

المحاضرة الأولى

الفصل الأول: << طبيعة المحاسبة الإدارية ومفهومها وأهدافها >>

المحاسبة الإدارية:

نشأت لخدمة إدارة المنشأة فهي ليست للاستخدام الخارجي ولا يسمح لأي جهة خارجية بالاطلاع على مخرجاتها (من معلومات أو بيانات) فهي للاستخدام الداخلي حيث تعمل على مساعدة إدارة المنشأة بالقيام بوظائفها كالتخطيط والرقابة اللتان تعتبران من أهم الوظائف الإدارية ولكي تتمكن الإدارة من القيام بهذه الوظائف بشكل فعال ومثالي فهي تحتاج لمعلومات تعجز عن تقديمها المحاسبة المالية نتيجةً لذلك ظهر فرع جديد من فروع المحاسبة يختص بإنتاج هذه المعلومات يدعى بالمحاسبة الإدارية....ومن هنا

نعرف المحاسبة الإدارية بأنها:

نظام معلومات شامل ومتطور يهدف لمساعدة إدارة المنشأة في القيام بوظائفها الأساسية كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات من خلال استخدام مجموعة من الأساليب والأدوات التي توفرها المحاسبة الإدارية والتي تتطور بشكل دائم ومستمر مع تطور بيئة العمل سنتعرف في الفترة القادمة على هذه الأساليب...

أهداف المحاسبة الإدارية:

1. توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة.
2. تقديم المعلومات اللازمة لتقييم البدائل واتخاذ القرارات.
3. توفير المعلومات والوسائل الملائمة من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية وتوفير مصادر التمويل اللازمة.
4. الإسهام في وضع الأسس المناسبة لقياس الأداء في مراكز المسؤولية المختلفة واكتشاف الانحرافات وتحديد سبل تصحيحها.

تعتمد المحاسبة الإدارية في كثير من الأحيان على الأرقام والبيانات المأخوذة من المحاسبة المالية, ولكن لكل منهما خصائص...

جدول لتسهيل التمييز بين خصائص كل من المحاسبة المالية والإدارية:

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية	
تقدم بيانات تتناول الماضي والحاضر والمستقبل وبغرض استخدام البيانات داخل المنشأة.	تقدم بيانات فعلية وإجمالية عن فترة زمنية محددة خلال القوائم المالية والمركز المالي (وظيفة المحاسبة المالية) تقدم هذه البيانات للإدارة والأطراف الخارجية	1. البيانات:
تحليل نتائج الأقسام والفروع ومراكز التكلفة في المنشأة, (تفصل رقم المبيعات من حيث المبيعات نقدية أم الآجلة من هم الزبائن... أي أنها تهتم بالتفاصيل من أجل اتخاذ القرار)	إظهار نتائج أعمال المنشأة ككل وبتاريخ معين, (تعطي رقم المبيعات الإجمالي بدون تفاصيل)	2. الاهتمام:
تقدم بيانات دورية وفورية وعاجلة عند المشاكل التي	تقدم بياناتها بشكل دوري وعلى فترات متباعدة	3. وقت تقديم البيانات:

تظهر فجأة (في حال طلب الإدارة معلومات عن أمر معين لاتخاذ القرارات)	(بشكل سنوي أو نصف سنوي أو ربع سنوي).	
بياناتها تقريبية لاعتمادها على التنبؤ والتقدير وتعتمد أيضاً على الحكم الشخصي في المستقبل.	تمتاز بياناتها بالدقة والموضوعية وتعتمد على أرقام فعلية تاريخية (تستند على ما حدث فعلاً).	4. خصائص بياناتها:
بياناتها قد تكون نقدية أو كمية. يقصد بالكمية أي تعطي بيانات تحليلية عن البنود فمثلاً تحلل الزبائن فهناك زبون يشتري كمية أكبر من غيره هذه المعلومة تساعد على اتخاذ القرار للمحافظة على هذا الزبون الجيد.	بياناتها يعبر عنها بوحدات نقدية.	5. شكل البيانات:
تحليل البيانات وتفسيرها واقتراح الحلول المناسبة.	تقدم بياناتها كما هي لإدارة المنشأة وهذه البيانات بحاجة إلى تفسير.	6. مهامها:
بياناتها داخلية لغرض الاستخدام من قبل المنشأة وإدارتها فقط.	يتم نشر بياناتها بالوسائل التي تسمح للمهتمين بالاطلاع عليها. (خارجية)	7. نشر البيانات:
تخضع لإدارة المنشأة فقط.	تخضع لمعايير ومبادئ محاسبية معينة.	8. خضوعها لمعايير:

الخصائص الواجب توافرها في معلومات المحاسبة الإدارية: تبقى هذه الفقرة للإطلاع...

أسئلة الفصل الأول:

1. تهدف المحاسبة الإدارية إلى:

- A. إظهار نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.
- B. بيان المركز المالي للمنشأة.
- C. تقديم المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . ✓
- D. دراسة وضع سيولة المنشأة.

2. تقدم المحاسبة الإدارية بياناتها على شكل:

- A. كمي.
- B. نقدي.
- C. كمي ونقدي ✓
- D. لا شيء مما ذكر.

الفصل الثاني: مفهوم التكلفة وتصنيفات التكاليف

مفهوم التكلفة:

مصطلح **التكلفة** يستخدم للتعبير عن التضحية **الاختيارية** من قبل المنشأة بجزء من مواردها (أصولها) بغرض الحصول على منافع مستقبلية يتوقع أن تتحقق من خلالها الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها (تحقيق أرباح من خلال شراء آلات..)

التكلفة والمصروف والخسارة:

تقسم التكاليف إلى:

→ التكاليف المستنفذة: (قصيرة الأجل).

حيث تتم التضحية بالموارد من أجل الحصول على إيرادات خلال الفترة المحاسبية الجارية , ولذلك تدعى أيضاً بالتكاليف الإيرادية, (أي يتم صرفها وتحقيق المنفعة منها في نفس العام ويطلق عليها في هذه الحالة تعبير المصروفات **مثل:** مصروف الأجور , مصروف الصيانة ومصروف الإيجار , ومصروف اهتلاك الأصول الثابتة تقفل هذه التكاليف في قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر .

التكاليف غير المستنفذة: (طويلة الأجل , مستقبلية)

وهي التكاليف التي يتوقع الحصول منها على منافع مستقبلية في الأجل الطويل وتتمثل جلياً في الأصول التي تظهر في قائمة المركز المالي للمنشأة (أي هي التكاليف التي يتم انفاقها ويتوقع الحصول منها على منافع مستقبلية أي توزع تكلفتها على عدد من الدورات مثل شراء الأصول الثابتة).

توضيح:

- ◆ مصروف الألة الخاص بالعام (اهتلاك الألة) يعتبر تكلفة مستنفذة أما الباقي من الألة الذي يظهر في قائمة المركز المالي تعتبر تكاليف غير مستنفذة لأن المنفعة لم تتحقق منها بشكل كامل...
- ◆ تعد تكلفة البضاعة المباعة تكلفة مستنفذة لأنها تؤدي إلى الحصول على إيرادات, أما تكلفة المخزون آخر المدة فتعد تكلفة غير مستنفذة وهي أصل يظهر في قائمة المركز المالي..

تصنيفات التكاليف:

تصنف التكاليف عادةً وفقاً لأسس مختلفة كما يلي:

1. تصنيف التكاليف من حيث علاقتها بوحدة المنتج:

- أ. **التكاليف المباشرة:** وهي جميع عناصر التكلفة التي يمكن تتبعها وتخصيصها بشكل دقيق لوحدة المنتج أو النشاط أو مركز التكلفة, وتشمل المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج, وتكلفة العمل المباشر (يوجد بينها وبين الوحدة المنتجة

علاقة مباشرة يمكن تتبعها وتحديد نصيب الوحدة المنتجة منها) مثال: المواد المباشرة والأجور المباشرة.

ب. **التكاليف غير المباشرة:** وتشمل جميع عناصر التكاليف الأخرى التي لا يوجد بينها وبين المنتج أو الخدمة أو النشاط أو مركز التكلفة ارتباط مباشر محدد وهي ضرورية للعملية الإنتاجية مثال: مصاريف الصيانة أو مصاريف الإنارة في هذا النوع من التكاليف لا يمكن تحديد نصيب تكلفة الوحدة المنتجة من هذه التكاليف.

2. تصنيف التكاليف حسب طبيعة النشاط:

أ. **تكاليف الإنتاج:** هي التكاليف المرتبطة بالعملية الإنتاجية بشكل مباشر أو غير مباشر (جميع التكاليف المصروفة أثناء العملية الإنتاجية من لحظة شراء المواد الأولية حتى يصبح المنتج تام الصنع).

ب. **مصاريف البيع والتوزيع:** وهي النفقات الخاصة بمرحلة التسويق مثل نفقات الدعاية والإعلان.

ت. **المصاريف الإدارية والتمويلية:** مثل رواتب وأجور العاملين الإداريين وفوائد الديون وإيجار المباني الإدارية واهتلاكات الأصول الثابتة.

3. تصنيفات التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية:

أ. **المصاريف الإيرادية:** وهي عناصر التكلفة التي تدفع مقابل الحصول على السلع والخدمات, ويتحقق مقابلها إيراد في الفترة نفسها.

👉 هناك نوع يسمى المصاريف الإيرادية المؤجلة: تسمى مؤجلة لأن الإيراد المتوقع منها مؤجل إلى ما بعد نهاية الفترة المالية ولا تدفع من أجل الحصول على أصول ثابتة تقفل هذه التكاليف في قائمة الدخل .

ب. **المصاريف الرأسمالية:** وتتمثل في تكلفة ما تشتريه المنشأة من أصول ثابتة تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية ولذلك يترتب توزيع تكلفتها على عدد من

الفترة المحاسبية بما يتناسب مع العمر الإنتاجي لهذه الأصول تظهر هذه التكاليف في الميزانية.

4. تصنيف التكاليف من حيث علاقتها بحجم النشاط: أهم التصنيفات

- سوف نعتمد على هذا النوع من التصنيفات ونتوسع به لاحقاً....
- أ. **تكاليف متغيرة:** وهو جميع التكاليف التي يرتبط حجمها بحجم النشاط في المنشأة فتزداد بزيادته وتقلص بنقصانه (ثابتة بالنسبة للوحدة الواحدة ومتغيرة بالمجموع).
- ب. **تكاليف ثابتة:** وهي جميع التكاليف التي ترتبط بفترة زمنية معينة وبطاقة إنتاجية محددة ولا تتأثر بزيادة أو انخفاض حجم النشاط مثال: أقساط الاهتلاك تحسب كل سنة سواء تم الإنتاج أم لا
- ت. **تكاليف شبه متغيرة (مختلطة):** وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة وتتضمن في الواقع جزءاً ثابتاً وجزءاً متغيراً لا يجوز تركها مختلطة بل يجب فصلها عن بعضها وإضافة الجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة والجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة سنتحدث في المحاضرة القادمة عن طرق فصلها...

5. تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات:

- أ. **تكلفة الفرصة البديلة:**
- تعرف تكلفة الفرصة البديلة بأنها تكلفة الفرصة الضائعة نتيجة اتخاذ القرار باختيار بديل آخر، تمثل المنافع أو الإيرادات المفقودة (غير المتحققة) لأفضل بديل يأتي بعد البديل الذي تم اختياره.

مثال: لو كان لدينا أربعة بدائل يقدر أن تحقق الأرباح أو المنافع التالية:

(1) 5000 ل.س

(2) 4000 ل.س

(3) 3000 ل.س

(4) 2000 ل.س

لا شك بأن الاختيار سيوجه نحو البديل الأول الذي يحقق أكبر قدر من الربح وفي هذه الحالة تكون الفرصة البديلة هي الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من اختيار البديل الثاني وهي 4000ل.س فتكلفة الفرصة البديلة بتعبير آخر هي الخسارة (أو فوات الربح) التي تتحملها المنشأة نتيجة التضحية ببديل ما واختيار بديل آخر.

مثال 2: شراء آلات ولدينا خيارين إما أن نقوم باستخدام الآلات في الإنتاج أو القيام بتأجير هذه الآلات للحصول على عائد في حال تم اختيار استخدام الآلات بالإنتاج نكون قد أضعنا فرصة تأجير هذه الآلات وهذا ما يسمى الفرصة البديلة.

إذاً:

تكلفة الفرصة البديلة: هي تلك المنافع المتوقعة التي سيفقدها المشروع

للبدل الذي لم يتم اختياره نتيجة بديل أفضل تم اختياره , وتستخدم تكلفة الفرصة البديلة في تقييم البدائل واتخاذ القرارات الاستثمارية, لذا نستطيع القول بأنها منفعة تتعلق بالمستقبل كان يمكن الحصول عليها من البديل الذي تم التخلي عنه ولهذا تؤثر في عملية اتخاذ القرارات لكنها لا تظهر في السجلات المحاسبية إنما تكون ضمن تقارير ودراسات المحاسب الإداري حيث تؤخذ بعين الاعتبار عند التخطيط واتخاذ القرارات على اعتبار أنها تكلفة الفرصة الضائعة.

التكاليف التفاضلية:

تعرف بأنها التفاضل بين بديلين فمثلاً كان لدينا:

بديل (أ) بحاجة لمواد مباشرة بمقدار 200000

وبديل (ب) بحاجة لمواد مباشرة بمقدار 250000

فإن التفاضل بينهما لصالح البديل (أ) باعتبار تكلفته أقل أما في حال كانت

التكلفة متساوية بين البديلين أي كلاهما مساوي لـ 200000 فالتفاضل بينهما

يكون مساو للصفر وبالتالي سيكون عنصر التكلفة غير مفيد لاتخاذ القرار لأنه

لم يقدم أي مساعدة في اختيار أحد البدائل من (أ) و (ب)

ولذلك التكاليف التفاضلية هي من ضمن التكاليف المفيدة لاتخاذ القرار سيتم التوسع بها في المحاضرات القادمة

التكاليف الغارقة:

هي تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرارات, وهي تكاليف حدثت وانتهى أمرها ولا يمكن التأثير عليها بأية قرارات حالية أو مستقبلية

مثال: شراء مواد أولية بسعر مليون بعد مدة وجدنا أن سعر نفس المواد مساو 800 ألف في هذه الحالة لم نستفيد من معرفة هذه التكلفة لأننا قمنا بالشراء إذاً هي تكاليف متعلقة بالماضي و لا يمكن التأثير عليها لا بقرارات حالية أو مستقبلية (قمنا بالشراء ومشى الحال), وتقتصر الفائدة منها على: التدقيق فيها استخدامها في توقع التكاليف المستقبلية.

الشكل العام لقائمة الدخل مرت معنا في مادة التكاليف 1 بالتفصيل ستمر معنا لاحقاً..

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في/.../....

البيان	ل.س	ل.س
صافي المبيعات		Xxx
يطرح: تكلفة البضاعة المباعة		
بضاعة أول المدة	xx	
مشتريات البضاعة خلال الفترة	xx	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	<u>xx</u>	
بضاعة آخر المدة	(xx)	(xxx)
مجمل الربح		Xxx
يطرح: مصاريف التشغيل		
مصاريف إدارية وعمومية	(xx)	

مصاريف بيع وتوزيع	(xx)	(xxx)
صافي ربح التشغيل		Xxx
+ إيرادات استثنائية		Xxx
- مصروفات أخرى		(xxx)
صافي الربح قبل الفوائد والضرائب (ربح التشغيل)		Xxx
-الفائدة المدينة		(xx)
صافي الربح قبل الضريبة		Xxx
-ضريبة الدخل		(xx)
صافي الربح (الخسارة)		Xxx

← ولا تختلف قائمة الدخل في المنشآت الصناعية عن قائمة الدخل في المنشآت التجارية إلا في القسم الخاص بحساب تكلفة البضاعة المباعة, وذلك على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة (في منشأة صناعية):

بضاعة تامة الصنع أول المدة	Xx
تكلفة البضاعة المصنوعة خلال الفترة	xx
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	Xxx
(-) بضاعة تامة الصنع آخر المدة	(xxx)
تكلفة البضاعة المباعة	Xxx

المحاضرة الثانية

الفصل الثالث: سلوك عناصر التكاليف

تحليل سلوك عناصر التكاليف:

لأغراض استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية يتم تصنيف عناصر التكاليف في شركات حسب علاقتها بحجم النشاط إلى ثلاث مجموعات: التكاليف المتغيرة.

التكاليف الثابتة.

التكاليف شبه المتغيرة)

مختلطة).

في النهاية سيتم فصل جميع التكاليف إلى مجموعتين فقط وهما تكاليف الثابتة وتكاليف المتغيرة فقط أي نفصل الجزء الثابت من التكاليف المختلطة والجزء المتغير منها ونضع كل منهما في مجموعته.

خصائص كل نوع من هذه التكاليف:

**التكاليف المتغيرة:

- وهي عناصر التكاليف كافة التي تتغير عندما يتغير حجم النشاط في المنشأة.
- يتمثل الارتباط بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط بعلاقة طردية بينهما.
- حيث تتغير التكاليف المتغيرة بتغير حجم النشاط وبنفس الاتجاه.
- أي أن هذه التكاليف تنعدم تماماً عند توقف النشاط وترتفع بارتفاعه وتتناقص بانخفاضه وبنفس النسبة.
- بناء على ما سبق فإن حجم النشاط يعد متغيراً مستقلاً، والمجموع الكلي للتكاليف المتغيرة متغيراً تابعاً:

ويمكن التعبير عن معادلة التكاليف المتغيرة كما يلي:

$$\text{ص} = \text{ب} \times \text{س} \quad \text{معادلة التكاليف المتغيرة}$$

حيث:

ص: مجموع التكاليف المتغيرة. (المتغير التابع).

ب: معدل التغير أو التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة

س: حجم النشاط (عدد الوحدات). (المتغير المستقل)

أهم ما يميز التكاليف المتغيرة أنها متغيرة من حيث المجموع وثابتة للوحدة الواحدة

مثال: لتكن مجموع التكاليف المتغيرة = 500000 ل.س.

عند إنتاج 10000 وحدة

$$\text{هذا يعني أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة} = \frac{500000}{10000} = 50 \text{ ل.س.}$$

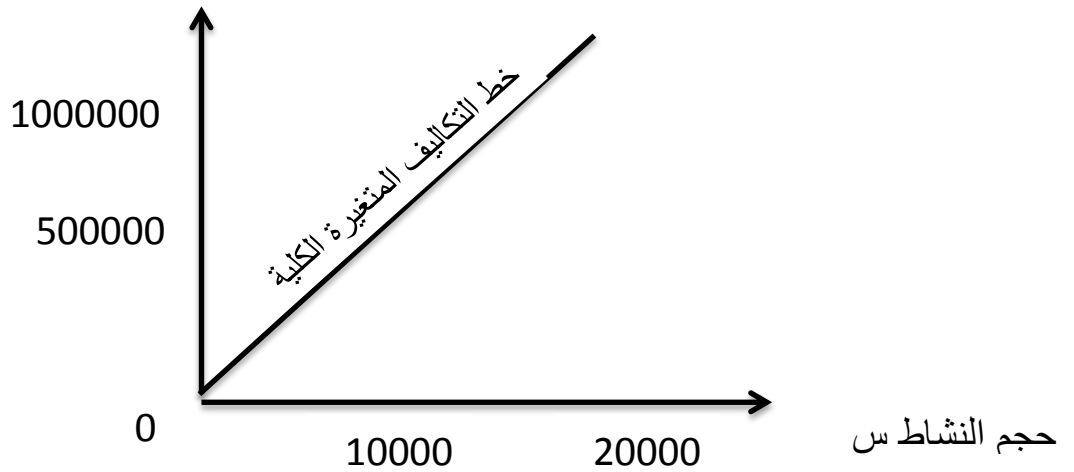
فرضاً إذا طلب حساب التكاليف المتغيرة إذا تم إنتاج 20000 وحدة

$$\text{عندها تكون التكاليف المتغيرة} = \text{ب} \times \text{س} = 50 * 20000 = 1000000 \text{ ل.س.}$$

نلاحظ من الأمثلة السابقة أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة, في حين أن

مجموع التكاليف المتغيرة هو المتغير, ويتغير بتغير حجم النشاط.

التكلفة ص



❖ تتميز التكاليف المتغيرة بما يلي:

1. تخضع التكاليف المتغيرة للرقابة المباشرة للمستويات التنفيذية في المنشأة.
2. تتأثر التكاليف المتغيرة بتغير حجم النشاط في المنشأة فترتفع بارتفاعه وتتناقص بانخفاضه وتندعم بتوقفه.
3. تتميز التكاليف المتغيرة بالتغير من حيث مجموعها وتكون ثابتة بالنسبة لوحدة المنتج.
4. يأخذ الخط الذي يمثل مجموع التكاليف المتغيرة على الرسم البياني شكل الخط المستقيم الذي ينطلق من نقطة الصفر، عندما يكون حجم النشاط يساوي الصفر، ثم يرتفع هذا الخط كلما ازداد حجم النشاط ودرجة ميل تتناسب مع معدل التغير.

**التكاليف الثابتة:

- ◆ تتمثل بمجموعة المصاريف والأعباء التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط في المنشأة.
- ◆ ترتبط بفترة زمنية معينة وبطاقة إنتاجية محدودة للمنشأة، لذلك يطلق على هذه التكاليف تعبير التكاليف الزمنية أو تكاليف الطاقة.
- ◆ هذه التكاليف تتغير على المدى الطويل بتغير الهيكل الأساسي للمنشأة واختلاف ظروف الإنتاج وأية تغيرات تطرأ على طاقتها الإنتاجية.

🌀 مثال: لتكن التكاليف الثابتة سنوياً = 5000000 , وعدد الوحدات المنتجة =

10000

نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة = $5.000.000 \div 10000$

=500

لتكن عدد الوحدات المنتجة = 20000 مع بقاء التكاليف الثابتة نفسها

نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة = $5.000.000 \div 20000$

=250

مما سبق نستنتج أن نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة متغير ..

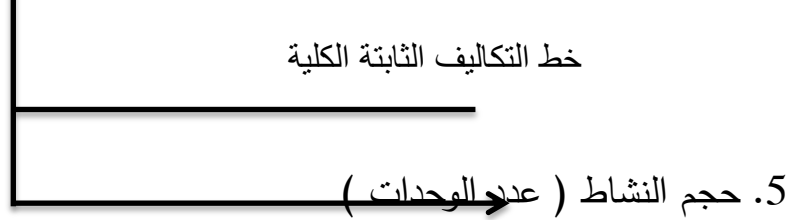
$$\text{حصّة الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة السنوية}}{\text{عدد الوحدات (حجم النشاط)}}$$

هذا يعني أنه كلما كان عدد الوحدات المنتجة أكبر كلما قل نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة، هذا يعني انخفاض التكلفة مما يؤدي لزيادة الأرباح وهذا ما يسمى الاستخدام الأمثل للطاقة أو الموارد المتاحة بالمنشأة، وكلما قل عدد الوحدات المنتجة ازداد نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة.

❖ تتميز التكاليف الثابتة بما يلي:

1. تنشأ التكاليف الثابتة نتيجة لقرارات الإدارة العليا في المنشأة وتخضع لرقابتها.
2. لا تتأثر التكاليف الثابتة بتغير حجم النشاط في المنشأة طالما أن هذا النشاط في حدود الطاقة الإنتاجية السائدة في المنشأة وضمن المدى الملائم.
3. تتميز التكاليف الثابتة بأنها ثابتة من حيث مجموعها، ولكنها متغيرة بما يتعلق بنصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف.
4. يأخذ الخط الذي يمثل مجموع التكاليف الثابتة على الرسم البياني شكل خط

مستقيم يوازي محور حجم النشاط، وذلك على الشكل التالي:



ملاحظات:

- ☞ التكاليف المتغيرة تتعدم بانعدام حجم النشاط.
- ☞ التكاليف الثابتة لا تتأثر بحجم النشاط، ولا تتعدم بانعدام حجم النشاط.
- ☞ خط التكاليف الكلية يبدأ دائماً من عند التكاليف الثابتة وذلك لأن:

التكاليف الكلية = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

وبالتالي خط التكاليف الكلية كما سنرى لاحقاً سيمتد للأعلى ويكون موازي لخط التكاليف المتغيرة والفرق بينهما هو مقدار التكاليف الثابتة.

**التكاليف شبه المتغيرة (شبه الثابتة) أو (المختلطة):

- وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط, دون أن يكون تغيرها بنفس النسبة, ولا تتعدم هذه التكاليف بانعدام حجم النشاط, أو بتوقف النشاط في المنشأة.
- تتألف هذه التكاليف في حقيقة الأمر من جزأين: جزء ثابت وجزء متغير
- ويجب فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير تمهيداً لإضافة الجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة في المنشأة والجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة في المنشأة (سيمر معنا بعد قليل طرق فصل هذه التكاليف)
- قد يكون الجزء المتغير أكبر من الجزء الثابت تكاليف شبه متغيرة.
- وقد يكون الجزء الثابت أكبر من المتغير تكاليف شبه ثابتة.
- سلوك التكاليف شبه المتغيرة يختلف تبعاً للجزأين الذي تتألف منهما.
- هناك نوع من أنواع التكاليف المختلطة يدعى

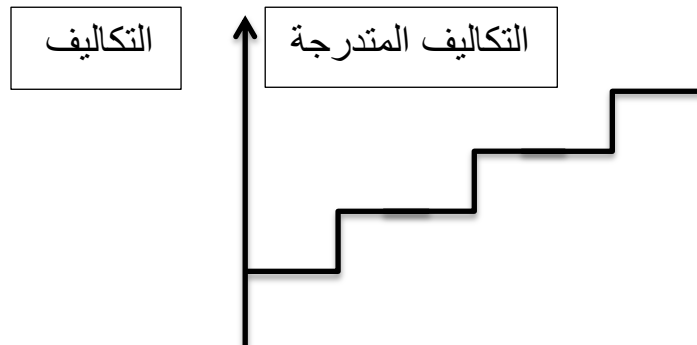
التكاليف المتدرجة: وهي تكاليف تبقى ثابتة ضمن مستوى معين من النشاط مثلاً

حتى 200000 وحدة وعند ما يزداد حجم النشاط يرتفع لمستوى آخر فرضاً 400000 وتبقى ثابتة لفترة معينة... إذاً هذه التكاليف تأخذ شكل درجات

أي تزداد بقفزات **مثال عنها:** شرائح الكهرباء كلما زاد استهلاك ترتفع التكلفة

مثال آخر: الطرود البريدية عند ارسال طرد يتم زيادة تكلفة ارساله كل ما زاد وزنه

تأخذ التكاليف المتدرجة الشكل التالي:



حجم النشاط

بالعودة للتكاليف شبه المتغيرة:

يمكن التعبير عن التكاليف شبه المتغيرة بالمعادلة التالية:

$$ص = (ب \times س) + أ$$

حيث:

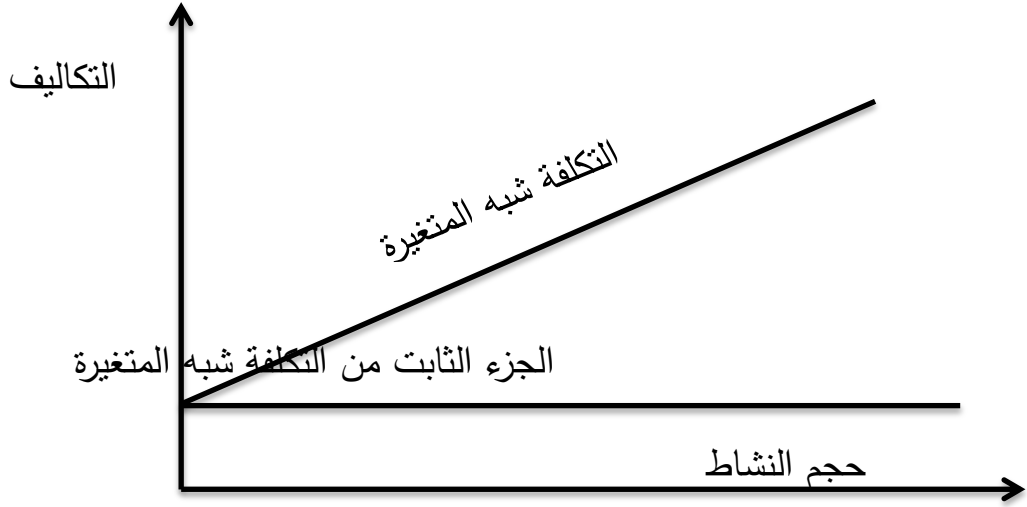
ص: التكلفة شبه المتغيرة.

ب: الجزء المتغير من التكلفة شبه المتغيرة.

س: حجم النشاط.

أ: الجزء الثابت من التكلفة شبه المتغيرة.

ويكون الرسم البياني للتكاليف شبه المتغيرة كما يلي:



يمثل الخط البياني في صعوده خط التكاليف المتغيرة ولكن تختلف نقطة الانطلاق.

حيث أن خط التكاليف المتغيرة ينطلق من الصفر.

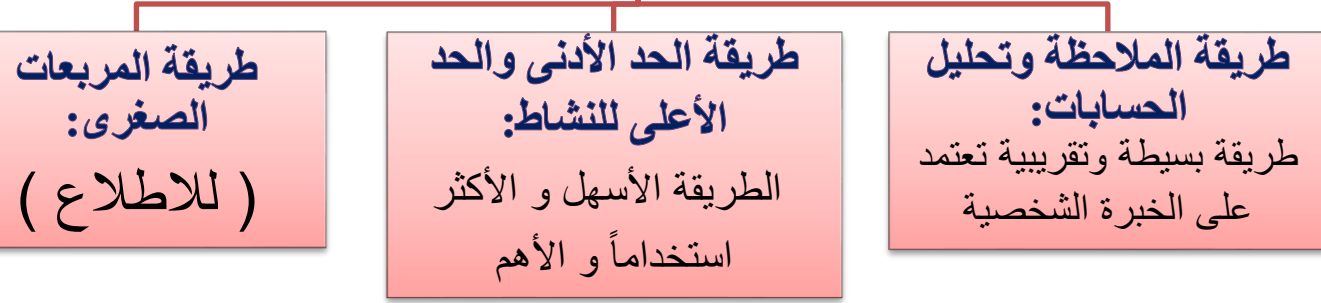
وخط التكاليف شبه المتغيرة ينطلق من النقطة التي تمثل الجزء الثابت..

* ولأن غالبية أساليب المحاسبة الإدارية تقوم على تقسيم التكاليف إلى مجموعتين:

ثابتة ومتغيرة، فلا بد من العمل على فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير في

التكاليف شبه المتغيرة ليتم في النهاية إضافة الجزء المتغير من هذه التكاليف إلى مجموعة التكاليف المتغيرة

طرق فصل الجزء الثابت والجزء المتغير في التكاليف شبه المتغيرة:



والآن سوف نتحدث عن الطرق السابقة بالتفصيل... ☺

1) طريقة الملاحظة وتحليل الحسابات:

☆ وهي طريقة بسيطة وتقريبية تقوم على دراسة عناصر التكاليف في المنشأة والاعتماد على الخبرة الشخصية في ملاحظة سلوك هذه العناصر ومحاولة تقدير الجزء الثابت والجزء المتغير في التكاليف شبه المتغيرة اعتماداً على خصائص التكاليف وسلوكها في حالات تغير النشاط...

☆ أي يجب معرفة خصائص التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة واستخدامها للفصل بين الجزء الثابت والمتغير في التكاليف شبه المتغيرة.

☆ وبناءً على ذلك يمكن الفصل .. بناءً على تقدير حجم الجزء المتغير من عنصر التكلفة شبه المتغيرة من خلال ملاحظة أن هذا الجزء يتوقف تماماً بتوقف حجم النشاط ويزداد بزيادته وينقص بنقصانه.

☆ بما أن هذه الطريقة تعتمد على التقدير لذلك لا نستطيع استخدامها...

2) طريقة الحد الأعلى والحد الأدنى للنشاط:

✧ تعتبر هذه الطريقة من أسهل طرق الفصل بين الجزء الثابت والمتغير من التكاليف شبه المتغيرة، وأكثرها استخداماً حيث تقوم على ملاحظة الحدين الأعلى والأدنى اللذين يتراوح حجم النشاط بينهما، ومن ثم تحديد حجم التكلفة شبه المتغيرة المقابلة لكل من هذين الحدين من النشاط وتهمل التقديرات الأخرى التي قد تقع بين هذين الحدين.

✧ ويتم الفصل بين الجزء الثابت والمتغير من خلال العلاقة التالية:

الجزء المتغير ضمن التكاليف شبه المتغيرة للوحدة الواحدة

$$\frac{\text{التكاليف شبه المتغيرة للحجم الأعلى} - \text{التكاليف شبه المتغيرة للحجم الأدنى}}{\text{حجم النشاط الأعلى} - \text{حجم النشاط الأدنى}}$$

إذاً هذه الطريقة نلاحظ تغير حجوم النشاط في المنشأة ضمن حدود الطاقة الإنتاجية لهذه المنشأة.

🌸 **مثال:** نفترض أن حجوم النشاط في إحدى المنشآت والتكاليف شبه المتغيرة لكل

حجم منها كانت على الشكل التالي:

حجوم النشاط (وحدات)	التكلفة شبه المتغيرة (ل.س)
1000	25000
750	20000
500	15000
250	10000

الأدنى

الأعلى

والمطلوب: حساب التكلفة المتغيرة للوحدة.. والتكلفة الثابتة للوحدة

الحل: الجزء المتغير ضمن التكاليف ضمن التكاليف شبه المتغيرة للوحدة الواحدة

$$20 \text{ ل.س} = \frac{15000}{750} = \frac{10000-25000}{250-1000} =$$

⊙ وللحصول على الجزء الثابت من التكلفة شبه المتغيرة فيمكن حسابه من خلال

التعويض في معادلة التكاليف شبه المتغيرة: **ص = (ب × س) + أ**

علماً أن: ب: التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ، س: حجم النشاط.

أ: الجزء الثابت من التكلفة شبه المتغيرة.

ولدينا حالتين: الأولى هي أن نأخذ الحد الأعلى للنشاط ونعوضه:

$$أ = 5000 \text{ ل.س} \quad 25000 = (1000 \leftarrow 20) + أ$$

وإذا أخذنا الحد الأدنى للنشاط:

$$أ = 5000 \text{ ل.س} \quad 10000 = (250 \leftarrow 20) + أ$$

⊙ طريقة ثانية لإيجاد الجزء الثابت من التكلفة المتغيرة:

التكلفة شبه المتغيرة = التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة

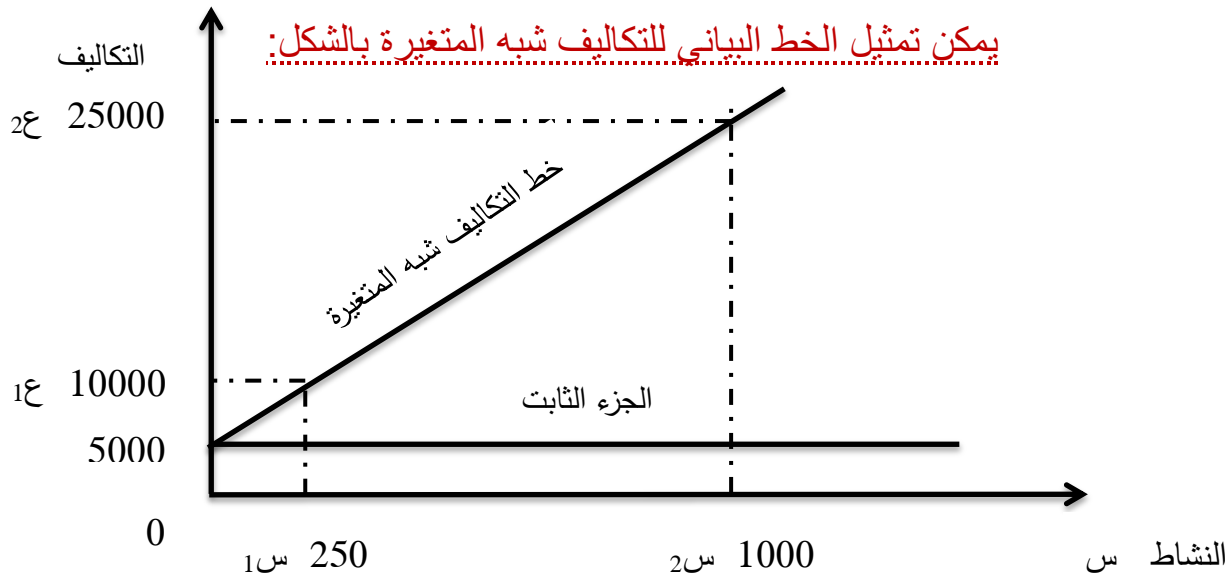
أو بصيغة أوضح: **التكاليف شبه المتغيرة = الجزء المتغير + الجزء الثابت**



ونحننا طلعنا بالأول التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة

وحتى نحسب الجزء المتغير نضرب التكلفة المتغيرة للوحدة × عدد الوحدات (سواء الأدنى أو الأعلى)

$$\text{الجزء المتغير} = 20 \times 250 = 5000 \text{ أو } 2 \times 1000 = 2000$$



~انتهى حل المثال~

⊗ مسألة رقم 4 صفحة 54: لنفترض أن حجوم النشاط في إحدى المنشآت والتكاليف شبه المتغيرة لكل حجم منها كانت على الشكل التالي:

حجوم النشاط (وحدات)	300	500	700
التكلفة شبه المتغيرة (ل.س)	700	1100	1500

والمطلوب: فصل الجزء عن الجزء المتغير من التكاليف شبه المتغيرة باستخدام طريقة الحد الأعلى والحد الأدنى.

الحل: الجزء المتغير ضمن التكاليف ضمن التكاليف شبه المتغيرة للوحدة الواحدة

$$2 \text{ ل.س} = \frac{800}{400} = \frac{700-1500}{300-700} =$$

⊙ وللحصول على الجزء الثابت من التكلفة شبه المتغيرة فيمكن حسابه من خلال التعويض في معادلة التكاليف شبه المتغيرة نشاط في أي مستوى :

$$\text{ص} = (\text{ب} \times \text{س}) + \text{أ}$$

أن نأخذ الحد الأعلى للنشاط ونعوضه:

$$\text{أ} = 100 \text{ ل.س} \quad 1500 = (700 \times 2) + \text{أ}$$

✋ وإذا أخذنا الحد الأدنى للنشاط:

$$\text{أ} = 100 \text{ ل.س} \quad 700 = (300 \times 2) + \text{أ}$$

إعداد قائمة الدخل الحدية كالتالي:

عرضنا في المحاضرة السابقة قائمة الدخل التقليدية في هذه المحاضرة سنتعرف على القائمة التي سنعتمدها بشكل خاص بمادتنا المحاسبة الإدارية تدعى هذه القائمة

بقائمة الدخل الحدية التي تقوم على فصل التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة وتأخذ الشكل التالي:

المبالغ	البيان
xxx	إيرادات المبيعات (عدد الوحدات
(xxx)	*سعر الوحدة)
	(-) التكاليف المتغيرة
Xxx	هامش المساهمة
(xxx)	(-) التكاليف الثابتة
Xxx	صافي الربح

ماذا تحتوي التكاليف المتغيرة؟

كل مباشر هو متغير.

1. أجور مباشرة.
2. مواد مباشرة.
3. تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة.
4. مصاريف البيع والتوزيع المتغيرة.

تمارين خارجية:

فيما يلي البيانات المتعلقة بالتكاليف لدى شركة لصناعة حقائب السفر عند ثلاث

مستويات للنشاط

نشاط	التكاليف	100 حقيبة	300 حقيبة	500 حقيبة
إجمالي	تكاليف متغيرة	7500		

		2500	تكاليف ثابتة	التكاليف
		10000	إجمالي	
			تكلفة المتغيرة للوحة	تكلفة الحقيقية الواحدة
			نصيب الوحدة من تكاليف الثابتة	
			تركيبية الحقيقية الوحدة (تكلفتها)	

المطلوب إتمام الجدول السابق.

الحل:

أولاً: التكاليف الثابتة تبقى محافظة على قيمتها في جميع مستويات النشاط أي تساوي 2500 لأن التكاليف الثابتة كما مر معنا ثابتة بالمجموع ومتغيرة بالنسبة للوحدة الواحدة

ثانياً: نوجد التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة وذلك بتقسيم التكاليف المتغيرة المعطاة على عدد الوحدات

كما يلي:

$$100/7500 = 75 \text{ حقيبة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة}$$

وبما أن التكاليف المتغيرة ثابتة للوحدة الواحدة ومتغيرة بالمجموع لذلك نستطيع حساب التكاليف المتغيرة لجميع المستويات وذلك بضرب عدد الحقائق بالتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة

ثالثاً: نحسب نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة بتقسيم مجموع التكاليف الثابتة (2500) على عدد الوحدات في كل مستوى من النشاط 100,300,500

رابعاً: أما تركيبة الحقيقية فيتم حسابها بجمع كل من التكاليف الثابتة مع المتغيرة للوحدة الواحدة

بالتطبيق الحل على الجدول السابق نجد:

نشاط	التكاليف	100حقيقية	300 حقيقية	500 حقيقية
إجمالي التكاليف	تكاليف متغيرة	7500	=75*300 22500	=75*500 37500
	تكاليف ثابتة	2500	2500	2500
	إجمالي	10000	25000	40000
تكلفة الحقيقية	تكلفة المتغيرة للوحدة	=100/7500 75	75	75
	نصيب الوحدة من تكاليف الثابتة	=100/2500 25	=300/2500 8.33	5=500/2500
الوحدة الواحدة	تركيبية الحقيقية الوحدة (تكلفتها)	100	83.33	80

ملاحظة: كلما زاد عدد الوحدات المنتجة نخفض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة.

انتهى حل المثال

يمكن أن يرد سؤال بالامتحان كما يلي:

عند إنتاج 10000 وحدة بلغت التكاليف المتغيرة 1000000 والتكاليف الثابتة 2000000 والمطلوب حساب تكلفة الحقيقية عند إنتاج 20000 وحدة.

نتبع الخطوات الحل السابقة نوجد نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة

$$100 = 10000 / 1000000 =$$

أما نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة عند مستوى نشاط 20000 وحدة

$$100 = 20000 / 2000000 =$$

وبالتالي تركيبة الحقيقية تكون مساوية $200 = 100 + 100$

مثال رقم 3:

فيما يلي قائمة الدخل لإحدى الشركات عن الشهور الثلاث الأولى كما يلي:

البيان	أذار	شباط	كانون 2
المبيعات بالوحدات	5000	4000	3000
إيرادات المبيعات	1000000	800000	600000
يطرح: تكلفة البضاعة المباعة	(400000)	(320000)	(240000)
مجمّل الربح	600000	480000	360000
يطرح: مصاريف التشغيلية			
مصاريف دعاية وإعلان	(40000)	(40000)	(40000)
مصاريف النقل	(20000)	(17000)	(14000)

رواتب وأجور	(70000)	(60000)	(50000)
مصاريف التأمين	(12000)	(12000)	(12000)
مصاريف الاهتلاك	(50000)	(50000)	(50000)
صافي ربح	408000	301000	194000

المطلوب:

تحديد كل من المصاريف المتغيرة والثابتة والمختلطة بما في ذلك تكلفة البضاعة المباعة (أي تحديد عناصر التكاليف ان كانت ثابتة أو متغيرة أو مختلطة)

❖ فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة فيما يتعلق بالتكاليف المختلطة.

❖ اعداد قائمة الدخل الحدية عن شهر آذار.

الحل:

❖ لكي نحدد نوع التكلفة نقوم بحساب تكلفة الوحدة الواحدة فإذا كانت ثابتة فالتكلفة متغيرة

فنبداً من تكلفة البضاعة المباعة:

$$✓ \text{ في شهر كانون الثاني} = 3000/240000 = 80 \text{ ل.س}$$

$$✓ \text{ في شهر شباط} = 4000/320000 = 80 \text{ ل.س}$$

$$✓ \text{ وفي آذار} = 5000/400000 = 80 \text{ ل.س}$$

❖ بما أن نصيب الوحدة الواحدة من تكلفة البضاعة المباعة هي نفسها في

جميع مستويات النشاط فيمكن القول أن تكلفة البضاعة المباعة هي من

التكاليف المتغيرة ثابتة بالنسبة للوحدة الواحدة ومتغيرة بالمجموع.

❖ نلاحظ أن مصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف التأمين و الاهتلاك هي

مصاريف ثابتة في كل شهر وبالتالي تشكل **تكاليف ثابتة**.

❖ نكمل باقي التكاليف لنحدد ان كانت تكاليف متغيرة أم ثابتة أي نقوم بحساب تكلفة الوحدة الواحدة من باقي المصاريف

مصاريف النقل: في شهر كانون=2=3000/14000=4.6ل.س للوحدة

شباط=4000/17000=4.2ل.س للوحدة

نلاحظ اختلاف نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة من شهر لآخر بالتالي هي ليست تكاليف متغيرة ، وأيضاً ليست تكاليف ثابتة لأنها مختلفة بالنسبة للمجموع من شهر لآخر ، وبالتالي تعتبر مصاريف النقل من **التكاليف المختلطة** وكذلك الأمر بالنسبة لمصاريف الرواتب والأجور في حال كررنا العملية السابقة.

👉 فصل الجزء الثابت عن المتغير

1. لمصاريف النقل

$$= \frac{6000}{2000} = \frac{14000-20000}{3000-5000} = \text{نطبق القانون الجزء المتغير ضمن مصاريف النقل}$$

3 ل.س للوحدة

حساب التكاليف الثابتة ضمن مصاريف النقل في شهر ك2

$$\text{ص} = (\text{ب} \times \text{س}) + \text{أ}$$

$$14000 = (3000 * 3) + \text{أ} = 5000 \text{ ل.س}$$

وهي نفسها عند أي حجم نشاط آخر..

2. مصاريف الرواتب والأجور

$$= \frac{20000}{2000} = \frac{50000-70000}{3000-5000} = \text{الجزء المتغير ضمن مصاريف الرواتب والأجور}$$

10 ل.س للوحدة

حساب التكاليف الثابتة ضمن مصارف الرواتب والأجور في شهر ك 2

$$\text{ص} = (\text{ب} \times \text{س}) + \text{أ}$$

$$\text{أ} = 20000 \text{ ل.س} \quad \text{ب} = 10 \times 5000 = 50000 \quad \text{ص} = 70000$$

وهي نفسها عند أي حجم نشاط آخر..

❁ قائمة الدخل الحدية لشهر آذار:

المبالغ	البيان
1000000	إيرادات المبيعات
(465000)	(-) التكاليف المتغيرة
535000	هامش المساهمة
(127000)	(-) التكاليف الثابتة
408000	صافي الربح

❁ تم حساب التكاليف المتغيرة على الشكل التالي:

$$465000 = 93 * 5000$$

93 هي: 80 نصيب الوحدة الواحدة من تكلفة البضاعة المباعة.

3 الجزء المتغير من مصاريف النقل.

10 الجزء المتغير من مصاريف الرواتب والأجور.

❁ أما التكاليف الثابتة وهي 40000 مصاريف الدعاية والاعلان

12000 مصاريف التأمين 50000 مصاريف الاهتلاك 5000 الجزء

الثابت من مصاريف النقل 20000 الجزء الثابت من مصاريف الرواتب

والأجور.