

المحاضرة الثامنة

تابع للفصل الثاني: تصنيف و تبويب التكلفة

خامسا : تبويب التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات
تبويب عناصر التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات الى:

١ - التكاليف التفاضلية:

تتمثل التكاليف التفاضلية في الفرق بين تكلفة بديلين مختلفين ، فإذا نتج عن المفاضلة بين البدائل زيادة في التكاليف يطلق على التكاليف التفاضلية في هذه الحالة التكاليف المتزايدة، وإذا كان هناك نقص نتج عن المفاضلة تسمى هذه الحالة الخاصة من التكاليف التفاضلية بالتكاليف المتناقصة.

✓ استخدام التكاليف التفاضلية في ترشيد القرارات الإدارية :

يفيد مفهوم التكاليف التفاضلية والتحليل التفاضلي في ترشيد كثير من القرارات الإدارية مثل قرار تسعير الصادرات أو قرار تصنيع أو شراء الأجزاء الجاهزة وقرار إضافة آلات جديدة أو خطوط إنتاج جديدة وقرار الاستمرار في أداء النشاط أو إيقافه مؤقتاً حتى تزول العقبات المؤقتة وغير ذلك من القرارات الإدارية.

تعرف التكلفة التفاضلية بأنها مقدار التغيير في التكلفة الذي يصاحب اختيار أحد البدائل عوضاً عن بديل آخر ، أو هي التغيير الذي يطرأ عن التكلفة نتيجة تغيير مستوى أو طبيعة النشاط.

ويمكن عرض منهج التحليل التفاضلي في الخطوات التالية

١. تحديد البدائل وتوضيح مضمون كل منها بدقة
 ٢. تحديد التكاليف والإيرادات التي يمكن أن تتغير باختلاف البدائل
 ٣. قياس صافي الآثار التفاضلية لكل بديل
 ٤. المقارنة بين البدائل واختيار البديل الأفضل والذي يحقق صافي دخل أعلى أو تكلفة أقل.
- ملاحظة : الإيراد التفاضلي يمثل مقدار التدفق النقدي أو ما يعادله في صورة سلع وخدمات والمنظر حدوثه بمصاحبة بديل معين.

مثال:

يفرض أن إحدى الشركات التجارية تفكر في تغيير أسلوب تسويق منتجاتها حيث أن السياسة المتبعة حالياً 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 و الإيرادات التفاضلية الخاصة بكل بديل:

بيــــــــان	البديل الحالي التوزيع عن طريق الوكلاء المعتمدين	البديل المقترح التوزيع من خلال معارض البيع	التكلفة والإيرادات التفاضلية
الإيرادات	2,000,000	2,400,000	400,000
التكاليف:			
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	20,000	60,000	40,000
المخازن	100,000	100,000	-----
تكاليف ثابتة أخرى			
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 الآتي

- الإيرادات التفاضلية 400,000

- التكاليف التفاضلية 30,000

• البديل المقترح سيؤدي الى تحقيق صافي دخل تفاضلي موجب قدره 370,000 ريال

وبلاحظ من التكاليف التفاضلية الآتي:

1. أنها تكاليف مستقبلية
2. انها لا ترتبط بتقسيمات معينة للتكاليف ، بمعنى أنها ليست دائما متغيرة أو ثابتة . ففي المثال السابق يلاحظ أن تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة متغيرة) لا تعتبر تكاليف تفاضلية لأنها لم تتغير في ظل البديلين ، في حين أن تكلفة استهلاك مباني المخازن (تكلفة ثابتة) تعتبر تكلفة تفاضلية حيث أنها تأثرت في ظل البديلين
3. التكلفة التفاضلية تختلف من تحليل لآخر وفي ظل البدائل المختلفة

٢ - 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 الأحوال.
ومن الأمثلة على التكاليف الغارقة التكاليف التاريخية لأصل ثابت قديم (بفرض عدم وجود قيمة تخريدية له) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الأصل بأصل آخر. وذلك أن التكلفة التاريخية لهذا الأصل تمثل انفاقا تم في الماضي نتيجة لقرار معين يصعب استرداده في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة الرجوع في هذا القرار أو الرغبة في تعديله.

فمثلا عند شراء آلة معينة واستخدامها في المنشأة لفترة زمنية معينة إذا رغبت المنشأة في الاستغناء عن هذه الآلة أو استبدالها بآلة جديدة فإن التكلفة الغارقة هنا تتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لتلك الآلة وقيمتها التخريدية (أو البيعية) والتي يمكن استردادها عند التخلص منها.

مثال:

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:

أ - 12,000	ب - 6,000
ت - 1,000	ث - 4,000 *

10000
(5000)
5000
(1000)
4000

تكلفة الآلة
(-) مجمع الاستهلاك حتى نهاية السنة الخامسة
 $10,000 \times 10\% \times 5 = 5000$
= صافي القيمة الدفترية للآلة
(-) القيمة البيعية للآلة
التكلفة الغارقة

٣ - تكلفة الفرصة البديلة:

وهي عبارة عن الربح أو العائد الضائع (أو الأيراد 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:

افترض انه امام المنشأة فرصة اختيار احد البدائل الانتاجية الثلاثة التالية
البديل (أ) صافي الدخل المتوقع منه 20,000 ريال
البديل (ب) صافي الدخل المتوقع منه 35,000 ريال
البديل (ج) صافي الدخل المتوقع منه 32,000 ريال

المطلوب : احتساب تكلفة الفرصة البديلة

وفقا للبيانات السابقة يتضح ما يلي:

- 1 - افضلية البديل (ب) والذي يتوقع ان يحقق صافي دخل قدره 35,000 ريال . ونتيجة لاختيار البديل (ب) ونظرا لندرة موارد المنشأة فلن يتم اختيار كلا من البديلين (أ ، ج)

٢ - هناك فرقا فيما بين ان المنشأة لم تختار احد البديلين (أ) او (ج) أو أنه قد تم التوضيح بهما معا .فيالرجوع الى موارد المنشأة النادرة ، فإنه وفقا لقدرتها لا تستطيع انتاج سوى بديل واحد فقط. لذا فان المنشأة لم تضحى بالبديلين (أ) و(ج) وانما ضحت فقط بأحدهما في سبيل اختيار البديل (ب) وهو الافضل في هذه الحالة.

ولتحديد البديل الذي تم التوضيح به نجد ان المنشأة قد ضحت بصافي دخل البديل التالي – من حيث الافضالية – للبديل الذي تم اختياره أي انها ضحت بصافي الدخل المتوقع للبديل (ج) نتيجة اختيار البديل (ب)

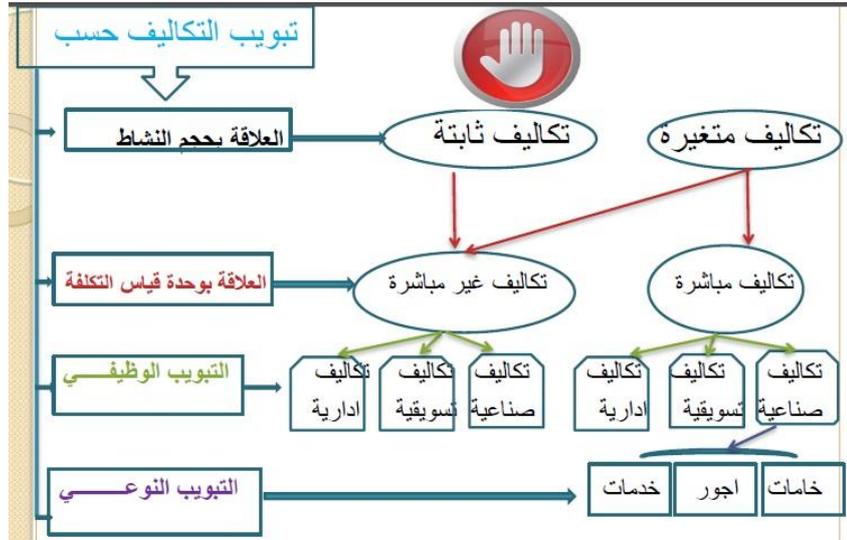
تكلفة الفرصة البديلة للبديل (ب)

= صافي الدخل المتوقع الضائع نتيجة عدم اختيار البديل (ج)
= 32000 ريال.

٣ - **التكلفة الضمنية:**

تمثل التكلفة الضمنية المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات أو مقابل منفعة ولم يترتب عليها تكبد المنشأة لنفقه فعلية حالية أو مستقبلية ويتضح من ذلك أن التكلفة الضمنية هي تكلفة مقدرة اعتمادا على الحالات السائدة خارج المنشأة أو تكلفة المثل فهي تكلفة مقدرة لخدمات أو منافع حصلت عليها المنشأة دون أن تسبب تدفقا نقديا خارجا أو حتى دون أن ينشأ عنها التزام بقيمتها وتحتسب 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 تحتسب على رأس المال المملوك لها ، والراتب الضمني للمالك نظير عمله في منشأته.
وعلى الرغم من ان العرف المحاسبي لايعترف 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.



شكل (6/2) العلاقة بين التبويبات الرئيسية للتكاليف

الفصل الثالث: مداخل تحميل التكلفة

مقدمة:

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 المدخل المشتق منهما (وهو مدخل التحميل على أساس التكلفة المستغلة)

سيتم استعراض هذه المداخل سواء في ظل نظم التكاليف الفعلية أو المعيارية، مع دراسة تأثير هذه المداخل على إعداد قوائم التكاليف وقائمة الدخل.

أولاً: مداخل تحميل التكاليف

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

➤ حسب **مدخل التحميل الكلي**: يتم تحميل تكلفة المنتج بالتكلفة الإنتاجية الثابتة سواء أكانت الطاقة الإنتاجية للمنشأة مستغلة بالكامل أم غير مستغلة

➤ حسب **مدخل التكلفة المستغلة**: يتم تحميل المنتج بالتكلفة الاجمالية الثابتة للطاقة المستغلة فقط مع معالجة تكلفة الطاقة غير المستغلة كتكلفة فترية

➤ أما **مدخل التكلفة المتغيرة** فيعتبر التكلفة الإنتاجية الثابتة كلها تكلفة دفترية لا يتم تحميلها للمنتج وسيتم في هذا الجزء مناقشة المداخل المختلفة لتحميل التكاليف على المنتجات وذلك على النحو التالي.

١. مدخل التحميل الكلي

٢. مدخل التكاليف المستغلة

٣. مدخل التكاليف المتغيرة

١ - مدخل 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.

- حسب هذا المدخل تظهر جميع عناصر التكاليف بغض النظر عن طريقة التوزيع المتبعة (مباشر وغير مباشر أو متغير وثابت) في قائمة تكاليف الإنتاج . ولهذا لا يفترض وفقاً لهذا المدخل وجود أي جزء من التكاليف يمثل أعباء عامة أو غير مستغلة ، وإنما تعتبر جميع بنود الإنفاق من تكلفة المنتج بغض النظر عن مستوى الاستغلال المتاح للموارد.
- تكلفة وحدة الإنتاج تتحدد بناء على نصيبها من التكلفة الكلية ويتم الاسترشاد بالتكلفة الكلية لوحدة الإنتاج عند تحديد سعر البيع

• عيوب مدخل التحميل الكلي:

١. تقلب متوسط التكلفة الكلية لوحدة الإنتاج وتغيره من فترة لأخرى بسبب التغير الذي يحدث في حجم الإنتاج وتأثير ذلك على نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة الثابتة
٢. أن سعر البيع المحدد بناء على متوسط تكلفة متقلب سوف يتسم أيضاً بالتقلب وعدم الاستقرار ، وهي خصائص غير مرغوب فيها عند تحديد اسعار بيع المنتجات والخدمات
- ٢ - يترتب على استخدام مدخل التحميل الكلي للتكلفة ظهور مشكلات أهمها:
 - أ - تحويل تكلفة الطاقة غير المستغلة للمنشأة المنتجة الى طرف آخر وهو المستهلك وذلك من خلال سعر البيع الذي يحدد بناء على التكلفة الكلية
 - ب - 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
 - ٤ - ضعف الاستفادة من بيانات التكلفة بناء على مدخل التكلفة الكلي في مجالات التخطيط والرقابة - من خلال نظام التكاليف المعيارية والموازنات - يجعلها موضع انتقاد لنفس الأسباب السابق الإشارة إليها ويضاف الى ذلك أنه اذا كانت المعايير المبنية على أساس التحميل الكلي قد انتقدت لعدم مناسبتها في مجال التخطيط فإنه يصعب استخدامها أيضاً في مجال الرقابة.
 - ٥ - 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.

الخلاصة: 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.