الوحدة الثالثة
اللامركزية ومحاسبة المسؤولية

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
المقدمة	١٣٢
تمهيد	١٣٢
أهداف الوحدة	١٣٣
١. اللامركزية	١٣٤
٢. محاسبة المسؤولية	١٣٦
١,٢ أهم الفروض التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية	١٣٦
٢,٢ فوائد نظام اللامركزية و محاسبة المسؤولية	١٣٧
٣. مزايا وعيوب اللامركزية	١٣٩
٤. معايير محاسبة المسؤولية	١٤٠
٥. أهمية نظام اللامركزية ومحاسبة المسؤولية	١٤١
٦. أسس حساب وتحديد قيمةالاستثمار في مركز المسؤولية	١٤١
٧. أنواع مراكز المسؤولية	١٤٢
٨. أثر السلوك على محاسبة المسؤولية	١٥٠
٩. التكاليف القابلة للرقابة وغير القابلة للرقابة.	١٥٣
١٠. الموازنات ومحاسبة المسؤولية	١٥٣
١١. تقارير الاداء	١٥٥
١٢. الإدارة بالاستثناء	١٦٤
١٣. مقاييس الاداء	١٦٥
١٤. الكفاءة والفاعلية	١٦٦
الخلاصة	١٨٧
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	١٨٧

إجابات التدريبات	١٨٨
مسرد المصطلحات	١٩٨
المراجع	٢٠٠

المقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس ها نحن معا وصلنا إلى الوحدة الثالثة من مقررنا المحاسبة الإدارية المتقدمة.

تتناول الوحدة دراسة اللامركزية ومحاسبة المسؤولية من خلال أنواع الوحدات اللامركزية ودراسة هياكل المنشات ومعرفة مزايا اللامركزية وعرض أهم عيوبها وتحديد مفهوم محاسبة المسؤولية ومن ثم شرح أهم فوائد نظام اللامركزية في محاسبة المسؤولية مع تناول أهم مراكز المسؤولية من مراكز التكلفة ومراكز الإيراد ومراكز الربحية ومراكز الاستثمار مع توضيح اثر السلوك على المحاسبة المسؤولية فى ظل تحقيق أهداف المنشاة.

وسوف نوضح أهم التكاليف القابلة للرقابة والغير قابلة للرقابة مع شرح للموازنات ومحاسبة المسؤولية فى ظل تقارير الأداء واتباع الإدارة بالاستثناء في توزيع التكاليف على مراكز المسؤولية ووضع مقاييس الأداء منها ما هو مالي ومنها ما هو غير مالي بغرض تحقيق الكفاءة والفاعلية فى النواحى الإدارية المختلفة،

وسوف تدعم هذه الوحدة بتمارين تناسب محاسبة المسؤلية فى أقسام المنشأة المختلفة.

مرحبا بك

أهداف الوحدة

عزيزي الدارس بعد دراساتك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً علـــى أن:

١. **تتعرف** على مفهوم اللامركزية ومحاسبة المسؤولية.
٢. **تحدد** مزايا وعيوب (اللامركزية ومحاسبة المسؤولية)
٣. **توضح** أهم فوائد نظام اللامركزية لمحاسبة المسؤولية .
٤. **تشرح** أهم أنواع مراكز المسؤولية.
٥. **توضح** أثر السلوك على محاسبة المسؤولية في ظل تحقيـــق أهـــداف المنشأة.
٦. **تعد** موازنات وتقارير محاسبة المسؤولية.
٧. **تحدد** أهم أنواع التكاليف التي تخضع للرقابة و التكاليف غيـــر قابلـــة للرقابة.
٨. **تتعرف** على مقاييس الآداء.

١. اللامركزية

نجد عزيزي الدارس أن هنالك زيادة في حجم المنشآت وتوسعت أشكالها والأعمال التي تقوم بها، وهذا مما يساعد على فصل الملكية عن إدارة هذه المنشآت، وتعددت المهام التي يقوم بها المدير، مما دعى الأمر إلى تفويض المهام والصلاحيات إلى أشخاص آخرين يساعدونه في العمل، وممن يتسمون بالكفاءة والمقدرة العلمية والتخصص العلمي الدقيق، وهؤلاء أصبحوا هم أداة اتخاذ القرارات الإدارية، ويعملون على تسيير الأعمال بالمنشآت الكبيرة، وقد يحتاجون إلى إتخاذ بعض القرارات دون الرجوع إلى الإدارة العليا، وتظهر هذه القرارات في القرارات الروتينية التي تتوافق مع موقع العمل، ويتطلب هذا التفويض الحرية ويرتبط بنوع المسؤولية التي تنشأ من اتخاذه لهذه القرارات حسب القسم الذي اتخذ شكل ونوع القرارات، وتأتي بعد ذلك مرحلة تقييم الأداء، مما يحتاج إلى تقسيم المنشأة إلى إدارات تعمل على تحقيق الهدف المنشود لهذه المنشأة، الذي يرتبط بنوع محاسبة المسؤولية عن الانحرافات والعمل على تصحيح هذه الانحرافات حتى تتوافق مع أهداف الربحية والقضاء على المنافسة والاستمرارية، وغيرها من الأهداف الفرعية الأخرى.

تتسم المنشآت التي تدار في ظل اللامركزية بأنها كبيرة الحجم ومعقدة، وقد تكون موزعة جغرافياً بشكل أرحب، وتتعدد وتتنوع المنتجات المختلفة التي تنتجها المنشأة في ظل تباين سوق السلعة أو الخدمة التي تقدمها، والتوزيع الجغرافي لعملاء المنشأة، وتنوع موارد الحصول على المواد الخام، والحاجة إلى اتخاذ قرارات في ظل تباعد المستويات الإدارية المختلفة، وتساعد هذه القرارات لتقييم إنجازه.

أنواع الوحدات اللامركزية:

حينما نطلق مركز سلطة يعني وحدة مسؤولة عن حدود مهام ومسؤوليات عمل محددة فتتكون مراكز الوحدات من الإدارات والوحدات اللامركزية من الآتي:

مراكز التكلفة: (Cost Centers)

تتحدد مسؤولية مركز التكلفة من تحديد حجم التكاليف وحدوث التكاليف.

وتنقسم مراكز التكلفة إلى:

أولاً: مراكز التكلفة المعيارية.

ففي التكلفة المعيارية تكون العلاقة مباشرة بين وحدات المدخلات من مواد مباشرة، وأجور مباشرة، وتكاليف خدمات مباشرة.

ثانياً: التكاليف الانسيابية:

لا توجد فيها علاقة مباشرة بين مركز التكاليف، حيث لا تظهر علاقة الارتباط محدودة، مثل إنفاق تكاليف البحث، ويتوقع إنفاق هذه المصاريف لزيادة حجم المبيعات، ويراد بحجم الإنفاق استغلال الموارد وتوجيهها في زيادة فاعلية الأداء، ويقاس بما هو فعلياُ أو معيارياً.

فحجم إنفاق الموازنة يمثل حد الإنفاق الأعلى، وتمثل الحصول على الأموال المتاحة، وعادة حينما ينتهي حجم الإنفاق ويوجد قيمة انحراف عن أرقام الموازنة الموضوعة. وتكبر عزيزي الدارس المنشآت وتكبر معها مسؤوليات وأعباء العمل، ويتحول المدير إلى تفويض سلطاته إلى رؤساء الأقسام والمشرفين، وهذا يعني مزيداً من منح الصلاحيات والسلطات للآخرين، حتى يؤدون مهام العمل بدلاً من المدير العام، ، حتى يتسنى للمنشأة مواصلة تقديم السلعة أو تقديم الخدمة للآخرين دون انقطاع في حالة غياب للمدير العام، مما يضمن الاستمرارية والتغلب على المنافسة، ومزيداً من تحقيق الأرباح، وهذا يدفع بصنع قرارات جديدة، مما يظهر موضوع المساءلة أو الرقابة على الأداء أو مزيداً من تحمل المسؤولية (Responsibility) على أعتاق الموظفين الآخرين، ومما يدفع بعنصر المسؤولية، مما يوضح محاسبة الأفراد عما يتخذون من قرارات أو بدائرة النشاط لدى المنشأة أو عند المسؤولين.

تلجأ إدارة المنشآت إلى تفويض السلطة والصلاحيات في حالة صعوبة إدارة المنشأة بصورة إدارية مركزية، وتهدف هذه الصلاحيات وتفويض السلطات إلى سهولة

إدارة المنشأة، وهذا ما يعرف في العرف الإداري بلا مركزيـــة (Decentralization) الإدارة ، ويقصد بها بأن يقوم المدير المباشر بتفويض صـــلاحياته وســـلطاته بغـــرض زيادة فعالية أدائه وحسن إدارة وظيفته بما يحقق أهداف المنشأة، ويتفرغ إلـــى إعـــداد التقارير الإدارية بغرض معرفة وقياس الأداء، ومحاسبة موظفيه، حسب المـــسؤوليات الملقاة على عـــاتقهم، وهـــو مـــا يعـــرف بمحاســـبة المـــسؤولية (Responsibility Accounting) التي تعكس مدى حسن أداء الموظف لمسؤولياته ووجباته الإدارية.

٢.محاسبة المسؤولية: (Responsibility Accounting)

تهتم محاسبة المسؤولية بأن يكون الفرد في المنشأة معرضاً للمساءلة والمحاسبة عما قام به من مسؤوليات وأعباء تختص بأداء عمله، مما يرتبط توفير معـــايير فعليـــة صادقة تعكس حسن أداء الشخص، والعمل على تقييم أدائه، حسب نـــوع المـــسؤوليات الملقاة على عاتقه.

١,٢ أهم الفروض التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية:

تتمثل الفروض التي تقوم عليها محاسبة المسؤلية في الآتي:-

١- كل مدير مسؤول عن الأنشطة التي تدخل في اختصاص عمله، وتـــدخل فـــي إطار تحكمه.
٢- كل مدير يعمل على تحقيق أهداف المنشأة الفرعية أو العامة.
٣- أن يتم تحقيق أهداف الإدارة بالمشاركة، حيث تمت المحاسبة عليها، ويتم تقييم أداؤهم فيها.
٤- يجب أن تكون الأهداف قابلة للتحقيق في ظل إمكانات متاحة ويمكن الوصـــول إليها وأن يتم أداؤها بفعالية وكفاءة.
٥- أن يوجد نظام تغذية عكسية (Feed Back) يوضح تقارير الأداء من جانـــب كل مدير وحدة أو رئيس قسم، وفي الوقت المناسب.
٦- أن تعمل محاسبة المسؤولية على تحقيق أهداف المنشأة، وتساعد في نمو وتقدم المنشأة بوضوح وشفافية.

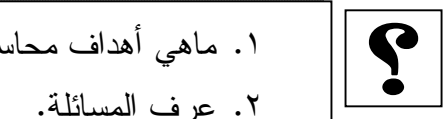
٢,٢ فوائد نظام اللا مركزية ومحاسبة المسؤولية:

ويمكن تحديد هذه الفوائد كما يلي:

١. سرعة مرونة إتخاذ القرارات على مستوى النشاط، وليس بأنها جزء مـــن المركـــز الرئيسي مما يحقق السرعة والتجاوب مع مشاكل العمل.
٢. المشاركة في صنع القرار الإداري ويزيد من رفع المعنوية ويحقق الرضاء النفـــسي ويحقق الطموح في العمل ويزيد من الخبرات المتجمعة.
٣. تحويل السلطة وتخويل للصلاحيات ليظهر المواهب والمهارات الإدارية، مما يخلـــق قدرات إدارية وإبداعية مستقبلاً.
٤. يمكن تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية يسهل إدارتها، وأن يكون القسم فـــي حجـــم مناسب، يساعد في تحقيق أهدافه.
٥. أن يتم اتخاذ القرار في المكان الذي يحس فيه مشاكل الموقع دون غيره من صاحب السلطة الذي يليه في المرتبة.

٦. أن اتخاذ القرار في الوقت المناسب وفي المكان المناسب، وبالسرعة المناسبة دون تأخير يعطل مسار إنجاز العمل.
٧. مشاركة الإدارة العليا في اتخاذ القرار المناسب يساعد في خلق التعاون بين أفراد القسم، ويزيد من الرضاء الوظيفي، ويعمل على رفع الروح المعنوية، ويخلق الولاء للقرار، ويحسن إتباعه.
٨. تظهر القدرة على الإبداع والخلق والابتكار لدى مراكز المسؤولية الفرعية، ويعمل على تنمية المهارات والمواهب، ويساعد في خلق كوادر علمية إدارية مستقبلاً، مما أصقلتهم التجربة والخبرة والحنكة في العمل.
٩. ارتفاع عنصر التحفيز لدى العنصر الإداري، مما يزيد من ولائهم الوظيفي.

أسئلة تقويم ذاتى



١. ماهي أهداف محاسبة المسؤولية؟
٢. عرف المسائلة.
٣. حدد مستلزمات الوفاء الكامل بمتطلبات المسائلة.

هيكل المنشآت:

تعمل المنشآت على اتخاذ القرارات على نوعين من اتخاذ القرارات الإدارية هما

أولا: القرارات المركزية التي تتخذها الإدارة العليا، وتعمل الإدارات الوسطى والدنيا على تنفيذها، وخير مثال منشآت الشرطة والجيش وغيرها من مؤسسات الحكومة ذات السيادة العليا.

ثانيا: القرارات اللامركزية، حيث تعمد الأقسام الصغيرة إلى اتخاذ قرارات تتناسب مع ظروفها وبشرط لا تبعد عن أهداف المنشأة الأساسية، ولا تتعارض معها، مما تعطيها حرية العمل وتعمل على محاسبتها على الأخطاء، مما يكون هناك مرونة في تسيير العمل.

نشاط

المسألة لا تقل أهمية في المنشآت الغير هادفة إلى الربح عنها في تلك الهادفة إلية ؟

ماهو رأيك في مدى صحة هذه العبارة – ناقش هذا الرأي مع مشرفك الأكاديمي.

٣. مزايا وعيوب اللامركزية:

أولاً: مزايا اللامركزية

١- سرعة اتخاذ القرارات والسرعة والاستجابة مع التغيرات في الظروف المحيطة.

٢- المشاركة في اتخاذ القرار مما يحفز العاملين ورفع روحهم ويحفزهم ويجعل ولاءهم

مركزاً نحو العمل في المنشأة مما يحقق الرضاء النفسي والوظيفي.

٣- توفير الوقت: واستغلال الوقت بشكل أمثل ويوفر كفاءات بشرية متميزة في إنجاز العمل بشفافية.

٤- تفويض الصلاحيات ويظهر المواهب ويوفر خبرات لتحمل المسؤوليات في العمل.

٥- الحد من المشاكل التي تعترض سير العمل.

٦- استخدام أسس وأدوات لقياس الأداء بغرض الإسراع وإنجاز الأهداف حسب الخطط المرسومة مسبقاً.

٧- القدرة على تدريب وتحفيز المدراء المحليين بشفافية وتنويرهم على نظم العمل، وتحقيق سرعة التفاعل والتعاون وإنجاز العمل بروح فريق العمل الواحد.

ثانياً: عيوب اللامركزية

١- بعض المرات يتم اتخاذ بعض القرارات التي لا تتفق أو لا تنسجم مع توجهات الإدارة العليا.

٢- ارتفاع تكاليف الرقابة على إنجاز المدراء المحليين للتأكد من صحة اتخاذ قراراتهم.

٣- صعوبة التنسيق بين الأقسام وخاصة حينما تزيد من أربعة أقسام.

٤. معايير محاسبة المسؤولية:

حينما يوكل للموظف عمل، يجب أن يتحمل مسؤوليته وتبعية محاسبته عنه، والمساءلة عن جودة أدائه، وعن مستوى أداء تابعيه، وترتبط **محاسبة المسؤولية بمستوى المعايير وأفعال التابعين، والتي تقوم على فروض أهمها:**

١- أن يتحمل الموظف المسؤولية ما دامت تختص بدائرة عمله وما يدخل في نطاق ذلك العمل، وما يجرى في حكم وظيفته.

٢- يسعى الموظف أن يحقق أهداف التنظيم والغاية من أداء عمله للغير بإتقان وسرعة وفعالية.

٣- يجب تحديد أهداف في التنظيم بمشاركة جهود فريق العمل حتى يسهل تحديد معاييرها ومن ثم تحديد نطاق وأسس الحساب والمساءلة وتقييم الأداء.

٤- يجب أن تكون هذه الأهداف يسهل تحقيقها بشكل رسمي وبمستوى أداء فعال وبكفاءة عالية وإتقان.

٥- أن يتم إعداد تقارير عن مستوى أداء العمل، ويتم فيه تغذية عكسية لكل قسم، ولكل إدارة بشكل مختلف، وفي وقت مناسب.

٦- أن تستخدم المنشأة أسلوب محاسبة المسؤولية بشكل متقدم تظهر نمو بأسلوب واضح ومفهوم.

أسئلة تقويم ذاتي

١. ما المقصود بمحاسبة المسؤولية مع توضيح المضمون؟
٢. عرف مركز المسؤولية؟
٣. يعتبر مركز المسؤولية وحدة محاسبية؟
٤. اشرح مع الرسم حركة المخرجات والمدخلات بمركز المسؤولية؟

٥. أهمية نظام اللامركزية ومحاسبة المسؤولية:

١- تساعد اللامركزية في إدارة المنشأة التي تكون عادة مقسمة إلى وحدات إدارية صغيرة لتسهل إدارتها ومتابعتها.
٢- يتخذ المدير المباشر القرارات التي يحس أنها تمس الواقع العملي الذي يعمل في إطار مسؤوليته.
٣- يهتم اتخاذ القرارات بسرعة وبقدرة عالية.

٦. أسس حساب وتحديد قيمة الاستثمار في مركز المسؤولية:

تتضمن هذه الأسس على الآتي:

١- **مجموع مجمل الأصول:** يضم مجموع قيمة الأصول المستثمرة في إدارة مركز التكلفة دون الوضع في الاعتبار الأصول المقابلة لها وحساباتها كمجمع استهلاك الأصول الثابتة.

٢- **مجموع صافي الأصول:** يضم مجموعة كافة الأصـــول المـــستثمرة فـــي إدارة مراكز التكلفة مع الوضع في الاعتبار الأصول المقابلة لها وحساباتها كمجمع إســـتهلاك الأصول الثابتة.

٣- **مجموع صافي الأصول المستخدمة:** يحتوي على صافي الأصول المـــستخدمة فعلاً في إدارة مركز التكلفة، أي يتم استبعاد أي أصـــول لا تعمـــل فعـــلاً مـــن تكاليف الإنتاج، ويتم وضعها في حسابات المصاريف العمومية للمنـــشأة، مـــع مراعاة خفض قيمة الاستهلاك إلى النصف عن النسب المحددة ضـــمن قـــوائم وزارة المالية التي تحدد نسب الاستهلاك للأصول الثابتة غير المستغلة.

٤- **حقوق المساهمين:** يركز على ما يحصل عليه المساهمون من عائـــد بالنـــسبة لأموالهم المستثمرة، ويضم مساهمة رأس المال ونوع الفائض المحجـــوز فـــي المنشأة كأرباح محجوزة، ويهتم بهذه الأموال بالنسبة للفـــروع المملوكـــة كليـــاً للمنشأة والتي لها فروع كفروع من المنشأة الأم أو الشركة الأصلية.

أسس أخرى : بشرط أن يكون مناسب وفعال وترى الإدارة الإقتناع به كمقياس وتقيـــيم أداء المنشأة، مثل رأس المال العامل، حجم الأصول الثابتة، وتحديد معدل العائد علـــى الاستثمار.

٧.أنواع مراكز المسؤولية

يمكن تقسيم مراكز المسؤلية الى أربعة تقسيمات مختلفة للمسؤوليات:

أولاً: مراكز التكلفة:

يعتمد على تحديد مسؤولية الرقابة والسيطرة على التكاليف، ويركز علـــى مبـــدأ تخصيص التكلفة على مراكز الإنتاج، لذا تركز التكلفة على الوحدة المخصصة للإنتـــاج حسب ما يخصها من نصيب التكاليف، ومركز التكلفة مجمع التكاليف الخاصة وحـــسب نظام المسؤولية، وتهدف مراكز التكلفة في تحديد المـــسؤولية، وتحديـــد نـــوع التكلفـــة تعرض التحكم فيها، ووسيلة لتقييم أداء مراكز التكلفة، ووسيلة لرقابة عن التكاليف،

مثال(١)

فيما يلي نموذج لتقرير عن التكاليف لإحدى شركات المـــواد الخـــشبية، وهـــي شركة الهفوف للرفوف بمدينة الرياض:

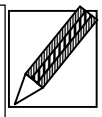
تقرير المحاسبة عن أداء الأقسام عن السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١م

القسم	التكاليف المعيارية	التكاليف الفعلية	الانحرافات
التصنيع	٢٧٠،٠٠٠	٣١٠،٠٠٠	٤٠،٠٠٠
التقطيع	١٩٠،٠٠٠	٢٢٠،٠٠٠	٣٠،٠٠٠
التجميع	٢٢٥،٠٠٠	٢٤٠،٠٠٠	١٥،٠٠٠
التشطيب	٩٥،٠٠٠	٨٠،٠٠٠	١٥،٠٠٠ –
الطلاء	١١٠،٠٠٠	١٠٠،٠٠٠	١٠،٠٠٠ –
الإجمالي	٨٩٠،٠٠٠	٩٥٠،٠٠٠	٦٠،٠٠٠

تقرير أداء قسم التجميع عن السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١م

عناصر التكلفة	تكاليف معيارية	تكاليف فعلية	الانحراف
مواد مباشرة	١٠٠،٠٠٠	١٢٢،٥٠٠	٢٢،٥٠٠
أجور مباشرة	٨٠،٠٠٠	٧٥،٠٠٠	٥،٠٠٠–
تكاليف إضافية	٤٥،٠٠٠	٤٢،٥٠٠	٢،٥٠٠–
إجمالي	٢٢٥،٠٠٠	٢٤٠،٠٠٠	١٥،٠٠٠

تدريب (١)



تقوم شركة محمد الفاتح الصناعية بإنتاج منتج نمطي وحيد وفيما يلي بطاقة التكاليف المعيارية للوحدة من هذا المنتج:

مواد مباشرة: ٥ كيلو بسعر معياري ٣ جنيه للكيلو = ١٥ جنيه

أجور مباشرة: ٣ ساعات بمعدل ٢ جنيه للساعة = ٦ جنيهات

ت.ص.غ. متغيرة = ٣ ساعات بمعدل ٣ جنيه للساعة = ٩ جنيه

ت.ص.غ. ثابتة = ٣ ساعات بمعدل ٤ جنيه للساعة = ١٢ جنيه

إجمالى التكلفة المعيارية المقدرة لوحدة المنتج = ٤٢ جنيه

وقد بلغ حجم الإنتاج الفعلي خلال الفترة ٢٠،٠٠٠ وحدة كما بلغت تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج ٢٩٤،٠٠٠ جنيه حيث كانت كمية المواد المستخدمة ١٠٥،٠٠٠ كيلو جرام ، كما بلغت تكلفة الأجور المباشرة الفعلية ١١٨،٠٠٠ جنيه تمثل ٥٩،٠٠٠ ساعة عمل فعلية ، وبلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المتغيرة ١٩،١٧٥٠ جنيه والثابتة الفعلية ٢٨٥،٠٠٠ جنيه في حين كانت الطاقة الطبيعية للشركة ٧٥،٠٠٠ ساعة .

المطلوب:

تحديد وتحليل الانحراف الإجمالي لمختلف عناصر التكاليف في صورة تقرير أداء .

ثانياً: مركز الإيراد: (Revenue Center)

هي مراكز مسؤولة عن تحقيق الإيراد، وتسعى مراكز المبيعات بتحقيق أكبر عائد ممكن، ويتم الصرف لتحقيق أقل حجم إنفاق ممكن لتعظيم الإيرادات.

ثالثاً: مركز الربحية: (Profit Center)

يكون مدير المركز مسؤول مسؤولية مباشرة، بما يحقق المحافظة على مراكز الربحية والمحافظة عليها، وتنحصر في المحافظة على الإيرادات وضغط المصروفات، والمحاولة على خفضها ويتم المحافظة على تحقيق التقييم الفعلي لمراكز الربح في ظل موازنة الأقسام وأرباحها المخطط لها، مع تحليل حجم الانحرافات ومعرفة أسبابها وتقرير تقييمها.

يسعى مدير القسم إلى تحقيق أفضل ربحية لهذا القسم، وهناك بعض المعايير لتحقيق ذلك:

أ- أن يكون للمنشأة مركزين أو قسمين حتى يسهل المقارنة بين قياس إيراداتها وتكاليفها بشكل منعزل عن الآخر.

ب- أن توفر الوحدات الإدارية عنصري الرقابة والتحكم في عنصر التكاليف وكذلك المراقبة على الإيرادات ويصاحب ذلك مساءلة فعلية عن حجم هذه الأرباح وانخفاضها.

ج- أن يتم توفر المعلومات المنتظمة ودورية للإدارة العليا بغرض تحقيق فعالية الرقابة وتقييم سير الأداء بالأقسام.

مثال(٢)

يوجد ثلاثة مراكز إنتاجية ربحية في إحدى شركات الاستثمار وهي الأقسام أ، ب، ج على التوالي: وكانت قائمة الدخل القطاعية للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١م.

البيان	قسم أ	قسم ب	قسم ج	الإجمالي
المبيعات	٢٢،٥٠٠	١٢،٥٠٠	١٥،٠٠٠	٥٠،٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١١،٢٥٠	٤٤،٠٠	٥،٢٥٠	٢٠،٩٠٠
مجمل الربح	١١،٢٥٠	٨،١٠٠	٩،٧٥٠	٢٩،١٠٠
مصاريف التشغيل	٨،٣٠٠	٦،١٠٠	٥،٢٠٠	١٩،٦٠٠
صافي الدخل	٢،٩٥٠	٢،٠٠٠	٤،٥٥٠	٩،٥٠٠
(-) تكاليف مشتركة	٢،٧٠٠	١،٥٠٠	١،٨٠٠	٦،٠٠٠
صافي الربح	٢٥٠	٥٠٠	٢،٧٥٠	٣،٥٠٠

الحل:

والمطلوب تحديد رأيك الشخصي عن ربحية الأقسام الثلاثة:

- يلاحظ أن المشروع (أ) يحقق مجمل الربح كأعلى مشروع منفصل ثم، أتى في المرحلة الثانية في تحقيق صافي الدخل ثم أتي في المرحلة الثالثة بعد خصم تكاليف الإنتاج المشتركة.

- أتى المشروع (ب) في المرحلة الثانية في جميع المراحل الثلاث من مجمل الربح، وصافي الدخل وصافي الربح.

- المشروع (ج) أتى في المرحلة الثانية في تحقيق مجمل الربح وأتى في المرحلة الأولى في تحقيق صافي الدخل، بينما في تحقيق صافي الدخل أتى في المرحلة الأولى، ويمكن اعتماد صافي الربح هو تحليلاً مقبولاً في تقييم المشروعات أو الأقسام الثلاثة.

٣- **مركز الإيراد:** يسعى مدير مركز الإيراد على تحقيق أكبر مستوى إيرادات ممكنة في مركزه ويتم مقارنتها بالمستوى المخطط، حيث يهتم بتخفيض مستوى مصاريف تكاليف هذا المركز إلى أقل حد ممكن ويعمل على رقابتها والتحكم والسيطرة فيها مثل تخفيض مصاريف المبيعات وتكاليف التسويق والتكاليف النثرية.

رابعاً: مركز الاستثمار:

تهتم إدارة هذا القسم على تحقيق أكبر عائد على الاستثمار، مما يتطلب رفع حجم الاستثمار في الأصول لرفع مستوى عائد هذه الأقسام ويتم مقارنتها لتحديد أكبر عائد على الاستثمار، مما يتطلب ارتفاع حجم الاستثمار في أصول المستوى العائد لهذه الأقسام ويتم مقارنتها لتحديد أكبر مستوى نمواً ممكناً للمشروع أو القسم، ويساعد في تحقيق أهداف المنشاة ككل.

أسئلة تقويم ذاتى

١- يعد مركز المسئوولية وحدة محاسبية ؟ اشرح

٢- ماهي الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تقسيم المنشأة إلى مركز المسؤولية؟

٣- ماهي مقومات محاسبة المسؤولية؟

٤- عرف السلطة والمسؤولية مع تحديد مدى الارتباط بينهما وإمكانية تفويض كل منهما؟

٥- ترتبط درجة الثقافة مع مستوى الرقابة بعلاقة عكسية اشرح.

مثال(٣)

لدى شركة السهم الذهبي مركزان استثماريان هما سيارات تويوتا كريسيدا ، وكامري وفيما يلي البيانات المتعلقة بهما في مجال الاستثمار خلال السنة المالية ٢٠٠٥م:

البيان/ القسم	تويوتا كريسيدا /مليون دينار	كامري/ مليون دينار
الإصول المستثمرة	١٠٠،٠٠٠،٠٠٠	٢٠٠،٠٠٠،٠٠٠
عائد الاستثمار	١٠،٠٠٠،٠٠٠	٥٠،٠٠٠،٠٠٠

والمطلوب :

بيان تحديد أي مستوى أفضل في الاستثمار في كل من المركزين.

الحل:

عند مقارنة نسبة العائد/ الأصول المستثمرة

قسم تويوتا: $\frac{١٠،٠٠٠،٠٠٠ \times ١٠٠\%}{١٠٠،٠٠٠،٠٠٠}$ = ١٠%

قسم كامري: $\frac{٥٠،٠٠٠،٠٠٠ \times ١٠٠\%}{١٠٠،٠٠٠،٠٠٠}$ = ٢٥% (أفضل استثمار للعائد)

ويهتم مركز الاستثمار بتحقيق أرباح تنتج من استثمار في أوراق مالية، واستثمار في أصول المركز الذي يتبع للمنشأة الأم.

٨. أثر السلوك في محاسبة المسؤولية:

(Behavioral Effects On Responsibility Accounting)

يتركز تأثير السلوك على التأثير في محاسبة المسؤولية على النحو التالي:

١- توفر المعلومات في تحسين أداء مهمة المسؤولية.
٢- التحكم وزيادة ضبط الرقابة بما يحقق التمييز من التكاليف التي يسهل التحكم فيها، ونوع التكاليف التي ليس يسهل التحكم فيها.
٣- توجيه السلوك نحو الإنجاز.
والأهداف التي تحقق أهداف المنشأة كسلوك مرغوب فيه، وتحديد سلبيات العمل وفق أسس التنفيذ، وفي ظل تعليمات ولوائح الإدارة العليا، مما ينسجم مع السلوك الإيجابي في ظل تحليل التكلفة والعائد، بما ينعكس قناعة العملاء وزيادة المبيعات، وتحديد حجم الرديء، وحجم الإنتاج، وتحسين المواصفات المقبولة.

يمكن القول بأن الموازنات المالية هي بمثابة وسيلة لتحديد معايير العمل، ويمكن متابعة التقارير التي تختص بالأعباء، وتحفز مسؤولين مراكز المسؤولية في تنفيذ أعباء العمل، وتؤثر على سير العمل سعياً وإيجاباً من خلال العمل، الذي تم أداؤه، ويعكس سلوك مدير المسؤولية، وما يتعلق بتقارير الأداء والتغذية العكسية بما يحقق الموازنات، وتحقيق أهداف المنشأة والتي منها ما يلي:

- تحديد حجم التكاليف التي يسهل رقابتها، وكذلك التكاليف غير خاضعة للمراقبة، مما يؤثر على تحديد مستوى الكفاءة والفعالية داخل حجم التكاليف التي يسهل الرقابة عليها.

- يتم تحديد وسائل تغذية عكسية (راجعة) (Feed Back) بغرض تحسين الأداء ووسيلة لطرح الطموح المستقبلي لتحقيق النجاح، ووسيلة لتحديد أطر الرقابة حول الموازنات المالية، ويساعد في تقييم سير التنفيذ.
- ويستفاد من التغذية العكسية في تقييم أداء الجماعات والحسن التنسيق بين مراكز المسؤولية، ويتم تسليم تقارير الأداء في أوقات مناسبة، ويتم تحليلها لتعمل على تصحيحها.
- وتعد وسيلة للتحفيز في تطوير الإدارة بالاستثناء، مما يحقق أهداف المنشأة، ويحتاج إلى تحليل الاستقصاء. تقديم معلومات صحيحة يستفاد منها في صنع اتخاذ القرارات، وتحديد حاجات ومستخدمي التقارير وتخصصه، وتحديد الحجم الفعلي للتكاليف، والتكاليف التقديرية حتى يعكس هذا سير السلوك، ويتم تحديد مراكز المسؤولية بشكل إيجابي بما يحقق أهداف المنشأة.

يهتم نظام المحاسبة بسلوك الفرد الذي يؤدى به أسلوب المحاسبة، وقد يكون هذا الأداء سلبي أو بشكل إيجابي، وعادة ما يضم الآتي:

١. **شكل المعلومات تجاه المسؤولية:** يهتم نظام المحاسبة بتوفير المعلومات المحاسبية حتى تساعد الشخص في تحمل المسؤولية التي تنتج من اتخاذ قراراته أو في شكل أثر فعال عن نوع المعلومات التي تحقق الأهداف المنتظر حدوثها في حالة تحمل الأعباء الإضافية، أو في حالة توقع وجود حالة الانتقاد، أو في حالة وجود المساءلة في حالة كبر حجم الانحرافات، وكل هذا يظهر حجم السلوك السلبي لأداء الأفراد تجاه تنفيذ أهداف المنشأة، مما يظهر الشك أو عدم الاهتمام بتحقيق أهداف غير مرضية، بينما في حالة توفر المعلومات بشكل مؤكد، وتسعى الإدارة إلى توفير التفسير حول البيانات المقدمة، مما يحقق سرعة الاستجابة والتفاعل مع المعلومات بشكل جيد، ويحقق توفير السلوك الإيجابي والانتماء نحو العمل ويحقق الشفافية ويعمل على تحسين الأداء.

٢. **القدرة على التحكم وتفعيل وسائل الرقابة:** تستخدم كثير من المنشآت تقارير الأداء للتفريق بين نوع التكاليف ونوع الإيرادات لتوضيح الحكم على نوع العمل المنفذ، وتكون الرقابة على حسب نوع المصاريف، وتسعى للتحكم في أداء ساعات العمل، والتحكم في نوع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك التي يمكن السيطرة عليها على المدى الطويل أو على المدى القصير والعمل على خفضها.

٣. **توجيه السلوك لتحقيق السلوك المرغوب فيه:** تسعى هذه الفكرة إلى تحقيق الأهداف المرغوب فيها، ويمنح تفويض للصلاحيات لاتخاذ القرارات في مجال العمل، وتحقيق الفعالية وخفض مستوى محاسبة المسؤوليات بغرض سرعة الاستجابة مع الأوامر والتعليمات وتنفيذ الإجراءات حتى تنسجم مع سلوك الإدارة وتقارن مستويات الأداء مع قرارات التكلفة والعائد وهذا مما يساعد في إنجاز الأهداف في تحقيق محاسبة المسؤولية.

٤. **تقارير الأداء:** وتعمل تقارير الأداء على تصويب الانحرافات، وتلافي آثارها على العمل قبل وقوعها ومعالجة الأسباب التي تراكمت لهذه المسببات وذلك باستخدام مبدأ الإدارة بالاستثناء مما يظهر فعالية استخدام أسلوب الموازنة المرنة، ويتم مقارنة الأداء الفعلي والأداء المخطط حسب الشكل التالي:

البيان	تكاليف مخططة	تكاليف فعلية	إيرادات مخططة	إيراد فعلي	انحراف تكلفة	انحراف إيراد
قسم أ	10,000	٩،٠٠٠	١٥،٠٠٠	١٢،٥٠٠	١،٠٠٠	٢،٥٠٠
قسم ب	٢٥،٠٠٠	٢٧،٥٠٠	٣٥،٠٠٠	٣٥،٥٠٠	٢،٥٠٠-	٥٠٠
قسم ج	٣٠،٠٠٠	٣١،٠٠٠	٤٠،٠٠٠	٣٩،٠٠٠	١،٠٠٠-	١،٠٠٠

يتم الاستنتاج من خلال هذه التقارير لتقييم نوع الأداء في هذه المراكز حتي يتم تحديد المسؤولية عن طريق مدراء الأقسام ومعالجة المسببات التي أدت لهذا الانحراف أن وجد.

٩. التكاليف القابلة للرقابة وغير القابلة للرقابة:

(Controllable Costs & Uncontrollable Costs)

يقصد بالتكاليف قابلة للرقابة هي التي تتأثر بسلوك وقرارات مدير القسم أو مركز السلطة أو المسؤولين خلال فترة زمنية محددة، مثل كمية المواد المباشرة التي تدخل في عملية الإنتاج وحجم الأجور المباشرة.

يقصد بالتكاليف غير قابلة للرقابة يقصد بها التكاليف التي لا تتأثر بسلوك وقرارات مدير القسم أو مركز السلطة أو المسؤولين خلال فترة زمنية محددة، مثل مصاريف الإهلاك، وإيجار مركز الإنتاج السنوي، أو نصيب مركز الإنتاج من المصاريف العمومية.

تتأثر التكاليف القابلة للرقابة بقرارات مدير القسم المباشر وتحت مسؤولية ومهام عمله، حيث يكون هذا المدير مسؤول مباشرة عن الأخطار المادية والمعنوية التي تواجه ظروف العمل، حتى ولو كانت خارج إرادته وخارج ظروف العمل ولا بد من التحكم في السيطرة عليها. بينما التكاليف غير قابلة للتحكم فيها تتأثر بقرارات المدير المباشر، ولكن سيطرته في المستوى الإنتاجي، وتعد أحد معايير تقسيم مؤشرات الأداء بالقسم ومدى قياس إنجاز العمل فيه.

يعمل المدير المباشر في ظل ظروف يصعب التكهن بها أو في ظل مخاطر غير محدودة، ويتغلب عليها في ظل عدم التأكد، ويعمل على سيطرة ظروف العمل وأن يكون ضمن مهام مسؤوليات عمله التحكم في الظروف المحيطة بالعمل، وتتأثر فيها أعماله ولا بد من أن تخضع للظروف ولسيطرته وأن يكون على علم بها.

10.الموازنات ومحاسبة المسؤولية:

(Budgets & Responsibility Accounting)

يساعد المدير الإداري في تحديد موجهات عملية عن طريق إعداد الموازنات ومن خلال تنفيذها يتعرف على العوامل التي تؤثر على النتائج المالية، فنجد الموازنة

المرنة للربح التشغيلي الذي يتأثر بحجم المبيعات (Sales Volume) ويتـأثر بتحقيـق عوامله تؤثر فيه على الربح التشغيلي.

يتم تحديد مراكز المسؤولية التي تحقق نجاحات أو تحقق فشلاً في العمـل مـن خلال تنفيذ الموازنات المالية، ويتم التعرف على أداء الأقسام المختلفة، وحتى ولو عمل المدير على تخفيف حجم الخسائر المتوقعة في الموازنة المالية بشكل أقـل مـن حجـم الخسائر التي يتوقع العمل بها ضمن الموازنة المالية أو العام المالي.

يظهر تحسن أداء القسم بانخفاض حجم الخسائر التي وضعت له ضمن الموازنة ، ويظهر فعالية المدير المباشر في التحكم في حجم الإنفاق.

كذلك حينما يتحقق حجم أرباح القسم عن الموازنة التي وضعت له يظهر انخفاض حماس وجهد المدير في تحقيق حجم أرباح أقل ويظهر انخفاض أداء القسم.

يقدم مدير مركز المسؤولية تقريراً تفصيلياً عن أداء العمل وعن نتـائج جهـوده التي قام بها عن أداء مراكز العمل التي عمل بها بقصد تحقيقها ويبعد عن تحديد تـأثيره الشخصي بها، ويتم وضع أسس تقييم تناسب حجم الأداء.

عند دراسة آثار النتائج الفعلية ومطابقتها بأرقام الموازنة المالية نجد الاخـتلاف أو التباين (Variance) بين ما تم فعلاً ويتم طرحه من خلال الأرقام القياسـية بأرقـام الموازنة المالية بطرح الأرقام وما نتج فعلاً، وتهتم بمعرفته وتحليله ومعرفـة أسـبابه ويتم التفريق بين ما هو محبب أو مفضل (Favorable) وهو ما يأتي بـرقم موجـب، بينما يتم دراسة ومعرفة الأرقام السالبة وهي الأرقام غير المحببـة أو غيـر المفـضلة (Unfavorable).

في حالة دراسة حجم الربح في قسم ما بالمنشأة بأن يحقق ربحـاً (١٧٥،٠٠٠) جنيه وتم تحقيق (٢٢٥،٠٠٠) جنيه ينظر بالرقم الزائد بأنه مرغوب فيه، بينما العكـس في حالة تحقيق حجم ربح في قسم ما داخل المنـشأة فـإن مـا يحقـق ربحـاً قـدره (٣٢٧،٠٠٠) جنيه، وتم تحقيق فقط (٢٢٧،٠٠٠) جنيه، يـرى بأنـه تـصرف غيـر مرغوب فيه ولا بد من التصدي لعدد مرات وقوع هذه الأخطاء ويـتم معالجتهـا ممـا

يسبب خسارة في الشركة، حيث يتم المقارنة بحجم المصاريف الفعلية، أو التكاليف الفعلية مع أرقام تكاليف الموازنة المالية بما يظهر الفرق أو التباين بحجم التغير الذي يحدد بأنه مفضل أو غير مفضل.

١١. تقارير الأداء: (Performance Reports)

يقصد بتقارير الأداء هي التقارير التي تنشأ من النظام المحاسبي، وتوضيح محاسبة مسؤولية كل مركز من مراكز الإنتاج.

مثال(٤)

فيما يلي التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية التقديرية عن شهر أبريل ٢٠٠٦م لشركة مأمون البرير علماً بأن التكاليف التقديرية الموضحة في الموازنة المالية التي تختص بالإنتاج بالشركة.

البيان	التكاليف التقديرية	التكاليف الفعلية
مواد غير مباشرة	٤،٥٠٠	٥،٠٠٠
أجور غير مباشرة	٦،٠٠٠	٦،٢٠٠
إهلاك آلات ومعدات	٧،٠٠٠	٧،٠٠٠
إهلاك مباني	٩،٠٠٠	٨،٩٠٠
تأمين آلات ومعدات	٣،٠٠٠	٢،٩٠٠
مصاريف تشغيل	٨،٠٠٠	٨،٣٠٠

الحل:

البيان	التكاليف التقديرية	التكاليف الفعلية	التباين (التغير)	ملحوظات
مواد غير مباشرة	٤،٥٠٠	٥،٠٠٠	٥٠٠-	غير مرغوب فيه
أجور غير مباشرة	٦،٠٠٠	٦،٢٠٠	٢٠٠-	غير مرغوب فيه
إهلاك آلات ومعدات	٧،٠٠٠	٧،٠٠٠	صفر	لا يؤثر
إهلاك مباني	٩،٠٠٠	٨،٩٠٠	١٠٠	مرغوب
تأمين آلات ومعدات	٣،٠٠٠	٢،٩٠٠	١٠٠	مرغوب
مصاريف تشغيل	٨،٠٠٠	٨،٣٠٠	٣٠٠-	غير مرغوب
المجموع	٣٧،٥٠٠	٣٨،٣٠٠	٨٠٠-	غير مرغوب

الغرض من تقديم تقرير عن مستوى الأداء هو التعرف على مستويات الإنجاز التي قام بها مدير مركز المسؤولية حول تكاليف العمل في التكاليف الصناعية غير المباشرة يتضمن حصر تكاليف الإنتاج غير المباشرة من مواد غير مباشرة، وأجور غير مباشرة وخدمات غير مباشرة (إهلاك وتأمين ومصاريف التشغيل)، ويحصر حجم التكاليف الفعلية ويتم طرحها والتكاليف التقديرية وتحديد مستوى التباين ومعرفة تأثيره بأنه

مفضل أو مرغوب فيه إذا كان موجباً أم تبايناً غير مفضل أو غير مرغوب فيه، ويكون سالباً في الغالب، ويضم تقارير الأداء والتكاليف الفعلية، والتكاليف التقديرية، نوع التباين، ومعرفة نوع التأثير لهذا التباين.

ونجد في الحل أن هناك تبايناً غير مرغوب فيه في كل من أجور مباشرة بمبلغ (٥٠٠) جنيه، وأجور غير مباشرة بمبلغ (٢٠٠) جنيه، ومصاريف تشغيل بمبلغ (٣٠٠) جنيه وبمجموع كلي غير مرغوب فيه بمقدار (٨٠٠) جنيه، أما التباين (Variance) المرغوب فيه يظهر في كل إهلاك المباني (١٠٠) جنيه، المعدات والآلات (١٠٠) جنيه ولكن يحتاج لضغط في المصروفات الفعلية أكثر بمستوى التغير السالب الذي ظهر في موازنة وتقدير الأداء، وتجدر الإشارة بأن هناك تأثير لا يؤثر مباشرة وهي صفة التغير أو التباين (صفر)، والذي يظهر في أن هناك إهلاك الآلات والمعدات حيث أحرت تبايناً قيمته (صفر).

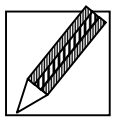
ويمكن توضيح العلاقة بين تقارير الأداء في ظل محاسبة المسؤولية بالجدول التالي:

البيان بالقسم	تكاليف تقديرية	تكاليف فعلية	نوع التبيان وحجمه	مرغـــوب/غيـــر مرغوب	التقرير يقدم بأسم الشخص المباشر	ملاحظات
الإدارة العليا	٥٦،٠٠٠	٥٨،٠٠٠	٢،٠٠٠-	غير مرغوب	حسين	
الحسابات	٧٥،٠٠٠	٧٢،٠٠٠	٣،٠٠٠	مرغوب	فؤاد	
المشتريات	٧٢،٥٠٠	٧٥،٠٠٠	٢،٥٠٠-	غير مرغوب	على	
الحركة	١٧،٥٠٠	١٥،٠٠٠	٢،٥٠٠	مرغوب	معز	
التشغيل	٢٣،٠٠٠	٢٥،٠٠٠	٢،٠٠٠-	غير مرغوب	سيد	
دراســـــــــة المشروعات	٢٩،٠٠٠	٢٧،٠٠٠	٢،٠٠٠+	مرغوب	الفاتح	
الأفراد	٣٤،٠٠٠	٣٥،٠٠٠	١،٠٠٠-	غير مرغوب	جمال	
المقاولات	١٢٥،٠٠٠	١١٠،٠٠٠	١٥،٠٠٠+	مرغوب	حافظ	
أعمال الحديد	١١٠،٠٠٠	١٢٠،٠٠٠	١٠،٠٠٠-	غير مرغوب	فاضل	
أعمال الحفر	٤٥،٠٠٠	٤٢،٠٠٠	٣،٠٠٠+	مرغوب	يوسف	
مقاولات الزجاج	٤٧،٠٠٠	٤٠،٠٠٠	٧،٠٠٠+	مرغوب	فاضل	
قسم التغذية	٢٢،٥٠٠	٣٥،٠٠٠	١٢،٥٠٠-	غير مرغوب	المغربي	

تعمد إدارة الحسابات إلى تقديم التقارير الدورية إلى الإدارة العليا، مع تقديم صـــورة عن هذه التقارير إلى مدراء الأقسام، بغرض توفير معلومات للإدارة العليـــا ومـــدراء مراكز المسؤولية، مما يتطلب دراسته في الاجتماع الإسبوعي، حيـــث تكـــون نتـــائج التقارير بشكل إجمالي وتعمل على تحليلها مع رؤساء الأقسام بشكل تفصيلي، مع إبـــداء الرأي ودراسة الملاحظات، والتعرف على حجم ونوع المصروفات التي تخص العمـــل لتذليلها.

عند تفويض صلاحيات القسم إلى شخص محدد يتم مساءلته عن ســـير العمل بالقسم أو مركز المسؤولية الذي يقع في دائرة عمله، وتتم مساءلته عن انحـــراف الموازنات التقديرية عن المصاريف الكلية، حتى يتم تعديل الموازنات وســـير العمـــل، وعن خطة العمل، مما يحقق أهداف المنشأة من تحقيق مستوى ربحية مناسب، والتغلب على المنافسة والاستمرارية ورفع قيمة السهم في السوق، وهذا بما يتناسب مع الموازنة المالية المرنة.

تدريب (٢)



تتكون إحدى المنشآت الصناعية من ثلاثة مصانع هي المصنع أ ، المصنع ب، المصنع ج ويتكون كل مصنع من قسمين للإنتاج هما قسمي التصنيع والتغليف – وتطبق الشركة نظام محاسبة المسؤولية حيث تم إعداد موازنة التكاليف الثابتة لعام ٢٠٠٦م التكاليف المقدرة على مستوى مصانع المنشأة: (المبالغ بالجنيه)

المصنع أ	**180,000**
المصنع ج	**120,000**
المصنع ب	**١٥٠،٠٠٠**

التكاليف المقدرة للمصنع أ

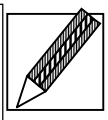
مكتب مدير المصنع	١٥،٠٠٠
قسم التصنيع	١٠٥،٠٠٠
قسم التغليف	٦٠،٠٠٠

التكاليف المقدرة لقسم التابع للمصنع أ

مواد مباشرة	١٦،٠٠٠
أجود مباشرة	١٦,٠٠٠
ت .ص . غير مباشرة	١٤،٠٠٠

فإذا علمت أن البيانات الفعلية في نهاية الفترة كانت على النحو التالي :

تابع تدريب (٢)



المصنع أ	١٧٠،٠٠٠	
المصنع ب	١٤٠،٠٠٠	
المصنع ج	١٦٠،٠٠٠	
مكتب مدير المصنع أ	١٨٠،٠٠٠	
قسم التصنيع بالمصنع أ	١٠٠،٠٠٠	
قسم التغليف بالمصنع أ		٥٢،٠٠٠
مواد مباشرة لقسم التغليف بالمصنع أ		٣١،٠٠٠
ت .ص. غير مباشرة لقسم التغليف بالمصنع أ		٧،٠٠٠

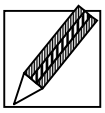
كما بلغت التكاليف المخططة والفعلية في مشروع الإدارة العليا كما يلي:

	المخطط	الفعلي
مكتب مدير عام المنشاة	٢٠،٠٠٠	٢٥٠٠٠
مكتب مدير عام المبيعات	٣٠٠٠٠	٢٨٠٠٠
مكتب مدير عام الإنتاج	٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠

والمطلوب:

إعداد تقارير المسئولية للعام ٢٠٠٦م موضحاً بها تفاصيل تقديرات الموازنة والتكاليف الفعلية والانحرافات التي تمكنك البيانات السابقة من إعدادها لكافة مستويات المنشأة.

تدريب (٣)



فيما يلي بيانات موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة لقسم التقاطيع فى شركة البشائر الصناعية :

- مهام ومستلزمات ٠,١٥ جنيه للوحدة المنتجة
- قوى محركة ٠,٠٥ جنيه للوحدة المنتجة
- مصاريف الصيانة ٠,٠١ جنيه للوحدة + ٢،٠٠٠ جنيه شهرياً
- أجور غير مباشرة ٠,٢٥ جنيه للوحدة + ٣،٠٠٠ جنيه شهرياً
- مصروفات أملاك تجهيزات آلية ٥،٠٠٠ جنيه شهرياً

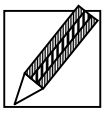
وقد تم خلال شهر مايو ٢٠٠٦م إنتاج ١٠،٠٠٠ وحدة من المنتج حيث بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة كما يلي:

- مهمات ومستلزمات ٨٠٠ جنيه
- مصاريف محركة ٦٠٠ جنيه
- مصاريف الصيانة ٢،٢٠٠ جنيه "" الثابتة ٢،٠٥٠ جنيهاً "
- أجور غير مباشرة ٤،٩٠٠ جنيهاً " المتغيرة ٢،٠٠٠ جنيه"
- أهلاك تجهيزات آلية ٥،٠٠٠ جنيهاً

المطلوب :

إعداد تقرير أداء التكاليف لبيان كل من التكاليف المخططة والفعلية كذلك انحرافات التكاليف الخاصة بالقسم عند شهر مايو ٢٠٠٦م على أن يتم التفرقة بين كل من التكاليف المتغيرة القابلة للرقابة على مستوى القسم والتكاليف الثابتة غير القابلة على مستوى القسم.

تدريب (٤)



قدرت شركة الرضا لصناعة الإلكترونيات حجم مبيعاتها فى بداية الفترة ١٦،٠٠٠ وحدة بسعر بيع مقدر ١٠٠ جنيه للوحدة ، كما قدرت متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة بمبلغ ٦٠ جنيه وقد قدر حجم الطلب الكلي فى سوق الصناعة عن نفس الفترة على أساس ١٠٠،٠٠٠ وحدة. وقد بلغ حجم المبيعات الفعلي للفترة ١٨،٠٠٠ وحدة، وسعر بيع الوحدة الفعلي ١١٢ جنيه للوحدة ، كما بلغ متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة ٧٦ جنيه ، بينما بلغ حجم الطلب الكلي الفعلي فى سوق الصناعة عن نفس الفترة على أساس ١٥٠،٠٠٠ وحدة.

المطلوب:

تحديد انحراف هامش الربح الكلي وتحليله إلى كل من انحراف سعر البيع وانحراف التكلفة المتغيرة ، وانحراف حجم السوق، وانحراف نصيب السوق .

أسئلة تقويم ذاتي

١- ما المقصود بكل من:

i. مركز الربحية؟

ii. مركز الاستثمار؟

٢- ما هي المقومات المحاسبية لمحاسبة المسؤولية؟

٣- عرف كل من العناصر الخاضعة للرقابة والعناصر غير الخاضعة للرقابة؟

١٢. الإدارة بالاستثناء: Management By Exception

عند تقديم تقرير الأداء يلاحظ به تحقيق انحرافات سالبة غير مرغوب فيها، وكذلك به عدة من الانحرافات الموجبة، يتم دراسة حجم الاختلافات السالبة مع مدير مركز المسؤولية، وكذلك دراسة المجموع النهائي ذو التأثير السالب، ويتم تحديد الأولويات، ومناقشة أولويات العمل معه، وتحليل وتفسير الاستقصاء عن حجم التكاليف السالبة، ويتم التركيز على محاور النقاش التي يوجد بها مشكلات ومعضلات بما يعرف بدراسة الإدارة بالاستثناء، ويتم دراسة حجم المنافع المتوقعة، وحجم التكاليف، ويتم دراسة ذلك من درجة الاختلاف والتباين، ودراسة التباين على مستوى عدد من الفترات السابقة، وطبيعة العنصر، وحجم العنصر، ودراسة وقت التنفيذ وظروف العمل المحيطة بالعمل.

توزيع التكاليف على مراكز المسؤولية: (Cost allocation to responsibility Centers)

يتم توزيع التكاليف على مركز المسؤولية باستخدام التكاليف الكلية واستخدام أسلوب التكاليف المتغيرة.

حيث يتم توزيع التكاليف الكلية من الإدارة العليا إلى الأقسام الإدارية المختلفة ومراكز التكاليف، والتي تختص بتنفيذ العمل، والتي لا تستطيع التحكم في حجم وشكل التكاليف الثابتة.

يعاب على استخدام التكاليف الكلية بأنها لا تؤمن بالتفريق بين طبيعة التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، مع تحمل جزء من عناصر التكاليف أي مراكز المسؤولية ولا تدخل التكاليف الثابتة ضمن أعباء مراكز السلطة لذا يصعب السيطرة فيها أو التأثير فيها حيث نقوم بتحديدها مع الإدارة العليا والمركز الرئيسي.

يتم تحميل كل مركز مسؤولية على حسب التكاليف المتغيرة التي يتحملها أو دخلت ضمن تكاليف الإنتاج، حيث يسهل الرقابة عليها وتحديد درجة التباين بين ما هو

متوقع وبين ما هو فعلي، وقد يستخدم أسلوب التكاليف المعيارية مع التكاليف المتغيرة في شكل نظام يتكيف مع ظروف العمل.

تتأثر محاسبة المسؤولية بدرجة تحمل مدير المركز في فصل التكاليف المباشرة من غير المباشرة، وبين حجم التكاليف التي يسهل رقابتها من التكاليف التي يصعب رقابتها وهذا مما يزيد حجم الفعالية في الرقابة على سير العمل وهذا مما يساعد في تسعير المنتجات، وتحديد حجم المسؤولية في مراكز الإنتاج، ولسهولة تحديد حجم الانحراف عن تكاليف حجم الانحراف عن تكاليف الإنتاج.

١٣. مقاييس الاداء:

وهي نوعان:

مقاييس أداء مالية أو غير مالية:

(Measuring Performance: Financial & Non Financial Measurements)

تهتم الإدارة العليا بتقييم وقياس مستوى الأداء في المنشأة ولتحديد مقدمات الإنجاز وتحديد مستوى الكفاءة والفعالية، وتحسين أطر الرقابة الإدارية، ورفع مستوى محاسبة المسؤولية، وهذا مما يساعد الموظفين في تحقيق أهداف المنشأة، وقد تستخدم الإدارة العليا على معايير لقياس أداء الموظفين ويمتاز مقاييس الأداء بخصائص أهمها:

- تحسين أطر العدالة كأداة لتقييم الأداء.
- مكافأة كل من هو مجتهد في أداء عمله.
- الوضوح في تحقيق غايات المنشأة ومراكز المسؤولية.
- الاستمرارية والانتظام في تقديم تقارير العمل.

يركز القسم المالي بالمنشأة بطرح مقاييس أداء مالية حيث تدخل في تحديد الانحرافات ودراسة التباين وبتحليل نقاط الربحية، وتحديد حجم التكاليف الخاصة بالعمل من تكاليف مباشرة أو تكاليف متغيرة، وتقديم مقاييس عمل غير مالية عن الوحدات الفعلية التي تم إنتاجها، وتحديد فترات التسليم للأفراد والخاصة بالطلبيات، وتحديد وقت

الإنتاج الخاص بالاستفادة منه لإعداد الآلات وفترات الانتظار للآلات لحين إكمال دورة الإنتاج.

أسئلة تقويم ذاتي

١. حدد كل من الآثار الإيجابية والآثار السلبية للرقابة بالموازنات التخطيطية؟
٢. ماهي أساليب إشباع حاجات الفرد؟
٣. عرف المشاركة محدداً جوانبها المختلفة، ودورها في معالجة الآثار السلبية للرقابة بالموازنات التخطيطية؟

١٤. الكفاءة والفاعلية:

(Efficiency & Effectiveness)

يقصد بالكفاءة مدى تناسب المدخلات مع حجم المخرجات، ويقصد بالفاعلية مدي تحقيق الأهداف المنشودة حسب ما وضع له في الخطة المسبقة، ويتم تحديد مقياس الكفاءة والفعالية في حجم المنتجات ومقارنته بحجم الإنتاج المتوقع لإنتاج الوحدة الواحدة من مواد خام وتكاليف الإنتاج.

ويقصد بالكفاءة مدى القدرة على تشغيل الموارد الذاتية أو المتاحة بما يحقق التشغيل الكامل. فحينما يرغب الترزي في إنتاج (٨) جلاليب تيترون في يوم عمل ما، كهدف إنتاجي وعند نهاية اليوم تم إنتاج (٦) جلاليب تيترون وتم بيعها، بمعنى أنه لم يستفد من قدراته التشغيلية هذا اليوم بمعنى أنه أنتج (٨/٦)*١٠٠% أي ما يساوي (٧٥%) من قدرته التشغيلية، ومقياس فاعلية الاستفادة من الموارد المتاحة وتشغيلها في إنجاز العمل لم يتجاوز (٧٥%).

ونضرب مثال آخر لمندوب مبيعات له منطقة مبيعات محددة يبيع سلعة في منطقة الرياض، وقام ببيع الكمية المحدده له خلال شهر أبريل ٢٠٠٦م، وكمية المبيعات ما يعادل

(١٥،٠٠٠) وحدة في الشهر، ولكن عند صرف مصاريف نثرية إضافية قـدرها (١،٥٠٠) ريال سعودي إضافية، فالسؤال هل مندوب المبيعات ذو كفاءة وفاعلية في أداء عمله.

يمكن القول بأن الهدف تم تحقيقه وهو بيع جميـع الوحـدات المخصـصة وهـي (١٥،٠٠٠) وحدة ، وهذا يظهر لدى فاعلية تحقيق الهدف، بينما أنه غير كفء في أسلوب التوصل إلى الهدف المنشود حين أنه تم صرف مبلغ نثريات إضافية أي كمبـالغ إضـافية زائدة عن حجم المصروفات المقررة، وبعد تقصي الحقائق تبين وجود أمطـار فـي هـذه المنطقة خلال

فترة الصرف غير المتكررة مما اضطر المندوب من السكن في فندق بهذا المبلغ، وتم قبول هذا الظرف الخاص.

أسئلة تقويم ذاتي

١. ما المقصود بالكفاءة؟
٢. عرِّف الإدارة بالاستثناء.
٣. ماهي الخصائص التي تمتاز بها مقاييس الأداء؟
٤. كيف يتم توزيع التكاليف على مراكز المسؤولية؟

مثال(٥)

تقوم شركة وايت ويسترن هاوس الأمريكية تقوم بإنتاج نوعين من قطع غيار المواد الكهربائية قطع غيار ثلاجات وماكينات هوفر على التوالي، وفيما يلي بيانات التكلفة والمبيعات للأقسام المذكورة في ٢٠٠٦/١٢/٣١م القيمة بالدولار الأمريكي.

البيان	قطع غيار ثلاجات	قطع غيار ماكينات هوفر
الوحدات المباعة	٣١،٠٠٠	١٠،٠٠٠
متوسط سعر بيع الوحدة	٨٠	١٧٢
متوسط التكلفة الصناعية للوحدة:		
مواد مباشرة	١٦	٢٤
أجور مباشرة	١٠	٢٠
مواد إضافية أخرى	١٥,٦٢	٤٦
مصاريف التشغيل:		
مصاريف تسويقية	٣٤٨،٠٠٠	٢٥٢،٠٠٠
مصاريف توزيعية	٢٠٤،٠٠٠	١٢٠،٠٠٠
مصاريف إدارية	٣٠٤،٠٠٠	١٦٤،٠٠٠
مصاريف إدارية ثابتة أخرى	–	٣٦٠،٠٠٠

المطلوب: تصوير قائمة الدخل موزعة على الأقسام.

الحل:

أولاً: يتم تصوير قائمة الدخل موزعة على الأقسام

البيان	قطـــع غيـــار ثلاجات	قطـــع غيـــار هوفر	المجموع
المبيعات	٢٤٨٠،٠٠٠	١،٧٢٠،٠٠٠	٤،٢٠٠،٠٠٠
(-) تكلفة البضاعة المباعة	١،٢٩٠،٠٠٠	٩٠٠،٠٠٠	٢،١٩٠،٠٠٠
مجمل ربح المبيعات (١)	**١،١٩٠،٠٠٠**	**٨٢٠،٠٠٠**	**٢،٠١٠،٠٠٠**
(-) مصاريف التشغيل:			
مصاريف تسويقية	٣٤٨،٠٠٠	٢٥٢،٠٠٠	٦٠٠،٠٠٠
مصاريف توزيعية	٢٠٤،٠٠٠	١٢٠،٠٠٠	٣٢٤،٠٠٠
مصاريف إدارية	٣٠٤،٠٠٠	١٦٤،٠٠٠	٤٦٨،٠٠٠
إجمالي مصاريف التـــشغيل (٢)	**٨٥٦،٠٠٠**	**٥٣٦،٠٠٠**	**١،٣٩٢،٠٠٠**
صافي دخل الأقـــسام (١-٢)	**٣٣٤،٠٠٠**	**٢٨٤،٠٠٠**	**٦١٨،٠٠٠**
(-) مصاريف إدارية ثابتة	-	-	٣٦٠،٠٠٠
صافي الدخل	**٣٣٤،٠٠٠**	**٢٨٤،٠٠٠**	**٢٥٨،٠٠٠**

مثال(٦)

فيما يلي بيانات التكلفة والمبيعات لقسم قطع غيار الثلاجات لشركة وايت ويسترن هاوس قسم قطع غيار ثلاجات

البيان	قطع غيار ثلاجات عادية	قطع غيار ديب فريزر	مجموع مصاريف القسم
الوحدات المباعة	٢،٠٠٠	٨،٠٠٠	
سعر بيع الوحدة	٣٠٠	١٤٠	
متوسط التكلفة الصناعية للوحدة			
مواد مباشرة	٥٠	٣٠	
أجور مباشرة	٤٠	١٦	
مصاريف إضافية	٦٠	٢٩	
مصاريف التشغيل:			
مصاريف تسويقية	٨٠،٠٠٠	١٣٦،٠٠٠	٣٦،٠٠٠
مصاريف توزيع	١٨،٠٠٠	٥٨،٠٠٠	٤٤،٠٠٠
مصاريف إدارية	٣٨،٠٠٠	٤٦،٠٠٠	٨٠،٠٠٠
إجمالي مصاريف القسم			**١٦٠،٠٠٠**

المطلوب: إعداد قائمة الربحية للمنتج.

الحل:

شركة وايت ويسترن هاوس الأمريكية

قسم قطع غيار الثلاجات

قائمة المقدرة الربحية للمنتج

البيان	قطع غيار الثلاجات	قطع غيار الديب فريزرات	إجمالي القسم
المبيعات	٦٠٠،٠٠٠	١،١٢٠،٠٠٠	١،٧٢٠،٠٠٠
(-) يطرح تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٠،٠٠٠	٦٠٠،٠٠٠	٩٠٠،٠٠٠
مجمل الربح	٣٠٠،٠٠٠	٥٢٠،٠٠٠	٨٢٠،٠٠٠
(-) يطرح مصاريف التشغيل			
مصاريف تسويقية	٨٠،٠٠٠	١٣٦،٠٠٠	٢١٦،٠٠٠
مصاريف توزيع	١٨،٠٠٠	٥٨،٠٠٠	٧٦،٠٠٠
مصاريف إدارية	٣٨،٠٠٠	٤٦،٠٠٠	٨٤،٠٠٠
مجمل مصاريف التشغيل	١٣٦،٠٠٠	٢٤٠،٠٠٠	٣٧٦،٠٠٠
المقدرة الربحية للمنتج	١٦٤،٠٠٠	٢٨٠،٠٠٠	٤٤٤،٠٠٠
(-) مصاريف القسم المشتركة			١٦٠،٠٠٠
صافي دخل القسم			٢٨٤،٠٠٠

شركة وايت ويسترن هاوس

بيانات التكلفة والمبيعات لقسمي إنتاج الشركة

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١م

البيان	قطع غيار هوفر محلي	قطع غيار هوفر تصديري
المبيعات	٣١،٠٠٠	١٠،٠٠٠
تكلفة الوحدة من التكاليف المتغيرة	٨٠	١٧٢
تكاليف صناعية	٣٠	٦٠
تكاليف تسويق	٨	١٧٢
تكاليف توزيع	٤	٦
تكاليف إدارية	٤	٢٤
تكاليف ثابتة مباشرة بالقسم		
تكاليف صناعية	٣٦٠،٠٠٠	٣٠٠،٠٠٠
تكاليف تسويق	١٠٠،٠٠٠	٨٠،٠٠٠
تكاليف توزيع	٨٠،٠٠٠	٦٠،٠٠٠
تكاليف إدارية	١٨٠،٠٠٠	١٤٠،٠٠٠

يمكن إعداد قائمة دخل الأقسام، والغرض من ذلك ربط تكاليف القسم مع حجم الإيرادات المحصلة، حيث يتم تخصيص الإيرادات مع نوع الأقسام الموجودة بالمنشأة بهدف تحقيق الكفاءة والفاعلية، بغرض الوصول إلى الدخل المخصص لكل قسم على حدى.

الحل:

شركة وايت ويسترن هاوس الأمريكية

قائمة مساهمة القسم

للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣م

البيان	قطع غيار ثلاجات	قطع غيار هوفر	إجمالي المصاريف بالشركة
المبيعات	٢,٤٨٠,٠٠٠	١،٧٢٠،٠٠٠	٤،٢٠٠،٠٠٠
(-) مصاريف صناعية متغيرة	٩٣٠،٠٠٠	٦٠٠،٠٠٠٠	١،٥٣٠،٠٠٠
هامش المساهمة الصناعية (١)	١،٥٥٠،٠٠٠	١،١٢٠،٠٠٠	٢،٦٧٠،٠٠٠
(-) مصاريف متغيرة أخرى:			
مصاريف تسويق	٢٤٨،٠٠٠	١٧٢،٠٠٠	٤٢٠،٠٠٠
مصاريف توزيع متغيرة	١٢٤،٠٠٠	٦٠،٠٠٠	١٨٤،٠٠٠
مصاريف إدارية متغيرة	١٢٤،٠٠٠	٢٤،٠٠٠	١٤٨،٠٠٠
إجمالي (٢)	٤٩٦،٠٠٠	٢٥٦،٠٠٠	٧٥٢،٠٠٠
هامش المساهمة (١-٢)	٨٦٤،٠٠٠	١٠٥٤،٠٠٠	١،٩١٨،٠٠٠
-٢ مصاريف ثابتة للأقسام			

مـــصاريف صـــناعية ثابتة	٣٦٠،٠٠٠	٣٠٠،٠٠٠	٦٦٠،٠٠٠
مصاريف تسويق ثابتة	١٠٠،٠٠٠	٨٠،٠٠٠	١٨٠،٠٠٠
مصاريف توزيع ثابتة	٨٠،٠٠٠	٦٠،٠٠٠	١٤٠،٠٠٠
مصاريف إدارية ثابتة	١٨٠،٠٠٠	١٤٠،٠٠٠	٣٢٠،٠٠٠
إجمالي	٧٢٠،٠٠٠	٥٨٠،٠٠٠	١،٣٠٠،٠٠٠
مساهمة القسم	٣٣٤،٠٠٠	٢٨٤،٠٠٠	٦١٨،٠٠٠
مـــصاريف مـــشتركة للقسم	–	–	٣٦٠،٠٠٠
صافي الدخل			**٢٥٨،٠٠٠**

شركة وايت ويسترن هاوس

قسم قطع الغيار

بيانات المبيعات والتكلفة للمنتجات

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١م

البيان	قطع غيار ثلاجات	قطع غيار هوفر	مصاريف القسم الكلية
المبيعات بالوحدات	٤،٠٠٠	٨،٠٠٠	
سعر بيع الوحدة	١٥٠	١٤٠	
متوسط حجم تكاليف الوحدة الواحدة			
مواد مباشرة	٢٥	٣٠	
أجور مباشرة	٢٠	١٦	
مصاريف إضافية	٣٠	٢٩	
مصاريف التشغيل			
مصاريف تسويق	٨٠،٠٠٠٠	١٣٦،٠٠٠	٣٦،٠٠٠
مصاريف توزيع	١٨،٠٠٠٠	٥٨،٠٠٠	٤٤،٠٠٠
مصايف إدارية	٣٨،٠٠٠	٤٦،٠٠٠	٨٠،٠٠٠
مصاريف للقسم ككل			١٦٠،٠٠٠

حجم المصاريف التي تربط بالقسم لا يمكن تقسيمها ولا تخص منتج واحد.

في حالة تقسيم تكاليف الإنتاج إلى أقسام فرعية ففي هذه الحالة تكون تكاليف عامة لا يمكن ربطها بكل القسم من تنظيم المنشأة بل تم تخصيصها حسب القسم الذي استفاد منها.

شركة وايت ويسترن هاوس

قسم قطع الغيار

قائمة تقدير القسم على تحقيق عائد (القيمة بالألف دولار)

البيان	منتج قطع غيار ثلاجات	منتج قطع غيار هوفر	مصاريف القسم الكلية
المبيعات	٦٠٠	١،١٢٠	١،٧٢٠
(-) تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٠	٦٠٠	٩٠٠
هامش المجمل على المبيعات	٣٠٠	٥٢٠	٨٢٠
(-) تكاليف التشغيل			
مصاريف تسويق	٨٠	١٣٦	٢١٦
مصاريف توزيع	١٨	٥٨	٧٦
مصاريف إدارية	٣٨	٤٦	٨٤
إجمالي مصاريف التشغيل	١٣٦	٢٤٠	٣٧٦
المقدرة الربحية للمنتج	١٦٤	٢٨٠	٤٤٤
مصاريف القسم الكلية			١٦٠
صافي دخل القسم			٢٨٤

هناك مصاريف للقسم ككل لا يمكن توزيعها على منتج محدد وتضم كل: مصاريف تسويق ٣٦،٠٠٠ وتكاليف تسويق ٤٤،٠٠٠، مصاريف توزيع ٨٠،٠٠٠ وهي مصاريف إدارية وتوجد في الجدول السابق لهذا الجدول.

شركة وايت ويسترن هاوس

قسم قطع غيار الثلاجات

بيان بتكلفة ومبيعات المنتجات

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١م

البيان		قطع غيار ثلاجات		قطع غيار هوفر	
عدد الوحدات المباعة		٦٢،٠٠٠		٢٠،٠٠٠	
تكاليف متغيرة للوحدة					
أجور		٨٠		١٧٢	
مواد		٣٠		٦٠	
خدمات فنية		٨		١٧,٢	
خدمات استشارية		٤		٦	
مصروفات أخرى		٤		٢,٤	
تكاليف ثابتة مباشرة للقسم					
تكاليف صناعية مباشرة		٣٦٠،٠٠٠		٣٠٠،٠٠٠	
تكاليف تسويق مباشرة		١٠٠،٠٠٠		٨٠،٠٠٠	
تكاليف توزيع مباشرة		٨٠،٠٠٠		٦٠،٠٠٠	
تكاليف إدارية		١٨٠،٠٠٠		١٤٠،٠٠٠	

بعد تحديد تكاليف قائمة مساهمة كل قسم إنتاجي لكل قسم، يمكن إعداد قائمة توضح مساهمة القسم في العائد المحقق، وهذا يظهر كما يلي:

شركة وايت ويسترن هاوس

قسم قطع الغيار

قائمة مساهمة المنتج (القيمة بالألف دولار)

البيان		قطع غيار ثلاجات		قطع غيار هوفر		مجموع القسم	
المبيعات		٢،٤٨٠		١،٧٢٠		٤،٢٠٠	
(-) تكاليف صناعية متغيرة		٩٣٠		٦٠٠		١٥٣٠	
هامش المساهمة الصناعية(١)		١،٥٥٠		١،١٢٠		٢،٦٧٠	
(-) مصاريف متغيرة أخرى							
مصاريف تسويق متغيرة		٢٤٨		١٧٢		٤٢٠	
مصاريف توزيع متغيرة		١٢٤		٦٠		١٨٤	
مصاريف إدارية متغيرة		١٢٤		٢٤		١٤٨	
إجمالي تكاليف(٢) متغيرة				٢٥٦		٧٥٢	
هامش		١٠٥٤		٨٦٤		١٩١٨	

المساهمة٣=(١-٢)							
(-) مصاريف مباشرة ثابتة							
مصاريف صناعية ثابتة		٣٦٠		٣٠٠		٦٦٠	
مصاريف تسويقية ثابتة		١٠٠		٨٠		١٨٠	
مصاريف إدارية ثابتة		١٨٠		١٤٠		٣٢٠	
إجمالي التكاليف الثابتة		٧٢٠		٥٨٠		١٣٠٠	
مساهمة القسم ٥: (٣-٤)		٣٣٤		٢٨٤		٦١٨	
(-) مصاريف مشتركة:						٣٦٠	
صافي الدخل		٣٣٤		٢٨٤		٢٥٨	

الهدف من الجدول السابق تخصيص أي تكاليف لكل قسم لتحديد حجم التكاليف المتغيرة، وتم خصمها مباشرة من المبيعات لكل قسم، بغرض تحديد هامش المساهمة الصناعية، وتم خصم كذلك المصاريف المتغيرة لكل نشاط بالقسم بغرض الوصول إلى هامش المساهمة، وعند خصم التكاليف لكل قسم تم الوصول إلى صافي الربح، حتى يتم التعرف على مساهمة القسم في تغطية تكاليف المنشأة ككل، أما المصاريف المشتركة يصعب فصلها وهي مصاريف عمومية للمنشأة، ونوع هذه المصاريف ضرورية لتشغيل المنشأة، ويصعب توجيهها أو تخصيصها لقسم واحد دون الآخر أو يصعب توزيعها بنسبة وتناسب.

شركة وايت ويسترن هاوس

قسم قطع الغيار

بيان تكلفة ومبيعات المنتج حسب مناطق البيع

البيان		قطع غيار تصديري		قطع غيار استهلاك محلي		إجمالي المصاريف	
وحدات مباعة:							
إنتاج للتصدير		٢،٠٠٠		٩،٠٠٠		١١،٠٠٠	
استهلاك السوق المحلي		٢،٠٠٠		٧،٠٠٠		٩،٠٠٠	
سعر المبيعات		٣٠٠		١٤٠		٤٤٠	
تكاليف متغيرة للوحدة							
تكاليف صناعية متغيرة		١٠٠		٥٠		١٥٠	

تكاليف تسويق متغيرة		٣٠		١٤		٤٦	
تكاليف توزيع متغيرة		٦		٦		٦	
تكاليف إدارية متغيرة		٤		٢		٦	
تكاليف ثابتة ترتبط بالإنتاج							
تكليف صناعية ثابتة		١٢٠،٠٠٠		١٤٠،٠٠٠		٤٠،٠٠٠	
تكاليف تسويقية ثابتة		٢٠،٠٠٠		٢٤،٠٠٠		٣٦،٠٠٠	
تكاليف توزيع ثابتة		٦،٠٠٠		١٠،٠٠٠		٤٤،٠٠٠	
تكاليف إدارية ثابتة		٣٠،٠٠٠		٣٠،٠٠٠		٨٠،٠٠٠	
إجمالي مصاريف القسم						٢٠٠،٠٠٠	

يلاحظ أن المصاريف الثابتة التي لا يمكن توزيعها على نوع الإنتاج هي مصاريف إجمالية عمومية للقسم، وتم خصم التكاليف المتغيرة حتى نصل إلى عائد المساهمة للمنتج، وتم خصم التكاليف الثابتة بغر ض توزيع التكاليف حتى نصل إلى

عائد مناسب يتناسب ويتفق مع حجم المصاريف التي تم إنفاقها، وتوزيع التكاليف بهذا الشكل يمكن أن تفيد في تقديم كثير من القرارات الإدارية التي تتعلق بتسعير المنتج، واستراتجية التغلغل في الأسواق الخارجية، وتساعد في جدولة الإنتاج حسب الطلبيات المطلوبة، ولكن قد نختلف في الغرض من توزيع التكلفة الذي يتأثر بتكاليف خط الإنتاج بدلاً من الدخول في تكاليف الإنتاج التي تخص القسم.

شركة وايت ويسترن هاوس

قسم قطع الغيار

قائمة مساهمة المنتج

كما في ٢٠٠٦/١٢/٣١م (القيمة بالآلاف)

البيان	قطع غيار ثلاجات	قطع غيار هوفر	مصاريف القسم
المبيعات	٦٠٠	١،١٢٠	١،٧٢٠
(-) مصاريف صناعية متغيرة	٢٠٠	٤٠٠	٦٠٠
هامش المساهمة الصناعية	٤٠٠	٧٢٠	١١٢٠
(-) يطرح تكاليف متغيرة			
مصاريف تسويق متغيرة	٦٠	١١٢	١٧٢
مصاريف توزيع متغيرة	١٢	٤٨	٦٠
مصاريف إدارية متغيرة	٨	١٦	٢٤
هامش المساهمة	٣٢٠	٥٤٤	٨٦٤
(-) مصاريف ثابتة مباشرة			

مصاريف صناعية ثابتة	١٢٠	١٤٠	٢٦٠
مصاريف تسويق ثابتة	٢٠	٢٤	٤٤
مصاريف توزيع ثابتة	٦	١٠	١٦
مصاريف إدارية ثابتة	٣٠	٣٠	٣٠
مساهمة المنتج	١٤٤	٣٤٠	٤٨٤
مصاريف القسم الكلية الثابتة			**٢٠٠**
مساهمة القسم			**٢٨٤**

تم حساب هامش المساهمة الصناعية وهامش المساهمة بنفس أسلوب إعداد قائمة مساهمة القسم، على أن يحسب كل منهما لصالح قسم محدد، مما يظهر حساب المصاريف الثابتة لكل قسم على حدى.

تبين هذا في توزيع التكاليف أعلاه مدى مساهمة كل منطقة في المبيعات الكلية للمنشأة ككل، على أن يتحمل كل قسم تكاليف توزيع مصاريف البيع والتوزيع الذي تخصه، كما تظهر مصاريف الشحن والتأمين والتفريغ لكل قسم بشكل مختلف حسب طبيعة نوع المبيعات من بيعها للسوق المحلي أو للتصدير، لذا لا بد من التفريق بنوع المصروفات حسب طبيعة سوق المنتج.

شركة وايت ويسترن هاوس

قسم قطع الغيار

قائمة مساهمة مناطق البيع للمنشأة ككل (القيمة بالألف دولار).

كما في ٢٠٠٦/١٢/٣١م.

البيان	إنتاج تصدير	إنتاج للسوق المحلي	إجمالي القسم
المبيعات	٧٩٠	٩٣٠	١٧٢٠
(-) مصاريف صناعية متغيرة	٢٧٥	٣٢٥	٦٠٠
هامش المساهمة الصناعية (١)	٥١٥	٦٠٥	١١٢٠
(-) مصاريف متغيرة			
مصاريف تسويق متغيرة	١٠٥	٦٧	١٧٢
مصاريف توزيع متغيرة	٤٥	١٥	٦٠
مصاريف إدارية متغيرة	١١	١٣	٢٤
إجمالي (٢)	١٦١	٩٥	٢٥٦
هامش المساهمة ٣=(١-٢)	٣٥٤	٥١٠	٨٦٤
(-) يطرح مصاريف ثابتة			
مصاريف تسويق	١٢	١٢	٢٤

ثابتة			
مصاريف توزيع ثابتة (٤)	٢٤	١٢	٣٦
(-) إجمالي مصاريف ثابتة	٣٦	٤٨٦	٦٠
مساهمة المنطقة ٥= (٣-٤)	٣١٨	٢٤	٨٠٤
(-) مصاريف ثابتة للقسم			٥٢٠
صافي الإيراد			٢٨٤

يلاحظ وجود مصاريف ثابتة ولا يمكن تخصيصها لمناطق البيع المختلفة وهي : مصاريف صناعية قدرها (٣٠٠،٠٠٠) ومصاريف تسويق هي ٥٦،٠٠٠، ومصاريف تسويق ٢٤،٠٠٠، ومصاريف توزيع ١٤٠،٠٠٠ دولار ويلاحظ مصاريف التسويق عالية لاختلاف بيئة البيع من سوق محلي معروف، وسوق منافسة شديدة مع قطع غيار أخرى في أسواق التصدير المختلفة، وارتفاع التكاليف حتماً سوف يؤثر على هامش الدخل وهامش المساهمة الصناعية المتغيرة.

شركة وايت ويسترن هاوس

بيان قطع الغيار حسب مساهمة المنطقية لبيع المنتج كما في ٢٠٠٦/١٢/٣م .

البيان	تصدير	استهلاك محلي
قطع غيار ثلاجات:		
مصاريف تسويق	٢٠ دولار للوحدة	٩،٣٤ دولار للوحدة
مصاريف توزيع	١٠ دولار للوحدة	٢،٨٨ دولار للوحدة
قطع غيار هوفر:		
مصاريف تسويق	٣٥ دولار للوحدة	٢٥ دولار للوحدة
مصاريف توزيع	١٠ دولار للوحدة	٢ دولار للوحدة

يبين جدول التكاليف المختلفة أعلاه نوع السلع المباعة في مناطق بيعها في السوق المحلي مقارناً بالسوق الخارجي، مع توضيح مصاريف التسويق والتوزيع لكل سلعة، في ظل بيئة تسويق متغايرة.

أسئلة تقويم ذاتي

١. اذكر مقومات النظام الفعال للمشاركة.
٢. هناك بعض الجوانب السلبية التي يمكن أن تحد من إيجابيات نظام المشاركة؟
٣. اذكر مقومات النظام الفعال للمشاركة.

الخلاصة

عزيزي الدارس الآن وقد وصلنا إلى نهاية هذه الوحدة ودعنا نلخص أهم ما تناولته الوحدة.

تناولنا في هذه الوحدة مفهومي اللامركزية ومحاسبة المسؤولية، ثم بيّنّا أهم الفروض التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية وكذلك وضحنا معايير محاسبة المسؤولية وفوائد نظام اللامركزية ومحاسبة المسؤلية.

وتحدثنا أيضاً عن أنواع مراكز المسؤولية وكيفية توزيع التكاليف على مراكز المسؤولية وكذلك تطرقنا إلى أثر السلوك على محاسبة التكاليف وفرقنا بين التكاليف الخاضعة للرقابة والغير خاضعة للرقابة.

اشتملت الوحدة أيضاً على أمثلة وتدريبات توضح كيفية إعداد الموازنات والتقارير لمحاسبة المسؤولية مع شرح لمقاييس الأداء وأخيراً شرحنا مفهوم الكفاءة والفاعلية.

عزيزي الدارس نتمنى أن تكون قد استفدت من هذه الوحدة.

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عزيزي الدارس، تتناول الوحدة القادمة أسعار التحويل للمواد وأسس التسعير لها داخل المنشاة وخارجها . نرجو أن تكون هذه الوحدة ممتعة لك.

إجابات التدريبات

التدريب (١)

اولاً: المواد المباشرة

ك.م لحجم الإنتاج الفعلي = ٥ كيلو × ٢٠،٠٠٠ وحدة = ١٠٠،٠٠٠ كيلو

ك .ف مستخدمة = معطى = ١٠٥،٠٠٠ كيلو

س. ف = ت . ف ÷ ك . ف = ٢٩٤،٠٠٠ ÷ ١٠٥،٠٠٠ = ٢,٨ جنيه للكيلو

ويمكن إعداد تقرير أداء تكلفة المواد المباشرة ليكون على النحو التالي :

التكلفة الفعلية (ك ف× س ف)	التكلفة المعيارية للكمية الفعلية	التكلفة العيارية
(٢,٨×١٠٥،٠٠٠)	(ك ف × س م)	ك م × س م
٢٩٤،٠٠٠ جنيه	(٣×١٠٥،٠٠٠)	(٣ ×١٠٠،٠٠٠)
	٣١٥،٠٠٠	٣٠٠،٠٠٠ جنيه

انحراف سعر إجمالى ٢١،٠٠٠- F انحراف صافي

× ١٥،٠٠٠U إجمالى الانحراف – ٦،٠٠٠F

مع مراعاة انحراف السعر يعد من مسؤولية مدير المشتريات بينما يعد انحراف الكمية من مسئولية مدير الإنتاج .

ثانيا: الأجور المباشرة :

ز. م. لحجم الإنتاج الفعلي = ٣ ساعات × ٢٠،٠٠٠ وحدة = ٦٠،٠٠٠ ساعة

ز. ف. = معطى = ٥٩،٠٠٠ساعة

م. ف = ت . ف ÷ ز .ف =١١٨،٠٠٠ ÷ ٥٩،٠٠٠= ٢ جنيه للساعة

ويمكن إعداد تقرير أداء تكلفة الأجور المباشرة ليكون على النحو التالي :

تقرير أداء الأجور المباشر

التكلفة الفعلية	**التكلفة المعيارية للزمن الفعلي**	التكلفة المعيارية
(ز.ف.×م ف)	**"ت.ف.س×م م"**	**(ز م×م م)**
(٢×٥٩،٠٠٠)	**٢×٥٩،٠٠٠**	**٢×٦٠،٠٠٠**
١١٨،٠٠٠ جنيه	**١١٨،٠٠٠**	**١٢٠،٠٠٠**

انحراف معدل الأجر صفر انحراف زمن إضافي–F٢،٠٠٠

إجمالى الانحراف – F٢،٠٠٠

ثالثاً /ت. ص. غ. م. :

ز. م لحجم الإنتاج الفعلي = ٣ ساعات × ٢٠،٠٠٠ وحدة = ٦٠،٠٠٠ساعة

ز. ف. = معطى =٥٩،٠٠٠ساعة

م م = معطى = ٣ جنيه

م . ف = ت . ف. ÷ ز. ف. = ١٩١،٧٥٠ ÷ ٥٩،٠٠٠ = ٣,٢٥ جنيه للساعة

ويمكن إعداد تقرير الاداء ت . ص. غ. م

التكلفة الفعلية	تكلفة مستوعبة للزمن	التكلفة المستوعبة
"زف×م ن"	"ز ف م م "	"ز م × م م"
"٣,٢٥×٥٩،٠٠٠"	"٣× ٥٩،٠٠٠"	٣×٦٠،٠٠٠
١٩١،٧٥٠ جنيه	١٧٧،٠٠٠	١٨٠،٠٠٠

انحـــراف إنفـــاق +U14,750 انحـــراف كفاءة−F3,000

إجمالى الانحراف + U١١،٧٥٠

رابعاً: /ت . ص . غ . ث

م لحجم الإنتاج الفعلي = ٣ ساعات × ٢٠،٠٠٠ وحدة = ٦٠،٠٠٠ ساعة

م ث معطى = ٤ جنيه للساعة

التكلفة المستوعبة = ٦٠،٠٠٠ × ٤ = ٢٤٠،٠٠٠ جنيه

التكلفة الفعلية = معطى = ٢٨٥،٠٠٠ جنيه

التكلفة المقدرة = ٧٥،٠٠٠ × ٤ = ٣٠٠،٠٠٠ جنيه

ويمكن إعداد تقرير أداء التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة ليكـــون علـــى النحـــو التالي :

"تقرير أداءت . ص . غ. ث :

ثابته فعلية	ثابته مقدرة	ثابته مستوعبة
٢٨٥،٠٠٠ جنيه	٣٠٠،٠٠٠ جنيه	٢٤٠،٠٠٠ جنيه

انحراف انفاق– F15,000 انحراف طاقة + U 60,000

إجمالى الانحراف + U 45,000

التدريب (٢)

لتوضيح فكرة تضخيم المعلومات عند إعداد تقارير المسؤولية نقــوم بإعــداد تلــك التقارير على عدة مستويات في حدود البيانات المتاحة كما يلي :

أولا على مستوى الإدارة العليا:

	مقدر	**فعلي**	**اتحراف**
مكتب مدير عام المنشأة	**20,000**	**25,000**	**5,000**
مكتب مدير عام المبيعات	**30,000**	**28,000**	**(2,000)**
مكتب مدير عام الإنتاج	**50,000**	**45,000**	**(5,000)**
إجمالى التكاليف الخاصة للرقابة	**100,000**	**98,000**	**(2,000)**

ثانيا على مستوى مدير عام الإنتاج :مقدر فعلي انحراف

مكتب مدير الإنتاج	٥٠،٠٠٠	٤٥،٠٠٠	(٥،٠٠٠)
المصنع أ	١٨٠،٠٠٠	١٧٠،٠٠٠	(١٠،٠٠٠)
المصنع ب	**١٢٠،٠٠٠**	١٤٠،٠٠٠	**٢٠،٠٠٠**
المصنع ج	**١٥٠،٠٠٠**	١٦٠،٠٠٠	(١٠،٠٠٠)
إجمالى التكاليف الخاضعة للرقابة	**٥٠٠،٠٠٠**	٥١٥،٠٠٠	**١٥،٠٠٠**

ثالثا: على مستوى مدير المصنع أ

بيان	مقدر	فعلي	انحراف
مكتب مدير المصنع	١٥،٠٠٠	١٨،٠٠٠	٣،٠٠٠
قسم التصنيع	١٠٥،٠٠٠	١٠٠،٠٠٠	(٥،٠٠٠)
قسم التغليف	٦٠،٠٠٠	٥٢،٠٠٠	(٨،٠٠٠)
اجمالى التكاليف الخاضعة للرقابة	١٨٠،٠٠٠	١٧٠،٠٠٠	(١٠٠،٠٠٠)

رابعاً: على مستوى قسم التغليف بالمصنع أ

بيان	مقدر	فعلي	انحراف
مواد مباشرة	١٦،٠٠٠	١٤٠،٠٠٠	(٢،٠٠٠)
أجور مباشرة	٣٠،٠٠٠	٣١،٠٠٠	١،٠٠٠
ت . ص . غير مباشرة	١٤،٠٠٠	٧،٠٠٠	(٧،٠٠٠)
إجمالى التكاليف الخاضعة للرقابة	٦٠،٠٠٠	٥٢،٠٠٠	(٨،٠٠٠)

ونلاحظ مما سبق ما يلي :

- كلما ارتفعنا داخل الهيكل الإداري التنظيمي للمنشاة كلما كانت المعلومات أقل تفصيلاً وأقل تحديداً وأكثر تلخيصاً.
- المعلومات الخاصة بمكتب مدير عام الإنتاج في مستويات الإدارة العليا تم تحليلها تفصيلاً على مستوى مدير عام الإنتاج.
- المعلومات الخاصة بمدير المصنع في مستوى مدير عام الإنتاج تم تحليلها تفصيلاً بالمستوى التالي:
- المعلومات الخاصة بقسم التغليف في المستوى الثالث تم تحليلها وتحديدها تفصيلاً بالمستوى الرابع والأخير.
- تم تسجيل الانحرافات الملائمة في هذا التدريب بين قوسين.

التدريب (3)

لأغراض تحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية لرقم معين ينبغي أن نتذكر أن هذه التكاليف مرتبطة أساساً بمستويات النشاط في هذا القسم وبالتالي فإن رقابتها يجب أن تتم على مستوى القسم من ناحية وأيضا على مستوى نشاط القسم من ناحية أخرى ولتحقيق ذلك فإن أسلوب الموازنة المرنة يعد من الأساليب المفضلة للرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة . وينبغي أيضا في هذه الحالة التمييز بين التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير القابلة للرقابة كما يتضح من خلال حال هذا التدريب على النحو التالي:-

نلاحظ من البيانات الواردة بالتدريب أن حجم الإنتاج الفعلي خلال الفترة ١٠،٠٠٠ وحدة تمثل مستوى النشاط الذي ينبغي حساب التكلفة المسموح بها عنده ومقارنتها بالتكلفة الفعلية لتحديد الانحراف ، ونلاحظ أيضا أن تكاليف مثل الأملاك والتأمين تمثل تكاليف غير خاضعة لسلطة وتأثير المدير المسؤول عن قسم التقطيع ويتضح ذلك عند إعداد التقرير كما يلي:

شركة بشائر الصناعية–تقرير أداء التكاليف عن الشهر المنتهى في ٣١ مايو ٢٠٠٦م			
البيان	التكاليف المخططة	التكاليف الفعلية	الانحرافات
حجم الإنتاج خلال الشهر ١٠،٠٠٠ وحدة			
التكاليف المتغيرة			
مهمات ومستلزمات	١،٥٠٠	٨٠٠	٧٠٠ ملائم
قوى محركة	٥٠٠	٦٠٠	(١٠٠) غير ملائم
مصاريف الصيانة	١٠٠	١٥٠	(٥٠) غير ملائم
أجور غير مباشرة	٢،٥٠٠	٢،٠٠٠	(٥٠٠) غير ملائم
التكاليف الثابتة غير القابلة الرقابة:			
مصاريف الصيانة	٢،٠٠٠	٢،٠٥٠	(٥٠) غير ملائم
أجور غير مباشرة	٣،٠٠٠	٢،٩٠٠	١٠٠ ملائم
مصروف أملاك تجهيزات آلية	٥،٠٠٠	٥،٠٠٠	صفر
مجموع التكاليف	١٣،٦٠٠	١٣،٥٠٠	١٠٠ ملائم

نلاحظ من تقرير الأداء السابق ما يلي:

١/ أن جميع التكاليف الفعلية كانت معطاة لأنه تم حسابها وحصرها بالفعل في نهاية الشهر.

٢/أنه تم حساب التكاليف المخططة على النحو التالي :

- المواد والمهمات = ١٠،٠٠٠ × ٠,١٥ = ١،٥٠٠ جنيه
- القوى المحركة = ١٠،٠٠٠ × ٠,٠٥ = ٥٠٠ جنيه
- الصيانة = ١٠،٠٠٠ × ٠,٠١ = ١٠٠ جنيه
- الأجور الغير مباشرة = ١٠،٠٠٠ × ٠,٢٥ = ٢،٥٠٠ جنيه

٣/ الانحراف الملائم إشارته سالبة وغير الملائم موجبه

٤/ إن إعداد الموازنات المرنة يضمن تحليل التكاليف إلى تكاليف ثابتة غير قابلة للرقابة وأخرى متغيرة " قابلة للرقابة " بالإضافة إلى مقارنة نتائج الأداء الفعلي بذلك الأداء الذي يجب أن يحدث عند نفس حجم النشاط الفعلي.

التدريب (٤)

لحل هذا التدريب يتطلب الأمر تجهيز البيانات التالية :

١/ هامش ربح كلي فعلي = كمية مبيعات فعلية × (سعر بيع فعلي – تكلفة متغيرة فعلية للوحدة "

= ١٨٠،٠٠٠ × (١١٢ – ٧٦) = ٦٤٨،٠٠٠ جنيه

ويمكن إضافة انحراف نشاط كمية . المبيعات للتقرير السابق وبحيث يكون الانحراف الإجمالي وقدره ٨،٠٠٠ جنيه ملائماً يمثل ناتج التقرير كما يلي:

(س.ف.ت) × ك.ف	(س.م.–ت.ف)×كف	(س.م–ت.م×	(س.م–ت.م)×
(١١٢–٧٦) × ١٨،٠٠٠	(١٠٠–٧)×١٨،٠٠٠	ك ف	ك م
٦٨٤،٠٠٠ جنيه	٤٣٢،٠٠٠	(١٠٠–٦٠)	(١٠٠–٦٠)
		×١٨،٠٠٠	×١٦،٠٠٠
		٧٢٠،٠٠٠	٦٤٠،٠٠٠ جنيه

انحراف سعر البيع انحراف	انحراف نشاط المبيعات
تكلفة متغيرة	F80,000 +
U288,000– F216,00	
إجمالى الانحراف + F 8,000	

ويمكن تحليل انحراف كمية " نشاط " المبيعات "٨٠،٠٠٠+ ملائم " إلى كل من انحراف حجم السوق، وانحراف نصيب السوق على النحو التالى يتم حساب حجم السوق كما يلي:انحراف حجم السوق = (مجموع المبيعات الفعلية بالسوق– مجموع المبيعات المقدرة بالسوق) × نصيب الشركة فى المبيعات المقدرة × ه. ربح مقدر للوحدة

انحراف حجم السوق= (١٥٠،٠٠٠– ١٠٠،٠٠٠) × ١٦% × ٤٠ = ٣٢٠،٠٠٠ جنيه ملائم

وطالما زاد حجم السوق الكلي الفعلي "مجموع المبيعات الفعلية للسوق" عند حجم السوق الكلي المقدر "مجموع المبيعات المقدرة للسوق

يكون انحراف حجم السوق ملائماً.

كما يتم حساب الانحراف في حجم السوق كما يلي :–

انحراف نصيب السوق =(نسبة النصيب الفعلي – نسبة النصيب المقدر)× مجموع المبيعات الفعلية بالسوق × هامش ربح مقدر للوحدة

انحراف نصيب السوق=(١٢%-١٦%) ١٥٠،٠٠٠×٤٠= ٢٤٠،٠٠٠ جنيه غير ملائم

وطالما انخفضت نسبة النصيب الفعلي من السوق ١٢% حجم المبيعات الفعلية للشركة ١٨،٠٠٠ وحدة ÷ مجموع المبيعات الفعلية في السوق ١٥٠،٠٠٠ وحدة عن النصيب المقدر من السوق ١٦% حجم المبيعات المقدرة للشركة ١٦،٠٠٠وحدة ÷ مجموع المبيعات المقدرة ١٠٠،٠٠٠وحدة يكون انحراف نصيب السوق غير ملائم .

وكان من الممكن في ضوء البيانات السابقة أن يتم حساب نشاط المبيعات وقدره٨٠،٠٠٠ جنيه ملائم كما يلي:

انحراف نشاط المبيعات = التغيير في حجم السوق الكلي × التغيير في نسبة نصيب في السوق × هامش ربح مقدر للوحدة

انحراف نشاط المبيعات = ٥٠،٠٠٠ ×١٤% ×٤٠= ٨٠،٠٠٠ جنيه.

مسرد المصطلحات

❖ **الإيراد الحدي: Marginal Revenue**

التغير فى الايراد الكلي نتيجة لتغير المبيعات "الإنتاج" بمقدار وحدة واحـــدة. ويـــساوى الإيراد الحدي سعر السلعة في سوق المنافسة.

❖ **الإيراد الكلي: Total Revenue**

النتائج المتأتية نتيجة لمبيع جميع الواحدات المنتجة "المباعة" وهو حاصل ضرب السعر فى الكمية المباعة.

❖ **الإيراد المتوسط: Average Revenue**

معدل الإيراد المتأتى للبائع "المنتج" نتيجة لبيع كمية معينة من السلطة، وهو ناتج قـــسمة الإيراد الكلي على الكمية المباعة المنتجة.

❖ **المدى الطويل: Long Run**

الفترة الزمنية التى يمكن خلالها تغير الكمية المستخدمة من جميع الموارد الإنتاجية.

❖ **المدى القصير: Short Run**

الفترة الزمنية التى لايمكن خلالها تغير الكمية المستخدمة من جميع الموارد الإنتاجية.

❖ **التكلفة الثابتة: Fixed Cost**

التكلفة المرتبطة بالموارد الإنتاجية الثابتة وهى لاتتغير بتغير الكمية المنتجة.

❖ **التكلفة المتغيرة: Variable Cost**

التكلفة المرتبطة بالموارد الإنتاجية المتغيرة، وتتغير مع تغير الكمية المنتجة.

❖ **المرونة: Elasticity**

مقياس لمدى استجابة متغير ما للتغير فى متغير آخر، ويعبر عن مدى الاستجابة هذه بالنسب المئوية.

❖ **الطلب المرن: Elastic Demand**

الوضع الذى تكون عنده نسبة التغير فى الكمية المطلوبة أكبر من التغير فى سعر السلطة، وتكون قيمة المرونة المطلقة أكبر من الواحد صحيح.

❖ **مفهوم الاستثمار: Investment Concept**

توجيه الموارد الاستثمارية نحو مجال معين خلال فترة زمنية محددة وذلك لتقديم إنتاج سلعة أوخدمة.

❖ **معدل العائد الداخلى Internal Rate-of Return**

سعر الخصم الذى تكون عنده نسبة المنافع العوائد الحالية إلى التكاليف الحالية للمشروع مساوية الواحد الصحيح- أو سعر الخصم الذى يجعل القيمة الحالية الصافية للمشروع مساوية للصفر.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

١. أحمد حسن ظاهر، **المحاسبة الإدارية** (الأردن. عمان: دار وائل للنشر،٢٠٠٢م).

٢. أحمد حسين، **المحاسبة الإدارية المتقدمة** (الإسكندرية، جامعة الإسكندرية،٢٠٠٠م).

٣. تشارلز هورنجرن، جورج فوستر، سركانت داتار، **محاسبة التكاليف – مدخل إداري**، تعريب: أحمد حامد حجاج، ج (٢)، ط(٢) (الرياض: دار المريخ للنشر،١٩٩٦م).

٤. د. سليمان سفيان، ود. مجيد الشرع، **المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات ورقابة** (الأردن. عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع،٢٠٠٢م).

٥. د. ليستر أي هيتجر، ود. سيرج مالتو ليتس، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة: أحمد حامد حجاج، مراجعة: كمال الدين سعيد، تقديم: السلطان محمد السلطان(الرياض: دار المريخ للنشر،٢٠٠٣م).

ثانياً:المراجع الأجنبية

1. A.A.Atkinson.R.D Banker. R.S.Kaplan. & S.M. Young. **Management Accounting**.2nd edition (London: Prentice Hall International, Inc.1997).