

الفصل الثالث التحليل التفاضلي وإتخاذ القرارات

مقدمة:

تعتبر عملية إتخاذ القرارات (المفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها) من الوظائف الأساسية للإدارة، حيث تواجه إدارة الشركات العديد من المشاكل التي تحتاج إلى إتخاذ قرار مثل : الشراء من خارج المنشأة أم التصنيع داخلياً، تحديد أي المنتجات التي يجب إنتاجها وتسويقها، أي طرق الإنتاج يجب استخدامها، قبول أو رفض الطلبات الخاصة..... الخ.

وتعتمد القرارات الإدارية في إتخاذها على المعلومات المحاسبية، وتعتبر **خاصية الملائمة** من الخصائص الهامة التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها لأغراض إتخاذ القرارات.

ما المقصود بخاصية الملائمة؟

يقصد بخاصية الملائمة أن تكون المعلومات المحاسبية وخاصة معلومات التكاليف وثيقة الصلة ومرتبطة بالقرار المراد إتخاذها، وحتى تكون معلومات التكاليف ملائمة يجب أن يتوفر فيها شرطين هما:

١- أن تكون التكاليف متوقعة مستقبلاً:

بمعنى أن تكون التكاليف متوقعة الحدوث خلال الفترة التي يغطيها القرار، أما التكاليف التاريخية التي حدثت في الماضي تعتبر تكاليف غير ملائمة للقرار ويطلق عليها تكاليف غارقة Sunk Cost .

٢- أن تختلف التكاليف باختلاف البدائل- :

ويقصد بها أن التكاليف التي تختلف من بديل لآخر تكون ملائمة لإتخاذ القرار، أما التكاليف التي لا تختلف بين البدائل تعتبر تكاليف غير ملائمة لإتخاذ القرار، فمثلاً إذا كانت الإدارة تفاضل بين بديلين للإنتاج وكلاهما يحتاج إلى عمالة بمبلغ ٥٠,٠٠٠ ريال ، فإن تكلفة العمالة تكون تكاليف غير ملائمة للمفاضلة بين البديلين، ولكن إذا كان البديل الأول يحتاج إلى عمالة بمبلغ ٦٠,٠٠٠ ريال بينما يحتاج البديل الثاني إلى عمالة بمبلغ ٤٠,٠٠٠ ريال ، ففي هذه الحالة تعتبر تكلفة العمالة تكلفة ملائمة لإتخاذ القرار والمفاضلة بين البديلين، لأنها تختلف بين البديلين المراد اختيار أحدهما، والفرق بينهما وقدرة ٢٠,٠٠٠ ريال (٦٠,٠٠٠ - ٤٠,٠٠٠) و تسمى تكلفة تفاضلية. Differential Cost

تذكر تصنيف التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات

التكلفة التفاضلية	التكلفة الغارقة	تكلفة الفرصة البديلة
وهي التكاليف التي تختلف قيمتها (تتغير) من بديل لآخر عند إتخاذ القرار.	وهي التكاليف التي لا تختلف قيمتها من بديل لآخر عند إتخاذ القرار.	وهي عبارة عن التضحية (نقص العائد) عائد الاستخدام البديل) الذي تتحمله الشركة نتيجة اختيار بديل معين.
∴ هي تكاليف يمكن تجنبها عند إتخاذ قرار معين ولذلك فهي تكاليف ملائمة لإتخاذ القرار (يتم الاعتماد عليها)	∴ هي تكاليف سوف تتحملها الشركة في جميع الأحوال ولا يمكن تجنبها لذلك فهي تكاليف غير ملائمة لإتخاذ القرار (لا يتم الاعتماد عليها)	∴ هي تكاليف ملائمة لإتخاذ القرار (يتم الاعتماد عليها)

أسئلة: صفحة رقم ٢٧٧ في الكتاب:

س١: ما هي التكلفة الملائمة؟

ج١: التكلفة الملائمة هي تكلفة تختلف بين البدائل في القرار الواحد، ويمكن أن تسمى التكلفة الممكن تجنبها أو التكلفة التفاضلية أو التكلفة المتزايدة.

س٢: عرف المصطلحات التالية: التكلفة المتزايدة وتكلفة الفرصة البديلة والتكلفة الغارقة؟

ج٢: - التكلفة المتزايدة هي الزيادة في التكلفة بين بديلين.

- تكلفة الفرصة البديلة هي العائد المحتمل الذي يتم التخلي عنه عند اختيار بديل بدلاً من غيره.

- التكلفة الغارقة هي أية تكلفة تم تكبدها بالفعل ولا يمكن تغييرها بأي قرار يُتخذ الآن أو في المستقبل.

س٥: "التكاليف المتغيرة والتكاليف التفاضلية شيء واحد". هل توافق علي ذلك؟ وضح ذلك بالشرح.

ج٥: لا ، لان التكلفة المتغيرة هي التكاليف التي تتغير في إجماليها مع التغيرات في مستوى النشاط، في نفس الاتجاه وبنفس النسبة، بينما التكلفة التفاضلية هي التكلفة التي تختلف قيمتها من بديل لآخر عند اتخاذ القرار. فإذا كان مستوى النشاط هو نفسه بالنسبة للبديلين، فلن تتأثر التكلفة المتغيرة و سوف تكون تكلفة غير ملائمة.

س٦: "تعتبر جميع التكاليف المرتقبة المستقبلية ملائمة في اتخاذ القرارات". هل توافق علي ذلك؟ أجب مع التعليل.

ج٦: لا ، فقط تلك التكاليف المستقبلية التي تختلف بين البدائل هي التي تعتبر ملائمة.

إجابة تمرين (١-٧) ص ٢٧٩ في الكتاب:

رقم	العنصر	الحالة (١)		الحالة (٢)	
		ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم
أ	إيراد المبيعات	×			×
ب	المواد المباشرة	×		×	
ج	العمالة المباشرة	×			×
د	تكاليف التصنيع الإضافية غير المباشرة المتغيرة	×			×
هـ	القيمة الشرائية - الآلة طراز A3000	×			×
و	قيمة البيع - الآلة طراز A3000	×		×	
ز	الاستهلاك - الآلة طراز A3000	×			×
ح	القيمة السوقية - الآلة طراز B3800 (التكلفة)	×		×	
ط	تكاليف التصنيع الإضافية غير المباشرة الثابتة (العامة)	×			×
ي	مصرفات البيع المتغيرة	×			×
ك	مصرفات البيع الثابتة	×			×
ل	المصرفات الإدارية الإضافية غير المباشرة العامة	×			×

وسوف يتم توضيح كيفية استخدام التكاليف الملائمة في اتخاذ بعض القرارات الإدارية وهي:
 ١. قرار قبول أو رفض الطلبات الخاصة (الأوامر الخاصة).
 ٢. قرار التصنيع أو الشراء.

أولاً: قرار قبول أو رفض الطلبات الخاصة (الأوامر الخاصة)

في بعض الحالات يوجد لدى الشركة طاقة عاطلة، ويعرض عليها طلبات أو أوامر خاصة بأسعار تختلف عن الاسعار الاساسية للشركة، ولاتخاذ قرار قبول أو رفض هذه الطلبات يتم إعداد قائمة دخل للطلبية كالاتي:

xx		إيراد الطلبية = حجم الطلبية x سعر البيع للطلبية (-) <u>تكاليف الطلبية:</u> التكاليف المتغيرة للطلبية:
	xx	مواد مباشرة
	xx	أجور مباشرة
	xx	تكاليف تصنيع غير مباشرة متغيرة
(xx)	<u>xx</u>	تكاليف ثابتة إضافية للطلبية (إن وجدت)
xx		صافي ربح او خسارة الطلبية (التغير في ربح الشركة)

تقبل الطلبية (+)
 ترفض الطلبية (-) يستوي القبول أو الرفض. صفر

لاحظ:

١. يعرف الأمر الخاص بأنه أمر لمرة واحدة فقط ولا يعد جزء من الأعمال الجارية المعتادة للشركة.
 ٢. لكي يتم قبول طلبية خاصة من أحد العملاء بسعر يقل عن سعر البيع الذي تتبع به المنشأة لابد من توافر الشروط التالية:

- أن تسمح الطاقة الإنتاجية بإنتاج هذه الطلبية.
- أن يكون إيراد الطلبية (التفاضلي) أكبر من التكلفة التفاضلية للطلبية.

مثال (١):

تقوم إحدى الشركات بإنتاج المنتج (س) بأحد مصانعها، حيث يبلغ سعر البيع ٥٥ ريال للوحدة، وتبلغ طاقة المصنع ٢٤٠٠٠ وحدة، ويبلغ حجم الإنتاج والمبيعات الحالي ١٨٠٠٠ وحدة، وتحليل عناصر التكاليف اتضح أن تكلفة إنتاج الوحدة كانت على النحو التالي:

- مواد مباشرة ١٠ ريال
- عمالة مباشرة ٨ ريال
- تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة ٥ ريال
- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة ١٠ ريال
- إجمالي تكلفة إنتاج الوحدة ٣٣ ريال

كما تبلغ التكاليف التسويقية أو البيعية ٨ ريال للوحدة منها ٣ ريال متغيرة والباقي ثابتة.

وقد تقدم أحد العملاء بطلب لشراء ٤٠٠٠ وحدة بسعر ٣٥ ريال للوحدة، ويحتاج إنتاج هذه الكمية إلى تحمل الشركة مبلغ ١٥٠٠٠ ريال لشراء طابعة خاصة لطباعة اسم العميل علي وحدات الطلبية.
المطلوب :

هل تنصح الشركة بقبول هذه الطلبية؟ دعم رأيك بالحسابات اللازمة.

الإجابة

لاحظ: تتمثل تكلفة إنتاج الطلبية (التكاليف الملائمة) في :

- التكلفة الصناعية المتغيرة : مواد مباشرة + عمالة مباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
١٠ ريال + ٨ ريال + ٥ ريال = ٢٣ ريال
- تكلفة الطابعة الخاصة بالطلبية ١٥٠٠٠ ريال

بينما :

التكلفة الصناعية غير المباشرة الثابتة ١٠ ريال للوحدة ترتبط بالطاقة المتاحة بصرف النظر عن الطاقة المستخدمة ولن تتأثر بقبول أو رفض الطلبية، وتعتبر تكاليف غير ملائمة، وايضا التكاليف التسويقية ٨ ريال للوحدة لن تتأثر لأن الطلبية أمر خاص ولن يتكرر ولا يحتاج لتكاليف تسويقية.

ولاتخاذ القرار يتم إعداد قائمة دخل للطلبية كالآتي:

١٤٠٠٠٠		إيراد الطلبية = ٣٥ × ٤٠٠٠ ريال
		(-) <u>تكاليف الطلبية:</u>
		التكاليف المتغيرة للطلبية:
	٤٠٠٠٠	مواد مباشرة = ١٠ × ٤٠٠٠ ريال
	٣٢٠٠٠	أجور مباشرة = ٨ × ٤٠٠٠ ريال
	٢٠٠٠٠	ت. ص. غير مباشرة متغيرة = ٥ × ٤٠٠٠ ريال
	<u>١٥٠٠٠</u>	تكلفة الطابعة الخاصة بالطلبية
(١٠٧٠٠٠)		
٣٣٠٠٠		صافي ربح الطلبية (الزيادة في ربح الشركة)

اذن تقبل الطلبية لأنها تحقق صافي ربح

مثال (٢):

تنتج إحدى الشركات حاليا ١٠٠٠٠٠ وحدة من أحد المنتجات، ويبلغ متوسط تكلفة الوحدة ٦٤ ريال، ويبلغ سعر البيع في الوقت الحاضر ٩٦ ريال للوحدة، وقد تقدم أحد العملاء بطلب لشراء ١٠٠٠٠ وحدة بسعر ٥٦ ريال للوحدة، وقد اتضح من تحليل التكاليف أن التكاليف الكلية بعد قبول هذه الطلبية تبلغ ٦٨٠٠٠٠٠ ريال، هل تنصح الشركة بقبول هذه الطلبية أم لا ؟

الإجابة

تحديد تكاليف الطلبية:

$$٦٨٠٠٠٠٠ \quad \text{التكاليف الكلية بعد الطلبية}$$

$$(-) \text{ التكاليف الكلية قبل الطلبية} = ٦٤ \times ١٠٠٠٠٠ = (٦٤٠٠٠٠٠)$$

$$\underline{\underline{٤٠٠٠٠٠}} \quad \text{تكاليف الطلبية}$$

ولاتخاذ قرار قبول او رفض الطلبية يتم اعداد قائمة دخل للطلبية كالآتي:

$$\begin{aligned} \text{إيراد الطلبية} &= 56 \times 10000 = 560000 \text{ ريال} \\ \text{(-) تكاليف الطلبية} &= (400000) \text{ ريال} \end{aligned}$$

صافي ربح الطلبية ١٦٠٠٠٠ ريال

=====

اذن ننصح الشركة بقبول الطلبية لأنها تحقق صافي ربح

ثانياً: قرار التصنيع أو الشراء:

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 الشراء

$$= \text{عدد الوحدات} \times \text{سعر شراء الوحدة}$$

تكلفة التصنيع

$$= \text{التكلفة المتغيرة للتصنيع} + \text{التكاليف الثابتة الخاصة بعملية التصنيع.}$$

(تكاليف يمكن تجنبها بعدم التصنيع)

مثال:

تقوم إحدى الشركات بتصنيع أحد الأجزاء التي يدخل في تصنيع منتجاتها النهائية، وتبلغ احتياجاتها من هذا الجزء ٨٠٠٠ وحدة سنوياً، وقد حددت إدارة الحسابات تكلفة تصنيع هذا الجزء كالآتي:

بيان	التكلفة المتوقعة للوحدة	إجمالي التكاليف المتوقعة لانتاج ٨٠٠٠ وحدة
مواد مباشرة	٦	٤٨٠٠٠
أجور مباشرة	٤	٣٢٠٠٠
تكاليف إضافية متغيرة	١	٨٠٠٠
تكاليف مناولة المواد وإعداد الآلات	٣	٢٤٠٠٠
تكاليف إضافية ثابتة (تشمل ايجار المصنع، التأمين، التكاليف الإدارية)	٧	٥٦٠٠٠
	٢١ ريال	١٦٨٠٠٠ ريال

وهناك عرض من مورد خارجي يعرض توريد هذا الجزء للشركة بسعر ١٩ ريال للوحدة.

المطلوب:

- ١- هل تنصح الشركة بتصنيع هذا الجزء داخليا أو شراؤه من الخارج؟
 - ٢- بفرض أن الشركة يمكنها استغلال المساحة المخصصة لتصنيع المنتج الحالي في انتاج منتج جديد سوف يحقق هامش ربح يقدر بمبلغ ٦٠٠٠٠ ريال.
- فهل تنصح الشركة بالتصنيع الداخلي أم الشراء من الخارج؟

الإجابة

لاحظ:

- تكلفة المواد المباشرة، الأجر المباشرة، التكاليف الإضافية غير المباشرة المتغيرة، جميعها تكاليف متغيرة مرتبطة بعملية التصنيع وتعتبر ملائمة لاتخاذ القرار.
- تكاليف مناولة المواد وإعداد الآلات، هي تكلفة مرتبطة بعملية التصنيع وتعتبر ملائمة للقرار .
- التكاليف الإضافية غير المباشرة الثابتة (إيجار المصنع، التأمين، التكاليف الإدارية) هي تكاليف تتحملها الشركة في جميع الحالات لأنها بمثابة تكاليف عامة موزعة او مخصصة ولذلك تعتبر غير ملائمة للقرار.

١- لاتخاذ القرار تتم المقارنة بين:

<u>تكلفة التصنيع</u>	<u>تكلفة الشراء</u>
٤٨٠٠٠ مواد مباشرة	
٣٢٠٠٠ أجر مباشرة	
٨٠٠٠ تكاليف إضافية متغيرة	
<u>٢٤٠٠٠</u> تكاليف مناولة المواد	
<u>١١٢٠٠٠</u>	
أو = ٨٠٠٠ × ١٤ = ١١٢٠٠٠ ريال	

اذن يفضل التصنيع الداخلي لانه الأقل تكلفة ويحقق وفر في التكاليف بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ريال.

٢- لاتخاذ القرار تتم المقارنة بين:

<u>تكلفة التصنيع</u>	<u>تكلفة الشراء من الخارج</u>
إجمالي التكلفة	
١١٢٠٠٠ ريال	
+ تكلفة الفرصة البديلة (هامش الربح المفقود من المنتج الجديد)	
<u>٦٠٠٠٠</u> ريال	
<u>١٧٢٠٠٠</u>	
	= ١٥٢٠٠٠ ريال

اذن يفضل الشراء من الخارج لانه البديل الأقل تكلفة ويحقق وفر في التكلفة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ريال.

لاحظ:

تكلفة الفرصة البديلة لا تسجل في الدفاتر لانها لا تمثل مصروفات نقدية فعلية ، وانما تمثل فوائد (عوائد) اقتصادية تم التخلي عنها نتيجة لاختيار بديل معين.