

المحاضرة ١٢  
" نظريات قياس التكاليف وتحميلها على عناصر الانتاج "

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

وتركز الدراسة في هذا الفصل على 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 الانتاجية الثابتة.

ففي ظل مدخل التحميل الكلي يتم تحميل تكلفة المنتج بالتكلفة الانتاجية الثابتة سواء أكانت الطاقة الإنتاجية للمنشأة مستغلة بالكامل أم 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.

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

✓ مدخل التحميل الكلي

✓ مدخل التكاليف المستغلة

✓ مدخل التكاليف المتغيرة (المباشرة)

(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.

- وفقاً لهذا المدخل تظهر جميع عناصر التكاليف بغض النظر عن طريقة التوزيع المتبعة (مباشر وغير مباشر أو متغير وثابت) في قائمة تكاليف الانتاج. 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.
- ويترتب على ذلك أن تكلفة وحدة الإنتاج 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 إلا أنه يعاب عليه ما يلي:

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

## ويترتب على هذا الوضع العيوب التالية:

- 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.
- أن سعر البيع المحدد بناء على متوسط تكلفة متقلب سوف يتسم أيضاً بالتقلب وعدم الاستقرار، وهي خصائص غير مرغوب فيها عند تحديد أسعار بيع المنتجات والخدمات.

(٢) 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، وهل أن الاستفادة مقصورة على بعض العناصر. وأن البعض الآخر ما زال ينظر إليها كتكلفة للطاقة العاطلة أو غير المستغلة وهو ما يقترب من الواقع الحقيقي للإنتاج.

### وبالتالي يترتب على استخدام مدخل التحميل الكلي للتكلفة ظهور مشكلات أهمها:

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

(٣) ضعف الاستفادة من بيانات التكلفة بناءً على مدخل التكلفة الكلي في مجالات التخطيط والرقابة - من خلال نظام التكاليف المعيارية والموازنات - يجعلها موضع انتقاد لنفس الأسباب السابق الإشارة إليها، ويضاف إلى ذلك أنه إذا كانت المعايير المبنية على أساس التحميل الكلي قد انتقدت لعدم مناسبتها في مجال التخطيط، فإنه يصعب استخدامها أيضاً في مجال الرقابة. فمعايير التكاليف لها وجهان أحدهما يشير إلى الجانب التخطيطي والآخر يشير إلى الجانب الرقابي. فإذا كان الجانب التخطيطي منتقداً فإن الاستفادة منه في مجال الرقابة أيضاً سوف تصبح محل انتقاد لنفس الأسباب.

(٤) لا يفيد مدخل التحميل الكلي في اتخاذ القرارات في الأجل القصير مثل قرارات قبول طلبية خاصة من عدمه، حيث قد يؤدي الاعتماد على هذا المدخل إلى رفض طلبية معينة - في ظل وجود طاقة عاطلة رغم أن قبولها على أساس سعر بيع أقل من التكلفة الكلية للوحدة، ولكنه أعلى من التكلفة المتغيرة ويغطي جزء من التكلفة الثابتة يعتبر هو القرار السليم. ✓ والخلاصة أنه رغم ما يتسم به مدخل التحميل الكلي من سهولة في التحميل إلا أن له انتقادات عديدة لا سيما في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتحديد ورسم سياسات التسعير.

### (٢) مدخل التكاليف المستغلة:

يقوم هذا المدخل على أساس تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف المستغلة، والتي تتمثل في التكاليف المتغيرة مضافاً إليها جزء من التكاليف الثابتة حسب نسبة الطاقة المستغلة خلال الفترة.

وذلك على أن يتم تحميل إيرادات الفترة بالتكاليف الفترية التي تشمل عناصر التكاليف التسويقية والإدارية وأيضاً التكاليف الثابتة للطاقة غير المستغلة للوصول إلى صافي الربح خلال فترة زمنية معينة.

باعتبار أن التكاليف الثابتة للطاقة غير المستغلة تعد بمثابة أعباء إضافية لا تُحمل على الوحدات المنتجة لعدم تسببها في أحداثها، ولذلك يتم تحميلها على المنشأة ككل من خلال ادراجها في قائمة الدخل كتكلفة فترة.

- يساعد مدخل التكلفة المستغلة على الإجابة على عدة تساؤلات أهمها:

ما هو المستوى الحقيقي للأداء 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 إلى سعر بيع عادل يراعي مقدار ما استفادته وحدة الإنتاج دون زيادة أو نقص.

وقبل توضيح كيفية تحديد تكلفة الجزء الثابت المستغل وغير المستغل تجدر الإشارة إلى بعض المصطلحات الخاصة بالمفاهيم المختلفة للطاقة:

أ – الطاقة القصوى:

وتمثل أقصى طاقة إنتاجية يمكن للتجهيزات الآلية تحقيقها، دون مراعاة أي أعطال طبيعية أو عادية يتم حدوثها. ولهذا فإن المفهوم يعتبر نظرياً ويصعب تطبيقه في الحياة العملية.

ب – الطاقة المتاحة:

وتمثل أقصى طاقة إنتاجية يمكن للتجهيزات الآلية تحقيقها ولكن مع استبعاد الأعطال الطبيعية – أو العادية – التي يتحتم حدوثها

ج – الطاقة الفعلية:

تمثل أقصى طاقة يمكن للتجهيزات الآلية تحقيقها بعد استبعاد الأعطال الحتمية وغير الحتمية.

٣) مدخل التكاليف المتغيرة:

يعتمد هذا المدخل على أساس تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف المتغيرة فقط، كما يتم تحميل الوحدات المباعة بعناصر التكاليف غير الإنتاجية (التسويقية والإدارية) المتغيرة، وذلك للوصول إلى هامش أو عائد المساهمة أو ما يطلق عليه أيضاً الربح الحدي، ويتم خصم التكاليف الثابتة بكافة أنواعها من عائد المساهمة أو الربح الحدي للوصول إلى صافي الربح خلال فترة زمنية معينة.

وذلك باعتبار أن التكاليف الثابتة تعد بمثابة أعباء إضافية لا تُحْمَل على الوحدات المنتجة والمباعة لأنها لم تتسبب في إحداثها، ولذلك يتم تحميلها على المنشأة ككل من خلال إدراجها كأعباء فترية بقائمة الدخل.

أي أنه وفقاً لمدخل التكلفة المتغيرة، يتم تحميل الإنتاج بعناصر التكلفة المتغيرة دون عناصر التكلفة الثابتة التي تعد بمثابة عناصر تكلفة فترية ترتبط معظمها بمرور الزمن مثل الإيجار أو الاستهلاك وغيرها، وذلك نظراً لأن المنشأة تظل تتحمل بالتكلفة الثابتة حتى في حالة توقف الإنتاج، بينما يتوقف تحمل التكلفة المتغيرة بتوقف الإنتاج.

ومن أهم خصائص مدخل التكلفة المتغيرة:

- ان قائمة التكاليف تحتوي على تكلفة العناصر الإنتاجية المتغيرة فقط
- يتم تحديد سعر البيع بالاسترشاد بالتكلفة المتغيرة لوحدة المنتج
- الخطط المعدة بناء على التكلفة المتغيرة تتسم بالدقة أكثر من غيرها لثبات نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة المتغيرة مما يدعم بدوره صفة استقرار وثبات تلك الخطط.
- الرقابة باستخدام المعايير المعدة بناءً على التكلفة المتغيرة تعتبر أكثر قبولاً وثباتاً على مستوى الوحدة، كما تتسم أيضاً بفعاليتها وانخفاض الانحرافات الناتجة عنها.