

# التحميل الكلي للتكاليف والتخوف من المخاطرة

دكتور احمد سامر حجاج  
كلية التجارة - جامعة المنصورة

شاع في الآونة الأخيرة القول بأنه يمكن لإدارة المنشأة التخفيف من حدة تخوف مديري وحدات التنظيم الفرعية ( خاصة في ظل نظام اللامركزية في اتخاذ القرارات بالطبع ) اذا ماتم تقييم ادائهم على اساس من التحميل الكلي - لا الجزئي - للتكاليف الصناعية ، وانه يمكن في الحياة العملية مواجهة مشكلة عدم التأكد بالاعتماد على بعض اشكال التحميل الكلي للتكاليف ، فالتكاليف الكلية تكون مرشدا اكثر امانا في مجال التسعير على سبيل المثال ، بمعنى ان الادارة ستكون اكثر حذرا واقل اقداما على تخفيض الاسعار والتوسع بأكثر من اللازم .

الا انه بامعان النظر فيما تقدم سجد انه حتى مع التسليم بصحة هذا القول جدلا ، بافتراض وشرط معين يمكن المجادلة فيه ببساطة ، ان هذا الفكر يتعارض بشدة مع اتجاه النظم ، فهو يركز على جانب واحد من جوانب الموضوع متجاهلا باقى جوانبه الأخرى ، التي ربما لو روعيت مجتمعة لانتهد بنا الى

عكس هذا تماما ، ولاتضح لنا ان التحميل الكلى للتكاليف يزيـد من حدة التخوف من المخاطرة لا يخفف منها .

ومن هنا كان الهدف من هذا البحث متمثلا فى الاجابة على التساؤل التالى : هل الاعتماد على التحميل الكلى للتكاليف عند اتخاذ القرارات ، وبالضرورة عند تقييم الاداء ، يخفف من حدة التخوف من المخاطرة ؟ هذا ما سيحاول الباحث الاجابة عليه من خلال هذا البحث ، وبحيث يبدأ باستعراض او بالاحرى تلمس وجهة النظر القائلة بأن التحميل الكلى يخفف من حدة التخوف من المخاطرة ، ويساعد على مواجهة مشكلة عدم التأكد ، عند اتخاذ القرارات وما يتبعه من تقييم للأداء ، بعد هذا سيحاول الباحث اثبات تعارض هذا الفكر مع اتجاه النظم وذلك كله تمهيدا لتحقيق الهدف الاساسى لهذا البحث ، الا وهو التعرف على حقيقة العلاقة بين التحميل الكلى للتكاليف والاتجاه نحو المخاطرة .

هذا ولعله من المناسب تأكيد ان هذا البحث لا يقصد اساسا عقد مقارنة بين طريقة التحميل الكلى وطريقة التحميل الجزئى للتكاليف ، وتحديد افضلية احدهما على الاخرى ، فهذه قضية تناولتها العديد من البحوث والمراجع العلمية المتخصصة بما فيه الكفاية ، وانما البحث سيحرص - فقط - على دراسة هذه الطريقة ( التحميل الكلى للتكاليف ) وتحليلها بالقدر الذى يخدم الهدف من هذا البحث وحسب .

التحميل الكلى للتكاليف وتخفيف حدة التخوف من المخاطرة :

يمكن تلمس ما ذهب اليه بعض مفكرى المحاسبة من انه يمكن باستخدام طريقة التحميل الكلى للتكاليف التخفيف من حدة التخوف من المخاطرة ، ومواجهة مشاكل عدم التأكد ، عند اتخاذ

القرارات وتقييم الاداء ، خاصة في ظل الاخذ بنظام اللامركزية  
في اتخاذ القرارات ... كمايلي :

(١) اوضح Dopuch , Birnberg & Demski ان تقييم  
اداء مديري وحدات التنظيم الفرعية في ظل طريقة التعميل  
الكلي للتكاليف يمكن ان يخفف من حدة التخوف من المخاطرة  
عنه في ظل التعميل الجزئي للتكاليف ، وبافتراض معين هو  
عدم مسئولية مدير وحدة التنظيم الفرعية عن انحراف  
الحجم (١) ، بمعنى ان الادارة العليا ( او الملاك ) - وهي  
امسباحته عن المخاطرة او اقل تخوفا من المخاطرة (٢)  
بالطبع - يمكنها التخفيف من حدة تخوف مدراء وحدات التنظيم  
الفرعية من المخاطرة ، ومن ثم تحفيزهم على اتخاذ قرارات  
تنسق ورغبة او اهداف المنشأة ككل ، من خلال تقييم ادائهم  
باستخدام طريقة التعميل الكلي للتكاليف .

فلو فرض ان دالة تكاليف احدى وحدات التنظيم الفرعية  
بمنشأة ما هي :

$$ص = ٤٠٠٠٠ \text{ جنييه} + ١٥ \text{ جنييه س}$$

( حيث ص = مجموع التكاليف ، س = حجم النشاط مقاس بوحدة  
الانتاج )

وان حجم نشاط هذه الوحدة هو ١٠٠٠ ، ٢٠٠٠ ، ٣٠٠٠ وحدة ،  
باحتمال ٢٥ ٪ ، ٥٠ ٪ ، ٢٥ ٪ على التوالي ، وسعر البيع  
هو ٤٠ جنييه ، وحدة ، وانه لا يوجد مخزون سلعي اول واخر  
الفترة ، وان هناك ثباتا في التغير فيه .

في هذه الحالة سيكون صافي دخل الوحدة في ظل التعميل  
الجزئي للتكاليف عبارة عن - ١٥٠٠٠ ، ١٠٠٠٠ ، ٣٥٠٠٠ جنييه

---

\* وحيث سيتم معالجة التكاليف الثابتة ( مقدار " أ " بدالة  
التكاليف ) كتكاليف فترة ، كما هو معروف .

باحتمال ٢٥ ٪ ، ٥٠ ٪ ، ٢٥ ٪ ، على التوالي ، ومن ثم تكون القيمة المتوقعة لصافي دخل الوحدة هي :

$$٢٥ر ( - ١٥ \dots ) + ٥٠ر ( ١٠٠٠٠ ) + ٢٥ر ( ٢٥٠٠٠ ) = \underline{١٠٠٠٠} \text{ جنيه}$$

وعليه فلو ان مدير هذه الوحدة يحصل على مكافأة قدرها ٥ ٪ من صافي اfdخل المتوقع ، في هذه الحالة تكون المنفعة المتوقعة لهذا المدير متوقعة على اتجاهه نحو المخاطرة (٣) ، وبالتالي فانها تكون :

(أ) اذا كان حياذيا

$$\begin{aligned} ٢٥ر ( - ٧٥٠ ) + ٥٠ر ( ٥٠٠ ) + ٢٥ر ( ١٧٥٠ ) &= \underline{٥٠٠} \text{ جنيه} \\ \text{اومباشرة } ٥ \text{ ٪} \times ١٠٠٠ &= \underline{٥٠٠} \text{ جنيه} \end{aligned}$$

(ب) اذا كان متخوفا من المخاطرة

$$٢٥ر \sqrt{x} - ٧٥٠ + ٥٠٠ \sqrt{x} + ٢٥ر \sqrt{x} = \underline{١٤٠٧٩٢} \text{ ج}$$

(ج) اذا كان باحسا عن المخاطرة

$$٢٥ر ( - ٧٥٠ ) + ٥٠ر ( ٥٠٠ ) + ٢٥ر ( ١٧٥٠ ) = \underline{٧٥٠٠٠٠} \text{ جنيه}$$

في حين لو ان المنشأة تأخذ بنظام التحميل الكلي لتكاليف ( العادية ) وانها تستخدم حجم النشاط المتوقع وقدره ٢٠٠٠ وحدة ( ٢٥ر x ١٠٠٠ + ٥٠ر x ٢٠٠٠ + ٢٥ر x ٣٠٠٠ وحدة ) في تحدد متوسط تكلفة الوحدة ، والذي سيبلغ ( في هذه الحالة ) ١٥ جنيه + ٤٠٠٠٠ جنيه ÷ ٢٠٠٠ وحدة = ٣٥ جنيه / وحدة ، وان مدير وحدة التنظيم الفرعية ليس مسئولاً عن انحراف الحجم

( كشرط اساسى كما قدمنا من قبل ) ، اى اننا لن نكون بحاجة الى مراعاة اية فروق بين حجم الانتاج او النشاط الفعلى والمتوقع ، الامر الذى يترتب عليه معالجة التكاليف الثابتة وكأنها تكاليف متغيرة بالضبط ، ومن ثم فان صافى الدخل سيكون - فى هذه الحالة - عبارة عن ٥٠٠٠ ، ١٠٠٠٠ ، ١٥٠٠٠ جنيه ، باحتمال ٢٥ ٪ ، ٥٠ ٪ ، ٢٥ ٪ على التوالى ، كما ان القيمة المتوقعة لصافى دخل الوحدة ستكون :

$$٢٥ (٥٠٠٠) + ٥٠ (١٠٠٠٠) + ٢٥ (١٥٠٠٠) = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وعليه فان المنفعة المتوقعة للمدير ( على اساس حصوله على مكافأة قدرها ٥ ٪ من صافى الدخل المتوقع كما اوضحنا من قبل ) ستكون :

(أ) اذا كان حياديا :

$$\begin{aligned} \underline{\underline{٥٠٠}} &= ٢٥ (٢٥٠) + ٥٠ (٥٠٠) + ٢٥ (٧٥٠) \\ \underline{\underline{٥٠٠}} &= ١٠٠٠٠ \times ٥ \end{aligned}$$

(ب) اذا كان متخولفا من المخاطرة :

$$\underline{\underline{٢١٩٨٠}} \text{ جنيه} = ٢٥ \sqrt{x} + ٥٠ \sqrt{٥٠٠x} + ٢٥ \sqrt{٧٥٠x}$$

(ج) اذا كان باحشا من المخاطرة

$$\underline{\underline{٢٨١}} \text{ ٢٥٠} = ٢٥ (٢٥٠) + ٥٠ (٥٠٠) + ٢٥ (٧٥٠)$$

اى انه على الرغم من ان القيمة المتوقعة لصافى دخل وحدة التنظيم الفرعية هي ١٠٠٠٠ جنيه ، وان القيمة المتوقعة لمكافأة المدير هي ٥٠٠ جنيه فى ظل طريقتى التحميل ، الا ان المنفعة المتوقعة لهذا المدير فى ظل طريقتى التحميل كانت كالاتى :

اتجاه المدير نحو المخاطرة	طريقة التحميل الجزئى للتكاليف	طريقة التحميل الكلى للتكاليف
(أ) حيادى	- ٥٠٠ جنية	- ٥٠٠ جنية
(ب) متخوف من المخاطرة	١٤٧٩٢ جنية	٢١٩٨٠ جنية
(ج) باحث عن المخاطرة	٧٥٠٠٠ جنية	٢٨١٢٥٠ جنية

ومن هنا فان الباحث يمكن ان ينتهى الى الملاحظات التالية:

- (١) اذا كان اتجاه المدير حياديا نحو المخاطرة فان الامر سيكون بالنسبة له سواء ، حيث سيحقق منفعة قيمتها ٥٠٠ جنية فى ظل طريقتى التحميل ، وهى نفس القيمة المتوقعة للمكافأة فى ظل طريقتى التحميل ، وهذا امر طبيعى ، لان كل جنية من القيمة المالية المتوقعة يعادل بالضبط جنية منفعة ، وذلك وفقا لدالة منفعة المدير الحيادي ، وهى  $M = L$  .
- (٢) سيرفص المدير تقييم ادائه ، ( ومن ثم تحديد مكافأته ) على اساس طريقة التحميل الجزئى للتكاليف ، مفضلا عليها طريقة التحميل الكلى للتكاليف ، اذا كان من النوع المتخوف من المخاطرة ، لماذا ؟ لان دالة منفعة ستتحسن من ١٤٧٩٢ جنية الى ٢١٩٨٠ جنية فى ظل التحميل الكلى عنه فى ظل التحميل الجزئى للتكاليف .
- (٣) العكس هو الصحيح اذا كان المدير من النوع المغامر او الباحث عن المخاطرة ، لان دالة منفعة ستتحسن من ٢٨١٢٥٠ جنية الى ٧٥٠٠٠ جنية فى ظل التحميل الجزئى عنه فى ظل التحميل الكلى للتكاليف .

ومن هنا كان القول بأن الإدارة العليا ( او الملاك ) يكون بوسعها التخفيف من حدة تخوف مدراء وحدات التنظيم الفرعية من المخاطرة بتقييم ادائهم على اساس التحميل الكلى لا الجزئى للتكاليف ، ومن ثم تحفيزهم على اتخاذ قرارات تتسق ورغبة او اهداف المنشأة ككل ، بمعنى اكثر وضوحا فان الإدارة العليا يجب ان تستخدم التحميل الكلى للتكاليف فى تقييم اداء مديرو وحدة التنظيم الفرعية فيما لو انها ترغب فى تحفيزه على ممارسة أنشطة ذات درجة من المخاطر تقبلها اصلا هذه الإدارة العليا ، والا فانها يجب ان تستخدم التحميل الجزئى للتكاليف فى هذا التقييم للأداء .

الا أن صحة هذا القول مرهون باستخدام التحميل الكلى للتكاليف العادية وبافتراض او شرط معين يمكن المجادلة فيه ببساطة ، فالتكاليف الثابتة الصناعية يتم معالجتها فى ظل هذه الطريقة - كما هو معروف - وكأنها تكاليف متغيرة ، اى يتم معالجتها وفقا لسلوك لا يتفق وسلوكها الطبيعى ( باعتبارها مجموع ثابت ) ، الامر الذى يجعل كافة التكاليف الصناعية - فى هذه الحالة - تكاليف منتج قابلة للتخزين ، وناهيك عن ان هناك شبه اجماع من مفكرى المحاسبة على معارضة هذه المعالجة للتكاليف الثابتة الصناعية - لفرض تحديد تكلفة المنتج او اتخاذ القرارات وما يتبعها من تقييم للأداء - بناء على حجج علمية منطقية ومقنعة ، فان هذه المعالجة كانت تتطلب ضرورة تحديد ما يعرف بانحراف الحجم ، الا ان تحديد هذا الانحراف وأخذه فى الاعتبار ( مع عدم وجود مخزون سلعى او ثبات التغير فيه ) سوف يؤدي الى تماثل صافى الدخل المتوقع ، وبالضرورة المنفعة المتوقعة لمديرو وحدة التنظيم ( على اساس اتجاه معين نحو المخاطرة بالطبع ) فى ظل

طريقتى التحميل، والدليل على هذا تساوى صافى الدخل فى ظل طريقتى التحميل عند مستوى ٢٠٠٠ وحدة وهو نفس الحجم المتوقع، الذى تم على اساسه تحديد معدل التحميل أو بالأحرى متوسط التكلفة، وحيث يكون انحراف الحجم صفر عند هذا المستوى، ومن هنا كان ضرورة افتراض عدم مسئولية مدير وحدة التنظيم الفرعية عن انحراف الحجم للابقاء على اختلاف صافى الدخل المتوقع، وبالضرورة المنفعة المتوقعة للمدير، واثبات وجهة النظر القائلة بان استخدام طريقة التحميل الكلى فى تقييم الأداء يمكن ان تخفف من حدة التخوف من المخاطرة .

ولعل هذا الافتراض مرجعه ان بعض مفكرى المحاسبة يطلقون على انحراف الحجم " انحراف لايمكن التحكم فيه " نظرا لكون العناصر التى يتحدد بناء عليها هذا الانحراف ( حجم انتاج متوقع ومخطط يتحدد على اساسه معدل التحميل، وحجم انتاج فعلى مقاس على اساس ساعات معيارية مسموح بها عادة ) غالبا ما تخرج عن نطاق تحكم ورقابة المديـر التنفيذى<sup>(٤)</sup>، لكن تعميم هذا القول غالبا ما يكون خطأ فهذا الانحراف فى الحجم قد يرجع احيانا - كليـة او جزئيا - الى القصور ( او ربما التقصير ) والعجز عن تحقيق حجم الانتاج المخطط والمستهدف، او بالأحرى الاخفاق فى تحقيق حجم نشاط يكفى لاستيعاب التكاليف الثابتة بالكامل طبقا لما هو مخطط ومستهدف، وما يترتب على ذلك من فقد وضياع عوائد مساهمة، خاصة اذا ما ادى هذا الاخفاق الى فقد وانخفاض المبيعات، والاهم من هذا ان الامر يختلف بحسب ما اذا كنا بصدد مركزية او لامركزية فى اتخاذ القرارات، فاتباع المركزية فى تقرير حجم الانتاج المستهدف يمكن ان يجعل من مكونات او عناصر الانحراف عن هذا الحجم -



او على الاقل معظمها - تخرج عن ارادة المدير التنفيذي غالبا ، وتدخل فى ارادة وتحكم الادارة المركزية ، لكونها المسئولة عن تخطيط عناصر هذا الانحراف فى هذه الحالة ، بعكس الحال اذا كنا بمدد لا مركزية فى تقرير حجم الانتاج المستهدف فان معظم عناصر هذا الانحراف غالبا ما تدخل فى ارادة المدير المسئول عن وحدة التنظيم الفرعية ، حيث يكون له حرية نسبية فى تخطيطها بالطبع ، فما بالك لو كنا بمدد لامركزية فى تقرير حجم الانتاج المستهدف فضلا عن ارتباط دخل المدير - كلية او جزئيا - بصافى الدخل المتوقع من وحدة التنظيم الفرعية المسئول عنها كما فى حالتنا هذه ، وهنا تكون الخطورة كل الخطورة فى استبعاد انحراف الحجم وعدم مراعاته عند تقييم الاداء ، وما يتبعه من تحديد لمكافأة المدير المسئول ، لان هذا غالبا ما يكون مدعاة لتقدير المدير لحجم متوقع باكثر من اللازم ، سعيًا وراء تدنية معدل تحميل التكاليف الثابتة ، ومن ثم تعظيم صافى الدخل المتوقع ، وبالضرورة تعظيم ما يحصل عليه من مكافأة ، خاصة فى ظل غياب او نقص المعلومات الكافية لدى الادارة العليا المركزية ، التى تعينها على التحقق من صحة هذا التقرير غالبا :

(٢) اكد هذا القول ( اى تخفيف حدة التخوف من المخاطرة باتباع طريقة التحميل الكلى ، او بالاحرى سايرة ماجاء على لسان Horngren بان اغلب المديرين فى الحياة العملية يحتاجون او يواجهون مشكلة عدم التأكد بالاعتماد على بعض اشكال التخصيص الكلى ، وان التخصيص الكلى يجعل المدير اقل اقداما على تخفيض السعر او التوسع باكثر من اللازم كما ان عدم كفاءته تكون اقل احتمالا ، ومن ثم فان التكاليف الكلية تكون مرشدا اكثر امانا (٥) .

كما أكد هذا القول أيضا ما جاء على لسان Kaplan بان معظم المنشآت تواجه بدرجة كبيرة من عدم التأكد بخصوص قرارات تسعير مخرجاتها ، فضلا عن ان ادارة هذه المنشآت غالبا ما لاتكون قادرة على الحصول على التوزيعات الاحتمالية والمخاطر المتعلقة بهذه المخرجات ، ومن ثم لا يكون امامها من ملاد الا التسعير الكلى لاستيعاب ومواجهة مشكلة عدم التأكد وما يترتب عليها من مخاطر (٦)

ولعل ابلغ رد على هذا القول ومناقضته هو ما جاء باستقصاء اجرته الجمعية الاهلية للمحاسبين  
National Assosiation of Accountants  
بالولايات المتحدة الامريكية ، حيث اكدت كافة الشركات موضع الاستقصاء على فعالية طريقة التحميل الجزئى كمرشد عند اتخاذ قرارات التسعير (٧) ، فاذا اخذنا فى الاعتبار ان معظم المديرين والمستثمرين انما يكون من النوع المتخوف من المخاطرة (٨) ، فان هذا يكون معناه تفضيل الاغلبية المتخوفة من المخاطرة لطريقة التحميل الجزئى لا الكلى .

ثم ان القول بأن التكلفة الكلية تكون مرشدا اكثر امانا غالبا ما لا يكون صحيحا وانما العكس هو الصحيح ، فالتسعير على اساس التكلفة الكلية يجعل المنشأة غالبا عرضة للهجوم من قبل منافسيها الذين يكون لديهم طاقات عاطلة ، ويحددون اسعارهم على اساس هامش المساهمة ، الامر الذى يمكنهم من تحديد اسعار اقل - بالطبع - مما تحده هذه المنشأة ، طامعين فقط فى تحقيق اية مساهمة لتغطية ولو جزء من تكاليف الطاقة ( التكاليف الثابتة ) ، فهل من المنطق اذن ان تفقد المنشأة نشاطها او جزء منه

امام تخفيضات اسعار منافسيها ونتيجة تمسكها بسياسة التسعير على اساس التكاليف الكلية ؟ . . الاجابة بالنفسى طبعا ، فتمسك المنشأة بهذه السياسة السعريية سيكون نتيجته ان كافة منتجاتها ستباع باسعار اعلى من التكلفة الكلية العادية ( بمقدار العائد المستهدف طبعا ) فى الوقت الذى يجعلها عرضة للخسارة ، نتيجة كون التكاليف الثابتة مستوعبة او محملة باقل من اللازم بسبب انخفاض الحجم وتراجعها امام شدة المنافسة<sup>(٩)</sup> ، وياليت الامر يقف عند هذا الحد ، وانما سنجد ان استمرار ضغط المنافسة سيؤدى الى استمرار انخفاض حجم نشاط المنشأة ، وبالضرورة تزايد وارتفاع متوسط تكلفة وحدة المنتج الكلية ( نظرا لزيادة معدلات تحميل التكاليف الثابتة نتيجة انخفاض حجم النشاط ) وهو ما قد يدفعها فى ظل تمسكها بسياسة التسعير على اساس التكاليف الكلية الى مزيد من الارتفاع فى اسعار ، فضلا عن تحسن موقف منافسيها بالطبع ، الامر الذى ينتهى غالباً بهذه المنشأة الى الخروج من دنيا الاعمال ، مالم تراجع نفسها وتعديل عن هذه السياسة فى التسعير ، فأين الامان - اذن - فى سياسة التسعير على اساس التكاليف الكلية؟!

#### تحكيم اتجاه النظم :

حتى مع التسليم بأن التحميل الكلى للتكاليف يخفف من حدة التخوف من المخاطرة ، ويجعل مديرى وحدات التنظيم الفرعية اكثر امانا وقدرة على مواجهة مشاكل عدم التأكد ، الا ان ما يؤخذ على القول عموما هو تسرعه ، وعدم توافقه واتجاه النظم ، فهذا الفكر قد ركز على جانب واحد من جوانب الموضوع او النظام ( التحميل الكلى للتكاليف ) ، متجاهلا باقى جوانبه ، التى لو روعيت لاتضح لنا ان هذا التحميل الكلى للتكاليف غالبا ما يؤدى الى اتخاذ قرارات مخرقة

وظيفيا او بالاحرى غير متسقة ،وبالتالى تعارض اهداف وحدات التنظيم الفرعية مع بعضها البعض من ناحية ، وتعارضها مع الهدف العام للمنشأة من ناحية اخرى ، كما انه غالبا ما يؤدي الى تشويه النتائج بشكل مثير ، فعلى سبيل المثال - لا الحصر - نجد :

(١) فى مجال التسعير واتخاذ القرارات :

ان اسعار المنتجات يجب ان تحدد بحيث تغطى فى الاجل الطويل كافة التكاليف فضلا عن تحقيق عائدا مناسباً على رأس المال المستثمر ، الا ان هذه القاعدة قد تقود المنشأة الى تبني سياسات تسعير على اساس من التحميل الكلى للتكاليف ، يجعلها - كما قدمنا من قبل - عرضة لهجوم شرس من قبل منافسيها فى الاجل القصير ، الامر الذى قد يمنعها من الوصول الى هذا الاجل الطويل ، نظرا لأن تطبيق هذه السياسة السعرية - بشكل جامد - يحرم الادارة من حرية الحركة والمرونة اللازمة والضرورية لتعديل الاسعار لمقابلة التوسع فى الطلب او للاستجابة للمنافسة التى تواجهها ، ناهيك عن ان هذه السياسة فى التسعير على اساس التحميل الكلى يمكن ان تؤدي الى تحديد اسعار غير منطقية اثناء الرواج او الكساد الاقتصادى ، خاصة اذا ما اتخذت الادارة من حجم الموازنة الشاملة - والذى يعكس المستوى المتوقع لاستغلال الطاقة خلال السنة القادمة - اساسا لتحديد معدل تحميل التكاليف الثابتة ، مما قد يترتب عليه منح اسعار منخفضة فى اوقات الازدهار الاقتصادى ( لانخفاض معدل التحميل نتيجة زيادة حجم النشاط ) ، واسعار مرتفعة فى اوقات الكساد الاقتصادى ( لارتفاع معدل التحميل نتيجة انخفاض حجم النشاط ) ، وهو مالا يتفق مع اى فكر رشيد ومنطقى (١٠)

كما ان استخدامات التكلفة الكلية الفعلية او التكلفة الكلية الفعلية المعلاه فى مجال التسعير الداخلى ( اسعار التحويل ) يكون من شأنه تحميل القسم المستلم بكفاءة او عدم كفاءة الاقسام الاخرى السابقة عليه ، والتي لاتدخل اصلا فى ارادته ورقابته ، الامر الذى يودى الى عدم رقابة التكاليف بفعالية ، كما ان الاعتماد على التكلفة الكلية المعيارية وان كان يمكننا من تفادى مشكلة نقل الكفاءة او عدم الكفاءة الى اقل قدر ممكن ، فعلا عن تفادى مشكلة تغير السعر من فترة الى اخرى نتيجة تغير متوسط تكلفة الوحدة بسبب تغير حجم الانتاج ، الا انه يمكن ان يقودنا الى قرارات اقل امثلية وغير متسقة ، فهذا الاسلوب فى التسعير الداخلى قد يحول دون اتخاذ قرارات يمكن ان تحقق هامش مساهمة على مستوى المنشأة ككل يغطى التكاليف الثابتة او جزءا منها فى حالة وجود طاقات عاطلة ، وذلك اذا ما تمسكت كافة الاقسام السابقة على القسم او المرحلة النهائية بتحديد اسعارها على اساس التكاليف الكلية بدلا من التكاليف المتغيرة . ومن هنا تكون الخطورة فى اتخاذ قرارات مفضلة اذا ما اعتمدت الادارة على التكلفة الكلية لوحدة الانتاج بما تحتويه من تكاليف ثابتة ، وبصفة عامة فان التعميل الكلى للتكاليف يمكن ان يترتب عليه قرارات خاطئة ، فعلا عن اعاقه تقييم اداء وحدات التنظيم الفرعية ، نظرا :

- لتأثر صافى الدخل بتحريك التكاليف الثابتة من والى المخزون السلقى .
- تشويه نتائج التشغيل ، بسبب الحاجة الى تخصيص التكاليف غير المباشرة على وحدات التنظيم الفرعية ، وما يترتب على ذلك من تضحية بجانب كبير من

الموضوعية ، فعلا عن تغير او بالاحرى تشويه المواقف النسبية لهذه الوحدات (١١) .

- ان القرارات الذكية انما تعتمد على القدرة على التنبؤ بسلوك التكاليف ، وهو ما لايراعيه التحميل الكلى اساسا ، فتحميل التكاليف الكلية يعالج التكاليف الثابتة الصناعية وكأنها تكاليف متغيرة كما اوضحنا من قبل ، الامر الذى يجعل كل التكاليف الصناعية تزيد وتنخفض مع حجم الانتاج بشكل تناسبى ، وهذا ولا شك يمكن ان يكون مظللا ، فزيادة حجم الانتاج يمكن ان يودى الى تغير التكاليف الثابتة ، لكن ليس بشكل خطى وتناسبى ، ومن ثم فان معالجة هـذـه التكاليف كتكاليف فترة - وليس تكاليف منتج - فى ظل التحميل الجزئى يمكن ان يخفض من احتمال استخدامها بشكل خاطئ عند اتخاذ القرارات .

(٢) فى مجال تحليل العلاقة بين التكلفة / الحجم / الربح :

كما نعلم فان الدخل يعد دالة للمبيعات والانتاج فى ظل طريقة التحميل الكلى للتكاليف، مما يجعلها اقل توافقا واتساقا (١٢) مع تحليل العلاقة بين التكلفة / الحجم / الربح ، بالمقارنة مع طريقة التحميل الجزئى للتكاليف ، الامر الذى يتطلب دراسة حجم الانتاج والمبيعات بعناية شديدة قبل اجراء مثل هذه التحليلات فى ظل طريقة التحميل الكلى ، خاصة وانه لاتوجد نقطة تعادل وحيدة فى ظل هـذـه الطريقة ، وانما توجد عدة توليفات من المبيعات والانتاج يمكن ان تحقق صفر دخل ، مثال ذلك اذا كان حجم الانتاج الفعلى فى عام معين مساو بالضبط لحجم الانتاج المخطط ( اى انه لا يوجد انحراف حجم ) ، وانه لم تحدث مبيعات ،

وبالضرورة تكاليف بيعية خلال هذا العام ، وان كل الانتاج تم تعليته على المخزون ، ومن ثم تم تحميل كل التكاليف الاضافية الثابتة على هذا المخزون باعتبارها تكاليف منتج ، فى هذه الحالة يكون باستطاعة المنشأة تحقيق التعادل رغم انها لم تبع شيئا على الاطلاق (١٣) . فهل هذا منطوق ؟

اكثر من هذا فاننا نجد انه نظرا لتأثير جدول الانتاج على الدخل فى ظل طريقة التحميل الكلى ، فان زيادة المبيعات مع الانخفاض فى حجم الانتاج ، وما يترتب على ذلك من انخفاض شديد فى مستويات المخزون ( بالسحب منه لمقابلة الزيادة فى المبيعات ) ، وبالضرورة وجود انحراف حجم انتاج كبير ، يمكن كل هذا ان يودى الى تحميل قدرا غير عاديا من التكاليف الاضافية الثابتة على فترة زمنية واحدة ( التعجيل باستنفادها ) ، الامر الذى يجعلنا امام تناقض عجيب ، متمثل فى انخفاض الدخل رغم زيادة المبيعات ، كما ان العكس ايضا صحيح ، وهو تشويه وتحريف لنتائج التشغيل تعانى منه غالبا تلك المنشآت التى يتصف نشاطها بالموسمية ، والتي عادة ما تعمل على زيادة مستوى الانتاج فى فترات انخفاض الطلب لتوفير مخزون سلعى فى فترات زيادة الطلب ، الامر الذى سيؤدى الى انخفاض صافى الدخل فى فترات زيادة الطلب ، وارتفاع فى فترات انخفاض الطلب ، (١٤) وهو امر غير منطوق ان يكون له من نتيجة الى عدم الثقة فى النظام المحاسبى وتجاهل ما ينتج عنه من معلومات ، كما انه لا يتفق والحقيقة الاقتصادية القائلة بان حجم المبيعات يعد العامل الاساسى فى تحقيق الربح ، بمعنى انه خلال مدى ملائم لتكلفة الطاقة الاساسية ، فان الارباح تكون دالة لحجم المبيعات ، فرجال الادارة قد

ألفو التفكير في المبيعات - لا الانتاج - كنشاط مولد للدخل، وهذا منطقي لأن أى نشاط لا يكون له اية دلالة اقتصادية ما لم يكن قادرا على تصريف مخرجاته وتحقيق الربح من وراء ذلك .

بل الخطورة كل لخطورة تتمثل في ان صافى الدخل يمكن التحكم فيه الى حد ما في الاجل القصير في ظل طريقة التحميل الكلى ، الامر الذى قد يدفع بعفرجال الادارة الى تعمد زيادة الانتاج بدرجة كبيرة ما هو مطلوب للسوق مما يترتب عليه زيادة وتكدس المخزون بشكل ملحوظ ، املا فى اظهار ارباح اكبر من الحقيقة ، عن طريق حجب قدر كبير من التكاليف الاضافية الشابتة عن الاستنفاد وتحميلها على المخزون ، خاصة اذا كان المدير معرض للنقل او الترقى او ترك المنشأة ككل .

حقيقة العلاقة بين التحميل الكلى للتكاليف والاتجاه نحو

#### المخاطرة :

ان التساؤل الذى يطرح نفسه بعد كل ما تقدم يكون: ما هي حقيقة العلاقة بين التحميل الكلى للتكاليف والتخوف من المخاطرة ؟ بالطبع فان الاجابة على هذا التساؤل اصبحت سهلة وميسورة كالاتى :

(١) ان القول بان الادارة العليا ( او الملاك ) - وهى اما باحثة عن المخاطرة او اقل تخوفا - يمكنها التخفيف من حدة تخوف مديري وحدات التنظيم الفرعية من المخاطرة ، ومن ثم تشجيعهم على ارتياد مخاطر ( تقبلها الادارة العليا اصلا ) واتخاذ قرارات تتسق مع اهداف المنشأة ككل ،



من خلال تقييم ادايهم على اساس من التحميل الكلى للتكاليف،  
هو قول مردود عليه ،ذلك لان مراعاة باقى جانب الموضوع  
او النظام قد بين ان هذا التحميل الكلى غالبا ما يترتب  
عليه قرارات غير متسقة ومتضاربة ،وهذا ليس له من نتيجة  
فى الاجل الطويل الى ضعف مركز المنشأة التنافسية  
وتدهوره بالطبع ، الامر الذى سيجعل الادارة العليا للمنشأة  
( او ملاكها ) اكثر تخوفا وهدرا ، بعد ان كانت اصلا باحثة  
عن المخاطرة او اقل تخوفا منها ، خاصة وان التخوف من  
المخاطرة انما يعتمد على عوامل عديدة ، لعل اهمها الخوف  
من الافلاس ، ومستوى التشغيل الذى تعمل عنده المنشأة ،  
فاذا كانت تعمل عند مستوى التعادل او قريبة منه فان  
ادارتها تكون اكثر تخوفا والعكس صحيح ،وبالطبع فان زيادة  
تخوف الادارة العليا سيجعلها اقل رغبة واكثر تحوطا فى  
تحفيز وتشجيع مديرى وحدات التنظيم الفرعية على ارتياد  
مخاطر كانت مقبولة من قبل ، مفضلة على ذلك الالتزام بجانب  
الامان .

(٢) ثم ان القول بان المدير فى ظل التحميل الكلى للتكاليف  
يكون اقل اقباما على تخفيض السعر او التوسع باكثر من  
اللازم ، اى يجعله حذرا ، يتفق مع ما انتهى اليه الباحث  
(زيادة التخوف من المخاطرة فى ظل التحميل الكلى) ولايتعارض  
معه ، فالحذر ليس الا صورة من صور التخوف من المخاطرة ،  
وفى المقابل فان التهور هو صورة من صور المغامرة والبحث  
عن المخاطرة .

(٣) ان التقييم الحقيقى لاداء مدير وحدة التنظيم الفرعية  
فى ظل التحميل الكلى انما يجب ان يكون من خلال مساءلته  
ومحاسبته عن كل من الانتاج والمبيعات معا ، ومساءلته  
فقط عن المبيعات فى ظل التحميل الجزئى ، اى ان المدير

يجب ان يركز اكثر فى ظل التحميل الجزئى على التغييرات فى المبيعات والتركيز اقل على سياسة الانتاج ، نظرا لعدم تأثر الدخل بالانتاج فى ظل هذه الطريقة . ومن ثم فهل تتسع مسئولية المديرام تفيق فى ظل التحميل الكلى ؟ واذا كانت الاجابة بأن مسئولية المدير ستزيد وتتسع ، فهل هذا يزيد ام يخفف من تخوفه من المخاطرة ؟ خاصة وان المخاطرة طبقا لاكثر التعريفات قبولا هى احتمال انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المتوقعة (١٥).

يبقى بعد كل هذا ان يوضح الباحث انه اذا كانت هذه هى النتيجة ، بان التحميل الكلى للتكاليف يزيـد - لا يخفف - من التخوف من المخاطرة فى الاجل الطويل ، فكيف السبيل - اذن - للتخفيف من هذا التخوف ، للاجابة على هذا فاننا نجد ان الوحدات الاقتصادية الكبيرة انما تسعى للأخذ بنظام اللامركزية فى اتخاذ القرارات للاستفادة من ميزة المعلومات الخاصة ( وربما الفريدة ) والواقعية المتوفرة لدى مديري وحدات التنظيم الفرعية ، والمكتسبة من خلال خبرتهم وممارسة مهامهم فى مواقع عملهم على مدى سنوات عديدة ، ولتحفيز هؤلاء المديرين على استخدام هذه المعلومات وبذل قصارى جهدهم فى تحقيق ربحية وحدتهم ، فانه لا بد من منحهم حوافز مالية وغير مالية مناسبة ومدركة من جانبهم ، تحدد على اساس مستوى ادائهم ، لكن يجب مراعاة انه عندما يكون دخل المدير ( او على الاقل جزءا منه ) دالة لمتغيرات عشوائية لا يمكن التحكم فيها ، فان ظاهرة عدم التأكد حتما ستزحف الى قراراته ، وبالتالي يكون من الخطأ اغفال هذه الحقيقة لان هذا غالبا ما يدفع هؤلاء المديرين دفعا ليس يسيرا الى ما يعرف بتجنُّب المخاطر " ، او تفضيل مشروعات وانشطة مضمونة واقـل

ربحية بالطبع ، وهو ما لا يتفق ورغبة المنشأة ككل وادارتها العليا المركزية ، التي غالبا ما تستهدف تحقيق عكس ذلك ، وهنا فان الحل يتمثل فى تصميم نظم حوافز جيدة وفعالة فغلامن المشاركة فى المخاطر<sup>(١٦)</sup> ، بمعنى ان الادارة العليا المركزية يجب ان تستوعب وتتحمل جزءا من المخاطر (اوكلها) التى يواجهها مدير وحدة التنظيم الفرعية ، ومن ثم تخفيف احتمال حدوث قرارات غير متسقة ، وبالضرورة تخفيف احتمال زيادة التخوف من المخاطرة فى الاجل الطويل الذى اقل حد ممكن ، وذلك كله من خلال الاعتماد على الموازنات التخطيطية الجيدة والفعالة بصفة عامة والموازنات المرنة بصفة خاصة ، والتى تسعى الى تقييم اداء هؤلاء المديرين على اساس معايير علمية وعملية محددة مقدما ، تأخذ فى اعتبارها - فقط - العوامل التى تدخل فى ارادة وتحكم هؤلاء المديرين ، اخذا فى الاعتبار ان مثل هذه الموازنات المرنة ليست الا صورة من صور التحميل الجزئى للتكاليف ، والتى درجت العديد من المنشآت على استخدامها لسنوات عديدة دون تسميتها بهذا الاسم .

مركز البحوث والدراسات الاقتصادية  
غلاصة البحث  
الغرض من هذا البحث هو دراسة أثر المخاطر على قرارات الاستثمار في ظل  
التحميل الكلي للمخاطر المحاسبية الى اقله يمكن باستخدام طريقة حسنة  
ومواجهة مشاكل عدم التاكيد عند اتخاذ القرارات وتقييمها  
الاداء خاصة في ظل الاخذ بنظام التلامركزية ، ومن ثم فقد استهدف  
هذا البحث التعرف على حقيقة العلاقة بين التحميل الكلي للمخاطر  
للتكاليف والاتجاه نحو المخاطرة ، حيث بدأ الباحث من وجهة النظر  
القائلة بتخفيف المخوف من المخاطرة عن طريق التحميل الكلي للمخاطر  
للتكاليف ، ثم شئ بتحكيم اتجاه النظم في هذا القول ، وذلك  
كله تمهيدا لتحقيق الهدف الاساسي للبحث ، وقد خلص الباحث الى  
ان التحميل الكلي للتكاليف وان كان يخفف من حدة التخفيف  
من المخاطرة في الاجل القصير باقتراض استخدام التحميل الكلي  
للتكاليف العادية وبشرط معين يصب ثبوته والقائل به ، وهو عدم  
مسئولية المدير عن انحراف الحجم ، الا ان هذا التحميل الكلي  
قد يزيد من هذا التخوف في الاجل الطويل ، نظرا لبقا يترتب  
عليه من قرارات غير متسقة وتشويه لنتائج الدخل ، تضغف مركز  
المنشأة التنافسي ، وتحول ادارتها العليا ( او ملاكها )  
الى ادارة متخوفة من المخاطرة ، بعد ان كانت باحثة عنها او اقل  
تخوفا منها . كما اوصى الباحث بتخفيف حدة تخوف مدراء التنظيم  
الفرعية من المخاطرة عن طريق تصميم نظم حوافز جيدة وفعالة  
فضلا عن المشاركة في المخاطر ، من خلال الاعتماد على نظم  
الموازنات التخطيطية الفعالة بصفة عامة ونظم الموازنات المرنة  
بصفة خاصة .

الهوامش

(١) -- Dopuch N. Birnberg J. & Demski J., Cost Accounting, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., Third Edition, 1982, PP. 170-171.

(٢) نظرا لأن المنشأة ككل تقوم عادة على فكرة تنويع الاستثمارات ، او بالاحرى تتكون من مجموعة من المشروعات لا يكون بينها - عادة - ارتباط كامل وموجب ، الامر الذى يجعل ادارتها العليا ( او ملاكها ) اقل تخوفا - او ربما باحثة عن المخاطرة - من مديراية وحدة تنظيمية فرعية ، والذى غالبا ما يكون مسؤولا عن مشروع بعينه وبدرجة مخاطرة معينة - ينظر فى هذا :

- Kaplan R., Advanced Management Accounting, Prentice-Hall , Inc., 1982, P. 443.

- Dopuch N. & otehrs, Op. Cit., 137.

(٣) دالة المنفعة ( وبفرض ان م = المنفعة ، ل = القيمة المالية المتوقعة ) ستكون :

(أ) اذا كان المدير حياديا  $M = L$

(ب) اذا كان المدير متخوفا من المخاطرة  $M > L$

(ج) اذا كان المدير باحشا عن المخاطرة  $M < L$

ولمزيد من التفصيل ينظر على سبيل المثال :

- د. احمد حامد حجاج ، نحو منهج متكامل لاتخاذ قرارات رأسمالية مثلى من خلال تطوير تحليل تماثل التكلفة ، بحث مقبول النشر بالمجلة المصرية للدراسات التجارية

- Decoster D. & Schafer E., Management Accounting, John Wiley & Sons, Inc., Third Edition, 1982, P. 221. (٤)
- Dopuch N., & Others, Op. Cit., P. 260.
- Horngren C., Cost Accounting, Prentice-Hall International, Inc., Fifth Edition, 1982, PP. 370, 509. (٥)
- Kaplan R., Op. Cit., P, 230. (٦)
- Report No. 37, P. 55. (٧)
- نقلا عن
- Horngren C., op. Cit., P. 370.
- Van Horne J.C., Financial Management & Policy, Prentice-Hall, Inc., Sixth Edition, 1983, P. 34. (٨)
- Kaplan R., Op. Cit., P. 22٩. (٩)
- Horngren C., & Foster G., Cost Accounting, (1٠) Prentice-Hall Inc., Sixth Edition, 1987, P. 267.

(١١) امثلة لذلك ينظر :

- Lynch R., & Williamson R., Accounting For Management , McGraw Book Co., Third Edition 1983, PP. 270-273.

(١٢) وهو ما يجعلنا مفضرين الى افتراض عدم تغير المخرزون السلعي كلية او بشكل غير ملحوظ عند تحليل العلاقة بين التكلفة / الحجم / الربح في ظل التحميل الكلي للتكاليف ، كما هو معروف .

- Horngren C., & Foster G., Op. Cit., P. 262. (١٣)

- Louderbach J. & Hirsch M. Cost Accounting, (١٤) Kent Publishing Co., 1982, P. 439.

- Van Horne, J. C., Op. Cit. P. 29. (١٥)

(١٦) لمزيد من التفصيل يرجع الى :

- Kaplan R., Op . Cit., PP. 431-622.

- Fellingham J.C. & Wolfson M.A. Taxes and Risk Sharing, The Accounting Review, Vol LX. January 1982, PP. 10-17.

مراجع البحث

(١) د. احمد حامد حجاج ، نحو منهج متكامل لاتخاذ قرارات  
رأسمالية مثلى من خلال تطوير تحليل تماثل التكلفة ،  
بحث مقبول النشر بالمجلة المصرية للدراسات التجارية  
بتاريخ ١٩٨٧/١/١

- Decoster D. & Schafer, E., Management Accounting , John Wiley & Sons, Inc., Third Edition , 1982.
- Dopuch N, & others, Cost Accounting, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., Third Edition, 1982.
- Fellingham J.C. & Wolfson M.A., Taxes and Risk Sharing, The Accounting Review, Vol., LX, January 1982,
- Horngren C., Cost Accounting, Prentice- Hall International , Inc., Fifth Edition, 1982.
- Horngren C., & Foster G., Cost Accounting , Rentice- Hall , Inc., Sixth Edition, 1987
- Kaplan R. , Advanced Management Accounting, Prentice- Hall, Inc., 1982.



- Louderback J., & Hirsch M., Cost Accounting, Kent Publishing , Co., Inc., 1982.
- Lynch R., & William son R., Accounting for Management, McGraw - Hill Book Co., Third Edition, 1983.
- Van Horne J.C., Financial Management & Policy, Prentice- Hall, Inc., Sixth Edition , 1983.

وبالضرورة تكاليف بيعية خلال هذا العام ، وان كل الانتاج تم تعليته على المخزون ، ومن ثم تم تحميل كل التكاليف الاضافية الثابتة على هذا المخزون باعتبارها تكاليف منتج ، فى هذه الحالة يكون باستطاعة المنشأة تحقيق التعادل رغم انها لم تبع شيئا على الاطلاق (١٣) . فهل هذا منطوق ؟ .

اكثروا من هذا فاننا نجد انه نظرا لتأثير جدولولة الانتاج على الدخل فى ظل طريقة التحميل الكلى ، فـان زيادة المبيعات مع الانخفاض فى حجم الانتاج ، وما يترتب على ذلك من انخفاض شديد فى مستويات المخزون ( بالسحب منه لمقابلة الزيادة فى المبيعات ) ، وبالضرورة وجود انحراف حجم انتاج كبير ، يمكن كل هذا ان يؤدي الى تحميل قدرا غير عاديا من التكاليف الاضافية الثابتة على فترة زمنية واحدة ( التعجيل باستنفادها ) ، الامر الذى يجعلنا امام تناقض عجيب ، متمثل فى انخفاض الدخل رغم زيادة المبيعات ، كما ان العكس ايضا صحيح ، وهو تشويه وتحريف لنتائج التشغيل تعانى منه غالباً تلك المنشآت التى يتصف نشاطها بالموسمية ، والتى عادة ما تعمل على زيادة مستوى الانتاج فى فترات انخفاض الطلب لتوفير مخزون سلعى فى فترات زيادة الطلب ، الامر الذى سيؤدى الى انخفاض صافى الدخل فى فترات زيادة الطلب ، وارتفاع فى فترات انخفاض الطلب (١٤) وهو امر غير منطوق لمن يكون له من نتيجة الى عدم الثقة فى النظام المحاسبى وتجاهل ما ينتج عنه من معلومات ، كما انه لا يتفق والحقيقة الاقتصادية القائلة بان حجم المبيعات يعد العامل الاساسى فى تحقيق الربح ، بمعنى انه خلال مدى ملائم لتكلفة الطاقة الاساسية ، فان الارباح تكون دالة لحجم المبيعات ، فرجال الادارة قد

وبالضرورة تكاليف بيعية خلال هذا العام ، وان كل الانتاج تم تعليته على المخزون ، ومن ثم تم تحميل كل التكاليف الاضافية الثابتة على هذا المخزون باعتبارها تكاليف منتج ، فى هذه الحالة يكون باستطاعة المنشأة تحقيق التعادل رغم انها لم تبع شيئا على الاطلاق (١٣) . فهل هذا منطوق ؟-

اكثر من هذا فاننا نجد انه نظرا لتأثير جدول الانتاج على الدخل فى ظل طريقة التحميل الكلى ، فـان زيادة المبيعات مع الانخفاض فى حجم الانتاج ، وما يترتب على ذلك من انخفاض شديد فى مستويات المخزون ( بالسحب منه لمقابلة الزيادة فى المبيعات ) ، وبالضرورة وجـود انحراف حجم انتاج كبير ، يمكن كل هذا ان يـؤدى الى تحميل قدرا غير عاديا من التكاليف الاضافية الثابتة على فترة زمنية واحدة ( التعجيل باستنفادها ) ، الامر الذى يجعلنا امام تناقض عجيب ، متمثل فى انخفاض الدخل رغم زيادة المبيعات ، كما ان العكس ايضا صحيح ، وهو تشويه وتحريف لنتائج التشغيل تعانى منه غالباً تلك المنشآت التى يتصف نشاطها بالموسمية ، والتى عادة ما تعمل على زيادة مستوى الانتاج فى فترات انخفاض الطلب لتوفير مخزون سلعى فى فترات زيادة الطلب ، الامر الذى سيؤدى الى انخفاض صافى الدخل فى فترات زيادة الطلب ، وارتفاع فى فترات انخفاض الطلب (١٤) وهو امر غير منطوق لمن يكون له من نتيجة الى عدم الثقة فى النظام المحاسبى وتجاهل ما ينتج عنه من معلومات ، كما انه لا يتفق والحقيقة الاقتصادية القائلة بان حجم المبيعات يعد العامل الاساسى فى تحقيق الربح ، بمعنى انه خلال مدى ملائم لتكلفة الطاقة الاساسية ، فان الارباح تكون دالة لحجم المبيعات ، فرجال الادارة قد

وبالضرورة تكاليف بيعية خلال هذا العام ، وان كل الانتاج تم تعليته على المخزون ، ومن ثم تم تحميل كل التكاليف الاضافية الثابتة على هذا المخزون باعتبارها تكاليف منتج ، فى هذه الحالة يكون باستطاعة المنشأة تحقيق التعادل رغم انها لم تبع شيئا على الاطلاق (١٣) . فهل هذا منطقى ؟ .

اكثرم من هذا فاننا نجد انه نظرا لتأثير جدول الانتاج على الدخل فى ظل طريقة التحميل الكلى ، فـان زيادة المبيعات مع الانخفاض فى حجم الانتاج ، وما يترتب على ذلك من انخفاض شديد فى مستويات المخزون ( بالسحب منه لمقابلة الزيادة فى المبيعات ) ، وبالضرورة وجود انحراف حجم انتاج كبير ، يمكن كل هذا ان يؤدي الى تحميل قدرا غير عاديا من التكاليف الاضافية الثابتة على فترة زمنية واحدة ( التعجيل باستنفادها ) ، الامر الذى يجعلنا امام تناقض عجيب ، متمثل فى انخفاض الدخل رغم زيادة المبيعات ، كما ان العكس ايضا صحيح ، وهو تشويه وتحريف لنتائج التشغيل تعاني منه غالباً تلك المنشآت التى يتصف نشاطها بالموسمية ، والتى عادة ما تعمل على زيادة مستوى الانتاج فى فترات انخفاض الطلب لتوفير مخزون سلعى فى فترات زيادة الطلب ، الامر الذى سيؤدي الى انخفاض صافى الدخل فى فترات زيادة الطلب ، وارتفاع فى فترات انخفاض الطلب (١٤) وهو امر غير منطقى لن يكون له من نتيجة الى عدم الثقة فى النظام المحاسبى وتجاهل ما ينتج عنه من معلومات ، كما انه لا يتفق والحقيقة الاقتصادية القائلة بان حجم المبيعات يعد العامل الاساسى فى تحقيق الربح ، بمعنى انه خلال مدى ملائم لتكلفة الطاقة الاساسية ، فان الارباح تكون دالة لحجم المبيعات ، فرجال الادارة قد

وبالضرورة تكاليف بيعية خلال هذا العام ، وان كل الانتاج تم تعليته على المخزون ، ومن ثم تم تحميل كل التكاليف الاضافية الثابتة على هذا المخزون باعتبارها تكاليف منتج ، في هذه الحالة يكون باستطاعة المنشأة تحقيق التعادل رغم انها لم تبع شيئا على الاطلاق (١٣) . فهل هذا منطوق ؟ .

اكثروا من هذا فاننا نجد انه نظرا لتأثير جدول الانتاج على الدخل في ظل طريقة التحميل الكلى ، فـان زيادة المبيعات مع الانخفاض في حجم الانتاج ، وما يترتب على ذلك من انخفاض شديد في مستويات المخزون ( بالسحب منه لمقابلة الزيادة في المبيعات ) ، وبالضرورة وجود انحراف حجم انتاج كبير ، يمكن كل هذا ان يؤدي الى تحميل قدرا غير عادي من التكاليف الاضافية الثابتة على فترة زمنية واحدة ( التعجيل باستنفادها ) ، الامر الذى يجعلنا امام تناقض عجيب ، متمثل في انخفاض الدخل رغم زيادة المبيعات ، كما ان العكس ايضا صحيح ، وهو تشويه وتحريف لنتائج التشغيل تعاني منه غالباً تلك المنشآت التى يتصف نشاطها بالموسمية ، والتي عادة ما تعمل على زيادة مستوى الانتاج في فترات انخفاض الطلب لتوفير مخزون سلعى في فترات زيادة الطلب ، الامر الذى سيؤدى الى انخفاض صافى الدخل في فترات زيادة الطلب ، وارتفاع في فترات انخفاض الطلب ، (١٤) وهو امر غير منطوق لمن يكون له من نتيجة الى عدم الثقة فى النظام المحاسبى وتجاهل ما ينتج عنه من معلومات ، كما انه لا يتفق والحقيقة الاقتصادية القائلة بان حجم المبيعات يعد العامل الاساسى فى تحقيق الربح ، بمعنى انه خلال مدى ملائم لتكلفة الطاقة الاساسية ، فان الارباح تكون دالة لحجم المبيعات ، فرجال الادارة قد

وبالضرورة تكاليف بيعية خلال هذا العام ، وان كل الانتاج تم تعليته على المخزون ، ومن ثم تم تحميل كل التكاليف الاضافية الثابتة على هذا المخزون باعتبارها تكاليف منتج ، فى هذه الحالة يكون باستطاعة المنشأة تحقيق التعادل رغم انها لم تبع شيئا على الاطلاق (١٣) . فهل هذا منطوق ؟ .

اكثر من هذا فاننا نجد انه نظرا لتأثير جدول الانتاج على الدخل فى ظل طريقة التحميل الكلى ، فـان زيادة المبيعات مع الانخفاض فى حجم الانتاج ، وما يترتب على ذلك من انخفاض شديد فى مستويات المخزون ( بالسحب منه لمقابلة الزيادة فى المبيعات ) ، وبالضرورة وجود انحراف حجم انتاج كبير ، يمكن كل هذا ان يـؤدى الى تحميل قدرا غير عاديا من التكاليف الاضافية الثابتة على فترة زمنية واحدة ( التعجيل باستنفادها ) ، الامر الذى يجعلنا امام تناقض عجيب ، متمثل فى انخفاض الدخل رغم زيادة المبيعات ، كما ان العكس ايضا صحيح ، وهو تشويه وتحريف لنتائج التشغيل تعاني منه غالب تلك المنشآت التى يتصف نشاطها بالموسمية ، والتى عادة ما تعمل على زيادة مستوى الانتاج فى فترات انخفاض الطلب لتوفير مخزون سلعى فى فترات زيادة الطلب ، الامر الذى سيؤدى الى انخفاض صافى الدخل فى فترات زيادة الطلب ، وارتفاع فى فترات انخفاض الطلب ، (١٤) وهو امر غير منطوق لمن يكون له من نتيجة الى عدم الثقة فى النظام المحاسبى وتجاهل ما ينتج عنه من معلومات ، كما انه لا يتفق والحقيقة الاقتصادية القائلة بان حجم المبيعات يعد العامل الاساسى فى تحقيق الربح ، بمعنى انه خلال مدى ملائم لتكلفة الطاقة الاساسية ، فان الارباح تكون دالة لحجم المبيعات ، فرجال الادارة قد