

الفصل الرابع

التحليل التفاضلي واتخاذ القرارات

مقدمة

تعتبر عملية اتخاذ القرارات (المفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها) من الوظائف الأساسية للإدارة، حيث تواجه إدارة الشركات العديد من المشاكل التي تحتاج إلى اتخاذ قرار مثل: تحديد أي المنتجات التي يجب إنتاجها، هل يتم شراء الاجزاء التي تدخل في تصنيع المنتج او شراؤها، قبول أو رفض الطلبات او الاوامر الخاصة. ولاتخاذ أي قرار يجب مقارنة التكاليف والايادات الخاصة بأحد البدائل بتكاليف وايادات البدائل الأخرى ويعتبر اساس هذه المقارنات التحليل التفاضلي، حيث يتم التركيز على التكاليف والايادات التي تختلف بين البدائل. وبصفة عامة تعتمد القرارات الإدارية في اتخاذها على المعلومات المحاسبية، وتعتبر خاصية الملاءمة من الخصائص الهامة التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها لأغراض اتخاذ القرارات.

ما المقصود بخاصية الملاءمة؟

يقصد بخاصية الملاءمة أن تكون معلومات التكاليف والايادات ذات صلة بالقرار المراد اتخاذه، وحتى تكون معلومات التكاليف والايادات ملائمة يجب أن يتوفر فيها شرطين هما:

أ- أن تختلف باختلاف البدائل:

ويقصد بها أن التكاليف او الايادات التي تختلف من بديل لآخر تكون ملائمة لاتخاذ القرار، أما التكاليف او الايادات التي لا تختلف بين البدائل تعتبر غير ملائمة لاتخاذ القرار، فمثلاً إذا كانت الإدارة تفاضل بين بديلين للإنتاج وكلاهما يحتاج لعمالة بمبلغ 5000 ريال، فإن تكلفة العمالة تكون تكاليف غير ملائمة للمفاضلة بين البديلين، ولكن إذا كان البديل الأول يحتاج لعمالة بمبلغ 6000 ريال بينما يحتاج البديل الثاني لعمالة بمبلغ 4000 ريال، ففي هذه الحالة تعتبر تكلفة العمالة ملائمة لاتخاذ القرار لأنها تختلف بين البديلين، والفرق بينهما وقدرة 2000 ريال (4000-6000) تسمى **تكلفة تفاضلية** او تكاليف متزايدة. ومن ناحية اخرى فان التكاليف التي تختلف بين البدائل تسمى ايضا **التكاليف الممكن تجنبها** لأنه يمكن تجنب دفعها باختيار بديل عن بديل اخر.

ب- أن تكون متوقعة مستقبلاً:

بمعنى أن تكون التكاليف متوقعة الحدوث خلال الفترة التي يغطيها القرار، أما التكاليف التاريخية التي تحملتها المنشأة في الماضي ولا يمكن تغييرها الان بأي قرار تعتبر تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرارات ويطلق عليها **تكاليف غارقة**. مع ملاحظة ان التكاليف المتوقعة مستقبلاً إذا لم تختلف بين البدائل تعتبر تكاليف غير ملائمة.

س: تعتبر جميع التكاليف المتوقعة مستقبلاً ملائمة في اتخاذ القرارات. هل توافق على ذلك ولماذا؟

لا وافق: لان التكاليف المتوقعة مستقبلاً إذا لم تختلف بين البدائل تعتبر تكاليف غير ملائمة.

س: ما هي التكاليف الملائمة؟

التكلفة الملائمة هي التكاليف ذات صلة بالقرار المراد اتخاذه، وهي تكلفة تختلف بين البدائل في القرار الواحد، وتسمى ايضا التكلفة الممكن تجنبها او التكلفة التفاضلية او التكلفة المتزايدة.

وسوف نوضح كيفية استخدام التكاليف والايادات الملائمة في اتخاذ بعض القرارات الإدارية وهي:

1- قرار قبول أو رفض الاوامر الخاصة.

2- قرار الشراء أو التصنيع.

اولا: قرار قبول أو رفض الاوامر الخاصة:

الامر الخاص: هو امر شراء لمرة واحدة ولا يعتبر من الاعمال الجارية المعتادة للشركة. ويتمثل هذا القرار في انه في بعض الحالات يعرض على الشركة أوامر او طلبيات خاصة بأسعار تختلف عن الاسعار الاساسية للشركة، وطاقة الشركة تسمح بإنتاجها، ولاتخاذ قرار قبول أو رفض هذه الاوامر او الطلبيات يتم حساب صافي ربح الامر (قائمة دخل) كالاتي:

$$\text{الايراد المضاف (ايراد الطلبية) (حجم الامر \times \text{سعر بيع الامر}) \times \times$$

(-) التكاليف المضافة (تكلفة الطلبية):

ت. متغيرة (حجم الامر \times ت متغيرة للوحدة)

(\times \times)

ت. ثابتة للأمر إن وجدت

(\times \times)

= صافي ربح او خسارة الامر (التغير في ربح الشركة)

اذا كان + " ربح " يقبل الأمر
اذا كان - " خسارة " يرفض الأمر

اذا كان صفر " يتساوى القبول والعرض "

ملحوظة هامة: عند قبول او رفض طلبية خاصة يجب التأكد من وجود طاقة متاحة كافية لهذه الطلبية بما لا يؤثر على انتاج الشركة والا يجب اخذ تكلفة الفرصة البديلة في الاعتبار، لذلك يجب في بداية التمرين التأكد من وجود طاقة تسمح بإنتاج الطلبية على النحو التالي:

اجمالي الطاقة الاستيعابية للشركة - الانتاج الفعلي = الطاقة العاطلة (غير المستغلة)

ثم نقارن حجم الطلبية الخاصة مع الطاقة العاطلة :

❖ حجم الطلبية اقل من الطاقة العاطلة : بالتالي الطاقة تسمح بقبول الطلبية، ولا يوجد تأثير على المبيعات الحالية للشركة و عليه لا توجد تكلفة فرصة بديل

❖ حجم الطلبية اكبر من الطاقة العاطلة : بالتالي الطاقة لا تكفي لانتاج الطلبية

إذا كانت طاقة الشركة مستغلة بالكامل، فان قبول امر خاص سوف يؤدي الي نقص مبيعات الشركة المعتادة وبالتالي يؤدي الي وجود هامش مساهمة مفقود للشركة ويعتبر هامش المساهمة المفقود بمثابة تكلفة فرصة بديلة لقبول الامر ويضاف على تكلفة الامر الخاص، ويحتسب كالاتي:

هامش المساهمة المفقود نتيجة نقص مبيعات الشركة = النقص في مبيعات الشركة \times هامش المساهمة للوحدة

(سعر البيع الشركة المعتاد - التكلفة المتغيرة للوحدة للشركة)

تمرين 1: (مثال الكتاب صفحة 267، 265 بتصريف)

تعمل إحدى الشركات في مجال انتاج الدرجات، ويبلغ سعر البيع 698 ريال للوحدة، والطاقة المتاحة 2000 وحدة وحجم الانتاج والمبيعات الحالي 1500 وحدة، وتبلغ تكلفة انتاج الوحدة 564 ريال على النحو التالي:

372 ريال	مواد مباشرة
90 ريال	عمالة مباشرة
102 ريال	تكاليف صناعية اضافية غير مباشرة
<u>564 ريال</u>	تكلفة انتاج الوحدة

علما بان الجزء المتغير في التكاليف الصناعية الاضافية غير المباشرة يبلغ 12 ريال للوحدة، وقد تلقت الشركة عرضاً من مركز شرطة العليا لشراء 100 دراجة معدلة بسعر 558 ريال لكل دراجة، وتتضمن التعديلات التي طلبها مركز شرطة العليا في اضافة دعائم لحمل اجهزة الاتصال اللاسلكي واللوازم الأخرى، وتتطلب هذه التعديلات 34 ريال زيادة في التكاليف المتغيرة للوحدة، بالإضافة الي تحمل الشركة مبلغ 2400 ريال لدهان لوحات الدرجات بشعار مركز الشرطة. ولن يؤثر هذا الامر على المبيعات المعتادة للشركة

المطلوب: هل تنصح الشركة بقبول العرض؟ دعم رأيك بالحسابات اللازمة.

مثال (2): تمرين رقم 14 صفحة 285

تنتج إحدى الشركات منتج وحيد ويبلغ سعر البيع المعتاد للشركة 15 ريال للوحدة، وتبلغ الطاقة الانتاجية للشركة 10000 وحدة شهريا، وفيما يلي تكاليف انتاج وبيع الوحدة عند هذا المستوي من النشاط:

مواد مباشرة	2.5 ريال
العمالة المباشرة	3 ريال
تكاليف التصنيع الاضافية غير المباشرة المتغيرة	0.5 ريال
تكاليف التصنيع الاضافية غير المباشرة الثابتة	4.25 ريال
مصروفات البيع المتغيرة	1.5 ريال
مصروفات البيع والمصروفات الادارية الثابتة	2 ريال

وتقوم الشركة بإنتاج وبيع 8000 وحدة شهريا، وقد تم استلام امر من عميل خارجي يتطلب شراء 2000 وحدة بسعر 12 ريال للوحدة، ولن يؤثر هذا الامر على المبيعات المعتادة للشركة، ولن تتحمل الشركة مصروفات البيع المتغيرة في هذا الامر الخاص. المطلوب: في حالة قبول الامر ما هو مقدار الزيادة او الانخفاض في ارباح الشركة؟

مثال (3):

نفس المثال السابق بفرض ان الشركة تنتج وتبيع 10000 وحدة وهي طاقتها الكاملة، ولذلك يتطلب قبول الامر التخلي عن 2000 وحدة من مبيعاتها المعتادة بسعر 15 ريال للوحدة، فهل تقبل الامر الخاص؟

حل تمرين رقم 4 صفحة 281

ثانياً: قرار الشراء أو التصنيع:

قد تواجه إدارة الشركة بمشكلة هل من الأفضل لها تصنيع أحد الأجزاء التي تدخل في منتجاتها النهائية أو شراء هذا الجزء من أحد الموردين الخارجيين، ولاتخاذ هذا القرار تتم المقارنة بين تكلفة الشراء وتكلفة التصنيع ونختار أيهما أقل مع ملاحظة أن:
تكلفة التصنيع = التكلفة المتغيرة للتصنيع + التكاليف الثابتة الخاصة بعملية التصنيع (هي التي يمكن تجنبها بعدم التصنيع)
تكلفة الشراء = عدد الوحدات × سعر شراء الوحدة

تمرين 5:

تقوم إحدى الشركات بتصنيع أحد الأجزاء التي تدخل في منتجاتها الرئيسية، وتبلغ احتياجاتها من هذا الجزء 8000 وحدة، وقد قام قسم الحسابات بالشركة بإعداد التقرير التالي عن تكاليف إنتاج هذا الجزء:

<u>تكلفة للوحدة</u>	<u>تكلفة إنتاج 8000 وحدة</u>	
6	48000	مواد مباشرة
4	32000	أجور مباشرة
1	8000	ت. التصنيع الإضافية غير المباشرة المتغيرة
3	24000	مرتبات المشرفين
2	16000	استهلاك المعدات الخاصة
5	40000	مصروفات إضافية غير مباشرة عامة محملة
<u>21</u>	<u>168000</u>	اجمالي التكلفة

وقد عرض مورد خارجي توريد 8000 وحدة سنوياً بسعر 19 ريال للوحدة.

المطلوب:

- 1- هل تقبل الشركة هذا العرض وتوقف إنتاج هذا الجزء داخلياً؟
- 2- بفرض أنه في حالة إيقاف التصنيع والشراء من الخارج، فإن الطاقة المتاحة يمكن استغلالها في تصنيع منتج جديد يحقق هامش ربح قطاعي للشركة بمبلغ 60000 ريال، فما هو البديل الأفضل؟