تابع الفصل الثاني – المحاضرة ٧
" تصنيف وتبويب عناصر التكاليف "

(مثال٢)
الآتي بعض البيانات الخاصة بتكاليف الصيانة وحجم النشاط بالوحدات لإحدى الشركات الصناعية خلال خمس سنوات:

السنة	1429	1430	1431	1432	1433
حجم الإنتاج بالوحدات	11000	21000	19000	26000	14000
تكاليف الصيانة بالريال	160000	210000	190000	250000	175000

المطلوب: باستخدام طريقة الحد الأعلى والأدنى

١) كم يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة

أ- 94000 "الإجابة"	ج- 156000
ب- 66000	د- 274000

٢) كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى نشاط قدره 26000 وحدة

أ- 94000	ج- 156000 "الإجابة"
ب- 66000	د- 274000

٣) كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى نشاط قدره 11000 وحدة

أ- 94000	ج- 156000
ب- 66000 "الإجابة"	د- 274000

٤) كم يكون تقدير تكاليف الصيانة المتوقعة عن عام 1434 هـ ، مع توقع وصول الإنتاج إلى 30000 وحدة

أ- 94000	ج- 156000
ب- 66000	د- 274000 "الإجابة"

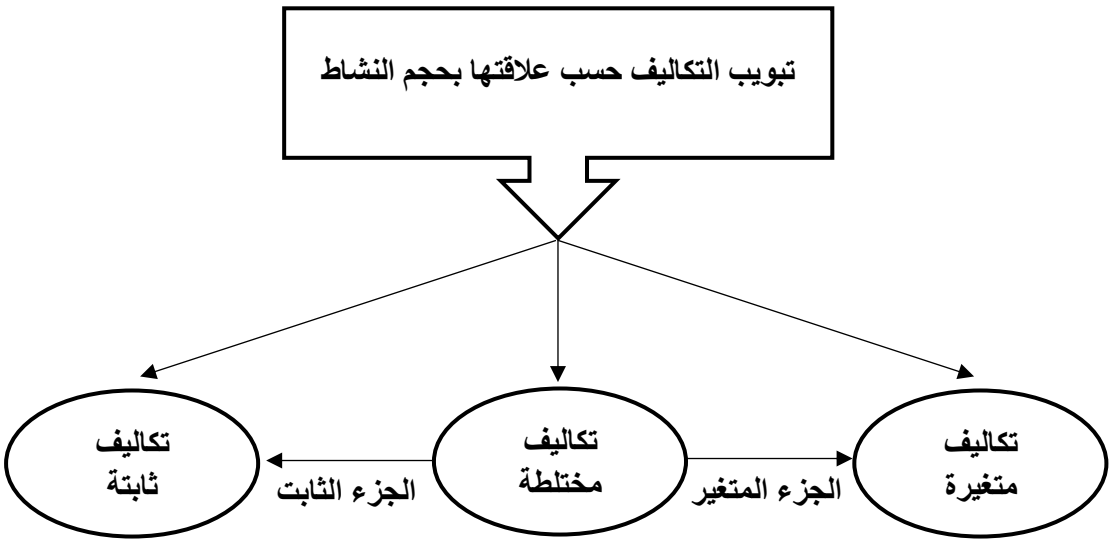
الحل:
١) أعلى مستوى نشاط في عام ١٤٣٢ = 26000 وحدة
٢) التكلفة عند أعلى مستوى نشاط = 250000 ريال
٣) أدنى مستوى نشاط في عام ١٤٢٩ = 11000 وحدة
٤) التكلفة عند أدنى مستوى نشاط = 160000 ريال

$$\text{معدل التغير (ب)} = \frac{160{,}000-250{,}000}{11{,}000-26{,}000} = 6 \text{ ريال / الوحدة}$$

وبالتالي فإن معادلة تكلفة الصيانة تأخذ الصورة التالية
تذكر استخدام معادلة دالة التكاليف ص = أ + ب س
وباستخدام المعادلة السابقة وبالتعويض عند الحد الأدنى أو الأعلى يمكن فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير لعنصر التكاليف المختلطة
التكلفة الثابتة عند الحد الأعلى
ص = أ + ب س
250000 = أ + (6 × 26000)
أ = 250000 – 156000
أ = 94000
وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة 94000 ريال والجزء المتغير منها يبلغ 156000 ريال عند مستوى نشاط قدره 26000 وحدة

التكلفة الثابتة عند الحد الأدنى
ص = أ + ب س
160000 = أ + 6 × 11000
أ = 160000 – 66000
أ = 94000
وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة 94000 ريال والجزء المتغير منها يبلغ 66000 ريال عند مستوى نشاط قدره 11000 وحدة
تكاليف الصيانة لعام 1434 هـ مع توقع وصول الانتاج إلى 30000 وحدة هو
ص = 94000 + (6 × 30000) = 274000 ريال

- **ويوضح الشكل التالي تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط مع التأكيد على عملية فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير بالنسبة للتكاليف المختلطة**



❖ **خامساً: تبويب التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات**

يتم تبوب عناصر التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات إلى

١) التكاليف التفاضلية
تعرف التكلفة التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار أحد البدائل عوضاً عن بديل آخر، أو هي التغير الذي يطرأ على التكلفة نتيجة تغير مستوى أو طبيعة النشاط.

ويمكن عرض منهج التحليل التفاضلي في الخطوات التالية:

١) تحديد البدائل وتوضيح مضمون كل منها بدقة
٢) تحديد التكاليف والايرادات 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.
مع ملاحظة أن الايراد التفاضلي يمثل مقدار التدفق النقدي أو ما يعادله في صورة سلع وخدمات، والمنتظر حدوثه بمصاحبة بديل معين.
(مثال) بفرض أن إحدى الشركات التجارية تفكر في اسلوب 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 والايرادات التفاضلية الخاصة بكل بديل

✓ **التحليل التفاضلي لكل بديل**

بيان	البديل الحالي التوزيع عن طريق الوكلاء المعتمدين	البديل المفتوح التوزيع من خلال معارض البيع	التكلفة والايرادات التفاضلية
الإيرادات	2,000,000	2,400,000	400000
التكاليف			
تكلفة البضاعة المباعة	1,000,000	1,000,000	-----
تكلفة الإعلان	120000	60000	(60000)
عمولة البيع	-----	50000	50000
استهلاك مباني المخازن	20000	60000	40000
تكاليف ثابتة أخرى	100000	100000	-----
اجمالي التكاليف	1,240,000	1,270,000	30000
صافي الدخل	760000	1,130,000	370000

ويتضح من التحليل التفاضلي السابق للبديلين المطروحين الآتي

الايرادات التفاضلية 400,000

التكاليف التفاضلية 30,000

ويعنى أن البديل المقترح سيؤدي إلى تحقيق صافي دخل تفاضلي موجب قدره 370,000 ريال

ويلاحظ من التكاليف التفاضلية الآتى:

١) أنها تكاليف مستقبلية
٢) انها لا ترتبط بتقسيمات معينة للتكاليف، بمعنى أنها ليست دائماً 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
٣) 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 وتتحملها 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 إنفاقا تم في الماضي نتيجة لقرار معين ويصعب 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.

✓ **وفيما يلي مثال على ذلك:**
(مثال)
بافتراض أن إحدى المنشآت اشترت الة في 1422/1/1 بمبلغ 10000 ريال وتستهلك بطريقة القسط الثابت بنسبة 10% سنوياً وعمرها الإنتاجي 10 وليس لها قيمة خردة، وبعد مرور خمسة أعوام قررت التخلص من الالة ببيعها حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ 1000 ريال

المطلوب: تحديد التكلفة الغارقة للألة

أ- 10000	ج- 1000
ب- 5000	د- 4000 " الإجابة"

تكلفة الالة	**10000**
(–) مجمع الاستهلاك حتى نهاية السنة الخامسة	
10000 × 10 % × 5 سنوات =	**(5000)**
صافي القيمة الدفترية =	**5000**
(–) القيمة البيعية للألة	**(1000)**
التكلفة الغارقة	**4000**

٣) 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 كيفية احتساب تكلفة الفرصة البديلة.

(مثال) افترض انه امام المنشأة فرصة اختيار أحد 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

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 كلاً من البديلين، (1)، (3)

إلا أنه في حقيقة الأمر هناك فرق فيما بين أن المنشأة لم تختر أحد البديلين (1) او (3) او انه قد تم التضحية بهما معاً، فبالرجوع إلى موارد المنشأة النادرة، فإنه وفقاً لقدرتها لا تستطيع انتاج سوى بديل واحد فقط. لذا فان المنشأة لم تضحي بالبديلين (1)، (3) وانما ضحت فقط بأحدهما في سبيل اختيار البديل (2) وهو الأفضل في هذه الحالة.

ولتحديد البديل الذي تم التضحية به نجد أن المنشأة قد ضحت بصافي دخل البديل التالي – من حيث الأفضلية – 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.

٤) 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 اعتماداً على الحالات السائدة خارج المنشأة أو تكلفة المثل فهي تكلفة مقدرة لخدمات أو منافع حصلت عليها المنشأة دون أن تسبب تدفقا نقدياً خارجاً أو حتى دون أن ينشأ عنها التزام بقيمتها. وتحتسب التكلفة الضمنية أساساً بهدف تحقيق الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة، وأيضا 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 راس المال المملوك لها، والراتب الضمني للمالك نظير عمله في منشأته.

وعلى الرغم من أن العرف المحاسبي لا يعترف بتلك التكاليف، نظراً لأنه لا يترتب عليها إنفاق نقدي فعلي، ولا توجد مستندات تؤيد حدوثها، إلا أنه عادة ما يتم الاعتراف بها في بعض التقارير الخاصة بهدف اتخاذ القرارات الادارية السليمة.