

ملخص المحاضرة الأولى – محاسبة إدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد الفروع الهامة لعلم المحاسبة ، وتركز المحاسبة الإدارية بصفة أساسية على توفير المعلومات الملائمة لمساعدة إدارة المنشأة في أداء وظائفها الرئيسية ومن أهمها التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وذلك في الأجل القصير والطويل على حد سواء ، وبناءً عليه فإن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الإدارة .

وتعتمد المحاسبة الإدارية على استخدام المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف ، والتي تكون في غالبيتها معلومات تاريخية غير صالحة للاستخدام في عملية اتخاذ القرار ، لأن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات يجب أن تكون متعلقة بالمستقبل ، ولذلك تقوم المحاسبة الإدارية بتحويل هذه المعلومات وتجهيزها وتقديمها للإدارة في صورة معلومات مستقبلية ملائمة لعملية اتخاذ القرارات .

وبناءً على ما سبق ، يمكن تعريف المحاسبة الإدارية بأنها :

" أحد فروع علم المحاسبة ويركز بصفة أساسية على توفير المعلومات الملائمة لمساعدة إدارة المنشأة في أداء وظائفها الرئيسية ومن أهمها التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وذلك من خلال استخدام مجموعة من الأساليب لتحويل المعلومات المنتجة بواسطة النظم المحاسبية المختلفة إلى معلومات مستقبلية ملائمة لعملية اتخاذ القرارات " .

مقارنة بين فروع المحاسبة المختلفة

| نقاط المقارنة | المحاسبة المالية | محاسبة التكاليف | المحاسبة الإدارية |
|---------------|--|--|--|
| الهدف | توفير معلومات عن المركز المالي ونتائج أعمال الشركة وتدفقاتها النقدية خلال الفترة من خلال القوائم المالية . | *قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركة *الرقابة على عناصر التكاليف والعمل على تخفيضها | توفير معلومات ملائمة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها الأساسية (التخطيط – الرقابة – اتخاذ القرارات) |
| المستخدمين | داخليين وخارجيين (التركيز | داخليين | داخليين |

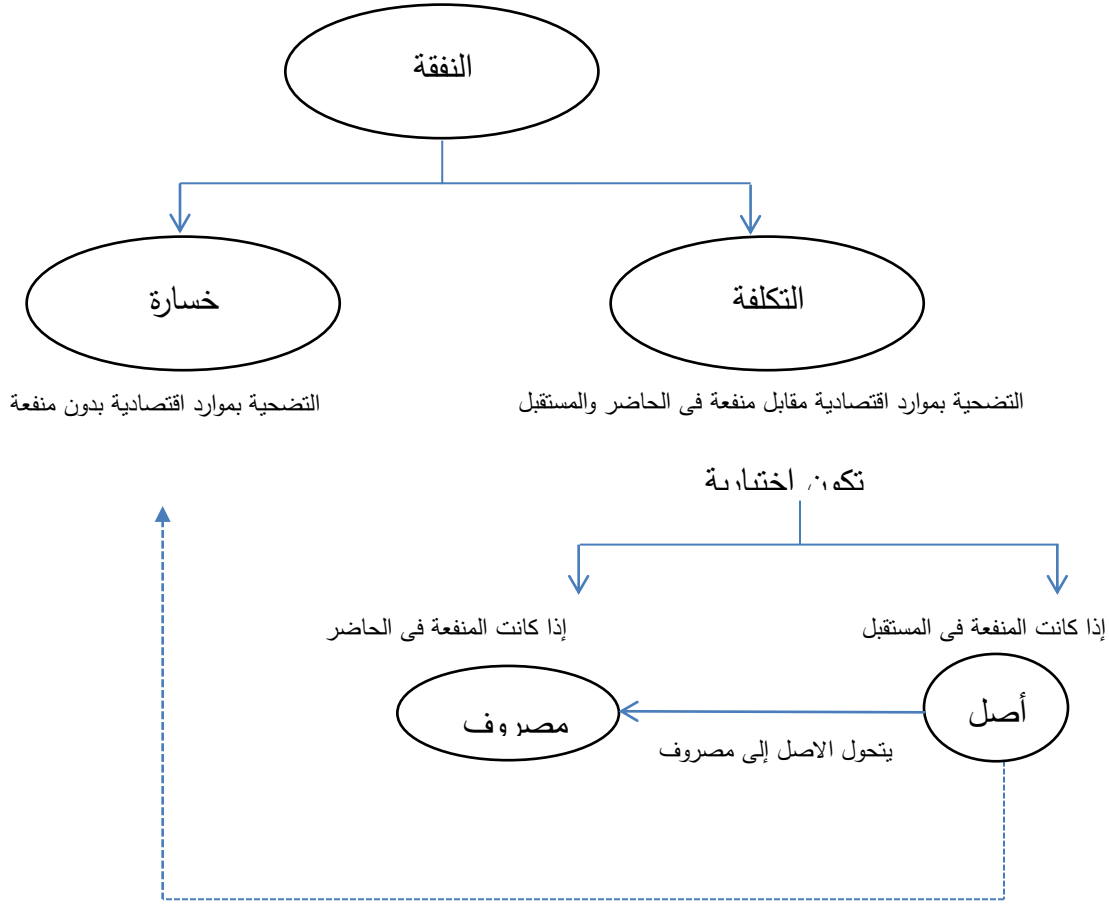
| | الأكبر على الخارجيين) | | |
|----------------------------------|--|--|--|
| طبيعة المعلومات | معلومات مالية | معلومات كمية (مالية وغير مالية) | معلومات كمية (مالية وغير مالية) |
| المدى الزمني للمعلومات | معلومات تاريخية | معلومات تاريخية ومستقبلية | معلومات مستقبلية |
| درجة التفاصيل | معلومات إجمالية على مستوى الشركة ككل | معلومات تفصيلية | معلومات تفصيلية |
| نشر المعلومات | يوجد الزام بنشر المعلومات | لايوجد الزام بنشر المعلومات | لايوجد الزام بنشر المعلومات |
| القواعد المنظمة لإعداد المعلومات | يتم إعداد المعلومات وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية | يتم إعداد المعلومات وفقا لاحتياجات الإدارة | يتم إعداد المعلومات وفقا لاحتياجات الإدارة |

مفهوم التكلفة :

التكلفة cost بصفة عامة هي " تضحية اختيارية بمورد له قيمة اقتصادية مقابل الحصول على منفعة في الحاضر أو في المستقبل " ، لذلك يمكن من التعريف السابق تقسيم التكلفة إلى نوعين :

أ- **التكلفة غير المستنفذة** : وهي التكلفة التي يترتب عليها تحقيق منفعة في المستقبل ، وتعتبر هذه التكلفة بمثابة أصل وتظهر في قائمة المركز المالي للشركة مثل الآلات والمعدات والسيارات والآثاث.

ب- **التكلفة المستنفذة خلال الفترة** : وهي التكلفة التي يترتب عليها تحقيق منفعة في الفترة التي حدثت فيها هذه التكلفة فقط ، وتعتبر هذه التكلفة بمثابة مصروف ، ويتم تحميل تلك التكلفة على قائمة الدخل الخاصة بالفترة التي حدثت فيها تلك التكلفة المستنفذة . ومن أمثلة التكاليف المستنفذة الأجور والمرتبات والإيجار والكهرباء والوقود والزيوت والأدوات الكتابية.



تبويبات التكاليف :

يمكن قياس وتبويب التكاليف وفقاً للعديد من التقسيمات حسب الهدف من القياس ، وذلك كما يلي :

أولاً : تبويب التكاليف تبعاً لنوع عنصر التكلفة (التبويب النوعي أو الطبيعي) :

تنقسم التكاليف طبقاً لنوعها إلى ثلاث أنواع أساسية :

- 1- تكلفة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج .
- 2- تكلفة الأجور بالنسبة للعمالة المشاركة في العمليات الإنتاجية .
- 3- التكاليف الصناعية غير المباشرة ، ويقصد بها جميع التكاليف اللازمة لسير العمليات الإنتاجية فيما عدا تكلفة المواد الخام والأجور . ومن أمثلتها (المواد غير المباشرة مثل زيوت وشحومات ، الأجور الغير مباشرة مثل أجور المشرفين وأجور عمال الصيانة ، تكاليف صناعية غير مباشرة أخرى مثل الإهلاك ومصروفات الصيانة والمياه والإنارة) .

ويمكن تلخيص مجموعة من القواعد لقياس التكلفة الصناعية للإنتاج :

| |
|---|
| التكلفة الصناعية للإنتاج = مواد مباشرة + أجور مباشرة + التكاليف الصناعية غير المباشرة |
| التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة |
| تكلفة التحويل = أجور مباشرة + تكلفة صناعية غير مباشرة |

تدريب عملي رقم (1) : بلغت التكلفة الأولية لشركة النجاح الصناعية مبلغ 400000 جنيه ريعها مواد مباشرة ، بينما بلغت تكلفة التحويل 500000 جنيه .

المطلوب :

- 1- تحديد تكلفة الأجور المباشرة .
- 2- تحديد التكلفة الصناعية غير المباشرة .
- 3- تحديد التكلفة الصناعية للإنتاج .

الاجابة

- 1- التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة
- $$400000 = 10000 + \text{أجور مباشرة}$$
- الأجور المباشرة = $400000 - 10000 = 390000$ جنيه
- 2- تكلفة التحويل = أجور مباشرة + تكلفة صناعية غير مباشرة
- $$400000 = 300000 + \text{تكلفة صناعية غير مباشرة}$$
- تكلفة صناعية غير مباشرة = $500000 - 300000 = 200000$
- 3- التكلفة الصناعية للإنتاج = مواد مباشرة + أجور مباشرة + تكلفة صناعية غير مباشرة
- $$600000 = 200000 + 300000 + 100000 =$$

ثانياً : تقسيم التكلفة من الناحية الوظيفية (التبويب الوظيفي) :

تتقسم الوظائف في الشركات الصناعية إلى ثلاثة وظائف رئيسية وهي الإنتاج أو التصنيع ، والبيع أو التسويق ، والوظائف الإدارية . وعادة ما يتم تجميع وتحليل التكلفة في الشركات الصناعية من الناحية الوظيفية إلى ثلاثة أنواع وهي تكلفة صناعية وتكلفة بيعية أو تسويقية وتكلفة إدارية وتمويلية وذلك كما يلي:

1- التكاليف الصناعية (التكاليف الإنتاجية) : وهي تكلفة تصنيع وإنتاج المنتج أى التكلفة التى يتم انفاقها داخل المصنع وتنقسم التكلفة الصناعية إلى ثلاثة أنواع وهي (المواد والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى) .

أ- المواد المباشرة (الخامات) : وهي المادة التى تدخل فى تكوين أو تشكيل المنتج مثل الخشب فى صناعة الأثاث أو الجلد فى صناعة الاحذية أو القماش فى صناعة الملابس وهي تكلفة يمكن تحديد نصيب وحدة المنتج منها بصورة مباشرة ودقيقة.

ب- الأجور المباشرة : وهي أجور عمال الإنتاج الذين يقومون بعملية الإنتاج داخل المصنع لتحويل المادة الخام إلى منتج تام الصنع ويمكن أيضا تحديد نصيب وحدة المنتج من الأجور المباشرة بصورة دقيقة ومباشرة.

ج- التكلفة الصناعية غير المباشرة : ويطلق عليها أيضا التكلفة الإضافية وتشتمل هذه التكلفة على جميع عناصر التكاليف الصناعية فيما عدا الخامات وأجور عمال الإنتاج مثل إيجار المصنع والتأمين على المصنع والوقود والزيوت والكهرباء والمياه ومصاريف الصيانة وأجور عمال الخدمات . وتعتبر هذه المجموعة من التكاليف الصناعية الأخرى بمثابة تكلفة غير مباشرة لا يمكن تحديد نصيب وحدة المنتج منها بصورة مباشرة أو دقيقة ولكن يتم تحديد نصيب المنتج فيها بطريقة غير مباشرة أو حكمية أو تقديرية.

2- التكاليف البيعية أو التسويقية : وهي التكلفة التى يتم انفاقها فى سبيل بيع وتسويق المنتج مثل تكاليف التعبئة والتغليف ، الدعاية والاعلان ، وإيجار معارض البيع ، ومرتبات رجال البيع ، وعمولة البيع ومصاريف نقل المبيعات وغيرها.

3- التكاليف الإدارية والتمويلية : وهي تكلفة الإدارة العامة مثل مرتبات الإداريين والمياه والكهرباء للادارة والادوات الكتابية المستخدمة وإيجار مبنى الإدارة ومصاريف الفوائد وعمولة ومصاريف البنك وغيرها.

ملحوظة هامة : تدخل التكلفة الصناعية فقط ضمن تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المبيعات فى المنشآت الصناعية باعتبارها تكلفة إنتاج ، فى حين تدرج التكلفة البيعية والتسويقية وكذلك التكلفة الإدارية والتمويلية ضمن المصروفات فى قائمة الدخل حيث يتم خصمها من مجمل الربح فى المرحلة الثانية للوصول إلى صافي الربح النهائى للشركة.

قائمة الدخل

| | |
|------|---|
| xx | إيراد المبيعات |
| (xx) | (-) تكلفة البضاعة المباعة |
| xx | = مجمل الربح |
| (xx) | (-) التكاليف الأخرى (تسويقية ، تمويلية وإدارية) |
| xx | = صافي الربح |

ثالثاً : تبويب التكاليف تبعاً لعلاقتها بوحدة المنتج (إمكانية تتبعها لوحدة المنتج) :

يمكن تقسيم التكلفة وفقاً لعلاقتها بوحدة المنتج ، وبالتالي إمكانية تتبعها لوحدة المنتج إلى نوعين :

1- تكاليف مباشرة : هي التكلفة التي تدخل في تكوين وحدة المنتج ويتم تحديد نصيب وحدة المنتج منها بسهولة ودقة ، ومنها المواد المباشرة (مثل الخشب في صناعة الاثاث والقماش في صناعة الملابس) ، والاجور المباشرة مثل أجور عمال الانتاج.

2- تكاليف غير مباشرة : هي التكلفة التي لا يمكن تتبعها بشكل مباشر لوحدة المنتج ، ولا يمكن تحديد نصيب وحدة المنتج منها بسهولة ودقة إنما هي تكاليف عامة تخص جميع المنتجات . ومن أمثلتها جميع أنواع التكاليف الصناعية غير المباشرة السابق ذكرها .

رابعاً: تبويب التكاليف تبعاً لعلاقتها بحجم الانتاج أو حجم النشاط :

يمكن تقسيم التكلفة من ناحية علاقتها بحجم الانتاج أو حجم النشاط إلى تكلفة ثابتة وتكلفة متغيرة وتكلفة مختلطة . وذلك على النحو التالي :

1- التكلفة الثابتة: هي تكلفة ثابتة في مجموعها لا تتغير مع التغير في حجم الانتاج ، وبالتالي فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتناقص كلما زاد حجم الانتاج .

أى أن هناك علاقة عكسية بين متوسط التكلفة الثابتة للوحدة وبين حجم الانتاج ، وبالتالي فإن التكلفة الثابتة تتميز بأنها تكلفة ثابتة في مجموعها ومتوسطها متغير متناقص ، وكمثال على التكلفة الثابتة تكلفة إيجار المصنع .

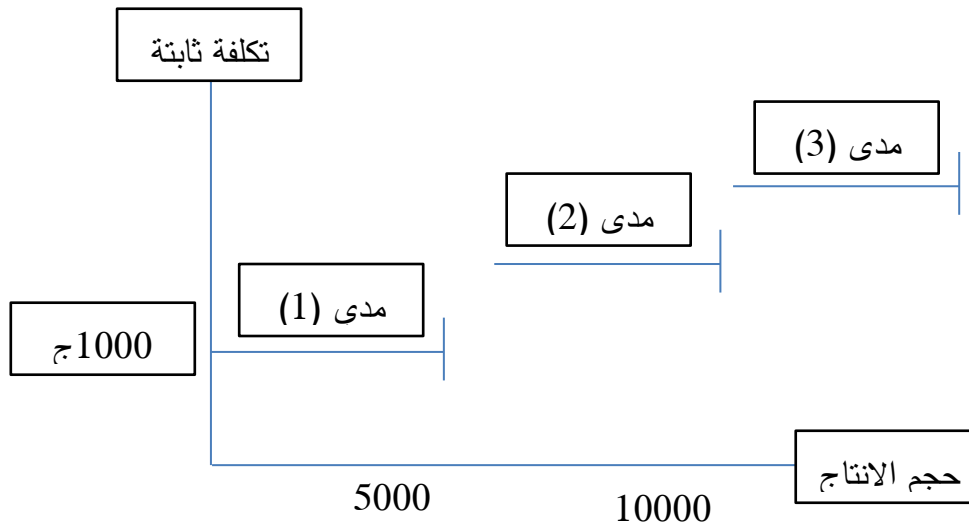
| متوسط التكلفة للوحدة | حجم الانتاج (بالوحدة) | الايجار (تكلفة ثابتة) بالجنيه |
|----------------------|-----------------------|-------------------------------|
| 100 | 100 | 10000 |
| 50 | 200 | 10000 |
| 20 | 500 | 10000 |
| 5 | 2000 | 10000 |
| 1 | 10000 | 10000 |

ولكن التساؤل هنا يكون:

هل تظل التكلفة الثابتة ثابتة إلى ما لا نهاية بصرف النظر عن حجم الانتاج؟

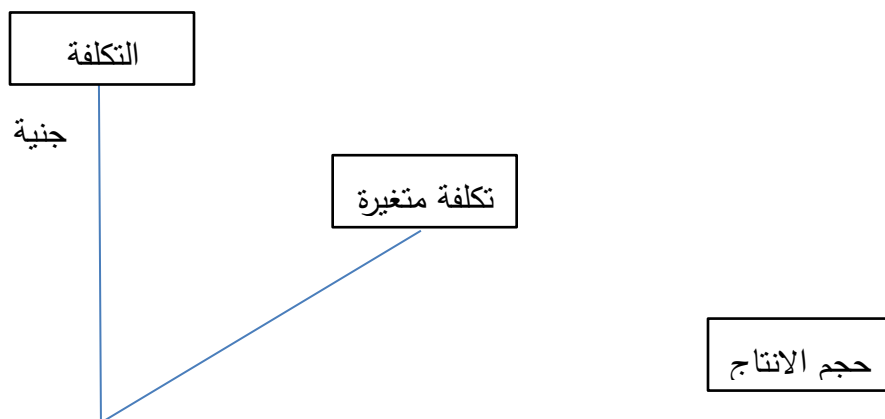
الاجابة

لا لأن التكلفة الثابتة تظل ثابتة لمدى إنتاجي معين يسمى (المدى الملائم) ، فإذا زاد حجم الانتاج عن حجم معين أو عن هذا المدى تنتقل التكاليف الثابتة إلى مستوى أعلى ، وذلك كما يوضح الرسم التالي :



2- **التكلفة المتغيرة** : هي التكلفة التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم الانتاج وبنفس النسبة ، أي أن هناك علاقة خطية بين التكلفة المتغيرة وحجم الانتاج . وبالتالي فإن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة يظل

ثابتاً عند أى حجم انتاج . وبناءً على ذلك فإن التكلفة المتغيرة تتميز بأنها تكلفة متغيرة في مجموعها ومتوسطها ثابت وكمثال على التكلفة المتغيرة (تكلفة الخامات والأجور) .



مثال :

| مواد خام | حجم الانتاج | متوسط تكلفة الوحدة |
|----------|-------------|--------------------------------|
| 200 جنيه | 100 وحدة | $200 \div 100 = 2$ جنيه / وحدة |
| 400 جنيه | 200 وحدة | $400 \div 200 = 2$ جنيه / وحدة |
| 600 جنيه | 300 وحدة | $600 \div 300 = 2$ جنيه / وحدة |

وتجدر الإشارة إلى أن هناك بعض عناصر التكاليف التي لا يتم تصنيفها ضمن التكلفة الثابتة أو التكلفة المتغيرة حيث تجمع تلك التكلفة بين خصائص التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة وتسمى هذه التكلفة بالتكلفة المختلطة أو بالتكلفة شبه المتغيرة .

3- التكلفة شبه المتغيرة (المختلطة)

وهي تكلفة تتغير في مجموعها مع التغير في حجم الانتاج ولكن ليس بنفس النسبة ، وذلك لأنها تحتوى على جزء تكلفة متغيرة وجزء تكلفة ثابتة وبالتالي فهي تكلفة متغيرة في مجموعها ومتغيرة في متوسطها ومن أمثلتها تكاليف الصيانة .

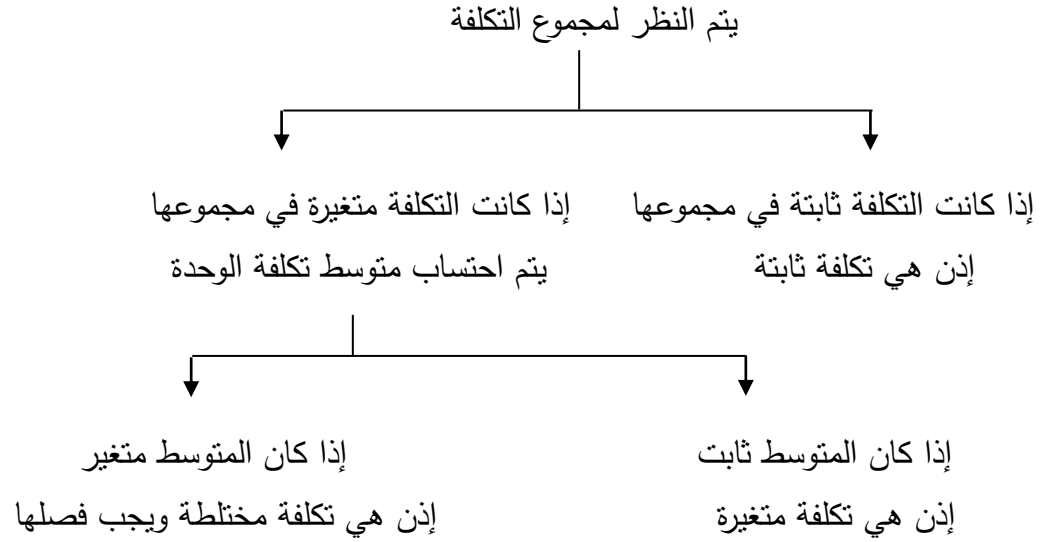
تدريب عملي على التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة والتكاليف المختلطة :

فيما يلي بيانات التكاليف لشركة النجاح الصناعية عن الفترة التكاليفية الربع سنوية لعام 2022 :

| حجم النشاط | 5000 وحدة | 8000 وحدة | 10000 وحدة |
|---------------|------------|------------|------------|
| مواد مباشرة | 20000 جنيه | 32000 جنيه | 40000 جنيه |
| أجور مباشرة | 25000 جنيه | 40000 جنيه | 50000 جنيه |
| ايجار وتأمين | 32000 جنيه | 32000 جنيه | 32000 جنيه |
| تكلفة الصيانة | 14000 جنيه | 20000 جنيه | 24000 جنيه |

المطلوب : تحديد أى من عناصر التكاليف السابقة تعتبر تكاليف ثابتة أو متغيرة أو مختلطة .

الحل : لتحديد نوع التكلفة ما إذا كانت ثابتة أو متغيرة أو مختلطة



وبالتطبيق على بيانات التدريب السابق :

أولاً : بالنسبة لتكلفة المواد المباشرة :

1- مجموعها متغير مع التغير في حجم الإنتاج

$$\text{المتوسط} = \frac{20000}{5000} = 4 \text{ جنيه} \quad \frac{32000}{8000} = 4 \text{ جنيه} \quad \frac{40000}{10000} = 4 \text{ جنيه}$$

2- متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة ثابت = 4 جنيه

إذن تكلفة المواد المباشرة هي تكلفة متغيرة

ثانياً : بالنسبة لتكلفة الأجور المباشرة :

1- مجموعها متغير مع التغير في حجم الإنتاج

$$\frac{25000}{5000} = 5 \text{ جنيه} \quad \frac{40000}{8000} = 5 \text{ جنيه} \quad \frac{50000}{10000} = 5 \text{ جنيه}$$

المتوسط =

2- متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة ثابت = 5 جنيه

إذن تكلفة الأجور المباشرة هي تكلفة متغيرة

ثالثاً : بالنسبة لتكلفة الإيجار والتأمين :

مجموعها ثابت مع التغير في حجم الإنتاج ، ونصيب الوحدة منها يتناقص مع زيادة حجم الإنتاج
إذن تكلفة الإيجار والتأمين هي تكلفة ثابتة .

رابعاً : بالنسبة لتكلفة الصيانة :

1- مجموعها متغير مع التغير في حجم الإنتاج

$$\frac{14000}{5000} = 2.8 \text{ جنيه} \quad \frac{20000}{8000} = 2.5 \text{ جنيه} \quad \frac{24000}{10000} = 2.4 \text{ جنيه}$$

المتوسط =

2- متوسط تكلفة الوحدة متغير

إذن تكلفة الصيانة هي تكلفة مختلطة أو شبه متغيرة