

الفصل الأول / طبيعة ونطاق المحاسبة الادارية

أولاً / الإطار العلمي للمحاسبة الإدارية :

١. مفهوم المحاسبة الادارية:

هي فرع محاسبي يتضمن مجموعة من الأدوات والأساليب لتجميع وتحليل البيانات و إعداد تقارير معلومات ملائمة للمستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة لاستخدامها في التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات.

٢. أهمية المحاسبة الادارية :

من التعريف السابق يتضح أهمية المحاسبة الادارية من عدة جوانب:

- أ - فرع محاسبي جديد يختلف عن الفروع المحاسبية الأخرى من حيث مدخلاته وأدواته و معالجاته و مخرجاته.
- ب - ظهرت لتلبية احتياجات جديدة من المعلومات لإدارة المنشأة لم تستطع المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف توفيرها.

٣. خصائص المحاسبة الإدارية:

- أ - المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة داخلية.
- ب - المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة تحليلية تفصيلية.
- ت - المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة موقفية.
- ث - المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة القرار.
- ج - المحاسبة الإدارية توفر معلومات مستقبلية وحاضرة و تاريخية.
- ح - المحاسبة الإدارية توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية.
- خ - المحاسبة الإدارية توفر معلومات عن التكاليف والإيرادات و أخرى.

٤. أهداف المحاسبة الإدارية:

الهدف : هو الغاية التي نسعى للوصول اليها.

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

٥. وظائف المحاسبة الإدارية:

الوظيفة : هي المهام اذا قمنا بها للوصول للهدف.

- أ - تجميع البيانات و المعلومات من مصادرها المختلفة.
- ب - تحليل البيانات و المعلومات و تصنيفها في مجموعات متجانسية.
- ت - تقييم المعلومات و تحديد المعلومات الملائمة منها (ثم ترتيبها حسب اهميتها) و تحديد المعلومات غير الملائمة منها (ثم استبعادها).
- ث - توفير و توصيل المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة (تقارير) لمساعدتها في التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و اتخا القرارات.

ثانياً / العلاقة بين المحاسبة الإدارية و العلوم المحاسبية الأخرى :

١. المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية :

م	المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
1	تخدم بشكل أساسي إدارة المنشأة.	تخدم بشكل أساسي أطراف خارج المنشأة.
2	اختيارية حسب رغبة إدارة المنشأة.	إلزامية طبقاً للقانون.
3	توفر معلومات تفصيلية عن الوحدات الفرعية بالمنشأة	توفر معلومات إجمالية عن المنشأة ككل.
4	توفر معلومات تاريخية وحاضرة و مستقبلية.	توفر معلومات تاريخية فقط.
5	توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية.	توفر معلومات مالية فقط.
6	لا يحكم إعداد تقاريرها و قوائمها معايير و مبادئ محاسبية معينة.	يحكم إعداد تقاريرها و قوائمها معايير و مبادئ محاسبية معينة.
7	معلوماتها ليست بنفس درجة دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة المستقبلية منها.	تتميز معلوماتها بدرجة دقة أعلى نسبياً حيث تراجع م ن مراجع حسابات خارجي.

٢. المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف :

م	المحاسبة الإدارية	محاسبة التكاليف
1	توفر معلومات تاريخية وحاضرة و مستقبلية.	توفر معلومات تاريخية فقط.
2	توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية.	توفر معلومات مالية عن عناصر التكاليف.
3	تهتم بمعلومات التكاليف قصيرة و متوسطة و طويلة الأجل.	تركز الاهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل فقط

ثالثاً / العلاقة بين المحاسبة الإدارية و العلوم غير المحاسبية الأخرى :

١. المحاسبة الإدارية و علم الاقتصاد :

- يوفر علم الاقتصاد بعض المفاهيم ذات الأهمية لمجالات واهتمامات المحاسبة الإدارية للقيام بدورها مثل :
- أ - تكلفة الفرصة البديلة.
 - ب - التكاليف التفاضلية.
 - ت - التكلفة الحدية.

٢. المحاسبة الإدارية و علم الأساليب الكمية :

- يوفر بحوث العمليات مجموعة من الأساليب الكمية التي تستفيد منها المحاسبة الإدارية للقيام بدورها مثل :
- أ - نظرية الاحتمالات.
 - ب - المعادلات الرياضية.
 - ت - تحليل التعادل.

٣. المحاسبة الإدارية و العلوم السلوكية :

- يوفر العلوم السلوكية مجموعة من المفاهيم ترتبط بالعنصر الانساني كمحدد رئيسي لنجاح الإدارة في اداء وظائفها المختلفة و تستفيد المحاسبة الإدارية من هذه المفاهيم للقيام بدورها مثل :
- أ - مفهوم المشاركة .
 - ب - مفهوم الحوافز.

رابعاً / المحاسبة الإدارية و وظائف الإدارة :

١. التخطيط : المحاسبة الإدارية تساعد في :

- أ - توفير المعلومات اللازمة لترجمة أهداف و خطط المنشأة في شكل موزانات تقديرية.
- ب - توفير المعلومات الملائمة للمساعدة في مجالات تخطيط الربحية.

٢. الرقابة و تقييم الأداء: المحاسبة الإدارية تساعد في :

- أ - توفير معلومات عن الأداء المستهدف (الموزانات التقديرية).
- ب - توفير معلومات عن الأداء الفعلي (تقارير الأداء الفعلي).
- ت - تحديد الانحرافات بين الأداء المستهدف (الموزانات التقديرية) و الأداء الفعلي (تقارير الأداء الفعلي) و تحليل أسبابها و اقتراح الإجراءات العلاجية المناسبة.

٣. اتخاذ القرارات : : المحاسبة الإدارية تساعد في :

- أ - توفير المعلومات الملائمة عن بدائل القرار و بالتالي :
 - i. زيادة درجة المعرفة.
 - ii. تخفيض عدم التأكد لدى متخذ القرار و بالتالي :
 - a. ترشيد عملية اتخاذ القرار.

خامساً / أساليب وادوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة :

١. الأساليب التقليدية :

- أ - أسلوب الموزانات التخطيطية.
- ب - نموذج تحليل التعادل.
- ت - أسلوب التكاليف المعيارية.
- ث - أسلوب محاسبة المسؤولية.
- ج - أسلوب التحليل المالي.
- ح - أسلوب التحليل التفاضلي.
- خ - أسلوب تحليل الانحرافات.

٢. الأساليب الحديثة :

- أ - نموذج القياس المتوازن للأداء.
- ب - أسلوب افدارة الإستراتيجية للتكلفة.

الفصل الثاني / الموازنات الجارية والرأسمالية

أولاً / الموازنة التخطيطية :

١. مفهوم الموازنة التخطيطية :

هي عبارة عن ترجمة مالية للأهداف و الخطط الكمية التي تغطي الأنشطة المختلفة للمنشأة لفترة مستقبلية في صورة شاملة و منسقة و تتخذ كأساس لمتابعة التنفيذ الفعلي و تقييم الأداء و رقابته و التنسيق و اتخاذ القرارات.

٢. خصائص الموازنة التخطيطية :

من التعريف السابق يتضح خصائص التالية للموازنة التخطيطية:

- أ - عبارة عن تصور كمي و قيمى لأهداف المنشأة خلال فترة معينة.
- ب - تعد لفترة زمنية مقبلة (اي تتعلق بالمستقبل)
- ت - يحكم إعدادها وتنفيذها مجموعة من الأسس مثل السياسات الإستراتيجية للمنشأة.
- ث - يجب أن تعد وفقاً للإمكانات المتاحة و الظروف المحتمل ان تسود وقت تنفيذها.
- ج - يجب أن تعتمد من الإدارة العليا لكي تصبح ملزمة و قابلة للتنفيذ.
- ح - تهدف لمساعدة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات.

٣. أهداف الموازنة التخطيطية :

- أ - أداة للتخطيط : ترجمة أهداف و خطط المنشأة في جداول فرعية تتضمن مقاييس كمية وقيمة يمكن تنفيذها.
- ب - أداة للرقابة و تقييم الأداء : للمقارنة بين الأداء المستهدف و الأداء الفعلي (تقارير الأداء الفعلي) وتحديد الانحرافات بينهما وتحليل أسبابها و اقتراح الإجراءات التصحيحية.
- ت - أداة للتنسيق : توحيد جهود الإدارات و الأقسام داخل المنشأة وتنسيق العمل بينها بحيث تعمل معاً بشكل متكامل و مترابط.
- ث - أداة لترشيد اتخاذ القرارات : توفير المعلومات الملائمة اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة.
- ج - أداة للاتصال: تؤدي دوراً فعلاً كأداة للاتصال و التغذية العكسية للمعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة.

٤. المبادئ العلمية للموازنة التخطيطية :

- أ - مبدأ الشمول : الموازنة التخطيطية شاملة لجميع الإدارات والأقسام والعمليات و أوجه النشاط بالمنشأة.
- ب - مبدأ التعبير المالي : ترجمة الخطط و الموازنات العينية في شكل نقدي لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة.
- ت - مبدأ التوزيع الزمني : تقسيم الفترة الزمنية الإجمالية للموازنة الى فترات زمنية تفصيلية توضح خلالها توقيت توقع حدوث العمليات المختلفة على مدار فترة الموازنة (موازنة السنة القادمة تقسم مثلاً الى فترات ربع سنوية أو شهرية)
- ث - مبدأ المشاركة : اشترك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنات لضمان عدم معارضة تنفيذها. و ترتبط بمصطلح بيع الموازنة.

بيع الموازنة : هو إقناع الأفراد المشاركين بأهمية الموازنة و ضرورة نجاحها.

ج - **مبدأ وحدة الموازنة** : الموازنة التخطيطية عبارة عن وحدة واحدة لا تتجزأ حيث أن كل جزء منها يتأثر بالأجزاء الأخرى نتيجة العلاقات التبادلية بين مختلف أوجه النشاط في المنشأة.

٥. **مراحل إعداد الموازنة التخطيطية :**

أ - **مرحلة تحديد الأهداف** : يتم تحديد الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها خلال الفترة المستقبلية القادمة. ~ الموازنة التخطيطية عبارة عن أداة تستخدم للتعبير الكمي و المالي عن هذه الأهداف والمساعدة في إعداد الخطط الفرعية للإدارات و الأقسام المختلفة بالمنشأة لتحقيق تلك الأهداف.

ب - **مرحلة التنسيق بين الخطط و الموزانات الفرعية :**

يتم التنسيق بين الخطط والموزانات الفرعية للإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة لـ :

i. تحقق التكامل والترابط بينها.

ii. جمعها في موازنة شاملة متكاملة متوازنة واحدة.

ت - **مرحلة اعتماد الموازنة الشاملة** : تقدم الموازنة التخطيطية الشاملة الى الإدارة العليا للمنشأة لاعتمادها و الموافقة عليها لكي تصبح ملزمة و يتقيد بها الجميع و يعملون على تحقيق الأهداف التي ترمي اليها.

ثانياً / أنواع الموزانات :

تصنف الموزانات الى عدة تصنيفات كالتالي:

١. **تصنيف حسب الفترة الزمنية :**

أ - موزانات قصيرة الأجل : تغطي فترة محاسبية /سنة مالية واحدة.

ب - موزانات متوسطة وطويلة الأجل.

٢. **تصنيف حسب مستويات النشاط :**

أ - موازنة ثابتة (ساكنة) : تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط.

ب - موازنة مرنة : تعد لعدة مستويات نشاط.

٣. **تصنيف حسب طبيعة العمليات :**

أ - موازنة العمليات التشغيلية (الجارية) : مثل : موازنة الإنتاج، موازنة المبيعات....الخ.

ب - موازنة العمليات النقدية.

ت - موازنة العمليات الراسمالية : شراء و تكوين أصول ثابتة.

الفصل الثالث / إعداد الموازنة التخطيطية الرئيسية

أولاً / مقدمة :

- ~ الموازنة التخطيطية الرئيسية : هي عبارة عن خطة تشغيلية ومالية قصيرة الأجل.
- ~ الموازنة التخطيطية الرئيسية تتكون من مجموعة من الموازنات المتخصصة التي يعدها المسؤولون بكل قسم من أقسام المنشأة.
- ~ الموازنة التخطيطية الرئيسية تشمل ما يلي :

١. الموازنات التشغيلية الجارية :

- أ - موازنة المبيعات.
- ب - موازنة الإنتاج :
- i. موازنة المواد المباشرة.
- ii. موازنة الأجور المباشرة.
- iii. موازنة التكاليف ائنتاجية غير المباشرة.
- ت - موازنة المصروفات البيعية (السوقية) والإدارية.
- ث - قائمة الدخل التقديرية.

٢. الموازنات المالية (النقدية) :

- أ - الموازنة النقدية التقديرية
- ب - قائمة المركز المالي التقديرية

ثانياً / إعداد الموازنات التشغيلية الجارية :

١. إعداد موازنة المبيعات :

- أن إعداد موازنة المبيعات هو الأساس والخطوة الأولى لإعداد الموازنة الشاملة للمنشأة.
- أن دراسة السوق و تقدير حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة يعد هو نقطة البداية في بناء موازنات تشغيلية أخرى مثل : موازنة الإنتاج وموازنة المصروفات التسويقية و غيرها.
- موازنة المبيعات توضح :
- أ - كمية المبيعات التقديرية.
- ب - سعر البيع التقديري.
- ت - قيمة المبيعات التقديرية للمنشأة موزعة حسب :
- i. مناطق البيع.
- ii. أنواع المنتجات المختلفة.
- iii. الفترات الزمنية التفصيلية للموازنة.
- معادلة إعداد موازنة المبيعات :

قيمة المبيعات التقديرية = كمية المبيعات التقديرية × سعر البيع التقديري. القانون الأول

• الحالة العملية الأولى :

المعطيات :

- i. حجم الطلب الكلي المتوقع للمنتج (أ) = 68.000 وحدة " حاجة السوق كاملاً"
- ii. الحصة السوقية للشركة من الطلب الكلي من المنتج = 25 %
إذا الحصة السوقية = 25 % x 68.000 = 17.000 وحدة
- iii. من المتوقع ان الشركة تسوق حصتها بنسبة 2:5:6:4 خلال الفترات الربع سنوية على التوالي
إذا كمية المبيعات التقديرية للربع الأول = 2 x 17.000 = 34.000 وحدة
إذا كمية المبيعات التقديرية للربع الثاني = 5 x 17.000 = 85.000 وحدة
إذا كمية المبيعات التقديرية للربع الثالث = 6 x 17.000 = 102.000 وحدة
إذا كمية المبيعات التقديرية للربع الرابع = 4 x 17.000 = 68.000 وحدة
- iv. سعر البيع التقديري للوحدة من المنتج = 60 ريال

المطلوب :

إعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات للعام القادم 1435 هـ

الحل :

من خلال القانون :

قيمة المبيعات التقديرية = كمية المبيعات التقديرية (وحدة) x سعر البيع التقديري

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الإجمالي للعام القادم
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	2.000	6.000	5.000	4.000	17.000
X سعر البيع التقديري	60X	60X	60X	60X	60X
= قيمة المبيعات التقديرية (ريال)	120.000	360.000	300.000	240.000	1.020.000

٢. إعداد موازنة الإنتاج :

- موازنة الإنتاج تختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة خلال الفترة القادمة.
 - موازنة الإنتاج تبين كمية الإنتاج المتوقع إنتاجها خلال إجمالي فترة الموازنة و موزعة على الفترات الزمنية التفصيلية للموازنة.
 - موازنة الإنتاج هي حجر الزاوية في بناء وإعداد موازنات تشغيلية أخرى.
 - موازنة الإنتاج هي موازنات عناصر التكاليف الإنتاجية .
 - موازنة الإنتاج تشمل :
 - i. موازنة المواد المباشرة.
 - ii. موازنة الأجور المباشرة.
 - iii. موازنة التكاليف افتراضية غير المباشرة.
 - يتم إعداد موازنة الإنتاج في ضوء المعلومات التالية :
 - i. موازنة المبيعات : يتم تقدير كميات الإنتاج المستقبلية بشكل يضمن الوفاء بطلبات البيع العملاء.
 - ii. سياسة المخزون : يتأثر تقدير كميات الإنتاج بمستويات المخزون المطلوبة من الإنتاج التام سواء في بداية أو نهاية فترة الموازنة.
 - iii. حجم الطاقة الإنتاجية المتاحة : كميات الإنتاج يجب ان تكون مساوية أو أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة.
 - موازنة الإنتاج تعد في الشركات الصناعية فقط .
 - معادلة إعداد موازنة الإنتاج :
- كمية الإنتاج التقديري = كمية المبيعات التقديرية + كمية مخزون تام آخر الفترة - كمية مخزون تام أول الفترة.** القانون الثاني
- الحالة العملية الثالثة :
- المعطيات :**
- i. كمية المبيعات التقديرية (كما في الحالة العملية الأولى) =
 - ~ كمية المبيعات التقديرية للربع الأول = $17.000 \times 17/2 = 2000$ وحدة
 - ~ كمية المبيعات التقديرية للربع الثاني = $17.000 \times 17/6 = 6000$ وحدة
 - ~ كمية المبيعات التقديرية للربع الثالث = $17.000 \times 17/5 = 5000$ وحدة
 - ~ كمية المبيعات التقديرية للربع الرابع = $17.000 \times 17/4 = 4000$ وحدة
 - ii. ترغب الشركة في الاحتفاظ بمخزون إنتاج تام في نهاية كل ربع سنة من العام 1435 هـ يعادل 25 % من كمية المبيعات للربع الذي يليه مباشرة.
- إذا بالمعادلة التالية :
- كمية مخزون إنتاج تام آخر اي ربع سنة = كمية مبيعات الربع الذي يليه X النسبة المراد الاحتفاظ بها %**
- كمية مخزون إنتاج تام آخر الربع الأول = $0.25 \times 6.000 = 1.500$ وحدة
 - كمية مخزون إنتاج تام آخر الربع الثاني = $0.25 \times 5.000 = 1.250$ وحدة
 - كمية مخزون إنتاج تام آخر الربع الثالث = $0.25 \times 4.000 = 1.000$ وحدة

iii. تقدر كمية المبيعات للربع الأول للعام 1436 هـ (السنة القادمة) بـ 2.000 وحدة.
من هذا المعطى نحصل على :

كمية مخزون إنتاج تام آخر الربع الرابع = 2.000 (تقدير المبيعات للربع الأول للعام 1436 السنة القادمة) $0.25 \times 500 = 125$ وحدة

iv. تقدر كمية مخزون آخر الفترة المتوقع من الإنتاج للعام 1434 هـ بـ 800 وحدة.
من هذا المعطى نحصل على :

كمية مخزون تام أول الفترة للربع الأول = 800 وحدة
اما البقية فنجدها كالتالي :

كمية مخزون تام أول الفترة للربع الثاني (هي نفسها كمية مخزون إنتاج تام آخر الربع الأول) = 1.500 وحدة

كمية مخزون تام أول الفترة للربع الثالث (هي نفسها كمية مخزون إنتاج تام آخر الربع الثاني) = 1.250 وحدة

كمية مخزون تام أول الفترة للربع الرابع (هي نفسها كمية مخزون إنتاج تام آخر الربع الثالث) = 1.000 وحدة

المطلوب :

إعداد الموازنة التخطيطية للإنتاج للعام القادم 1435 هـ

الحل :

من خلال القانون :

كميات الإنتاج التقديرية (وحدة) = كمية المبيعات التقديرية (وحدة) + كمية مخزون تام آخر الفترة - كمية مخزون تام أول الفترة.

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الإجمالي للعام القادم
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	2.000	6.000	5.000	4.000	17.000
+ كمية مخزون تام آخر الفترة	1.500+	1.250+	1.000+	500+	لا تجمع و انما يكون هو ناتج مخزون إنتاج تام آخر الربع الرابع = 500+
- كمية مخزون تام أول الفترة	800 -	1.500 -	1.250 -	1.000 -	لا تجمع و انما يكون هو تقدر كمية مخزون آخر الفترة المتوقع من الإنتاج للعام السابق = - 800
= كميات الإنتاج التقديرية (وحدة)	2.700	5.750	4.750	3.500	16.700

أ - إعداد موازنة المواد المباشرة :

- موازنة المواد المباشرة تختص بتقدير احتياجات برنامج الإنتاج المخطط من :
 - i. المواد الأولية.
 - ii. كمية مشتريات المواد الأولية.
 - iii. تكلفة مشتريات المواد الأولية.
 خلال فترة الموازنة.
- يتم إعداد موازنة المواد الأولية (المباشرة) في ضوء المعلومات التالية :
 - i. موازنة الإنتاج : كميات الإنتاج التقديري.
 - ii. سياسة المخزون : بالنسبة للمواد الأولية (أول الفترة و آخر الفترة).
 - iii. معدلات استخدام المواد الأولية في العملية الإنتاجية وسعر الشراء التقديري لها.
- يتم إعداد موازنة المواد المباشرة (الأولية) وفق الخطوات التالية :
 - i. تحديد احتياجات الإنتاج من المواد المباشرة خلال الفترة.
 - ii. تحديد كمية مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة.
 - iii. تحديد تكلفة مشتريات المواد الأولية المطلوبة خلال الفترة.
- موازنة المواد المباشرة ذات أهمية كبيرة نسبياً حيث ان عنصر المواد الأولية يعد من أهم عناصر التكاليف الإنتاجية فقد تصل نسبته الى أكثر من 50 % من إجمالي تكلفة المنتج في بعض الصناعات.
- ان التخطيط و الرقابة الجيدة لعنصر المواد المباشرة (الأولية) يؤثر بشكل فعال على إجمالي تكلفة المنتج.

ب - إعداد موازنة الأجور المباشرة :

- موازنة الأجور المباشرة تختص بتقدير احتياجات برنامج الإنتاج المخطط من :
 - i. القوى العاملة خلال فترة الموازنة كالتالي:
 - a. تقديرات ساعة العمل المباشرة اللازمة للوفاء ببرنامج الإنتاج المخطط.
 - b. تقديرات تكلفة العمل المباشرة (الأجور المباشرة) خلال فترة الموازنة.
- يتم إعداد موازنة الأجور المباشرة في ضوء المعلومات التالية :
 - i. موازنة الإنتاج : كميات الإنتاج التقديري.
 - ii. معدلات استخدام العمل المباشر في العملية الإنتاجية ومعدل الأجر التقديري لساعة العمل المباشر.
- يتم إعداد موازنة الأجور المباشرة وفق المعادلات التالية :

تقدير ساعات العمل المباشر = كميات الإنتاج التقديرية × احتياج الوحدة من ساعات العمل المباشر.

تقدير تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة) = تقدير ساعات العمل المباشر × معدل الأجر التقديري للساعة.

ت - إعداد موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة :

- موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة تختص بتقدير احتياجات برنامج الإنتاج المخطط من :
 - i. عناصر التكاليف الإنتاجية الأخرى (بخلاف تكلفة المواد المباشرة و الأجور المباشرة) خلال فترة الموازنة مثل:
 - a. الوقود
 - b. قطع الغيار
 - c. رواتب المشرفين

d. استهلاك المعدات الإنتاجي

- يتم إعداد موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة في ضوء المعلومات التالية :
 - i. موازنة الإنتاج : كميات الإنتاج التقديرية.
 - ii. موازنة الأجور المباشرة (ساعات العمل المباشر)
 - iii. معدلات تحميل التقديرات لعناصر التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة و الثابتة
- من الأفضل عند إعداد موازنة التكاليف الانتاجية غير المباشرة ضرورة الفصل بين :

عناصر التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة والعناصر الثابتة لأغراض إعداد الموازنة بشكل تحليلي تفضيلي بما يضمن خدمة أغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات بشكل أفضل
- 3. إعداد موازنة المصروفات البيعية (التسويقية) والإدارية :
 - موازنة المصروفات البيعية (التسويقية) والإدارية تختص بتقدير :
 - i. عناصر المصروفات التسويقية المتغيرة والثابتة اللازمة لنشاط البيع و التوزيع خلال الفترة المقبلة.
 - ii. عناصر المصروفات الإدارية المتغيرة والثابتة في مختلف نواحي و أنشطة المنشأة (بخلاف الإنتاج و التسويق) خلال الفترة المقبلة.
 - يتم إعداد موازنة المصروفات البيعية (التسويقية) والإدارية في المنشآت الصناعية و التجارية في ضوء المعلومات التالية :
 - i. موازنة المبيعات : كميات و قيمة المبيعات التقديرية.
 - ii. معدلات تحميل التقديرات لعناصر المصروفات البيعية (التسويقية) والإدارية المتغيرة و الثابتة.
 - عناصر المصروفات البيعية (التسويقية) تنقسم الى :
 - i. متغيرة : تتغير حسب تغيرات حجم النشاط (المبيعات) مثل : مواد التعبئة و التغليف و عمولات البيع
 - ii. ثابتة : لا تتغير مع تغيرات حجم النشاط (المبيعات) مثل : رواتب إدارة التسويق.
 - عناصر المصروفات الإدارية معظمها ثابتة أما البقية فهي متغيرة بسيطة و أهميتها النسبية قليلة بحيث يمكن اعتبارها ثابتة.
- 4. إعداد موازنة قائمة الدخل التقديرية :
 - تهدف قائمة الدخل التقديرية الى تحديد صافي الدخل المتوقع الناتج من النشاط الرئيسي و العادي للمنشأة خلال الفترة القادمة و الذي يعكس كفاءة ذلك النشاط.
 - قائمة الدخل التقديرية : هي تجميع و تلخيص لكل تقديرات عمليات التشغيل الجارية للمنشأة خلال فترة الموازنة، فهي تتضمن تقديرات المبيعات و تقديرات عناصر التكاليف و المصروفات المختلفة إنتاجية و تسويقية و إدارية.
- القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة :
 - تهدف القائمة التقديرية لتكاليف البضاعة المباعة الى تقدير التكلفة الإنتاجية للبضاعة المخطط بيعها خلال فترات الموازنة تسمى احياناً (تكلفة المبيعات)
 - معادلة حساب التكلفة الإنتاجية للبضاعة المباعة (تكلفة المبيعات) :
- تكلفة المخزون التام أول الفترة + التكلفة الإنتاجية للوحدات المنتجة خلال الفترة – تكلفة المخزون التام آخر الفترة.

ثانياً / إعداد الموازنات المالية (النقدية) :

١. الموازنة النقدية التقديرية :

- الموازنة النقدية التقديرية تختص بـ :

- تقدير عناصر المتحصلات النقدية خلال الفترة المقبلة.
- تقدير عناصر المدفوعات النقدية خلال الفترة المقبلة.
- تحديد مدى وجود فائض أو عجز نقدي خلال فترات الموازنة.

أهم عناصر المتحصلات النقدية :

- المتحصلات المبيعات النقدية.
- متحصلات من عملاء و مديني المبيعات الآجلة.
- متحصلات من أوراق القبض.
- متحصلات من بيع أصول رأسمالية.
- متحصلات نقدية أخرى.

أهم عناصر المدفوعات النقدية :

- تسديدات المشتريات النقدية.
- مدفوعات الى موردي و دائني المشتريات الآجلة.
- مدفوعات من أوراق الدفع.
- مدفوعات لشراء أصول رأسمالية.
- مدفوعات عن رواتب وأجور نقدية ومصروفات إنتاجية وتسويقية وإدارية نقدية.
- مدفوعات نقدية أخرى.

أهمية الموازنة النقدية التقديرية :

- التأكد من كفاية السيولة النقدية بالمنشأة حتى تستطيع الإدارة تحقيق البرنامج المخطط للعمليات و الأنشطة الجارية و الرأسمالية خلال الفترة المقبلة.
- التعرف مسبقاً على توقيتات وجود عجز نقدي وبالتالي :
 - تحديد مدى الحاجة الى تمويل خارجي.
 - تخطيط بدائل التمويل المتاحة.
 - تحديد البديل المناسب.
- التعرف مسبقاً على توقيتات وجود فائض نقدي وبالتالي :
 - تخطيط البدائل الإستثمارية المتاحة.
 - تحديد البديل المناسب منها.

يتم إعداد الموازنة النقدية التقديرية كالتالي :

- إعداد جدول تقديرات المتحصلات النقدية للمبيعات خلال فترة الموازنة.
- إعداد جدول تقديرات المدفوعات النقدية للمشتريات خلال فترة الموازنة.
- إعداد الموازنة النقدية التقديرية.

٢. قائمة المركز المالي التقديرية :

- قائمة المركز المالي التقديرية توضح :
 - i. تقديرات عناصر الأصول و الالتزامات للمنشأة في نهاية فترة الموازنة.
 - ii. تقديرات حقوق الملكية للمنشأة في نهاية فترة الموازنة.
- قائمة المركز المالي التقديرية تعبر عن :
 - i. أثر الخطة (الموازنة) الشاملة لمختلف أنشطة المنشأة التشغيلية الجارية والنقدية والرأسمالية على :
 - a. الأصول و الالتزامات للمنشأة في نهاية فترة الموازنة.
 - b. حقوق الملكية للمنشأة في نهاية فترة الموازنة.

الموازنة الرأسمالية التقديرية :

- الموازنة الرأسمالية التقديرية تختص بتقدير النفقات الرأسمالية طويلة الأجل.
- الموازنة الرأسمالية التقديرية هي عبارة عن أداة لتقييم الاستثمارات الرأسمالية طويلة الأجل لتحديد البديل الاستثماري الأنسب والأكثر ربحية.
- أعداد الموازنة الرأسمالية عبارة عن اتخاذ القرارات التخطيطية الرأسمالية طويلة الأجل المتعلقة بالاستثمارات و تمويلها.
- خطوات إعداد الموازنة الرأسمالية التقديرية كالتالي :
 - i. تحديد المقترحات الاستثمارية المتاحة.
 - ii. تقدير عوائد وتكاليف كل مقترح استثماري.
 - iii. تقييم المقترحات الاستثمارية باستخدام مجموعة طرق تقييم مثل:
 - a. طريقة صافي القيمة الحالية.
 - b. طريقة معدل العائد الداخلي على الإستثمار.
 - c. طريقة فترة الإسترداد.
 - iv. إعداد الموازنة الرأسمالية و متابعتها، حيث تتكون من جميع المقترحات الإستثمارية التي تمت الموافقة عليها و اختيارها لفترة الموازنة.

الفصل الرابع / الموازنة الثابتة (الساكنة) والموازنة المرنة

أولاً / مفهوم الموازنة الساكنة :

الموازنة الساكنة (الثابتة) : هي موازنة تعد لمستوى نشاط واحد فقط، حيث يتم افتراض حالة أو موقف واحد معين يتوقع حدوثه مستقبلاً ثم تبنى تقديرات الموازنات على أساسه.

خصائص الموازنة الساكنة (الثابتة) :

١. تعد لمستوى نشاط واحد فقط
٢. تقارن التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية المخططة طبقاً للموازنة عند مستوى النشاط المخطط بالموازنة الأصلية.

عيوب الموازنة الساكنة (الثابتة) :

١. ان افتراض حالة أو موقف واحد معين فقط لمستوى النشاط يتوقع حدوثه مستقبلاً وبناء تقديرات الموازنات على أساسه يتناقض مع واقع الأمر حيث عادة ما تحدث تقلبات في مستوى النشاط خلال الفترات المقبلة.
٢. عدم منطقية المقارنة بين تكاليف فعلية عند مستوى نشاط فعلي و بين تكاليف تقديرية عند مستوى نشاط مخطط واحد بالموازنة قد يختلف عن مستوى النشاط الفعلي.

ثانياً / مفهوم الموازنة المرنة :

الموازنة المرنة : هي موازنة لا تعد لمستوى نشاط واحد فقط، وانما تعد على أساس مدى معين من مستويات النشاط أو (عدة مستويات للنشاط)، حيث يتم تحديدها في ضوء التقلبات المتوقعة حدوثها في مستويات النشاط مستقبلاً ثم تبنى تقديرات الموازنات على أساس عدة مستويات للنشاط داخل هذا المدى.

خصائص الموازنة المرنة :

١. تعد لعدة مستويات نشاط داخل المدى الملائم بدلاً من مستوى نشاط واحد فقط.
٢. ديناميكية و ليست ثابتة، حيث تعد عند أي مستوى نشاط داخل المدى الملائم، بحيث اذا حدثت التكاليف الفعلية عند مستوى نشاط مختلف عما كان مخططاً لها اصلاً، فان هناك من المرونة ما يسمح بإعداد موازنة جديدة حسب الحاجة لمقارنتها بالنتائج الفعلية بشكل أكثر منطقية.

أهمية أسلوب الموازنة المرنة :

١. الموازنة المرنة تقدم معياراً دقيقاً للرقابة على التكاليف و تقييم الأداء.
٢. الموازنة المرنة توجد نظاماً أكثر منطقية لتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية المخططة بالموازنة المرنة.

ثالثاً / إعداد الموازنة المرنة :

١. تحديد المدى الملائم الذي يتوقع أن يتقلب خلاله مستويات النشاط للفترة القادمة.
 ٢. تحليل التكاليف التي ستحدث خلال المدى الملائم و تحديد أنماط سلوك التكاليف (متغيرة، ثابتة، مختلطة).
 ٣. فصل التكاليف حسب سلوكها ثم تحديد معادلة التكاليف (متغيرة، ثابتة، مختلطة).
 ٤. تحديد الجزء المتغير بأستخدام (معادلة التكاليف للجزء المتغير) التالية :
- معدل التغير = (الفرق بين تكاليف أعلى وأقل مستوى نشاط) ÷ (الفرق بين وحدات أعلى وأقل مستوى نشاط)**
- ثم إعداد موازنة توضح التكاليف المقابلة لكل مستوى من مستويات النشاط المختلفة داخل المدى الملائم للنشاط للفترة المقبلة.

الفصل الخامس / دور المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار

أولاً / مفهوم القرار :

القرار : هو عبارة عن اختيار بين مجموعة من البدائل.

- اتخاذ القرار يمثل الوظيفة الأساسية والأهم في وظائف الإدارة، المديرون يواجهون باستمرار مشاكل و مواقف قرارية تستدعي منهم اتخاذ قرارات رشيدة.
- تتبع صعوبة اتخاذ قرارات رشيدة من وجود عدة بدائل للمشكلة الواحدة، وعلى الإدارة أن تفاضل بين البدائل المتاحة و تختار البديل الذي يساهم بشكل افضل في تحقيق هدف المنشأة.

مكونات القرار :

١. الاختيار.
٢. البدائل.
٣. الأهداف.

بما ان القرار يتكون من الثلاثة العناصر السابقة فان متخذ القرار لديه هدف يود تحقيقه، وأمامه عدة بدائل تؤدي الى تحقيق هدفه، وعليه أن يفاضل بين هذه البدائل لختيار أفضلها.

ثانياً / خطوات أو مراحل اتخاذ القرار :

١. تحديد المشكلة
٢. تحديد البدائل المقترحة لحل المشكلة.
٣. تقييم البدائل المقترحة والمفاضلة بينها.
٤. اختيار البديل المناسب واتخاذ القرار الرشيد.

ثالثاً / أنواع القرارات :

تصنف القرارات الى عدة تصنيفات كالتالي:

١. تصنيف حسب الفترة الزمنية :
 - أ - قرارات طويلة الأجل : إستثمارية و إستراتيجية.
 - ب - قرارات قصيرة الأجل : جارية أو تشغيلية.
٢. تصنيف حسب مدى تكرارها :
 - أ - قرارات روتينية (متكررة) : مثل الحصول على مستلزمات الإنتاج و البيع.
 - ب - قرارات غير روتينية (غير متكررة) : مثل قرار شراء أو تصنيع أجزاء.
٣. تصنيف حسب ارتباطها بوظائف الإدارة :
 - أ - قرارات تخطيطية.
 - ب - قرارات رقابية.
 - ت - قرارات تنفيذية.

رابعاً / مدى ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار :

الملائمة : تعني أن المعلومات المحاسبية ومعلومات التكاليف يجب أن تكون ملائمة مع :

i. القرار المراد أخذه.

ii. متخذ القرار ذاته.

• تصنف المعلومات المحاسبية حسب علاقتها بعملية اتخاذ القرار الى :

١. معلومات ملائمة لاتخاذ القرار:

أ - هي معلومات مستقبلية متوقعة تختلف من بديل لآخر.

ب - هي معلومات تفضلية أي أنها تميز كل بديل عن البدائل الأخرى.

ت - هي معلومات تؤثر في القرار وتتأثر به.

٢. معلومات غير ملائمة لاتخاذ القرار:

أ - هي معلومات تاريخية حدثت في فترات ماضية.

ب - هي معلومات غير تفضلية أي أنها لا تميز أي بديل عن البدائل الأخرى.

ت - هي معلومات لا تؤثر في القرار ولا تتأثر به.

• السمات (الشروط) الواجب توفره لكي تكون معلومات التكاليف ملائمة للمفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرارات

غير الروتينية قصيرة الأجل: يجب أن تكون

١. تكاليف مستقبلية : أي أن التكلفة ستحدث لاحقاً نتيجة لاتخاذ القرار.

اما التكلفة غير المستقبلية (التكلفة التاريخية او الغارقة) التي حدثت سابقاً فهي غير ملائمة عند اتخاذ القرار.

٢. تكاليف تفضلية : أي أن التكلفة تختلف فيما بين البدائل.

اما التكلفة التي لا تختلف بين البدائل فهي غير ملائمة.

٣. تكاليف قابلة للتجنب : أي أن التكلفة يتم تحملها حالة اتخاذ القرار، ولا يمكن استبعادها بعدم اتخاذ القرار.

اما التكلفة غير القابلة للتجنب فهي غير مرتبطة بالقرار و بالتالي فهي غير ملائمة عند اتخاذ القرار.

خامساً / مفاهيم التكاليف لأغراض اتخاذ القرار :

١. التكاليف التفاضلية : هي التكاليف التي تختلف من بديل لآخر.

التكاليف التفاضلية تشمل على جميع بنود التكاليف التي تختلف بين البدائل سواء كانت هذه البنود تكلفة متغيرة أم ثابتة.

• الفرق بين التكاليف التفاضلية و التكاليف غير التفاضلية :

م	التكاليف التفاضلية	التكاليف غير التفاضلية
1	تعتبر تكلفة ملائمة عند اتخاذ القرار	تعتبر تكاليف غير ملائمة عند اتخاذ القرار
2	حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل	غير حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل

• العبرة في اعتبار عنصر التكلفة تفاضلياً او غير تفاضلياً :

i. اختلاف مقدار العنصر فيما بين البدائل.

ii. مدى كون العنصر حاسماً عند المفاضلة و اتخاذ القرار.

٢. **التكاليف الغارقة :** هي التكاليف التي حدثت فعلاً، ولا يمكن استردادها أو تغييرها بموجب أي قرار أو تصرف مستقبلي حيث أنها تكلفة تاريخية وقعت بالفعل في فترات ماضية.

● **خصائص التكاليف الغارقة :**

- تعتبر تكلفة غير ملائمة عند اتخاذ القرار لأنها تاريخية غير مستقبلية.
- غير تفاضلية لأنها غير حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل.
- يجب عدم استخدامها عند التحليل و المفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرار.

٣. **تكلفة الفرصة البديلة :**

تتمثل في العوائد والأرباح المفقودة أو المضحى بها و التي تخص أفضل بديل تالي للبديل المختار.

● **خصائص تكلفة الفرصة البديلة:**

- لا تسجل في الدفاتر و السجلات المحاسبية.
- تعتبر تكلفة ملائمة عند اتخاذ القرار لأنها مرتبطة بالقرار فهي تؤثر و تتأثر به.

سادساً / التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار :

● **المفاضلة بين البدائل يتطلب :**

- توافر المعلومات الملائمة للتعامل مع الموقف القراري أو المشكلة القرارية.
- المفاضلة بين البدائل باتباع تحليل تفاضلي للتكاليف والإيرادات المرتبطة بكل بديل (تكاليف تفاضلية و إيرادات تفاضلية).

وعليه يتم اتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق الهدف سواءً من زاوية تعظيم الإيرادات أو ترشيد التكاليف.

● **وفق أسلوب التحليل التفاضلي:**

- يقوم متخذ القرار بتحليل النتائج المترتبة على كل بديل كالتالي:
- مقارنة التكاليف التفاضلية (تكاليف مضافة) مع الإيرادات التفاضلية (إيرادات مضافة) المترتبة على اختيار بديل معين مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة.
- اختيار البديل الذي يترتب على اختياره زيادة في الإيرادات التفاضلية عن التكاليف التفاضلية مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة.

● **الخطوات التي يجب على المحاسب الإداري اتباعها عند تحليل معلومات التكاليف :**

- حصر جميع عناصر التكاليف ذات العلاقة بكل بديل من البدائل المتاحة.
- استبعاد التكاليف الغارقة.
- استبعاد التكاليف غير التفاضلية أي التي لا تختلف من بديل لآخر.
- اعتماده على عناصر التكاليف التفاضلية المتبقية وهي الملائمة لاتخاذ القرار والتي يعتمد عليها أساساً للمفاضلة و اتخاذ القرار الرشيد.

سابعاً / استخدامات التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل :

١. قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة.

- **طلبات البيع الخاصة :** هي عبارة عن طلبيات بيع تقدم الى إدارة المنشأة لانتاج حجم معين اضافي من المنتج بسعر بيع خاص (منخفض) يقل عن سعر البيع العادي ويقل عن التكلفة الكلية لوحدة المنتج.
- **للهولة الأولى يبدو** أن قبول طلبية بيع خاصة بسعر بيع منخفض ومنخفض عن التكلفة الكلية للوحدة يمكن أن يساهم فقط في احداث خسارة بالنسبة الى ربحية المنشأة ككل، والحقيقة ان ذلك قد لا يكون بالضرورة تحليلاً سليماً في جميع الظروف والأحوال.
- **في ظل ظروف معينة يمكن** قبول الطلبية الخاصة ذات السعر المنخفض حيث ان قبولها قد يضيف الى أرباح المنشأة الصافية وذلك بفعل استغلال الطاقة العاطلة لدى المنشأة في الأجل القصير و التي تتحمل المنشأة تكاليفها (الثابتة) سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا.

الموقف القراري لهذا القرار يتعلق بالمفاضلة بين البديلين التاليين :

١. قبول المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض.
٢. رفض المنشأة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض.

• شروط قبول طلبيات البيع الخاصة :

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

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

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

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

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

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.

• كيفية اتخاذ القرار المناسب :

~ الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة : **هو مدى تحقيق الطلبية الخاصة لأرباح تفاضلية أو خسائر تفاضلية.**

~ عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي فان القاعدة العامة في التقييم تستند على : **أساس ما تضيفه الطلبية الخاصة الى الأرباح الصافية للمنشأة و يتحدد ذلك باتباع المعادلة التالية:**

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

~ عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة **من الضروري استبعاد التكاليف غير الملائمة** التي 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.

- شروط تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة :
 ١. تكلفة مستلزمات الانتاج و البيع اللازمة للطلبية الخاصة وتشمل ما يلي:
 - i. المواد الانتاجية المباشرة.
 - ii. الأجور الانتاجية المباشرة.
 - iii. التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة كالمصروفات أو التكاليف التسويقية المرتبطة بالطلبية الخاصة مثل عمولة مبيعات خاصة للطلبية.
 ٢. التكلفة الثابتة الاضافية /الخاصة للكلية الخاصة (ان وجدت).
 ٣. تكلفة الفرصة البديلة : التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل قبول الطلبية الخاصة، والتي قد تتمثل في العوائد والأرباح المضحية بها والمفقودة نتيجة اتخاذ قرار بقبول الطلبية الخاصة.
- معادلة التكلفة التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة :

$$\text{التكلفة التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة} = \text{التكاليف المتغيرة انتاجية وتسويقية للطلبية الخاصة} + \text{التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة للطلبية الخاصة} + \text{تكلفة الفرصة البديلة للطلبية الخاصة}.$$
- حالات قبول أو رفض الطلبية الخاصة :
 - i. عند تحقيق أرباح تفاضلية ، أي اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة ففي هذه الحالة يتم قبول الطلبية الخاصة.
 - ii. عند تحقيق خسائر تفاضلية ، أي اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية أقل من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة ففي هذه الحالة يتم رفض الطلبية الخاصة.

٢. قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي :

~ أحياناً تواجه إدارة المنشأة بضرورة اتخاذ قرار خاص بالمفاضلة بين الشراء الخارجي لبعض الأجزاء التي تحتاج إليها في مزاوله نشاطها أو القيام بالتصنيع الداخلي لهذه الأجزاء.

• **الاعتبارات الواجب مراعاتها عند التقييم والمفاضلة بين بدائل قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي :**

i. التصنيع الداخلي هل يتم في حدود الطاقة المتاحة للمنشأة أو يتطلب الأمر زيادة الطاقة عن طريق شراء آلات ومعدات جديدة.

ii. هل هناك استخدامات أخرى أكثر ربحية لتلك الطاقة المقرر استخدامها في التصنيع الداخلي؟

• **الموقف القراري لهذا القرار يتعلق بالمفاضلة بين البديلين التاليين :**

١. قيام المنشأة بالتصنيع الداخلي لأحد أجزاء المنتج.

٢. قيام المنشأة بالشراء الخارجي لهذا الجزء جاهزاً.

• **كيفية اتخاذ القرار المناسب :**

~ الأساس في المفاضلة بين بدائل قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي : **هي معلومات التكاليف لكلا البديلين.**

~ عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي فإن القاعدة العامة في التقييم تعتمد على : **نتيجة المقارنة بين تكلفة التصنيع الداخلي وتكلفة الشراء الخارجي.**

~ عند تحديد تكلفة التصنيع الداخلي **من الضروري استبعاد التكاليف غير الملائمة** التي تتمثل كمبدأ عام في التكاليف الثابتة الحالية غير القابلة للتجنب، والتي تتحملها المنشأة سواء قامت بالتصنيع الداخلي للأجزاء أو الشراء الخارجي للأجزاء.

• **شروط تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي:**

١. **تكلفة مستلزمات الانتاج و البيع اللازمة لتصنيع الأجزاء داخل المنشأة وتشمل ما يلي:**

i. المواد الانتاجية المباشرة.

ii. الأجور الانتاجية المباشرة.

iii. التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة.

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

٣. **تكلفة الفرصة البديلة :** التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل التصنيع الداخلي، والتي قد تتمثل في العوائد والأرباح المضحى بها والمفقودة من المنتجات التي سيتم ايقاف انتاجها واستغلال خطوط انتاجها في التصنيع الداخلي للأجزاء.

• **معادلة التكلفة التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي :**

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

• **معادلة التكلفة التفاضلية الملائمة للشراء الخارجي :**

التكلفة التفاضلية الملائمة للشراء الخارجي = ثمن الشراء الأساسي للأجزاء + مصروفات الشراء (مصروفات النقل و عمولة الشراء....).

• حالات القرار :

- i. عندما تكون التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي **أقل** من تكاليف الشراء الخارجي **فان التصنيع الداخلي يكون قراراً مناسباً.**
- ii. عندما تكون التكاليف التفاضلية الملائمة للشراء الخارجي **أقل** من تكاليف التصنيع الداخلي **فان الشراء الخارجي يكون قراراً مناسباً.**

• حالات تطبيق القرار :

- i. في حال المنتجات اجزاء المنتج.
- ii. في حال الخدمات مثل : خدمة تركيب خط انتاجي جديد (هل يتم التركيب داخلياً بواسطة المنشأة نفسها أم يتم التركيب بواسطة شركة خارجية).

٣. قرار استبعاد أو الإبقاء على أحد المنتجات القائمة حالياً، وقرار إضافة أو عدم إضافة منتج جديد الى تشكيلة المنتجات القائمة حالياً:

~ في المنشآت الصناعية ذات الانتاج المتعدد الذي يتم في خطوط انتاجية متخصصة تواجه إدارة المنشأة مواقف قرارية مثل:

i. مشكلة الاختيار بين الاستبعاد أم الإبقاء لمنتج معين من تشكيلة المنتجات الحالية.

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

~ ان استخدام أسلوب التحليل التفاضلي في مثل هذه القرارات يعد مدخلاً مناسباً لترشيد الإدارة عند اتخاذه.

أ - قرار الاستبعاد أم الإبقاء على أحد المنتجات :

• كيفية اتخاذ قرار الاستبعاد أم الإبقاء على أحد المنتجات :

~ يختص هذا القرار بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً، ثم تفكر الإدارة في الاستبعاد أم الإبقاء على أحد المنتجات لأنها قد ترى - من وجهه نظرها - أن وجود هذا المنتج يحقق خسائر للمنشأة.

~ الأساس في المفاضلة بين بدائل قرار الاستبعاد أم الإبقاء على أحد المنتجات هو:

i. مدى تحقيق المنتج المعين المرشح للاستبعاد (عائد مساهمة / هامش ربحية) حقيقة أو خسائر حقيقية.

ii. مدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة.

يتحدد ذلك في ضوء ما يلي :

المقارنة بين الإيرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد و بين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد.

~ عند تحديد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد **من الضروري عدم اشمالها على التكاليف**

غير الملائمة وغير القابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المعين والتي تتمثل كمبدأ عام في نصيب المنتج من

التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة، والتي توزع بين المنتجات القائمة كإجراء تكاليفي يقوم به

محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الاجمالية للمنتجات في نهاية كل فترة زمنية (غرض محاسبة التكاليف)

غير أنها عند اتخاذ القرار يتم التحمل بها سواء تم الاستبعاد أم الإبقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج

المرشح للاستبعاد و غير قابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد.

• **شروط تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاد:**

١. تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للمنتج المعين.

٢. تكلفة الأجور الانتاجية المباشرة للمنتج المعين.

٣. التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج المعين.

٤. التكاليف الانتاجية الثابتة الخاصة للمنتج المعين.

• **الموقف القراري لهذا القرار يتعلق بالمفاضلة بين البديلين التاليين :**

١. استبعاد المنتج المعين المرشح للاستبعاد من التشكيلة الحالية .

٢. الإبقاء على المنتج المعين المرشح للاستبعاد ضمن التشكيلة الحالية.

• **حالات القرار :**

i. اذا كانت الإيرادات المرتبطة بالمنتج المعين **لا تغطي** التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح

للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده فان المنتج المعين يحقق **خسارة سالبة حقيقة** تؤدي الى تخفيض

الربحية الصافية للمنشأة وعليه **يكون قرار استبعاد المنتج المرشح مناسباً.**

ii. إذا كانت الإيرادات المرتبطة بالمنتج المعين **تغطي وتزيد** عن التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده فإن المنتج المعين يحقق **عائد مساهمة أو هامش ربحية موجبة** تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة وعليه **يكون قرار الإبقاء على المنتج المرشح مناسباً**.

ب - قرار الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد :

• كيفية اتخاذ قرار الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد :

- ~ يختص هذا القرار بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً، ثم تفكر الإدارة في الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد لأنها قد ترى - من وجهة نظرها - أن وجود هذا المنتج يحقق أرباحاً للمنشأة.
- ~ الأساس في المفاضلة بين بدائل قرار الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد هو:

i. **مدى تحقيق المنتج الجديد أرباح أو خسائر تفاضلية حقيقية.**

ii. **مدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة.**

يتحدد ذلك في ضوء ما يلي :

المقارنة بين الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد و بين التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد.

~ عند تحديد التكاليف 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 انها غارقة يتم التحمل بها سواء تم اضافة المنتج الجديد أم عدم اضافته فهي ليست تفاضلية لأنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند اتخاذ القرار بعدم انتاج المنتج الجديد.

• شروط تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد:

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

• مفاهيم :

التكلفة الثابتة الخاصة للمنتج : هي تكلفة ثابتة ترتبط بالمنتج و يتم تحملها حالة اضافة المنتج الجديد كما انها 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 لأنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند اتخاذ القرار بعدم انتاج المنتج الجديد.

• الموقف القراري لهذا القرار يتعلق بالمفاضلة بين البديلين التاليين :

١. اضافة المنتج الجديد الى التشكيلة الحالية من المنتجات.
٢. عدم اضافة المنتج الجديد الى التشكيلة الحالية من المنتجات.

• حالات القرار :

- i. إذا كانت الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد **تفوق** التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد فإن المنتج الجديد يحقق أرباح **تفاضلية حقيقية** تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنشأة وعلية **يكون قرار إضافة المنتج الجديد مناسباً**.
- ii. إذا كانت الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد **تقل** عن التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد فإن المنتج الجديد يحقق **خسائر تفاضلية حقيقية** تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة وعلية **يكون قرار عدم إضافة المنتج الجديد مناسباً**.

٤. قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استكمال التشغيل الإضافي عليها:
- ~ تتسم عملية الإنتاجية في بعض المنشآت الصناعية باستخدام مادة خام واحدة مشتركة وعمليات إنتاجية مشتركة وينتج عن ذلك عدة منتجات مختلفة مثال ذلك الصناعات الغذائية وصناعة تكرير البترول وغيرها.
- **مفاهيم :**
 - **المنتجات المشتركة :** هي المنتجات التي يتم إنتاجها من مادة خام واحدة و من خلال عمليات إنتاجية مشتركة.
 - **التكاليف المشتركة :** هي تكاليف التصنيع للمنتجات المشتركة خلال العمليات الإنتاجية المشتركة حتى نقطة الانفصال.
 - ~ يقوم محاسب التكاليف بتوزيع التكاليف المشتركة بين المنتجات المشتركة باتباع اسس توزيع معينة بغرض تحديد التكلفة الكلية للمنتجات (غرض تكاليفي)
 - **نقطة الانفصال :** هي النقطة في العملية الإنتاجية التي يعتبر عندها كل منتج منتجاً منفصلاً عن المنتجات الأخرى المشتركة.
 - **المشكلة القرارية :**
 - ~ تتمثل المشكلة القرارية في هذا الموقف في أن الإدارة قد تفكر في إجراء عمليات تشغيل إضافي على هذه المنتجات بعد نقطة الانفصال بدلاً من بيعها مباشرة عند نقطة الانفصال حيث أنها ترى أن التشغيل الإضافي قد يؤدي الى تحقيق أرباح إضافية للمنشأة.
 - **الموقف القراري لهذا القرار يتعلق بالمفاضلة بين البديلين التاليين :**
 - ١. بيع المنتجات عند نقطة الانفصال (دون إجراء تشغيل اضافي عليها).
 - ٢. بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل اضافي عليها عند نقطة الانفصال.
 - **كيفية اتخاذ القرار المناسب :**
 - ~ يختص هذا القرار بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً، ثم تفكر الإدارة في الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد لأنها قد ترى - من وجهة نظرها - أن وجود هذا المنتج يحقق أرباح للمنشأة.
 - ~ الأساس في المفاضلة بين بدائل قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استكمال التشغيل الإضافي عليها هو:
 - i. مدى تحقيق ربحية تفاضلية أو خسارة تفاضلية من عمليات التشغيل الإضافي للمنتج بعد نقطة الانفصال.
 - ii. مدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة.
 - يتحدد ذلك في ضوء ما يلي :
 - المقارنة بين الايرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج و بين التكاليف التفاضلية التشغيل الإضافي للمنتج.
 - **حالات القرار :**
 - i. اذا كانت عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق أرباح إضافية تؤدي الى زيادة الربحية الصافية للمنشأة فان **قرار بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال يكون مناسباً.**
 - ii. اذا كانت عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق خسائر إضافية تؤدي الى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة فان **قرار بيع المنتجات بعد نقطة الانفصال (دون إجراء تشغيل إضافي) يكون مناسباً**
 - **الايرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في :**
 - الفرق بين سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الإضافي و سعر بيعها عند نقطة الانفصال مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها إضافياً. قانون**

- **التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في :**
 ١. **تكلفة مستلزمات الانتاج اللازمة للتشغيل الإضافي للمنتج وتشمل ما يلي:**
 - i. المواد الانتاجية المباشرة.
 - ii. الأجور الانتاجية المباشرة.
 - iii. التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة.
 ٢. **التكلفة الثابتة الاضافية / الخاصة** حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية اضافية لازمة للتشغيل الإضافي للمنتج.
 ٣. **تكلفة الفرصة البديلة :** التي تم التضحية بها نتيجة للتشغيل الإضافي للمنتج، والتي قد تتمثل في العوائد والأرباح المضحى بها والمفقودة من استغلال خطوط إنتاجه في التشغيل الإضافي للمنتج.
- عند اتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال فان **التكاليف المشتركة تعتبر غير ملائمة** لأنها تعتبر :
 - i. تكاليف غارقة
 - ii. غير تفاضلية
 - iii. لا 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 به.

الفصل السادس / نظام محاسبة المسؤولية وتقييم وإدارة الأداء

أولاً / مفهوم محاسبة المسؤولية :

محاسبة المسؤولية : هي نظام محاسبي يعتمد على تجميع وتحليل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والاستثمار وإعداد تقارير رقابية ومتابعة على أساس الوحدات التنظيمية للمنشأة (مركز المسؤولية) بغرض مساءلة كل مدير مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق رقبته وتحكمه ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج.

ثانياً / طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية:

يتضح من التعريف السابق أن أهم النقاط المتعلقة ببينة وأهداف محاسبة المسؤولية تتمثل فيما يلي:

١. محاسبة المسؤولية نظام رقابي يستلزمه الاتجاه اللامركزي للإدارة حيث تهدف من خلاله الى:

أ - التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.

ب - التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف.

ت - اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف.

٢. أن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المنشأة الى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى "مراكز المسؤولية".

٣. يكون مركز المسؤولية تحت أمره شخص معين تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات وإيضاً المخرجات في حدود معينة (أي انه يكون مسؤولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية في حدود السلطات الممنوحة له).

٤. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق مفهوم "الإدارة بالأهداف" وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية و بين مراكز المسؤولية.

• تعد الموازنة التخطيطية لمركز المسؤولية هدفاً يسعى المركز الى تحقيقه فهي تشتمل على المعدلات المعيارية لأنشطته حيث يتم مقارنتها بـ :

i. نتائج الأداء الفعلي.

ii. تحديد الانحرافات.

iii. تحليل مسبباتها.

iv. اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

٥. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق مفهوم "الإدارة بالاستثناء" أي مركز المسؤولية أو مستوى إداري لا يمارس ولا يراقب من العمليات الا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك.

مبدأ الإدارة بالاستثناء يعنى عدم تبليغ الإدارة الأعلى الا عند الضرورة (أي عند وجود خطر أو انحراف يستدعس تدخل الإدارة الأعلى لتصحيح الانحراف).

ثالثاً / مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

لكي يحقق نظام محاسبة المسؤولية أهدافه يجب أن يستند إلى المقومات التالية:

١. تحديد مراكز المسؤولية :

مراكز المسؤولية هي وحدات إدارية فرعية غالباً لامركزية في التنظيم تقع تحت إشراف و مسؤولية شخص إداري مسؤول.

مركز المسؤولية قد تكون فرعاً مستقلاً أو إدارة فرعية أو مصنعاً أو قسمًا أو مركز تكلفة إنتاجية أو خدمية ... الخ.

• **تصنيف مراكز المسؤولية :** تصنف إلى ثلاثة أنواعأ - **مركز تكلفة :**

مركز تكلفة : عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها أساساً مسؤول عما يحدث بها من عناصر تكاليف فقط.

■ **دور مدير المركز المسؤول :**

- ~ يكون هدف مديرها تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن.
- ~ الإيرادات والاستثمارات لا تدخل في نطاق مسؤوليته ومسؤولته.
- ~ كل أو بعض عناصر التكلفة خاضعة لرقابته وتحكمه حيث يستطيع بقرارته و تصرفاته أن يؤثر فيها.

■ **تقرير الأداء في مراكز التكلفة تركز على :**

- ~ التكاليف القابلة للرقابة.
- ~ يقارن بين التكاليف المعيارية المخططة وبين التكاليف الفعلية بهدف :
- i. تحديد الانحرافات.
- ii. تحليل مسبباتها.
- iii. محاسبة المسؤولين عنها.

■ **تعد مراكز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعاً واستخداماً في الحياة العملية،** كثير من دوائر النشاط الإنتاجي و الخدمي في التنظيم يمكن اعتبارها مراكز تكلفة حيث يمكن حصر تكاليفها و قياسها.

■ **من أمثلة مراكز التكلفة :**

- ~ مراكز الإنتاج (خط إنتاج معين)
- ~ مراكز الخدمات الإنتاجية (مركز صيانة الآلات و المعدات بالمصنع)

ب - **مركز ربحية :**

مركز ربحية : عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها أساساً مسؤول عما يحققه من إيرادات و عما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات.

■ **دور مدير المركز المسؤول :**

- ~ يكون هدفه الرئيسي تعظيم أرباح مركزه.

الأرباح هي الفرق بين الإيرادات المحققة و بين التكاليف و المصروفات المستنفذة

- ~ الإيرادات والاستثمارات لا تدخل في نطاق مسؤوليته ومسؤولته، بل تخص الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الاستثمارية.
- ~ كل أو بعض عناصر التكلفة خاضعة لرقابته وتحكمه حيث يستطيع بقرارته و تصرفاته أن يؤثر فيها.

■ **تقرير الأداء في مراكز الربحية تركز على :**

- ~ ناتج مقابلة الرقابة بين إيرادات المركز و بين تكاليفه ومصروفاته (أي على الربح مكوشر لتقييم أداء المسؤولين).

~ يقارن بين الربح المخطط وفق الموازنة وبين الربح الفعلي بهدف :

- i. تحديد الانحرافات.
- ii. تحليل مسبباتها.
- iii. محاسبة المسؤولين عن ذلك.

■ من أمثلة مراكز الربحية :

- ~ الفروع المستقلة في المنشآت ذات الفروع.
- ~ الأقسام المختلفة في المنشآت ذات الأقسام (قسم أدوات منزلية و قسم أدوات كهربائية).

ت - مركز استثمار:

مركز استثمار : عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها أساساً مسئول عما يحققه من إيرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات، بالإضافة الى ما تم استثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية.

■ دور مدير المركز المسئول :

~ يكون هدفه الرئيسي تعظيم معدلات العائد على الاستثمار في مركزه.

معدل العائد على الاستثمار = ربحية المركز ÷ الأصول المستثمرة بالمركز (× 100

~ الإيرادات و الاستثمارات لا تدخل في نطاق مسؤوليته ومسئولته، بل تخص الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الاستثمارية.

■ تقرير الأداء في مراكز الاستثمار تركز على :

~ مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات التالية :

- i. الإيرادات.
- ii. التكاليف و المصروفات.
- iii. الاستثمارات.

و ذلك بغرض تقييم أداء المسؤولين

~ يقارن بين معدل العائد على الاستثمار المخطط وبين معدل العائد على الاستثمار المحقق بهدف :

- iv. تحديد الانحرافات.
- v. تحليل مسبباتها.
- vi. محاسبة المسؤولين عن ذلك.

■ من أمثلة مراكز الربحية :

- ~ الفروع المستقلة والخارجية في المنشآت المالية من بنوك وشركات تأمين.
- ~ الفروع الخارجية للشركات متعددة الجنسيات.

٢. تحديد معايير الأداء :

معايير الأداء : عبارة عن أدوات قياس محددة مقدماً قبل بدء التنفيذ، يتم انشاؤها وفق الأسلوب العلمي للمعايرة.

معايير الأداء : تعتمد للحكم على كفاية نتائج التنفيذ في مراكز المسؤولية المختلفة لأنها أساس مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط له.

• أنواع معايير ومؤشرات الأداء في مراكز المسؤولية : تصنف الى ثلاثة أنواع

أ - معايير الأداء في مراكز التكلفة :

~ مركز التكلفة تعتبر **التكاليف** اساس تقييم المسئول.

~ مقياس الأداء هو:

i. التكاليف المعيارية.

ii. الموازنات التخطيطية التكاليفية.

المبنية على المعايير التكاليفية التي تعد مقياساً للحكم على الأداء الفعلي أي على التكاليف الفعلية.

~ يقارن بين معدل التكاليف المخططة المعيارية وبين التكاليف الفعلية بهدف :

i. تحديد الانحرافات.

ii. تحليل مسبباتها.

iii. محاسبة المسئولين عن ذلك.

iv. تحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.

ب - معايير الأداء في مراكز الربحية :

~ مركز الربحية تعتبر **الربح** اساس تقييم المسئول.

~ مقياس الأداء هو:

i. التكاليف المعيارية المخططة.

ii. الإيرادات المخططة.

فينتج الربح المخطط الذي يعد مقياساً للحكم على الأداء الفعلي أي الربح الفعلي.

~ يتحدد انحراف الربح بالمقارنة بين الربح المخطط وبين الربح الفعلي بهدف :

i. تحديد الانحرافات.

ii. تحليل مسبباتها.

iii. محاسبة المسئولين عن ذلك.

iv. تحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.

ت - معايير الأداء في مركز الاستثمار:

~ مركز الاستثمار يعتبر **معدل العائد على الاستثمار** اساس تقييم المسئول.

~ مقياس الأداء هو:

i. معدل العائد على الاستثمار المخطط.

و الذي يعد مقياساً للحكم على الأداء الفعلي أي معدل العائد على الاستثمار المحقق.

~ يتحدد انحراف معدل العائد بالمقارنة بين معدل العائد المخطط وبين معدل العائد الفعلي المحقق بهدف :

v. تحديد الانحرافات.

vi. تحليل مسبباتها.

vii. محاسبة المسئولين عن ذلك.

viii. تحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة

٣. إعداد التقارير الرقابية :

تقارير الأداء / الرقابية : هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة.

تقارير الأداء / الرقابية : تعد لكل مركز مسئولية على أساس مقارنة خطته بأدائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما.

ترفع تقارير الأداء / الرقابية بشكل دوري الى الجهة الإدارية المسؤولة عن المركز المعنى بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسية و الانحرافات الجوهرية في مركز المسئولية لاتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة واللازمة.

• أهم قواعد إعداد وتقديم التقارير الرقابية تتمثل في التالي :

- أ - التقرير وفق المستويات الإدارية : تتصاعد التقارير وفق خطوط السلطة من الأدنى الى الأعلى.
- ب - ملائمة التقرير للمستوى الإداري : تتمثل في
 - i. مناسبة مضمون التقارير
 - ii. درجة أجمالية أو تفاصيل بياناتها للمستوى الإداري الذي ترفع اليه.
- ت - اشتغال التقرير على العناصر القابلة للرقابة و التحكم : يشترط ان تكون من قبل الشخص المسئول عن مركز المسئولية فقط لكي تكون محاسبة مدير المركز المسئول موضوعية.
- ث - المقارنات و المعايير: تتمثل في ضرورة ان تشتمل التقارير على
 - i. الأرقام المستهدفة و الأرقام الفعلية.
 - ii. المقارنة بينهما.
 - iii. تحديد الانحرافات.
 - iv. تحديد أسباب الانحرافات.
 - v. تحليل أسباب الانحرافات.
 - vi. تحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- ج - ثبات شكل وعناصر التقرير : لكي تكون
 - i. البيانات قابلة للمقارنة.
 - ii. المتابعة الفعالة.
 - iii. التقييم السليم من فترة لأخرى.
- ح - السرعة والدقة في التقرير: تتمثل في الحصول على البيانات بدرجة مقبولة من الدقة وفي أسرع وقت ممكن ليستفيد منها متخذ القرار.

رابعاً / أنواع مقاييس الأداء و بطاقات القياس المتوازن للأداء :

• تتدرج مقاييس (معايير) الأداء على النحو التالي:

- i. مقاييس تعتمد على معيار فردي للأداء.
- ii. مقاييس تعتمد على عدد من معايير للأداء.
- iii. مقاييس مركبة للأداء.

• أنواع مقاييس (معايير) الأداء تتمثل في التالي :

أ - مقاييس الأداء ذات المعيار الواحد : هي المقاييس / المعايير التي تركز على خاصية واحدة تعبر عن الأداء.
~ من أمثلتها :

i. مقياس التكلفة

ii. مقياس الربحية.

iii. مقياس معدل العائد على الاستثمار.

ب - مقاييس الأداء ذات المعايير المتعددة : هي المقاييس / المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن الأداء.
~ من أمثلتها :

i. مقياس أداء مركز مسؤولية : يشتمل على

a. ربحية المركز.

b. إنتاجيته.

c. مسؤوليته الاجتماعية.

d. مدى تعونه مع الأقسام الأخرى.

ت - مقاييس الأداء المركبة : هي المقاييس / المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن:
i. الأداء.

ii. وضع أوزان ترجح لكل خاصية من خصائص أداء مركز المسؤولية المعين.

iii. تجميع هذه الخصائص بعد ترجيحها.

ث - بطاقة القياس المتوازن للأداء : هي بطاقات تتضمن مقاييس الأداء المالية و غير المالية لمراكز المسؤولية في تقرير واحد.

بطاقات القياس المتوازن للأداء تتضمن المجموعات التالية :

i. مقاييس الابتكار و الأبداع : تتضمن

a. عدد براءات الاختراع الجديدة.

b. عدد المنتجات الجديدة.

ii. مقاييس العمليات الداخلية :

a. وقت دورة التصنيع.

b. الجودة.

c. الكفاءة الإنتاجية.

iii. مقاييس العملاء :

a. الوفاء باحتياجات العملاء

b. سرعة الاستجابة لطلبات العملاء

iv. مقاييس الأداء المالي :

a. نمو دخل التشغيل و الإيرادات.

~ توجد علاقة سببية بين المحاور الأربعة الأساسية (اعلاه) لمقاييس التقييم لهذه البطاقات حيث يسهم التحسين في

مستوى التعلم والابتكار الى زيادة كفاءة الأداء بالنسبة للعمليات الداخلية والفنية

~ تؤدي الأخيرة الى زيادة الرضا من جانب العملاء بما يؤدي في النهاية الى وجود انعكاسات مالية ايجابية للمساهمين.

خامساً / تسعير التحويلات الداخلية وعلاقتها بتقييم الأداء :

- مفهوم سعر التحويل :
- سعر التحويل : هو القيمة التي يتم على أساسها تحويل وتبادل سلع أو خدمات بين مراكز المسؤولية (الوحدات الفرعية) بالمنشأة وبعضها البعض.
- أهمية التحديد الدقيق لأسعار التحويل للتحويلات الداخلية بين مراكز المسؤولية : ترجع الى تأثير ذلك على قرارات تقييم أداء مراكز المسؤولية داخل المنشأة لكي يمكن تقييم أداء المراكز بشكل موضوعي.
- طرق تحديد سعر التحويل :
- أ - أساس سعر السوق.
- ب - أساس سعر السوق المعدل (سعر السوق - الوفر في مصروفات التسويق)
- ت - أساس التكلفة الفعلية.
- ث - أساس التكلفة التقديرية (المعيارية).
- ج - أساس التكلفة المعدلة :
- i. قد تكون التكلفة المتغيرة فقط مثل : الحد الأدنى لسعر التحويل
- ii. أو قد تكون التكلفة مضافاً إليها نسبة معينة.
- ح - السعر التفاوضي.

الفصل السابع / الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية

أولاً / التطورات والتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة :

- حدثت في بيئة الأعمال تغيرات وتطورات كبيرة كان لها الأثر العظيم على نظم المحاسبة الإدارية فقد اسلّمت ضرورة تطوير أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة تلك التطورات وزيادة قدرة المنشآت على الاستمرار في بيئة أعمال شديدة التطوير والتغير.

• أهم التطورات والتغيرات الحديثة في بيئة التصنيع الحديثة :

١. **تغيرات في تقنية الإنتاج :** استخدمت الشركات نظم وطرق تصنيع جديدة تتطلب تغيرات فنية في تقنية الإنتاج.
 - من أمثلتها :

i. نظم الإنتاج الفوري (JIT)

ii. نظم إدارة الجودة (TQM)

- لقد ساعدت هذه النظم الحديثة الشركات على تحقيق ميزة تنافسية كبيرة نتيجة مساعدتها في:

i. إنتاج تشكيلة منتجات متنوعة.

ii. انخفاض المخزون.

iii. تضائل العنصر البشري.

٢. **الأهتمام المتزايد بجودة المنتج :** واجهت الشركات تحديات تتمثل في كيفية تحقيق التوازن بين التحسين المستمر لجودة المنتجات بما يؤدي الى :

i. الوفاء بمتطلبات العملاء

ii. يحقق للشركة بعض المزايا التنافسية

- من أمثلة المفاهيم المستحدثة :

i. رقابة الجودة الشاملة.

ii. التحسين المستمر للجودة.

٣. **التطورات التكنولوجية وازدياد حدة المنافسة :** في ظل بيئة التطورات التكنولوجية الحديثة أصبحت بيئة الأعمال تتصف بالتغير السريع.

- من أمثلة ذلك :

i. التطورات التكنولوجية في مجال الاتصالات وخاصة الانترنت وقواعد البيانات.

ii. الاهتمام الأكبر بالأهداف الاستراتيجية وظهور أساليب حديثة لتقييم الأداء بسبب ازدياد حدة المنافسة بين الشركات العالمية كالأمريكية واليابانية.

٤. **التركيز على اشباع رغبات العملاء :** تزايدت الاتجاهات العالمية للاهتمام بالمستهلك.

~ أن اشباع رغبات العملاء بات هو المطلب الأول للشركات العاملة في ظل المنافسة الشديدة

~ أصبح مستوى رضا العميل من أهم المقاييس الأساسية لنجاح الشركات

~ يساعد فهم وقياس رضا العميل إدارة الشركة في تطوير السلعة أو الخدمة مما يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية كبيرة للشركة.

٥. الرغبة في الحصول على شهادات المواصفات القياسية :

- ~ رغبت الشركات في الحصول على شهادات المواصفات القياسية (ISO) كشهادة ضمان وجود المواصفات القياسية العالمية في المنتجات أو الخدمات التي تنتجها الشركة نظراً لأن كثير من الشركات والحكومات وضعت شرط الحصول على هذه الشهادات للتعامل معها.
- ~ اصبح تركيز الشركات الصناعية و الخدمية على تحسين الجودة بدلاً من تخفيض التكلفة ومحاولة استيفاء كل متطلبات الحصول على شهادات المواصفات القياسية.

٦. ظهور تنظيمات واتفاقيات عالمية :

- ~ نشأت منظمات اقتصادية جديدة واتفاقيات تجارية كثيرة مثل اتفاقية الجات ومنظمة الدول الأوروبية.
- ~ سعت الدول التي ترغب في الانضمام الى مثل هذه الاتفاقيات الى تطوير صناعاتها وتطوير أساليب إنتاجها باستحداث ادوات إدارية ومحاسبية جديدة لمواكبة التطور والصمود في وجه المنافسة العالمية.

ثانياً / أثر التطورات والتغيرات الحديثة على المحاسبة الإدارية :

• أهم التأثيرات للتطورات والتغيرات الحديثة على المحاسبة الإدارية:

١. تحديد تكاليف المنتج :

- ~ أدى استخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة الى :
 - i. تساؤل تكاليف العنصر البشري.
 - ii. تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة.
- ~ أصبح من المفضل عدم تتبع عنصر تكلفة العمل المباشر كعنصر مستقل بل تتم المحاسبة عنها بادماجها مع التكاليف غير المباشرة.

٢. الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء :

- ~ أصبحت القرارات الإدارية الخاصة بالمخزون والاستثمار هي محور الاهتمام لنظم الرقابة بينما رقابة تكاليف التشغيل والعمالة أصبحت اقل اهمية.
- ~ أصبح الاهتمام متزايد بمقاييس تحسين الجودة والمخزون والإنتاجية وزيادة رضاء العميل.

٣. تقييم الاستثمارات :

- ~ أصبح من الضروري البحث عن مقاييس اكثر كفاءة لتقييم الاستثمارات الحديثة تأخذ في الحسبان التغيرات والتقلبات السريعة في هذه البيئة مثل انخفاض نصيب السوق.

٤. اتساع طاقة المعلومات لدى متخذ القرار :

- ~ زادت قدرات المحاسبة الإدارية نحو استخدام تكنولوجيا الحاسب المتقدمة كوسيلة للتقرير ونظم الرقابة بشكل أكثر دقة وملائمة وفعالية.
- ~ تحسنت استجابة المحاسبة الإدارية للمواقف الطارئة التي تتطلب منها السرعة في توفير المعلومات التي تحسن من صنع القرار.

ثالثاً / الأساليب والأدوات الحديثة لتدعم نظم المحاسبة الإدارية :

• أهم الأدوات و الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية :

١. نظام التكاليف على النشاط (ABC) :

- ان ظهور هذا النظام كان استجابة للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع و ارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة.
- في نظم التكاليف التقليدية تحدد تكاليف المنتجات على أساس :
 - i. توزيع و تخصيص التكاليف على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات.
 - ii. توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج.
 - iii. توزيع تكاليف مراكز الإنتاج على المنتجات باستخدام معدلات تحميل مختلفة.
- تحسب وفقاً لأسس تحكمية لا تؤدي الى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة ومن ثم الوصول الى قياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج.
- بينما وفق نظام التكلفة على أساس النشاط يتم تعديل طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة باتباع طريقة مستحدثة
 - عند تحديد العلاقة بين وحدة النشاط وبين الموارد (عناصر التكلفة) فان وحدة النشاط هي التي تخلق الطلب على الأنشطة.
 - الأنشطة تخلق الطلب على الموارد (عناصر التكلفة) ثم يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط المسبب للتكلفة.
 - لذلك فان تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي استنفذتها هذه المنتجات سيؤدي الى زيادة دقة أرقام التكلفة.

٢. التكلفة المستهدفة (TC) :

- **التكلفة المستهدفة :** هي عبارة عن عملية ضبط وتحديد تكلفة المنتج المقترح والذي يؤدي إنتاجه الى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.
- **التكلفة المستهدفة** تعتبر أحد الأساليب المستحدثة لرفع كفاءة عملية اتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة وزيادة حدة المنافسة.
- في النظم التقليدية يتم تحديد سعر البيع للمنتجات على أساس :
 - i. تحديد التكلفة أولاً.
 - ii. إضافة هامش الربح المناسب.
- ليتم الوصول الى سعر البيع المقترح للمنتج. فاذا كان السعر أعلى من السوق أو ان الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر فيتم تخفيض سعر البيع الى أقل قدر ممكن ومحاولة تخفيض التكلفة بالطرق التقليدية أثناء التشغيل.
- بينما وفق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم :
 - i. تحديد سعر السوق أولاً
 - ii. تحديد هامش الربح المخطط تحقيقه.
- والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها أي التكلفة المستهدفة.
- على ذلك يتم إجراء التصميمات والاختبارات للمنتج من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة فقط (المسموح بها) و محاولة تخفيض التكلفة أثناء مراحل التخطيط و الإعداد و التشغيل للإنتاج.

- **التكلفة المستهدفة أو التكلفة المسموح بها = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه.**
- مدخل التكلفة المستهدفة لا يعتمد على تحديد التكلفة التي يمكن للمنشأة الإنتاج بها وإنما يعتمد على :
 - i. تحدد التكلفة في ضوء امكانيات المنشأة.
 - ii. مدى تقبل السوق لتلك التكلفة.
 - iii. العلاقة بين تكلفة المنشأة وتكلفة المنافسين.
- التكلفة المستهدفة تعتمد على **عوامل ومتغيرات السوق** وتطبيق هذا الأسلوب يؤدي الى :
 - iv. تحسين الموقف التنافسي للشركة.
 - v. تحقيق أهداف تحسين الجودة.
 - vi. خفض التكلفة.
 - vii. الاسراع بتقديم المنتج للسوق.
- وهذا يجعل الشركة في وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة وليس وفقاً للتكلفة.
- ٣. **إدارة التكلفة الإستراتيجية (SCM) :**
 - إدارة التكلفة الإستراتيجية هي عبارة عن خليط أو مزيج من ثلاثة أنواع للتحليل تعود جذورها الى علم الإدارة الإستراتيجية وهي كالتالي :
 - i. تحليل سلسلة القيمة.
 - ii. تحليل الموقف الإستراتيجي.
 - iii. تحليل مسببات التكلفة.
 - يبني هذا المدخل تحليله للتكاليف على أساس المراحل المختلفة لسلسلة القيمة مع التركيز على الجوانب الخارجية.
- ٤. **المقاييس المرجعية (Benchmarking) :**
 - المقاييس المرجعية هي عملية مستمرة لمحاكاة أفضل الممارسات أو مستويات أداء داخل الصناعة أو بين الصناعات المختلفة.
 - برزت المقاييس المرجعية كأداة هامة لتقييم.
 - المقاييس المرجعية تقوم على الاستدلال بأداء المنشآت الرائدة (أو المنافسة) في صناعتها أو القطاع التابع لها حيث يتم اعتماد معايير أداء تلك المنشآت الرائدة كمعايير للمنشأة.
 - يؤدي استخدام هذا الأسلوب الى تحفيز العاملين في المنشأة للوصول الى نفس مستوى المنشآت الرائدة وبالتالي تحقيق مستويات جيدة في الأداء.

رابعاً / مدى استخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية:

- أجريت العديد من الدراسات للتعرف على مدى الاستخدام العملي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية و أوضحت النتائج أن نظام التكلفة حسب النشاط اكتسب اهتماماً متزايداً من بين جميع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يليه أسلوب التكلفة المستهدفة ثم يليهم أسلوب المقاييس المرجعية.
- أن هناك اتجاه لتطوير وتحسين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بدلاً من البحث عن غيرها واستحداث أساليب جديدة مثل تطوير الموازنات المرنة.
- أيضاً هناك اتجاه لربط أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بالأساليب الحديثة وضرورة التكامل فيما بينها مثل الربط بين نظام التكاليف حسب النشاط وبين التكاليف المعيارية.
- أن هناك عدة عوامل مؤثرة في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية مثل :
 - ١ . درجة المنافسة
 - ٢ . حجم المنشأة.
 - ٣ . نوع الصناعة.
 - ٤ . عوامل ثقافية.
- أن الشركات الصناعية السعودية تستخدم وبشكل كبير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وخاصة :
 - ١ . أسلوب الموازنات التخطيطية
 - ٢ . تحليل التعادل
 - ٣ . التكاليف المعيارية.
- أن الشركات الصناعية السعودية تستخدم بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (مثل التكلفة المستهدفة) و لكن بشكل ضعيف وقد يكون ذلك لأسباب منها :
 - ١ . عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
 - ٢ . عدم رغبة الإدارة بالتغيير و عدم وجود موظفين مؤهلين.
 - ٣ . عدم الحاجة الى استخدام أساليب حديثة لأن بيئة الإنتاج نمطية.