

## الفصل الثاني التكاليف الملائمة 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 وتسويقها، أي طرق الإنتاج يجب استخدامها، قبول أو رفض الطلبات الخاصة،.....الخ. وتتعتمد القرارات الإدارية في اتخاذها على المعلومات المحاسبية، وتعتبر **خاصية الملائمة** من الخصائص الهامة التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها لأغراض اتخاذ القرارات.

### ما المقصود بخاصية الملائمة ؟

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

بمعنى أن تكون التكاليف متوقعة الحدوث خلال الفترة التي يغطيها القرار، فمثلاً إذا كانت الشركة ترغب في اتخاذ قرار بتقديم منتج جديد للسوق خلال السنة القادمة، فإنها سوف تهتم بتحديد تكاليف المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتوقعة خلال السنة القادمة، أما التكاليف التاريخية التي حدثت في الماضي فتعتبر تكاليف غير ملائمة للقرار ويطلق عليها تكاليف غارقة Sunk Cost.

### ب- أن تختلف باختلاف البدائل:

ويقصد بها أن التكاليف التي تختلف من بديل لآخر تكون ملائمة لاتخاذ القرار، أما التكاليف التي لا تختلف بين البدائل فتعتبر تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار، فمثلاً إذا كانت الإدارة تفاضل بين بدلين للإنتاج وكلاهما يحتاج إلى عمالة بمبلغ ٥٠٠٠ ريال ، فإن تكلفة العمالة تكون تكاليف غير ملائمة للمفاضلة بين البدلين، ولكن إذا كان البديل الأول يحتاج إلى عمالة بمبلغ ٦٠٠٠ ريال بينما يحتاج البديل الثاني إلى عمالة بمبلغ ٤٠٠٠ ريال ، ففي هذه الحالة تعتبر تكلفة العمالة تكلفة ملائمة لاتخاذ القرار والمفاضلة بين البدلين، لأنها تختلف بين البدلين المراد اختيار أحدهما، والفرق بينهما وقدره ٢٠٠٠ ريال (٦٠٠٠ - ٤٠٠٠) تسمى تكلفة تفاضلية Differential Cost.

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

١- قرار قبول أو رفض الطلبات الخاصة (الأوامر الخاصة).

٢- قرار الشراء أو التصنيع.

٣- قرار استبعاد أو إيقاف أحد خطوط الإنتاج.

٤- قرار استكمال تصنيع منتج أو بيعه بحالته.

### 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 الأسعار الأساسية للشركة، ولاتخاذ قرار قبول أو رفض هذه الطلبات يتم إعداد قائمة دخل للطلبية كالآتي:

$$\text{إيراد الطلبية} = \text{حجم الطلبية} \times \text{سعر البيع للطلبية} \quad \times \times$$

(-) تكاليف الطلبية:

$$\text{ت. متغيرة} = \text{حجم الطلبية} \times \text{ت. متغيرة للوحدة} \quad \times \times$$

ت. ثمانية للطلبية إن وجدت

$$(\times \times)$$

$$\times \times$$

$$+ \quad \text{تقبل الطلبية.}$$

$$- \quad \text{ترفض الطلبية.}$$

$$\times \times$$

صافي ربح أو خسارة الطلبية (التغير في ربح الشركة)

صفر يستوي القبول أو الرفض.

## مثال (١)

تقوم إحدى الشركات بإنتاج المنتج (س) بأحد مصانعها، حيث يبلغ سعر البيع ٢٥ ريال للوحدة، وتبلغ طاقة المصنع ٥٠٠٠٠ وحدة، ويبلغ حجم الإنتاج والمبيعات الحالي ٣٥٠٠٠ وحدة، وتحليل عناصر التكاليف اتضح أن التكاليف الصناعية كانت على النحو التالي:

البيان	ت . متغيرة الوحدة	ت . ثابتة الوحدة	إجمالي تكلفة الوحدة
مواد مباشرة	٦	-	٦
تكلفة عمالة صناعية	٠,٥	١,٥	٢
تكاليف صناعية إضافية	١	٣	٤
اجمالي التكاليف الصناعية	٧,٥	٤,٥	١٢

كما تبلغ التكاليف التسويقية ٧ ريالاً للوحدة منها ٥ ريال متغيرة والباقي ثابتة. وقد تقدم أحد العملاء بطلب لشراء ٥٠٠٠ وحدة بسعر ١١ ريال للوحدة، ويحتاج إنتاج هذه الكمية إلى تحمل الشركة مبلغ ٢٥٠٠ ريال لإعادة تشغيل التجهيزات الآلية.

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

### الإجابة

تتمثل تكلفة إنتاج الطلبية (التكاليف الملائمة) في:

- ت. الصناعية المتغيرة ٧,٥ ريال للوحدة
- ت. إعادة تشغيل التجهيز الآلي ٢٥٠٠ ريال

**بينما:** ت. الصناعية الثانية ٤,٥ ريال للوحدة ترتبط بالطاقة المتاحة بصرف النظر عن الطاقة المستخدمة ولن تتأثر بقبول أو رفض الطلبية، وتعتبر تكاليف غير ملائمة، وإيضاً التكاليف التسويقية ٧ ريال للوحدة لن تتأثر لأن الطلبية أمر خاص ولن يتكرر ولا يحتاج لتكاليف تسويقية.

ولاتخاذ القرار يتم إعداد قائمة دخل للطلبية كالآتي:

$$\text{إيراد الطلبية} = ١١ \times ٥٠٠٠ = ٥٥٠٠٠$$

(-) تكاليف الطلبية:

$$\begin{aligned} \text{ت. صناعية متغيرة} &= ٧,٥ \times ٥٠٠٠ = ٣٧٥٠٠ \\ \text{ت. إعادة تشغيل التجهيزات الآلية} &= ٢٥٠٠ \\ \text{صافي ربح الطلبية} &= ١٥٠٠٠ \end{aligned}$$

∴ تقبل الطلبية لأنها تحقق صافي ربح

## مثال (٢)

تنتج إحدى الشركات حالياً ١٠٠٠٠٠ وحدة من أحد المنتجات، ويبلغ متوسط تكلفة الوحدة ٣٢ ريال، ويبلغ سعر البيع في الوقت الحاضر ٤٨ ريال للوحدة، وقد تقدم أحد العملاء بعرض لشراء ١٠٠٠٠ وحدة بسعر ٢٨ ريال للوحدة، وقد اتضح من تحليل التكاليف أن التكاليف الكلية بعد قبول هذا العرض تبلغ ٣٤٠٠٠٠٠ ريال، هل تنصح الشركة بقبول هذا العرض؟

### الإجابة

**تحديد تكاليف العرض:**

$$\begin{aligned} \text{التكاليف الكلية بعد العرض} &= ٣٤٠٠٠٠٠ \text{ ريال} \\ \text{(-) التكاليف الكلية قبل العرض} &= ٢٣ \times ١٠٠٠٠٠ \\ \text{تكاليف العرض} &= ٢٠٠٠٠٠ \text{ ريال} \end{aligned}$$

ولاتخاذ قرار قبول او رفض العرض يتم اعداد قائمة دخل للعرض كالآتي:

إيراد العرض	=	٢٨ × ١٠٠٠٠	=	٢٨٠٠٠٠٠	ريال
(-) تكاليف العرض				٢٠٠٠٠٠	ريال
صافي ربح العرض				٨٠٠٠٠	ريال

∴ ننصح الشركة بقبول العرض لأنه يحقق صافي ربح

### 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 + التكاليف الثابتة الخاصة بعملية التصنيع (يمكن تجنبها بعدم التصنيع)

- تكلفة الشراء = عدد الوحدات × سعر شراء الوحدة

### مثال (١)

تقوم إحدى الشركات بتصنيع أحد الأجزاء التي يدخل في تصنيع منتجاتها النهائية، وتبلغ احتياجاتها من هذا الجزء ١٠٠٠٠ وحدة سنوياً، وقد حددت إدارة الحسابات تكلفة تصنيع هذا الجزء كالآتي:

التكلفة المتوقعة للوحدة	إجمالي التكاليف المتوقعة لإنتاج ١٠٠٠٠ وحدة	
٨	٨٠٠٠٠	مواد مباشرة
١	١٠٠٠٠	أجور مباشرة
٤	٤٠٠٠٠	تكاليف إضافية متغيرة
٢	٢٠٠٠٠	ت. مناولة المواد وإعداد الآلات
		ت. إضافية ثابتة (تشمل إيجار
٣	٣٠٠٠٠	المصنع، التأمين، ت. إدارية)
١٨	١٨٠٠٠٠	اجمالي

وهناك عرض من مورد خارجي يعرض توريد هذا الجزء للشركة بسعر ١٦ ريال للوحدة.

### المطلوب:

- ١- هل تنصح الشركة بتصنيع هذا الجزء داخلياً أو شراؤه من الخارج؟
- ٢- بفرض أن الشركة تفضل بين ثلاثة بدائل هي:  
أ- التصنيع الداخلي.  
ب- الشراء من الخارج  
ج- الشراء من الخارج مع استغلال الطاقة المتاحة في تصنيع منتجات أخرى تحقق زيادة في الإيرادات المستقبلية بمبلغ ٨٠٠٠٠ ريال و التكاليف المستقبلية بمبلغ ٥٥٠٠٠ ريال، فما هو البديل الأفضل؟
- ٣- ما هي العوامل غير المالية (النوعية) التي يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ قرار الشراء من الخارج؟

### الإجابة

#### لاحظ:

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

١- لاتخاذ القرار تتم المقارنة بين:

ت. التصنيع:	ت. الشراء:
مواد مباشرة ٨٠٠٠٠	
أجور مباشرة ١٠٠٠٠	
ت. إضافية متغيرة ٤٠٠٠٠	
ت. مناولة المواد والإعداد ٢٠٠٠٠	
<u>١٥٠٠٠٠</u>	<u>١٦٠٠٠٠</u>

أو:  $١٥ \times ١٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠$  ريال

∴ يفضل التصنيع الداخلي لأنه الأقل تكلفة و يحقق وفر في التكاليف بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال.

٢- لاتخاذ القرار تتم المقارنة بين:

تكلفة التصنيع:	تكلفة الشراء من الخارج:	ت. الشراء من الخارج واستغلال الطاقة المتاحة:
١٥٠٠٠٠ ريال	١٦٠٠٠٠ ريال	ت. الشراء ١٦٠٠٠٠ ريال
		(-) ربح المنتجات الجديدة: $٨٠٠٠٠ - ٥٥٠٠٠ = ٢٥٠٠٠$ ريال
		<u>١٣٥٠٠٠</u> ريال

∴ بفضل الشراء من الخارج مع استغلال الطاقة المتاحة لأنه الأقل تكلفة.

٣- من اهم العوامل غير المالية (النوعية) التي يجب على الشركة أخذها في الاعتبار عند اتخاذ قرار الشراء من الخارج هي:

- ضمان مستوى الجودة المطلوب في الأجزاء المشتراه.

- ضمان الحصول على الوحدات المشتراه في الوقت المناسب حتى لا يتعطل الإنتاج.

ولتدنية المخاطر المتعلقة بهذه العوامل تدخل الشركات عادة في عقود طويلة الأجل مع الموردين لضمان الالتزام بشروط الجودة المطلوبة وجداول تسليم محددة.

## مثال (٢)

تقوم شركة الدوسري بتصنيع أحد الأجزاء التي تدخل في منتجاتها الرئيسية، وقد قام قسم التكاليف بالشركة بإعداد التقرير التالي عن تكاليف إنتاج هذا الجزء:

تكلفة الوحدة	تكلفة إنتاج ٨٠٠٠ وحدة	
٦	٤٨٠٠٠	مواد مباشرة
٤	٣٢٠٠٠	أجور مباشرة
١	٨٠٠٠	ت. إضافية متغيرة
٣	٢٤٠٠٠	مرتبات المشرفين
٢	١٦٠٠٠	إهلاك معدات
٥	٤٠٠٠٠	تكاليف إضافية موزعة
<u>٢١</u>	<u>١٦٨٠٠٠</u>	

وقد تسلمت الشركة عرضاً من أحد الموردين الخارجيين لتوريد ٨٠٠٠ وحدة سنوياً بسعر ١٩ ريال للوحدة.

## المطلوب:

١- هل تقبل الشركة هذا العرض وتوقف إنتاج هذا الجزء داخلياً؟

٢- بفرض أنه في حالة إيقاف التصنيع والشراء من الخارج، فإن المساحة المتاحة يمكن تأجيرها للغير مقابل إيجار سنوي ٥٠٠٠٠ ريال، هل من الأفضل للشركة الاستمرار في التصنيع أو الشراء من الخارج مع تأجير المساحة المتاحة للغير؟

## الإجابة

**لاحظ:**

التكاليف الملائمة لهذا القرار هي (مواد مباشرة، أجور مباشرة، ت. إضافية متغيرة، مرتبات المشرفين) لأنها مرتبطة بعملية التصنيع، أما إهلاك المعدات غير ملائم لأنه قد تم شراء المعدات فعلاً من قبل وتعتبر تكلفة غارقة، وأيضاً التكاليف الإضافية الموزعة غير ملائمة لأنها ستستمر في المستقبل سواء تم الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي ويتم توزيعها على منتجات أخرى.

١- لاتخاذ القرار تتم المقارنة بين:

ت. التصنيع =  $٤٨٠٠٠ + ٣٢٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٢٤٠٠٠ = ١١٢٠٠٠$  ريال (أو  $١٤ \times ٨٠٠٠ = ١١٢٠٠٠$ )

ت. الشراء =  $١٩ \times ٨٠٠٠ = ١٥٢٠٠٠$  ريال

∴ يجب رفض عرض المورد والاستمرار في التصنيع داخلياً لأنه الأقل تكلفة.

٢- لاتخاذ القرار تتم المقارنة بين:

ت. التصنيع:	ت. الشراء مع تأجير المساحة المتاحة للغير:
١١٢٠٠٠ ريال	١٥٢٠٠٠
	(-) إيراد الإيجار للغير (٥٠٠٠٠)
	<u>١٠٢٠٠٠</u> ريال

∴ من الأفضل للشركة قبول عرض المورد والشراء من الخارج وتأجير المساحة المتاحة لأنه يحقق أقل تكلفة.

### ثالثاً: قرار استبعاد أو إيقاف أحد خطوط الإنتاج:

قد تفكر الشركة في اتخاذ قرار باستبعاد أو إيقاف أحد خطوط الإنتاج لأنه يحقق خسارة، ويتطلب اتخاذ هذا القرار تحليل دقيق لعناصر التكاليف، لان بعض التكاليف الثابتة المحملة علي الخط الإنتاجي تكون تكاليف ثابتة عامة، وهي تكاليف تخص الشركة ككل ولا تخص الخط الإنتاجي وسوف تتحملها الشركة في جميع الحالات حتي في حالة اتخاذ قرار باستبعاد أو إيقاف خط الإنتاج.

ويتم اتخاذ هذا القرار علي ضوء الاثر النهائي لاستبعاد خط الانتاج علي صافي ربح الشركة، وذلك عن طريق إعداد نموذج قرار باستخدام اسلوب التحليل المضاف بفرض استبعاد خط الانتاج كالآتي:

#### الإيراد المضاف:

××	الزيادة في هامش الربح
××	الوفر في التكاليف
××	(+) التكاليف المضافة:
××	النقص في هامش الربح
××	الزيادة في التكاليف أن وجدت
××	صافي الربح أو الخسارة نتيجة استبعاد خط الانتاج

+ يقبل قرار الاستبعاد  
- يرفض قرار الاستبعاد

**لاحظ:** يترتب علي قرار استبعاد أو إيقاف أحد خطوط الإنتاج ما يلي:

- هامش ربح مفقود نتيجة استبعاد الخط = مبيعات الخط الإنتاجي - التكلفة المتغيرة.
- وفر في التكاليف الثابتة القطاعية لأنها تخص الخط الإنتاجي ما لم ينص علي ان لها استخدامات أخرى.
- لا يتأثر بالقرار التكاليف الثابتة العامة أو الموزعة لأنها تخص الشركة ككل ولا يمكن تجنبها بإيقاف الخط.
- قد يؤثر استبعاد خط الإنتاج علي مبيعات خطوط الإنتاج الأخرى ويجب اخذ أثر ذلك علي هامش الربح في الاعتبار

مثال (١):

تتكون إحدى الشركات الصناعية من خطين للإنتاج ( أ )، (ب)، وفيما يلي قائمة الدخل عن الفترة الأخيرة:

البيان	( أ )	(ب)	الإجمالي
قيمة المبيعات	١٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
(-) التكاليف المتغيرة	٣٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠
هامش الربح	٧٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠٠
(-) التكاليف الثابتة القطاعية	٣٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	١١٢٥٠٠٠
(-) التكاليف الثابتة العامة	٥٢٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠	١٥٧٥٠٠٠
صافي الربح (الخسارة)	(٢٠٠٠٠٠)	٦٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠

وتفكر الشركة حالياً في إيقاف خط الإنتاج ( أ ) نظراً لأنه يحقق خسارة، علماً بأن إيقاف الخط ( أ ) يؤدي إلى تخفيض مبيعات الخط (ب) بنسبة ١٠ %.

**المطلوب:**

- ١- هل تنصح الشركة بإيقاف خط الإنتاج ( أ )؟ ولماذا؟
- ٢- بفرض أن إيقاف خط الإنتاج ( أ ) سيؤدي إلى تخفيض مبيعات خط الإنتاج (ب) بنسبة ١٠ %، إلا أنه يمكن استخدام التجهيزات الآلية للخط ( أ ) في إنتاج ١٨٠٠٠ وحدة من منتج جديد (ج) يباع بسعر ١٠٠ ريال للوحدة وبتكلفة متغيرة ٤٠ ريال للوحدة، فهل تنصح الشركة بإيقاف خط الإنتاج ( أ )؟ ولماذا؟

### الإجابة

١- نموذج قرار بفرض إيقاف الخط ( أ ):

الإيراد المضاف:

زيادة هامش الربح	٣٧٥٠٠٠	صفر
وفر التكاليف الثابتة القطاعية	٣٧٥٠٠٠	
(-) تكاليف المضافة:		
نقص هامش ربح الخط (أ)	٧٠٠٠٠٠	
نقص هامش ربح الخط (ب) $240000 \times 10\% = 24000$	٢٤٠٠٠٠	
الزيادة في التكاليف	صفر	(٩٤٠٠٠٠)
صافي خسارة نتيجة إيقاف الخط ( أ )		(٥٦٥٠٠٠)

ننصح الشركة بعدم إيقاف الخط ( أ ) لأن ذلك يؤدي إلى تحقيق خسارة.

٢- نموذج قرار بفرض إيقاف الخط ( أ ):

الإيراد المضاف:

زيادة هامش الربح المنتج (ج) $60 \times 18000 = 1080000$	١٠٨٠٠٠٠٠	
وفر التكاليف الثابتة القطاعية	صفر	١٠٨٠٠٠٠٠
(-) تكاليف المضافة:		
نقص هامش ربح الخط (أ)	٧٠٠٠٠٠	
نقص هامش ربح الخط (ب) $240000 \times 10\% = 24000$	٢٤٠٠٠٠	
الزيادة في التكاليف	صفر	(٩٤٠٠٠٠)
صافي الربح نتيجة إيقاف الخط ( أ )		١٤٠٠٠٠

ننصح الشركة بإيقاف الخط ( أ ) لأن ذلك يؤدي إلى تحقيق ربح.

## مثال (٢)

فيما يلي قائمة الدخل لإحدى الشركات التي تنتج ثلاث منتجات من خلال ثلاث خطوط انتاجية س، ص، ع :

البيان	س	ص	ع	الإجمالي
قيمة المبيعات	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
(-) التكاليف المتغيرة	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
هامش الربح	١٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠	١٣٠٠٠٠
(-) التكاليف الثابتة القطاعية	٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٥٠٠٠
(-) التكاليف الثابتة العامة	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
صافي الربح (الخسارة)	(١٥٠٠٠)	١٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠

وتفكر الشركة حالياً في إيقاف خط الإنتاج (س) نظراً لأنه يحقق خسارة.

### المطلوب:

بفرض أن إيقاف خط الإنتاج (س) سوف يؤدي إلى زيادة مبيعات خط الإنتاج (ع) بنسبة ٥٠%، وتخفيض مبيعات خط الإنتاج (ص) بنسبة ٢٠%، فهل تنصح الشركة بإيقاف خط الإنتاج (س) ؟ دعم رأيك بالحسابات اللازمة.

### الاجابة

#### ٢- نموذج قرار بفرض إيقاف الخط (س):

##### الايراد المضاف:

زيادة هامش الربح الخط (ع) $60000 \times 50\% = 30000$	
وفر التكاليف الثابتة القطاعية للخط (س)	$25000$
(-) تكاليف المضافة:	$57500$
نقص هامش ربح الخط (س)	$15000$
نقص هامش ربح الخط (ص) $50000 \times 20\% = 10000$	$10000$
الزيادة في التكاليف	$25000$
صافي الربح نتيجة إيقاف الخط (س)	$32500$

ننصح الشركة بإيقاف الخط (س) لان ذلك يؤدي الي تحقيق ربح ٣٢٥٠٠ ريال.

#### رابعاً: قرار استكمال تصنيع منتج أو بيعه بحالته:

في بعض الصناعات يمر الإنتاج بمرحلة معينة أو عدة مراحل حتي نقطة معينة تسمى نقطة الانفصال، ثم تبدأ المنتجات في الانفصال، وتتمثل مشكلة الشركة في انه هل من الافضل لها بيع هذه المنتجات بحالتها كمنتجات وسيطة، أو استكمال تصنيع هذه المنتجات وبيعها كمنتج نهائي، ولاتخاذ هذا القرار نستخدم أسلوب التحليل المضاف بفرض استكمال تصنيع المنتج كالآتي:

الايراد المضاف = قيمة المنتج بعد استكمال التصنيع - قيمة المنتج بحالته =  $xx$

(- ) التكاليف المضافة نتيجة استكمال التصنيع	(xx)	+	نستكمل التصنيع
صافي الربح او الخسارة	xx	-	بيع المنتج بحالته
			صفر حالة سواء

### مثال (١)

افترض أن إحدى الشركات الصناعية يمكنها بيع ١٥٠٠٠٠ وحدة من أحد المنتجات الوسيطة بسعر ٦ ريال للوحدة، وترى إدارة الشركة أنه يمكن استخدام هذه الوحدات في إنتاج ١٠٠٠٠٠ وحدة من منتج نهائي ويمكن بيعه بسعر ١٣ ريال للوحدة، وتبلغ التكاليف الإضافية لاستكمال التصنيع ٣٠٠٠٠٠ ريال، علماً بأن تكلفة إنتاج المنتج الوسيط تبلغ ٧٥٠٠٠ ريال.

**المطلوب:** هل تتصح الشركة باستكمال تصنيع المنتج أو بيعه بحالته كمنتج وسيط؟

#### الإجابة

**لاحظ:** تكلفة إنتاج المنتج الوسيط التي تبلغ ٧٥٠٠٠ ريالاً، تعتبر تكاليف غارقة وغير ملائمة لاتخاذ القرار لأن الشركة سوف تتحملها في جميع الحالات، و يتم اتخاذ القرار باستخدام أسلوب التحليل المضاف كلاتي:

#### الإيراد المضاف:

$$\text{إيراد المنتج النهائي} = ١٣ \times ١٠٠٠٠٠ = ١٣٠٠٠٠٠$$

$$\text{(-) إيراد المنتج الوسيط} = ٦ \times ١٥٠٠٠٠ = \underline{(٩٠٠٠٠٠)} \quad \text{ريال } ٤٠٠٠٠٠$$

$$\text{ريال } (٣٠٠٠٠٠)$$

#### (-) التكاليف الإضافية

$$\text{ريال } \underline{١٠٠٠٠٠}$$

صافي الربح المضاف

∴ من الأفضل للشركة استكمال تصنيع المنتج لأنه يحقق ربح مضاف يبلغ ١٠٠٠٠٠ ريال.

### مثال (٢)

تقوم إحدى شركات استخلاص الزيوت بإجراء عملية صناعية على مادة أولية بتكلفة مشتركة ٣٣٠٠٠ ريال يترتب عليها ظهور ثلاث منتجات أ، ب، ج ويمكن بيع كل منتج عند نقطة الانفصال كما يمكن إجراء عمليات صناعية إضافية عليه ثم بيعه بعد ذلك، وقد توافرت لديك البيانات التالية:

البيان	(أ)	(ب)	(ج)
القيمة البيعية عن نقطة الانفصال	١٨٠٠٠	٢٢٥٠٠	٩٠٠٠
القيمة البيعية بعد العمليات الإضافية	٢٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	١٣٥٠٠
تكلفة إضافية بعد الانفصال	٧٥٠٠	٩٠٠٠	٢٥٠٠
تكلفة مشتركة موزعة	١٢٠٠٠	١٥٠٠٠	٦٠٠٠

**المطلوب:** أي من المنتجات يجب أن تجري عليها عمليات صناعية إضافية وأيا يجب بيعه عند نقطة الانفصال؟

#### الإجابة

**لاحظ ان:** التكلفة المشتركة الموزعة تعتبر تكاليف غارقة وغير ملائمة لاتخاذ القرار لأن الشركة سوف تتحملها في جميع الحالات، و يتم اتخاذ القرار باستخدام أسلوب التحليل المضاف كلاتي:

$$\text{(أ)} \quad \text{(ب)} \quad \text{(ج)}$$

#### الإيراد المضاف:

$$٢٤٠٠٠ \quad ٣٦٠٠٠ \quad ١٣٥٠٠$$

القيمة البيعية بعد العمليات الإضافية

$$\underline{١٨٠٠٠} \quad \underline{٢٢٥٠٠} \quad \underline{٩٠٠٠}$$

(-) القيمة البيعية عن نقطة الانفصال

$$٦٠٠٠ \quad ١٣٥٠٠ \quad ٤٥٠٠$$

$$\underline{(٧٥٠٠)} \quad \underline{(٩٠٠٠)} \quad \underline{(٢٥٠٠)}$$

(-) تكلفة إضافية

$$\underline{(١٥٠٠)} \quad \underline{٤٥٠٠} \quad \underline{٢٠٠٠}$$

صافي الربح (الخسارة)

$$\text{خسارة} \quad \text{ربح} \quad \text{ربح}$$

∴ يجب استكمال تصنيع المنتج (ب)، (ج) فقط وبيع المنتج (أ) بحالته عند نقطة الانفصال.