

دار المنظومة

DAR ALMANDUMAH

الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	طريقة التكاليف المباشرة ومساهمتها في اتخاذ القرارات
المصدر:	الإداري
الناشر:	معهد الإدارة العامة
المؤلف الرئيسي:	الطعمة، عبدالوهاب حبش
المجلد/العدد:	س 10, ع 32
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1988
الشهر:	مارس
الصفحات:	37 - 61
رقم MD:	48960
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	القرارات الاقتصادية، الاقتصاد، التقييم الاقتصادي، التحليل الاقتصادي، المحاسبة، الانتاجية، اتخاذ القرارات، النظريات الاقتصادية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/48960

طريقة التكاليف المباشرة ومساهمتها في اتخاذ القرارات

إعداد/ د. عبد الوهاب حبش الطعمة (★)

مقدمة

اصبحت الحاجة إلى محاسبة التكاليف ضرورة ملحة وذلك بسبب التطور الاقتصادي والتكنولوجي واصبحت جزءاً مهماً في إدارة النشاط لأي مشروع من المشاريع سواء أكانت تلك المشاريع انتاجية ام زراعية أو خدمية. وكذلك فقد تعددت الاغراض والاهداف المستخدمة فيها ممارسة التكاليف فلم تعد قاصرة على استخراج كلفة الوحدة الواحدة بل اصبحت البيانات التكاليفية ضرورة لاستخدامها في مجالات شتى كالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها.

كما ان طرق احتساب التكاليف قد تعددت هي الاخرى وتنوعت واعتمدت المشاريع الانتاجية طرقاً حديثة لاحتساب التكاليف تتطور تبعاً للتطور التكنولوجي فيها وتبعاً للاهداف المطلوب تحقيقها.

وتعتبر التكاليف المباشرة احدى الطرق الحديثة المستخدمة في احتساب الكلفة. وان تطبيقها في المؤسسات الانتاجية يحقق فوائد كثيرة ومن اهمها المساهمة في اتخاذ القرارات الادارية. ولذلك يتناول البحث التعريف في هذه الطريقة ومساهمتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة في اتخاذ القرارات من قبل المسؤولين في شتى المجالات.

التعريف بالطريقة واستخدامها في احتساب الكلفة واتخاذ القرارات:

تعتبر التكاليف المباشرة أحد الطرق الحديثة المستخدمة في احتساب الكلفة وتقوم على اساس العلاقة الخطية بين الانتاج والتكاليف مع تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط .

لقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة امريكا^(١) تحت اسم التكاليف المباشرة Direct Costing كطريقة عملية لتحديد وتحليل التكاليف والمساهمة في تذليل كثير من المتاعب التي تصادف عملية توزيع المصروفات التي تصادفنا عند استعمالنا للطرق التقليدية . ان مصطلح التكاليف المباشرة Direct Costing هنا يعني تتابع التكاليف التي تتغير طرديا مع حجم الانتاج . أي انها تشمل فقط الجزء المتغير من تكاليف الانتاج وهذا لا يعني ان هذه الطريقة لا تتابع سوى التكاليف المباشرة بل انها تتابع التكاليف المتغيرة حتى لو كانت غير مباشرة .

ومن المعروف ان التكاليف المتغيرة تكون اشمل واوسع من التكاليف المباشرة ذلك ان التكاليف المتغيرة قد تكون تكاليف مباشرة وغير مباشرة ومن هذا المنطلق تأتي الشمولية كما ان التكاليف غير المباشرة هي اشمل وأوسع بطبيعتها من التكاليف الثابتة . أي إن :



ان هذه الطريقة تقوم على أساس عملية الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ومن ثم تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط ، اما التكاليف الاخرى فانها تنزل مباشرة من الارباح في قوائم نتائج الاعمال . ان الغرض الرئيسي من استخدام هذه الطريقة هو ليس استبعاد التكاليف الثابتة من تكاليف الانتاج فقط وانما اعطاء المعلومات الاكثر وضوحا ودقة لغرض الاستفادة منها كمؤشر يساعد في ادارة العمليات الانتاجية ، ولهذا وجب استبعاد التكاليف الثابتة ، كذلك يجب استبعاد المصطلحات العمومية كالتكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة حيث يجب تحليلها وارجاعها إلى عناصرها المتغيرة والثابتة وفق طريقة من الطرق المناسبة .

ان استبعاد التكاليف الثابتة بموجب هذه الطريقة يأتي من منطلق ان هذه التكاليف تكون دورية ولا علاقة لها بوحدة المنتج وهي تعتبر عبئا على ايراد الفترة التي حدثت فيها ولذلك يجب خصمها من الايرادات. كما ان الانتاج يجب ان يتحمل فقط بنصيبه من التكاليف التي نشأت نتيجة له وهو السبب في حدوثها ذلك ان هذه التكاليف تزيد بزيادة الانتاج وتنقص بنقصانه وهذا ما ينطبق فقط على التكاليف المتغيرة.

كذلك فان الارباح الناجمة عن وجود التكاليف الثابتة لا تعتبر ناتجة عن كل وحدة من الوحدات المنتجة أو المصنوعة أو المباعة، بل من كافة النشاطات الانتاجية والبيعية خلال الفترة المحددة، ولذلك فانها لا تعتبر مؤشر سليم لقياس مدى مساهمة كل منتج في تحقيق الارباح وهذا ما يدعو إلى ضرورة فصلها عند احتساب الكلفة بموجب هذه الطريقة.

ان عملية فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة يجب ان تتم في بداية العمل ويجب استخدام سجلات محاسبية مستقلة لتنظيم كل منها وذلك بعد دراسة سلوك العناصر وتحديد الثابت والمتغير منها وكذلك يجب تحديد التكاليف غير المباشرة المتغيرة وتحديد معدل سليم لتوزيعها على الوحدات المنتجة.

ان الواقع العملي يفرز وجود ثلاث انواع لفصل التكاليف المتغيرة حيث نجد ان هناك عملية فصل للتكاليف في كل منتج وفي الاوامر الانتاجية وفي التكاليف المتغيرة القياسية ان هذه الطريقة ممكنة التطبيق في المؤسسات الصناعية التي تستعمل التكنولوجيا المتقدمة في صناعتها حيث نستطيع بموجب هذه الطريقة اعطاء المعلومات التي تسمح باتخاذ القرارات المثلى حول المشاكل الادارية وكذلك في تخطيط ومتابعة الارباح وتحليل النشاطات وكذلك تثبيت الاسعار ذلك ان هذه الطريقة تعطي مؤشرات أكثر تفصيلا ووضوحا من الطرق التقليدية الاخرى.

ومن مقارنة بسيطة بينها وبين طريقة التكاليف الاجمالية التي تتضمن التكاليف الثابتة والمتغيرة نلاحظ مكونات كل من الطريقتين وما تتضمنه على افتراض ان اشارة (+) تعني مساهمة عناصر التكاليف في هذه الطريقة واطارة (-) تعني عدم مساهمتها في هذه الطريقة.

طريقة التكاليف المباشرة	طريقة التكاليف الكلية	
+	+	مواد
+	+	عمل
+	+	تكاليف المصنع المتغيرة
+	-	تكاليف المصنع الثابتة
-	-	المصاريف العامة للمعمل (*)
+	+	مصاريف التوزيع المتغيرة
+	-	مصاريف التوزيع الثابتة

يلاحظ ان تكاليف المصنع الثابتة قد استبعدت بموجب الطريقة المباشرة وكذلك المصاريف الادارية ومصاريف التوزيع الثابتة قد استبعدت من الطريقتين لانهما تكاليف دورية تطرح من اجمالي الارباح المتحققة نتيجة لنشاطات المشروع أما مصاريف التوزيع الثابتة فقد استبعدت من التكاليف المباشرة.

ان احتساب الارباح يختلف في كلا الطريقتين حيث نلاحظ ان الارباح بموجب التكاليف المباشرة تحسب كالآتي:

قيمة المبيعات - الكلفة المتغيرة = حد المساهمة (الربح الحدى)

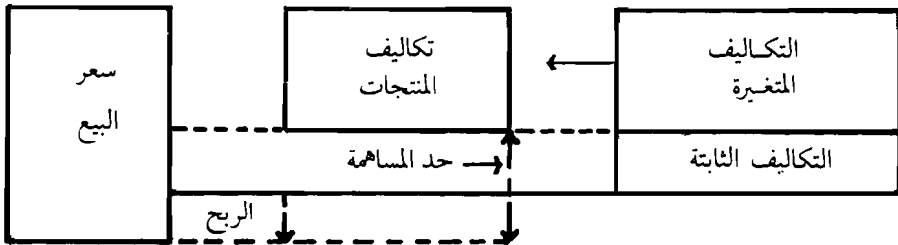
حد المساهمة - مجموع الكلفة الثابتة (***) = الربح الصافي

في الوقت الذي نرى ان الربح الاجمالي تحت نظرية التكاليف الاجمالية يحسب كالآتي:

قيمة المبيعات - تكلفة المبيعات (متغير + ثابت) = الربح الاجمالي.

الربح الاجمالي - التكاليف الادارية الثابتة = الربح الصافي.

ان مجال احتواء تكاليف الانتاج حسب طريقة التكاليف المباشرة ممكن توضيحها بالمخطط التالي:



(*) يقصد بها المصاريف التي تخص ادارة المعمل.

(**) مجموع الكلفة التابعة يشمل التكاليف الصناعية والتسويقية والادارية.

ولاجل ايضاح ذلك بصورة رياضية مبسطة نستعمل المثال الاتي :

التفاصيل	المنتج أ	المنتج ب	المنتج ج	المجموع
المبيعات	١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠
التكاليف المتغيرة	- ٧٠٠٠٠	- ٧٥٠٠٠	- ٨٥٠٠٠	- ٢٣٠٠٠٠
حد المساهمة	٣٠٠٠٠+	٣٥٠٠٠+	١٥٠٠٠+	٥٠٠٠٠+
التكاليف الثابتة				- ٣٥٠٠٠
صافي الربح				١٥٠٠٠

في هذه الطريقة نلاحظ ان الربح الصافي لا يمكن متابعته في كل منتج الا عن طريق الربح الحدي (حد المساهمة) حيث نستطيع معرفة مقدار مساهمة كل منتج في تغطية التكاليف الثابتة ومساهمته في تحقيق الارباح.

ان النتائج التي تظهرها هذه الطريقة تختلف عن النتائج التي تظهرها الطريقة الاخرى، كذلك فان الربح يختلف بموجها، ولايضاح ذلك نضرب المثال التالي لغرض المقارنة بين النتائج التي تظهرها هذه الطريقة واحدى الطرق التقليدية الاخرى ولتكن طريقة التكاليف الاجمالية.

الفترة	المبيعات	الربح أو الخسارة (دينار)
الفصل الاول	الكمية وحدة	الطريقة المباشرة
الفصل الثاني	٥٠٠	١٠٠٠٠ -
الفصل الثالث	١٠٠٠	٤٠٠٠٠ +
الفصل الرابع	٧٥٠	١٥٠٠٠ +
مجموع السنين	٣٢٥٠	٨٥٠٠٠

يلاحظ من هذا المثال ان الطريقة المباشرة اظهرت خسارة قدرها ١٠٠٠٠ دينار في الوقت الذي حققت الطريقة الاجمالية ارباحا قدرها ٢٠٠٠٠ دينار وذلك في الفصل الاول من السنة .

اما في الفصلين الثاني والثالث فقد حققت الطريقة المباشرة ارباحا أكثر من التكاليف الاجمالية في حين شهد الفصل الرابع مرة اخرى انخفاضا في ارباح التكاليف المباشرة . ان سبب هذه الاختلافات تأتي من طريقة معالجة المصروفات الثابتة التي تؤثر على النتائج النهائية حيث انه وحسب طريقة التكاليف المباشرة فان حجم المبيعات في الفصل الاول كان قليل وان الخزين من الانتاج كان كبيرا فان حد المساهمة في هذه الحالة لا يكون كافية لتغطية التكاليف الثابتة خلال الفترة ولذلك ظهرت خسارة خلال هذا الفصل بالرغم من ان للمؤسسة نشاطاتها الانتاجية العادية - اي انه في حالة ما إذا كانت المبيعات منخفضة والخزين مرتفع فان حد المساهمة لا يغطي التكاليف الثابتة وعند زيادة المبيعات في الفصلين الثاني والثالث إلى الضعف وبالرغم من ان الانتاج قد انخفض إلى النصف فان حد المساهمة قد ارتفع واصبح كافيا لتغطية التكاليف الثابتة ولذلك فقد تحققت ارباح خلال هذين الفصلين .

وعلى هذا يمكن القول إن أية زيادة في الخزين سوف يؤدي وبموجب طريقة التكاليف الاجمالية إلى زيادة في الارباح ذلك ان هذا المخزون سوف يخزن معه جزء من التكاليف الثابتة لم تخصص من ايرادات الفترة السابقة وكذلك فان اجمالي الربح بموجب الطريقة الاجمالية يتأثر بالانتاج علاوة على تأثره بالمبيعات اما في التكاليف المباشرة فتتأثر الارباح بكمية المبيعات ولا تتأثر بكمية الانتاج^(٢) ويمكن ايضاح هذه الحقيقة في المثال الآتي :

قائمة الدخل

الحالات المنجزه	حسب الطريقة المباشرة		حسب الطريقة الاجمالية		المجموع
	١	٢	٣	٤	
١	١٠٠٠		٢٠٠٠٠+		٢١٠٠٠
٢	١٠٠٠		١٠٠٠٠+		١١٠٠٠
٣	٥٠٠		٧٠٠٠٠+		٧٠٥٠٠
٤	١٥٠٠		١٠٠٠٠+		١١٥٠٠
٥	٩٠٠٠٠		٦٠٠٠٠+		٩٦٠٠٠
٦	٤٠٠٠٠		٨٠٠٠٠+		١٢٠٠٠٠
٧	٥٠٠٠٠+		١٠٠٠٠+		٦٠٠٠٠+
٨	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠+		١٢٠٠٠٠
٩	١٠٠٠٠٠-		٤٠٠٠٠+		٦٠٠٠٠+
١٠	٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠+		١٦٠٠٠٠
١١	٦٠٠٠٠		٣٠٠٠٠+		٩٠٠٠٠
١٢	٧٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠+		٢١٠٠٠٠
١٣	٢٠٠٠٠+		٤٠٠٠٠+		٦٠٠٠٠+
١٤	-		٣٠٠٠٠+		٣٠٠٠٠+
١٥	٢٠٠٠٠+		١٠٠٠٠+		٣٠٠٠٠+
١	١٠٠٠		٢٠٠٠٠+		٢١٠٠٠
٢	١٥٠٠		١٠٠٠٠+		١١٥٠٠
٣	١٠٠٠		١٠٠٠٠+		١١٠٠٠
٤	٥٠٠		٧٥٠٠٠+		٧٥٥٠٠
٥	٩٠٠٠٠		٦٠٠٠٠+		٩٦٠٠٠
٦	٤٠٠٠٠		٨٠٠٠٠+		١٢٠٠٠٠
٧	٥٠٠٠٠+		١٠٠٠٠+		٦٠٠٠٠+
٨	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠+		١٢٠٠٠٠
٩	١٠٠٠٠٠-		٤٠٠٠٠+		٦٠٠٠٠+
١٠	٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠+		١٦٠٠٠٠
١١	٦٠٠٠٠		٣٠٠٠٠+		٩٠٠٠٠
١٢	٧٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠+		٢١٠٠٠٠
١٣	٢٠٠٠٠+		٤٠٠٠٠+		٦٠٠٠٠+
١٤	-		٣٠٠٠٠+		٣٠٠٠٠+
١٥	٢٠٠٠٠+		١٠٠٠٠+		٣٠٠٠٠+
المجموع	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٥٨٥٠٠٠	٢٦٠٠٠٠+	٦٠٠٠٠

حيث نلاحظ من مقارنة النتائج بموجب الطريقتين ان اجمالي الربح يختلف من فصل إلى اخر (العمود ٧) وهذا يحدث نتيجة لعلاقته مع حجم المبيعات (العمود ٥) كذلك نرى انه في الفترة التي توجد بها عمليات بيع للمنتجات فسوف نحصل على افضل الارباح بغض النظر عن اختلاف حجم هذه المبيعات أو المخزون السلعي ، كذلك نرى ان طريقة التكاليف المباشرة قد اظهرت ترابطا بين الارباح وحجم المبيعات من جهة والانتاج والخزين من جهة اخرى ، ولهذا فانه وبموجب طريقة التكاليف الاجمالية فان الزيادة في المبيعات من ٩٠٠٠٠٠ دينار إلى ١٨٠٠٠٠٠ دينار ادت إلى انخفاض الارباح من ٢٠٠٠٠٠ ديناير إلى ١٠٠٠٠٠ دينار بينما ادى ذلك إلى زيادة الارباح من خسارة ١٠٠٠٠٠ دينار إلى ربح ٤٠٠٠٠٠ دينار بموجب طريقة التكاليف المباشرة. وان انخفاض المبيعات مع زيادة الخزين ادى إلى زيادة الارباح وذلك لوجود علاقة بين المبيعات والارباح والخزين. ويمكن اظهار ذلك بالشكل البياني الاتي، شكل رقم (١).

ان طريقة التكاليف المباشرة تؤكد على العلاقة بين حجم الانتاج وحجم المبيعات والارباح وهذه العلاقة تأثر ايضا بنقطة التعادل ولغرض ايضاح هذه العلاقة فمن الضروري ان نتعرف أولا على نقطة التعادل أو نقطة الخمود اي النقطة التي تكون فيها الايرادات المتحققة تغطي جميع التكاليف ولا يظهر في النهاية اية ربح أو خسارة .

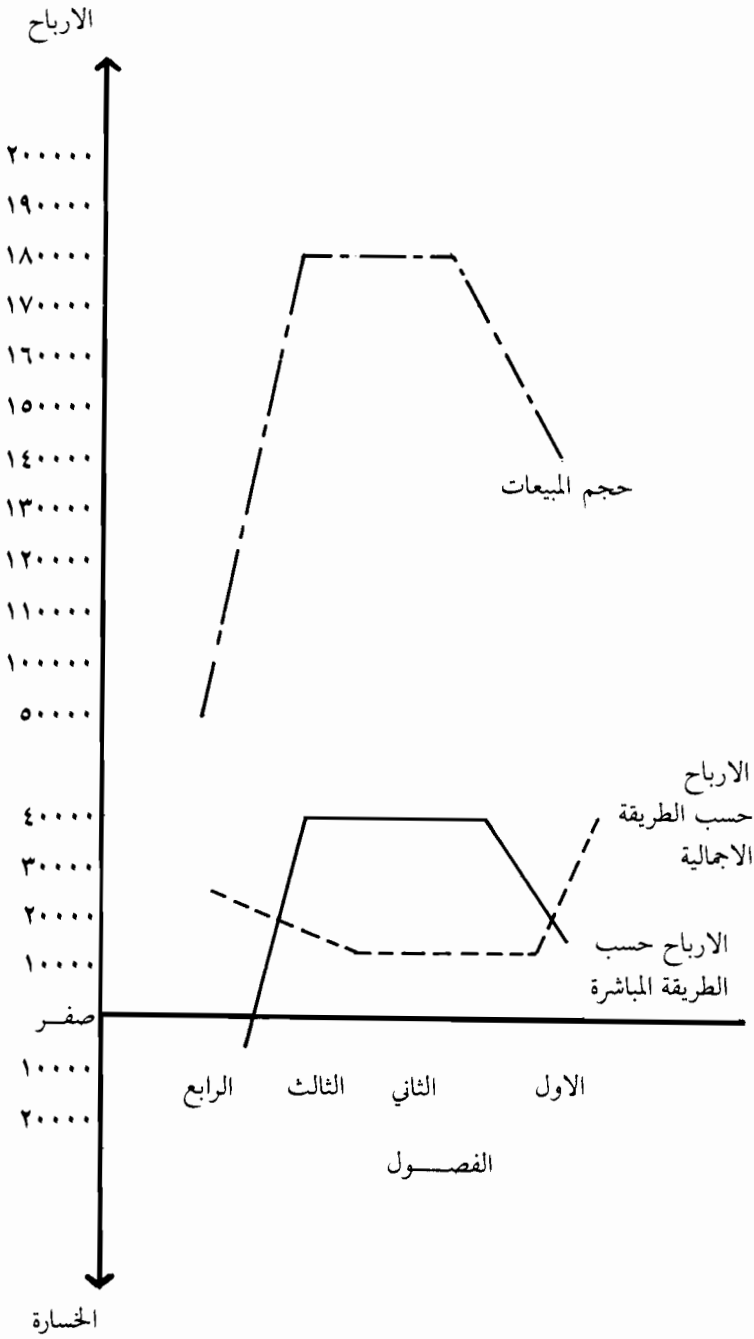
فنقطة التعادل هي النقطة التي تتساوى عندها ايرادات البيع مع التكاليف الكلية. ويمكن تحديدها ليس فقط لعمليات المشروع الجارية بل للفترات المستقبلية وذلك بتقدير الايرادات والتكاليف لهذه الفترات .

ولغرض احتساب نقطة التعادل يفترض وجود بعض المتغيرات مثل التكاليف المتغيرة والثابتة وسعر البيع والربح الحدي ولهذا يجب إثبات العلاقة بين هذه المتغيرات وتحديدها وعند حدوث أي تغيير في هذه المتغيرات فلا بد من حساب جديد لنقطة التعادل .

ان نقطة التعادل تؤثر العلاقة بين الارباح وحجم المنتجات وكذلك حجم المبيعات في مختلف الظروف مشيرة إلى الصنف والكلفة وسعر البيع وكذلك النشاطات الاخرى .

ان معرفة نقطة التعادل تساعد المؤسسة في اتخاذ القرار الامثل لغرض توسيع النشاطات الانتاجية والبيعية ولغرض ضمان حد الامان والايرادات .

شكل رقم ١



ولغرض احتساب نقطة التعادل ينبغي استعمال العلاقات الآتية:

$$\text{قيمة المبيعات} = \text{الكمية} \times \text{سعر البيع}$$

$$\text{الكلفة الكلية} = \text{الكلفة المتغيرة} + \text{الكلفة الثابتة}$$

وفي نقطة التعادل نجد ان

$$\text{قيمة المبيعات} = \text{الكلفة الكلية}$$

ولذلك نرى انه في نقطة التعادل ستكون الارباح مساوية إلى صفر وان المبيعات = مجموع الكلفة الكلية.

التكاليف الثابتة

كذلك فان نقطة التعادل = $\frac{\text{نسبة حد المساهمة للوحدة الواحدة}}{\text{نقطة التعادل}}$

وان نقطة التعادل قد تحسب رياضيا على ضوء البيانات المحاسبية والمتوفرة ويمكن ايضاح ذلك بالرسم البياني الآتي (شكل رقم ٢).

حيث نجد ان نقطة التعادل تقع عند تقاطع خط حجم المبيعات (م - د) مع خط التكاليف الكلية (أ - ك) وان حجم الانتاج يتمثل في ٢٨٠٠٠ وحدة. كذلك نلاحظ ان خط التكاليف الثابتة (أ - ث) يبقى في مستوى واحد. اما خط التكاليف الكلية فانه يسجل زيادة بمقدار التكاليف المتغيرة التي يحتويها.

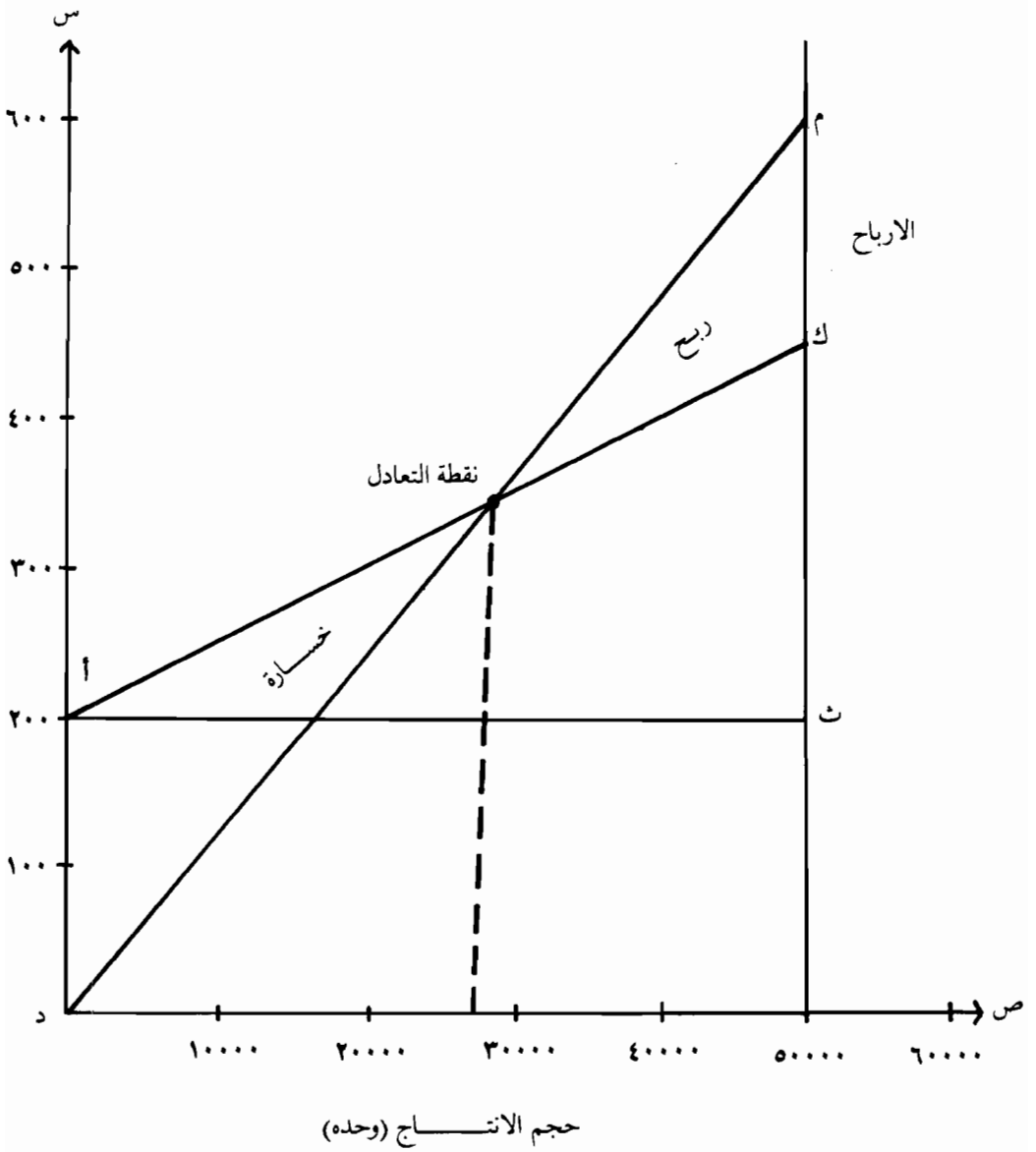
ان المثلث المتكون تحت خط التكاليف الكلية (أ - ك) اعتبارا من خط التكاليف الكلية وحتى نقطة التعادل وخط المبيعات (د - م) وحتى المحور ص يمثل الخسارة وان المثلث المتكون إلى يمين نقطة التعادل فوق خط التكاليف الكلية يمثل منطقة الارباح.

كما يتضح من الرسم ايضا ان المؤسسة تستطيع ان تتحمل التكاليف إلى حد ٢٨٠٠٠ وحدة فقط دون ان تتحمل خسارة ويتبقى لديها ارباح، وحيث ان هدف كل منشأة هو تحقيق الارباح لذلك يجب ان نثبت نقطة مستوى الانتاج الامثل وهي تلك النقطة التي على ضوءها نستطيع الحصول على الارباح الاعتيادية.

وفي هذا المجال يجب استعمال التكاليف المعيارية التي تساعد في تحديد مستوى الانتاج الامثل.

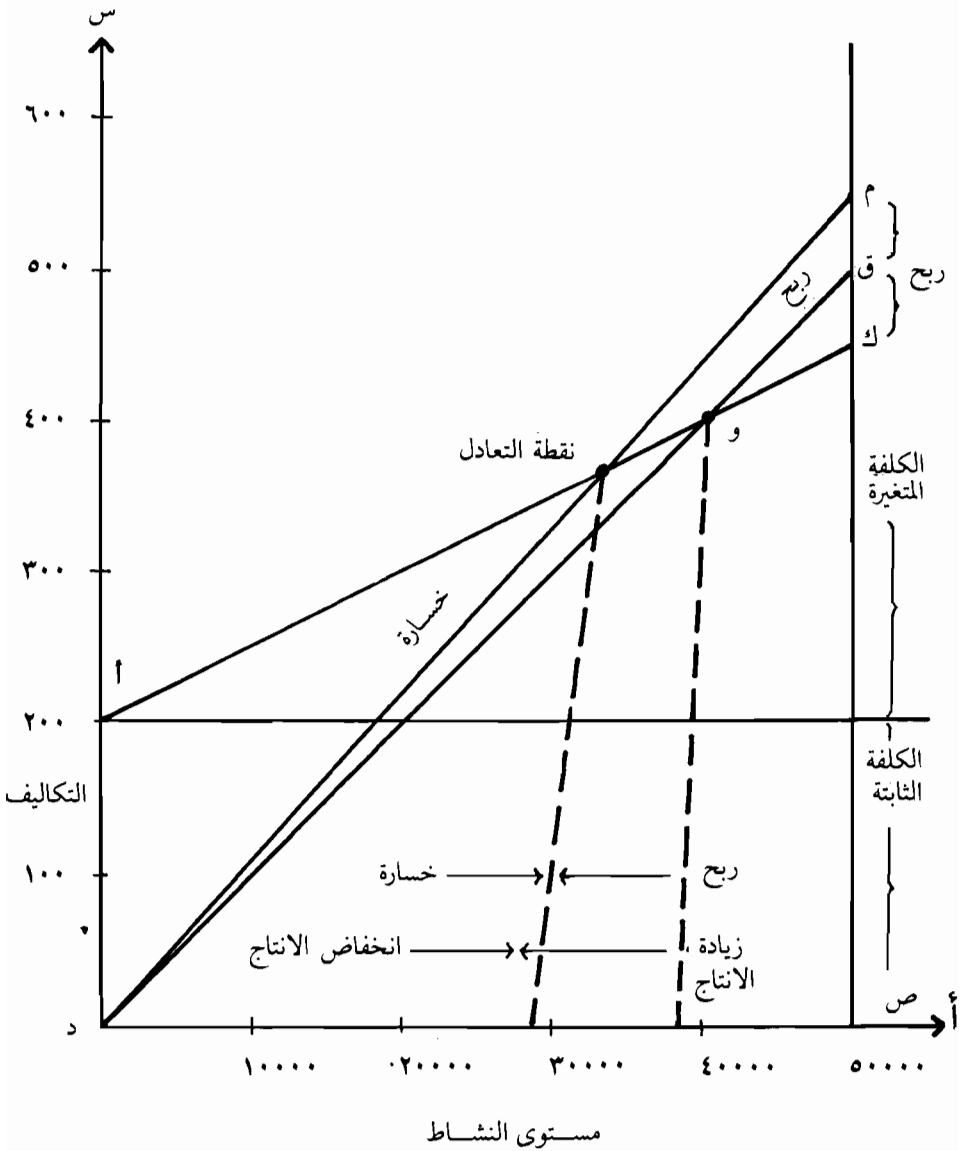
وإذا استخدمنا مع الشكل السابق التكاليف المعيارية فاننا نلاحظ ان مستوى الانتاج يكون عند مستوى ٣٩٠٠٠ دينار حيث نلاحظ ان خط التكاليف القياسية (د - ق) سيتقاطع مع خط التكاليف الكلية (أ - ك) في النقطة التي تؤثر إلى يمين

شكل رقم ٢

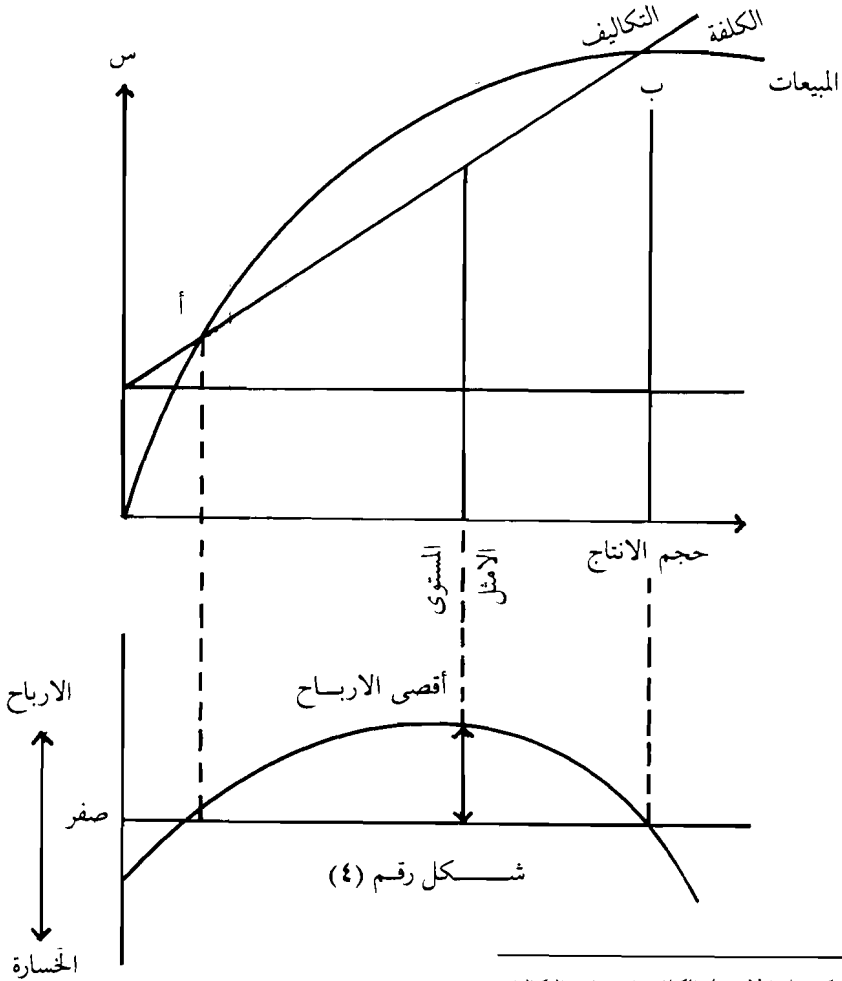


المحور (د - ص) وان ذلك هو في النقطة ٣٩٠٠٠ دينار. ويعتبر هذا افضل مستوى انتاجي وان أي زيادة عن هذه النقطة فان ذلك سيقودنا إلى مشكلة البيع والتوزيع لهذه المنتجات. وان اي انخفاض عنها سيؤدي إلى انخفاض الارباح الصافية. اي انه في مثلث نقطة التعادل ستكون الخسارة (شكل رقم ٣).

شكل رقم ٣



إذن فنقطة التعادل تظهر لنا اللحظة التي يبدأ بها تكوين إيرادات النشاطات في المؤسسات ويجب ان لا تنسى حقيقة ان اي زيادة في الطاقة الانتاجية إلى الضعف سوف لا تؤدي إلى زيادة في الأرباح (٣) ذلك ان هناك علاقة بين الربح وحجم النشاط وهذه العلاقة تستخدم في دراسة أثر التغير في العوامل المختلفة على الأرباح وحجم النشاط وهذه العوامل قد تكون داخلية وخارجية وقد لا تؤثر بمقادير متساوية. ويبين لنا الرسم البياني التالي شكل رقم (٤) الحقيقة اعلاه حيث نرى ان خط المبيعات يقطع خط التكاليف في النقطتين أ، ب وان أي زيادة في الطاقة الانتاجية على ضوء ظروف انخفاض معدل المبيعات سوف يؤدي إلى انخفاض تدريجي في الأرباح حتى الوصول إلى مثلث نقطة التعادل.



وإذا استمرت هذه الزيادة في الطاقة الانتاجية فانها ستدخل منطقة الخسارة ويجب الاشارة إلى انه في حالة نجاح الادارة في خفض التكاليف المتغيرة فان ذلك سوف يؤدي إلى زيادة حدة الامان وبالتالي يساعد على التحرك نحو منطقة الارباح بسرعة مع زيادة حجم المبيعات وتكون المنشأة قد حققت ميزة كبرى وخاصة عند مقارنتها مع الوحدات الاخرى التي لم تتمكن من تخفيض التكاليف المتغيرة منها على فرض ثبات العوامل الاخرى المؤثرة على الارباح.

فاذا افترضنا هناك ثلاث منشآت صناعية تعمل في نفس الظروف وكانت البيانات المتعلقة بها كالآتي:

المنشأة أ	المنشأة ب	المنشأة ج	
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	المبيعات بالوحدات
٩	٩	٩	سعر البيع
٥	٥	٥	التكاليف المتغيرة للوحدة
١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	التكاليف الثابتة

وقد تمكنت إدارة المنشأة من تخفيض الكلفة المتغيرة للوحدة إلى ٤ دينار والمنشأة ب إلى ٤٥٠٠ دينار ولكن المنشأة ج لم تتمكن إدارتها من تخفيض التكاليف المتغيرة للوحدة وفي هذه الحالة تكون الارباح كالآتي:

أ	ب	ج	
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	المبيعات بالوحدات
٩	٩	٩	سعر البيع للوحدة
٤٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	المبيعات الكلية
٢٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	يطرح التكاليف المتغير
٢٥٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	حد المساهمة بطرح التكاليف
١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	الثابتة
١٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	صافي الربح

من هذا يتضح ان المنشأة(أ) قد ضاعفت ارباحها نتيجة لتخفيض التكاليف المتغيرة للوحدة بمقدار ٢٠٪/ وحققت المنشأة ب ارباحا قدرها ٧٥٠٠٠ بدلا من ٥٠٠٠٠ دينار. اما المنشأة ج فقد بقت ارباحها كما هي عليه وبذلك قد تتعرض لازما عند حصول اي نقصان في المبيعات مستقبلا .

ويلاحظ ايضا ان دراسة التكاليف المباشرة تفيد في وضع السياسات القصيرة الاجل في حين تستخدم التكاليف الاجمالية في وضع السياسات الطويلة الاجل ذلك ان التكاليف الثابتة لا تؤخذ بنظر الاعتبار في الفترات القصيرة الامد في حين ان التكاليف الثابتة توضع في الحسبان عند وضع السياسة البعيدة في المدى الطويل . وبذلك يمكن استخراج نقطة التعادل لكل نوع على حده .

ويتطلب الامر في مثل هذه الاحوال تخصيص التكاليف الثابتة على المنتجات خاصة إذا كانت لها خطوط انتاج مستقلة يمكن حصر التكاليف الثابتة المتعلقة بها اي التي يمكن تجنبها إذا توقف انتاج خط معين . وتعتبر هذه العملية بالذات (عملية التخصيص والتوزيع) عملية معقدة للغاية الامر الذي يجعل نقطة التعادل المتعلقة بكل نوع من المنتجات مسألة تقديرية نظرا لارتباطها باستغلال الطاقة في المدى الطويل وربحية كل خط من المنتجات . كما ان دراسة مبيعات كل منتج وصافي ربحيته (بعد اخذ تكاليفه الثابتة في الحسبان) تفيد في تخطيط السياسة السعرية في المدى الطويل . ان طريقة التكاليف المباشرة تتابع وتلازم عمليات التحليل والسيطرة لكافة النشاطات الانتاجية من مختلف المستويات وفي كل منتج على حده ولهذا تأخذ عناصر التكاليف على شكل كميات وقيم ونسب مئوية لكل منتج كي تستطيع تحليل هذه المنتجات واتخاذ القرارات المناسبة في المدى القصير.

ويمكن ملاحظة ذلك من خلال المثال التالي حيث يظهر لنا تحليل لعمليات الانتاج ويظهر ايضا ان الارباح الصافية لا تثبت من خلال جمع الارباح الصافية لكل منتج مباع كفرق بين مجموع الارباح الاجمالية ومجموع التكاليف الثابتة بل ان الربح (١٠٠) دينار يستخرج من طرح الارباح الاجمالية (٤٠٠ دينار) والتي جاءت كفرق بين قيمة المنتجات المباعة (١٠٠٠ دينار) والتكاليف المتغيرة ٦٠٠ (١٠٠ + ٥٠٠) من مجموع التكاليف الثابتة (٣٠٠ دينار) . اي ان الارباح الصافية = ٤٠٠ - ٣٠٠ = ١٠٠ دينار. اما حد المساهمة الصناعي ٥٠٠ دينار فقد جاء كنتيجة للفرق بين المنتوجات المباعة (١٠٠٠ دينار) ومجموع التكاليف المتغيرة (٥٠٠ دينار) .

كما ان حد المساهمة التجاري قد استخراج نتيجة للفرق بين حد المساهمة الصناعي (٥٠٠ دينار) والتكاليف المتغيرة للمبيعات (١٠٠ دينار) هذا الحد يستخدم كأساسي لاحتساب نقطة اليرادات. كما يظهر المثال ايضا ان المنتج (أ) له أكبر حد للمساهمة والمنتج جـ يمثل أقل حد كما ان المنتج جـ يمثل أكبر نسبة مئوية ويليه المنتج (ب).

تحليل الانتاج						المجاميع		التفاصيل
المنتج جـ		المنتج ب		المنتج أ				
مبلغ	%	مبلغ	%	مبلغ	%			
٢٠٠	١٠٠	٣٠٠	١٠٠	٥٠٠	١٠٠	١٠٠٠	١٠٠	١- المنتجات المباعة
٨٦	٤٣	١٣٨	٤٦	٢٧٥	٥٥	٥٠٠	٥٠	٢- تكاليف المصنع المتغيرة
١١٤	٥٧	١٦٢	٥٤	٢٢٥	٤٥	٥٠٠	٥٠	٣- حد المساهمة الصناعي (١-٢)
٢٤	١٢	٣٦	١٢	٤٠	٨	١٠٠	١٠	٤- التكاليف المتغيرة للمبيعات
١٠	٤٥	١٢٦	٤٢	١٨٥	٣٧	٤٠٠	٤٠	٥- حد المساهمة التجاري (٧-٤)
						٣٠٠	٣٠	٦- التكاليف الثابتة خلال الفترة
						١٠٠	١٠	٧- الربح الصافي (٥-٦)

ان فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة التي تركز عليه هذه الطريقة يسمح باعطاء تحليل علمي دقيق للمؤسسة حول مدى مساهمة كل منتج من منتجات المشروع في تحقيق الارباح. كما ان احتساب النتائج النهائية بموجب هذه الطريقة يمكن ان يتم في أي مستوى انتاجي سواء كان ذلك في الاقسام الرئيسية أو الثانوية كذلك يمكن حساب التكاليف المتغيرة والثابتة كل على حده ويمكن استخراج الربح الحدي في أي مستوى تنظيمي داخل المؤسسة وهذا يعطينا اهمية خاصة حيث يمكن ادارة المؤسسة من الحصول على المعلومات بخصوص بيع المنتجات وكذلك استخراج حد المساهمة الذي يغطي التكاليف الثابتة في كافة الشعب والاقسام الادارية والفروع.

ان هذه العملية تسمى بعملية احتساب الفروقات في حدود المساهمة داخل المستويات التنظيمية في المؤسسة وهذه العملية تساعد ايضا في معرفة مدى مساهمة كل مستوى تنظيمي في تحقيق حد المساهمة وصافي الربح ولكي نفهم هذه الحالة نفترض وجود اربعة منتجات أ، ب، ج، د وانها ينتجان في وحدتين فرعيتين هما ١، ٢، ولنفرض ان المنتجان أ، ب يمكن ان ينتجا في أي خط انتاجي في الوحدة رقم ١ وان ج، د يمكن ان ينتجا في أي خط انتاجي في الوحدة رقم ٢. ولغرض احتساب الفروقات يجب اولا ان نفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة داخل المستوى التنظيمي وذلك على الآتي:

التكاليف المتغيرة في المستويات التنظيمية

المجموع في المؤسسة	الوحدات الثانوية		المنتج		التفاصيل
	كلفة	فئة	الكلفة	الصف	
		١	١٠٠٠٠	أ	التكاليف المتغيرة للاتنتاج
	٢١٠٠٠		١١٠٠٠	ب	
		٢	٨٠٠٠	ج	
٤٢٦٠٠	٢١٦٠٠		١٣٦٠٠	د	
		١	٤٠٠٠	خط الانتاج/١	التكاليف المتغيرة في موقع العمل
	٩٠٠٠		٥٠٠٠	خط الانتاج/٢	
		٢	٣٠٠٠	خط الانتاج/٣	
١٦٠٠٠	٧٠٠٠		٣٠٠٠	خط الانتاج/٤	
	١٠٠٠	١			التكاليف المتغيرة
٢٤٠٠	١٤٠٠	٢			
٨٥٠					التكاليف المتغيرة للمؤسسة
٦١٨٥٠					المجموع

التكاليف الثابتة للمستويات التنظيمية في المؤسسة

المجموع في المؤسسة	الوحدات الثانوية		المنتج		التفاصيل
	كلفة	فئة	الكلفة	الصنف	
-	١٠٠٠	١	٨٠٠	أ	التكاليف المتغيرة للانتاج
			٢٠٠	ب	
	١٠٠٠	٢	٤٠٠	ج	
			٦٠٠	د	
٥٠٠٠	٣٠٠٠	١	١٠٠٠		التكاليف الثابتة في مواقع العمل
			٢٠٠٠		
			١١٠٠		
٣٠٠٠	١٨٠٠	١			التكاليف الثابتة للوحدات الثابتة
	١٢٠٠	٢			
٤٠٥٠					التكاليف الثابتة للمؤسسة
١٤٠٥٠					المجموع .

وبعد هذا الفصل فان المعلومات توضع على شكل جدول يبين لنا الاختلافات في حد المساهمة في كل مستوى تنظيمي داخل المؤسسة سواء أكان في المنتج أو في الخط الانتاجي أو في مواقع حدوث التكاليف أو في الوحدات الثانوية أو الرئيسية أو في داخل المؤسسة نفسها .

كذلك نستطيع ان نعرف بأي الوحدات ممكن ان يكون الانتاج فيها افضل من الأخرى حيث ان كلفة الخط الانتاجي (١) = التكاليف الثابتة + كلفة الوحدة الواحدة المتغيرة × الكميات المنتجة فاذا كانت كمية الوحدات المصنعة في الخط

الانتاجي (١) = ٢٥٠٠ وحدة وان التكاليف المتغيرة للوحدة كانت ١,٦٠٠ دينار وان التكاليف الثابتة هي ٢٠٠٠ دينار زائدا ٣٠٠٠ دينار إلى الخط الانتاجي (٢) فان مجموع الكلفة سوف يكون ٩٠٠٠ دينار.

$$٩٠٠٠ \text{ دينار} = (٢٥٠٠ \times ١,٦٠٠) + ٣٠٠٠ + ٢٠٠٠$$

$$\text{إذن كلفة الوحدة الواحدة ستكون } \frac{٩٠٠٠}{٢٥٠٠} = ٣,٦٠٠ \text{ دينار.}$$

فاذا انتج للمنتج (أ) في الخط الانتاجي (١) فان كلفة الوحدة الواحدة منه تكون ٣,٦٠٠ دينار، اما إذا انتج في الخط الانتاجي رقم (٢) فستكون كلفته:

$$٢٠٠٠ + ٣٠٠٠ (٢٥٠٠ \times ١,٢٥٠)$$

مفترضين ان الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة في هذا الخط الانتاجي هي ١,٢٥٠ دينار.

إذن مجموع الكلفة ٨١٢٥ دينار.

$$\text{إذن كلفة الوحدة الواحدة} = \frac{٨١٢٥}{٢٥٠٠} = ٣,٢٥٠$$

وهذا يعني كلفة الوحدة في الخط الانتاجي (٢) افضل منه في الخط الانتاجي (١).

ولذلك يفضل ان يكون الانتاج في الخط الانتاجي رقم (٢) بدلا من (١).

وفي هذه الحالة فان اتخاذ القرارات القصيرة الاجل يمكن ان تكون على ضوء المعلومات اعلاه غير ان ذلك يختلف عنه عندما تكون القرارات لفترات طويلة ذلك ان تكاليف الخط الانتاجي ستكون على النحو الاتي حيث تأخذ بنظر الاعتبار حجم التكاليف الثابتة.

$$\text{تكاليف الخط الانتاجي (١)} = ٢٠٠٠ + (٢٥٠٠ \times ١,٦٠٠) = ٦٠٠٠ \text{ دينار.}$$

$$\text{تكاليف الخط الانتاجي (٢)} = ٣٠٠٠ + (٢٥٠٠ \times ١,٢٥٠) = ٦١٢٥ \text{ دينار.}$$

$$\text{كلفة الخط الانتاجي (١)} = \frac{٦٠٠٠}{٢٥٠٠} = ٢,٤٠٠ \text{ دينار}$$

$$\text{كلفة الخط الانتاجي (٢)} = \frac{٦١٢٥}{٢٥٠٠} = ٢,٤٥٠ \text{ دينار}$$

إي إن الانتاج في مثل هذه الحالة سيكون افضل في الخط الانتاجي رقم (١) لان الكلفة فيه أقل ما يمكن.

م	المستوى التفاصيل	الوحدات الثانوية رقم ١			الوحدات الثانوية رقم ٢		
		أ	ب	المجموع	جـ	د	المجموع
١	قيمة المبيعات	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	٤٠٠٠٠
	الكلفة المتغيرة	١٠٠٠٠	١١٠٠٠	٢١٠٠٠	٨٠٠٠	١٣٦٠٠	٢١٦٠٠
١	حد المساهمة	١٠٠٠٠	٩٠٠٠	١٩٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٤٠٠	١٨٤٠٠
	التكاليف المتغيرة في اماكن حدوث الكلفة	خط (١) ٤٠٠٠	خط (٢) ٥٠٠٠	٩٠٠٠	خط (٣) ٣٠٠٠	خط (٤) ٤٠٠٠	٧٠٠٠
٢	حد المساهمة			١٠٠٠			١١٤٠٠
	للتكاليف المتغيرة للوحدات الثانوية			١٠٠٠			١٤٠٠
٣	حد المساهمة			٩٠٠٠			١٠٠٠٠
	للتكاليف المتغيرة للمؤسسة						٨٥٠
٤	حد المساهمة						١٨١٥٠
	التكاليف الثابتة للانتاج						٢٠٠٠
٥	حد المساهمة						١٦١٥٠
	التكاليف الثابتة لاماكن حدوث التكاليف						٥٠٠٠
٦	حد المساهمة التكاليف الثابتة للوحدات الثانوية						١١١٥٠
							٣٠٠٠
٧	حد المساهمة للتكاليف الثابتة للمؤسسة						٨١٥٠
							٤١٥٠
٨	صافي الربح						٤٠٠٠

حالات طريقة التكاليف المباشرة

على ضوء الانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكاليف المباشرة فإنه قد ظهرت بعض التعديلات على هذه الطريقة فقد اتخذت اشكال اخرى فالى جانب التكاليف المباشرة البسيطة هناك التكاليف المباشرة المتقدمة وهناك التكاليف المباشرة الحدية، وهناك الطريقة المباشرة للتكاليف وطريقة التكاليف المتغيرة.

١ - طريقة التكاليف المباشرة المتقدمة:

ان طريقة التكاليف المباشرة البسيطة تبدأ باحتساب التكاليف اعتباراً من المنتجات المباعة والتي تطرح منها التكاليف المتغيرة للحصول على حد المساهمة للمنتج ثم بعد ذلك تنقص منها التكاليف الثابتة للحصول على النتائج النهائية. اما التكاليف المباشرة المتقدمة فإنها تستخرج حدود المساهمة من طرح كل منتج التكاليف الثابتة التي تعود إليه حيث نحصل على الحدود الاجمالية ومن مجموع الحدود شبه اجمالية نطرح التكاليف الثابتة، لذلك فان التكاليف المتقدمة تعتبر تكاليف مختلطة ذلك انها تحتوي على التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة حسب مكونات المنتج (٤).

٢ - طريقة التكاليف المباشرة الحدية:

وفي نطاق حالات التكاليف المباشرة فان هناك طريقة اخرى هي التكاليف المباشرة الحدية وهذه التسمية مهمة جداً لان التكاليف الحدية ما هي إلا اسلوب خاص يهتم بالدرجة الاولى بالآثار التي قد تترتب على المشروع نتيجة لوجود التكاليف غير المباشرة (٥) وعلى هذا فان تعريف التكاليف الحدية يجب ان لا يتداخل مع تعريف الربح الحدي أو الاجمالي المستخدم في تطبيق طريقة التكاليف المباشرة البسيطة، حيث ان طريقة التكاليف المباشرة تعتمد تعتمد على تثبيت الانحرافات بين التكاليف الاعتيادية والقياسية وتحديد مسؤولية المستويات الادارية فيما حيث ان العلاقة المباشرة بين التكاليف والانتاج واضحة ومحددة لذلك فان اي اختلاف بين التكاليف الفعلية لعناصر المواد والعمل وبين التكاليف المعيارية يعتبر انحرافاً ولغرض (٦) احتساب الربح الصافي بموجب التكاليف المباشرة الحدية تأخذ المثال الاتي حيث نرى انه في مقابل التكاليف

٤ - كورنيل اولاريو / مرجع سابق.

٥ - مفيد القصير / الاصول العلمية والعملية. ٦ - كورنيل اولاريو / مرجع سابق.

الاجمالية التي تحتسب من خلال مقارنة التكاليف الكلية مع ما نحقق من بيع المنتجات، فإن الكلفة المباشرة الحدية تبدأ من ما تحقق من بيع المنتجات وتطرح منه المتغير (الانحرافات - القياسي) ونحصل بذلك على اجمالي الربح والذي لو طرحنا منه التكاليف الثابتة فسوف نحصل على صافي الربح، وفي مثل هذه الحالة فاننا نستطيع متابعة الانحرافات خلال فترات العمل اعتبارا من التكاليف المعيارية المتغيرة واتخاذ المقاييس التي تتضمن الحصول على مستوى الانتاج الامثل.

احتساب التكاليف بالتكاليف المباشرة الحدية

التكاليف المباشرة الحدية			التكاليف الاجمالية			التفاصيل
تكاليف الانتاج			تكاليف الانتاج			
المنتج			المنتج			
المجموع	ب	ا	المجموع	ب	أ	
٢٢٠	١٤٥	٧٥	١٢٠	٨٠	٤٠	١- التكاليف المباشرة
١٣٥	٩٠	٤٥	٧٥	٥٠	٢٥	٢- التكاليف غير المباشرة
			١٩٥	١٣٠	٦٥	٣- مجموع الكلف (٢+١)
٨+	٥+	٣+				
						٤- ما يحققه من مبيعات الانتاج
١٤٣	٩٥	٤٨	٢٢٠	١٤٥	٧٥	٤- ما يحققه من مبيعات الانتاج
						٥- الارباح (٣-٤)
٧٧			٢٥	١٥	١٠	٥- الارباح (٣-٤)
						(٤ - ١)
٥٢						٦- الكلفة الثابتة
						٧- صافي الربح
٢٥						(٦ - ٥)

٣ - الطريقة المباشرة للتكاليف :

من النظرة الاولى قد يتصور المرء ان هناك تطابق بين تسمية طريقة التكاليف المباشرة وبين الطريقة المباشرة للتكاليف . . غير ان الحقيقة عكس ذلك فلا توجد اي ازدواجية بينهما حيث ان الطريقة المباشرة للتكاليف تحسب التكاليف الانتاجية فقط على اساس التكاليف المباشرة الثابتة والمتغيرة، وتتابع بعد ذلك النتائج النهائية والتي تكون قد تأثرت بالتكاليف غير المباشرة وفي مفهوم هذه الطريقة فان التكاليف غير المباشرة، بغض النظر عن كونها ثابتة أو متغيرة تغطي بالكامل من حد المساهمة أو الربح الحدي المستحصل من الفروقات بين قيمة المنتجات المباعة والمقبوضة ومجموع الكلف الكلية المباشرة ويمكن توضيحها بالمخطط الآتي :

اي ان هذه الطريقة تنجنب التمييز بين الثابتة والمتغيرة وما في ذلك من صعوبات من خلال اخذها في الحسبان التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتقوم بتجميعها وتوزيعها وفق الطرق المعروفة لغويا .
ان هذه الطريقة تتجنب المناقشات الحادة حول حقيقة فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة واستخدام التكاليف المباشرة فقط في احتساب الكلفة لان ذلك لا يزال موضع نقد من قبل معارضي طريقة التكاليف المباشرة .

	تكاليف الانتاج		متغيرة	التكاليف المباشرة
			ثابتة	
ناتج			متغيرة	التكاليف غير المباشرة
			ثابتة	

مزايا استخدامها :

- وبصورة اجمالية فانه يمكننا القول ان طريقة التكاليف المباشرة تتمتع بالمزايا الآتية التي تبرر عملية استخدامها في احتساب الكلفة في المنشآت الصناعية :
- ١ - يساعد تبويب التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة في التعرف على سلوك التكاليف تجاه المتغير في حجم الانتاج أو المبيعات وبذلك تساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشاكل التي تواجهها الادارة .
 - ٢ - تسهيل عملية احتساب تكاليف الوحدات المنتجة من خلال تسليطها الضوء على فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة .
 - ٣ - تساعد في اظهار الارباح الحقيقية وبالتالي تختفي ظاهرة الربح الوهمي التي تنتج من تقييم الانتاج وفقا للتكاليف الاجمالية مع بقاء جزء كمخزون سلعي .
 - ٤ - تضمن معرفة القيمة الحقيقية للمخزون السلعي محسوبا فقط على اساس التكاليف المتغيرة بغض النظر عن المنتجات المصنعة .
 - ٥ - تخطيط الربح عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة وحجم النشاط والربح .
 - ٦ - تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة للفترات القصيرة الاجل .
 - ٧ - تفهم الادارة تقارير التكاليف المتغيرة بشكل اسرع من تقارير التكاليف الكلية .

- ان هذه المزايا تساعد الادارة بصورة أو بأخرى في اتخاذ القرارات السليمة . كما ان تطبيق هذه الطريقة يساعد الادارة العليا في تحقيق عدة مبادئ منها :
- ١ - التعرف على المنتجات التي تتضمن الحصول على أكبر كمية من الايرادات .
 - ٢ - التعرف على الكميات التي يجب ان تباع للحصول على ربح معين .
 - ٣ - الرقابة عن طريق المساعدة في ربط التكاليف المتغيرة بالمسئولية في المستويات الادارية المتتالية خاصة وان التكاليف المتغيرة ترتبط بالنشاطات ومن ثم يمكن تتبعها عند المستويات التنفيذية مما يتيح فرصة الرقابة وتقييم الاداء في الاجل القصير .
 - ٤ - تخطيط الربحية وذلك عند معرفة حد المساهمة الذي يساهم به كل منتج .

اننا ندعو لاستخدام هذه الطريقة في حسابات التكاليف في مؤسساتنا الصناعية وذلك للمزايا الكثيرة التي تحققها ومساعدتها في اتخاذ القرارات على المستوى العام للمنشآت الصناعية وكذلك على المستوى الجزئي .

مصادر البحث

- ١ - التكاليف المتغيرة / عباس الشافي . - [د.٢] : مطابع المدني ، ١٩٧٢ .
- ٢ - الأصول العلمية والعملية في محاسبة التكاليف / مفيد القصير . - بغداد : مطبعة أوفسييت نديم ، ١٩٨١ . - ج- ٢ .
- ٣ - دراسة التكاليف / كورنيل أولاريو . - بوخارست : مطبعة التربية والتعليم ، ١٩٧١ .
- ٤ - الكلفة واحتساب التكاليف / كورنيل أولاريو . - بوخارست : [د.ن] ، ١٩٧٤ .
- ٥ - الرقابة على التكاليف / محمد محمد الجزائر . - القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٧٦ .
- ٦ - ادارة وتنظيم المحاسبة في المؤسسات الصناعية / فيكتور بوكيشا . - [د.م : د.ن] ، ١٩٧٤ .

