

فصل : التكاليف المتغيرة (أو النسبية)

LES COÛTS VARIABLES (PROPORTIONNELS) DIRECT COSTING

مفهوم الطريقة

طريقة التكلفة المتغيرة (أو النسبية) تتمثل في إعتبار في تكلفة كل منتج أو مجموعة المنتجات الأعباء المتغيرة فقط. معرفة هذه التكلفة تسمح بإستخراج هامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج. وإجمالي الهوامش يسمح فيما بعد بحساب نقطة التعادل (عتبة المردودية) ومؤشرات التسيير.

ويلاحظ على هذه الطريقة أنها تتجنب الجزافية فيما يخص توزيع الأعباء الثابتة بين المنتجات، وهذا يعتبر أحد المزايا في تطبيق هذه الطريقة.

ولتطبيق هذه الطريقة فإنه يجب الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة وبعدها توزيع الأعباء المتغيرة حسب كل منتج. فالأعباء المتغيرة المباشرة تخصص مباشرة على تكلفة كل منتج. أما الأعباء غير المباشرة فتحلل أولاً في مراكز التحليل في جداول ذات أعمدة مزدوجة أو باللجوء إلى طرق إحصائية لتوزيعها، ومن ثم توزيعها على المنتجات. ويمكن وصف الطريقة على النحو التالي :

الأعباء الثابتة	الأعباء المتغيرة	
- إهلاك الآلات التي يمر بها منتج واحد فقط - تأطير العمال واليد العاملة للورشات التي لا يمر بها إلا منتج وحيد - ... إلخ.	- المواد الأولية - اليد العاملة للورشات التي لا يمر بها إلا منتج وحيد - ... إلخ.	الأعباء المباشرة
- النفقات الإدارية - إهلاك آلات المصالح الإدارية - ... إلخ.	- اللوازم المستهلكة - الطاقة الكهربائية، الإشهار - ... إلخ.	الأعباء غير المباشرة

شكل 1 : التصنيفات المختلفة للأعباء

وصف الطريقة : بإعادة أخذ شكل الجدول السابق (الشكل 1) فإن الأعباء التي تؤخذ في الإعتبار هي تلك المبينة بالمساحة المظلمة في الشكل أدناه والذي هو ملخص عن الجدول أعلاه :

الأعباء الثابتة	الأعباء المتغيرة	
		الأعباء المباشرة
		الأعباء غير المباشرة

شكل 2 : وصف طريقة التكاليف المتغيرة

إن دراسة الأعباء المتغيرة وتحليلها حسب كل منتج يسمح بإستخراج هوامش على التكاليف المتغيرة حسب كل منتج، ومجموعها يمثل هامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية للمؤسسة ومقابلتها بالأعباء الثابتة يسمح بإستخراج النتيجة.

خطوات الحساب :

(1) طريقة التكاليف النسبية البسيطة : (Direct Costing Simplifié)

رقم الأعمال

- الأعباء المتغيرة

= الهامش على التكلفة المتغيرة

- الأعباء الثابتة

= النتيجة

مثال تطبيقي 1 :

بالنسبة لشهر جوان نحصل على معلومات خاصة بمنتوج وحيد كالتالي :

45 000 دج	- المواد الأولية
60 000 دج	- اليد العاملة المباشرة
36 000 دج	- أعباء الإنتاج المتغيرة
27 000 دج	- أعباء البيع المتغيرة
18 000 دج	- أعباء الإنتاج الثابتة
12 000 دج	- أعباء البيع الثابتة
210 000 دج	- المبيعات

المطلوب : إعداد جدول يظهر النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة (النسبية).

الحل :

جدول إستخراج النتيجة

النسب	المبالغ الإجمالية	المبالغ الجزئية	رقم الأعمال
% 100	210 000		<u>الأعباء المتغيرة</u>
		45 000	المواد الأولية
		60 000	اليد العاملة المباشرة
		36 000	أعباء الإنتاج
		27 000	أعباء التوزيع
% 80	-168 000	168 000	
% 20	42 000		<u>الهامش على التكلفة المتغيرة</u>
		18 000	<u>الأعباء الثابتة</u>
		12 000	أعباء الإنتاج
			أعباء التوزيع
	-30 000	30 000	
	12 000		النتيجة

مثال تطبيقي (2)

مؤسسة صناعة الأقمشة الصناعية تختص في صناعة القماش وخياطة الألبسة. ونظرا للتطور السريع في الأزياء فإن قسم خياطة الألبسة لا يعمل إلا حسب الطلبات حتى لا يبقى لدى المؤسسة أي مخزون من المنتجات المصنوعة. وفي خلال ثلاثي قامت المؤسسة بإنتاج وبيع 4 أنواع من المنتجات.

المنتجات	الكمية المنتجة والمباعة	سعر بيع الوحدة
المنتج (أ)	7 500	56
المنتج (ب)	15 000	12.6
المنتج (ج)	16 000	15.2
المنتج (د)	12 000	18

والمعلومات التالية خاصة بالتكلفة النهائية والأعباء المتغيرة بالنسبة لكل منتج

المنتجات	التكلفة النهائية	الأعباء المتغيرة للوحدة
المنتج (أ)	315 000	28
المنتج (ب)	204 000	12
المنتج (ج)	182 400	9.80
المنتج (د)	230 400	12.20

المطلوب : أحسب النتيجة لكل منتج حسب كل من طريقي التكاليف الكاملة والتكاليف النسبية وقارن بينهما؟

الحل :

(1) التكاليف الكاملة والنتيجة التحليلية لكل منتج

رقم الأعمال	الإجمالي	المنتج (أ)	المنتج (ب)	المنتج (ج)	المنتج (د)
التكلفة النهائية	931 8000	315 000	204 000	182 400	230 400
النتيجة	136 400	105 000	-15 000	60 800	-14 400

النتيجة الإجمالية تمثل ربح إلا أن المنتجين (ب) و(د) يحقق كل منهما خسارة. وحتى تتمكن من إتخاذ القرار الصحيح حول تغيير المنتجين فإنه من الضروري القيام بدراسة عن التكلفة المتغيرة.

(2) التكاليف النسبية والنتيجة

رقم الأعمال	الإجمالي	المنتج (أ)	المنتج (ب)	المنتج (ج)	المنتج (د)
الأعباء المتغيرة	693 200	210 000	180 000	156 800	146 400
الهامش على التكلفة المتغيرة	375 000	210 000	9 000	86 400	69 600
الأعباء الثابتة	238 600				
النتيجة	136 400				

نلاحظ أن الهوامش على التكاليف المتغيرة كلها موجبة، وبالتالي إذا كانت الأعباء الثابتة كلها متعلقة بالبنية ومستقلة عما هو منتج فإنه يمكن أن نستنتج أن المنتوجات الأربعة المختلفة لها هوامش تساهم في تغطية الأعباء الثابتة. فإذا ألغينا أي منتج حتى ولو كان ذا هامش صغير فإن النتيجة الإجمالية ستخف.

فمثلا إلغاء المنتوجين (ب) و(ج) فإنه سيؤدي إلى النتيجة الإجمالية التالية :

$$136\ 400 = 238\ 600 - (86\ 400 + 210\ 000)$$

$$أو\ 136\ 400 = (69\ 600 + 9\ 000) - 57\ 800\ \text{وهي أيضا أقل من النتيجة } 136\ 400$$

هذا المثال المبسط يبين أهمية هذه الطريقة (التكلفة المتغيرة أو النسبية) في إتخاذ القرارات المتعلقة بإختيار المنتوجات.

(2) طريقة التكاليف النسبية المطورة: (Direct Costing Evolué)

هذه الطريقة تستخدم في حالة وجود أعباء ثابتة مباشرة وهي طريقة مطورة للطريقة السابقة. هذه الطريقة تعتبر مزيجا لطريقتي التكاليف المتغيرة والتكاليف المباشرة (هذه الأخيرة تدرس لاحقا). وهذه الطريقة تأخذ في الإعتبار بأعباء الممتلئة بالمساحة المظللة في الجدول التالي :

الأعباء الثابتة	الأعباء المتغيرة	
		الأعباء المباشرة
		الأعباء غير المباشرة

شكل 3 : وصف طريقة التكلفة النسبية المطورة

هذا الجدول هو ملخص عن جدول الشكل 1.

وهذه الطريقة تتبع الخطوات التالية :

رقم الأعمال

- الأعباء المتغيرة

= الهامش على التكلفة المتغيرة

- الأعباء الثابتة المباشرة

= الهامش على التكلفة الخصوصية

- الأعباء الثابتة المشتركة

= النتيجة

مثال تطبيقي (3)

بإعادة أخذ معطيات مثال مؤسسة صناعة الأقمشة النسيجية وإكمالها بمعطيات صادرة عن دراسة معمقة للأعباء. وبالتالي يظهر أن من بين الأعباء الثابتة هناك أعباء مباشرة بالنسبة للمنتوجات (أ)، (ب)، (ج) و(د). وتقدر بالنسبة للمنتوج (أ) بـ 75 000 دج، المنتوج (ب) بـ 15 000 دج، المنتوج (ج) بـ 16 000 دج، والمنتوج (د) بـ 48 000 دج.

الحل

التكاليف النسبية المطورة والنتيجة

المنتج (د)	المنتج (ج)	المنتج (ب)	المنتج (أ)	الإجمالي	
216 000	243 200	189 000	420 000	1 068 200	رقم الأعمال
146 400	156 800	180 000	210 000	693 200	الأعباء المتغيرة
69 600	86 400	9 000	210 000	375 000	الهامش على التكلفة المتغيرة
48 000	16 000	15 000	75 000	154 000	الأعباء الثابتة المباشرة
21 600	70 400	-6 000	135 000	221 000	الهامش على التكلفة المباشرة
				84 600	الأعباء الثابتة المشتركة
				136 400	النتيجة

الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج (ب) لم يكف لتغطية الأعباء الثابتة، وبالتالي وحدات هذا المنتج لا يمكنها أن تساهم في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة. ومن هنا يجب اعتماد أحد الحلين التاليين :

- إما إلغاء هذا المنتج قبل شراء الأعباء الثابتة المباشرة
 - أو بيع عدد س بحيث $0.6 \text{ س} < 15\,000$ أي أن $25\,000 < \text{وحدة في الثلاثي}$.
- (0.6 يمثل الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة ويساوي إلى 9 000 : 15 000)
- بافتراض أن هذا الإنتاج ممكن بدون الرفع من الأعباء الثابتة المباشرة.