصيلي بما يضمن خدمة أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل أفضل.

حالة عملية (6)- موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة

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

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

2700، 5750، 4750، 3500 وحدة على التوالي.

2- تقدر احتياجات وحدة المنتج من ساعات العمل المباشر بساعتين

3- يقدر معدل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة بمبلغ 5 ريال لكل ساعة عمل مباشر

4- تقدر التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية من العام القادم 1435 هـ بمبلغ 58912 ريال

المطلوب:

1- إعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة لشركة "الحمد" للعام القادم 1435

2- تحديد متوسط التكاليف الإنتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة خلال فترة الموازنة.

تمهيد الإجابة:

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

فإن: تكاليف انتاجية غير مباشرة متغيرة لكل ربع سنة

= كمية انتاج تقديري × ساعات عمل مباشرة للوحدة × معدل تحميل تكاليف انتاجية غير مباشرة متغيرة للساعة

2- لاحظ أن التكاليف الإنتاجية الثابتة للفترة الربع سنوية مبلغ 58912 ريال، وحيث أنها تكلفة ثابتة فهي ثابتة لا

تتغير من ربع سنة إلى ربع سنة آخر

وتكون: جملة التكاليف الإنتاجية الثابتة للعام القادم 1435 = مجموع تكاليف إنتاجية ثابتة للأربع فترات الربع سنوية

شركة الحمد

موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة للعام 1435 هـ

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

(2)- تحديد متوسط التكاليف الإنتاجية غير المباشرة التقديرية للوحدة .

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

متوسط تكلفة انتاجية غير مباشرة تقديرية للوحدة الواحدة

= جملة تكاليف انتاجية غير مباشرة تقديرية للعام 1435 هـ / كمية الانتاج التقديري للعام 1435 هـ

= 402648 / 16700 وحدة = 24 ريال وحدة

ثالثاً: تعريف واعداد موازنة المصروفات التسويقية والمصروفات الادارية

• تختص هذه الموازنة بتقدير المصروفات التسويقية المتغيرة والثابتة اللازمة لنشاط أو البيع والتوزيع خلال الفترة

المقبلة ، وكذا تتضمن تقديرات عناصر المصروفات الادارية المتغيرة والثابتة في مختلف نواحي وأنشطة المنشأة

بخلاف الانتاج والتسويق خلال الفترة المقبلة .

• يلاحظ على موازنة المصروفات التسويقية والادارية الآتي :

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

▪ موازنة المبيعات (كميات وقيمة المبيعات التقديرية)

▪ معدلات التحميل التقديرية لعناصر المصروفات التسويقية والادارية المتغيرة والثابتة

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

3- **عناصر المصروفات الادارية** معظمها تكون ثابتة ، أما باقي المصروفات الادارية المتغيرة فهي بسيطة وأهميتها النسبية قليلة بحيث يمكن اعتبارها أيضا ثابتة .

حالة عملية (7)- موازنة المصروفات البيعية والادارية

توافرت لديك البيانات الآتية عن شركة " الحمد " الصناعية التي بصدد اعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية للعام القادم 1435 هـ :

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

1- تقدر المصروفات التسويقية المتغيرة بمعدل 3% من قيمة المبيعات، وجملة المصروفات التسويقية الثابتة السنوية بمبلغ 8400 ريال .

2- تقدر جملة المصروفات الادارية السنوية بمبلغ 16000 ريال

المطلوب :

1- إعداد موازنة المصروفات التسويقية والادارية لشركة " الحمد " للعام القادم 1435

ملاحظة الاجابة :

1- **تقديرات مصروفات تسويقية متغيرة** في الربع سنة

$$= \text{قيمة المبيعات للربع سنة بالريال} \times 3\%$$

2- **مصروفات تسويقية ثابتة** سنوياً = 8400 ريال توزع بالتساوي على الفترات الربع سنوية لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة آخر

مصروفات تسويقية للربع سنة = 8400 / 4 فترات ربع سنوية = 2100 ريال

3- **مصروفات ادارية ثابتة** سنوياً = 16000 ريال توزع بالتساوي على الفترات الربع سنوية لأنها ثابتة لا تختلف ولا تتغير من ربع سنة الى ربع سنة آخر

مصروفات ادارية للربع سنة = 16000 / 4 فترات ربع سنوية = 4000 ريال

شركة الحمد

موازنة المصروفات التسويقية والادارية للعام 1435 هـ

بيان	الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	اجمالي العام القادم ١٤٣٥ هـ
مصروفات تسويقية متغيرة					
قيمة المبيعات التقديرية (ريال)	١٢٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٠٢٠٠٠
X معدل تحميل مصروفات تسويقية متغيرة	X %٣	X %٣	X %٣	X %٣	X %٣
= مصروفات تسويقية متغيرة تقديرية	= ٣٦٠٠	= ١٠٨٠٠	= ٩٠٠٠	= ٧٢٠٠	= ٣٠٦٠٠
+ مصروفات تسويقية ثابتة	٢١٠٠	٢١٠٠	٢١٠٠	٢١٠٠	٨٤٠٠
= تقديرات مصروفات تسويقية (متغيرة وثابتة)	= ٥٧٠٠	= ١٢٩٠٠	= ١١١٠٠	= ٩٣٠٠	= ٣٩٠٠٠
مصروفات ادارية	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	١٦٠٠٠
جملة تقديرات مصروفات تسويقية وادارية	٩٧٠٠	١٦٩٠٠	١٥١٠٠	١٣٣٠٠	٥٥٠٠٠

× آنتهت آلمحاضر هـ ×

٥٥ المحاضر هـ الخامس هـ

اعداد الموازنات الماليه

(الموازنة النقدية التقديرية)

أولاً: تعريف الموازنة النقدية التقديرية:

- تختص هذه الموازنة بتقدير عناصر المتحصلات النقدية وعناصر المدفوعات النقدية خلال الفترة المقبلة ، وتحديد مدى وجود فائض أو عجز نقدي خلال فترات الموازنة .

• **أهم عناصر المتحصلات النقدية :** متحصلات المبيعات النقدية، متحصلات من عملاء ومدني المبيعات الآجلة ، متحصلات من أوراق القبض ، متحصلات من بيع أصول رأسمالية ، متحصلات نقدية أخرى .

• **أهم عناصر المدفوعات النقدية :** تسديدات المشتريات النقدية ، مدفوعات إلى موردي ودائي المشتريات الآجلة، مدفوعات عن أوراق الدفع، مدفوعات لشراء أصول رأسمالية ، مدفوعات عن رواتب وأجور نقدية ومصروفات انتاجية وتسويقية وادارية نقدية ، مدفوعات نقدية أخرى .

ثانياً: 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 .

ثالثاً: اعداد الموازنة النقدية التقديرية:

• عند إعداد الموازنة النقدية يتم :

أ- إعداد جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات خلال فترة الموازنة

ب- إعداد جدول تقديرات المدفوعات النقدية للمشتريات خلال فترة الموازنة

ج- إعداد الموازنة النقدية التقديرية

حالة عملية (8)- الموازنة النقدية:

توافرات لديك البيانات الآتية عن شركة " الحمد " الصناعية التي تقوم الموازنة النقدية التقديرية للعام 1435 هـ :

- 1- الرصيد النقدي المتوقع بالبنك والخزينة في 01-01-1435 هـ مبلغ 50000 ريال
- 2- تقدر المبيعات والتكاليف والمصروفات خلال الفترات الربع سنوية للعام 1435 كالآتي :

بيان	الربع الأول	الثاني	الثالث	الرابع
قيمة المبيعات النقدية	٤٨٠٠٠	١٤٤٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٩٦٠٠٠
قيمة المبيعات الآجلة	٧٢٠٠٠	٢١٦٠٠٠	١٨٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠
تكلفة مشتريات المواد الأولية	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
أجور انتاجية مباشرة (نقدية)	٢٤٠٠٠	٧٢٠٠٠	٨٠٠٠٠	٦٣٠٠٠
مصروفات إنتاجية غير مباشرة (نقدية)	١٦٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٢٠٠٠
مصروفات تسويقية وادارية (نقدية)	٥٠٠٠٠	٦٣٠٠٠	٧٢٥٠٠	٤٢٠٠٠

- 3- يتم تحصيل المبيعات الآجلة على أساس 50 % نقداً في نفس الربع ، 50 % الأخرى في الربع الذي يليه مباشرة
- 4- تقدر أرصدة عملاء مبيعات آجلة للربع الأخير للعام 1434 بمبلغ 60000 ريال تحصل كلها في الربع الأول للعام 1435 هـ
- 5- يتم سداد تكاليف مشتريات المواد الأولية على أساس 60 % نقداً في نفس الربع ، 40 % الباقية في الربع الذي يليه مباشرة
- 6- تقدر أرصدة دائنوا مشتريات مواد أولية آجلة للربع الأخير للعام 1434 بمبلغ 33000 ريال تدفع كلها في الربع الأول للعام 1435 هـ
- 7- يتم سداد أجور إنتاجية مباشرة ومصروفات إنتاجية غير المباشرة النقدية ومصروفات تسويقية وإدارية في نفس الفترة الخاصة بها
- 8- تخطط الشركة لشراء الآلات ومعدات إنتاجية خلال الربع الثاني للعام 1435 بمبلغ 15000 ريال وخلال الربع الثالث بمبلغ 25000 ريال ، ويتم السداد في نفس فترة الشراء.

المطلوب:

- أ- جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات لشركة " الحمد " الصناعية للعام 1435
- ب- جدول تقديرات المدفوعات النقدية لمشتريات المواد الأولية لشركة " الحمد " الصناعية للعام 1435
- ج- إعداد الموازنة النقدية التقديرية لشركة " الحمد " الصناعية للعام 1435 .

تمهيد الإجابة : المتحصلات من المبيعات في أى ربع سنة كالآتي :

الربع الأول للعام 1435 : تشمل

- 1 - مبيعات نقداً لنفس الربع = 48000 ريال
 - 2 - 50 % من المبيعات الآجلة لنفس الربع = $72000 \times 50\% = 36000$ ريال
 - 3 - متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الأخير للعام 1434 = 60000 ريال
- الربع الثاني للعام 1435 : تشمل
- 1 - مبيعات نقداً لنفس الربع = 144000 ريال
 - 2 - 50 % من المبيعات الآجلة لنفس الربع = $216000 \times 50\% = 108000$ ريال
 - 3 - متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الأول للعام 1435 = $72000 \times 50\% = 36000$ ريال

الربع الثالث للعام 1435 : تشمل

1 - مبيعات نقدا لنفس الربع = 120000 ريال

2 - 50 % من المبيعات الآجلة لنفس الربع = $180000 \times 50\% = 90000$ ريال

3 - متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الثاني للعام 1435 = $216000 \times 50\% = 108000$ ريال

الربع الرابع للعام 1435 : تشمل

1 - مبيعات نقدا لنفس الربع = 96000 ريال

2 - 50 % من المبيعات الآجلة لنفس الربع = $144000 \times 50\% = 72000$ ريال

3 - متحصلات من عملاء مبيعات آجلة سابقة للربع الثالث للعام 1435 = $180000 \times 50\% = 90000$ ريال

أ- جدول تقديرات المتحصلات النقدية من المبيعات للعام 1435 هـ:

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

تمهيد الإجابة : المدفوعات عن مشتريات المواد في أي ربع سنة كالآتي :

الربع الأول للعام 1435 : تشمل

1 - 60 % من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع = $80000 \times 60\% = 48000$ ريال

2 - مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الأخير للعام 1434 = 33000 ريال

الربع الثاني للعام 1435 : تشمل

1 - 60 % من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع = $90000 \times 60\% = 54000$ ريال

2 - مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الأول للعام 1435 = $80000 \times 40\% = 32000$ ريال

الربع الثالث للعام 1435 : تشمل

1 - 60 % من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع = $170000 \times 60\% = 102000$ ريال

2 - مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الثاني للعام 1435 = 90000 × 40 % = 36000 ريال

الربع الرابع للعام 1435 : تشمل

1 - 60 % من مشتريات مواد آجلة لنفس الربع = 120000 × 60 % = 72000 ريال

2 - مدفوعات لدائنو مشتريات مواد آجلة سابقة للربع الثالث للعام 1435 = 170000 × 40 % = 68000 ريال

ب - جدول تقديرات المدفوعات النقدية من المشتريات للعام 1435 هـ

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

شركة الحمد

الموازنة النقدية التقديرية للعام 1435 هـ

بيان	الربع (١)	الربع (٢)	الربع (٣)	الربع (٤)	اجمالي العام القادم ١٤٣٥ هـ
الرصيد النقدي أول الفترة	٥٠٠٠٠	٢٣٠٠٠	٥٣٠٠٠	٢٣٥٠٠	٥٠٠٠٠
+ تقديرات متحصلات نقدية من المبيعات	١٤٤٠٠٠ +	٢٨٨٠٠٠	٣١٨٠٠٠	٢٥٨٠٠٠	١٠٠٨٠٠٠
= النقدية المتاحة خلال الفترة (س)	١٩٤٠٠٠	٣١١٠٠٠	٣٧١٠٠٠	٢٨١٥٠٠	١٠٥٨٠٠٠
- تقديرات المدفوعات النقدية					
★ ★ مدفوعات مشتريات مواد أولية	٨١٠٠٠	٨٦٠٠٠	١٣٨٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٤٤٥٠٠٠
مدفوعات رواتب وأجور مباشرة	٢٤٠٠٠	٧٢٠٠٠	٨٠٠٠٠	٦٣٠٠٠	٢٣٩٠٠٠
مصروفات انتاجية غير مباشرة نقدية	١٦٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٢٠٠٠	٨٥٠٠٠
مصروفات تسويقية وإدارية نقدية	٥٠٠٠٠	٦٣٠٠٠	٧٢٥٠٠	٤٢٠٠٠	٢٢٧٥٠٠
مصروفات رأسمالية نقدية	--	١٥٠٠٠	٣٢٠٠٠	--	٤٧٠٠٠
= تقديرات المدفوعات النقدية (ص)	١٧١٠٠٠	٢٥٨٠٠٠	٣٤٧٥٠٠	٢٦٧٠٠٠	١٠٤٣٠٠٠
الرصيد النقدي آخر الفترة (س) - (ص)	٢٣٠٠٠	٥٣٠٠٠	٢٣٥٠٠	١٤٥٠٠	١٤٥٠٠

ملاحظات هامة:

★ تقديرات متحصلات نقدية من المبيعات أخذت من الجدول (أ)

★ ★ تقديرات مدفوعات مشتريات مواد أولية 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 الربع التالي مباشرة

✓ الرصيد النقدي أول الفترة لاجمالي العام 1435 = الرصيد النقدي أول الفترة للربع الأول للعام 1435 هـ

= 5000 ريال

× أنتهت المحاضره ×

٥٥ المحاضره السادسة ٥٥

تابع: اعداد الموازنات التشغيلية والموازنات المالية

(القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة، قائمة الدخل التقديرية،

قائمة المركز المالي التقديري، الموازنة الرأسمالية)

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 " وفقاً للآتي:

xxx	تكلفة المخزون التام أول الفترة
Xxxx	+ التكلفة الانتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة
Xxxxx	= التكلفة الانتاجية التقديرية للوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة
Xxx	- تكلفة المخزون التام آخر الفترة
xxxxx	= التكلفة الانتاجية التقديرية للبضاعة المباعة خلال الفترة

ثانياً: قائمة الدخل التقديرية:

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

• هذا القائمة ماهي 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:

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

ثالثاً: قائمة المركز المالي التقديرية:

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

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

رابعاً: الموازنة الرأسمالية التقديرية:

■ تختص هذا الموازنة بتقدير النفقات الرأسمالية طويلة الأجل.

■ تعتبر هذه الموازنة أداة لتقييم الاستثمارات الرأسمالية طويلة الأجل بغرض تحديد البديل الاستثماري الأنسب والأكثر ربحية.

■ ان اعداد الموازنة الرأسمالية هو عبارة عن اتخاذ القرارات التخطيطية الرأسمالية طويلة الأجل المتعلقة بالاستثمارات وتمويلها.

■ يتم اعداد الموازنة الرأسمالية وفقاً للخطوات الآتية:

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 (9) - قائمة تكلفة المبيعات + قائمة الدخل التقديرية :

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

1 - تقدر كمية المبيعات التقديرية للعام 1435 هـ بمقدار 17000 وحدة، سعر البيع للوحدة 60 ريال.

2 - يقدر مخزون الإنتاج التام أول العام 1435 هـ بكمية 800 وحدة ، تكلفته 33600 ريال

3 - تقدر كمية الإنتاج التام للعام 1435 هـ بكمية 16700 وحدة

4 - يقدر مخزون الإنتاج التام آخر العام 1435 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 1435 هـ بمبلغ 55000 ريال.

المطلوب :

أ- إعداد قائمة التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة لشركة « الحمد" للعام 1435 هـ

ب- إعداد قائمة الدخل التقديرية لشركة « الحمد" للعام 1435 هـ

تمهيد الاجابة :

1 - تكلفة مواد انتاجية مباشرة للوحدة = 10 كيلو $\times$ 1.6 = 16 ريال للوحدة

2 - أجور انتاجية مباشرة للوحدة = 2 ساعة $\times$ 6 = 12 ريال للوحدة

3 - تكاليف انتاجية غير مباشرة للوحدة = 2 ساعة $\times$ 12 = 24 ريال للوحدة

4 - تكلفة مخزون تام آخر العام 1435 = 500 وحدة × (16 مواد + 12 أجور + 24 تكلفة غير مباشرة)

$$= 500 \times 52 \text{ ريال} = 26000 \text{ ريال}$$

أ - قائمة التكاليف التقديرية للبضاعة المباعة للعام القادم 1435 هـ

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

ب - قائمة الدخل التقديرية للعام القادم 1435 هـ

بيان	العام القادم ١٤٣٥ هـ
قيمة المبيعات التقديرية (١٧٠٠٠ وحدة × ٦٠)	١٠٢٠٠٠٠
- التكاليف التقديرية للبضاعة المباعة	(٨٧٦٠٠٠)
مجمّل الربح التقديري	١٤٤٠٠٠
- مصروفات تسويقية وإدارية تقديرية	(٥٥٠٠٠)
صافي الدخل التقديري	٨٩٠٠٠

× أنتهت المحاضر ×

والمحاضر السابعة

الموازنة الساكنة والموازنة المرنة

أولاً : مفهوم الموازنة الساكنة وعيوبها:

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

• **الموازنة 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 تبنى تقديرات الموازنات على أساسه.

• **تتصف الموازنة الساكنة بخاصيتين هما:**

أ- أنها تعد لمستوى نشاط واحد فقط متوقع

ب- أنها تقارن التكاليف الفعلية عادة بالتكاليف التقديرية المخططة طبقا للموازنة عند مستوى النشاط المخطط بالموازنة الأصلي.

• **عيوب الموازنة الساكنة هي:**

A - افتراض حالة أو موقف واحد معين فقط لمستوى النشاط يتوقع حدوثه

مستقبلا وبناء تقديرات الموازنة على أساسه يتناقض مع واقع الأمر حيث عاد ما تحدث تقلبات في مستوى النشاط خلال الفترات المقبلة.

B - عدم منطقية المقارنة بين تكاليف فعلية عند مستوى نشاط فعلي وبين تكاليف تقديرية مخططة عند مستوى نشاط مخطط واحد بالموازنة قد يختلف عن مستوى النشاط الفعلي.

ثانيا : مفهوم الموازنة المرنة و أهميتها:

• **الموازنة المرنة:**

عبارة عن موازنة لا تعد لمستوى نشاط واحد فقط وإنما تعد على أساس مدى معين من مستويات النشاط (أو عدة مستويات للنشاط) ، حيث يتم تحديدها في ضوء التقلبات المتوقعة حدوثها في مستويات النشاط مستقبلا ثم تبنى تقديرات الموازنات على اساس عدة مستويات للنشاط داخل هذا المدى .

• **تتصف الموازنة المرنة بخاصيتين هما:**

أ- أنها تعد لعدة مستويات نشاط داخل المدى الملائم بدلا من مستوى نشاط واحد فقط

ب- أنها ديناميكية وليست ثابتة، حيث يمكن أن تعد الموازنة المرنة عند أي مستوى نشاط داخل المدى الملائم ، بحيث اذا حدثت التكاليف الفعلية عند مستوى نشاط مختلف عما كان مخططا لها أصلا، فإن هناك من المرونة ما يسمح باعداد موازنة جديدة حسب الحاجة لمقارنتها بالنتائج الفعلية بشكل أكثر منطقية .

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

ثالثاً: اعداد الموازنة المرنة:

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

ملاحظة:

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

حالة عملية:

توافرت لديك بيانات تقديرات التكاليف الانتاجية غير المباشرة لشركة " الحمد " الصناعية والتي تقدم المنتج (أ) عن العام 1433 هـ في ظل مستويات انتاج مختلف وكذا بيانات عن التكاليف الانتاجية غير المباشرة الفعلية عند مستوى انتاج 156000 وحدة بعد حصرها في نهاية العام 1433 هـ:

عناصر التكلفة	موازنة لمستوى انتاج 150000 وحدة	موازنة لمستوى انتاج 165000 وحدة	موازنة لمستوى انتاج 180000 وحدة	تكاليف فعلية لمستوى انتاج 156000 وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة	75000	82500	90000	84000
اهلاك معدات انتاجية	60000	60000	60000	60000
وقود وقوى محركة	84000	87000	90000	87200
مصروفات صيانة	165000	172500	180000	166500

المطلوب :

أ- اعداد جدول الموازنة المرنة للتكاليف الانتاجية غير المباشرة لمستوى الانتاج الفعلي للعام 1433 هـ

ب- اعداد تقرير انحرافات التكاليف الفعلية عن الموازنة المرنة للعام 1433 هـ

تمهيد الاجابه

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

(1)- تكلفة المواد غير المباشرة :

- أ- معدل التغير = $(75000 - 90000) / (150000 - 180000) = 0.5$ ريال لكل وحدة
- ب- تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت ، وذلك بتطبيق المعدل على مستويات انتاج مخططة عند مستوى انتاج مخطط 150000 وحدة
- الجزء المتغير = $150000 \times 0.5 = 75000$
- الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير
- $0 = 75000 - 75000$
- عند مستوى انتاج مخطط 180000 وحدة
- الجزء المتغير = $180000 \times 0.5 = 90000$
- الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير
- $0 = 90000 - 90000$
- أذن عنصر المواد غير المباشرة كله متغير حيث لا يوجد أى جزء ثابت

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

(2)- اهلاك معدات انتاجية = 60000 ريال

- هو عنصر كله ثابت لعدم وجود أى تغيرات في مقداره مع تغيرات مستويات الانتاج في حدود الطاقة المتاحة
- أذن عنصر اهلاك معدات انتاجية كله ثابت حيث لا يوجد أى جزء متغير

معادلة اهلاك معدات انتاجية للموازنة المرنة هي = 60000 ريال سنويا

(3)- الوقود والقوى المحركة

- أ- معدل التغير = $(84000 - 90000) / (150000 - 180000) = 0.2$ ريال لكل وحدة
- ب- تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت ، وذلك بتطبيق المعدل على مستويات انتاج مخططة عند مستوى انتاج مخطط 150000 وحدة
- الجزء المتغير = $150000 \times 0.2 = 30000$
- الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير
- $54000 = 30000 - 84000 =$
- عند مستوى انتاج مخطط 180000 وحدة
- الجزء المتغير = $180000 \times 0.2 = 36000$

الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير

$$54000 = 36000 - 90000 =$$

-أذن عنصر الوقود والقوى المحركة يعتبر تكلفة مختلطة يتضمن جز متغير وجز ثابت

معادلة الوقود والقوى المحركة للموازنة المرنة هي $0.2 + 54000$ ريال لكل وحدة
(ثابت) (متغير)

(4)-مصرفات الصيانة

أ- معدل التغير = $(165000 - 180000) / (150000 - 180000) = 0.5$ ريال لكل وحدة

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

عند مستوى انتاج مخطط 150000 وحدة

$$\text{الجزء المتغير} = 150000 \times 0.5 = 75000$$

الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير

$$90000 = 75000 - 165000 =$$

عند مستوى انتاج مخطط 180000 وحدة

$$\text{الجزء المتغير} = 180000 \times 0.5 = 90000$$

الجزء الثابت = جملة مواد غير مباشرة - الجزء المتغير

$$90000 = 90000 - 180000 =$$

-أذن عنصر مصرفات الصيانة يعتبر تكلفة مختلطة يتضمن جزء متغير وجزء ثابت

معادلة مصرفات الصيانة للموازنة المرنة هي $0.5 + 90000$ ريال لكل وحدة
(ثابت) (متغير)

أ- الموازنة المرنة للتكاليف الانتاجية غير المباشرة لمستوى الانتاج الفعلي للعام 1433هـ

بيان	معادلة الموازنة المرنة	الموازنة المرنة لمستوى انتاج 156000 وحدة
تكلفة مواد غير مباشرة	0.5 ريال لكل وحدة	78000 *
اهلاك معدات انتاجية	60000 ريال سنويا	60000
وقود وقوى محرك	54000 + 0.2 ريال لكل وحدة	85200 * *
مصرفات صيانة	90000 + 0.5 ريال لكل وحدة	168000 ***
المجموع		391200

$$78000 = (0.5 \times 156000 \text{ وحدة انتاج فعلي})$$

$$85200 = 54000 + (0.2 \times 156000 \text{ وحدة انتاج فعلي})$$

$$168000 = 90000 + (0.5 \times 156000 \text{ وحدة انتاج فعلي})$$

ب- بتقرير انحرافات

التكاليف الفعلية عن الموازنة المرنة للعام 1433هـ

بيان	الموازنة المرنة لمستوى انتاج 156000 وحدة	- تكاليف فعلية لمستوى انتاج 156000 وحدة	الانحرافات *
تكلفة مواد غير مباشرة	78000	84000	(6000) اسراف ** ، في غير صالح الشركة
اهلاك معدات انتاجية	60000	60000	-----
وقود وقوى محرك	85200	87200	(2000) اسراف ، في غير صالح الشركة
مصرفات صيانة	168000	166500	1500 وفر *** ، في صالح الشركة

* الانحرافات = تقديرات الموازنة المرنة - تكاليف فعلية

** 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

× أنتهت المحاضره ×

٥٥ المحاضرة الثامنة ٥٥

دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار

أولاً : مفهوم القرار

- **يمثل اتخاذ القرار** وظيفة أساسية بل الوظيفة الأهم من وظائف الادارة، فالمديرون يواجهون باستمرار مشاكل ومواقف قرارية تستدعي منهم اتخاذ قرارات رشيدة.
- **تنبع صعوبة اتخاذ مثل هذه القرارات** من وجود عدة بدائل للمشكلة الواحدة، وعلى الادارة أن تفاضل بين البدائل المتاحة وتختار البديل الذي يساهم بشكل أفضل في تحقيق هدف المنشأة.
- **القرار** عبارة عن اختيار من بين مجموعة البدائل.
- **يتكون القرار من ثلاثة عناصر** هي الاختيار والبدائل والأهداف. 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 إلي 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 أى غير متكررة (مثل قرار شراء أو تصنيع أجزاء)

► **من حيث ارتباطها بوظائف الادارة:** 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:**

أ- معلومات ملائمة لاتخاذ القرار. هي معلومات مستقبلية متوقعة تختلف من بديل لآخر، وهي معلومات تفاضلية أى أنها تميز كل بديل عن البدائل الأخرى، وهي معلومات تؤثر في القرار وتتأثر بالقرار.

ب- معلومات غير ملائمة لاتخاذ القرار. هي معلومات تاريخية حدثت في فترات ماضية، وهي معلومات غير تفاضلية أى أنها لا تميز أى بديل عن البدائل الأخرى، وهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.

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

1 - تكاليف مستقبلية: أن التكلفة ستحدث لاحقا نتيجة لاتخاذ القرار، أما التكلفة غير المستقبلية أى التكلفة التاريخية / الغارقة التي حدثت سابقا تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ القرار.

2 - تكاليف تفاضلية: أى أن التكلفة تختلف فيما بين البدائل، أما التكلفة التي لا تختلف بين البدائل تعتبر غير ملائمة.

3 - تكاليف قابلية للتجنب : أى 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 تشمل على جميع بنود التكاليف التي تختلف بين البدائل سواء كانت هذه البنود تكلفة متغيرة أم تكلفة ثابتة.
- التكاليف التفاضلية تعتبر تكلفة ملائمة عند اتخاذ القرار، لأنها تكون حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل. أما التكاليف غير التفاضلية تعتبر تكاليف غير ملائمة عند اتخاذ القرار حيلة 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 ومدى كونه عنصرا حاسما عند المفاضلة واتخاذ القرار.

(2) التكاليف الغارقة:

- هي التكاليف التي حدثت فعلا، ولا يمكن استردادها أو تغييرها بموجب أى قرار أو تصرف مستقبلي حيث أنها تكلفة تاريخية وقعت بالفعل في فترات ماضية.
- التكاليف الغارقة تعتبر تكلفة غير ملائمة عند اتخاذ القرار، لأنه لا 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 المضحية بها والتي تخص أفضل بديل تالي للبديل المختار.
- هذه التكلفة لا تسجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية
- هذه التكلفة تعتبر ملائمة لاتخاذ القرار حيث أنها لا 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 والإيرادات** المرتبطة بكل بديل « تكاليف تفاضلية وإيرادات تفاضلية »، وعليه يتم اتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق الهدف سواء من زاوية تعظيم الإيرادات أم ترشيد التكاليف.

■ **وفقا لأسلوب التحليل التفاضلي** يقوم متخذ القرار بتحليل النتائج المترتبة على كل بديل وذلك بمقارنة التكاليف التفاضلية «تكاليف مضافة» مع الإيرادات التفاضلية «إيرادات مضافة» المترتبة على اختيار بديل معين مقارنة بالبداية الأخرى المتاحة، وبالتالي يتم اختيار البديل الذي يترتب على اختياره زيادة في الإيرادات التفاضلية عن التكاليف التفاضلية مقارنة بالبداية الأخرى المتاحة.

■ **لتطبيق أسلوب التحليل التفاضلي** يجب على المحاسب الإداري 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 أساسا للمفاضلة واتخاذ القرار الرشيد

سابعاً : استخدامات التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل

- (1) قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة
- (2) قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي
- (3) قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استكمال التشغيل الإضافي عليها .
- (4) قرار استبعاد أو الإبقاء على أحد المنتجات القائمة حالياً، وقرار إضافة أو عدم إضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة حالياً .

× أنتهت المحاضرة ×

٥٥ المحاضرة التاسعة

تابع: دور المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار

(1) - قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة

أولاً : طبيعة القرار

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

■ **قد يبدو للوهلة الأولى** أن قبول طلبية بيع خاصة بسعر بيع منخفض عن سعر البيع العادي ومنخفض عن التكلفة الكلية للوحدة يمكن أن يساهم فقط في أحداث خسارة بالنسبة الى ربحية المنشأة ككل، والحقيقة ان ذلك قد لا يكون بالضرورة تحليلًا سليماً في جميع الظروف والأحوال.

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

■ يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

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

البديل الثانى : رفض المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض .

ثانياً : شروط قبول طلبيات البيع الخاصة

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

(2) - ألا يقل سعر البيع للطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية الخاصة. أى عدم انخفاض سعر الطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية سواء كانت هذه التكلفة متغيرة أم تكلفة ثابتة خاصة بالطلبية يتم تحملها بسبب قبول الطلبية ويمكن تجنبها حالة رفض الطلبية الخاصة.

(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 منتج المنشأة.

ثالثاً : كيفية اتخاذ القرار المناسب

■ الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق الطلبية الخاصة لأرباح تفاضلية أو خسائر تفاضلية .

■ عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي، فإن القاعدة العامة في التقييم تستند على أساس ما تضيفه الطلبية الخاصة الى الأرباح الصافية للمنشأة، ويتحدد ذلك باتباع التحليل التفاضلي كالتالي:

XXXXX	ايرادات تفضلية للطلبية (ايرادات الطلبية)
-	(-)
<u>xxx</u>	تكاليف تفضلية للطلبية (تكلفة متغيرة وتكلفة ثابتة خاصة للطلبية)
XXXX	= صافي ربح/ خسارة تفضلية للطلبية الخاصة

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

■ التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة تتحدد بما يلي:

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

2 - التكلفة الثابتة الاضافية/ الخاصة للطلبية الخاصة (ان وجدت).

3 - تكلفة الفرصة البديلة التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل قبول الطلبية الخاصة والتي قد تتمثل في العوائد والأرباح المضحية بها والمفقودة نتيجة اتخاذ قرار بقبول الطلبية الخاصة.

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

■ **تقبل الطلبية الخاصة.** حالة ان الطلبية الخاصة تحقق أرباح تفضلية، يتحقق ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة .

■ **ترفض الطلبية الخاصة.** حالة ان الطلبية الخاصة تحقق خسائر تفضلية، 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 3000 وحدة ين المنتج (م)، وفيما يلي بيانات التكاليف والإنتاج عن عام 1433 هـ :

(1) - كمية الإنتاج والمبيعات الحالية 2500 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 10000 ريال .

(3) - عمولة المبيعات نسبتها 5 ٪ من ايراد المبيعات

(4) - المصروفات التسويقية والإدارية الثابتة السنوية 5000 ريال

قدم أحد مندوبي مبيعات الشركة "عرض" الي "مدير المبيعات" بشأن رغبته في موافقة الإدارة علي طلبه 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 = 3000 وحدة قصوى - 2500 وحدة فعلي = 500 وحدة وتحمل المنشأة عنها تكاليف ومصروفات ثابتة حالية انتاجية وتسويقية وادارية سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا، ويمكن استغلالها في تنفيذ طلبية البيع الخاصة.

✓ اذن التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار لأنها غارقة وتحمل بها المنشأة سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا. كما أن الطلبية الخاصة لم تحتاج الى تكاليف ثابتة اضافية خاصة جديدة.

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

✓ يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة كالآتي:

مبالغ (بالريال)		بيان
كلي	جزئي	
١٩٠٠٠		إيرادات تفاضلية للطلبية الخاصة (٥٠٠ وحدة x 38)
-		(-) تكاليف تفاضلية ملائمة للطلبية الخاصة:
	١٠٠٠٠	تكلفة مواد مباشرة = (٥٠٠ وحدة x 20)
	٥٠٠٠	أجور مباشرة = (٥٠٠ وحدة x 10)
	٢٧٥٠	تكلفة إنتاجية غير مباشرة متغيرة = (٥٠٠ وحدة x 5.5)
(١٨٢٢٥)	٤٧٥	عمولة مبيعات خاصة للطلبية = (١٩٠٠٠ x 2.5 %) إيراد الطلبية
٧٧٥ ريال		الربح التفاضلي للطلبية الخاصة

القرار: ينصح بقبول طلبية البيع الخاصة لأنها تحقق ربح تفاضلي من شأنه زيادة الأرباح الصافية للمنشأة بمقدار ٧٧٥ 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 إلى تكاليف ثابتة إضافية خاصة جديدة.

✓ كمية الطلبية الخاصة (600 وحدة) تزيد عن حدود الطاقة غير المستغلة (500 وحدة) بمقدار (100 وحدة)

✓ تنفيذ الطلبية الخاصة كدفعة واحدة سوف يكون على حساب تخفيض المبيعات الحالية المعتادة بمقدار هذه (100 وحدة)، ويترتب على ذلك "تكلفة فرصة بديلة" تتمثل في العوائد/الأرباح المفقودة والمضحي بها من تحويل هذه الوحدات (100 وحدة) من المبيعات المعتادة إلى الطلبية الخاصة، لذا يجب أخذ تكلفة الفرصة البديلة في الحسبان عند اتخاذ القرار.

✓ يتم اتخاذ القرار المناسب في التحليل التفاضلي للإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية (متضمنة تكلفة الفرصة البديلة) للطلبية الخاصة كآلاتي:

بيان		مبالغ (بالريال)
كلي	جزئي	
٢٢٨٠٠		ايرادات تفاضلية للطلبية الخاصة (٦٠٠ وحدة x 38)
-		(-) تكاليف تفاضلية ملائمة للطلبية الخاصة:
	١٢٠٠٠	تكلفة مواد مباشرة = (٦٠٠ وحدة x 20)
	٦٠٠٠	أجور مباشرة = (٦٠٠ وحدة x 10)
	٣٣٠٠	تكلفة انتاجية غير مباشرة متغيرة = (٦٠٠ وحدة x 5.5)
	٥٧٠	عمولة مبيعات خاصة للطلبية = (٢٢٨٠٠ x 2.5 %)
(٢٣٠٧٠)	* ١٢٠٠	تكلفة الفرصة البديلة للوحدات الزائدة (١٠٠ وحدة)
- ٢٧٠ 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 ٢٧٠ ريال

*** تكلفة الفرصة البديلة حسبت للوحدات الزائدة كآلاتي:**

٥٠٠٠	=	١٠٠ x ٥٠ ريال	=	ايراد عادي للوحدات الزائدة
-				(-) تكاليف ملائمة عادية للوحدات الزائدة:
(٢٠٠٠)	=	(١٠٠ وحدة x 20)	=	تكلفة مواد مباشرة
(١٠٠٠)	=	(١٠٠ وحدة x 10)	=	أجور مباشرة
(٥٥٠)	=	(١٠٠ وحدة x 5.5)	=	تكلفة انتاجية غير مباشرة متغيرة
(٢٥٠)	=	(٥٠٠٠ x 5 %)	=	عمولة مبيعات عادية
١٢٠٠				تكلفة الفرصة البديلة للوحدات الزائدة

x أنتهت المحاضره x

المحاضرة العاشرة

تابع : دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار

(2)- قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي

أولا : طبيعة القرار:-

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

ثانيا : 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 فان القاعدة العامة في التقييم تعتمد على نتيجة المقارنة بين تكلفة التصنيع الداخلي وتكلفة الشراء الخارجي.
- عند تحديد تكلفة التصنيع الداخلي..... من الضروري استبعاد التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبتدأ 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 وتشتمل المواد الانتاجية المباشرة ،الأجور الانتاجية المباشرة، والتكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة.

2 - التكلفة الثابتة الاضافية / الخاصة حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية اضافية لازمة للتصنيع الداخلي.

3 - تكلفة الفرصة البديله التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل التصنيع الداخلي والتي قد تتمثل في العوائد والأرباح المضحي بها والمفقودة من المنتجات التي سيتم إيقاف انتاجها واستغلال خطوط انتاجها في التصنيع الداخلي للأجزاء.

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

■ **تكلفة الشراء الخارجي التفاضلية الملائمة** تتمثل في ثمن الشراء الأساسي للأجزاء مضافا اليه مصروفات الشراء مثل: مصروفات النقل وعمولة الشراء...

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

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

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

■ ينطبق هذا القرار في حالة المنتجات (أجزاء المنتج) ، كما ينطبق أيضا في حالة الخدمات (مثلا خدمة تركيب خط أنتاجي 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 1433 هـ 30000 وحدة، وقد توافرت لديك بيانات التكاليف الآتية عن تصنيع الجزء (أ) :

120000 تكلفة مواد إنتاجية مباشرة

480000 أجور إنتاجية مباشرة

320000 مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة

350000 مصروفات إنتاجية غير مباشرة ثابتة

قدم أحد الموردين عرضا إلي الشركة يتضمن استعداده لتوفير الجزء (أ) علي أساس سعر شراء هو 40 ريال للوحدة وتتوقع الشركة سداد مصروفات شراء أخرت قدرها 25000 ريال

المطلوب :

أولاً : 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 .

ثانياً : 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 340000 ريال

ثالثاً : بفرض أن 30 ٪ من التكاليف الثابتة لا يمكن تجنبها ولا يوجد استخدام خر للتجهيزات المتاحة... حدد القرار المناسب في هذه الحالة ؟

تمهيد الإجابة :

(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 حاليا للشركة، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.
- ✓ كما أنه لا توجد تكاليف ومصروفات ثابتة اضافية/ خاصة حيث لا نحتاج الى زيادة الطاقة أو توفير تجهيزات آلية وبشرية اضافية للتصنيع الداخلي.
- ✓ لا توجد تكلفة فرصة بديلة في هذا الموقف حيث لا يوجد استخدام آخر للتجهيزات المتاحة المتوقع استخدامها في التصنيع الداخلي.
- ✓ يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للتكاليف التفاضلية للبديلين كالآتي:

تكاليف تفاضلية ملائمة للشراء الخارجي: (البديل الأول)	
١٢٠.٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي = ٣٠.٠٠٠ وحدة x 40 =
<u>٢٥.٠٠٠</u>	+ مصروفات شراء أخرى
١٢٢٥.٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للشراء الخارجي

تكاليف تفاضلية ملائمة للتصنيع الداخلي: (البديل الثاني)	
١٢٠٠٠٠	تكلفة مواد مباشرة
٤٨٠٠٠٠	أجور انتاجية مباشرة
٣٢٠٠٠٠	مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة
٩٢٠٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للتصنيع الداخلي

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

(2) تحديد القرار المناسب – الموقف الثاني

بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي: لاحظ 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 اضافية/ خاصة حيث لا نحتاج الى زيادة الطاقة أو توفير تجهيزات آلية وبشيرة اضافية 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 وبلزم أخذها في الحسبان عند اتخاذ القرار باعتبارها أحد عناصر التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي.
- ✓ يتم اتخاذ القرار المناسب باستخدام التحليل التفاضلي للتكاليف التفاضلية للبديلين كالآتي:

تكاليف تفاضلية ملائمة للشراء الخارجي: (البديل الأول) ----- هي نفسها كما في الموقف الأول	
١٢٠٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي = ٣٠٠٠٠ وحدة x 40 =
٢٥٠٠٠	+ مصروفات شراء أخرى
١٢٢٥٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للشراء الخارجي

تكاليف تفاضلية ملائمة للتصنيع الداخلي: (البديل الثاني)	
١٢٠٠٠٠	تكلفة مواد مباشرة
٤٨٠٠٠٠	أجور انتاجية مباشرة
٣٢٠٠٠٠	مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة
٣٤٠٠٠٠	تكلفة الفرصة البديلة
١٢٦٠٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للتصنيع الداخلي

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

(3) تحديد القرار المناسب – الموقف الثالث

بالنسبة لبديل التصنيع الداخلي: يلاحظ أن:

✓ التكاليف والمصروفات الثابتة الحالية 350000 ريال أصبحت جزئين :

30 % لا يمكن تجنبها = $350000 \times 30\% = 105000$ ريال فهذه تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ هذا القرار، لأنها غارقة

بسبب ارتباطها بتجهيزات متاحة حاليا للشركة، وبالتالي هي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار

70 % يمكن تجنبها = $350000 \times 70\% = 245000$ 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.

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

تكاليف تفاضلية ملائمة للشراء الخارجي: (البديل الأول) ----- هي نفسها كما في الموقف الأول	
١٢٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي = ٣٠٠٠٠ وحدة x 40 =
<u>٢٥٠٠٠</u>	+ مصروفات شراء أخرى
١٢٢٥٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للشراء الخارجي

تكاليف تفاضلية ملائمة للتصنيع الداخلي: (البديل الثاني)	
١٢٠٠٠٠	تكلفة مواد مباشرة
٤٨٠٠٠٠	أجور إنتاجية مباشرة
٣٢٠٠٠٠	مصروفات إنتاجية غير مباشرة متغيرة
<u>٢٤٥٠٠٠</u>	تكاليف ومصروفات إنتاجية ثابتة ملائمة
١١٦٥٠٠٠	= جملة تكاليف تفاضلية للتصنيع الداخلي

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

× أنتهت المحاضرة ×

٤٥ المحاضرة الحادية عشر

تابع: دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار

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

أولا : طبيعة القرارات

■ في المنشآت الصناعية ذات الانتاج المتعدد والذي يتم في خطوط انتاجية متخصصة، تواجه ادارة المنشأة مواقف قراريه مثل:

✓ مشكلة الاختيار بين الاستبعاد أم الابقاء لمنتج معين من تشكيلة المنتجات الحالية.

✓ مشكلة الاختيار بين الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد لتشكيلة المنتجات الحالية.

■ ان استخدام أسلوب التحليل التفاضلي في مثل تلك القرارات يعد مدخلا مناسباً لترشيد الادارة عند اتخاذ هذه القرارات.

ثانيا : 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 « هامش ربحية » « عائد مساهمة » المنتج المعين المرشح للاستبعاد حقيقية، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية « خسائر » حقيقية أو للمنشأة. ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الإيرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد.

■ عند تحديد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد، من الضروري عدم اشتغالها على التكاليف غير الملائمة وغير القابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المعين والتي تتمثل كمبدأ عام في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة والتي توزع بين المنتجات القائمة كإجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الاجمالية للمنتجات في نهاية كل فترة زمنية (غرض محاسبة التكاليف) ، غير أنها عند اتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الاستبعاد أم الابقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد.

■ تتحدد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده ب :

1- تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للمنتج المعين

2- الأجر الانتاجية المباشرة للمنتج المعين

3- التكلفة الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج المعين

4- التكلفة الانتاجية الثابتة الخاصة بالمنتج المعين

■ يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

■ البديل الأول: استبعاد المنتج المعين المرشح للاستبعاد من التشكيلة الحالية

■ البديل الثانى: الإبقاء على المنتج المعين المرشح للاستبعاد ضمن التشكيلة الحالية

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

■ يكون القرار المناسب هو **الإبقاء على المنتج المرشح للاستبعاد**....إذا كان المنتج المعين يحقق عائد مساهمة أو هامش ربحية موجبة تؤدي الى زيادة الربحية الصافية للمنشأة، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات المرتبطة بالمنتج المعين تغطي وتزيد عن التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة 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 لمن وجهه 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 الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد وبين التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد.

■ عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد، من الضروري عدم اشتغالها على التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام في نصيب المنتج الجديد من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة والتي توزع بين المنتجات كإجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الاجمالية للمنتجات (غرض محاسبة التكاليف)، غير أنها عند اتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم اضافة المنتج الجديد أم عدم اضافته فهي ليست تفاضلية ذلك أنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند اتخاذ قرار بعدم انتاج المنتج الجديد.

■ تتحدد التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد ب :

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 للمنتج الجديد

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

ملاحظة هامة:

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

✓ **التكلفة الثابتة المخصصة للمنتج:** هي نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة للشركة ككل فهي ليست تفاضلية ذلك أنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند اتخاذ قرار بعدم اضافة المنتج الجديد.

■ يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

البديل الأول: اضافة المنتج الجديد الى التشكيلة الحالية للمنتجات

البديل الثانى: 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 الايرادات 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 الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تقل عن التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد.

■ حالة عملية (3)

تقوم احدي 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	اجمالي الشركة
إيراد المبيعات	٤٥٨٠٠	٤٨٧٥٠	٣٨٦٠٠	٤٥١٥٠	١٧٨٣٠٠
(-) التكاليف المتغيرة للبضاعة المباعة	(٣٠٨٠٠)	(٣٢٩٥٠)	(٣٢١٠٠)	(٢٨٧٥٠)	(١٢٤٦٠٠)
(-) تكاليف ثابتة خاصة	(٢٠٠٠)	(٣١٥٠)	(١٢٠٠)	(٣٠٠٠)	(٩٣٥٠)
(-) تكاليف ثابتة مخصصة	(١٠٦٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٦٠٠٠)	(١١٠٠٠)	(٣٧٦٠٠)
صافي الربح أو الخسارة للمنتج	٢٤٠٠	٢٦٥٠	(٧٠٠)	٢٤٠٠	٦٧٥٠

المطلوب:

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

تمهيد الإجابة

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

الإيرادات المرتبطة بالمنتج (ج) المستبعدة:	٣٨٦٠٠
(-) تكاليف ملائمة مرتبطة بالمنتج (ج) وقابلة للتجنب حالة استبعاده:	
تكاليف متغيرة للمنتج (ج)	(٣٢١٠٠)
تكاليف ثابتة خاصة للمنتج (ج)	(١٢٠٠)
هامش ربحية موجبة مفقودة من استبعاد المنتج (ج)	٥٣٠٠
صافي الربحية الحالية للشركة (حالة الإبقاء على المنتج ج)	٦٧٥٠
صافي الربحية المتوقعة للشركة (حالة استبعاد المنتج ج) = ٦٧٥٠ - ٥٣٠٠ = ربحية حالية ربحية مفقودة	١٤٥٠

القرار المناسب:

✓ ينصح بالإبقاء على المنتج (ج) وعدم استبعاده، حيث أن الاستمرار في إنتاج المنتج (ج) يحقق هامش ربحية موجبة للشركة = 5300 ريال، ومن ثم فإن الاستبعاد يفقد الشركة هذه الربحية والمساهمة من المنتج (ج) مما ينتج عنه تخفيض الربحية الصافية للشركة من 6750 ريال الى 1450 ريال. لذا نوصي بعدم الاستبعاد للمنتج (ج) لأنه في حقيقة الأمر لدي بالمنتج الخاسر، حيث أوضح التحليل التفاضلي أنه يحقق إيرادات تغطي وتزيد عدن 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 = 6000 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.

■ حالة عملية (4) :

تفكر الشركة العربية للألبان في إنتاج وبيع منتج جديد (ص)، وتشير الدراسات الخاصة بـ ذا المنتج الى أنه من المتوقع بيع 50000 وحدة خلال الفترة القادمة بسعر 13 ريال للوحدة، ومن أجل تصنيع هذا المنتج سوف تقوم الشركة بتشغيل المصنع فترة عمل اضافية يترتب عليها زياده في التكاليف الثابتة بمقدار 40000 ريال، فاذا علمت أن تقديرات تكلفة التصنيع لهذا المنتج هي (القيم بالريال) :

٥,٥	تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للوحدة
٣	الأجور الانتاجية المباشرة للوحدة
٢,٥	مصرفات انتاجية غير مباشرة متغيرة للوحدة
٥٥.٠٠٠	جملة مصرفات انتاجية ثابتة مخصصة

المطلوب:

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

تمهيد 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 الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد (ص) وبين التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة به، كالآتي: (القيم بالريال)

٦٥.٠٠٠	الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج (ص) = ٥٠.٠٠٠ وحدة x ١٣ =
	(-) تكاليف تفاضلية ملائمة مرتبطة بتصنيع المنتج (ص):
(٢٧٥.٠٠٠)	مواد انتاجية مباشرة للمنتج (ص) = ٥٠.٠٠٠ وحدة x ٥,٥ =
(١٥.٠٠٠)	أجور انتاجية مباشرة للمنتج (ص) = ٥٠.٠٠٠ وحدة x ٣ =
(١٢٥.٠٠٠)	مصرفات انتاجية غير مباشرة متغيرة للمنتج (ص) = ٥٠.٠٠٠ وحدة x ٢,٥ =
(٤.٠٠٠)	تكاليف ثابتة اضافية خاصة للمنتج (ص)
<u>٦.٠٠٠</u>	<u>أرباح تفاضلية للمنتج الجديد (ص)</u>

القرار المناسب:

- ينصح بإضافة المنتج الجديد (ص)، حيث أن اضافته تحقق أرباح تفضلية للشركة = 600000 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 = 55000 ريال حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم إضافة أم عدم إضافة المنتج الجديد (ص) فهي لا ترتبط بالمنتج الجديد (ص) ولا تؤثر في القرار ولا تتأثر به.

× أنتهت المحاضره ×

٤٥ المحاضره الثانيه عشر ٤٦

تابع: دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار

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

أولا : طبيعة القرار

- **تسم 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 القراريه 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 موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بديلين :

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

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

ثانيا : كيفية اتخاذ القرار المناسب

■ الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق ربحية تفاضلية أو خسارة تفاضلية من عمليات التشغيل الاضافي للمنتج بعد نقطة الانفصال ، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة.

■ تتحدد مدى ربحية أو خسارة عمليات التشغيل الاضافي للمنتج بعد نقطة الانفصال من خلال المقارنة بين الايرادات التفاضلية من التشغيل الاضافي للمنتج وبين التكاليف التفاضلية للتشغيل الاضافي للمنتج.

■ يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات عند نقطة الانفصال (دون إجراء تشغيل اضافي) ، وذلك في حالة أن عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق خسائر إضافية تؤدي إلي تخفيض الربحية الصافية للمنشأة .

■ يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال ، وذلك في حالة أن عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق أرباح إضافية تؤدي إلي زيادة الربحية الصافية للمنشأة .

■ الايرادات التفاضلية من التشغيل الاضافي للمنتج تتمثل في الفرق بين سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الاضافي وسعر بيعها عند نقطة الانفصال مضروبا في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها اضافيا.

■ التكاليف التفاضلية للتشغيل الاضافي للمنتج تتمثل في :

1- تكلفة مستلزمات الانتاج اللازمة للتشغيل الاضافي للمنتج، وتشمل المواد

الانتاجية المباشرة، الأجور الانتاجية المباشرة، والتكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة.

2- التكلفة الثابتة الاضافية/ الخاصة حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية اضافية لازمة للتشغيل الاضافي للمنتج.

3- تكلفة الفرصة البديلة التي يتم التضحية بها نتيجة التشغيل الاضافي للمنتج والتي تتمثل في العوائد والأرباح المضحي بها والمفقودة من استغلال خطوط انتاجها في التشغيل الاضافي للمنتج.

■ التكاليف المشتركة تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال، حيث أنها تعتبر غارقة وغير تفاضلية ولا يمكن تجنبها حيث يتم التحمل بها سواء تم بيع المنتج عند نقطة الانفصال أم تم بيعه بعد إجراء تشغيل إضافي عليه، لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.

حالة عملية (5) :

تقوم شركة " الرياض " بإنتاج منتجين (س ، ص) في نهاية المرحلة الأولي ، ويمكن استمرار

التشغيل عليهما بعد نقطة الانفصال ولا يتطلب ذلك أية تجهيزات إنتاجية خاصة تفاضل إدارة الشركة بين بيع هذين المنتجين عند نقطة الانفصال وباين إجراء عمليات تشغيل إضافي عليهما بعد نقطة الانفصال ، وقد توافرت لديك البيانات الآتية عن الإنتاج والتكاليف والإيرادات :

1- التكاليف الإنتاجية المشتركة (ما قبل الانفصال) 150000 ريال

2- كميات الإنتاج من المنتجين س ، ص هي : 100000، 25000 وحدة علي التوالي

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

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

المطلوب:

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

الاجابة تمهيد:

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

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

القرار المناسب: ينصح بيع المنتج (س) عند نقطة الانفصال (دون إجراء تشغيل إضافي عليه) بسبب أن التشغيل الإضافي له يحقق خسائر تفاضلية مما يؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة. أما بالنسبة للمنتج (ص) ينصح بالاستمرار في تشغيله إضافيا بعد نقطة الانفصال بسبب أن التشغيل الإضافي له يحقق أرباح تفاضلية مما يؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة.

لاحظ أن:

■ تم تجاهل التكاليف المشتركة (ما قبل الانفصال) = 150000 ريال، حيث تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال، حيث أنها غارقة وغير تفاضلية وغير قابلة للتجنب حيث يتم التحمل بها سواء تم بيع المنتج عند نقطة الانفصال أم تم بيعه بعد إجراء تشغيل إضافي عليه، لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.

× أنتهت المحاضرة ×

٤٥ المحاضرة الثالثة عشر

نظام محاسبة المسؤولية وتقييم وإدارة الأداء

أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية:

■ يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها:

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

ثانياً: طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية

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

- 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 إدارات 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 أمره شخص معين تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات وأيضا المخرجات في حدود معينة، أي أن هذا الشخص يكون مسؤولا عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية في حدود السلطان الممنوحة له .

4- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق « الادارة بالأهداف »، وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية، حيث تعد الموازنة التخطيطية لمركز المسؤولية هدفا يسعى المركز الى تحقيقه ، فهي تشتمل على المعدلات المعيارية لأنشطته، حيث يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها واتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة

5- تساهم محاسبة المسؤولية في تفعيل مفهوم « الادارة بالاستثناء »، فأى مركز مسؤولية أو مستوى إداري لا يمارس ولا يراقب من العمليات الا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك . وان مبدأ الادارة بالاستثناء يعني عدم تبليغ الادارة الأعلى الا عند الضرورة، أي عند وجود خطر أو انحراف يستدعي تدخل الادارة الاعلى لتصحيح الانحراف .

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)- اعداد التقارير الرقابية

(1)- تحديد مراكز المسؤولية:

- مراكز المسؤولية هي وحدات ادارية فرعية غالبا لا مركزيه في التنظيم، تقع تحت اشراف ومسئولية شخص اداري مسئول
- مركز المسؤولية قد يكون فرعا مستقلا او ادارته فرعيه او مصنعا او قسما او مركز تكلفه انتاجيه او خدميه....الخ
- يمكن تصنيف مراكز المسؤولية الى ثلاثة انواع هي :

النوع الاول: مركز تكلفه:

✓ مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولا اساسا عما يحدث بها من عناصر تكاليف فقط خاضعه لرقابته وتحكمه، ويكون هدفه تخفيض التكلفة الى ادنى حد ممكن، اما الايرادات والاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤوليته و مساءلته..

✓ في مركز التكلفة تكون عناصر التكلفة -كلها او بعضها- خاضعه لتحكم ورقابه مدير المركز، ويكون المدير مسؤولا عنها حيث يستطيع بقراراته و تصرفاته ان يؤثر فيها.

✓ يركز تقرير الاداء في مراكز التكلفة على التكاليف القابل للرقابه، ويقارن بين التكاليف المعياريه المخططه وبين التكاليف الفعلية بهدف تحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها ومحاسبه المسؤولين عنها

✓ تعد مراكز التكلفة اكثر مراكز المسئولية شيوعا واستخداما في الحياة العملية، فكثير من دوائر النشاط الانتاجي و الخدمي في التنظيم يمكن اعتبارها مراكز تكلفة حيث يمكن حصر تكاليفها و قياسها .

✓ تعد مراكز الانتاج (خط انتاجي معين مثلا) و مراكز الخدمات الانتاجية (مركز صيانة الالات والمعدات بالمصنع) من امثله مراكز التكلفة.

النوع الثاني: مركز ربحيه

✓ مركز الربحيه عباره عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولا اساسا عما يحققه من ايرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات، ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم ارباح مركزه الناجمه عن الفرق بين اليرادات المحققه و بين التكاليف والمصروفات المستنفذه. اما الاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسئوليته ومساعله مدير المركز، بل تخص الاداره العليا التي تتخذ القرارات الاستثماريه.

✓ يركز تقرير الاداء في مراكز الربحيه على ناتج المقابله بين ايرادات المركز و بين تكاليف ومصروفاته أي على الربح كمؤشر لتقييم اداء المسئولين، ويقارن بين الربح المخطط وفق الموازنه و بين الربح الفعلي المحقق بهدف تحديد الانحراف وتحليل مسبباته ومحاسبه المسئولين عن ذلك

✓ تعد الفروع المستقله في المنشآت ذات الفروع ، وتعد الاقسام المختلفه في المنشآت ذات الاقسام (قسم ادوات منزليه، قسم ادوات كهربائيه) من امثله مراكز الربحيه .

النوع الثالث: مركز استثمار

✓ مركز الاستثمار عباره عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولا اساسا عما يحققه من ايرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات، اضافه الى ما تم استثماره من موارد واصول في مركز المسئوليته ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم معدلات العائد على الاستثمار في مركز المسئوليته معدل العائد على الاستثمار = (ربحيه المركز ÷ الاصول المستثمره بالمركز) × 100

✓ يركز تقرير الاداء في مركز الاستثمار على مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثه : اليرادات، التكاليف والمصروفات، الاستثمارات. وذلك بغرض تقييم اداء المسئولين، ويقارن بين معدل العائد على الاستثمار المخطط و بين معدل العائد على الاستثمار المحقق بهدف تحديد الانحراف وتحليل مسبباته ومحاسبه المسئولين عن ذلك

✓ تعد الفروع المستقله والخارجيه للمنشآت الماليه من بنوك وشركات تأمين، والفروع الخارجيه للشركات متعدده الجنسيات من امثله مراكز الاستثمار.

(2)- تحديد معايير الاداء

- 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 المسئولية المختلفه لأنها أساس مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط له .
- تتمثل معايير أو مؤشرات الأداء في مراكز المسئولية المختلفه في الآتي:

النوع الاول: معايير الاداء في مراكز التكلفة.

✓ تعتبر التكاليف أساسا لتقييم اداء المسئول عن مركز التكلفة، أما مقياس الأداء فهو التكاليف المعياريه و الموازنات التخطيطيه التكاليفيه المبنيه على المعايير التكاليفيه التي تعد مقياسا للحكم على الاداء الفعلي أي على التكاليف الفعليه

✓ يتحدد انحراف التكاليف بالمقارنه بين التكاليف المخططه المعياريه وبين التكاليف الفعليه، ويتم تحديد وتحليل الاسباب المفسره للانحراف ومحاسبه المسؤولين وتحديد الاجراءات التصحيحه المناسبه.

النوع الثاني: معايير الاداء في مراكز الربحيه.

✓ يعتبر الربح اساسا لتقييم أداء المسئول عن مركز الربحيه، أما مقياس الأداء فهو التكاليف المعياريه المخططه والايادات المخططه فينتج الربح المخطط الذي يعد مقياسا للحكم على الأداء الفعلي أي على الربح الفعلي .

✓ يتحدد انحراف الربح بالمقارنه بين الربح المخطط والربح الفعلي، ويتم تحديد وتحليل الاسباب المفسره للانحراف ومحاسبه المسؤولين وتحديد الاجراءات الصحيحه المناسبه.

النوع الثالث: معايير الاداء في مركز الاستثمار.

✓ يعتبر معدل العائد على الاستثمار اساسا لتقييم أداء المسئول عن مركز الاستثمار، اما مقياس الاداء فهو معدل العائد على الاستثمار المخطط و الذي يعد مقياسا للحكم على الاداء الفعلي أي على معدل العائد على الاستثمار المحقق.

✓ يتحدد انحراف معدل العائد بالمقارنه بين معدل العائد المخطط وبين معدل العائد الفعلي المحقق، ويتم تحديد وتحليل الاسباب المفسره ومحاسبه المسؤولين وتحديد الاجراءات التصحيحه المناسبه .

✓ معدل العائد على الاستثمار = (ربحية المركز ÷ الاصول المستثمره بالمركز) × 100

(3)- اعداد التقارير الرقابيه:

- **تقارير الاداء / الرقابيه:** هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الاداريه المختلفه داخل المنشأ، وهي تعد لكل مركز مسؤوليه على اساس مقارنه خطته بأدائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما .
- **ترفع هذه التقارير دوريا الى الجئه الاداريه المسئول** عن المركز المعني بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسيه والانحرافات الجوهريه في مركز المسئوليه لاتخاذ القرارات التصحيحه المناسبه اللازمه .
- تتمثل اهم قواعد اعداد وتقديم التقارير اللقابيه في الآتي:**
- ✓ التقرير وفق المستويات الاداريه. تتصاعد التقارير وفقا لخطوط السلطه من الأدنى الى الأعلى.
- ✓ ملائمة التقرير لمستوى الإداري. مناسبة مضمون التقارير ودرجة اجمالیه أو تفاصيل بياناتها للمستوى الإداري الذي ترفع اليه .
- ✓ اشتمالها على العناصر القابله للرقابه واتحكم. ضرورة اشتمال التقارير على العناصر القابله للرقابه والتحكم فقط من قبل الشخص المسئول عن مركز المسئوليه حتى تكون محاسبه مدير المركز المسئول موضوعيه .
- ✓ المقارنات والمعايير. ضرورة ان تشمل التقارير على الارقام المستهدفه والارقام الفعليه ، والمقارنه بينهما وتحديد الانحرافات وتحديد اسبابها وتحليلها وتحديد الاجراءات التصحيحه المناسبه.
- ✓ ثبات شكل وعناصر التقرير: حتى تكون البيانات قابله للمقارنه والمتابعه الفعاله والتقييم السليم من فتره لآخرى .
- ✓ السرعة والدقه في تقديم التقرير. بحيث يمكن الحصول على البيانات بدرجة مقبوله من الدقه في اسرع وقت ممكن ليستفيد منها متخذ القرار .

رابعاً: أنواع مقاييس الأداء وبطاقات القياس المتوازن للأداء

■ **تتدرج مقاييس (معايير) الأداء** من مقاييس تعتمد على معيار فردي للأداء إلى مقاييس مركبة وذلك مروراً بالمقاييس التي تعتمد على عدد من معايير الأداء .

■ **تتمثل أنواع مقاييس الأداء في الآتي :**

1- مقاييس الأداء ذات المعيار الواحد. هي المقاييس / المعايير التي تركز على خاصية واحدة تعبر عن الأداء، ومن أمثلة هذه المقاييس، مقياس التكلفة، مقياس الربحية، مقياس معدل العائد على الاستثمار.

2- مقاييس الأداء ذات المعايير المتعدده . هي المقاييس / المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن الأداء، ومن أمثلة هذه المقاييس مقياس أداء مركز مسؤوليه يشتمل على ربحية المركز ونتاجيته ومسؤوليته الاجتماعية ومدى التعاون مع الاقسام الاخرى .

3- مقاييس الأداء المركبة. هي المقاييس / المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن الاداء ووضع اوزان ترجيح لكل خاصية من خصائص أداء مركز المسؤولية المعين وتجميع هذه الخصائص بعد ترجيحها .

4 – بطاقة القياس المتوازن للأداء. هي بطاقات تتضمن مقاييس الاداء الماليه وغير الماليه لمراكز المسؤوليه في تقرير واحد، تتضمن معظم بطاقات القياس المتوازن للأداء

مجموعه المقاييس الآتيه :

أ - **مقاييس الابتكار والابداع :** عدد براءات الاختراع الجديده، عدد المنتجات الجديده .

ب - **مقاييس العمليات الداخليه :** وقت دورة التصنيع، الجوده، الكفاءه الانتاجيه .

ج - **مقاييس العملاء :** الوفاء باحتياجات العملاء، سرعه الاستجابة لطلبات العملاء .

د - **مقاييس الاداء المالي :** نمو دخل التشغيل والابرادات .

توجد علاقة سببيه بين هذه المحاور الاربعة الاساسيه لمقاييس التقييم لهذه البطاقات، حيث يسهم التحسن في مستوى التعلم والابتكار الى زياده كفاءة الاداء بالنسبة للعمليات الداخليه والفنيه، وتؤدي الاخير الى زياده الرضا من جانب العملاء، فيما يؤدي في النهايه الى وجود انعكاسات ايجابيه لمساهمين .

خامساً: تسعير التحويلات الداخليه وعلاقتها بتقييم الأداء

مفهوم سعر التحويل:

➤ هو القيمه التي يتم على اساسها تحويل وتبادل سلع او خدمات بين مراكز المسؤوليه (الوحدات الفرعيه) بالمنشأه وبعضها البعض .

➤ **ترجع اهميه التحديد الدقيق لاسعار التحويل للتحويلات الداخليه** بين مراكز المسؤوليه الى تأثير ذلك على قرارات تقييم أداء مراكز المسؤوليه داخل المنشأه وحتى يمكن تقييم أداء المراكز بشكل موضوعي .

طرق تحديد سعر التحويل :

1- **اساس سعر السوق**

2 - **اساس سعر السوق المعدل (سعر السوق – الوفر في مصروفات التسويق)**

3 - أساس التكلفة الفعلية

4 - أساس التكلفة التقديرية (المعياريه)

5 - أساس التكلفة المعدله (قد تكون التكلفة المتغيره فقط : تمثل الحد الأدنى لسعر التحويل او قد تكون التكلفة مضافا اليها نسبه معينه)

6 - السعر التفاوضي

حالة عمليه (1)

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

أولاً: البيانات الفعلية

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

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

ثانياً: البيانات المعيارية

نوع العمالة	عمالة فئة أ	عمالة فئة ب	عمالة فئة ج
ساعات معيارية للإنتاج الفعلي	500 ساعة	300 ساعة	200 ساعة
معدل أجر الساعة	50 ريال/للساعة	30 ريال/للساعة	15 ريال/للساعة

المطلوب: اعداد التقارير الرقابية اللازمة عن عنصر الأجور المباشرة

الاجابه

تقرير انحرافات الأجور المباشرة

مركز المسئولية: مركز الانتاج ك				المسؤول : مدير مركز الانتاج ك			
نوع العمالة	انحراف معدل الأجر			انحراف الوقت			
	معدل أجر فعلي	معدل أجر معياري	ساعات فعلية	ساعات معيارية	معدل أجر معياري	انحراف الوقت	
أ	50	45	480	500	45	$x(500-480)$ 900=45 ملانم	
ب	30	35	300	300	35	$=35x(300-300)$ صفر	
ج	15	15	250	200	15	$=15x(200-250)$ 750 غير ملانم	
المجموع الكلي لانحراف معدل الأجر			900 غير ملانم	المجموع الكلي لانحراف الوقت			150 ملانم

التعليق على التقارير :

1- يتضح من التقرير أن انحراف معدل الأجر غير ملانم، 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 الانتاج هو المسؤول عن تلك الانحرافات في عنصر الأجور المباشرة، لأن هذا العنصر يدخل في

نطاق رقابته وتحكمه .

حالة عملية: (2)

شركة " السلام " تتخصص في تصنيع المنتجات الزجاجية، ويقوم قسم البراويز بتصنيع البراويز وتحويلها داخليا

الى قسم الزجاج ، وقد بلغت تكلفة التصنيع لديه كما يلي: (القيم بالريال)

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

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

المطلوب: أولا: 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.

الإجابة

أولاً: تحديد سعر التحويل للوحدة على أساس :

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

سعر التحويل = سعر السوق المعدل

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

ب- التكلفة المعيارية مضافاً إليها ربح مستهدف لقسم البراوير 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 .

× أنتهت المحاضرة ×

آلمحاضر آلرابعه عشر

الاتجاهات الحديثة في المحاسبة 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 وتصنيع جديدة تتطلب تغيرات فنية في المصنع . ومن أمثلة ذلك الانتاج الفوري (JIT) ، نظم إدارة الجودة الكلية (TQM). وقد ساعدت تلك النظم الحديثه الشركات على تحقيق ميزة تنافسية كبيرة نتيجة مساعدتها في انتاج تشكليه منتجات متنوعه 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 الشديد، 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 تساؤل تكاليف العنصر البشري وتزايد نسبة التكاليف غير المباشرة ، ومن ثم أصبح من المفضل عدم تتبع عنصر تكلفة العمل المباشر كعنصر مستقل، بل تتم المحاسبة عنها 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 مثل انخفاض نصيب السوق.

(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.

ثالثا: الأساليب والأدوات الحديثة لتدعيم نظم المحاسبة الادارية

■ من أهم الأدوات والأساليب الحديثة المحاسبة الادارية الآتي:

(1) - نظام التكاليف على النشاط (ABC)

- ان ظهور هذا النظام كان استجابة للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وارتفاع درجة التقنية العالمية للمعدات والآلات المستخدمة .

- في حين يتم في نظم التكاليف التقليدية تحديد تكاليف المنتجات على أساس توزيع وتخصيص التكاليف على مراكز الانتاج ومراكز الخدمات، ثم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج، واخيرا توزيع تكاليف مراكز الانتاج على المنتجات باستخدام معدلات تحميل مختلفة تحسب وفقا لأسس تحكمية لا تؤدي الى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة ومن ثم الوصول الى قياس غير دقيق لتكلفة وحد المنتج.

- بينما وفقا لنظام التكلفة على أساس النشاط يتم تعديل طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة باتباع طريقة مستحدثة، وعند تحديد العلاقة بين وحدة النشاط وبين الموارد (عناصر التكلفة) فان وحدة النشاط هي التي تخلق الطلب على الأنشطة، والأنشطة تخلق الطلب على الموارد (عناصر التكلفة)، ثم يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط المسبب للتكلفة، ولذلك فان تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي استنفذتها هذه المنتجات سيؤدي الى زيادة دقة أرقام التكلفة.

(2) - التكلفة المستهدفة (TC):

- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المستحدثة لرفع كفاءة عملية اتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة وزيادة حدة المنافسة.

- التكلفة المستهدفة عبارة عن عملية ضبط وتحديد تكلفة المنتج المقترح والذي يؤدي انتاجه الى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.

- في النظم التقليدية يتم تحديد سعر البيع للمنتجات على أساس تحديد التكلفة أولا ثم اضافة هامش الربح المناسب ليتم الوصول الى سعر البيع المقترح للمنتج. فاذا كانا 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 إجراء التصميمات والاختبارات للمنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة فقط (المسموح بها)، ومحاولة تخفيض التكلفة أثناء مراحل التخطيط والاعداد والتشغيل الانتاج.

- 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، وإنما 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 إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والاسراع بتقديم المنتج للسوق. وهذا يجعل الشركة في وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة وليس وفقاً للتكلفة.

(3) - ادارة التكلفة الاستراتيجية (SCM):

- ادارة التكلفة الاستراتيجية ما هي الا خليط أو مزيج من ثلاثة أنواع للتحليل تعود

جذورها إلى علم الادارة الاستراتيجية، وهذه الأنواع الثلاثة هي:

أ- تحليل سلسلة القيمة

ب- تحليل الموقف الاستراتيجي

ج- تحليل مسببات التكلفة

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

(4) - 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. وبؤدي استخدام هذا الأسلوب إلى تحفيز العاملين في المنشأة للوصول إلى نفس مستوى المنشآت الرائدة ، وبالتالي تحقيق مستويات جيدة في الأداء.

رابعاً: مدى استخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الادارية

- أجريت العديد من الدراسات للتعرف على مدى الاستخدام العلمي للأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية، وأوضحت النتائج أن نظام التكلفة حسب النشاط اكتسب اهتماماً متزايداً من بين جميع أساليب المحاسبة الادارية الحديثة، يليه أسلوب التكلفة المستهدفة، ثم يليهم أسلوب المقاييس المرجعية.
- أكدت الدراسات على أن العديد من الشركات الناجحة لازالت تستخدم الأساليب التقليدية (مثل الموازنات التخطيطية) بشكل واسع.
- أن هناك اتجاه لتطوير وتحسين أساليب المحاسبة الادارية التقليدية 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

قائمة المصطلحات الانجليزية – مفاهيم المحاسبة الادارية

المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الانجليزية
المعلومات المحاسبية	Accounting Information
الدقة	Accuracy
التكلفة الفعلية	Actual Cost
نظام التكلفة حسب الأنشطة	Activity- Based Costing
موازنة المصروفات الإدارية	Administrative Expense Budget
قرار اضافة أو استبعاد المنتج	Adding and Dropping Product Decision
تكلفة قابلة للتجنب	Avoidable Cost
المقاييس المرجعية	Benchmarking
الموازنة	Budget
قائمة الدخل التقديرية	Budgeted Income Statement
قائمة المركز المالي التقديري	Budgeted Statement of financial position
الموازنة الرأسمالية	Capital Budget
المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الانجليزية
الموازنة النقدية	Cash Budget
تكاليف عامة	Common costs
تكاليف قابلة للرقابة	Controllable costs
الرقابة	Control
محاسبة التكاليف	Cost Accounting
تخصيص التكاليف	Cost Allocation
تحليل التكلفة والمنفعة	Cost – Benefit analysis
مركز التكلفة	Cost Center
اسلوب التحليل التفاضلي	Differential Analysis
التكاليف التفاضلية	Differential Cost
موازنة تكلفة العمل المباشر	Direct Labor Budget
موازنة تكلفة المواد المباشرة	Direct Material Budget
المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الانجليزية
المحاسبة المالية	Financial Accounting
الموازنة الساكنة(الثابتة)	Fixed budget
الموازنة المرنة	Flexible budget
التكاليف التاريخية	Historical Costs
الطاقة العاطلة	Idle Capacity
مركز الاستثمار	Investment Center
التكلفة المشتركة	Joint Cost
تخصيص التكلفة المشتركة	Joint Cost Allocation
المنتج المشترك	Joint Product
قرار الصنع أو الشراء	Make- Buy Decision
المحاسبة الإدارية	Managerial Accounting
التكاليف الحدية	Marginal cost

المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الانجليزية
الادارة بالأهداف	Management by objectives
الادارة بالاستثناء	Management by Exception
سعر السوق	Market Price
موازنة المصروفات التسويقية	Marketing Expense Budget
الموازنة الشاملة	Master Budget
التكلفة المعدلة	Modified Cost
سعر السوق المعدل	Modified Market Price
قرار الاختيار بين البدائل المتعددة	Multiple Alternative Choice Decision
موازنة التشغيل	Operating Budget
تكلفة الفرصة البديلة	Opportunity Cost
تقارير الأداء	Performance Reports
التسعير	Pricing
المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الانجليزية
ربحية المنتجات	Product Profitability
موازنة الإنتاج	Production Budget
مركز الربحية	Profit Center
الملائمة	Relevance
التكاليف المناسبة	Relevant Cost
محاسبة المسئولية	Responsibility Accounting
معدل العائد المستهدف	Required rate of Return
مركز المسئولية	Responsibility Center
العائد على الاستثمار	Return on Investment
موازنة المبيعات	Sales Budget
سعر البيع	Selling Price
ادارة التكلفة الاستراتيجية	Strategic cost management
المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الانجليزية
الرقابة الشاملة على الجودة	Total Quality Control
التكلفة المستهدفة	Target Costing
الأوامر الخاصة	Special Orders
نقطة الانفصال	Split off Point
التكلفة المعيارية	Standard Cost
التكلفة الغارقة	Sunk Cost
الدخل المستهدف	Target Income
تحديد أسعار التحويل	Transfer Pricing
تكلفة غير قابلة للتجنب	Unavoidable Costs

مع تمنياتي لكم بالتوفيق والنجاح ..