



وكالة الجامعة
Vice Rectorate



محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء

الأهداف التدريبية

1. أن يدرك المتدرب/المتدربة لماذا تقوم المنظمات بتطبيق اللامركزية وتستخدم محاسبة المسؤولية.
2. أن يتعرف المتدرب/المتدربة على استخدام تقارير المسؤولية لتقييم التكلفة والإيرادات ومراكز الربحية.
3. أن يتعرف المتدرب/المتدربة على استخدام أهم مؤشرات تقييم أداء مراكز الاستثمار.

الهدف التدريبي الأول

أن يدرك المتدرب/المتدربة لماذا تقوم المنظمات بتطبيق اللامركزية وتستخدم محاسبة المسؤولية.

المركزية واللامركزية

□ تعريف المركزية

- الاحتفاظ بالسلطة والتقليل من تفويضها.
- اتخاذ القرارات يتم فقط على مستوى الإدارة العليا.

المركزية واللامركزية

□ تعريف اللامركزية

- تفويض للسلطة إلى المستويات الإدارية الأدنى.
- اتخاذ القرارات يتم على كافة المستويات الإدارية.
- تقسيم المنظمة إلى قطاعات مختلفة (إدارات وأقسام) مع قيام مديري القطاعات باتخاذ قرارات التخطيط والسيطرة على قطاعاتهم.

اللامركزية

□ مزايا اللامركزية

- تخفيف الأعباء على الإدارة العليا بتوزيعها على أعضاء داخل المنظمة.
- تحقيق السرعة في اتخاذ القرارات.
- تحقيق التعاون والانسجام بين العاملين داخل المستويات الإدارية المختلفة.
- تنمية القدرات القيادية عند صغار المديرين.
- تمكن مدراء الفروع من الاتصال مع البيئة المحلية.
- تساعد في رفع الروح المعنوية للعاملين.

اللامركزية

❑ عيوب اللامركزية

- تتطلب توفر عدد كبير من المدراء المتخصصين.
- ازدواجية التكاليف.
- مشاكل تحقيق مواعمة أهداف مديري القطاعات ومروسيهم مع أهداف الإدارة العليا.

اللامركزية

□ محددات تطبيق اللامركزية

- حجم المنظمة.
- أهمية القرارات.
- توفر الكفاءة الإدارية.
- فلسفة الإدارة.
- أساليب الرقابة.
- توحيد السياسات.

مفهوم محاسبة المسؤولية

- يعرف **نظام محاسبة المسؤولية** بأنه النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنة التخطيطية) وبين المنفذ فعلياً (النتائج الفعلية) (Horngren and others, 2005:225)
- يُعد **نظام محاسبة المسؤولية** أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف بالدرجة الأولى إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والإيراد بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في ظل الموازنة التخطيطية بحيث يمكن إصدار التقارير الرقابية على الأداء مقارناً بالمخطط لكل مركز من مراكز المسؤولية مما يمكن من تحديد المسؤولية عن الانحرافات تحديداً دقيقاً ومعالجتها بكفاءة في الوقت المناسب (الطحان، 1995)

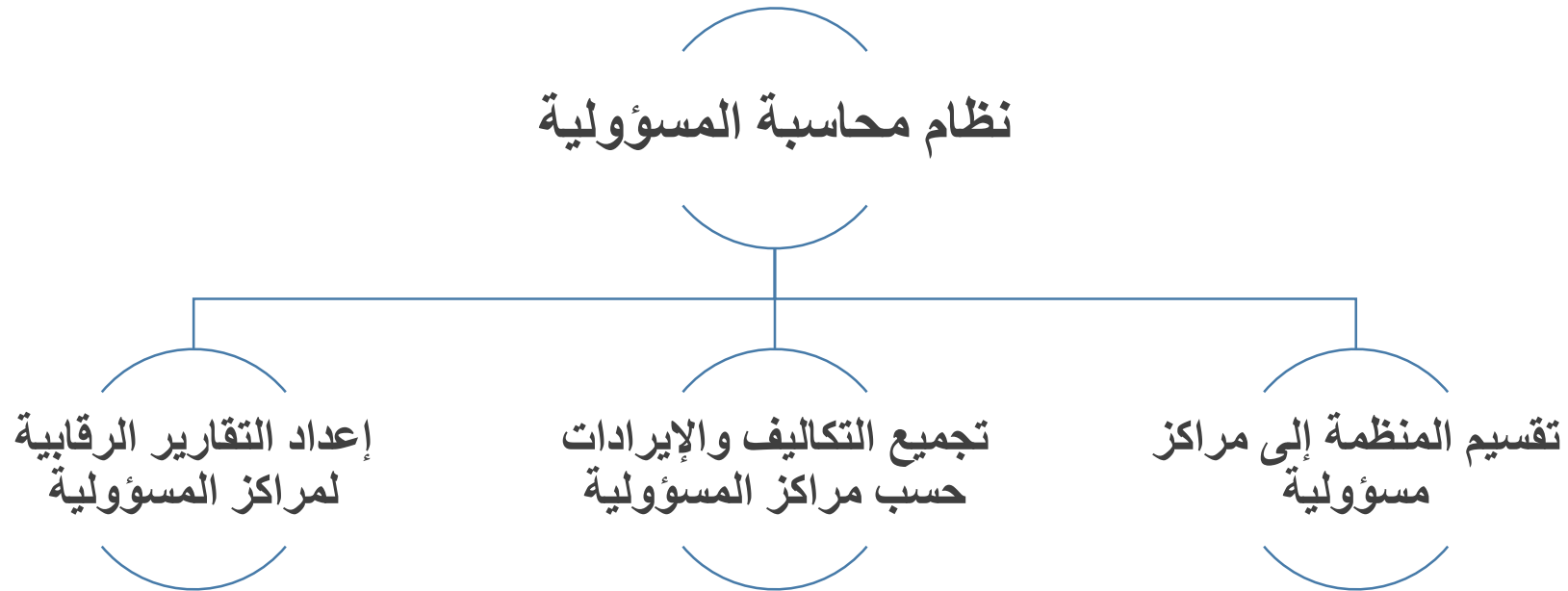
مفهوم محاسبة المسؤولية

- يعرف **نظام محاسبة المسؤولية** بأنه النظام الذي يقوم على أساس تقسيم المنشأة إلى مراكز قرارات ثم تربط التكاليف أو الإيرادات بالأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المراكز، مما يدفع الإدارة العليا إلى تفويض بعض الصلاحيات في اتخاذ القرارات للإدارات المختلفة مع الاحتفاظ لنفسها بحق مساءلة ومحاسبة المسؤولين عن التقصير والانحرافات التي قد تحدث في تلك المراكز (عطية، 1988:58) نقلاً عن (Horngren, 1974).

محاسبة المسؤولية في المؤسسات التعليمية الحكومية

- تفتقر كثير من المؤسسات التعليمية ومنها الجامعات لمفهوم **محاسبة المسؤولية** على الرغم من أهميته في عملية الرقابة على الأداء و رفع كفاءة الإنفاق.
- من وجهة نظر المحاسبة الإدارية، تُمثل كل وحدة إدارية أو وظيفية في الجامعة يرأسها مدير (مسؤول) **مركزاً مسؤولاً** ، بحيث يعتبر هذا المدير مسؤولاً عن إنجاز المهام أو الأنشطة الخاصة بوحده.
- وعليه فإن جميع الكليات والعمادات والوحدات الإدارية المساندة في الجامعة تعتبر **مراكز مسؤولية**.

مقومات نظام محاسبة المسؤولية



أولاً: تقسيم المنظمة إلى مراكز مسؤولية

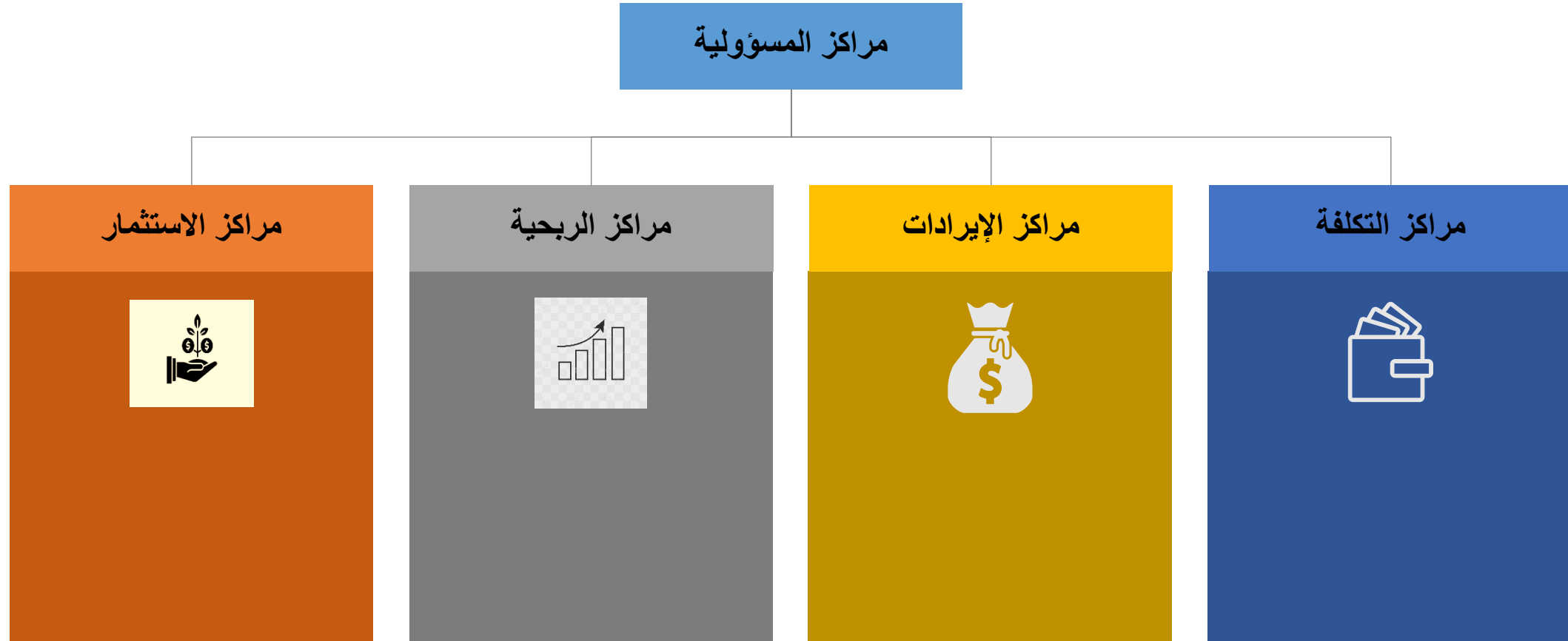
- يتطلب تقسيم المنظمة إلى مراكز مسؤولية التالي:

- ✓ وجود هيكل تنظيمي معتمد وجيد ومفهوم.

- ✓ تحديد الجهات المفوض إليها بصلاحيات اتخاذ القرارات المالية.

- ✓ تحديد طبيعة الأنشطة المالية الخاضعة لرقابة تلك الجهات (تكلفة – إيرادات – تكلفة وإيرادات – استثمار).

تقسيم المنظمة إلى مراكز مسؤولية



مراكز التكلفة

- بعض المراكز تنحصر مهمتها على استخدام الموارد أو تجميع التكاليف اللازمة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة دون تحقيق أي إيراد، بحيث يكون تأثيرها فقط في حدوث التكلفة مثل إدارتي المشتريات والصيانة وتسمى مراكز تكلفة.
- يتم بالعادة تقييم تلك المراكز من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والمقدرة أو المعيارية من وجهة نظر المحاسبة الإدارية.

مراكز الإيرادات

- بعض المراكز تكون مسؤولة بشكل كامل عن تحقيق الإيرادات، بحيث ينحصر دور مدير تلك المراكز في السيطرة البسيطة على بعض التكاليف التشغيلية، ولا يكون مسؤولاً عن التكاليف الرأسمالية (تكاليف شراء الأصول) وتسمى **مراكز إيرادات**.
- يتم تقييم تلك المراكز على أساس الفرق بين الإيرادات الفعلية والمقدرة.

مراكز الربحية

- بعض المراكز مدراءها مسؤولون عن السيطرة على التكاليف التشغيلية والإيرادات بهدف تحقيق الأرباح لتلك المراكز أو الوحدات الإدارية مثل **وحدة التمويل الذاتي** وتسمى **مراكز ربحية**.
- تُقيم تلك المراكز عادة على أساس مؤشرات الربحية مثل: نسبة هامش صافي الربح (صافي الدخل ÷ الإيرادات).
- ملاحظة: يمكن استخدام أكثر من مؤشر للربحية لتقييم أداء المركز.

مراكز الاستثمار

- بعض المراكز يكون سيطرة المدير أو المسؤول فيها على التكاليف التشغيلية والإيرادات، بالإضافة إلى سيطرته على التكاليف الرأسمالية المتعلقة باستثمار معين للمركز مثل **وكالة الجامعة** وتسمى **مراكز استثمار**.
- يقاس أداء مراكز الاستثمار على أساس الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأرباح، ويستخدم لهذا الغرض مؤشرات مثل **معدل العائد على الاستثمار (صافي الربح ÷ إجمالي تكاليف الاستثمارات)**.
- **ملاحظة: يمكن استخدام أكثر من مؤشر لكفاءة الاستثمار لتقييم أداء المركز.**

اختبر نفسك !

في كل جملة من الجمل التالية، حدد مركز المسؤولية.

- إدارة الصيانة في مركز تجاري . _____

اختبر نفسك !

- إدارة الصيانة في مركز تجاري. **مركز تكلفة**

اختبر نفسك !

- محطات وقود أرامكو التابعة لشركة أرامكو للتجزئة. _____

اختبر نفسك !

- محطات وقود أرامكو التابعة لشركة أرامكو للتجزئة. **مركز ربحية**

اختبر نفسك !

- قسم الملابس الرجالية في متجر متعدد الأقسام ، والذي يكون مسؤولاً عن شراء وبيع البضائع. _____

اختبر نفسك !

- قسم الملابس الرجالية في متجر متعدد الأقسام ، والذي يكون مسؤولاً عن شراء وبيع البضائع. **مركز ربحية**

اختبر نفسك !

• خط الإنتاج في المصنع. _____

اختبر نفسك !

- خط الإنتاج في المصنع. **مركز تكلفة**

اختبر نفسك !

• _____ هو أي قطاع في المنظمة يكون مديره مسؤولاً عن أنشطة معينة.

اختبر نفسك !

- **مركز المسؤولية** هو أي قطاع في المنظمة يكون مديره مسؤولاً عن أنشطة معينة.

اختبر نفسك !

- علامة تجارية لمشروبات غازي ، تمثل قسم تابع لشركة تصنيع مشروبات. _____

اختبر نفسك !

- علامة تجارية لمشروب غازي ، تمثل قسم تابع لشركة تصنيع مشروبات. **مركز استثمار**

اختبر نفسك !

- مدير المبيعات المسؤول عن مبيعات دولة المملكة العربية السعودية لشركة أجنبية. _____

اختبر نفسك !

- مدير المبيعات المسؤول عن مبيعات دولة المملكة العربية السعودية لشركة أجنبية.
مركز إيرادات

اختبر نفسك !

- مدير و مراكز التكلفة والإيرادات في مستويات _____ من مديري مراكز الربح والاستثمار في المنظمة.

اختبر نفسك !

- مدير و مراكز التكلفة والإيرادات في مستويات أقل من مديري مراكز الربح والاستثمار في المنظمة.

ثانياً: تجميع التكاليف (النفقات) والإيرادات حسب مراكز المسؤولية

□ فروض تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات التعليمية الحكومية

1. تبويب عناصر وبنود النفقات والإيرادات تبعاً لنوع الأنشطة المالية الخاضعة لرقابة مراكز المسؤولية.

مثال: يتم تبويب بنود النفقات في جامعة تبوك بناءً على نوع النشاط المالي المقدم (نفقات – إيرادات) من المستويات الإدارية المختلفة بالجامعة والجهة التي يتم الرفع لها (مراكز التكلفة بالجامعة).

2. جميع التكاليف خاضعة للرقابة عند نقطة معينة من الزمن بواسطة فرد أو مجموعة من الأفراد، وعليه فإن التكاليف الغير خاضعة للرقابة لا وجود لها في ظل محاسبة المسؤولية.

ثالثاً: إعداد التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية

□ المقومات الأساسية الواجب مراعاتها عند إعداد التقارير الرقابية

- توافق التقارير مع الهيكل التنظيمي أو الخريطة التنظيمية، بحيث يكون التقرير موجهاً لمركز مسؤولية معين.
- التوقيت الملائم.
- المقارنات.
- ملائمة التقرير للمستوى الإداري الذي يرفع له.

الهدف التدريبي الثاني

أن يتعرف المتدرب/المتدربة على استخدام تقارير المسؤولية لتقييم التكلفة والإيرادات ومراكز الربحية

تقارير المسؤولية

- يتم استكمال تقارير المسؤولية لمدير (مسؤول) كل جهة من الجهات التي يتم الرفع لها بالطلبات.
- تحاول محاسبة المسؤولية ربط التكاليف بالمدير الذي يتحكم بكل تكلفة/نفقة.
- تستخدم تقارير المسؤولية لتقييم أداء المدير/المسؤول.
- يتم تضمين التكاليف/النفقات الخاضعة لرقابة المدير فقط.

التكلفة: المفاهيم – التصنيف – السلوك

تصنيف التكلفة

أولاً: التصنيف النوعي:

- (1) **تكلفة المواد المباشرة:** تشمل **المواد الخام** اللازمة لانتاج السلعة أو تقديم الخدمة.
- (2) **تكلفة العمل المباشر:** تتمثل في الأجور والرواتب وما في حكمها التي تدفع مقابل أعمال لازمة لعملية تحويل المواد الخام بهدف انتاج سلعة أو تقديم خدمة **مثل: أجور عمال الانتاج.**
- (3) **الأعباء أو المصروفات الإضافية (غير المباشرة):** تتكون من تكاليف المواد غير المباشرة (**كمواد الصيانة والتنظيف**)، والأجور غير المباشرة (**كأجور عمال الصيانة وأجور المحاسبين**)، والأعباء أو المصروفات الأخرى **مثل: القوى المحركة، إيجار مباني أو آلات المصنع، اهلاك آلات المصنع، إيجار معارض البيع والمبنى الإداري.**

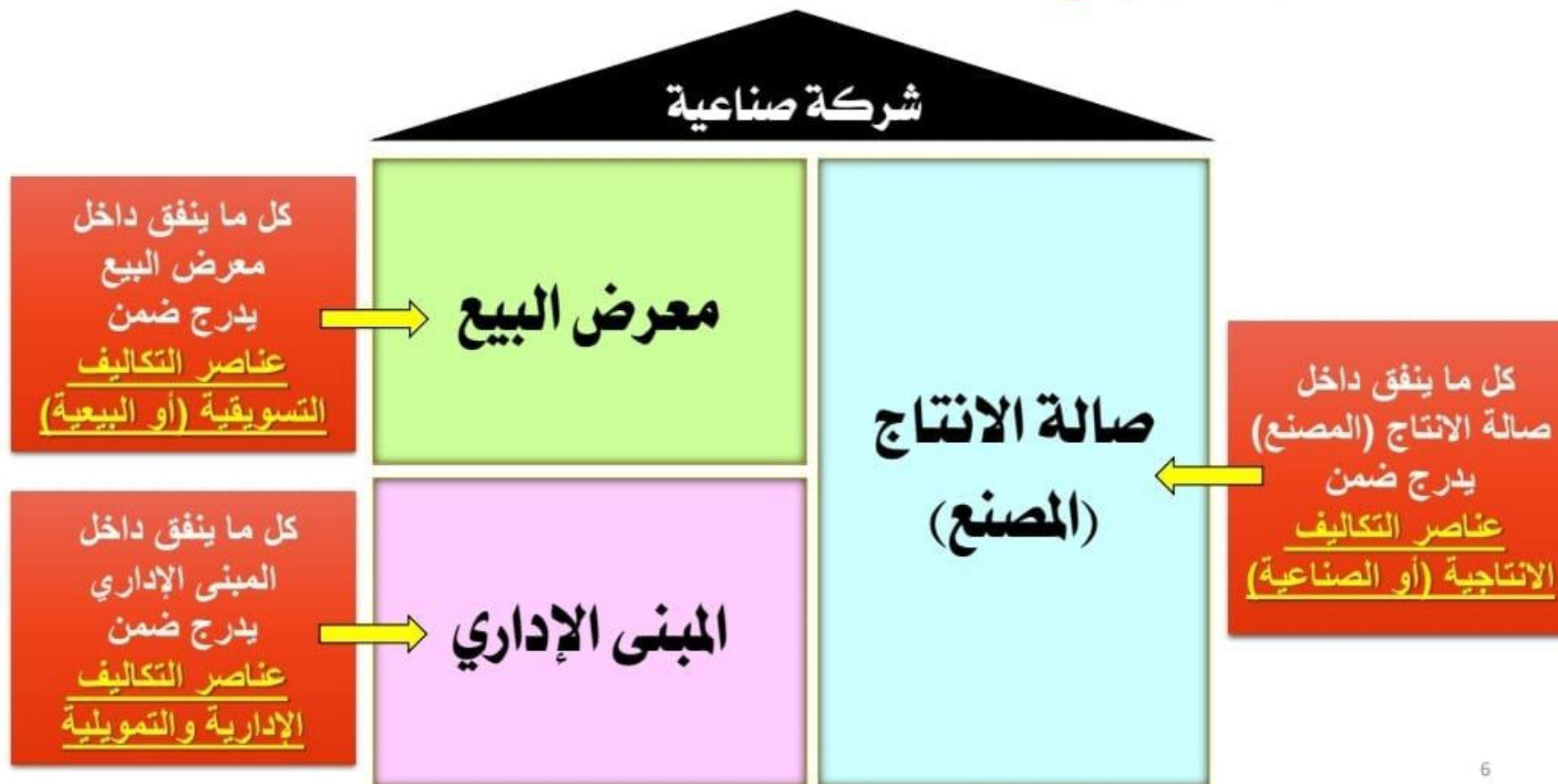
التكلفة: المفاهيم – التصنيف – السلوك

ثانياً: تصنيف التكلفة طبقاً لإمكانية التتبع:

- (1) التكاليف المباشرة:** هي التي يسهل تتبعها لوحدة المنتج **مثل: المواد المباشرة (المواد الخام)، وتكلفة العمل المباشر (أجر عامل الانتاج).**
- (2) التكاليف غير المباشرة:** هي التكاليف التي يصعب تتبعها لوحدة المنتج لأنها لا تخص وحدة منتج بعينها بل هي تكاليف عامة تخص جميع الوحدات المنتجة **مثل: الأعباء أو المصروفات الإضافية.**

التكلفة: المفاهيم – التصنيف – السلوك

ثالثاً: التصنيف الوظيفي:



التكلفة: المفاهيم – التصنيف – السلوك

- (1) التكاليف الانتاجية:** هي التكاليف الصناعية المتعلقة بانتاج منتج معين مثل: المواد الخام، أجور عمال الانتاج، أجور عمال تنظيف وصيانة المصنع، مرتب مدير الانتاج، القوى المحركة، إيجار مباني أو آلات المصنع، واهلاك آلات المصنع (قسط ثابت).
- (2) التكاليف التسويقية (أو البيعية):** هي التكاليف اللازمة لتوزيع المنتج على العملاء مثل: مواد التعبئة والتغليف، عمولة مندوبي ووكلاء البيع، إيجار معارض البيع، مصروفات نقل المبيعات للعملاء، مصروفات الدعاية والاعلان، ومرتبات مدير المبيعات ومدير التسويق.
- (3) التكاليف الإدارية والتمويلية:** هي التكاليف التي تتحملها المنشأة لوضع سياساتها المختلفة لجميع الأعمال الإدارية والتمويلية التي تقوم بها مثل: مرتبات المديرين (بخلاف مرتبات مديري الانتاج والمبيعات والتسويق)، أجور المحاسبين، اهلاك اثاث المبنى الإداري، وأدوات كتابية ومكتبية وقرطاسية.

التكلفة: المفاهيم – التصنيف – السلوك

رابعاً: تصنيف التكلفة تبعاً لإمكانية التغير:

- 1) تكاليف متغيرة:** هي التي تتغير في مجملها مع التغير في حجم الانتاج بنفس نسبة التغير وفي نفس الاتجاه (طردى) **مثل: المواد الخام، مواد التعبئة والتغليف، أجور عمال الانتاج، عمولة مندوبي ووكلاء البيع، والقوى المحركة.**
- 2) تكاليف ثابتة:** هي التكلفة التي لا تتأثر بالتغير الذي يطرأ على حجم الانتاج **مثل: الإيجار، أجور المديرين والموظفون والعمال (بخلاف أجور عمال الانتاج)، اهلاك الآلات المحسوب بطريقة القسط الثابت، مصروفات الدعاية والاعلان، وجميع عناصر التكاليف الإدارية والتمويلية).**
- 3) تكاليف مختلطة:** هي تكاليف تحتوى على جزء متغير والآخر ثابت **مثل: المصروفات التي تدفع للحكومة كفاتورة التليفون والجوال (بها الاشتراك ثابت بين جميع المشتركين ولكن قيمة المكالمات الزائدة متغيرة بين المشتركين)، وبالمثل فاتورة الكهرباء، فاتورة الغاز، وفاتورة المياه.**

التكلفة: المفاهيم – التصنيف – السلوك

مثال عملي

توافرت لديك البيانات التالية لشركة المنسوجات العصرية لعام 1441هـ:

80000 ريال أقطان – 4000 ريال قوى محرك – 25000 ريال أجور التريزة – 18000 ريال مواد تعبئة وتغليف – 10000 ريال أجور عمال تنظيف المصنع – 15000 ريال مرتب مدير الانتاج (المصنع) – 5000 ريال إيجار مبنى الإدارة – 22000 ريال مصروفات دعاية وإعلان – 7000 ريال أدوات كتابية ومكتبية – 16000 ريال عمولة مندوبي ووكلاء البيع – 14000 ريال إهلاك آلات المصنع (قسط ثابت) – 13000 ريال أجور محاسبي التكاليف – 4000 ريال كهرباء معرض البيع – 10000 ريال مصروفات تليفون رجال التسويق – 2000 ريال فاتورة مياه المبنى الإداري.

المطلوب: (1) تصنيف عناصر التكاليف السابقة طبقاً لإمكانية التتبع (مباشرة، غير مباشرة) وبحسب التصنيف الوظيفي (انتاجية، تسويقية، إدارية) وتبعاً لإمكانية التتبع (متغيرة، ثابتة، مختلطة).

(2) حساب إجمالي تكاليف الشركة لعام 1441هـ، ثم حساب إجمالي التكاليف المباشرة، التكاليف غير المباشرة، التكاليف الانتاجية، التكاليف التسويقية، التكاليف الإدارية، التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة، والتكاليف المختلطة.

التكلفة: المفاهيم – التصنيف – السلوك

م	عنصر التكلفة	التكلفة	مباشرة	غير مباشرة	إنتاجية	تسويقية	إدارية	متغيرة	ثابتة	مختلطة
1	أقطان (مواد خام)	80000	✓		✓			✓		
2	قوى محرك	4000		✓	✓			✓		
3	أجور الترتيب (عمال الإنتاج)	25000	✓		✓			✓		
4	مواد تعبئة وتغليف	18000		✓		✓		✓		
5	أجور عمال تنظيف المصنع	10000		✓	✓				✓	
6	مرتب مدير الإنتاج (المصنع)	15000		✓	✓				✓	
7	إيجار مبنى الإدارة	5000		✓			✓		✓	
8	مصروفات دعاية وإعلان	22000		✓		✓			✓	
9	أدوات كتابية ومكتبية	7000		✓			✓		✓	
10	عمولة مندوبي ووكلاء البيع	16000		✓		✓		✓		
11	إهلاك آلات المصنع (قسط ثابت)	14000		✓	✓				✓	
12	أجور محاسبى التكاليف	13000		✓			✓		✓	
13	كهرباء معرض البيع	4000		✓		✓				✓
14	مصروفات تليفون رجال التسويق	10000		✓		✓				✓
15	فاتورة مياه المبنى الإداري	2000		✓			✓			✓

التكلفة: المفاهيم – التصنيف – السلوك

م	عناصر التكلفة	التكلفة	مباشرة	غير مباشرة	انتاجية	تسويقية	إدارية	متغيرة	ثابتة	مختلطة
1	أقطان (مواد خام)	80000	80000		80000			80000		
2	قوى محرك	4000		4000	4000			4000		
3	أجور الترتيبة (عمال الانتاج)	25000	25000		25000			25000		
4	مواد تعبئة وتغليف	18000		18000		18000		18000		
5	أجور عمال تنظيف المصنع	10000		10000	10000				10000	
6	مرتب مدير الانتاج (المصنع)	15000		15000	15000				15000	
7	إيجار مبنى الإدارة	5000		5000			5000		5000	
8	مصرفوات دعاية وعلان	22000		22000		22000			22000	
9	أدوات كتابية ومكتبية	7000		7000			7000		7000	
10	عمولة مندوبي ووكلاء البيع	16000		16000		16000		16000		
11	اهلاك آلات المصنع (قسط ثابت)	14000		14000	14000				14000	
12	أجور محاسبي التكاليف	13000		13000			13000		13000	
13	كهرباء معرض البيع	4000		4000		4000			4000	
14	مصرفوات تليفون رجال التسويق	10000		10000		10000			10000	
15	فاتورة مياه المبنى الإداري	2000		2000			2000		2000	
	الإجمالي	245000	105000	140000	148000	70000	27000	143000	86000	16000

التكاليف/النفقات الخاضعة للرقابة

- **التكلفة الخاضعة للرقابة** هي التكلفة التي يمتلك المدير القدرة على التأثير فيها بقراراته.
- يتحكم المدراء على مستوى الإدارة العليا في التكاليف أكثر من مدراء المستويات الأدنى.
- مدراء المستويات الأدنى يتحملون مسؤولية مقدار محدود من التكاليف/النفقات.

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

- تركز على التكاليف/النفقات.
- تركز على انحرافات التكاليف في الموازنة المرنة.
- تسلط انحرافات التكاليف في الموازنة المرنة الضوء على الاختلافات الناتجة عن التغييرات في التكاليف، وليس التغييرات في المبيعات أو حجم الإنتاج.
- يتم تحديد النفقات التقديرية باستخدام الموازنات التخطيطية.
- يتم تحديد النفقات المعيارية باستخدام نظام التكاليف المعيارية.

الانحراف في التكاليف/النفقات = النفقات الفعلية – النفقات المقدرة/المعيارية

- نتيجة الانحراف موجبة (+) ← انحراف غير مرغوب
- نتيجة الانحراف سالبة (-) ← انحراف مرغوب

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

تقرير المسؤولية لمركز تكلفة (الإدارة العامة للخدمات التعليمية)

نوع الانحراف	الانحرافات	النفقات المقدرة/المعيارية (بداية الفترة المالية)	النفقات الفعلية (نهاية الفترة المالية)	
غير مرغوب	200000 (+)	1000000	1200000	مستلزمات تعليمية (221313)
مرغوب	50000 (-)	350000	300000	غازات ومحاليل ومستلزمات طبية (222032)
غير مرغوب	24000 (+)	48000	72000	صيانة المعامل والمختبرات وشبكات الحاسب الآلي بالجامعة (300210500)
مرغوب	54000 (-)	290000	245000	غازات ومحاليل ومستلزمات طبية (222032)

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

المفهوم:

- يُعد الخطوة الأولى في مساعدة الإدارة للحصول على البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف.
- يقوم هذا النظام على أساس تقدير ما ستكون عليه تكاليف الوحدة المنتجة/الخدمة المقدمة في نهاية فترة معينة.
- تُستخدم الموازنات التخطيطية كأداة لتقدير التكاليف (النفقات) المستقبلية.

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات:

ما الفرق بين الموازنة والميزانية؟

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: أهداف الموازنة وفوائدها وإجراءاتها وكيف يؤثر السلوك البشري على الموازنة

الموازنة هي أداة علمية ، تمثل خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب في تنفيذها ، وتساعد المنشأة لتحقيق أهدافها في الأجل الطويل من خلال الموازنة الرأس ماليه أو تكون متعلقة بالعمليات التشغيلية للمنشأة في الأجل القصير من خلال الموازنة التشغيلية ، ويمكن استخدام الموازنات في جميع أنواع المنشآت مهما كانت طبيعة النشاط الذي تزاوله المنشأة ، وسواء كانت المنشأة مؤسسة فردية أو مساهمة أو جهازاً أو وزارة حكومية.

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص الخصائص التالية للموازنة :

١- الموازنة أداة علمية : أي أن هناك إجراءات ونماذج محددة تستخدم في إعداد الموازنة والوصول للتقديرات الواردة فيها بعيداً عن الاجتهاد الشخصي أو التخمين.

٢- تحقيق الموائمة والتنسيق بين المدخلات والمخرجات : مثل التنسيق بين الطاقة الإنتاجية وبرنامج الإنتاج والكمية اللازمة من عناصر الإنتاج مثل الخامات وحجم القوى العاملة وغيرها.

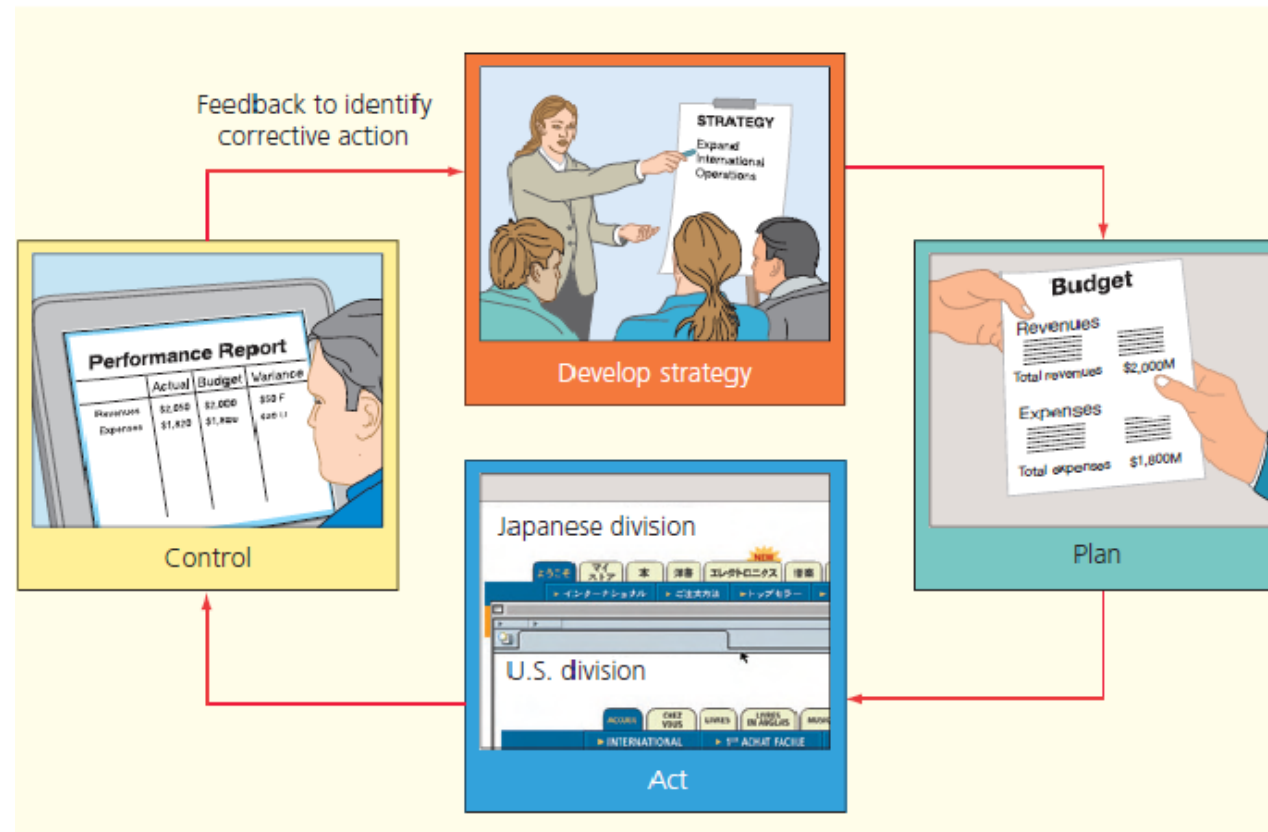
٣- الموازنة لفترة مستقبلية : يجب أن تغطي الموازنة فترة محددة في المستقبل ، وهذه الفترة قد تكون قصيرة الأجل (سنة أو أقل) (موازنة تشغيلية) .

أو قد تكون طويلة الأجل (ثلاث أو خمس سنوات أو أكثر) (موازنات رأس مالية) .

٤- الموازنة ليست حكراً على نشاط معين : يفهم من تعدد أوجه النشاط للمنشآت المختلفة ، إلا أنه يمكن تطبيق الموازنة في المنشآت الصناعية أو التجارية أو الخدمية أو الأجهزة الحكومية مع الأخذ في الحسبان الطبيعة النوعية لهذه المنشآت .

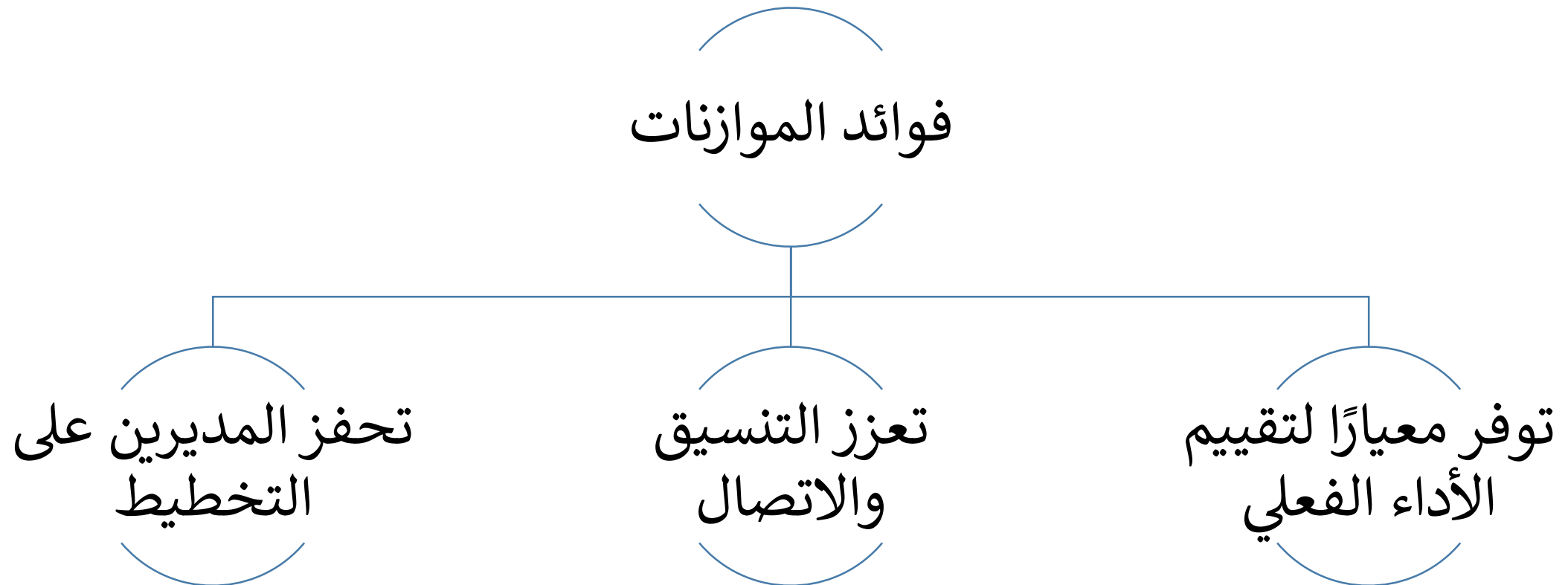
تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: أهداف الموازنة وفوائدها وإجراءاتها وكيف يؤثر السلوك البشري على الموازنة



تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: أهداف الموازنة وفوائدها وإجراءاتها وكيف يؤثر السلوك البشري على الموازنة



تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: أهداف الموازنة وفوائدها وإجراءاتها وكيف يؤثر السلوك البشري على الموازنة

النتائج الفعلية (1)	إحرفات الموازنة المرنة ** (2) - (1) (3)	الموازنة المرنة * (3)	إحرفات حجم المبيعات *** (4) - (3) (5)	الموازنة الثابتة (5)	إحرف الموازنة الثابتة (6) - (1) (5) أو (6) - (2) (4) (5)
الوحدات المباعة	4750	0	4750	250 غ	5000
المبيعات	115000	3750 غ	118750	6250 غ	125000
التكاليف المتغيرة	0	0	0	0	0
المواد المباشرة	35750	2500	33250	1750 غ	35000
أجور الصناعية المباشرة	19500	500	19000	1000 غ	20000
تكاليف صناعية غير مباشرة	14200	50 غ	14250	750 غ	15000
مجموع التكاليف المتغيرة	69450	2950	66500	3500 غ	70000
المساهمة الحدية	45550	6700 غ	52250	2750 غ	55000
التكاليف الثابتة	26000	1000	25000	0	25000
الربح التشغيلي	19550	7700 غ	27250	2750 غ	30000

مجموع إحرف الموازنة المرنة 7700 غ

مجموع إحرف حجم المبيعات 2750 غ

مجموع إحرف الموازنة الثابتة 10450 غ

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: أهداف الموازنة وفوائدها وإجراءاتها وكيف يؤثر السلوك البشري على الموازنة

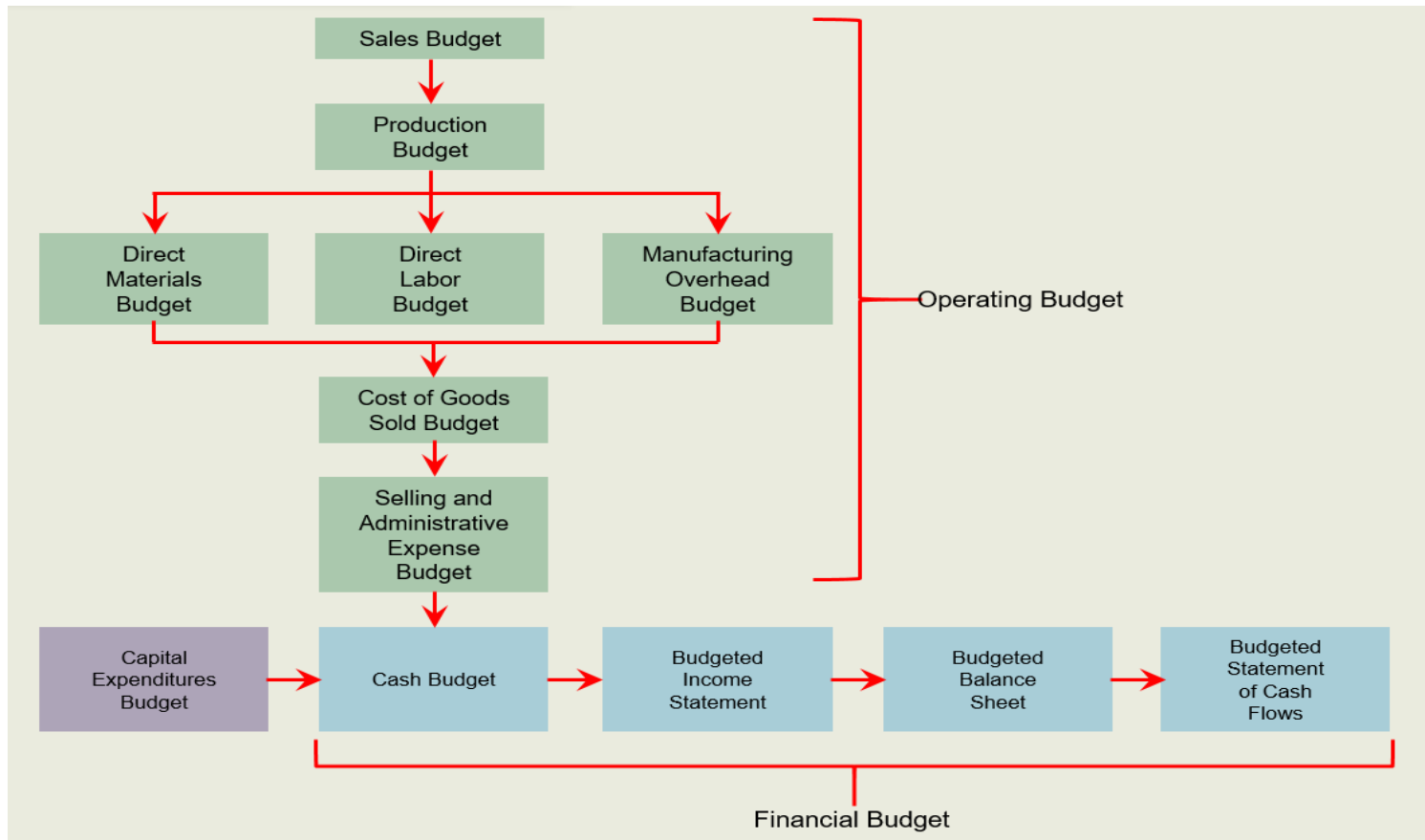
كيف يستطيع المدراء تحفيز موظفيهم لقبول أهداف الموازنة؟

الموازنة بالمشاركة: يعتمد نجاح الموازنة على الطريقة التي تعد بها.

- فإذا انفردت الإدارة العليا بوضع وإعداد تقديرات الموازنة ، وعدم اشتراك المستويات الإدارية الأدنى في إعداد هذه الموازنات فقد لا يتولد لديهم الدافع لإنجاح تنفيذ هذه الموازنات.
- عند اشتراك المستويات الإدارية الأقل في إعداد الموازنات بالمشاركة مع الإدارة العليا فيتولد لديهم الدافع لإنجاح هذه الموازنات باعتبارهم المسؤولين عن تنفيذ هذه الموازنات .

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: مكونات الموازنة الشاملة



تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: الموازنات التشغيلية (موازنة المبيعات)

- الخطوة الأولى في إعداد الميزانية الرئيسية هي ميزانية المبيعات.
 - إن توقعات إيرادات المبيعات هي حجر الزاوية في الميزانية الشاملة لأن مستوى المبيعات يؤثر على النفقات وجميع عناصر الميزانية الشاملة تقريبًا.
- مثال:** أعلن قسم المبيعات والتسويق في شركة اللمس الذكية للإلكترونيات أن الشركة ستبيع 500 جهاز كمبيوتر لوحي في الربع الأول من عام 2017 ، مع زيادة المبيعات بمقدار 50 جهاز كمبيوتر لوحي كل ربع سنة. تباع الأجهزة اللوحية مقابل 500 ريال لكل منها.
- المطلوب:** إعداد موازنة المبيعات عن العام المنتهي في 30/12/2017 (قيمة المبيعات المتوقعة = حجم المبيعات المتوقع × سعر بيع الوحدة)

موازنة المبيعات لشركة اللمس الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
حجم المبيعات المتوقع					
سعر بيع الوحدة					
قيمة المبيعات المتوقعة					

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: الموازنات التشغيلية (موازنة المبيعات)

- الخطوة الأولى في إعداد الميزانية الرئيسية هي ميزانية المبيعات.
 - إن توقعات إيرادات المبيعات هي حجر الزاوية في الميزانية الشاملة لأن مستوى المبيعات يؤثر على النفقات وجميع عناصر الميزانية الشاملة تقريبًا.
- مثال:** أعلن قسم المبيعات والتسويق في شركة اللمس الذكية للإلكترونيات أن الشركة ستبيع 500 جهاز كمبيوتر لوحي في الربع الأول من عام 2017 ، مع زيادة المبيعات بمقدار 50 جهاز كمبيوتر لوحي كل ربع سنة. تباع الأجهزة اللوحية مقابل 500 ريال لكل منها.
- المطلوب:** إعداد موازنة المبيعات عن العام المنتهي في 30/12/2017 (قيمة المبيعات المتوقعة = حجم المبيعات المتوقع × سعر بيع الوحدة)

موازنة المبيعات لشركة اللمس الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
حجم المبيعات المتوقع	500	550	600	650	2300
سعر بيع الوحدة	500	500	500	500	500
قيمة المبيعات المتوقعة	250000	275000	300000	325000	1150000

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: الموازنات التشغيلية (موازنة الإنتاج/المشتريات)

- يتم تحديد الاحتياجات من الإنتاج/المشتريات لفترة الميزانية اعتماداً على موازنة المبيعات مع الأخذ في الحسبان مخزون أول وآخر الفترة من الوحدات المنتجة/المشتراة.
- مخزون آخر أي فترة = مخزون أول الفترة التي تليها.
- مخزون آخر الفترة الحالية عادة يكون نسبة من مبيعات الفترة التي تليها.
- **الوحدات المطلوب انتاجها/شراءها = حجم المبيعات المتوقع + مخزون آخر الفترة - مخزون أول الفترة**
- استكمالاً للمثال السابق على افتراض بأن مخزون الربع الأخير من الوحدات المنتجة/المشترى للعام 2016 كان 200 جهاز كمبيوتر لוחي وأنه يلزم الاحتفاظ بما يعادل 20% من مبيعات الربع التالي كمخزون احتياطي وأن كمية المبيعات للربع الأول من عام 2018 هي 700 جهاز. المطلوب: إعداد موازنة الإنتاج عن العام المنتهي في 30/12/2017

موازنة الإنتاج لشركة المسة الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
حجم المبيعات المتوقع					
+ مخزون آخر الفترة					
إجمالي الاحتياجات					
- مخزون أول الفترة					
الوحدات المطلوب انتاجها/شراءها					

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: الموازنات التشغيلية (موازنة الإنتاج/المشتريات)

- يتم تحديد الاحتياجات من الإنتاج/المشتريات لفترة الميزانية اعتماداً على موازنة المبيعات مع الأخذ في الحسبان مخزون أول وآخر الفترة من الوحدات المنتجة/المشتراة.
- مخزون آخر أي فترة = مخزون أول الفترة التي تليها.
- مخزون آخر الفترة الحالية عادة يكون نسبة من مبيعات الفترة التي تليها.
- **الوحدات المطلوب انتاجها/شراءها = حجم المبيعات المتوقع + مخزون آخر الفترة - مخزون أول الفترة**
- استكمالاً للمثال السابق على افتراض بأن مخزون الربع الأخير من الوحدات المنتجة/المشتراة للعام 2016 كان 200 جهاز كمبيوتر لוחي وأنه يلزم الاحتفاظ بما يعادل 20% من مبيعات الربع التالي كمخزون احتياطي وأن كمية المبيعات للربع الأول من عام 2018 هي 700 جهاز. المطلوب: إعداد موازنة الإنتاج عن العام المنتهي في 30/12/2017

موازنة الإنتاج لشركة اللسة الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
حجم المبيعات المتوقع	500	550	600	650	2300
+ مخزون آخر الفترة	110	120	130	140 (140 × 20%)	140
إجمالي الاحتياجات	610	670	730	790	2440
- مخزون أول الفترة	200	110	120	130	200
الوحدات المطلوب انتاجها/شراءها	410	560	610	660	2240

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: الموازنات التشغيلية (موازنة تكاليف المواد المباشرة)

- الغرض منها معرفة الكمية التقديرية للمواد المباشرة الواجب شراؤها خلال الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة.
 - يجب الأخذ في الاعتبار الكمية الواجب شراؤها من كل صنف من أصناف المواد المباشرة والتوقيت الزمني للحصول عليها وتكلفتها التقديرية وكميات المخزون أول وآخر المدة.
 - $\text{تكلفة المواد المباشرة المتوقعة} = \text{كمية مشتريات المواد المباشرة المتوقعة} \times \text{تكلفة الوحدة الواحدة من المواد المباشرة}$
 - $\text{كمية مشتريات المواد المباشرة المتوقعة} = (\text{الوحدات المطلوب/المتوقع انتاجها} + \text{مخزون آخر الفترة من المواد المباشرة} - \text{مخزون أول الفترة من المواد المباشرة})$
- استكمالاً للمثال السابق إذا علمت أن رصيد مخزون الربع الأخير من المواد المباشرة للعام 2016 كان 30000 ريال، وأن مخزون آخر الفترة من المواد المباشرة يساوي 40% من احتياج الربع التالي من الانتاج وأن رصيد مخزون الربع الأخير من العام الحالي يبلغ 42600 ريال، وأن تكلفة الوحدة الواحدة من المواد المباشرة 150 ريال/وحدة.
- المطلوب: إعداد موازنة تكاليف المواد المباشرة عن العام المنتهي في 30/12/2017

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف التقديرية)

موازنة تكاليف المواد المباشرة لشركة اللمسة الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
الوحدات المطلوب انتاجها (موازنة الانتاج)					
+ مخزون آخر الفترة					
إجمالي احتياج الانتاج من المواد المباشرة					
- مخزون أول الفترة					
كمية مشتريات المواد المباشرة المتوقعة					
x تكلفة الوحدة الواحدة من المواد المباشرة					
تكلفة المواد المباشرة المتوقعة					

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف التقديرية)

موازنة تكاليف المواد المباشرة لشركة اللمسة الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
الوحدات المطلوب انتاجها (موازنة الانتاج)	410	560	610	660	2240
+ مخزون آخر الفترة	224	244	264	284	284
إجمالي احتياج الانتاج من المواد المباشرة	634	804	874	944	2524
- مخزون أول الفترة	200	224	244	264	200
كمية مشتريات المواد المباشرة المتوقعة	434	580	630	680	2324
x تكلفة الوحدة الواحدة من المواد المباشرة	150	150	150	150	150
تكلفة المواد المباشرة المتوقعة	65100	87000	94500	102000	348600

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: الموازنات التشغيلية (موازنة تكاليف العمل المباشر)

- يتم إعداد هذه الموازنة اعتماداً على موازنة الانتاج.
- تفيد هذه الموازنة في تحديد ما إذا كان وقت العمل المباشر كافياً لمقابلة احتياجات الانتاج/الخدمات.
- **تكلفة العمل المباشر المتوقعة/المخططة = إجمالي ساعات العمل المباشر المتوقعة/المخططة x معدل أجر الساعة المتوقع/المخطط**
- استكمالاً للمثال السابق بفرض أن وحدة المنتج تحتاج إلى 3 ساعات عمل مباشر، وأن معدل الأجر 6 ريال للساعة.
- المطلوب: إعداد موازنة تكاليف العمل المباشر عن العام المنتهي في 30/12/2017

موازنة تكاليف العمل المباشر لشركة اللمسة الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
الوحدات المطلوب انتاجها (موازنة الانتاج)					
الزمن اللازم لانتاج الوحدة الواحدة					
إجمالي الساعات المخططة					
x معدل أجر الساعة					
تكلفة العمل المباشر المتوقعة/المخططة					

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: الموازنات التشغيلية (موازنة تكاليف العمل المباشر)

- يتم إعداد هذه الموازنة اعتماداً على موازنة الانتاج.
 - تفيد هذه الموازنة في تحديد ما إذا كان وقت العمل المباشر كافياً لمقابلة احتياجات الانتاج/الخدمات.
 - **تكلفة العمل المباشر المتوقعة/المخططة = إجمالي ساعات العمل المباشر المتوقعة/المخططة × معدل أجر الساعة المتوقع/المخطط**
استكمالاً للمثال السابق بفرض أن وحدة المنتج تحتاج إلى 3 ساعات عمل مباشر، وأن معدل الأجر 25 ريال للساعة.
- المطلوب: إعداد موازنة تكاليف العمل المباشر عن العام المنتهي في 30/12/2017

موازنة تكاليف العمل المباشر لشركة اللمسة الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
الوحدات المطلوب انتاجها (موازنة الانتاج)	410	560	610	660	2240
الزمن اللازم لانتاج الوحدة الواحدة	3	3	3	3	3
إجمالي الساعات المخططة	1230	1680	1830	1980	6720
× معدل أجر الساعة	25	25	25	25	25
تكلفة العمل المباشر المتوقعة/المخططة	30750	42000	45750	49500	168000

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف التقديرية)

الموازنات: الموازنات التشغيلية (موازنة التكاليف الإضافية/التكاليف الصناعية غير المباشرة)

- تتضمن جميع التكاليف بخلاف تكاليف المواد المباشرة وتكاليف العمل المباشر، وتشمل جميع أنواع تكاليف المواد والأجور غير المباشرة والاستهلاك والصيانة والنظافة إلخ.
- يجب الفصل بين عناصر التكاليف الإضافية المتغير وعناصر التكاليف الإضافية الثابتة لأغراض إعداد الموازنة.
- $\text{معدل النفقات الإضافية المتوقعة/المخططة لكل ساعة عمل} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الإضافية (متغيرة وثابتة)}}{\text{عدد الساعات المخططة بموازنة الإنتاج}}$
- $\text{النفقات الإضافية المتوقعة/المخططة (المتغيرة/الثابتة)} = \text{معدل النفقات الإضافية المتوقعة (المتغيرة/الثابتة)} \times \text{عدد الساعات المخططة بموازنة الإنتاج}$
- استكمالاً للمثال السابق بفرض أن التكلفة الإضافية المتغيرة للوحدة 20 ريال/وحدة، وأن إجمالي التكاليف الإضافية الثابتة 27440 ريال (منها 12000 مصروف استهلاك).

المطلوب: إعداد موازنة التكاليف الإضافية عن العام المنتهي في 30/12/2017

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف التقديرية)

موازنة التكاليف الإضافية لشركة المسسة الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
الوحدات المطلوب انتاجها (موازنة الانتاج)					
x التكلفة الإضافية المتغيرة للوحدة					
إجمالي التكاليف الإضافية المتغيرة المتوقعة					
+ إجمالي التكاليف الإضافية الثابتة المتوقعة					
إجمالي التكاليف الإضافية المتوقعة					
÷ إجمالي الساعات المخططة (موازنة العمل المباشر)					
معدل النفقات الإضافية المتوقعة/المخططة لكل ساعة عمل					
x الوحدات المطلوب انتاجها (موازنة الانتاج)					
إجمالي النفقات الإضافية المتوقعة/المخططة					

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف التقديرية)

موازنة التكاليف الإضافية لشركة المسسة الذكية للإلكترونيات عن العام المنتهي في 30/12/2017

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	السنة
الوحدات المطلوب انتاجها (موازنة الانتاج)	410	560	610	660	2240
x التكلفة الإضافية المتغيرة للوحدة	20	20	20	20	20
إجمالي التكاليف الإضافية المتغيرة المتوقعة	8200	11200	12200	13200	44800
+ إجمالي التكاليف الإضافية الثابتة المتوقعة	27440	27440	27440	27440	109760
إجمالي التكاليف الإضافية المتوقعة	35640	38640	39640	40640	154560
÷ إجمالي الساعات المخططة (موازنة العمل المباشر)	1230	1680	1830	1980	6720
معدل النفقات الإضافية المتوقعة/المخططة لكل ساعة عمل	29	23	22	21	23
x الوحدات المطلوب انتاجها (موازنة الانتاج)	410	560	610	660	2240
إجمالي النفقات الإضافية المتوقعة/المخططة	11880	12880	13420	13860	51520

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف المعيارية)

المفهوم:

- هي تكاليف محددة مسبقاً بناءً على أسس علمية ومعملية، وتمتد المنظمة بأهداف يتم قياس الأداء الفعلي عليها، بمعنى أنها تعبر تعبيراً مالياً عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلاً وفي حدود سياسات معينة متفق عليها، تعمل المنظمة على تنفيذها وبحث أسباب الانحراف عنها

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف المعيارية)

أنواع المعايير:

1. **معايير مثالية:** هي المعايير التي يمكن تحقيقها في ظل ظروف التشغيل المثلى (الحصول أفضل مواد بأقل تكلفة – العاملين على درجة كبيرة من الكفاءة – الاستخدام الأمثل للموارد).
2. **معايير أساسية:** هي المعايير التي تستخدم لقياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات وتساعد في الحكم على اتجاهات الأداء (معايير طويلة الأجل).
3. **معايير واقعية أو حالية:** هي المعايير التي يمكن تحقيقها ولكن توضع في ظل الظروف الحالية للمنظمة وهي أكثر المعايير شيوعاً واستخداماً وتعتبر الأساس لقياس كفاءة الإنفاق في ظل البيئة الحالية، وهذه المعايير تعتبر أداة فعالة لأنها تراعي أي مسموحات للمنظمة مثل مسموحات المواد – العمالة – الآلات...

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف المعيارية)

المعيار: يمكن تعريف المعيار بأنه أفضل مقياس أداء ممكن، والمعيار يمثل ما يجب أن يكون، وتستخدم المعايير كثيراً في المحاسبة الإدارية فيما يتعلق بكميات وعناصر تكلفة المدخلات المستعملة في إنتاج السلع أو الخدمات.

وتشير **المعايير** إلى مقدار عنصر التكلفة مثل وقت العمل أو كمية المواد الخام الواجب استخدامها في إنتاج وحدة المنتج أو السلعة.

بينما تشير **معايير التكلفة** إلى ما يجب أن تكون عليه تكلفة هذا الوقت أو هذه الخامات.

ثم يتم مقارنة هذه الكميات والتكاليف الفعلية بهذه المعايير (أداة الرقابة) للوقوف على ما إذا كانت العمليات تسير وفق الحدود التي رسمتها الإدارة أم هناك انحرافات يجب تفحص أسبابها واستبعادها.

تحديد المعيار: تعتمد عملية وضع المعيار على الدراسات العلمية وكذلك الرجوع للخبرة السابقة لفئات متعددة من العاملين داخل الوحدة الاقتصادية. وسوف نتناول ثلاثة أنواع من معايير التكلفة، وهم:



تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف المعيارية)

لتحديد معايير المواد المباشرة نحتاج إلى:

- سعر الشراء المعياري.
- كمية المواد المعيارية.

نفقات المواد المعيارية = سعر الشراء المعياري × كمية المواد المعيارية

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف المعيارية)

أ- معايير المواد المباشرة: يتم التعاون بين المراكز الهندسية وقسم المشتريات واخصاب في وضع معايير منفصلة لكل من أسعار وكميات المواد الخام التي تمثل مدخلات. فعلى سبيل المثال يحسب السعر المعياري للكيلو الواحد من المادة (أ) كالآتي:

مع ملاحظة أن البيانات افتراضية:

• سعر شراء الكيلو من المادة الخام (أ) نوعية ممتازة	٧,٢ ريال
• أجرة النقل بالسيارة من مصنع المورد	٠,٨٨ ريال
• استلام ومناولة	٠,١٠ ريال
• (-) خصم المشتريات	(٠,١٨) ريال
• السعر المعياري للكيلو من المادة (أ)	٨ ريال

وبالتالي نحسب الكمية المعيارية من المواد الخام للوحدة المنتجة كالآتي:

ويمكن حساب الكمية المعيارية من المواد الخام (المادة أ) اللازمة لكل وحدة من وحدات الإنتاج كالآتي (بيانات افتراضية)

• طبقاً لقائمة ومواصفات المواد بالكيلو	١,٣٥ كيلو
• مسموحات التلف والضياع بالكيلو	٠,١٠ كيلو
• مسموحات رفض الوحدات	٠,٠٥ كيلو
• معيار كمية المواد الخام (أ) اللازمة لوحدة المنتج بالكيلو	١,٥ كيلو

وبعد وضع معيار السعر والكمية فإن التكلفة المعيارية للمادة (أ) يحسب كالآتي:

$$١,٥ \text{ كيلو} \times ٨ \text{ ريال} = ١٢ \text{ ريال للوحدة.}$$

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف المعيارية)

حالة عملية 1: تقرير المسؤولية لعنصر المواد المباشرة

فيما البيانات المخططة والفعلية الخاصة بالمواد المباشرة لإدارة المشاريع (مركز تكلفة) بجامعة تبوك:

1. البيانات المعيارية لانتاج وحدة واحدة:

اسم المادة	الكمية المعيارية لانتاج وحدة واحدة	سعر الشراء المعياري
المادة (أ)	1 كيلو	18 ريال/كيلو
المادة (ب)	0.5 كيلو	24 ريال/كيلو

2. البيانات الفعلية:

حجم الانتاج الفعلي		750 وحدة
مشتريات المواد المباشرة الفعلية		
اسم المادة	إجمالي الكمية المشتراه الفعلية	سعر الشراء الفعلي
المادة (أ)	1000	18.5 ريال/كيلو
المادة (ب)	400	24.5 ريال/كيلو

فإذا علمت أن كمية المواد المشتراه من المادة (أ) قد استخدمت بالكامل، بينما استخدمت 345 كيلو من الكمية المشتراه من المادة (ب).

المطلوب:

إعداد التقرير الرقابي لعنصر المواد المباشرة.

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف المعيارية)

خطوات إعداد التقرير الرقابي الخاص بعنصر المواد المباشرة:

1. تحديد الانحراف الكلي

- تحديد إجمالي التكلفة الفعلية للمواد المباشرة (إجمالي الكمية المشتراه الفعلية $\times$ سعر الشراء الفعلي)
- تحديد إجمالي التكلفة المعيارية للمواد المباشرة (إجمالي الكمية المشتراه المعيارية $\times$ سعر الشراء المعياري)
- قياس الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية للمواد المباشرة

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف المعيارية)

1. قياس الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية للمواد المباشرة

اسم المادة	إجمالي التكلفة الفعلية للمواد المباشرة	إجمالي التكلفة المعيارية للمواد المباشرة	الانحراف
المادة (أ)	18500 (18.5 × 1000)	13500 (18 × 750)	5000 (+)
المادة (ب)	8452.5 (24.5 × 400)	9000 (24 × <u>375</u>)	547.5 (-)

إجمالي الكمية المعيارية = الكمية
المعيارية لانتاج وحدة واحدة × حجم
الانتاج الفعلي

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف المعيارية)

خطوات إعداد التقرير الرقابي الخاص بعنصر المواد المباشرة:

2. تحديد مسببات الانحرافات (تقرير انحراف كمية المواد المباشرة)

- تحديد إجمالي الكمية الفعلية من المواد المباشرة (معطى)
- تحديد إجمالي الكمية المعيارية من المواد المباشرة (معطى)
- قياس الانحرافات بين الكمية الفعلية والمعدية من المواد المباشرة.
- تحديد قيمة الانحرافات (انحرافات كمية المواد المباشرة $\times$ السعر المعيارى)

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف المعيارية)

1. تحديد مسببات الانحرافات (تقرير انحراف كمية المواد المباشرة)

المسؤول: مدير إدارة المشاريع			مركز المسؤولية (إدارة المشاريع)			
نوع الانحراف	قيمة الانحراف	السعر المعياري	انحرافات كمية المواد المباشرة			اسم المادة
			الانحراف	كمية معيارية	كمية فعلية	
غير مرغوب	(+) 4500 ريال	18	(+) 250 كيلو	750 كيلو	1000 كيلو	المادة (أ)
مرغوب	(-) 720 ريال	24	(-) 30 كيلو	375 كيلو	345 كيلو	المادة (ب)

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف المعيارية)

خطوات إعداد التقرير الرقابي الخاص بعنصر المواد المباشرة:

3. تحديد مسببات الانحرافات (تقرير انحراف سعر شراء المواد المباشرة)

- تحديد سعر الشراء الفعلي للمواد المباشرة (معطى)
- تحديد سعر الشراء المعياري للمواد المباشرة (معطى)
- قياس الانحرافات بين سعر الشراء الفعلي و المعياري للمواد المباشرة .
- تحديد قيمة الانحرافات (انحرافات سعر المواد المباشرة $\times$ الكمية الفعلية)

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف المعيارية)

1. تحديد مسببات الانحرافات (تقرير انحراف سعر شراء المواد المباشرة)

المسؤول: مدير إدارة المشتريات			مركز المسؤولية (إدارة المشتريات)			
نوع الانحراف	قيمة الانحراف	الكمية الفعلية	انحرافات كمية المواد المباشرة			اسم المادة
			الانحراف	سعر معياري	سعر فعلي	
غير مرغوب	(+) 500 ريال	1000 كيلو	(+) 0.5 ريال	18 ريال	18.5 ريال	المادة (أ)
غير مرغوب	(-) 172.5 ريال	345 كيلو	(+) 0.5 ريال	24 ريال	24.5 ريال	المادة (ب)

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة (نظام التكاليف المعيارية)

لتحديد معايير العمل المباشر نحتاج إلى:

- معدل الأجر المعياري.
- الزمن المعياري.

نفقات الأجور المعيارية = سعر الشراء المعياري × كمية المواد المعيارية

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف المعيارية)

ب- معايير العمل المباشر:

تحديد معيار تكلفة العمل المباشر، يلاحظ أن هذه التكلفة تحتوي على وقت العمل المطلوب لتنفيذ عملية معينة وأيضاً معدل أجر الساعة.

ويتم حساب معيار معدل أجر الساعة المعياري كالتالي: (بيانات افتراضية)

- | | |
|---|---------|
| • الأجر الأساسي في الساعة | ١٠ ريال |
| • ٢٠% من الأجر الأساسي للنقل | ٢ ريال |
| • ٤٠% من الأجر الأساسي مزايا عينية | ٤ ريال |
| • المعدل المعياري لأجر ساعة العمل المباشر | ١٦ ريال |

بالمثل يمكن حساب الزمن اللازم للإنتاج وحدة المنتج التام (بيانات افتراضية) كالتالي:

- | | |
|---------------------------------------|-----------|
| • الزمن الأساسي للعمل للوحدة بالساعات | ١٠،١ ساعة |
| • المسموحات للراحة، الأعطال، النظافة | ٠،٤ ساعة |
| • الساعة المعيارية لكل وحدة منتج | ١٠،٥ ساعة |

ومتى تم وضع معيار المعدل ومعيار الوقت (الزمن) فإن معيار تكلفة العمل يكون كالتالي:

$$١٠،٥ \text{ ساعة} \times ١٦ \text{ ريال} = ٢٤ \text{ ريال للوحدة}$$

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف المعيارية)

لتحديد معايير التكاليف الإضافية (الغير مباشرة) نحتاج إلى:

- معدل النفقات الإضافية المعيارية المتغيرة لكل ساعة عمل (إجمالي التكاليف المتغيرة ÷ عدد الساعات المخططة بموازنة الإنتاج).
 - معدل النفقات الإضافية المعيارية الثابتة لكل ساعة عمل (إجمالي التكاليف الثابتة ÷ عدد الساعات المخططة بموازنة الإنتاج)
 - الزمن المعياري (معطى).
- النفقات الإضافية المعيارية (المتغيرة/الثابتة) = معدل النفقات الإضافية المعيارية (المتغيرة/الثابتة) × الزمن المعياري

تقارير المسؤولية لمراكز التكلفة

(نظام التكاليف المعيارية)

ج- معايير التكاليف الإضافية/

تتمثل التكاليف الإضافية المتغيرة في عناصر التكاليف المتغيرة بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة ويمكن بيان كيفية حساب معدل التكاليف الإضافية المتغيرة لكل ساعة عمل من خلال بيانات افتراضية كالآتي:

عدد الساعات المخططة بالموازنة	معدل التكاليف الإضافية المتغيرة للساعة
التكاليف المتغيرة:	
أجور غير مباشرة	٣٠٦ ريال
مواد غير مباشرة	٠٠٧ ريال
زيوت وتشحيم	٠٠٣٠ ريال
قوى محركة	٠٠٤٠ ريال
معدل التكاليف الإضافية المتغيرة للساعة	٤ ريال

حيث أن الوقت المعياري للإنتاج وحدة المنتج ١٠٠ ساعة من التكاليف الإضافية المتغيرة لوحدة المنتج = ١٠٠ ساعة × ٤ ريال = ٤٠٠ ريال /وحدة وبالمثل يمكن إعداد معدلات التحميل الخاصة بالتكاليف الإضافية الثابتة فإذا كانت التكاليف الثابتة المقدرة ٢٨٠٠٠٠٠ ريال مثلاً ومستوى النشاط المخطط ١٠٠٠٠٠٠ ساعة

معدل تحميل التكاليف الإضافية الثابتة = $2800000 \div 1000000 = 2.8$ ريال/ساعة.

وحيث إن الوقت المعياري للإنتاج وحدة المنتج ١٠٠ ساعة إذاً التكاليف الإضافية الثابتة لوحدة المنتج = ١٠٠ ساعة × ٢.٨ ريال للساعة = ٤.٢ ريال /وحدة

يوضح الجدول التالي إعداد معايير التكلفة والتي تظهر بطاقة التكاليف الكاملة لوحدة المنتج.

البيانات	الكمية (١)	المعدل (السعر) (٢)	التكلفة المعيارية (١) × (٢)
مواد مباشر	١٠٥ كيلو	٨ ريال	٨٤٠ ريال
عمل مباشر	١٠٥ ساعة	١٦ ريال	١٦٨٠ ريال
تكاليف إضافية متغيرة	١٠٥ ساعة	٤ ريال	٤٢٠ ريال
تكاليف إضافية ثابتة	١٠٥ ساعة	٢٠٨ ريال	٢١٨٤٠ ريال
التكلفة المعيارية للوحدة			٢٤٦٠٢ ريال

تقارير المسؤولية لمراكز الإيراد

- الإيرادات إما تكون إيرادات مبيعات منتجات (مصنعة أو مشتراه)، أو إيرادات تقديم خدمات.
 - تركز على انحرافات الإيرادات في الموازنة المرنة.
 - يتم احتساب انحرافات الإيرادات من خلال:
 - تحديد الانحرافات في حجم المبيعات: **الانحراف في حجم المبيعات = عدد الوحدات المباعة الفعلية - عدد الوحدات المباعة المقدرة**
 - تحديد الانحرافات في سعر البيع: **الانحراف في سعر البيع = (عدد الوحدات المباعة الفعلية × سعر البيع الفعلي) - (عدد الوحدات المباعة الفعلية × سعر البيع المقدر)**
 - تستخدم موازنة المبيعات لغرض تحديد الانحرافات في حجم المبيعات.
- نتيجة الانحراف موجبة (+) ← انحراف مرغوب
- نتيجة الانحراف سالبة (-) ← انحراف غير مرغوب

تقارير المسؤولية لمراكز الإيراد

تقرير المسؤولية لمركز إيراد (إدارة الإيرادات الذاتية)

نوع الانحراف	الانحرافات	سعر الخدمة المقدر (بداية الفترة المالية)	سعر الخدمة الفعلي (نهاية الفترة المالية)	عدد الخدمات المقدرة (بداية الفترة المالية)	عدد الخدمات الفعلي (نهاية الفترة المالية)	
مرغوب (انحراف في حجم المبيعات)	620000 (+)	62000 ريال	62000 ريال	30 خدمة تعليمية	40 خدمة تعليمية	إيراد برنامج ماجستير التسويق الرقمي المدفوع
غير مرغوب (انحراف في سعر البيع)	60000 (-)	50000 ريال	30000 ريال	3 خدمات تدريبية	3 خدمات تدريبية	عقود تدريب مع أمانة تبوك
غير مرغوب (انحراف في حجم المبيعات)	150000 (-)	3000 ريال	3000 ريال	1050	1000 خدمة تعليمية	برنامج بكالوريوس إدارة الأعمال (انتساب)

تقارير المسؤولية لمراكز الربحية

- تركز على انحرافات الإيرادات، التكاليف التشغيلية (المتغيرة)، وهامش المساهمة (الربح الحدي) في الموازنة المرنة.
- يتم احتساب انحرافات الربحية من خلال تحديد الانحرافات في هامش المساهمة (الربح الحدي).

الانحراف في الربح الحدي = الربح الحدي الفعلي - الربح الحدي المقدّر

نتيجة الانحراف موجبة (+)	←	انحراف مرغوب
نتيجة الانحراف سالبة (-)	←	انحراف غير مرغوب

تقارير المسؤولية لمراكز الربحية

تقرير المسؤولية لمركز ربحية (إدارة الإيرادات الذاتية – برنامج ماجستير التسويق الرقمي المدفوع)

نوع الانحراف	الانحرافات	النتائج المقدرة (بداية الفترة المالية)	النتائج الفعلية (نهاية الفترة المالية)	
مرغوب	(+) 620000 ريال	1860000 ريال	2480000 ريال	إيراد برنامج ماجستير التسويق الرقمي المدفوع
غير مرغوب	(+) 60000 ريال	60000 ريال	120000 ريال	عقود أعضاء هيئة التدريس في البرنامج
مرغوب	(+) 560000 ريال	1800000 ريال	2360000 ريال	الربح الحدي

الهدف التدريبي الثالث

أن يتعرف المتدرب/المتدربة على استخدام أهم مؤشرات تقييم أداء مراكز الاستثمار.

▪

تقارير المسؤولية لمراكز الاستثمار

- يتطلب تقييم مراكز الاستثمار تحديد التالي:
 - (1) مقدار الدخل التشغيلي الذي يولده المركز.
 - (2) الكفاءة في استخدام أصول المركز.

تقارير المسؤولية لمراكز الاستثمار

- يتطلب تقييم مراكز الاستثمار تحديد التالي:

(1) مقدار الدخل التشغيلي الذي يولده المركز.

(2) الكفاءة في استخدام أصول المركز.

- وبالتالي، يجب أن تشمل مقاييس الأداء على التالي:

(1) الدخل التشغيلي لمركز الاستثمار.

(2) إجمالي أصول مركز الاستثمار.

تقارير المسؤولية لمراكز الاستثمار

- هناك مقياسان شائعان لتقييم أداء مراكز الاستثمار هما:

1. معدل العائد على الاستثمار (ROI).

2. الدخل المتبقي (IR).

معدل العائد على الاستثمار (ROI)

$$\text{العائد على الاستثمار} = (\text{صافي الربح} \div \text{تكلفة الاستثمار الأولي}) \times 100$$

المركز التدريبي – فرع الوجه	المركز التدريبي – فرع أملج	
975800 ريال	450000 ريال	صافي الربح
6500000 ريال	2500000 ريال	تكلفة الاستثمار الأولي
5243600 ريال	7500000 ريال	صافي المبيعات
??	??	العائد على الاستثمار (ROI)

معدل العائد على الاستثمار (ROI)

- المركز التدريبي – فرع أملج يحقق عائد استثمار **أعلى** من المركز التدريبي – فرع الوجه.
- وبالتالي، المركز التدريبي – فرع أملج استثمارياً **أفضل** من المركز التدريبي – فرع الوجه.

هل هذا الأمر متوقع؟

معدل العائد على الاستثمار (ROI)

$$\text{العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{تكلفة الاستثمار الأولي}}$$

معدل دوران الأصول

معدل هامش الربح

- معدل هامش الربح مقياس **للربحية**.
- معدل دوران الأصول مقياس **للكفاءة**.

معدل العائد على الاستثمار (ROI)

العائد على الاستثمار = (صافي الربح ÷ صافي المبيعات) × (صافي المبيعات ÷ تكلفة الاستثمار الأولي)

المركز التدريبي - فرع الوجه	المركز التدريبي - فرع أمّج	
975800 ريال	450000 ريال	صافي الربح
6500000 ريال	2500000 ريال	تكلفة الاستثمار الأولي
5243600 ريال	7500000 ريال	صافي المبيعات
$19\% = (5243600 \div 975800)$	$6\% = (7500000 \div 450000)$	معدل هامش الربح
$.81 = (6500000 \div 5243600)$	$3 = (2500000 \div 7500000)$	معدل دوران الأصول
$(19\% \times 0.81) = 15\%$	$(6\% \times 3) = 18\%$	العائد على الاستثمار (ROI)

اختبر نفسك !

التزمت شركة تبوك للتمويل بالبيانات التالية:

صافي المبيعات	1000000 ريال
صافي الربح	60000 ريال
تكلفة الاستثمار الأولي	400000 ريال

ما هو معدل هامش الربح؟

اختبر نفسك !

التزمت شركة تبوك للتمويل بالبيانات التالية:

صافي المبيعات	1000000 ريال
صافي الربح	60000 ريال
تكلفة الاستثمار الأولي	400000 ريال

ما هو معدل هامش الربح؟

$$\text{هامش الربح} = \frac{60000 \text{ ريال}}{1000000 \text{ ريال}} = 0.06$$

اختبر نفسك !

التزمت شركة تبوك للتمويل بالبيانات التالية:

صافي المبيعات	1000000 ريال
صافي الربح	60000 ريال
تكلفة الاستثمار الأولي	400000 ريال

ما هو معدل دوران الأصول؟

اختبر نفسك !

التزمت شركة تبوك للتمويل بالبيانات التالية:

صافي المبيعات	1000000 ريال
صافي الربح	60000 ريال
تكلفة الاستثمار الأولي	400000 ريال

ما هو معدل دوران الأصول؟

$$\text{معدل دوران الأصول} = 1000000 \text{ ريال} / 400000 \text{ ريال} = 2.5$$

اختبر نفسك !

التزمت شركة تبوك للتمويل بالبيانات التالية:

صافي المبيعات	1000000 ريال
صافي الربح	60000 ريال
تكلفة الاستثمار الأولي	400000 ريال

ما هو معدل العائد على الاستثمار (ROI)؟

اختبر نفسك !

التزمت شركة تبوك للتمويل بالبيانات التالية:

صافي المبيعات	1000000 ريال
صافي الربح	60000 ريال
تكلفة الاستثمار الأولي	400000 ريال

ما هو معدل العائد على الاستثمار (ROI)؟

$$\text{معدل العائد على الاستثمار (ROI)} = 2.5 \times 0.06 = 0.15$$