

الفصل الخامس

طريقة التكاليف المتغيرة والتقارير القطاعية

توجد طريقتين يمكن لمحاسب التكاليف استخدام أي منهما لتحديد تكلفة الإنتاج تام الصنع، ونتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة هما طريقة التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة، ويناقش هذا الفصل كلا من الطريقتين، وكيفية استخدامهما، وأهم الفروق بينها بالتركيز على المنشآت الصناعية.

المنشآت الصناعية :

هي المنشآت التي تقوم بشراء المواد الخام وتحويلها إلى العديد من المنتجات التامة . وعادة يكون لدى هذه المنشآت ثلاثة أنواع من المخزون هي :

- **مخزون المواد المباشرة :** وهي المواد الخام التي تستخدم في العملية الإنتاجية .
- **مخزون الإنتاج تحت التشغيل :** وهي الإنتاج الذي لم يتم الانتهاء من تصنيعه بعد ولم يكتمل .
- **مخزون الإنتاج التام :** وهي المنتجات تامة الصنع ولم يتم بيعها بعد .

ويتم قياس تكلفة الإنتاج، وإعداد قائمة الدخل (بيان الدخل) في المنشآت الصناعية وفقاً لطريقتين لقياس التكاليف هما: **طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة**، ويتمثل الاختلاف الرئيسي بينهما في **طريقة تحميل الإنتاج بالتكاليف الصناعية الثابتة** وذلك على النحو التالي:

أولاً : طريقة التكاليف الكلية :

وفيها تكلفة الإنتاج هي جميع التكاليف الصناعية سواء المتغيرة والثابتة.

تكلفة الإنتاج = مواد مباشرة مستخدمة + أجور مباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة وثابتة

أما باقي التكاليف (التسويقية أو البيعية ، والإدارية) تعتبر تكاليف فترة وترحل إلى قائمة الدخل.

ثانياً : طريقة التكاليف المتغيرة:

وفيها تكلفة الإنتاج هي التكاليف الصناعية المتغيرة فقط.

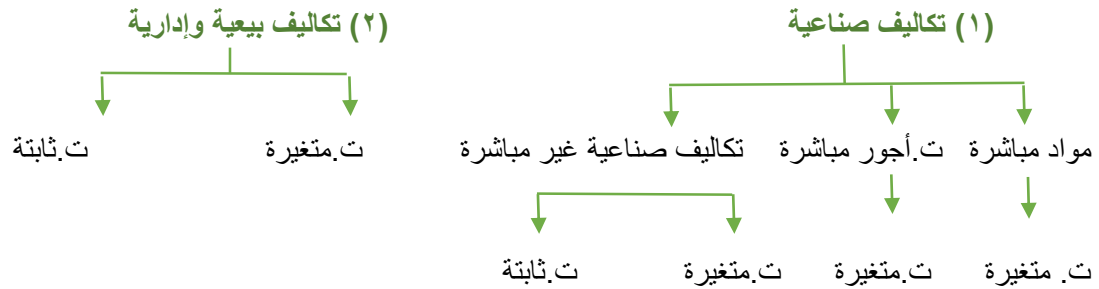
تكلفة الإنتاج = مواد مباشرة مستخدمة + أجور مباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة فقط

أما باقي التكاليف (تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة ، والتسويقية أو البيعية ، والإدارية) تعتبر تكاليف فترة وترحل إلى قائمة الدخل.

حيث أن :

تكلفة المواد المباشرة المستخدمة = مخزون مواد أول الفترة + مشتريات مواد + مخزون مواد آخر الفترة

لاحظ: تتمثل التكاليف في أي شركة صناعية في العناصر التالية:



سوف نعرض في الجزء التالي لكيفية تحديد تكلفة إنتاج الوحدة، وإعداد قائمة الدخل في ظل كل من طرق قياس التكاليف على النحو التالي:

طريقة التكاليف المتغيرة

تكلفة إنتاج الوحدة:

XX	مواد مباشرة للوحدة
XX	أجور مباشرة للوحدة
XX	ت. ص. غير مباشرة متغيرة للوحدة

تكلفة إنتاج الوحدة XXX

لاحظ:

تكلفة الإنتاج = حجم الإنتاج × تكلفة إنتاج الوحدة
تكلفة مخزون آخر = وحدات المخزون × تكلفة الوحدة

طريقة التكاليف الكلية

تكلفة إنتاج الوحدة:

XX	مواد مباشرة للوحدة
XX	أجور مباشرة للوحدة
XX	ت. ص. غير مباشرة متغيرة للوحدة
XX	ت. ص. غير مباشرة ثابتة للوحدة

= ت. ص. ثابتة ÷ حجم الإنتاج

تكلفة إنتاج الوحدة XXX

لاحظ:

تكلفة الإنتاج = حجم الإنتاج × تكلفة إنتاج الوحدة
تكلفة مخزون آخر = وحدات المخزون × تكلفة الوحدة

قائمة الدخل:

كلي	جزئي	بيان
XX		قيمة المبيعات (حجم المبيعات × سعر البيع)
		<u>(-) تكلفة المبيعات:</u>
		تكلفة مخزون إنتاج تام أول الفترة
	XX	
	XX	(+) تكلفة الإنتاج
		(-) تكلفة مخزون إنتاج تام آخر الفترة
	(XX)	
	XX	(+) تكاليف بيعية وإدارية متغيرة
(XX)		هامش المساهمة
XX		
		<u>(-) باقى التكاليف:</u>
	XX	تكاليف ص. غير مباشرة ثابتة
	XX	تكاليف بيعية وإدارية ثابتة
(XX)		
XX		صافي الربح (الخسارة)

قائمة الدخل:

كلي	جزئي	بيان
XX		قيمة المبيعات (حجم المبيعات × سعر البيع)
		<u>(-) تكلفة المبيعات:</u>
		تكلفة مخزون إنتاج تام أول الفترة
	XX	
	XX	(+) تكلفة الإنتاج
		(-) تكلفة مخزون إنتاج تام آخر الفترة
	(XX)	
	XX	مجمّل الربح
		<u>(-) باقى التكاليف:</u>
	XX	تكاليف بيعية وإدارية متغيرة
	XX	تكاليف بيعية وإدارية ثابتة
(XX)		
XX		صافي الربح (الخسارة)

لاحظي:

- يلزم بداية حل التمرين تحديد وحدات مخزون أول الفترة ومخزون آخر الفترة من خلال حركة المخزون بالوحدات كمايلي:

$$\text{وحدات مخزون أول الفترة} + \text{حجم الإنتاج} = \text{حجم المبيعات} + \text{وحدات مخزون آخر الفترة}$$

- الاختلاف الجوهرى بين الطريقتين: طريقة التحميل الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة تختلف في كيفية التعامل مع التكاليف الصناعية الإضافية الثابتة. تحت طريقة التحميل الكلية، يتم التعامل مع التكاليف الصناعية الإضافية الثابتة باعتبارها تكلفة منتج، وبالتالي هي أحد الأصول حتى يتم بيع المنتجات. أما تحت طريقة التكاليف المتغيرة، يتم معاملة التكاليف الصناعية الإضافية الثابتة كتكلفة فترة يتم صرفها فى قائمة الدخل للفترة الحالية. "إجابة سؤال ١ ص ١٨٢"

الرجوع للكتاب : مثال صفحة ١٦٢ عن شركة
weber light Aircraft

انظري الشكل (١-٥) صفحة ١٦١ توضيح ملخص
أوجه الاختلاف بين الطريقتين

مثال (١):

تنتج إحدى الشركات منتج وحيد يبلغ سعر بيع الوحدة ٤٠ ريال ، وتبلغ الطاقة الإنتاجية الشهرية ٢٠٠٠٠ وحدة،

وفيما يلي الإنتاج والمبيعات والتكاليف خلال شهر أكتوبر ٢٠١٦:

وحدات مخزون أول الفترة	-
الوحدات المنتجة	-
الوحدات المباعة	-
التكاليف المتغيرة للوحدة	-
المواد المباشرة	• ١٠ ريال
أجور مباشرة	• ٦ ريال
ت. ص. غير مباشرة متغيرة	• ٤ ريال
تكاليف بيعية وإدارية متغيرة	• ٢ ريال
التكاليف الثابتة	-
ت. ص. غير مباشرة ثابتة	• 80000 ريال
تكاليف بيعية وإدارية ثابتة	• ٤٨٠٠٠ ريال

المطلوب :

- ١- أحسبي تكلفة إنتاج الوحدة ، وقومي بإعداد قائمة الدخل وفقاً لطريقة التكاليف الكلية.
- ٢- احسبي تكلفة إنتاج الوحدة، وقومي بإعداد قائمة الدخل وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة.
- ٣- وضح أسباب اختلاف صافي الربح في طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة.

ملاحظات:

- بخصوص مطابقة صافي الدخل بالنسبة للطريقتين. "إجابة سؤال ٦-٧ ص ١٨٢"
 - أ. إذا كانت الوحدات المنتجة < الوحدات المباعة \leftarrow (يزيد المخزون) \leftarrow صافي دخل التشغيل في طريقة التحميل الكلية < صافي دخل التشغيل في طريقة التكاليف المتغيرة، وذلك بسبب أن بعض التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة تكون مؤجلة في المخزون بطريقة التحميل الكلية.
 - ب. إذا كانت الوحدات المنتجة > الوحدات المباعة \leftarrow (ينخفض المخزون) \leftarrow صافي دخل التشغيل في طريقة التحميل الكلية > صافي دخل التشغيل في طريقة التكاليف المتغيرة، وذلك بسبب أن بعض التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة يتم طرحها من المخزون بطريقة التحميل الكلية.
 - ج. إذا كانت الوحدات المنتجة = الوحدات المباعة \leftarrow (لا يتغير المخزون) \leftarrow صافي دخل التشغيل في طريقة التحميل الكلية = صافي دخل التشغيل في طريقة التكاليف المتغيرة.
- مصروفات البيع والمصروفات الإدارية لا تعامل على أنها تكاليف إنتاج تحت أي من الطريقة الكلية أو طريقة التكاليف المتغيرة. ويتم التعامل مع هذه المصروفات كما هو الحال دائماً كتكاليف فترة ويتم تحميلها على إيرادات الفترة الحالية. "إجابة سؤال ٢ ص ١٨٢"

الرجوع للكتاب لحل تمرين ٢ صفحة ١٨٥

الرجوع للكتاب حل تمرين ١ صفحة ١٨٥

الرجوع للكتاب لحل تمرين ١٢ صفحة ١٨٩

الرجوع للكتاب لحل تمرين ٦ صفحة ١٨٧

- "ملاحظات على تمرين ١٢ ص ١٨٩"
 - ١- تكلفة انتاج الوحدة في ظل طريقة التكاليف المتغيرة لا تختلف من فترة لأخرى لأنها تكاليف متغيرة ومتوسطها ثابت.
 - ٢- تكلفة انتاج الوحدة في ظل طريقة التكاليف الكلية تختلف من فترة لأخرى بسبب اختلاف حجم الإنتاج والذي يؤدي الى تغير التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة من فترة لأخرى
 - ٣- وحدات مخزون آخر الفترة في العام الأول = وحدات مخزون أول الفترة للعام الثاني.
 - ٤- تكلفة مخزون آخر الفترة في العام الأول هي نفسها تكلفة مخزون أول الفترة في العام الثاني.

مزايا طريقة التكاليف المتغيرة وأسلوب المساهمة

يستخدم مفهوم **التكلفة الكلية** لأغراض إعداد التقارير الخارجية لأنه يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) كما تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من الشركات استخدام طريقة التكاليف الكلية، بينما يستخدم مفهوم **التكلفة المتغيرة** في الأغراض الداخلية للشركة مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لأنه يوفر معلومات ملائمة في هذا المجال ومن مزايا مفهوم التكلفة المتغيرة:

- ١- تمكين تحليل التكلفة والحجم والربح : بسبب تصنيف التكاليف وفقاً لهذا المفهوم الى تكاليف ثابتة ومتغيرة فمن السهل استخدام بيانات الدخل لإجراء تحليل التكلفة والحجم والربح
- ٢- توضيح التغيرات في صافي دخل التشغيل: تتسم بيانات الدخل بطريقة التكاليف المتغيرة بأنها واضحة وسهلة الفهم بعكس طريقة التكاليف الكلية قد يتم تفسيرها بشكل خاطئ.
- ٣- دعم إتخاذ القرار: فهي تبرز مدى تأثير التكاليف الثابتة على الأرباح وأنه يجب تغطية اجمالي التكاليف الثابتة لتتمكن من تحقيق أرباح
- ٤- إقرار نظرية القيود:تستخدم الشركات التي تطبق نظرية القيود نموذج طريقة التكاليف المتغيرة.

الرجوع للكتاب : مثال صفحة ١٦٨ عن
شركة weber light Aircraft

واجب على الطالبة حل تمرين ١٠ صفحة ١٨٨

مثال (٢) :

فيما يلي البيانات الخاصة بإحدى الشركات الصناعية عن فترة التكاليف المنتهية في ١٤٣٢/٣/٣٠ هـ :

١ - بيانات تكلفة المخزون :

تكلفة مخزون المواد المباشرة أول المدة ٣٠٠٠٠ ريال وآخر المدة ٢٠٠٠٠ ريال - تكلفة مخزون الإنتاج التام أول المدة ٨٠٠٠٠ ريال ، مخزون انتاج التام اخر المدة ؟؟؟؟

٢ - بلغ حجم الإنتاج خلال الفترة ٦٠٠٠ وحدة وحجم المبيعات ٥٠٠٠ وحدة بسعر بيع ٨٠ ريال للوحدة ، كما بلغ مخزون لانتاج التام أول المدة ٢٠٠٠ وحدة .

٣ - تكاليف الفترة :

١٤٠٠٠٠ ريال	مشتريات مواد مباشرة
٢٤٠٠٠ ريال	أجور مباشرة
٢٤٠٠٠ ريال	مواد غير مباشرة متغيرة
١٨٠٠٠ ريال	أجور غير مباشرة متغيرة
١٥٠٠٠ ريال (تعتبر تكلفة ثابتة)	إيجارات وتأمينات المصنع
٢٠٠٠٠ ريال ٦٠ % منها متغيرة .	إصلاحات وصيانة للمصنع
٥٠٠٠٠ ريال ٥٢ % منها متغيرة	تكاليف تسويقية وبيعية
٤٣٠٠٠ ريال	تكاليف الإدارة العامة

المطلوب :

- ١- احسبي تكلفة انتاج الوحدة، وقومي بإعداد قائمة الدخل وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة.
- ٢- تحديد حجم مبيعات التعادل .

بيانات دخل القطاعات وأسلوب المساهمة :

قوائم الدخل القطاعية: يقصد بقائمة الدخل القطاعية هي قائمة الدخل التي تعد وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة (صيغة المساهمة) لقطاع معين داخل الشركة، وذلك لتحديد هامش القطاع وصافي ربح الشركة وذلك لاستخدامها في اتخاذ العديد من القرارات

القطاع: هو جزء أو نشاط في المؤسسة يستعلم المديرون عن بيانات التكاليف و الإيرادات والارباح الخاصة به مثل : الأقسام – المخازن الفردية- خطوط الإنتاج – المناطق الجغرافية – العملاء.

تفيد بيانات دخل القطاعات في تحليل ربحية القطاعات واتخاذ القرارات وقياس أداء مديري القطاعات لإعداد بيانات دخل القطاع لابد من معرفة المصطلحات التالية :

التكلفة الثابتة التي يمكن تتبعها للقطاع: هي التكلفة الثابتة الخاصة بقطاع معين التي يتم تكبدها نظراً لوجود القطاع وإذا تم إستبعاد القطاع سيتم استبعادها ومن أمثلتها:

راتب مدير انتاج قسم معين في الشركة تعتبر تكلفة ثابتة يمكن تتبعها لهذا القسم .

التكلفة الثابتة العامة أو المشتركة : هي تكلفة ثابتة تخص الشركة ككل و تدعم عمليات أكثر من قطاع واحد لكن لا يمكن تتبعها بشكل كلي أو جزئي لأي قطاع وحتى لو تم استبعاد قطاع بالكامل فلن يكون هناك تغير في التكلفة الثابتة العامة ومن أمثلتها :

راتب الرئيس التنفيذي للشركة هي تكلفة ثابتة عامة لأقسام عديدة في الشركة.

هامش القطاع : يتم الحصول عليه عن طريق خصم التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها للقطاع من هامش مساهمة القطاع. وهو أفضل قياس لربحية القطاع طويلة المدى فإذا لم يتمكن قطاع من تغطية تكاليفه فيجب إيقاف هذا القطاع.

حيث أن : ١- هامش مساهمة القطاع = قيمة المبيعات – تكاليف متغيرة لمبيعات القطاع

٣- هامش القطاع = هامش مساهمة القطاع – التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها للقطاع

٤- التكاليف الثابتة العامة (التي لا يمكن تتبعها لقطاع معين) لا يتم توزيعها (تحملها) على القطاعات ولكن تتحملها الشركة ككل (تخصم من عمود الإجمالي فقط)

سوف نعرض في الجزء التالي لكيفية إعداد قائمة دخل القطاعات بصيغة المساهمة بافتراض وجود ثلاث أقسام (أ) و (ب) و (ج):

البيان	إجمالي الشركة	قسم أ	قسم ب	قسم ج
قيمة المبيعات	xx	xx =	xx +	xx +
(-) التكاليف المتغيرة للمبيعات	xx	xx =	xx +	xx +
هامش المساهمة للقطاع	xx	xx =	xx +	xx +
(-) التكلفة الثابتة التي يمكن تتبعها	(xx)	(xx) =	(xx) +	(xx) +
هامش قطاع القسم	xx	xx =	xx +	xx +
(-) تكاليف ثابتة عامة والتي لا يمكن تتبعها للأقسام	(xx)			
صافي دخل التشغيل (صافي الربح)	xx			

لاحظي أنه:

- ١- توفر قوائم الدخل القطاعية معلومات لتقييم ربحية وأداء الأقسام وخطوط الانتاج ومناطق المبيعات والقطاعات الأخرى للشركة
- ٢- في أسلوب المساهمة (طريقة التكاليف المتغيرة) يتم التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة بوضوح وتعتبر التكلفة ثابتة يمكن تتبعها للقطاع اذا كانت ناتجة عن هذا القطاع ويمكن تجنبها عند استبعاده فلذلك لابد من تحميلها على القطاع.
- ٣- لا يتم تحميل التكاليف الثابتة العامه على القطاعات.

إنظري الشكل (٨-٥) صفحة ١٧٤ توضيح لبيانات
دخل القطاعات لشركة prophetmax

الرجوع للكتاب : مثال صفحة ١٧٢ عن شركة
prophetmax

الرجوع للكتاب لحل تمرين ٨ صفحة ١٨٧

الرجوع للكتاب لحل تمرين ٤ صفحة ١٨٦

الرجوع للكتاب والاطلاع على تمرين المراجعة
الأول والثاني ص ١٧٩-١٨٢

الرجوع للكتاب لحل تمرين ١١ صفحة ١٨٨