

الفصل الرابع

التكاليف الملائمة لأتخاذ القرارات قصيرة الاجل

مقدمة

- مفهوم التكاليف الملائمة
- قرار الغاء او الابقاء على خط انتاجي، قسم معين.
- قرارات التصنيع او الشراء Make or buy decisions
- قرار قبول الطلبية الخاصة او رفضها Special Orders decision

الفصل الخامس

الموازنات التخطيطية

- انواع الموازنات التخطيطية
- الموازنة التخطيطية للمبيعات
- الموازنة التخطيطية للانتاج
- الموازنة التخطيطية للمواد الاولية المطلوبة للانتاج
- الموازنة التخطيطية للاجور المباشرة
- الموازنة التخطيطية للمصاريف الصناعية غير المباشرة
- الموازنة النقدية

الفصل الرابع

التكاليف الملائمة لأخذ القرارات قصيرة الاجل

اولاً : مقدمة

اتخاذ القرارات احد الوظائف الرئيسية للمدير اذ يواجه المديرون دائماً مشكلات اتخاذ القرارات مثل اختيار المنتجات التي يتم بيعها او طرق الانتاج المستخدمة، او قنوات التوزيع الافضل او اذا كان من الافضل صنع المكونات او شراؤها من الخارج، او قبول او رفض عرض خاص بسعر خاص، وما الى ذلك، وتنشأ الحاجة الى اتخاذ القرارات من وجود عدة بدائل والمفاضلة بينها واختيار افضلها، ولعل اتخاذ افضل قرار هو من الواجبات المعقدة والصعبة، وهذه الصعوبة تزداد بوجود بديل او اثنين او العديد من البدائل الممكن ان تتبع في حالة ما تواجه الوحدة الاقتصادية.

وعند الاختيار من بين البدائل المتاحة، المديرون يجب ان يأخذوا بنظر الاعتبار كافة الايرادات والتكاليف المصاحبة مع كل بديل، وهذا يتطلب تحديد التكاليف الملائمة وغير الملائمة والتكاليف التفاضلية وتكلفة الفرصة البديلة والتكلفة الغارقة.

ثانياً : مفهوم التكاليف الملائمة

تصنف التكاليف من حيث علاقتها بصنع واتخاذ القرارات الادارية قصيرة الاجل الى نوعين من التكاليف هما:

1. **التكاليف الملائمة:** وهي التكاليف المتوقع حدوثها مستقبلاً والتي يمكن تجنبها، ويمكن تعريف التكلفة التي يمكن تجنبها بأنها التكاليف التي يمكن استبعادها (كلياً أو جزئياً) كنتيجة لاختيار بديل معين دون البدائل الاخرى في حالة اتخاذ قرار معين. ومن هذا التعريف يتضح ان التكاليف الملائمة يجب ان تمتاز بخاصيتين هما:
 - أ. انها تكاليف مستقبلية اي انها تكاليف لم تتحملها الشركة بعد، والتكاليف التي تحملتها الشركة في الماضي هي تكاليف غارقة وهي التكاليف التي تم تحملها فعلاً ولا يمكن تقاؤها عند اختيار اي بديل ، بالتالي ان التكاليف الغارقة ليس لها اهمية بالنسبة للاحداث المستقبلية ويجب اهمالها عند اتخاذ القرار وهي تكاليف غير ملائمة، وتهمل ايضاً التكاليف التي تحدث في المستقبل ولا تختلف بين البدائل المختلفة.
 - ب. تكاليف ملائمة وهي التكاليف التي تتفاوت من بديل الى اخر بمعنى انها تكاليف (تفاضلية) وهي التكاليف التي لايتأثر تحديدها بالبديل الذي يتم اختياره سواء كانت تكاليف ثابتة او متغيرة.

ج. تكلفة الفرصة البديله او الضائعة: ان التكاليف الملائمة لاتقتصر فقط على التكاليف النقدية التي تم تحديدها وفقاً للخاصيتين السابقتين، وانما تتعدى ذلك وصولاً الى التكاليف الضمنية او المحتسبة والتي لاتمثل تتدفق نقدي فعلياً من جانب الوحدة الاقتصادية، ولكن يجب اخذها بنظر الاعتبار عند المفاضلة ما بين البدائل ولانها تمثل عائد تفقده الوحدة الاقتصادية نتيجة عدم امكانية الاستفادة من الموارد المتاحة في افضل الاستخدامات البديلة، يطلق على هذه التكاليف في مجال تحليلات المحاسبة الادارية بتكاليف الفرصة البديلة او تكلفة الفرصة الضائعة والتي تعرف على انها اقصى ايراد تفقده الوحدة الاقتصادية نتيجة لاختيارها بديل من بين البدائل الاخرى.

وتتضح اهمية احتساب وتحديد مثل هذه التكاليف عند المفاضلة بين البدائل في حالة وجود طاقة فائضة او عاطلة، ومن بين أهم القرارات قصيرة الاجل التي سيتم التطرق اليها هي:

1. قرار الغاء او الابقاء على قسم او فرع او منتج معين لدى الشركة.

2. قرار الصنع او الشراء.

3. قرار قبول او رفض الطلبيات الخاصة.

4. قرار استخدام الموارد النادرة.

2. التكاليف غير الملائمة: وهي التكاليف التي تحملتها الوحدة الاقتصادية فعلاً ولا يمكن تجنبها عند اختيار اي بديل، ومنها التكاليف الغارقة والتي سبق وان تطرقنا لها سابقاً، والتكاليف التي تحدث في المستقبل ولا تختلف بين البدائل المختلفة، ان اية تكاليف لاتختلف بين البدائل في حالة اتخاذ القرار لا تعتبر تكاليف ملائمة بالنسبة لهذا القرار، ان الوحدة الاقتصادية اذا كانت تتحمل نفس التكاليف بغض النظر عن القرار المراد اتخاذه فإن هذه التكاليف سوف لاتفيد في اتخاذ القرار الافضل.

ثالثاً: قرار الغاء او الابقاء على خط انتاجي، قسم معين، منتج معين:

في اغلب الوحدات الاقتصادية تتعدد خطوط الانتاج او الاقسام او الفروع او المنتجات والتي تشكل بمجملها نشاط الوحدة الاقتصادية وفي هذه الحالة ومن اجل تقييم ادارة هذه الاقسام او الفروع فيفضل اعداد البيانات المحاسبية بالشكل الذي تعكس فيه ربحية كل خط انتاجي او قسم او فرع بشكل منفصل ومدى مساهمته في ربحية الوحدة الاقتصادية ككل.

وعلى الامد القصير قد تواجه الوحدة الاقتصادية حالة يحقق فيها قسم او خط انتاجي معين خسارة تؤثر على ربحية الشركة وعليه فان القرار الذي يجب ان تتخذه الشركة لمواجهة هذه المشكلة هو الغاء هذا القسم الا ان ذلك لا يمكن الا من خلال اعتماد التحليلات الخاصة بتكاليف الملائمة حيث ان التكاليف الملائمة بقرار الغاء هذا القسم تتمثل بالتكاليف التي يمكن تجنبها او توفيرها في حالة الغاء القسم والتي يتم مقارنتها باجمالي عائد المساهمة المفقود في حالة الغاء القسم فاذا كانت التكاليف التي يمكن تجنبها اكبر من اجمالي عائد المساهمة الذي تفقده الشركة في حالة الغاء القسم فان القرار يكون بالغاء القسم والعكس صحيح مع الاخذ بنظر الاعتبار التكاليف الفرصية نتيجة وجود طاقات عاطلة.

مثال(1): افترض ان شركة الهدى الصناعية تمتلك ثلاث خطوط انتاجية، وقدم اليك كشف الدخل التقديري للعام 2011 وكما يلي:

شركة الهدى الصناعية
كشف الدخل التقديري لسنة 2011

الاجمالي	C	B	A	التفاصيل
200,000 (94,000)	50,000 (24,000)	50,000 (20,000)	100,000 (50,000)	المبيعات -(التكاليف المتغيرة)
106,000 (76,000)	26,000 (28,000)	30,000 (22,000)	50,000 (26000)	عائد المساهمة -(التكاليف الثابتة)
30,000	(2,000)	8000	24000	صافي الدخل

قدم مدير التخطيط مقترحاً بالغاء الخط الانتاجي (c) لانه يحقق خسارة مقدارها (2000) دينار، وذكر بأن التكاليف التي لايمكن تجنبها من قبل الشركة فيما لة الغي الخط الانتاجي (c) هي (6000) دينار تمثل النفقات والرواتب العامة للادارة العامة في الشركة.
المطلوب/ هل تتفق مع اقتراح مدير التخطيط ???

الحل: التحليل التفاضلي

التكاليف الثابتة لقسم (c) = 28000 دينار

نطرح التكاليف التي لا يمكن تجنبها لقسم (c) = 6000 دينار

التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة الغاء القسم (c) = 22,000 دينار

ملاحظة: نقارن بين التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة الغاء القسم (c) مع عائد المساهمة المفقود للقسم (c).

التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة الغاء القسم (c) = 22,000 دينار

نطرح منه اجمالي عائد المساهمة المفقود للقسم (c) = (26,000) دينار

مقدار الانخفاض في صافي دخل الشركة = (4000) - دينار

اذن القرار: لا نوافق على المقترح

توضيح لحل المثال السابق:

قد يتضح من النظرة الاولى ان بيانات المثال السابق يمكن تحسين ربحية الشركة من خلال الغاء الخط (c)

الانتاجي، نظراً لانه يحقق خسارة مقدارها (2000) دينار الا ان اتخاذ هذا القرار يتطلب الارتكاز على المزيد من

التحليل للتكاليف المرتبطة بالخط الانتاجي، من خلال الاعتماد على مفهوم التكاليف الملائمة لهذا القرار، والتي تمثل

التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة الغاء المنتج او الخط الانتاجي او القسم حيث تقسم التكاليف الثابتة الى التكاليف

التي يمكن تجنبها والتكاليف التي لا يمكن تجنبها حيث تتضمن التكاليف التي يمكن تجنبها (تلك التكاليف التي لم

تتحملها الشركة اذ ما قررت الغاء الخط الانتاجي او القسم او المنتج).

اما التكاليف التي لا يمكن تجنبها (فهي التكاليف التي تتحملها الشركة بغض النظر عن قرار الالغاء او

الابقاء على خط انتاجي). ففي المثال السابق بلغت التكاليف الثابتة للمنتج (c) (28,000) دينار ومن ضمنها

(6000) دينار رواتب ونفقات الادارة العامة للشركة وهي التي لا يمكن تجنبها وبذلك تكون التكاليف التي يمكن تجنبها

في حالة الغاء الخط الانتاجي او القسم (22,000) دينار وهي التي تتم مقارنتها بعائد المساهمة المفقود لو الغي القسم او الخط الانتاجي (c) فاذا كان عائد المساهمة اكبر من التكاليف التي يمكن تجنبها فأن الغاء الخط الانتاجي سوف يؤدي الى انخفاض في الربحية الكلية للشركة والعكس صحيح. ولتوضيح أثر اتخاذ قرار الغاء الخط الانتاجي او القسم او المنتج يمكن اعداد كشف الدخل المقارن للشركة.

قائمة كشف الدخل المقارن التي تبين أثر الغاء او الابقاء بالخط الانتاجي (c) على اجمالي ارباح الشركة

التفاصيل	الابقاء على الخط الانتاجي (c)	الغاء الخط الانتاجي (c)	الفرق بالزيادة او النقصان
المبيعات	50,000	صفر	50,000
-(التكاليف المتغيرة)	(24,000)	صفر	(24,000)
عائد المساهمة	26,000	صفر	26,000
-(التكاليف الثابتة)	(28,000)	(6000)	(22,000)
صافي الدخل	(2000)	(6000)	(4000)

مثال (2):

تنتج شركة الرحمة للادوية ثلاث منتجات رئيسية، ادوية، مستحضرات تجميل، مستلزمات منزلية، ، وقدم اليك كشف الدخل التقديري للمنتجات الثلاثة وكما يلي:
كشف الدخل لمنتجات شركة الرحمة للادوية

التفاصيل	خط الادوية	مستحضرات التجميل	مستلزمات منزلية	الاجمالي
المبيعات	125,000	75,000	50,000	250,000
-(التكاليف المتغيرة)	(50,000)	(25,000)	(30,000)	(105,000)
عائد المساهمة	75,000	50,000	20,000	145,000
-(التكاليف الثابتة)	29500	15,500	8000	50,000

15,000	6500	7,500	1000	اعلان
2000	1000	500	500	مياه وكهرباء
5000	2000	2000	1000	اندثار
20,000	4000	6000	10000	الايجار
3000	500	500	2000	التأمين
30,000	6000	9000	15000	ادارية عامة
<u>125,000</u>	<u>28,000</u>	<u>38,000</u>	<u>59,000</u>	اجمالي المصروفات الثابتة
20,000	(8000)	12,000	16,000	صافي الدخل

قدم اليك مقترح الغاء خط المستلزمات المنزلية الذي يحقق خسارة مقدارها (8000) دينار، هل توافق

على المقترح ؟؟؟؟، علماً ان :

1. تمثل المرتبات تلك المرتبات الخاصة بالعاملين على خط كل منتج، ويمكن الاستغناء عن كل العاملين في المستلزمات المنزلية اذا الغي هذا الخط.
 2. تمثل قيمة الاعلانات المباشرة لمنتجات كل خط انتاجي.
 3. استهلاك المياه والكهرباء تمثل استهلاك الشركة كلها وتمثل القيمة المحملة لكل خط منتج ما خصص له بحسب المساحة التي يشغلها.
 4. تمثل الاندثارات قيمة انثار الاثاث المستخدم في عرض منتجات الشركة المختلفة، وعلى الرغم من ان الاثاث جديد تقريباً الا انها مصممة بحسب احتياجات عرض كل منتج وان القيمة المحصلة عن بيعها ستكون زهيدة.
 5. يمثل الايجار قيمة ايجار المبنى كله وتخصص قيمة الايجار على المنتجات بحسب قيمة المبيعات لكل منتج.
 6. يمثل التأمين على كل نوع من المخزون من المنتجات الثلاثة.
 7. تمثل المصروفات الادارية العامة تكلفة الحسابات والمشتريات وباقي المصروفات الادارية وتخصص على اساس قيمة المبيعات لكل منتج، وسوف لاختلف هذه المصروفات اذا الغي خط المنتج الخاص بالمستلزمات المنزلية.
- المطلوب/ هل تتفق مع اقتراح الغاء الخط الانتاجي (المستلزمات المنزلية) او الابقاء عليه؟؟؟

الحل:

إذا الغيت المستلزمات المنزلية ستخسر الشركة (20,000) دينار عائد المساهمة والذي يساهم في تغطية التكاليف الثابتة للشركة، ولكن الغاء هذا المنتج قد تؤدي الى تفادي انفاق بعض هذه التكاليف، إذا كانت التكاليف الثابتة التي توفرها الشركة تزيد عن عائد المساهمة يكون من الافضل الغاء هذا المنتج حيث سيؤدي ذلك الى زيادة صافي ارباح الشركة كلها، من ناحية اخرى اذا لم يكن باستطاعة الشركة ان تخفض التكاليف الثابتة بما يزيد عن عائد المساهمة فمن الافضل عدم الغاء هذا المنتج، وعليه يكون السؤال ما هي التكاليف التي يمكن تفاديها لتعويض الخسارة من الإيرادات او خسارة عائد المساهمة اذا الغي هذا الخط الانتاجي؟ وكما ذكرنا سابقاً انه لا يمكن تجنب كل التكاليف الثابتة فقد يكون بعضها مرتبط بالخط الانتاجي تكاليف غارقة وبعض التكاليف تكون مخصصة عامة والتي لا تختلف بغض النظر عن الغاء خط المنتج او الاحتفاظ به.

التفاصيل	التكاليف التي يمكن تجنبها	التكاليف التي لا يمكن تجنبها	اجمالي التكاليف
المرتبات	.....	8000	8,000
الاعلان	.....	6500	6500
المياه والكهرباء	1000	.....	1000
الاندثار	2000	....	2000
الايجار	4000	....	4000
التأمين	....	500	500
مصروفات عمومية	<u>6000</u>	<u>.....</u>	<u>6000</u>
اجمالي التكاليف الثابتة	<u>13000</u>	<u>15000</u>	<u>28000</u>

حتى يمكن بيان اثر الغاء خط المنتج على اجمالي ارباح الشركة، فإنه يمكن مقارنة عائد المساهمة المفقود نتيجة الغاء خط المنتج بالتكاليف التي يمكن تجنبها.
المقارنة:

التكاليف التي يمكن تجنبها لو الغي المنتج = 15000 دينار

مطروح منه اجمالي عائد المساهمة المفقود نتيجة الغاء المنتج = (20000) دينار

الانخفاض في اجمالي ارباح الشركة كلها (5000) - دينار

وفي هذه الحالة التكاليف الثابتة التي يمكن تجنبها نتيجة الغاء خط المستلزمات المنزلية تقل عن عائد المساهمة المفقود نتيجة لذلك، وبناء عليه فلا يجب الغاء خط المستلزمات المنزلية الا اذا وجد خط منتج اكثر ربحية ليحل محله.

كشف الدخل المقارن لتحليل خط المنتج

التفاصيل	الابقاء على المنتج	الغاء المنتج	الفرق بالزيادة او النقصان
المبيعات	50,000	صفر	50,000
مطروح منه التكاليف المتغيرة	(30,000)	<u>صفر</u>	<u>(30,000)</u>
عائد المساهمة	20,000	صفر	20,000
المرتببات	8,000	صفر	8000
الاعلان	6500	صفر	6500
المياه والكهرباء	1000	1000	صفر
الاندثار	2000	2000	صفر
الايجار	4000	4000	صفر
التأمين	500	صفر	5000
مصروفات عمومية	<u>6000</u>	<u>6000</u>	<u>صفر</u>
اجمالي التكاليف الثابتة	<u>28000</u>	<u>13000</u>	<u>15000</u>
صافي الدخل	(8000)	(13000)	(5000)

وكما يتضح من العمود رقم 3 ان صافي الدخل سوف يقل (5000) دينار اذا الغي خط المستلزمات المنزلية، وهي نفس النتيجة التي حصلنا عليها من التحليل السابق.

مثال / 3

تفكر ادارة شركة الجنوب بالغاء القسم (A) الذي يحقق خسارة قدرها (8500) دينار والاتي ملخص لكشف الدخل للشركة والقسم (A) بالفصل الاخير من عام 2012 :

كشف دخل لقسم (A) وللشركة

الشركة	خط A	التفاصيل
480,000	11,000	المبيعات
(193,400)	(45,800)	- (التكاليف المتغيرة)
<u>286600</u>	<u>64200</u>	عائد المساهمة
		- (التكاليف الثابتة)
49,000	15,000	الرواتب
6,000	16,000	الطاقة
19,900	5,000	اعلان مباشر
12,000	4,000	اعلان عام
37,000	10,000	الايجار
49,000	1,500	ضرائب العمل
3,500	8,000	الاندثارات على الاجهزة
5,200	12,000	التأمين على المخزون
1,700	400	ضرائب الملكية على
81,000	26,000	المخزون
<u>(251,700)</u>	<u>(72,700)</u>	م. قسم الخدمات
		اجمالي المصروفات الثابتة
34,900	(8500)	صافي الدخل

والاتي بعض المعلومات الاضافية:

1. كل الاقسام الانتاجية تقع في نفس البناية والشركة مستأجرة لهذه البناية بموجب عقد سنوي ثابت.

2. اذا الغي القسم (A) ستخفض تكاليف الطاقة بمقدار (500) دينار لكل فصل.
3. اذا الغي القسم (A) عامل واحد فقط سوف يتم نقله الى قسم اخر علماً ان راتب هذا العامل (2500) دينار لكل فصل.
4. ستنتقل المعدات والمكائن في القسم (A) الى الاقسام الاخرى وان ربع مصاريف التأمين على المخزون وضرائب الملكية في القسم (A) تعود الى المكائن والمعدات في هذا القسم.
5. تضم الشركة ثلاث اقسام للخدمات وسوف يتم تسريح عاملين اذا الغي القسم (A) مجموع الرواتب والمصاريف الاخرى لهذين العاملين (4500) دينار لكل فصل.
6. ضرائب العمل محسوبة على اساس الرواتب المدفوعة مباشرة في كل قسم.
- المطلوب/ في ظل الافتراضات المبينة ادناه هل يجب على الشركة الغاء القسم (A) او الابقاء عليه:
1. على فرض عدم توفر فرصة بديلة للمكان الذي يشغله القسم (A) هل يجب الغاء القسم؟؟؟
2. على فرض ان الشركة تمتلك فرصة بديلة لاستغلال الطاقات العاطلة في القسم بعائد قدره (35000) دينار للفصل الواحد .
3. على فرض ان الشركة تمتلك فرصة بديلة من خلال تأجير المكان الذي يشغله القسم (A) وذلك من خلال تأجيره بمبلغ (15,000) دينار شهرياً، هل تنصح الشركة بالغاء القسم (A) ؟؟؟

الحل/

التكاليف التي لا يمكن تجنبها	التكاليف التي يمكن تجنبها	اجمالي التكاليف	التفاصيل
2500	12,500	15,000	الرواتب*
		16,000	الطاقة
1100	500	5,000	اعلان مباشر
....	5000	4,000	اعلان عام
4000	.....	10,000	الايجار
		1,500	ضرائب العمل
10,000	.....	8,000	الاندثارات على الاجهزة
250	1250	12,000	التأمين على المخزون
		400	ضرائب الملكية على
8000	.....	<u>26,000</u>	المخزون
300	900	<u>(72,700)</u>	م. قسم الخدمات
100	300		مجموع التكاليف الثابتة

<u>21500</u>	<u>4500</u>		
<u>(48,750)</u>	<u>(24950)</u>		

نسبة ضرائب العمل = مجموع الضرائب للقسم المعني ÷ الواتب للقسم المعني × 100

$$15000 \div 1500 = 10\% \quad , \quad 12500 \times (100 \div 110) = 1250 \text{ دينار}$$

الحل/ المقارنة:

1. التكاليف الثابتة التي يمكن تجنبها لو الغي القسم (A) = 24,950 دينار

مطروح منه اجمالي عائد المساهمة المفقود لو الغي القسم (A) = (64,200) دينار

الانخفاض في صافي الربح = (-39,250) دينار

2. في حالة وجود فرصة بديلة = + 35,000 دينار

الانخفاض في صافي ربح الشركة لو الغي القسم واستغلال الفرصة البديلة (-4,250) دينار

3. في حالة وجود فرصة بديلة (3) = (15000×3) 45000 دينار

الزيادة في صافي ربح الشركة لو تم الغاء القسم (A)

ملاحظة: يجب الانتباه الى الفترة الزمنية كان في السؤال هو فصلي ولكن في هذه النقطة جاء ايراد شهري وهنا

يحول الى فصلي من خلال الضرب بـ (3) تمثل عدد الاشهر الخاص بالفصل

القرار: بصورة عامة يكون الاختيار رقم (3) الغاء القسم واختيار الفرصة البديلة.

اما اذا كان الاختيار لكل حالة يكون:

1. الابقاء على القسم.

2. الابقاء على القسم.

3. الغاء القسم واستغلال الفرصة البديلة.

رابعاً: قرارات التصنيع او الشراء Make or buy decisions

نتطرق هنا الى مفهوم الملائمة في قرارات اخرى وهي عندما تكون الشركة امام قرار تصنيع احد مكونات منتجها او شراؤه من مجهز خارجي، مع الاخذ بنظر الاعتبار الطاقة الانتاجية العاطلة (Idle capacity)، وتسمى هذه القرارات ايضاً بقرارات الحصول من مصدر خارجي او من مصدر داخلي Outsourcing or Insourcing، ان حصول الشركة على ما تحتاجه من مصدر خارجي Outsourcing يقصد به شراء السلع او الاجزاء او الخدمات من مجهز او مورد خارجي بدلاً من انتاج نفس السلع او الاجزاء او توفير نفس الخدمات داخل الشركة، وانتاج نفس السلع او الاجزاء او توفير نفس الخدمة داخل الشركة يطلق عليه الحصول من مصدر داخلي Insourcing، فالشركة يمكن ان تتوقف عن تصنيع الاجزاء او المكونات بمصانعها مفضلة شراؤها من مجهز خارجي، على سبيل المثال تقرر محلات فسقة للحلويات شراء الكريمة من محلات اخرى بدلاً من تصنيعها داخل المحلات.

في بعض الاحيان نجد ان لكل من الجودة والكلفة ودرجة الاعتماد على المجهزين غالباً ما يكون لهذه العوامل تأثيراً بالغاً في هذا النوع من القرارات، فعلى سبيل المثال نلاحظ ان انتاج الاجزاء قد يتطلب خبرة خاصة او يد عاملة ماهرة بشكل غير عادي، او مواد نادرة لا تتوفر لدى الشركة التي تحتاج هذه الاجزاء، الامر الذي يفرض على الشركة في هذه الحالة ضرورة شراء هذه الاجزاء من مجهز خارجي، كما اننا نجد في بعض الاحيان ان الشركة ربما تفضل انتاج الاجزاء والمكونات لتحتفظ لنفسها بقدر اكبر من الرقابة على تصميم المنتج وتكنولوجيا انتاجه وتشغيله. وتتعتمد قرارات التصنيع او الشراء على اساس ان هناك جزءاً من التكاليف الثابتة لا يمكن تجنبها، وهذه التكاليف تكون غير ملائمة لاتخاذ القرار لانها موجودة بالوضع الحالي والوضع البديل، وفي الغالب فإن التكاليف الثابتة التي لا يمكن تجنبها هي التكاليف الثابتة التعاقدية Fixed committed cost وهي تكاليف ملزمة سواء تم التصنيع او تم اللجوء الى الشراء الخارجي.

ويقدم المحاسب الاداري المعلومات اللازمة المبنية على التحليل التفاضلي للتكاليف الملائمة بهدف مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات المناسبة على ان تأخذ بنظر الاعتبار الامور الاتية:

1. عد عناصر التكاليف المتغيرة كافة تكاليف ملائمة في عملية التحليل التفاضلي بين البدائل.
2. تعتبر التكاليف التي نشأت عن عملية التصنيع تكاليف ملائمة في عملية المفاضلة.
3. تعتبر التكاليف الثابتة الصناعية التي لا يمكن تجنبها تكاليف غير ملائمة في عملية التحليل التفاضلي لان الوحدة الاقتصادية ستحملها سواء قامت بعملية الشراء او بعملية التصنيع.
4. وجود طاقة عاطلة (غير مستغلة) وهل من الممكن الاستفادة منها في عملية التصنيع او وجود بدائل اخرى للاستفادة من هذه الطاقة.
5. تأثير حجم الانتاج في قبول الشراء او التصنيع.

مثال 1/

تقوم شركة تقنيات البصرة بانتاج اجهزة الحاسوب، ويتضمن الحاسوب على مشغل اقراص الفيديو (DVD)، وخطه الشركة للعام القادم انتاج 10,000 وحدة وفيما يلي البيانات الخاصة بأجمالي تكاليف الانتاج المتوقعة وكلفة انتاج الوحدة.

البيان	اجمالي تكاليف انتاج 10,000 وحدة	كلفة الوحدة المتوقعة $10,000 \div (1) = 2$
مواد مباشرة	9,000,000 دينار	900 دينار
اجور مباشرة	2,500,000 دينار	250 دينار
تكاليف صناعية اضافية متغيرة	1,500,000 دينار	150 دينار
تكاليف صناعية اضافية ثابتة محملة	5,000,000 دينار	500 دينار
اجمالي تكاليف الانتاج	18,000,000 دينار	1,800 دينار

وقد قدمت شركة الخليج الالكترونية عرضاً لشركة تقنيات البصرة ان تبيع لها 10,000 وحدة من مشغل الاقراص الفيديو (DVD) بسعر 1,600 دينار، فهل تقبل الشركة هذا العرض؟؟؟

ملاحظات على الحل:

- ان المقارنة الاولى بين كلفة انتاج الوحدة وقدرها 1,800 دينار بسعر العرض وقدره 1,600 دينار تشير بوضوح الى افضلية الشراء على التصنيع الداخلي لمشغلات الاقراص، الا انه نادر ما تكون الاجابة بمثل هذا الوضوح، ومع هذا فإنه لاتخاذ مثل هذه القرارات تحتاج ادارة الشركة الاجابة على السؤال الاتي: (ما هو الفرق في التكاليف الملائمة بين البديلين؟؟) للاجابة على هذه السؤال ينبغي علينا الاخذ بالاعتبار العوامل الاتية عند تحديد التكاليف التفاضلية:
 - تعد تكاليف المواد المباشرة والاجور المباشرة والتكاليف الصناعية المتغيرة تكاليف تفاضلية.
 - تعد التكاليف الصناعية الاضافية الثابتة المتعلقة بانتاج مشغلات الاقراص تكاليف تفاضلية يمكن الاستغناء عن تحملها في حالة الشراء من جهاز خارجي.
 - تعد التكاليف الصناعية الثابتة العامة والتي يتم تحملها على تكاليف انتاج مشغلات الاقراص تكاليف غير تفاضلية اذ سوف تتحملها الشركة سواء قامت بشراء مشغلات الاقراص او تم تصنيعها داخلياً، ونفترض هنا ان تلك التكاليف ترتبط بالطاقة الانتاجية الحالية للشركة وانها لاتوجد استخدامات بديلة للطاقة غير المستغلة اذا لم يتم استخدامها في انتاج مشغلات الاقراص.

4. يتوقف قرار المفاضلة بين التصنيع الداخلي او الشراء من الخارج في هذه الحالة على حجم الانتاج المتوقع نظراً لوجود بعض عناصر التكاليف الثابتة المرتبطة بانتاج مشغلات الاقراص، وان انخفاض حجم الانتاج عن حدود معينة سوف يجعل القرار في غير صالح بديل التصنيع الداخلي لانه سوف يرتفع متوسط الكلفة للوحدة.

الان نفترض ان:

أ. ان الطاقة الانتاجية المستخدمة في انتاج مشغل الاقرص سوف تكون في السنة القادمة طاقة عاطلة اذا تم شراء مشغلات الاقراص.

ب. ان مبلغ 3,000,000 دينار من التكاليف الصناعية الاضافية الثابتة سيستمر تحمله في السنة القادمة بصرف النظر عن قرار الانتاج، كما نفترض ان مبلغ 750,000 دينار من التكاليف الصناعية الاضافية الثابتة سوف لن يتم تحملها اذا تم ايقاف انتاج مشغل الاقراص. الحل/

التكاليف الملائمة الاجمالية 10,000 وحدة		التكاليف الملائمة للوحدة		البيان
الشراء	التصنيع	الشراء	تصنيع	
16,000,000	—	1,600	—	الشراء من الخارج (10,000 وحدة × 1,600 دينار)
—	9,000,000	—	900	مواد مباشرة
—	2,500,000	—	250	اجور مباشرة
—	1,500,000	—	150	تكاليف صناعية اضافية متغيرة
—	2,000,000	—	200	تكاليف صناعية اضافية ثابتة
16,000,000	15,000,000	1,600	1,500	اجمالي التكاليف الملائمة
1,000,000 دينار		100 دينار		الفرق لصالح تصنيع مشغل اقراص الفيديو

يلاحظ من خلال الحل في اعلاه ان الشركة ستوفر مبلغاً قدره 1,000,000 دينار اذا تم انتاج مشغلات الاقراص بدلاً من الشراء من الخارج من شركة الخليج الالكترونية، في هذه الحالة نجد ان تصنيع مشغل الاقراص يكون مفضلاً، ويبين الحل لنا ان التكاليف الصناعية الاضافية الثابتة وقدرها 2,000,000 دينار تكون في ظل بديل

التصنيع وليس في ظل بديل الشراء لماذا؟ وذلك لان التكاليف الثابتة هي ثابتة في الاجل القصير وتصبح متغيرة في الاجل الطويل، وقرار توقف انتاج مشغلات الاقراص يعد طويل الاجل، ومن ثم فإن التكاليف الصناعية الاضافية الثابتة وقدرها 2,000,000 دينار يمكن توفرها فيما لو تم شراء مشغلات الاقراص بدلاً من تصنيعها، وعليه فإن مبلغ 2,000,000 دينار الذي يمكن تقاؤها في المستقبل يعد تكاليف ملائمة لاتخاذ قرار التصنيع او الشراء. وتم استبعاد مبلغ 3,000,000 دينار تكاليف صناعية لا يمكن تجنبها لانها لا تختلف بين البديلين لان التكاليف المستقبلية سوف لن تختلف بين الدائل، لذا فهي تكاليف غير ملائمة.

مثال/ 2 تنتج الشركة العامة للصناعات الكهربائية مكيف الهواء الشبكي نسيم الرافدين وهي تعمل حالياً بـ 80% من طاقتها الانتاجية، وتشتري الشركة احد اجزاء المكيف وهو الشباك من السوق المحلية بسعر 2400 دينار للشباك الواحد، ويؤكد التنبؤ بالمبيعات المستقبلية ان الانتاج الاعتيادي سيبقى ضمن حدود 80% من الطاقة الانتاجية. تفكر الشركة حالياً في انتاج 10,000 شبك بدلاً من شرائها من السوق المحلية بوصفها وسيلة لاستخدام الطاقة العاطلة وقد قدرت التكاليف اللازمة لانتاج 10,000 شبك وكما يلي:

الاجمالي 10,000 شبك	البيات
6,300,000	مواد مباشرة
10,950,000	اجور مباشرة
3,000,000	تكاليف صناعية متغيرة
8,250,000	تكاليف صناعية ثابتة
28,500,000	اجمالي تكاليف الصنع
2,850	تكلفة الشباك الواحد

علماً انه في حالة الشراء يمكن تخفيض التكاليف الصناعية بمقدار 150,000 دينار
المطلوب:

1. بصفتك محاسب اداري هل تنصح الشركة باتخاذ قرار الصنع او الشراء ???

2. هل يتغير القرار السابق اذا كانت الكمية المطلوبة 3000 وحدة ???

حل المطلوب الاول/ يمكن الوصول الى القرار المناسب من خلال استخدام التحليل التفاضلي وكالاتي:

التكاليف الملائمة الاجمالية 10,000 شبك		التكاليف الملائمة للوحدة		البيان
الشراء	التصنيع	الشراء	تصنيع	
24,000,000	—	2400	—	تكاليف الشراء (10,000 شبك × 2400 دينار)
—	6,300,000	—	630	مواد مباشرة
—	10,950,000	—	1,095	اجور مباشرة
—	3,000,000	—	300	تكاليف صناعية متغيرة
—	1,500,000	—	150	تكاليف صناعية ثابتة
24,000,000	21,750,000	2.400	2,175	اجمالي التكاليف الملائمة
2,250,000 دينار		225 دينار		الفرق لصالح تصنيع الشبك

القرار: يتضح من التحليل التفاضلي اعلاه ان اختيار بديل التصنيع سيؤدي الى تخفيض او توفير في التكاليف بمقدار 2,250,000 دينار، وبذلك فإن الوضع البديل التصنيع هو الافضل لانه اقل تكلفة.

جواب المطلوب الثاني:

التكاليف الملائمة الاجمالية 3,000 شباك		التكاليف الملائمة للوحدة		البيان
الشراء	التصنيع	الشراء	تصنيع	
7,200,000	—	2400	—	تكاليف الشراء (3,000 وحدة × 2400 دينار)
—	1,890,000	—	630	مواد مباشرة
—	3,285,000	—	1,095	اجور مباشرة
—	900,000	—	300	تكاليف صناعية متغيرة
—	1,500,000	—	500	تكاليف صناعية ثابتة
7,200,000	7,575,000	2.400	2525	اجمالي التكاليف الملائمة
375,000 دينار		125 دينار		الفرق لصالح الشراء الشباك

القرار: تم رفض بديل التصنيع والابقاء على الوضع الحالي (الشراء) لان تكلفة تصنيع الشباك الواحد تبلغ 2525 دينار بينما تبلغ تكلفة شرائه 2400 دينار لذلك هناك توفير في اجمالي التكاليف في حالة الشراء مقدارها 375,000 دينار.

مثال/ 3 تحتاج احدى الشركات الى 10,000 وحدة في السنة القادمة من قطعة معينة ، وكانت تكلفة انتاج هذه الوحدات كالتالي:

البيان	كلفة الوحدة المتوقعة	اجمالي تكاليف انتاج 10,000 وحدة
مواد مباشرة	7	70,000 دينار
اجور مباشرة	3	30,000 دينار
تكاليف صناعية (60% ثابتة)	5	50,000 دينار
تكاليف صناعية عامة موزعة	4	40,000 دينار
اجمالي تكاليف الانتاج	19 دينار	190,000 دينار

يتوقع ان ترتفع اسعار المواد الخام في الفترة المقبلة بنسبة 20% وان ترتفع تكلفة الاجور الصناعية بنسبة 10% اما التكاليف الاخرى ستبقى على ما هي عليه. وتقدم مورد خارجي وعرض بيع هذه الكمية الى الشركة وبسعر 18 دينار للوحدة، وقد وجدت الشركة انه اذا تم قبول هذا العرض فانه يمكنها توفير مبلغ 10,000 دينار الاعباء الصناعية الثابتة و 10,000 دينار من التكاليف الصناعية العامة الموزعة بالاضافة الى امكانية تأجير الآلات المستخدمة في انتاج هذه الوحدات الى الغير بمبلغ 25,000 دينار .

الحل: حتى يتم اتخاذ القرار المناسب يجب تحديد التكاليف الملائمة للانتاج الداخلي ومقارنتها مع تكاليف الشراء ويتم ذلك من خلال التحليل التفاضلي وكالتالي:

التكاليف الملائمة الاجمالية 10,000 وحدة		التكاليف الملائمة للوحدة		البيان
الشراء	التصنيع	الشراء	تصنيع	
180,000	—	18	—	تكاليف الشراء (10,000 وحدة × 18 دينار)
—	84,000	—	8.40	مواد مباشرة (7×120%)
—	33,000	—	3.3	اجور مباشرة (3×110%)
—	20,000	—	2	تكاليف صناعية متغيرة (5×40%)
—	10,000	—	1	تكاليف صناعية ثابتة
—	10,000	—	1	تكاليف الصناعية العامة
—	25,000	—	2.5	تكلفة الفرصة البديلة (اجرة الآلات للغير)
180,000	182,000	18	18.20	اجمالي التكاليف الملائمة
2000 دينار		0.20 دينار		الفرق لصالح الشراء

ملاحظات على الحل:

لقد تم تعديل تكاليف المواد المباشرة والاجور المباشرة لانه يتوقع ارتفاع اسعارهما، وقد قسمت التكاليف الصناعية الى مجموعتين هما: المتغيرة والثابتة واعتبرت التكاليف المتغيرة تكاليف ملائمة للانتاج اما التكاليف الصناعية الثابتة فانها تكاليف غير ملائمة لانها سوف تستمر في الحدوث اذا تم الانتاج او الشراء من المورد الخارجي، ولكن يمكن توفير جزء من التكاليف الثابتة للانتاج الداخلي لذلك يعتبر هذا الجزء من التكاليف ملائم لاتخاذ القرار، ونتيجة لتحليل

التفاضلي في اعلاه فإن اجمالي التكاليف الملائمة للانتاج الداخلي تصبح 182,000 دينار وتكلفة الوحدة الواحدة 18.2 دينار، ولان سعر الشراء للوحدة الواحدة هو 18 دينار وهذا اقل من تكلفة الانتاج، اذن يجب قبول عرض المورد الخارجي يعني القرار لصالح عملية (الشراء) لانه سوف يحقق وفرة بتكاليف مقدارها 2000 دينار.

مثال (4) // تنتج شركة سامسونج جهاز الموبايل ويدخل في عملية تصنيعه الجزء (LX2) وتقدر الشركة احتياجها من هذا الجزء 100,000 وحدة سنوياً. وتقوم الشركة حالياً بتصنيع الكمية المطلوبة وقد توفرت لديك البيانات الاتية من سجلات الشركة عن تكاليف الانتاج:

البيان	تكلفة الوحدة المتوقعة	اجمالي تكاليف انتاج 100,000 وحدة
مواد مباشرة	200	200,000,000 دينار
اجور مباشرة	100	10,000,000 دينار
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة	100	10,000,000 دينار
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	175	17,500,000 دينار
اجمالي تكاليف الانتاج	575 دينار	57,500,000 دينار

تفكر الشركة حالياً بشراء الجزء (LX2) من جهاز خارجي بسعر 400 دينار للقطعة، فضلاً عن سعر الشراء تدفع الشركة 50 دينار للجزء عن اجور الفحص والشحن.

المطلوب: بوصفك محاسباً ادارياً هل تتصح الشركة بشراء الكمية المطلوبة من الجزء (LX2) من جهاز خارجي او تصنيعها داخل الشركة في ظل الافتراضات الاتية:

1. ان الشركة ستتحمل جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة في حالة الشراء.
2. ان الشركة ستوفر 60% من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة في حالة الشراء.
3. ان الشركة ستوفر 10% من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة في حالة الشراء، كما يمكن تأجير الطاقة المتاحة لانتاج الجزء (LX2) الى الغير بأيجار سنوي مقداره 9000,000 دينار.

جواب المطلوب الاول:

التكاليف الملائمة الاجمالية 100,000 وحدة		التكاليف الملائمة للوحدة		البيان
الشراء	التصنيع	الشراء	تصنيع	
40,000,000	—	400	—	تكاليف الشراء
5,000,000	—	50	—	سعر الشراء اجور الفحص والشحن
—	20,000,000	—	200	تكلفة الصنع الملائمة
—	10,000,000	—	100	مواد مباشرة
—	10,000,000	—	100	اجور مباشرة تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
45.000.000	40,000,000	450 دينار	400 دينار	اجمالي التكاليف الملائمة
5,000,000 دينار		50 دينار		الفرق لصالح التصنيع

القرار: يتضح من التحليل التفاضلي ان الوضع البديل (الشراء) سوف يؤدي الى زيادة التكاليف بمقدار 5.000,000 دينار، ولذلك ننصح الشركة بالاستمرار بتصنيع القطعة داخل الشركة.

جواب المطلوب الثاني:

التكاليف الملائمة الاجمالية 100,000 وحدة		التكاليف الملائمة للوحدة		البيان
الشراء	التصنيع	الشراء	تصنيع	
40,000,000	—	400	—	تكاليف الشراء
5,000,000	—	50	—	سعر الشراء اجور الفحص والشحن

التكاليف الملائمة الاجمالية 100,000 وحدة		التكاليف الملائمة للوحدة		البيان
الشراء	التصنيع	الشراء	تصنيع	
40,000,000	—	400	—	تكاليف الشراء
5,000,000	—	50	—	سعر الشراء اجور الفحص والشحن
—	20,000,000	—	200	تكلفة الصنع الملائمة
—	10,000,000	—	100	مواد مباشرة
—	10,000,000	—	100	اجور مباشرة
—	1,750,000	—	100	تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
—	9,000,000	—	17.5	تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة (175 × 10%)
45,000,000	50,750,000	450 دينار	507.5 دينار	اجمالي التكاليف الملائمة
5,500,000 دينار		55 دينار		الفرق لصالح الشراء

القرار: ننصح الشركة بشراء الجزء من المجهز الخارجي لان ذلك سيوفر تكاليف مقدارها 5,500,000 دينار.

جواب المطلوب الثالث:

التكاليف الملائمة الاجمالية 100,000 وحدة		التكاليف الملائمة للوحدة		البيان
الشراء	التصنيع	الشراء	تصنيع	
40,000,000	—	400	—	تكاليف الشراء
5,000,000	—	50	—	سعر الشراء اجور الفحص والشحن
—	20,000,000	—	200	تكلفة الصنع الملائمة
—	10,000,000	—	100	مواد مباشرة
—	10,000,000	—	100	اجور مباشرة
—	1,750,000	—	100	تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
—	9,000,000	—	17.5	تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة (175 × 10%)
45,000,000	50,750,000	450 دينار	507.5 دينار	اجمالي التكاليف الملائمة
5,750,000 دينار		57.5 دينار		الفرق لصالح الشراء

القرار: ننصح الشركة بشراء الجزء من المجهز الخارجي لان ذلك سيوفر تكاليف مقدارها 5,750,000 دينار.

مثال / 5

تصنع شركة شط العرب الصناعية 12,000 وحدة سنوياً من احد الاجزاء التي تدخل في انتاج احد منتجاتها، وادناه بعض المعلومات عن تكلفة هذا الجزء:

البيان	كلفة الوحدة المتوقعة بالدينار
مواد مباشرة	12
اجور مباشرة	8
تكاليف صناعية غير مباشرة (25% منها متغيرة)	20
اجمالي تكاليف الانتاج	40

عرض مجهز خارجي على الشركة ببيعها ذلك الجزء بسعر 30 دينار للوحدة، كما بلغت مصاريف الشراء (3 دينار للوحدة). فاذا علمت ان المصاريف الصناعية غير المباشرة الثابتة تضم كلاً مما يأتي:

المصاريف الصناعية غير المباشرة	كلفة الوحدة المتوقعة
رواتب مشرفي العمل	8
صيانة وتصليلات	2
ايجار عام	2
مصاريف ادارية عامة	3
اجمالي تكاليف الانتاج	15 دينار

اذا قبلت الشركة هذا العرض فإن 60% من رواتب مشرفي العمل و 80% من مصاريف الصيانة والتصليلات ستخفض في حالة شراء هذا الجزء المطلوب:

- هل على الشركة قبول عرض المجهز او الاستمرار بالصنع؟؟؟
- اذا توفرت للشركة فرصة بديلة باستغلال المكان المستخدم لتصنيع الجزء مقابل عائد 35000 دينار سنوياً فهل تقبل الشركة عرض المجهز؟؟؟

الحل:

التكاليف الملائمة الاجمالية 12,000 وحدة		التكاليف الملائمة للوحدة		البيان
الشراء	التصنيع	الشراء	تصنيع	
360,000	—	30	—	تكاليف الشراء
36000	—	3	—	سعر الشراء م. شراء
—	144,000	—	12	تكلفة الصنع الملائمة
—	96,000	—	8	مواد مباشرة
—	60,000	—	5	اجور مباشرة
—	1,750,000	—	4.5	تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة*
—	9,000,000	—	1.6	رواتب مشرفي العمل** مصاريف الصيانة والتصليح***
396.000	376,800	33 دينار	31.4 دينار	اجمالي التكاليف الملائمة
—	35000	—	—	تكلفة الفرصة البديلة
396,000 دينار	—	411,800	—	اجمالي التكاليف بعد الفرصة البديلة

* تكاليف صناعية غير مباشرة = $20 \times 25\% = 5$ دينار / وحدة

** رواتب مشرفي العمل = $8 \times 60\% = 4.5$ دينار / وحدة

*** مصاريف الصيانة والتصليح = $2 \times 80\% = 1.6$ دينار / وحدة

1. القرار بدون فرصة بديلة: رفض عرض المجهز والاستمرار بالصنع.

2. القرار مع وجود فرصة بديلة: قبول عرض المجهز واستغلال الفرصة البديلة وإيقاف التصنيع.

خامساً: قرار قبول الطلبية الخاصة او رفضها Special Orders decision

الطلبية الخاصة هي عبارة عن امر انتاجي او طلبية يتقدم بها زبون معين بسعر اقل من السعر المعروف او الذي تتبع الوحدة الاقتصادية منتوجاتها في السوق، او بسعر اقل من التكلفة الكلية للمنتوج. تواجه الوحدة الاقتصادية هذا النوع من القرارات عندما تتوفر طاقة انتاجية عاطلة (غير مستغلة)، اي عندما لا يغطي البرنامج الانتاجي الخاص بشركة كل طاقتها الانتاجية فيبقى جزء من الطاقة الانتاجية من دون استغلال او عاطلاً. في مثل هذا الموضوع تواجه الادارة مشكلة قبول طلبية خاصة تؤدي الى استغلال افضل للطاقة الانتاجية العاطلة والسؤال الذي يطرح نفسه ما هي الحدود السعرية التي تسمح للادارة بالمفاضلة بين البديلين وهما قبول الطلبية الخاصة او رفضها.

وقد بيد للوهلة الاولى ان على الادارة رفض اي طلبية خاصة لا تغطي على الاقل التكلفة الكلية لانتاج الطلبية، اي لا تغطي التكاليف المتغيرة المرتبطة بالطلبية الخاصة وكذلك نصيب هذه الطلبية من التكاليف الثابتة الصناعية والتسويقية والادارية، الا ان هذا التحليل المعتمد على التكاليف الكلية لا يعد تحليلاً سليماً في جميع الاحوال فهو يؤدي في مثل هذه الحالة الى قرارات ادارية خاطئة. ان قرار الادارة بقبول الطلبية الخاصة يكون سليماً اذا غطى سعر بيع الطلبية على الاقل التكاليف الملائمة المرتبطة بهذه الطلبية، حتى لو كان هذا السعر لا يغطي التكاليف الكلية لانتاج الطلبية اذ ان اي ايراد يزيد عن التكاليف الملائمة المرتبطة بهذه الطلبية سيساهم في تغطية التكاليف الثابتة ويزيد من صافي ربح الشركة. تجدر الاشارة الى ان وجود طاقة عاطلة لدى الشركة في الاجل القصير يسبب تكاليف ثابتة تتحملها الوحدة الاقتصادية في جميع الاحوال سواء قبلت او رفضت الطلبية الخاصة، والتكلفة في هذه الحالة هي تكلفة غير تفاضلية او غير ملائمة لاتخاذ القرار مما تقدم من الممكن تحديد الشروط الواجب توفرها لقبول الطلبية الخاصة بسعر بيع يقل عن التكاليف الكلية وهذه الشروط هي:

1. توفر طاقة عاطلة (غير مستغلة) في الاجل القصير.
2. تجاهل التكاليف الثابتة التي لا تتفاوت من بديل الى اخر لانها تكاليف غير ملائمة ومن ثم فهي تكاليف غير تفاضلية.
3. عدم تأثير سعر الطلبية الخاصة سلباً في السعر السائد للمنتج في السوق او على حصتها السوقية.
4. ان يغطي سعر الطلبية الخاصة على الاقل التكاليف الملائمة المترتبة على قبول الطلبية الخاصة، سواء كانت هذه التكاليف متغيرة ام تكاليف ثابتة خاصة بالطلبية ويمكن تجنبها في حالة رفض الطلبية الخاصة.

تمرين (1): يمتلك مصنع السلام لصناعة الاثاث طاقة لانتاج 1250 سريراً سنوياً ويبلغ الانتاج الحالي للمصنع 1000 سرير تباع لتجار التجزئة بسعر 17500 دينار للسرير الواحد، تقدم احد الفنادق بطلب الى ادارة المصنع لشراء 250 سرير بسعر 15000 دينار للسرير الواحد وكانت تقديرات التكاليف الخاصة بـانتاج السرير الواحد كما يلي:

التفاصيل	تكاليف انتاج السرير الواحد
مواد مباشرة	8000 دينار
اجور مباشرة	2000 دينار
ت.ص.غ.م. متغيرة	2500 دينار
ت.ص.غ.م. ثابتة	1600 دينار
عمولة مندوبي المبيعات	900 دينار
اجمالي تكلفة انتاج السرير الواحد	15000 دينار

وقد طلبت ادارة الفندق ادخال تعديلات على تصميم السرير وقدرت كلفتها بـ(1000) دينار للسرير الواحد، ولا تتحمل الطلبية الخاصة اية عمولة لمندوبي المبيعات.
المطلوب: بصفتك محاسباً ادارياً في مصنع السلام للاثاث، هل تنصح ادارة المصنع بقبول الطلبية الخاصة او رفضها؟؟؟

الحل: عند المفاضلة بين سعر الطلبية الخاصة البالغ 15000 دينار للسرير الواحد، وبين التكلفة الكلية للسرير البالغة 16000 دينار (15000 + 1000 دينار تكلفة تعديل التصميم) يتم رفض الطلبية الخاصة لان تكلفة السرير الواحد اعلى من سعر البيع.

ان اتخاذ الادارة قراراً برفض الطلبية الخاصة بناءً على المفاضلة بين سعر البيع وبين التكلفة الكلية للسرير الواحد هو قرار خاطئ بل يجب ان يتخذ القرار بناء على التحليل التفاضلي الاتي:

التكاليف الملائمة المترتبة على قبول الطلبية الخاصة

البيان	تكاليف الملائمة لانتاج السرير الواحد
مواد مباشرة	8000 دينار
اجور مباشرة	2000 دينار
ت.ص.غ.م. متغيرة	2500 دينار
مصاريف تعديل التصميم	1000 دينار
اجمالي تكلفة الملائمة لانتاج السرير الواحد	13500 دينار

القرار: قبول الطلبية الخاصة لان سعر الطلبية الخاصة البالغ 15000 دينار أعلى من التكاليف الملائمة المترتبة على قبول الطلبية الخاصة والبالغة 13500 دينار للسرير الواحد، لذلك ستحقق الشركة ربحاً اضافياً مقداره (375000 دينار) وكما يأتي:

الارباح الناتجة عن قبول الطلبية:

التفاصيل	تكاليف انتاج السرير الواحد	اجمالي التكاليف الملائمة 250
المبيعات	15000	3,750,000
مواد مباشرة	8000 دينار	2,000,000
اجور مباشرة	2000 دينار	500,000
ت.ص.غ.م. متغيرة	2500 دينار	625,000
تكاليف تعديل التصميم	1000 دينار	250,000
اجمالي تكلفة انتاج السرير الواحد	13500 دينار	3,375,000
صافي الدخل	1500 دينار	375,000

على فرض يتم الحل على اساس الوضعين وهما الوضع البديل بعد قبول الطلبية والوضع الحالي قبل قبول الطلبية والفرق التفاضلي بينهم وكما يلي:

التفاصيل	قبل قبول الطلبية 1000 وحدة	بعد قبول الطلبية 1250 وحدة	الفرق التفاضلي 250 وحدة
المبيعات 17500 × 1000 15000 × 250	17,500,000 صفر	17,500,000 3,750,000	3,750,000
- (التكاليف المتغيرة) مواد مباشرة اجور مباشرة ت.ص.غ.م. متغيرة ت.ص.غ.م. ثابتة عمولة مندوبي المبيعات تكاليف تعديل التصميم	8000,000 2000,000 2,500,000 1,600,000 900,000 صفر	10,000,000 2,500,000 3,125,000 1,600,000 900,000 250,000	2,000,000 500,000 625,000 صفر صفر 250,000
اجمالي تكاليف الانتاج	15,000,000	18,375,000	3,375,000
صافي الدخل	2,500,000	2,875,000	375,000

ملاحظات على الحل:

- تم استبعاد التكاليف الثابتة البالغة 1600 دينار عند احتساب تكاليف الطلبية الخاصة، لأنها تكاليف غير ملائمة، أو هي تكاليف غير تفاضلية لأن الشركة تتحملها سواء رفضت الطلبية أو قبلتها. بمعنى آخر ان التكاليف الثابتة المذكورة انفاً هي تكاليف لا يمكن تجنبها سواء تم قبول الطلبية أو رفضها، أي تكاليف غير مرتبطة أو ناشئة بسبب الطلبية الخاصة.
- تم استبعاد عمولة مندوبي المبيعات من تكاليف الطلبية الخاصة، لأن الطلبية الخاصة تتم مباشرة مع الشركة دون مندوبي المبيعات.
بالرجوع للمثال السابق بأفترض ان الشركة بإمكانها استغلال الطاقة العاطلة (غير المستغلة) في مجال آخر يعطي عائد مساهمة مقداره 2500 دينار للوحدة.
المطلوب: بصفتك المحاسب الاداري للشركة هل تنصح الشركة بقبول الطلبية الخاصة أو رفضها.

التكاليف الملائمة المترتبة على قبول الطلبية الخاصة

البيان	تكاليف الملائمة لانتاج السرير الواحد
مواد مباشرة	8000 دينار
اجور مباشرة	2000 دينار
ت.ص.غ.م. متغيرة	2500 دينار
مصاريف تعديل التصميم	1000 دينار
تكلفة الفرصة الضائعة	2500 دينار
اجمالي تكلفة الملائمة لانتاج السرير الواحد	16000 دينار

القرار: رفض الطلبية الخاصة لان سعر بيع الطلبية الخاصة البالغ 15000 دينار اقل من التكاليف الملائمة المرتبطة بالطلبية الخاصة البالغة 16000 دينار لذلك ستحقق الشركة خسارة مقدارها (250000) دينار وكما ياتي:

$$\text{خسارة السرير الواحد} = 16000 - 15000 = 1000 \text{ دينار للسرير الواحد}$$

$$\text{اجمالي خسارة الطلبية الخاصة} = 1000 \times 250 = 250,000 \text{ دينار .}$$

تمرين(2):

تقوم شركة الحدباء لصناعة المنسوجات بانتاج المناشف بمصانعها على الاتمة في محافظة البصرة، بطاقة فعلية مقدارها (600,000) منشفة سنوياً ويقابل ذلك 80% من طاقتها الانتاجية المتاحة وكانت بيانات التكاليف كما يلي:

البيان	بيانات التكاليف
سعر البيع	50 دينار
مواد مباشرة	5 دينار
اجور مباشرة	6 دينار
ت.ص.غ.م	4,200,000 دينار سنوياً (600,000 دينار منها ثابتة)
م. تسويقية وادارية ثابتة	800,000 دينار سنوياً

تقدم احد زبائن الشركة بطلب لشراء (100,000) منشفة بسعر (20) دينار للمنشفة الواحدة، علماً ان الشركة تتحمل مصاريف نقل قدرها 140,000 دينار، اذا قبلت هذه الطلبية وكذلك ان قبول هذه الطلبية لايؤثر على الاسعار السائدة في السوق.

المطلوب: بصفتك محاسباً ادارياً هل يجب قبول الطلبية الخاصة؟؟ وما هو أثر قبول الطلبية على ربحية الشركة؟؟؟

الحل/

1. التكاليف الملائمة المترتبة على قبول الطلبية الخاصة

التكاليف الملائمة لانتاج المنشف الواحد	البيان
5 دينار	مواد مباشرة
6 دينار	اجور مباشرة
6 دينار	ت.ص.غ.م. متغيرة
$140,000 \div 100,000 = 1.4$ دينار	مصاريف نقل للداخل
18.4 دينار	مجموع التكاليف الملائمة للوحدة

القرار: قبول الطلبية الخاصة وذلك لان سعر الطلبية الخاص اكبر من الكلفة الملائمة للوحدة .

2. اثر قبول الطلبية على ربحية الشركة

اجمالي التكاليف الملائمة 100,000	تكاليف انتاج المنشف الواحد	التفاصيل
2,000,000	20	المبيعات
		- التكاليف الملائمة للطلبية
500,000	5 دينار	مواد مباشرة
600,000	6 دينار	اجور مباشرة
600,000	6 دينار	ت.ص.غ.م. متغيرة

140,000	1.4 دينار	مصاريف نقل
1,840,000	18.4 دينار	اجمالي تكلفة انتاج المنشف الواحد
160,000	1.6 دينار	صافي الربح

3. تقييم قرار قبول الطلبية الخاصة بالاعتماد على اعداد كشف الدخل للحالتين قبول الطلبية وبدون قبول

الطلبية الخاصة

الفرق التفاضلي 100,000 وحدة	بعد قبول الطلبية 700,000 وحدة	قبل قبول الطلبية 600,000 وحدة	التفاصيل
2,000,000	30,000,000 2,000,000	30,000,000 صفر	المبيعات 50 × 600,000 20 × 100,000
2,000,000 500,000 625,000 صفر صفر 250,000	10,000,000 2,500,000 3,125,000 1,600,000 900,000 250,000	8000,000 2000,000 2,500,000 1,600,000 900,000 صفر	- (التكاليف المتغيرة) مواد مباشرة اجور مباشرة ت.ص.غ.م. متغيرة ت.ص.غ.م. ثابتة عمولة مندوبي المبيعات تكاليف تعديل التصميم
3,375,000	18,375,000	15,000,000	اجمالي تكاليف الانتاج
375,000	2,875,000	2,500,000	صافي الدخل

التمرين (3):

تتوفر لدى شركة النور الصناعية طاقة انتاجية متاحة مقدارها (2500) وحدة من احد المنتجات، في حين

انها تنتج (2000) وحدة، والاتي البيانات المتوقعة عن التكاليف الشهرية لهذا المنتج:

بيانات التكاليف	البيان
40 دينار	سعر البيع
14 دينار	مواد مباشرة
6 دينار	اجور مباشرة
4 دينار	ت.ص.غ. م متغيرة
17000 دينار شهرياً	ت.ص.غ. م ثابتة
2500 دينار شهرياً	م. تسويقية وادارية ثابتة

تقدمت شركة بطلبية خاصة لشراء 400 وحدة من هذا المنتج بسعر قدره 25 دينار علماً ان قبول هذه الطلبية سيوفر عمولة رجال البيع التي تشكل 50% من التكاليف التسويقية والادارية المتغيرة. على فرض عدم تأثير المبيعات الحالية للشركة بقبول الطلبية او رفضها، علماً ان التكاليف التسويقية والادارية المتغيرة للوحدة 3 دينار للوحدة.

المطلوب: هل يجب على الشركة قبول الطلبية او رفضها. وما اثر قبول الطلبية على ربحية الشركة.
الحل/ التكاليف الملائمة المترتبة على قبول الطلبية الخاصة

التكاليف الملائمة لانتاج الواحد الواحد	البيان
14 دينار	مواد مباشرة
6 دينار	اجور مباشرة
4 دينار	ت.ص.غ.م. متغيرة
$3 \times 50\% = 1.5$ دينار	مصاريف نقل للداخل
25.5 دينار	مجموع التكاليف الملائمة للوحدة

القرار: رفض الطلبية الخاصة وذلك لان سعر الطلبية الخاص اقل من الكلفة الملائمة للوحدة .

اثر قبول الطلبية على ربحية الشركة

التفاصيل	تكاليف انتاج المنشف الواحد	اجمالي التكاليف الملائمة 400 وحدة
المبيعات	25	10,000
- التكاليف الملائمة للطلبية		
مواد مباشرة	14 دينار	5600
اجور مباشرة	6 دينار	2400
ت.ص.غ.م. متغيرة	6 دينار	1600
مصاريف نقل	1.4 دينار	600
اجمالي تكلفة انتاج الواحد	25.5 دينار	1200
صافي الربح	(0.5) دينار	(200) دينار

التمرين / 4

يبلغ سعر البيع الاعتيادي لاجد منتجات شركة الهاني الصناعية 500 دينار /وحدة، وتقدم احد زبائن الشركة بطلب لشراء 2000 وحدة بسعر خاص قدره 350 دينار /وحدة، وبصفتك المحاسب الاداري لشركة الهاني، طلب منك المساعدة في تقييم قرار قبول او رفض هذه الطلبية، وقدمت اليك المعلومات الاتية عن تكاليف انتاج هذا المنتج وكما يلي:

بيانات التكاليف	البيان
150 دينار/ وحدة	مواد مباشرة
100 دينار/ وحدة	اجور مباشرة
80 دينار/ وحدة (90% منها متغيرة)	ت.ص.غ. م
70 دينار/ وحدة (35% منها ثابتة)	مصاريف بيعية وادارية

المطلوب: على فرض توفر طاقة فائضة لقبول الطلبية وان السعر الخاص بالطلبية لن يؤثر على الاسعار السائدة في السوق، فهل على شركة الهاني قبول هذه الطلبية، مبيناً اثر ذلك على صافي ربح الشركة، واذا لم تقبل الشركة الطلبية فما هو اقل سعر لقبول هذه الطلبية.

التكاليف الملائمة المترتبة على قبول الطلبية الخاصة

التكاليف الملائمة لانتاج الواحد الواحد	البيان
150 دينار	مواد مباشرة
100 دينار	اجور مباشرة
$80 \times 90\% = 72$ دينار	ت.ص.غ.م. متغيرة
$45.5 \times 70\% = 31.85$ دينار	مصاريف بيعية وادارية
367.5 دينار	مجموع التكاليف الملائمة للوحدة

القرار: رفض الطلبية الخاصة وذلك لان سعر الطلبية الخاص اقل من الكلفة الملائمة للوحدة .

اثر قبول الطلبية على ربحية الشركة

التفاصيل	تكاليف انتاج المنشف الواحد	اجمالي التكاليف الملائمة 2000 وحدة
المبيعات	350	700,000
- التكاليف الملائمة للطلبية		
مواد مباشرة	150 دينار	300,000
اجور مباشرة	100 دينار	200,000
ت.ص.غ.م. متغيرة	72 دينار	144,000
مصاريف بيعية وادارية	45.5 دينار	91,000
اجمالي تكلفة انتاج الواحد الواحد	367.5 دينار	735,000
صافي الربح	(17.5) دينار	(35,000) دينار

القرار: رفض الطلبية وان اقل سعر ممكن ان تقبله الشركة هو اكبر او يساوي 367.5 دينار للوحدة الواحدة.

التمرين / 5

تقوم شركة النهريين الصناعية بإنتاج احد الأجزاء التي تدخل في صناعة احد منتجاتها وبمستوى 20000 وحدة شهرياً، وتقوم الشركة في حالة توفر طاقات عاطلة بتلبية طلبات الزبائن من هذه الأجزاء وبيعه كمنتج نهائي، وأدناه بيانات تكاليف هذا الجزء وكما يلي:-

مواد مباشرة 1500 دينار/ جزء

أجور مباشرة 1000 دينار/ جزء

م. ص. غ. م. 750 دينار/ جزء (40% منها متغيرة)

مصاريف إدارية وبيعية 500 دينار/ جزء (تتحملها الشركة فقط في حالة بيع الجزء كمنتج نهائي، علماً إن التكاليف الثابتة منها تشكل 80%)

والمطلوب منك اتخاذ القرارات المناسبة لكل حالة من الحالات الآتية:

1. تلقت الشركة عرض من أحد المنتجين لبيعها هذا الجزء بكلفة شراء تقدر ب (3000) دينار/ جزء، إذا قبلت الشركة هذا العرض فإن م.ص.غ.م الثابتة ستستمر بمعدل 60% من مقدارها الحالي، فهل على الشركة قبول عرض المجهز. وفي حالة رفض عرض المجهز فما هو اقل سعر يمكن أن تقبله الشركة.
2. ترغب الشركة في الدخول إلى الأسواق الخارجية وتمتلك طاقة فائضة تمكنها من تلبية طلب أحد الزبائن لبيع 10000 جزء بسعر خاص قدره 3500 دينار/ جزء بحيث لا يؤثر على الأسعار السائدة في السوق، علماً إن الشركة ستتحمل تكاليف شحن تبلغ 350 دينار/ جزء، كما تبلغ التكاليف الثابتة لإبرام هذه الصفقة 400000 دينار، فهل على الشركة قبول هذه الطلبية، وفي حال رفض الطلبية فما هو الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله مبيناً أثر ذلك على ربحية الشركة