



كلية الاقتصاد والإدارة
College of Business
& Economics

قسم المحاسبة

Qassim
University



جامعة القصير

مقرر ٢٣١ حسب: مبادئ المحاسبة الإدارية

التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات

أن اتخاذ القرارات أحد الوظائف الرئيسية للمدير حيث يواجه المديرون دائماً مشاكل اتخاذ قرارات مثل اختيار المنتجات التي تبيعها المنظمة، أو طرق الإنتاج التي تستخدمها، وأي قنوات التوزيع هي الأفضل؟ وبما أن المدير يعتمد على المعلومة المحاسبية لذا يجب ان تكون المعلومة المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرار.

الملائمة تعني : أن تكون المعلومة ذات صلة وثيقة بالقرار المراد اتخاذه.

شروط الملائمة أو المناسبة للتكاليف

لكي تكون التكاليف مناسبة فإن لها شرطين:

١. أن تكون تكاليف متوقعة الحدوث خلال الفترة التي يغطيها القرار أي تكاليف تحدث في المستقبل.
٢. أن تختلف باختلاف بدائل القرار.

• تحديد التكاليف الملائمة Relevant Costs :

أن التكاليف التي يمكن تفاديها تعتبر تكاليف ملائمة لاتخاذ القرار، والتكاليف التي يمكن تفاديها تُعرف بأنها التكاليف التي يمكن استبعادها (كلياً أو جزئياً) كنتيجة لاختيار بديل معين دون البدائل الأخرى في حالة اتخاذ القرار.

القرارات الإدارية والتكاليف الملائمة: يواجه المدير عدة قرارات يجب عليه البت فيها، من أهمها:

- ١- شراء اله جديدة او الإبقاء على الحالية .
- ٢- الغاء خط انتاجي يحقق خسارة او الاستمرار في تشغيله.
- ٣- تصنيع المنتج داخليا او شراؤه من الخارج .
- ٤- عمليات البيع الخاصة.

● كيف يتخذ المدير القرار:

هنالك خطوات يتبعها المدير عند اتخاذ قرار معين هي:

١. تجميع كل التكاليف المرتبطة لكل بديل يجب أخذه في الاعتبار

٢. استبعاد التكاليف الغارقة **Sunk Costs**

٣. استبعاد التكاليف التي لا تختلف بين البدائل

٤. اتخاذ القرار

● مفاهيم التكاليف لغرض اتخاذ القرار:

هنالك ثلاث مفاهيم تستخدم في هذا الأمر وهي:

١. التكاليف التفاضلية Differential Costs

٢. تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Costs

٣. التكاليف الغارقة Sunk Costs

مفهوم التكاليف التفاضلية (Differential Costs) :

هي تكلفة تكون موجودة في ضوء بديل معين، وفي نفس الوقت تكون غير موجودة في ضوء بديل أو بدائل أخرى. والتي قد يطلق عليها مصطلح "التكاليف الزائدة" والتي قد تشير فقط إلى الزيادة في التكاليف عند الانتقال من بديل إلى آخر. ولكن في حالة وجود انخفاض في التكاليف عند الانتقال من بديل إلى آخر، فإنه قد يشار إليها باستخدام مصطلح "التكاليف الناقصة".

ولذلك فإن مصطلح "التكاليف التفاضلية" له

مفهوماً أوسع يمكن أن يغطي كلا من الحالتين

(زيادة أو انخفاض التكاليف عند الانتقال من

بديل إلى آخر).

مثال :

افترض أن الشركة (القصيم) تفكر في تغيير طريقة أو سياسة التسويق، من التوزيع من خلال موزعين معتمدين لديها إلى التوزيع المباشر بواسطة معارض خاصة بالشركة.

والآتي مقارنة بين التكاليف والإيرادات الحالية (في ضوء بديل الاستمرار في التوزيع عن طريق الموزعين المعتمدين) وبين التكاليف والإيرادات المخططة

البيان	الموقف الحالي للتوزيع الخارجي	الموقف المقترح للتوزيع المباشر	التكاليف والإيرادات التفاضلية
الإيرادات	٧٠.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة (متغيرة)	٣٥.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	٥.٠٠٠
تكلفة الإعلان (ثابتة)	٨.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	(٣٥.٠٠٠)
عمولة البيع (متغيرة)	-	٤.٠٠٠	٤.٠٠٠
إهلاك مباني المخازن (ثابتة)	٥.٠٠٠	٨.٠٠٠	٣.٠٠٠
تكاليف ثابتة أخرى (ثابتة)	٦.٠٠٠	٦.٠٠٠	-
إجمالي التكاليف	٥٤.٠٠٠	٦٢٥.٠٠٠	٨٥.٠٠٠
صافي الدخل	١٦.٠٠٠	١٧٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠

مفهوم تكلفة الفرصة البديلة (Opportunity Costs) :

تكلفة الفرصة البديلة تمثل منافع مرتقبة (يمكن قياسها نقداً) من المتوقع أن تفقدها أو تضحي بها المنشأة نتيجة اختيار بديل معين والتخلي عن بديل آخر.

مثال:

على إفتراض أن إدارة شركة ما تدرس قرار المفاضلة بين
ثلاثة طرق لتسويق منتجها الرئيسي، وكانت إيرادات
المبيعات والتكاليف في ضوء كل بديل كما يلي:

الحل

البيان	البديل الأول	البديل الثاني	البديل الثالث
المبيعات (-) التكاليف المتغيرة	٦.٠٠٠ ٣٦.٠٠٠	٥.٠٠٠ ٣٢٥.٠٠	٤.٠٠٠ ٢٨.٠٠٠
= هامش المساهمة (-) تكلفة الفرصة البديلة	٢٤.٠٠٠ (١٧٥.٠٠)	١٧٥.٠٠ (٢٤.٠٠٠)	١٢.٠٠٠ (٢٤.٠٠٠)
الأثر النهائي	٦٥.٠٠	(٦٥.٠٠)	(١٢.٠٠٠)

مفهوم التكلفة الغارقة (Sunk Costs) :

التكلفة الغارقة هي التكاليف التي حدثت فعلاً، والتي لا يمكن تغييرها باتخاذ أي قرار يتم اتخاذه الآن أو مستقبلاً، فهي تكاليف لا يمكن تجنبها باتخاذ أي قرار حالي أو مستقبلي. ولذلك فإنه لا يتم استخدام هذه التكاليف (تكاليف غير ملائمة: Irrelevant Costs) في تحليل وتقويم البدائل المقترحة في أي موقف قرارى معين.

مثال (١) على قرار شراء آلة جديدة أو الإبقاء على الحالية :

البيان	الآلة القديمة	الآلة الجديدة
التكلفة	١٧٥,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
القيمة الدفترية المتبقية	١٤٠,٠٠٠	-
العمر الإنتاجي المتبقي	٤ سنوات	٤ سنوات
قيمة الخردة الآن	٩٠,٠٠٠	-
قيمة الخردة بعد ٤ سنوات	.	.
المصروفات المتغيرة السنوية	٣٤٥,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
الإيرادات السنوية	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠

• هل يُستغنى عن الآلة القديمة وتُشترى

الجديدة؟

• قد يقول مدير لا، لأن ذلك سيحقق خسارة قدرها ٥٠,٠٠٠ ريال.

ولاتخاذ مثل هذا القرار ينظر إلي إجمالي

الإيرادات والتكاليف لأربع سنوات، كما

يلي:

الحل

البيان	الاحتفاظ بالآلة القديمة	الآلة الجديدة	التكاليف والإيرادات التفاضلية
المبيعات	٢,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	.
المصروفات المتغيرة	(١,٣٨٠,٠٠٠)	(١,٢٠٠,٠٠٠)	١٨٠,٠٠٠
الخردة للقديمة	.	٩٠,٠٠٠	٩٠,٠٠٠
تكلفة الآلة الجديدة	-	(٢٠٠,٠٠٠)	(٢٠٠,٠٠٠)
إهلاك الآلة القديمة	(١٤٠,٠٠٠)	(١٤٠,٠٠٠)	.
صافي الدخل	٤٨٠,٠٠٠	٥٥٠,٠٠٠	٧٠,٠٠٠

وبالنظر للأربع سنوات مجتمعة يجب أن تستبعد المنظمة

مبلغ (٥٠٠٠ ريال) إذا اشترت الآلة الجديدة وتحقق زيادة

في صافي الدخل يساوي ٧٠٠٠ ريال . ويُلاحظ أن قيمة الآلة

القديمة (١٤٠,٠٠٠ ريال) ليس لها تأثير على نتائج التحليل

لأنها تعتبر تكلفة غارقة (Sunk Costs) ولا يُستند عليها عند

اتخاذ القرار.

مثال (٢) على قرار شراء آلة جديدة او الإبقاء على الحالية:

تنوي إحدى الشركات شراء آلة جديدة توفر في أجور العمال، حيث يبلغ ثمن الشراء ٣٠٠٠٠ ريال وعمرها الإنتاجي ١٠ سنوات، وفيما يلي البيانات الخاصة بالآلة القديمة والجديدة في ظل الاستخدام لهما:

البيان	الآلة الحالية	الآلة الجديدة
عدد الوحدات المباعة	٥٠٠٠	٥٠٠٠
ثمن بيع الوحدة	٤٠	٤٠
المواد الخام المباشرة للوحدة	١٤	١٤
الأجور المباشر للساعة	٨	٥
التكاليف الإضافية المتغيرة للوحدة	٣	٢
التكاليف الثابتة	٦٢٠٠٠	٦٢٠٠٠
تكاليف ثابتة أخرى للآلة الجديدة	-	٣٠٠٠

• هل ننصح بشراء وتشغيل الآلة

الجديدة أم يبقى على القديمة؟

الحل

الإيرادات والتكاليف التفاضلية	الآلة الجديدة	الآلة القديمة	البيان
-	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	إيراد المبيعات
			التكاليف المتغيرة:
-	(٧٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)	مواد خام
١٥٠٠٠	(٢٥٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	عمل مباشر
٥٠٠٠	(١٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠)	تكاليف إضافية
	(١٠٥٠٠٠)	(١٢٥٠٠٠)	إجمالي التكاليف المتغيرة
	٩٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	هامش المساهمة
-	(٦٢٠٠٠)	(٦٢٠٠٠)	التكاليف الثابتة
(٣٠٠٠)	(٣٠٠٠)	-	التكاليف الثابتة الأخرى
١٧٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٣٠٠٠	صافي الدخل

• ننصح بشراء وتشغيل الآلة الجديدة لأن

ذلك يحقق وفورات (نقص) في التكاليف

قدرها ١٧٠٠٠ ريال وبالتالي زيادة صافي

الدخل بمقدار ١٧٠٠٠ ريال.

مثال (٣) على قرار إضافة أو الغاء خط انتاجي:

لدى إحدى الشركات ثلاثة خطوط إنتاجية هي: الأدوية،

مستحضرات التجميل، والأدوات المنزلية. وفيما يلي

البيانات المتعلقة بهذه الخطوط:

البيان	الأدوية	مستحضرات التجميل	الأدوات المنزلية
المبيعات	١٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
التكاليف المتغيرة	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
هامش المساهمة	٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
التكاليف الثابتة:			
مرتبات المشرفين على المنتج	٢٩٥٠٠	١٢٥٠٠٠	٨٠٠٠
الإعلان	١٠٠٠	٧٥٠٠	٦٥٠٠
المياه والكهرباء	٥٠٠	٥٠٠	١٠٠٠
الإهلاك	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
إيجار المبنى	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠
التأمين على المنتج	٢٠٠٠	٥٠٠	٥٠٠
التكاليف الإدارية	١٥٠٠٠	٩٠٠٠	٦٠٠٠
إجمالي التكاليف الثابتة	٥٩٠٠٠	٣٨٠٠٠	٢٨٠٠٠
صافي الدخل أو الخسارة	١٦٠٠٠	١٢٠٠٠	(٨٠٠٠)

• يرى مدير الشركة بإيقاف خط الأدوات

المنزلية لأنه يحقق خسارة. فبماذا

تنصح؟

البيان	إبقاء الأدوات المنزلية	إلغاء الأدوات المنزلية	الانحراف
المبيعات	٥٠٠٠	صفر	(٥٠٠٠)
التكاليف المتغيرة	٣٠٠٠	صفر	(٣٠٠٠)
هامش المساهمة	٢٠٠٠	صفر	(٢٠٠٠)
التكاليف الثابتة:			
مرتبات المشرفين على المنتج	٨٠٠	صفر	٨٠٠
الإعلان	٦٥٠	صفر	٦٥٠
المياه والكهرباء	١٠٠	١٠٠	صفر
الإهلاك	٢٠٠	٢٠٠	صفر
إيجار المبنى	٤٠٠	٤٠٠	صفر
التأمين على المنتج	٥٠	صفر	٥٠
التكاليف الإدارية	٦٠٠	٦٠٠	صفر
إجمالي التكاليف الثابتة	٢٨٠٠	١٣٠٠	(١٥٠٠)
صافي الدخل أو الخسارة	(٨٠٠)	(١٣٠٠)	(٥٠٠) ريال

- ننصح بالإبقاء على الخط الإنتاجي لأن ربح الشركة سوف ينخفض بمبلغ ٥٠٠٠ ريال، حيث نلاحظ نقص في هامش المساهمة بمبلغ ٢٠٠٠٠ ريال ووفرات في إجمالي التكاليف الثابتة بمقدار ١٥٠٠٠ ريال وبالتالي الزيادة في قيمة الخسارة بمقدار ٥٠٠٠ ريال في حالة حذف خط الإنتاج المتعلق بتصنيع وبيع الأدوات المنزلية .

مثال (٤) على قرار الشراء من الخارج أو التصنيع بالداخل:

وفيه تجرى المفاضلة بين التصنيع للمنتج بداخل الشركة وبين الشراء من مورد خارجها.

مثال:

بفرض أن شركة بونر تقوم بتصنيع أحد الأجزاء التي تدخل في أحد منتجات الشركة الرئيسية، بفرض أن أحد الموردين من خارج الشركة قدم للشركة عرض بأن يورد عدد الوحدات كاملة بسعر ١٩ ريال. وقد أعدت الإدارة المالية بالشركة تكاليف صنع الأجزاء داخلياً كما يلي:

التكاليف	للوحة الواحد	للإجمالي ٨٠٠٠ وحدة
مواد مباشرة	٦	٤٨٠٠٠
عمل مباشر	٤	٣٢٠٠٠
تكاليف إضافية متغيرة	١	٨٠٠٠
مرتبات المشرفين	٣	٢٤٠٠٠
إهلاك المعدات	٢	١٦٠٠٠
تكاليف إدارية عمومية	٥	٤٠٠٠٠
الإجمالي	٢١	١٦٨٠٠٠

فهل تقبل الشركة عرض المورد الخارجي أم تصنع الأجزاء بالداخل؟

من أجل اتخاذ هذا القرار لا بد من إجراء التحليل التفاضلي بين العرضين

التكاليف التفاضلية لـ ٨٠٠ وحدة		للوحدة الواحدة		التكاليف
الشراء	الصنع بالداخل	الشراء	الصنع بالداخل	
-	٤٨٠٠٠		٦	مواد مباشرة
-	٣٢٠٠٠		٤	عمل مباشر
-	٨٠٠٠		١	تكاليف إضافية متغيرة
-	٢٤٠٠٠		٣	مرتبات المشرفين
-	-	-	-	إهلاك المعدات
-	-	-	-	تكاليف إدارية عمومية
١٥٢٠٠٠		١٩		سعر الشراء من الخارج
١٥٢٠٠٠	١١٢٠٠٠	١٩	١٤	إجمالي التكلفة
	٤٠٠٠٠		٥	الانحراف لصالح

- من خلال التحليل التفاضلي ننصح إدارة الشركة بتصنيع أحد الأجزاء بالداخل لأن ذلك يوفر (نقص) في إجمالي التكاليف بمقدار ٤٠٠٠٠ ريال مقارنة بشراء الأجزاء من مورد خارجي

قرار قبول طلبية (أوامر) البيع الخاصة:

وفيه لا بد من مراعاة الآتي:

١. وجود فائض في الطاقة الإنتاجية

٢. سوق التوزيع

٣. الإمكانيات الإنتاجية

٤. التكاليف الإضافية

٥. التكاليف الثابتة

مثال (٥) على قرار قبول طلبية (أوامر) البيع الخاصة:

تقوم إحدى الشركات بتصنيع الأدوات الكهربائية وتبيعها للغير بسعر ٢٠ ريال للوحدة الواحدة، وتبلغ التكلفة المتغيرة للوحدة ٨ ريال. الطاقة الإنتاجية الكلية للشركة هي: ١٠٠٠٠ وحدة وتنتج وتبيع الشركة حالياً ٥٠٠٠ وحدة.

لقد تلقت عرضاً من أحد التجار بشراء عدد ٣٠٠٠ وحدة بسعر ١٠ ريال للوحدة.

فهل تنصح بقبول العرض أم ترفضه؟

الحل:

أولاً: لابد من استيفاء العوامل غير الكمية (بفرض أنه تم استيفائها)

ثانياً: التحليل التفاضلي:

الزيادة في الإيرادات عند قبول العرض: $3000 * 10 = 30000$ ريال

يخصم الزيادة في التكاليف عند قبول العرض: $3000 * 8 = 24000$ ريال

الزيادة في صافي الدخل: 6000 ريال

إذن على الشركة قبول العرض لأن ذلك يحقق دخل قدره 6000 ريال