



نظريات وقوائم التكاليف

مدرس المقرر: د. ابراهيم عبدالله
المحاضرة الثالثة

نظريات وقوائم التكاليف

لتحديد تكلفة الوحدة يتم تحميل عناصر التكاليف التي تكبدتها المنشأة على وحدات النشاط، وذلك من خلال إتباع أحد الأساليب التالية :

1- أسلوب التحميل الكلي أو الشامل: ويقصد به تحميل وحدات النشاط بنصيبها الكامل من كل عنصر من عناصر التكاليف سواء مباشر أو غير مباشر، متغير أو ثابت، وتعتبر نظرية التكاليف الإجمالية تطبيقاً لهذا الأساس.

2- أسلوب التحميل الجزئي: ويقصد به تحميل وحدات النشاط بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة، أو المباشرة، أو المتغيرة + نسبة من التكاليف الثابتة بقدر الطاقة المستغلة، واعتبار التكاليف المتبقية في كل حالة عبء على قائمة الدخل ولا تحمل على وحدات الإنتاج النهائي، وترتكز (تطبيقاً) على هذا الأسلوب نظريات التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المستغلة.

قوائم التكاليف:

1- قائمة التكاليف:

وتعتبر الوسيلة التي يتم بموجبها تحديد تكلفة الوحدات المنتجة أو المبيعة ويعتمد إعداد قائمة التكاليف على :

أ - تحليل عناصر التكاليف حسب وظيفتها وعلى أساس طبيعتها

ب- تتضمن قائمة التكاليف: التكاليف الإنتاجية (الصناعية أو الزراعية) والتسويقية أما التكاليف الإدارية والتمويلية تعتبر عبء توضع في قائمة الدخل لأنها تعتبر تكاليف عامة

ج- تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج تحسب كما يلي :

مخزون مواد أول الفترة + مشتريات مواد خلال الفترة - مخزون مواد آخر الفترة

د- مخزون آخر الفترة التام يحسب بالمعادلة الآتية :

مخزون أول الفترة + الإنتاج = المبيعات + مخزون آخر الفترة

هـ - التكلفة الأولية للإنتاج تحسب كما يلي:

مواد مباشرة + أجور مباشرة + مصروفات مباشرة (تكاليف إنتاجية)

و- تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + تكلفة مخزون تحت التشغيل أول الفترة - تكلفة مخزون تحت التشغيل آخر الفترة

ز- تكلفة الإنتاج للمباعة = تكلفة الإنتاج التام + تكلفة إنتاج تام أول الفترة - تكلفة إنتاج تام آخر الفترة

2- قائمة نتائج الأعمال: (قائمة الدخل)

وتتضمن إيرادات المبيعات مطروحا منها تكلفة المبيعات لتعطي إجمالي الربح، ثم يتم طرح كافة التكاليف التي استبعدت من قائمة التكاليف للوصول إلى صافي الربح.

نظريات التكاليف

وهي أربع:

نظرية التكاليف الإجمالية (الكلية)

نظرية التكاليف المباشرة

نظرية التكاليف المتغيرة

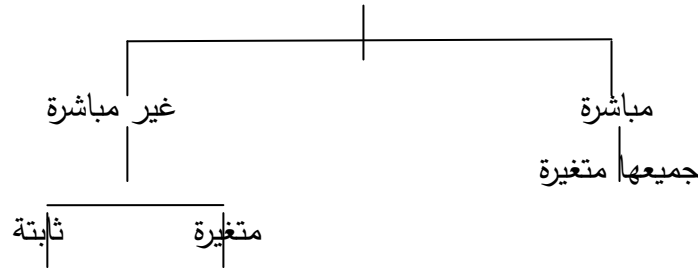
نظرية تكاليف الطاقة المستغلة.

أولاً: نظرية التكاليف الإجمالية:

تقوم على أساس التحميل الكلي أي أن وحدات النشاط تتحمل بنصيبها من جميع عناصر التكاليف الإنتاجية والتسويقية المباشرة وغير المباشرة، متغيرة وثابتة أما التكاليف الإدارية فتعتبر تكاليف زمنية تحمل على قائمة الدخل. على النحو التالي:

أ- البضائع تامة الصنع والأجزاء تحت الصنع، تتحمل بنصيبها من كافة المصاريف الزراعية (أو الصناعية) المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة منها والثابتة.

عناصر التكاليف



ب: الوحدات المباعة (البضاعة التامة المباعة) تتحمل إضافة لما ورد في الفقرة السابقة (أ)، النفقات الإدارية والتسويقية.

ج: بالنسبة للمخزون السلعي من الإنتاج التام وكذلك الإنتاج تحت التشغيل (غير تام الصنع) سواء في أول الفترة أو في آخرها يتم تقييمه على أساس التكلفة الإجمالية.

د: تتفق هذه النظرية مع المبدأ المحاسبي المعروف بـ (مقابلة الإيرادات بالتكاليف) نظراً لمقابلة التكاليف الإجمالية للوحدات المباعة بإيرادات بيعها، ويعتبر الفائض من الإيرادات ربها صافياً في حالة زيادة الإيرادات عن التكاليف ويكون خسارة في حالة زيادة التكاليف عن الإيرادات.

هـ: يجب أن تكون التكلفة الإجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع والذي يجب أن لا ينخفض عنها وإلا تحققت خسارة.

أما الانتقادات الموجهة لهذه النظرية واعتبرت لها عيوباً فهي:

- صعوبة تسعير المنتجات في الأجل القصير بسبب تذبذب التكلفة الإجمالية للوحدة المنتجة من فترة لأخرى تبعاً لتغير حجم الإنتاج الفعلي وذلك بسبب ثبات التكاليف الثابتة بالرغم من تغير حجم الإنتاج زيادة ونقصاً في الفترات المختلفة، فكلما زاد حجم الإنتاج قلت التكاليف الثابتة والعكس صحيح.

- هناك اعتراض تسويقي مفاده أن أصول التسويق العلمي تقضي التأقلم مع ظروف السوق والتمييز وبالتالي بين فترات الرواج والكساد اذ يجب ضغط الأسعار ما أمكن في فترات الكساد من أجل تسويق أكبر كمية ممكنة من الوحدات المنتجة والعمل على تغطية المصاريف الثابتة.
 - تقتضي هذه النظرية تحميل المنتج بنصيب من الطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة بالمشروع رغم أنها تعتبر من قبيل الخسائر ولا يصح اعتبارها من النفقات وهذا يجعل تكاليف المنتجات غير حقيقية، مما أدى فيما بعد لظهور نظرية الطاقة المستغلة.
 - يصعب تطبيق هذه النظرية في حالة تعدد المنتجات وتتنوعها بسبب استحالة تحديد تكلفة كل منتج وخاصة فيما يتعلق بنصيبه من التكاليف غير المباشرة مما يجعل الاسترشاد بها في تخطيط السياسات غير ذي فائدة، وبالتالي صعوبة تحقيق رقابة فعالة على التكاليف.
 - أن تحميل المخزون السلعي للبضائع التامة الصنع أو غير تامة الصنع بالتكاليف الثابتة يعني نقل جزء من التكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى الفترة المقبلة، وهذا يتعارض مع المبدأ المحاسبي المعروف بـ استقلال الدورات المادية.
- أهم مزايا هذه النظرية:

- تساعد على إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وبالتالي تحديد الأرباح والخسائر الصافية بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.
 - تساعد على تحديد سياسة التسعير في المدى الطويل حيث يؤمن البعض بفكرة أن السعر يجب أن يغطي التكاليف الإجمالية في المدة الطويلة.
- وتهتم نظرية التكاليف الكلية بتبويب عناصر التكاليف إلى:

تكاليف مباشرة

تكاليف غير مباشرة

أ: التكاليف المباشرة وتتكون من:

- تكلفة المواد المباشرة: وهي في المزرعة تتمثل بالبذور والأسمدة ومواد أخرى مباشرة.
- تكلفة العمل المباشر: وهي العمل المبذول مباشرة في الحقل وتكلفة الأجور المباشرة والخدمات المباشرة: أي الخدمات التي يستفيد منها حقل معين وهي قليلة في المزرعة كنفقات الري والمواد الكيميائية ومواد مكافحة، فتتمثل بنفقات البحث والرسومات الخاصة بتصميم السلع وقوالبها.

ب: التكاليف غير المباشرة: وهي التكاليف التي لا يمكن ربطها في النهاية بمنتج معين بطريقة مباشرة وإنما تخص لمركز تكلفة معين وتتكون من:

- تكلفة مواد غير مباشرة: وهي المواد التي لا تظهر كجزء من المنتج مثل مواد الصيانة والوقود والتشحيم.

-تكلفة العمل غير المباشر: وهو العمل الذي لا يتعلق مباشرة بتحويل المنتج أو تجميعه مثل عمل المديرين الفنيين وغير ذلك وتكلفة الأجور غير المباشرة.

-تكلفة خدمات غير مباشرة: (مصاريف زراعية غير مباشرة) وهي الخدمات التي تخص المصنع (الحقل) فقط مثل مصاريف خدمات المياه والكهرباء والإيجار والاستهلاكات للأليات والأدوات.

-تكاليف البيع والتسويق غير المباشرة: وهي جميع النفقات في سبيل بيع وتوزيع المنتجات مثل مصاريف نقل المبيعات وعمولة وكلاء البيع ومصاريف إدارة المبيعات ورواتب وأجور موظفي وعمال البيع ومصاريف الدعاية والإعلان.

-التكاليف الإدارية والتمويلية غير المباشرة: وهي التكاليف التي تنفق على النواحي الإدارية للمشروع مثل رواتب المديرين والموظفين والإيجار والكهرباء والهاتف ومكافأة مدققي الحسابات والمحامين والقرطاسية وغيرها. أما التكاليف التمويلية فتشمل الفوائد على القروض ويميل الكثيرون إلى عدم إدخال أعباء التمويل ضمن التكلفة وتستخدم المعادلات التالية لبيان كيفية الوصول إلى التكلفة الإجمالية طبقاً لهذه النظرية.

التكاليف المباشرة = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة العمل المباشر + تكلفة الخدمات الصناعية أو الزراعية المباشرة

التكاليف غير المباشرة = تكلفة المواد غير المباشرة + تكلفة خدمات غير مباشرة + تكلفة البيع والتسويق + التكاليف الإدارية والتمويلية

التكاليف الإجمالية (الكلية) = التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة

وطبقاً لنظرية التكاليف الكلية فإن قائمة التكاليف الإجمالية تظهر على الوجه الآتي:

البيان	جزئي	كلي
أولاً: عناصر التكاليف المباشرة		
مواد خام (أولية) أول المدة	XXX	
مشتريات مواد خام (أولية)	XXX	
+ مصروفات على المشتريات	XXX	
- مواد خام آخر المدة	XXX	
المواد المباشرة المستعملة في الإنتاج	XXX	
+ أجور مباشرة	XXX	
+ مصاريف صناعية (زراعية) مباشرة	XXX	
ثانياً: التكاليف الصناعية غير المباشرة		
مواد - أجور - خدمات	XXX	

XXX	تكاليف التصنيع (الإنتاج)
XXX	+ بضاعة تحت تشغيل أول المدة
XXX	- بضاعة تشغيل آخر المدة
XXX	= تكلفة البضاعة تامة الصنع
XXX	+ بضاعة تامة الصنع أول المدة
XXX	- بضاعة تامة الصنع آخر المدة
XXX	= تكلفة البضاعة المباعة
XXX	ثالثاً: تكاليف البيع والتوزيع
XXX	تكلفة المبيعات
XXX	رابعاً: تكاليف إدارية وتمويلية
XXX	التكلفة الإجمالية (الكلية)

مع ملاحظة أنه في المنشآت الزراعية تتمثل البضاعة التامة الصنع بالمحاصيل، أما قائمة نتيجة الأعمال (قائمة الأرباح والخسائر) التي تمثل نتيجة ماحققته المنشأة من ربح أو ماتتحمله من خسارة خلال فترة زمنية معينة تسمى الفترة المحاسبية فيمكن تصويرها على الشكل التالي:

قائمة نتيجة الأعمال

البيان	جزئي	كلي
مبيعات	XXX	
- تكلفة المبيعات	XXX	
مجمّل الربح والخسارة		XXX
يطرح مصاريف إدارية وتمويلية	XX	
صافي الربح والخسارة		XXX
مثال:		

قدمت إليك إحدى شركات تصنيع السمن الحيواني البيانات التالية عن تكاليف نشاطها عن الفترة الواقعة 1995/1/1 وحتى 1995/3/31.

تكلفة مواد مباشرة أول المدة 8000، مواد مباشرة مشترة خلال المدة 25000، نقل المواد المشترة 2000، مواد مباشرة آخر المدة 4000، أجور مباشرة 23500، خدمات صناعية مباشرة 3500، أجور غير مباشرة 5000، مواد غير مباشرة 2000، تأمين مصنع 3000، صيانة آلات مصنع 1500، وقت ضائع في المصنع 500، قوى محركة للمصنع 1000، إيجار المصنع 2500، إنارة مصنع 500، اهتلاك المصنع 1500، بضاعة تحت التشغيل أول المدة 6000، بضاعة تحت التشغيل آخر المدة 5000، بضاعة تامة الصنع أول المدة 9000،

بضاعة تامة الصنع آخر المدة 8000، عمولة وكلاء بيع 3000، إيجار معارض 5000، دعاية وإعلان 2000، رواتب الإدارة 4500، قرطاسية الإدارة 1500، مصاريف إدارية 3000، إيرادات المبيعات 120000. المطلوب: إعداد قائمة التكاليف وقائمة نتيجة الأعمال عن الفترة المحددة باستخدام نظرية التكاليف الإجمالية. الحل: قائمة التكاليف عن فترة الثلاثة شهور المنتهية في 1995/3/31.

البيان	جزئي	كلي
عناصر التكاليف المباشرة		
1- مواد مباشرة أول المدة	8000	
2- مواد مباشرة مشتراة خلال الفترة	25000	
3- نقل المواد المشتراة	2000	
4- تكلفة المواد المباشرة المخصصة للإنتاج (3+2+1)	35000	
5- مواد مباشرة آخر المدة	4000	
6- تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج (5-4)	31000	
7- أجور مباشرة	23500	
8- خدمات صناعية مباشرة	3500	
(A) مجموع التكاليف المباشرة + (8+7+6)		58000
التكاليف الصناعية غير المباشرة		
9- مواد غير مباشرة	2000	
10- أجور غير مباشرة	5000	
11- تأمين مصنع	3000	
12- صيانة آلات مصنع	1500	
13- وقت ضائع	500	
14- إنارة المصنع	500	
15- إيجار المصنع	2500	
16- اهتلاك المصنع	1500	
17- قوى محرك المصنع	1000	

17500		(B) مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة (9+10+11+12+13+14+15+16+17)
75500		18- تكلفة إنتاج المصنع (A+B)
6000		19- بضاعة تحت التشغيل أول المدة
81500		20: (18+19)
5000		21- بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
76500		22: (20-21)
9000		23- بضاعة تامة الصنع أول المدة
85500		24: (22+23)
8000		25- بضاعة تامة الصنع آخر المدة
77500		26: (24-25)
77500		(C) تكلفة البضاعة المباعة
		تكاليف التسويق
	3000	27- عمولة وكلاء البيع
	5000	28- إيجار المعرض
	2000	29- دعاية وإعلان
10000		(D) مجموع تكاليف التسويق (27+28+29)
87500		(E) تكلفة المبيعات (C+D)
		التكاليف الإدارية والتمويلية
	4500	رواتب الإدارة
	1500	قرطاسية الإدارة
	3000	مصاريف إدارية أخرى
9000		(F) مجموع التكاليف الإدارية
96500		التكلفة الإجمالية للمبيعات (E+F)

قائمة نتيجة الأعمال (الدخل)	
120000	إيرادات المبيعات
87500	يطرح تكلفة المبيعات
32500	مجموع الربح

يطرح التكاليف الإدارية	9000
صافي الربح	23500

ثانياً: نظرية التكاليف المباشرة

تقف هذه النظرية على النقيض تماماً من نظرية التكاليف الكلية، حيث أنها لا تدرج في تكاليف الإنتاج سوى النفقات المباشرة فقط. أما النفقات غير المباشرة جميعها (صناعية، زراعية، إدارية، تسويقية) فتعتبرها تكاليف زمنية يستلزمها سير العمل الإنتاجي، وبالتالي لا تحمل إلى وحدات الإنتاج ولكنها تحمل للسنة المالية التي تم فيها الإنفاق أي تعالج في حساب الأرباح والخسائر (أي استهلاكها خلال فترة زمنية واحدة).

وقد ظهرت نظرية التكاليف المباشرة نتيجة للانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الإجمالية وخاصة فيما يتعلق بالصعوبات التي تواجه محاسب التكاليف عند تحميل العناصر غير المباشرة الفعلية حسب نوعها على وحدات المنتج النهائي مما يضطره إلى استخدام معدلات تحميل تقديرية لتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة لعدم رغبته في الانتظار طويلاً حتى تكتمل لديه العناصر غير المباشرة الفعلية.

ومحصلة ذلك في النهاية هو عدم الدقة في حساب نصيب كل منتج من العناصر غير المباشرة الأمر الذي أدى إلى رغبة بعض محاسبي التكاليف في التهرب من مشكلة توزيع تلك العناصر فنادوا بعدم توزيعها والنظر إليها على أنها تكاليف زمنية تمثل أعباء عامة تحمل على حساب الأرباح والخسائر مباشرة.

وطبقاً لأصحاب هذه النظرية فإنه يقتصر تحميل المنتجات النهائية بنصيبها من عناصر التكاليف المباشرة فقط، دون العناصر غير المباشرة، فتحمل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف الصناعية المباشرة فقط، ثم تحمل الوحدات المباعة فقط، بالتكاليف التسويقية المباشرة، كما تحمل بالتكاليف الإدارية والتمويلية المباشرة، بينما لا تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية وتمويلية على وحدات المنتج النهائي باعتبارها نفقات زمنية ترحل إلى قائمة الدخل (الأرباح والخسائر).

مميزات النظرية :

1- التغلب على صعوبة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة.

2- تحقيق الثبات في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف نظراً لأن العناصر المباشرة تتغير عادة بنفس

النسبة مع التغير في حجم الإنتاج

الانتقادات الموجهة للنظرية :

1- لم تحاول النظرية حل مشكلة التكاليف غير المباشرة ، وإنما تهربت منها باستبعادها تماماً من تكلفة

الوحدات المنتجة وتحميلها مباشرة لحساب الأرباح والخسائر.

2- لا يمكن استخدام النظرية كأداة لخدمة إدارة المشروع سواء في مجال اتخاذ القرارات في الأجل القصير،

أو في مجال تسعير المنتجات في الأجل الطويل.

- لأن التكلفة المباشرة لا تتضمن كافة عناصر التكاليف التي يجب على المشروع أن يستردها من

سعر البيع في الأجل الطويل (يجب تغطية جميع التكاليف).

- وفي الأجل القصير يجب أن يغطي سعر البيع التكاليف المتغيرة أما إذا لم يغطي التكلفة المتغيرة فيجب التوقف عن الإنتاج.

3- التكلفة المباشرة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدة المنتج النهائي وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تتضمن تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة، ويمكن تبرير استبعاد التكاليف الثابتة باعتبارها أعباء نتجت عن سياسات إدارية وبالتالي تحمل على قائمة الدخل، أما التكاليف غير المباشرة المتغيرة فتعتبر وحدات النشاط (الإنتاج) مسؤولة عنها ولا يمكن استبعادها من تكلفة الوحدات.

وطبقاً لنظرية التكاليف المباشرة فإن قائمة التكاليف الإجمالية تظهر على الوجه الآتي:

البيان	جزئي	كلي
أولاً التكاليف المباشرة		
مواد خام أول المدة	XX	
مشتريات مواد خام	XX	
+ مصاريف على المشتريات	XX	
	XX	
- مواد خام آخر المدة	XX	
=المواد المباشرة المستعملة في الإنتاج		XXX
+ أجور مباشرة	XX	
+ مصاريف صناعية (زراعية) مباشرة	XX	
تكلفة الإنتاج تام الصنع المباشرة		XXX
- بضاعة تحت التشغيل آخر المدة		XXX
=التكلفة المباشرة للبضاعة تامة الصنع		XXX
+بضاعة تامة الصنع أول المدة		XXX
		XXX
-بضاعة تامة الصنع آخر المدة		XXX
		XXX
+ تكاليف بيع وتوزيع مباشرة		XXX
= التكلفة المباشرة للبضاعة المباعة (تكلفة المبيعات)		XXX
ثانياً: التكاليف غير المباشرة		

XXX	تكاليف صناعة غير مباشرة
XXX	تكاليف بيع وتوزيع غير مباشرة
XXX	تكاليف إدارية وعمومية
XXX	-
XXX	التكلفة الإجمالية

قائمة نتيجة الأعمال

البيان	جزئي	كلي
المبيعات	XXX	
- تكلفة المبيعات	XXX	
مجمّل الربح والخسارة		XXX
يطرح تكاليف صناعة غير مباشرة	XX	
تكاليف بيع وتوزيع غير مباشرة	XX	
تكاليف إدارية وعمومية	XX	
صافي الربح والخسارة		XXX
مثال محلول:		

فيما يلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى الشركات الصناعية التي تقوم بتصنيع المنتجات الزراعية وذلك حتى غاية شهر تموز عام 1995.

مواد خام أول المدة 5000، مواد خام آخر المدة 8000، بضاعة تشغيل أول المدة 3000، بضاعة تحت التشغيل آخر المدة 6000، بضاعة تامة الصنع أول المدة 8000، بضاعة تامة الصنع آخر المدة 4000، مشتريات مواد خام 30000 أجور مباشرة 12000، مصاريف صناعية غير مباشرة 4000، مصاريف بيع وتوزيع 8000 (60% مباشرة)، مصاريف إدارية وعمومية 7600، مبيعات 60000 والمطلوب:

إعداد قائمة التكاليف طبقاً لنظرية التكاليف المباشرة

البيان	جزئي	كلي
أولاً التكاليف المباشرة		
1- مواد خام أول المدة	5000	
2- مشتريات مواد خام	30000	
3 = (2+1)	35000	
4- مواد خام آخر المدة	8000	

	27000	5- المواد المباشرة المستعملة في الإنتاج (3-4)
	12000	6- أجور مباشرة
39000		7: (5+6)
3000		8- بضاعة تشغيل أول المدة
42000		9: (7+8)
6000		10- بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
36000		11: (9-10)
36000		التكلفة المباشرة للبضاعة تامة الصنع
8000		12- بضاعة تامة الصنع أول المدة
44000		13: (11+12)
4000		14- بضاعة تامة الصنع آخر المدة
40000		15: (13-14)
4800		16- تكاليف بيع وتوزيع مباشرة
44800		17- التكلفة المباشرة للبضاعة تامة الصنع (تكلفة المبيعات) (15+16)
		التكاليف غير المباشرة
	4000	18- تكاليف صناعة غير مباشرة
	3200	19- تكاليف بيع وتوزيع غير مباشرة
	7600	20- تكاليف إدارية وعمومية
14800		21- إجمالي التكاليف المباشرة
59600		التكلفة الإجمالية (21+17)

قائمة نتيجة الأعمال

قائمة نتيجة الأعمال (الدخل)		
	60000	إيرادات المبيعات
	44800	يطرح تكلفة المبيعات المباشرة
15200		مجمل الربح
	4000	تكاليف صناعية غير مباشرة
	3200	تكاليف بيع وتوزيع غير مباشرة
	7600	تكاليف إدارية وعمومية
14800		

ثالثاً: نظرية التكاليف المتغيرة

تقوم على أساس التحميل الجزئي أي تحميل وحدات النشاط بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط، واعتبار التكاليف الثابتة تكاليف دورية أو زمنية تحمل على قائمة نتائج الأعمال.

مزايا النظرية :

1- يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال ، وبالتالي لا يحدث نقل للتكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة وذلك تطبيقاً لمبدأ سنوية المحاسبة (استقلال السنوات)

2- تساعد النظرية الإدارة في القيام بوظائفها من اتخاذ القرارات في مجال :

أ- تحديد سعر بيع الوحدة

ب- تحديد حجم الإنتاج

ج- اتخاذ قرار بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف

د- الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي

3- تساعد النظرية في حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة نظراً لمعالجة الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة على أساس أنها تكاليف زمنية ترحل لقائمة الدخل دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل لتوزيعها على الوحدات المنتجة.

الانتقادات :

1- على الرغم من أن التكاليف الثابتة لم تتفق على الإنتاج إلا أن الإنتاج استفاد من بعض عناصرها. وهذه التكاليف تعمل على المحافظة على طاقات المشروع في حالة تأهب واستعداد للتشغيل، لذلك من الضروري أن تتضمن تكلفة وحدة النشاط نصيبها من هذه التكاليف بقدر الاستفادة.

2- صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، فهناك بعض عناصر تكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة، قد يعمل المحاسب على دراسة سلوك هذا العنصر تجاه تغيرات حجم النشاط خلال فترة طويلة من الزمن وبعد أن يصل إلى التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى ضرورة إعادة تبويبه.

ويمكن تصوير قائمة التكاليف وفق النظرية السابقة على الشكل التالي:

كلي	جزئي	أولاً التكاليف المتغيرة
	XXX	مواد خام أول المدة
	XXX	+مشتريات مواد خام
	XXX	-مردودات مشتريات مواد خام
	XXX	
	XXX	+ مصاريف على المشتريات
	XXX	

XXX	- مواد خام آخر المدة
XXX	= المواد المباشرة المستعملة في الإنتاج
XXX	+ أجور مباشرة
XXX	
XXX	+ مصاريف صناعية (زراعية) مباشرة
XXX	
XXX	+ مصاريف صناعية (زراعية) غير مباشرة
XXX	= التكاليف الصناعية المتغيرة
XXX	+ بضاعة تحت التشغيل أول المدة
XXX	- بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
XXX	= التكلفة البضاعة تامة الصنع المتغيرة
XXX	+ بضاعة تامة الصنع أول المدة
XXX	
XXX	- بضاعة تامة الصنع آخر المدة
XXX	
XXX	+ مصاريف بيع وتوزيع متغيرة
XXX	= التكاليف المتغيرة للبضاعة المباعة (تكلفة المبيعات المتغيرة)
	ثانياً: التكاليف الثابتة
XXX	مصاريف صناعة غير مباشرة (ثابتة)
XXX	مصاريف بيع وتوزيع غير مباشرة (ثابتة)
XXX	مصاريف إدارية وعمومية
XXX	-
XXX	التكلفة الإجمالية

قائمة نتيجة الأعمال (الدخل)

XXX	إيرادات المبيعات
XXX	يطرح تكلفة المبيعات
XXX	مجمّل الربح

التكاليف الثابتة

XX	مصاريف صناعية غير مباشرة (ثابتة)
XX	مصاريف بيع وتوزيع غير مباشرة (ثابتة)

مصاريف إدارية وعمومية جميعها ثابتة

XX

XXX

XXX

صافي الربح أو الخسارة

مثال:

فيمايلي بيانات مستخرجة من إحدى المنشآت

مواد خام أول المدة 5000، مواد خام آخر المدة 3000، بضاعة تحت التشغيل أول المدة 7000. بضاعة تحت التشغيل آخر المدة 4000، بضاعة تامة الصنع أول المدة 6000، بضاعة تامة الصنع آخر المدة 9000، مشتريات مواد خام 40000، الأجور المباشرة 15000، أجور مشرفين المصنع 5000، مواد غير مباشرة 7000، إيجار المصنع 3000، استهلاك آلات المصنع 6000، صيانة آلات المصنع 4000، دعاية وإعلان 2000، إضاءة معرض البيع 500، إيجار المعرض 1000، مصاريف إدارية وعمومية 19500، وقد تم بيع 12500 وحدة بسعر 10 للوحدة الواحدة.

فإذا علمت أن نسبة الجزء المتغير من التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة كانت كمايلي:

أجور المشرفين 40% مصاريف صيانة آلات المصنع 30%

دعاية وإعلان 60%

إضاءة معرض البيع 80%

المطلوب: 1- إعداد قائمة التكاليف طبقاً لنظرية التكاليف المتغير

2- تطوير قائمة نتيجة الأعمال

الحل:

أولاً التكاليف المتغيرة		
1- مواد خام أول المدة	5000	
2- مشتريات مواد خام	40000	
$3 = (1+2)$	45000	
4- مواد خام آخر المدة	3000	
5- المواد المباشرة المستعملة في الإنتاج (3-4)	42000	
6- أجور مباشرة	15000	
7: $(5+6)$	57000	

	7000	8- مواد غير مباشرة
	1200	9- صيانة آلات المصنع
	2000	10- أجور المشرفين
10200		11- مصاريف صناعية (غير المباشرة) المتغيرة فقط (8+9+10)
67200		12- تكلفة الإنتاج المتغيرة (11+7)
7000		13- بضاعة تحت تشغيل أول المدة
74200		14: (12+13)
4000		15- بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
70200		16- تكلفة البضاعة تامة الصنع المتغيرة (14-15)
6000		17- بضاعة تامة الصنع أول المدة
76200		18: (16+17)
4000		19- بضاعة تامة الصنع آخر المدة
72200		20: (18-19)
	1200	21- دعاية وإعلان
	400	22- إضاءة معرض البيع
1600		23- تكاليف بيع وتوزيع (متغيرة) (21+22)
73800		24- التكلفة المتغيرة للبضاعة المباعة (تكلفة المبيعات المتغيرة) (20+23)
		ثانياً: التكاليف الثابتة
	3000	25- إيجار المصنع
	6000	26- استهلاك آلات المصنع
	3000	27- أجور المشرفين
	2800	28- صيانة آلات المصنع
14800		29- مصاريف صناعية غير مباشرة (الجزء الثابت)
	1000	30- إيجار المعرض
	800	31- دعاية وإعلان

32-إضاءة معرض	100	
33-مصاريف بيع وتوزيع (الجزء الثابت) (32+31+30)		1900
34-مصاريف إدارية وعمومية (جميعها ثابت)		19500
التكلفة الإجمالية (34+33+29+24)		110000

قائمة نتيجة الأعمال

قائمة نتيجة الأعمال (الدخل)		
إيرادات المبيعات	125000	
يطرح تكلفة المبيعات (24)	73800	
مجمّل الربح		51200
التكاليف الثابتة		
مصاريف صناعية غير مباشرة (الجزء الثابت)	14800	
مصاريف بيع وتوزيع غير مباشرة (الجزء الثابت)	1900	
مصاريف إدارية وعمومية جميعها ثابتة	19500	
		36200
صافي الربح		15000

رابعاً: نظرية تكاليف الطاقة المستغلة

تعتبر نظرية الطاقة المستغلة تطويراً لنظرية التكاليف الكلية وذلك للتخفيف من حدا الانتقادات الموجهة إليها. تتضمن هذه النظرية تحميل وحدات الإنتاج ليس بكامل النفقات الصناعية غير المباشرة وإنما بجزء منها يتمثل بالنفقات غير المباشرة المتغيرة مضافاً إليها نسبة من المصاريف الصناعية غير المباشرة الثابتة تعادل نسبة الطاقة المستغلة فعلاً إلى الطاقة المتاحة في المشروع، كما يتم تحميل وحدات المبيعات بنصيبها من التكاليف البيعية المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة بنسبة الطاقة البيعية المستغلة، أما التكاليف الصناعية الثابتة غير المستغلة والتكاليف البيعية الثابتة غير المستغلة تعتبر تكاليف زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر. تقوم على أساس تحميل وحدات النشاط بالتكاليف المتغيرة (على اعتبار أن كل متغير مستغل) وبجزء من التكاليف الثابتة بقدر الاستفادة أو الاستغلال، أما التكاليف الثابتة غير المستغلة تعتبر أعباء تحمل على قائمة الدخل.

الطاقة الإنتاجية : عبارة عن المقدار الثابت من الآلات والمعدات والأيدي العاملة والخدمات الأخرى المساندة (وسائل نقل داخلي، صيانة، تخزين)، والتي تتوافر لدى الوحدة الاقتصادية في فترة معينة. وتقاس الطاقة عادة بعدد وحدات الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل خلال فترة معينة. الطاقة القصوى : تقاس بالقدرة الإنتاجية القصوى للمرحلة الرئيسية، أو المراكز الإنتاجية.

الطاقة المتاحة : تقاس بطاقة أضعف مرحلة أو عملية إنتاجية.
الطاقة المستغلة : عبارة الطاقة الفعلية المستخدمة في الإنتاج أو التسويق خلال فترة معينة.
وتحسب الطاقة المستغلة كما يلي :

1- الطاقة الإنتاجية المستغلة = كمية الإنتاج الفعلية خلال الفترة
الطاقة الإنتاجية المتاحة (المخططة)

وتستخدم هذه النسبة في تحديد التكلفة الإنتاجية الثابتة المستغلة
2- الطاقة التسويقية المستغلة = كمية المبيعات الفعلية خلال الفترة
الطاقة التسويقية المتاحة (المخططة)

وتستخدم النسبة في تحديد التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة
الطاقة غير المستغلة = الفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة المستغلة
وتنقسم الطاقة غير المستغلة إلى :

- 1- الطاقة الزائدة : تنتج بسبب وجود طاقة إنتاجية تزيد عن تلك التي تنوي الوحدة الاقتصادية استخدامها، أو عدم وجود توازن بين الآلات والعدد والأيدي العاملة في مراكز النشاط.
 - 2- طاقة عاطلة : تنتج بسبب وجود عطل مؤقت للإمكانات المادية التي يسببها البطء في الإنتاج الناتج عن النقص المؤقت في حجم المبيعات، وعلى ذلك تعود الطاقات العاطلة إلى حالة الاستخدام الكامل عندما تزداد المبيعات.
- مزايا النظرية :

- 1- تساعد على توجيه نظر الإدارة إلى الطاقة غير المستغلة للعمل على حسن استخدام الطاقة المتاحة وتحقيق الكفاءة الإنتاجية والاقتصادية في التشغيل (الاستخدام المثل للطاقات في المنشأة)
- 2- تساعد الإدارة في تحديد سعر البيع بناء على التكلفة المستغلة للإنتاج مما يؤدي إلى عدم تحمل المستهلك بأعباء التكاليف غير المستغلة.
- 3- عالجت عيوب النظريات السابقة :

أ- النقد الموجه لنظرية التكاليف الإجمالية في أنها تحمل جميع التكاليف على الوحدات
ب- النقد الموجه لنظرية التكاليف المتغيرة في أنها تحمل الوحدات بالتكاليف المتغيرة و تستبعد التكاليف الثابتة.

الانتقادات :

- 1-بالإضافة إلى صعوبة تحليل التكاليف إلى متغير وثابت. فإنه من الصعوبة قياس الطاقة القصوى والمستغلة، ويحتاج ذلك إلى دراسات طويلة ومعقدة.

فبالنسبة للنشاط الإنتاجي يصعب تحديد الطاقة الإنتاجية المتاحة والطاقة الإنتاجية المستغلة نظراً لتعدد مراحل الإنتاج واختلاف القدرات للآلات المستخدمة في كل مرحلة من المراحل، واستخدام تلك الآلات في إنتاج أكثر من منتج واحد بمواصفات مختلفة.

وبالنسبة للنشاط التسويقي يصعب تحديد الطاقة البيعية المتاحة والطاقة البيعية المستغلة. وتعتبر أكثر تعقيداً من الطاقة الإنتاجية نظراً للتغير المستمر الذي يطرأ على العوامل المحددة لتلك الطاقات.

2- النظرية تشجع الإدارة على استغلال الطاقات الإنتاجية والبيعية المتاحة أقصى استغلال ممكن، إلا أن المشروع قد يقوم باستغلال طاقته الإنتاجية بالكامل دون أن يتمكن من تصريف الإنتاج مما يؤدي إلى تحمله خسائر بدلاً من تحقيق أرباح، أي أن النظرية لا تساعد الإدارة في حل مشاكلها الإدارية والخاصة بتحديد سياسات الإنتاج والبيع.

3- تظهر مشكلة توزيع وتحمل التكاليف الثابتة على وحدات الإنتاج وذلك بإتباع تقديرات شخصية (صعوبة الاعتماد على أساس علمي سليم)

ملاحظة: يتم تحديد الجزء المحمل على الإنتاج من التكاليف الثابتة المستغلة بالقانون:

التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة = التكاليف الصناعية الثابتة

جميعها * (حجم الإنتاج الفعلي / الطاقة القصوى للإنتاج)

ويتم تحديد الجزء المحمل على الإنتاج المباع من التكاليف البيعية الثابتة بالقانون:

التكاليف البيعية الثابتة المستغلة =

التكاليف الثابتة (جميعها) * (حجم المبيعات الفعلي / الطاقة البيعية القصوى)

ويمكن تصوير قائمة التكاليف وفق النظرية السابقة على الشكل التالي:

كلي	جزئي	أولاً التكاليف الصناعية المباشرة
XXX		مواد خام أول المدة
XXX		+ مشتريات مواد خام
XXX		- مردودات مشتريات مواد خام
XXX		
XXX		+ مصروفات شراء مواد خام
XXX		
XXX		- مواد خام آخر المدة
XXX		= المواد المباشرة المستعملة في الإنتاج
XXX		+ العمل المباشر
XXX		
	ثانياً: التكاليف الصناعية غير المباشرة (متغيرة)	

XXX	ثالثاً: التكاليف الصناعية الثابتة (المستغلة)
XXX	=تكلفة الإنتاج المستغلة
XXX	+ بضاعة تحت التشغيل أول المدة
XXX	-
XXX	بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
XXX	=التكلفة البضاعة تامة الصنع المغيرة
XXX	+بضاعة تامة الصنع أول المدة
XXX	-
XXX	بضاعة تامة الصنع آخر المدة
XXX	
XXX	+ تكاليف البيع والتوزيع (متغيرة)
XXX	+ تكاليف البيع والتوزيع ثابتة (مستغلة)
XXX	تكلفة المبيعات المستغلة
	التكاليف الثابتة (غير المستغلة)
XXX	مصاريف صناعة غير مباشرة ثابتة غير مستغلة
XXX	مصاريف بيع وتوزيع غير مباشرة ثابتة غير مستغلة
XXX	مصاريف إدارية وعمومية
XXX	-
XXX	التكلفة الإجمالية
	قائمة نتيجة الأعمال (الدخل)
XXX	إيرادات المبيعات
XXX	يطرح تكلفة المبيعات
XXX	مجمل الربح
	يطرح التكاليف الثابتة
XX	مصاريف صناعة غير مباشرة ثابتة غير مستغلة
XX	مصاريف بيع وتوزيع غير مباشرة ثابتة غير مستغلة
XX	مصاريف إدارية وعمومية
XXX	
XXX	صافى الربح أو الخسارة

مثال:

ظهرت المعلومات التالية بدفاتر إحدى شركات الإنتاج 2015/12/31

مواد خام 1/1 (12000) مواد خام 12/31 (15000)، بضاعة تحت التشغيل 1/1 (15000) وفي 12/31 (17080)، وفي 12/31 (12500)، بضاعة تامة الصنع أول المدة (8000)، بضاعة تامة الصنع آخر المدة (12500)، مشتريات مواد خام (50000)، أجور مباشرة (25000) استهلاك آلات المصنع (9000)، إيجار المصنع (7000) أجور غير مباشرة (8000) 70% ثابت، مصاريف صيانة آلات المصنع (5000) 60% ثابت، رواتب موظفي الإدارة العامة (16000)، دعاية وإعلان (6000) 50% متغير، إيجار معرض البيع (1000)، إضاءة معرض البيع (500) 80% متغير، خدمات إدارة عامة (6000).

فإذا علمت أن الطاقة الإنتاجية القصوى 100000 وحدة

الطاقة البيعية القصوى 75000 وحدة

عدد الوحدات المباعة 60000 وحدة

عدد الوحدات المنتجة 80000 وحدة

والمطلوب:

إعداد قائمة التكاليف طبقاً لنظرية التكاليف المستغلة

تصوير قائمة نتيجة الأعمال علماً سعر بيع الوحدة (2)

الحل:

البيان	جزئي	كلي
التكاليف المباشرة		
1- مواد خام 1/1	12000	
2- مشتريات مواد خام	50000	
3: (2+1)	62000	
4- مواد خام 12/31	15000	
5- المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج (3-4)	47000	
6- أجور مباشرة	25000	
7- (5+6)		72000
التكاليف الصناعية غير مباشرة (متغيرة)		
8- أجور غير مباشرة	2400	
9- صيانة آلات مصنع	2000	
10: (9+8)		4400

		تكاليف صناعية ثابتة (مستغلة)
	7200	11- استهلاك آلات المصنع
	5600	12- إيجار المصنع
	4480	13- أجور غير مباشرة
	2400	14- صيانة آلات المصنع
19680		15: (14+13+12+11)
96080		16- تكلفة الإنتاج المستغلة (15+10+7)
15000		17- بضاعة تحت التشغيل 1/1
111080		18: (17+16)
17080		19- بضاعة تحت التشغيل 12/31
94000		20- تكلفة البضاعة تامة الصنع (19-18)
8000		21- بضاعة تامة الصنع أول المدة
102000		22: (21+21)
12500		23- بضاعة تامة الصنع آخر المدة
89500		24: (23-22)
		تكاليف البيع والتوزيع (متغيرة)
	3000	25- دعاية وإعلان
	400	26- إضاءة معرض البيع
3400		27: (26+25)
		تكاليف البيع والتوزيع ثابتة (مستغلة)
	2400	28- دعاية وإعلان
	800	29- إيجار معرض البيع
	80	30- إضاءة معرض البيع
3280		31: (30+29+28)
96180		32- تكلفة المبيعات المستغلة (31+27+24)
		التكاليف الثابتة
	4920	33- مصاريف صناعية ثابتة غير مستغلة

	820	34-مصاريف بيع وتوزيع ثابتة غير مستغلة
		مصاريف إدارية وعمومية
	16000	35-رواتب موظفي إدارة عامة
	6000	36-خدمات إدارة عامة إدارة عامة
27740		37: (36+35+34+33)
123920		التكلفة الإجمالية (32+37)

قائمة نتيجة الأعمال:

		قائمة نتيجة الأعمال (الدخل)
	120000	إيرادات المبيعات
	96180	يطرح تكلفة المبيعات (24)
23820		مجمّل الربح
		التكاليف الثابتة
	4920	مصاريف صناعية ثابتة غير مستغلة
	820	مصاريف بيع وتوزيع ثابتة غير مستغلة
	22000	مصاريف إدارية وعمومية
27740		
3920		صافي الخسارة

ملاحظات على الحل:

البيان	الإجمالي	المتغير	الثابت	المستغل	غير المستغل
<u>التكاليف الصناعية غير المباشرة</u>					
استهلاك الات المصنع	9000	-	9000	7200	1800
إيجار مصنع	7000	-	7000	5600	1400
أجور غير مباشرة	8000	2400	5600	4480	1120
صيانة الات المصنع	5000	2000	3000	2400	600
<u>تكاليف البيع والتوزيع</u>					
دعاية وإعلان	6000	3000	3000	2400	600
إيجار معرض البيع	1000	-	1000	800	200
إضاءة معرض البيع	500	400	100	80	20

الجزء المتغير من التكلفة=الإجمالي*نسبة التغير

الجزء الثابت من التكلفة= الإجمالي*نسبة الثابت

أو= الإجمالي- الجزء المتغير

المستغل من الثابت للتكاليف الصناعية غير المباشرة= الجزء الثابت * (حجم الإنتاج الفعلي/الطاقة القصوى للإنتاج)

المستغل من الثابت لاستهلاك آلات المصنع = $9000 * (10000/8000) = 7200$

المستغل من الثابت لتكاليف البيع والتوزيع= الجزء الثابت * (حجم المبيعات الفعلي/الطاقة البيعية القصوى)

مثلاً المستغل من الثابت لمصاريف الدعاية والإعلان= $300 * (75000/60000) = 2400$