



مقرر: المحاسبة الادارية

د. محمد حسين حجاج

جامعة الملك فيصل

عمادة التعلم الإلكتروني والتعليم عن بعد

المحاضرة الحادية عشر

تابع: دور المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ القرار

(٣) قرار الاضافة و قرار الاستبعاد لأحد خطوط الانتاج (أحد المنتجات)



العناصر الرئيسية:

- أولاً : طبيعة القرارات
 - ثانياً : كيفية اتخاذ قرار الاستبعاد أم الإبقاء على أحد المنتجات
 - ثالثاً : كيفية اتخاذ قرار الإضافة أم عدم الإضافة لمنتج جديد
- حالات عملية

❖ اختبر نفسك (اسئلة للمراجعة)



أولا : طبيعة القرارات

- في المنشآت الصناعية ذات الانتاج المتعدد والذي يتم في خطوط انتاجية متخصصة، تواجه ادارة المنشأة مواقف قراريه مثل:
 - ✓ مشكلة الاختيار بين الاستبعاد أم الابقاء لمنتج معين من تشكيلة المنتجات الحالية.
 - ✓ مشكلة الاختيار بين الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد لتشكيلة المنتجات الحالية.
- ان استخدام أسلوب التحليل التفاضلي في مثل تلك القرارات يعد مدخلا مناسباً لترشيد الادارة عند اتخاذ هذه القرارات.



ثانيا : كيفية اتخاذ قرار الاستبعاد أم الابقاء على أحد المنتجات

■ **يختص هذا القرار** بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حاليا، ثم تفكر الإدارة في الاستبعاد أم الابقاء على أحد المنتجات لأنها قد ترى - من وجهه نظرها- أن وجود هذا المنتج يحقق خسائر للمنشأة.

■ **الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار** هو مدى تحقيق المنتج المعين المرشح للاستبعاد «عائد مساهمة»/«هامش ربحية» حقيقية أو «خسائر» حقيقية، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة. ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الإيرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد.



■ عند تحديد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد،

من الضروري عدم اشمالها على التكاليف غير الملائمة وغير القابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المعين والتي تتمثل كمبدأ عام في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة والتي توزع بين المنتجات القائمة كإجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الاجمالية للمنتجات في نهاية كل فترة زمنية (غرض محاسبة التكاليف)، غير أنها عند اتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الاستبعاد أم الابقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد.



■ تتحدد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقبالة للتجنب حالة استبعاده بـ :

- ١- تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للمنتج المعين
- ٢- الأجور الانتاجية المباشرة للمنتج المعين
- ٣- التكلفة الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج المعين
- ٤- التكلفة الانتاجية الثابتة الخاصة بالمنتج المعين

■ يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

- البديل الأول. استبعاد المنتج المعين المرشح للاستبعاد من التشكيلة الحالية
- البديل الثانى. الإبقاء على المنتج المعين المرشح للاستبعاد ضمن التشكيلة الحالية



■ **يكون القرار المناسب هو استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد...** اذا كان المنتج المعين يحقق خسارة سالبة حقيقية تؤدي الى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات المرتبطة بالمنتج المعين لا تغطي التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده.

■ **يكون القرار المناسب هو الإبقاء على المنتج المرشح للاستبعاد...** اذا كان المنتج المعين يحقق عائد مساهمة أو هامش ربحية موجبة تؤدي الى زيادة الربحية الصافية للمنشأة، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات المرتبطة بالمنتج المعين تغطي وتزيد عن التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده.



ثالثا : كيفية اتخاذ قرار الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد

■ **يختص هذا القرار** بحالة أن المنشأة لديها تشكيلة منتجات قائمة حاليا، ثم تفكر الإدارة في الاضافة أم عدم الاضافة لمنتج جديد لأنها قد ترى - من وجهه نظرها- أن وجود هذا المنتج يحقق أرباح للمنشأة.

■ **الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار** هو مدى تحقيق المنتج الجديد أرباح أو خسائر تفاضلية حقيقية، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنشأة. ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد وبين التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد.



■ عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد، من

الضروري عدم اشمالها على التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كبدأ عام في نصيب المنتج الجديد من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة والتي توزع بين المنتجات كإجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الاجمالية للمنتجات (غرض محاسبة التكاليف)، غير أنها عند اتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم اضافة المنتج الجديد أم عدم اضافته فهي ليست تفاضلية ذلك أنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند اتخاذ قرار بعدم انتاج المنتج الجديد.



■ تتحدد التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد بـ :

- ١- تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للمنتج الجديد
- ٢- الأجور الانتاجية المباشرة للمنتج الجديد
- ٣- التكلفة الانتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج الجديد
- ٤- التكلفة الانتاجية الثابتة الخاصة للمنتج الجديد
- ٥- تكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بإنتاج المنتج الجديد (ان وجدت).

■ ملاحظة هامة:

- ✓ **التكلفة الثابتة الخاصة للمنتج:** هي تكلفة ثابتة ترتبط بالمنتج ويتم تحملها حالة اضافة المنتج الجديد، كما أنها قابلة للتجنب حالة عدم اضافة المنتج الجديد.
- ✓ **التكلفة الثابتة المخصصة للمنتج:** هي نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة للشركة ككل فهي ليست تفاضلية ذلك أنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند اتخاذ قرار بعدم اضافة المنتج الجديد.



■ يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

البديل الأول. اضافة المنتج الجديد الى التشكيلة الحالية للمنتجات

البديل الثانى. عدم اضافة المنتج الجديد الى التشكيلة الحالية للمنتجات.

■ **يكون القرار المناسب هو اضافة المنتج الجديد...** اذا كان المنتج الجديد يحقق ارباح تفاضلية حقيقية تؤدي الى زيادة الربحية الصافية للمنشأة، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تفوق التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد.

■ **يكون القرار المناسب هو عدم اضافة المنتج الجديد...** اذا كان المنتج الجديد يحقق خسائر تفاضلية حقيقية تؤدي الى تخفيض الربحية الصافية للمنشأة، ويحدث ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تقل عن التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد.



□ حالة عملية (٣):

تقوم احدي الشركات بإنتاج وبيع ٤ منتجات (أ ، ب ، ج ، د) توافرت لديك البيانات الآتية عنها، وتفكر إدارة الشركة في استبعاد المنتج (ج) من تشكيلة المنتجات القائمة بسبب تحقيقه خسائر (القيم بالريال):

بيان	أ	ب	ج	د	اجمالي الشركة
إيراد المبيعات	٤٥٨٠٠	٤٨٧٥٠	٣٨٦٠٠	٤٥١٥٠	١٧٨٣٠٠
(-) التكاليف المتغيرة للبضاعة المباعة	(٣٠٨٠٠)	(٣٢٩٥٠)	(٣٢١٠٠)	(٢٨٧٥٠)	(١٢٤٦٠٠)
(-) تكاليف ثابتة خاصة	(٢٠٠٠)	(٣١٥٠)	(١٢٠٠)	(٣٠٠٠)	(٩٣٥٠)
(-) تكاليف ثابتة مخصصة	(١٠٦٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٦٠٠٠)	(١١٠٠٠)	(٣٧٦٠٠)
صافي الربح أو الخسارة للمنتج	٢٤٠٠	٢٦٥٠	(٧٠٠)	٢٤٠٠	٦٧٥٠

المطلوب:

تحديد القرار المناسب بشأن استبعاد المنتج (ج) أم الإبقاء عليه ضمن تشكيلة المنتجات القائمة حاليا .



□ ان تحديد القرار المناسب بشأن استبعاد أم الإبقاء على المنتج (ج) سوف يعتمد على المقارنة بين الايرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد. وذلك كما يلي:

٣٨٦٠٠	الايرادات المرتبطة بالمنتج (ج) المستبعدة:
	(-) تكاليف ملائمة مرتبطة بالمنتج (ج) وقابلة للتجنب حالة استبعاده:
(٣٢١٠٠)	تكاليف متغيرة للمنتج (ج)
(١٢٠٠)	تكاليف ثابتة خاصة للمنتج (ج)
<u>٥٣٠٠</u>	هامش ربحية موجبة مفقودة من استبعاد المنتج (ج)
٦٧٥٠	صافي الربحية الحالية للشركة (حالة الإبقاء على المنتج ج)
١٤٥٠	صافي الربحية المتوقعة للشركة (حالة استبعاد المنتج ج) = ٦٧٥٠ - ٥٣٠٠ = ربحية حالية ربحية مفقودة



القرار المناسب:

✓ ينصح بالإبقاء على المنتج (ج) وعدم استبعاده، حيث أن الاستمرار في إنتاج المنتج (ج) يحقق هامش ربحية موجبة للشركة = ٥٣٠٠ ريال، ومن ثم فإن الاستبعاد يفقد الشركة هذه الربحية والمساهمة من المنتج (ج) مما ينتج عنه تخفيض الربحية الصافية للشركة من ٦٧٥٠ ريال الى ١٤٥٠ ريال. لذا نوصي بعدم الاستبعاد للمنتج (ج) لأنه في حقيقة الأمر ليس بالمنتج الخاسر، حيث أوضح التحليل التفاضلي أنه يحقق إيرادات تغطي وتزيد عن التكاليف المرتبطة به متغيرة وثابتة خاصة ثم يترك هامش ربحية يساهم في زيادة الربحية الصافية للشركة.

✓ لاحظ أنه تم تجاهل التكاليف غير الملائمة لاتخاذ القرار والمتمثلة في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة = ٦٠٠٠ ريال حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الاستبعاد أم الإبقاء للمنتج (ج) فهي لا ترتبط بالمنتج (ج) المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة استبعاده.



حالة عملية (٤):

تفكر الشركة العربية للألبان في إنتاج وبيع منتج جديد (ص)، وتشير الدراسات الخاصة بهذا المنتج الى أنه من المتوقع بيع ٥٠٠٠٠ وحدة خلال الفترة القادمة بسعر ١٣ ريال للوحدة، ومن اجل تصنيع هذا المنتج سوف تقوم الشركة بتشغيل المصنع فترة عمل اضافية يترتب عليها زيادة في التكاليف الثابتة بمقدار ٤٠٠٠٠ ريال، فاذا علمت أن تقديرات تكلفة التصنيع لهذا المنتج هي (القيم بالريال):

٥,٥	تكلفة المواد الانتاجية المباشرة للوحدة
٣	الأجور الانتاجية المباشرة للوحدة
٢,٥	مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة للوحدة
٥٥٠٠٠	جملة مصروفات انتاجية ثابتة مخصصة

المطلوب:

تحديد القرار المناسب بشأن اضافة المنتج (ص) أم عدم اضافته الى تشكيلة المنتجات القائمة .



□ ان تحديد القرار المناسب بشأن اضافة أم عدم اضافة المنتج (ص) سوف يعتمد على مدى تحقيق المنتج الجديد أرباح أو خسائر تفاضلية حقيقية، ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد (ص) وبين التكاليف التفاضلية الملازمة المرتبطة به، كالآتي: (القيم بالريال)

٦٥٠٠٠٠	الايرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج (ص) = ٥٠٠٠٠ وحدة x ١٣ =
	(-) تكاليف تفاضلية ملائمة مرتبطة بتصنيع المنتج (ص):
(٢٧٥٠٠٠)	مواد انتاجية مباشرة للمنتج (ص) = ٥٠٠٠٠ وحدة x ٥,٥ =
(١٥٠٠٠٠)	أجور انتاجية مباشرة للمنتج (ص) = ٥٠٠٠٠ وحدة x ٣ =
(١٢٥٠٠٠)	مصروفات انتاجية غير مباشرة متغيرة للمنتج (ص) = ٥٠٠٠٠ وحدة x ٢,٥ =
(٤٠٠٠٠)	تكاليف ثابتة اضافية خاصة للمنتج (ص)
<u>٦٠٠٠٠</u>	<u>أرباح تفاضلية للمنتج الجديد (ص)</u>



القرار المناسب:

✓ ينصح بإضافة المنتج الجديد (ص)، حيث أن اضافته تحقق أرباح تفضلية للشركة = ٦٠٠٠٠ ريال، مما ينتج عنه زيادة الربحية الصافية للشركة بهذا المقدار.

✓ لاحظ أنه تم تجاهل التكاليف غير الملائمة لاتخاذ القرار والمتمثلة في نصيب المنتج الجديد(ص) من التكاليف الثابتة العامة/المشتركة/المخصصة = ٥٥٠٠٠ ريال حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم إضافة أم عدم إضافة المنتج الجديد (ص) فهي لا ترتبط بالمنتج الجديد (ص) ولا تؤثر في القرار ولا تتأثر به.



اختبر نفسك



1- أيا مما يلي يعد بيان محاسبي غير ملائم عند اتخاذ قرار استبعاد أو عدم استبعاد منتج معين باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي:

- أ - المواد الانتاجية المباشرة
- ب - المصروفات الانتاجية غير المباشرة المتغيرة
- ج - الأجر الانتاجية المباشرة
- د - المصروفات الانتاجية الثابتة المخصصة

الإجابة الصحيحة (د)



٢- يحقق المنتج المرشح للاستبعاد هامش ربحية موجبة في حالة أن:

- أ- الإيرادات المرتبطة بالمنتج (والمستبعدة) أقل من التكاليف المرتبطة بالمنتج والقابلة للتجنب
- ب- الإيرادات المرتبطة بالمنتج (والمستبعدة) أكبر من التكاليف المرتبطة بالمنتج والقابلة للتجنب
- ج- الإيرادات المرتبطة بالمنتج (والمستبعدة) تساوي التكاليف المرتبطة بالمنتج والقابلة للتجنب
- د - لا شيء مما سبق

الإجابة الصحيحة (ب)





مَشْرِطٌ بِحَمْدِ اللَّهِ



د. محمد حسين حجاج

مقرر: المحاسبة الادارية