

محاسبة ادارية [9] - تابع نظريات قياس التكاليف وتحميلها على عناصر الانتاج

2- التكاليف المستغلة :

- يقوم هذا المدخل على اساس تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف المستغلة والتي تتمثل في التكاليف المتغيرة مضافا اليها جزء من التكاليف الثابتة حسب نسبة الطاقة المستغلة خلال الفترة .

- على ان يتم تحميل ايرادات الفترة بالتكاليف الفترية التي تشمل عناصر التكاليف التسويقية والادارية وايضا التكاليف الثابتة للطاقة غير المستغلة للوصول الى صافي الربح خلال فترة زمنية معينة

- باعتبار ان التكاليف الثابتة للطاقة غير المستغلة تعد بمثابة اعباء اضافية لا تحمل على الوحدات المنتجة لعدم تسببها في احداثها ولذلك يتم تحميلها على المنشأة ككل من خلال ادراجها في قائمة الدخل كتكلفة فترة .

- يساعد مدخل التكلفة المستغلة على الاجابة على عدة تساؤلات اهمها :

• ما هو المستوى الحقيقي للاداء الحالي للمنشأة ؟ • ماهي اسباب وجود الطاقة العاطلة الحالية ؟

• كيف يمكن التصرف فيها ؟ • من المسؤول عن حدوثها ؟

- ويترتب على استخدام المدخل السابق في تحديد تكلفة المنتج ان تحديد سعر بيع المنتج في ضوء تحميله فقط بالتكاليف المستغلة يساعد بدوره على الوصول الى سعر بيع عادل يراعي مقدار ما استفادته وحدة الانتاج دون زيادة او نقص

- وقبل توضيح كيفية تحديد تكلفة الجزء الثابت المستغل وغير المستغل تجدر الاشارة الى بعض المصطلحات الخاصة بالمفاهيم المختلفة للطاقة والتي يجب الاشارة اليها

أ - الطاقة القصوى :

وتمثل اقصى طاقة انتاجية يمكن للتجهيزات الالية تحقيقها ،دون مراعاة أي اعطال طبيعية او عادية يتم حدوثها .ولهذا فان المفهوم يعتبر نظريا ويصعب تطبيقه في الحياة العملية .

ب - الطاقة المتاحة :

وتمثل اقصى طاقة انتاجية يمكن للتجهيزات الالية تحقيقها ولكن مع استبعاد الاعطال الطبيعية او العادية التي يتحتم حدوثها.

ج - الطاقة الفعلية :

تمثل اقصى طاقة يمكن للتجهيزات الالية تحقيقها بعد استبعاد الاعطال الحتمية وغير الحتمية .

- ولهدف تحليل تكلفة وحدة الانتاج في ظل مدخل التكلفة المستغلة ، يتم تحليل عناصر تكاليف الانتاج الى شقين احدهما متغير والآخر ثابت . وبالنسبة للجزء الثابت يتم تحديد تكلفة الجزء الثابت المستغل باتباع الخطوات التالية :

$$1- \text{نسبة الاستغلال} = \frac{\text{الطاقة الفعلية}}{\text{الطاقة المتاحة}} = \%$$

$$2- \text{تحديد تكلفة الجزء الثابت المستغل} = \text{تكلفة الانتاج الثابتة الكلية} \times \text{نسبة الاستغلال}$$

$$3- \text{تحديد تكلفة الجزء الثابت غير المستغل} = \text{تكلفة الانتاج الثابتة الكلية} - \text{تكلفة الانتاج الثابتة المستغلة}$$

مثال :

بفرض ان عدد الوحدات المنتجة بلغ 1600 وحدة ، والطاقة المتاحة 2000 وحدة ، وقد بلغ اجمالي التكلفة الثابتة عن الفترة 30,000 ريال

المطلوب: تحديد تكلفة الجزء الثابت المستغل وغير المستغل.

$$\text{الحل:} \bullet \text{نسبة الاستغلال} = \frac{1600}{2000} = 80\% \bullet \text{التكلفة الثابتة للطاقة المستغلة} = 30,000 \times 80\% = 24,000 \text{ ريال}$$

$$\bullet \text{التكلفة الثابتة للطاقة غير المستغلة} = 30,000 - 24,000 = 6000 \text{ ريال}$$

ويمكن ايضا حساب التكلفة الثابتة للطاقة غير المستغلة:

$$\bullet \text{تكلفة الانتاج الثابتة الكلية} \times \text{النسبة غير المستغلة} = 30,000 \times (100\% - 80\%) = 6000 \text{ ريال}$$

ويظهر بقائمة التكاليف مبلغ 24,000 ريال والتي تمثل المبلغ الواجب ان يدخل ضمن تكلفة المنتج من التكلفة الثابتة ، بينما يظهر مبلغ 6000 ريال الممثل للتكلفة الثابتة غير المستغلة كأعباء عامة او فترية في قائمة الدخل.

وبصفة عامة فإن مدخل التحميل المستغل يتصف بالعدالة في التحميل مع المحافظة على عدم تقلب تكلفة وحدة الانتاج من فترة لآخرى .

3- التكاليف المتغيرة:

يعتمد هذا المدخل على اساس تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف المتغيرة فقط ، كما يتم تحميل الوحدات المباعة بعناصر التكاليف غير الانتاجية (التسويقية والادارية) المتغيرة ، وذلك للوصول الى هامش او عائد المساهمة او ما يطلق عليه ايضا الربح الحدي، ويتم خصم التكاليف الثابتة بكافة انواعها من عائد المساهمة او الربح الحدي للوصول الى صافي الربح خلال فترة زمنية معينة .

وذلك باعتبار ان التكاليف الثابتة تعد بمثابة اعباء اضافية لا تحمل على الوحدات المنتجة والمباعة لانها لم تتسبب في احداثها ، ولذلك يتم تحميلها على المنشأة ككل من خلال دراجها كاعباء فترية بقائمة الدخل .

أي انه وفقا لمدخل التكلفة المتغيرة ، يتم تحميل الانتاج بعناصر التكلفة المتغيرة ، دون عناصر التكلفة الثابتة التي تعد بمثابة عناصر تكلفة فترية ترتبط معظمها بمرور الزمن مثل الايجار او الاستهلاك وغيرها وذلك نظرا لان المنشأة تظل تتحمل بالتكلفة الثابتة حتى في حالة توقف الانتاج ، بينما يتوقف تحمل التكلفة المتغيرة بتوقف الانتاج .

ومن اهم خصائص مدخل التكلفة المتغيرة :

- ان قائمة التكاليف تحتوي على تكلفة العناصر الانتاجية المتغيرة فقط

- يتم تحديد سعر البيع بالاسترشاد بالتكلفة المتغيرة لوحدة المنتج

- الخطط المعدة بناء على التكلفة المتغيرة تتسم بالدقة اكثر من غيرها لثبات نصيب وحدة الانتاج من التكلفة المتغيرة مما يدعم بدوره صفة استقرار وثبات تلك الخطط .

- الرقابة باستخدام المعايير المعدة بناء على التكلفة المتغيرة تعتبر اكثر قبولا وثباتا على مستوى الوحدة كما تتسم ايضا بفاعليتها وانخفاض الانحرافات الناتجة عنها .

تمارين على المداخل الثلاثة لتحميل التكاليف

مثال (1):

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات احدى المنشآت الصناعية خلال العام المنتهي في 1428\12\30 هـ (الارقام بالالف ريال)

1- تكاليف الخامات :

> 250 خامات إنتاجية (85% مباشرة - 10% غير مباشرة متغيرة - 5% غير مباشرة ثابتة)

> 120 خامات غير انتاجية (90% متغير - 10% ثابتة)

2- تكاليف الأجور

> 200 أجور إنتاجية (60% مباشر - 30% غير مباشرة متغيرة - 10% غير مباشرة ثابتة)

> 180 أجور ومرتبوات غير انتاجية (60% متغيرة - 40% ثابتة)

3- تكاليف الخدمات

> 50 خدمات انتاجية (60% غير مباشرة متغيرة - 40% غير مباشرة ثابتة)

> 100 خدمات غير انتاجية (40% متغيرة - 60% ثابتة)

4- لا يوجد مخزون انتاج تحت التشغيل سواء في اول او اخر الفترة

5- لا يوجد مخزون انتاج تام اول الفترة

6- الوحدات المنتجة خلال الفترة 50 الف طن ، كمية مخزون الانتاج التام اخر الفترة 10 الف طن

7- ايراد المبيعات 900

فإذا علمت ان الشركة تتبع مدخل التكاليف الكلية :المطلوب:

1- اعداد قائمة التكاليف الصناعية للوحدات المباعة خلال عام 1428 هـ

2- اعداد قائمة الدخل عن عام 1428 هـ

قائمة التكاليف طبقاً لمدخل التكاليف الكلية

قائمة الدخل طبقاً لمدخل التكاليف الكلية

اجمالي	تفصيلي	بيــــــــــــــــان	اجمالي	تفصيلي	بيــــــــــــــــان
					اجمالي التكاليف الصناعية للفترة
				xx	خامات
				xx	أجور
				xx	خدمات
			xx		(يضاف) تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة
			xx		(يخصم) تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة
			(xx)		التكاليف الصناعية للوحدات المنتجة خلال الفترة
			xx		(يضاف) تكاليف مخزون الإنتاج التام أول الفترة
			xx		(يخصم) تكاليف مخزون الإنتاج التام آخر الفترة
			(xx)		التكاليف الصناعية للوحدات المباعة خلال الفترة
			xxx		
					ايراد المبيعات
xx					
(xx)		يخصم : التكلفة الصناعية للوحدات المباعة خلال الفترة			
xx		مجمل الربح			
(xx)		يخصم : التكاليف غير الصناعية			
xx		صافي الربح العادي (صافي ربح العمليات)			

قائمة التكاليف الصناعية للوحدات المباعة خلال عام 1428 هـ الأرقام بالألف

اجمالي	تفصيلي	بيــــــــــــــــان
		اجمالي التكاليف الصناعية للفترة
	250	خامات
	200	أجور
	50	خدمات
500		(+) تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة
-		(-) تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة
(-)		التكاليف الصناعية للوحدات المنتجة خلال الفترة
500		(+) تكاليف مخزون الإنتاج التام أول الفترة
-		(-) تكاليف مخزون الإنتاج التام آخر الفترة
(100)*		التكاليف الصناعية للوحدات المباعة خلال الفترة
400		

* تم حساب تكاليف مخزون الإنتاج التام آخر الفترة كما يلي

التكاليف الصناعية للوحدة المنتجة خلال الفترة =

$\frac{\text{التكاليف الصناعية للوحدات المنتجة خلال الفترة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$

$$= \frac{500000 \text{ ريال}}{50000 \text{ وحدة}} = 10 \text{ ريال / الطن}$$

تكاليف مخزون الإنتاج التام آخر الفترة

$$= 10 \times 10000 = 100.000 \text{ ريال}$$

2- قائمة الدخل عن عام 1428 (الأرقام بالألف)

اجمالي	تفصيلي	بيــــــــــــــــان
900		ايراد المبيعات
(400)		يخصم
500		التكلفة الصناعية للوحدات المباعة خلال الفترة
		مجمل الربح
(400)		يخصم
		التكاليف غير الصناعية
		(100 + 180 + 120)
100		صافي الربح العادي (صافي ربح المبيعات)

قائمة الدخل وفقا لمدخل التكاليف المتغيرة (الأرقام بالآلاف ريال)

بيانات	تفصيلي	اجمالي
ارداد المبيعات		900
يخصم تكلفة المبيعات		
التكاليف المتغيرة للوحدات المباعة خلال الفترة	358	
التكاليف غير الانتاجية المتغيرة		
($120 \times 90\% + 180 \times 60\% + 100 \times 40\%$)	256	(614)
عائد المساهمة (الربح الحدي)		286
يخصم : الأعباء الثابتة		
التكاليف غير المباشرة الثابتة		
($250 \times 5\% + 200 \times 10\% + 50 \times 40\%$)	52.5	
التكاليف غير الانتاجية الثابتة		
($120 \times 10\% + 180 \times 40\% + 100 \times 60\%$)	144	(196.5)
صافي الربح		89.5

من خلال استعراض قوائم التكاليف والدخل المعدة يلاحظ ان صافي الربح العادي وتكلفة مخزون الانتاج التام اخر الفترة قد اختلفتا نتيجة لاختلاف مداخل تحميل التكاليف (الكلية \ المتغيرة) ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

بيانات	طريقة التكاليف الكلية	طريقة التكاليف المتغيرة
تكلفة مخزون الانتاج التام آخر الفترة	100000 ريال	89500 ريال
صافي الربح العادي	100000 ريال	89500 ريال

Soona