

## الفصل الخامس

### طريقة التكاليف المتغيرة والتقارير القطاعية

توجد طريقتين يمكن لمحاسب التكاليف استخدام أي منهما لتحديد تكلفة الإنتاج التام الصنع، ونتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة، هما طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة، وينافش هذا الفصل كل من الطريقتين وكيفية استخدامهما، وأهم الفروق بينهما، بالتركيز على المنشآت الصناعية.

#### المنشآت الصناعية:

هي المنشآت التي تقوم بشراء المواد الخام وتحويلها إلى العديد من المنتجات التامة مثل شركات صناعة السيارات، والأغذية، والغزل والنسيج، وعادة يكون لدى هذه المنشآت ثلاثة أنواع من المخزون هي:

- مخزون المواد المباشرة: وهي المواد الخام الموجودة في المخازن انتظاراً لاستخدامها في الإنتاج.
- مخزون الإنتاج تحت التشغيل: وهو الإنتاج المصنوع جزئياً أو الذي لم يكتمل تصنيعه بعد.
- مخزون الإنتاج التام: وهو الإنتاج تام الصنع ولم يتم بيعه 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 أو الثابتة.

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.

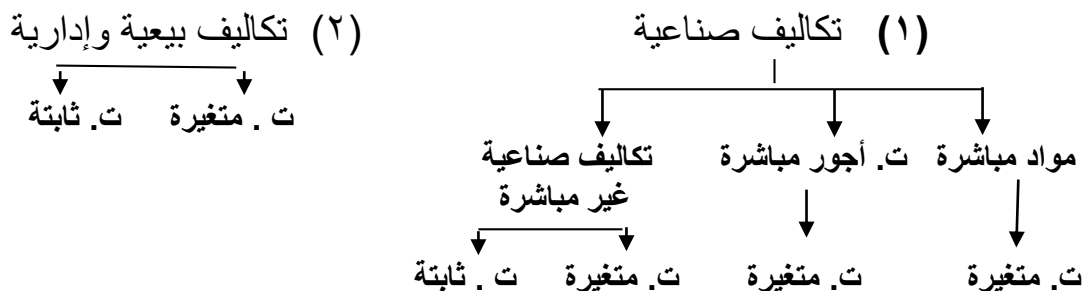
#### ثانياً: طريقة التكاليف المتغيرة:

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.

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



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

### طريقة التكاليف المتغيرة

#### تكلفة إنتاج الوحدة:

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

xxx                      تكلفة إنتاج الوحدة

#### لاحظ:

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

#### قائمة الدخل:

بيان	جزئي	كلي
قيمة المبيعات (حجم المبيعات × سعر البيع)		xx
<u>(-) التكلفة المتغيرة للمبيعات:</u>		
تكلفة مخزون أول الفترة	xx	
+ تكلفة الإنتاج	xx	
- تكلفة مخزون آخر الفترة	(xx)	
+ تكاليف بيعية وإدارية متغيرة	xx	
		(xx)
هامش المساهمة		xx
<u>(-) باقي التكاليف:</u>		
ت. ص. غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف بيعية وإدارية ثابتة	xx	
		(xx)
صافي الربح ( الخسارة )		xx

### طريقة التكاليف الكلية

#### تكلفة إنتاج الوحدة:

مواد مباشرة للوحدة                      xx  
أجور مباشرة للوحدة                      xx  
ت. ص. غير مباشرة متغيرة للوحدة                      xx  
ت. ص. غير مباشرة ثابتة للوحدة                      xx  
= ت. ص. ثابتة ÷ حجم الإنتاج

xxx                      تكلفة إنتاج الوحدة

#### لاحظ:

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

#### قائمة الدخل:

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

#### لاحظ:

يلزم في بداية حل التمرين تحديد وحدات مخزون أول الفترة ومخزون آخر الفترة من خلال حركة المخزون بالوحدات كما يلي:

وحدات مخزون أول الفترة + حجم الإنتاج = حجم المبيعات + وحدات مخزون آخر الفترة

### مثال:

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	-
<u>التكاليف المتغيرة للوحدة:</u>	-
• المواد المباشرة	١٠ ريال
• أجور مباشرة	٦ ريال
• ت. ص. غير مباشرة متغيرة	٤ ريال
• تكاليف بيعية وإدارية متغيرة	٢ ريال
<u>التكاليف الثابتة:</u>	-
• ت. ص. غير مباشرة ثابتة	٨٠٠٠٠ ريال
• تكاليف بيعية وإدارية ثابتة	٤٨٠٠٠ ريال

### المطلوب:

- ١- احسب تكلفة انتاج الوحدة، وقم بإعداد قائمة الدخل وفقاً لطريقة التكاليف الكلية.
- ٢- احسب تكلفة انتاج الوحدة، وقم بإعداد قائمة الدخل وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة.
- ٣- وضح أسباب اختلاف صافي الربح في طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة.

### الإجابة

حركة المخزون (بالوحدات): تهدف الي تحديد البيانات الناقصة:

$$\text{وحدات مخزون أول الفترة} + \text{حجم الإنتاج} = \text{حجم المبيعات} + \text{وحدات مخزون آخر الفترة}$$
$$\text{صفر} + ١٦٠٠٠ = ١٢٠٠٠ + ٤٠٠٠$$

# ١- طريقة التكاليف الكلية:

## ❖ تكلفة إنتاج الوحدة:

١٠	مواد مباشرة للوحدة
٦	أجور مباشرة للوحدة
٤	ت. ص. غير مباشرة متغيرة للوحدة
	ت. ص. غير مباشرة ثابتة للوحدة
	(ت. ص. ثابتة ÷ حجم الإنتاج)
٥	= ٨٠٠٠٠ ÷ ١٦٠٠٠ =

## ٢٥ تكلفة إنتاج الوحدة

- تكلفة الإنتاج = حجم الإنتاج × تكلفة إنتاج الوحدة  
= ١٦٠٠٠ وحدة × ٢٥ ريال = ٤٠٠٠٠٠ ريال
- تكلفة مخزون آخر الفترة = وحدات مخزون آخر × تكلفة إنتاج الوحدة  
= ٤٠٠٠ × ٢٥ = ١٠٠٠٠٠ ريال

## ❖ قائمة الدخل:

٤٨٠٠٠٠		قيمة المبيعات = ١٢٠٠٠ × ٤٠ ريال
		(-)
		<u>تكلفة المبيعات: (تكلفة البضاعة المباعة)</u>
	صفر	تكلفة مخزون أول الفترة
	٤٠٠٠٠٠	+ تكلفة الإنتاج
	(١٠٠٠٠٠)	- تكلفة مخزون آخر الفترة
(٣٠٠٠٠٠)		
١٨٠٠٠٠		مجمّل الربح
		(-)
		<u>باقي التكاليف:</u>
	٢٤٠٠٠	تكاليف بيعية وإدارية متغيرة = ١٢٠٠٠ × ٢ ريال
	٤٨٠٠٠	تكاليف بيعية وإدارية ثابتة
(٧٢٠٠٠)		
١٠٨٠٠٠		صافي الربح

**لاحظ:** تكلفة المبيعات (تكلفة البضاعة المباعة) في ظل طريقة التكاليف الكلية

$$= \text{حجم المبيعات} \times \text{تكلفة الإنتاج الكلية للوحدة}$$

$$= ١٢٠٠٠ \text{ وحدة} \times ٢٥ \text{ ريال} = ٣٠٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

## ٢- طريقة التكاليف المتغيرة:

### ❖ تكلفة إنتاج الوحدة:

١٠	مواد مباشرة للوحدة
٦	أجور مباشرة للوحدة
٤	ت. ص. غير مباشرة متغيرة للوحدة

٢٠

### تكلفة إنتاج الوحدة

- تكلفة الإنتاج = حجم الإنتاج × تكلفة إنتاج الوحدة  
 $16000 \text{ وحدة} \times 20 \text{ ريال} = 320000 \text{ ريال}$
- تكلفة مخزون آخر الفترة = وحدات مخزون آخر × تكلفة إنتاج الوحدة  
 $4000 \times 20 = 80000 \text{ ريال}$

### ❖ قائمة الدخل

٤٨٠٠٠٠	صفر	قيمة المبيعات = $12000 \times 40$ ريال
	٣٢٠٠٠٠	(-) <u>التكلفة المتغيرة للمبيعات:</u> (تكلفة البضاعة المباعة)
	(٨٠٠٠٠)	تكلفة مخزون أول الفترة
	٢٤٠٠٠	+ تكلفة الإنتاج
		- تكلفة مخزون آخر الفترة
		+ تكلفة بيعية وإدارية متغيرة = $2 \times 12000$
(٢٦٤٠٠٠)		
٢١٦٠٠٠		هامش المساهمة
	٨٠٠٠٠	(-) <u>باقي التكاليف:</u> (التكاليف الثابتة)
	٤٨٠٠٠	ت. ص. غير مباشرة ثابتة
		تكاليف بيعية وإدارية ثابتة
(١٢٨٠٠٠)		
٨٨٠٠٠		صافي الربح

**لاحظ:** تكلفة المبيعات (تكلفة البضاعة المباعة) في ظل طريقة التكاليف المتغيرة

$$= \text{حجم المبيعات} \times \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

$$= 12000 \text{ وحدة} \times (2 + 20) = 264000 \text{ ريال}$$

## ٣- أسباب اختلاف صافي الربح في طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة:

صافي الربح في طريقة التكاليف الكلية = ١٠٨٠٠٠ ريال

(-) صافي الربح في طريقة التكاليف المتغيرة = ٨٨٠٠٠ ريال

الفرق في صافي الربح = ٢٠٠٠٠ ريال

يرجع الاختلاف في صافي الربح بين الطريقتين إلى وجود مخزون آخر الفترة في شهر أكتوبر يبلغ ٤٠٠٠ وحدة سيرحل الى الشهر التالي (شهر نوفمبر)، وفي ظل طريقة التكاليف الكلية والتي تحمل الإنتاج بالتكاليف الصناعية الثابتة، نجد انه سيرحل مع مخزون آخر الفترة جزء من التكاليف الثابتة (٤٠٠٠ وحدة × ٥ ريال = ٢٠٠٠٠ ريال) مما ترتب عليه وجود فرق في صافي الربح بين الطريقتين.

**إجابة تمرين ( ٥ - ١ ) ص ١٨٥ في الكتاب: تكلفة إنتاج الوحدة:**

**١- طريقة التحميل الكلية:**

١٢٠	مواد مباشرة للوحدة
١٤٠	أجور مباشرة للوحدة
٥٠	ت. ص. غير مباشرة متغيرة للوحدة
	ت. ص. غير مباشرة ثابتة للوحدة
٦٠	$= 60.000 \div 10.000 =$
<u>٣٧٠</u>	<b>تكلفة إنتاج الوحدة</b>

**٢- طريقة التكاليف المتغيرة:**

١٢٠	مواد مباشرة للوحدة
١٤٠	أجور مباشرة للوحدة
٥٠	ت. ص. غير مباشرة متغيرة للوحدة
<u>٣١٠</u>	<b>تكلفة إنتاج الوحدة</b>

**لاحظ:** مصروفات البيع و المصروفات الإدارية لا تعامل على أنها تكاليف انتاج تحت أي من الطريقة الكلية أو طريقة التكاليف المتغيرة. و يتم التعامل مع هذه المصروفات كما هو الحال دائما كتكاليف فترة ويتم تحميلها على إيرادات الفترة الحالية.

**إجابة تمرين ( ٥ - ٢ ) ص ١٨٥ في الكتاب:**

- ١- ت. ص. غير مباشرة ثابتة لمخزون آخر الفترة = ٢٠٠٠ وحدة  $\times 60$  روبية = ١٢٠٠٠٠ روبية  
٢- قائمة الدخل باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة:

٤٠٠٠٠٠٠	قيمة المبيعات	$8000 \times ? = 500$ روبية
	(-) <u>التكلفة المتغيرة للمبيعات:</u> (تكلفة البضاعة المباعة)	
	تكلفة مخزون أول الفترة	
٣١٠٠٠٠٠	+ تكلفة الإنتاج	$310 \times 10000 =$
(٦٢٠٠٠٠)	- تكلفة مخزون آخر الفترة	$310 \times 2000 =$
١٦٠٠٠٠	+ تكلفة بيعية وإدارية متغيرة	$20 \times 8000 =$
(٢٦٤٠٠٠٠)	هامش المساهمة	
<u>١٣٦٠٠٠٠</u>	(-) <u>باقي التكاليف:</u> (التكاليف الثابتة)	
	ت. ص. غير مباشرة ثابتة	
	تكاليف بيعية وإدارية ثابتة	
(١٠٠٠٠٠٠)		
<u>٣٦٠٠٠٠</u>	صافي الربح ( صافي دخل التشغيل)	

### لاحظ:

$$\begin{aligned} \text{صافي الربح في طريقة التكاليف الكلية} &= ٤٨٠.٠٠٠ \\ \text{(-) صافي الربح في طريقة التكاليف المتغيرة} &= ٣٦.٠٠٠ \\ \hline &= ١٢٠.٠٠٠ \end{aligned}$$

الفرق في صافي الدخل التشغيلي بين طريقة التحويل الكلية و طريقة التكاليف المتغيرة، يمكن تفسيرها من خلال ترحيل التكاليف الصناعية الإضافية غير المباشرة الثابتة المحملة علي وحدات مخزون آخر الفترة في ظل طريقة التحويل الكلية والتي سبق احتسابها في المطلوب (١) وبلغت ١٢٠.٠٠٠ روبية إلي الفترة التالية. وبالتالي، صافي الدخل التشغيلي في ظل طريقة التحويل الكلية ( ٤٨٠.٠٠٠ روبية) أعلى مما هو عليه في ظل طريقة التكاليف المتغيرة (٣٦٠.٠٠٠ روبية).

### إجابة تمرين ( ٥ - ١٢ ) ص ١٨٩ في الكتاب:

حركة المخزون (بالوحدات): تهدف الي تحديد البيانات الناقصة:

$$\begin{aligned} \text{وحدات مخزون أول الفترة} + \text{حجم الإنتاج} &= \text{حجم المبيعات} + \text{وحدات مخزون آخر الفترة} \\ \text{صفر} + ٥.٠٠٠ &= ٤.٠٠٠ + ١.٠٠٠ \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{العام الأول:} & \quad \text{صفر} + ٥.٠٠٠ = ٤.٠٠٠ + ١.٠٠٠ \\ \text{العام الثاني:} & \quad \text{صفر} + ٥.٠٠٠ = ٤.٠٠٠ + ١.٠٠٠ \end{aligned}$$

### ١- طريقة التكاليف المتغيرة:

العام الأول	العام الثاني
٢٠	٢٠
١٢	١٢
٤	٤
<u>٣٦</u>	<u>٣٦</u>

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

### تكلفة إنتاج الوحدة

قائمة الدخل باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة:

بيان		العام الأول		العام الثاني	
قيمة المبيعات		٢٠.٠٠٠.٠٠٠		٢٥.٠٠٠.٠٠٠	
(-) <u>التكلفة المتغيرة للمبيعات:</u>		٥٠.٠٠٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠.٠٠٠	
تكلفة مخزون أول الفترة		صفر		٣٦.٠٠٠.٠٠٠	
+ تكلفة الإنتاج = حجم الإنتاج × ٣٦		١٨.٠٠٠.٠٠٠		١٤٤.٠٠٠.٠٠٠	
- تكلفة مخزون آخر الفترة		(٣٦.٠٠٠.٠٠٠)		(صفر)	
+ تكلفة بيعية وإدارية متغيرة		١٢.٠٠٠.٠٠٠		١٥.٠٠٠.٠٠٠	
= حجم المبيعات × ٣		(١٥٦.٠٠٠.٠٠٠)		(١٩٥.٠٠٠.٠٠٠)	
هامش المساهمة		٤٤.٠٠٠.٠٠٠		٥٥.٠٠٠.٠٠٠	
(-) <u>باقي التكاليف:</u> (التكاليف الثابتة)		٢٠.٠٠٠.٠٠٠		٢٠.٠٠٠.٠٠٠	
ت. ص. غير مباشرة ثابتة		٨.٠٠٠.٠٠٠		٨.٠٠٠.٠٠٠	
تكاليف بيعية وإدارية ثابتة		(٢٨.٠٠٠.٠٠٠)		(٢٨.٠٠٠.٠٠٠)	
صافي الربح		١٦.٠٠٠.٠٠٠		٢٧.٠٠٠.٠٠٠	

طريقة التحميل الكلية:	العام الأول	العام الثاني
مواد مباشرة للوحدة	٢٠	٢٠
أجور مباشرة للوحدة	١٢	١٢
ت. ص. غير مباشرة متغيرة للوحدة	٤	٤
ت. ص. غير مباشرة ثابتة للوحدة	$\frac{٢٠.٠٠٠}{٥} = ٤$	$\frac{٢٠.٠٠٠}{٥} = ٤$
	<u>٤٠</u>	<u>٤١</u>

### تكلفة إنتاج الوحدة قائمة الدخل باستخدام طريقة التحميل الكلية:

بيان	العام الأول	العام الثاني
قيمة المبيعات	٢٠.٠٠٠	٢٥.٠٠٠
(-) تكلفة المبيعات:		
تكلفة مخزون أول الفترة	صفر	٥٠ × ٤.٠٠٠
+ تكلفة الإنتاج	٢٠.٠٠٠	٤.٠٠٠
(حجم الإنتاج × تكلفة إنتاج الوحدة)		
- تكلفة مخزون آخر الفترة	(٤.٠٠٠)	(صفر)
مجموع الربح	<u>(١٦.٠٠٠)</u>	<u>(٢٠.٤.٠٠٠)</u>
(-) باقي التكاليف:		
تكاليف بيعية وإدارية متغيرة	١٢.٠٠٠	١٥.٠٠٠
(حجم المبيعات × ٣)		
تكاليف بيعية وإدارية ثابتة	٨.٠٠٠	٨.٠٠٠
صافي الربح	<u>٢.٠٠٠</u>	<u>(٢٣.٠٠٠)</u>

### لاحظ:

- ١- تكلفة إنتاج الوحدة في ظل طريقة التكاليف المتغيرة لا تختلف من فترة لآخرى، لأنها تكاليف متغيرة ومتوسطها ثابت دائماً.
  - ٢- تكلفة إنتاج الوحدة في ظل طريقة التكاليف الكلية تختلف من فترة لآخرى، بسبب اختلاف حجم الإنتاج والذي يؤدي إلى تغير التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة من فترة لآخرى.
  - ٣- وحدات مخزون آخر الفترة في العام الأول = وحدات مخزون أول الفترة في العام الثاني.
  - ٤- تكلفة مخزون آخر الفترة في العام الأول هي نفسها تكلفة مخزون أول الفترة في العام الثاني.
  - ٣- الفرق في صافي الربح (الدخل) في الطريقتين: (مطابقة صافي الدخل بين الطريقتين)
- يرجع الاختلاف في صافي الربح بين الطريقتين إلى وجود مخزون آخر الفترة في العام الأول ويرحل للعام الثاني، حيث يتم ترحيل جزء من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة علي وحدات مخزون آخر الفترة من العام الأول إلي العام الثاني في ظل طريقة التحميل الكلية كما يتضح من الجدول التالي:

بيان	العام الأول	العام الثاني
صافي الربح في طريقة التكاليف المتغيرة	١٦.٠٠٠	٢٧.٠٠٠
(+) (-) ت. ص. ثابتة لمخزون آخر الفترة	٤.٠٠٠	(٤.٠٠٠)
$١٠.٠٠٠ = ٤ \times ٤$		
صافي الربح في طريقة التكاليف الكلية	<u>٢.٠٠٠</u>	<u>٢٣.٠٠٠</u>



## تابع الفصل الخامس طريقة التكاليف المتغيرة والتقارير القطاعية

### قوائم الدخل القطاعية: (التقارير 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.

#### المصطلحات المستخدمة:

- ١- **القطاع:** هو جزء أو نشاط داخل الشركة بحيث يمكن تحديد بيانات التكاليف والإيرادات والأرباح الخاصة به مثل أقسام الإنتاج (خطوط الإنتاج) ، المناطق الجغرافية ، العملاء..... وغيرها.
- ٢- **التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها:** وهي تكاليف ثابتة خاصة بقطاع معين، حيث يتم تحملها في حالة وجود هذا القطاع ولن يتم تحملها في حالة استبعاد أو إلغاء ذلك القطاع مثل مرتب مدير خط إنتاج معين.
- ٣- **التكاليف الثابتة العامة أو المشتركة:** وهي تكاليف ثابتة تخص الشركة ككل (جميع القطاعات) ولا يمكن تتبعها لأي قطاع، ولذا سيتم تحملها في جميع الأحوال حتي ولو تم استبعاد قطاع معين مثل مرتب الرئيس التنفيذي للشركة ككل.

#### لاحظ:

١. هامش مساهمة القطاع = قيمة مبيعات القطاع - تكاليف متغيرة لمبيعات القطاع
٢. هامش القطاع = هامش مساهمة القطاع - التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها للقطاع.
٣. التكاليف الثابتة العامة (التي لا يمكن تتبعها لقطاع معين) لا يتم توزيعها (تحملها) علي القطاعات، ولكن تتحملها الشركة ككل (تخصم من عمود الإجمالي فقط)

وتأخذ قائمة الدخل القطاعية الشكل التالي: بافتراض وجود ثلاثة أقسام إنتاج (أ) ، (ب) ، (ج)

بيان	القسم (أ)	القسم (ب)	القسم (ج)	إجمالي
قيمة المبيعات	xx	xx	xx	xxx
(-) التكاليف المتغيرة للمبيعات	(xx)	(xx)	(xx)	(xxx)
هامش المساهمة	xx	xx	xx	xxx
(-) التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها	(xx)	(xx)	(xx)	(xxx)
هامش القطاع	xx	xx	xx	xxx
(-) التكاليف الثابتة العامة				(xx)
صافي الربح ( دخل التشغيل)				xx

#### لاحظ:

١. توفر بيانات قوائم الدخل القطاعية معلومات لتقييم ربحية وأداء الأقسام وخطوط الإنتاج ومناطق المبيعات والقطاعات الأخرى للشركة.
٢. في أسلوب المساهمة (طريقة التكاليف المتغيرة) يتم التمييز بوضوح بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ، أما التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها لقطاع معين، فإنه يتم تحملها علي هذا القطاع. وتعتبر التكلفة قابلة للتتبع لقطاع معين إذا كانت هذه التكلفة ناتجة عن هذا القطاع ويمكن تجنبها باستبعاد القطاع. أما التكاليف الثابتة العامة فلا يتم تحميلها علي القطاعات.

## تمرين ( ٥ - ١١ ) ص ١٨٨ في الكتاب:

١- قائمة الدخل باستخدام صيغة المساهمة حسب السوق الجغرافية (قائمة الدخل القطاعية)

إجمالي	السوق الجغرافية			بيان
	الجنوب	الوسط	الشمال	
١٥٠٠,٠٠٠ (٥٨٨,٠٠٠)	٤٠٠,٠٠٠ (٢٠٨,٠٠٠) %٥٢×٤٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠ (١٨٠,٠٠٠) %٣٠×٦٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠ (٢٠٠,٠٠٠) %٤٠×٥٠٠,٠٠٠	قيمة المبيعات (-) التكاليف المتغيرة للمبيعات (قيمة المبيعات × النسبة المئوية)
٩١٢,٠٠٠ (٧٧٠,٠٠٠)	١٩٢,٠٠٠ (٢٤٠,٠٠٠)	٤٢٠,٠٠٠ (٣٣٠,٠٠٠)	٣٠٠,٠٠٠ (٢٠٠,٠٠٠)	هامش المساهمة (-) التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها
١٤٢,٠٠٠ (١٧٥,٠٠٠)	(٤٨,٠٠٠)	٩٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	هامش القطاع (-) التكاليف الثابتة العامة
(٣٣,٠٠٠)				صافي الربح ( دخل التشغيل)

### لاحظ:

التكاليف الثابتة العامة (التي لا يمكن تتبعها) = إجمالي التكاليف الثابتة - إجمالي التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها  

$$= ٩٤٥,٠٠٠ - (٢٤٠,٠٠٠ + ٣٣٠,٠٠٠ + ٢٠٠,٠٠٠) = ١٧٥,٠٠٠ \text{ دولار}$$

٢- بفرض زيادة المبيعات في السوق الجغرافية الوسط (المركزية) بزيادة ١٥% إذا زادت الإعلانات بمقدار ٢٥٠٠٠ دولار،

يمكن اتخاذ قرار بزيادة الإعلانات من عدمه يلزم بيان الاثر على هامش ربح قطاع الوسط من خلال اعداد قائمة دخل قطاعية لقطاع الوسط فقط بعد زيادة الإعلانات كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{قيمة المبيعات بعد الزيادة} &= ٦٠٠,٠٠٠ + (١٥\% \times ٦٠٠,٠٠٠) = ٦٩٠,٠٠٠ \\ \text{(-) التكاليف المتغيرة للمبيعات} &= ١٨٠,٠٠٠ + (١٥\% \times ١٨٠,٠٠٠) = (٢٠٧,٠٠٠) \end{aligned}$$

هامش المساهمة ٤٨٣,٠٠٠

$$\text{(-) التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها} (٢٥,٠٠٠ + ٣٣٠,٠٠٠) = (٣٥٥,٠٠٠)$$

هامش القطاع بعد الزيادة ١٢٨,٠٠٠

**القرار:** يجب الموافقة على زيادة الإعلانات بمبلغ ٢٥,٠٠٠ دولار وبالتالي زيادة المبيعات بنسبة ١٥% لأنها ستؤدي إلى زيادة هامش قطاع الوسط بمقدار ٣٨,٠٠٠ دولار (١٢٨,٠٠٠ - ٩٠,٠٠٠)

### ملحوظة هامة:

- ١- توفر طريقة التكاليف المتغيرة مزايا كبيرة للتقارير الداخلية، من أهمها المساعدة في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، وتوضيح التغيرات في صافي الربح، ودعم اتخاذ القرارات.
- ٢- من الناحية العملية، تعد طريقة التكاليف الكلية ضرورية لإعداد التقارير الخارجية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً (GAAP)، كما تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من الشركات استخدام طريقة التكاليف الكلية.