

المحاضرة الثامنة

تابع تحليل سلوك عناصر التكاليف

نظريات قياس التكاليف وتحميلها على عناصر الإنتاج

خامسا: تبويب التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرار

يتم تبويب عناصر التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرار الى:

1- التكاليف التفاضلية:

تعرف التكلفة التفاضلية بأنها مقدار **التغير** في التكلفة الذي يصاحب اختيار أحد البدائل عوضا عن بديل آخر، او هي **التغير** الذي يطرأ عن التكلفة نتيجة تغير مستوى أو طبيعة النشاط.

ويمكن عرض منهج التحليل التفاضلي في الخطوات التالية :

1. تحديد البدائل وتوضيح مضمون كل منا بدقة.
2. تحديد التكاليف والايرادات التي يمكن ان تتغير باختلاف البدائل.
3. قياس صافي الاثار التفاضلية لكل بديل.
4. المقارنة بين البدائل واختيار البديل الافضل والذي يحقق صافي دخل أعلى أو تكلفة أقل.

مع ملاحظة أن الايراد التفاضلي يمثل مقدار التدفق النقدي او مايعادله في صورة سلع وخدمات والمنتظر حدوثه بمصاحبة بديل معين.

مثال:

بفرض أن إحدى الشركات التجارية تفكر في اسلوب تسويق منتجاتها حيث أن السياسة المتبعة حاليا هي التوزيع من خلال وكلاء معتمدين في اغلب مدنالمملكة 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

بيــــــــــــــــان	البديل الحالي التوزيع عن طريق الوكلاء المعتمدين	البديل المقترح التوزيع من خلال معارض البيع	التكلفة والايرادات التفاضلية
الايرادات 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 الجدول التفاضلي السابق للبدلين المطروحين الآتي

الايرادات التفاضلية 400,000 التكاليف التفاضلية 30,000

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

ويلاحظ من التكاليف التفاضلية الآتي:

١. انها تكاليف مستقبلية
٢. انها لا ترتبط بتقسيمات معينة للتكاليف بمعنى انها ليست دائما متغيرة أو ثابتة ففي المثال السابق يلاحظ أن تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة متغيرة) لا تعتبر تكاليف تفاضلية لانها لم تتغير في ظل البديلين في حين ان 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

2- 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 الامثلة على التكاليف الغارقة **التكاليف التاريخية** لأصل ثابت قديم (بفرض عدم جود قيمة تخريدية له) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الاصل بأصل آخر. وذلك أن التكلفة التاريخية لهذه الاصل تمثل اتفاقا 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 اذا رغبت المنشأة الاستغناء عن هذه الآلة أو استبدالها بالآلة 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 احدى المنشآت اشترت آلة في 1/1/1422 بمبلغ 10,000 ريال وتستهلك بطريقة القسط الثابت بنسبة 10% سنويا وبعد مرور خمسة أعوام 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

10,000 x 10% x 5 سنوات = 5000

صافي القيمة الدفترية للآلة = 5000

(-) القيمة البيعية للآلة (1000)

التكلفة الغارقة 4000

3- تكلفة الفرصة البديلة :

وهي عبارة عن الربح أو العائد الضائع (أو الأيراد الضائع) نتيجة عدم اختيار **البديل التالي** الذي تم اختياره فعلا. ويظهر مفهوم تكلفة الفرصة البديلة في حالة تعدد البدائل المتاحة أمام المنشأة للاختيار فيما بينها. ويوضح المثال التالي كيفية احتساب تكلفة الفرصة البديلة .

مثال:

افترض انه أمام المنشأة فرصة اختيار أحد البدائل الإنتاجية الثلاثة التالية:

البديل (1)	صافي الدخل المتوقع منه	20.000 ريال
البديل (2)	صافي الدخل المتوقع منه	35.000 ريال
البديل (3)	صافي الدخل المتوقع منه	32.000 ريال

والمطلوب: احتساب تكلفة الفرصة البديلة.

وفقا للبيانات التالية يتضح أفضلية البديل رقم (2) والذي يتوقع ان يحقق دخل قدره والذي يتوقع ان يحقق دخل قدره (3) الا انه في حقيقة الامر فان هناك فرقا فيما بين ان المنشأة لم تختار أحد البديلين (1) او (3) او انه قد تم التضحية بهما معا فبالرجوع الى موارد المنشأة النادرة فإن المنشأة لم تضحي بالبديلين (1) ، (3) وانما ضحت فقط بإحداهما 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)

= 32,000 ريال.

4- التكلفة الضمنية:

تمثل التكلفة الضمنية المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات أو مقابل منفعة ولم يترتب عليها تكبد المنشأة لنفقة فعلية حالية أو مستقبلية ويتضح من ذلك أن التكلفة الضمنية هي تكلفة مقدرة اعتمادا على الحالات السائدة خارج المنشأة دون أن تسبب تدفقا نقديا خارجا أو حتى دون أن ينشأ عنها التزام بقيمتها. وتحتسب التكلفة الضمنية أساسا بهدف تحقيق الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة وايضا بهدف تحقيق الدقة في قياس وتحديد تكلفة الانتاج.

ولذلك فإن 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 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

نظريات قياس التكاليف وتحميلها 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 الإنتاجية على المنتجات. ويمكن تقسيم هذه المداخل الى نوعين رئيسيين هما **مدخل التحميل الكلي** ، و**مدخل التحميل للتكاليف المتغيرة (المباشرة)** بالإضافة الى **المدخل المشتق منهما (وهو مدخل التحميل على اساس 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 الإنتاجية الثابتة.

ففي ظل **مدخل التحميل الكلي** يتم تحميل تكلفة المنتج بالتكلفة الإنتاجية 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 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 (المباشرة)

1) 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 التبويب 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 الإتفاق 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 الإنتاج عند تحديد سعر البيع.

وعلى الرغم من سهولة تطبيق مدخل التكلفة الكلية من الناحية العلمية إلا انه يعاب عليه ما يلي

1) على الرغم من أن التكلفة الكلية يتم تحميلها 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 مسؤولية التكلفة الثابتة **لحجم الإنتاج الفعلي بغض النظر عن مقدار هذا الحجم وعن درجة استفادته من التكلفة الثابتة.**

ويترتب على هذا الوضع العيوب التالية

- أ - تقلب متوسط التكلفة الكلية لوحدة الانتاج وتغيرة من فترة لأخرى بسبب التغير الذي يحدث في حجم الانتاج وتأثير ذلك على نصيب وحدة الانتاج من التكلفة الثابتة
- ب - أن سعر البيع المحدد بناء على متوسط تكلفة منقلب سوف يتسم أيضا بالتحقلب وعدم الاستقرار وهي خصائص غير مرغوب فيها عند تحديد اسعار بيع المنتجات والخدمات

2 نتيجة لما سبق يتسائل البعض عن مدى استفادة جميع أنواع المنتجات من التكلفة الثابتة وربما كان التساؤل عن مدى شمولية الاستفادة من جميع عناصر التكلفة الثابتة أم أن الاستفادة مقصورة على بعض العناصر وأن البعض الآخر مازال ينظر إليها كتكلفة للطاقة العاطلة او غير المستغلة وهو ما يقترب من الواقع الحقيقي للانتاج وبالتالي

ويترتب 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 الانتاج من عناصر التكاليف عند وضع سعر البيع مما يقلل من أهمية تكلفة وحدة الانتاج كأساس لتحديد السعر

3 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 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 الأسباب

4 لا يفيد مدخل التحميل الكلي في اتخاذ القرارات في الاجل القصير مثل قرارات طلبية خاصة من عدمه حيث 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 الا ان له انتقادات عديدة لا سيما في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتحديد ورسم سياسات التسعير