

جامعة امحمد بوقرة – بومرداس-
كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
السنة الثالثة: تخصص محاسبة وجباية
المقياس: مراقبة التسيير

حل السلسلة رقم 02: حول محاسبة التكاليف

حل دراسة حالة رقم 1:

1- ماذا يجب أن يوفر مراقب التسيير من معلومات؟

المؤسسة تنتج ثلاث أنواع من المنتجات، كل منتج ينتج في مصنع، وكل منتج يمر بعدة مراحل، كل مرحلة في ورشة، ولهذا فعلى مراقب التسيير أن يوفر معلومات عن كل مصنع (أي يوفر معلومات عن كل منتج من حيث الإيرادات والتكاليف)، كما يجب أن يوفر معلومات عن كل ورشة، وهذا بهدف التحكم في التكاليف وتجويد المنتجات، بالإضافة إلى توفير معلومات عن المحيط الخارجي، مثل تلك المتعلقة بقطاع النشاط، المنافسين والزبائن وغيرها.

2- حساب نتيجة المنتج P40 في الظروف العادية:

الكمية المنتجة والمباعة هي: $8000 * 0.8 = 6400$ وحدة
التكلفة المتغيرة الوحيدة = $31+25+11+33=100$ دج

البيان	العملية	المبالغ
رقم الأعمال	$115 * 6400$	736000
التكاليف المتغيرة	$100 * 6400$	(640000)
الهامش على التكلفة المتغيرة	$640000 - 736000$	96000
التكاليف الثابتة		(80000)
النتيجة	$80000 - 96000$	16000

نتيجة المنتج P40 موجبة بالرغم من أنها لا تنتج وتبيع كل طاقتها الإنتاجية.

3- دراسة إمكانية قبول الطلبية الجديدة:

أولا يجب التعرف على إمكان المؤسسة قبول الطلبية الجديدة في إطار الطاقة الإنتاجية المتاحة، لدينا:
 $6400 + 1200 = 7600$ وحدة > 8000 وحدة

هنا المؤسسة أمام خيارين: إما قبول الطلبية الجديدة أو الاكتفاء بالزبائن العادين: هنا مراقب التسيير سيعتمد على التكاليف الملائمة للقرار المراد اتخاذه. ونجد أن المدير التجاري رفض الطلبية الجديدة لأنه قارن بين سعر الزبون الجديد مع سعر السوق ($108 > 115$)، أما المدير المالي رفض الطلبية الجديدة لأنه قارن بين التكلفة الكلية للمنتج والسعر الجديد (إذ حسب التكلفة الكلية للمنتج هي: $100 + 80000 / 8000 = 10 + 100 = 110$ دج وهي أكبر من السعر المقترح من الزبون 108 دج).

لكن المعلومات والتحليل المقدم من قبل مراقب التسيير سيكون مختلفا:

- إن نتيجة المؤسسة في حالة الاكتفاء بالزبائن العادين هو كما وجدناه سابقا 1600 دج.
- أما إذا قبلت الطلبية الجديدة بسعر 108 فنتيجة المؤسسة ستكون كما يلي:

البيان	العملية	المبالغ
رقم الأعمال	$108 * 1200 + 115 * 6400$	865600
التكاليف المتغيرة	$100 * 7600$	(760000)
الهامش على التكلفة المتغيرة	$760000 - 865600$	105600
التكاليف الثابتة	-	(80000)
النتيجة	$80000 - 105600$	25600

نتيجة المؤسسة زادت بـ: $25600 - 16000 = 9600$ دج

ماذا تمثل الزيادة في النتيجة؟

الزيادة في النتيجة تمثل الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة.

رقم أعمال الطلبية الجديدة = $1200 * 108 = 129600$

التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة = $1200 * 100 = 120000$

الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة = رقم أعمال الطلبية الجديدة - التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة

الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة = $129600 - 120000 = 9600$ دج

هنا كان يكفي حساب الهامش على التكلفة المتغيرة للطبقة الجديدة فقط دون أن يعيد كل الحسابات من جديد، مادام الهامش على التكلفة المتغيرة للطبقة موجب فإنه سيزيد من نتائج المؤسسة بقيمة ذلك الهامش، وهذا في إطار الاستغلال الأمثل لمواردها، لأنه كانت هناك قوة عاطلة، فالتكاليف الثابتة هي بقيمة 80000 دج سواء أنتجت 6400 وحدة أو أكثر أو أقل. بمعنى أن هذه الطبقة الجديدة ساهمت بامتصاص للتكاليف الثابتة بقيمة ذلك الهامش مما سيرفع من نتائج المؤسسة. فالمؤسسة لا تقبل الطلبات الجديدة إذا كان السعر المقترح من الزبائن مساوي للتكلفة المتغيرة أو أقل، لأن مثل هذه الطلبات لا تساهم في امتصاص التكاليف الثابتة. وعليه رأي المدير التجاري والمدير المالي خاطئ، فنظرا للمعلومات المقدمة من قبل مراقب التسيير فإن هذه الطبقة تزيد من أرباح المؤسسة وليس العكس.

4- وجود طلبية جديدة لكن الطاقة المتاحة غير كافية:

$$6400 + 2500 = 8900 \text{ وحدة} > 8000 \text{ وحدة}$$

إن طلبية الزبون الجديد مهمة ولذا المؤسسة قد تهتم بكسب هذا الزبون لأنه زبون مهم في السوق. وبهذا سيكون أمام المؤسسة بديلين:

- عدم قبول الطلبية الجديدة، وبالتالي الاكتفاء بالزبائن العاديين ← النتيجة = 16000 دج
- قبول الطلبية الجديدة: هذا سيزيد من نتيجة المؤسسة بقيمة الهامش على التكلفة المتغيرة الوحيدة في كل وحدة إضافية مباعه (115-100=15 دج)، وبهذا المؤسسة ستختار البديل الثاني الذي سيسمح بزيادة نتيجة المؤسسة، إذ تزيد نتيجة المؤسسة، لكن سنتج وتبيع في حدود طاقتها الإنتاجية، كما يلي:

البيان	العملية	المبالغ
رقم الأعمال	115 * 8000	920000
التكاليف المتغيرة	100 * 8000	(800000)
الهامش على التكلفة المتغيرة	800000 - 920000	120000
التكاليف الثابتة	-	(80000)
النتيجة	80000 - 105600	40000

وهنا سيكون أمام المؤسسة خيارين هما:

- ✓ إعطاء الأولوية للزبائن العاديين: 6400 وحدة + الباقي للزبون الجديد (1600 وحدة) ← من خلال التفاوض مع الزبون الجديد بقبول جزء من الطلبية.
- ✓ إعطاء الأولوية للزبون الجديد: 2500 وحدة + الباقي للزبائن العاديين (5500 وحدة) ← من خلال التخلي عن بعض الزبائن العاديين غير المهمين.

وكل خيار من هذان الخياران فيه فرص وتهديدات، تختار المؤسسة الخيار الذي يتناسب مع الأهداف المسطرة:

الخيار الأول: الإيجابيات تتمثل في كسب ثقة الزبائن العاديين وبالتالي زيادة ولائهم، أما السلبيات تتمثل في عدم كسب الزبون الجديد الذي كان يتعامل مع مؤسسة منافسة وإن كان سيقبل جزء من الطلبية هذه المرة إلا أنه سيعود للتعامل مع المؤسسة المنافسة مستقبلا عندما تتجاوز أزمته المؤقتة.

الخيار الثاني: الإيجابيات هنا تتمثل في كسب زبون مهم في السوق لديه طلبية كبيرة مما يسهل من عملية تسيير محفظة الزبائن. كما أن هذا الزبون يتعامل مع مؤسسة منافسة، وبالتالي هي فرصة للمؤسسة للزيادة من الأزمة التي تعانيها المؤسسة المنافسة التي لا تستطيع تلبية كل الطلبية بل جزء منها فقط لهذا الزبون، وبالتالي فرصة للقضاء من منافس في السوق. أما السلبيات تتمثل في زعزعة ثقة الزبائن العاديين المتبقين، وإنقاص ولائهم، لأنه مادام المؤسسة تخلت عن بعض الزبائن مقابل زبون مهم، فهم سيتوقعون حدوث نفس الشيء في المستقبل إن ظهر زبون مهم، ولهذا سيحاول الزبائن في المستقبل البحث عن مؤسسات أخرى لتفادي تخلي المؤسسة عنهم.

وبهذا المؤسسة ستقبل البديل الثاني الذي ستحقق نتيجة تساوي 40000 دج، لكن يتوقف الخيار الذي ستختاره في هذا البديل على الأهداف التي سطرته في إستراتيجيتها.

5-القرار حول الاستغناء عن المنتج P60:

هنا سيقوم مراقب التسيير بحساب الهامش على التكلفة المتغيرة لهذا المنتج فقط:
 $30000 - 100000 = P60 = 70000 \text{ دج} < 0$

وبهذا فالمسير سيعلم من خلال هذه المعلومة أن المنتج P60 يساهم في امتصاص التكاليف الثابتة بقيمة هذا الهامش، وبالتالي بالرغم من أن المنتج نتيجته سالبة إلا أنه يساهم في رفع نتيجة المؤسسة ككل بقيمة هذا الهامش، وإلغاء هذا المنتج يعني تحمل المؤسسة قيمة التكاليف الثابتة لهذا المنتج التي تساوي 80000 دج بمعنى عوض أن تخسر 10000 دج ستخسر 80000 دج. وعليه الإبقاء على هذا المنتج أحسن بالرغم من نتائجه السالبة، ويجب على المسير في المستقبل من البحث عن المعلومات التي ستحسن من نتائجه.

حل دراسة حالة رقم 2:

نقارن بين البديلين:

البديل الأول: النتيجة = 60 دج

البديل الثاني: النتيجة = 1200 - (640 + 320 + 70 + 100 + 40000/800000 + 40000/150000)

النتيجة = 46.25 دج

عند مقارنة النتيجتين نجد أن نتيجة البديل الأول أحسن بفرق:

الفرق بين النتيجتين = 60 - 46.25 = 13.75 دج

كان من الممكن أن نقوم بحساب النتيجة التفاضلية مباشرة:

النتيجة التفاضلية = الإيراد التفاضلي - التكاليف التفاضلية

(40000 / 150000 + 40000 / 800000 + 100 + 70 + 320) - (700 - 1200) =

النتيجة التفاضلية = 513.75 - 500 =

النتيجة التفاضلية = 13.75 دج

معناه في البديل الثاني ستخفص النتيجة بـ 13.75 دج في الوحدة الواحدة، وبهذا نجد:

- من ناحية النتائج نجد أنه من الأفضل أن تبقى المؤسسة كما كانت عليه سابقا ولا تستكمل عملية التصنيع، وهذا إذا كانت نظرتها قصيرة الأجل تهتم فقط بتحقيق نتائج أكبر.

- لكن من الناحية الإستراتيجية قد تختار المؤسسة استكمال التصنيع وقبول نتائج أقل بهدف استغلال الفرص التي تكون في البديل الثاني، فعلى مراقب التسيير تقديم معلومات عن فرص هذا البديل، لأن هذا البديل سيجعل المؤسسة تتعامل مع السوق مباشرة، وسيكون لها منتج معروف في السوق على عكس الحالة الأولى أين كانت المؤسسة عبارة عن مؤسسة باطنية لا يظهر منتجها في السوق، وما دام كل منتجات المؤسسة توجه إلى مؤسسة واحدة معناه أن لها تباعية مفرطة، وبهذا تكون قوتها التفاوضية ضعيفة، وإن وجدت المؤسسة التي تتعامل معها بديل أحسن من منتج المؤسسة محل الدراسة ستتخلى عنها في أول فرصة سواء باللجوء إلى منتج آخر أو التصنيع الداخلي، لأن تلك المؤسسة التي تتعامل معها ستبحث هي الأخرى عن الرشادة الاقتصادية. ولهذا قد تقبل المؤسسة بهذا البديل بهدف الدخول إلى السوق والتخلص من التبعية.

وبهذا نقول أن المسير سيختار البديل الذي يتلاءم مع إستراتيجية المؤسسة، وهذا من خلال المعلومات التي قدمها مراقب التسيير، المتعلقة بنتائج البدائل وكذا فرص وتهديدات كل بديل.

حل دراسة الحالة 3:

1- حساب التكاليف الثابتة للمنتجات الثلاث:

في هذه الحالة لدينا مشكل في كيفية تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات الثلاث أ، ب، ج، ومتدادام لا توجد معلومة حول نوعية المنتجات هل هي متجانسة أم لا، سنقوم بمقارنة نسبة التكاليف الثابتة ونسبة التكاليف المتغيرة، أي هيكل التكاليف في المؤسسة:

نبحث عن هيكل التكاليف:

التكلفة الكلية = التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة

100% = 60% + 40%

لدينا: التكلفة المتغيرة = (30 * 3000) + (42 * 5000) + (20 * 6000)

التكلفة المتغيرة = 420000 دج

420000	←	60%
التكاليف الثابتة	←	40%

التكاليف الثابتة = 420000 * 0.4 / 0.6

التكاليف الثابتة = 280000 دج

توزع التكاليف الثابتة بالتناسب مع التكاليف المتغيرة لأن نسبة التكاليف المتغيرة أكبر من نسبة التكاليف الثابتة:

		المنتج أ:
	420000	←
التكاليف الثابتة للمنتج أ = 280000 دج	←	30 * 3000
التكاليف الثابتة للمنتج أ = 420000 / (280000 * 90000)		
التكاليف الثابتة للمنتج أ = 60000 دج		
		المنتج ب:
	420000	←
التكاليف الثابتة للمنتج ب = 280000 دج	←	42 * 5000
التكاليف الثابتة للمنتج ب = 420000 / (280000 * 210000)		
التكاليف الثابتة للمنتج ب = 140000 دج		
		المنتج ج:
	420000	←
التكاليف الثابتة للمنتج ج = 280000 دج	←	20 * 6000
التكاليف الثابتة للمنتج ج = 420000 / (280000 * 120000)		
التكاليف الثابتة للمنتج ج = 80000 دج		

2- تحديد أسعار بيع هذه المنتجات حسب سياسة التسعير المعتمدة:

هنا المسير اتخذ قراره حول سياسة الأسعار وطلب من مراقب التسيير إعطائه المعلومات ليعرف أسعار البيع للمنتجات الثلاث حسب هذه السياسة:

البيان	المنتج أ			المنتج ب			المنتج ج		
	ك	ت	ق	ك	ت	ق	ك	ت	ق
التكلفة الثابتة	3000	20	60000	5000	28	140000	6000	13.33	80000
التكلفة المتغيرة	3000	30	90000	5000	42	210000	6000	20	120000
سعر التكلفة	3000	50	150000	5000	70	350000	6000	33.33	200000
هامش الربح (10%)	3000	5	15000	5000	7	35000	6000	3.33	20000
سعر البيع	3000	55	165000	5000	77	385000	6000	36.663	220000

3- حساب النتائج بأسعار السوق:

البيان	المنتج أ			المنتج ب			المنتج ج		
	ك	ت	ق	ك	ت	ق	ك	ت	ق
رقم الأعمال	3000	58	174000	5000	65	325000	6000	40	240000
التكلفة المتغيرة	3000	30	90000	5000	42	210000	6000	20	120000
التكلفة الثابتة	3000	20	60000	5000	28	140000	6000	13.33	80000
سعر التكلفة	3000	50	150000	5000	70	350000	6000	3.333	200000
النتيجة	3000	8	24000	5000	-	(25000)	6000	6,66	40000

نتيجة المؤسسة = 24000 + (25000) + 39000 = 40000 دج

4- دراسة حول المنتج ب:

- تبين أن المنتج ب يحقق خسارة فهل على المؤسسة الاستغناء عن هذا المنتج:

مراقب التسيير يكفي أن يقدم للمسير الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج ب:

الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج ب = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج ب = 210000 - 325000 = 115000 دج < 0

الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج ب موجب، وبهذا فهو يساهم في امتصاص التكاليف الثابتة بقيمة هذا الهامش، ولهذا فهو يساهم برفع نتيجة المؤسسة بقيمة هذا الهامش.

فإذا قمنا بالاستغناء عن المنتج ب تصبح نتيجة المؤسسة كما يلي:

نتيجة المؤسسة = 140000 - 40000 + 24000 = (76000)

وبهذا الإبقاء عن المنتج ب سيساهم في رفع نتيجة المؤسسة بقيمة الهامش على التكلفة المتغيرة:

(76000) + 115000 = 39000 دج

ولهذا لا يجب على المؤسسة أن تتخذ قرار الاستغناء على المنتج ب لأنه يساهم في رفع نتائج المؤسسة، على أن تبحث مستقبلا أسباب النتائج السلبية وتحاول تحسين نتائجها.

- الحدود الدنيا للأسعار التي تقبل أن تبيع بها المؤسسة في حالة تتبع أسعار السوق: أدنى مستوى من الأسعار للمنتجات الثلاث التي تقبل أن تبيع بها بأسعار السوق هي 30، 42، 20 على التوالي للمنتجات أ، ب، ج، أي عند مستوى التكاليف المتغيرة للمنتجات الثلاث، لأنه عند هذا المستوى المؤسسة ستحقق هامش على التكلفة المتغيرة يساوي 0، فإذا قلت عن هذا المستوى من الأسعار فإن المنتجات الثلاث لا يمكنها حتى تغطية التكاليف المتغيرة التي يمكن تفاديها بعدم الإنتاج.

5- البدائل المتوفرة لدى المؤسسة وتحديد الفرص والتهديدات لكل بديل:

- البديل الأول: أن تكتفي بإنتاج وبيع 3000 وحدة، هنا النتيجة هي 24000 دج، في هذه الحالة ستتهم المؤسسة بزبائنها العاديين وهذا سيزيد من ولاءهم لها، لكن ستفقد فرصة كسب زبون مهم في السوق وفرصة القضاء على منافس في السوق.

- البديل الثاني: قبول الزبون الجديد، في هذه الحالة المؤسسة تستطيع توفير 4000 وحدة فقط، مع زيادة التكاليف الثابتة بقيمة 5000 دج، وبالتالي لا يمكن أن تلبى كل الزبائن العادية والزبون الجديد في نفس الوقت (1500+3000=4500 وحدة < 4000 وحدة)

وبالتالي قبول الطلبية ينجر عليه خياران:

- الخيار الأول: إعطاء الأولوية للزبون الجديد والاستغناء عن بعض الزبائن العاديين: 1500 للزبون الجديد + 2500 للزبائن العاديين.
- الخيار الثاني: إعطاء الأولوية للزبائن العاديين وتتفاوض مع الزبون الجديد أن يقبل جزء من الطلبية: 3000 للزبائن العاديين + 1000 للزبون الجديد.

مهما كان البديل الذي ستختاره المؤسسة فإن لكل واحد مجموعة من الفرص والتهديدات:

- ✓ في حالة إعطاء الأولوية للزبون الجديد تكون للمؤسسة فرصة القضاء على منافس في السوق أو تزيد من أزمته المالية وتكسب زبون مهم السوق لان لديه طلبية كبيرة، وهذا يحسن من تسيير محفظة الزبائن (زبون واحد عوض عدد من الزبائن)، لكن بالمقابل ستفقد مجموعة من الزبائن العاديين، وهذا ما سيفقد من ثقة وولاء الزبائن العاديين المتبقين نتيجة تخوفهم من أن تتصرف المؤسسة معهم في المستقبل بنفس التصرف، مما يجعلهم يتخلون عن المؤسسة قبل أن تتخلى عنهم إن وجدوا بديل.
- ✓ في حالة إعطاء الأولوية للزبائن العاديين سيزيد ولاءهم وثقتهم بالمؤسسة، لكن هناك احتمال فقدان الزبون الجديد الذي وفرت له جزء من الطلبية، وبالتالي تفقد فرصة القضاء على منافس في السوق.

نتيجة البديل الثاني:

$$\begin{aligned} \text{رقم الأعمال} &= 4000 * 58 = 232000 \text{ دج} \\ \text{التكلفة المتغيرة} &= 4000 * 30 = 120000 \text{ دج} \\ \text{التكاليف الثابتة} &= 60000 + 5000 = 65000 \text{ دج} \\ \text{النتيجة} &= 47000 \text{ دج} \end{aligned}$$

نلاحظ أن المؤسسة في حالة رفع إنتاجها إلى 4000 وحدة تزيد نتائجها بالرغم من زيادة التكاليف الثابتة، وبالتالي من الأفضل أن تختار البديل الثاني لأن هذا يخدم أهدافها سواء القصيرة الأجل أو الطويلة الأجل، ويبقى على المسير أن يختار في البديل الثاني الخيار الذي يتناسب مع أهدافها وإستراتيجيتها، بعد أن يوازن بين فرص تهديدات كل خيار.

6- التصنيع أو الشراء:

نقارن هنا بين تكلفة التصنيع وتكلفة الشراء قطع الغيار:

$$\begin{aligned} \text{تكلفة شراء قطعة الغيار} &= 15 \text{ دج} \\ \text{تكلفة التصنيع قطعة الغيار} &= 7 + \frac{5000}{10000} = 7 + 0.5 = 7.5 \text{ دج للوحدة} \end{aligned}$$

وبهذا إن قامت بالتصنيع الداخلي لهذه القطعة سوف توفر 6 دج للوحدة الواحدة، وبهذا ستزيد نتيجة المنتج ب قيمة 5 دج في الوحدة الواحدة، وبهذا تصبح نتيجة المنتج ب كما يلي:

$$(25000) + 6 * 5000 = (25000) + 30000 = 5000 \text{ دج}$$

البحث المستمر عن سبب الخلل من قبل مراقب التسيير سمح بإعطاء معلومات استطاع من خلالها المسير اتخاذ القرار الملائم بالنسبة لهذا المنتج مما زاد من نتيجته إلى 5000 دج