



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



الموضوع

إستخدامات أدوات المحاسبة الادارية في اتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية
دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية - بسكرة

مذكورة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

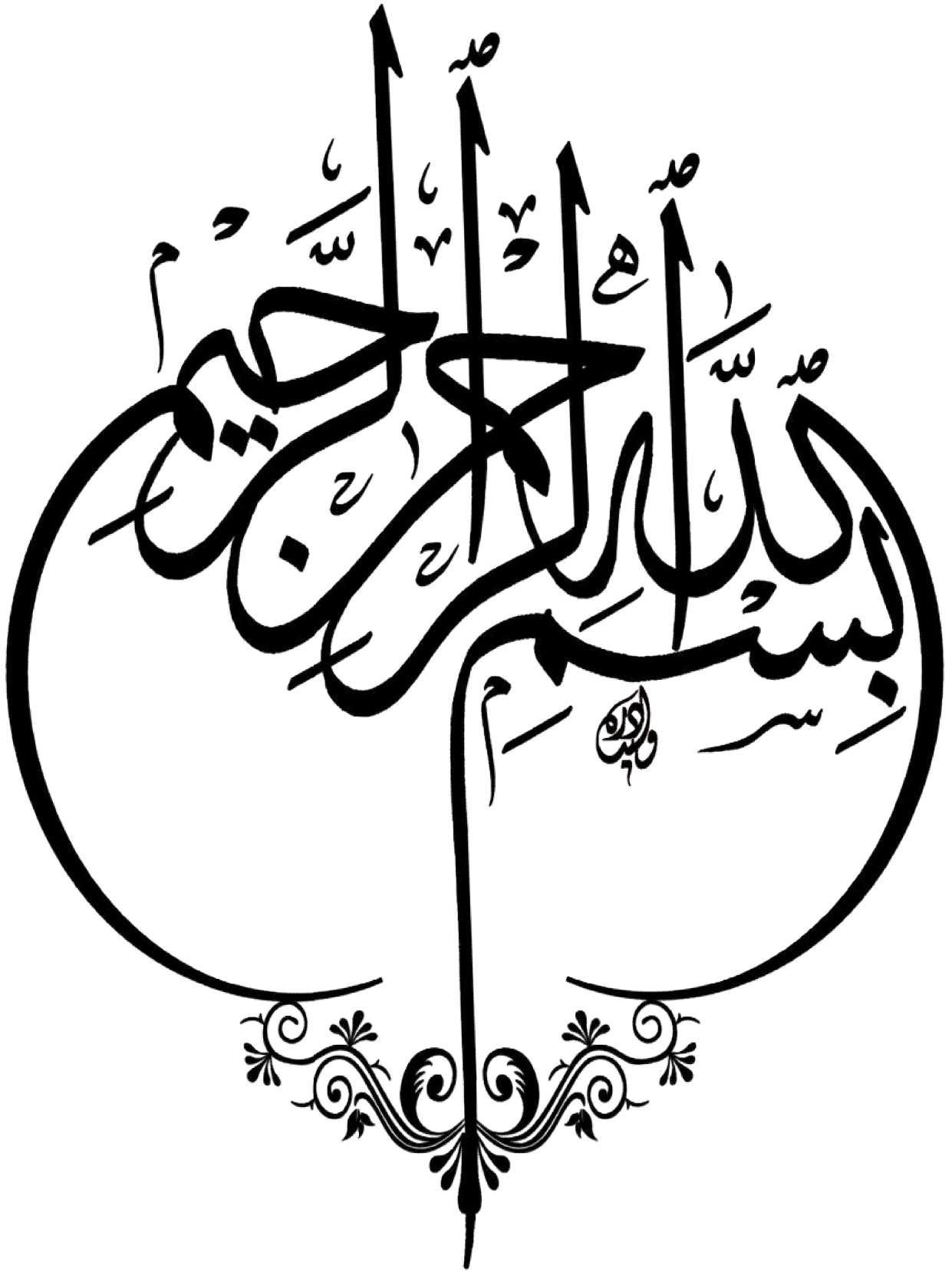
دبابش محمد نجيب

إعداد الطلبة:

➤ العطرة سويسي

.....2019	رقم التسجيل
.....	تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2018-2019



إهداء

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على النبي المصطفى محمد بن عبد الله الأمين

أشرف الأنبياء وإمام المرسلين واله وصحبه إله وصحبه إلى يوم الدين

أهدي ثمرة هذا الجهد

إلى من وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان أمي الحبيبة

إلى مدرستي الأولى في الحياة إلى من احمل اسمه بكل افتخار

أرجو من الله أن يعافيك ويمد في عمرك أبي الحبيب

إلى أخي وأخواتي (يوسف، عبير، ريهام، أسيل)

إلى خطيبي وزوجي المستقبلي حفظه الله من كل شر إلى كل الأهل والأقارب

إلى من كانت سندا وعونا في هذا العمل أستاذي الفاضل (دبابش محمد نجيب)

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي صديقاتي المخلصات في مشواري الدراسي

قائلة القول نرجو من العلي القدير أن

يكون هذا العمل في

قائمة العلوم النافعة بإذن الله

شكر وعرّفان

في البداية أشكر الله سبحانه وتعالى وأحمده على توفيقه لي لإتمام هاته الدراسة المتواضعة، "فالله لك الحمد لله والشكر دائماً وأبداً".

أنتقدم بجزيل الشكر والإمتنان والتقدير إلى الأستاذ المشرف "دبابش محمد نجيب" الذي يفضله بالإشراف على البحث المتواضع.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى جميع الأساتذة والأستاذات الكرام الذين لم يبخلو علي ومن قدم لي يد المساعدة والدعم المعرفي .

وأنتقدم بخالص الشكر والتقدير والإمتنان إلى كل من قدم لي يد المساعدة ووقف معي من قريب أو بعيد.

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى عرض أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية- بسكرة، ومعرفة الأساليب المحاسبة الإدارية التي تعمل على ضبط تكاليفها وتخفيضها التي تمكنها من تحقيق أهدافها واختيار البديل الأمثل لاتخاذ قرارات المناسبة بالمؤسسة. وقد اعتمدنا في دراستنا على جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع واستخلاص العلاقات بين المتغيرين وذلك من خلال فهم الجانب النظري الذي تم عرض فيه استخدامات أدوات المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرار بالمؤسسة .

خلصت الدراسة بأن المحاسبة الإدارية هي فرع من فروع المحاسبة التي تقوم بتوفير المعلومات الضرورية ودقيقة لمستخدميها ،وهذا باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تطوير منتجات المؤسسة وتوفير احتياجات الزبائن بجودة عالية وبأقل تكلفة لإتخاذ القرارات التسعير والإستثمار والمنافسة في السوق التي تساعد في نجاح وتحقيق الأرباح واستمرارية المؤسسة.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإدارية، أساليب المحاسبة الإدارية، اتخاذ القرار .

Abstract

The aim of this study is to present the administrative accounting methods in the National Salt Establishment – salt compound- Loutayya Biskra, and to know the methods of administrative accounting which works to control their costs and reduce them to achieve their objectives and choose the best alternative to make appropriate decisions in the institution. And to draw the relations between the infidels by understanding the theoretical aspect in which the use of accounting tools was presented to the administrative decision making institution.

The study concluded that administrative accounting is a branch of accounting that provides the necessary information to its users. This is done by using administrative accounting tools to develop the organizations products and provide the lowest cost of decision making, pricing and investment in the market.

Key words

Management accounting, Methods of management accounting, Decision making.

الفهرس

الصفحة	الموضوع
	الشكر
	الإهداء
I	الملخص
II	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول: استخدامات المحاسبة الإدارية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة الإدارية
03	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية
05	المطلب الثاني: أهداف وظائف المحاسبة الإدارية
06	المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة
12	المبحث الثاني: استخدامات المحاسبة الإدارية
12	المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية
22	المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة
30	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: إتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية	
32	تمهيد
33	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول إتخاذ القرار
33	المطلب الأول: تعريف إتخاذ القرار وأهميته
34	المطلب الثاني: مراحل إتخاذ القرار
36	المطلب الثالث: أنواع القرارات وخصائصها
39	المبحث الثاني: أساليب والعوامل المؤثرة في إتخاذ القرار
39	المطلب الأول: أساليب اتخاذ القرار
42	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار
43	المطلب الثالث: معوقات اتخاذ القرار
48	المبحث الثالث: دور أدوات المحاسبة الإدارية في إتخاذ القرار

48	المطلب الأول: دور أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية في إتخاذ القرار
50	المطلب الثاني: دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في إتخاذ القرار
52	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: إتخاذ القرار بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة بالإعتماد على أدوات المحاسبة الإدارية	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة مركب الملح -لوطاية- بسكرة
54	المطلب الأول: نشأة و تعريف المؤسسة محل الدراسة
55	المطلب الثاني: أهمية مركب الملح -لوطاية- بسكرة و أهم أهدافه و أفاقه المستقبلية
57	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركب الملح -لوطاية- بسكرة
59	المبحث الثاني: واقع المحاسبة الإدارية وأدواتها وإتخاذ القرار وأنواعه بالمؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية- بسكرة.
59	المطلب الأول: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة.
66	المطلب الثاني: إتخاذ القرار وأنواعه بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة.
67	المبحث الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهلكة في إتخاذ القرار بالمؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية- بسكرة.
67	المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح - لوطاية - بسكرة.
71	المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة في إتخاذ القرار بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية-
72	خلاصة الفصل
74	الخاتمة
78	قائمة مراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
08	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	1
10	يلخص العلاقة بين المحاسبة ومحاسبة التكاليف	2
11	العلاقة بين المحاسبة الإدارية والإدارة	3
55	تصنيف العمال في المؤسسة	4
62	جدول درجة التعقيد المنتجات لسنة 2018	5
64	جدول مركز التكلفة	6
64	جدول الربط المنتجات	7
68	جدول حساب الكمية في درجة التعقيد المنتجات لسنة 2018	8
69	جدول إجمالي التكاليف للمنتوج رفيع لسنة 2018	9
70	حساب مركز التكلفة لمنتوج رفيع لسنة 2018	10
70	جدول حساب تكلفة المنتوج رفيع لسنة 1018	11

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
10	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	1
15	التحليل البياني للتكلفة/الحجم/الربح	2
20	وظائف محاسبة التكاليف	3
23	خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	4
25	يوضح مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	5
29	أبعاد إدارة الجودة الشاملة	6
39	خطوات إتخاذ القرار	7
58	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية- بسكرة	8

مقدمة

تلعب المحاسبة الإدارية دورا بارزا في تزويد المؤسسات بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة وترشيد القرارات، ومع التغيرات التي تشهدها المؤسسات والتطور التكنولوجي للمعلومات والإنتاج وزيادة المنافسة، ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية، ونظرا للمنافسة الشديدة الموجودة بين المؤسسات المختلفة لانفتاح الأسواق العالمية، ونتيجة تطور نظم المعلومات تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى توفير أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة واستجابة للعملاء لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم للبقاء في دائرة المنافسة، وتركز المؤسسة على جودة منتجاتها وتصنيف عملياتها إلى أنشطة متعددة للحصول على معلومات أكثر دقة لتكاليف منتجاتها، مما جعلت من الأنظمة التقليدية غير فعالة وظهرت أنظمة جديدة تعمل على توفير المعلومات أكثر فاعلية واتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أفضل الأرباح، وعلى هذا أساس نطرح إشكالية الموضوع كما يلي :

أولاً: إشكالية الدراسة:

كيف يتم اتخاذ القرار باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية؟.

ثانياً: التساؤلات الفرعية:

وتفردنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما هي أدوات المحاسبة الإدارية؟ .
- 2- ما هي خطوات اتخاذ القرار بالمؤسسة؟.
- 3- هل تطبق المؤسسة الوطنية للأملح -مركب الملح لوطاية- بسكرة أدوات المحاسبة الإدارية؟
- 4- هل تساعد أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للأملح-مركب الملح لوطاية- بسكرة ؟

فرضيات الدراسة:

في ضوء الإشكالية وتساؤلاتها الفرعية يمكننا أن تقدم بعض الإجابات المؤقتة لأسئلة البحث والتي من شأن الدراسة المجرات تأكيدها أو نفيها كمايلي :

- 1- تستخدم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية .
- 2- تتمثل عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة بتقديم البدائل المتاحة لتحديد البديل الأفضل للمشكلة المتاحة.
- 3- تستخدم المؤسسة الوطنية للأملح -مركب الملح لوطاية- بسكرة مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية.
- 4- تساعد أدوات المحاسبة في المؤسسة الوطنية للأملح -مركب الملح - بسكرة في تحقيق إتخاذ القرارات السليمة لمنتجاتها.



ثالثا: أهمية الدراسة:

- تعد أدوات المحاسبة الإدارية ذات أهمية كبيرة في توفير البيانات التي تساعد الإدارة في تخطيط والرقابة والتقييم، كما تحتاج الإدارة إلى البيانات ومعلومات عن التكاليف لاتخاذ القرارات المناسبة.
- بيان أهمية المنتجات التي تقدمها المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة ودورها في إرضاء زبائنها من خلال تقديم منتجات بالجودة والتكلفة المناسبة لجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن.
- توضيح مدى قدرة استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات الدقيقة التي تساعد على اتخاذ القرارات التسعيرية بالنسبة للمؤسسة.

رابعا: أهداف الدراسة:

- التعرف على أدوات المحاسبة الإدارية .
- معرفة الجانب الواقعي لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.
- محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية داخل المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة.
- معرفة أهمية الجودة والتكلفة والوقت للمنتجات من أجل اتخاذ القرار للمؤسسة.

خامسا: منهج الدراسة:

- للإجابة على الإشكالية المطروحة واختيار صحة الفرضيات سنتبع في بحثنا هذا المنهج الوصفي لوصف وتحليل وتقييم المفاهيم وما هو متوفر من معلومات حول المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى اعتماد منهج "دراسة الحالة" الذي يمكن التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع ومحاولة تجسيد الجانب النظري في المؤسسة.

سادسا: أسباب اختيار الموضوع:

- اندراج الموضوع ضمن التخصص
- الشعور بأهمية المحاسبة الإدارية خاصة الأدوات الحديثة وما تحتويه من إيجابيات وفرص للمؤسسة الاقتصادية .
- رغبة الباحث في التعمق في هذا المجال .

سابعا: الدراسات السابقة:

من بين الدراسات المذكرات التي اعتمدنا في الموضوع هيا :

-دراسة (سالمي ياسين ،2010) بعنوان : "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة
نفضال "دراسة ميدانية

هدفت الدراسة إلى تبيان أثر الأنظمة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وعلى رأسها نظام التكاليف وقد خلصت الدراسة إلى أن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، وأن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وخلصت أيضا إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح ببناء نظام لتسير التكاليف على أساس الأنشطة .

-دراسة (زعرور نعيمة،2015) بعنوان : "أساليب مثلى لترشيد التكاليف الخدمات العامة في مؤسسة اتصالات الجزائر "دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف وأثرها على تخصيص التكلفة وكذا الوصول إلى التعرف الأساليب الكمية وغير الكمية .

ومن بين نتائج هذه الدراسة نذكر أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب القيمة... لمحاسبة التكاليف عرفت انتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية .وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة ،ويطلق عليها البعض بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

-دراسة (نوبلي نجلاء ،2015) بعنوان : " استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة تطبيقية

هدفت هذه الدراسة إبراز أهم المراحل و التحولات التي عرفتها المحاسبة الإدارية وكذلك أهمية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الكفاءة والفعالية ولاكتشاف نقاط القوة والضعف حتى تقوم بمعالجتها في الوقت المناسب ،وكذلك محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي في المؤسسة.

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه المذكرة عن باقي دراسات الموضوع استخدامات أدوات المحاسبة في تقديم دقة المعلومات التي توفرها الأدوات التقليدية والحديثة من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة وصائبه لمنتجاتها بأقل تكلفة وتعظيم ربحيتها.

ثامنا: صعوبات الدراسة

من خلال طرحنا لهذا الموضوع صادفتنا صعوبات في دراسة حالة والمتمثلة في :

- طبيعة الموضوع في حد ذاته .
- صعوبة جمع المعلومات في بعض الميادين .
- صعوبة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة .

تاسعا: هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات تم تقسيم البحث إلى مقدمة وفصول وخاتمة كما يلي :

الفصل الأول: بعنوان "استخدامات المحاسبة الإدارية"

والذي يركز على مبحثين أولهما عموميات حول المحاسبة الإدارية تم التطرق فيه إلى مفهوم والتطور التاريخي للمحاسبة الإدارية ، ومرور بأهداف ووظائف المحاسبة الإدارية كما تما إستعراض علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة المالية، وعلاقتها كذلك بمحاسبة التكاليف ، و علاقتها كذلك بالعلوم الإدارية، كما تما العرض في المبحث الثاني أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية وتحليل التعادل و كذلك بحوث العمليات، محاسبة التكاليف ، و محاسبة المسؤولية. وأدواتها الحديثة المتمثلة في محاسبة التكاليف على أساس النشاط وكذلك تما التطرق الى التكلفة المستهدفة ، وإدارة الإنتاج في الوقت المحدد ، وإدارة الجودة الشاملة.

الفصل الثاني : بعنوان "اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية"

والذي يركز على مبحثين هما مفاهيم أساسية حول اتخاذ القرار حيث تما التطرق فيه إلى مفهوم اتخاذ القرار (تعريفه، أهميته، خطواته ، أنواعه)، كما تما استعراض في المبحث الثاني دور أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار تطرقنا فيه علاقة كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار في الوقت المناسب.

الفصل الثالث : بعنوان " اتخاذ القرار بالمؤسسة الوطنية للأملح -مركب الملح لوطاية - بسكرة " بالاعتماد على أدوات المحاسبة الإدارية.

والذي يركز على ثلاث مباحث أولهما تقديم مركب الملح -لوطاية- بسكرة من خلال نشأته وأهدافه وكذلك الهيكل التنظيمي ، وفي المبحث الثاني تم استعراض واقع تكاليف على أساس الأنشطة بمركب الملح والذي تما فيه التعرف على أهم تكاليفه ومراحل حساب تكلفة منتجاته ،تما بعدها تطبيق التكلفة المستهدفة في

مركب الملح لتحديد سعر التكلفة ، وفي المبحث الثالث محاولة تسعير المنتج من خلال إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح -لوطاية- بسكرة لتخفيض التكلفة ،وصولاً إلى الخاتمة إشتملت على خلاصة الفرضيات، التوصيات، وأفاق البحث المستقبلية.

الفصل الأول:

استخدامات المحاسبة الإدارية

تمهيد:

إن التطورات الحديثة التي شاهدها بيئة الأعمال، بالإضافة إلى زيادة حدة المنافسة الحالية والعالمية والتطورات التكنولوجية، أدت بالمؤسسات إلى انتهاج أساليب ومنهاج حديثة والتي تمكنها من توفير المعلومات اللازمة للإدارة حتى تتمكن من تأدية وظائفها وحل العديد من المشاكل .

وقد ظهرت المحاسبة الإدارية التي تعتبر من أهم فروع النظام المحاسبي ملبياً لحاجة المؤسسة إلى توفير العديد من المعلومات التي يحتاجها متخذي القرارات، حيث يقدم هذا الفرع العديد من المعلومات المفيدة للإدارة لإغراض التخطيط والرقابة... الخ، وسنعرض في فصلنا هذا ماهية المحاسبة الإدارية، من خلال التطرق إلى أهم التطورات التي مرت بها ومفهومها مروراً بنطاقها عن طريق توضيح علاقتها ببعض العلوم الأخرى، وأخيراً إعطاء لمحة حول أساليب هذا النوع من أنواع المحاسبة التقليدية منها والحديثة .

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة الإدارية:

سيتم التعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية من خلال تعريفها والتطور التاريخي بالإضافة إلى الوظائف والأهداف.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية:

ظهرت المحاسبة الإدارية لخدمة إدارة المؤسسات لأنها مصدر للمعلومات، فنقوم بإعداد التقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المؤسسة .

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية:

هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإدارية نذكر منها:

المحاسبة الإدارية: "هي معلومات تتقدم داخل المؤسسات أو الشركات وتكون غير معلنة (سرية) ولا يمكن الوصول لها والاطلاع عليها إلا من عدد قليل من المستخدمين من منفذ وضاع القرار غالباً. وتختلف عن المحاسبة المالية في عدة فوارق منها أنها ليست إلزامية وتاريخية ومستقبلية".¹

- تعرف أيضاً بأنها "نظام للمعلومات يقوم بجمع وتشغيل البيانات لإنتاج معلومات يتم توصيلها لإدارة المؤسسة لاستخدامها في التخطيط والتقويم والرقابة وما تنطوي عليه هذه الوظائف وما تحتاجه من اتخاذ للقرارات وما يساعد الإدارة في تحقيق أهداف التنظيم".²

- وعرفت على أنها "ذلك الفرع المحاسبي الذي يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء".³

ومن خلال التعاريف يمكن إستخلاص خصائص المحاسبة الإدارية في:⁴

- 1- المحاسبة الإدارية ما هي الإ جزء من نظام المعلومات الإداري المتكامل للمؤسسة.
- 2- يتصف اهتمامها بالتفاصيل الناتجة من مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية.
- 3- تركز على الأحداث الفعلية كما تهتم بالأحداث المتوقعة الحدوث أي المستقبلية.
- 4- تهتم بجميع العمليات التي تم في المؤسسة الاقتصادية سواء كانت مالية أو غير مالية.
- 5- المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية لإدارة لمساعدتها في ممارسة مختلف وظائفها من تخطيط واتخاذ القرار ورقابة.
- 6- تستخدم الأساليب العلمية كالأحصاء والرياضيات لتحليل النتائج وإعداد البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية.

¹ - مصطفى يوسف الكافي وسمير أحمد حموده، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012، ص 13.

² - الأميرة إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، دار الجامعية الجديدة، 2003 ص 8.

³ - أحمد فرغلي حسين، المحاسبة الإدارية وصنع القرار، مركز تطوير الدراسات العليا للبحوث، القاهرة، 2007، ص 106.

⁴ - هاشم أحمد عطية ومحمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، محاسبة إدارية، الدار الجامعية مصر، 2000، ص 117.

7- تعتمد على الإجراءات المحاسبية المعروفة في تجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض وتفسير البيانات، إما عن طريق النظام المحاسبي أو عن طريق أساليب التحليل الخاصة كالتحليل الحدي والتفاضلي والتحليل المالي.

8- تقوم بترجمة وتقييم النتائج في ضوء الأهداف المدروسة لنشاط المؤسسة.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية:

عرفت المحاسبة الإدارية تطورات كثيرة منذ ظهورها إلى أن وصلت إلى المفهوم الحالي و ذلك عبر ثلاث مراحل أساسية كما يلي:¹

1- المرحلة الأولى: (مرحلة عقد العشرينات والثلاثينات وبداية الأربعينات)

في عقد العشرينات: ظهرت هذه المرحلة من خلال الأزمة المالية الاقتصادية التي حصلت عام 1929 والتي أثرت على حقوق المنشآت والمتعاملين معها، وقد أحدثت هذه الأزمة انهيارا بالإفلاس وإعادة الهيكلة العديد من المشاريع، وبعدها برز الاهتمام بالسيولة النقدية وما تتعلق بتشريعات التعامل في الأسواق المالية وإجراءاتها. أما خلال عقد الثلاثينات وبداية الأربعينات: فأصبح هناك توجه نحو دراسة ربحية المنشآت والتخطيط فيها، إضافة إلى ما يتعلق بمصادقية التقارير والملاحظات على المنشآت وطبيعة الأداء المتحقق.

2- المرحلة الثانية: (ما بعد الحرب العالمية الثانية) منتصف الأربعينات إلى نهاية الخمسينات:

امتازت هذه المرحلة بالتأكد على إجراء التحليلات المالية لموجودات المنشأة وقد استخدمت النماذج الرياضية في مجال تقييم المخزون و التدفقات النقدية و المديونية الموجودات الثابتة، كما برزت ناحية تحليل القوائم المالية كصفة مميزة لهذه المرحلة، بالإضافة إلى ذلك و خلال هذه المرحلة توجه العديد من المفكرين الماليين والمحاسبين نحو تقديم الدراسات الأكاديمية و المتعلقة بوضع مشيع خلال هذه الفترة.

2- المرحلة الثالثة (بداية الستينيات حتى عصرنا الحاضر):

امتازت هذه المرحلة بدراسة ما يتعلق بالقرارات ذات العلاقة بالاستثمارات و تمويلها، المر الذي اوجد احتياجا كبيرا لاستخدام نماذج التنبؤ و إعداد التقديرات، و معالجة حالات عدم التأكد مما يعني أن الاهتمام كان نحو كلفة رأس المال المستثمر، و بعدها استمر الأمر باتجاه التركيز نحو استخدام بيانات محاسبة التكاليف و بحوث العمليات و الأساليب الإحصائية المختلفة، وذلك بهدف تأكيد موضوعية المعلومات وتأثيرها في صنع قرارات اقتصادية سليمة .

أما في الوقت الحاضر فان هناك اتساعا واضحا في مجال استخدام المحاسبة الإدارية وتأثيرها في دعم القرارات الاقتصادية، ويظهر ذلك من خلال التفكير نحو تصميم نظام معلومات متكامل للمحاسبة الإدارية يختص بصياغة المعلومات خدمة لمتطلبات الإدارة واحتياجاتها في كافة المجالات مع مراعاة أن تكون المنافع المتحققة أكبر من تكاليفها.

¹ - عبد اللطيف إمام حاج عامر وزين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية. دار الكتاب الجامعي. صنعاء. 2011. ص16.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة الإدارية

إن المحاسبة الإدارية تغير نظام جزئي من نظام المعلومات المحاسبي، الذي تهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية الذي يقوم بتسجيلها وتحليلها والتقرير عنها من أجل استخدامها في وظائف الإدارية ومن خلال ذلك يمكن استخلاص مجموعة من الأهداف.

الفرع الأول: أهداف المحاسبة الإدارية

- إن المحاسبة الإدارية لها مجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها ويمكن تلخيص هذه الأهداف فيما يلي:¹
- 1- إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط الشكلية والتكتيكية والإستراتيجية.
 - 2- إنتاج معلومات ملائمة لإغراض قياس الأداء والانحراف عن الخطط والمعايير الموضوعة مقدما وتقصي أسبابها و تحديد المسؤول عنها.
 - 3- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض حل المشاكل.
 - 4- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء و من ثم تطبيق سياسات الثواب و العقاب، وبالتالي استشارة دوافع المستفيدين في اتجاه مرغوب.
 - 5- مساعدة المديرين في الرقابة على الأنشطة التشغيلية
 - 6- توفير المعلومات المناسبة في مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة.
 - 7- الوقت التي تصل فيه المعلومات بالنسبة لوقت اتخاذ القرار .
 - 8- مدى نجاح المعلومات في تخفيض حالة عدم التأكد عند متخذ القرار .
 - 9- تخطيط العمليات الاقتصادية .
 - 10- الرقابة على العمليات الاقتصادية.
 - 11- حل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية.

الفرع الثاني:وظائف المحاسبة الإدارية

- توجد عدة وظائف التي تقوم بها الإدارة بتقسيم أنشطتها وتحديد احتياجاتها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ويمكننا ذكر هذه الوظائف باختصار كما يلي:¹
- ❖ **التخطيط:** ويقصد بالتخطيط الإجراءات والخطوات الواجب اتخاذها لتحديد الأهداف ووضع البرامج المناسبة للحصول على الموارد المختلفة و استخدامها لتحقيق هذه الأهداف .
 - ❖ **التنظيم:** يقصد بالتنظيم تحديد أفضل الطرق والإجراءات والوسائل التي يمكن بها تنظيم الموارد المتاحة المختلفة وبما يمكن من تنفيذ الخطط الموضوعة.

¹ -الأميرة إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق.ص9

¹ -محمد تسيير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 20، 21.

❖ الرقابة: يقصد بها الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط المنشأة، بمعنى التأكد من أن التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعة، واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة وجود انحرافات عن الخطط الموضوعة.

❖ اتخاذ القرارات: تعنى وظيفة اتخاذ القرارات باختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة بهدف تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة، وتقوم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على المفاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد البديل الأفضل للمنشأة.

المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبات الأخرى

في هذا المطلب سيتم بيان العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والعلوم الإدارية، من خلال عرض نقاط الالتقاط ونقاط الاختلاف بينهما.

الفرع الأول: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

يوجد ارتباط بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية حيث أن المحاسبة المالية هي أول فروع المحاسبة ظهوراً حيث تقوم بتقديم تقارير المؤسسة، أما المحاسبة الإدارية تختص بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية وخطط للمستقبل ومدى كفاءة ونجاح الإدارة في أداء وظائفها .

أولاً: أوجه التشابه:

تتلخص أهم نقاط التشابه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية كما يلي:¹

أ- مجال الاستخدام:

حيث يستخدم كلا النوعين من المعلومات في ترشيد القرارات، وبالرغم من اختلاف تلك القرارات إلا أن هناك نوعاً هاماً من القرارات يتخذها مستخدمو كلا النوعين من المعلومات، قرارات تقييم الأداء والحكم على مدى سلامة قرارات الإدارة المنشأة وكفاءتها في استغلالها للموارد المتاحة والمحافظة عليها وحمايتها.

ب- مصدر البيانات:

كلا النوعين من المعلومات ينتميان من نفس النظام المحاسبي ولتحمل المؤسسة تضحيات اقتصادية، يمكن لإنشاء وتشغيل نظامين للمعلومات المحاسبية، أحدهما لإعداد معلومات المحاسبة المالية والآخر لإعداد معلومات المحاسبة الإدارية، يتم استخدام نظام محاسبي واحد يتم بالمرونة والشمول لتجميع وتشغيل البيانات اللازمة لتوفير كلا النوعين.

ج- الدفاتر:

هناك بعض الدفاتر والسجلات التي تخدم كلا من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وتهدف هذه إلى قياس وتسجيل وتجميع البيانات المالية الخاصة بالمشروع مثل سجلات الأجور والمواد والمصروفات.

د- تسجيل وإدخال المعلومات:

¹ - أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية. مكتبة الملك فهد الوطنية. معهد الإدارة العامة. الرياض 2000، ص 57، 58.

تقوم محاسبة الإدارية بتقديم المعلومات لإغراض إعداد القوائم المالية ومنها تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة، وعلى الجانب الآخر تقوم المحاسبة المالية بتقديم البيانات عن المواد والأجور والمصروفات لتقوم المحاسبة الإدارية بتحليلها وتحميلها على الوحدات الإدارية وعلى المنتجات المختلفة والتي تقوم بتسجيلها وترحيلها إلى عدة حسابات بعملية إدخال واحدة للمعلومات.

أ- مجال الاستخدام:

حيث يستخدم كلا النوعين من المعلومات في ترشيد القرارات، وبالرغم من اختلاف تلك القرارات إلا أن هناك نوعا هاما من القرارات يتخذه مستخدمو كلا النوعين من المعلومات، قرارات تقييم الأداء والحكم على مدى سلامة قرارات الإدارة المنشأة وكفاءتها في استغلالها للموارد المتاحة والمحافظة عليها وحمايتها.

ب- مصدر البيانات:

كلا النوعين من المعلومات ينتميان من نفس النظام المحاسبي ولتحمل المؤسسة تضحيات اقتصادية ، يمكن لإنشاء وتشغيل نظامين للمعلومات المحاسبية ، أحدهما لإعداد معلومات المحاسبة المالية والآخر لإعداد معلومات المحاسبة الإدارية، يتم استخدام نظام محاسبي واحد يتم بالمرونة والشمول لتجميع و تشغيل البيانات اللازمة لتوفير كلا النوعين.

ج- الدفاتر:

هناك بعض الدفاتر والسجلات التي تخدم كلا من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وتهدف هذه إلى قياس وتسجيل وتجميع البيانات المالية الخاصة بالمشروع مثل سجلات الأجور والمواد والمصروفات.

د- تسجيل و إدخال المعلومات:

تقوم محاسبة الإدارية بتقديم المعلومات لإغراض إعداد القوائم المالية ومنها تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة، وعلى الجانب الآخر تقوم المحاسبة المالية بتقديم البيانات عن المواد والأجور والمصروفات لتقوم المحاسبة الإدارية بتحليلها وتحميلها على الوحدات الإدارية وعلى المنتجات المختلفة والتي تقوم بتسجيلها وترحيلها إلى عدة حسابات بعملية إدخال واحدة للمعلومات.

ثانيا: أوجه الاختلاف

الجدول رقم(1): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية	
تعامل مع المنشأة كأجزاء، فتعد التقارير على مستوى القطاعات و الأقسام و قرارات.	تتعامل مع المؤسسة كوحدة، فنقدم التقارير التي تظهر نتائج المنشأة كوحدة واحدة خلال فترة محاسبة معينة ومركزها مالي في نهاية تلك الفترة.	الوظيفة
تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، لذلك تجمع كل من البيانات التاريخية والمستقبلية، لتوفير معلومات تساعد الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات.	تتم بالماضي فقط، لذلك بياناتها تاريخية تقيس نتائج الأعمال التي تمت فعلا، وتحديد المركز المالي في ضوء العمليات التي تحدث فعلا.	الهدف
تتميز بالمرونة، ولا يحكمها سوى مبدأ واحد فقط هو مبدأ المناسبة.	موضوعية في إطار جامد من المبادئ والمفاهيم والأسس والإجراءات التي تمتد فعلا، وتحديد المركز المالي في ضوء العمليات التي حدث فعلا.	المرونة
تتضمن تقارير المحاسبة الإدارية، بجانب التقارير3، تقارير أخرى عديدة، و تعد هذه التقارير بصورة متكررة أثناء الفترة المحاسبية الواحدة كما أن هناك تقارير خاصة بتقديم طبق لاحتياجات المؤسسة.	تتمثل في 3 تقارير أساسية خارجية هي: 1/قائمة الدخل،2/قائمة التغيرات في حقوق الملكية،3/قائمة المركز المالي و تعد هذه التقارير مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية.	التقارير و توقيت و تقديمها
بياناتها تقريبية و نسبية في حدود مسموح بها	بياناتها دقيقة في حدود القواعد التي تحكم الإطار العام لنظرية المحاسبة.	الدقة
بياناتها تأخذ صورة مالية، و قد يتم التعبير عنها بأي صورة أخرى غير مالية باستخدام النماذج الإحصائية والرياضية والرسوم البيانية.	يتم التعبير عن بياناتها في صورة مالية باستخدام وحدة النقد السائد.	وحدة القياس
بياناتها تفصيلية شاملة للبيانات الداخلية و الخارجية.	بياناتها إجمالية في إطار الدليل المحاسبي.	درجة التفصيل
تتأثر بياناتها بعنصر التقدير الشخصي نظرا لان جزء منها يتعلق بالمستقبل.	بياناتها أكثر موضوعية، و ينخفض فيها عنصر التقدير الشخصي إلى أدنى مستوى.	الموضوعية

المستفيد من التقارير	الجهات الخارجية (المستثمرون، الدائنون، المقرضون، الجهات الحكومية، و الإدارة).	الإدارة الداخلية
----------------------	---	------------------

المصدر: أحمد هاشم عطية ومحمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، محاسبة الإدارية، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000، ص178.

الفرع الثاني: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف لها علاقة بالمحاسبة الإدارية وذلك عن طريق البيانات والمعلومات المالية المقدمة للإدارة من أجل استخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وكذلك اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية، ويمكن توضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف من حيث:

أوجه التشابه:

- تعتبر كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف من فروع المحاسبة لخدمة الأطراف الداخلية والتمثلة في الإدارة.
- تحتاج المحاسبة الإدارية أثناء اتخاذ القرارات إلى المعلومات المحاسبية والمالية التي تنتجها محاسبة التكاليف أي أن هذه الأخيرة تعتبر كقاعدة لعمل المحاسبة الإدارية.
- تتعامل كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتعتمدان كل الاعتماد على المعلومة المحاسبية المالية.

أوجه الاختلاف:

- الهدف من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج، في حين أن المحاسبة الإدارية تهدف لحل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.
- الفترة المحاسبية لمحاسبة التكاليف لها وقت محدد (فترة التكاليفية)، بينما لا يوجد على الوقت (فترة غير محددة) بالمحاسبة الإدارية.
- درجة الدقة في المحاسبة تكاليف تتسم بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، والمحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ.
- أما في مجال الاهتمام فإن محاسبة تكاليف تهتم بالعناصر التكلفة وتحليلها (الأقسام الإنتاجية فقط)، في حين أن المحاسبة الإدارية لها محالات متعددة في كافة الأنشطة ووظائف الإدارة.
- نطاق محاسبة التكاليف على التركيز فقط على التكاليف، في حين أن نطاق المحاسبة الإدارية يناقش محاسبة المسؤوليات وتقييم الأداء ومؤشراته.¹

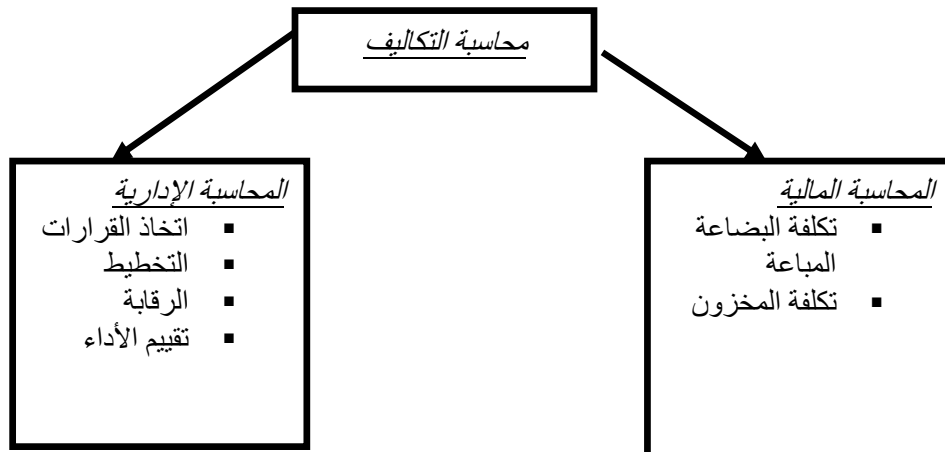
¹ مصطفى يوسف الكافي وسمير احمد حموده، مرجع سابق، ص28.

الجدول رقم(2): يلخص العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

متسلسل	المحاسبة الإدارية	محاسبة تكاليف
1	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة وقد تمتد خدماتها إلى مستفيدين آخرين.	تخدم مستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة
2	توفير معلومات تاريخية و معلومات عن المستقبل	توفير معلومات تاريخية فقط
3	مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمنشأة مع مصادر أخرى مثل: كمية الإنتاج المعين، كميات المواد وساعات العمالة المستخدمة في الإنتاج.	مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمنشأة
4	تركز على المعلومات الخاصة بعناصر التكاليف المنشأة بالإضافة إلى عناصر إيرادات المنشأة.	تركز على المعلومات الخاصة بعناصر تكاليف المنشأة.
5	تركز على كل من التكاليف التي تستحق في الأجل القصير و أيضا التي قد تتعدى السنة الواحدة أي التي تستنفذ في الأجل المتوسط و الطويل.	تركز على التكاليف التي تستنفذ في الأجل القصير () من اجل انجاز أعمال المنشأة

المصدر: مصطفى يوسف الكافي وسمير أحمد حموده، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص30.

الشكل رقم (1): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية



المصدر: سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص21.

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية والعلوم الإدارية:

يمكننا إيضاح العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة من خلال الربط بين وظائف المحاسبة ووظائف الإدارة كما يلي:¹

- التخطيط: يتم عمل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.
- التنسيق والتنظيم: يتم تصميم النظم المحاسبية.
- التنفيذ والمتابعة: ويتم تسجيل الأحداث المالية.
- الإشراف الإداري: يتم بناء أنظمة المراقبة الداخلية.
- الرقابة واتخاذ القرار: ويتم دراسة التقارير الرقابية، ودراسة التحليل المالي و المحاسبي.

الجدول رقم (3): العلاقة بين المحاسبة الإدارية والإدارة

الوظائف المحاسبية	الوظائف الإدارية
إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	التخطيط ورسم السياسات
تصميم النظم المحاسبية	التنظيم والتنسيق
تسجيل الأحداث أولاً بأول	التنفيذ والمتابعة
المراقبة الداخلية	الإشراف الإداري
التقارير المحاسبية والمالية	الرقابة واتخاذ القرار
	إعداد التقارير وإعداد الموازنات المالية

المصدر: عبد اللطيف إمام حاج عامر وزين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2011، ص16.

¹ - مصطفى يوسف الكافي وسمير أحمد حموده، مرجع سابق، ص28.

المبحث الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية

يعتبر نظام المحاسبة الإدارية أحد النظم المحاسبية الفرعية المكونة للنظام المحاسبي الرئيسي للمؤسسة والتي تعمل على تطوير البيانات باستخدام الأساليب والأدوات العلمية وإخراجها في الشكل الذي يساعد الإدارة على ترشيد قراراتها، لذا سيتم في هذا المبحث التعرف على أهم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة.

المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

قدمت المحاسبة الإدارية عدة أدوات وأساليب تضمنت أبعادا شكلت طرق مختلفة لتحقيق الكثير من المزايا للمؤسسة الاقتصادية في معظم المجالات بما في ذلك تحديد التكاليف وتخفيضها من أجل إتخاذ القرار.

الفرع الأول: الموازنات التقديرية:

الموازنات التقديرية هي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الهامة التي تساعد المؤسسة في عملية تخطيط من قبل الإدارة من أجل تحقيق أهدافها.

1: تعريف الموازنات التقديرية:

- تعرف من طرف معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بأنها "خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة و تبين عادة الإيراد المخطط و المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين".¹

2: أهداف الموازنة التقديرية :

الهدف من إعداد الموازنات التقديرية تحقيق ما يلي:²

- 1- تشجيع المؤسسة على التوجيه المستقبلي و التعرف على ما قد يتم مستقبل للمؤسسة.
- 2- تشجيع التعاون بين الجهات العديدة التي تولى وضع الميزانيات التقديرية.
- 3- توفير معايير مقبولة و معقولة من أجل الحكم على الأداء المتوقع مستقبلا.
- 4- تشجيع المسؤولين على الاهتمام بعملية التخطيط.
- 5- التوجه المبكر نحو التعامل مع الأحداث المستقبلية

3:أنواع الموازنات التقديرية:

توجد في المؤسسة عدة أنواع مختلفة من الموازنات وبأشكال مختلفة ويمكن تقسيمها كما يلي:³

1/من ناحية الفترة الزمنية:

وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى موازنات قصيرة الأجل وهي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى القصير، والموازنات طويلة الأجل وهي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل.

¹ -فركوس محمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2001 ص12.
² - عبد الحليم كراجه و عى رابعة، الإدارة و التحليل المالي، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص 237
³ -طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، نظرة متكاملة،الدار الجامعية الإسكندرية، 2006، صص729،728.

2/التقسيم من حيث وحدة القياس المستعملة:

هناك موازنات معبر عنها على أساس العيني: أي كمية الوحدات المنتجة، الأمتار من النسيج، ساعات العمل ... ، وموازنات المعبر عنها على أساس النقدي نجدها في المؤسسات الصناعية ولكن أغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لاعتمادها على المعلومات من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

3/من ناحية طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية:

موازنة التشغيل (الاستغلال): وهذه الموازنة تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء وإنتاج وبيع. الموازنة المالية: وتتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال بالإضافة إلى ذلك فهي تختص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها.

4/التقسيم على أساس معيار الثبات والمرونة:

الموازنات الثابتة: هذا النوع من الموازنات تكون مبنية على أساس الافتراض مستوى واحد من النشاط، وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة حجم نشاط الفترة القادمة. الموازنات المرنة والمتغيرة: تعد هذه الموازنات على أساس الأسعار بينما الموازنات المتغيرة والدينامكية تعد على أساس عدة مستويات من النشاط.

5/من ناحية درجة التفصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية:

موازنة المسؤولية: هي أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها نقيم أداء المسؤول الذي هو على رأس ذلك القسم والإجراءات المصححة الواجب القيام بها. موازنة البرامج: تحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية، وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي القيام بها .

4:مراحل إعداد الموازنات التقديرية:

يمكننا أن نلخص المراحل التي تمر بها إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي¹:

- 1-توضيح وتحديد الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة.
- 2-جرد الموارد المالية والفنية والبشرية للمؤسسة.
- 3-توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة.
- 4-من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف الطويلة الأجل للمؤسسة.
- 5-من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف القصيرة الأجل.
- 6-إعداد السياسات والوسائل لأجل تحقيق الأهداف القصيرة الأجل والطويلة الأجل.

¹ -وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2005، صص 52، 51.

7- تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام.

8- تعيين لجنة الموازنة

9- إشعار كل الأشخاص الذين لهم المسؤولية على مركز التكلفة أو مركز ربح، بأهداف أو سياسات المؤسسة.

10- قبول أهداف وسياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها.

الفرع ثاني: تحليل التعادل (تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح)

1: تعريف نقطة التعادل:

تعرف بأنها ذلك المستوى من النشاط يتساوى عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية (التكاليف الثابتة والمتغيرة) بحيث لا يكون ربح أو خسارة، أي أن صافي الربح عند هذا المستوى يساوي الصفر،¹ ويمكن كتابة هذه العلاقة رياضياً كما يلي:

$$\text{سعر البيع الوحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة} = \text{التكلفة المتغيرة} \times \text{عدد الوحدات المباعة} + \text{التكاليف الثابتة}$$

2: عناصر نقطة التعادل:

نقطة التعادل تبنى على بعض العناصر الأساسية والتي هي:²

أ/ التكاليف العامة:

هي عبارة عن سعر بيع الوحدة الواحدة من سلعة أو خدمة منتجة مضرورية في كمية الوحدات المباعة.

ب/ التكاليف الثابتة:

هي الوحدة التي يتحملها المشروع مقابل الإنتاج أو الخدمة سواء تم هذا الإنتاج أو الخدمة أو لا يتم، بمعنى آخر هي تلك التكاليف أو النفقات التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج خلال فترة زمنية معينة. وهذه التكاليف أو النفقات تنفق لأغراض الإدارة والمحافظة على رأس المال.

ج/ التكاليف المتغيرة :

هي التكاليف التي تتغير بالزيادة أو النقصان تبعاً لتغير كمية إنتاج السلع أو الخدمات. أي التكاليف المرتبطة بكمية الإنتاج، فهي تزيد تبعاً لزيادتها وتقل تبعاً لنقصانها.

د/ التكاليف الكلية:

وهي عبارة عن التكاليف الثابتة مضافاً إليها التكاليف المتغيرة.

3: استخدامات نقطة التعادل :

- دراسة مردودية المنتجات وترتيبها على حسب مساهمتها في النتيجة، لتقييم أدائها واتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص كل منتج.

¹ - عبد الرزاق الساكني وعلي يوسف، الإتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح (نقطة التعادل)، جامعة تكريت، المجلد 4، العدد 44، ج1، 2018، ص373.

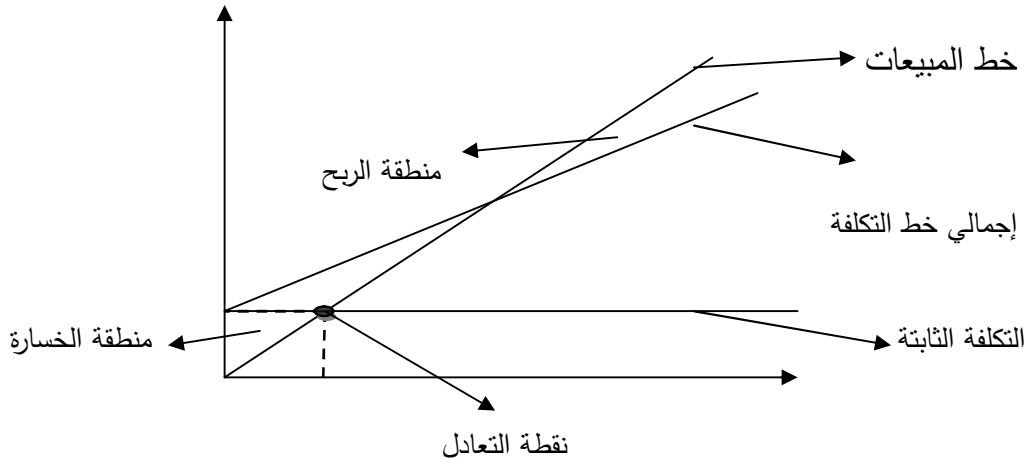
² - وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص173، 172.

- اتخاذ بعض القرارات الاستثمارية عند تغير هيكل المؤسسة ،وذلك عن طريق مقارنة كل من الزمن الوصول إلى نقطة التوازن وكذا النتائج المحتملة من أجل كل توليفة اختيار.
- تحليل الفروقات بين التقديرات والإنجازات ،وذلك بمراقبة مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال مقارنة ما تم التخطيط له بما تم إنجازه.
- تحديد هامش الأمان وهو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال الفعلي ورقم أعمال نقطة الصفر ،ويمثل مقدار ما يمكن أن ينخفض به رقم الأعمال دون خروج المؤسسة من منطقة المر دودية.
- قياس كل من القدرة الربحية الحقيقية للمؤسسة ومدى استقرار الربح ،وذلك من خلال معرفة عدد الوحدات أو حجم المبيعات الواجب الوصول إليها لتحقيق حجم معين من الأرباح.¹

4: تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح:

يعتبر تحليل التعادل من الأدوات الهامة في عملية التخطيط حيث أن العلاقة بين الحجم الإنتاج والأرباح والتكاليف تتأثر تأثيرا بالغا بحجم الاستثمارات في الأصول الثابتة، وعلى هذا لا بد من تحقيق حجم كاف من المبيعات لتغطية التكاليف الثابتة والمتغيرة ،وهذا يعني أن تغطي المبيعات جميع عناصر التكاليف التشغيل سواء كانت تتغير مع التغير في حجم الإنتاج أو التكاليف التي لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج ،ويلاحظ أن التكاليف الثابتة تعتبر دالة للوقت أي تتأثر بالوقت وليس للمبيعات أما التكاليف المتغيرة فتتغير مع التغير في المبيعات فتعتبر دالة الحجم المبيعات وليس للوقت.²

الشكل رقم (2): التحليل البياني للتكلفة/الحجم/الربح



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2007، ص74.

¹ - طلعت عبد القادر أبو دغيم ،استخدام نموذج العلاقة بين التكلفة والحجم والربح في حل المنازعات المالية في القطاع التجاري في فلسطين، (أطروحة ماجستير)، جامعة الإسلامية ، غزة، 2014-2015.

² -مصطفى يوسف الكافي وسمير أحمد حموده، مرجع سابق ص77.

الفرع الثالث: بحوث العمليات

1- تعريف بحوث العمليات : تعرف أنها بحوث العمليات وهي مجموعة من الطرق الرياضية و العددية التي تستخدم في حل المسائل التنظيمية والإنتاجية والتوزيعية والترتيبية والتخزينية وبما يتناسب مع الأهداف الإدارية العليا لهذه المؤسسة.¹

2- أنواع نماذج بحوث العمليات : يوجد صيغ و نماذج متنوعة في علم بحوث العمليات التي تقوم بدورها معالجة المشاكل للوصول إلى الحل النموذج المناسب:²

أ- النماذج الرياضية :

وهي أهم الصيغ وأكثرها شيوعاً، إذ نفترض خلال بناء هذه النماذج إن جميع المتغيرات المستقلة قابلة للقياس وتستخدم رموزاً رياضية لتمثيلها، وترتبط المتغيرات مع بعضها البعض بعلاقات رياضية تصف سلوك النظام ويتم معالجة هذه النماذج باستخدام طرق حسابية بهدف الوصول إلى الحل الأمثل من هذه النماذج نذكر :

1- النماذج الخطية/2- نماذج الإعداد الصحيحة /3- النماذج اللاخطية/4- النماذج الربيعية/5- النماذج الديناميكية.

ب- النماذج الاحتمالية: وهي نماذج رياضية تخضع بعض أو كل متغيراتها إلى قوانين احتمالية من هذه النماذج مايلي :

1- نماذج صفوف الانتظار/2- نماذج الألعاب /-3 نماذج التخزين/4- نماذج الشبكية.

ج - نماذج البحث و الاستقصاء و المحاكاة : هذه النماذج لاستخدام دوال رياضية لربط المتغيرات بل تعتمد على أسلوب التحليل الذي يكافئ عملية إجراء التجارب و بالتالي هذه النماذج تخضع إلى خطأ التجربة مما يؤدي إلى صعوبات في تصميم التجربة في جملة المشاهدات أما نماذج المحاكاة فهي تهدف إلى تقليد النظام المدروس بنظام فرضي يحاكي النظام الحقيقي ومراقبة التغيرات التي تطرأ على نموذج المحاكاة خلال فترة زمنية محددة.

3- مراحل دراسة بحوث العمليات : تقوم بحوث العمليات بصياغة النموذج المناسب للمسألة المدروسة من أجل الوصول إلى حل الأمثل للنموذج المصاغ وذلك وفق المراحل الأساسية التالية:³

المرحلة الأولى : تعريف المسألة : إن تعريف المسألة يتضمن ثلاثة عناصر أساسية :

1- وصف دقيق لهدف الدراسة.

2- تشخيص بدائل (متغيرات) القرار للنظام التي تستطيع الباحث السيطرة عليها

3- تحديد قيود ومتطلبات النظام.

¹ - محمد سالم الصفدي ، بحوث العمليات:تطبيق و خوارزميات، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 1999 ص 17.

² - باقية، إبراهيم نائب، بحوث العمليات، خوارزميات، برامج محاسبية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص،ص21-23.

³ - إنعام باقية، إبراهيم نائب، مرجع سابق، ص ص21،22.

بعبارة أخرى في هذه المرحلة يتم تحديد المشكلة وما يتعلق بها وما ينتج عنها بصورة وصفية.

المرحلة الثانية: صياغة النموذج: في هذه المرحلة يقوم الباحث بتحويل الشكل الوصفي للمشكلة إلى نموذج ويتم في هذا النموذج تحديد تعابير الكمية لهدف وقيود المسألة بدلالة متغيرات القرار. فإذا كان النموذج الناتج هو من النماذج الرياضية الشائعة فيمكن الوصول إلى الحل الأمثل باستخدام التقنيات الرياضية المعروفة. وإذا كانت العلاقات الرياضية للنموذج معقدة جدا بحيث لا يمكن الحصول على الحلول التحليلية عندئذ نستخدم نماذج المحاكاة، وأحيانا يضطر الباحث إلى استخدام توليفة نماذج رياضية محاكاة أو بحث استقصاء لتمثيل النظام المدروس وهذا يعتمد بشكل أساسي على طبيعة ودرجة تعقيد النظام المدروس وعلى خبرة الباحث الذي يقوم بصياغة النموذج.

المرحلة الثالثة : في هذه المرحلة نقوم بالتفتيش عن الأساليب والتقنيات المحاسبية الملائمة و التي تعطي حلا أمثلا. هذا إذا كان النموذج الرياضي، إما في حالات استخدام نماذج المحاكاة أو نماذج البحث والاستقصاء فإنه لا يمكن الحصول على حل أمثل بشكل دقيق بل قريب قدر الإمكان إلى الحل الأمثل، والحل عليه يستخدم للحصول على تقديرات تقريبية لمقاييس النظام.

المرحلة الرابعة: فحص فعالة النموذج : إن الأسلوب الأكثر شيوعا لاختبار صحة وفعالية نموذج يمثل نظاما معيناً هو أن نقارن أداء هذا النظام الحالي مع أدائه في الماضي (باستخدام بيانات متاحة في الماضي) هذا مع فرض إن جميع شروط المدخلات تبقى ثابتة، فإذا كان أداء النظام المدروس في الحاضر هو نفس أدائه في الماضي، فإن النموذج يكون صحيحا.

المرحلة الخامسة: تطبيق النتائج النهائية للنموذج: و يتم ذلك بالتعاون بين فريق بحوث العمليات والفريق الذي يكون مسؤولا عن الإدارة و عمل النظام، إذ أن فريق بحوث العمليات يقوم بوضع خطة التطبيق العملي التي هي عبارة عن ترجمة لنتائج النموذج إلى سلسلة من التعليمات العملية المفصلة، ويتولى فريق إدارة وتشغيل النظام تنفيذ هذه الخطة، وتجدر الإشارة هنا إلى التعاون الجاد بين هاذين الفريقين كفيل بإزالة جميع التعقيدات التي قد تظهر أثناء وضع خطة وتنفيذها.

4: مجالات استخدام بحوث العمليات : أهم المجالات الإدارية لاستخدام بحوث العمليات في المشاريع الصناعية والتجارية والزراعية والخدمية سواء كانت هذه ربحية أو غير ربحية تتمثل في :

1- الإنتاج: وتشمل:

* دراسة الجدول

* تحديد المخلات اللازمة للعمليات الإنتاجية

* تحديد نماذج المنتجات.

* التصميم الداخلي للمصنع.

* تخطيط العمليات الإنتاجية.

* ضبط و رقابة الجودة.

*الصيانة.

*قياس و رفع الكفاءة و الإنتاجية.

2- التسويق و المبيعات :

* بحوث التسويق.

*وضع الأسعار.

*الدعاية والإعلان.

*رسم السياسات التسويقية.

*تحديد الأسواق.

*سياسات التوزيع.

3 - التمويل: وما يتعلق به من تحديد مصادر الحصول على الأموال وتخطيط وتوجيه الاستثمارات .

الأفراد: و ما يرتبط بذلك من سياسات تحديد الاحتياجات والتعيين و التدريب وأنظمة التحفيز والتشجيع.

4- المشتريات : والمخازن من حيث تحديد مصادر الشراء وكميات وأسعار المواد المشتراة وأوقات الحصول عليها و وضع نظم سليمة للمخزون مما يؤدي إلى زيادة الربحية وخفض التكاليف.

5- الرقابة الإدارية: حيث أن وضوح وتحديد الأهداف بشكل علمي ومدروس يسهل من مهمة الرقابة وبالتالي زيادة الفعالية.

الفرع رابع: محاسبة التكاليف: إن مصطلح التكاليف يشير إلى مجموع النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة يتوقع منها إيراد أو منفعة إما نتيجة بيعها أو استعمالها و إذا لم يتحقق الإيراد فإن النفقات المدفوعة تعتبر خسارة للمشروع.

1: تعريف محاسبة التكاليف: كما انه يمكن تعريف محاسبة التكاليف " بأنها نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات"¹

2:أهداف محاسبة التكاليف:

يمكن تلخيص أهم أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:²

1. قياس تكلفة الوحدات المنتجة:

يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي الربح أو الخسارة لفترة المالية وتقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه كأحد عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية.

2. فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج:

تسعى إدارة المؤسسة إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة الإنتاج ونوعيته وذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى والتي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح.

¹ - عبد الناصر نور , عليات شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2002، ص12.

² - محمود علي الجبالي، قصي السامراني، محاسبة التكاليف، دار وائل، عمان، 2000، ص-ص10. 11.

3. تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف مستويات الإدارة بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل.

4. المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية:

تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز التكلفة أو تكلفة كل فرع من فروع المؤسسة.

5. المساعدة في رسم السياسات السعرية:

تساعد محاسبة التكاليف إدارة المؤسسة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها ،حيث يراعي عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج وهامش الربح وحدة المناسبة في السوق والرغبة في زيادة الحصة في السوق أو السيطرة في السوق .

3: وظائف محاسبة التكاليف : تقوم محاسبة التكاليف بمهام ووظائف متعددة منها :

1- **تحديد التكلفة المتعلقة بالإنتاج :** إن تحديد التكلفة تساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرار الملائم فهو يساعد في تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.

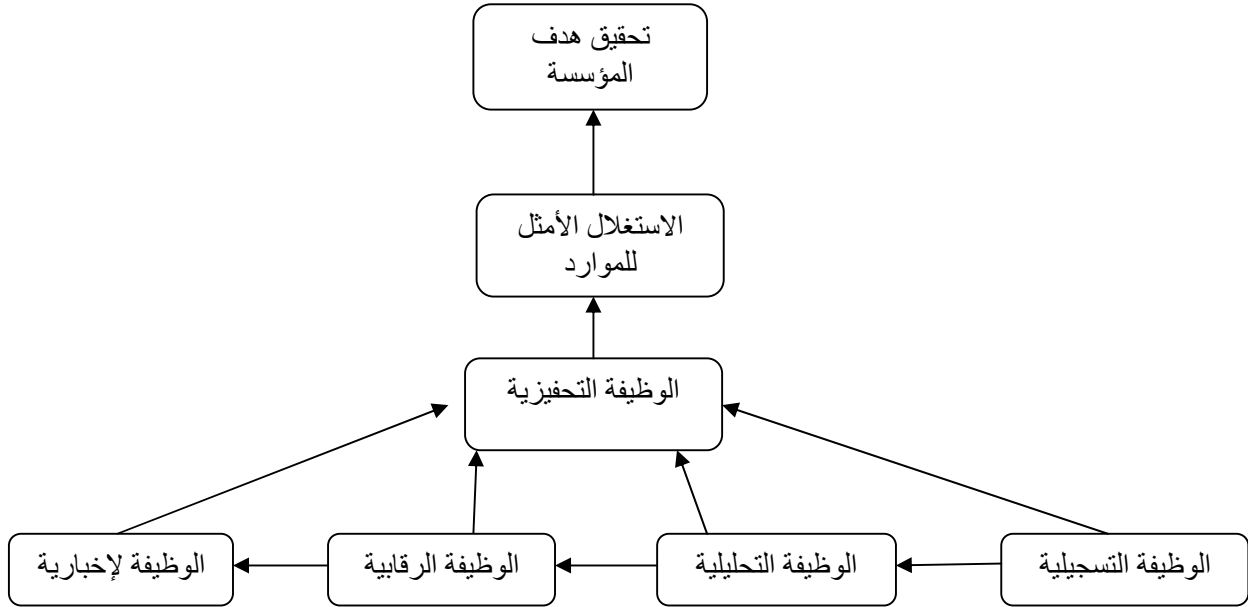
2- **الرقابة على تكاليف والعمل على تخفيض تكلفة الوحدات المنتجة :** بعد دراسة البيانات التي تتلقاها الإدارة من إدارة الإنتاج والتكاليف فتعمل على تخفيض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ قرارات إدارية.

3- **مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات :** محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد إدارة المشروع على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة.

4- **المساعدة في وضع سياسات التسعير :** تقوم محاسبة تكاليف بتسجيل بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي السعر تكلفة الإنتاج وتحقيق ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية و ظروف المنافسة و دخول أسواق جديدة.¹

¹ - عبد الناصر نور، عليات شريف، مرجع سابق . ص ص 17 - 18.

الشكل رقم (3): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، 2010، ص24.

الفرع الخامس: محاسبة المسؤولية

1: تعريف محاسبة المسؤولية : تعرف محاسبة المسؤولية على أنها " نظام محاسبي يصمم في ضوء تدرج السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة ،ويتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح كل مسؤول في الاصطلاح بمسؤولياته بما ينعكس على تحقيق أهداف المؤسسة".¹

2: أهداف محاسبة المسؤولية:

من أهم أهداف محاسبة المسؤولية كالاتي:

1. تحديد مراكز المسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
2. تعريف وتوضيح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مراكز المسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
3. تركز وتؤكد على الاهتمام بالعنصر البشري في المؤسسة.
4. تحديد التكاليف الخاضعة للرقابة من غير خاضعة للرقابة المسؤولين ضمن المستويات الإدارية المختلفة .
5. تزويد متخذي القرارات بالمعلومات المهمة (كتقارير الأداء)²

¹ - أحمد محمد زامل. مرجع سابق. ص509.

² -حنان عبد الله حسن، دور محاسبة المسؤولية في إنجاح الإصلاح الإداري والمالي،مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية .بغداد.العدد95.المجلد23. 2017

3: مراكز محاسبة المسؤولية:

أ/ مفهوم مراكز المسؤولية: هو وحدة طبيعية مستقلة سواء كانت فنية أو إدارية، وعادة يرأس الوحدة أحد العاملين و هو الذي يعتبر مسؤولاً عن أداؤها، وقد تكون مراكز المسؤولية ممثلة في الشركة ككل أو في قسم أو في عملية معينة.

ب/ أنواع مراكز المسؤولية

تقسم مراكز المسؤولية في المؤسسة حسب طبيعة نشاطها إلى الأنواع التالية:

مركز التكلفة : تمثل أصغر وحدة نشاط تتخذ أساساً لتجميع عناصر التكاليف، ولا تحقق أي إيراد بمعنى أن للمركز تأثير في حدوث التكلفة وليس له تأثير على المبيعات أو الإيراد ويمكن تقييم مراكز التكلفة إلى قسمين هما :

أ - مركز تكلفة معيارية و هي التي تكون بين المداخلات والمخرجات (يكون التخطيط المسبق والموضوعي جيد).

ب - مراكز التكلفة الاستثنائية (الدعاية والإعلان والبحث والتطوير)

1- مراكز الربحية: عبارة عن وحدة تنظيمية يرأسها مدير مسؤول عن الإيرادات والتكاليف معا حيث تخضع الإيرادات والتكاليف لرقابته و في هذه الحالة قد يكون مركز الربحية طبعاً أو اصطناعياً أو يقدم منتجاته سلعاً أو خدمات و هناك 3 معايير لمراكز الربحية :

أ- أن تتضمن المؤسسة وحدة لقياس الإيرادات ووحدة لقياس التكاليف.

ب- يجب أن يتوفر لكل دائرة الرقابة و التحكم.

ج- يجب تحديد ربحية لكل وحدة أو مركز في إعداد التقارير بشكل منتظم إلى الإدارة العليا.

2- مراكز الاستثمار : مراكز الاستثمار تتمثل في الوحدة التنظيمية المسؤولة عن كل ما يتصل باستثمار معين ويحاسب المدير مركز الاستثمار عن التكاليف والإيرادات الخاضعة بالمركز والاستخدام المريح للمال المستثمر به وهناك مؤشر يبين تقييم أداء مراكز الاستثمار هما:

أ- **مؤشر معدل العائد على الاستثمار:** هو معدل لقياس العائد على الاستثمار (RAI) الذي يمكن للمدراء مراكز الاستثمار وتحقيقه.

ب- **معدل الدخل (الربح) المتبقي:** هو صافي الربح بعد تغطية الفوائد المحسوبة على رأس مال المستثمر في المركز والغرض من استخدام معيار الدخل المتبقي هو قياس الأداء لتعظيم قيمة الدخل المتبقي لتعظيم معدل العائد على الاستثمار.¹

4: مميزات محاسبة المسؤولية

تكتسب محاسبة المسؤولية مجموعة من المزايا من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وسنعرض أهم المزايا:²

¹ - مصطفى يوسف الكافي، سمير أحمد حمودة، مرجع سابق، ص338ص339ص340.

* تسهيل تسيير نشاط المؤسسة الاقتصادية وذلك بتقسيم مراكز المسؤولية.

* تركيز مهام الإدارة العليا في القرارات ذات البعد الاستراتيجي أما القرارات العادية فهي من مهام مراكز المسؤولية.

* التقييم الجيد لكفاءة مسؤولي مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية.

* تحفيز الإداريين من خلال مشاركتهم في وضع القرارات الإدارية مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.

المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

واجهت أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية عدة إنتقادات من ناحية دقة المعلومات، حيث يتطلب الأمر الاهتمام والبحث عن أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تساعد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة بيئة الأعمال.

الفرع الأول: محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC

1: تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC:

عرف بأنه " هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء".

2: أهداف محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC:

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي:

1- تحديد التكاليف الفعلية للمنتج (سلعة أو خدمة)

2- الرقابة على التكاليف.

3- توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط .

4- المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية.¹

3: خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يقصد بها تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة والى أنشطتها الرئيسية والفرعية كمايلي :

1- تحديد مجموعة الموارد التي تؤدي النشاط بالوقت أي الموارد اللازمة لإداء النشاط كل إدارة أو قسم داخل المؤسسة الاقتصادية.

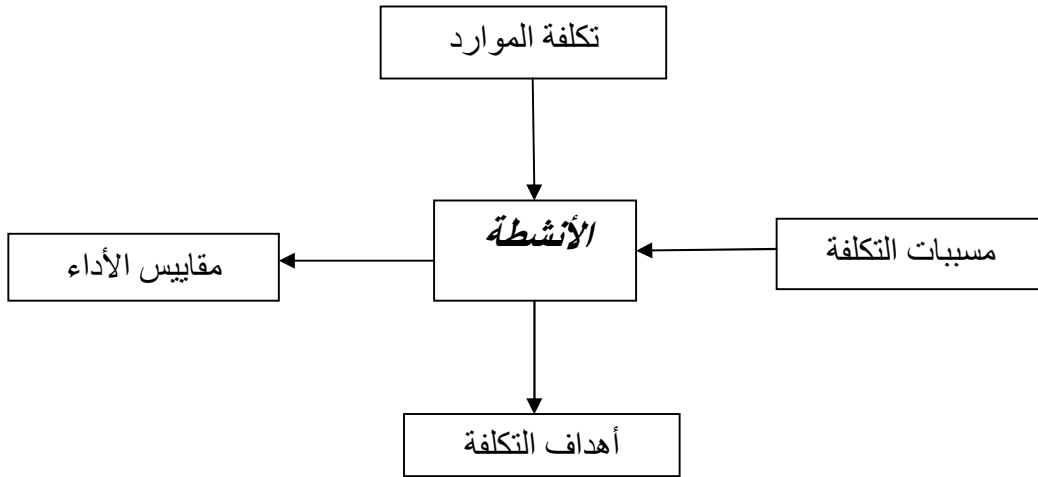
2- تقدير تكلفة مجموعة الموارد التي تؤدي النشاط أو الأنشطة.

3- تقدير الطاقة العملية لكل مجموعة من الموارد لإدارة أو قسم استبعاد أوقات التوقفات أو العطل.

² -حجازي إسماعيل، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، عمان، 2012، ص98.

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط لإستخدامات الإدارية ABC، دار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2006، ص70.

الشكل رقم (4): خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة مقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، 2007، ص 368.
 4- حساب تكلفة الوحدة من مجموعة الموارد بالوقت أي حساب متوسط التكلفة وحدة الوقت من كل مجموعة موارد وذلك بقسمة التكلفة الإجمالية الفعلية لتلك المجموعة على الوحدات المتاحة لها بالساعات.¹

4: مزايا نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC :

أ/ مقياس أفضل للربحية: يوفر ABC تكاليف أكثر موضوعية وتفصيلاً للمنتج مما يوفر مقياس للربحية المنتجات والزبائن أكثر دقة وتساعد في صياغة أفضل للقرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقييم الأسواق.
 ب/ اتخاذ القرارات بشكل أفضل: يوفر مقاييس أكثر موضوعية للأنشطة وموجهات الكلفة تساعد المدراء في تحسين قيمة المنتجات والعمليات عن طريق تحسين قرارات التصميم وقرارات دعم أفضل للزبون.
 ج/ تحسين العمليات: يوفر معلومات تساعد في تحديد المواقع التي تكون فيها حاجة لتحسين العمليات.
 د/ تقدير التكاليف: تحسين احتساب التكاليف المنتجات يؤدي إلى تقديرات أفضل لتكاليف الأوامر مما يساعد في عملية تسعير وتخطيط تلك الأوامر.²

5: الإنقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة:

¹ - جلييلة عبيدان خليل وإبتهاج إسماعيل يعقوب، مدخل محاسبة التكاليف (TD.ABC) وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 4، كانون الأول، 2014، ص 7 ص 8.

² - إمنتال رشيد بجاي، تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 41، الفصل الرابع، 2017، ص 6.

- 1 - إننا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ماهو لإتطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب نتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.
- 2-إن كفاءة استخدام نظام التكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على تيار سليم لمسببات التكلفة ،وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب التكلفة ودراسة الآثار السلوكية لها.
- 3-إن تطبيق نظام الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا مايجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.
- 4-إن أهم انتقادات التي تعرض له هذا النظام هو صعوبة تطبيق واختيار مسببات التكلفة ،الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب المحاسبي .
- 5-إن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموما، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع، ولكن في الأجل الطويل فإن النظام يحقق منافع من جهة خصوصا في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وتتيح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة.¹

الفرع ثاني: التكلفة المستهدفة:

1: مفهوم التكلفة المستهدفة:

تعرف على أنها "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير وتصميم ومن ثم هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر الوحدات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة من جانب العملاء".²

2: مبادئ تطبيق التكلفة المستهدفة:

إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يتميز عن النظم التكاليف التقليدية في مجال تخطيط الأرباح والتكاليف ويقوم على مجموعة من المبادئ أهمها:

أ- أن السعر يحدد التكلفة

ب-تقود اعتبارات منافسة السوق عملية تخطيط التكاليف

ج-يعتبر تصميم المنتج هو مفتاح عملية تخطيط التكاليف

د-يعمل ويتعاون فريق من كافة الوظائف في إدارة التكلفة

هـ-مشاركة مبكرة من الموردين في عملية التخطيط التكاليف وتطوير المنتجات

و- تخفيض التكاليف.³

¹ -حجازي إسماعيل، مرجع سابق ، ص195.

² -محمد السرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة،دار المنهجية،عمان،2016،ص11.

³ -ناصر نور الدين عبد اللطيف،دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الدار الجامعية الإسكندرية.طبعة الأولى.2004.ص315.

3: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

يمر نظام التكلفة المستهدفة بثلاثة مراحل أساسية في المؤسسة هي: 4

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة:

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع المستقبلي وليس الحالي ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال المراحل التالية:

1- تحديد سعر البيع المستهدف: وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة.

2- وضع هامش الربح المستهدف: وهو الهامش الذي يجب أن تحققه المؤسسة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل وهذا الهامش يحدد بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، النتائج المحققة، تحليل المنافسة وبنبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.

وهي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهرها: هندسة القيمة، تحليل التكلفة الوظيفي، جدول التكلفة، الهندسة المتزامنة، الهندسة العكسية، هندسة العوامل البشرية.

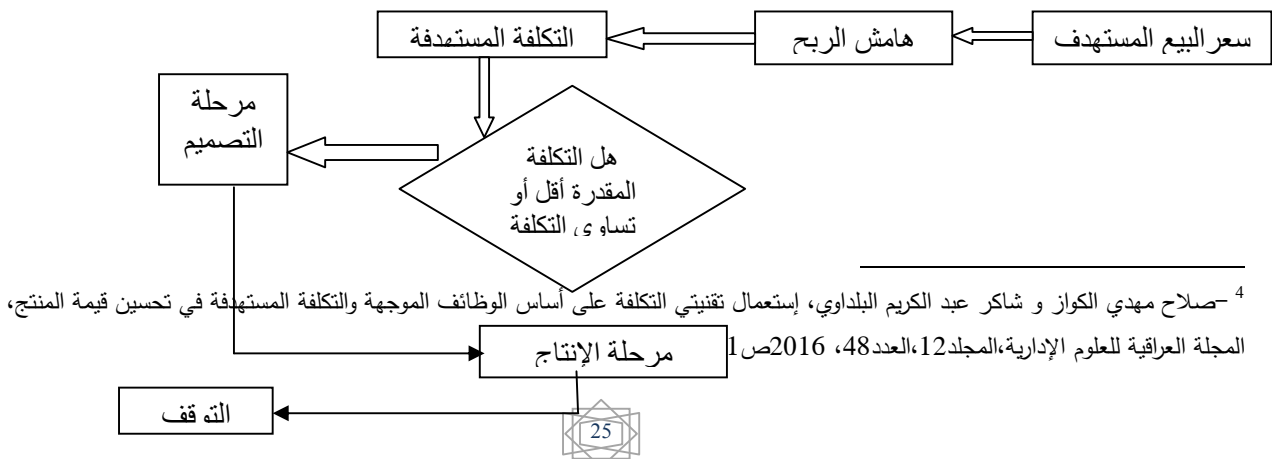
المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة:

وهي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهرها: هندسة القيمة، تحليل التكلفة الوظيفي، جدول التكلفة، الهندسة المتزامنة، الهندسة العكسية، هندسة العوامل البشرية.

المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور

حيث يحتاج كل من المديرين ومهندسي التصميم إلى تقدير تكلفة الإنتاج بشكل مستمر خلال خطوات عملية تطوير المنتج استناداً للمعلومات التي توفرها لهم كافة أقسام الشركة، ويمكن استخدام جداول التكلفة لتقدير التكلفة المستقبلية للمنتج خلال المراحل المختلفة من عملية تطويره.

الشكل رقم (5): يوضح مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة



المصدر: علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحقيق كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2010، ص 30.

4: دوافع تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

- تحسين التكلفة من خلال إستراتيجيات الشمول والتكامل والمرونة والاستمرارية على المدى الطويل
- خفض التكاليف أي التخلص من عدم الكفاءة التي يمكن تجنبها ويتطلب إعادة تصميم المنتج ويؤدي إلى برنامج لتحسين التكلفة
- ترحيل المنحنى إلى منحنى تكلفة أقل يهتم بخفض التكاليف دون تغيير في كمية المدخلات المستخدمة
- تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقها
- خلق وتطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمق للسوق
- تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل جذبهم.¹

الفرع ثالث: نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

1: تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

يعرف بأنه "أسلوب يعتمد على التكنولوجيا للحد من الهادر في وقت الشراء المواد، والاستغناء عن كافة أنواع المخزون بالطريقة التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف العملية الإنتاجية وزيادة الإنتاج، وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب بالكميات المحددة"²

2: أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

- الاستغناء عن كافة أنواع المخزون وتخفيضه إلى أدنى حد ممكن.
- الحد من الهدر في الوقت والموارد في العمليات الإنتاجية.
- شراء المواد الخام وإنتاج البضائع وتسليمها فوراً عند وقت بيعها.
- تنمية الثقة بين الشركة ومجهزها وتقوية العلاقة بينهما، من خلال وضع أهداف طويلة الأجل تؤدي إلى ثقة متبادلة بينهما.
- مراقبة الانتاج الجاري قيد التنفيذ وإبقائه في أدنى مستوى ممكن.
- تحسين الجودة والاعتمادية وهي نتيجة طبيعة العلاقات الجيدة مع الموردين.

¹ -ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 325، ص 326.

² - غسان فلاح المطارنة وسليمان حسين البشتاوي، أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2، 2007، ص 303.

- تقليل الفائض والتالف في الموارد والوقت اللازم للعملية الإنتاجية، ويأتي تحقيق ذلك من خلال إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتؤدي إلى زيادة التكلفة.

3: كفاءة عمل نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

التعريف بنظام البطاقات: لقد استعمل نظام البطاقات من أجل إدارة الإنتاج الجاري لمختلف الورشات المصنع، وإدارة التموين بالمواد الأولية والمنتجات المشتراة من مختلف الموردين والسيطرة اليدوية على المخزون. بطاقة الإنتاج: عبارة عن بطاقة أوامر للمورد تتضمن المعلومات الخاصة بالإنتاج، رقم البطاقة، رقم الجزء، وصف الجزء، كمية الجزء في الصندوق، رقم الصندوق ومكان الإنتاج. بطاقة التحويل: أو السحب عبارة عن بطاقة تجيز للمستعمل نقل أجزاء مخرجات المركز المورد التي يحتاجها إلى مركز عمله.

2- القواعد الأساسية لتشغيل نظام الوقت المحدد: يلزم لتشغيل نظام الوقت المحدد بشكل محكم وسليم لذلك يجب احترام مجموعة من القواعد نوجزها في مايلي :

* يجب على مركز العمل السابق عدم توفير قطع أو منتجات رديئة للمركز اللاحق.

* يجب على مركز العمل الأخير أن يأتي للبحث عن القطع التي يحتاجها بنفسه لدى مركز العمل السابق.

* يجب على مركز العمل أن لا ينتج الإلكمية التي يحتاجها وبالتالي يسحبها المركز العمل الأخير، كما يجب عدم تكوين مخزون احتياطي بتاتنا.

* يجب ترشيد العمل في مختلف المراكز وحث العاملين على اكتشاف الأخطاء وتطبيق التحسينات التي تجعل من الإنتاج أكثر انتظاما.¹

4: مزايا و عيوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

1/المزايا: يتميز هذا النظام ب:

-المحافظة على مواعيد الإنتاج، فالمنتجات تصنع في الوقت الذي يحتاجها الزبون.

-تخفيض المخزون إلى أدنى مستوى له وهذا يصاحبه تخفيض في تكاليف حيازة المخزون وفي مساحات التخزين .

-تخفيض دورة الإنتاج وبالتالي فترة الانتظار.

-سهولة الرقابة الجودة وسرعة اكتشاف العيوب فمراكز العمل السابقة.

-تخفيض المخزون إلى أدنى مستوى له وهذا يصاحبه تخفيض في تكاليف حيازة المخزون وفي مساحات التخزين .

-تخفيض دورة الإنتاج وبالتالي فترة الانتظار.

-سهولة الرقابة الجودة وسرعة اكتشاف العيوب فمراكز العمل السابقة.

-الضغط الكبير على مجموعة سلسلة تمرين بما في ذلك الموردين والناقلين وهذا يعتبر ميزة وعيب في إن واحد.

¹ -نعيمية يحيياوي وزكية مقري، مرجع سابق، ص263ص264.

2/العيوب: عيوب مشاكل تطبيق النظام هي:

-يتطلب هذا النظام إجراء تحسينات كبيرة في الإدارة وتطوير نظم المحاسبة مما يأخذ وقت طويل لإجراء هذا التحول.

- صعوبة تكيف الموردين مع هذا النظام.

- إن هدف هذا النظام يتطلب تعاوناً كبيراً بين الإدارة والعمال وهذا الأخير الذي يتميز بقلّة التزامه وإنعدام الثقة بينه وبين الإدارة.

- صعوبة افتتاح المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية إلى الأنظمة الحديثة نظراً لتكلفة المرتفعة التي تكتسبها في بداية التحول وخوفاً من عدم نجاح النظام الجديد.

- صعوبة تحقيق بعض المبادئ كالمخزون الصفري.¹

الفرع رابع: إدارة الجودة الشاملة

1: تعريف إدارة الجودة الشاملة

"إدارة الجودة الشاملة هي أسلوب لتأكيد الفاعلية والكفاءة القصوى للمنظمة بتطبيق العمليات والنظم التي تؤدي إلى التفوق وتمنع الأخطاء، وتؤكد أن كل نشاط بالمنظمة مرتبط بحاجيات العملاء".²

2: أهداف إدارة الجودة الشاملة:

إن إدارة الجودة الشاملة تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- فهم حاجيات ورغبات العميل (المستهلك، الجمهور) لتحقيق مايريده.
- 2- توفير السلعة أو الخدمة وفق متطلبات العميل من حيث الجودة، التكلفة، الوقت، الاستمرارية .
- 3- التكيف مع المتغيرات التقنية والاقتصادية والاجتماعية بما يخدم تحقيق الجودة المطلوبة.
- 4- توقع احتياجات ورغبات العميل في المستقبل وجعل ذلك عملاً مستمراً.
- 5- جذب المزيد من العملاء والمحافظة على العملاء الحاليين.³

ثالثاً: المبادئ الأساسية لإدارة الجودة الشاملة:

يستند أسلوب إدارة الجودة الشاملة إلى جملة من المبادئ المتمثلة في:

- **التركيز على الزبون:** تنطلق فكرة التركيز على الزبون من مبدأ رضا كل من الزبون الخارجي والزبون الداخلي وهم الأفراد العاملين في مختلف الأقسام داخل المؤسسة.
- **التحسين المستمر:** هو العمل على تطوير العمليات والأنشطة المتعلقة بالآلات والمواد والأفراد وطرق الإنتاج بشكل مستمر.

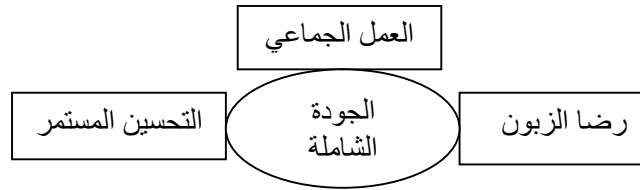
¹ - أحمد مكصد العوادي وأسعد منشد محمد، أثر الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على تخفيض التكاليف الإنتاج بما يحقق الجودة الشاملة، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية. المجلد 10. العدد 2. 2018. ص 108 ص 109 ص 110.

² - الطائي حميد عبد النبي وآخرون، إدارة الجودة الشاملة والأزوي، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014 ص 15 .

³ - الطائي حميد عبد النبي وآخرون، مرجع سابق ص 75.

- **التعاون الجماعي:** يركز نظام إدارة الجودة الشاملة على أهمية التعاون بين مختلف مستويات الإدارة في المؤسسة.
- **المشاركة الكاملة:** تعد مشاركة كل فرد في العمل الجماعي من أهم النشاطات التي يجب التركيز عليها حيث تساعد في زيادة الانتماء للمؤسسة.
- **اتخاذ القرار بناءً على الحقائق:** تتميز المؤسسات التي تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة بأن قراراتها مبنية على حقائق وبيانات صحيحة وليس مبنية على آراء شخصية.¹

الشكل رقم (6): أبعاد إدارة الجودة الشاملة



المصدر: مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص15.

3: أهمية إدارة الجودة الشاملة

- 1- إن إدارة الجودة الشاملة تؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الربحية
- 2- إن إدارة الجودة الشاملة تمكن الإدارة من دراسة احتياجات العملاء والوفاء بتلك الاحتياجات
- 3- تساهم في تحقيق ميزة تنافسية في السوق
- 4- المساهمة في اتخاذ القرارات وحل المشاكل بسهولة ويسر
- 5- تدعيم الترابط والتنسيق بين إدارات المؤسسة ككل
- 6- زيادة ارتباط العاملين بالمؤسسة وبمنتجاتها وأهدافها.²

¹ - سعد فرج حمادي، إدارة الجودة الشاملة في صناعة الفنادق، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بابل، المجلد 2013، 1، ص10 ص11.

² - سعد فرج حمادي، مرجع سابق، ص91 ص92.

خلاصة الفصل الأول:

تعد المحاسبة الإدارية جزء هاما من نظم المعلومة المحاسبية للمؤسسة وذلك بهدف إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأيضا التوجيه وتقسيم الأداء، وقد تطور هذا النوع من المحاسبة ففي البداية كان يحظى بأهمية قليلة ومع التطورات التكنولوجية والاقتصادية أصبحت تحظى بأهمية بالغة في عالم الأعمال .

حيث تقوم المحاسبة الإدارية باستخدام مجموعة كبيرة من الأدوات من أجل حسن السير وضمان الأداء الجيد للمؤسسات ومن بين هذه الأدوات هناك تقليدية كالموازنات، تحليل التعادل، بحوث العمليات، محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية، وهناك أدوات حديثة منها نظام محاسبة تكاليف على أساس النشاط ABC، التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة الشاملة .

الفصل الثاني:

اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

إن اتخاذ القرار يمثل جزءا أساسيا يرتبط بكافة جوانب حياتنا اليومية، فحياتنا ما إلا هيا مجموعة من القرارات فقد تكون هذه القرارات بسيطة وسريعة وعفوية.... الخ ، ويعتبر القرار الأداة التي من خلالها يتم الحكم على مدى نجاح أو فشل المؤسسة فهو جوهر العملية الإدارية، حيث أن جميع وظائف الإدارة من تخطيط و تنظيم وتوجيه ورقابة، تحتاج إلى قرار لتنفيذها، فالقرار هو الاختيار الأفضل أي الاختيار بين بدلين أو أكثر من البدائل المتاحة، وفي هذا الفصل سنتطرق إلى ماهية هذه الوظيفة من الوظائف الإدارية ذلك من خلال مفاهيم أساسية حول اتخاذ القرار، وماهي أهم خطواته وأنواعه .

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول اتخاذ القرار

يشكل اتخاذ القرار عملية تكتشف كل ناحية من نواحي حياتنا إذ أنها تؤثر على المؤسسات والمشروعات بشكل فعال وعموماً يمكن القول أن عملية اتخاذ القرار هي أسلوب عملي يمكن من مواجهة المشاكل وإيجاد الحلول الفعالة .

المطلب الأول: تعريف اتخاذ القرار وأهميته

الفرع الأول: تعريف اتخاذ القرار

يوجد عدة تعاريف لاتخاذ القرار المتعددة التي وضعها علماء الإدارة نذكر منها:
يعرف على أنه : " عملية اختيار واعية لأحد البدائل من بين مجموعة من البدائل المتاحة لتحقيق هدف معين أو معالجة مشكلة معينة".¹

ويعرف أيضا " أنه تصرف معين تم اختياره لمواجهة موقف أو مشكلة معينة، والقرار الرشيد هو الذي يواجه كافة متطلبات في الموقف، وعموماً يوجد القرار حينما تتواجد العناصر التالية: المشكلة، متخذ القرار، الهدف، البدائل قواعد الاختيار، الموقف المعين ."²

وعرف كذلك : "اختيار من بين عدة بدائل ليحدث أثر ويحقق نتيجة"³

الفرع الثاني: أهمية اتخاذ القرار

تتجلى أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية:⁴

- أ/اتخاذ القرار عملية مستمرة: في مجال الإداري نلاحظ أن عملية التسيير، ما هي إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات في مختلف الأقسام الموجودة كالتنظيم، الإنتاج، التخطيط، التسويق
- ب/اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله: تعتبر عملية اتخاذ القرار أداة المدير التي من خلالها يمكنه ممارسة العمل الإداري داخل المؤسسة، حيث يقرر ما يجب أن يعمل به ؟ ومتى يقوم به ؟ ومن يقوم به؟ وأين يقوم به؟ حيث أنه كلما كانت قدرة المدير في اتخاذ القرار كلما زادت فعالية الأداء.
- ج/القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة: ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل، ومثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المنظمة أو فشلها، حيث تلعب القرارات الإستراتيجية دورا هاما في تحقيق المصير.
- د/اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية: تمثل عملية اتخاذ القرار أساسا في جميع الوظائف الإدارية كالتخطيط، التنسيق، الرقابة، التوجيه

¹ -محمد عبد الفتاح ياغي ،إتخاذ القرارات التنظيمية ،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الإردن ،2010،ص16.

² -مؤيد الفضل،المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلثي،دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع،عمان ،الإردن ،2010،ص30

³ -شكيل غلام وآخرون ،أساسيات الإدارة الحديثة ،خوارج العلمية للنشر والتوزيع ،المملكة العربية السعودية ،جدة،2013،ص223.

⁴ -شكيل غلام وآخرون ،مرجع سابق، ص223.

هـ/اتخاذ القرارات أساس الإدارة أو وظائف المنظمة: أن كل وظيفة داخل المنظمة ، تتضمن مجموعة متعددة من القرارات، مثل في الإنتاج نجد جملة من القرارات، من المسؤول عن الإنتاج في فترة زمنية محددة، ما هو حجم الأنسب للإنتاج، ما هي المدة الزمنية للخطة الإنتاجية.

المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل كل مرحلة تحتاج إلى عدة خطوات وإجراءات وذلك بهدف الوصول إلى قرارات سليمة:¹

1- تحديد المشكلة:

ليس هناك من قرار يتخذ إلا في ضوء مشكلة أو قضية، فالواجب تحديد المشكلة أو القضية تحديدا دقيقا ، فالمظاهر أحيانا تكون خادعة ومضللة، وعلى متخذ القرار أن يتعمق في البحث عن المشكلة الأساسية وتحديدها، فقد ترى المؤسسة أن المشكلة تتعلق بتكاليف التصنيع وتبدأ في برنامج لتخفيض التكاليف بينما المشكلة الحقيقية قد تكون في سوء تصميم الهندسي أو ضعف تخطيط المبيعات، وما نريد قوله هنا هو أنه يتعين على متخذ القرار البارع كصانع قرار أن يكون حريصا جدا على كيفية تعريفه للمشكلة، وأن يستبعد المشكلات الواضحة حتى يصل إلى قلب المشكلة.بعد ذلك سيكون متخذ القرار مستعدا لتطوير وتحسين البدائل المفيدة.

2- تحليل المشكلة:

بمعنى تصنيف المشكلة وتجميع الحقائق ،وتصنيف المشكلة يخدم لغرض معرفة من الذي ينبغي أن يتخذ القرار،ومن الذي ينبغي استشارته عند اتخاذه و من الذي يجب إبلاغه ،وبدون هذا التصنيف المسبق يكون من الصعب تحويل القرار النهائي إلى عمل فعال ،وعادة يتم التصنيف حسب أربعة أسس هي :

1-الفترة الزمنية المستقبلية للقرار(أي الفترة الزمنية التي ينبغي على المؤسسة الالتزام بها للقيام بالعمل المتعلق بالقرار)

2-وقع القرار على الوظائف والمجالات الأخرى.

3-عدد الاعتبارات النوعية التي تدخل في القرار.

4-مدى التكرار المنتظم للقرار .

و تعتبر عملية تجميع الحقائق والمعلومات من الأمور الحيوية عند إتخاذ القرارات، فالقرارات لا تتخذ في فراغ أو جهل معلوماتي ،وعلى متخذ القرار أن ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة ويستبعد غيرها من المعلومات ويتأكد منها ويحدد المعلومات الإضافية .

3- تحديد البدائل :

إن اتخاذ القرار الفعال ،يتطلب بدائل عدة للاختيار من بينها ،سواء كان متخذ القرار يختار من بين خطط بديلة، فوجود بعض الخيارات يعد شرطا لاتخاذ القرار الفعال ،وفي الحقيقة فإنه ما لم يكن متخذ القرار اختيار ،

¹ -بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن، 2008 ، ص165-169.

فليس هناك من قرار يتخذه، وفي بعض الأحيان قد لا تكون هناك مشكلة في تحديد البدائل الجيدة، ولكن في الغالب فإن تحديد البدائل الجيدة ليس أمرا سهلا، فهي عملية تتطلب قدرا من الإبداع والتفكير والمناقشة إن الإبداع والاستخدام الفعال للجماعات يعدان عاملين رئيسيين مهمين في تحديد البدائل .

4- تقييم كل بديل :

أي تحديد المزايا والعيوب المتوقعة لكل حل بديل، وهذه الخطوة بطبيعتها تستلزم التنبؤ بالمستقبل، لأن المزايا أو العيوب لن تظهر إلا في المستقبل، وتتطوي عملية التقييم على :
أ. تحديد العوامل الإستراتيجية في كل بديل والتي سيركز عليها الاهتمام عند القيام بعملية التنبؤ.
ب. التنبؤ بالنتائج المتوقعة لكل بديل .

ويساعد تحديد العوامل الإستراتيجية في كل بديل مساعدة كبيرة في اختصار الجهود الخاصة بالتنبؤ. فعند التنبؤ بالنتائج المتوقعة فمن الطبيعي الاهتمام بتلك النتائج التي تؤثر على الهدف السابق تحديده عند تحليل المشكلة، ولكن معظم البدائل تكون لها تأثيرات غير مرتبطة بالهدف المحدد. لأن محاولة التنبؤ بكل شئ يتعلق بالبديل سيجعل عملية التقييم شاقة إلى أبعد الحدود. ولذا يجب الإقتصار على العوامل الأساسية الإستراتيجية في كل حل بديل مع تركيز عملية التنبؤ عليها.

5- إختيار أفضل حل:

طالما أن متخذ القرار قد قام بمقارنة الإيجابيات والسلبيات للبدائل، فإن الخطوة التالية هي إختيار أفضل حل ، وهناك أربعة معايير لإختيار أفضل الحلول وهذه المعايير هي:

أ-المخاطرة: حيث على متخذ القرار أن يقوم مخاطر كل تصرف في مقابل المكاسب المتوقعة حيث لا يوجد "تصرف" بدون مخاطر وكذا لا يوجد "عدم تصرف" بدون مخاطر، ولكن ما يعنينا أكثر هو ليس المكاسب المتوقعة ولا المخاطر المحتملة ولكن ما يعنينا هو النسبة بينهما، وبذلك فكل بديل ينبغي أن يتضمن تقييما للمميزات الترجيحية له.

ب-الاقتصاد في الجهد: حيث ينبغي تحديد أي من التصرفات يمكن أن تعطي أفضل النتائج بأقل الجهود، والتي تحقق التغيير المطلوب بأقل إزعاج ممكن للمنظمة حيث قد يستخدم العديد من متخذين القرار بندقية اصطياد الفيل لصيد العصافير .

ج-التوقيت: فإذا كان الوقت يتسم بأنه عاجل فإن التصرف ينبغي أن يخدم ذلك الموقف بما يوحي أن هناك أمرا هاما يحدث داخل المنظمة أو إذا كانت هناك حاجة إلى جهد طويل ودائم فإن البداية ستكون بطيئة لتجميع الزخم الذي قد يكون مطلوبا وفي بعض المواقف نجد أن الحل ينبغي أن يكون نهائيا كما يجب أن يرفع رؤية المؤسسة إلى مجال جديد بأهداف جديدة، وفي مواقف أخرى فإن ما يعنينا أكثر هو بداية أول خطوة، وأن الهدف النهائي سيتم حجه وعلى نحو غامض في الوقت الحاضر

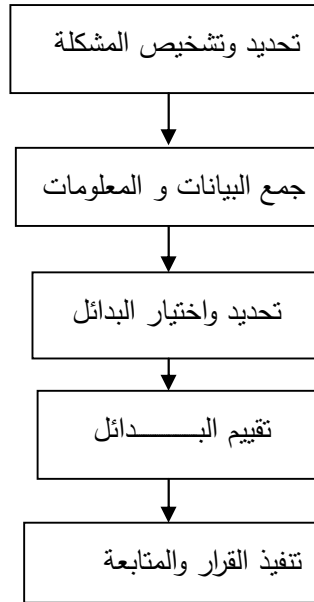
د-قيود الموارد: من أهم قيود الموارد هو مورد العنصر البشري الذي سينفذ هذه القرارات، ولا يمكن أن يكون هناك قرار أفضل من البشر الذين سيقومون بتنفيذه، وأن رؤيتهم وكفاءتهم ومهارتهم وفهمهم كل ذلك هو الذي

يحدد ماذا يمكن أن يفعلوا وما لا يمكن القيام به ،وقد يكون هناك تصرف يتطلب صفات وإمكانيات أكثر مما يمتلكون الآن ولكنه يعتبر بالفعل البرنامج الوحيد الصحيح ،ولذا ينبغي بذل الجهود في سبيل القرار بغرض رفع قدرة ومستوى العاملين .

6- تحويل القرار إلى عمل فعال:

7- إن عملية اتخاذ القرار لا ينتهي بانتهاء خطوة اختيار أفضل حل بديل ،فالعلمية في الحقيقة لا تنتهي إلا بوضع القرار موضع التنفيذ ،أي بتحويله إلى عمل فعال ولكن تنفيذ إلا يتم بواسطة متخذ القرار ولكن بواسطة آخرين وهؤلاء "الآخرين" يحتاجون إلى تحفيز وترغيب مادي ومعنوي للتنفيذ الفعال .ويحتاجون إلى من يشعرهم بأن القرار هو قرارهم ،ولن يتأتى ذلك إلا بإشراكهم في عملية اتخاذ القرار .

الشكل رقم (7):خطوات اتخاذ القرار



المصدر: أمانة مسفونى،آليات اتخاذ القرار داخل التنظيم وعلاقتها بالرضا على الأداء ،مذكرة ماستر منشورة ،كلية العلوم الاجتماعية و الإنسانية ،جامعة الشهيد حمة لخضر ،الوادي ،2014،ص.44.

المطلب الثالث: أنواع القرارات وخصائصها:

الفرع الأول: أنواع القرارات

إن القرارات التي تتخذ في المؤسسة كثيرة ومتنوعة ،وذلك نتيجة لتعدد وتباين المشكلات التي تواجهها ويمكن تصنيف أنواع القرارات كالاتي:¹

أولاً:القرارات حسب أهميتها:

تتفاوت القرارات حسب أهميتها من البسيطة إلى أساسية ،ومن المعايير المستخدمة في تحديد القرار مايلي:

أ- النتائج التي ترتب على تحقيق أهداف المنظمة بسبب اختيار القرار .

¹ -كاسر نصر منصور ، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع ،عمان، 2006،ص25-28.

- ب- عدد الأفراد العاملين في المنظمة الذي يتأثرون بالقرار المتخذ، فكلما زاد عددهم كلما زادت أهمية القرار .
- ت- حجم الأموال المطلوب استثمارها بسبب القرار، أو أثر القرار على الموارد المالية للمنظمة
- ث- الضغط الزمني المفروض على عملية اتخاذ القرار، إذ أن الإلحاح في اتخاذ القرار يكسبه أهمية أكبر وأسبقية أعلى قياسا بالقرار الذي يمكن اتخاذه، أي أنا القرار غير قابل للتأجيل.
- ج-د/مدى تكرار القرار، إذ إن القرارات الاستثنائية أكثر أهمية من القرارات المتكررة.
- ح-و/درجة المرونة في تغيير القرار المتخذ، إذ إن بعض القرارات هي أكثر قابلية للتغيير.

ثانيا: القرارات الإستراتيجية والقرارات التكتيكية

يتعلق القرار الإستراتيجي: بتحديد الأهداف وتخصيص الموارد اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، ويتميز القرار الإستراتيجي بتعلقه بالأجل الطويل وتطلبه الاستثمارات والجهود الضخمة وتأثيره الجوهري على المنشأة واستمرارها ومراعاته للبيئة الخارجية ويتخذ جزء كبير من القرارات الإستراتيجية خاصة على المستوى التنافسي وللسرعة المطلوبة في الاستجابة بناء على المعلومات غالبا ما تكون احتمالية.

أما القرار التكتيكي: فهو ذلك القرار الذي يتخذ في إطار القرار الاستراتيجي، وأنه ذو طبيعة تكتيكية، وتعتبر القرارات التكتيكية وسيلة من وسائل القرارات الإستراتيجية، وهكذا نجد إن القرار الإستراتيجي يتألف من سلسلة متصلة من القرارات التكتيكية، ومن هنا يجب على متخذ القرار التفكير بجميع القرارات الإستراتيجية والتكتيكية بصورة مستمرة تأكيداً لصفة الاستمرارية في اتخاذ القرار .

ثالثا: القرارات المبرمجة وغير المبرمجة (القرارات الروتينية والاستثنائية):

يعتبر هذا التصنيف من أكثر الطرق شيوعاً في الوقت الحاضر: فالقرارات المبرمجة: هي القرارات الروتينية والمتكررة التي يمكن اتخاذها وفق إجراءات محددة سلفاً وهناك درجة عالية من نتيجة القرار وتأثيره في علاج المشكلة، وتحقق القرارات المبرمجة عدة مزايا منها سهولة وسرعة اتخاذها وانخفاض التكاليف المترتبة عليها، ولا توجد حاجة لتوفر مهارات متخصصة لان اتخاذها يتطلب إجراءات روتينية.

أما القرارات الغير المبرمجة: فهي القرارات الاستثنائية غير المنكررة والتي تعتمد على الحكم الشخصي التخمين والخبرة، وبالتالي يمكن القول إن هناك درجة عالية من عدم التأكد على تأثير قرار في علاجه للمشكلة، وتحتاج هذه القرارات إلى مهارة لدى المدير وخاصة في ما يتعلق بتحديد المشكلة وجميع الحقائق الخاصة بها وإقترح البدائل لحلها وبعد ذلك تقييم البدائل لحلها وبعد ذلك تقييم البدائل بهدف اختيار البديل الأفضل، ومن هنا تبرز حكمة الإدارة في انتهاز الأسلوب العلمي والتحليل المنطقي للمشكلة، وعادة يتخذ هذا النوع من القرارات من قبل الإدارة العليا للمنظمة لأنها قرارات غير روتينية أي جديدة.

رابعا: القرارات الفردية والقرارات الجماعية:

القرارات الفردية: في الغالب هي تلك القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المدير دون أن يستعين بمشاركة أو مشاورة العاملين والمعنيين بالقرار ويمثل هذا النوع من القرارات الأسلوب الاستبدادي في المنظمة، ويلاحظ إن القرارات الخاصة بمقابلة الطوارئ والحالات العاجلة تعتبر أفضل النماذج للقرارات الذي يتخذها الفرد.

أما القرارات الجماعية: فتمثل تفاعل أو مشاركة آراء عدد معين من الأفراد العاملين في المنظمة، بحيث تعكس روح التعامل الديمقراطي في المنظمة ويفضل الكثيرون القرار الجماعي نظراً لأنه يمنح هؤلاء الذين سيتأثرون بالقرار فرصة المشاركة في تكوينه ويساعد على تنمية أعضاء المجموعة.

خامساً: القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية:

القرارات التنظيمية: هي التي تتخذ ضمن إطار الوظيفة الرسمية التي يوجد فيها المدير داخل المنظمة، وتتمثل في الأنظمة والتعليمات التي يصدرها انطلاقاً من السياسة العامة للمنظمة.

أما القرارات الشخصية: فهي قرارات تعكس شخصية المدير وميوله الذاتية وخبرته الإدارية والقرارات الشخصية لا يمكن تحويل صلاحية اتخاذها إلى شخص آخر على عكس القرارات التنظيمية يمكن تحويل صلاحيتها إلى المستويات الإدارية الأخرى في المنظمة.

الفرع الثاني: خصائص القرارات:

إن أنواع القرارات يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص الهامة لاتخاذ القرار الصحيح والمناسب وهذه الخصائص هي:¹

- 1- أنها عملية ذهنية، فهي نشاط فكري يعتمد على إتباع المنطق والتفكير المنهجي الصحيح.
- 2- هي عملية إجرائية، رغم أن الاختيار هو أساس اتخاذ القرار، فهناك إجراءات أخرى كتحديد المشكلة، إيجاد البديل.
- 3- إن إيجاد مجموعة من البدائل يعد مهماً في عملية اتخاذ القرارات
- 4- تتم عملية اختيار البديل على أسس وقواعد تؤدي في الأخير إلى الوصول إلى أفضل بديل.
- 5- إن اختيار البديل الأنسب يكون وفقاً لظروف المؤثرة في اتخاذ القرار للمعطيات الواقعية.
- 6- إن عملية اتخاذ القرار تتم في الوقت الحاضر، لكن نتائجها وانعكاساتها في المستقبل وهنا تظهر الصعوبة لأنها تعتمد على الرؤية المستقبلية

¹ - مؤيد الفضل، مرجع سابق، ص 48 - 49.

المبحث الثاني: أساليب والعوامل المؤثرة في اتخاذ القرار ومعوقاته

المطلب لأول: أساليب اتخاذ القرار

يمكن استخدام عدة أساليب لاتخاذ القرارات وحل المشكلات التي يمكن إن تعترض سبيل المؤسسة عموماً يمكن حصر أهمها في: العصف الذهني؛ السبب - النتيجة (عظام السمكة)؛ قبعات التفكير وأساليب أخرى.

أ- العصف الذهني

يعتبر العصف الذهني وسيلة للحصول على أكبر عدد ممكن من الأفكار من مجموعة من الأفراد في وقت قصير وذلك بعرض المشكلة على المعنيين ومطالبهم ببذل أقصى جهد من خلال تقديم أكبر عدد من الأفكار لأجل حل المشكلة المطروحة. يتوقف نجاح أسلوب العصف الذهني على أربعة شروط أساسية هي:

- إرجاء تقييم الأفكار لما بعد جلسة توليدها
- إطلاق العنان لخيلات الفرد وتفكيره بحرية أي عدم تقييد تفكيره، فوضع القيود من شأنها التقليل من الانطلاق في التفكير

- التركيز على كم الأفكار، حيث أنها كلما كان ذلك أفضل لتوفير أفكار أصيلة

- استخدام أفكار الآخرين كأساس لاكتشاف أفكار جديدة مبنية عليها ومن ثم العمل على تطويرها

طبقاً لأسلوب العصف الذهني يطرح المدير المشكلة المطلوب دراستها في الاجتماع، يشترط فيها أن تكون مشكلة راهنة وذات أهمية لتبرير إشراك الأفراد الآخرين من جانب ومن جانب آخر يتوافر لدى المدير القوة والحماسة والقدرة وان يظهر اهتمامه من خلال الاشتراك في تقديم الأفكار. يعتبر العدد المثالي للمشاركين في الاجتماع هو إثني عشر فرداً من ذوي المستويات الإدارية المتقارب، يجب أن نشير إلى أنه يمكن التغاضي عن هذا الشرط الأخير في المؤسسات صغيرة الحجم بحكم أن هناك تعارف بين الجميع فيها. تجدر الإشارة إلى أنه يجب إقحام فردين أو ثلاثة في اجتماعات العصف الذهني ممن لا تتوفر لديهم معلومات سابقة عن المشكلة المطروحة للبحث وذلك حتى لا تعوقهم التفاصيل عن مساعدة الآخرين في رؤية المشكلة والحلول المقترحة من زوايا جديدة. كما لا يجوز للمراقبين حضور اجتماعات العصف الذهني، يجب دعوة كل المشاركين قبل الاجتماع بيومين على الأقل مع وجوب عقد الاجتماع في الصباح الباكر قبل أن ينشغل المشاركون بمشاكلهم الخاصة. يعين المدير من بين المشاركين مساعداً له توكل له مهمة كتابة الأفكار وعرضها أمام الجميع، يلي اجتماع العصف الذهني اجتماع تقييم الأفكار بيوم أو يومين يتم من خلاله تقييمها واختيار أفضلها وتوزيعها مطبوعة بعد وضع الأفكار التي تم اختيارها.

ب- أسلوب السبب - النتيجة

يعد أسلوب عظام السمكة أسلوب منظم للنظر في علاقات السبب - النتيجة عند وضع حلول للمشكلات.

يتم من خلال رسم شكل يشبه عظام السمكة، وهذا الشكل يوضح المشكلة (أجزاء السمكة) وبعد ذلك يتم تحديد علاقات السبب والنتيجة لكل جزء.

ويقوم أسلوب السبب بالمراحل التالية:

- تجزئة المشكلة إلى أجزاء محددة حسب طبيعتها.
- تحديد علاقات السبب و النتيجة لكل جزء من أجزاء المشكلة.
- رسم خط أفقي من رأس السمكة عبر الصفحة متصلا بعظام هذه السمكة التي تعتبر بمثابة أجزاء المشكلة.
- كتابة العوامل الرئيسية المؤدية لوجود اثر (نتيجة) في نهاية العظام (الأجزاء) الرئيسية للسمكة (المشكلة).
- عند كل جزء (عظم) يجب تحديد العوامل التي تؤدي إلى وجود المشكلة.
- تحديد أهم العوامل المؤثرة والقيام بتجميع المعلومات الإضافية للتأكد من وجود علاقات السبب - الأثر.

ت- أسلوب قبعات التفكير:

- اقترح احد الباحثين ستة مجموعات من أساليب التفكير في حل المشكلات اسماها قبعات التفكير، ويقوم هذا الأسلوب على أساس العمل الجماعي في حل المشكلات، وذلك من خلال تتابع المراحل التالية:
- تمثل كل قبعة خطوة معينة من مراحل حل المشكلة و تأخذ لونا محدد.
 - تعمل المجموعة مع بعضها البعض في حل المشكلة خطوة بخطوة على أساس القيام بخطوة واحدة (قبعة) في كل مرة مع ضرورة الالتفات إلى ما قاموا به من خطوات سابقة عند انتقالهم إلى الخطوات التالية.
 - تمثل كل قبعة (خطوة) تتورا معينة يجب الالتفات إليه خلال مراحل حل المشكلة وبيان هذا الأسلوب على التركيز في كل خطوة. فالبقعة البيضاء تشير إلى الهدف أو اللون الحيادي، وعند ارتداء هذه القبعة فان المجموعة تركز على الحقائق فقط وتعمل على ألا يحدث جدل حولها بين الأعضاء. أما الحمراء فتشير إلى المشاعر والحسد والبداهة، وعند ارتداء هذه القبعة فان المشاركين يعبرون عن مشاعرهم تجاه المشكلة دون حاجة إلى الاعتذار أو تفسير هذه المشاعر، في حين تشير القبعة السوداء إلى المنطق السلبي، ويعني ارتداء هذه القبعة إن الفرد في المجموعة يكون انتقاديا ويستخدم الذاتية في الحكم على الأمور.

ث- أساليب أخرى لاتخاذ القرار و حل المشكلات:

- هناك العديد من الطرق والأساليب لمواجهة المشاكل الإدارية ودراستها، وتعمل كل طريقة في كل موقف على توضيح المشكلة واقتراح حلول مناسبة لها ومن أهمها: أسلوب نقطة البداية، أسلوب الفروض المناظر، أسلوب تمثيل الأدوار وكذا أسلوب النتائج.

ث-1 أسلوب نقطة البداية:

- تعتبر نقطة البداية في أي مشكلة جزء من المشكلة أو الموقف محل البحث ويعد الجزء الذي يكون حاضرا أو واضحا لمن يقوم بحل المشكلة، ويمكن أن تكون نقاط البداية في حل أي مشكلة كالتالي:
- البدء من أول مشكلة.
 - البدء من نهاية المشكلة.

- البدء من نقطة ما تقع بين أول المشكلة ونهايتها.

- البدء من الجانب الأكثر وضوحا في المشكلة.

بتم التعامل مع المشكلات عادة من المشكلة ذاتها أي أن التفكير ينصب على زاوية معينة من زوايا المشكلة أو جوانبها، ويمثل الجاني الأكثر وضوحا لدى القائم بحل المشكلة.

ث-2 أسلوب الفروض المناظرة:

الفرض هو شرح أو تفسير محتمل لمجموعة من البيانات، وأسلوب الفرض المناظر يقوم على أساس أن القائم على حل المشكلة يفترض تفسيراً بديلاً لنفس البيانات الموجودة لديه حول المشكلة يفترض تفسيراً بديلاً لنفس البيانات الموجودة لديه حول المشكلة، فإذا افترضنا أن المشكلة (س) تعود إلى السبب (y) أو أن (أ) يحدث عندما يوجد (س) وهكذا، ويلاحظ أن البيانات لا تفسر نفسها بنفسها وإنما يحتاج إلى قدرة متخذ القرار على التفسير والإسقاط تعود فائدة هذه الطريقة في التفكير إلى أنه من الخطأ بمكان أن يحصر محلل المشكلة تفكيره سبب

وحيث لأن هذا من شأنه أن يؤدي إهمال بعض الاستنتاجات المهمة من المعلومات المتاحة كما أنه يؤثر بشكل سلبي على متخذ القرار فيصبح أسير الحل الوحيد للنتائج المتوقعة من كل فرض أو البديل مناظر يجب أن تكون متصلة بالحقائق التي تتضمنها البيانات والمعلومات التي تم جمعها عن المشكلة.

ث-3 أسلوب تمثيل الأدوار:

يقوم أسلوب تمثيل الأدوار في حل المشكلات على أساس استخدام العقل لتخيل واقع مختلف عن واقع المشكلة حتى يمكن تغيير الموقف الحالي (المشكلة) إلى واقع المرغوب (الحل). يتم تمثيل الأدوار من خلال عدة أساليب كالممارسة الذهنية والتحول الذهني والتي نوردتها فيما يلي:

✓ الممارسة الذهنية: تعني أنه قبل القيام بأي عمل أو حل مشكلة يجب أن يقوم المحلل أو متخذ القرار بتخيل الموقف في ذهنه أولاً ويقوم بكل خطواته ذهنياً، إن تخيل المشكلة وحلها من شأنه أن يساعد متخذ القرار في الوصول إلى الحل أفضل لها.

✓ لعب أو ممارسة دور شخص آخر: تعني أن يفترض القائم بحل المشكلة أنه المدير المعني بالمشكلة وأن يندمج في المشكلة وفي حلها. في الحالة الأولى يتخيل القائم بحل المشكلة أنه هو صاحب المشكلة وعليه أن يحددها بوضوح وبشكل دقيق. أما الحالة الثانية فإنه يتخيل نفسه خبيراً في حل المشكلات، وعليه أن يقدم الحل المناسب للمشكلة المعروضة عليه.

✓ التحول الذهني: في هذا النوع من تمثيل الأدوار يتخيل القائم بحل المشكلة أنه هو المشكلة ذاتها حتى يكون قادراً على تحديد المشكلة وحلها.

ج-أسلوب النماذج

تستخدم النماذج في حل المشكلات، إلا أنها أكثرها استخداماً هي النماذج التصورية والنماذج الرياضية، فنقوم النماذج التصورية على أساس رسم المشكلة في شكل أو صورة حتى يمكن التعبير عن المشكلة

في شكل أسهم أوفي شكل خريطة تدفق،يمثل كل جزء منها جانبا من جوانب المشكلة وسهولة فهمها .أما النماذج الرياضية فتعتمد على استخدام المعادلات والأساليب الرياضية في حل المشكلات ¹.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات المختلفة ولذلك ينبغي على متخذ القرار اخذ هذه العوامل ما يلي:

1. **النصوص التشريعية:** يعتبر القرار الإداري جزء من السياسة العامة للدولة ،ولذلك فان القائد الإداري الذي يحرص على ضمان فاعلية القرار يأخذ في اعتباره عوامل معينة على رأسها(آراء رؤساءه، مشورة مرؤوسيه، الالتزام بالقوانين والتشريعات التي تضعها الحكومة،الاعتمادات المالية ،مدى وقع القرار على السلطات العليا وقبولها له والرأي العام الذي يقبل القرار أو يثور عليه.
2. **المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس المجال:** من الضروري إن يأخذ متخذ القرار في اعتباره سياسات المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس المجال والمؤسسات المنافسة عند اتخاذ القرار .
3. **درجة المشاركة في اتخاذ القرار:** هناك عدة عوامل تحدد درجة مشاركة المرؤوسين في اتخاذ القرارات واهم هذه العوامل هي درجة توافر المعلومات والبيانات لدي متخذ القرار،إذ انه كلما زادت المعلومات والبيانات المتوفرة لديه كلما قلت المشاركة وكلما كان لدى الأفراد المساعدين معلومات تدعم القرار زادت الحاجة إلى المشاركة وكلما زادت درجة تعقيد المشكلة موضوع القرار كلما زادت الحاجة إلى المشاركة في اتخاذ القرار .
4. **القائد متخذ القرار:** شخصية القائد وميوله واتجاهه قيمه في العمل نوع الخبرات التي مر بها ومركزه الاجتماعي والاقتصادي خارج التنظيم وحالته النفسية عند اتخاذ القرار كلما زادت الحاجة إلى المشاركة في اتخاذ القرار .
5. **التعقيد:** تعود درجة تعقيد القرار والى عدد من المتغيرات إضافة إلى العلاقات المتشابكة والمتداخلة بين القرارات المختلفة.
6. **درجة التكرار:** تحتل القرارات الغير المتكررة أهمية كبرى خلال عملية صنع القرار إما القرارات ذات الدرجة العالية من التكرار فتلقى القليل من الاهتمام داخل المؤسسة حيث من الممكن وضع نموذج لتنفيذها على اعتبار أنها قرارات روتينية يومية.
7. **درجة ثبات تأثير القرار:** وهي المدة الزمنية المتوقعة للعائد من القرار،وتعتبر عاملا مهما في عملية صنع القرار واتخاذ القرار وقد تمتد المدة الزمنية إلى بذل الجهود الكبيرة في صنعه واتخاذها.
8. **بيئة القرار:** لكي يكون القرار رشيدا وعقلانيا يجب إن يصدر متسقا لأهداف البيئة الخارجية والمتمثلة في الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية وأهداف البيئة الداخلية المتمثلة في الهيكل التنظيمي الرسمي

¹ -شهاب حمد شيخان، أثر المعلومات في عملية اتخاذ القرار:دراسة تطبيقية في مديرية بلدي الرمادي،جامعة الأنبار كلية الإدارة والاقتصاد ،المجلد4العدد7، 2018،ص112-115.

وغير الرسمي ونظم الاتصالات والعلاقات الإنسانية وعليه لا يمكن أن تتم عملية صنع القرار واتخاذها بمعزل عن القوى والنظم القائمة.

9. **المساعدون والمستشارون الذين يستعين بهم القائد:** إن طريقة عرض المساعدين والمستشارين والمختصين للموضوعات وأسلوب تفكيرهم تؤثر في فاعلية القرار فالقائد الذي يدرك أهمية حسن اختيار معاونيه يمكنه أن يتحكم في نوعية القرارات التي يتخذها ولذلك فإنه من الضروري للقائد اختيار معاونيه من خلفيات متباينة وتخصصات مختلفة لأن ذلك يساعد على توليد الأفكار المبدعة.

10. **المتأثرون بالقرار:** للمرؤوسين رغبات ودوافع وحاجات، فهم ليسوا مجردين من المعرفة أو القدرة على التعلم وعلى حل المشكلات ولذلك يجب بمساهمتهم من خلال السماح لأرائهم و قبول مبادرتهم ووجهات نظرهم حول إيجاد الحلول للمشكلة موضوع القرار وعلى القائد أن يختار الكيفية التي يتعامل بها مع مرؤوسيه جميعا ذلك إن عملية القرار هي عملية إنسانية فإنه لا يمكن ضمان فاعلية القرار.

11. **الضغوط:** يتعرض القائد إلى الكثير من الضغوط التي تؤثر في عملية القرار وتتمثل هذه الضغوط في ضغوط السلطات العليا والرأي العام وضغوط أجهزة الرقابة المركزية والقوى الاقتصادية ومستوى الخدمات والمستثمرون والموردون وأولياء الأمور فالقائد يرتبط بمجموعات متشعبة من الصلات والعلاقات والروابط وكذلك ضغوط التجمعات غير الرسمية ومركز القوى التي يخلقها في المؤسسة هذا إضافة إلى ضيق الوقت لدى القائد واضطرا إلى اتخاذ القرار تحت ضغط ظرف معين مما يحجب عنه الفرصة الكافية لجمع المعلومات والبيانات المناسبة لاتخاذ القرار.

12. **كثافة تأثير القرار:** ويقصد بكثافة التأثير الآثار الإيجابية التي تميز القرار إن كان جيد أم لا و إن عدم وجود التأثير للقرار يعني انه قرار عديم الكثافة.¹

المطلب الثالث: معوقات اتخاذ القرار

يواجه متخذ القرارات في الحياة العملية عددا كبيرا من المعوقات التي تحد من قدرته على اتخاذ القرار بالشكل الذي تم عرضه سابقا، وتفسر هذه المعوقات أسباب فشل متخذي القرارات في اتخاذ القرارات. وعموما يمكن حصر هذه المعوقات في العوامل التالية: السلوكية، التنظيمية، الموقفية والعوامل الثقافية.

1 العوامل السلوكية وأثرها على اتخاذ القرارات:

تتعلق هذه العوامل بشخص متخذ القرار من حيث شخصيته، درجة ذكائه، تفصيلاته وقيمه إضافة إلى درجة الموضوعية التي يتحلّى بها

1-1- الصفات الشخصية لمتخذ القرار:

تؤثر الصفات والتكوين الشخصي لمتخذ القرار في قدرته على اكتشاف المشاكل وابتكار الحلول واتخاذ القرارات، فالمسيرين ذوي التفكير المحدود يواجهون صعوبات في اكتشاف المشاكل وابتكار حلول لها حتى في

¹ الطيب الوافي، دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، نيل شهادة دكتوراه علم في العلوم الاقتصادية دراسة حالة مجمع الإسمنت الشرق الجزائري، جامعة سطيف، 2010، ص112-115.

ظل توافر البيانات والمعلومات المساعدة على حل المشاكل التي تعترض تنظيماتهم، كما إن اكتشاف الفرص والحلول يتطلب شخصا لديه القدرة على تقبل المخاطرة والقدرة على تحمل المسؤولية.

1-2 خبرة و ذكاء متخذ القرار:

إن/المدير الذي يتمتع بدرجة معقولة من الذكاء وقدر جيد من التعليم و الخبرة سوف يكون في وضع أفضل من غيره في اكتشاف المشاكل وإيجاد حلول لها، وكلما زادت المهارات الإدراكية لمتخذ القرار والمتمثلة أساسا في القدرة على التحليل والتفكير الخلاق كلما أمكنه ابتكار حلول عملة أفضل للمشاكل التي يواجهها

1-3 قيم متخذ القرار:

القيم هي اعتقادات الأفراد حول الأشياء(المقبولة أو غير مقبولة،و تؤثر هذه القيم في اتجاهات الفرد و تتجلى من خلال شكل سلوك الفرد أو المجموعة. يظهر تأثير القيم في عملية اتخاذ القرارات من خلال إدراك المواقف و المشاكل ،الاختيار بين البدائل ،إدراك الانجاز الفردي والتنظيمي وكذا العلاقات المتبادلة بين أطراف القرار أي المهتمين بالمشكلة موضع اتخاذ القرار.

1-4 تأثير العوامل الذاتية:

إن اكتشاف المشاكل واتخاذ القرارات ليس عملا موضوعيا بالكامل وإنما قد تتخلله بعض العوامل الذاتية، معنى ذلك إن متخذ القرار رغم عمله بالإطار العلمي الرشيد لاتخاذ القرارات واستخدامه لخطوات هذا النموذج إلا إن العوامل غير الموضوعية قد تدخل في الصورة في كثير من الأحيان.

1-5 الأنماط المختلفة للشخصية وأساليب اتخاذ القرار:

تلخص الأنماط المختلفة للشخصية وأساليب اتخاذ القرار وحل المشكلات في كل نمط للشخصية.

2 العوامل التنظيمية و أثرها في اتخاذ القرارات:

تشكل الأنظمة والإجراءات المتبعة في المؤسسة عاملا مهما في اتخاذ القرارات، وتتضمن هذه العوامل السلطة، المعلومات، التدريب، معايير الكفاءة، الهيكل التنظيمي وأخيرا الولاء للمؤسسة.

1-2 السلطة:

يؤثر نمط السلطة المتبع في المؤسسة وكيفية استخدامها في سهولة أو تعقيد عملية اتخاذ القرارات، فالمؤسسات التي تتركز فيها السلطات في يد الإدارة العليا أو تدار بطريقة مركزية تتسم فيها عملية اتخاذ القرارات بالبطء، ويتم فيها تجاهل آراء الأطراف المتصلة بالمشكلة وتظهر في القرارات النزعة الفردية والرؤية الأحادية حيث لا يسمح فيها للعاملين بالمشاركة في اتخاذ القرارات.

2-2 المعلومات:

تقدم المؤسسة لأعضائها مزيجا من المعلومات والقيم والأهداف التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات وكلما كانت المؤسسة ميالة لنشر المعلومات وتبادلها كلما كانت القرارات أفضل والعكس في حالة حبس المعلومات وعدم نشرها، كما يجب إن نشير هنا إلى إن تقديم المعلومات للأفراد بشكل انتقائي يؤثر على معنوياتهم ويؤثر سلبا على عملية المشاركة في اتخاذ القرارات.

2-3 التدريب:

ثبت علميا إن المؤسسات التي تعمل على تدريب أعضائها على اتخاذ القرارات تزداد فيها جودة القرارات، حيث يوفر التدريب المستمر المهارات اللازمة لاتخاذ القرار، ويمكن أن يكون التدريب رسميا أو غير رسمي أو في شكل تفويض للسلطات لتنمية قدرات المرؤوسين، ويمكن أن يتم في شكل دورات تدريبية لتعلم مهارات معينة ترتبط باتخاذ القرارات.

2-4 معايير الكفاءة:

بجدر بالمؤسسات أن تحدد معايير يتم من خلالها الحكم على كفاءة العمل والأداء، تعد المؤسسات التي تحدد نظم العمل بها من المسئول عن اتخاذ القرار ومعايير الممارسة التي ترشد المدير عند اتخاذ القرار أفضل من تلك التي لا تتوافر على مثل هذه المعايير.

2-5 الهيكل التنظيمي:

تؤثر خصائص الهيكل التنظيمي على عملية اتخاذ القرارات من عدة زوايا، ففي المنظمة الرسمية التي يبرز فيها دور الرسمية في العمل فان تصرفات المديرين تحددها القرارات التي يتخذها الآخرون دون النظر إلى مزايا أو جدارة القرار المتخذ، إما في المنظمات معقدة الهيكل والتي يتسم فيها الهيكل التنظيمي بالكبر و الاتساع والتعقيد فان القرار المتخذ يتأثر بهذه الخصائص وتبرز هنا الاعتبارات السياسية في اتخاذ القرار مثل الحل الوسطى وليس الإجماع مراعاة للمصالح المتعارضة.

2-6 الولاء للمؤسسة:

يتأثر اتخاذ القرار بدرجة الولاء للمؤسسة، فكلما زادت درجة ولاء الأفراد للمؤسسة، كلما زادت مشاركة الأفراد في صنع القرار وكانوا أكثر تحمسا لتنفيذه وإنجاحه.

3 العوامل الموقفية و أثرها على اتخاذ القرارات:

تشمل عوامل الموقف ما يسمى ببيئة أو محيط القرار مثل طبيعة المشكلة والمعلومات المتوفرة عنها، إطار أو محددات القرار أو غيرها.

3-1 طبيعة المشكلة ذاتها:

يواجه متخذو القرار في المؤسسات نوعين من المشاكل، المشاكل ذات الطبيعة الروتينية والتي تعتبر معروفة لمتخذ القرارات وهي من المشاكل سهلة الحل حيث يتمكن مع مرور الوقت من تنمية حلول واليات مناسبة للتعامل معها ويطبق تلك الحلول أو الآليات في كل مرة تواجهه فيها ذات المشكلة. إما المشاكل غير روتينية وهي تلك المشاكل التي لا توجد لدى المدير خبرة سابقة في التعامل معها، وتأخذ هنا عملية اتخاذ القرار وقتا أطول وتحتاج إلى جمع معلومات أكثر لتجلية المشكلة وتوضيحها ويستخدم في حلها أساليب العصف الذهني وغيرها من الأساليب الملائمة لمثل هذه المشاكل.

3-2 المعلومات المتاحة:

يسعى متخذ القرار لتوفير المعلومات اللازمة حتى يتمكن من تحديد المشكلة بوضوح و يصل إلى قرار مناسب بشأنها، إلا انه يجب الحذر من السعي إلى الوصول على كم هائل من المعلومات حتى لا يحدث ما يسمى بتخمة المعلومات التي قد تؤدي إلى التأخير في اتخاذ القرار لأن الكميات الكبيرة من المعلومات تتطلب وقتاً طويلاً في جمعها وتحليلها مما يؤثر على فعالية القرار خاصة إذا كان الوقت عنصراً حاكماً أو حاسماً في القرار المطلوب اتخاذه إضافة إلى أنها تحد من قدرة متخذ القرار لصعوبة إدارة و تشغيل كم هائل من المعلومات. كما قد يحدث الاختيار الانتقائي للمعلومات، و هنا قد لا يختار متخذ القرار معلومات مهمة رغم أهميته لحل المشكلة و ينتقي معلومات أخرى قد لا تكون مهمة أو مفيدة.

3-3 محيط القرار: يتم اتخاذ القرارات في ظل بيئة معينة، هذا الإطار يشمل الخطوات المختلفة التي يتم القيام بها وصولاً للقرار، وقد تتناقض المحددات التي تحيط بالقرار مع بعضها البعض، فعلى سبيل المثال يحتاج القرار لجمع معلومات كافية ربما تستغرق وقتاً طويلاً وقد يكون الوقت في حد ذاته عنصراً حاكماً، وقد يرغب متخذ القرار في الوصول لأي قرار مثالي لكنه يواجه بعقبة الإمكانيات. وطالما إن القرار يتم اتخاذه في ظل محددات معينة، فإن التحدي الكبير الذي يواجه متخذه هو العمل على التوفيق بين هذه المحددات المتعارضة للوصول إلى قرار مقبول.

3-4 العلاقة بين القرار الحالي و القرارات السابقة:

هناك فهم خاطئ لدى متخذي القرار عند اتخاذهم للقرارات و هو اعتبار إن القرار الحالي هو قرار مستقل لو منعزل عن القرارات السابقة، مثل هذا التفكير يؤثر على عملة صنع القرار ويجعلها تتم دون الاستفادة من القرارات السابقة، فلو عاد متخذ القرارات للقرارات السابقة ودرسها جيداً قد يجد معلومات معينة تم جمعها من قبل لا داعي لجمعها ثانية، وقد يهتدي إلى حلول إضافية غير التي يفكر فيها للقرار الحالي، معنى ذلك إن عدم الاستفادة من الحلول السابقة قد يؤدي إلى حلول سبق التوصل إليها سابقاً بما يهدر الوقت والجهد.

4 العوامل الثقافية وأثرها في اتخاذ القرار:

تؤثر الثقافة السائدة في مجتمع ما على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات العاملة في هذا المجتمع وتعني الثقافة هنا الطريقة التي يلجأ إليها الأفراد أو المجموعات لحل مشاكلهم، وهناك عدة خصائص لنمط الثقافة السائد في المجتمع والمتمثلة أساساً في مسافة القدرة، الفردية في مقابل الجماعية وتحاشي عدم التأكد.

4-1 مسافة القدرة:

تشير إلى درجة خوف المرؤوسين من عدم مواقفهم لرؤسائهم ودرجة تفضيلهم للقرارات التي يتخذها الرؤساء، ترتبط مسافة القدرة بالمناخ السياسي السائد وحجم السكان والثروة في المجتمع. ففي المجتمعات التي تكون فيها مسافة القدرة تكون القرارات جماعية وتتم من خلال المشاركة.

4-2 الفردية في مقابل الجماعية:

تقاس الفردية بالوقت الذي تتركه الوظيفة ومستوى الشعور الفردي بالانجاز، وتتيب القرارات الفردية عادة إلى متخذ القرارات في المؤسسة. أما في ظل قيم العمل الجماعي فان المجتمع يميل إلى تكامل الأفراد في مجموعات قوية و متماسكة تعمل على رعاية أعضائها، وتقاس الجماعية بكمية فرص التدريب المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى ظروف العوامل المادية وفرص استخدام المهارات والقدرات في الوظيفة، ومن ثم تؤدي القيم الاجتماعية في العمل لاتخاذ قرارات جماعية يشارك فيها الأعضاء بآرائهم وأفكارهم كما الحال في المؤسسات اليابانية.

3-4 تجنب عدم التأكد:

تشير إلى الدرجة التي يشعر فيها الأفراد بأنهم مهددون بعدم التأكد، ويقاس تحاشي عدم التأكد بدرجة التوجيه بالقواعد في المؤسسة، ففي المجتمعات التي تزداد فيها درجة تحاشي عدم التأكد تكون هناك حاجة للقواعد المكتوبة والغير مكتوبة، وهذه المجتمعات لديها نظم للقواعد واللوائح التي تحكم عملية اتخاذ القرارات، ولا يتم هنا تشجيع الابتكار والتفكير الإبداعي في حل المشكلات.¹

المبحث الثالث: دور أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار

¹ -خلاصي مراد، إتخاذ القرار في تسير الموارد البشرية واستقرار الإطارات في العمل، نيل مذكرة الماجستير في علم النفس وعلوم التربية، جامعة قسنطينة، 2016، ص 96-101.

من خلال هذا المبحث سيتم دراسة أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب لأول: دور أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية في اتخاذ القرار

الفرع الأول: تأثير الموازنات التقديرية لاتخاذ القرار في المؤسسة

يرتبط إعداد الموازنة التقديرية باتخاذ عديد من القرارات الإدارية سواء كانت المرتبطة بالتسعير أو الإنتاج أو النفقات الاستثمارية والبحوث والتطور. وما ذلك بوجه عام يمكن القول بان إعداد الموازنة الشاملة يساعد عليه الربط بين قرارات التشغيل التي تتعلق بحياسة أو حصول واستغلال الموارد النادرة، وقرارات التمويل التي تتعلق أساسا بالحصول على الأموال اللازمة للحصول على هذه الموارد. وإعداد الموازنات التقديرية عبارة عن مجموعة خطوات متتابعة، حيث تعتمد كل خطوة على الخطوات السابقة لها لاتخاذ القرارات المناسبة في المؤسسة.¹

الفرع الثاني: تأثير تحليل التعادل في اتخاذ القرار في المؤسسة

يعد أسلوب تحليل نقطة التعادل من الأساليب الكمية الشائعة الاستخدام في عملية اتخاذ القرارات الإدارية وبخاصة تلك القرارات المتعلقة بمسائل تحديد مستوى الإنتاج أو العمل الاقتصادي وكذلك مسائل تقييم المواقع البديلة، وسنوضح فيما يلي استخدامات نقطة التعادل في كلا النوعين من المسائل.
أ/نقطة التعادل ومستوى الإنتاج: إن أسلوب تحليل نقطة التعادل لتحديد مستوى الإنتاج الاقتصادي يقوم على ما يلي:

- إن نقطة التعادل هي نموذج رياضي أو بياني يوضح العلاقة بين التكاليف والإيرادات لإحجام مختلفة من الإنتاج لوحدة أو وحدات معينة وعند هذه النقطة تتساوى الإيرادات مع التكاليف.
- السعر يتألف من التكاليف المتغيرة زائدة الإيراد الحدي ويتألف الإيراد الحدي من التكاليف الثابتة زاد الربح أو الخسارة.
- تحصل نقطة التعادل عندما تكون الإيرادات الكلية تساوي التكاليف الكلية وعند ذلك يكون الربح مساويا إلى الصفر.

- تحسب كمية الإنتاج عند نقطة التعادل على الشكل التالي: الإيرادات الكلية تساوي التكاليف الكلية
ب/ أن من الصعب تحديد الموقع المثالي للمصنع، لان ذلك يتوقف على موازنة بين مجموعة العوامل المختلفة التي تؤثر على عملية اختيار الموقع، باستخدام طرائق تقييم العوامل المختلفة وذلك بعد تحديد الهدف الأساسي الذي يتوجب تحقيقه من اختيار الموقع والذي يعد معيارا للموازنة والتقييم وبالتالي اتخاذ القرار.²

الفرع الثالث: تأثير بحوث العمليات في اتخاذ القرار:

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص140

² - كاسر نصر المنصور، مرجع سابق، ص69 ص70.

يعتمد أسلوب بحوث العمليات على استخدام الأساليب الرياضية، وتعتبر أهم تطبيق عملي للطريقة العلمية، وتستخدم لحل المشكلات الأكثر تعقيداً حين لا تكون الوسائل الأخرى ملائمة، حيث يتم استخدام النماذج الرياضية لدراسة العلاقة بين الهدف المراد تحقيقه والمتغيرات المؤثرة عليه، وبسبب طبيعة المشاكل الإدارية المتعددة، يصعب أحياناً التغير عنها رياضياً. ويتغير عدد المعادلات حسب درجة التشابك بين هذه المتغيرات. وقد أصبح منهج بحوث العمليات متكاملًا يساهم في جميع إجراءات اتخاذ القرار ويقدم نتائج مساعدة على اتخاذه. وتكون نتائجه محددة وواضحة لدرجة أنه يقدم البديل الأفضل.¹

الفرع الرابع: تأثير محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

إن عملية قياس التكاليف الملائمة توجه أنظار إدارة المؤسسة نحو القرارات من خلال اختيار البديل من بين مجموعة البدائل الذي يحقق الحل الممكنة للمشاكل المعروضة، لاسيما وإن هذه العملية تقوم على أساس حساب التكاليف المرتبطة بكل قرار لإيجاد المنفعة المتحققة من كل بديل من هذه البدائل المتاحة للقرار وتتميز التكاليف الملائمة بأنها:

* تكاليف تفاضلية تتباين من بديل لآخر.

* تكاليف مستقبلية يرتبط حدوثها بالمستقبل وليست تكاليف تاريخية.

* يمكن وصف كلفة الفرصة الضائعة على أنها من التكاليف الملائمة كونها تمثل العائد الضائع نتيجة اختيار بديل دون غيره.

* حصر التكاليف والإيرادات ذات العلاقة بكل بديل من البدائل المتاحة

* استبعاد جميع التكاليف والإيرادات غير التفاضلية

* استخدام أحد البدائل المتاحة أمام هذا القرار كأساس للمقارنة والاعتماد على التكاليف والإيرادات التفاضلية لكل بديل لاتخاذ قرار بشأن اختيار أحدهما.²

الفرع الخامس: تأثير محاسبة المسؤولية في اتخاذ القرار

محاسبة المسؤولية هي نظام إداري محاسبي هدفه المحاسبة عن التكاليف والإيرادات وتقييم الأداء، يرتبط بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية ويقوم على أساس تقسيم المؤسسة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية وتفويض السلطة والصلاحيات اللازمة لتنفيذ الأعمال الموكلة لكل مركز، بهدف تحقيق رقابة فاعلة وتقييم أداء كل مركز مسؤولية ومحاسبته على ضوء المعايير الموضوعية مسبقاً وعمل التقارير الرقابية اللازمة عن أداء ذلك المركز، ويهدف هذا النظام إلى الربط المباشر بين معلومات النظام والهيكل التنظيمي يفيد هذا الربط في توزيع

¹ إنعام أحمد أحمد، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في تقييم كفاءة الأداء المالي، نيل درجة الماجستير في محاسبة التمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص 60.

² محمد بن عبد الرحمن سلمان، أثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد 19، 2012، ص 312.

أعباء اتخاذ القرار على عدة مواقع تنظيمية في المؤسسة الاقتصادية مما يؤدي إلى سرعة اتخاذ القرار وفي الوقت المناسب.¹

المطلب الثاني: دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرار

الفرع الأول: تأثير محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في اتخاذ القرار

يمثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظاما لتوزيع التكاليف المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لاحتساب التكلفة الأساسية، وهي مجموعة من الإجراءات المحاسبية المرتبطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة الاقتصادية عن طريق تقييم الأداء إلى مجموعة أنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط ثم تحمل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء تكلفة ملائمة، ويوفر ABC تكاليف أكثر موضوعية وتفصيلا للمنتج مما يوفر مقياسا لربحية المنتجات والزيائن أكثر دقة وتساعد في صياغة أفضل القرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقسيم الأسواق واتخاذ القرارات بشكل أفضل وتحسين قيمة المنتجات والعمليات عن طريق تحسين قرارات تصميم المنتجات وقرارات دعم أفضل لزيون ويركز النظام على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.²

الفرع الثاني: تأثير التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرار

إن الهدف الرئيسي لأي مؤسسة هو تحسين الربحية والذي يتطلب إشباع حاجات ورغبات العملاء عند أقل تكلفة ممكنة، وبالتالي تحقيق أقصى أرباح ممكنة وتخفيض التكاليف الكلية ويساعد مدخل التكلفة المستهدفة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية والتي من أهمها: قرارات تسعير المنتجات الجديدة وهذا القرار يعد من أصعب القرارات التي تواجه إدارة أي مؤسسة حيث يتأثر به أداء الشركة الداخلي ومركزها التنافسي ومستقبلها في السوق. وبالتالي فإن التكلفة المستهدفة تتمثل في نشاط يهدف إلى تخفيض التكاليف دورة حياة المنتج الجديد، مع التأكد على ضمان جودة المنتج ورغبات المستهلكين من خلال تحليل ودراسة الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج.³

الفرع الثالث: تأثير نظام الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرار

إن مفهوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد JTI على أنه نظام يعمل كإستراتيجية شاملة تجمع العناصر التكتيكية الأساسية والتي تشمل على الشراء والإنتاج والذي يهدف بشكل أساسي إلى التخلص من الهدر وذلك من خلال إنتاج كميات المطلوبة فقط في الوقت المناسب والجودة المطلوبة دون التأثير على التكلفة، حيث أن الهدر يزيد من كلفة العملية الإنتاجية دون أن يقدم قيمة مضافة للمنتج، والقضاء على الإنتاج الفائض فالإنتاج

¹ صفوان قصي، إنمارحسن علي، تقويم النظام المحاسبي الإلكتروني الموحد في ظل الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية، مجلة كلية الرافدين، جامعة بغداد، العدد 135، 2015، ص 47.

² -حاج الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر، نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أم البواقي، 2015، ص 60.

³ دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ وترشيد القرارات الإدارية في بيئة الأعمال المصرية http://accdiscussion.com 01/05/2019 5: 10h

يكون حسب الطلب والقضاء على وقت الانتظار وتخفيض وقت التهيئة وإعادة التشغيل والتخلص تماما من الإنتاج المعيب وكذلك تخفيض المخزون إلى حده الأدنى والتركيز على العمليات المنتجة فقط وتقليل من الحركات الغير الضرورية.¹

الفرع الرابع: تأثير إدارة الجودة الشاملة في اتخاذ القرار

تحسين أنظمة المعلومات من أهم متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة ،لأن توافر أنظمة معلومات اللازمة يؤدي إلى ارتفاع مستوى التأكد عند اتخاذ القرار ويؤثر تأثيرا إيجابيا على عامل التكلفة والوقت والكفاءة والفاعلية والذي ينعكس على نوعية السلع والخدمات المقدمة وإعطاء رؤية واضحة لمتخذ القرار عن الظروف المحيطة به ، وبالتالي يساعده على اتخاذه في ضوء تلك الحقائق وإدارة الجودة الشاملة وتساعد بشكل عام متخذي القرارات وفرق العمل على أداء مهامهم بشكل جيد وحل المشاكل العمل بصورة فعالة.²

¹ -وديع محمد آدم إبراهيم،نظام الإنتاج في الوقت المحدد وأثره على قياس التكاليف الإنتاج في قطاع الطباعة،دراسة حالة :شركة مطابع السودان للعملة المحدودة،نيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،2010 ، ص24.

² -أبعاد تطبيق إدارة الجودة الشاملة www.uobabbylin.edu. ،27/05/2019،11:09h

خلاصة الفصل:

إن عملية اتخاذ القرار ونظرا لأهميتها داخل المؤسسة تحظى باهتمام كبير من طرف المسيرين بسبب الدور الإستراتيجي الذي تقوم به وهو توجيه المؤسسة وترشيدها للوصول إلى الأهداف المسطرة، ولكن هذه القرارات تتوفر فيها مجموعة من العوامل، ومن أهمها العنصر البشري فالقرار ليس مجرد موقف يتخذ في لحظة معينة وإنما يكون وفقا لمراحل ودراسات نقوم بها قبل اتخاذ القرار، وذلك انطلاقا من تحديد المشكل و ثم دراسته وتحليله وتحديد البدائل الممكنة المفاضلة بينها ثم اختيار البديل الفضل من بينها وتنفيذ هذا البديل، فمن هنا نستنتج أن القرار ليس أمرا سهلا ولا يستهان به وإنما هو العمود الفقري لكل مؤسسة تريد تحقيق أهدافا والوصول إلى النتائج المرجوة تحقيقها.

الفصل الثالث:

اتخاذ القرار بالمؤسسة الوطنية للأملح

- مركب الملح لوطاية - بسكرة بالاعتماد

على أدوات المحاسبة الإدارية

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة -مركب الملح لوطاية- بسكرة

سننتظر من خلال هذا المبحث إلي التعرف على مركب الملح -لوطاية- بسكرة ،من خلال تقدم نظرة حول نشأته وهيكله التنظيمي مع إظهار أهمية هذا المركب واهم أهدافه.

المطلب الأول: نشأة و تعريف المؤسسة محل الدراسة

أولاً: نشأة المركب الملح

عام 1976 انطلقت الأشغال بمركب الملح -لوطاية- بسكرة من قبل الشركة الأم الأمريكية DRAVO CORPORATION تحت إشراف Dravo Constori، والتي قامت ببناء المنشآت القاعدية وانتهت الأشغال بالمشروع سنة 1983، أما الانطلاقة الأول في الاستغلال كانت في شهر جويلية في نفس السنة حيث تم إنتاج بلورات الملح المكرر .

ويعتبر هذا المركب وحدة إنتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للملح التي أنشئت بمقتضى المرسوم المؤرخ في 16 جويلية 1983 وتم التحويل القانوني إلى شركة ذات أسهم تبعا لقانون الأساسي المؤرخ في 04 جوان 1990.

ثانياً: تعريف المركب

يقع مركب الملح ببلدية لوطاية التي تبعد 25 كلم عن ولاية بسكرة ،ويعتبر هذا المركب احد أهم الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح ،تقدر مساحته ب: 13 هكتار، يتوزع على بنايات إدارية ،ورشات الإنتاج ،المخزن ،محجره يبعد حوالي 3 كلم عن المركب.

وهو مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال قدره 339000000 دج ،واضح حاليا برأس مال قدره 1600000000 دج ،كما يحقق متوسط ربح سنوي يقدر ب 12000000 دج ،وتعتبر المؤسسة الوطنية للأملاح اكبر منتج وموزع جزائري للملح كما يتواجد المقر الاجتماعي (المديرية العامة) قسنطينة.

وتحتوي المؤسسة الوطنية للأملاح على 6 وحدات إنتاجية و4 وحدات توزيع توجد على مستوى الوطن

وهي:

- 1_ مركب الملح لوطاية بسكرة .
- 2_ وحدة المغير ولاية الوادي .
- 3_ وحدة قرقور العمري سطيف .
- 4_ وحدة سيدي بوزيان ولاية غليزان .
- 5_ وحدة بطيوه ولاية وهران .

- 6_وحدة إنتاج وتوزيع أولاد زواندي .
- 7_وحدة توزيع الجزائر العاصمة .
- 8_ وحدة توزيع بجاية .
- 9_ وحدة توزيع وهران .
- 10_ نقطة توزيع عنابة .

تتم عملية الإنتاج باستغلال ملح الشطوط (شط المغير) ذات التبلور الطبيعي فبعد نقل هذه المادة الأولية إلى المركب تتم عملية الغسل،العصر،الطحن،التجفيف (وإضافة اليود في حالة إنتاج الملح الغذائي) أخيرا التعليب في أجهزة مخصصة حيث نحصل على مادة كلور الصوديوم بدرجة عالية من النقاوة. للعلم فانه تم الاستغناء عن استرجاع مادة الملح من المنجم الجبلي في أكتوبر 5442 وهذا راجع إلى التكلفة الكبيرة في إنتاجه وقد حافظ المركب في إنتاج ملح الشطوط إلى غاية يومنا هذا في توفير الملح الغذائي والصناعي لكل الزبائن كما ونوعا.

ويشرف على نشاط المركب عدد من العمال يتوزعون في مختلف مصالح المركب وذلك حسب

التصنيف الآتي:

الجدول رقم(04): تصنيف العمال في المؤسسة

العمال	العدد	التصنيف
5.54%	05	إطارات سامي
9.09%	10	إطار
42.01%	47	أعوان التحكم
43.36%	48	أعوان التنفيذ
100%	110	مجموع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية

المطلب الثاني: أهمية مركب الملح - لوطاية- بسكرة واهم أهدافه وآفاقه المستقبلية

أولاً: أهمية مركب الملح

وتكمن أهميته في:

_ المساهمة في القضاء على التبعية الاقتصادية في مجال نشاطها .

- _ المساهمة في تمويل الخزينة العامة من خلال الضرائب المدفوعة.
- _ الحصول على إيرادات إضافية من العملة الصعبة، وذلك من خلال تصديرها لمنتجاتها.
- _ المساهمة من تخفيض حدة البطالة خاصة في المناطق المتواجدة بها.
- _ دور المؤسسة الفعال في التنمية الاقتصادية.
- _ العمل على تغطية السوق المحلية بغية القضاء على كل منافسة أجنبية محتملة.
- _ تلبية أذواق المستهلكين عن طريق إنتاج منتجات ذات جودة عالية لتطبيقها المعايير العالمية.
- _ التعاون مع وزارة الصحة للحد من بعض الأمراض عن طريق توفير اليود في الملح، وتزويد المستشفيات ببعض المنتجات التي تحتاجها.

ثانياً: أهداف مركب الملح:

يطمح مركب الملح- لوطاية -الزيادة أكثر في أنشطته وتنويع منتجات وتطويرها بغية تلبية حاجات ورغبات زبائنه المتجددة، وزيادة حصته السوقية للتفوق على منافسيه الخواص ويمكن ذكر ما يريد الوصول إليه المركب في العناصر التالية:

- _ توسيع وحدة الأملاح الخاصة وذلك بتوسيع الإنتاج أكثر وبكمية كبيرة خاصة بما يتعلق بملح الحمام.
- _ إعادة هيكلة المصنع القديم من خلال توفير آلات وأجهزة جديدة وعصرية.
- _ توفير الإمكانيات المادية لجلب المادة الأولية من المنجم الجبلي.
- _ اقتحام الأسواق المحلية وتصدير منتجاتها إلى أسواق دول أجنبية.

ثالثاً: آفاق المستقبلية لمركب الملح

يطمح مركب الملح -لوطاية - الزيادة أكثر في أنشطته تنويع منتجاته وتطويرها بغية تلبية حاجات ورغبات زبائنه المتجددة وزيادة حصته السوقية للتفوق على منافسيه الخواص ويمكن ذكر ما يريد الوصول إليه المركب في العناصر التالية:

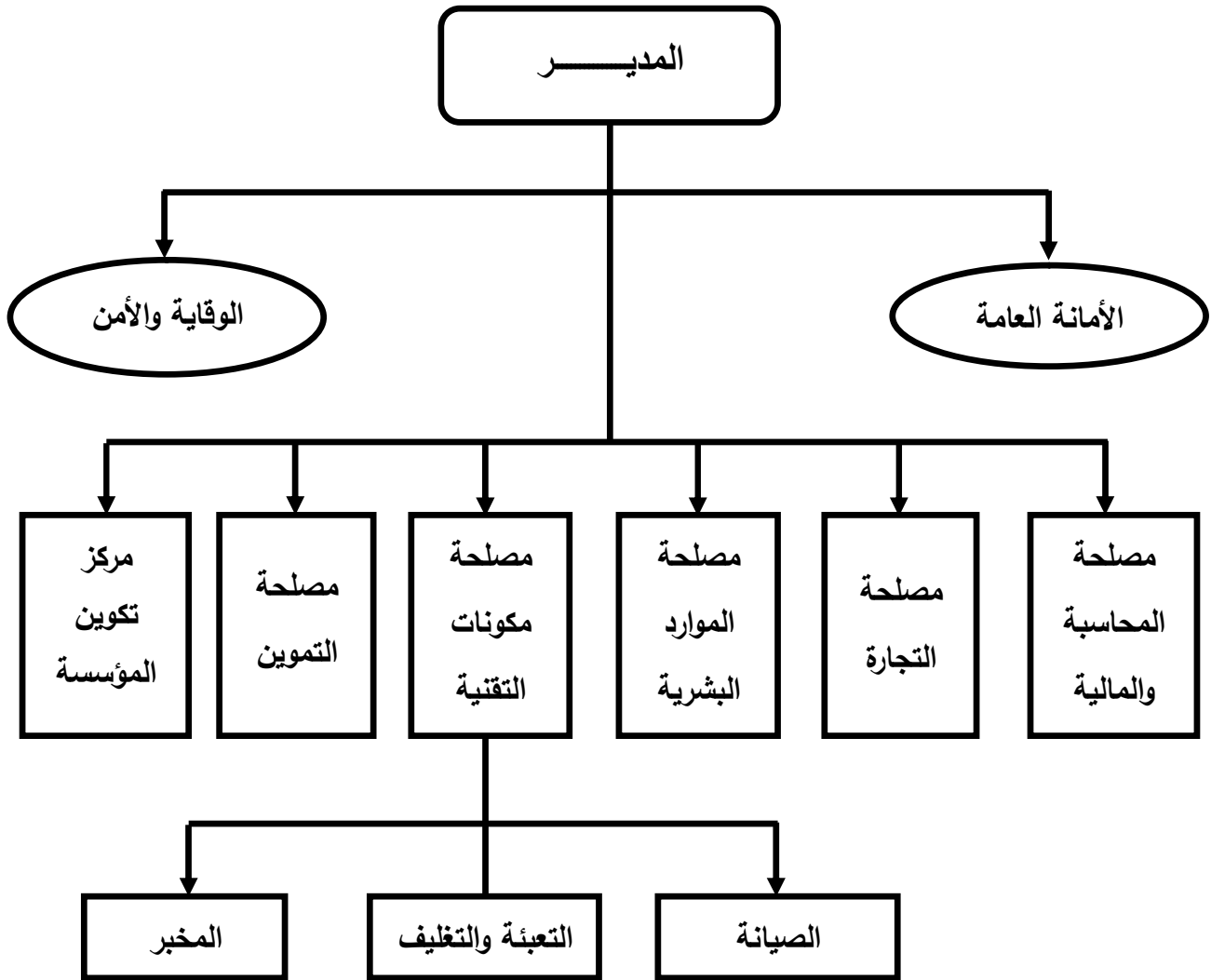
- _ توسيع وحدة الأملاح الخاصة وذلك بتوسيع الإنتاج أكثر وبكمية كبيرة خاصة بما يتعلق بملح الحمام.
- _ إن هيكلة المصنع القديم من خلال توفير آلات ومعدات وأجهزة جديدة وعصرية.
- _ توفير الإمكانيات المادية لجلب المادة من المنجم الجبلي.
- _ اقتسام الأسواق المحلية وتصدير منتجاتها إلى الأسواق الدول الأجنبية.
- _ كسب رضا المستهلكين الحاليين والمرتبين.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي - لمركب الملح لوطاية - بسكرة

يتكون هيكل المؤسسة من:

- 1- **المسير:** هو المسؤول الأول الذي يقوم بتسيير المركب من خلال اتخاذ جميع القرارات والتنسيق بين جميع المصالح والأقسام.
- 2- **نائب المدير التقني:** هو المسؤول عن مصلحة الإنتاج والصيانة، عمليات البيع والشراء، وبنوب عن المدير في تأدية مهامه أثناء غيابه.
- 3- **الأمانة العامة:** هي عنصر اتصال بين الإدارة العامة وجميع المصالح والأقسام حيث يتم استقبال المكالمات وتحويلها، استقبال البريد الوارد والصادر، تنظيم الملفات كل قسم وتنظيم المواعيد.
- 4- **قسم الإنتاج والتقنية:** يهتم هذا القسم باستغلال الموارد المتاحة في المركب للقيام بعملية الإنتاج، تحسينه، وتطوير المنتجات ومراقبة المنتج ومطابقته للمقاييس المعمول بها والمطلوبة من طرف الزبائن، حيث يعتمد العمل في المخبر على قياس نسب النقاوة والإضافات الغذائية والكيماويات وهناك مخطط يتضمن جميع المعطيات التي يقوم بها مهندسو المخبر يوميا.
- 5- **قسم الأمن:** يسهر على حماية أملاك المركب ويؤمنها مدة 50 ساعة خاصة على الأماكن المهمة كالمخازن، آلات، الإنتاج، خزانات، الوقود وتحديد الأخطار المتوقعة حدوثها. وهو مجهز امنيا بكاميرات مراقبة وأعوان مسلحين وخطوط هاتفية متصلة مباشرة بالحماية المدنية والدرك.
- 6- **المصلحة التجارية:** تكلف بتسويق المنتج من خلال بيعه في السوق المحلي وتأمين التنازلات للوحدات الأخرى أما عملية التصدير فتتم برمجته على مستوى المديرية العامة في قسنطينة، والتي ترسلها سنويا، كما تقوم بالبحث عن الزبائن وعرض المنتجات من قبل الموزعين والوكلاء المعتمدين، تجار الجملة وتجار التجزئة، القطاعات الصحية، مراكز البيع والمعارض.
- 7- **قسم الصيانة:** مهمته تأمين صيانة الآلات والبنية التحتية للإنتاج في آجال محددة مسبقا وبأقل تكاليف حيث بعد عملية تشخيص العطب تحدد مدة إصلاحها وكلفتها التي يوافق عليها المستعمل من انجاز العمل المطلوب في أوانه دون تعطيل المستعمل.
- 8- **قسم المحاسبة والمالية:** يعتبر قسم المحاسبة والمالية العمود الفقري للمركب لان من خلاله يتم التمكّن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، فكل المعلومات من المصالح تصب فيه.
- 9- **قسم الموارد البشرية:** تتكفل باليد العاملة في المركب فيما يخص الرواتب والأجور، التشغيل حقوق التأمين. وفيما يلي المخطط الذي يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمركب الملح - لوطاية-



المصدر: بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

المبحث الثاني: واقع المحاسبة الإدارية وأدواتها واتخاذ القرار وأنواعه للمؤسسة الوطنية للأملاح

مركب الملح لوطاية - بسكرة.

سنطرق في هذا المبحث إلى عرض واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) من طرف المؤسسة و اتخاذ القرار أنواع فيها.

المطلب الأول: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية لمؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح - لوطاية
من خلال الدراسة الميدانية والمقالات التي قمنا بها واعتمادنا على المعلومات المتحصل عليها من طرف المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح- بسكرة ، تستخدم المؤسسة أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية هيا الموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف في حساب سعر تكلفة منتجاتها، أما في ما يخص أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لاتطبق المؤسسة أي أداة في حساب تكلفة منتجاتها.

الفرع الأول: استخدام الموازنات التقديرية للمؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية- بسكرة

يتم إعداد الموازنات التقديرية من طرف مصلحة المحاسبة والمالية بعد اجتماع مع رؤساء المصالح الأخرى: رئيس مصلح الإدارة ,رئيس مصلحة الإنتاج ورئيس مصلحة الموارد البشرية . وتقوم المؤسسة بإعداد الموازنة التقديرية وفق المراحل التالية:

بالنسبة لموازنة الترمينات: يتم إعداد هذه الموازنات بقسم المشتريات مع مصلحة الإنتاج لتحديد الكمية المستخرجة من ملح الشطوط (شط المغير) ,حيث تتم عملية الإنتاج من نقل المادة الأولية إلى - مركب الملح - وفي بعض الأحيان تزويدها بالمادة الأولية من المؤسسة الأم بقسنطينة وتسجل بحساب (896700) .

1. **بالنسبة لموازنة الإنتاج:** يتم إعداد هذه الموازنة مع مصلحة الإنتاج والاعتماد على الموازنة السابقة , حيث يقوم العمال باستخدام الآلات المتخصصة بعملية الغسل ,والعصر والطنن وتجفيف المادة الأولية (الملح) وإضافة مادة اليود بنسبة 2% في حالة إنتاج الملح الغذائي المقدمة والمحددة قانونا وأخيرا التعليب في أجهزة مخصصة ،حيث تحدد الكمية المقدره للإنتاج بالاعتماد على نسب محددة من طرف مسؤول مصلحة الإنتاج.

2. **بالنسبة لموازنة المبيعات :** بعد إعداد موازنة الإنتاج ،تأتي مرحلة إعداد موازنة المبيعات من خلال تقدير الكميات المباعة ,حيث يتم إعدادها مع مصلحة التجارة وقسم المبيعات ,ويتم تقدير المبيعات عن طريق وضع تقديرات للكميات المباعة الشهرية بالاعتماد على المبيعات للسنوات الماضية مع مراعاة هدف المؤسسة بالفترة المتوقعة من كمية المبيعات المراد تحقيقها في السنة

3. **بالنسبة لموازنة مستلزمات الإنتاج :** اعتمادا على موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات يتم وضع موازنة مستلزمات الإنتاج والمتمثلة في الأكياس ,والأفلام ,والمنصات ,الماء ,اليود ,البنزين..... ويتم تحديد أسعار

الأكياس والأفلام على أساس اتفاقية مبرمة بين المؤسسة والموردين وبالنسبة للماء واليود والزيت والكهرباء فان أسعارها محددة.

4. بالنسبة لموازنة اليد العاملة: في هذه الموازنة يتم حصر عدد العمال في قسم الإنتاج وتقدير قيمة أجورهم التي تمنح لهم من ذلك تقدير القيمة النقدية لليد العاملة.

5. بالنسبة لموازنة التكاليف غير مباشرة: في هذه الموازنة يتم تحديد جميع التكاليف الغير مباشرة التي تتحملها المؤسسة خلال العملية الإنتاجية، كالاهلاكات، الضرائب، مصاريف الصيانة.....

6. الموازنة النقدية: تشمل جميع الإيرادات المتوقعة وكذلك المدفوعات المتوقعة وتكون على أساس: يومي أو شهري أو سنوي .

يومي: يتمثل في الكمية المستهلكة من الأغلفة وكمية الإنتاج لكل منتج وعدد المبيعات خلال اليوم .

✓ شهري: تهتم باستهلاك المنتجات ككل وتكلفة الوقود مع تحديد كمية الإنتاج وعدد المبيعات.

✓ سنوي: يقدم فيه كل المعلومات من إنتاج ومبيعات وكل المصاريف المختلفة.

الفرع الثاني: واقع استخدام محاسبة التكاليف لمؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح- لوطاية

سنعرض في هذا الفرع واقع حساب التكاليف بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة

المحاسبة والمالية لسنة 2018 ويمكن توضيح مختلف الخطوات التي تتبعها المؤسسة في تحديد تكاليفها كما يلي:

أولاً-أنواع التكاليف : تتمثل في:

1- تكاليف حسب علاقة الإنتاج: وتتمثل في مواد مباشرة و مواد غير مباشرة وهي كما يلي:

أ- تكاليف المباشرة: هي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين من دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط. أي المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة مع عملية الإنتاج ،وتشمل: الأغلفة وإهلاك الآلات التي تنتج المنتج ،مصاريف الموظفين الذين يشتغلون بهاته الآلات ،أي المصاريف المرتبطة مباشرة مع المنتج.

ب- تكاليف غير مباشرة: هي المصاريف التي تخص في أن واحد أكثر من منتج أي هي مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات مثل: مصاريف الكهرباء ،الصيانة.

- الوقود.

- مواد كيميائية والتي تستخدم في المخبر.

- قطاع الغيار المستخدم للشاحنات التي تنقل المنتجات.

- الأجور والرواتب (موظفي الإدارة).

- الضرائب المختلفة (ضريبة على الكمية المستخرجة ،ضريبة على المساحة المستعملة من طرف المؤسسة).

- النقل بوسائلها الخاصة للمنتجات بين الوحدات أو إيصال المنتجات للعميل.

2- تكاليف حسب حجم النشاط: وتستعمل المؤسسة نوعين من التكاليف وهما:

أ- التكاليف الثابتة: هي تكاليف الإنتاج التي لا تتغير بنشاط المؤسسة، أي بالإنتاج، هذا النوع تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى نشاطها وتشمل أرقام الحسابات:

ح/60: المشتريات المستهلكة.

ح/61: الخدمات الخارجية.

ح/64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

ح/65: الأعباء العملياتية الأخرى.

ح/66: الأعباء المالية

ب- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير من خلال تقارير كمية الإنتاج، وتشمل الحسابات التالية:

ح/62: الخدمات الخارجية الأخرى.

ح/63: أعباء المستخدمين.

ح/68: مخصصات الإهلاك والمثونات وخسائر القيمة.

ح/69: الضرائب على النتائج وما يماثلها.

ثانياً: طرق حساب التكاليف

تقوم المديرية العامة بتحديد مفاتيح التوزيع باعتماد على كمية الإنتاج ودرجة تعقيد الإنتاج (درجة التعقيد هي المنتج الذي يخرج من الوحدة في أقل وقت ممكن).

لحساب التكاليف المنتجة النهائية تقوم المؤسسة بعدة إجراءات وهي كآتي:

أ- جمع البيانات: تتمثل في ما يلي:

عملية التصنيع لكل منتج من شأنها أن تحدد درجة تعقيد المنتج.

الكميات المنتجة من قبل المنتج.

المصروفات المباشرة المسجلة لكل مركز تكلفة.

التكاليف الكلية لكل وحدة.

ب- حساب التكلفة:

تقوم طريقة الحساب على تحليل تكاليف مركز التكلفة لكل مركز تكلفة وتحدد مصاريفها وهي التكاليف المباشرة التي تتعلق بالإنتاج والباقي من التكاليف هي تكاليف غير مباشرة والتي تحسب بأخذ إجمالي التكاليف المباشرة لكل مراكز التكاليف والمصاريف الإجمالية للوحدة.

3- تطبيق حساب التكلفة:

يتم إدخال البيانات التي تم جمعها في مرحلة جمع البيانات يتم إدخالها في أربع جداول:

-جدول المنتجات.

-جدول مركز التكلفة.

-جدول الربط (المنتج/مركز التكلفة).

-جدول العناصر العامة.

❖ جدول المنتجات: والذي يتكون من:

-الرمز: رقم الحساب المنتج.

-الوصف: وصف المنتجات.

-الكمية: الكمية المنتجة خلال السنة.

-الدرجة: درجة تعقيد المنتج.

- المفتاح: مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة (تحسب تلقائياً).

جدول درجة التعقيد للمنتجات (05): والذي يتكون من

الرمز	الوصف	درجة التعقيد
01	Rafie	2.5
02	Chamsi	1.5
03	Sel agro	3
04	Traitement deux eaux	1.5
05	Sel p/sect. Chimique	01
06	Sel déneigement/ autres	00
07	Sel Cosmétique	0.5
08	Sel Pharmaceutique	00

المصدر: بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

ومن خلال هذا الجدول تحسب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجاً في المؤسسة للمنتج خلال 9 ساعات

وهي موزعة في الجدول وذلك من خلال: الفارق بين كمية إنتاج المنتجات خلال 9 ساعات مثال: خلال 9

ساعات تم إنتاج 30 طن من ربيع و14 طن من شمسي فكل منتج يوضع له درجة معينة.

أما حساب مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة = الكمية × درجة التعقيد، والمجموع المتحصل عليه × 100%

ثم تقسم على (درجة التعقيد × إجمالي الكميات) يتم ذلك من خلال:

كمية المنتج × درجة التعقيد = (درجة التعقيد × إجمالي الكميات)

أجمالي الكمية × درجة التعقيد ← 100%

درجة التعقيد × كمية المنتج

فكل منتج يوضع له درجة معينة كما هو موضح.

ويتم حساب مفتاح توزيع التكاليف الغير المباشرة = (كمية × درجة التعقيد) × 100 ثم يتم قسمته على إجمالي (الكمية × درجة التعقيد).

كمية المنتج × درجة التعقيد = (إجمالي الكميات × درجة التعقيد)

إجمالي المنتج × درجة التعقيد ← 100

كمية المنتج × درجة التعقيد ← x

وهنا نحصل على مفتاح توزيع التكاليف

جدول مركز التكلفة: و تشمل كل من:

- الرمز: رمز مركز التكلفة.

- الوصف: وصف مركز التكلفة.

- تكاليف الأغلفة: إجمالي تكاليف الأغلفة المتصلة بمركز التكلفة.

- تكاليف الموظفين: إجمالي تكاليف الموظفين المتصلة بمركز التكلفة.

- الإهلاك: إجمالي الإهلاكات المتصلة بمركز التكلفة.

- تكاليف أخرى: إجمالي باقي التكاليف المتصلة بمركز التكلفة.

- الكمية: كمية المنتج من مركز التكلفة.

- تكاليف متغيرة: معدل التكاليف المتغيرة من خلال تقرير الكميات (تكاليف الموظفين والإهلاك).

- تكاليف ثابتة: المعدل بالطن للتكاليف الثابتة من خلال تقرير الكمية (تكاليف الأغلفة وباقي التكاليف المستهلكة).

- التكاليف المباشرة: معدل التكلفة بالطن لمركز التكلفة والآن نقوم بتصنيف التكاليف في الجدول التالي:

الجدول رقم: (06) جدول مركز التكلفة

الرمز	الوصف	الأغلفة	الموظفين	الامتلاك	تكاليف الأخرى	الكمية	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المباشرة
01	Rafie								
02	Chamsi PP								
03	Sel agro								
04	Traitement deux eaux								
05	Sel p/sect. Chimique								
06	Sel déneigement/ autres								
07	Sel cosmétique								
08	Sel pharmaceutique								

المصدر: بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية المحاسبة

❖ جدول الربط: يشمل كل من:

-المنتج.

-مركز التكلفة.

الجدول رقم: (07) الربط المنتجات

المنتج	مركز ربط
Rafie Chamsi PP Sel agro	Rafie Chamsi PP Sel agro
Traitement deux eaux Sel p/sect. Chimique Sel déneigement/ autres	Traitement deux eaux Sel p/sect. Chimique Sel déneigement/ autres
Sel cosmétique Sel pharmaceutique	Sel cosmétique Sel pharmaceutique

المصدر: بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

❖ العناصر العامة: وتتكون من الحسابات التالية:

ح/60 : المشتريات المستهلكة.

ح/61: الخدمات الخارجية.

ح/62: الخدمات الخارجية الأخرى.

ح/63 : أعباء المستخدمين.

ح/64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

ح/65 : الأعباء العملياتية الأخرى.

ح/66 : الأعباء المالية.

ح/67 : العناصر غير العادية (الأعباء) .

ح/68 : مخصصات الإهلاك والمؤنات وخسائر القيمة.

ح/69: الضرائب على النتائج ما يماثلها.

نتيجة النهائية للحسابات:

خطوات كيفية الوصول إلى سعر التكلفة.

- تجمع وتضاف التكاليف المباشرة.
- أما التكاليف الغير مباشرة :نأخذ التكاليف الكلية ونضع جدول به المنتجات ونجمع كمية كل منتج.
- نحسب معامل التوازن (مفتاح التوزيع) .
- نضيف خانة بالجدول بها مركز التكلفة: وهي التكاليف التي تدخل في إنتاج المنتج .
- نضيف خانة بالجدول بها العلاقة بين المنتج ومركز التكلفة :أي تجميع التكاليف للوصول إلى المنتج الأخير.
- نضيف خانة بالجدول بها مصاريف إهلاك الآلات نضيفها إلى التكاليف ،إذا كانت الآلة تنتج عدة منتجات نحسب النسبة المئوية للكمية المنتجة لكل منتج ونوزعها على المنتجات .
- نضيف الضرائب على إنتاج المادة الخام ونقسم الضرائب حسب الكمية المنتجة .
- التكاليف غير المباشرة = التكاليف الكلية - مجموع التكاليف المباشرة .
- توزع التكاليف غير المباشرة على أساس مفتاح التوزيع .
- التكاليف غير المباشرة لمنتج معين = مجموع التكاليف غير المباشر × مفتاح التوزيع

المطلب الثاني: اتخاذ القرار وأنواعه بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة

سيتم في هذا المطلب إلى التطرق لاتخاذ القرار وأنواعه في المؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح - بسكرة أن عملية اتخاذ القرار في المؤسسة هي عملية المفاضلة بين عدة بدائل متاحة في مواردها والمحددة لاختيار إحداها بما يحقق هدفها وبأقل تكلفة وبأكبر كفاءة لمنتجاتها ،سيتم عرض أنواع اتخاذ القرار التي تتخذها المؤسسة في تسعير منتجاتها.

الفرع الأول : التحليل التفاضلي

تستخدم المؤسسة الوطنية للأملاح - بسكرة - التحليل التفاضلي بين البدائل المختلفة بحيث تستخدم أحد البدائل كأساس لمقارنة تكاليفها وإيراداتها مع تكاليف البدائل المنافسة وإيراداتها ،بحيث يتم طرح التكاليف وإيرادات من تكاليف وإيرادات المستخدم كأساس المقارنة ،فإذا زادت إيرادات المؤسسة فيتم اختيار البديل المستخدم كأساس للمقارنة.

الفرع الثاني : طرق تسعير المنتجات

قرارات التسعير من أهم القرارات التي تتبعها المؤسسة لتحقيق الهدف الرئيسي وهو تحقيق الأرباح وتنقسم إلى:

أ/التسعير على أساس التكلفة

تستخدم المؤسسة الوطنية للأملاح بوضع أسعار المنتجات بين مؤسسات أخرى على أساس مجموع التكاليف المنتجات دون استخدام أي أرباح عند البيع ، وهنا تكون تكاليفها المستخدمة كأساس لتحديد سعر المنتجات أي هيا تكاليفها فعلية ،كما أنا السعر قد يكون على أساس التكلفة المتغيرة.

ب/التسعير على أساس التكلفة مضافا إليها هامش الربح

يستخدم مركب الملح هذه الطريقة على أساس تكاليفها الكلية أو تكاليفها المتغيرة مضافا إليها نسبة معينة كريح لطرف البائع وذلك لأجل الحصول على سعر سوقي تقريبي ، وبذلك يتم التأكد من أن سعر البيع أكبر من التكلفة وبذلك تحقق المؤسسة الأرباح وضمان الاستمرارية .

ج/التسعير على أساس أسعار السوق:

تلجأ المؤسسة الوطنية للأملاح إلى أسعار السوق التنافسي ،لتحديد أسعار منتجاتها وإعداد تقرير أداء أرباحها عن مجوداتها في تحقيق الأرباح والمنافسة في السوق.على الرغم من مزايا هذه الطريقة إلا أنها المؤسسة تواجه صعوبة تطبيقها في بعض الأحيان لعدم وجود سعر محدد لبعض المنتجات في تحديد سعر السوق لها.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق أسلوب ا لتكلفة المستهدفة لإتخاذ القرار بالمؤسسة الوطنية للأملح -مركب الملح الوطاية- بسكرة.

المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في حساب تكاليفها ومحاولة لتطبيق هذا النوع من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ،ومن خلال الدراسة الميدانية والمقابلات التي تمت في المؤسسة ،حيث تما اختيارنا لمنتج الرفيع (1كغ) لما يحتويه من جودة وكمية الأكثر طلبا في السوق، ولذا سنطبق عليه خطوات التكلفة المستهدفة لاتخاذ القرار في المؤسسة.

المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح - لوطاية - بسكرة.

أولا: تحديد تكلفة المنتج "رفيع"

سنقوم في هذا وبمساعدة مسؤول المحاسبة والمالية للمؤسسة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وفق خطواتها الرئيسية.

1: تحديد سعر البيع المستهدف:

من خلال البحث التسويقي لجودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين وأيضا من خلال أسعار المنافسين، تبين أن المعلومات المقدمة لسعر المنتج وهو السعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه أي السعر منافس بالنسبة لباقي المنافسين .

حيث أن السعر الذي تبيع به المؤسسة هو 30دج للوحدة الواحدة .

وبناء على معطيات المنتج المنافس سنعتمد على السعر المستهدف للمنتج "رفيع" في السوق الذي يمكن المؤسسة من السيطرة المحلية وهذا من خلال السعر الذي ستعتمده.

السعر المستهدف هو : 27دج للوحدة الواحدة

2: تحديد هامش الربح المستهدف

لغرض تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج الذي تما اختياره لايد من تحديد هامش الربح المستهدف والذي يتحدد من خلال التخطيط الإستراتيجي على الأجل الطويل وبناءا على إستراتيجية الربح المعتمد من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو 20%.

هامش الربح المستهدف = $27 \times 20\% = 5.4$ دج للوحدة الواحدة من منتج رفيع

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة = $27 - 5.4 = 21.6$ دج



سنحاول التركيز في الدراسة على الكمية وتكاليف المنتج رفيع لسنة 2018

1/جدول المنتجات لسنة 2018

الجدول رقم(08) : جدول حساب الكمية في درجة التعقيد لسنة 2018.

الرقم	المنتج	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد	الكمية × درجة التعقيد
1	RAFIE	7341.262	%33.88	2.5	18353.115
2	CHAMISE	14544.392	%40.27	1.5	21816.784
3	SEL AGRO	1628	%9.01	3	4884
4	TRAITEMENT DES EAUX	3432.005	%9.50	1.5	5148.0075
5	SEL P/SECT.CHMIQUE	3976.78	%7.34	1	3976.75
6	SEL DENEIGEMENT/AUTRES	00	%00	00	00
7	SEL COSMETIQUE	00	%00	00	00
8	SEL PHARMACEUTIQUE	00	%00	0.5	00
	المجموع	23581.177	%100	9.5	54178.5005

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المحاسبة والمالية لسنة 2018

يبين جدول كيفية حساب درجة التعقيد بالكمية أكثر إنتاجا في المؤسسة للمنتج خلال 8 ساعات وهي موزعة في الجدول وذلك من خلال :كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات تم إنتاج 15طن من الرفيع والشمسي فكل منتج يوضع له درجة معينة كما هو موضح.

ويتم حساب مفتاح توزيع التكاليف الغير المباشرة = (كمية × درجة التعقيد) × 100 ثم يتم قسمته على إجمالي (الكمية × درجة التعقيد).

كمية المنتج × درجة التعقيد = (إجمالي الكميات × درجة التعقيد)

إجمالي المنتج × درجة التعقيد ← 100

كمية المنتج × درجة التعقيد ← x

وهنا نحصل على مفتاح توزيع التكاليف

• حساب تكلفة المنتج رفيع :

حساب مفتاح توزيع لمنتج رفيع لسنة 2018:

$$x = \begin{cases} 100 \leftarrow 54178.5005 \\ x \leftarrow 18353.155 \end{cases}$$

$$x = \frac{100 \times 18353.155}{54178.5005}$$

$$x = 33.88\%$$

وبهذه الطريقة يتم حساب جميع المنتوجات .

2/ جدول مركز التكلفة :

اعتمادا على جدول حساب النتائج ومن خلاله سنقوم بجمع التكاليف لحساب قيمة منتج رفيع لسنة 2018.

الجدول (09): رقم جدول إجمالي تكاليف منتج رفيع لسنة 2018

المبلغ	البيان
487361855.4	إجمالي التكاليف للمنتج رفيع
165118196.609 = 33.88% × 487361855.4	إجمالي التكاليف لمنتج رفيع
22491.7999 = 7341.262 / 165118196.609	إجمالي التكاليف للوحدة الواحدة لمنتج رفيع
6863232.8213 = 33.88% × 20257475.86	تكاليف أخرى للمنتج رفيع
3507.7145 = 7341.262 / 33.88% × 76006645.35	تكاليف متغيرة = الإهلاك / الكمية
3703.4768 = 7341.262 / 33.88% × (20257475.86 + 59991031.05)	تكاليف ثابتة = الأغلفة + تكاليف أخرى / الكمية المنتجة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة لسنة 2018

ومن خلال معطيات الجدول سنقوم بحساب التكاليف المباشرة للمنتج الرفيع:

التكاليف المباشرة = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

التكاليف المباشرة = 3507.7145 + 3703.4768 = 7211.1913 دج

حساب التكاليف الغير مباشرة للمنتج رفيع :

التكاليف الغير مباشرة للمنتج رفيع = إجمالي التكاليف للمنتج رفيع - التكاليف المباشرة رفيع

التكاليف الغير مباشرة = 22491.7999 - 7211.1913 = 15280.6086 دج

الجدول(10): جدول مركز التكلفة لمنتوج رفيع لسنة 2018

المنتوج	الأغلفة	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
رفيع	59991031.31	25751051.44	6863232.82	7341.262	3507.7145	3703.4768	7211.1913

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة لسنة 2018

3/النتيجة النهائية للحسابات:

$$\text{التكاليف الثابتة} = \text{ح/60} + \text{ح/61} + \text{ح/64} + \text{ح/65} + \text{ح/66}$$

$$\text{التكاليف الثابتة} = 38.75 + 7529512.87 + 17596810.72 + 238133831.9 =$$

$$\text{التكاليف الثابتة} = 263260194.3$$

التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة للمنتوج رفيع =

$$12149.4851 = 7341.262 / 33.88\% \times 263260194.3$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = \text{ح/62} + \text{ح/63} + \text{ح/67} + \text{ح/68} + \text{ح/69}$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 43737945.74 + 106306775.18 + 0 + 76006645.35 + (-1949705.19) =$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 224101661.1$$

$$\text{التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة للمنتوج رفيع} = 10342.314 = 7341.262 / 33.88\% \times 224101661.1$$

الجدول(11): جدول لحساب تكلفة لمنتوج رفيع لسنة 2018

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكلفة
رفيع	7341.512	7211.1913	15280.6086	12149.4851	10342.3148	22491.7999

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة لسنة 2018

سنقوم بتحويل المبلغ من كيلو دينار إلى دج.

$$\text{ومنه تكلفة الوحدة الواحدة للمنتوج رفيع} = 1000 / 22491.7999 = 22.4917 \text{ دج}$$

ثانيا: تحديد هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة :

وفقا للمعطيات السابقة فإن التكلفة المسموح بها والمقدرة بالنسبة للمؤسسة تساوي 30 دج للوحدة الواحدة.

وعلى هذا الأساس نجد أن التكلفة المحتسبة من طرف المؤسسة أكبر من التكلفة المستهدفة وعليه يجب

تخفيض التكلفة وتقليص الفارق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة أي تخفيض تكلفة المنتج المقترح

لدراسة ويكون ذلك من خلال تخفيض التكلفة ولتحقيق ذلك يجب على المؤسسة تطوير وسائلها المستخدمة واستخدام تكنولوجيا من أجل تحقيق الأفضل .

الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 27 - 5.4 = 21.6 \text{ دج}$$

هدف تخفيض التكلفة = التكلفة المستهدفة - التكلفة الفعلية

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = 21.6 - 22.49 = -0.89 \text{ دج.}$$

حيث أن هدف من تخفيض هو تقليص الفارق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها، حيث أن النسبة المتحصل عليها والتي تساوي 0.89 دج هي النسبة التي تطمح المؤسسة في الحصول عليها لاتخاذ القرار. **المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرار بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة.**

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة وتعد د المنتجات ذات الجودة العالية حيث تسمح بزيادة الفرص ونجاح المنتج قبل إنتاجه لاتخاذ القرار، خاصة قرارات التسعير ويعد هذا القرار من أصعب قرارات التسعير في عملية الإنتاج بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة، ومن خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح واعتمدنا على المنتج رفيع (1كغ) توصلنا إلى أن التكلفة المستهدفة للمنتج الرفيع أقل من التكلفة الفعلية بمقدار 0.89 دج، وهذا راجع لوجود فرق كبير بين التكلفة الفعلية للمنتج والسعر الذي يباع به.

وهنا يمكن للمؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية - بسكرة إعادة النظر في تكاليف المنتج ودراسة البدائل المتاحة من أجل تخفيض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة وكذلك إعادة النظر في إجراءات وتطوير المنتج وتخفيض أسعار بيعها حتى يمكنها بيعه بسعر تنافسي في السوق مع الحفاظ على جودة المنتج ورغبات المستهلكين، والإ يجب استبدال التكنولوجيا المخصصة للمنتج بأخرى متطورة أو التحلي عن خطوط الإنتاج لتحقيق الأرباح وضمان الاستمرارية. ولتخلص المؤسسة من تكاليفها المرتفعة للمنتجات فلا بد عليها استخدام سلسلة القيمة والتي هي المكونة من مجموعة الأنشطة المترابطة والمتفاعلة فيما بينها ومن ثم العمل على توضيح أنشطة وتكاليف المؤسسة التي تضيف قيمة والعمل على المحافظة عليها أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة على المؤسسة تخفيضها أو معالجتها وتحويلها إلى أنشطة مضيعة القيمة مما يجعلها لها القدرة على تخفيض سعر المنتجات خلال المرحلة الإنتاجية، مع ضرورة المحافظة والتأكد على جودة المنتج من

خلال تخفيض التكاليف وتخفيض السعر فهذا يؤدي إلى زيادة رضا الزبائن وبالتالي زيادة منتجاتها مقارنة مع المؤسسات المنافسة لها وكذا التكيف وفقا لمتطلبات السوق بالإضافة على المحافظة على درجة استجابة المنافسين وعملاء، ومن خلال ملاحظتنا لعملية إنتاج منتج الرفيع نلاحظ أننا كمية معتبرة ضائعة من المادة الأولية وذلك بسبب عملية الغريلة حيث يضيع ما يعادل 6000 إلى 7000 طن سنويا بسبب عملية الغريلة لتحويله إلى الملح حيث يجب على المؤسسة استخدام الآلات تكنولوجية متطورة لإسترجاع حوالي 4000 طن من المادة الخام وكذلك بيع حوالي 1000 طن لأحد المتعاملين الخواص من المادة الضائعة كما يؤدي ذلك أيضا إلى تقليل من استخدام الرافعات وإستهلاك الوقود وتقليص عدد العمال الذين يقومون بنقله .

كما تدرس المؤسسة إمكانية العودة إلى الجبل المحلي المقابل لها ما يقلص مصاريف نقل المادة الأولية من المغير ويساعد في زيادة الإنتاج.

تفكر المؤسسة في إستعمال الغاز بدل الوقود في عملية تشغيل الآلات الإنتاج الإرتفاع تكلفة الوقود مقارنة بالغاز.

وتعتبر الأغلفة التي تستعملها المؤسسة في تغليف المنتج غالية الثمن بسبب جودته وما على المؤسسة إعادة النظر في طريقة شرائه بسعر أقل بما فيه من تكاليف مرتفعة خاصة في حالة تلفه.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية حاولنا التعرف على المؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية - بسكرة، حيث تطرقنا إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها وتطورها، ومن خلال الدراسة الميدانية تبين أن المؤسسة تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية الموازنات التقليدية ومحاسبة التكاليف، وبالاعتمادنا على تكاليف المؤسسة حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، وتوصلنا أننا يمكننا تطبيقها في مركب الملح وذلك من خلال تتبع خطواتها التي تؤدي إلى اتخاذ قرار تخفيض التكاليف و تعظيم ربحيتها مع المحافظة على جودة المنتج ورغبات المستهلكين بالمؤسسة .

الكتابة

على ضوء ماورد في هذه الدراسة تبين أن المحاسبة الإدارية تسعى إلى تزويد المسؤولين بالمعلومات الملائمة والضرورية وذلك من أجل المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الذي يحقق أقصى قدر من الإنتاجية في المؤسسة الوطنية للأملح - مركب الملح لوطاية- بسكرة وبالتالي تعظيم وتحقيق أرباحها.

حيث إتبعنا في بحثنا هذا نوعين من الدراسة النظرية والتطبيقية من أجل إبراز أهمية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية التي تعتبر أكثر فعالية وكفاءة وإعطاء النتائج بصورة دقيقة وأكثر ملائمة في المؤسسة الوطنية للأملح - مركب الملح - بسكرة وإتخاذ القرارات الرشيدة التي تهدف إلى تخفيض التكاليفها مع المحافظة على جودة منتجاتها والتوفير في الوقت المناسب من أجل أشباع رغبات العملاء من أجل البقاء والنمو و المنافسة.

خلصت هذه الدراسة إن استخدامات أدوات المحاسبة الإدارية تساعد المؤسسة الوطنية للأملح -مركب الملح لوطاية- بسكرة، ولقد توصلنا أن المؤسسة تطبق أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والتمثلة في الموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف وطبقنا أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة في تسعير منتجاتها لاتخاذ القرار من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وبسعر يتناسب الزبائن مع المحافظة على الجودة المطلوبة وكل هذه العوامل تؤدي بالمؤسسة التحكم في تكاليفها والاستمرارية و تعظيم ربحية من أجل الحفاظ على مكانتها في السوق.

اختبار فرضيات الدراسة :

-الفرضية الأولى: إن تطور أدوات المحاسبة الإدارية جاء نتيجة النقائص من الأدوات التقليدية، ولكن هذا لايعني الاستغناء على الأدوات التقليدية بل لابد إجراء عملية التكامل بين مختلف أدوات المحاسبة الإدارية من تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.

-الفرضية الثانية: إن عملية اتخاذ القرار تتبثق من جمع المعلومات ومعالجتها بطريقة علمية، الأمر الذي يؤدي إلى تحليل البدائل الممكنة للحل، كما إن اتخاذ أحد البدائل يتطلب التدقيق في الحسابات وعلى المعلومات الموثوقة للوصول إلى القرار الناجح.

-الفرضية الثالثة: المحاسبة الإدارية هي نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات وتحليلها في صورة معلومات مفيدة وضرورية تقدم للإدارة لغرض استخدامها في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء للمساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

-الفرضية الرابعة: تقوم المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية - بسكرة بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة منها أو التقليدية بنسبة ضعيفة بحجة أن إنتاجها لا تتحكم به بقدر ما تتحكم به الشروط الموضوعية من طرف الدولة.

نتائج الدراسة النظرية:

1-تهدف المحاسبة إلى توفير المعلومات اللازمة للمؤسسة من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات بالمؤسسة مما ينعكس الإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية.

2-يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف الإنتاج قبل حدوثها وذلك بتحديد المسبق لسعر السوق المطلوب .

3-المبدأ الأساسي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن المنتجات تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة تستهلك موارد وهذا عكس المبدأ التي تقوم عليه الطرق التقليدية وهذا أن المنتجات هي التي تستهلك الموارد.

4- توفير المعلومات في الوقت الملائم من اجل لمساعدة مسيري المؤسسة في اتخاذ القرارات قصيرة وطويلة الأجل في الوقت المناسب .

5- نظام التوقيت المنضبط هو ذلك النظام الذي يقوم بإبتعاد كل مصادر الهدر من المواد و الأنشطة لا تؤدي إلى إضافة قيمة على المنتجات أي الإنتاج حسب الطلب في الوقت الملائم.

6- يمثل تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة من الإيجابيات المتتالية التي تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها المسطرة وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح وزيادة الحصة السوقية والاستثمار الأمثل للموارد.

نتائج الدراسة الميدانية:

1-لا تزال المؤسسة تقتصر في تطبيق الأنظمة الحديثة في مجال التكاليف والعجز الفعلي في التكاليف وهذا لانعدام تطبيق محاسبة تحليلية.

2-إن أهم الصعوبات التي تواجه متخذ القرارات في الحصول على المعلومات الدقيقة للمؤسسة لعدم توفر المعلومات المناسبة في الوقت المناسب.

3-عدم اهتمام المؤسسة بأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة الذي يكسبها حصة سوقية أكبر في السوق المحلي أو الدولي وهذا يعود إليها بريح وتحقيق الميزة التنافسية.

4-المؤسسة تطبق فقط محاسبة التكاليف من خلال التركيز على تكاليفها وكذلك الاهتمام بالموصفات وجودة المنتج.

5- إن طبقت المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلي أو الدولي وهذا يعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل .

الاقتراحات: من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض الاقتراحات هيا:

1- على المؤسسة إنشاء مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية لأنها تحقق العديد من المزايا وبالأخص لها توفير المعلومات الضرورية إلى مستويات الإدارة لتلبية احتياجاتهم.

2- العمل على تكوين وتدريب المحاسبين الماليين على كيفية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من أجل الحصول على بيانات دقيقة وأكثرها مصداقية.

3- ضرورة أخذ الإدارة بعين الاعتبار المقترحات المقدمة من طرف العمال في مجال اتخاذ القرار

4- ضرورة القيام بدورات تدريبية لعمال المؤسسة الوطنية للأملح -مركب الملح لوطاية -بسكرة من أجل تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

5- العمل على توفير وتطوير برامج محاسبية جاهزة تساعد في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

آفاق البحث:

1- التكامل بين أدوات المحاسبة الإدارية في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

2- مساهمة محاسبة التكاليف في قرارات التسعير المؤسسة.

3- استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب بالعربية

- 1- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط لإستخدامات الإدارية ABC، دار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2006
- 2- أحمد فرغلي حسين ، المحاسبة الإدارية وصنع القرار، مركز تطوير الدراسات العليا للبحوث، القاهرة ، 2007
- 3- أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية ، مكتبة الملك فهد الوطنية، معهد الإدارة العامة، الرياض 2000.
- 4- أحمد هاشم عطية ومحمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليف، محاسبة الإدارية، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000
- 5- الأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، دار الجامعية الجديدة للإ، سكندرية، 2003
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال بإستخدام معلومات المحاسبة، الدارالجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2007
- 7- باقية، إبراهيم نائب، بحوث العمليات، خوارزميات ، برامج محاسبية، دار وائل للنشر، عمان، سنة 1999
- 8- بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2008
- 9- حجازي إسماعيل ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ،دار أسامة ، عمان ، 2012
- 10- شكيل غلام وآخرون ، أساسيات الإدارة الحديثة ،خورائم العلمية للنشر والتوزيع ، المملكة العربية السعودية، جدة، 2013
- 11- الطائي حميد عبد النبي وآخرون، إدارة الجودة الشاملة والأزيو، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014
- 12- عبد الحليم كراجه و عى ربابعة، الادارة و التحليل المالي، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، سنة 2000، ص 237
- 13- عبد اللطيف إمام حاج عامر وزين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2011 .
- 14- عبد الناصر نور، عليات شريف. محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2002
- 15- فركوس محمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2001.
- 16- كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، 2006

- 17- محمد أحمد الطراونة، سليمان خالد عبيدات، مقدمة في بحوث العمليات، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان.سنة 2008
- 18- محمد السرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المنهجية، عمان، 2016
- 19- محمد تسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008 .
- 20- محمد سالم الصفدي ، بحوث العمليات:تطبيق و خورزميات ، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، سنة 1999 .
- 21- محمد عبد الفتاح ياغي ، إتخاذ القرارات التنظيمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، 2010
- 22- محمود علي الجبالي ، قصي السامراني، محاسبة التكاليف، دار وائل، عمان، 2000
- 23- مصطفى يوسف الكافي وسمير أحمد حموده ، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الادن، 2012.
- 24- مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المتلى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2010
- 25- ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004
- 26 - يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، 2010
- الأطروحة والمذكرات**
- 27- آمنة مسفوني، آليات إتخاذ القرار داخل التنظيم وعلاقتها بالرضاء على الأداء ، مذكرة ماستر منشورة ، كلية العلوم الإجتماعية و الإنسانية ، جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، 2014
- 28- إنعام أحمد أحمد، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي، نيل درجة الماجستر في محاسبة التمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014.
- 29- حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر، نيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة أم البواقي، 2015
- 30- خلاصي مراد، إتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية وإستقرار الإطار في العمل، نيل مذكرة الماجستر في علم النفس وعلوم التربية، جامعة قسنطينة، 2016
- 31-سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيروالعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010
- 32- طلعت عبد القادر أبو دغيم ، إستخدام نموذج العلاقة بين التكلفة والحجم والريح في حل المنازعات المالية في القطاع التجاري في فلسطين، (أطروحة ماجستر).جامعة الإسلامية .غزة.2014-2015
- 33- الطيب الوافي، دور وأهمية نظام المعلومات في إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية، نيل شهادة دكتوراه علم في العلوم الإقتصادية دراسة حالة مجمع الإسمنت الشرق الجزائري، جامعة سطيف، 2010

- 34- علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحقيق كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2010
- 35- وديع محمد آدم إبراهيم، نظام الإنتاج في الوقت المحدد وأثره على قياس التكاليف الإنتاج في قطاع الطباعة، دراسة حالة :شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، نيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2010
- مقالات والمجالات المحكمة**
- 36- أحمد مكصد العوادي وأسعد منشد محمد، أثر الإنتاج في الوقت المحدد(JIT)على تخفيض التكاليف الإنتاج بما يحقق الجودة الشاملة، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية .العدد.10.2018.
- 37- إمتثال رشيد بجاي، تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسخير ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 12، العدد41، الفصل الرابع، 2017
- 38- جليلة عبيدان خليل وإبتهاج إسماعيل يعقوب، مدخل محاسبة التكاليف (TD.ABC) وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية، مجلة جامعة ذي قار ، المجلد9، العدد4، كانون الأول ، 2014
- 39- حنان عبد الله حسن، دور محاسبة المسؤولية في إنجاح الإصلاح الإداري والمالي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية .بغداد.العدد95.المجلد23. 2017
- 40- خلاصي مراد، إتخاذ القرار في تسير الموارد البشرية وإستقرار الإطار في العمل، نيل مذكرة الماجستير في علم النفس وعلوم التربية، جامعة قسنطينة، 2016
- 41- سعد فرج حمادي، إدارة الجودة الشاملة في صناعة الفنادق، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة بابل، المجلد ، 2013.
- 42- شهاب حمد شيخان، أثر المعلومات في عملية إتخاذ القرار:دراسة تطبيقية في مديرية بلدي الرمادي، جامعة الأنبار كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد4العدد7، 2018.
- 43- صفوان قصي، إنمارحسن علي، تقويم النظام المحاسبي الإلكتروني الموحد في ظل الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية، مجلة كلية الرافدين ، جامعة بغداد، العدد135، 2015
- 44- صلاح مهدي الكواز و شاكر عبد الكريم البلداوي، إستعمال تقنيتي التكلفة على أساس الوظائف الموجهة والتكلفة المستهدفة في تحسين قيمة المنتج، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد12، العدد48، 2016
- 45- عبد الرزاق الساكني وعلي يوسف، الإتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والريح(نقطة التعادل).جامعة تكريت.المجلد 4.العدد44.ج1. 2018
- 46- غسان فلاح المطارنة وسليمان حسين البشتاوي، أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد(JIT)على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34.العدد2. 2007

47- محمد بن عبد الرحمن سلمان، أثر نظريات إتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، المجلد19، 2012.

مواقع الإنترنت :

48- أبعاد تطبيق إدارة الجودة الشاملة، متوفر على الموقع:

www.uobabylon.edu. ،27/05/2019 ،11:09h

49- دور التكلفة المستهدفة في إتخاذ وترشيد القرارات الإدارية في بيئة الأعمال المصرية

http://accdiscussion.com 01/05/2019 ;5 :10h

الملاحق

ENASEL

D.R.H

ORGANIGRAMME

COMPLEXE EL OUTAYA


N°	DESIGNATION DES POSTES	NOMBRE
	DIRECTION DE L'UNITE	
01	- Directeur d'unité - Secrétaire de Direction	1 1
	S/Total	2
	FINANCES ET COMPTABILITE	
02	- Chef département Finances & Comptabilité - Cadre Comptable - Caissier Comptable	1 1 1
	S/Total	3
	COMMERCIAL	
03	- Chef Département Commercial - Gestionnaire des stocks et Facturier - Magasinier - Manutentionnaire - Conducteur Chariot Elévateur - Chauffeur PL	1 1 1 2 1 1
	S/Total	7
	RESSOURCES HUMAINES	
04	- Chef Département RH - Agent RH - Agent d'entretien - Chauffeurs VL/PL - Chef de Poste Sécurité - Technicien en Sécurité	1 1 1 1 4 1
	S/Total	9

STRUCTURE TECHNIQUE		
	- Sous Directeur Technique	1
LABORATOIRE		
	- Chef Service Contrôle Qualité	1
	- Ingénieur Chimiste	1
	- Techniciens Supérieur Chimiste	3
TRAITEMENT / CONDITIONNEMENT		
	- Chef Service Exploitation	1
	- Chef de Poste Production Traitement	4
	Conducteurs Installations traitement*	9
	- Conducteur Machine Conditionnement	10
	- Ensacheurs	12
	- Préparateur Sel Spéciaux	1
	- Manœuvres tous Travaux	2
	- Conducteurs Chariot Elévateur	2
	- Conducteur d'Engin	3
MAINTENANCE		
	- Chef de service Maintenance	1
	- Chef Service Méthodes	1
	- Contremaitre Mécanique	1
05	- Mécanicien Industriel	2
	- Mécanicien Engin	1
	- Soudeur HQ	2
	- Contremaitre Electricité	1
	- Electricien Industriel	2
	- Ajusteur Tourneur	1
PROJET RAFFINERIE		
	- Responsable Projet Raffinerie	1
	- Agent Projet Raffinerie	1
	S/Total	64
APPROVISIONNEMENT		
06	- Chef Service Approvisionnement	1
	- Gestionnaire des stocks	1
	- Magasinier	1
	S/Total	3
	TOTAL COMPLEXE	88

* Traitement = Lavage, essorage, séchage, broyage, criblage, iodation

UNITE : EL-OUTAYA					
CANEVAS MENSUEL DE PRODUCTION VALORISEE					
Mois de Décembre 2018					
TYPE DE SEL	U M	PRODUCTION	CUMUL	P.U	VALEUR (KDA)
1/ SEL DOMESTIQUE					
RAFIE					
Rafie sachet carré 1kg	Tonne	814,991	7057,512	18000,00	127035
Rafie Flacon Import. 250 g B	Flacon	0		25,00	0,00
Rafie Flacon Import 750g	Flacon	0		55,00	0,00
Rafie Flacon Local 250 g	Flacon	0		20,00	0
Rafie Flacon Import. 20 g B	Bte	0		15,00	0
Rafie Flacon Import. 60 g B	Bte	0		5,00	0
Rafie en big-bag	Tonne	60	183	32100,00	5874
Rafie Sac 4 kg	Sac	0,000		57,00	0
Rafie Sac 25 kg	Tonne		100,750	20714,00	2087
CHAMSI					
Chamsi carré 1kg	Tonne	1059,000	10056,142	9857,00	99123
Chamsi En big-bag export	Tonne	0,000		6200,00	0
Chamsi Sac 4 kg	Sac	0,000		45,00	0,00
Chamsi sac 25 kg export	J20	0,000		6200,00	0
Chamsi En big-bag	Tonne	440,000	4054,000	6200,00	25135
Sel Boulanger 15 x 1kgVrac	Tonne	28,750	171,000	7000,00	1197
Chamsi sac 25 kg	Tonne	22,250	263,250	6200,00	1632
2/ SEL AGRO					
Sel traité 1/25 MDN	Tonne	0,000	1628,000	6200,00	10094
Sel traité 1/25	Tonne	0,000		6200,00	0
JASSIM Boite 4 kg	bte	0,000		29,00	0,00
JASSIM sac 4 kg	Sac	0,000		40,00	0,00
JASSIM sac 2 kg	Sac	0,000		25,00	0,00
3/ TRAITEMENT DES EAUX					
Pastille Berlingot 25 kg	Tonne	466,765	3432,005	18000,00	61776
SELMA pastilles (36) 250g	Bte	0		55,00	0
SELMA pastilles Sac 4 kg	Sac	0		300,00	0,00
4/ SEL P/ SECT. CHIMIQUE					
Sel non iodé 4/ 25 kg	Tonne	0,050	0,050	5500,00	0,28
Sel en poudre	Tonne	79,000	1333,000	4981,19	6640
Traité non iodé 1/ 25kg	Tonne	97,500	863,200	3600,00	3108
Traité non iodé Big.Bag	Tonne	100,000	1780,500	2000,00	3561
5/SEL DENEIGEMENT/ AUTRES					
Sel brut Vrac	Tonne	0,000	0,000	935,00	0,00
6/ SEL COSMETIQUE					
Sel de Bain dose 60 g	Dose	0,000	0,000	7,00	0
Sel de BainCARAFE 560g	Carafe	0,000	0,000	83,00	0
Sel RAHA pot en verre 350 grs	pot	0,000	0,000	43,00	0
Sel RAHA pot en verre 500 grs	pot	0,000	0,000	81,00	0
Sel RAHA pot en verre 750 grs	pot	0,000	0,000	86,00	0
Sel RAHA pot en verre 1.8 kg ¹	pot	0	0	190,00	0
Sel RAHA 1/25 kg	KG	0	0	40,00	0
7/ SEL PHARMACEUTIQUE					
MEDISEL flacon 100g	Flacon	0	0	50,00	0,00
ANIA boîte 4 kg	Bte	0	0	46,00	0,00
Bicarbonate Flacon 175g	Flacon	0	0	36,00	0,00

VISA / C.S. EXPLOIT


مسعود بن جبار (ال)

ENASEL EL OUTAYA		Edition Provisoire		BALANCE GENERALE Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018		TIRAGE DU 09/06/2019 PAGE 1	
Numero et INTITULE Du Compte	REOUVERTURES		TOTAL DES MOUVEMENTS		SOLDES AU :31/12/2018		
	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	
601020 Iodate de potassium (KIO3)			4 050 098.10		4 050 098.10		
602111 Gas-oil			6 015 038.80		6 015 038.80		
602112 Essences			343 879.92	21 408.12	322 471.80		
602114 Oxygène-acétylène			94 042.50		94 042.50		
602121 Huiles			879 577.54		879 577.54		
602131 produits chimiques (réactifs)			25 150.01		25 150.01		
602211 PDR équipement et installation de production			3 983 757.50	142 951.54	3 840 805.96		
602212 PDR matériel de transport (véhicule lourd)			27 300.00		27 300.00		
602215 PDR autres matériels			1 400 689.06		1 400 689.06		
602225 Accessoires de pneumatique			89 200.00		89 200.00		
602231 Quincailleries			4 802 285.24		4 802 285.24		
602232 Petits outillages			1 433 028.48		1 433 028.48		
602233 Drogueries			7 068 710.15		7 068 710.15		
602241 Fer			19 476 051.98		19 476 051.98		
602251 Matériaux de construction			8 933 513.02		8 933 513.02		
602261 Fournitures et outillages électriques			12 771 540.13		12 771 540.13		
602271 Fournitures de bureau			608 172.45		608 172.45		
602281 Fournitures hygiène et sécurité			1 074 073.55		1 074 073.55		
602291 Autres fournitures diverses			621 759.70		621 759.70		
602620 Films imprimés PP			29 048 376.66		29 048 376.66		
602630 Films thermo-rétractable			9 450 875.62		9 450 875.62		
602640 Films étirable			845 021.89		845 021.89		
602650 Sac			851 364.00		851 364.00		
602660 Big-bag			3 400 133.14		3 400 133.14		
602680 Palettes			11 648 300.00		11 648 300.00		
602690 Autres emballages			4 746 980.91		4 746 980.91		
607100 Energie électrique			7 651 353.95		7 651 353.95		
607200 Eaux			1 198 338.04		1 198 338.04		
607900 Autres achats non stockés			5 816 426.25		5 816 426.25		
60 Achats consommés			148 355 018.59	164 359.66	148 190 658.93		
611300 Sous-traitance travaux de gardiennage et sécurité			8 587 432.48		8 587 432.48		
613220 Locations matériel d'atelier et de maintenance			540 000.00		540 000.00		
613250 Locations matériel de manutention, lavage et stockage			42 857.14		42 857.14		
615220 Entretien et réparations Installations techniques			144 590.43		144 590.43		

ENASEL EL OUTAYA		Edition Provisoire		BALANCE GENERALE Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018		TIRAGE DU 09/06/2019 PAGE 2	
Numero et INTITULE Du Compte	REOUVERTURES		TOTAL DES MOUVEMENTS		SOLDES AU :31/12/2018		
	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	
complexes							
615230 Entretien et réparations matériel Industriel			813 184.21		813 184.21		
615240 Entretien et réparations matériel Outillage industriel			364 944.74		364 944.74		
615250 Entretien et réparations matériel de transport			3 330 457.49		3 330 457.49		
615260 Entretien et réparations matériel et mobilier de bureau			267 980.00		267 980.00		
615270 Entretien et réparations Emballages			223 818.00		223 818.00		
615290 Entretien et réparations Diverses			226 500.00		226 500.00		
616100 Responsabilité, civile			263 481.64		263 481.64		
616200 Incendies – explosions			487 867.00		487 867.00		
616300 Catastrophes naturelles			102 606.53		102 606.53		
616400 Transport			1 886 339.67		1 886 339.67		
616500 Automobiles			182 817.39		182 817.39		
616600 Matériel informatique			18 580.00		18 580.00		
616700 Multirisque			57 994.00		57 994.00		
616800 Vol en coffre et sur la personne			54 460.00		54 460.00		
616900 Autres frais divers			900.00		900.00		
61 Services extérieurs			17 596 810.72		17 596 810.72		
621200 Personnel mis à la disposition de l'entreprise en régie			190 080.00		190 080.00		
622210 Hommes de loi (avocat, huissiers, notaires...)			478 964.07		478 964.07		
622250 Organismes de contrôle technique, Analyses de sels			153 043.27		153 043.27		
624400 Transports collectifs du personnel			5 310 300.00		5 310 300.00		
625120 Billets d'avions pour l'Algérie			10 236.00		10 236.00		
625130 Indemnités kilométrique			12 400.00		12 400.00		
625140 Autres titres de voyages			13 200.00		13 200.00		
625210 Indemnités de déplacements			209 900.00		209 900.00		
625220 Indemnités de séjours en Algérie			742 200.00		742 200.00		
625410 Prise en charge hébergement			137 781.46		137 781.46		
625420 Prise en charge restauration			83 560.00		83 560.00		
625510 Prise en charge hébergement et restauration			11 940.00		11 940.00		
626100 Frais de téléphone			188 739.59		188 739.59		

ENASEL EL OUTAYA		Edition Provisoire		BALANCE GENERALE Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018		TIRAGE DU 09/06/2019 PAGE 3	
Numero et INTITULE Du Compte		REOUVERTURES		TOTAL DES MOUVEMENTS		SOLDES AU :31/12/2018	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
626200	Frais de télécommunication (Internet, télécopie.....)			240 000.00		240 000.00	
626500	Courriers express			125.00		125.00	
627300	Frais sur effets et chèques			109 083.60		109 083.60	
62	Autres services extérieurs			7 891 552.99		7 891 552.99	
631110	Salaires de base			29 789 805.31		29 789 805.31	
631120	Majoration préretraite			456 143.35		456 143.35	
631130	Présalaires			813 600.00		813 600.00	
631310	Primes de bilan et d'inventaire			64 000.00		64 000.00	
631315	Primes variable mensuelle (PVM)			13 243 136.70	5 154.36	13 237 982.34	
631320	Primes de caisse			17 418.55		17 418.55	
631325	Indemnités d'expérience professionnelle (IEP)			3 705 612.87		3 705 612.87	
631330	Indemnités de Nuisances			5 256 164.78	460.53	5 255 704.25	
631335	Indemnités de travail posté (ITP)			2 695 432.28		2 695 432.28	
631340	Indemnités forfaitaire de service permanent (IFSP)			480 926.21		480 926.21	
631345	Primes de responsabilité et de disponibilité			497 270.00		497 270.00	
631350	Indemnités de sujétion spéciale			290 169.86	4 500.00	285 669.86	
631355	Indemnités de risque			26 019.86		26 019.86	
631360	Indemnités d'astreinte			419 120.00		419 120.00	
631380	Primes de Zone			6 427 772.94		6 427 772.94	
631382	Indemnités complément de revenu (ICR)			755 942.47		755 942.47	
631383	Indemnités différentielles d'intérim			394 978.51		394 978.51	
631384	Indemnités frais de fonction (IFF)			107 851.35		107 851.35	
631510	Indemnités de congés payés			9 896 592.27	4 796 712.67	5 099 879.60	
631611	Indemnités de transport			204 190.00	390.00	203 800.00	
631612	Indemnités d'amortissement de véhicule (IAV-ACV)			98 925.00		98 925.00	
631613	Indemnités de panier			10 723 100.54		10 723 100.54	
631614	Indemnités de fin de carrière (Départ en retraite)			1 353 071.28	1 179 624.42	173 446.86	
631618	Autres indemnités imposables et non cotisables			1 043 019.63		1 043 019.63	
631622	Indemnités familiales (I.S. Unique, I. Scolaires, ICAF, AF etc)			2 109 600.00		2 109 600.00	
631628	Autres indemnités non imposables et non cotisables			20 000.00		20 000.00	

ENASEL EL OUTAYA		Edition Provisoire		BALANCE GENERALE Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018		TIRAGE DU 09/06/2019 PAGE 4	
Numero et Du Compte	INTITULE	REOUVERTURES		TOTAL DES MOUVEMENTS		SOLDES AU :31/12/2018	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
631810	Contributions financières aux fonds des œuvres sociales			2 094 754.33		2 094 754.33	
635100	Cotisations sociales C.N.A.S			19 290 176.67	1 057 286.58	18 232 890.09	
637400	Cotisations aux caisses mutuelles (MIP)			405 048.94		405 048.94	
638200	Action médicale (médecine de travail)			14 280.00		14 280.00	
638300	Contributions financières formation et séminaire			656 780.04		656 780.04	
63	Charges de personnel			113 350 903.74	7 044 128.58	106 306 775.18	
642100	Taxes sur l'Activité Professionnelle			5 441 282.00		5 441 282.00	
645100	Droits d'enregistrement et de timbre			167.68		167.68	
645130	Taxes foncières (TFPB - TFPNB)			227 730.00		227 730.00	
645150	Taxes sur la pollution			1 500 000.00		1 500 000.00	
645170	Taxes d'apprentissage et de la formation professionnelle			341 833.19		341 833.19	
645180	Taxes sur les véhicules (vignette)			18 500.00		18 500.00	
64	Impôts, Taxes & versements assimilés			7 529 512.87		7 529 512.87	
667300	Diverses autres charges exceptionnelles - gestion courante			38.75		38.75	
65	Autres charges opérationnelles			38.75		38.75	
681200	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles			68 135 676.50		68 135 676.50	
686110	Provisions pour pensions et obligations similaires			7 870 968.85		7 870 968.85	
68	Dotations aux amortissements, provisions & pertes de valeurs			76 006 645.35		76 006 645.35	
692100	Impôts différés actifs			1 809 216.92	3 758 922.11		1 949 705.19
69	Impôts sur les résultats et assimilés			1 809 216.92	3 758 922.11		1 949 705.19
8	Comptes de Charges			372 539 699.93	10 967 410.33	361 572 289.60	
701110	Sel Alimentaires				265 389 111.85		265 389 111.85
701120	Sel Industriel				18 942 057.00		18 942 057.00
708100	Transport sur ventes facturé				1 261 800.00		1 261 800.00
709100	RRR accordés sur ventes			5 018 069.35		5 018 069.35	
70	Ventes de marchandises, de produits fabriqués, de prestation			5 018 069.35	285 592 968.85		280 574 899.50
724510	Variation de stocks de produits intermédiaires			84 941 335.00	85 449 173.00		507 838.00

ENASEL EL OUTAYA		Edition Provisoire		BALANCE GENERALE Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018		TIRAGE DU 09/06/2019 PAGE 5	
Numero et Du Compte	INTITULE	REOUVERTURES		TOTAL DES MOUVEMENTS		SOLDES AU :31/12/2018	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
724550	Variation de stocks de produits finis			319 132 851.47	317 486 840.25	1 646 011.22	
724560	Variation de stocks de produits résiduels			6 400 829.15	6 639 926.27		239 097.12
72	Production stockée (ou déstockée)			410 475 015.62	409 575 939.52	899 076.10	
732100	Production immobilisée d'actifs corporels				98 380 426.23		98 380 426.23
73	Production immobilisée				98 380 426.23		98 380 426.23
752200	Plus-values sur sorties d'actifs immobilisés corporels				2 415 689.31		2 415 689.31
757200	Indemnités d'assurances reçues				498 660.00		498 660.00
757700	Divers autres produits exceptionnels - gestion courante				320 229.97		320 229.97
75	Autres produits opérationnels				3 234 579.28		3 234 579.28
7	Comptes de Produits			415 493 084.97	796 783 913.88		381 290 828.91
893200	Cession de matières & fournitures Inter-unités			18 545 673.58	18 545 673.58		
893800	Achat de matières & fournitures Inter-unités			11 055 982.06	11 055 982.06		
896200	Prestation reçues inter-unités			35 846 392.75		35 846 392.75	
896300	Salaires reçus inter-unités			610 538.67		610 538.67	
896560	Charges communes reçues Inter-unités			18 738 209.60		18 738 209.60	
896700	Cessions reçues produits fabriqués inter-unités			89 943 173.00		89 943 173.00	
897100	Cessions vente produits fabriqués inter-unités				250 266 375.00		250 266 375.00
897400	Prestations fournis inter-unités				3 575 614.19		3 575 614.19
897700	Salaires facturés inter-unités				122 235.57		122 235.57
89	CESSIONS ENTRE LES UNITES			174 739 969.68	283 565 880.42		108 825 910.74
8	Comptes d'Engagements			174 739 969.68	283 565 880.42		108 825 910.74
Totaux		0.00		962 772 754.58		515 324 389.38	
			0.00		1 091 317 204.63		643 868 839.43

Total des Produits	381 290 828.91
Total des Charges	361 572 289.60
Benefice ou Perte	19 718 539.31
	7.02 %