

منهج المحاسبة الإدارية للمرحلة الرابعة/ قسم العلوم المالية والمصرفية

الفصل الأول:- مدخل إلى المحاسبة الإدارية

1. مفهوم المحاسبة الإدارية
2. علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى
3. أهداف المحاسبة الإدارية وأهميتها
4. الفرق بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

الفصل الثاني:- علاقات (الكلفة/ الحجم/ الربح) وتحليل التعادل

الفصل الثالث:- الموازنات التخطيطية

1. مفهوم الموازنات التخطيطية وأهميتها
2. أنواع الموازنات التخطيطية (الجارية والرأسمالية)
3. الموازنة الرأسمالية وقرارات الاستثمار

الفصل الرابع:- التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل

الفصل الاول :- مفهوم واهداف المحاسبة الادارية ووظائفها

توصف المحاسبة أنها وليدة البيئة التي تعمل فيها أو أنها لغة الأعمال من خلال النظر إلى إن المحاسبة تطورت منذ البوادر الأولى لظهورها بفعل تغيرات عدة في البيئة التي تعمل فيها من حيث إنها ليست ظاهرة مستقرة عبر الزمن، وإنما هي ظاهرة متغيرة، حدثت عليها تغيرات عدة لمواكبة الأحداث التي تحصل في البيئة ، فضلاً عن ذلك فقد وصفت المحاسبة أنها نظام يهدف إلى توفير المعلومات المختلفة لأطراف عدة. إذ اقتصت المحاسبة بمختلف انواعها منذ الايام الايام الاولى لظهورها وتطورها بتوفير المعلومات والبيانات الى العديد من الاطراف التي تستخدمها بشكل أساس لاتخاذ القرارات في مختلف المجالات كل حسب اهدافه. وضمن هذا الطرح يمكن تلخيص تطور المحاسبة الادارية بالمراحل الآتية:-

1. مرحلة محاسبة العهدة

2. مرحلة المحاسبة المالية

3. مرحلة محاسبة التكاليف

4. مرحلة المحاسبة الادارية

وقد ارتبط التطور ضمن هذه المراحل بالتطور في العوامل البيئية (اقتصادية، اجتماعية، تكنولوجية...الخ)، اذا وضعت هذه العوامل متطلبات معينة ضغطت باتجاه أن تستحدث المحاسبة طرق واجراءات

ففي مرحلة محاسبة العهدة والتي ارتبطت بالبوادر الاولى لنشوء المنظمات التي تمثلت بحاجة الناس الى تجميع انفسهم لتحقيق اهداف محددة تتعلق بالحماية وجمع الغذاء او بناء مأوى، ولكن حتى مع هذه الاهداف البدائية كانت الحاجة لتنظيم النشاطات لانجاز الاعمال واضحة جداً، بذلك يمكن القول ان تاريخ المنظمات قديم مثله مثل تاريخ البشرية، وتمثلت رغبة الافراد في هذه المرحلة بمسك سجلات لمتابعة ممتلكاتهم وبيان التغيرات التي طرأت عليها، وتمتد جذورها الى الوظيفة التي خدمتها المحاسبة قبل 4500 سنة قبل الميلاد، فقد كانت وظيفة المحاسبة في هذا المجال هي رعاية الشؤون المالية لصاحب رأس المال، ودور المحاسب هو دور الوكيل المالي، مهمته الايفاء بوظيفته وهي المحافظة على العهدة، وقد اثبتت العديد من الدراسات ان اولى المحاولات التي قام بها الانسان لتسجيل المعلومات المالية، ترجع الى عهد الآشوريين بتسجيل ما يدفع للجنود من رواتب في صورة ماشية او حبوب او احجار كريمة، ثم ما قدمه المصريون القدماء من إجراءات تتعلق بمسك سجلات الثروة (ثروة الملك او الفرعون) ، كذلك ما استخدمه اليونانيون في اثينا الذين نسب اليهم اول نظام للمدفوعات الحكومية من (418-415 ق.م) ، وقد خطت المحاسبة خطوة واسعة الى الامام خلال عهدي الامبراطوريتين اليونانية والرومانية بفضل عاملين اساسيين هما:-

1. استخدام وحدة النقد لعمليات التبادل التجاري بدلا من المقايضة بدءاً من القرن السادس ق.م، مما وفر ركنا اساسيا من اركان نظام القيد المحاسبي.
2. ظهور الانظمة العددية المتطورة نسبيا، كالنظام العددي اليوناني ثم الروماني ثم النظام العددي الهندي-العربي، وبنقل العرب لهذا النظام الى اوربا قدموا خدمة كبيرة للمحاسبة.

فضلا عن هذا ان لمتطلبات هذه المرحلة الاثر الابرز في ظهور وتطور المحاسبة ومنها:-

1. مطلب المحافظة على اموال الدولة (المالك) من السرقة والاختلاس او التزوير او التلاعب، الذي يعد من المتطلبات الرئيسية للرقابة وأقدمها.

2. حاجة اصحاب رأس المال الى سجلات يمكنهم من خلالها رقابة علاقاتهم المالية ومسك سجلات خاصة بها وبيان الاسلوب الذي يعملوا به على استثمار ثروتهم وتحديد مديونيتهم عند المدينين وما هو بذمتهم لدى الدائنين.

ووفقا لهذه المتطلبات، فقد كان النظام المحاسبي السائد في تلك الفترة هو نظام او طريقة القيد المفرد، واتسمت هذه الفترة ببداية السجلات، اذ لم تكن سوى مذكرات يثبت فيها العمليات المالية الآجلة مع الغير فقط بقصد اظهار الحقوق والالتزامات، وكانت الرقابة شخصية على العمليات النقدية دون الحاجة الى تسجيلها. وعلى الرغم من بساطة اجراءات نظام القيد المفرد المتمثلة بتسجيل العمليات المالية من جهة واحدة، فقد حققت جوانب من المتطلبات في تلك الفترة عن طريق المحافظة على اموال الموكل من السرقة والاختلاس والتلاعب، فضلا عن انها اداة ضد النسيان للمعاملات التي تحدث مع الغير. ولقد استمر نظام القيد المفرد بتحقيق الاغراض المطلوبة منه حتى نهاية القرن الثالث عشر، الى ان تغيرت بيئة الاعمال من خلال اتساع حركة التجارة والمعاملات المالية بشكل لم تستوعبها مرتكزات نظام القيد المفرد، وما كان للمحاسبة الا ان تتطور وبما يتناسب ومتطلبات المرحلة الجديدة المتمثلة بمرحلة المحاسبة المالية.

إذ ارتبط ظهور هذه المرحلة بصورة وثيقة بظهور وتطور منظمات الاعمال الكبيرة التي نشأت بفعل قيام الثورة الصناعية، والتي كان من ابرز سماتها حلول الآلة محل الايدي البشرية العاملة، فضلا عن هذا ان التكنولوجيا الجديدة التي اعتمدت على الآلة بدلاً من الإنسان لم تغير شكل الاعمال فقط، انما غيرت الطريقة التي كانت تمويل بها هذه الاعمال، اذ كانت منظمات الاعمال قبل الثورة الصناعية تمويل من قبل شخص واحد او عائلة واحدة، لكن بفعل الثورة الصناعية وما ترتب عنها من حاجة الى رؤوس اموال ضخمة لا يستطيع شخص واحد توفيرها، إنما يتطلب الأمر تضافر جهود واموال اكثر من شخص، مما ادى الى نشوء الشركات المساهمة التي تمكن الجمهور العام من تحصيل عائد على رأس المال من خلال مشاركتهم في الموجودات وربحية الشركة، لاسيما بعد التوسع الصناعي الكبير الذي وصل ذروته في الربع الاول من القرن التاسع عشر. وقد كان لاضفاء الصبغة القانونية للشركات المساهمة دور كبير في تشجيع توفير رؤوس الاموال، فقد شرع البرلمان الانكليزي عام 1855م إقرار مبادئ العهدة قانوناً الذي ينص على ضرورة كشف المعلومات لمالكي الاسهم كوسيلة للوفاء بمنح الامتياز للاسهم المشاركة والمسؤولية المحدودة، من اجل خدمة مصلحة المستثمرين ومالكي الاسهم في هذه الشركات، وبذلك اصبحت الشركات المساهمة ملزمة بموجب القانون باعداد حسابات ختامية دورية، ومن ثم فان المقرض او المالك سيكون مطمئناً عند استثماره لامواله الخاصة، الامر الذي يشجع على استثمار رؤوس الاموال في هذه الشركات.

وكما ذكر سابقا ان للمتطلبات المتزايدة والمترتبة على التغير في بيئة الاعمال الاثر في ميل المحاسبة الى استحداث اجراءاتها واساليبها ومخرجاتها، فظهور الشركات المساهمة، وما ترتب عنه من انفصال الملكية

عن الادارة وضع متطلبات جديدة على منظمات الاعمال تتمثل بوجود توفير معلومات تعكس لاصحاب رأس المال (المساهمين) والمقرضين الوضع المالي لمنظمة الاعمال، وتبين مدى قدرة الادارة على رعاية شؤون اصحاب المصلحة فيها، وتساعدهم على اتخاذ قرارات استثمارية كفوءة. وقد عكست المحاسبة هذه المعلومات بالمرجات المحاسبية في كل من قائمتي الدخل والميزانية. وتجدر الاشارة انه ضمن هذا المفهوم لم تخرج المحاسبة عن جوهر محاسبة العهدة، الا انها اضفت عليه الصبغة القانونية من خلال الالزام باعداد الحسابات الختامية.

ولم تقتصر فائدة المحاسبة المالية في الرقابة على اعمال الشركة من قبل المقرضين والمساهمين فقط، بل ان المحاسبة المالية تمثل اول مصدر للمعلومات المحاسبية في الشركة من خلال:-

أ. **كشف الدخل:-** الذي يمكن من خلاله التعرف على نتيجة النشاط خلال فترة معينة من ربح او خسارة عن طريق حصر الايرادات ومقابلتها بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذه الايرادات.

ب. **كشف الميزانية العمومية:-** التي تبين المركز المالي كما هو عليه في تاريخ معين عن طريق حصر ممتلكات الشركة (الموجودات) من جهة، والتزاماتها (المطلوبات) من جهة اخرى.

وتوفر هاتين القائمتين ادوات مهمة في الرقابة وتقويم الاداء لما فيها من بيانات ومعلومات تساعد في اجراء العديد من التحليلات المالية والمقارنات الزمانية والمكانية وغيرها من الاساليب الاحصائية التي تساعد جميعها في الوقوف على الوضع الحقيقي للشركة وبيان نقاط القوة والضعف فيها، وايجاد الحلول المناسبة لكل حالة، فضلاً عن ذلك فان الدورة المحاسبية تمكن من الرقابة على اعداد البيانات المحاسبية محققة بذلك جانب من جوانب الرقابة الا وهو الرقابة المحاسبية.

واستمراراً في النتائج التي افرزتها الثورة الصناعية والمستحدثات في بيئة الاعمال، سعت المحاسبة الى تجاوز ما قصرت عنه المحاسبة المالية متمثلاً ذلك باجراءات محاسبة التكاليف، وتركزت هذه الاجراءات على احتساب كلفة البضاعة المصنوعة والمباعة وكلفة للمخزون من اجل اكمال اعداد التقارير المالية. وتجدر الاشارة انه حتى في هذه المرحلة لم تخرج المحاسبة عن مفهومها المتعلق بالمحافظة على العهدة أو المسؤولية الائتمانية، لان الغرض من احتساب التكاليف كان منصبا اساساً على اكمال اعداد التقارير المالية التي تعد للاطراف الخارجية، فضلاً عن ذلك، فقد سعت محاسبة التكاليف الى توفير معلومات عن كفاءة العمليات الانتاجية وضبط ورقابة استخدام الموارد ومراقبة العمليات الانتاجية، وكذلك معلومات للحكم على كفاءة المدراء والعاملين، كذلك فائدة التفاصيل والتحليلات التي توفرها محاسبة التكاليف في مجال الرقابة.

فالهدف الاساس للمنظمات في هذه المرحلة هو التعرف على او تحديد الكلفة الحقيقية او الفعلية لاغراض التقرير المالي، مما أدى أن يطلق على هذه المرحلة مرحلة البحث عن التكاليف الحقيقية او الفعلية (True Costs) او مدخل الحقيقة المطلقة (Absolute Truth Approach)، فضلاً عن ذلك فان عدداً من أساليب محاسبة التكاليف طورت في هذه المرحلة كطريقة الكلفة الكلية في التسعير، ولا زال العديد منها مستخدم إلى يومنا هذا، وفي مجال الرقابة على وجه التحديد، فإن هذه المرحلة شهدت تغيرات كبيرة على نطاق الاساليب

والاجراءات، متمثلا ذلك باستعمال التكاليف المحددة مقدما (تكاليف تقديرية ومعيارية)، كذلك استخدام الموازنات كأحد وسائل الرقابة على التكاليف، واستخدام السجلات المساعدة للرقابة على المخزون. ان هذه الطرق والاجراءات والاساليب وغيرها من سجلات ومستندات شكلت بحجمها نظاماً يعرف بحاسبة التكاليف يختص بتوفير المعلومات عن كلفة المنتجات.

وبازدياد التطور التكنولوجي الحاصل في بيئة الاعمال واشتداد المنافسة بدأت ادارات الوحدات الاقتصادية بطلب بيانات مختلفة عن التكاليف بناءً على الغرض منها وهذا ما ادى الى تقديم بيانات التكاليف بأرقام ونماذج وطرق مختلفة تتناسب مع الغرض الذي طلبت من اجله وقد ساد في حينها مبدأ يعرف بـ(تكاليف مختلفة لإغراض مختلفة). إذ وجدت ادارة الشركات على سبيل المثال لا الحصر ان الكلفة المحسوبة لغرض التسعير قد لا تكون ملائمة لإغراض الرقابة او اتخاذ القرارات قصير الأجل، وهذا ما ادى بالمحاسبة الى ان تقوم بتقديم نماذج مختلفة لاحتساب التكاليف والتحليلات التي تستند على البيانات المالية وغير المالية لمساعدة الإدارة في تنفيذ وظائفها المختلفة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة والتحفيز وتقييم الأداء.

وهذا يمثل صلب ما تقوم به المحاسبة الإدارية الذي يوصف هذا اليوم بأنه نظام للمعلومات يقوم بتوفير المعلومات المالية وغير المالية الى ادارة الوحدة الاقتصادية لمساعدتها في عمليات اتخاذ القرار في مجمل وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتحفيز وتقييم الأداء.

من خلال هذا الاستعراض الموجز عن تطور المحاسبة اتضح ان المحاسبة بجميع مراحلها اقتصت بتوفير المعلومات الى اطراف مختلفة لمساعدتها في عمليات اتخاذ القرارات كل حسب حاجته وبشكل عام تنقسم مجالات الاهتمام المحاسبي الى مجالين رئيسيين هما:

أ- المحاسبة المالية

ب- المحاسبة الادارية

ويقوم هذا التقسيم بناءً على فئات او اطراف مستخدمى المعلومات المحاسبية وطبيعة القرارات التي يتخذونها وعلاقتها بالمنظمة او الوحدة الاقتصادية.

إذ تختص المحاسبة المالية بتوفير المعلومات التي تحتاجها الأطراف المختلفة خارج الوحدة الاقتصادية وعلى وجه الخصوص المستثمرين من مالكين ومقرضين والموردين والزبائن والعاملين والجهات الحكومية والطلبة والباحثين والمتعاملين في الاسواق المالية والمجتمع بشكل عام. اذ توفر المحاسبة المالية القوائم المالية ذات الغرض العام التي تلخص بنشاط الوحدة الاقتصادية نتائج أعمالها ومركزها المالي خلال قائمتي الدخل والميزانية العمومية في نهاية الفترات المالية.

اما بالنسبة للمحاسبة الادارية فانها تختص بتوفير المعلومات المالية وغير المالية لاطراف داخل المنظمة او الوحدة الاقتصادية بوجه خاص القائمين على ادارة الوحدة الاقتصادية (الادارة) حيث تعتمد عمليات اتخاذ القرارات الادارية الداخلية للوحدة الاقتصادية في مجالاتها المتعددة على توفر نظام للمعلومات يساعد على او في تسهيل عمليات اتخاذ القرارات الادارية المختلة وانه القيد الاساسي على أنشطة انتاج وتوحيد نتائج

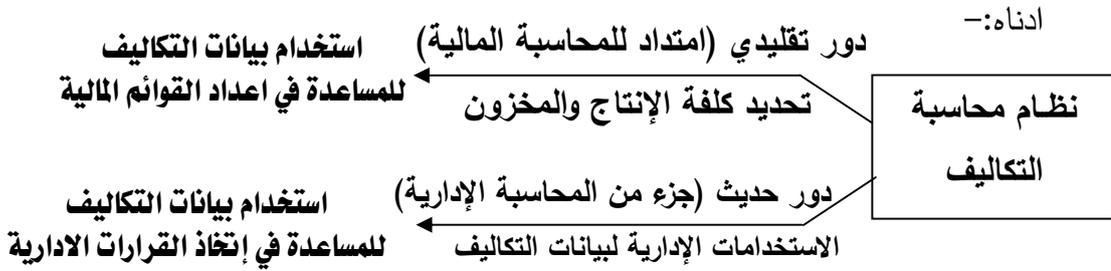
وملائمتها للاحتياجات الادارية داخل الوحدة الاقتصادية. ويلخص الجدول ادناه الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبية الادارية.

ت	أوجه الشبه أو الاختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة الادارية
1	مستخدمي المعلومات	الاطراف الخارجية من مستثمرين وعاملين وزبائن والمجتمع بشكل عام وغيرها	الاطراف الداخلية والمتمثلة بادارة الوحدة الاقتصادية بمختلف مستوياتها
2	طبيعة الانظمة المحاسبية	مسك السجلات المحاسبية واعداد القوائم المالية الختامية	اعداد التحليلات والتقارير الدورية الملائمة لاحتياجات الادارة
3	معايير التطبيق المحاسبي	تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً	لا تلتزم بمثل هذه المعايير
4	نقطة تركيز التحليل	المنشأة (الوحدة الاقتصادية) كوحدة محاسبية بكاملها	الاقسام والانشطة المختلفة في الوحدة الاقتصادية
5	دورية اعداد التقارير	قوائم مالية دورية سنوية ومرحلية	تعد تقارير دورية واي تقارير اخرى عند الحاجة
6	طبيعة المعلومات	البيانات التي يمكن التحقق من صحتها موضوعية وغالبا تكون تاريخية	بيانات فعلية ملائمة واي تقديرات متعلقة في المستقبل
7	درجة الموثوقية	موضوعية الى حد كبير وتخلو من التحيز	تقديرية وخاضعة للاجتهد الشخصي
8	وحدة القياس	الوحدات النقدية التاريخية	الوحدات النقدية وغير النقدية مع الاخذ بالاعتبار بمفاهيم القيمة الحالية
9	مقدمي المعلومات	المحاسب المالي معززة بتقرير المدقق	المحاسب الإداري والخبراء في مجال التسويق والإنتاج والتمويل وغيرها من الوظائف الإدارية
10	إلزامية التطبيق	إجبارية	اختيارية

• العلاقة المشتركة بين المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف

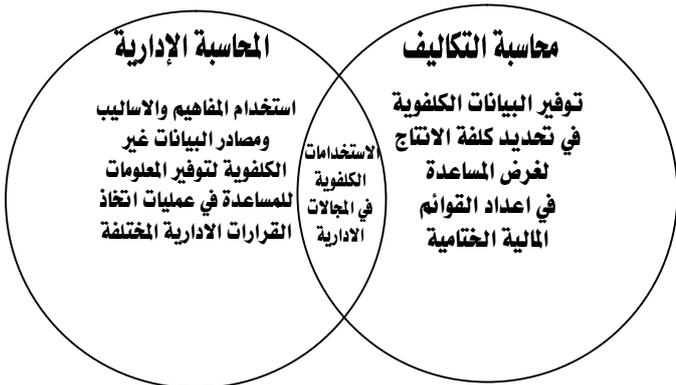
يطلق مصطلح محاسبة التكاليف على مجموعة الاساليب والطرق المستخدمة في تحديد كلفة الوحدة المنتجة او عملية من العمليات وغيرها من وحدات الكلفة. وقد خضع مجال محاسبة التكاليف للتطورات التي حصلت في بيئة الاعمال بحيث لم يصبح هدفها مقتصرًا على مجال تحديد الإنتاج بل امتد هدفها ليشمل العديد من التحليلات و الاساليب الفنية لاغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لمجالات التسويق والانتاج وغيرها. مما ترتب على ذلك استخدام للمزيد من المفاهيم والأساليب في مجالات علوم القرارات والأساليب الكمية والمفاهيم السلوكية واقتصاديات الأعمال. ويمكن النظر الى محاسبة التكاليف على انها نظام يهدف الى توفير البيانات الكفوية لغرضين اساسين هما:-

- 1- المساعدة في اعداد القوائم المالية الختامية، ويعكس ذلك الدور التقليدي لمحاسبة التكاليف.
- 2- المساعدة في تزويد ادارة المنظمة بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الادارية المختلفة، ويعكس هذا الغرض الدور الحديث لمحاسبة التكاليف ويمكن تمثيل هذه الاعراض لمحاسبة التكاليف بالشكل الاتي



اما بالنسبة للمحاسبة الادارية فتشمل على المفاهيم والاساليب المختلفة لمعالجة البيانات التاريخية والتقديرية لغرض توفير المعلومات التي تخدم الادارة في عمليات اتخاذ القرارات المختلفة وبهذا المعنى فان الاستخدامات الادارية لبيانات محاسبة التكاليف تتوقف على مفاهيم وتحليلات التكاليف بالاضافة الى الاساليب التحليلية لغرض توفير ما يلزم الادارة من معلومات.

ولذا يمكن القول ان هناك قاسماً مشتركاً بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يتمثل بالاستخدامات الادارية لبيانات التكاليف، ففي حين تشتمل محاسبة التكاليف على تحديد كلفة المنتج لغرض اعداد القوائم المالية، فان المحاسبة الادارية تشتمل بالاضافة الى البيانات الكفوية العديد من التحليلات التي تغطي كافة مجالات القرارات الادارية، ويستخدم لهذا الغرض العديد من المفاهيم والاساليب الفنية والاساليب الكمية والنظريات التنظيمية والسلوكية وتحليل النظم حسب حاجة الادارة من المعلومات. ويبين الشكل ادناه العلاقة المشتركة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية.



الفصل الثاني: مفهوم الكلفة وتبويباتها وطرق قياسها

• مفهوم الكلفة وتمييزها عن مفهوم النفقة، المصروف، الضياع، الخسارة.

لم يتفق باحثو المحاسبة فيما بينهم على تحديد مفهوم موحد لمعنى الكلفة، ويرجع السبب في ذلك الى إن ارقام الكلفة تستخدم في مجالات عديدة تختلف كل منها عن الاخرى مما يؤدي الى اختلاف رقم الكلفة الملائم لكل غرض، أي إن رقم الكلفة يختلف باختلاف الغرض منه فما يخدم غرض التسعير قد لا يخدم غرض التخطيط او الرقابة او تقييم الاداء.

وعلى الرغم من ذلك الا ان ذلك لا يمنع من اعطاء التعريف التالي للكلفة اعتماداً على عدد من الخصائص الواجب توفرها في رقم معين ليطلق عليه مفهوم الكلفة، والتي يمكن تحديدها من خلال التمييز بين مفهوم الكلفة ومفهوم كل من النفقة، المصروف، الخسارة وكما يلي:-

النفقة: هي اجمالي السلع والخدمات والموجودات التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية.

المصروف: هي جزء من النفقة التي تستهلكها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة.

الضياع: هو جزء من المصروف الذي تستهلكه الوحدة الاقتصادية خلال فترة محددة ولاتقابله منفعة أو خدمة تساهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ويمكن التعبير عن بوحدات نقدية ويمكن التنبؤ به، ولايمكن التخلص منه.

الخسارة: هي جزء من المصروف الذي تستهلكه الوحدة الاقتصادية خلال فترة محددة ولاتقابله منفعة أو خدمة تساهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ولايمكن التنبؤ بها لأنها تحدث نتيجة ظروف طارئة.

الكلفة: جزء من المصروف تمثل تضحية اقتصادية تتحملها الوحدة الاقتصادية مقابل خدمة أو منفعة معينة ضرورية لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، تستخدم ضمن المعايير المقررة ويمكن قياسها في شكل وحدات نقدية، وعلى هذا يمكن التنبؤ بها وتحديدها مستقبلاً.

• تبويبات الكلفة

هنالك تبويبات عدة لعناصر التكاليف، إذ تبوب هذه العناصر أما بحسب طبيعتها (مواد، اجور، مصاريف)، أو حسب علاقتها بوحدة المنتج (مباشرة، غير مباشرة)، أو حسب علاقتها بحجم النشاط (ثابتة، متغير، شبه ثابتة أو شبه متغيرة). وأدت هذه التبويبات المختلفة إلى ظهور نظريات متعددة لاحتساب التكاليف. وفي مجال المحاسبة الإدارية فقد بوبت التكاليف وفقاً للغرض منها، إذ تبوب التكاليف في مجال خدمتها لأغراض الرقابة إلى تكاليف قابلة للرقابة والتكاليف غير القابلة للرقابة، أما في مجال خدمتها لاتخاذ القرارات تنقسم التكاليف إلى تكاليف ملائمة وغير ملائمة (غارقة) وسيتم التطرق إلى هذه التبويبات بالتفصيل في المواضيع القادمة.

• طرق التكاليف

إن تحديد مفهوم الكلفة وأسس تبويباتها يؤسس إلى تحديد طريقتين أو نظريتين لقياس أو احتساب الكلفة بناءً على نوعي التبويب التي تم الإشارة اليهما سابقاً وهما:

1- التبويب حسب العلاقة بوحدة المنتج

2- التبويب حسب العلاقة بحجم النشاط

حيث أسست فلسفة كل من النظريتين أو الطريقتين ادناه لتتوافق مع كل من هذين التبيينين وكما يلي:

1- طريقة الكلفة الكلية: تعتمد على التبويب حسب العلاقة بوحدة المنتج (تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة).

2- طريقة الكلفة المتغيرة: تعتمد التبويب حسب العلاقة بحجم النشاط.

وقبل الخوض في تفاصيل وفوائد وعيوب واستخدامات هاتين النظريتين نفترض المثال الاتي ادناه للتعرف على

كيفية اعداد قائمتي الدخل وفقاً لهاتين النظريتين وعلى مستوى وحدة واحدة ولمجموع حجم النشاط.

مثال/ بلغ متوسط كلفة الوحدة الواحدة لمنتج معين لمدة معينة كما يلي: مواد مباشرة 130 دينار،

رواتب واجور مباشرة 100 دينار، تكاليف صناعة غير مباشرة 60 دينار (40% منها متغيرة)

تكاليف تسويقية متغيرة 30 دينار. علماً ان التكاليف التسويقية الثابتة بلغت 50000 دينار للفترة

والتكاليف الادارية 30000 دينار للفترة وقد بلغت الوحدات المنتجة والمباعة 8000 وحدة

بسعر 350 دينار للوحدة الواحدة.

المطلوب/ اعداد قائمة الدخل وفقاً لنظريتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة وعلى مستوى وحدة واحدة

ولمجموع حجم النشاط.

1- طريقة الكلفة الكلية

8000 وحدة		وحدة واحدة		البيان
كلي	جزئي	كلي	جزئي	
2800000		350		المبيعات
				<u>ت طرح كلفة صنع البضاعة المباعة</u>
	1040000		130	مواد مباشرة
	800000		100	أجور مباشرة
	<u>480000</u>		60	ت.ص.غ.م
(2320000)				مجموع كلفة الصنع
<u>480000</u>				مجمول الربح
				<u>ت طرح التكاليف الإدارية والتسويقية للفترة</u>
	290000		(50000 + 8000 × 30)	تكاليف تسويقية
	<u>30000</u>			تكاليف إدارية
(320000)				مجموع التكاليف الإدارية والتسويقية
<u>160000</u>				صافي الربح وفقاً لطريقة الكلفة الكلية

2- طريقة الكلفة المتغيرة

8000 وحدة		وحدة واحدة		البيان
كلي	جزئي	كلي	جزئي	
2800000		350		المبيعات
				<u>تطرح الكلفة المتغيرة للبضاعة المباعة</u>
	1040000		130	مواد مباشرة
	800000		100	أجور مباشرة
	192000		24	ت.ص.غ.م متغيرة (60 × 40%)
	<u>240000</u>		30	تكاليف تسويقية متغيرة
(2272000)				مجموع الكلفة المتغيرة للبضاعة المباعة
<u>528000</u>				عائد المساهمة
				<u>تطرح التكاليف الثابتة للفترة</u>
	288000			ت.ص.غ.م. ثابتة (60-24) × 8000
	50000			تكاليف تسويقية
	<u>30000</u>			تكاليف إدارية
(368000)				مجموع التكاليف الإدارية والتسويقية
<u>160000</u>				صافي الربح وفقاً لطريقة الكلفة المتغيرة

إن جوهر الاختلاف بين طريقة الكلفة الكلية وطريقة الكلفة المتغيرة يكمن في معالجة تكاليف الانتاج الثابتة حيث يتم تحميلها على الربح في الطريقة المتغيرة، في حين تحمل على الانتاج في طريقة الكلفة الكلية، وهذا ما يؤدي إلى اختلاف التحليلات الادارية والمحاسبية المستخدمة وفقاً لهاتين الطريقتين لما يترتب عنهما من تأثير على الارباح لاسيما في ظل وجود مخزون أول وآخر المدة. مما يوفر لنا ارقام كلفة مختلفة يلاءم كل منها غرض معيناً من الاغراض الادارية في مجالات مختلفة.

الفصل الثالث: تحليل التعادل وعلاقات (الكلفة/ الحجم/ الربح)

تهتم إدارة الوحدة الاقتصادية باستخدام الموارد المتاحة بأفضل ما يمكن لتحقيق اهدافها التي تتضمن تحقيق معدلات مرضية من العائد على الاستثمار والتي تتفق مع طموحات المستثمرين وذلك في ظل عدد من العوامل والمتغيرات الداخلية والخارجية، إذ يقاس نجاح الإدارة بمدى قدرتها على التحكم لهذه العوامل الذي من شأنه أن يؤدي إلى توليد الأرباح الناتجة عن النشاط، ومن بين العوامل التي تؤثر على مقدار الربح الذي تحققه الوحدة الاقتصادية مايلي:-

1. سعر البيع.
 2. مستوى النشاط معبراً عنه بحجم (كمية) وقيمة المبيعات.
 3. هيكل التكاليف (التكاليف المتغيرة والثابتة).
- وتتفاعل هذه العوامل فيما بينها مكونة مايسمى بمعادلة الربح التي تنص على إن:-

$$\begin{aligned} \text{صافي الدخل (الربح/ الخسارة)} &= \text{إجمالي الإيرادات} - \text{اجمالي التكاليف} \\ &= (\text{عدد الوحدات المباعة} \times \text{سعر البيع}) - ([\text{إجمالي التكاليف المتغيرة}] - \text{التكاليف الثابتة للفترة}) \\ &= (\text{عدد الوحدات المباعة} \times \text{سعر البيع}) - ([\text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة}] - \text{التكاليف الثابتة للفترة}) \end{aligned}$$

وعليه يكون من المهم لإدارة الوحدة الاقتصادية الفهم السليم والكامل لهذه المعادلة والعلاقات التي تحكم متغيراتها بما لها من اثر على صافي الربح، وذلك من خلال استخدام أحد أهم أدوات التحليل المحاسبية الإدارية الا وهو تحليل التعادل، إذ يساعد هذا التحليل الإدارة في دراسة العلاقات التي تربط بين التكاليف وحجم النشاط وأثرها على صافي الربح، ولذلك يطلق على هذا التحليل بـ (تحليل علاقات الكلفة/ الحجم/ الربح) على أساس معرفة الآثار النهائية على صافي الربح نتيجة التغيرات في هيكل التكاليف وحجم النشاط.

ويعتمد تحليل التعادل على احتساب نقطة التعادل التي تمثل النقطة التي يتساوى فيها كل من إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف، أي يكون عندها صافي الدخل يساوي صفر.

وتستخدم طرق عدة لاحتساب نقطة التعادل من بينها طريقة الرسم البياني وطريقة المعادلة التي تشتق من معادلة صافي الربح السابقة الذكر.

احتساب نقطة التعادل بطريقة المعادلة

لاحتساب نقطة التعادل بالوحدات يتم اعتماد احد المفاهيم المهمة في تحليل التعادل وهو عائد المساهمة الذي يمثل الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة، وتنص معادلة احتساب نقطة التعادل بالوحدات على إن:-

اجمالي التكاليف الثابتة

$$\text{نقطة التعادل بالوحدات} = \frac{\text{عائد المساهمة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة}}$$

والفلسفة التي تعتمد عليها معادلة احتساب نقطة التعادل ان عائد المساهمة يمثل ما تبقى من سعر البيع بعد طرح التكلفة المتغيرة، ومن ثم يساهم في تغطية التكاليف الثابتة ومن ثم تحقيق صافي الربح، أي بمعنى إن عائد المساهمة عن كل وحدة تم بيعها يساهم في تغطية التكاليف الثابتة ومن ثم تحقيق الأرباح الصافية، وتتضح من هنا اهمية تحليل التعادل في إن الوحدة الاقتصادية لا تستطيع تحقيق الربح إلا إذا تم أولاً تغطية التكاليف الثابتة عن طريق عائد المساهمة.

وعند استخدام تحليل التعادل ينبغي توفر مجموعة من المتغيرات وهي:-

1. سعر البيع للوحدة الواحدة.
2. مستوى النشاط معبراً عنه بكمية وقيمة المبيعات

3. التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة والتكاليف الثابتة للفترة.

وهناك علاقات عدة يمكن الاستفادة منها لتحليل التعادل اعتماداً على مفهوم عائد المساهمة:-

1. عند نقطة التعادل:- يتساوى اجمالي عائد المساهمة مع التكاليف الثابتة للفترة، أي أن صافي الدخل يساوي صفر.
2. بعد نقطة التعادل:- يزداد الربح الصافي بمقدار عائد مساهمة واحد عن كل وحدة إضافية.
3. قبل نقطة التعادل:- تنخفض الخسارة الصافية بمقدار عائد مساهمة واحد عن كل وحدة إضافية.

مثال/ قدمت إليك البيانات المتعلقة بأحد المنتجات وكما يلي:-

سعر البيع 5 دينار/ وحدة، الكلفة المتغيرة 3 دينار/ وحدة، التكاليف الثابتة للفترة 1000 دينار.
المطلوب:-

1. احتساب صافي الربح من خلال إعداد كشف الدخل لمستويات النشاط الآتية:-
أ. وحدة واحدة ب. وحدتين ج. 10 وحدات د. 498 وحدة هـ. 499 وحدة و. 500 وحدة ز. 501 وحدة ح. 600 وحدة
2. تفسير النتائج اعتماداً على تحليل التعادل

مستويات النشاط (وحدة)								البيان	
600	501	500	499	498	10	2	1		صفر
3000	2505	2500	2495	2490	50	10	5	0	المبيعات
(1800)	(1503)	(1500)	(1497)	(1494)	(30)	(6)	(3)	0	تطرح التكلفة المتغيرة
1200	1002	1000	998	996	20	4	2	0	عائد المساهمة
(1000)	(1000)	(1000)	(1000)	(1000)	(1000)	(1000)	(1000)	(1000)	تطرح التكاليف الثابتة
200+	2+	صفر	(2)	(4)	(980)	(996)	(998)	(1000)	صافي الربح (الخسارة)

عائد المساهمة = 3-5 = 2 دينار/ وحدة

نقطة التعادل بالوحدات = 2 / 1000 = 500 وحدة

الوحدات الإضافية = مستوى النشاط الحالي - مستوى التعادل

1. وحدة واحدة

الوحدات الإضافية = 1 - 500 = - 499 وحدة × 2 دينار/ وحدة = - 998 دينار

2. وحدتين

الوحدات الإضافية = 2 - 500 = - 498 وحدة × 2 دينار/ وحدة = - 996 دينار

3. 10 وحدات

الوحدات الإضافية = 10 - 500 = - 490 وحدة × 2 دينار/ وحدة = - 980 دينار

4. 498 وحدة

الوحدات الإضافية = 498 - 500 = - 2 وحدة × 2 دينار/ وحدة = - 4 دينار

5. 499 وحدة

الوحدات الاضافية = 500 - 499 = 1 وحدة × 2 دينار / وحدة = - 2 دينار
6. 500 وحدة

الوحدات الاضافية = 500 - 500 = 0 وحدة × 2 دينار / وحدة = 0
7. 501 وحدة

الوحدات الاضافية = 500 - 501 = 1 وحدة × 2 دينار / وحدة = + 2 دينار
8. 600 وحدة

الوحدات الاضافية = 500 - 600 = 100+ وحدة × 2 دينار / وحدة = +200 دينار

ملاحظة/ يستفاد من هذا التحليل هو امكانية قياس صافي الدخل دون الحاجة إلى إعداد كشف الدخل اعتماداً على احتساب
الوحدات الاضافية وعائد المساهمة.

مثال/ كم يبلغ صافي دخل شركة تنتج وتبيع منتج معين بحجم مبيعات يبلغ 11000 وحدة، علماً إن سعر البيع 100 دينار/
وحدة، التكلفة المتغيرة 70 دينار/ وحدة، التكاليف الثابتة للفترة 300000 دينار.

عائد المساهمة = سعر البيع - التكلفة المتغيرة

$$= 100 - 70 = 30 \text{ دينار/ وحدة}$$

نقطة التعادل بالوحدات = التكاليف الثابتة للفترة / عائد المساهمة

$$= 300000 / 30 = 10000 \text{ وحدة}$$

الوحدات الاضافية = 10000 - 11000 = 1000 وحدة

صافي الربح = 30 × 1000 = 30000 دينار

للتحقق قم باعداد كشف الدخل:-

مثال/ قدمت اليك البيانات أدناه عن احد المنتجات في شركة معينة

سعر البيع 150 دينار/ وحدة، الكلفة المتغيرة 80 دينار/ وحدة، التكاليف الثابتة 1400000 دينار، فإذا علمت ان صافي ربح

الشركة عند مستوى مبيعات 21000 وحدة بلغ 70000 دينار

م/1. بيان كيفية احتساب صافي ربح الشركة بالاعتماد على كشف الدخل وتحليل التعادل.

2. ما مقدار صافي ربح الشركة اذا زاد حجم المبيعات إلى 21500 وحدة.

3. ما مقدار الزيادة في صافي ربح الشركة اذا زاد حجم المبيعات إلى 21500 وحدة.

الحل:-

سعر البيع 150 دينار/ وحدة، الكلفة المتغيرة 80 دينار/ وحدة، التكاليف الثابتة للفترة 1400000 دينار.

1.

▪ بطريقة كشف الدخل

المبيعات 3150000

تطرح التكاليف المتغيرة (1680000)

عائد المساهمة 14700000

تطرح التكاليف الثابتة للفترة (1400000)

صافي الربح 700000

▪ بطريقة تحليل التعادل

عائد المساهمة = 150 - 80 = 70 دينار/ وحدة

نقطة التعادل = 1400000 / 70 = 20000 وحدة

الوحدات الاضافية = المستوى الحالي - مستوى التعادل

$$= 20000 - 21000 = 1000 \text{ وحدة}$$

$$\text{صافي الربح} = 70 \times 1000 = 70000 \text{ دينار}$$

2. الوحدات الاضافية = 20000 - 21500 = 1500 وحدة

$$\text{الزيادة في صافي الربح} = 70 \times 1500 = 105000 \text{ دينار}$$

$$3. \text{ عائد المساهمة} = 80 - 150 = 70 \text{ دينار/ وحدة}$$

الوحدات الاضافية = 21000 - 21500 = 500 وحدة

$$\text{الزيادة في صافي الربح} = 70 \times 500 = 35000 \text{ دينار}$$