

تقديم عام:

تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة أساسا على الفصل بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة، وحساب سعر التكلفة يتم فقط بالتكاليف المتغيرة، لأغراض التسيير، وي طرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال للحصول على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية، وظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية، وتعد أكثر ملائمة من حيث استعمالها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واعتماد هذه الأخيرة في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها .

ويعرف نظام التكاليف المتغيرة كطريقة لدراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح، فهذه الطريقة تعتمد على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة كما تهتم أيضا بتحديد مستوى المردودية من خلال حساب نقطة التعادل أي النقطة التي لا تحقق فيها المؤسسة لا ربح ولا خسارة والقيام من خلال ذلك بتحليل المردودية.

أهداف طريقة التكاليف المتغيرة: تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الأهداف يمكننا هنا ان نذكرها في النقاط التالية :

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير؛
- تخفيض التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في التكاليف القطاعية؛
- التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي والإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عنه والاهتمام بالهامش الإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق؛
- تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تواجهها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها؛
- دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات؛
- العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين؛
- دراسة وتحليل المردودية انطلاقا من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.

مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة: هناك مجموعة من المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة، ويمكننا هنا أن نذكر مجموعة من هذه المبادئ في النقاط التالية:

- تتكون التكلفة المتغيرة من تكاليف تتغير تبعا لتغير حجم النشاط؛
- هذه التكاليف هي تكاليف متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج؛
- التكاليف الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجماليا من أجل تحديد النتيجة؛

المحور الرابع حساب التكاليف وفق طريقة التكلفة المتغيرة

- عليه فإنه يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية؛
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

أنواع طريقة التكاليف المتغيرة:

هناك نوعان لحساب سعر التكلفة وفق طريقة التكاليف المتغيرة، وهما طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة، وسوف نتطرق لهاتين الطريقتين بالتفصيل فيما سيأتي.

طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: تقوم هذه الطريقة على أساس حساب الهامش على التكلفة المتغيرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المتغيرة وحساب النتيجة بطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة، وتمثل خطوات هذه الطريقة فيما يلي:

- حساب رقم أعمال المؤسسة؛

- حصر وتحديد التكاليف إلى تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة؛

- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.

حيث يمكن حساب الهامش على التكلفة المتغيرة بالعلاقة التالية:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

يعبر الهامش على التكلفة المتغيرة عن ما تبقى من رقم أعمال المؤسسة بعد طرح مجموع التكاليف المتغيرة، ويسمح كذلك بتغطية التكاليف الثابتة، وما إذا كان هذا الهامش كافي لتحقيق الربح.

كما يمكن حساب معدل الهامش على التكلفة المتغيرة بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة} = \frac{\text{هامش التكلفة المتغيرة}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$$

ويتم حساب النتيجة من خلال تحديد الفرق بين الهامش على التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

ويترتب على حساب النتيجة ثلاث حالات وهي كما يلي :

➤ الهامش على التكلفة المتغيرة أكبر من التكاليف الثابتة، وتكون النتيجة في هذه الحالة موجبة؛

المحور الرابع حساب التكاليف وفق طريقة التكلفة المتغيرة

- الهامش على التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة، وتكون النتيجة في هذه الحالة سالبة؛
- الهامش على التكلفة المتغيرة يساوي التكاليف الثابتة، وتكون النتيجة في هذه الحالة معدومة.

ويمكن تلخيص الخطوات السابقة لحساب النتيجة من خلال الجدول التالي:

البيان	المنتج 1	المنتج 2	الإجمالي	النسبة %
رقم الأعمال	%...
التكلفة المتغيرة الإجمالية	(....)	(....)	(.....)	%(...)
الهامش على التكلفة المتغيرة	%...
التكاليف الثابتة	(....)	(....)	(.....)	%(...)
نتيجة الاستغلال	%...

طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة: هي طريقة لحساب التكاليف، وسيطة بين طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف الكلية، تحمل للمنتجات كما يلي:

- مجموع التكاليف المتغيرة المباشرة؛
- مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة؛
- مجموع التكاليف الثابتة المباشرة.

وتعرف هذه الطريقة بأنها: "طريقة محاسبية تتضمن إلى جانب التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة الخاصة التي يمكن أن تضاف بدون صعوبة، وتستبعد التكاليف الثابتة المشتركة لعدة منتجات أو أنشطة".

وتقوم هذه الطريقة كغيرها من طرق محاسبة التكاليف بتوفير ليس فقط المعلومات الإجمالية عن أداء المؤسسة، بل وأيضا معلومات أكثر دقة عن كل عنصر من عناصر نشاطها، ومما سبق يمكن القول بأن هذه الطريقة تقوم على مبدئين هما:

- تدمج التكاليف المباشرة العامة ضمن تكاليف المنتجات؛
- تستبعد التكاليف المشتركة.

ويمثل في هذه الطريقة الهامش على التكلفة الخاصة الفرق بين سعر البيع والتكلفة المباشرة، ويسمى بعض المؤلفين الهامش على التكلفة الخاصة لمنتج أو نشاط ما بـ "مساهمة" هذا المنتج أو هذا النشاط في تغطية التكاليف الثابتة

الهامش على التكاليف الخاصة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة الخاصة

ويوفر تحديد الهامش على التكاليف الخاصة المعلومات الأساسية لكل قرار بالتخلي عن أو اطلاق منتج جديد، وكذلك يوفر ما يلي:

المحور الرابع حساب التكاليف وفق طريقة التكلفة المتغيرة

- إذا كان الهامش على التكاليف الخاصة موجب فإن عملية الحفاظ على الإنتاج تؤدي إلى تحسين النتيجة؛
- إذا كان الهامش على التكاليف الخاصة سالب فإن التخلي عن الإنتاج يؤدي إلى تحسين النتيجة.

ويمكن تلخيص الحسابات الرئيسية لهذه الطريقة في الجدول التالي:

النسبة %	الإجمالي	المنتج 2	المنتج 1	البيان
%...	رقم الأعمال
%(...)	(.....)	(...)	(...)	التكلفة المتغيرة الإجمالية
%...	الهامش على التكلفة المتغيرة
%(...)	(.....)	(...)	(...)	التكاليف الثابتة الخاصة
%...	الهامش على التكاليف الخاصة أو هامش المساهمة
%(...)	(.....)	(...)	(...)	التكاليف الثابتة الإجمالية
%...	نتيجة الاستغلال

تحليل المردودية: في المؤسسة يمكن استعمال العديد من المؤشرات التي نستطيع من خلالها تحليل المردودية، وضمن طريقة التكاليف المتغيرة يمكننا أن نجد المؤشرات التي تساعدنا في تحليل المردودية وكذا في التخطيط واتخاذ القرارات المناسبة للمؤسسة، ومن بين أهم هذه المؤشرات عتبة المردودية، كمية التعادل، نقطة الصفر، هامش الأمان.

➤ **عتبة المردودية (نقطة التعادل):** تعرف نقطة التعادل بأنها: النقطة التي تتعادل عندها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية، أي ليس هناك صافي ربح أو خسارة"، كما تعرف بأنها: "ذلك المستوى من نشاط المؤسسة الذي تكون عنده نتيجة عمليات هذه الأخيرة تساوي الصفر أي أنها لا تحقق أرباحا ولا تتحمل خسائر وتصل المؤسسة إلى تلك النقطة عندما تكون إيراداتها الكلية مساوية لتكاليفها الكلية". وتتعلق عتبة المردودية بمستوى النشاط الذي يحقق نتيجة معدومة.

وتعرف أيضا بأنها: "هي النقطة التي يتساوى فيها الإيراد الكلي مع التكلفة الكلية، كما أنه عند هذه النقطة يتساوى الهامش على التكلفة المتغيرة مع التكاليف الثابتة".

كما تعرف عتبة المردودية أيضا بأنها: "ذلك الحجم من النشاط الذي تتساوى عنده الإيرادات الكلية للمؤسسة مع تكلفتها الكلية، بمعنى الحجم الذي لا تحقق عنده المؤسسة أي أرباح أو خسائر، وتهتم الإدارة عادة بالتعرف على هذا الحجم من النشاط نظرا لأنه يعبر عن الحد الأدنى لمستوى النشاط الذي يمكن قبوله، ذلك أن أي

المحور الرابع حساب التكاليف وفق طريقة التكلفة المتغيرة

حجم للنشاط يزيد عن مستوى التعادل يؤدي إلى زيادة الإيراد الكلي عن التكلفة الكلية، وبالتالي تحقيق المؤسسة للأرباح".

فروض عتبة المردودية : هناك مجموعة من الفروض التي تقوم عليها عتبة المردودية يمكننا ذكرها في النقاط التالية :

- سلوك التكاليف الكلية والإيرادات الكلية يتم تحديدها بدقة؛
 - تقسيم التكاليف الكلية إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة بدقة؛
 - التكاليف المتغيرة تتغير بنفس التغير في حجم الإنتاج؛
 - التكاليف الثابتة تبقى ثابتة في مجموعها؛
 - ثبات أسعار البيع؛
 - أسعار المخلات للإنتاج تبقى ثابتة؛
 - كفاءة العمليات الإنتاجية لا تتغير؛
 - لا يوجد مخزون أو التغير في المخزون ضئيل جدا؛
 - العامل الوحيد الذي يؤثر على التكاليف والإيرادات هو عامل الحجم.
- استخدامات عتبة المردودية : يمكن استعمال عتبة المردودية في اتخاذ القرار داخل المؤسسة، وذلك من خلال استعمالها في ما يلي:
- تحديد المنتجات ذات المردودية وغير ذات المردودية واتخاذ القرار إما بإنتاجها أو التوقف عن إنتاجها أو استبدالها بمنتج آخر؛
 - استعمال عتبة المردودية في التقدير عن طريق تحديد النتيجة الموافقة لرقم أعمال معين أو رقم أعمال الموافق لنتيجة معينة؛
 - تستطيع الإدارة بواسطة عتبة المردودية معرفة هامش الأمان الذي لا يمكن تجاوزه دون أن تدخل المؤسسة في منطقة الخسائر؛
 - اتخاذ بعض قرارات الاستثمار أي عند تغير هيكل المؤسسة والرفع من طاقتها الإنتاجية ودراسة أثر ذلك على المردودية؛
 - يمكن استعمال عتبة المردودية في المحاكاة؛
 - تسمح عتبة المردودية في اتخاذ قرار اختيار أسلوب الإنتاج البديل وذلك عن طريق المفاضلة بين إنتاج السلعة يدويا أو ميكانيكيا؛
 - تساهم عتبة المردودية في قرارات التسعير.
- حساب عتبة المردودية وحالات تحققها: يمكننا حساب عتبة المردودية من خلال تطبيق العلاقات التالية :

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة}}$$

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة } X \text{ رقم الأعمال الصافي}}{\text{الهامش على التكاليف المتغيرة}}$$

وعند عتبة المردودية تتحقق في الحالات التالية:

- تكون النتيجة تساوى الصفر؛
 - يتساوى الهامش على التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة؛
 - يتساوى رقم الأعمال مع إجمالي التكاليف أو سعر التكلفة.
- كمية التعادل (عتبة المردودية بالكمية): كمية التعادل هي الكمية الضرورية التي تحقق عتبة المردودية، أي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق بها المؤسسة نتيجة معدومة، وكل وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة فإن مساهمتها الهامشية (سعر بيع الوحدة ناقص التكلفة المتغيرة للوحدة)، ستصبح هي الربح الوحدوي. 2 وتحسب كمية التعادل بالعلاقة التالية:

$$\text{كمية التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكاليف المتغيرة للوحدة}}$$

$$\text{عتبة المردودية بالقيمة} = \frac{\text{عتبة المردودية بالقيمة}}{\text{سعر بيع الوحدة}} = \text{كمية التعادل}$$

- نقطة الصفر (تاريخ بلوغ عتبة المردودية): يتم حساب تاريخ بلوغ عتبة المردودية إما بالأيام أو بالأشهر وفق العلاقة التالية:

$$\text{نقطة الصفر بالأيام} = \frac{\text{عتبة المردودية بالقيمة}}{\text{رقم الأعمال الصافي}} \times 360$$

$$\text{نقطة الصفر بالأشهر} = \frac{\text{عتبة المردودية بالقيمة}}{\text{رقم الأعمال الصافي}} \times 12$$

- هامش ومعدل الأمان: يعرف هامش الأمان بأنه: "مقدار الفرق بين ما تستطيع المؤسسة أن تحققه من إيرادات من المبيعات وعتبة المردودية ويقاس هذا الهامش إما بالكمية أو بالقيمة". ويمكن الحكم على المؤسسة من خلال هامش الأمان فكلما كان هذا الأخير مرتفعا كلما كانت المؤسسة قوية ولا تتأثر كثيرا بانخفاض المبيعات على عكس المؤسسات التي فيها هامش الأمان منخفض. ويمكن حساب هامش ومعدل الأمان وفق ما يلي:

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال الصافي} - \text{عتبة المردودية بالقيمة}$$

$$\text{معدل الأمان بالنسبة} = \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال الصافي}} \times 100$$

$$\text{معدل الأمان} = \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال الصافي}} \times 1$$

إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف المتغيرة: لقد جاءت هذه الطريقة بمدخل جديد من حيث تقسيم التكاليف إلى متغيرة وثابتة، كما أنها تحتوى على مؤشر مهم هو عتبة المردودية الذى يساهم بشكل كبير في التخطيط والرقابة والتسيير في المؤسسة، على هذا الاساس فإن هذه الطريقة لها مجموعة من الإيجابيات، وهذا أيضا لا ينفى أن لهذه الطريقة بعض السلبيات، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المحور.

إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة: تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات سوف نحاول تلخيص أهمها في النقاط التالية:

- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم وضعية المؤسسة وضبط سلوك التكاليف وخطط الانتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء؛

- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها للمنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الاطلاع على وضعية المؤسسة والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في المرحلة الثانية؛

- توفر هذه الطريقة الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص؛

- تسمح هذه الطريقة بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو المواد بصفة عامة، الإنتاجية، ...الخ) بفضل استبعاد الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى؛

- إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة واستبعاد أثر التكاليف الثابتة.

سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة: رغم الإيجابيات التي تتميز بها هذه الطريقة والمذكورة أنفا، إلا أن هذا لا ينفى أن لهذه الطريقة سلبيات أيضا يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- على الرغم من أن التكاليف الثابتة لم تنفق بسبب الإنتاج، ولكن الإنتاج استفاد من بعض عناصرها وقد نشأت من أجله أيضا؛

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وخاصة في المؤسسات الكبرى التي تنتج سلع متعددة؛

المحور الرابع حساب التكاليف وفق طريقة التكلفة المتغيرة

-لا يمكن التعرف على التكاليف الثابتة إلا بالاعتماد على حجم الإنتاج أو المبيعات، في حين لا يمكن أن يكون التشابه بين المنتجات والمبيعات إلا في المدى الطويل.