

جامعة امحمد بوقرة - بومرداس -

المقياس : مراقبة التسيير

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

السنة الثالثة (مالية ومحاسبة)

- قسم العلوم المالية والمحاسبة -

السلسلة رقم (1) : حول تحليل التكاليف

دراسة حالة : شركة أسامة

الموضوع يتناول إشكالية توزيع التكاليف الثابتة المشتركة بين المنتجات

حل الحالة :

I - الجزء الاول :

توزع التكاليف بالطريقة الثلاثة :

الفرضية 1	الفرضية 2	الفرضية 3
19000 <----- 57000 (6000 + 5000 + 8000)	465000 <----- 570000 (180000 + 125000 + 160000)	3/ 570000
8000 <----- X	160000 <----- X	8000 <----- X
5000 <----- Y	125000 <----- Y	5000 <----- Y
6000 <----- Z	180000 <----- Z	6000 <----- Z

مثلا الفرضية الأولى والفرضية الثانية بالمثل والثالثة يقسم مجموع التكاليف الثابتة على ثلاثة

$$\text{التكاليف الثابتة حسب الكميات المنتجة والمباعة} = \left(\text{التكاليف الثابتة} * \frac{\text{كمية المنتج المباعة} * 100}{\text{مجموع الكميات}} \right)$$

- الكميات المباعة = مجموع الكميات = 19000 = 6000 + 5000 + 8000 دج

التكاليف الثابتة (أ) = $570000 * (19000 / 100 * 8000)$ = 240000 دج

التكاليف الثابتة (ب) = $570000 * (19000 / 100 * 5000)$ = 150000 دج

التكاليف الثابتة (ج) = $570000 * (19000 / 100 * 6000)$ = 180000 دج

- سعر التكلفة للوحدة = سعر التكلفة (الثابتة + المتغيرة) / الكمية المباعة للمنتج

- سعر البيع المرجعي = سعر التكلفة + (سعر التكلفة للوحدة * 0.1)

سعر البيع المرجعي (أ) = $50 + (0.1 * 50)$ = 55 دج

سعر البيع المرجعي (ب) = $55 + (0.1 * 55)$ = 60.5 دج

سعر البيع المرجعي (ج) = $60 + (0.1 * 60)$ = 66 دج

وهنا ندخل جميع المعلومات في جدول واحد حتى يسهل علينا العمل

	أ	ب	ج
	ك	ت و	ق
ك	8000	20	160000
ت و	20	25	125000
ق	6000	30	180000
التكلفة المتغيرة			

180000	30	6000	150000	30	5000	240000	30	8000	التكلفة الثابتة	
360000	60	6000	275000	55	5000	400000	50	8000	التكلفة الكلية	
36000	6	6000	27500	5.5	5000	40000	5	8000	الهامش	
396000	66	6000	302500	60.5	5000	440000	55	8000	سعر البيع ت و 1.1 *	
180000	30	6000	125000	25	5000	160000	20	8000	التكلفة المتغيرة	الفرضية 2 :
220645.16	1.23	180000	153225.80	1.23	125000	196129.03	1.23	16000	التكلفة الثابتة	
400645.16	66.77	6000	278225.8	55.64	5000	356129.03	44.51	8000	التكلفة الكلية	
	6.68	6000		5.56	5000		4.45	8000	الهامش	
	73.45	6000		61.2	5000		48.97	8000	سعر البيع ت و 1.1 *	الفرضية 3 : 3/570000 =
180000	30	6000	125000	25	5000	160000	20	8000	التكلفة المتغيرة	
190000	31.67	6000	190000	38	5000	190000	23.75	8000	التكلفة الثابتة	
370000	61.67	6000	315000	63	5000	350000	43.75	8000	التكلفة الكلية	
	6.16	6000		6.3	5000		4.37	8000	الهامش	
	67.83	6000		69.30	5000		48.13	8000	سعر البيع ت و 1.1 *	

تحليل الفرضيات :

الفرضية (1) : ان استعمال حجم الانتاج كاساس لتوزيع التكاليف الثابتة (التي يفترض انها غير تابعة له) يؤدي الى ظلم المنتجات التي تنتج بكميات كبيرة ذلك انه في بعض الحالات مثلا التكاليف الثابتة في غالبيتها تكون ناجمة عن التكنولوجيا (الاهلاك) بمعنى ان التكاليف الثابتة تتسبب فيها المنتجات التي تستعمل تكنولوجيا عالية، وهذه المنتجات في الحياة العملية يتم إنتاجها بكميات قليلة، بينما المنتجات التي تنتج بكميات كبيرة لا تستعمل هذه التكنولوجيا فقد تستعمل عمالة بسيطة. اذن الفرضية (1) تؤدي الى تحريف في أرقام التكاليف.

فرضية (2) : إن استعمال التكاليف المتغيرة كأساس لتوزيع التكاليف الثابتة قد يصلح في حالة تكون التكاليف المتغير هي التي تمثل الجزء الأكبر من هيكل التكاليف بينما في حالة مؤسسة اسامة : التكاليف المتغيرة 45 % في حين التكاليف الثابتة 55 %، لكن في هذه الحالة فإن هذا التوزيع يؤدي الى تحريف أرقام التكاليف ولذلك فانها ايضا تؤدي الى ظلم للمنتجات.

الفرضية (3) ان المنتجات تتحمل تكاليف ثابتة قد لا تتعلق بالمنتج نفسه، فقد تصلح هذه الفرضية في حالة استخدام المنتجات لتكنولوجيا متقاربة. ولذلك فانها ايضا تؤدي الى ظلم للمنتجات.

II - الجزء الثاني :

البيان	أ			ب			ج			المجموع
	ك	ت و	ق	ك	ت و	ق	ك	ت و	ق	
رقم الاعمال	8000	55	440000	5000	65	325000	6000	57	342000	1107000
التكلفة المتغيرة	8000	20	160000	5000	25	125000	6000	30	180000	465000

570000	180000	30	6000	150000	30	5000	240000	30	8000	التكلفة الثابتة
72000	18000-		6000	50000		5000	40000		8000	النتيجة

-تعليق حول أسعار السوق وان فرضية تحديد السعر على أساس التكلفة أصبحت غير محققة :

-سعر البيع : قديما = التكلفة + الهامش المراد بلوغه

حاليا = سعر البيع - التكلفة

للتعليق على الحالة : تظهر الحسابات أن نتيجة المؤسسة ككل هي ربح لكن إذا نظرنا إلى المنتجات نجد أن المنتج (أ)

و(ب) حققا ربحا في حين يظهر المنتج (ج) بخسارة.

-يجب التذكير بان هذه النتائج قد لا تكون فعلية نظرا لكون الفرضية (1_) تحرف ارقام التكاليف، فالقرارات التي تستخدم

على ضوء هذه المعلومات ستكون خاطئة.

سؤال : نفترض صحة ارقام التكاليف وان المنتج (ج) يحقق فعلا خسارة. هل في صالح المؤسسة التخلي عن المنتج (ج)

؟ (الجزء III)

III - الجزء الثالث : الاستغناء عن المنتج ج

المجموع	ب	أ	
765000	325000	440000	رقم الأعمال
285000	125000	160000	التكلفة المتغيرة
570000	200000	280000	التكلفة الثابتة
-90000			النتيجة

نلاحظ انخفاض نتيجة المؤسسة ب 162000 (-90000=72000-162000) هذا الفرق يمثل الهامش على التكلفة المتغيرة

المحصل من ج الذي كان بدوره جزءا من التكاليف الثابتة.

التكاليف الثابتة هي تكاليف لا يمكن تجنبها بتوقيف الانتاج على المدى القصير .

هل في صالح المؤسسة الاستغناء عن ج ؟ الجواب ليس في مصلحتها، لان مبيعات هذا المنتج تستطيع تغطية التكاليف

المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة. وتبقى المؤسسة محتقظة بالمنتج (ج) الى غاية ان تصبح مبيعاته (سعر البيع) غير كافية

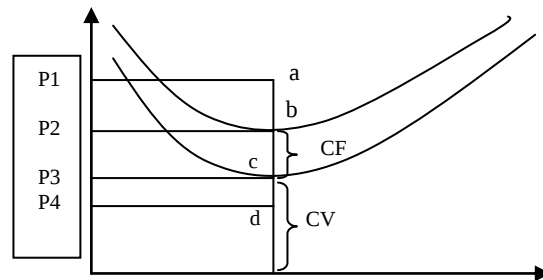
لتغطية التكلفة المتغيرة وهذا ما يسمى عند الاقتصاديين ب : عتبة الاغلاق Shut Down Point .

تتحقق عتبة الاغلاق عندما :

$P = CV_u$ عتبة الاغلاق

$CV_u + CF_u = P = CT_u$ عتبة المردودية

الرسم البياني



السعر P1 يحقق ربح

السعر P2 لا يحقق لا ربح ولا خسارة

السعر P3 يحقق خسارة بمقدار التكاليف الثابتة لكنه يغطي التكاليف المتغيرة

السعر P4 لا يسمح بتغطية التكاليف المتغيرة

إذن تستمر المؤسسة في الإنتاج إلى غاية أن يصبح السعر يساوي P3 يعني ان الخسارة عند هذا السعر تكون مساوية بمقدار

التكاليف الثابتة

IV الجزء الرابع :

البيان	أ	ب	ج	المجموع
رقم الأعمال	440000	325000	342000	1107000
التكلفة المتغيرة	160000	125000	180000	465000
الهامش على التكلفة المتغيرة	280000	200000	162000	642000
التكاليف الثابتة المباشرة	120000	210000	140000	470000
الهامش على التكاليف الثابتة المخصصة	160000	-10000	22000	172000
توزيع التكاليف الثابتة المشتركة				
(أ) تكاليف الثابتة المشتركة	42105	26316	31579	100000
نتيجة الفرضية 1	<u>118000</u>	<u>- 36316</u>	<u>-9579</u>	72000
(ب) تكاليف الثابتة المشتركة	34409	<u>26882</u>	<u>38710</u>	100000
نتيجة الفرضية 2	125591	-36882	-16709	72000
(ج) تكاليف الثابتة المشتركة (لم نستخدم التقريب)	33333.33	33333.33	33333.33	100000
نتيجة الفرضية 3	126666.67	-43333.33	-11333.33	72000

2 - يظهر من الجدول أن النتيجة المحصلة من كل منتج قد تغيرت عما كانت عليه في الجزء IV وهذا ناتج من تغير التكاليف التي يتحملها كل منتج، فالمنتج "ب" هو الذي يحقق خسارة للمؤسسة، بينما يظهر المنتج "أ" بأعلى نسبة مردودية.

طريقة التحليل الجديدة تعتبر مقبولة لان التكاليف الممكن تتبعها في هذه الطريقة (Les couts traçables) تمثل نسبة 90 % $(1035000 / (470000 + 465000))$ مقابل 45 % $(1035000 / 465000)$ في طريقة التحليل السابقة، اذن فالارقام التي تقدمها هذه الطريقة تعتبر اصح من سابقتها.

بالإضافة الى ان النتائج المتحصل عليها فيما يخص التكاليف الثابتة المباشرة يدعم نقد الفرضية الاولى والثانية، حيث يظهر بان المنتج "ب" هو الذي يتسبب في اكبر جزء منها بالرغم من كونه ينتج باقل كمية.