

**الفصل الثامن
طرق تحديد
وتجميع
التكاليف**

الفصل الثامن

طرائق تحديد وتجميع التكاليف

تركز مهام محاسب التكاليف في توزيع التكاليف على أجزاء الوحدة الاقتصادية، ويعد هذا التوزيع ضروري لأجل تقديم معلومات واضحة تسهم في اتخاذ القرار الصائب وتقويم أداء الوحدة وهناك عدة طرائق لتحديد وتجميع التكاليف منها:

١ - طريقة التكلفة الكلية

٢ - طريقة التكلفة المتغيرة

٣ - طريقة تكلفة المخرجات

وبعد إكمالك لدراسة هذا الفصل ستكون قادراً على الإجابة على الفقرات الآتية:

أ - ماهي تكاليف المنتج وتكاليف الفترة والفرق بينهما؟

ب - إيضاح طريقة التكاليف الكلية مميزاتها والانتقادات الموجهة لها؟

ت - كيف يتم إعداد قائمة التكاليف وفق طريقة التكاليف الكلية وإعداد كشف الدخل؟

ث - ماهي طريقة التكاليف المتغيرة؟ وماهي مميزاتها والانتقادات الموجهة لها؟

ج - كيفية إعداد قائمة التكاليف وفق طريقة التكاليف المتغيرة وإعداد كشف الدخل؟

ح - ماهي طريقة تكاليف المخرجات؟ وما مميزاتها والانتقادات الموجهة لها؟

خ - كيفية إعداد قائمة التكاليف وفق طريقة التكاليف المخرجات وإعداد كشف الدخل؟

إن التكاليف يمكن ان تجمع وتعرض بطرق مختلفة لأغراض إعداد تقارير المالية والتكاليف، ويتم اختيار طريقة تجميع التكاليف بناءً على تحديد أي التكاليف تسجل كجزء من تكلفة المنتج (Product cost) وأي منها تسجل كتكاليف فترة (Period cost). إن اختيار الطريقة المطلوبة يحدد ما هي التكاليف التي تعرض في كل قائمة من القوائم المالية الخارجية (الميزانية العمومية وكشف الدخل)، كما تحدد ما هي التكاليف التي تتضمنها قائمة التكاليف لأغراض تقارير الإدارة الداخلية. إن إجراءات التجميع والعرض تتجز من خلال استعمال ثلاث طرق، طريقة تحديد التكلفة الكلية أو الممتصة (Absorption Or Full –Costing)، طريقة تحديد التكلفة المتغيرة (Variable Costing)، وطريقة الانجاز (المخرجات) (Throughput Costing).

وتستعمل جميع الطرق سواء كان المطبق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية أو نظام تكاليف المراحل الإنتاجية، كما تطبق مع نظم التكاليف الفعلية، الاعتيادية، أو المعيارية.

٨-١ تكلفة المنتج وتكلفة الفترة: Product Cost And Period Cost

تتطلب قواعد المحاسبة المالية في معظم البلدان للأغراض الخارجية الخاصة بها والمتعلقة بأغراض تقويم المخزون تضمين التكاليف الصناعية عند احتساب تكلفة المنتج، أي إن تكاليف المنتج تتكون من التكاليف الصناعية، لذلك فإن المحاسبون بناءً على ذلك يقومون بتبويب التكاليف إلى تكاليف منتج وتكاليف فترة. ولأغراض إعداد القوائم المالية ولتحقيق الموضوعية في القياس المحاسبي يجب التمييز بين ما هو أصل أو موجود (Asset) (وهو احد الممتلكات التي بحوزة الوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة)، وما هو مصروف (Expense) والذي يجب تحميله على إيراد الفترة في كشف الدخل، لذا فإن التكاليف يمكن تحليلها إلى جزأين، جزء منها يرتبط بالإنتاج المباع والذي يكون في صورة وحدات تامة خلال الفترة، والجزء الآخر يرتبط بالوحدات الباقية كمخزون آخر المدة، ويمثل أصل من الأصول تظهر في الميزانية العمومية.

٨-١-١ تكاليف المنتج: Product Cost

وهي التكاليف الخاصة بالمنتج القابلة للتخزين إذا ما تبقى منها جزء من الإنتاج لم يباع بعد، لذا هي تعرف أيضاً بالتكاليف القابلة للتخزين (Inventoriable Costs). وتكلفة المنتج هي التكلفة التي يمكن نسبها إلى السلع سواء كانت مشتراً أو منتجة داخل الوحدة الاقتصادية بغرض إعادة بيعها، وتستعمل لتقييم مخزون السلع المصنعة أو المشتراة حتى يتم بيع هذه السلع.

وتتحقق تكاليف المنتج في فترة البيع أو عند البيع، وتكون كمصروف يسمى بتكلفة البضاعة المباعة (Cost of Goods Sold)، وتكلفة المنتج التي لم تتحقق فإنها تكون لمخزون الإنتاج آخر المدة وتمثل (المواد المباشرة، الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة)، وبذلك فإن تكاليف المنتج هي التكاليف التي تم استعمالها في الإنتاج.

٨-١-٢ تكاليف الفترة: Period Cost

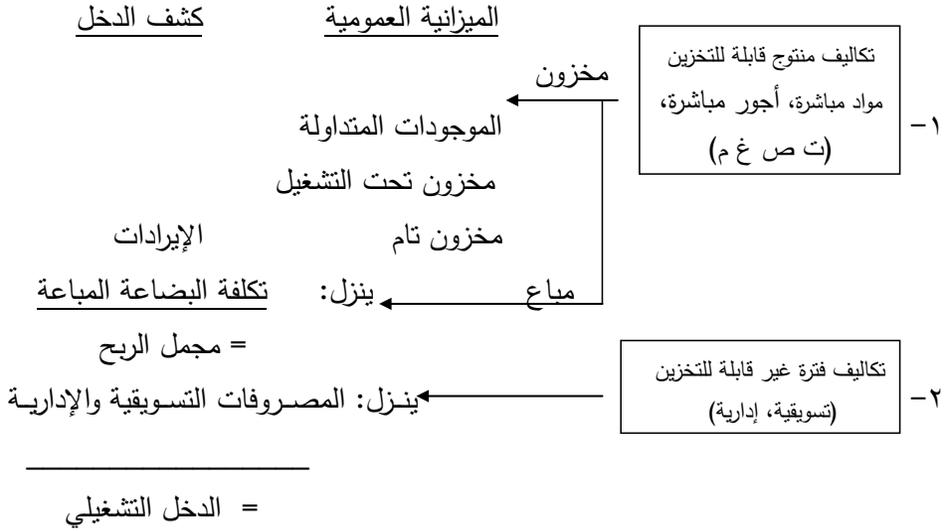
تُعد التكاليف التي لا تعد ضمن تكلفة المنتج بتكاليف الفترة، وهذه التكاليف ترتبط بالزمن وليس بالمنتج فهي تحدد مع الفترة الزمنية التي تحققت فيها بدلاً من السلع المشتراة أو المنتجة، وتكاليف الفترة تتحقق كمصروفات خلال الفترة، مثل تكاليف البحث والتطوير وتكاليف التسويق والتوزيع والتكاليف الإدارية.

وطبيعة هذه التكاليف تكون غير قابلة للتخزين (Un Inventoriable Costs)، أي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون الذي تكلفته تدور من الفترة الحالية للفترة القادمة، لأن هذه التكاليف هي تكاليف مستنفذة وعدت مصروفات عند تحققها خلال الفترة، وبذلك فإن تكاليف الإنتاج الصناعية (المواد المباشرة، الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة) تُعد تكاليف منتج قابلة للتخزين يتم تحميل جزء منها (يستنفذ) كمصروفات ضمن قائمة الدخل للفترة الحالية (عند بيع جزء من

الوحدات المنتجة)، والباقي يمثل مخزون في نهاية الفترة (صيد آخر الفترة الحالية ويرحل للفترة التالية) ضمن الميزانية العمومية.
أما التكاليف التسويقية والإدارية فإنها تعد جميعها تكاليف فترة غير قابلة للتخزين، والشكل الآتي يوضح ذلك:

شكل (٨-١)

تكاليف المنتج وتكاليف الفترة لشركة صناعية



٢-٨ طريقة التكلفة الكلية (الامتصة): Absorption or Full-costing

تعامل هذه الطريقة جميع مكونات أو بنود التكاليف الصناعية (المواد المباشرة، الأجر المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة) كتكاليف منتج، وتسمى هذه الطريقة بطريقة التكاليف الممتصة (Absorption)، لأن الوحدات المنتجة تتحمل أو تمتص كل التكاليف الصناعية المسببة في إنتاجها، وبذلك يتم تحميل هذه الوحدات بجميع عناصر أو بنود التكاليف الصناعية. وفي ظل طريقة التكلفة الكلية، فإن التكاليف المتحققة في المجالات غير الصناعية (البحث والتطوير، التسويقية، الإدارية) تُعد تكاليف فترة، وبذلك فإنها تستنفذ خلال الفترة لتكون مصروفًا يقابل بإيرادات تلك الفترة. وبموجب هذه الطريقة، فإن جميع التكاليف الصناعية تُعد تكاليف قابلة للتخزين أو تكاليف منتج، بمعنى أن الوحدات المنتجة يجب أن تتحمل بكل عناصر التكاليف الصناعية، وبذلك لا يبقى هناك رصيد لهذه التكاليف أي تم امتصاصها بالكامل. وتتفق هذه الطريقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (General Accepted Accounting principles, GAPP)، إذ يشير مبدأ تحقق المصروف ومبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف إلى إن "الإيرادات تقابل بكافة مصروفات الفترة التي ولدت هذه الإيرادات"، ويقصد بكافة المصروفات التكاليف الكلية للإنتاج (الوظيفة الصناعية) التي تم استنفادها خلال الفترة. وبذلك فإن المحاسبين عندما يعدّون القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية، فإنهم يستعملون طريقة التكلفة الكلية، والتي على أساسها يتم الإفصاح عن كل تكاليف الإنتاج ضمن المخزون في الميزانية العمومية وضمن تكلفة البضاعة المباعة للتكاليف التي تم استنفادها عند بيع المنتج في كشف الدخل. وتستند هذه الطريقة على تحميل الإنتاج بكافة تكاليف الإنتاج (الصناعية) المتغيرة والثابتة، المباشرة وغير المباشرة، إذ تُعد هذه التكاليف بموجب طريقة التكلفة الكلية ذات قيمة مستقبلية (Future Value) للوحدة الاقتصادية، وبناءً على ذلك فإنها تعامل كتكاليف مُنتج.

وتتميز هذه الطريقة بما يأتي:

- ١ - أنها تستعمل لإغراض إعداد القوائم المالية للإغراض الخارجية، وتُعد قوائم التكاليف بهذه الطريقة لخدمة المحاسبة المالية، إذ أنها تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP).
- ٢ - أنها تستعمل لإغراض قرارات التسعير في ظل عدم وجود منافسة أو في ظل الاحتكار، أو عندما تكون الشركة واضعة للسعر وليس قابلة بالسعر، إذ يمثل السعر الموضوع على أساس التكلفة الكلية هو سعر الحد الأعلى (Floor pricing)، إضافة إلى ذلك فإن هذه الطريقة تستعمل لأغراض وضع الأسعار في الأجل الطويل.
- ٣ - تعكس هذه الطريقة رغبة الإدارة بتحميل جميع التكاليف المرتبطة بالإنتاج على الوحدات المنتجة.
- ٤ - أنها تحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة (Factory overhead) الثابتة إضافة إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على الوحدات المنتجة باعتبارها، تكاليف منتج أو تكاليف قابلة للتخزين، وذلك على أساس إن التكاليف التي يسببها الإنتاج والوحدات المنتجة يجب أن تتحمل هذه التكاليف، وبذلك فإنها تتسم بشئ من الموضوعية في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.
- ٥ - يؤدي تطبيق هذه الطريقة في إعداد القوائم المالية (الميزانية العمومية وكشف الدخل) إلى الإفصاح السليم عن الأرباح الحقيقية للوحدة الاقتصادية.
- ٦ - تستعمل هذه الطريقة لتحديد التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات طويلة الأجل والتي تستند الوحدة الاقتصادية في توفير الطاقة اللازمة (الأصول الثابتة) لأغراض التوسع أو التطوير، وما يتعلق بهذه الطاقة من تكاليف تشغيل ثابتة بجانب التكاليف المتغيرة.
- ٧ - تتلاءم هذه الطريقة ومتطلبات التحاسب الضريبي وحساب الوعاء الخاضع للضريبة.

أما أهم الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة:

- ١ - أن التكلفة الكلية لا تصلح كطريقة في إعداد المعلومات المفيدة لأغراض ممارسة الإدارة لوظائفها في التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات، إذ إن تحديد نقطة التعادل وتخطيط الربحية وتحليل علاقات الحجم - التكلفة - الربح، تحديد المعلومات الملائمة للمفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرارات التشغيلية أو التكتيكية قصيرة الأجل، التسعير في الأجل القصير، إعداد الموازنات التشغيلية المرنة ... الخ. كل هذه المهام تحتاج إلى قائمة تكاليف يتم فيها فصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة.
 - ٢ - إن الاعتماد على طريقة التكلفة الكلية كأساس للتسعير لا تنفع في حالة وضع الأسعار في الأجل القصير، كما إنها لا تنفع في حالة وجود منافسة شديدة في السوق، إذ يترتب على هذا الوضع اعتماد التكلفة المتغيرة كأساس للتسعير.
 - ٣ - إن المخزون يظهر كأصل متداول في الميزانية العمومية في تاريخ معين، ومن ثم فإن جزء من تكلفة المخزون تمثل تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة، وتكون هذه التكاليف معظمها تكاليف طاقة ومرتبطة بالفترة الزمنية أكثر من ارتباطها بالوحدات المنتجة (مثل إيجار المصنع السنوي، أقسام التأمين السنوية، قسط الاندثار السنوي ... الخ)، وبالتالي فإن هذه الطريقة سوف تنقل أو تحوّل جزء من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة التي تحصل الفترة الحالية إلى الفترة اللاحقة من خلال المخزون.
 - ٤ - عدم إمكانية هذه الطريقة في الإفصاح بشكل جيد عن مستويات الطاقة المستغلة وغير المستغلة، وبذلك فإنها لا تصلح في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، فتحميل الوحدات المنتجة بكل التكاليف المتغيرة والثابتة لا يظهر حجم الاستغلال والاستفادة من هذه التكاليف، مما يخفي العديد من المعلومات الهامة المرتبطة بالاستغلال الأمثل للطاقات الإنتاجية أو البيعة المتاحة.
- والشكل (٨-٢) الآتي يمثل قائمة التكاليف ونوع التكاليف بموجب طريقة التكلفة الكلية:

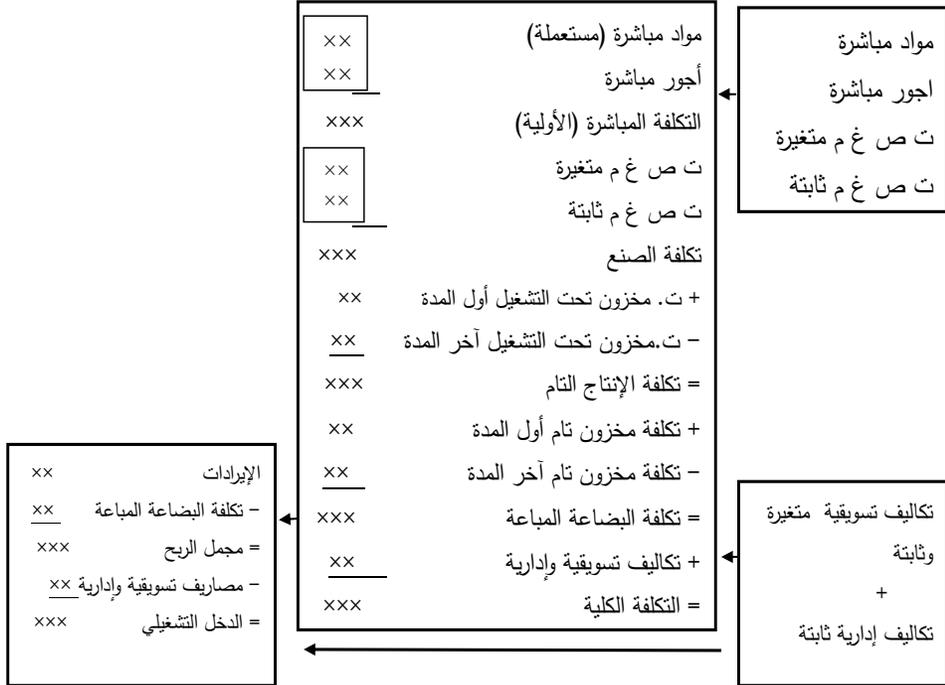
شكل (٨-٢)

طريقة التكلفة الكلية

قائمة التكاليف

نوع التكاليف

قائمة الدخل



مثال (١): (حالة عدم وجود مخزون):

- توفرت لديك البيانات الآتية عن شركة البيادر الصناعية عن شهر شباط/٢٠١١.
- ١ التكلفة المتغيرة للوحدة: تكلفة المواد المباشرة (٧٥٠) دينار، تكلفة الأجور المباشرة (٤٥٠) دينار، تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة (٣٠٠) دينار، تكاليف تسويقية متغيرة (٣٠٠) دينار.
- ٢ التكاليف الثابتة الشهرية: تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة (٣٥٠.٠٠٠) دينار، تكاليف تسويقية وإدارية (٢٥٠.٠٠٠) دينار.

- ٣ سعر بيع الوحدة (٨٣٠٠) دينار.
 ٤ عدم الوحدات المنتجة والمباعة (١٢٠٠) وحدة.
 ٥ عدم وجود مخزون تحت التشغيل أول وآخر المدة.
 المطلوب/ إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل وفقاً لطريقة التكلفة الكلية.
 الحل:

شركة البيادر الصناعية

قائمة التكاليف لشهر شباط ٢٠١١

(طريقة التكلفة الكلية)

٩٠٠٠٠٠	مواد مباشرة مستعملة (١٢٠٠ × ٧٥٠)
<u>٥٤٠٠٠٠</u>	أجور مباشرة (١٢٠٠ × ٤٥٠)
١٤٤٠٠٠٠	التكلفة المباشرة (الأولية)
٣٦٠٠٠٠	ت ص غ م متغيرة (١٢٠٠ × ٣٠٠)
<u>٣٥٠٠٠٠٠</u>	ت ص غ م ثابتة
٥٣٠٠٠٠٠	تكلفة الصنع والإنتاج التام
صفر	+ تكلفة مخزون تام أول المدة
<u>صفر</u>	- تكلفة مخزون تام آخر المدة
٥٣٠٠٠٠٠	= تكلفة البضاعة المباعة
٣٦٠٠٠٠	+ تكاليف تسويقية متغيرة (١٢٠٠ × ٣٠٠)
<u>٢٥٠٠٠٠٠</u>	تكاليف تسويقية، إدارية ثابتة
٢٨٦٠٠٠٠	= تكلفة المبيعات الكلية
<u>٨١٦٠٠٠٠</u>	

قائمة الدخل

٩٩٦٠٠٠٠	إيرادات المبيعات
<u>(٥٣٠٠٠٠٠)</u>	(١٢٠٠ × ٨٣٠٠)
٤٦٦٠٠٠٠	- تكلفة البضاعة المباعة
<u>(٢٨٦٠٠٠٠)</u>	= مجمل الربح
١٨٠٠٠٠٠	- تكاليف تسويقية وإدارية
	= الدخل التشغيلي

مثال (٢): (حالة وجود مخزون تام أول وآخر المدة)
توفرت لديك البيانات الآتية عن شركة الطحان لصناعة السخانات الكهربائية لشهر
أيلول: ٢٠١١

١- التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة لشهري آب وأيلول:-

مواد مباشرة (١٥٠٠٠) دينار/وحدة

أجور مباشرة (٧٥٠٠) دينار/وحدة

ت ص غ م متغيرة (٦٠٠٠) دينار/وحدة

تكاليف تسويقية متغيرة (٣٠٠٠) دينار/وحدة

٢- التكاليف الثابتة الإجمالية الشهرية:

ت ص غ م ثابتة (٥٥٠٠٠٠٠) دينار

تكاليف تسويقية وإدارية (٧١٣٧٥٠٠) دينار

٣- البيانات المرتبطة بالإنتاج:

عدد الوحدات التامة خلال الشهر (١٠٠٠) وحدة

عدد وحدات مخزون الإنتاج التام أول أيلول (١٠٠) وحدة

عدد وحدات مخزون الإنتاج التام آخر أيلول (٧٥) وحدة

٤- سعر بيع الوحدة الواحدة (٥٠٠٠٠) دينار

المطلوب/ إعداد قائمة التكاليف قائمة الدخل لشهر أيلول وفق الطريقة الكلية.

الحل:

شركة الطحان لصناعة السخانات

قائمة التكاليف/ شهر أيلول ٢٠١١-٢٠١٠-٠٣

(طريقة التكلفة الكلية)

١٥٠٠٠ ٠٠٠	مواد مباشرة مستعملة (١٠٠٠×١٥٠٠٠)
<u>٧٥٠٠ ٠٠٠</u>	أجور مباشرة (١٠٠٠×٧٥٠٠)
٢٢٥٠٠ ٠٠٠	التكلفة المباشرة (الأولية)
	ت ص غ م :-
٦٠٠٠ ٠٠٠	متغيرة (١٠٠٠×٦٠٠٠)
<u>٥٥٠٠ ٠٠٠</u>	ثابتة
<u>١١٥٠٠ ٠٠٠</u>	
٣٤٠٠٠ ٠٠٠	تكلفة الصنع (الإنتاج التام)
٣٤٠٠ ٠٠٠	+ تكلفة مخزون الإنتاج التام أول أيلول
<u>(٢٥٥٠ ٠٠٠)</u>	- تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر أيلول
٣٤٨٥٠ ٠٠٠	= تكلفة البضاعة المباعة
	+ تكاليف تسويقية متغيرة (١٠٢٥×٣٠٠٠)
٣٠٧٥ ٠٠٠	تكاليف تسويقية وإدارية ثابتة
<u>٧١٣٧٥٠٠</u>	
<u>١٠٢١٢٥٠٠</u>	
٤٥٠٦٢٥٠٠	= التكلفة الكلية للمبيعات

قائمة الدخل

٥١٢٥٠٠٠٠	الإيرادات (١٠٢٥×٥٠٠٠٠)
<u>(٣٤٨٥٠ ٠٠٠)</u>	- تكلفة البضاعة المباعة
١٦٤٠٠ ٠٠٠	= مجمل الربح
<u>(١٠٢١٢٥٠٠)</u>	- تكاليف تسويقية وإدارية
٦١٨٧٥٠٠	= الدخل التشغيلي

الملاحظات على الحل:

١ - تم حساب التكلفة الكلية لإنتاج الوحدة لشهري آب وأيلول كما يأتي:-

$$\text{تكلفة إنتاج الوحدة} = \frac{\text{تكلفة الصنع}}{\text{عدد الوحدات المنتجة خلال الشهر}}$$

$$= \frac{34000000 \text{ دينار}}{1000 \text{ وحدة}} = 34000 \text{ دينار/وحدة}$$

٢ - تم حساب تكلفة المخزون كما يأتي:

$$\text{تكلفة مخزون الإنتاج التام أول المدة} = 100 \times 34000 = 3400000 \text{ دينار}$$

$$\text{تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة} = 75 \times 34000 = 2550000 \text{ دينار}$$

٣ - تم حساب عدد الوحدات المباعة كما يأتي:

$$\text{عدد الوحدات المباعة} = \text{عدد الوحدات المنتجة} + \text{مخزون الإنتاج التام أول المدة}$$

$$- \text{مخزون الإنتاج التام آخر المدة}$$

$$= 1000 + 75 - 100 = 975 \text{ وحدة}$$

٤ - تم حساب التكاليف التسويقية المتغيرة كما يأتي:

$$\text{إجمالي التكاليف التسويقية المتغيرة} = \text{التكاليف التسويقية المتغيرة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة}$$

$$= 3000 \times 975 = 2925000$$

$$= 3075000 \text{ دينار}$$

٣-٨ طريقة التكلفة المتغيرة: Variable Costing

وهي طريقة لتجميع التكاليف التي تعتبر فقط المواد المباشرة، الأجور المباشرة، وتكاليف الصنع غير المباشرة المتغيرة هي تكاليف منتج، وتعامل تكاليف الصنع غير المباشرة الثابتة كتكاليف فترة.

وتظهر هذه الطريقة إن كل التكاليف المتغيرة تقابل بالإيرادات، أما التكاليف الثابتة فتتعامل كتكاليف فترة، لذا فإن تكاليف المنتج (القابلة للتخزين) ستحتوي فقط على تكاليف الإنتاج المتغيرة مثل (المواد المباشرة، الأجور المباشرة، ت ص غ م المتغيرة)، وبذلك فإن تكلفة المخزون في الميزانية العمومية ستكون فقط من تكاليف الصنع المتغيرة، كما إن تكلفة البضاعة المباعة في كشف الدخل ستكون فقط من تكاليف الصنع المتغيرة والتي تضاف إليها التكاليف التسويقية المتغيرة لتكوّن تكلفة المبيعات المتغيرة التي تنزل من الإيرادات للوصول إلى عائد المساهمة.

ويعتمد استعمال طريقة التكلفة المتغيرة على فصل جميع التكاليف إلى جزئها المتغير والثابت (باستعمال إحدى طرائق فصل التكاليف)، ويحمل الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة (المباشرة وجزء من غير المباشرة) والتي تتأثر بحجم أو كمية الإنتاج، بينما التكاليف الصناعية الثابتة التي تبقى على حالها (رغم تغير حجم الإنتاج)، فلا تعد تكاليف منتج، لأن هذه التكاليف لا تتعلق بالسلع المنتجة وإنما أنفقت لتوفير والمحافظة على الطاقة الإنتاجية.

ويبرر مؤيدو هذه الطريقة رأيهم في ذلك بأن التكاليف المتغيرة هي تكاليف مرتبطة بحجم النشاط الإنتاجي أو البيعي وتستمر باستمراره وتتوقف بتوقفه، وإذا ما بدأنا الإنتاج والبيع حدثت أو تحققت هذه التكاليف وبنفس نسبة حجم النشاط، وبذلك فهي مرتبطة بمزاولة النشاط، أما التكاليف الثابتة فتحدث بسبب الفترة وتتحقق بصفة دورية (شهرية أو سنوية) فهي ليست مرتبطة بحجم النشاط الإنتاجي أو البيعي، وبذلك فهي تحدث سواء بدأنا الإنتاج والبيع أم توقفنا عنه، أي أنها تكاليف فترية أو زمنية. ولا يجوز تحميل الإنتاج بها (سواء كانت تحت التشغيل أو التام)، بمعنى آخر إن مؤيدو هذه الطريقة يرون أن الدخل من النشاط هو فائض الوحدات المباعة من هذا النشاط بعد تغطية التكاليف المتغيرة للنشاط وهو ما يعبر عنه بعائد التكاليف المتغيرة (أو العائد المتغيرة أو الحدي أو عائد المساهمة أي مساهمة التكاليف المتغيرة في تحقيق هذا العائد أو الدخل).

وتتميز هذه الطريقة بما يأتي:

- ١ - يمكن الاعتماد على طريقة التكلفة المتغيرة في وضع الأسعار في الأجل القصير، كما إنها تنفع كأساس للتسعير في حالة وجود منافسة شديدة في السوق.
- ٢ - تلبى هذه الطريقة احتياجات مدخل محاسبي مهم يستند في تحليله للعلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح، إذ يعتمد هذا المدخل على تحديد العلاقات المختلفة بين التكاليف المتغيرة وحجم الإنتاج، وما يتبع ذلك من أرباح مختلفة، ويعد العائد الذي يتحقق بعد تغطية التكاليف المتغيرة بعائد المساهمة (لذلك سمي هذا المدخل المحاسبي بمدخل عائد المساهمة أو المساهمة الحدية).
- ٣ - إن طريقة التكلفة المتغيرة توفر الأساس في إعداد المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل أو القرارات التكتيكية.
- ٤ - تلبى هذه الطريقة احتياجات إعداد الموازنات التشغيلية المرنة وإعداد الخطط التشغيلية قصيرة الأجل.

إلا إن هذه الطريقة تواجه العديد من الانتقادات ومن أهمها:

- ١ لا تصلح هذه الطريقة في توفير المعلومات وإعداد قوائم التكاليف لأغراض إعداد القوائم المالية، إذ إنها لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، إذ إن اعتبار التكاليف الثابتة تكاليف فترة أو غير قابلة للتخزين وعدم تحميل الإنتاج بنصيبه من هذه التكاليف يتعارض مع المبادئ المحاسبية، وبذلك فهي لا تتفق ولا تصلح وأغراض إعداد القوائم المالية الخارجية.
- ٢ إن التكاليف الثابتة هي تكاليف مرتبطة بتوفير الطاقة وهي في الأصل ساهمت بجانب التكاليف المتغيرة في الإنتاج، ولذلك فإن عدم تحمل الإنتاج بهذه التكاليف يتعارض مع الدقة والموضوعية في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.
- ٣ لا تصلح هذه الطريقة في وضع الأسعار في الأجل الطويل، إذ إن الوحدة الاقتصادية في المدى البعيد لا يمكنها البقاء أو الاستمرار في السوق ما لم تتمكن من تغطية كافة التكاليف المتغيرة والثابتة.

٤ إن عملية فصل التكاليف إلى جزئيتها المتغيرة والثابت هي ليست بالعملية السهلة، وإن ظهور احتمالات لصعوبة الفصل تكمن في التكاليف المختلطة والتي يترتب على ذلك اللجوء إلى تقديرات وفروض تؤثر في تطبيق هذه الطريقة والتي ينتج عنها ظهور الخطأ في التقدير وعدم تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة، وإجمالي التكاليف الثابتة بشكل حقيقي أو دقيق، وبذلك فإن انحراف تكلفة الوحدة عن قيمتها الحقيقية قد يؤثر في كثير من التحليلات.

٥ إن العديد من قرارات الإدارة تتصل بالمدى الطويل (التخطيط طويل الأجل)، ومثل هذه القرارات تستلزم الأخذ بنظر الاعتبار التكاليف الثابتة بجانب التكاليف المتغيرة، إذ إن هذه القرارات يجب أن تشمل موقف الطاقة وما يتعلق بها من تكاليف عند المفاضلة بين البدائل.

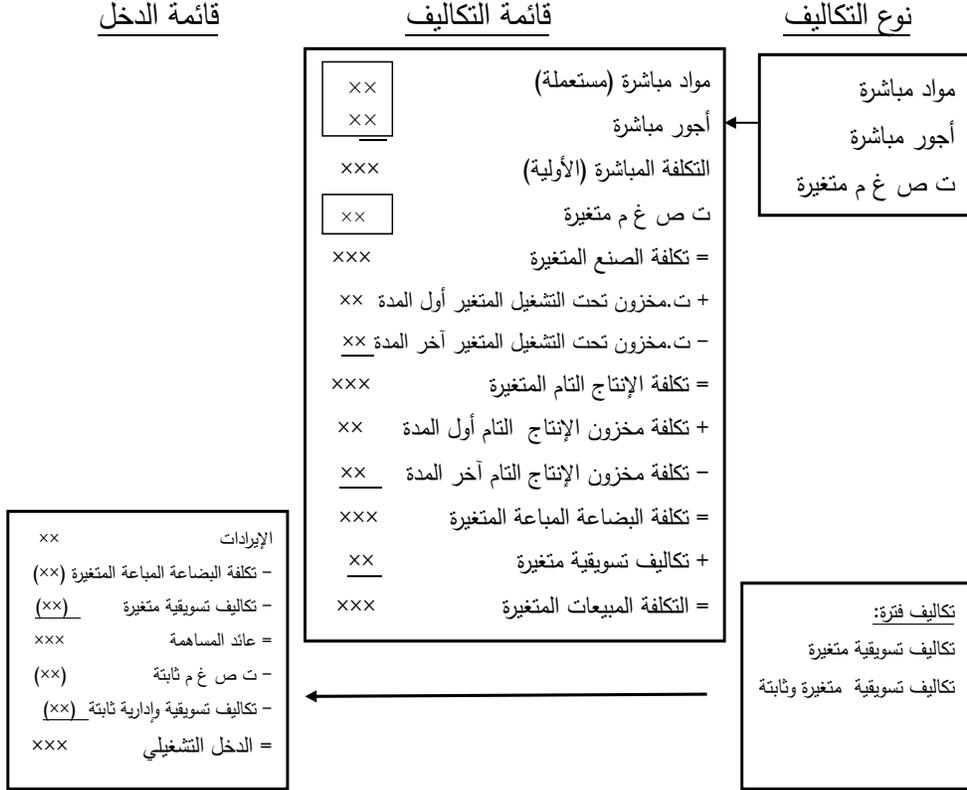
٦ إن تجاهل التكاليف الثابتة عند قياس دخل النشاط يؤدي إلى ظهور أرباح تختلف عن الأرباح الفعلية وذلك لتجاهل التكاليف الثابتة، مما قد ينعكس سلباً على العديد من الأنشطة والقرارات داخل الوحدة الاقتصادية.

وفيما يأتي الشكل الذي يوضح قائمة التكاليف ونوع التكاليف بموجب طريقة التكلفة

المتغيرة:

شكل (٨-٣)

طريقة التكلفة الكلية



مثال (٣): حالة عدم وجود مخزون:

بالرجوع إلى بيانات المثال (١) الخاصة بشركة البيادر الصناعية عن شهر شباط

٢٠١١.

المطلوب/ إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل لشهر شباط بموجب طريقة التكلفة

المتغيرة.

الحل:

شركة البيادر الصناعية

قائمة التكاليف لشهر شباط ٢٠١١

(طريقة التكلفة المتغيرة)

٩٠٠.٠٠٠	مواد مباشرة مستعملة (١٢٠٠×٧٥٠)
<u>٥٤٠.٠٠٠</u>	أجور مباشرة (١٢٠٠×٤٥٠)
١٤٤٠.٠٠٠	التكلفة المباشرة (الأولية)
<u>٣٦٠.٠٠٠</u>	ت ص غ م متغيرة (١٢٠٠×٣٠٠)
١٨٠٠.٠٠٠	= تكلفة الصنع (الإنتاج التام)
صفر	+ تكلفة مخزون تام متغيرة أول المدة
<u>صفر</u>	- تكلفة مخزون تام متغيرة آخر المدة
١٨٠٠.٠٠٠	= تكلفة البضاعة المباعة المتغيرة
<u>٣٦٠.٠٠٠</u>	+ تكاليف تسويقية متغيرة (١٢٠٠×٣٠٠)
٢١٦٠.٠٠٠	= تكلفة المبيعات المتغيرة

قائمة الدخل

(طريقة التكلفة المتغيرة)

٩٩٦.٠٠٠	الإيرادات المبيعات (١٢٠٠×٨٣٠٠)
<u>(٢١٦.٠٠٠)</u>	- تكلفة المبيعات المتغيرة
٧٨٠.٠٠٠	= عائد المساهمة
٣٥٠.٠٠٠	- التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة
<u>٢٥٠.٠٠٠</u>	تكاليف تسويقية وإدارية ثابتة
<u>(٦٠٠.٠٠٠)</u>	= الدخل التشغيلي
١٨٠.٠٠٠	