

## محاسبة ادارية [8] - تابع تحليل سلوك عناصر التكاليف

### نظريات قياس التكاليف وتحميلها على عناصر الانتاج

خامسا: تبويب التكاليف وفقا لاغراض التخطيط واتخاذ القرارات:

يتم تبويب عناصر التكاليف وفقا لاغراض التخطيط واتخاذ القرارات الى :

#### 1//التكاليف التفاضلية:

تعرف التكلفة التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار احد البدائل عوضا عن بديل آخر، او هي التغير الذي يطرأ عن التكلفة نتيجة تغير مستوى او طبيعة النشاط.

ويمكن عرض منهج التحليل التفاضلي في الخطوات التالية:

1- تحديد البدائل وتوضيح مضمون كل منها بدقة

2- تحديد التكاليف والايرادات التي يمكن ان تتغير باختلاف البدائل

3- قياس صافي الآثار التفاضلية لكل بديل

4- المقارنة بين البدائل واختيار البديل الأفضل والذي يحقق صافي دخل اعلى او تكلفة اقل

مع ملاحظة ان الايراد التفاضلي يمثل مقدار التدفق النقدي او ما يعادله في صورة سلع وخدمات والمنتظر حدوثه بمصاحبة بديل معين

مثال :

بفرض ان احدى الشركات التجارية تفكر في اسلوب تسويق منتجاتها حيث ان السياسة المتبعة حاليا هي التوزيع من خلال وكلاء معتمدين في اغلب مدن المملكة في حين تفكر الشركة في التوزيع من خلال فتح معارض خاصة بها في المدن الرئيسية .

وفيما يلي التحليل التفاضلي الذي يوضح التكاليف والايرادات التفاضلية الخاصة بكل بديل

#### التحليل التفاضلي لكل بديل

بيان	البديل المقترح التوزيع من خلال معارض البيع	البديل الحالي التوزيع عن طريق الوكلاء المعتمدين	التكلفة والايرادات التفاضلية
الايرادات	2,400,000	2,000,000	400,000
التكاليف			
تكلفة البضاعة المباعة	1,000,000	1,000,000	----
تكلفة الاعلان	60,000	120,000	(60,000)
عمولة البيع	50,000	----	50,000
استهلاك مباني المخازن	60,000	20,000	40,000
تكاليف ثابتة أخرى	100,000	100,000	----
اجمالي التكاليف	1,270,000	1,240,000	30,000
صافي الدخل	1,130,000	760,000	370,000

ويتضح من التحليل التفاضلي السابق للبديلين المطروحين الاتي

الايرادات التفاضلية 400,000 ، التكاليف التفاضلية 30,000

ويعني ان البديل المقترح سيؤدي الى تحقيق صافي دخل تفاضلي موجب قدره 370,000 ريال .

ويلاحظ من التكاليف التفاضلية الاتي:

1- انها تكاليف مستقبلية

2- انها لا ترتبط بتقسيمات معينة للتكاليف، بمعنى انها ليست دائما متغيرة او ثابتة، ففي المثال السابق يلاحظ ان تكلفة البضاعة المباعة ( تكلفة متغيرة ) لا تعتبر تكاليف تفاضلية لأنها لم تتغير في ظل البديلين، في حين ان تكلفة استهلاك مباني المخازن ( تكلفة ثابتة ) تعتبر تكلفة تفاضلية حيث انها تأثرت في ظل البديلين

3- التكلفة التفاضلية تختلف من تحليل لآخر وفي ظل البدائل المختلفة

## //2 التكاليف الغارقة:

التكلفة الغارقة هي التكلفة التي حدثت بالفعل وهي تكلفة متساوية في جميع البدائل أي لا تختلف من بديل لآخر وبالتالي لا تؤثر ولا تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار وتحملها المنشأة في جميع الاحوال

**ومن الامثلة على التكاليف الغارقة التكاليف التاريخية** لاصل ثابت قديم ( بفرض عدم وجود قيمة تخريدية له ) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الاصل بأصل اخر . وذلك ان التكلفة التاريخية لهذا الاصل تمثل انفاقا تم في الماضي نتيجة لقرار معين ويصعب استرداده في الوقت الحاضر او في المستقبل نتيجة الرجوع في هذا القرار او الرغبة في تعديله

فمثلا عند شراء آلة معينة واستخدامها في المنشأة لفترة زمنية معينة اذا رغبت المنشأة في الاستغناء عن هذه الآلة او استبدالها بآلة جديدة فإن التكلفة الغارقة هنا تتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لتلك الآلة وقيمتها التخريدية ( او البيعية ) والتي يمكن استردادها عند التخلص منها **وفيما يلي مثال على ذلك :**

مثل: بافتراض ان احدى المنشآت اشترت آلة في 1/1/1422 بمبلغ 10,000 ريال وتستهلك بطريقة القسط الثابت بنسبة 10% سنويا، وبعد مرور خمسة اعوام قررت التخلص من الآلة ببيعها حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ 1000 ريال **المطلوب :** تحديد التكلفة الغارقة للآلة

10,000	ب- 5000	ج- 1000	د- 4000
تكلفة الآلة			
(-) مجمع الاستهلاك حتى نهاية السنة الخامسة			
10,000 × 10% × 5 سنوات =			
(5000)			
5000			
(-) القيمة البيعية للآلة			
(1000)			
4000			
التكلفة الغارقة			

## //3 تكلفة الفرصة البديلة :

وهي عبارة عن الربح او العائد الضائع ( او الايراد الضائع ) نتيجة عدم اختيار البديل التالي في الافضلية للبديل الذي تم اختياره فعلا. ويظهر مفهوم تكلفة الفرصة البديلة في حالة تعدد البدائل المتاحة امام المنشأة للاختيار فيما بينها . ويوضح المثال التالي كيفي احتساب تكلفة الفرصة البديلة .

### مثال :

افترض انه امام المنشأة فرصة اختيار احد البدائل الانتاجية الثلاثة التالية

البديل ( 1 )	صافي الدخل المتوقع منه	20,000 ريال
البديل ( 2 )	صافي الدخل المتوقع منه	35,000 ريال
البديل ( 3 )	صافي الدخل المتوقع منه	32,000 ريال

### والمطلوب : احتساب تكلفة الفرصة البديلة

وفقا للبيانات السابقة يتضح افضلية البديل رقم 2 والذي يتوقع ان يحقق صافي دخل قدره 35000 ريال، ونتيجة لاختيار البديل 2، ونظرا لندرة موارد المنشأة فلن يتم اختيار كلا من البديلين 1 و 3 ، الا انه في حقيقة الامر فإن هناك فرقا فيما بين ان المنشأة لم تختار احد البديلين 1 او 3 او انه قد تم التضحية بهما معا ، فبالرجوع الى موارد المنشأة النادرة ، فانه وفقا لقدرتها لا تستطيع انتاج سوى بديل واحد فقط ، لذا فإن المنشأة لم تتضحى بالبديلين 1 و 3 وانما ضحت فقط باحدهما في سبيل اختيار البديل 2 وهو الافضل في هذه الحالة .

ولتحديد البديل الذي تم التضحية به نجد ان المنشأة قد ضحت بصافي دخل البديل التالي من حيث الافضلية - للبديل الذي تم اختياره أي انها ضحت بصافي الدخل المتوقع للبديل 3 نتيجة اختيار البديل 2

**تكلفة الفرصة البديلة للبديل 2 = صافي الدخل المتوقع الضائع نتيجة عدم اختيار البديل 3 = 32000 ريال**

تمثل التكلفة الضمنية المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات او مقابل منفعة ولم يترتب عليها تكبد المنشأة لنفقة فعلية حالية او مستقبلية ويتضح من ذلك ان التكلفة الضمنية هي تكلفة مقدرة اعتمادا على الحالات السائدة خارج المنشأة او تكلفة المثل فهي تكلفة مقدرة لخدمات او منافع حصلت عليها المنشأة دون ان تسبب تدفقا نقديا خارجا او حتى دون ان ينشأ عنها التزام بقيمتها . وتحتسب التكلفة الضمنية اساسا بهدف تحقيق القف في المقارنات بين المنشآت المختلفة - وايضا بهدف تحقيق الدقة في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج .

ولذلك فإن التكلفة الضمنية هي بمثابة تكلفة الاستفادة من عناصر الإنتاج المملوكة للمنشأة مثل الفائدة التي تحتسب على رأس المال المملوك لها والراتب الضمني للمالك نظير عمله في منشأته.

وعلى الرغم من ان العرف المحاسبي لا يعترف بتلك التكاليف نظرا لانه لا يترتب عليها انفاق نقدي فعلي ولا توجد مستندات تؤيد حدوثها الا انه عادة ما يتم الاعتراف بها في بعض التقارير الخاصة بهدف اتخاذ القرارات الادارية السليمة.

### الفصل الثالث

#### نظريات قياس التكاليف وتحميلها على عناصر الإنتاج

ويتضمن الموضوعات التالية:

- مداخل تحميل التكاليف المختلفة.
- الاختلافات بين هذه المداخل.
- مزايا وعيوب كل مدخل من المداخل.
- اعداد قوائم التكاليف والدخل في ظل كل مدخل.
- تسوية صافي الربح بين المداخل المختلفة.

تمهيد:

تتعدد المداخل التي تستخدم في تحميل التكاليف الانتاجية على المنتجات ويمكن تقسيم هذه المداخل الى نوعين رئيسيين هما:

- مدخل التحميل الكلي
  - مدخل التحميل للتكاليف المتغيرة (المباشرة)
  - بالاضافة الى المدخل المشتق منهما (وهو مدخل التحميل على اساس التكلفة المستغلة)
- وتركز الدراسة في هذا الفصل على استعراض هذه المداخل سواء في ظل نظم التكاليف الفعلية او المعيارية مع دراسة تأثير هذه المداخل على اعداد قوائم التكاليف وقائمة الدخل .

اولا : مداخل تحميل التكاليف

تتفق جميع مداخل تحميل التكاليف على ضرورة ان تتضمن تكلفة المنتج على التكاليف المتغيرة ولكنها تختلف في مدى تضمن تكلفة المنتج للتكاليف الانتاجية الثابتة .

ففي ظل مدخل التحميل الكلي يتم تحميل تكلفة المنتج بالتكلفة الانتاجية الثابتة سواء اكانت الطاقة الانتاجية للمنشأة مستغلة بالكامل ام غير مستغلة ، بينما في ظل مدخل التكلفة المستغلة يتم تحميل المنتج بالتكلفة الاجمالية الثابتة للطاقة المستغلة فقط مع معالجة تكلفة الطاقة غير المستغلة كتكلفة فترية . اما مدخل التكلفة المتغيرة فيعتبر التكلفة الانتاجية الثابتة كلها تكلفة دفترية لا يتم تحميلها للمنتج .

وسيتيم في هذا الجزء مناقشة المداخل المختلفة لتحميل التكاليف على المنتجات وذلك على النحو التالي .

- 1- مدخل التحميل الكلي
- 2- مدخل التكاليف المستغلة
- 3- مدخل التكاليف المتغيرة ( المباشرة ) .

1- التحميل الكلي للتكاليف:

- يعتبر مدخل التحميل الكلي من المداخل المطلوب استخدامها لاغراض اعداد التقارير الخارجية وبما يتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها .  
- ويقوم هذا المدخل على اساس تحميل الوحدات المنتجة بكافة عناصر تكاليف الإنتاج التي تحدث في المنشأة سواء كانت متغيرة او ثابتة وسواء اكانت عناصر تكاليف مباشرة او غير مباشرة وذلك لان الوحدات المنتجة هي المتسببة في احداث تلك التكاليف وبالتالي فإنها يجب ان تتحمل بها بالكامل .

- وفقا لهذا المدخل تظهر جميع عناصر التكاليف بغض النظر عن طريقة التويب المتبعة ( مباشر وغير مباشر او متغير وثابت ) في قائمة تكاليف الإنتاج . ولهذا لا يفترض وفقا لهذا المدخل وجود أي جزء من التكاليف يمثل اعباء عامة او غير مستغلة ، وانما تعتبر جميع بنود الانفاق من تكلفة المنتج بغض النظر عن مستوى الاستغلال المتاح للموارد .

- ويترتب على ذلك ان تكلفة وحدة الإنتاج تتجدد بناء على نصيبها من التكلفة الكلية ويتم الاسترشاد بالتكلفة الكلية لوحدة الإنتاج عند تحديد سعر البيع .

وعلى الرغم من سهولة تطبيق مدخل التكلفة الكلية من الناحية العملية الا انه يعاب عليه ما يلي .

**1-** على الرغم من ان التكلفة الكلية يتم تحميلها بغرض الانتاج الا ان هذا لا يعني بالضرورة ان الانتاج الفعلي قد استفاد من جميع عناصر التكلفة فهناك التكلفة الثابتة التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن حجم الانتاج الفعلي طالما انه في حدود المدى الانتاجي الملائم وبناء على ذلك فإنه باتباع مدخل التحميل الكلي ترجع مسنولية التكلفة الثابتة لحجم الانتاج الفعلي بغض النظر عن مقدار هذا الحجم وعن درجة استفادته من التكلفة الثابتة .

ويترتب على هذا الوضع العيوب التالية :

أ- تقلب متوسط التكلفة الكلية لوحدة الانتاج وتغيره من فترة لآخرى بسبب التغير الذي يحدث في حجم الانتاج وتأثير ذلك على نصيب وحدة الانتاج من التكلفة الثابتة .

ب - ان سعر البيع المحدد بناء على متوسط تكلفة متقلب سوف يتسم ايضا بالتقلب وعدم الاستقرار وهي خصائص غير مرغوب فيها عند تحديد اسعار بيع المنتجات والخدمات .

**2-** نتيجة لما سبق يتسائل البعض عن مدى استفادة جميع انواع المنتجات من التكلفة الثابتة وربما كان التساؤل عن مدى شمولية الاستفادة من جميع عناصر التكلفة الثابتة ام ان الاستفادة مقصورة على بعض العناصر وان البعض الاخر ما زال ينظر اليها كتكلفة للطاقة العاطلة او غير المستغلة وهو ما يقترب من الواقع الحقيقي للانتاج وبالتالي

يترتب على استخدام مدخل التحميل الكلي للتكلفة ظهور مشكلات اهمها :

أ - تحويل تكلفة الطاقة غير المستغلة للمنشأة المنتجة الى طرف اخر وهو المستهلك وذلك من خلال سعر البيع الذي يحدد بناء على التكلفة الكلية ب - عدم عدالة سياسة التسعير وعدم مراعاة مدى استفادة وحدة الانتاج من عناصر التكاليف عند وضع سعر البيع مما يقلل من اهمية تكلفة وحدة الانتاج كأساس لتحديد السعر .

**3-** ضعف الاستفادة من بيانات التكلفة بناء على مدخل التكلفة الكلية في مجالات التخطيط والرقابة من خلال نظام التكاليف المعيارية والموازنات يجعلها موضع انتقاد لنفس الاسباب السابق الاشارة اليها ويضاف الى ذلك انه اذا كانت المعايير المبنية على اساس التحميل الكلي قد انتقدت لعدم مناسبتها في مجال التخطيط فإنه يصعب استخدامها ايضا في مجال الرقابة . فمعايير التكاليف لها وجهان احدهما يشير الى الجانب التخطيطي والاخر يشير الى الجانب الرقابي . فإذا كان الجانب التخطيطي منتقدا فإن الاستفادة منه في مجال الرقابة ايضا سوف تصبح محل انتقاد لنفس الاسباب .

**4-** لا يفيد مدخل التحميل الكلي في اتخاذ القرارات في الاجل القصير مثل قرارات قبول طلبية خاصة من عدمه حيث قد يؤدي الاعتماد على هذا المدخل الى رفض طلبية معينة - في ظل وجود طاقة عاطلة رغم ان قبولها على اساس سعر بيع اقل من التكلفة الكلية للوحدة ولكنه اعلى من التكلفة المتغيرة ويغطي جزء من التكلفة الثابتة يعتبر هو القرار السليم .

والخلاصة انه رغم ما يتسم به مدخل التحميل الكلي من سهولة في التحميل الا ان له انتقادات عديدة لا سيما في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتحديد ورسم سياسات التسعير .

**Soona**