

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع:

دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إتخاذ القرار
دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- عبد العالي شحتاني

- محمد الأمين بن بريكة

- يوسف السعيد دريدي

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ التعليم العالي	- سهام كردودي
بسكرة	مقرا	أستاذ مساعد (أ)	- عبد العالي شحتاني
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر (ب)	- سميرة بوعكاز

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع:

دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إتخاذ القرار
دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالب (ة):

الأستاذ (ة) المشرف (ة)

- عبد العالي شحتاني

- محمد الأمين بن بريكة

- يوسف السعيد دريدي

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ التعليم العالي	- سهام كردودي
بسكرة	مقرا	أستاذ مساعد (أ)	- عبد العالي شحتاني
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر (ب)	- سميرة بو عكاز

الموسم الجامعي: 2022-2023

الإهداء

بعد طول الصبر والعناء وفقني الله إلى هذا العطاء ولم يبق لي الحق إلا في الإهداء
إلى من قال فيهما الله عز وجل: ﴿فِي الْقُرْآنِ الْكَرِيمِ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدَ إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدِينَ
إِحْسَانًا﴾

أهدي ثمرتي هذه إلى:

من كان له الصيبة والوقار، إلى من أحمل لقبه بكل افتخار، إلى من كان أخ و صديق، إلى من
ساهم في تربيته، إلى من يوجهني وينصيني، إلى "أبي الغالي"... حفظه الله وأطال في عمره
وزاده في عمله التقوى والإحسان

أهدي ثمرة جدي هذه إلى:

من اجتهدت وحردت على نشأتي وتربيته، إلى من يعجز اللسان الثناء عليها ويعجز القلم في
وصف فضلها، إلى من حملتني وهنا على ومن، سهرت لسهرتي وفرحت لفرحي واتخذت الأجران
من أجل سعادتي إلى قرة عيني ونبض فؤادي "أمي الحبيبة"... حفظها الله

أهدي ثمرتي هذه إلى:

أختي عفاف وأختي عفاف من مثلها أنس الحياة وطلوها يا ليت هذا العمر يهدي ليتها وهبت
عمرها كله لها، هي شمس من دونها حياتي هم وكدر وقمر لا يطلو من دونه السمر، هي ربيع
أزهرت بفضلها بساتين الحياة والقدر.

أهدي ثمري هذه إلى:

من شك الله بهم عذبي، إلى من ساهموا في وقوفي لحظة الفشل إلى إخوتي "مصام وكريم"

وإلى أخواتي وردات حياتي "نبيلة، أحلام، مريم، أسماء"

إلى أخي ورفيقي في هذه الدراسة والذي شاركني في هذه المذكرة

إلى جميع أصدقائي الذين كان لهم الفضل إلى نحن عليه الآن

محمد الأمين بن بركة

الإهداء

"وأخر دعواتهم أن الحمد لله رب العالمين"

الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختم سعي إلا بفضله وما تخطى العبد من عقبات و صعوبات إلا بتوفيقه و معونته فاللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا على توفيقك لإتمام هذا العمل .

أهدي هذا العمل :

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، إلى من حصد الأشواق عن دربي ليمهد لي

طريق العلم والنجاح " إلى أبي الغالي رحمه الله "

إلى اليد الخفية " أمي الغالية " يقال أن وراء كل رجل عظيم امرأة وأنا أقول

بأن وراء كل رجل ناجح أم عظيمة، أدامك الله لنا

إلى توأم روحي " إخوتي "، نور الهدى، أمينة، عز الدين، خير الدين، رقية،

زينب... حفظهم الله ورعاهم

إلى أخي ورفيقي في هذه الدراسة والذي شاركني في هذه المذكرة

إلى من تعلقت بهم قلوبنا قبل عقولنا، إلى كل من قدم لنا يد المساعدة

وساهم معنا بحرفه جزاكم الله عنا كل خير.

يوسف السعيد دريدي.

شكر وعرفان

قال تعالى: ﴿فَتَبَسَّ ضَاحِكًا مِّن قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ، إِنْ أَعْمَلُ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأُدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾

سورة النمل: آية (19)

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: ﴿مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ لَا يَشْكُرُ اللَّهَ﴾

رواه البخاري

قال عمر بن الخطاب رضي الله عنه: ﴿لَوْ يَعْلَمُ أَحَدُكُمْ مَا لَهُ فِي قَوْلِهِ لِأَخِيهِ جَزَاكَ إِلَهَ خَيْرٍ لَّكَثُرَ مِنْهَا بِعَضِّكَمْ لِبَعْضٍ﴾

مصنفه ابن أبي شيبة 26519

نحمد الله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، الذي تتمّ بنعمته الصالحات والذي وفقنا لما نحن عليه من خير والذي يسّر لنا كلّ صعاب وأجمل صلاحة على من بلّغ الرّسالة وأدّى الأمانة ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين، سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم. بأسمى عبارات الشكر نتقدّم لأستاذنا المشرف "محمد العالي هجتاني" الذي تكرم بقبول الإشراف على تأطيرنا ولما قدّمه لنا من توجيهات ونصائح قيمة وحرصه الدائم على إتمام هذا العمل.

كما نتقدّم بجزيل الشكر للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة

أيضا نتقدّم بوافر الشكر والعرفان للذين كانوا لنا سندا في إتمام هذا العمل

الطالبيين: محمد الأمين ويوسف السعيد

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات لما توفره هذه الأساليب من معلومات وبيانات، والتي تمكن من المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أفضلها في الوقت المناسب.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الطالبان بمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- ENICAB، وتوصلت الدراسة أن المؤسسة محل الدراسة تعتمد على طرق تقليدية في حساب تكاليفها وتسعير منتجاتها، كما تبين أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب سهل وله دور فعال في اتخاذ القرارات التسعيرية وهذا يعتبر مؤشر ايجابي يدفع المؤسسة إلى تطبيق هذا الأسلوب.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الادارية، الاساليب الحديثة، اتخاذ القرارات.

Abstract

This study aimed to highlight the role of modern methods of management accounting in decision-making because of the information and data provided by these methods, which enable comparison between the available alternatives and choosing the best one at the right time.

In order to achieve the objectives of the study, the two students tried to apply the target cost method in the cable industry corporation - Biskra - ENICAB, and the study concluded that the institution under study relies on traditional methods in calculating its costs and pricing its products. Pricing decisions, and this is considered a positive indicator that prompts the institution to apply this method.

Keywords: Administrative Accounting, Modern methods, decision making.

فهرس المحتويات

-	الموضوع
-	الإهداء
-	الشكر
-	الملخص
-	Abstract
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
ب-و	مقدمة
-	الفصل الأول: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرار
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الحديثة
6-3	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية
15-6	المطلب الثاني: الأساليب الكمية الحديثة للمحاسبة الإدارية
21-15	المطلب الثالث: الأساليب الكمية الحديثة للمحاسبة الإدارية
21	المبحث الثاني: الإطار النظري لاتخاذ القرار
24-21	المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرار وأهميته
29-25	المطلب الثاني: أنواع اتخاذ القرار ومراحله
31-30	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار
31	المبحث الثالث: دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرار
32-31	المطلب الأول: دور أساليب المحاسبة الإدارية الكمية في اتخاذ القرار
36-32	المطلب الثاني: دور أساليب المحاسبة الإدارية النوعية في اتخاذ القرار
37	خلاصة
-	الفصل الثاني: اتخاذ القرار بمؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة- باستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية
39	تمهيد
40	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
40	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها
43-40	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

44	المطلب الثالث: المطلب الثالث: واقع استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية واتخاذ القرار في مؤسسة ENICAB
46-44	المبحث الرابع: منتجات المؤسسة وأهدافها
47	المبحث الثاني: طريقة حساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة
50-47	المطلب الأول: إستعمالات كل منتج من مواد أولية والآلات
53-51	المطلب الثاني: تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة لانتاج 1000م لشهر ديسمبر 2023
54-53	المطلب الثالث: حساب سعر تكلفة المنتجات حسب طريقة التكاليف الكلية لكل منتج لشهر ديسمبر 2023
54	المبحث الثالث: واقع استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في عملية اتأذ القرارات بالمؤسسة محل الدراسة
56-54	المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتسعير منتجات محل ال دراسة
58-56	المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة وعلاقتها بالقرارات التسعيرية لمنتجات المؤسسة محل الدراسة
59	خلاصة
63-61	خاتمة
69-65	قائمة المراجع
-	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
6-5	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الادارية و المحاسبة المالية	1
10	أمثلة عن مسببات التكلفة	2
17	فوائد استخدام القياس المرجعي	3
35-34	إتخاذ قرارات الإنتاج بناء على أبعاد الجودة	4
46-45	أنواع الكوابل المنتجة في مؤسسة (enicab)	5
48	استعمالات منتج H07 V-U1,5mm ²	6
49-48	استعمالات منتج H07 V-U2,5mm ²	7
49	استعمالات منتج NYM-O 2X1,5mm ²	8
50	استعمالات منتج NYM-O 2X2, 5mm ²	9
51	تكلفة شراء مادة النحاس	10
52-51	تكلفة شراء مادة PVC 16A	11
52	تكلفة شراء مادة PVC 13A	12
53-52	تكلفة شراء مادة PVC 05A	13
54-53	سعر تكلفة المنتجات لكل (1000 م)	14
55	تحديد أسعار البيع المستهدفة ومقارنتها بالأسعار الفعلية	15
56	هامش الربح المستهدف	16
57	مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المستهدفة	17

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
8	نموذج نظام التكاليف على اساس النشاط abc	1
9	العلاقة بين التكاليف و حجم النشاط	2
20	مراحل تطبيق الجودة الشاملة	3
24	إتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية	4
29	خطوات إتخاذ القرار	5
35	خطوات إتخاذ القرارات المتعلقة بجودة الخدمة في وجهة نظر الطالبين	6
43	الهيكلة التنظيمي للمؤسسة	7
47	مراحل إنتاج في المؤسسة محل الدراسة	8

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
-	بطاقة تقنية للمنتج H07V6U2.5MM2 (سلك كهربائي بسلك 1.5م2)	1
-	بطاقة تقنية للمنتج H07V6U2.5MM ² (سلك كهربائي بسلك 2.5م ²)	2
-	بطاقة تقنية للمنتج Nym-o 2 ^x 1.5 mm ² (كابل كهربائي بسلك 1.5م ² × 2) (م ²)	3
-	بطاقة تقنية للمنتج nym-o 2 ^x 2.5 mm ² (كابل كهربائي بسلك 2.5م ² × 2) (م ²)	4



مقدمة

في ظلّ ما تتميز به الأعمال الإقتصادية من تطوّرات وكثرة إنتاج السلع والخدمات لمواكبة العصرنة وتلبية الرغبات والتسهيلات للأفراد وما له من أثر واضح في زيادة الوتيرة التنافسية الإقتصادية، أدى ذلك لإجبار المؤسسات لتغيير الأساليب والطرق القديمة والتقليدية لأساليب أكثر فعالية وتطوّر لمسايرة هذا التقدّم السريع من أجل ضمان الإستمرارية والبقاء في ظل تلك التغيّرات.

ومن هذا التطور لم تعد وظيفة المحاسبة تقتصر على نتيجة النشاط وبيان المركز المحاسبي فقط بل تحطّت تلك الحدود وأستحدثت ممّا أدى لظهور عدّة فروع، ومن أهم تلك الفروع "المحاسبة الإدارية" التي تقوم بتوفير المعلومات لتغطية احتياجات الإدارة ومساعدتها، غير أنّ تلك التغيّرات المتسارعة والتطوّرات الكبيرة التي حدثت في بيئة الأعمال أدّت لضرورة تطوير الأساليب المحاسبة الإدارية وظهرت "أساليب حديثة" أخرى كأسلوب التكلفة المستهدفة، القياس المرجعي وأسلوب إدارة الجودة الشاملة من أجل مساعدة المؤسسة في كافة وظائفها الإدارية كالتخطيط والتنظيم والرقابة إضافة إلى التدقيق في كافة الأعباء سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة من أجل تحسين أداء المؤسسة ودعمها نحو تحقيق أهدافها المنشودة سواء كانت أهداف إقتصادية عامّة أو أهداف مالية على وجه الخصوص.

فالمحاسبة الإدارية الحديثة تعمل على ضمان الإستمرارية للمؤسسة كونها تعتمد على توفير البيانات والمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب، وهذا ما يفسّر الحاجة المتزايدة لإنتاج البيانات والمعلومات باعتبارها ضرورة قصوى لعملية إتخاذ القرار بالمؤسسة كونه جوهر العملية الإدارية التي تؤثر بشكل مباشر على تحقيق أهدافها، فصحة وسلامة القرار وتطبيقه في الوقت المناسب يضمن الوصول للأهداف المسطّرة في حين عدم سلامته تؤدّي لغير ذلك والانحراف عن المسار المرغوب فيه.

ومن أجل ضمان قرار سليم وصحيح يجب توفير المعلومات والبيانات الصحيحة والدقيقة وفي الوقت المناسب، وهذا ما تضمنه أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تعتبر مورد أساسي للمؤسسة، حيث تسعى لتلبية احتياجات الإدارة بالبيانات والمعلومات التي تساهم في ترشيد وتدعيم متخذي القرار الذين بدورهم يجب أن تتوفر بهم مهارات وقدرات معيّنة من أجل تحديد الأساليب الملائمة لإتخاذ القرار.

1. إشكالية الدّراسة

بناءً على ما سبق فإنّ الإشكالية التي نسعى إلى بلورتها يمكن حصرها في الطرح التالي:

"ما هو دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إتخاذ القرار؟"

من هذه الإشكالية تقودنا إلى طرح التساؤلات الفرعية:

✓ هل تساعد الأساليب الكمية للمحاسبة الإدارية في تحسين إتخاذ القرار؟

✓ هل تساعد الأساليب النوعية للمحاسبة الإدارية في تحسين إتخاذ القرار؟

- ✓ هل تطبق مؤسسة ENICAB أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؟
- ✓ هل يمكن لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في حالة تطبيقها أن تساهم في اتخاذ القرار بالمؤسسة الإدارية؟

2. فرضيات الدراسة

- ✓ تساعد الأساليب الكمية للمحاسبة الإدارية في تحسين اتخاذ القرار.
- ✓ تساعد الأساليب النوعية للمحاسبة الإدارية في تحسين اتخاذ القرار.
- ✓ لا تطبق مؤسسة ENICAB أساليب المحاسبة الإدارية.
- ✓ يمكن لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في حالة تطبيقها أن تساهم في اتخاذ القرار بالمؤسسة الإدارية.

3. أهمية الدراسة

تعدّ المحاسبة الإدارية من أهم مصادر توفير المعلومات للإدارة لاسيما بعد التعديل والتحديث للأساليب المعمول بها، بحيث أصبحت أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تعدّ موردا جوهريا للمعلومات الدقيقة وبالغة الأهمية كما أنّها تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة وغيرها من الأعمال الإدارية، كذلك لها دور فعال في عرض المعطيات وتزويد المعلومات لمتخذي القرار لاتخاذ أفضل القرارات وأصوبها والتوجّه بالمؤسسة للأهداف المنشودة.

4. منهجية الدراسة

لدراسة هذا الموضوع والإحاطة بمختلف جوانبه ومحاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار صحّة الفرضيات، تمّ الإعتماد على المنهج الوصفي، ولتدعيم الدراسة النظرية التي تشتمل على معرفة المساهمة التي تقدّمها أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لعملية اتخاذ القرار، تمّ الإعتماد على أسلوب دراسة الحالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف أبعاد الموضوع من خلال تجسيد الجانب النظري بمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة.

5. دوافع إختيار الموضوع

- لم يكن إختيار الموضوع بمحض الصدفة وإنما كان نتيجة عدّة إعتبرات تتمثل في:
- ✓ التخصص والرغبة في التعمق في هذا المجال؛
- ✓ أهمية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وماحتويه من دقة وتوفير المعلومات للمؤسسة؛
- ✓ إلقاء الضوء على مدى أهمية إستخدام الأساليب الحديثة في عملية إتخاذ القرار؛
- ✓ قياس ما مدى تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية في الجزائر؛

6. أهداف الدراسة

لخصت الدراسة إلى الكثير من الأهداف منها:

- ✓ محاولة التعرف على المحاسبة الإدارية وأساليبها الحديثة؛
- ✓ محاولة تبيان أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ مختلف القرارات؛
- ✓ محاولة التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق أدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر؛
- ✓ محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في عملية اتخاذ القرار بمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة؛

7. صعوبات الدراسة

تم مواجهة جملة من الصعوبات خلال إنجاز هذه الدراسة ومن بينها:

- ✓ طبيعة الموضوع في حد ذاته، بحيث يضم عدد كبير من المفاهيم المختلفة؛
- ✓ عدم توفير المعلومات الكافية للدراسة الميدانية من المؤسسة المستهدفة؛
- ✓ صعوبة تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بالمؤسسة محل الدراسة؛

8. الدراسات السابقة

فيما يلي عرض لمختلف الدراسات السابقة التي تناولت متغيري الدراسة، حيث ستم عرضها من أحدث دراسة لأقدمها:

1. دراسة (العيفة، 2021)، بعنوان: "مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرار المالي - دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T BISKRA)"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر. هدفت إلى التعرف على مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات المالية بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي لتحقيق أهداف الدراسة والإعتماد على المقابلة كأداة رئيسية لجمع المعلومات المتعلقة بالجانب التطبيقي. توصلت الدراسة لجملة من النتائج أبرزها:

- ✓ أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تشكل حلقة وصل بين أنظمة المؤسسة المختلفة، باعتبارها مصدر أساسي لتوفير المعلومات اللازمة والمختلفة التي تعمل على مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها.
- ✓ تؤثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على عملية اتخاذ القرار المالي.
- ✓ أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة غير مستخدمة في النظام المحاسبي للمؤسسة، فمؤسسة التسيير السياحي بسكرة تقتصر على احتساب خمس مؤشرات مالية تنطوي تحت التحليل المالي مهملة بذلك باقي الأساليب.

2. دراسة (مخلخل، 2020)، بعنوان: "مساهمة نظام المعلومات الحاسوبية في اتخاذ القرارات التمويلية بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر. هدفت إلى إلقاء الضوء على دور نظام المعلومات الحاسوبية في اتخاذ القرارات التمويلية بالمؤسسة الاقتصادية، تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق

أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة إضافة إلى استخدام أسلوب دراسة الحالة والمقابلة كأداة رئيسية لجمع المعلومات المتعلقة بالجانب التطبيقي.

توصّلت الدراسة لجملة من النتائج أهمها:

✓ تتوفر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة- على نظام معلومات محاسبية إلكتروني يعتمد على الحاسبات الآلية في معالجة البيانات.

✓ للمعلومة المحاسبية دورا حيويا وهاما عند اتخاذ القرار التمويلي بمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة.

✓ تلجأ مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة في الغالب للتمويل الخارجي من بنك القرض الشعبي الجزائري.

✓ من خلال تحليل الهيكل التمويلي لسنوات الدراسة لفترة الدراسة يمكن الحكم على المؤسسة على أنها تتمتع بتحرر مالي وتدل على اعتماد المؤسسة في تمويل مختلف مشاريعها بصورة أساسية على الأموال الخاصة.

3. دراسة (عمدوم وبوقفة، 2020)، بعنوان: "إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات

العمومية"، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار، ايليزي، الجزائر، مج5، ع1.

هدفت إلى فهم الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية في الجزائر-

دراسة ميدانية في الجزائر، وقد تمّ الاعتماد على المنهج الوصفي لبناء الإطار النظري لمفهوم المحاسبة على أساس الأنشطة،

إضافة إلى المنهج الإستقرائي التحليلي من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، أما من أجل جمع البيانات والمعلومات فقد

تمّ الاعتماد على الإستبانة كأداة رئيسية التي وُزعت على عيّنة الدراسة.

توصّلت الدراسة لجملة من النتائج أبرزها:

✓ أنّ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في إطاره النظري يوفّر رقابة فعالة ومعلومات ذات أهمية ودقيقة من خلال

تخصيص التكاليف حسب الأنشطة في المستشفى العمومي لكل قسم فرعي على حدى.

✓ أنّ نجاح طريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة يتطلب التحديد الجيد والدقيق للأنشطة

الرئيسية ومدى ترابطها ببعضها وتفسير التكاليف المشتركة بين الأنشطة.

✓ إمكانية تخفيض الخدمات الصحية المقدمة إذا طبقت طريقة ABC.

4. دراسة (بوخلود، هوباجي، وسالم، 2020)، بعنوان: "تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب

الأنشطة"، مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، مج5، ع1. هدفت إلى

تبيان دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير، وتحديد مزايا تطبيق محاسبة التكاليف حسب

الأنشطة في مجال مراقبة التسيير داخل المؤسسة، بحيث تمّت الدراسة الميدانية بوحدة التل مزلق من خلال تطبيق طريقة

التكاليف على المؤسسة.

وقد توصّلت الدراسة لعدّة نتائج أهمها:

- ✓ أدى تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة إلى تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد وما تم استهلاكه من أنشطة من طرف المنتجات ما أدى إلى تحديد ما يستهلكه كل منتج من مشكل بشكل دقيق.
- ✓ عدم وجود رغبة لدى إدارة المؤسسة في القيام بتحديث وتحسين نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، للوصول إلى حساب سعر التكلفة بشكل دقيق لإتخاذ قرارات بناء على نتائج المحاسبة التحليلية.
- ✓ جهل أعضاء المؤسسة بطريقة التكاليف حسب الأنشطة وكذا دورها في حساب التكاليف بشكل أدق مقارنة بالطرق التقليدية.

5. دراسة (نوبلي، 2015)، بعنوان: " استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر. هدفت إلى إبراز ماهية أدوات المحاسبة الإدارية وكذا استخدامها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة من أجل عرض ما هو متوقّر من معلومات حول الجانب النظري في حين تمّ استخدام أسلوب دراسة الحالة في الجانب التطبيقي التي تمّ دراسته بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-.

توصّلت الدراسة لعدّة نتائج أبرزها:

- ✓ تعدّد محاسبة التكاليف قاعدة بيانات توقّر المعلومات اللازمة لكل من المحاسبة المالية لبناء الكشوف المالية للإستخدام الخارجي والمحاسبة الإدارية لإنشاء التقارير الداخلية للإدارة.
- ✓ لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة- بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة أو التقليدية في الوقت الحالي.
- ✓ لا تعتمد المؤسسة في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي سوء اتّخاذ القرارات المالية المتعلقة بها كقرار التسعير.

9. هيكلية الدراسة

يهدف الإلمام بموضوع الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات الفرعية تمّ تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، بالنسبة للفصل الأوّل كان تأطير نظري حول متغيري الدراسة، ضمّ بدوره ثلاث مباحث حيث تمحور المبحث الأوّل حول الإطار النظري للمحاسبة الإدارية والمبحث الثاني بعنوان الإطار النظري لاتّخاذ القرار في حين جمع المبحث الثالث بين متغيري الدراسة وتمّ توضيح العلاقة التي تربطهما، أما بالنسبة للفصل الثاني من هذه الدراسة فقد كان الجانب التطبيقي الذي تمّ دراسته بمؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة، وقد تمّ تقسيمه إلى ثلاث مباحث هو الآخر، بحيث كان المبحث الأوّل حول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة والمبحث الثاني حول طريقة حساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة في حين تناول المبحث الثالث واقع استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في عملية اتّخاذ القرارات بالمؤسسة محل الدراسة.

**الفصل الأول: استخدام أساليب
المحاسبة الإدارية الحديثة في
اتخاذ القرار**

نظرا لتزايد العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات وتغيرها زادت الحاجة إلى استخدام أساليب حديثة تمكن المؤسسة من التحقق من كفاءة استخدام مواردها في تحقيق أهدافها، فالمحاسبة الإدارية تعمل على تطوير أساليبها بشكل دوري وذلك للتكيف مع التطورات الهائلة في المجالات الاقتصادية فظهرت أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية تعمل على مواكبة هذا التطور والمساهمة في التخطيط واتخاذ القرارات وذلك من خلال إعداد التقارير عن المعلومات التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات.

وبناء على ما سبق يأتي هذا الفصل ليعطي صورة واضحة حول أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة واتخاذ القرار، بحيث تم التطرق

فيه إلى ثلاث مباحث هي كالتالي:

➤ المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الحديثة

➤ المبحث الثاني: الإطار النظري لاتخاذ القرار

➤ المبحث الثالث: مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الحديثة

تعدّ المحاسبة الإدارية الحديثة مورد أساسي لأي إدارة لما توفرّ لها من معلومات في الوقت المناسب، لذلك أصبحت محط إهتمام للعديد من المؤسسات من أجل التماشي مع التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية وضمان الإستمرارية في سوق المنافسة المحلية والعالمية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية الحديثة

في ضوء التغيّرات التي صاحبت بيئة الأعمال المعاصرة من الأساليب التكنولوجية المتقدمة وظروف المنافسة الشديدة سواء على المستوى المحلي أو العالمي، أصبح من الضروري الاهتمام بتطوير نظم المحاسبة الإدارية لكي تتلاءم مع تلك الظروف من خلال إنشاء نظام معلومات محاسبي لخدمة الأغراض الإستراتيجية في المؤسسة بما يساعد الإدارة والمؤسسات المختلفة على تحقيق فرص نجاح أكبر.

الفرع الأول : مفهوم المحاسبة الإدارية

لقد تعددت مفاهيم المحاسبة الإدارية وتنوعت تعاريفها، ذلك بسبب شمولية هذا المفهوم ومواكبة التطورات التكنولوجية وفيما يلي عرض لبعض تلك التعاريف:

فقد عرفها (بايون وملر) miller. Bion بأنها: "مجموعة من الوظائف الحاسبية التي تتعلق بأعداد المعلومات التي تمكن الإدارة من أداء وظائفها في مجال التخطيط والرقابة والتوجيه واتخاذ القرارات" (عبد اللطيف امام و زين العابدين، 2011، صفحة 15).

كما تعرف المحاسبة الإدارية على أنّها: "نظام للمعلومات يختص بتجميع وتبويب وتحليل وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة عن نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة، لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية كانت أو غير مالية تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات" (محمد عبد السميع و احمد طيبة، 2009، ص 3).

في حين يمكن تعريفها بأنها: "من العلوم الحاسبية الحديثة التي ظهرت لتغطي مجالاً جديداً معتمدة على بعض الأساليب العلمية الحاسبية و التي تتعاونها مع إدارة المؤسسة يمكن أن تحقق أهدافها في مجالات التخطيط العلمي السليم، والرقابة الفعالة على أداء الأفراد، والعمل على تقويم أدائهم واتخاذ القرارات المناسبة لكل مشكلة من المشاكل التي تجابه إدارة المؤسسة سعياً وراء تحقيق أهدافها" (مكرم عبد المسيح ، 2020 ، ص 12).

أما معهد المحاسبين الإداريين ima فقد عرّفها بأنها: "مهنة تتضمن المشاركة في صنع قرار الادارة وتطوير أنظمة التخطيط وإدارة الأداء، وتوفير الخبرة في إعداد التقارير المالية والرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المؤسسة" (العيقة رحيمة ، 2020 ، ص 3).

وتعرف أيضا بأنها: "استخدام المحاسبين للمعرفة والمهارة في إعداد وتقديم المعلومات الحاسبية بطريقة تساعد الإدارة في تشكيل السياسات والتخطيط والرقابة للعمليات في المؤسسة" (احمد حلمي ، 2015 ، ص 34).

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة الإدارية بأنها تهتم بتوفير المعلومات الملائمة والمناسبة حتى تساعد الإدارة في القيام بوظائفها الرئيسية من تخطيط ورقابة وتنسيق وتقويم للأداء بغرض اتخاذ القرارات التي تمكن من تحقيق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة وأكبر عائد.

كما يمكن الإشارة لخصائص المحاسبة الإدارية كالاتي (شوقي، ص 321) :

- ✓ المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين (الإدارة)؛
- ✓ جوهر المحاسبة الإدارية هو القياس والتوصيل، والقياس يهتم بقياس القيم المستقبلية بالإضافة إلى القيم الفعلية، ويتضمن القياس غير النقدي بجانب القياس النقدي، والتوصيل للأطراف الداخلية؛
- ✓ الهدف من المحاسبة الإدارية خدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط واتخاذ قرار ورقابة حتى تتمكن من استخدام الموارد المتاحة بفعالية وكفاءة؛

الفرع الثاني : أهداف المحاسبة الإدارية الحديثة

ترنو المحاسبة الإدارية بأنشطتها المختلفة إلى تحقيق الأهداف التالية (جمال، ص14):

- ✓ إن توفر للمديرين المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات؛
 - ✓ مساعدة الإدارة في التوجيه والرقابة على الأنشطة؛
 - ✓ زيادة دافعية المديرين والموظفين وتحفيزهم للعمل على تحقيق أهداف المؤسسة؛
 - ✓ قياس وتقييم أداء الوحدات الفرعية، والمديرين والموظفين بالمؤسسة؛
 - في حين أشار حلمي لأهداف أخرى هي كالاتي (ص43):
 - ✓ ترجمة الخطط إلى برامج للتكاليف والأرباح؛
 - ✓ التنبؤ رقميا بالنتائج المتوقعة للتخطيط؛
 - ✓ مساعدة الإدارة في تقييم البدائل؛
 - ✓ دراسة الجدوى المالية للمشاريع؛
- ونلخص ما تقدم إلى أنّ الهدف الوحيد لأي مؤسسة هو تحقيق الربح فلا يوجد من يختلف في أنّ مفتاح النجاح لأي مؤسسة والذي يقاس بالربح هو إدارة جديدة ونظام جيد للتخطيط.

الفرع الثالث : وظائف المحاسبة الإدارية

وهي نفس وظائف الإدارة حيث أنها تقوم ب (العيفة، 2020، ص 10) :

- أ. **التخطيط:** للعمل ووضع الآليات المسبقة لنظام المحاسبة الإدارية وأيضا وضع أهداف معينة تلزم إدارة المؤسسة بتنفيذها لتحقيق الهدف المرجو منها .

- ب. التوجيه: من خلال نصح إدارة المؤسسة وإمدادها للبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات .
- ج. التنسيق: تنسيق الجهود بين الأقسام المختلفة وتنسيق الجهود ما بين الإدارات المختلفة.
- د. الإشراف: الإشراف على تنفيذ الخطط والأهداف والإستراتيجيات.
- هـ. الرقابة: من خلال المتابعة والتغذية العكسية أو المرتدة وتحليل الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية بشأن بعض الأمور التي تستوجب العناية.

الفرع الرابع : الفرق بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية :

تقوم كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية على أساس تحقيق عملية توفير البيانات والمعلومات عن العمليات الاقتصادية المختلفة التي تحدث داخل حدود الوحدة الاقتصادية الواحدة، إلا أنّ الجهات المستخدمة للبيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية تختلف عن الجهات المستخدمة للبيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة المالية، فمن هذا المنطلق سوف يتم تقديم أهم أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.

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

أوجه الاختلاف	المحاسبة الادارية	المحاسبة المالية
مستخدمو البيانات	الأطراف الداخلية: المدراء والموظفين في المؤسسة	الأطراف الخارجية: المالكين أو حملة الاسهم، المقرضين، العملاء والجهات الحكومية وغيرها
هدف المعلومات	مساعدة المدراء في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة	تزويد الأطراف الخارجية بالتقارير المالية عن الوضع المالي للمؤسسة وأداءها في الفترة الماضية
طبيعة المعلومات	تاريخية، حالية، مستقبلية، مالية وغير مالية	تاريخية ومالية
خصائص المعلومات	تقديرية، ملائمة وغير مدققة	موضوعية، مدققة ومتسقة من فترة إلى أخرى
الإلزامية	غير إجبارية	إجبارية

قواعد القياس والتقارير	لا تخضع إلى معايير أو قواعد معينة إذ تحدد محتويات التقارير حسب حاجة الإدارة وعلى أساس تحليل الكلفة - المنفعة	تلتزم بالمعايير التي تحددها الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
دورية إعداد التقارير	حسب حاجة الإدارة فمن الممكن أن تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية أو غير ذلك	سنوية ونصف سنوية
نطاق المعلومات	تفصيلية وتركز على أقسام وأنشطة المؤسسة	إجمالية وتركز على المؤسسة ككل

المصدر : (حسن، 2022، ص 19)

يوضح الجدول مختلف الفوارق بين كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، بحيث تمت المقارنة بينهما من خلال الأطراف المعنية باستخدام البيانات، الهدف من المعلومات، طبيعتها وخصائصها، إلزامية المعلومات، القواعد أو المعايير التي تخضع لها، مدة إعداد التقارير ونطاق المعلومات.

المطلب الثاني : الأساليب الكمية الحديثة للمحاسبة الإدارية

تتعدد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تعتمد على المعلومات الكمية بغية تخفيض التكاليف والتحكم فيها ومن بين هاته الأساليب تم دراسة الأساليب التالية:

الفرع الأول : أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أولاً : نبذة تاريخية عن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

ظهر مفهوم التكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing (ABC في أواخر الثمانينات بعد صدور كتاب (Johnson The Rise And fall of management : elevance Lost) حيث شهدت بيئة الأعمال مجموعة من التغيرات في ذلك الوقت لعل أهمها زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة على حساب تكلفة العمل المباشر الأمر الذي فرض على نظم المحاسبة على التكلفة التي تتركز على تكلفة العمل المباشر ضرورة إفراح المجال لنظم جديدة للمحاسبة على التكلفة يكون محور اهتمامها التكاليف الصناعية غير المباشرة (تكلفة العمل الآلي) (حسين ومحاد، 2019، ص 87).

ثانياً : مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعرف هذا الأسلوب على أنه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من

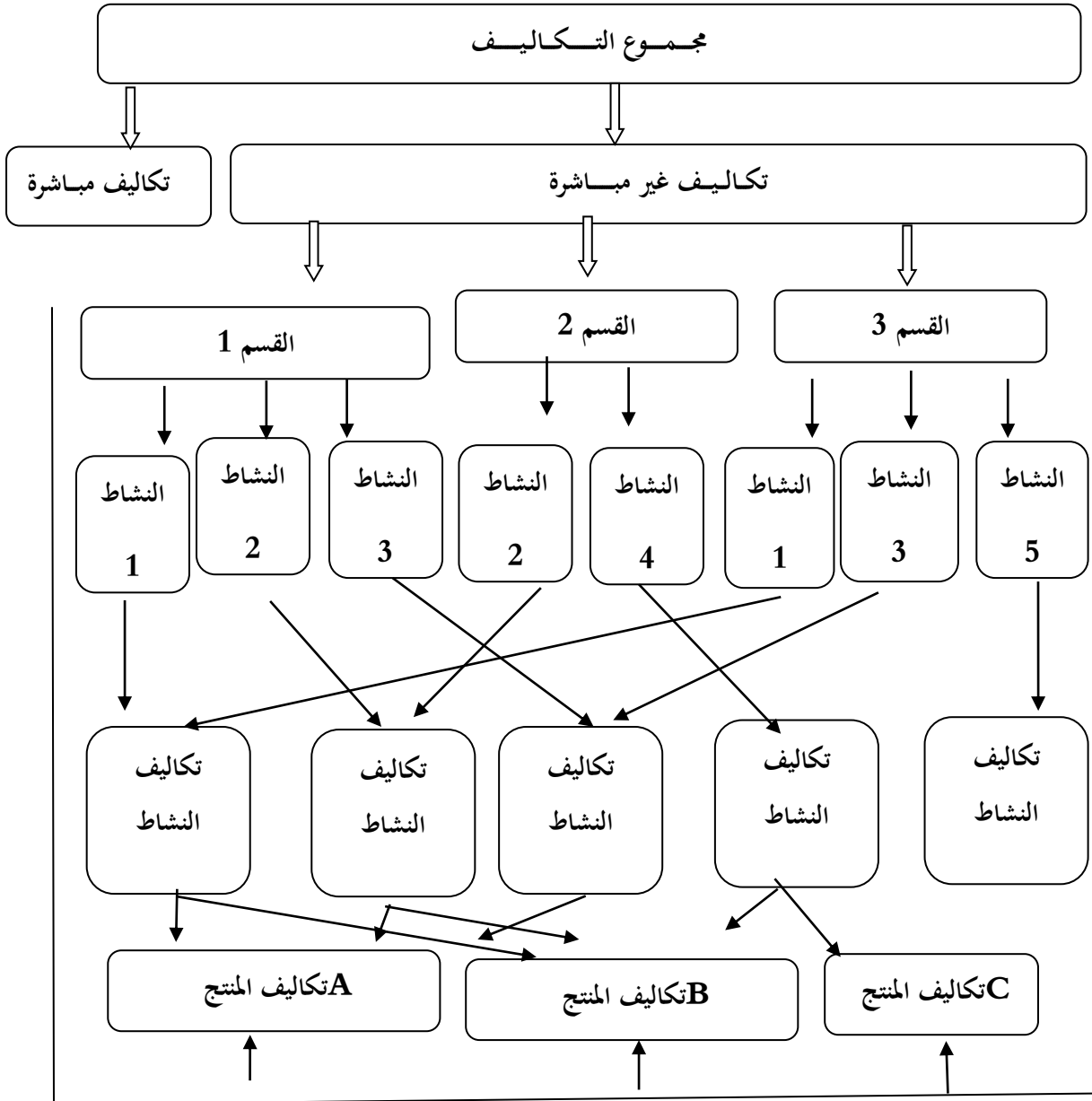
خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسة على تركيز إهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثير على زيادة الأرباح (تومي وزعرور، 2013، ص180).

في حين عرّف كوبر (cooper) نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً، ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، حسب الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات (لطيفة بكوش، 2021، ص15).

ويعرف أيضاً على أنه: "طريقة لحساب التكاليف، بحيث يقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة" (بربري، 2022، ص 148).

وعليه يمكن تعريف أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بأنه طريقة تختص بتوزيع التكاليف غير المباشرة لمختلف الأنشطة (إدارة، صيانة، إيجار) على المنتجات النهائية بطريقة دقيقة ومنطقية وعادلة، لذلك يلعب هذا الأسلوب دوراً هاماً في قياس تكاليف المنتج بصورة أكثر دقة.

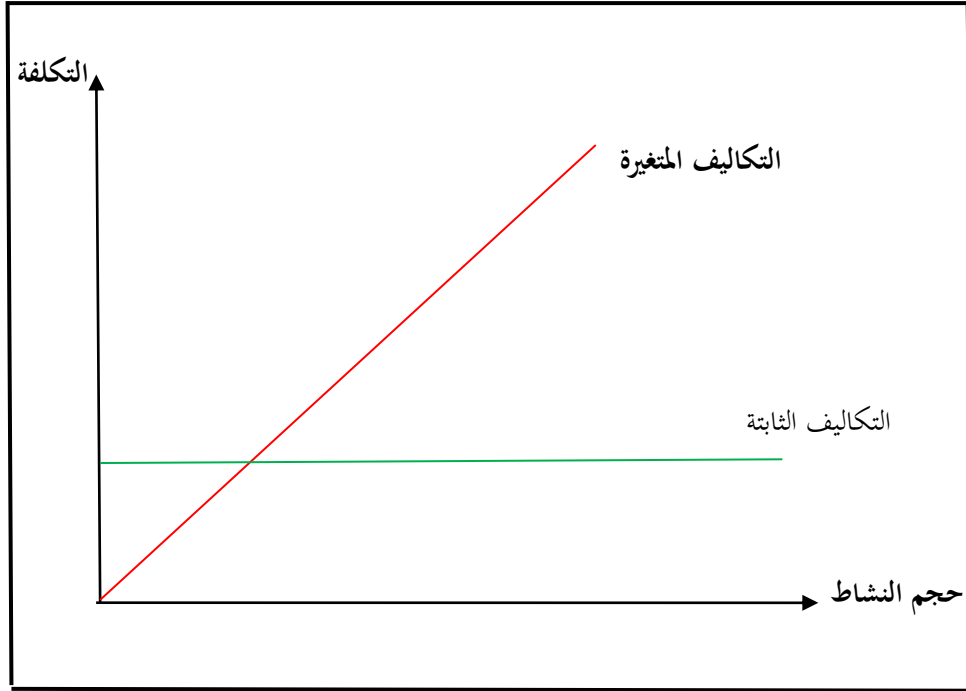
الشكل رقم (01) : نموذج نظام التكاليف على أساس النشاط abc



المصدر : بن سعيد، 2010، ص 98

يوضح الشكل أعلاه طريقة عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإضافة للجانب العملي لمختلف ما تمّ التطرق إليه، بحيث يعتبر نظام يهتم بتحميل التكاليف غير مباشرة على المنتجات بصفة دقيقة، فالأقسام بالمؤسسة عبارة عن مجموعة أنشطة تستهلك الموارد مما يخلق تكاليف ومن ثمّ فإنّ عملية الإنتاج أو تقديم خدمة تستلزم القيام بعدد معيّن من الأنشطة مما يخلق استهلاكاً لهذه الأنشطة وتكاليفها (بن سعيد، 2010، ص 98).

الشكل رقم (02) : العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط



المصدر : (التكريتي، 2009، ص 42)

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه كلما زاد حجم الإنتاج زادت التكاليف الغير مباشرة، وبالتالي وجود علاقة طردية بينهما، في حين نجد أن التكاليف الثابتة لا تتغير مهما زاد حجم الإنتاج.

ثالثا : أهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يمكن حصر أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (abc) في الأهداف التالية (حاج الله، 2016، ص 69):

- ✓ تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
 - ✓ البحث الدائم والضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة وخاصة خدمات دعم الإنتاج؛
 - ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
 - ✓ يساعد إدارة المؤسسة في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى وتحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛
 - ✓ المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل تكاليفها؛
 - ✓ تحديد فعالية ونجاعة كل الانشطة أي الأداء، بقياس مساهمتها في الأهداف الاستراتيجية والعملية للمؤسسة؛
- وبينت دراسة (thorne&gurd) إن استخدام نظام المحاسبة على أساس النشاط يوفر للإدارة معلومات مفيدة لتحقيق هدفين أساسيين، يتمثل الهدف الاول في قياس تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة مما يساعد على زيادة كفاءة قرارات التسعير،

ويتمثل الهدف الثاني في مساعدة المؤسسة في إدارة الأنشطة وذلك من خلال ما يوفره هذا النظام من معلومات حول الأنشطة التي لا تضيف قيمة يمكن للإدارة إستبعادها أو الحد منها. وبالتالي تساعد نظم المحاسبة على أساس النشاط الإدارة على تنفيذ برامج ناجحة لتخفيض التكلفة بالمقارنة بالمنافسين. (بلعوج ومحامد، 2019، ص91)

رابعا : خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الانشطة abc

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي (دمدوم وبوقفة، 2020، ص185):

1- تحديد الأنشطة: عن طريق معرفة مختلف الأعمال التي تقوم بها المؤسسة وتقسيمها إلى أنشطة رئيسية وأخرى فرعية من خلال تعريف كل نشاط ومحاولة تحليله.

2- تحديد المسببات لكل نشاط: ويقصد بها الإشارة لمختلف الأسباب التي أدت لحدوث التكلفة وهي مختلف عوامل المتغير التي تؤثر على التكاليف ومن ثم يتم ربطها بعلاقة سببية قوية من خلال مقاييس كمية تسهل عملية الربط بينها وبين المنتج أو خط الإنتاج كتكلفة الموارد المباشرة وساعات عمل الآلات والصيانة وغيرها.

الجدول رقم (02) : أمثلة عن مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
جدول الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب الموارد	عدد أوامر الشراء
استلام الموارد	عدد مرات توريد الموارد
مناولة الموارد	عدد مرات أو وقت المناولة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر : (بوحروود وآخرون، 2020، ص89)

يوضح الجدول أعلاه مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، فمثلا عندما نأتي لنشاط الإنتاج نجد مسبب التكلفة فيه هو عدد دورات الإنتاج، وفي طلب الموارد نجد عدد أوامر الشراء، أما بالمناسبة لتشغيل الآلات فنجد ساعات تشغيلها وفي صيانتها نجد مسبب التكلفة يتمثل في عدد مرات الصيانة وهكذا دواليه.

3- تحديد مراكز الأنشطة: وهو وضع مختلف الأنشطة ذات السلوك الاقتصادي المشترك في مركز، يدعى بحوض التكلفة.

- 4- تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة: معرفة الموارد التي يحتاجها كل مركز نشاط وهذا ما يطلق عليه بمسببات الموارد التي هي عبارة عن مفاتيح للتوزيع تساعد على تقسيم الموارد على مختلف الأنشطة إضافة إلى تسيير تلك التكاليف.
- 5- تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة: ويكون ذلك وفق احتياج المنتجات للموارد المستخدمة في إنجاز الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة الموافق لذلك والذي يتم الوصول إليه كالآتي:

معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحيدة للمسبب) = مسببات إجمالي تكاليف المركز / عدد المسببات

خامسا: مزايا وانتقادات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

- يعمل نظام التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة، ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية: (الحريري، 2016، ص 34)
- ✓ خفض التكاليف بمجرد ظهور أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج فيتم إلغاؤها أو تخفيضها قدر المستطاع؛
 - ✓ يمكن خفض أزمدة تلك الأنشطة وذلك من خلال ملاحظة ورقابة الأزمنة اللازمة لتأدية الأنشطة؛
 - ✓ تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم؛
 - ✓ يعتبر مدخل abc مدخلا فعلا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة، و بالتالي التعرف على جدوى كل نشاط؛
 - ✓ تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف، ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح لإدارة المؤسسة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛
 - ✓ توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة؛
 - ✓ قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين والتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة مستقبلا (العيفة، 2020، ص 16)
- وعلى الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أنّ هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة والمتمثلة في التالي (خلايف وبن حمزة، 2022، ص 199):

- ✓ يهتم نظام abc بالخطط طويلة المدى بينما تحتاج المؤسسة إلى قرارات وخطط تنفذ في الأمد القصير لمساعدة صناع القرار في اتخاذ القرارات الصحيحة وفي الوقت المناسب؛
- ✓ الصورة غير واضحة في نظام abc من حيث العلاقة بين الأنشطة وإرضاء العملاء لأن العميل هو الهدف الرئيسي خاصة في المؤسسات الهادفة لتحقيق الربح؛
- ✓ لا يهتم نظام abc ببعض التكاليف التي لها علاقة بإنتاج منتج معين مثل خدمات ما بعد البيع، الإشهار، التسويق ... و التي بدورها تعكس سلبا بعد تحديد التكاليف الإجمالية للمنتج؛

✓ لا يتوافق نظام abc مع بعض المبادئ المحاسبية بحيث يجب على كل مؤسسة وضع نظامين للإستخدام الداخلي والخارجي وهو مكلف جدا؛

الفرع الثاني : أسلوب التكلفة المستهدفة

أولا : نبذة تاريخية عن أسلوب التكلفة المستهدفة

بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهه تلك الصناعة. حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهر هندسة أسلوب القيمة في شركة (جنرال إلكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية، ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تطوير الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب، مثل صناعة السيارات، الإلكترونيات، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب. (الحريري، 2016، ص10)

ثانيا : مفهوم التكلفة المستهدفة

تكمن فكرة التكلفة المستهدفة في كونه أسلوبا لتصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكاليف التقديرية حتى تصل إلى المستوى المستهدف لها، بما يحقق الرقابة الفعالة على تكاليف المنتج في المراحل المبكرة لدورة حياته الإنتاجية، وقد تعددت الدراسات لمحاولة وضع مفهوم واضح لأسلوب التكاليف المستهدفة وإن اختلفت هذه الدراسات حول صياغة المفهوم إلا أنها اتفقت جميعها حول الفكرة الأساسية لأسلوب التكاليف المستهدفة. (بلعوج وعريوة، 2019، ص 104) ومن هذه المفاهيم ما يلي :

يقصد بها: "تلك التكلفة المحددة مقدما في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج، بحيث يمكن اعتبارها كمدخل لإحداث تخفيض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج" (بن البار ومهني، 2021، ص115) .

كما عرف (kazuki hamada) التكاليف المستهدفة بأنها: "النظام الذي يعاون في عملية تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد تماما أو إجراء تغيير شامل أو تغيير بسيط في منتج قديم" (عبد السميع وطيبة، 2009، ص76).

في حين يمكن تعريفها بأنها شكل من أشكال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تضمن نجاح المنتجات من خلال وضع وتسيير إستراتيجية واضحة من طرف المؤسسة تساعد على إدارة التكلفة في كل مرحلة من مراحل حياة المنتج بدءاً من عملية التصميم إلى غاية خدمات ما بعد بيعه (قرون وجوامع، 2022، ص 214).

وتعرف أيضاً بأنها: "نظام تخطيط الربح و إدارة التكلفة للوصول إلى السعر المنافس من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج وتطويره في دورة حياة المنتج الكلية" (شلابي وتريرات، 2021، ص 115).

من خلال التعريف السابقة نستنتج أنّ التكلفة المستهدفة هي أسلوب يعتمد على خفض التكاليف مع إرضاء العملاء في آن واحد وبعبارة أخرى هي خفض قيمة التكاليف دون التأثير على قيمة المنتج أي حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج ولا تحقق منفعة للعميل.

ثالثاً : أهداف التكلفة المستهدفة:

تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي (موسى شايبو، 2019، ص 82-83):

- ✓ تقديم منتجات جديدة في وقت مناسب للسوق وتطوير المنتج لجذب العملاء مع التأكيد على الجودة.
- ✓ تخفيض تكاليف الإنتاج دون أي خسائر في الجودة من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- ✓ ترشيد الإنفاق على دورة حياة المنتج لتحقيق خفض في عناصر التكاليف وتحقيق أهداف تخطيط المنتج.
- ✓ تخفيض تكلفة المنتجات القائمة والجديدة في كافة مراحل العمليات الإنتاجية بدءاً من تخطيط المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع.
- ✓ إمكانية حصول العميل على سلعة ذات جودة وأداء وظيفي الذي يقبله في الوقت المناسب.
- ✓ تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وتحقيق القدرة التنافسية للشركة.

رابعاً : خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يجب إتباع الخطوات التالية (الحري، 2016، ص 14-15):

1. **تخطيط التكلفة المستهدفة:** تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية.
2. **تحديد سعر البيع المستهدف:** وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة .

وينبغي أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به في السوق وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف مثل خصائص المنتج، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم، السوق المستهدف، دورة حياة المنتج، وأسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين، والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بالنسبة للمنتج.

1. **تحديد هامش الربح المستهدف:** ينظر إلى هامش الربح المستهدف على أنه العائد المالي الذي تحتاجه المؤسسة الاقتصادية من أجل البقاء في بيئة أعمالها فضلا عن النمو والتوسع، وبذلك فإن تحديد هامش الربح المستهدف يجب أن يكون رقم مرن يعتمد بشكل كبير على سلوك كل من العملاء ومواجهة المنافسين وذلك من أجل أن يكون هامش الربح المستهدف أقرب إلى الواقعية وبعيدا عن المبالغة. (مراوي وزعرور، 2021، ص54)

2. **تصميم المنتج بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل في القيام بالدراسات اللازمة والتي يقوم بها المهندسون بالمؤسسات للوصول إلى الأجزاء وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها.

3. **إعداد التصميم النهائي للمنتج:** يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها، وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، ويتم بعد ذلك وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقا للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الإلتزام بتحقيق تلك التكلفة. (مهني وبن البار، 2021، ص 379)

$$\text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة}$$

خامسا : مزايا وانتقادات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

لهذا الأسلوب العديد من المزايا التي يمكن أن تستهدف بها المؤسسة من جراء تطبيقها لهذا الأسلوب نذكر بعضها (قمازي وكواشي، ص208):

- ✓ يساعد على التخطيط على المدى الطويل وبالتالي الإدارة الاستراتيجية للأرباح وذلك من خلال تحديد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منها هدفا يعمل على الوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر؛
- ✓ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛
- ✓ أسلوب التكلفة المستهدفة جعل من الربح مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجه نحو السوق والربح؛

وعلى الرغم من مزايا استعمال التكلفة المستهدفة في المؤسسات إلا أنّ هناك بعض العوقبات التي بعد تفاديها يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة وهي كالاتي (العيفة، 2020، ص 28):

- ✓ لا تتلاءم مع المنتجات التي تكون دورة حياة المنتج طويلة الأمد والذي يتطلب سرعة وصول المنتج إلى السوق.
- ✓ حدوث سلوكيات عدائية من قبل الأطراف الراضية للتغيير بسبب توقعها فقدان وظائفها كأحد الإجراءات المتخذة لخفض التكاليف؛
- ✓ الضغط المستمر بتخفيض تكلفة المنتج بهدف الوصول إلى التكلفة المسموح بها يؤدي إلى إرهاق الموظفين في الوحدة الإقتصادية؛
- ✓ التأخر بنقل المنتجات إلى السوق في الموعد المحدد يؤدي إلى فقدان الكثير من الفرص التي تعوق أي تخفيضات التي يتوقع تحقيقها؛

المطلب الثالث: الأساليب النوعية الحديثة للمحاسبة الإدارية

تسعى المؤسسات إلى اختيار أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بما يتناسب مع طبيعة عملها وبما يخدمها، من هذا المنطلق سنتطرق إلى أسلوب المقارنة المرجعية وأسلوب الجودة الشاملة.

الفرع الأول : أسلوب المقارنة المرجعية

أولاً : نبذة تاريخية عن أسلوب القياس المرجعي

يعود هذا الأسلوب لبداية سنة (1950) عند اليابانيون نتيجة أفكار استنبطوها من عدة مؤسسات حول العالم تتلائم مع بيئة الأعمال التي ينشطون بها، تم العمل بهذا الأسلوب لفترة زمنية جيدة حيث أدى إبتاعهم إلى إبرام أكثر من (42000) عقد يحتوي على أفضل التكنولوجيات المطورة وفي العمليات الإنتاجية، إضافة إلى وضع عدة بدائل أفضل بتكلفة أقل من تلك التي تواجدت في المؤسسات الأوروبية (بلعوج ومحاد، 2019، ص37).

ثانياً : مفهوم أسلوب القياس المرجعي

يمكن تعريف أسلوب القياس المرجعي أو المقارنة المرجعية بأنه: "أسلوب لتحليل فجوة الأداء بين الشركات من خلال مقارنة أداء الشركة مع أداء الشركات الرائدة في مجال الصناعة بهدف التعلم من الممارسات الأفضل لتجنب جوانب الضعف وتعزيز نقاط القوة لدى الشركة" (الطنطاوي وعساف، 2023، ص112).

كما يعرف بأنه النشاط المستمر لمقارنة عمليات مؤسسة ما وممارساتها، ومنتجاتها أو خدماتها مع المؤسسات الأفضل المعروفة ذات النشاط المشابه وبالتالي وضع أهداف صعبة ولكن قابلة للتحقيق وتنفيذ برنامج عمل كفء وواقعي لجعل المؤسسة تصبح وتبقى أفضل من الأفضل في الوقت المناسب. (بلعوج ومحاد، 2019، ص41).

ويعرف أيضا بأنه أحد أساليب المحاسبة الإدارية المستحدثة الذي يهدف إلى إدارة الأداء الإستراتيجي للمؤسسة عن طريق المقارنة الخارجية بين المؤشرات المالية وغير المالية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالمؤسسة المتميزة عالميا في مجال الصناعة بالإضافة

إلى المقارنة الداخلية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالاقسام المتميزة داخل نفس مؤسسة الأعمال وذلك بهدف التعرف على فجوة الأداء ومحاولة التغلب عليها وكذلك إجراء التحسينات المستمرة في أداء مؤسسة الاعمال. (سالم، 2015، ص338)

ثالثا أهداف القياس المرجعي

ويهدف القياس المرجعي طبقا ل (أبو الذهب، 2021، ص 920) إلى:

- ✓ التركيز على كيفية تحسين أي منتجات أو خدمات من خلال اكتشاف أفضل ممارسات.
- ✓ يمكن المؤسسات من تقييم نقاط القوة والضعف الداخلية وتقييم المزايا النسبية لأفضل المنافسين والرائدين في مجال عمل المؤسسة.
- ✓ تحديد أفضل الممارسات وإدماجها في خطة عمل استراتيجية موجهة لتحقيق موقف تنافسي.
- ✓ يساعد على تحديد الثغرات الموجودة بين الأداء الحالي والأفضل وتحقيق أفضل ممارسة من أجل حدوث التحسين.

رابعا : خطوات تطبيق أسلوب القياس المرجعي

يمكن تلخيص خطوات تطبيق أسلوب القياس المرجعي في (بابكر وآخرون، 2019، ص 317):

- ✓ الدراسة الداخلية والتحليل التنافسي المبدئي ؛
- ✓ تشكيل فريق عمل القياس المرجعي مع أهمية الحصول على دعم الادارة العليا وتأييدها للتطبيق ؛
- ✓ اختيار الشركاء في عملية القياس المرجعي ؛
- ✓ جمع وتحليل المعلومات عن الشركاء عملية القياس المرجعي ؛
- ✓ تحديد وقياس فجوة الأداء واستخلاص النتائج ؛
- ✓ تقييم برامج القياس المرجعي وإعادة التقييم بشكل مستمر بما يتضمن الإستمرار في تنفيذ البرامج ؛
- ✓ يلاحظ أن هذه الخطوات تختلف من مؤسسة إلى أخرى وتستفيد المؤسسة من تجارب الآخرين وتقوم بتطويرها لتلائم ظروفها والظروف المحيطة بها وعلى المؤسسة اختيار الطريق الملائم ؛

خامسا : مزايا وانتقادات تطبيق أسلوب القياس المرجعي

حسب (johnston & clarck) فإن استخدام تطبيق أسلوب القياس المرجعي يحقق مجموعة من الفوائد تساعد المديرين في

تحقيق ما يلي (بلعوج وعريوة، 2019، ص48):

- ✓ تقدير مدى نجاح المؤسسة في إنجاز ما تسعى إليه؛
- ✓ وضع أهداف أداء واقعية؛
- ✓ نشر التطوير في المؤسسة؛
- ✓ محاكاة الأداء المبتكر والإبداع لدى المؤسسات المنافسة؛

✓ كما أن سعي المؤسسات إلى تقليل الأخطاء، خفض التكلفة، وزيادة رضا العملاء، دعى إلى ضرورة استخدام القياس المرجعي لكسب المزايا التنافسية طويلة الاجل؛

الجدول رقم (03) : فوائد استخدام القياس المرجعي

قبل القياس المرجعي	بعد القياس المرجعي
لا يوجد إبداع	تطبيق أفكار جديدة
حل واحد للمشكلة	خيارات عدة
تركيزات داخلية	تركيزات خارجية
مستوى فهم منخفض للسوق	مستوى فهم عالي للسوق
أولويات داخلية	أولويات العميل
تركيز على المشاكل	تركيز على الفرص
الإتجاه صوب القيمة الأقل	الإتجاه صوب القيمة الافضل
نحن جديون	نحتاج إلى أن نكون أفضل
إدارة بواسطة الخبرة	إدارة بواسطة الحقائق
تابعون صناعيا	قادة صناعة

المصدر: (سدير وبوفاسة، 2022، ص 108)

يوضح الجدول أعلاه الفوائد المترتبة عن استخدام أسلوب القياس المرجعي بحيث يساعد المؤسسات على عملية الابتكار ويوفر خيارات وفرص أكثر، تحوّل المؤسسة إلى إدارة قائمة على الحقائق وغيرها.

لقد ساعد القياس المرجعي المؤسسات في معالجة الثغرات في الأداء، كما ساعدها في التعلم من أفضل المنافسين، وأرشدها نحو الشركاء المناسبين الذين يمكن إفادتهم والاستفادة منهم .

على الرغم من ذلك، فإن القياس المرجعي كغيره من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لم يخل من الإنتقادات من قبل الآخرين حيث أتهم بأنه يساعد على نقل أفكار خاطئة تؤدي إلى نتائج عكسية لا تحقق الغاية منه، أن معظم الصناعيين يعتقدون أن عملياتهم الوظيفية محددة جدا ومختلفة عن ما هو مطبق لدى الآخرين لذلك فهم يعتقدون أن هذا الأسلوب لا جدوى منه، وهناك بعض الصعوبات والمشكلات التي جعلتها تنسحب قبل إتمام عملية التنفيذ. (بلعوج وعريوة، 2019، ص55)

الفرع الثاني : أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

أولاً : نبذة تاريخية عن أسلوب إدارة الجودة الشاملة

ظهر أسلوب إدارة الجودة الشاملة نتيجة أزمة الإقتصاد الياباني بقيادة العالم (ديمينغ) الذي كان له الفضل الأكبر في إدخال هذا الأسلوب من خلال إضفاء طابع الجودة على المنتجات اليابانية وبالتالي أصبحت المنتجات مهيمنة على السوق العالمية نتيجة الجودة العالية التي تتميز بها (دودين، 2012، ص35).

ثانياً : مفهوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة

لقد أصبح مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الحديثة والمهمّة للكثير من المؤسسات في الوقت الحالي، فتطبيقه أصبح ضرورة حتمية على كل مؤسسة نتيجة المنافسة الشرسة في ظل التغيرات البيئية، وعليه يعتبر هذا الأسلوب الوسيلة المتاحة التي تضمن لها الإستمرارية وتحقيق الريادة (نوبلي، 2015، ص 57).

حيث يمكن تعريف أسلوب إدارة الجودة الشاملة على أساس الكلمات التي يتكون منها المصطلح كما يلي (مسعودي وسماش، 2022، ص354):

- ✓ إدارة: تخطيط وتنظيم وتوجيه ومراقبة كافة النشاطات المتعلقة بتطبيق الجودة، كما يتضمن ذلك دعم نشاطات الجودة وتوفير الموارد اللازمة .
- ✓ الجودة: تلبية متطلبات العميل وتوقعاته .
- ✓ الشاملة: تتطلب مشاركة واندماج كافة موظفي المؤسسة، والتالي ينبغي إجراء التنسيق الفعال بين الموظفين لحل مشاكل الجودة وإجراء التحسينات المستمرة.

حيث استبدل معهد ضمان الجودة في بريطانيا عام 1989 مصطلح ضبط الجودة الشاملة (Total Quality Control) بمصطلح إدارة الجودة الشاملة (Total Quality management)، ويمكن تعريفه بأنه: "فلسفة لإدارة المؤسسة تعتبر أنه لا يوجد أي فصل بين حاجات العميل وأهداف المؤسسة وهي قابلة للتطبيق في جميع القطاعات لأنها تضمن أعظم فعالية ومردود للعمل وتحقيق التميز وتمنع الأخطاء والهدر مع التطوير المستمر لأهداف المؤسسة. (الحري، 2016، ص122)

كما يعرف من وجهة نظر شاملة بأنه "تكامل جهودات ونشاطات الجماعات والأقسام المختلفة في المؤسسة من أجل إنجاز النوعية التي تلائم حاجات ورغبات العملاء (بلعوج وعريوة، 2019، ص 63).

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص ما يلي (العيفة ، 2020 ، ص 40):

- ✓ أسلوب إدارة الجودة الشاملة يركز على رغبات العملاء من خلال إنجاز النوعية التي تلائمهم ؛
- ✓ تضافر جهودات أفراد المؤسسة على تحسين الجودة خاصة المديرين ؛
- ✓ تبني فلسفة التطوير المستمر ؛

✓ لا تقتصر الجودة على المنتجات السلعية فقد تكون منتجات خدمية؛

ثالثا : أهداف أسلوب إدارة الجودة الشاملة

تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى تطوير الجودة للخدمات والمنتجات وخفض التكلفة والذي يؤدي إلى تحسين الخدمة للعملاء و تلبية حاجاتهم ويمكن تلخيص أهدافها بما يأتي :

✓ تخفيض التكلفة وتم ذلك عن طريق تقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل الإضافي؛

✓ تحقيق الجودة؛

✓ زيادة العوائد والأرباح أي زيادة المبيعات والحصة الأكبر في الأسواق؛

✓ إرضاء وسعادة العملاء بحيث يقومون بالشراء مرة بعد أخرى فيؤدي ذلك إلى الترويج والدعاية؛

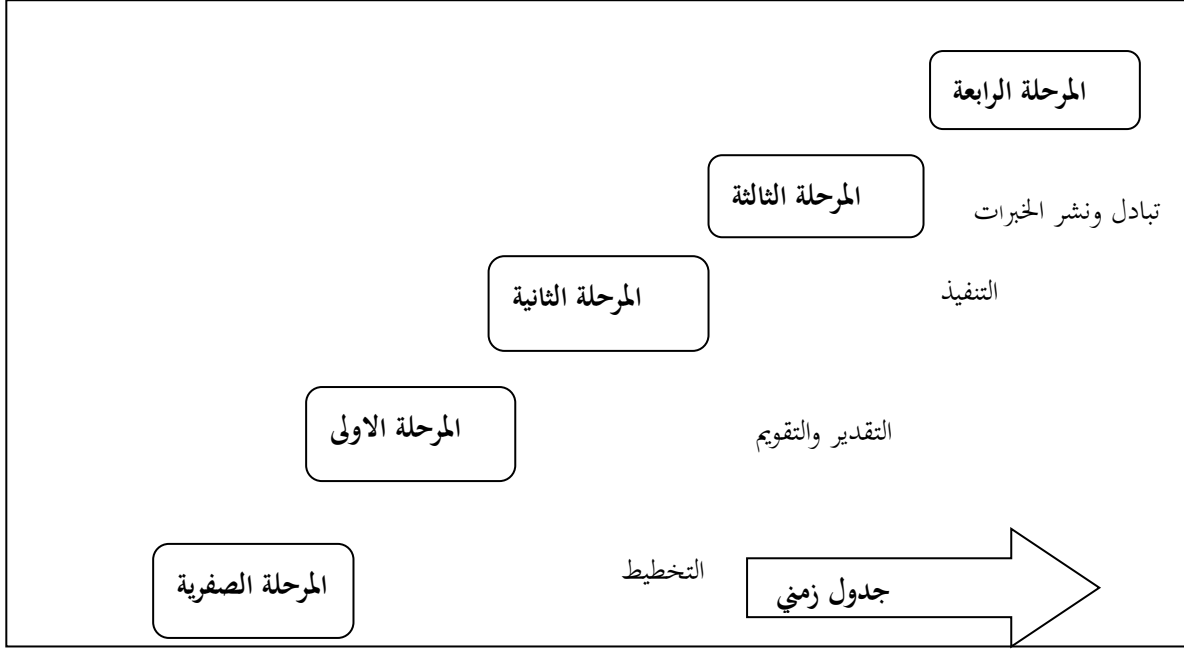
✓ تحويل الموظفين ومنحهم السيطرة مما يجنب المؤسسة عدة مشاكل مستقبلية؛

رابعا :خطوات تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة

لنجاح هذا الأسلوب في المؤسسة يجب عليها تطبيق الخطوات التالية :

1. مرحلة الإعداد (المرحلة الصفيرية) : وسميت بالصفيرية لأنها أول خطوة تقوم بها المؤسسة قبل الشروع في تبني هذا الأسلوب ويتم فيها إداء القيادة العليا للمؤسسة برغبتها في تبني هذا الأسلوب والتدريب وتعليم أهم المفاهيم المتعلقة به ومن ثم وضع الخطة الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة وإدخال التحسينات بصفة مستمرة على قراراتها.
2. مرحلة التخطيط: في هذه المرحلة يتم وضع الخطة الإستراتيجية بصفة تفصيلية وأكثر وضوحا والمصادقة عليها وتخصيص مختلف الموارد من أجل تنفيذها.
3. مرحلة التقدير والتقييم: تقيّم ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على تطبيق أسلوب إدارة الشاملة وإلى أين تريد المؤسسة الوصول من خلال تطبيقها له، إضافة إلى رضا الموظفين والعملاء والنتائج المحققة من ذلك.
4. التنفيذ: تنفيذ الخطة الموضوعة سابقا مع اختيار المنفذين الذين لديهم الرغبة والقدرة على ذلك (المشهداني، 2019، ص ص 34-35).
5. تبادل ونشر الخبرات: معرفة مختلف الخبرات التي تم إكتسابها من خلال تطبيق هذا الأسلوب ومحاوله استثمارها لتحقيق نجاحات أخرى (زملط، 2013، ص 51).

الشكل رقم (03): مراحل تطبيق الجودة الشاملة



المصدر: (زملط، 2013، ص 51)

يمثل الشكل أعلاه المراحل الأساسية لعملية تطبيق إدارة الجودة الشاملة، بحيث يجب تطبيق الجودة في كل مرحلة من المراحل السابقة ولا يمكن الإستغناء على أي واحدة، وغالبا ما توصف على أنها رحلة، وليست غاية ينبغي الوصول إليها وذلك لأن الجودة الشاملة عبارة عن مجموعة لا تنتهي من عمليات التحسين.

خامسا: مزايا وانتقادات تطبيق أسلوب الجودة الشاملة

- ✓ أوضح النبوي (1999)، أن أهم الأسباب لتطبيق الجودة الشاملة في المؤسسات أن الجودة الشاملة تؤدي إلى خفض التكلفة وزيادة الربحية، ويساهم مدخل الجودة الشاملة في ظل الظروف التي تعيشها مؤسسات الأعمال بتحقيق الميزة التنافسية في السوق والحصول على بعض شهادات الايزو 9000 ؛
 - ✓ تدعيم الترابط والتنسيق بين الإدارات والمؤسسة ككل والتغلب على العقبات التي تعوق أداء الموظف ؛
 - ✓ المساهمة في اتخاذ القرارات وحل المشاكل بسهولة ويسر ؛
 - ✓ زيادة ارتباط الموظفين بالمؤسسة وأهدافها أي تنمية الشعور بالانتماء ؛
 - ✓ توفير المعلومات للموظفين بالمؤسسة ؛
- وعليه فالجودة الشاملة هي أسلوب يهتم بمتطلبات المستفيد من الخدمة وإظهار مواهب وقدرات جميع الموظفين في كافة المستويات، وتنمية مهاراتهم مع زيادة فرص الموظفين للمشاركة في صنع القرار مما يكون حافزا لهم على الابداع والإبتكار(حولية وبورعدة، 2022، ص 342)

وهذا الأسلوب وكغيره من الأساليب السابقة رغم المزايا والفوائد التي تنجم عنه إلا أنه لم يخلو من بعض الانتقادات وهي (نوبلي،

2015، ص 60):

- ✓ مقاومة التغيير يعتبر من المشاكل الرئيسية التي تواجه تطبيق إدارة الجودة الشاملة وذلك ناتج من الممارسات الخاطئة لبداية تطبيقه ؛
- ✓ ضعف الربط بين أهداف الجودة والعوائد المالية المنتظرة ؛
- ✓ عدم وجود كفاءة بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة ؛
- ✓ تشكيل فرق عمل كثيرة دون توفير التأطير الملائم لضمان نجاحها ؛

المبحث الثاني: الإطار النظري لاتخاذ القرار

إنّ تقدّم أو نجاح أو قوة أي مؤسسة يعود غالباً على قدرة وكفاءة متخذي القرار فيها، فإنّ القرار يدخل في شتى أقسام المؤسسة من تخطيط، رقابة وكفاءة العمليات التي تنتج داخل وخارج المؤسسة تتمركز على قرارات معينة.

كما أنّ عملية اتخاذ القرار بشكل عام يعتبر أهمّ العناصر وأكثرها أثراً على عمل الفرد والجماعة على حد سواء بشتى أنواعها وإختصاصاتها وذلك راجع لكونها عملية ضرورية تلازم كل أعمال الإنسان وتصرفاته سواء على مستوى حياته الخاصة أو على مستوى الوظائف المؤكّلة إليه (قيادة، إدارة وغيرها)، وبناء على ذلك ونظراً لأهمية الموضوع قمنا بدراسته وعرض أهم عناصره من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية إتخاذ القرار وأهميته

فيما يلي سيتمّ عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بعملية إتخاذ القرار وإبراز خصائصه بالإضافة لأهميته للمؤسسة:

الفرع الأول: ماهية إتخاذ القرار

لقد تعدّدت تعاريف إتخاذ القرار مع الحفاظ على أساسها الجوهرية وفيما يلي عرض لأهمّها:

يعرّف القرار بأنّه: "اختيار بديل من البدائل الكثيرة الممكنة لأجل وصول إلى هدف حل المشكلة أو إنتهاز فرصة" (عمومين، 2017، ص 292).

كما تمّ تعريفه بأنه: "عملية إدارية هادفة، تتضمن المفاضلة بين مجموعة من البدائل، واختيار البديل الأنسب لمواجهة موقف ما، أو حل مشكلة ما، أو الوصول إلى غاية محددة" (الصباغ، 2020، ص 212).

كذلك عرّف القرار بأنه: "عملية فكرية ومهيكلية يرد القائد الإداري من ورائها إختيار بديل من مجموعة من بدائل المتاحة لإيجاد حل مشكلة التي يواجهها" (العيقة، 2021، ص 48).

في حين تمّ تعريفه على أنه عملية الإختيار الموجه نحو الهدف والقائم على معالجة المعلومات للحل الأفضل بين مجموعة من البدائل المتساوية إلى حد ما (WOSCHANK, 2018, p22).

كذلك يمكن تعريف إتخاذ القرار على أنه عملية حل لمشكلة تنتهي عند الوصول إلى حل مرض (Shahsavarani., & Abadi., 2015, p214).

بناء على التعاريف السابقة نستنتج أنّ عملية اتخاذ القرار عبارة عن عملية مهيكلّة مبنية على إختيار البديل من مجموعة البدائل المتاحة التي تبدأ على الأقلّ ببديلين، لتحقيق الهدف أو مجموعة الأهداف التي يبتغيها متّخذ القرار.

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن إشتقاق الخصائص التالية (Panpatte, & Takale, 2019, p 74):

- ✓ إنّ اتخاذ القرار جزء لا يتجزأ من التخطيط، يجب على كل مخطط أن يختار حلاً مناسباً أو بديلاً من بين الخيارات المتاحة؛
- ✓ إنه ينطوي على حكم وتقدير صانع ومتّخذ القرار؛
- ✓ إنّها ليست عملية عقلانية تماماً لأن القرارات لا بد أن تتأثر من خلال إبداءات الإعجاب وعدم الإعجاب ونزوات المدير الذي يتخذها؛
- ✓ تتضمن القرارات التي يتخذها المدبرون التزام المؤسسة بتبني مسار محدد للعمل واستخدام الموارد بطريقة معينة؛
- ✓ إنّ اتخاذ القرار عملية إنسانية واجتماعية تنطوي على تدخل الفرد وكذلك العوامل الاجتماعية؛
- ✓ يأخذ المدير الذكي دائماً في الاعتبار الآثار الاجتماعية والبشرية للقرار قبل اتخاذ القرار النهائي؛
- ✓ صنع القرار هو نشاط هادف لأنه موجه نحو تحقيق هدف وأهداف؛
- ✓ يتمّ اتخاذ القرارات من قبل المديرين لحل المشاكل وحل الأزمات والصراعات ومعالجة الموقف؛
- ✓ قد يكون للقرارات التي يتخذها المدبرون في بعض الأحيان تأثير سلبي لفترة قصيرة من الزمن؛
- ✓ يتطلب صنع واتخاذ القرار حرية كافية لمنحها للمديرين حتى يتمكنوا أيضاً من الإستفادة منها الخبرة والمهارة والحكم؛

الفرع الثاني: أهمية اتخاذ القرار

... إنّ اتخاذ القرارات على مستوى المنظمة لا يتعلق بفرد واحد وجانب واحد بل يشتمل على عدّة نواحي منها ما يتعلّق بالجوانب الفنية أو التنظيمية أو المالية أو القانونية... إلخ، فبعض القرارات تتعلق بمجموعة من الموظّفين والبعض يؤثر على جميع الموظّفين، وبعضها يؤثر في الوضع الإقتصادي والإجتماعي ككل.

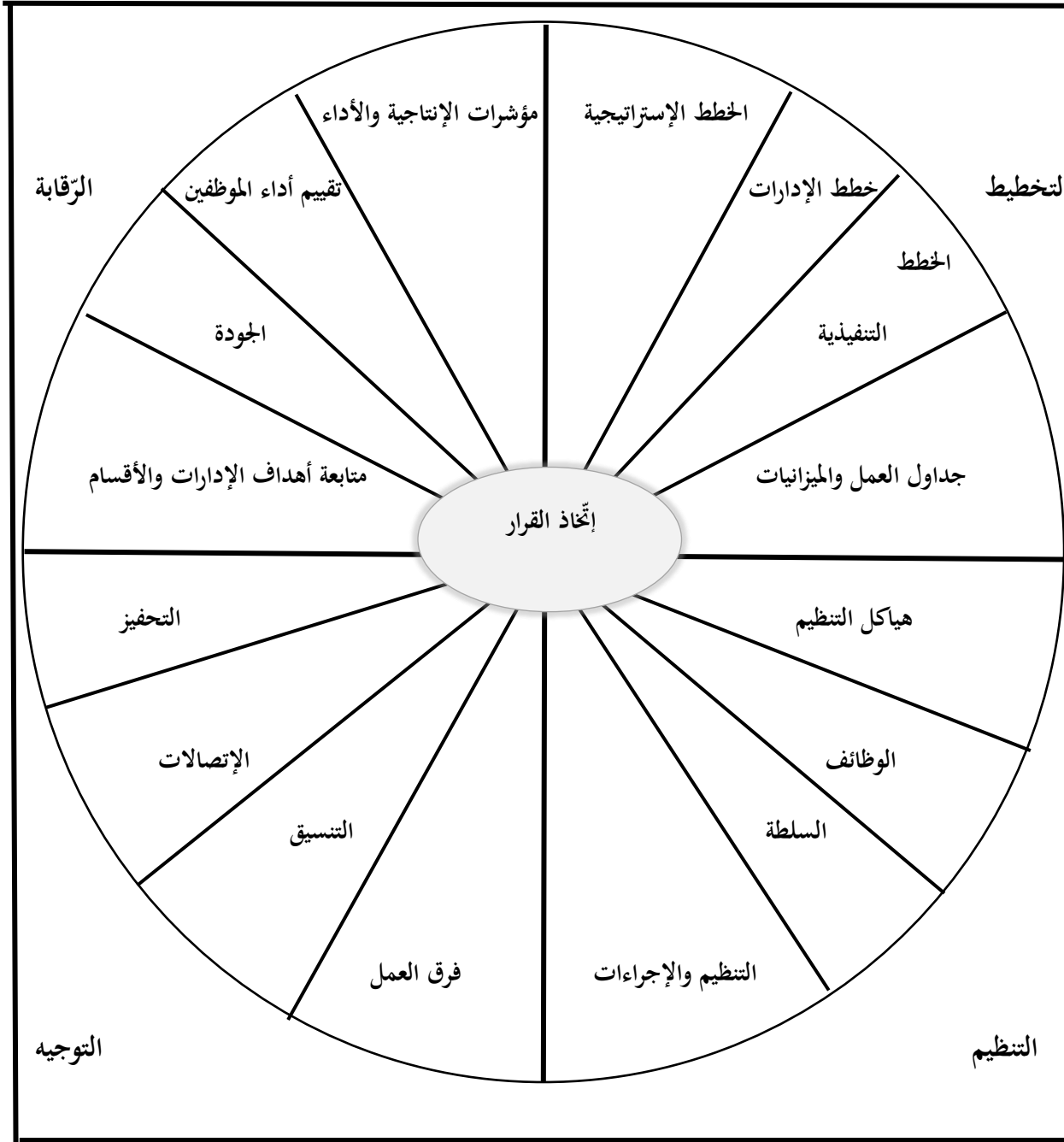
وقد أصبحت عملية اتخاذ القرار تمثل إطار من النظم المتداخلة، بحيث يتطلب وضع إطار متكامل لاتخاذ القرارات الإستعانة بالعدد من النظم والعلوم الأخرى وذلك في ظل إعتبرات عدم التأكيد والمتغيرات المتشابكة والديناميكية... (مداحي، 2009، ص 126)

... وعندما يقوم المدير أو القائد بأي من العمليات الإدارية، فهو في الحقيقة يقوم باتخاذ سلسلة من القرارات. ومن ثم فإن مختلف العمليات التي يقوم بها القائد أو الموجه أو المدير وما يصاحبها من أنشطة إدارية إنّما هي في الواقع سلسلة من القرارات، فالسياسة العامة ماهي إلا نتاج قرارات تحدد كيفية تنفيذ مختلف العمليات التخطيطية، والتنظيمية. (مصطفى وعثمان، 2019، ص 203)

وفيما يلي الإشارة لعدّة نقاط توضّح الأهمية الجوهرية لعملية اتخاذ القرار (Siddiqui & Nadaf, 2015, pp.1-2):

- أ. تنفيذ الوظيفة الإدارية: بدون اتخاذ القرار، لا يمكن إجراء وظائف إدارية مختلفة مثل التخطيط والتنظيم والتوجيه والتحكم والتوظيف. بمعنى آخر، عندما يقوم الموظف بذلك، فإنه يقوم بالعمل من خلال وظيفة اتخاذ القرار. لذلك، يمكننا القول أن القرار عنصر مهم لتنفيذ الوظيفة الإدارية.
- ب. إنتشار إتخاذ القرار: يتم إتخاذ القرار في جميع الأنشطة الإدارية وفي جميع وظائف المؤسسة يجب أن يؤخذ من قبل جميع الموظفين، فبدون إتخاذ القرار في أي نوع من الوظائف غير ممكن لذلك فهي منتشرة.
- ج. تقييم الأداء الإداري: يمكن للقرارات تقييم الأداء الإداري، فعندما يكون القرار صحيحًا، من المفهوم أنّ المدير مؤهل وقادر وفعال، وعندما يكون القرار خاطئًا، من المفهوم أنّ المدير غير مؤهل، لذا فإن إتخاذ القرار يقيّم الأداء الإداري.
- د. يساعد في عملية التخطيط ووضع السياسات: يتم وضع أي سياسة أو خطة من خلال اتخاذ القرار، فبدون إتخاذ القرار، لا يتم تنفيذ أي خطط وسياسات، في عملية وضع الخطط يجب إتخاذ القرارات المناسبة من العديد من البدائل، لذلك فإن إتخاذ القرار هو عملية مهمة تساعد في التخطيط.
- هـ. اختيار أفضل البدائل: إتخاذ القرار هو عملية اختيار أفضل البدائل، إنه ضروري في كل مؤسسة لأنّ هناك العديد من البدائل لذلك يقوم صانعو ومتخذوا القرار بتقييم المزايا والعيوب المختلفة لكل بديل واختيار البديل الأفضل.
- و. التسيير الناجح للأعمال: يتخذ كل فرد وإدارات المؤسسة القرارات في ظل المنافسة الموجودة، يمكن أن توجد المؤسسة عندما يتم إتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة، لذلك تساعد القرارات الصحيحة في التسيير الناجح للأعمال.
- وفيما يلي شكل يوضّح أهمية إتخاذ القرار في مختلف العمليات الإدارية (ماهر، 2008، ص 37).

الشكل رقم (04): إتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية



المصدر: (ماهر، 2008، ص 37)

يوضح الشكل أعلاه أهمية عملية إتخاذ القرار في الإدارة باعتباره القلب النابض لها، فوظائف الإدارة (التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة) مترابطة بسلسلة من القرارات، فمن أجل وضع خطط إستراتيجية نحتاج لقرار إستراتيجي لتنفيذها، ومن أجل تقسيم هيكل المؤسسة وتوزيع المهام والمسؤوليات كذلك نحتاج لقرار لتنفيذه، ومن أجل إختيار فرق عمل من أجل تحقيق هدف معين نقوم بصياغة واتخاذ قرار معين، ومن أجل وضع معايير لتقييم أداء الموظفين كذلك نحتاج لصنع قرار واتخاذها، فمن الملاحظ لا يمكن تنفيذ أي شئ في الإدارة دون صياغة قرار من أجله فهو جوهر العملية الإدارية لكل مؤسسة.

الفرع الأول: أنواع القرارات

تتعدد أنواع القرارات وتشتعب لذلك سنحاول جمعها في خمس تصنيفات أساسية مهمة هي كالآتي:

1. حسب الوظائف الأساسية: وينقسم هذا الصنف إلى خمسة أنواع وهي:

أ. **قرارات متعلّقة بوظيفة الإدارة:** ترتبط هذه القرارات بالوظائف الإدارية التي يمارسها المديرون بحيث يمكن أن نُميّزها كما يلي (مخلخل، 2020، ص ص 54-55) :

- ✓ **قرارات خاصة بوظيفية التخطيط:** وهي قرارات تشمل رسم مسار وطريق المؤسسة مستقبلا.
- ✓ **قرارات خاصة بوظيفة التنظيم:** وهي القرارات التي تحدد الإجراءات والسياسات التي يجب إتباعها لتحقيق الأهداف، كما تشمل القرارات الوظيفية التي تحدد العلاقات الوظيفية بين الموظفين وبين الأقسام المختلفة، وكذلك تحدد الهيكل التنظيمي الذي يناسب مع طبيعة العمل وحجم المؤسسة وغيرها...
- ✓ **القرارات الخاصة بوظيفية التوجيه:** كالقرارات الخاصة بإرشاد المرؤوسين في تنفيذ الأعمال الموكلة إليهم وتحديد أنواع وشكل الاتصالات ووسائلها المختلفة.
- ✓ **القرارات الخاصة بوظيفة الرقابة:** إنّ وظيفة الرقابة تتضمن العديد من القرارات التي يجب إتخاذها لضمان تحقيق الأهداف المخطط لها مسبقا دون أي إنحراف أو خروج عن السيطرة والتي تضع تدابير وقائية توفر الرقابة الدائمة للحد من وقوع المشاكل والمخاطر.

ب. قرارات تتعلق بالعنصر البشري: وقد لخصها لنا سالمى (2010) كما يلي (ص37):

تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بمصادر الحصول على الأفراد وطرق إختيارهم وتعيينهم وبرامج تدريبهم وأسس تحليل الوظائف وتوصيفها وتقويمها، وسياسات دفع الأجور والتعويضات والمكافآت كما تتضمن تحديد أساليب الترقية والتقاعد والفصل من العمل، ومعالجة التأخير والغياب والشكاوي [خطأ في المصدر] الموظفين وعلاقة المؤسسة بالائتمادات والنقابات العمالية والمؤسسات المختلفة المرتبطة بالموظفين.

✓ مصادر الحصول على القوى العاملة.

✓ أساليب الإختيار.

✓ مدى التدريب ونوعه.

✓ تحليل العمل وتقييمه.

✓ إستخدام نظام الإقتراحات.

✓ معالجة التأخير والغيابات.

✓ أسس دفع الأجور.

✓ طرق الترقية.

✓ ترويج لوسائل الأمان.

✓ علاقة المؤسسة بالجمعيات الخارجية.

- ت. قرارات تتعلق بالإنتاج: يتعلّق هذا النوع بقرارات خاصة باختيار الموقع وجميع مستلزمات الإنتاج وكيفية الحصول عليها، وحجم ونوع المنتجات كما يتعلّق بكيفية التخزين، المدة، الكمية المتاحة للتخزين... إلخ (مخلخل، 2020، ص55).
- ث. قرارات تتعلّق بالتسويق: وهي القرارات المتعلقة بتحديد السوق ومكان ترويج المنتجات (السلع) والحملات الإعلانية والإعلانية وتحديد الأسعار (مخلخل، 2020، ص55).
- ج. قرارات تتعلق بالتمويل: أجازها لنا سالمى (2010) كما يلي (ص ص 36-37):

القرارات التي تتخذ في هذا المجال تحدد حجم رأس المال والسيولة النقدية، وطرق التمويل (قروض مصرفية أو شخصية أو إعادة استثمار الأرباح)، كما تتضمن تحديد نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها والإجراءات المحاسبية الخاصة بذلك.

- ✓ الهيكل المالي.
- ✓ شروط الإئتمان.
- ✓ مقدار رأس المال العامل.
- ✓ طرق الحصول على أموال جديدة.
- ✓ توزيع الأرباح.
- ✓ خطط إعادة التمويل.
- ✓ تحديد تكاليف العمليات.
- ✓ الإجراءات المحاسبية.
- ✓ الاندماج.
- ✓ التصفية.

2. حسب مستوى التسيير

وينقسم هذا الصنف إلى ثلاث أنواع وهي:

أ. القرارات الإستراتيجية: عادة ما تتخذ هذه القرارات من طرف الإدارة العليا، كما تكون إستراتيجيتها بعيدة المدى أي من (3) سنوات فما فوق، وهي قرارات للمستقبل تنظم عملية سير المؤسسة خاصة مع المحيط الخارجي (الأشهب، 2015، ص20).

ب. القرارات التكتيكية:

هي القرارات التي تتعلّق بالبدائل أو الأدوات التي تستخدم لتحقيق أهداف المؤسسة، وهي قرارات يغلب عليها طابع المرحلة للسياسة العامة للمؤسسة. (مغازي، 2009، ص 59)

ت. القرارات التشغيلية: هي قرارات قصيرة الأجل غالبا ما تكون مألوفة لا تتطلب معالجة كبيرة بحكم أنّها روتينية (الأشهب، 2015، ص 20).

3. حسب إمكانية برمجتها: ينقسم هذا الصنف إلى قسمين هما القرارات المبرمجة والقرارات الغير مبرمجة (المخططة والغير مخططة) ويمكن شرحها كالاتي (موالي، 2001، ص ص 93-94):

- أ. **القرارات المبرمجة (المخططة):** يمكن التخطيط على أساس برنامج معين بحيث يصبح في النهاية متكرر وروتينيا، وتصبح هناك إجراءات معينة متفق على تنفيذها بالنسبة لكل قرار، وبذلك لا يحمل كل قرار على أنه حالة فريدة أو الأولى من نوعها ومثال ذلك (الفواتير على المؤسسة، الإجازات التي تمنح للموظفين، التعامل مع العملاء).
- ب. **القرارات الغير مبرمجة (غير مخططة):** هي تلك القرارات التي لا تأخذ ببرنامج معين أو لها سابقة من قبل فتكون جديدة ومفاجأة نوعا ما، وغالبا ما تكون في درجة كبيرة من الأهمية وصعوبة إتخاذها في ظل ندرة المعلومات إضافة إلى البدائل المتاحة التي تكون غير متكررة ومثال ذلك: التغييرات في أهداف المؤسسة، قرارات التحوّل من المركزية إلى اللامركزية وغيرها (موالي، 2001، ص ص 93-94).

4. حسب ظروف إتخاذ القرار: تميّز من خلال هذا التصنيف ثلاث حالات وهي (يحياوي، 2022، ص ص 23، 26، 48):

- أ. **قرارات في حالة التأكد:** في هذه الحالة تكون المعلومات كافية وأكيدة لدى متخذ القرار وتسمع له بمعرفة نتائج قراره حيث أنه يعرف ماهي البدائل المتاحة له بالتحديد، وأيضا يعرف الحالة الطبيعية [خطأ في المصدر] المرتبطة بها، ويفهم التحول الذي سوف يحدث عندما يقوم بإتخاذ أي قرار يريد...
- ب. **إتخاذ قرار في حالة عدم التأكد:** هذه الحالة التي تمثل المشكلة أو الصعوبة بالنسبة لمتخذ القرار، ذلك لأنه مع وجود بدائل متاحة، فإن الحالات الطبيعية المرتبطة بهذه البدائل غير آمنة بالقدر الكافي...
- ت. **قرارات في حالة المخاطرة:** تشير عملية إتخاذ القرار في حالة المخاطرة إلى الحالة التي يوجد فيها عدد من البدائل المختلفة ويكون لكل بديل أكثر من نتيجة بسبب وجود أكثر من حالة من الحالات الطبيعية، ويكون متخذ القرار على علم بإحتمال حدوث كل حالة من الحالات الطبيعية.
- بما أن هذه الاحتمالات قد تحقق أو لا تحقق يقال أن متخذ القرار يخاطر عند إختياره بديل معين بالتالي فإنه في إتخاذ القرار في حالة المخاطرة نفترض أنه:

✓ يوجد أكثر من بديل.

✓ توجد أكثر من حالة طبيعية.

✓ احتمالات حدوث الحالات الطبيعية تكون معلومة لدى متخذ القرار أو أنه يستطيع تقديرها...

5. حسب النمط القيادي: وينقسم هذا الصنف إلى قسمين (مغازي، 2009، ص ص 57، 59):

- أ. **القرار الأتوقراطي (الفردى):** يلجأ هذا النوع لإحتكار المدير أو المسيرّ قراره دون مشاركة المرؤوسين في إتخاذ، بحيث يتخذ القرار منفردا أو يصوغه ويعلنه بنفسه وعلى المرؤوسين إلّا التنفيذ.
- ب. **القرار الديمقراطي (الجماعي):** أما القيادة الديمقراطية فتميل حسب درجة ديمقراطيتها إلى درجات متباينة من المشاركة في صنع القرارات، وتفوض هنا لبعض الإدارات إلى المديرين المساعدين ورؤساء الأقسام مهمة دراسة المشكلة وإقتراح البدائل ليقوم المدراء بالتقييم وإختيار البديل الأفضل وإتخاذ القرار.

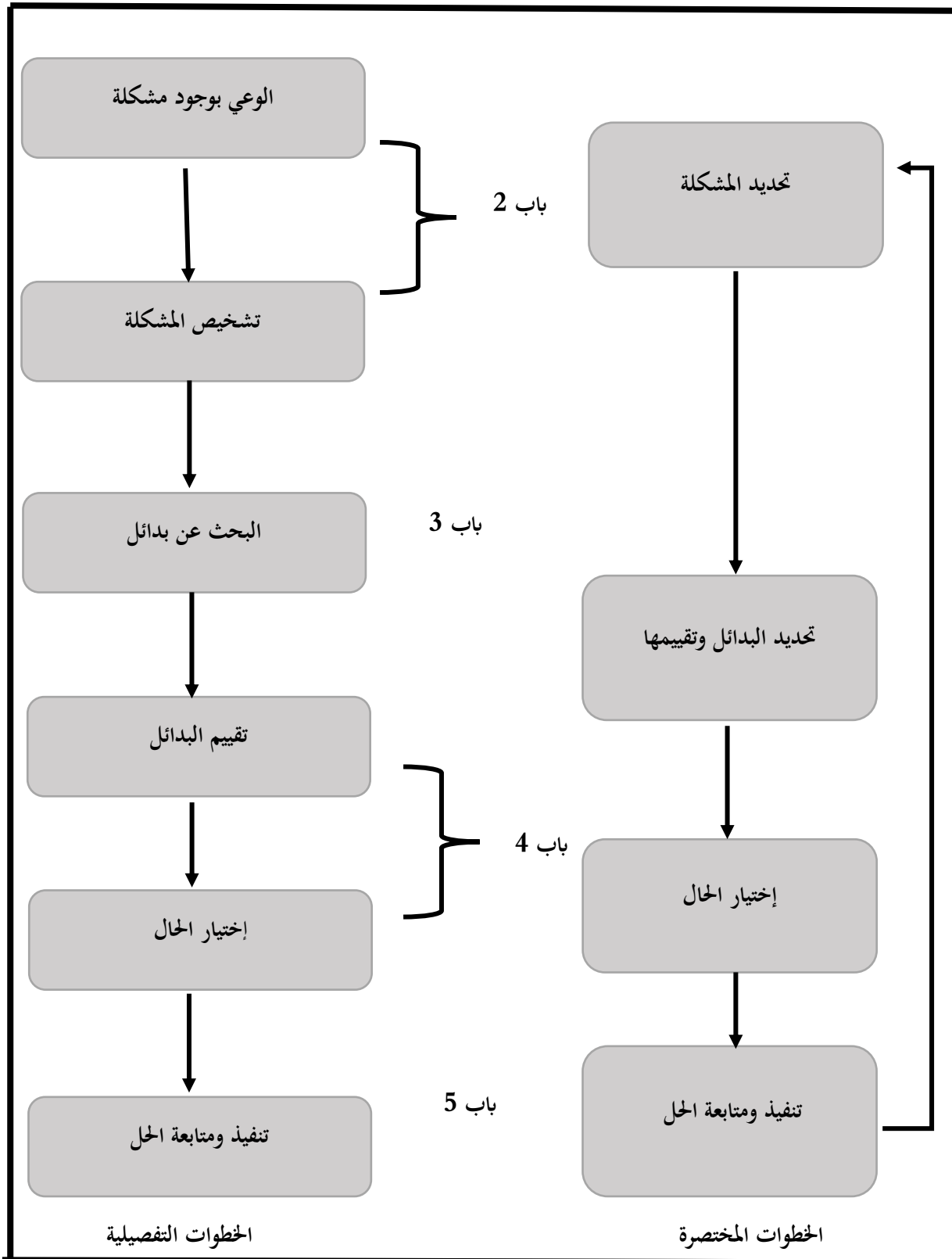
الفرع الثاني: مراحل إتخاذ القرار

فيما يلي عرض لأهم المراحل التي تمرّ بها عملية إتخاذ القرار (النجار، ص ص 59-61):

1. تحديد المشكلة: ويتم في هذه المرحلة معرفة الوضع أو الإنحراف والمشكل الموجود في المؤسسة من خلال التفكير الشامل والمعق من أجل ضمان ملائمة القرار الذي سوف يتخذ لها، قد تكون المشكلة حالة غير مرغوب فيها من طرف البعض كما قد تكون إنحراف معيّن اكتشفه أو اختلف فيه الموظفون.
2. تحديد البدائل: يتم في هذه المرحلة وضع مجموعة من الحلول للمشكلة التي تمّ اكتشافها في المرحلة السابقة وذلك بناء على التفكير بطريقة إبداعية ومبتكرة إضافة إلى الإستفادة من التجارب الشخصية السابقة لمتخذ القرار أو تجارب غيره.
3. تقييم البدائل: في هذه المرحلة يتم توضيح مزايا وعيوب كل بديل تم وضعه في المرحلة السابقة ومحاوله معرفة الأكثر ميزة عن الآخر عن طريق الأبحاث الكثيرة واستخدام الخبرات السابقة نظرا لقلّة المعلومات حول كل بديل، فدائما ما يصعب توقّع النتائج المترتبة حولهم.
4. اختيار البديل الأمثل: بعد عملية التقييم والمقارنة تأتي عملية الإختيار وهنا يتم اختيار أفضل بديل يمكن من حل المشكلة بأقل التكاليف والجهود والمخاطر الممكنة مع تعظيم الربح والفائدة مع الإشارة أن ميول متخذ القرار يأخذ دورا كبيرا في هذه المرحلة.

كما قسم ماهر (2008) خطوات إتخاذ القرار إلى خطوات مختصرة وأخرى تفصيلية وهذا ما يوضحه الشكل الموالي (ص 47):

الشكل رقم (05): خطوات إتخاذ القرار



المصدر: (ماهر، 2008، ص 47)

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرار

يمكن حصر العوامل المؤثرة بدرجات متفاوتة على عملية صنع القرار وإتخاذه فيما يلي (مغازي، 2009، ص ص 61-62):

- أ. الإستعداد الشخصي للقادة الإداريين: يختلف إتخاذ القرار من شخص لآخر على حساب الصفات الوراثية كانت أو المكتسبة مثل الخبرة.
- ب. نوعية العمل: هناك إختلاف بين القرارات التي تكون مرتبطة بالأعمال النمطية المتكررة والقرارات التي تتصل بالأعمال المتجددة والمواقف المتغيرة حيث نجد أنّ الأولى أسهل بكثير من الثانية.
- ج. وضوح الرؤية فيما يتعلّق بالمستقبل: يكون صنع القرار وإتخاذه أسهل وأدق من كلما كانت المواقف والرؤيا واضحة فيما يخص المستقبل.
- د. كمية البيانات والمعلومات المتاحة: كلما توفر لدينا أكبر كمّ من البيانات والمعلومات الأساسية كلما ساعد ذلك على صنع وإتخاذ القرارات بكل سهولة.
- هـ. أهداف المؤسسة: إنّ حسن إختيار الوسائل التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة والتي تعتبر المحور الأساسي لكل العمليات بها جوهر إهتمام في صنع وإتخاذ القرار.
- و. الثقافة السائدة في المجتمع: تعتبر ثقافة المجتمع وبالأخص نسق القيم من الأمور الهامة التي تتصل بصنع وإتخاذ القرار.
- ز. نوع المؤسسة وحجمها: يؤثر نوع المؤسسة إنتاجية كانت أو خدمتية على ما يتخذ فيها من القرارات حسب طبيعتها كما يؤثر حجمها من ناحية الموظّفين فيها والمنتسبين أو كميات الإنتاج أو الخدمات على عملية إتخاذ القرار.
- ح. الإمكانيات المتوفرة لدى المؤسسة: وهي مختلف الإمكانيات المادية والبشرية التي يحتاج إليها متخذ القرار.
- ط. طبيعة المشكلة: إنّ الظروف والضغوطات التي تحيط بالمشكلة تؤثر بشكل كبير على نوع القرار المراد إصداره.
- ي. العوامل الإنسانية المؤثرة على عملية صنع القرار: إنّ العوامل الشخصية للمدير وطبيعة مرؤوسيه وسيماهم وقدراتهم وإتجاهاتهم تؤثر في صنع القرار.
- ك. العوامل البيئية المحيطة بصنع القرار: تشمل العوامل الاقتصادية والسياسية والتكنولوجية والإجتماعية والتي تؤثر مباشرة في صنع القرار داخل المؤسسة.

وقد أشار غميص (2017) إلى عدّة عوامل أخرى يمكن حصرها فيما يلي (ص ص 63-66):

- أ. التنظيم الخاطئ للمشكلات: ويكون نتيجة ترتيب المشكلات من أقل أهمية إلى أكثر أهمية وبالتالي إهمال المشكلات التي تحتاج إلى حل وقرار فوري أي مشكلة طارئة من أجل معالجتها في الوقت المناسب.
- ب. التسرع والخطأ في إصدار القرارات: ويكون نتيجة عدم تحليل المشكلة جيدا واتخاذ قرار فوري لمعالجتها.
- ج. التفكير المزدوج: وهو تفكير متخذ القرار في الجانب السلبي والإيجابي للقرار في وقت واحد فينحصر في زاوية معينة ومحدودة من البدائل.
- د. القرار الوحيد الذي لا قرار من دونه: والذي يتم دون احترام المراحل السابقة الذكر، فيتم أخذه بناء على رغبة المدير فقط.

هـ. التقصير في عملية الإتصال: عدم إيصال القرار لجميع مستويات المؤسسة فيصعب تطبيقه من طرف الموظفين بفعالية.

المبحث الثالث : دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات

بعد التطرق لتغيري الدراسة (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة واتخاذ القرار) كل على حدى، والإشارة لأهم ما يشملهما، يأتي هذا المبحث ليوضح العلاقة التي تربطهما من خلال إبراز الأهمية الكبيرة لمختلف الأساليب المحاسبية للإدارة الحديثة بنوعيتها الكمية والنوعية في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمؤسسات، حيث سيتم الإشارة لكل أسلوب وإنعكاساته على عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: دور أساليب المحاسبة الإدارية الكمية في اتخاذ القرارات

فيما يلي ستم عرض الدور الفعال لأسلوب ABC والتكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات بالمؤسسة:

الفرع الأول: دور أسلوب ABC في اتخاذ القرار

يقوم نظام ABC على تقسيم عمليات المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية بحيث يكون كل نشاط له دور من العمليات التي تؤديها المؤسسة ويتم بعد ذلك تحميل كل نشاط التكاليف على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع أو خدمات باستخدام مسببات التكلفة، كما يجب تحديد مسببات التكلفة بشكل دقيق بهدف ضبط ورقابة التكاليف ذلك الأمر الذي يساهم ويساعد على تحديد التكاليف بشكل سليم.

ومن هذا التحميل يتم تقسيم النشاط إلى مجموعة من الأجزاء وكل جزء يتم تحديد مسؤولية عن التكاليف التي تحملها والإيرادات التي تحققها مما يساهم في عملية اتخاذ القرار التي تحتاج بالدرجة الأولى إلى التكاليف المحملة والإيرادات المحققة من كل نشاط.

كما ترتبط عملية اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بنشاط المؤسسة بتقارير التكاليف لكونها تتعلق بالنتائج الفعلية والتي تسمح بالمقارنة مع المخططة بها مسبقاً، ويسمح لنا أسلوب ABC عرض النتائج المتوقعة المستقبلية إذا ما اتخذت المؤسسة قرارات بديلة (يوسف وعودة، 2014، ص239).

يتسم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من المزايا التي تساعد في عملية اتخاذ القرار نذكر منها:

- أ. مقياس أفضل للربحية: يساعد ABC في صياغة أحسن وأفضل القرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقسيم الأسواق ذلك لكونه يوفر تفاصيل تكلفة المنتج مما يوفر مقاييس للربحية أكثر دقة.
- ب. اتخاذ القرارات بشكل أفضل: يساهم ويساعد المدراء في تحسين قرارات التصميم والإنتاج وأفضل قرارات دعم العميل وذلك لتحسين قيمة المنتج بفضل توفير أسلوب ABC مقاييس أكثر موضوعية للأنشطة والتوجهات الدقيقة للتكلفة.
- ج. تحسين العمليات: يوفر ABC معلومات تساعد في تحديد المواقع التي تكون فيها حاجة لتحسين العمليات.
- د. تقدير التكاليف: يساعد في أوامر التخطيط والتسعير لكونه يقوم بتحسين احتساب التكاليف للمنتجات وتحمله الدقيق لتكاليف كل نشاط وتحديد عائداته.

ومن هنا نصل لمجموعة من النتائج نذكر منها:

- ✓ يساعد المدراء في قرارات تسعيرية.
- ✓ يساعد أسلوب ABC في قرارات الرقابة على الأنشطة.

- ✓ يساعد أسلوب ABC في قرارات من مرحلة التصميم إلى مرحلة التسعير.
 - ✓ يساهم أسلوب ABC في إعطاء معلومات تفصيلية التي تساهم في اختيار أفضل بديل من البدائل المتاحة.
 - ✓ يساعد في إعطاء نتيجة توقعية مستقبلية.
 - ✓ يساعد في القرارات الإستراتيجية.
- يساعد أسلوب ABC القرارات الإدارية مثل:
- ✓ إعادة توزيع التكاليف على الأنشطة.
 - ✓ تقليص الزمن وتخفيض الجهد.
 - ✓ التعرف على مقدار التكاليف والعائدات من كل نشاط والتعرف على الأنشطة التي لم تحقق ربحا بالتالي تتخذ المؤسسة القرارات المناسبة باستبعاد النشاط الذي لا يعود عليها بفائدة واهتمام والتركيز على الأنشطة الفعالة.

الفرع الثاني: دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرار

يقوم دور أسلوب التكلفة المستهدفة أساسا على إلقاء الضوء حول التكاليف وسعر البيع باعتبارهم ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تنافسية خاصة أنّ التكلفة المستهدفة تطبق أسلوب هندسة القيمة.

بحيث أن هندسة القيمة تعرف على أنّها: أسلوب مكتمل لمدخل التكلفة المستهدفة، إذ يقوم بالبحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة التصميم وتخطيط المنتج مع المحافظة على الحالة الوظيفية وجودة الأداء للمنتج (الكبيجي، 2014، ص171).

ويمكن صياغة دور التكلفة المستهدفة في عملية اتخاذ القرار كالاتي:

- ✓ تساعد التكلفة المستهدفة في تحديد المكونات ذات التكلفة العالية وتعطي بدائل أقل تكلفة مع الحفاظ على الجودة المطلوبة.
- ✓ توفر الرؤية الشاملة لثغرات التكاليف والفوائد المرتبطة بكل مكون مما يساعد في اتخاذ القرار الأمثل بشأن تركيبية المكونات واستخدام الموارد.
- ✓ بناء على التكلفة المستهدفة يمكن تقييم عوائد المنتج ومدى جاذبية الإستثمار فيه هذا ما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية بشأن استمرارية المشروع أو التوجّه إلى منتج آخر.
- ✓ تساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تسعى إلى تعظيم الفائدة بأقل تكلفة في المدى المتوسط والطويل.
- ✓ تساعد على الرقابة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة.
- ✓ تساعد على القرارات التسعيرية بما يدعم تنافسية المؤسسة ويحقق أهدافها.

المطلب الثاني : دور أساليب المحاسبة الادارية النوعية في اتخاذ القرارات

تأتي جودة المنتجات في مقدمة الإهتمامات الإستراتيجية التي تواجهنا في حياتنا عموما، وفي مجال تخصصاتنا النوعية بصفة خاصة، وذلك راجع إلى التقدم العلمي والتقني المتلاحق، حيث يتجاوز مفهوم الجودة معناه التقليدي أي جودة المنتج أو الخدمة ليشمل جودة المؤسسة أو المنظمة بهدف تحسين وتطوير العمليات والأداء والتحكم في الوقت وتحقيق رغبات العملاء ومتطلبات السوق، فمن خلال ما سبق سوف نتطرق إلى مدى مساهمة الأساليب النوعية للمحاسبة الإدارية الحديثة في عملية اتخاذ القرار.

يتطلب أسلوب المقارنة المرجعية البحث عن أفضل الممارسات في المؤسسات الأخرى و تبني تلك الممارسات لتحسين الأداء، مما يجعله أسلوب مميز يساهم إسهاما فعالا في دعم عملية صناعة القرار، ومن هذه المميزات ما يلي :

أ. **المشاركة في صنع القرار** : تتضمن المقارنة المرجعية في المؤسسة أنواعا متعددة من المقارنات، مما يتيح الفرص أمام فريق المقارنة المرجعية التعرف على النماذج الأفضل في الأداء سواء الداخلية أو الخارجية، وبالتالي يكون لديهم خبرات متعددة تسمح لهم بالمشاركة في صنع واتخاذ القرارات وإيجاد الحلول المناسبة للمشكلات التي يواجهونها في العمل(حسن، 2016، ص485).

ب. **تطوير مقاييس الأداء** : القياس المرجعي هو أداة قوية لتطوير الأداء ويستخدم لإحداث تغيير بسيط أو تغيير استراتيجي للمؤسسة كما يعتبر أداة لتطبيق مجموعة متكاملة من التقنيات والأدوات الفنية لمراجعة وتطوير فاعلية الأداء للمؤسسات في أغلب الأنشطة داخل المؤسسة، لذلك يعتبر بمثابة حجر زاوية لأنشطة المؤسسة، بل وتتطلب بعض المعايير والمواصفات أن يشمل القياس المرجعي كل أنشطة العمل بالمؤسسة وهو نوع من التحسين والتغيير يسعى في النهاية لتحقيق متطلبات العميل في أعلى قيمة ممكنة من خلال مقارنة أنشطة المؤسسة المختلفة بغيرها من المؤسسات الرائدة ومحاولة نقل أفكار مناسبة في حدود قدرات المؤسسة، فعملية تحسين الاداء تعتمد على صناعة القرار في ضوء تغير التطورات والظروف المحيطة، مما يجعل عملية صناعة القرار صناعة متجددة تعمل على التطوير المستمر للاداء (شهيدى، 2014، ص80).

ج. **اتسامها بالمبادئ الأخلاقية** : تقوم المقارنة المرجعية المتميزة على مجموعة من المقومات الأخلاقية والتي تصل به إلى مقارنة مرجعية ذات كفاءة عالية، حيث أشارت المنظمة الدولية للمقارنة المرجعية إلى عدد من المبادئ الخاصة بالمقارنة المرجعية والتي تؤكد على وجوب أن تتسم بالحرص على الأخلاقيات التي أساسها تحقيق الفائدة المشتركة للطرفين ومن هذه المبادئ، مبادئ الإلتزامات القانونية، ومبادئ تبادل البيانات، ومبادئ السرية ومبادئ التفهم والفعل فالجانب الأخلاقي في تطبيق المقارنة المرجعية يتطلب أن تكون على استعداد لتزويد المؤسسات الأخرى التي تتخذك شريكا لها في المقارنة بالمعلومات المطلوبة بالأسلوب نفسه الذي حصلت من خلاله على المعلومات من المؤسسة التي اتخذتها شريكا لها في المقارنة، مما يتطلب عند جمع البيانات والمعلومات اللازمة لصناعة القرار أن تقوم على المبادئ الأخلاقية مما يجعلها قادرة على صنع قرارات جيدة (حسن، 2016، ص486).

من العناصر السابقة يمكن القول بأن عملية اتخاذ القرارات أصبحت لا تقتصر على علاج المشكلة وبذلك تصبح قرارات علاجية ولكنها أصبحت تنحى إلى تطوير الواقع والاتجاه به نحو المستقبل.

تمتاز المؤسسات الناجحة التي تطبق نظام الجودة الشاملة بأن قراراتها مبنية على حقائق وبيانات صحيحة، وليست مجرد تكهنات فردية أو إفتراضات أو توقعات مبنية على آراء شخصية، فليس بمقدور المؤسسة صناعة وإصدار القرارات الإرتجالية في عالم يتغير بخطوات متسارعة، فالقرار الذي يتم التوصل إليه يجب أن يكون سريعا ودقيقا، إذ تمثل عملية صناعة واتخاذ القرارات اعتمادا على البيانات والمعلومات، أحد المكونات التي تركز عليها إدارة الجودة الشاملة، أي أن تبني نهج جمع البيانات لتحقيق وفرة المعلومات

يعطي رؤية واضحة لصانع ومتخذ القرار عن الظروف المحيطة به، وبالتالي يساعده على اتخاذه للقرارات في ضوء تلك البيانات، وبذلك تشكل المعلومات أساسا مهما في فلسفة إدارة الجودة الشاملة، وأن طبيعة العمل الجديد يتطلب توافر المعلومات الضرورية لمختلف الموظفين بما يوسع آفاقهم وتطلعاتهم وفق المهام الجديدة التي ألفتها إدارة الجودة الشاملة (الندايوي وأبو بكر، 2016، ص 39-40)

وبما أن المؤسسة تسعى إلى إنجاز النوعية التي تلاءم حاجات ورغبات العملاء وأيضا إلى جودة سير المؤسسة في حد ذاتها فإن أسلوب الجودة الشاملة هو الأسلوب الذي يمكنها من اتخاذ القرارات التي تسمح لها بتحقيق هذا المطلب، حيث حاولنا تجسيد دور هذا الأسلوب في اتخاذ القرارات كالتالي :

أولا: استخدام أسلوب الجودة الشاملة في اتخاذ قرارات إنتاج السلع

يعد مستوى جودة المنتجات السلعية من الأمور الهامة بالنسبة للعميل فكثيرا ما يلاحظ أحجام العميل في السوق عن شراء بعض السلع المنتجة محليا وتفضيل السلع الأجنبية عليها ، ويرجع ذلك إلى الإختلاف الواضح في مستوى الجودة بين هذين النوعين من السلع، وهناك أمثلة عديدة على ذلك، فمستوى الجودة نقصد به إنتاج منتجات مطابقة للمواصفات التي وضعت من الجهة الصانعة مسبقا و ملبية لإحتياجات وتوقعات العميل ومشبعة لرغباته (فجربلولة والعليش الحسن، 2022).

مما سبق يمكن القول بأن جودة المنتجات هي العامل المؤثر على حجم استهلاك المنتج المقدم للعميل، وهنا يكمن دور حنكة وخبرة متخذ القرار حول نوعية المنتجات إذ يجب عليه تقديم أحسن المنتجات التي تمكن المؤسسة من استقطاب أو الحفاظ على أكبر عدد من العملاء، كما تساعد خبرة المديرين على وضع طرق تساعد على معرفة المعلومات الإضافية التي ينبغي عليهم البحث عنها قبل اتخاذ أي قرار، من هذا المنطلق سنحاول إيضاح دور أسلوب الجودة الشاملة في اتخاذ القرارات الإنتاجية كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (04): إتخاذ قرارات الإنتاج بناء على أبعاد الجودة

ابعاد جودة المنتج	شرح البعد	طريقة اتخاذ القرار
الجمالية (المظهر الخارجي)	أي كيف يبدو المنتج أو ما مدى إستجابة الأفراد للمنتج	يجب على متخذ القرار مراعاة مظهر المنتج الذي يلائم بيئة وسلوك العميل مثل: الطعم، اللون، الشكل، المعتقدات الخ....
الإستجابة (الثقة)	وهي مدى إستجابة المؤسسة لطلبات أو أسئلة وشكاوي العملاء	إستعداد متخذ القرارات لاستجابة متطلبات العملاء وإرضاءهم وكسب ثقتهم
مطابقة المواصفات	أي تطابق المنتج مع توقعات العميل	يجب على متخذ القرار الوفاء بالمواصفات التي تم التخطيط لها (تصميمها) أو الإتفاق عليها عند الطلب

الاداء	و هي الكيفية التي يتم بها أداء المنتج	على متخذ القرار السعي للوصول إلى الجودة المثلى من خلال خلو المنتج من العيوب وذلك عن طرق إستعمال المواد الاولية أو تطوير كفاءة الموظفين والآلات التي تمكنه من الوصول إلى هذا الهدف
--------	---------------------------------------	---

المصدر: (جيا، 2012)

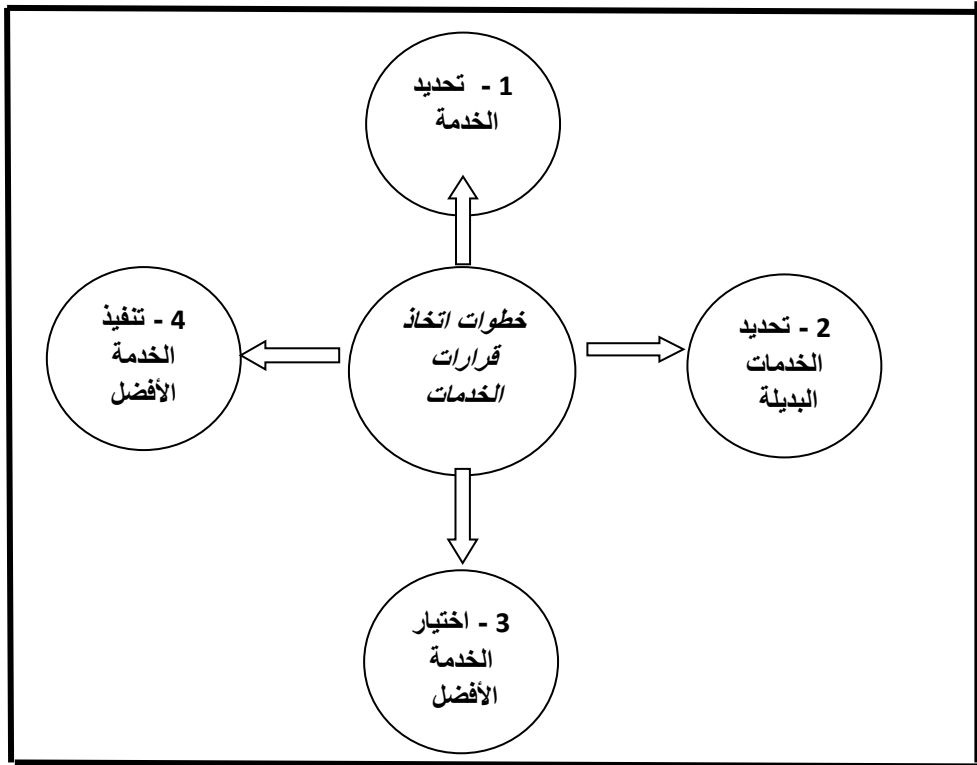
يوضح الجدول أعلاه طريقة اتخاذ قرار الإنتاج بناء على أبعاد الجودة والمتمثلة في الجمالية والتي يقصد بها المظهر الخارجي للمنتج، الإستجابة، مطابقة المنتج للمعايير الموضوعية وأداء المنتج.

ثانيا : استخدام أسلوب الجودة الشاملة في اتخاذ قرارات إنتاج الخدمات

من المعروف عنه أن جودة الخدمة من الأساسيات التي تسبق رضا العملاء، وبالتالي يؤثر هذا الرضا على القرارات المستقبلية للمؤسسة، حيث تعتبر جودة الخدمات المقدمة معيارا لدرجة تطابق الأداء الفعلي للخدمات مع توقعات العملاء لهذه الخدمة (الجازي ، 2022).

من خلال هذا يتضح أن أسلوب الجودة الشاملة يمكن متخذي القرارات من إختيار وتحديد جودة الخدمات اعتمادا على احتياجات وآراء العملاء، وذلك من خلال تطوير نوعية الخدمة أو اختيار أفضل خدمة من بين الخدمات البديلة بهدف تحقيق رضاهم.

الشكل رقم 06: خطوات اتخاذ القرارات المتعلقة بجودة الخدمة في وجهة نظر الطالبين



المصدر : (من اعداد الطالبين)

يمثل الشكل أعلاه الخطوات التي يمرّ بها متخذ القرار حول القرارات المتعلقة بجودة الخدمة، بحيث أول خطوة يبدأ بها هي تحديد الخدمة المراد الوصول إليها، ثم وضع مختلف الخدمات البديلة لها، ثم انتقاء الخدمة التي تلي جميع المتطلبات وأخيرا تطبيقها.

ثالثا : استخدام أسلوب الجودة الشاملة في اتخاذ قرارات جودة تسيير المؤسسة

على اعتبار أن إدارة الجودة الشاملة تتميز عن باقي الأساليب الإدارية بخاصية الشمولية، إذ أنها تهتم بكل مكونات وعناصر المؤسسة، وقد جاء هذا الإهتمام نتيجة الوعي بأهمية الدور الذي تلعبه على صعيد تنمية الطاقات والقدرات البشرية وتعزيزها، فالموارد البشرية يمكن أن يساهم ويقوة في تحقيق الاهداف والربح للمؤسسة (صدقاوي، 2021)، من خلال هذه الأهمية سنحاول تبين مساهمة هذا الأسلوب في اتخاذ القرارات المتعلقة بتسيير المؤسسة.

- ✓ **قرارات متعلقة بالموظفين:** كقرارات تمكين الموظفين من المشاركة في عمليات الاتصال (تبادل الآراء بين الموظّفين والمديرين) أو ترقية ومكافئة الموظفين والتحفيز ورفع مستوى جودة الانتاج.
- ✓ **قرارات المتعلقة بأداء العمليات:** وهي القرارات التي تمكن المؤسسة من أداء عملياتها بأحسن صورة كقرارات اقتناء آلات التصنيع أو قرارات شراء المواد الأولية اللازمة.

خلاصة

تمّ التطرق في هذا الفصل لمتغيري الدراسة من خلال المبحث الأول والثاني، بحيث تمّ عرض المتغير "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة" في المبحث الأول وأهم ما يشملها من تعريف ومختلف الأساليب الحديثة التي تساعد المؤسسات في عملية اتخاذ القرار، كذلك تمّ التطرق لمتغير "اتخاذ القرار" في المبحث الثاني ومعرفة ما يميزه من أنواع ومراحل وغيرها، إضافة إلى المبحث الثالث الذي اشتمل على العلاقة بين المتغيرين وأهمية كل أسلوب داخل المؤسسة لعملية صنع واتخاذ القرار لما تمده من معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب.

الفصل الثاني: اتّخاذ القرار بمؤسسة
صناعة الكوابل-بسكرة- باستخدام
الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

تمهيد

بعدها تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لمتغيرات الدراسة والمتمثلة في الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات وكذا التطرق إلى العلاقة بينهما نظريا، سنحاول في هذا الفصل دراسة العلاقة بين متغيري الدراسة على أرض الواقع وميدانيا بمؤسسة صناعة الكوابل (enicab) - بسكرة -، حيث سنتطرق أولا إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة من حيث نشأتها، هيكلها التنظيمي، منتجاتها وأهدافها في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فسنتعرف فيه طريقة المؤسسة في حساب تكاليفها .

كذلك سنتعرف على واقع استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة محل الدراسة في المبحث الثالث، حيث سنركز على أسلوب التكلفة المستهدفة نظرا لعدم توفر المعلومات الكافية لتطبيق الأساليب الأخرى في هذه المؤسسة .

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

يعدّ مركب صناعة الكوابل بسكرة من أهم المركبات الصناعية ذات الطابع الإستراتيجي على المستوى الوطني والإقليمي كذلك نظرا لقدرته التنافسية في مجال صناعة الكوابل وقدرته على تعويض المنتجات الأجنبية، بل براعته في تقنيات الإنتاج المتطورة والتي أدت إلى حصول الشركة على شهادات عالمية ووطنية بتقديمها لمنتجات عالية الجودة .

المطلب الاول : نشأة المؤسسة و تطورها

تأسست شركة ENICAB سنة 1983 وكانت تشرف على ثلاث وحدات هي :

- ✓ وحدة القبة لصناعة الكوابل ذات الضغط المتوسط وذات الضغط المنخفض.
- ✓ وحدة واد السمار بالحراش الاسلاك والكوابل الهاتفية .
- ✓ وحدة بسكرة لصناعة كوابل الطاقة (كل أنواع الكوابل).

في آخر شهر ديسمبر 1997 تمّ انفصال المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل- بسكرة عن باقي الوحدتين التي تقعان في واد السمار والقبة، وأصبحت المؤسسة مستقلة بذاتها، تقع المؤسسة في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة وتتربع على مساحة قدرها 42 هكتار منها 12 هكتار مغطاة وتشمل مباني الإدارة ورشات الإنتاج، مخازن ومواقف السيارات، أما بالنسبة للمساحة المتبقية فهي عبارة عن مساحات خضراء قد تستعمل أحيانا كمخازن إضافية عند الحاجة، في سنة 2008 خصّصت المؤسسة، وتم بيع 70% من أسهمها إلى مجمع جنرال كابل الامريكية، أما بالنسبة 30% المتبقية بقيت في يد شركات مساهمة الدولة (Société Gestion et de Participation) SGP، في سنة 2017 استحوذ مجمع كندور على 70% التي كانت في يد جنرال كابل وأصبحت المؤسسة 30% تابعة للدولة 70% تابعة لمجمع كندور بالنسبة لأهم الموظفين فهم سونلغاز والشركات الفرعية لها، وسوناطراك والشركات التابعة لها.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

الهيكل التنظيمي هو الشكل الذي يوضح العلاقات بين مختلف المستويات الإدارية وكيفية الاتصال بينها ويتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة :

- ✓ **المديرية العامة:** تكون في قمة الهرم التنظيمي تقوم بالإشراف ومتابعة سير عمل المديرية الفرعية بها وبمساعدة مجموعة من المساعدين المكلفين بعدة مهام هم:
- أ. **مساعد الرئيس المدير العام المكلف بمراقبة الحسابات:** يقوم بمراقبة الحسابات والمبالغ المالية لصادرات المؤسسة ووارداتها من أجل المحافظة على سير العمل المحاسبي بشكل دقيق وواضح.
- ب. **مساعد الرئيس المدير المسؤول على هيكل المعلوماتية والاتصال :** مهمته استلام التقارير الشهرية لمختلف أنشطة المؤسسة وتزويد مختلف الأقسام والمديرية بالبرامج وأجهزة الحاسوب للاستفادة منها في إطار شبكة المعلوماتية.

ت. مساعد رئيس المدير العام للشؤون القانونية والنزاعات: مهمته حل ومعالجة وتسوية النزاعات الداخلية والخارجية للمؤسسة.

ث. مساعد الرئيس المدير العام لضمان النوعية (الجودة): مهمته المصادقة والحكم على نوعية أو جودة المنتج ليتم تسويقه.

وتندرج ضمن المديرية العامة خمس مديريات فرعية هي:

أولاً: المديرية التقنية: في هذه المديرية تتم عملية الإنتاج لذلك فهي تعدّ من أكبر المديريات على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتضم هذه المديرية خمسة مصالح حيث تهتم كل مصلحة بمرحلة معينة من مراحل الإنتاج وهي:

✓ مصلحة القلد والظفر.

✓ مصلحة العزل والتغليف.

✓ مصلحة العزل والتغليف PCR / PVC .

✓ مصلحة تحضير المادة العازلة

✓ مصلحة صنع البكرات.

✓ مصلحة تسيير وتخطيط الإنتاج.

✓ مصلحة التوزيع.

ثانياً: مديرية الموارد البشرية: تقوم هذه المديرية بالإهتمام بشؤون الموظفين، ظروف عملهم، وسائل النقل والتجهيزات .

وتضمّ المصالح التالية :

✓ مصالح الوسائل العامة.

✓ مصلحة الوقاية.

✓ مصلحة المستخدمين.

✓ مصلحة التكوين والخدمات.

ثالثاً: مديرية الصيانة: تهتم هذه المديرية بصيانة مختلف وسائل الإنتاج والآلات الميكانيكية ووسائل لتكثيف وتأمين الطاقة الكهربائية... إلخ.

وتضم المديرية خمسة مصالح هي:

✓ مصلحة الصيانة الكهربائية.

✓ مصلحة الدراسات.

✓ مصلحة توزيع المنافع.

✓ مصلحة الصيانة.

✓ مصلحة المنهجية والمراقبة.

رابعاً: مديرية مراقبة الجودة: يتم في هذه المديرية مراقبة جودة المواد الأولية المشتراة ومراقبة المنتج التام الصنع للتأكد من مدى المطابقة للمواصفات والمقاييس المعمول بها، حيث تضم هذه المديرية مصلحتين وهما:

✓ مصلحة المخابر.

✓ مصلحة حقل التجارب.

خامساً: مديرية التموين والمبيعات: تهتم هذه المديرية بتزويد المؤسسة بالمواد الأولية المستعملة في عملية الإنتاج، كما تهتم أيضاً بمتابعة تنفيذ القرارات الخاصة بعملية تسيير المنتج النهائي وتهتم أيضاً بعملية التسويق وذلك من خلال المصالح التالية :

✓ مصلحة مشتريات المواد.

✓ مصلحة تسيير المخزون.

✓ مصلحة قطع غيار.

✓ مصلحة العبور

سادساً: مصلحة المالية والميزانية: ينصب اهتمام هذه المديرية على تسجيل العمليات المالية والمحاسبية وإعطاء صورة واضحة عن الوضع المحاسبي للمؤسسة وتضم هذه المديرية:

✓ دائرة المالية والميزانية: ويتم فيها التخطيط للميزانية المالية للمؤسسة ومعرفة مدخلاتها ومخرجاتها وتتكون من مصلحتين هما:

أ- مصلحة الميزانية.

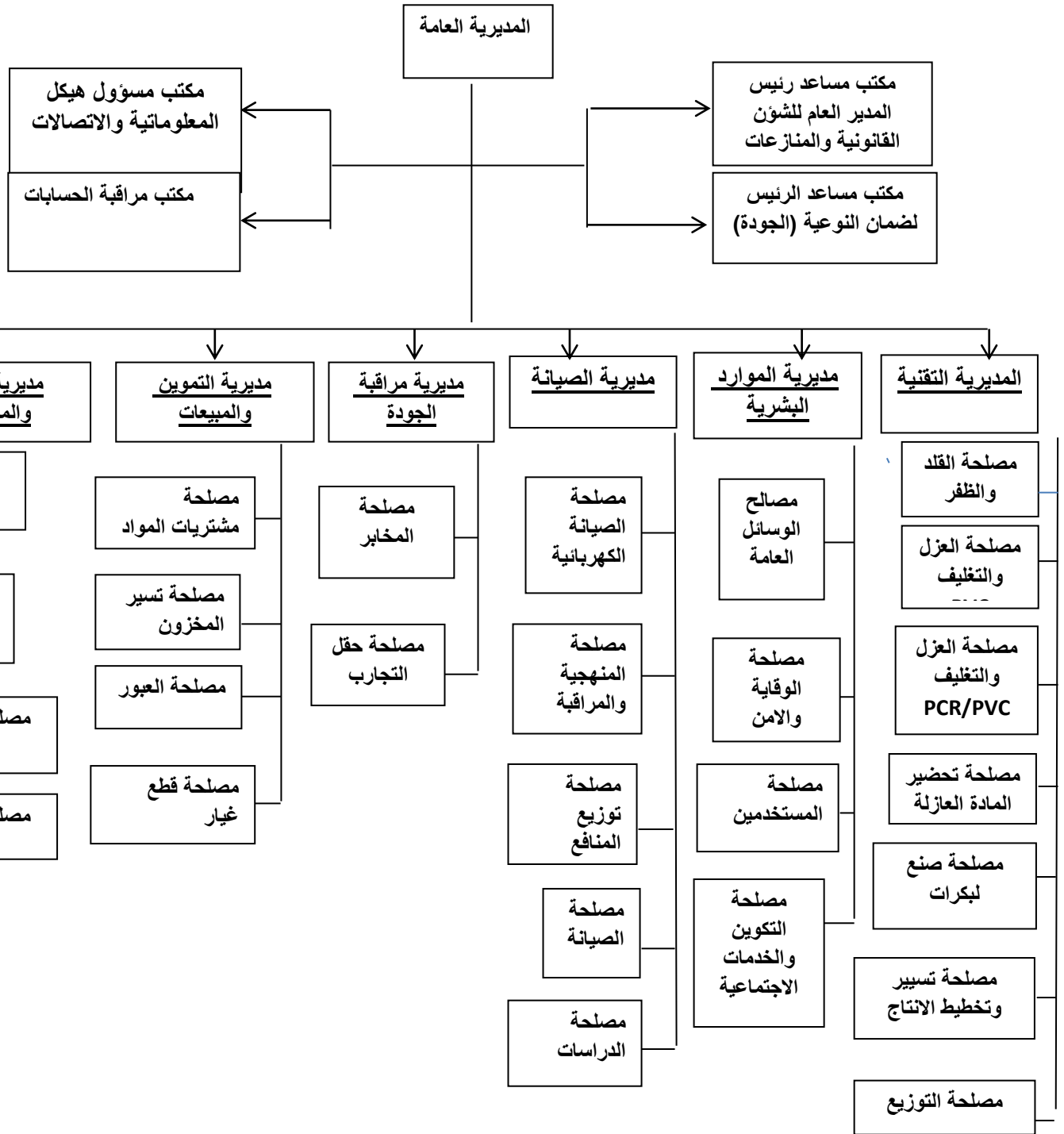
ب- مصلحة المالية.

✓ دائرة المحاسبة: تعمل على تسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء داخليا أو مع الخارج لإعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة، وتتكون هذه الدائرة من :

أ- مصلحة المحاسبة العامة.

ب- مصلحة المحاسبة التحليلية.

الشكل (07) الهيكل التنظيمي للمؤسسة:



المطلب الثالث: واقع استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية واتخاذ القرار في مؤسسة ENICAB

سيتم في هذا المطلب توضيح واقع استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات في المؤسسة محل الدراسة، وذلك بعد إستشارة مختلف مديري المصالح في هذه المؤسسة.

✓ واقع استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسة

من خلال دراستنا الميدانية تبين أنّ المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في حساب تكاليفها، بل تستخدم أسلوب التكلفة الكلية، في حين إذا إستخدمت هذه الأساليب توفر لها معلومات صادقة وذات شفافية في حساب تكاليف منتجاتها.

✓ واقع اتخاذ القرارات في المؤسسة

تتمّ عملية اتخاذ القرار في المؤسسة حسب اختصاص كل مديرية وذلك لتحقيق مبدأ اللامركزية الإدارية في اتخاذ القرار، حيث يمكن تلخيص عملية اتخاذ القرار في المؤسسة محل الدراسة كما يلي:

1. **قرارات التموين:** إنّ مديرية التموين والمبيعات هي من تقوم بعملية اتخاذ قرارات شراء المواد الأولية، وذلك على حسب احتياجات مصلحة تسيير المخزون، حيث يتمّ في هذه المرحلة التفاوض مع عدّة موردين على حسب الجودة المطلوبة والسعر الملائم.
2. **قرارات الإنتاج:** تتم عملية اتخاذ القرار المتعلقة بالإنتاج من قبل مديرية التموين والمبيعات، وذلك حسب الطلبات المقدّمة من طرف العملاء، مع العلم أنّ المؤسسة لا تقوم بإنتاج كل منتجاتها ثمّ تقوم بتخزينها، فهناك منتجات خاصة لا تنتج ولا تخزّن إلا بطلب من العميل، وهناك منتجات تنتج على حسب احتياجات المؤسسة.
3. **قرارات الجودة:** إنّ قرارات جودة المنتج تتمّ على مستوى مديرية مراقبة الجودة بعد المرور على مصلحة المخابر ومصلحة حقل التجارب لاختبار تطابق المنتج مع المعايير المعمول بها أو المتفق عليها.
4. **قرارات التمويل:** تقوم المؤسسة محل الدراسة باتخاذ قرارات التمويل على مستوى المديرية العامة وذلك بالإعتماد على التقارير الصادرة من مصلحة المحاسبة والمالية.

المطلب الرابع: منتجات المؤسسة و أهدافها**الفرع الاول: منتجات المؤسسة**

تقوم مؤسسة صناعة الكوابل enicab بسكرة بإنتاج مجموعة من المنتجات والتي تتمثل في:

- ✓ كوابل بمختلف أنواعها، يصل إنتاج المؤسسة إلى أزيد من 400 نوع من الكوابل مقسمة على مجموعات.
- ✓ بكرات ذات أبعاد مختلفة من أجل نقل الكوابل.

أولاً: إنتاج الكوابل والأسلاك بمختلف أنواعها

1. الكوابل المنزلية: هي مجموعة الكوابل التي يتراوح توترها ما بين 250 و 750 فولط، وتصنع من مادة النحاس ومادة PVC وتستخدم هذه الكوابل في الاستخدامات المنزلية.
2. الكوابل الصناعية: وهي مجموعة الكوابل التي يتراوح توترها ما بين 600 و 1.000 فولط، وتصنع من مادة النحاس والألمنيوم وتستخدم في مادة PVC و PRC كمادة عازلة وذلك حسب النوع المطلوب، تستخدم هذه الكوابل لتشغيل الآلات الصناعية كالمحركات.
3. الكوابل ذات التوتر المتوسط: يتراوح توتر هذه المجموعة من الكوابل ما بين 1.000 و 3.000 فولط، وتصنع من مادتي الألمنيوم والنحاس وتستخدم في مادة PRC كمادة عازلة، تستخدم هذه الكوابل في نقل الكهرباء من مكان لآخر.
4. الكوابل ذات التوتر العالي: هي مجموعة الكوابل التي تفوق شدة توترها 3.000 فولط، وتصنع من مادتي الألمنيوم والنحاس وتستخدم في نقل الكهرباء عبر المناطق المختلفة.

ثانياً: إنتاج البكرات

تقوم المؤسسة أيضا بإنتاج بكرات خشبية بأحجام مختلفة لتوضيب الكوابل وذلك في ورشات نجارة خاصة بصنع البكرات، وتستخدم في إنتاجها الخشب والمسامير وغيرها من المواد المساعدة.

الجدول رقم (05): أنواع الكوابل المنتجة في مؤسسة (enicab)

المنتج	النوع	التصنيف
كوابل الضغط المنخفض (BT)	كوابل منزلية	أسلاك وكوابل صلبة معزولة بمادة PVC
		أسلاك و كوابل مرنة معزولة بمادة PVC
	كوابل صناعية	كوابل صناعية معزولة بمادة PVC
		كوابل صناعية معزولة بمادة PRC
		كوابل الشبكية
كوابل الضغط المتوسط	كوابل أحادية	كوابل التوصيل
		كوابل محكمة
		كوابل غير مسلحة
	كوابل ثلاثية	كوابل مسلحة

كوابل مسلحة		(MT)
كوابل الألمنيوم غير معزولة	كوابل النقل	كوابل الضغط
كوابل الألمنيوم و الفولاذ غير معزولة		العالي
كوابل النحاس غير معزولة		(HT)

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على مصلحة الإنتاج

الفرع الثاني : أهداف المؤسسة محل الدراسة:

تحتل المؤسسة مكانة بارزة على المستوى الوطني والدولي، وتعتبر كذلك أكبر وحدة صناعية في مجال تخصصها على المستوى القاري، بالإضافة إلى السمعة التي اكتسبتها بعد حيازتها على (ISO 9001) نسخة 2015، تتمثل أهدافها كما يلي :

أهداف عامة:

- ✓ تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الكهربائية.
- ✓ تصدير منتجاتها إلى الأسواق العالمية.
- ✓ الإستغلال الأمثل لمختلف الموارد.
- ✓ إرضاء العملاء، الحفاظ عليهم وكسب ثقتهم .
- ✓ ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها ومواجهة المنافسة.
- ✓ الإهتمام بالعنصر البشري، الحفاظ عليه وتحسين ظروف عمله.
- ✓ الحفاظ على مستوى منخفض من استيراد للمواد الأولية.

أهداف سنة 2023:

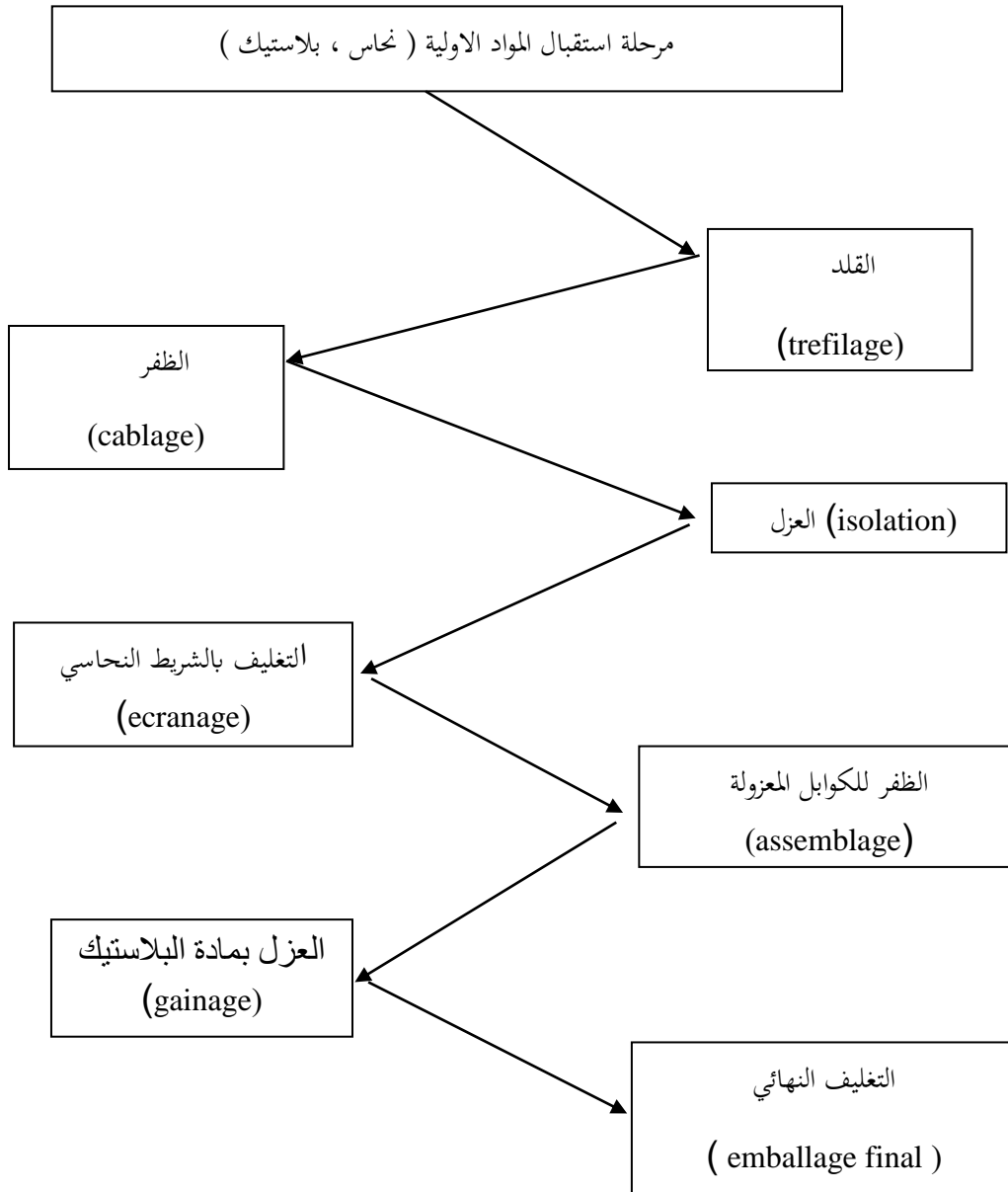
- ✓ تقوية صورة العلامة للمؤسسة.
- ✓ تحقيق استثمارات جديدة (إدخال منتجات جديدة للسوق).
- ✓ تحقيق إنتاج سنوي يعادل 11388 طن.
- ✓ تقليص النفايات والتبذير إلى ما يعادل 2,3%.
- ✓ تحقيق رقم أعمال سنوي يعادل 9,500,000,000 دج.
- ✓ توسيع شبكة التوزيع.
- ✓ اقتحام أسواق جديدة.
- ✓ استرجاع حصص السوق التابعة لسونلغاز.
- ✓ إنتاج كوابل من سوناطراك.

المبحث الثاني : طريقة حساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة

تستخدم المؤسسة محل الدراسة طريقة التكاليف الكلية في حساب تكاليفها، حيث اعتمدنا في دراستنا على تحليل أربع منتجات وهي كالتالي:

- ✓ H07 V-U1,5mm² (سلك كهربائي بسمك 1,5 مم²)
- ✓ H07 V-U2,5mm² (سلك كهربائي بسمك 2,5 مم²)
- ✓ NYM-O 2x1,5mm² (كابل كهربائي بسمك 1,5X2 مم²)
- ✓ NYM-O 2X2,5mm² (كابل كهربائي بسمك 2,5X2 مم²)

الشكل (08): مراحل إنتاج في المؤسسة محل الدراسة



المطلب الاول : إستعمالات كل منتج من مواد اولية و الآلات

أولاً: منتج سلك كهربائي بسلك 1,5 مم²الجدول رقم (06): استعمالات منتج H07 V-U1,5mm²

سرعة الآلة (متر / دقيقة)	اسم العملية	رمز الآلة	الآلات المستعملة في عملية الانتاج
230	عزل السلك النحاسي بمادة البلاستيك	ES10	
300	التغليف النهائي	CR34	
الكمية المستعملة (كلغ / 1000 متر)	اسم المادة	رمز المادة	المواد الاولية المستعملة في عملية الانتاج
12.70	سلك نحاسي	TO10607	
7.218	مادة البلاستيك	PVC 16A	

المصدر : من إعداد الطالبين اعتماداً على وثائق المؤسسة

من خلال جدول استعمالات المنتج (سلك كهربائي بسلك 1,5 مم²) تبين أنه لإنتاج هذا المنتج يجب توفر آلتين الأولى لعملية عزل السلك النحاسي بمادة البلاستيك بسرعة 230 (متر/دقيقة) والأخرى لعملية التغليف النهائية بسرعة 300 (متر/دقيقة)، كما تستعمل مادتين أوليتين وهما النحاس من نوع TO10607 بكمية 12.70 (كلغ/1000م) وكذلك مادة البلاستيك من نوع PVC 16A بكمية 7.218 (كلغ/1000م).

ثانياً : منتج سلك كهربائي بسلك 2,5 مم²الجدول رقم (07): استعمالات منتج H07 V-U2,5mm²

سرعة الآلة (متر / دقيقة)	اسم العملية	رمز الآلة	الآلات المستعملة في عملية الانتاج
209	عزل السلك النحاسي بمادة البلاستيك	ES10	
300	التغليف النهائي	CR34	
الكمية المستعملة (كلغ / 1000 متر)	اسم المادة	رمز المادة	
20.95	سلك نحاسي	TO10706	

10.179	مادة البلاستيك	PVC 16A	المواد الاولية المستعملة في عملية الانتاج
--------	----------------	---------	---

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال جدول الإستعمالات المنتج (سلك كهربائي بسمك 2,5 مم²) نلاحظ أن الآلات المستعملة في هذا المنتج هي نفس الآلات المستعملة في المنتج السابق، حيث يكمن الفرق في سرعة الآلة ES10 في عملية العزل بسرعة 209 (متر في الدقيقة)، أما المواد الاولية فتختلف في الكمية المستعملة، حيث تستعمل 20.95 (كغ/ 1000م) من النحاس و 10.179 (كغ/1000م) من البلاستيك.

ثالثا : منتج كابل كهربائي بسمك 1,5X2 مم²

الجدول رقم (08): استعمالات منتج NYM-O 2X1,5mm²

سرعة الآلة (متر /دقيقة)	إسم العملية	رمز الآلة	الالات المستعملة في عملية الانتاج
300	عزل السلك النحاسي بمادة البلاستيك	ES10	
66	ظفر الاسلاك المعزولة	CB04	
116	التغليف بمادة البلاستيك	ET11	
60	التغليف النهائي	CR44	
الكمية المستعملة (كلغ / 1000 متر)	اسم المادة	رمز المادة	المواد الاولية المستعملة في عملية الانتاج
25.627	سلك نحاسي	TO10601	
6.149	حبيبات PVC لون ازرق	PVC 16A	
6.149	حبيبات PVC لون بني	PVC 16A	
33.881	بلاستيك التغليف الخارجي	PVC 13A	
49.529	بلاستيك الحشو الداخلي	PVC 05A	

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ في الجدول السابق أنه يمكن تحويل المنتج سلك كهربائي إلى منتج كابل كهربائي باضافة مجموعة من الآلات حيث تستعمل آلة لظفر الأسلاك الكهربائية بسرعة 66 م/د كما تستعمل آلة لتغليف وحشو الأسلاك المظفورة بسرعة 116م/د وكذلك

آلة لعملية التغليف النهائي بسرعة 60م/د وكذلك تستعمل مواد إضافية لعملية التغليف الخارجي بكمية 33.811 كغ/1000م من مادة البلاستيك PVC13A، و 49.529 كغ/1000م من مادة PVC05A للحشو الداخلى.
 رابعا: منتج كابل كهربائي بسلك 2,5X2 مم²

الجدول رقم (09): استعمالات منتج NYM-O 2X2, 5mm²

سرعة الآلة (متر /دقيقة)	اسم العملية	رمز الآلة	
300	عزل السلك النحاسي بمادة البلاستيك	ES10	الآلات المستعملة في عملية الانتاج
50	ظفر الاسلاك المعزولة	CB04	
74	التغليف بمادة البلاستيك	ET11	
60	التغليف النهائي	CR44	
الكمية المستعملة (كلغ / 1000 متر)	اسم المادة	رمز المادة	
42.11	سلك نحاسي	TO10601	المواد الاولية المستعملة في عملية الانتاج
8.927	حبيبات PVC لون ازرق	PVC 16A	
8.927	حبيبات PVC لون بني	PVC 16A	
47.013	بلاستيك التغليف الخارجي	PVC 13A	
57.411	بلاستيك الحشو الداخلي	PVC 05A	

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال هذا الجدول نلاحظ أنه تم إنتاج هذا المنتج بنفس الآلات المستعملة في المنتج السابق، لكن ليس بنفس السرعة حيث انخفضت سرعة الظفر بسرعة 16 م/د كما انخفضت سرعة التغليف والحشو بسرعة 42 م/د، أما بالنسبة للمواد المستعملة فهي نفسها في المنتج السابق ولكن بكميات مختلفة.

المطلب الثاني : تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة لانتاج 1000م لشهر ديسمبر 2022

أولا: تكلفة شراء النحاس

الجدول رقم (10): تكلفة شراء مادة النحاس

اسلاك نحاسية			المنتج
تكلفة الشراء (دج)	السعر (دج)	الكمية (كلغ)	
13542	1066.3	12.70	سلك كهربائي بسلك 1,5 مم ²
22339	1066.3	20.95	سلك كهربائي بسلك 2,5 مم ²
27326	1066.3	25.627	كابل كهربائي بسلك 2X1,5مم ²
44903	1066.3	42.11	كابل كهربائي بسلك 2X2,5مم ²
108110	مجموع تكاليف شراء النحاس		

المصدر : من إعداد الطالبين إعتقادا على وثائق المؤسسة

يوضح الجدول أعلاه تكلفة شراء مادة النحاس لكل منتج على حدى وكذا التكلفة الاجمالية ، حيث نلاحظ اختلاف في كمية استعمال هذه المادة على حسب الكمية المستعملة في إنتاج كل منتج.

ثانيا: تكلفة شراء مادة PVC 16A

الجدول رقم (11): تكلفة شراء مادة PVC 16A

PVC 16A			المنتج
تكلفة الشراء (دج)	السعر (دج)	الكمية (كلغ)	
1613.2	223.5	7.218	سلك كهربائي بسلك 1,5 مم ²
2275	223.5	10.179	سلك كهربائي بسلك 2,5 مم ²
3990.4	223.5	8.927+ 8.927	كابل كهربائي بسلك 2X1,5مم ²

2748.6	223.5	6.149 + 6.149	كابل كهربائي بسمك 2X2,5م ²
10626.8	مجموع تكاليف حبيبات PVC 16A		

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة

يوضح الجدول السابق تكلفة شراء البلاستيك من نوع PVC 16A لكل منتج وكذا التكلفة الإجمالية، حيث نلاحظ الفرق بين تكلفة شراء هذه المادة في كل منتج بسبب كمية الإستعمالات في كل منتج . كما نلاحظ اختلاف الكمية المستعملة من هذا المنتج رغم تساوي قطر النحاس المستعمل بين المنتجات من نفس القطر (2X2.5 mm² و 2.5 mm²) وكذلك (2X1.5 mm² و mm²) وهذا بسبب زيادة نوعين من البلاستيك لعملية الحشو الداخلي للكابل وعملية التغليف الخارجي في المنتجين (2X1.5 mm² و 2X2.5 mm²).

ثالثا: تكلفة شراء بلاستيك الحشو الداخلي PVC13A

الجدول رقم (12): تكلفة شراء مادة PVC 13A

PVC 13A			المنتج
تكلفة الشراء (دج)	السعر (دج)	الكمية (كغ)	
4395	130	33.881	كابل كهربائي بسمك 2X1,5م ²
6111.69	130	47.013	كابل كهربائي بسمك 2X2,5م ²
10506.69	مجموع تكاليف شراء بلاستيك الحشو الداخلي PVC 13A		

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة

يبين الجدول السابق تكلفة شراء مادة PVC 13A لكل منتج وكذا التكلفة الاجمالية، حيث نلاحظ أن هذه المادة لا تدخل إلا في صناعة الكوابل (2X1.5 mm² و 2X2.5 mm²)، كما نلاحظ الإختلاف في كمية استعمال هذا النوع حسب نوع وسمك الكابل.

رابعا: تكلفة شراء بلاستيك التغليف الخارجي PVC 05A

الجدول رقم (13): تكلفة شراء مادة PVC 05A

PVC 05A			المنتج
تكلفة الشراء (دج)	السعر (دج)	الكمية (كغ)	
4952.9	100	49.529	كابل كهربائي بسمك 2X1,5م ²

5741.1	100	57.411	كابيل كهربائي بسمك 2X2,5م ²
10694	مجموع تكاليف شراء بلاستيك التغليف الخارجي PVC 05A		

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة

يوضح الجدول السابق التكاليف الاجمالية وتكلفة كل منتج من استعمال هذه المادة حسب الكمية المستعملة في كل منتج.

المطلب الثالث : حساب سعر تكلفة المنتجات حسب طريقة التكاليف الكلية لكل منتج لشهر ديسمبر 2022

سنحاول من خلال الجدول الآتي توضيح سعر تكلفة إنتاج (1000 م) من كل نوع من المنتجات.

الجدول رقم (14): سعر تكلفة المنتجات لكل (1000 م)

المنتجات (1000 متر)				التكاليف	
NYM-O 2X2,5mm كابيل كهربائي بسمك 2,5X2 م ²	NYM-O 2x1,5mm كابيل كهربائي بسمك 1,5X2 م ²	H07 V- U2,5mm ² سلك كهربائي بسمك 2,5 م ²	H07 V- U1,5mm ² سلك كهربائي بسمك 1,5 م ²		
44903	27326	22339	13542	سلك نحاسي	تكلفة
2748.6	3990.4	22750	1613.2	PVC16A	المواد
6111.69	4395	-	-	PVC13A	الاولية
5741.1	4952.9	-	-	PVC05A	المستعملة
59504.39	40664.3	24614	15155.6	مجموع تكاليف المواد الاولية	
970	630	390	240	تكاليف ملحقه للمواد الأولية	
550	360	220	140	التموينات الاخرى	
150	100	60	40	الخدمات الخارجية	
190	120	80	50	الخدمات الخارجية الاخرى	
2920	1910	118	720	أجور العمال	

660	430	270	160	الضرائب و الرسوم والأعباء العملياتية الأخرى
1270	830	510	320	الأعباء المالية
1340	870	540	330	اهتلاك الآلات
8050	5260	3250	1990	مجموع التكاليف الأخرى
67554.39	45924.3	27864	17145.6	تكلفة الإنتاج
76000	49000	29000	19000	سعر البيع
8445.61	3075.7	1136	1854.4	هامش الربح (سعر البيع - سعر التكلفة)
%12.5	%6.69	%4.07	%10.82	نسبة الهامش

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة

يتبين من خلال الجدول السابق أن تكاليف الإنتاج للمنتجات الأربعة تختلف وهذا راجع إلى اختلاف تكاليف شراء المواد الأولية المستعملة من جهة واختلاف الأعباء المختلفة لإنتاج كل منتج على حسب الطاقة الانتاجية (آلات، يد عاملة، اهتلاك آلة صنع المنتج.... الخ) من جهة أخرى، كذلك نلاحظ اختلاف في نسبة هامش الربح لكل منتج وهذا راجع إلى سياسة المؤسسة في تسعير منتجاتها .

المبحث الثالث: واقع استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة محل الدراسة

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الإدارية الحديثة والتي تساعد متّخذي القرارات في المؤسسة على تحديد تكلفة منتجاتها والعمل على تخفيضها مع الأخذ بعين الإعتبار جودة المنتج، فكون المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم هذا الأسلوب في حساب تكاليفها سنحاول في هذا المبحث تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتجات الأربعة لوجود نوع من المنافسة لهذه المنتجات بسبب حجم الطلب الكبير في السوق.

المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتسعير منتجات محل الدراسة

تحدد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف والذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق عند المنافسين، أو السعر الذي يحقق رضا العملاء من خلال دراسة السوق، وكذلك من خلال تحديد الربح المستهدف المراد تحقيقه.

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

لتحديد التكلفة المستهدفة يجب توفر سعر البيع المستهدف و كذا هامش الربح المستهدف

أولاً: تحديد سعر البيع المستهدف

يتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال دراسة السوق ومنتجات المؤسسات المنافسة مثل (إيليكترو كابل، السويدي إيليكتريك ومؤسسة أكيلاك اينارجي)، وإجراء دراسة استقصائية مع العملاء من أجل تحقيق رضاهم.

الجدول رقم (15): تحديد أسعار البيع المستهدفة ومقارنتها بالأسعار الفعلية

المنتج	سعر البيع الفعلي (دج)	سعر البيع المستهدف (دج)	الفرق (دج)
H07 V-U1,5mm ² سلك كهربائي بسمك 1,5 مم ²	19000	18700	300
H07 V-U2,5mm ² سلك كهربائي بسمك 2,5 مم ²	29000	28500	500
NYM-O 2x1,5mm كابل كهربائي بسمك 1,5X2 مم ²	49000	48500	500
NYM-O 2X2,5mm كابل كهربائي بسمك 2,5X2 مم ²	76000	7500	1000

المصدر : من إعداد الطالبين اعتماداً على آراء العملاء وأسعار المؤسسات المنافسة

ثانياً: تحديد هامش الربح المستهدف

بعد استشارة مدير التموين والمبيعات ومدير المالية والمواصلة مع المسير العام للمؤسسة محل الدراسة، سنعمد على النسب التالية كهامش ربح في الجدول الموالي.

الجدول رقم(16): هامش الربح المستهدف

هامش الربح المستهدف	المنتج
%10.82	H07 V-U1,5mm ² سلك كهربائي بسلك 1,5 مم ²
%4.07	H07 V-U2,5mm ² سلك كهربائي بسلك 2,5 مم ²
%6.69	NYM-O 2x1,5mm كابل كهربائي بسلك 1,5X2 مم ²
%12.5	NYM-O 2X2,5mm كابل كهربائي بسلك 2,5X2 مم ²

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على هامش الربح الفعلي

المطلب الثاني : التكلفة المستهدفة وعلاقتها بالقرارات التسعيرية لمنتجات المؤسسة محل الدراسة

يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على تقليص التكاليف خلال مرحلة الإنتاج وذلك في مرحلة التصميم والتطوير مع الحفاظ على نفس الجودة أو تحسينها، وفيما يلي تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة لعينة منتجات المؤسسة محل الدراسة.

أولا: التكلفة المستهدفة للمنتج H07 V-U1,5mm² سلك كهربائي بسلك 1,5 مم² لكل (1000م)

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة = 18700 - (0.108 التكلفة المستهدفة)

18700 = التكلفة المستهدفة 1.108

التكلفة المستهدفة = 16877.2563

ثانيا: التكلفة المستهدفة للمنتج H07 V-U2,5mm² سلك كهربائي بسلك 1,5 مم² لكل (1000م)

التكلفة المستهدفة = 28500 - (0.0407 التكلفة المستهدفة)

28500 = التكلفة المستهدفة 1.0407

التكلفة المستهدفة = 27385.4137

ثالثا: التكلفة المستهدفة للمنتج NYM-O 2x1,5mm كابل كهربائي بسلك 1,5X2 مم² لكل (1000م)

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 48500 - (0.0669 \text{ التكلفة المستهدفة})$$

$$1.0669 = 48500 \text{ التكلفة المستهدفة}$$

$$45458.8059 = \text{التكلفة المستهدفة}$$

ثالثا: التكلفة المستهدفة للمنتج NYM-O 2x1,5mm كابل كهربائي بسلك 1,5X2 مم² لكل (1000م)

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 75000 - (0.125 \text{ التكلفة المستهدفة})$$

$$1.125 = 75000 \text{ التكلفة المستهدفة}$$

$$66666.6667 = \text{التكلفة المستهدفة}$$

ويبين الجدول التالي مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المستهدفة، وتحديد فجوة التكاليف

الجدول رقم (17): مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المستهدفة

المنتج	التكلفة الفعلية (دج)	التكلفة المستهدفة (دج)	الفجوة التكاليفية (دج)
H07 V-U1,5mm ² سلك كهربائي بسلك 1,5 مم ²	17145.6	16877.2563	268.3437
H07 V-U2,5mm ² سلك كهربائي بسلك 2,5 مم ²	27864	27385.4137	478.5863
NYM-O 2x1,5mm كابل كهربائي بسلك 1,5X2 مم ²	45924.3	45458.8059	465.4941
NYM-O 2X2,5mm كابل كهربائي بسلك 2,5X2 مم ²	67554.39	66666.6667	887.7233

المصدر : من إعداد الطالبين

وفقا للجدول السابق وبتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتجات السابقة تم تحديد الفجوة التكاليفية لكل منتج، حيث أن التكلفة المستهدفة للمنتج (H07 V-U1,5mm² سلك كهربائي بسلك 1,5 مم²) تقلّ عن تكلفته الفعلية بـ 268.3437 دج، وكذلك بالنسبة للمنتج (H07 V-U2,5mm² سلك كهربائي بسلك 2,5 مم²) فإنّ تكلفته المستهدفة تقلّ عن تكلفته الفعلية بـ 478.5863 دج، وأيضا المنتج (NYM-O 2x1,5mm كابل كهربائي بسلك 1,5x2 مم²) تقلّ تكلفته المستهدفة عن تكلفته الفعلية بمقدار 465.494، كما يتضح أيضا أن المنتج (NYM-O 2x2.5mm كابل كهربائي بسلك 2.5x2 مم²) تكلفته الفعلية بقدر 887.7233 دج، وهذا يُعتبر مؤشر إيجابي يدفع المؤسسة إلى تطبيق هذا الأسلوب.


ومّا سبق نتقدم المؤسسة بجملة من الإقتراحات لتخفيض التكلفة الفعلية والوصول إلى التكلفة المستهدفة بحيث على متخذي

القرار يقوموا بـ:

- ✓ البحث عن موردين يوفّروا المادة الأولية بسعر أقلّ والجودة المطلوبة.
- ✓ تبني أسلوب JIT من أجل التقليل قدر الإمكان من تكاليف التخزين.
- ✓ إعادة النظر في تكاليف الإنتاج ومحاولة تخفيضها مع المحافظة على الجودة.
- ✓ تقليل تكاليف الإدارة والمكاتب من خلال استخدام التكنولوجيا.
- ✓ تخفيض تكاليف الطاقة باستبدال المعدات غير كفؤة بأخرى أكثر كفاءة أو تطبيق تقنيات توليد الطاقة مثل الألواح الشمسية.

خلاصة

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين بأن المؤسسة محل الدراسة لها قسم خاص بالمحاسبة التحليلية حيث تطبق أسلوب التكلفة الكلية في تحديد تكاليف الإنتاج، كما أنها تتبع الطريقة التقليدية في تحديد أسعار منتجاتها وهذا ما ينعكس سلبا على القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات، وعليه حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال البحث على السعر المناسب والذي يحقق للمؤسسة رضا عملائها وكذلك تحقيق أهدافها.



خاتمة

على ضوء ما تم دراسته في هذه الدراسة حاولنا تناول المفاهيم العامة التي تقوم عليها المحاسبة الإدارية الحديثة كونها تمثل الركيزة الداعمة لإدارة المؤسسة في ضبط تكاليفها وجودة منتجاتها ، وباعتبارها نظام معلومات يختص بإنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة لصنع القرارات وخلق ميزة تنافسية تساعد على التفوق والتميز .

سمحت لنا الدراسة الميدانية التي تمت بمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة - بمعرفة أن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تساعد في عملية اتخاذ القرارات وذلك بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .

إختبار صحة فرضيات الدراسة

✓ اختبار صحة الفرضية الأولى: "تساعد الأساليب الكمية للمحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات"، تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال دراسة أسلوب ABC وأسلوب التكلفة المستهدفة، حيث توصلنا بأن تطبيق هذه الأساليب يساعد بشكل كبير في عملية اتخاذ القرارات وخاصة القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف

✓ اختبار صحة الفرضية الثانية: "تساعد الأساليب النوعية للمحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات"، تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال دراسة أسلوب القياس المرجعي وأسلوب إدارة الجودة الشاملة، حيث تبين بأن الأساليب النوعية تساعد في عملية اتخاذ القرار خاصة القرارات التي تركز على جودة المنتج ورضا العميل.

✓ اختبار صحة الفرضية الثالثة: "لا تطبق المؤسسة محل الدراسة أي أسلوب من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية" تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة التطبيقية وذلك باستفسار قسم المحاسبة التحليلية حيث تم التأكيد على استخدام طريقة التكاليف الكلية في حساب تكاليفها

✓ اختبار صحة الفرضية الرابعة: "تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في حال تطبيقها بالمؤسسة في اتخاذ القرارات"، تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة التطبيقية وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث تم التوصل إلى أنها تساهم فعلا في اتخاذ القرارات التسعيرة.

1. النتائج

من خلال ما عرض في الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى مجموعة من النتائج تمثلت فيما يلي:

1-1. نتائج الدراسة النظرية:

✓ يهدف تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية إلى تقديم معلومات تساعد في تحسين عملية اتخاذ القرارات.

✓ يؤثر تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية على تحسين جودة المنتجات وتخفيض تكلفة الإنتاج .

- ✓ أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة هو الأسلوب المنطقي والعاقل في توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات النهائية.
- ✓ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف الإنتاج قبل حدوثها وذلك بالتحديد المسبق للسعر المطلوب في السوق.
- ✓ يمكن أسلوب المقارنة المرجعية المؤسسة من مقارنة أداءها مع أداء المؤسسات الأخرى مما يساعدها على اتخاذ قرارات دقيقة وخلق ميزة تنافسية.
- ✓ لا يقتصر أسلوب الجودة الشاملة على جودة إنتاج السلع والخدمات فقط بل يتجاوز ذلك ليشمل جودة تسيير المؤسسة.

1-2. نتائج الدراسة الميدانية

- ✓ رغم المزايا الناتجة عن تطبيق بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كونها غير مكلفة وسهلة التطبيق إلا أنه تم ملاحظة غيابها في المؤسسة محل الدراسة.
- ✓ تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الطريقة التقليدية في حساب تكاليفها مما قد يؤدي إلى التخصيص غير الرشيد للتكلفة، وبالتالي تخفيض جودة القرارات كقرارات التسعير .
- ✓ لا يتمتع المحاسبون والإداريون في المؤسسة محل الدراسة بالكفاءة اللازمة التي تمكنهم من تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- ✓ يساعد تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحقيق رضا العملاء من خلال المساهمة في توفير المنتجات بالجودة والتكلفة اللازمة .
- ✓ يمكن للمؤسسة تخفيض تكاليفها من خلال اعتمادها على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ✓ تستخدم المؤسسة آليات تقليدية في عملية الإنتاج مما قد يؤدي إلى تخفيض جودة الإنتاج.

2. الإقتراحات:

- بناء على النتائج السابقة، وانطلاقاً من هذه الدراسة يمكننا اقتراح مجموعة من التوصيات كالاتي:
- ✓ إعطاء قدر أكبر من الإهتمام من قبل المؤسسة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية التي تخدم مصلحة المؤسسة والتي تساعدها على مواكبة التطورات الحاصلة.
- ✓ القيام بدورات تدريبية لمحاسبي المؤسسة محل الدراسة من أجل إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة محاولة تبني أسلوب التكلفة المستهدفة لما يقدمه هذا الأسلوب من مزايا في تحسين سياسة التسعير مما يحقق مزايا تنافسية.

✓ على المؤسسة أن تستخدم تكنولوجيا رقمية تساعدها على التحديد الدقيق للتكاليف مما يمكنها من توزيع تكاليفها بشكل عادل على المنتجات.

3. آفاق البحث:

من خلال هذا الموضوع الذي يمس جوانب متعددة منها أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ومساهمتها في عملية اتخاذ القرارات، يمكن طرح الآفاق المستقبلية لهذا الموضوع في النقاط التالية:

✓ مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في خلق ميزة تنافسية في المؤسسات الاقتصادية

✓ مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في ترشيد التكاليف

قائمة المراجع

أ. المقالات

1. أبو الذهب دينا أحمد عبد الغفار. أثر أسلوب القياس المرجعي في ترشيد قرارات الإستثمار في البنوك التجارية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة.
2. بابكر موسى عيسى محمد، كداتسة عائشة، وبراقي عيسى. (2019)، إستخدام مدخل القياس المرجعي لخفض تكاليف الخدمات المصرفية ودعم المقدرة التنافسية للمصارف، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، مج8، ع 01.
3. بلعوج حسين، وعريوة معاد. (2019)، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.
4. بن البار محمد، ومهني بوريش. (2021 أ)، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، مج09، ع 01.
5. بن البار محمد، ومهني بوريش. (2021 ب)، مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تحقيق سعر تكلفة المنتجات، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، مج 13، ع 02.
6. بن رمضان عمر. (2017)، جودة الإدارة الجامعية بين اتخاذ القرار واتخاذ القرار والإستقرار في العمل، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، ع31.
7. بوحلرود فتيحة، هوباجي حمزة، وسالم ياسمين. (2020)، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، مج5، ع 1.
8. تومي ميلود، وعزوز نعيمة. (2013)، دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، الجزائر، ع14.
9. حسن جبل حامد. (2016)، المقارنة المرجعية مدخل لدعم صناعة القرار الجامعي، دراسات عربية في التربية وعلم النفس، ع 76.
10. حولية يحيى، وبورعدة حورية. (2022)، برامج التدريب ودورها في تحقيق الجودة الشاملة، مجلة التكامل الاقتصادي، مج 10، ع 03.
11. خلايفة ربحانة، وبن خليفة حمزة. عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، مج 6، ع 02.

12. سالم خالد محمد رحيل. (2015)، التقييم المحاسبي لفعالية أسلوب القياس المرجعي بهدف إحتواء الخطر الإستراتيجي الناتج عن عدم رضا العملاء، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مج 8، ع03.
13. سدير رشيد، وبوفاسة سليمان. (2022)، واقع استخدام أسلوب القياس المرجعي في البنوك الجزائرية، مجلة دراسات إقتصادية، مج 22، ع 02.
14. سلامي عمار، وتريرات أيمن. (2021)، إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقياس التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، مج 6، ع3.
15. شهيدي محمد. (2014)، القياس المقارن لتحسين الاداء في المؤسسات الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية، المج9، ع 9.
16. صدقاوي كمال. (2021)، إدارة الجودة الشاملة في منظمات الاعمال وتحدي ممارسة تسيير الموارد البشرية، مجلة دراسات اقتصادية، مج 21، ع 01.
17. الطنطاوي هبة السيد، وعساف سوسن فوزي. (2023)، أثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية ريادة التكلفة، مجلة البحوث المحاسبية، ع 01.
18. علي جيا محمد. (2012)، العلاقة بين رضا العملاء وتحسين جودة المنتجات، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مج 7، ع2.
19. عمدوم زكريا، وبوقفة عبد الحق. (2020)، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار، ايليزي، مج 5، ع1.
20. فجر بلولة والحسن العليش. (2022)، ضبط جودة الانتاج ودورها في رضا المستهلك، مجلة العلوم الانسانية والطبيعية، مج3، ع6.
21. قرون ملا، وجوامع سماعين. (2022)، مساهمة أداة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مج 07، ع02.
22. قمازي نجوم، وكواشي مراد. مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية - دراسات إقتصادية، مج 30، ع01.
23. مراوي رشيدة، وزعور نعيمة. (2021)، مساهمة الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، مج 6، ع2.

24. مسعودي سارة، وسماش كمال. (2022)، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مجلة الباحث الاقتصادي، مج 10، ع01.
25. المشهداني لمياء محمد حاسم. (2019)، واقع تطبيق مراحل إدارة الجودة الشاملة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والإقتصادية، مج 09، ع02.
26. مصطفى يوسف عبد المعطي وبن شعبان عثمان. (2019)، معوقات صنع القرار واتخاذها لدى مديري مدارس التعليم الأساسي بجمهورية مصر العربية، مجلة جامعة الغيوم للعلوم التربوية والنفسية، مصر، ع11.
27. يوسف زينب جبار، وعودة هيفاء عبد الغني. (2014)، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية (دراسة حالة)، مجلة جامعة بابل، المعهد التقني، بصرة، مج22، ع4.
- ب. الكتب
28. الأشهب نوال عبد الكريم. (2015)، اتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها. المملكة الأردنية: دار مجد للنشر والتوزيع.
29. باسيلي مكرم عبد السميع. (2020)، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، المنصورة: المكتبة العصرية.
30. بربري محمد. (2022)، محاسبة تحليلية، عمان، الأردن: دار اليازوري.
31. بكوش لطيفة. (2021)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.
32. التكريتي إسماعيل تحسين. (2009)، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
33. الجازي علي سويلم. (2022)، نظم المعلومات الاستراتيجية ودورها في تحسين جودة الخدمات الحكومية، عمان، الأردن: دار الخليج للنشر والتوزيع.
34. الجمال رشيد. (2007)، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
35. جمعة أحمد حلمي. (2015)، المحاسبة الإدارية (التخطيط والرقابة وصنع القرار)، ط2، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
36. الحريري محمد سرور. (2016)، المحاسبة الإدارية المتقدمة، ط1، عمان، الأردن: الدار المنهجية للنشر والتوزيع.
37. دودين أحمد يوسف. إدارة الجودة الشاملة، ط1، المملكة الأردنية الهاشمية: الاكاديميون للنشر والتوزيع.
38. الزويلف أنعم محسن حسن. (2022)، المحاسبة الإدارية، عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية.
39. سعيد شوقي طارق. (2018)، محاسبة الشركات، عمان، الأردن: دار غيداء للنشر والتوزيع.
40. عبد السميع محمد، وطبيعة أحمد. (2009)، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، عمان: دار جليب الزمان.


41. عمر عبد اللطيف إمام حاج، وأحمد زين العابدين عالم مصطفى. (2011)، المحاسبة الإدارية، صنعاء: دار الكتاب الجامعي.
42. فاطمة بدر، وصباغ معاذ. (2020)، الإجازة في علوم الإدارة. الجمهورية العربية السورية: الجامعة الافتراضية السورية.
43. ماهر أحمد. (2008)، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار. مصر: الدار الجامعية الإسكندرية.
44. النداوي سلمان زيدان، وأبو بكر عبد الولي إسحاق. (2016)، تنمية المجتمعات في ضوء إدارة الجودة الشاملة، عمان، الأردن: مركز الكتاب الأكاديمي.
- ج. الأطروحات والرسائل الجامعية
45. العيفة رحيمة. (2021)، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرار المالي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
46. الشريف جاب الله. (2016)، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والمالية غير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر.
47. بن السعيد أمين. (2010)، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
48. شايبو نور الشام موسى. (2019)، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي، أطروحة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان.
49. زملط إياد سليم. (2013)، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإئتمانية لشركات المساهمة، رسالة الماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
50. سالم ياسين. (2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3.
51. مخلخل زوينة. (2020)، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التمويلية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
52. مداحي عثمان. دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر.
53. مغازي تيسير عبد القادر. (2009)، نمط القيادة السائد في مديريات التربية والتعليم بمحافظة غزة وعلاقته بصنع القرار التربوي من وجهة نظر الموظفين بها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
54. موالى جمال. (2001)، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية ودوره في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر.

55. يحياوي خديجة. (2022)، محاضرات في نظرية اتخاذ القرار، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

A. Artcils

56. Siddiqui, M.U., & Nadaf, Z.A. (april 2015). "Decision Making in Action: Variants and Styles ". india: Aligarh Muslim University Aligarh, Vol. 01.



الملاحق

الملحق (01): بطاقة تقنية للمنتج H07V6U2.5MM2 (سلك كهربائي بسمك 1.5م 2

enicab

PRESCRIPTION DE FABRICATION

CODE ARTICLE	DESCRIPTION	TENSION	Mètres	φ CURB mm	PAGE
1P26107MRE	H07 V-U2,5mm ²	450/750V	1000	39,98	1

MACHINE	DESCRIPTION DE L'OPERATION	VITESSE MTS/MIN	CODE MATERIEL	DENOMINATION	KGS/KM	EPAI-NOM	DIAMETRE
	Incorporation de conducteur(s) Cu CL1 2,5 mm ² (H07VU) Formation:1x1,732		T010706	FIL MACHINE CUIVRE PROPER 8 MM	20,95		1,73
ES10	isolation câble domestique, industriel couleur MARRON	209	PVC16A	PVC16A avec colorant marron	10,179	0,8	3,33
	Laboratoire Norme: NFC 32:201						3,33
CR34	Emballage final	300					3,33
	Emballage en couronne de 100m						3,33
	Fin						3,33

الملحق (02): بطاقة تقنية للمنتج H07V6U2.5MM2 (سلك كهربائي بسمك 2.5مم2)

enicab

PRESCRIPTION DE FABRICATION

CODE ARTICLE: 1P26106AZE

DESCRIPTION: H07 V-U1,5mm²

TENSION: 450/750V

Mètres: 1000

Ø CURB mm: 33

PAGE: 1

MACHINE	DESCRIPTION DE L'OPERATION	VITESSE MTS/MIN	CODE MATERIEL	DENOMINATION	KGS/KM	EPAI-NOM	DIAMETRE
	Incorporation de conducteur(s) Cu CL1 1,5 mm ² (H07VU) Formation: 1x1,35		T010607	FIL MACHINE CUIVRE PROPER 8 MM	12,70		1,35
ES10	isolation câble domestique, industriel couleur BLEU	230	PVC16A	PVC16A avec colorant BLEU	7,218	0,7	2,75
	Laboratoire Norme: NFC 32-201						2,75
CR34	Emballage final	300					2,75
	Emballage en couronne de 100m						2,75
	Fin						2,75

الملحق (3): بطاقة تقنية للمنتج Nym-o 2 1.5mm² (كابل كهربائي بسمك 1.5 × 2 مم)

enicab

PRESCRIPTION DE FABRICATION

CODE ARTICLE	DESCRIPTION	TENSION	Mètres	φ CURB mm	PAGE		
1728206NGE	NYM-O 2X1,5mm ²	300/500V	1000	69,62	1		
MACHINE	DESCRIPTION DE L'OPERATION	VITESSE MTS/MIN	CODE MATERIEL	DENOMINATION	KGS/KM	EPAI-NOM	DIAMETRE
	Incorporation de conducteur(s) Cu CL1 1,5mm ² Formation: 1x1,351		T010601		25,627		1,35
ES10	isolation câble domestique ,industriel couleur BLUE	300	PVC16A	PVC16A avec colorant bleu	6,149	0,6	2,55
	isolation câble domestique ,industriel couleur MARRON	300	PVC16A	PVC16A avec colorant marron	6,149	0,6	2,55
CB04	Câblage conventionnel Ordre Àmes : BLEU-MARRON Formation : 2 Pas Maximum : 77 À gauche	66					5,10
ET11	Poudrage abondant Double gaine bourrage PVC low cost gainage câble domestiques I M101N Marquage de gaine NYM-O 2x1,5mm ² 300/500 V EN.I.CA BISKRA Année fabrication (4 chiffres) ATTENTION : Le marquage doit se faire par jet d'encre à l'encre de couleur BLANC MARQUAGE METRIQUE DE LA GAINE	116	PVC13A PVC05A	PVC13A PVC05A	33,881 49,529	0,4 1,4	5,90 8,70
	Laboratoire Norme: VDE-0250						8,70
CR44	Emballage final	60					8,70
	Emballage en couronne de 100m						8,70
	Fin						8,70

الملحق (4): بطاقة تقنية للمنتج (كابل كهربائي بسمك 2*2.5 مم²)

enicab
Filiale de Condor

PRESCRIPTION DE FABRICATION

CODE ARTICLE	DESCRIPTION	TENSION	Mètres	φ CURB mm	PAGE		
1728207NGE	NYM-O 2X2,5mm ²	300/500V	1000	78,91	1		
MACHINE	DESCRIPTION DE L'OPERATION	VITESSE MTSMIN	CODE MATERIEL	DENOMINATION	KGSKM	EPAI-NOM	DIAMETRE
	Incorporation de conducteur(s) Cu CL1 2,5mm ² Formation: 1x1,732		T010705		42,11		1,73
ES10	isolation câble domestique ,industriel couleur BLUE isolation câble domestique ,industriel couleur MARRON	300	PVC16A	PVC16A avec colorant bleu	8,927	0,7	3,13
CB02	Câblage conventionnel Ordre Âmes : BLEU-MARRON Formation : 2 Pas Maximum : 94 À gauche	300	PVC16A	PVC16A avec colorant marron	8,927	0,7	3,13
ET11	Poudrage abondant Double gaine bourrage PVC low cost gainage câble domestiques! M101N Marquage de gaine NYM-O 2x2,5mm ² 300/500 V EN.I.CA BISKRA Année fabrication (4 chiffres) ATTENTION : Le marquage doit se faire par jet d'encre à l'encre de couleur BLANC MARQUAGE METRIQUE DE LA GAINÉ	50					6,26
	Laboratoire Norme: VDE-0250	74					
			PVC13A	PVC13ASC	47,013	0,4	7,06
			PVC05A	PVC05A NOIR	57,411	1,4	9,86
CR44	Emballage final	60					9,86
	Emballage en couronne de 100m						9,86
	Fin						9,86



ملحق بالقرار رقم 1082/2020 المؤرخ في 27 شهر 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا المضي أسفله،
السيد (تم): بن عبد الكريم الصفة: طالب، أستاذ، باحث
الحامل (م) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 200497712 والصادرة بتاريخ 2016/09/28
المسجل (تم) بكلية / مهند العلوو الاقتصادية قسم العلوو المالية والمحاسبية
والمكلف (م) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،
عنوانها: دور المساهمة الحديثة للمحاسبة الإدارية في إتخاذ القرار

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/07

توقيع المعني (تم)



ملحق بالقرار رقم 1082... المؤرخ في 27 شهر 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد(ة): د. بديع بن مسعود السعيد الصفة: طالب، أستاذ، باحث
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 9380347 والصادرة بتاريخ: 27 / 06 / 2019
المسجل(ة) بكلية / معهد: العلوم الإدمانية قسم: العلوم الحاسوبية والحاسبية
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،
عنوانها: دور الأساليب الحديثة للحاسبية الإدارية في إختار
القوانين

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 07 / 06 / 2023

توقيع المعني (ة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 02 - 05 - 2023

إلى السيد: مدير مؤسسة صناعة
الكوابل ENICAB بسكرة



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 589 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلaban :

1 - دريدي يوسف السعيد

2 - بن بريكة محمد الأمين

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

" دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إتخاذ القرارات "

تحت إشراف: أ/ شحتاني عبد العالي

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية



نائب العميد للدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة
د. د. غربي وهيبية



تأشيرة المؤسسة المستقبلة

مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة
مديرية الموارد البشرية
DIRECTION
RESSOURCES
HUMAINEES
3
ENI.CA. BISKRA / SPO

