

## المحاضرة (8)

تابع تحليل عناصر التكاليف نظريات قياس التكاليف وتحملها على عناصر الانتاج

خامسا : تبويب التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات :

1. التكاليف التفاضلية : تعرف التكاليف التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار احد البدائل عوضا عن البديل الاخر او هي التغير الذي يطرأ عن التكلفة نتيجة تغير مستوى او طبيعة النشاط

ويمكن عرض منهج التحليل التفاضلي في الخطوات التالية :

- تحديد البدائل وتوضيح مضمون كل منها بدقة
- تحديد التكاليف والإيرادات التي يمكن ان تتغير باختلاف البدائل
- قياس صافي الاثار التفاضلية لكل بديل
- المقارنة بين البدائل واختيار البديل الافضل والذي يحقق صافي دخل اعلى او تكلفة اقل

مع ملاحظة ان الإيراد التفاضلي يمثل مقدار التدفق النقدي او ميعادله في صورة سلع وخدمات والمنتظر حدوثه بمصاحبة بديل

مثال (1) بفرض ان احدى الشركات التجارية تفكر في اسلوب تسويق منتجاتها حيث ان السياسة المتبعة حاليا هي التوزيع من خلال وكلاء معتمدين في أغلب مدن المملكة في حين تفكر الشركة في التوزيع من خلال فتح معارض خاصة بها في المدن الرئيسية

وفيما يلي التحليل التفاضلي الذي يوضح التكاليف والإيرادات التفاضلية الخاصة بكل بديل :

التحليل التفاضلي لكل بديل :

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

ويتضح من التحليل التفاضلي السابق للبدلين المطروحين الاتي

التكاليف التفاضلية 30000

الإيرادات التفاضلية 40000

ويعني ان البديل المقترح سيؤدي الى تحقيق صافي دخل تفاضلي موجب قدره 370000

ويلاحظ من التكاليف التفاضلية الاتية :

1. انها تكاليف مستقبلية
2. انها لا ترتبط بتقسيمات معينة للتكاليف بمعنى انها ليست دائمة متغيرة او ثابتة ففي المثال السابق يلاحظ ان تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة متغيرة) لا تعتبر تكاليف تفاضلية لانها لم تتغير في ظل البدلين في حين ان تكلفة الاستهلاك مباني المخازن (تكلفة ثابتة) تعتبر تكلفة تفاضلية حيث انها تأثرت في ظل البدلين

### 3. التكلفة التفاضلية تختلف من تحليل لآخر وفي ظل البدائل المختلفة

2. التكاليف الغارقة : هي التكلفة التي حدثت بالفعل وهي تكلفة متساوية مع جميع البدائل أي لا تختلف من بديل لآخر وبالتالي لا تؤثر ولأتؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار وتحملها المنشأة في جميع الاحوال

ومن الامثلة على التكاليف الغارقة التكاليف التاريخية لأصل ثابت قديم (بفرض عدم وجود قيمة تخريدية له) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الاصل بأصل اخر وذلك ان التكلفة التاريخية لهذا الاصل 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 اذ 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 :

مثال (2) : بافتراض ان احدى المنشآت اشترت الآلة 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 :

أ- 10,000	ج - 1,000
ب- 5,000	د - 4,000

تكلفة الآلة 10000 (-) مجمع الاستهلاك حتى نهاية السنة الخامسة  $10000 * 10\% * 5$  سنوات = 5000  
صافي القيمة الدفترية للآلة = 50000 (-) القيمة البيعية للآلة (1000) التكلفة الغارقة = 400

1. تكلفة الفرصة البديلة : وهي عبارة 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 كيفية احتساب تكلفة الفرصة البديلة

مثال (3) افترض انه امام المنشأة فرصة اختيار احد البدائل الانتاجية الثلاثة التالية :

البديل (1) صافي الدخل المتوقع منه 20000 ريال

البديل (2) صافي الدخل المتوقع منه 35000 ريال

البديل (3) صافي الدخل المتوقع منه 32000 ريال

المطلوب احتساب تكلفة الفرصة البديلة :

وفقا للبيانات السابقة يتضح افضلية البديل رقم (2) والذي يتوقع ان يحقق صافي دخل قدره 35,000 ريال . ونتيجة لاختيار البديل (2) ، ونظرا لندرة موارد المنشأة ، فلن يتم اخيار كلا من البديلين (1) ، (3) الا انه في حقيقة الامر ، فان 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 ، فإنه وفقا لقدرتها لا تستطيع انتاج سوى بديل واحد فقط. لذا فان المنشأة لم تتضحى بالبديلين (1) ، (3) وإنما ضحت فقط بأحدهما 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

4 . التكلفة الضمنية : 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 التكلفة المقدرة اعتمادا على الحالات الساندة 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 وتحسب التكلفة الضمنية اساسا بهدف تحقيق الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة وايضا بهدف تحقيق الدقة في قياس وتحديد تكلفة الانتاج

ولذلك فان التكلفة الضمنية هي بمثابة تكلفة الاستفادة من عناصر الانتاج المملوكة للمنشأة مثل الفائدة التي تحسب على رأس المال المملوك لها والرتب الضمني للمالك نضير عمله في منشأته

وعلى الرغم من العرف المحاسبي لا يعترف بتلك التكاليف نظرا لأنه 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 : نظرية قياس التكاليف وتحملها على عناصر الانتاج

ويتضمن الموضوعات التالية : مداخل تحميل التكاليف المختلفة ، الاختلافات بين هذه المداخل ، مزايا وعيوب كل مدخل من المداخل ، إعداد 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 ، ومدخل التحميل للتكاليف المتغيرة (المباشرة) بالاضافة الى مدخل المشتق منهما وهو (مدخل التحميل على اساس التكلفة المستقرة )

وتركز الدراسة في هذا الفصل على استعراض هذه المداخل سواء في ظل نظم التكاليف الفعلية او المعيارية ، مع دراسة تأثير هذه المداخل على إعداد 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 لتكاليف الانتاجية الثابتة ففي ظل مدخل التحميل الكلي يتم تحميل تكلفة المنتج بالتكلفة الانتاجية الثابتة سواء اكانت الطاقة الانتاجية للمنشأة مستغلة بالكامل او غير مستغلة بينما في ظل مدخل التكلفة المستغلة يتم تحميل المنتج بالتكلفة الاجمالية الثابتة للطاقة المستغلة فقط مع معالجة تكلفة الطاقة غير مستغلة كتكلفة فترية

اما مدخل التكلفة المتغيرة فيعتبر التكلفة الانتاجية الثابتة كلها تكلفة دفترية لا يتم تحميلها للمنتج وسيتم 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)

التحميل الكلي للتكاليف : يعتبر مدخل التحميل الكلي من المداخل المطلوب استخدامها لأغراض إعداد التقارير الخارجية وبما يتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها. ويقوم هذا المدخل على أساس تحميل الوحدات المنتجة بكافة عناصر تكاليف الإنتاج التي تحدث في المنشأة سواء كانت متغيرة أو ثابتة وسواء أكانت عناصر تكاليف مباشرة أو غير مباشرة وذلك لأن الوحدات المنتجة هي المتسببة في إحداث تلك التكاليف وبالتالي فإنها يجب أن تتحمل بها بالكامل

وفقا لهذا المدخل تظهر جميع عناصر التكاليف بغض النظر عن طريق التوزيع المتبعة ( مباشر او غير مباشر او متغير وثابت ) في قائمة تكاليف الانتاج ولهذا لايفترض وفقا لهذا المدخل وجود أي جزء من هذه التكاليف يمثل اعباء عامة او غير مستغلة وانا تعتبر جميع بنود الانفاق من تكلفة المنتج بغض النظر عن مستوى الاستغلال المتاح للموارد

ويترتب على ذلك ان تكلفة وحدة الانتاج تتحدد بناء على نصيبها من التكلفة الكلية ويتم الاسترشاد بالتكلفة الكلية لوحدة الانتاج عند تحديد سعر البيع

وعلى الرغم من سهولة تطبيق مدخل التكلفة الكلية من الناحية العملية الا انه يعاب عليه مايلي :

1- على الرغم من أن التكلفة الكلية يتم تحملها بغرض الإنتاج إلا أن هذا لا يعني بالضرورة أن الإنتاج الفعلي قد استفاد من جميع عناصر التكلفة ، فهناك التكلفة الثابتة التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن حجم الإنتاج الفعلي طالما أنه في حدود المدى الإنتاجي الملائم وبناء على ذلك فإنه باتباع مدخل التحميل الكلي ترجع مسنولية التكلفة الثابتة لحجم الإنتاج الفعلي بغض النظر عن مقدار هذا الحجم وعن درجة استفادته من التكلفة الثابتة

ويترتب على هذا الوضع العيوب التالية :

1) تقلب متوسط التكلفة الكلية لوحدة الإنتاج وتغيرة من فترة لأخرى بسبب التغير الذي يحدث في حجم الإنتاج وتأثير ذلك على نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة الثابتة

2) أن سعر البيع المحدد بناء على متوسط تكلفة متقلب سوف يتسم أيضا بالتقلب وعدم الاستقرار ، وهي خصائص غير مرغوب فيها عند تحديد اسعار بيع المنتجات والخدمات

2- نتيجة لما سبق يتساءل البعض عن مدى استفادة جميع أنواع المنتجات من التكلفة الثابتة وربما كان التساؤل عن مدى شمولية الاستفادة من جميع عناصر التكلفة الثابتة أم ان الاستفادة مقصورة على بعض العناصر وأن البعض الآخر ما زال ينظر إليها كتكلفة للطاقة العاطلة أو غير المستغلة وهو ما يقتررب من الواقع الحقيقي للإنتاج وبالتالي

يترتب على استخدام مدخل التحميل الكلي للتكلفة ظهور مشكلات أهمها :

1- تحويل تكلفة الطاقة غير المستغلة للمنشأة المنتجة الى طرف آخر وهو المستهلك وذلك من خلال سعر البيع الذي يحدد بناء على التكلفة الكلية

2- عدم عدالة سياسة التسعير وعدم مراعاة مدى استفادة وحدة الإنتاج من عناصر التكاليف عند وضع سعر البيع مما يقلل من أهمية تكلفة وحدة الإنتاج 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 الأسباب السابق الإشارة إليها ويضاف الى ذلك أنه إذا كانت المعايير المبنية على أساس التحميل الكلي قد انتقدت لعدم مناسبتها في مجال التخطيط فإنه يصعب استخدامها أيضا في مجال الرقابة . فمعايير التكاليف لها وجهان أحدهما يشير الى الجانب التخطيطي والآخر يشير الى الجانب الرقابي . فإذا كان الجانب التخطيطي منتقدا فإن الاستفادة منه في مجال الرقابة أيضا 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 أن قبولها على أساس سعر بيع اقل من التكلفة الكلية للوحدة ولكنه أعلى 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 إلا ان له انتقادات عديدة لا سيما في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتحديد ورسم سياسات التسعير