

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des sciences financières et des
comptabilités



جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع

دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات

دراسة حالة مؤسسة الأجر الأحمر - برانيس - بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في (العلوم المالية والمحاسبية)

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د. قاسمي خضرة

إعداد الطالب(ة):

زاهري نسرين

مرغاد كنوز

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	أ.د- أحمد قايد نور الدين	أستاذ تعليم عالي	رئيسا	جامعة بسكرة
2	د- قاسمي خضرة	أستاذ محاضر ب	مشرفا	جامعة بسكرة
3	أ.د- بن عيشي عمار	أستاذ تعليم عالي	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/2020

Université Mohamed KHIDHER -Biskra

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des sciences financières et des
comptabilités



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع

دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات

دراسة حالة مؤسسة الآجر الأحمر - برانيس - بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في (العلوم المالية والمحاسبية)

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د.قاسمي خضرة

إعداد الطالب(ة):

زاهري نسرين

مرغاد كنوز

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	أ.د- أحمد قايد نور الدين	أستاذ تعليم عالي	رئيسا	جامعة بسكرة
2	د- قاسمي خضرة	أستاذ محاضر ب	مشرفا	جامعة بسكرة
3	أ.د- بن عيشي عمار	أستاذ تعليم عالي	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

The image displays the Basmala in a stylized, bold black calligraphic font. Five vertical arrows point upwards from the top of the text, indicating the direction of the main strokes. Small numbers (1, 2, 3) and arrows are placed at various points along the letters to show the sequence and direction of the pen strokes. The text is arranged in a slightly curved, horizontal line.

شكر و عرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد أن لا اله إلا الله وحده لا شريك له تعظيما لشانه ونشهد أن سيدنا ونبينا محمد عبده ورسوله الداعي إلى رضوانه.

صلى الله عليه وعلى آله وأصحابه وأتباعه وسلم:

بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث المتواضع نتقدم بجزيل الشكر إلى الوالدين العزيزين الذين أعانونا وشجعونا على الاستمرار في مسيرة العلم والنجاح وإكمال الدراسة الجامعية والبحث كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى من شرفنا بإشرافه على المذكرة الأستاذة الدكتورة قاسمي خضرة التي لن تكفي حروف هذه المذكرة لإيفائها حقها بصبرها الكبير علينا ولتوجيهاتها العلمية التي لا تقدر بثمن والتي ساهمت بشكل كبير في إتمام واستكمال هذا العمل إلى كل أساتذة قسم المحاسبة كما نتوجه بخالص شكرنا وتقديرنا إلى مصلحة المحاسبة لمؤسسة الأجر الأحمر برانيس بسكرة.

رب أوزعنا أن نشكر نعمتك التي أنعمت علينا وعلى والدينا وأن نعمل عملا صالحا ترضاه

وأدخلنا برحمتك في عبادك الصالحين.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى عرض أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة الآجر الأحمر لبرانيس - بسكرة، ومعرفة الأدوات التي تعمل على ضبط تكاليفها وتخفيضها، حتى تتمكن من تحقيق الأهداف واختيار البديل الأمثل لاتخاذ قرارات مناسبة للمؤسسة.

واعتمدنا في هذه الدراسة، على جمع المعلومات المتعلقة بموضوعنا، واستخلاص العلاقة بين الأدوات المحاسبية الإدارية وترشيد القرارات، وذلك من خلال الجانب النظري وإسقاط هذه الدراسة ميدانيا في المؤسسة.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الإدارية هي من أهم فروع المؤسسة، فهي توفر أهم المعلومات وأدقها للمستخدمين. وذلك باستخدام أدواتها المتنوعة، وتسهم بذلك في تطوير منتجات المؤسسة، بجودة عالية وبأقل تكلفة لاتخاذ قرارات ملائمة تسمح لها بالاستمرارية.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإدارية، أدوات المحاسبة الإدارية، اتخاذ القرارات.

Abstract:

The aim of this study is to present the administrative accounting tools in Red Brick Foundation Branes - Biskra, and to know the tools of which works to control their costs and reduce them to achieve their objectives and choose the best alternative. to make appropriate decision in the institution.

In addition, we adopted the information on our subject and the extrapolation of the relationship between administrative accounting tools and decision-making and that is on theoretical aspects and drops this study in the field at institution.

The study concluded that administrative accounting it is the most important branch of the institution that provides the necessary information to its users; this is done by using administrative accounting tools to develop the organization products and provide the lowest cost of decision-making allow the institution to continuity.

Key Words: Administrative accounting, administrative accounting tools, decision making.

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	جدول القوى العاملة في الشركة	55
02	جدول المنتجات المصنعة	55
03	جدول حساب التكلفة	64
04	جدول حساب تكلفة شهر افريل 2021	65

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الطريقة البيانية لنقطة التعادل	24
02	العلاقات بين مراكز المسؤولية	30
03	طبيعة عمل المحاسبة الإدارية	38
04	خطوات اتخاذ القرار	43
05	أنواع القرارات وفق المستوى التسييري	45
06	معايير تصنيف القرار	46
07	تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات	49
08	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	59

مقدمة

مقدمة

يبحث المسكرون دوماً عن أسس علمية و ممنهجة؛ تساعدهم في تحقيق أهداف المؤسسة، بشكل فعال و بكفاءة تسمح باستغلال الموارد المتاحة، استغلالاً عقلانياً، مما يحقق في المقابل تعظيم الإيرادات و بالتالي الموقع التنافسي.

ومن خلال التغيرات التي عرفتتها المؤسسات والتطور التكنولوجي للمعلومات والإنتاج، وزيادة المنافسة ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام أدوات المحاسبة الإدارية، باعتبارها نظام للمعلومات يمكن من توفير ما يحتاجه مستخدم القوائم والتقارير المالية، و مساعدتهم في عملية اتخاذ القرارات .

فلا ينحصر تركيز مسيري المؤسسة على جودة منتجاتها والتحكم في العملية الإنتاجية، بل كذلك الحصول على معلومات دقيقة حول التكاليف و مكوناتها، و طريقة تبويبها و تجميعها، بشكل يمكن من تقليصها، و تحقيق مبدأ الشفافية و الوضوح في النتائج المالية المتوصل إليها. لهذا نجد في مجال المحاسبة الإدارية تنوع في الأدوات المعتمدة، فهناك الأدوات التقليدية و التي كانت بنية أساسية لظهور أدوات جديدة، تمكن من توفير معلومات أكثر فعالية. وعلى هذا الأساس نطرح الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

أولاً: الإشكالية

ما هو دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات المؤسسة؟

ثانياً: التساؤلات الفرعية

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما هي أدوات المحاسبة الإدارية؟
2. كيف تساهم الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات بالمؤسسة؟
3. كيف تساهم الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات بالمؤسسة؟
4. ما هي أدوات المحاسبة الإدارية، التي تعتمد عليها مؤسسة الأجر الأحمر برانيس بسكرة في ترشيد القرارات؟

ثالثاً: الدراسات السابقة

من بين الدراسات و المذكرات التي اعتمدنا عليها في الموضوع ما يلي:

1. دراسة (العطرة سويبي تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019) بعنوان: استخدامات أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للأملاح مركب الملح -لوطاية-بسكرة

الهدف من هذه الدراسة التعرف على أدوات المحاسبة الإدارية، ومعرفة الجانب الواقعي لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية. ومعرفة أهمية الجودة والتكلفة والوقت للمنتجات من اجل اتخاذ القرار للمؤسسة. و خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الإدارية و أدواتها خاصة الحديثة، تعد ضرورة ملحة في اتخاذ القرار و في الرقابة بالمؤسسة.

2. دراسة (افنان الشريف الطيب الشريف، سحر تاج السر، إبراهيم محمد صفاء، ناجي حسن صالح، مروة ناجي حسن صالح، مريم محمد صالح بخاري سليمان، تخصص المحاسبة و التمويل، جامعة السودان، 2016) بعنوان: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرارات.

الهدف من البحث توضيح العلاقة بين الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، واتخاذ القرارات الإدارية هو؛ التعرف على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، التي تؤدي إلى تحسين القرارات الإدارية، وبيان استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، في صنع القرار. وفي الأخير تم التوصل إلى أن تطوير إدارة المنشأة يرجع إلى استخدامها للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

3. دراسة (أحلام بن فطيمة، فطيمة الزهرة بالرمضان، عبير زابي، تخصص محاسبة و تطبيق، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2019) بعنوان: واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة دراسة استبائية.

الهدف من هذه الدراسة التعرف على نظم وأساليب المحاسبة الإدارية، ومدى فعاليتها في الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، وتحديد مدى اهتمام واستخدام المؤسسات العاملة، لأساليب المحاسبة

الإدارية في المجالات الإدارية المختلفة. و تم في الأخير التوصل إلى أهم الصعوبات التي تواجه المؤسسة وتحد من فعالية أساليب المحاسبة الإدارية، خاصة الحديثة.

4. دراسة (نوبلي نجلاء، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر -بسكرة-2015) بعنوان: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة تطبيقية

الهدف من هذه الدراسة هو إبراز أهم المراحل والتحويلات التي عرفت المحاسبة الإدارية، وكذلك أهمية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، في تحقيق الكفاءة والفعالية ولاكتشاف نقاط القوة والضعف، حتى تقوم بمعالجتها في الوقت المناسب. و خلصت الدراسة إلى عرض نموذج للمساهمة في توضيح كيفية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بالمؤسسة، و كيفية تفعيل دورها لتحسين الأداء المالي في المؤسسة.

5. دراسة (حاج الله الشريف، تخصص تكاليف و محاسبة ادارية جامعة السودان 2017) بعنوان: أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر.

هدفت الدراسة الى توضيح أساليب المحاسبة الإدارية؛ كأدوات نجاح للشركات الصناعية في الجزائر. و توصلت الدراسة الى قلة الإرشادات التي تساعد على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، من قبل الجهات والهيئات المهنية، والعلمية في الجزائر، والعوامل التي تحد منها. مما يشجع هذه الشركات على إعادة النظر في تقييم هذه الأساليب، ومدى الحاجة إلى تغييرها، كما أنها تساعد صناع القرار في القطاعات الأخرى في تطبيقها.

ومن أهم ما يميز دراستنا هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، هو أنها مشتركة في الجانب النظري المتعلق بالمحاسبة الإدارية، وتختلف عنها في الدراسة الميدانية، فموضوعنا يقوم على دراسة المحاسبة الإدارية واتخاذ القرار في الجانب النظري، وفي الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة محل الدراسة، وذلك من خلال دراسة دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات الإدارية. مما يضيف على العمل مزيج من المعارف النظرية و التطبيقية المتنوعة.

رابعا: فرضيات الدراسة:

على ضوء الإشكالية وتساؤلاتها الفرعية، يمكننا الإجابة مبدئياً على أسئلة البحث، من خلال طرح فرضيات الدراسة، والتي من شأن البحث المقدم تأكيدها أو نفيها كما يلي:

1. يتم استخدام بعض أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية في ترشيد قرارات المؤسسة المدروسة؛
2. يتم استخدام بعض أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد قرارات المؤسسة المدروسة؛
3. تعتمد المؤسسة المدروسة على مزيج من الأدوات التقليدية و الحديثة للمحاسبة الإدارية، في ترشيد قراراتها.

خامساً: التوضع الاستمولوجي و منهجية الدراسة

يندرج هذا الموضوع في إطار النموذج الوضعي، و هو النموذج الشمال- أمريكي، الذي غالباً ما يعتبر هو المسيطر والأكثر استعمالاً في علوم المنظمة لأنه الأكثر واقعية ، ويسمى بنموذج النظرة من الخارج أو بابستومولوجيا الملاحظة.

منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي لوصف وتحليل الدراسة، من خلال ما هو متوفر من معلومات حول المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك قمنا بالاعتماد على منهج دراسة حالة وذلك من أجل التعمق في الموضوع، وفهم مختلف جوانبه ومحاولة تجسيد الجانب النظري في المؤسسة المدروسة.

سادساً: تصميم البحث

1. أهداف الدراسة:

نهدف من خلال دراستنا هذه إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التمييز بين أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة، و التعرف على مزايا هذه الأخيرة؛
- تحديد أهم استخدامات أدوات المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات بالمؤسسة؛
- الكشف عن واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار بالمؤسسة المدروسة.

2. **نوع الدراسة:** تعتبر دراستنا هذه، دراسة علاقة بين متغيرين؛ أدوات المحاسبة الإدارية و القرار بالمؤسسة، لذا تعتبر دراسة ارتباط بين هذين المتغيرين، و معرفة كيفية تأثير احدهما في الآخر.
3. **مدى تدخل الباحث:** في دراسات الماجستير، لا يظهر إلى حد بعيد تدخل الباحث، إلا بعد أدنى أو ضعيف، نظرا لحياديته و لفهم الدراسة ثم عرضها بشكل ممنهج، يسمح في النهاية من الوصول إلى الاستنتاجات العلمية المبنية على الحقائق المدروسة.
4. **تخطيط الدراسة:** تم الاعتماد على الدراسة الميدانية، للوصول إلى إجابات منطقية على التساؤلات المطروحة.
5. **وحدة التحليل:** تمت الدراسة بمؤسسة الأجر الأحمر برانيس بسكرة، و التي تم اختيارها بناء على توفر المعطيات و البيانات الأساسية التي يحتاجها الباحث.
6. **المدى الزمني:** استغرقت الدراسة الميدانية الفترة الممتدة من بداية شهر افريل 2021 الى نهاية ماي 2021.

سابعاً: أهمية الدراسة

تظهر أهمية الدراسة من كون أدوات المحاسبة الإدارية، من الأدوات التي لديها أهمية بالغة في توفير البيانات، و التي تساعد الإدارة في عملية التخطيط، الرقابة و التقييم .

و بهذا تعد دراستنا هذه ذات أهمية علمية، لما تقدمه من توضيحات حول مدى اعتماد المؤسسات؛ لأدوات المحاسبة الإدارية، في ترشيد القرارات. خاصة و أن المسيرين يولون أهمية بالغة لهذه الأخيرة، بل تعد ضمن الأولويات التي تشغل المسير، و يبحث دوما عن طرق و أدوات أكثر فاعلية، في تحقيق الدقة و المصداقية التي تكتسبها، بناء عن الأسس المعتمدة.

سادساً: أسباب اختيار الموضوع

تتراوح أسباب اختيار الموضوع، بين أسباب موضوعية و علمية و بين أسباب شخصية، سنذكرها فيما يلي:

- المحاسبة الإدارية احد المجالات البحثية الحيوية، و التي تمتاز بثناء جوانبها النظرية و التطبيقية، فهي مزيج بين العمل البحثي النظري و التطبيقي ، مما جعلنا ننجذب لها، و نختر هذا الموضوع.
- أهمية المحاسبة الإدارية وخاصة منها الأدوات الحديثة في تسيير المؤسسات.

ثامنا: الخطة المختصرة للدراسة

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع، وتحليل أبعاده، وللاجابة على الإشكالية المطروحة، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين: الفصل الأول تطرقنا فيه إلى الجانب النظري والفصل الثاني تطرقنا فيه إلى الجانب التطبيقي كالتالي:

الفصل الأول: المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرار

والذي يركز على ثلاثة مباحث: الأول وهو، مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية تم التطرق فيه إلى تعريف المحاسبة الإدارية وأدواتها والمعلومات التي توفرها، المبحث الثاني وهو مفاهيم حول اتخاذ القرار في المؤسسة، والذي تطرقنا فيه إلى مفهوم القرار وأنواعه ومراحل اتخاذ القرار، أما المبحث الثالث وهو دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية في مؤسسة الأجر الأحمر برانيس -بسكرة-

والذي يركز على مبحثين أولهما: مؤسسة الأجر الأحمر برانيس-بسكرة-، وتطرقنا فيه إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وأهدافها والهيكل التنظيمي لها، وثانيهما: واقع استخدام المحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرار حيث تم التطرق فيه كما في عنوان المبحث أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في المؤسسة ودورها في اتخاذ القرار.

الفصل الأول:

المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرار

تمهيد:

إن المحاسبة الإدارية تمثل إحدى أهم التخصصات المحورية في ميدان العلوم الإدارية والمحاسبية، فهي تقوم على أساس توفير المعلومات والمعطيات للمدراء مع منهجيات استخدامها الأكثر ملائمة حيث تسعى إلى تحقيق هدف أو أهداف محددة تتلخص في ترشيد القرارات الإدارية بمختلف أنواعها، حيث تتمثل وظيفة اتخاذ القرار في اختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة التي وضعتها الإدارة، وتقوم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة بين البدائل المتاحة وتحديد البديل الأفضل لها.

وسنعرض في فصلنا هذا المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرار، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية؛

المبحث الثاني: مفاهيم حول اتخاذ القرار في المؤسسة؛

المبحث الثالث: دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرار.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية

سوف نتعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية، وذلك من خلال طرح التعريف والتطور التاريخي. وذكر أهم أدوات المحاسبة الإدارية والمعلومات التي توفرها.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية وتطورها التاريخي

الفرع الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية من أهم العناصر المكونة لنظام المعلومات الإدارية في المشروع، فهذا النظام يوفر المعلومات والاقتصادية، ويتولى تجميع المعلومات الأخرى المتولدة من نظم المعلومات الفرعية الأخرى في المشروع. (إبراهيم، 2000، صفحة 04)

تعرف المحاسبة الإدارية بأنها عملية تحديد وقياس، وتحليل وإعداد وتفسير، وتوصيل المعلومات الكمية التي تحتاجها الإدارة في أداء وظائفها من تخطيط ورقابة وتقييم واتخاذ قرارات لضمان المحاسبة عن الاستخدام المناسب للموارد المتاحة للمنشأة، بالإضافة إلى المساهمة في إعداد التقارير المالية للجهات الخارجية. (الشرع، 2002، صفحة 21)

في حين يرى ويستن وايرجين wester ergene أن المحاسبة الإدارية تبرز من خلال وظيفة التخطيط والرقابة ومسؤولية دعم الإدارة بالمعلومات اللازمة لتمكينها من توجيه النشاط الاقتصادي نحو الأفضل، وبالتكلفة المناسبة، وبالتالي فإن للمحاسبة الإدارية دورا في دعم جهود الإدارة نحو تحقيق أفضل مستوى للنشاط الاقتصادي. (حاج و مصطفى، 2011، صفحة 21)

ومن هنا نستنتج أن المحاسبة الإدارية في إطارها العام تهتم بإعداد التقارير الداخلية من واقع العمل، مقترنة بنظرة مستقبلية مبنية على توقعات محتملة تستند أساسا على مجموعة من البيانات والمعلومات لها خصائص من أجل تلبية الاحتياجات المطلوب.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

يمكن الاستدلال على أن أول تطور للمحاسبة الإدارية كان في عام 1900 م بشكل تشريع مالي، أي أن الاهتمام انصب بالدرجة الأساسية على النواحي المالية ومنها ما يتعلق بتكوين الشركات وتصنيفها، ويمكن التعبير عن التطور التاريخي عبر ثلاث مراحل أساسية كما يأتي:

1- المرحلة الأولى مرحلة عقد العشرينات والثلاثينات وبداية الأربعينات:

في عقد العشرينات تظهر ملامح هذه المرحلة من خلال الأزمة المالية الاقتصادية التي حصلت في العالم عام 1929 والتي أثرت على حقوق المنشآت والمتعاملين معها، وقد أحدثت هذه الأزمة انهيارا بالإفلاس وإعادة هيكلة العديد من المشاريع، وبعدها برز الاهتمام بالسيولة النقدية وما تتعلق بتشريعات التعامل في الأسواق المالية وإجراءاتها.

أما خلال عقد الثلاثينات وبداية الأربعينات أصبح هناك توجه نحو دراسة ربحية المنشآت والتخطيط وحقوق المنشأة والمتعاملين معها، واستمر التوجه نحو دراسة العوامل المؤثرة على المنشآت وأهمية نشاط التخطيط فيها إضافة إلى ما يتعلق بمصادقية التقارير والملاحظات على المنشآت وطبيعة الأداء المحقق.

2- المرحلة الثانية ما بعد الحرب العالمية الثانية منتصف الأربعينات إلى نهاية الخمسينيات:

امتازت هذه المرحلة بالتأكيد على إجراء التحليلات المالية لموجودات المنشأة وقد استخدمت النماذج الرياضية في مجال تقييم المخزون والتدفقات النقدية والمديونية والموجودات الثابتة، كما برزت ناحية تحليل القوائم المالية كصفة مميزة لهذه المرحلة بالإضافة إلى ذلك وخلال هذه المرحلة توجه العديد من المفكرين الماليين والمحاسبين نحو تقديم الدراسات الأكاديمية والمتعلقة بوضع المشاريع هذه الفترة.

3- المرحلة الثالثة بداية الستينات حتى عصرنا الحاضر:

امتازت هذه المرحلة بدراسة ما يتعلق بالقرارات ذات العلاقة بالاستثمارات وتمويلها، الأمر الذي أوجد احتياجا كبيرا لاستخدام نماذج التنبؤ وإعداد التقديرات ومعالجة حالات عدم التأكد؛ مما يعني أن الاهتمام كان نحو كلفة رأس المال المستثمر وبعدها استمر الأمر باتجاه التركيز نحو الاستثمارات طويلة الأجل

وإعداد الموازنات التقديرية، وقد جرى التركيز نحو استخدام بيانات محاسبة التكاليف وبحوث العمليات والأساليب الإحصائية المختلفة وذلك بهدف تأكيد موضوعية المعلومات وتأثيرها في صنع قرارات اقتصادية سليمة

أما في الوقت الحاضر فإن هناك اتساعا واضحا في مجال استخدام المجالات مع مراعاة أن تكون المنافع المتحققة أكبر من تكاليفها.

نظرا للتطورات الحديثة الموجودة في المحاسبة الإدارية والتنافس بين المنشآت المختلفة في العصر الحاضر خاصة في مجالات الاتصالات والإلكترونيات وما شابهة، مما يتطلب من إدارة المنشآت تغيير ممارساتها السابقة والبحث عن أساليب وطرق جديدة لإدارة منشآتهم بكفاءة عالية، أي أن المحاسبة الإدارية يجب أن تبحث عن تغيير في تقنياتها، حيث أصبح العالم بمثابة قرية صغيرة، ويمكن التواصل عبر الانترنت إلى أي مكان خلال ثواني معدودة، فتسويق المنتجات أصبح أكثر سهولة بواسطة الانترنت ولكن المنافسة أصبحت أكثر حدة.

مما أدى بالمحاسبة الإدارية إلى انتهاج أدوات تمكنها من اتخاذ قراراتها الإدارية وحل مشاكلها وتأدية وظائفها. (العابدين، 2011، الصفحات 16-17)

المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في ترشيد قرارات المؤسسة

يحتاج المهتمون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية في المحاسبة الإدارية إلى توفير قدر كبير من البيانات الاقتصادية الرشيدة، وتعتمد على أدوات المحاسبة الإدارية المختلفة التقليدية منها والحديثة.

الفرع الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

إن أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية تعد من أهم الأدوات التي تم الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المؤسسات ورسم السياسات المستقبلية لها.

أولاً: أداة الموازنة التقديرية:

هي عبارة على خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة زمنية محددة توضح وتبين النفقات المنتظر تحملها والإيرادات المنتظر تحقيقها والأموال التي تستعمل في تحقيق هدف معين.

(ماتولش، 2000، الصفحات 229-230)

انتهاج آلية الموازنة التقديرية في اتخاذ القرار له أهداف وأنواع عديدة نذكرها كما يلي بالتفصيل:

1- أهدافها: لها مجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها ويمكن تلخيص هذه الأهداف فيما يلي:

✓ تخطيط شامل.

✓ التنسيق.

✓ الرقابة وتقييم الأداء. (السلام، 2013-2014، الصفحات 4-7)

2- أنواعها:

أولاً: الموازنة التقديرية من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها:

✓ الموازنة التقديرية طويلة الأجل: تعرف هذه الموازنة بأنها تعبر عن الاعمال المراد تحقيقها من قبل المؤسسة على المدى الطويل وفيها تصعب الرقابة على النشاط.

✓ الموازنة التقديرية قصيرة الأجل: تعتبر الموازنة الكاملة للموازنة طويلة الاجل تساعد المؤسسة في تقدير الاعمال التي تسعى الى تحقيقها في مدة قصيرة قد تكون اما شهر او ثلاثة اشهر يتم استخدامها لتخطيط والرقابة.

✓ الموازنة المستمرة: هذه الموازنة يتم اعدادها لتغطية سنة كاملة ومحددة بحيث تكون مع نهاية كل فترة قصيرة من تنفيذ الموازنة إعداد الموازنات للفترات اللاحقة بحيث أنها تساعد في عمليات التخطيط المستمر لموارد المؤسسة كما تساعد ايضا في اتخاذ القرارات الصحيحة واستغلال الموارد بأكثر كفاءة وفعالية وتضمن التنسيق الجيد بين مختلف الأنشطة لديها

ثانياً: حسب معايير طبيعة الأنشطة التي تغطيها الموازنة:

أ- موازنة التشغيل: تتمثل هذه الموازنة في تغطية النشاطات العادية للمؤسسة من عمليات شراء وإنتاج وبيع من اجل الاستغلال الامثل للموارد والرقابة على الأنشطة وقد تكون ضمن فترة قصيرة او طويلة او نهائية او مستمرة. (السلام، 2013-2014، صفحة 6)

وتنقسم ميزانية التشغيل إلى الأقسام التالية:

- الموازنة التقديرية للمبيعات: الموازنة التقديرية للمبيعات أول الإعداد الذي يقوم بإعداده المسؤول عن المؤسسة هو إعداد هذه الموازنة والتي بدورها تعتبر الأساس التي يستند على إعداد الموازنات الأخرى ونجاحها يتوقف على مدى الدقة والتنبؤ للمبيعات.
- الميزانية التقديرية للإنتاج: تعرف هذه الميزانية بأنها تقوم بتقدير الكميات التي تريد المؤسسة أن تنتجها خلال فترة الموازنة يقوم بها مكتب الدراسات مكتب الأساليب مصلحة المستخدمين وهذا يكون بعد إجراء بحوث السوق في الأسواق الحالية والمستهدفة.
- موازنة المشتريات: لهذه الموازنة أهمية كبيرة للمؤسسة الإنتاجية ومن خلالها يتم إعداد العديد من الموازنات تعكس احتياجات الإنتاج من المواد الأولية وتقوم من خلالها بإدارة المشتريات.
- موازنة العمل المباشر: الهدف منها هو تحديد الاحتياجات المطلوبة من العمالة المباشرة من اجل الوفاء ببرامج الإنتاج الواجب القيام بها لمواجهة احتياجات السوق لفترة زمنية معينة.
- موازنة المصاريف غير صناعية.
- موازنة التكاليف التسويقية: تتكون هذه الموازنة من الموازنة لتكاليف التسويقية والبيعية المختلفة المتغيرة والثابتة التي يمكن للمنشأة أن تتحملها لترويج منتجاتها وفق لمل هو مخطط اليه.
- موازنة التكاليف الإدارية: تتمثل هذه الميزانية من مختلف التكاليف الإدارية التي تتحملها المؤسسة على مستوى الإدارة العليا بها وتنقسم هذه الموازنة إلى قسمين هما:
- التكاليف الملزمة: تعتبر تكاليف تلتزم بها المؤسسة ويصعب تجنبها أو تعديلها خلال فترة الموازنة مثل رواتب وأعضاء مجلس الإدارة والمدير العام.
- التكاليف غير الملزمة: تشمل هذه التكاليف في تكاليف البحوث والدراسات وتكاليف العلاقات العامة والخدمات الاجتماعية والتبرعات.

ب- الموازنة المالية:

- تعرف بأنها تتعلق بكل الخطط المالية المتعلقة بالاستغلال ومدى الوفاء بالالتزامات على المدى القصير بالإضافة إلى التخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية وتنقسم إلى قسمين:
- الموازنة الاستثمارية الرأسمالية: هدفها الأساسي هو معرفة المبالغ التي يجب استثمارها في الأصول الثابتة وكيف يتم تخصيص هذه الأموال وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها.

- الموازنة النقدية: تعتبر هذه الموازنة أداة لتخطيط ومراقبة الخزينة هدفها هو ضمان توفر السيولة المناسبة للوفاء بالالتزامات وإدارة الموارد بصورة صحيحة عن طريق التنسيق بين التحصيلات النقدية والمدفوعات النقدية. (السلام، 2013-2014، صفحة 7)

✓ تحليل التعادل أو بمعنى آخر نقطة التعادل.

ثانيا: نقطة التعادل:

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

سعر البيع الوحدة × عدد الوحدات المباعة = التكلفة المتغيرة × عدد الوحدات المباعة + التكاليف الثابتة. (الحيالي، 2005، صفحة 51)

وبالتالي فإنه لغاية احتساب نقطة التعادل يتطلب تصنيف التكاليف إلى: تكاليف ثابتة ومتغيرة وفي حالة ما إذا تغيرت المقومات أعلاه فإن نقطة التعادل للمنشأة تتغير أيضا ويتم احتساب نقطة التعادل بالوحدات من خلال الوحدات الآتية:

نقطة التعادل بالوحدات تساوي التكاليف الثابتة / سعر البيع - الكلفة المتغيرة

ويمكن الوصول إلى قيمة التعادل بالمبالغ عن طريق ضرب وحدات التعادل التي يتم الوصول إليها عن طريق المعادلة السابقة في سعر بيع الوحدة.

وتجدر الإشارة إلى أن الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة الذي يمثل مقام المعادلة السابقة يسمى هامش المساهمة للوحدة، أما بالنسبة للفرق بين إجمالي إيرادات المبيعات وإجمالي التكاليف المتغيرة يسمى إجمالي هامش المساهمة.

- عناصر نقطة التعادل:

نقطة التعادل تقوم على بعض من العناصر الأساسية والتي هي:

- ✓ **التكاليف العامة:** هي عبارة عن سعر بيع الوحدة الواحدة من سلعة أو خدمة منتجة مضروبة في كمية الوحدات المباعة.
- ✓ **التكاليف الثابتة:** هي الوحدة التي يتحملها المشروع مقابل الإنتاج أو الخدمة سواء تم هذا الإنتاج أو الخدمة أو لا يتم، بمفهوم آخر هي تلك التكاليف أو النفقات التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج خلال فترة زمنية محددة، وهذه التكاليف أو النفقات تتفق لأغراض الإدارة والمحافظة على رأس المال.
- ✓ **التكاليف المتغيرة:** هي التكاليف التي تتغير بالزيادة أو النقصان تبعاً لتغير كمية إنتاج السلع أو الخدمات أي التكاليف المرتبطة بكمية الإنتاج فهي تزيد تبعاً لزيادتها وتنقص تبعاً لنقصانها.
- ✓ **التكاليف الكلية:** هي عبارة عن التكاليف الثابتة مضافاً إليها التكاليف المتغيرة.

- طرق نقطة التعادل: (حاج و مصطفى، 2011، صفحة 144)

طريقة المعادلة: تبنى هذه الطريقة على المعادلة التالية:

إجمالي الإيرادات = إجمالي التكاليف.

➤ **طريقة هامش المساهمة:** يعبر هامش أو عائد المساهمة عن الفرق بين سعر بيع الوحدة وبين تكلفتها المتغيرة وهذا الهامش يبدأ بتغطية التكاليف الثابتة تدريجياً ومتى تم ذلك؛ أي تغطية التكاليف الثابتة بالكامل أصبحت المنظمة في حالة تعادل ويمكن استخراج نقطة التعادل حسب هذه الطريقة بالمعادلة التالية:

التكاليف الثابتة / سعر البيع - التكلفة المتغيرة.

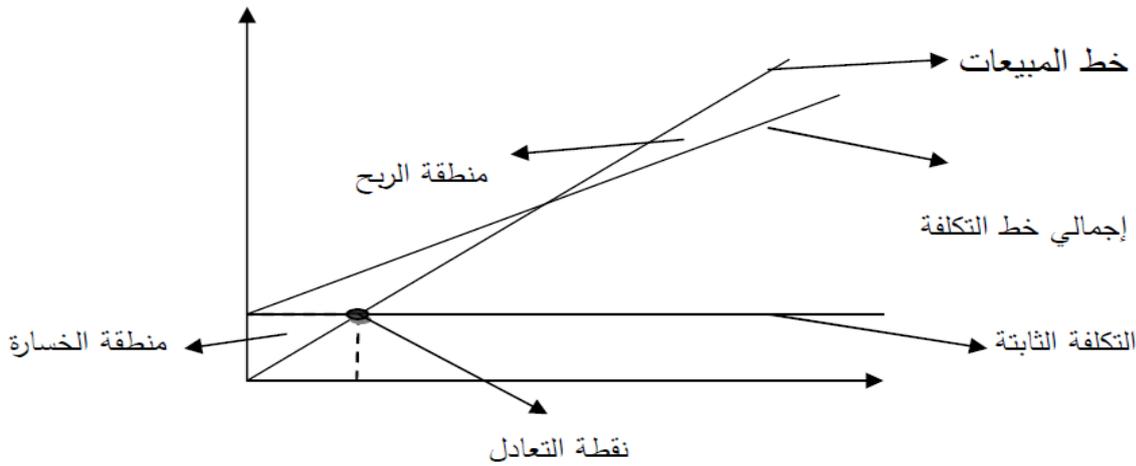
➤ **الطريقة البيانية:**

يعد الرسم البياني من الأدوات التي تزود الإدارة بمعلومات مفيدة عن التغير في حجم النشاط ومبالغ الإيرادات التي في ضوءها يتحدد حجم التعادل والأرباح المتوقعة، أي يمكننا من التعرف على التكلفة والحجم والربح CVP ولتحديد معالم هذا الرسم علينا إتباع الخطوات التالية:

✓ يرسم المحور الراسي الذي يسمى بالمحور (ص) والذي يمثل المبالغ المبيعات حسب التدرج التصاعدي لها.

- ✓ يرسم المحور الأفقي الذي يسمى المحور (س) متعامدا مع المحور (ص) ويمثل هذا المحور الحجم وهي تتصاعد الصورة تدريجيا، أيضا عند نقطة المبالغ التي تمثل التكاليف الثابتة على المحور (ص) يرسم خطا موازيا للمحور الأفقي.
- ✓ يرسم خط التكاليف المتغيرة والذي يبدأ من نقطة التقاء خط التكاليف الثابتة بالمحور (ص) صعودا إلى الأعلى إلى غاية ما يقابل مبلغ تلك التكاليف على المحور (ص).
- ✓ يرسم خط الإيرادات الكلية والذي يبدأ من نقطة التقاء المحورين (س) و(ص) صعودا إلى الأعلى، وعند التقاء هذا الخط مع خط التكاليف الكلية تكون نقطة التلاقي هي نقطة التعادل حيث يرسم من عندها خطا عموديا ينتهي في نقطة على المحور (س) وعندها يتم تحديد حجم وحدات التعادل كما أن المبلغ المقابل لنقطة التعادل على المحور (ص) يمثل قيمة وحدات.

الشكل (01): الطريقة البيانية لنقطة التعادل



المصدر: (الطفي، 2007، صفحة 74)

يركز تحليل التعادل على ضرورة تبويب عناصر التكلفة حسب سلوكها، أو بمفهوم آخر تحديد العنصر المتغير والعنصر الثابت منها.

ثالثاً: بحوث العمليات:

هي عبارة على مجموعة من الطرق الرياضية والعددية يتم استخدامها في حل المسائل التنظيمية والإنتاجية والتوزيعية والترتيبية والتخزينية، وبما يتناسب مع الأهداف الإدارية العليا لهذه المؤسسة.

1- أنواع نماذج بحوث العمليات:

يوجد صيغ ونماذج متنوعة في علم بحوث العمليات التي تقوم بمعالجة المشاكل للوصول إلى الحل النموذج المناسب.

أ- النماذج الرياضية: تعتبر من أهم الصيغ وأكثرها شيوعاً، بحيث أنه تكون فيها جميع المتغيرات المستقلة قابلة للقياس وتستخدم رموزاً رياضية لتمثيلها وترتبط المتغيرات مع بعضها البعض بعلاقات رياضية تصف سلوك النظام ويتم معالجتها باستخدام طرق حسابية بهدف الوصول إلى الحل الأمثل من هذه النماذج نذكر منها:

- النماذج الخطية.
- نماذج الإعداد الصحيحة.
- النماذج اللاخطية.
- النماذج الربيعية.
- النماذج الديناميكية.

ب- النماذج الاحتمالية: هي نماذج رياضية تخضع بعض أو كل متغيراتها إلى مجموعة من القوانين الاحتمالية نذكر منها:

- نماذج صفوف الانتظار.
- نماذج الألعاب.
- نماذج التخزين.
- نماذج الشبكة.

ج- نماذج البحث والاستقصاء والمحاكاة: يتم استخدامها في الدوال الرياضية لربط المتغيرات وتعتمد على أسلوب التحليل الذي يكافئ عملية إجراء التجارب وتخضع هذه النماذج إلى خطأ التجربة، أما نماذج المحاكاة تهدف إلى تقليد النظام المدروس بنظام فرضي يحاكي النظام الحقيقي ويراقب التغيرات التي تطرأ على نموذج المحاكاة خلال فترة زمنية معينة. (لطي، 2007، صفحة 76)

2- مجالات استخدام بحوث العمليات:

أهم المجالات الإدارية التي يتم استخدام فيها بحوث العمليات في المشاريع الصناعية والتجارية والزراعية والخدماتية سواء كانت تسعى إلى تحقيق الربح أو لا تتمثل في:

أ- الإنتاج: وتشمل:

- دراسة الجدول.
- تحديد المدخلات اللازمة للعمليات الإنتاجية.
- تحديد نماذج المنتجات.
- التصميم الداخلي للمصنع.
- تخطيط العمليات الإنتاجية.
- ضبط ورقابة الجودة.
- الصيانة.
- قياس ورفع الكفاءة والإنتاجية.

ب- التسويق والمبيعات:

- بحوث التسويق.
- وضع الأسعار.
- الدعاية والإعلان.
- رسم السياسات التسويقية.
- تحديد الأسواق.
- سياسات التوزيع.

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

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

هـ- الرقابة الادارية: حيث أن وضوح وتحديد الأهداف بشكل علمي ومدروس يسهل من مهمة الرقابة وبالتالي زيادة الفعالية. (شريف، 2002، صفحة 12)

رابعاً: أداة محاسبة التكاليف:

تعرف التكلفة من وجهة نظر محاسبية بأنها تلك النفقات أو المصروفات التي تسبب انخفاض في أصول المنظمة في الحاضر أو المستقبل، نذكر على سبيل المثال الأجور والرواتب التي تدفع للعاملين والإيجار وفواتير الماء والكهرباء، حيث أن هذه النفقات هي عبارة على مبالغ نقدية يجب الوفاء بها من أجل تسيير العمل وقد يكون هذا التخفيض مباشر أو غير مباشر. (الشريف، 2006، صفحة 11)

ويعرف horngren التكلفة بأنها الموارد المضحى بها من أجل الوصول إلى غاية معينة وتقاس التكاليف بالوحدات النقدية المدفوعة.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن إبراز أهم سمات التكلفة كالتالي:

✓ وجود قياس نقدي.

✓ وجود موارد.

✓ وجود غاية معينة.

- أهداف محاسبة التكاليف: يمكن تلخيص أهم أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

✓ قياس تكلفة الوحدات المنتجة.

✓ فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج.

✓ تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية.

✓ المساعدة في إعداد الموازنة التقديرية.

✓ المساعدة في رسم السياسات السعرية. (العطرة، 2018، الصفحات 18-19)

- وظائف محاسبة التكاليف: تتمثل فيما يلي:

- وظيفة الإدارة.
- وظيفة الإنتاج أو التصنيع.
- وظيفة البيع أو التسويق.

وتكون التكاليف حسب وظائف المنظمة كما يلي:

- بالنسبة للمنظمة التجارية يوجد نوعان من التكلفة:

- تكلفة الشراء وتتمثل بقيمة الفاتورة والمصروفات المحملة الأخرى.
- تكلفة التوزيع تتمثل في مجموع المصروفات المدفوعة للقيام بعملية البيع مثل: مصروفات النقل والإعلان... الخ، ويمكن تمثيلها بالصيغة التالية:

- تكلفة الشراء = سعر الشراء + مصروفات الشراء.

- تكلفة التوزيع = تكلفة الشراء + مصروفات التوزيع.

بالنسبة للمنظمة الصناعية توجد ثلاثة أنواع من التكلفة:

- ✓ **تكلفة الشراء:** تكون نفسها مثل: المنظمة التجارية.
- ✓ **تكلفة الإنتاج:** تتمثل في تكلفة المواد الخام المستعملة في الإنتاج بالإضافة إلى تكلفة العمل والمصروفات الصناعية الأخرى.
- ✓ **تكلفة التوزيع:** وهي المصروفات التي أشرنا لها سابقا ويمكن تمثيل ذلك بالصيغة الرياضية التالية:
- ✓ تكلفة الشراء = سعر الشراء + مصروفات الشراء.
- ✓ تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الشراء المواد المستعملة في الإنتاج + مصروفات الإنتاج.
- ✓ التكلفة الكلية = تكلفة إنتاج المنتجات المباع + تكلفة التوزيع. (الشرع، 2002، الصفحات 53-55)

خامسا: أداة محاسبة المسؤولية:

هي عبارة على أسلوب يدمج بين الإدارة والمحاسبة، بحيث تظهر نتائجه حول مدى مساهمة كل شخص مدرج موقعه الوظيفي في الهيكل التنظيمي سواء في رقم الربح أو الخسارة؛ أي بمعنى آخر هو ارتباط عملية تقويم أداء الأفراد في ضوء ما تم تحقيقه من نتائج. (زامل، 2000، صفحة 508)

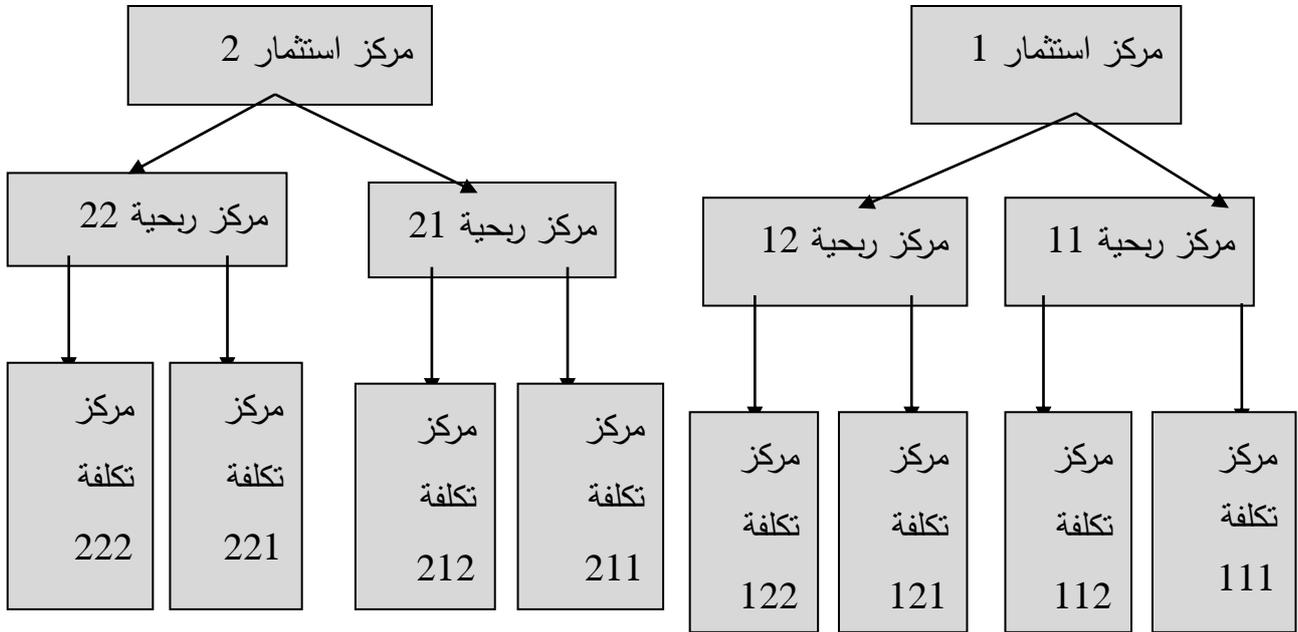
1- أهداف محاسبة المسؤولية: تتمثل في:

- تحديد مراكز المسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- تعريف وتوضيح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مراكز المسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- تركز وتؤكد على الاهتمام بالعنصر البشري للمؤسسة.
- تحديد التكاليف التي تخضع لرقابة من غير خاضعة للرقابة المسؤولين ضمن المستويات الإدارية المختلفة.
- تزويد متخذي القرارات بالمعلومات المهمة. (العطرة، 2018، صفحة 20)

2- مراكز محاسبة المسؤولية:

- أ- مراكز التكلفة: تعد مراكز الكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية انتشارا، حيث أن كثيرا من دوائر النشاط الإنتاجي والخدمات في التنظيمات الإدارية تعد مراكز كلفة.
- ب- مراكز الربحية: يكون فيها مدير مركز الربحية مسؤول عن اتخاذ القرارات التي تتعلق بالإيرادات والتكاليف ذات علاقة بمركزه، أي تقرير أداء مركز الربحية يتضمن الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمركز.
- ج- مراكز الاستثمار: يكون فيها المدير مسؤول عن أرباح مراكز واستثماراته في الأصول. (زامل، 2000، الصفحات 509-515)

الشكل رقم (02): العلاقات بين مراكز المسؤولية



المصدر: (زامل، 2000، صفحة 517)

الفرع الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

أولاً: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc

تعتبر من الطرق الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة التصنيع تقوم على أساس مبدأ المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة، والأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة وتقوم بتتبع تكاليف الأنشطة بالاعتماد على مسببات التكلفة تمهيدا لتوزيعها، وتؤدي هذه الطريقة إلى توفير بيانات ومعلومات تكون دقيقة حول التكاليف وتمكن الإدارة من اتخاذ قراراتها بوضوح. (أوسماعيل، 2015-2016، صفحة 41)

1- أهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc :

لديها مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في:

✓ تحديد التكاليف الفعلية للمنتج.

✓ الرقابة على التكاليف.

- ✓ توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط.
- ✓ المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية. (العطرة، 2018، صفحة 22)

2- خطوات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc:

لقد مرت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc بثلاث مراحل:

- المرحلة الأولى:

امتازت هذه المرحلة بتركيزها على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي ومن بين أهدافها نذكر ما يلي:

اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة لهذه السلسلة كاستخدام نظام الإنتاج الفوري

- المرحلة الثانية:

جاءت لتؤكد هذه المرحلة أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة، وإتباع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

- المرحلة الثالثة:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc هو ذلك النظام الذي يركز اهتمامه بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف إلى أهداف خاصة. (صالح، 2016، الصفحات 26-27)

3- مزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc:

- تحديد السليم لتكلفة.
- تساعد في تخفيض التكاليف.
- تقوم بتحسين الرقابة على التكاليف الغير مباشرة.
- ترشيد القرارات الإدارية.
- تساعد أيضا في عملية التخطيط وتحقيق الميزة الإستراتيجية التنافسية (أوسماعيل، 2015-2016، صفحة 45).

4- الانتقادات الموجهة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc:

- ✓ تطبيق هذه الطريقة قد يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل: مبدأ الحيطة والحذر وأيضا مبدأ القابلية للتحقيق.
- ✓ تركز هذه الطريقة على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل. (أوسماعيل، 2015-2016، صفحة 46)

ثانيا: التكلفة المستهدفة

نظام استراتيجي حديث لإدارة الأرباح والتكاليف يقوم بمساعدة المنشأة على تحقيق الأرباح التي تصبو إليها وتلبي حاجيات العملاء عن طريق إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية كما أنه يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. (زابي، 2018-2019، صفحة 23)

1- مبادئ التكلفة المستهدفة:

تقوم التكلفة المستهدفة على أساس مجموعة من المبادئ وتتمثل فيما يلي:

- السعر يحدد التكلفة.
- تقود اعتبارات منافسة السوق عملية تخطيط التكاليف.
- يتعاون ويعمل مجموعة من كافة الوظائف في إدارة التكلفة.
- مشاركة مبكرة من الموردين في عملية تخطيط التكاليف وتطور المنتجات.
- تخفيض التكاليف. (العطرة، 2018، الصفحات 24-26)

2- خطوات التكلفة المستهدفة:

- ✓ تقوم بتقدير سعر السوق وحجم المبيعات.
- ✓ تقوم بتحديد الربح المستهدف.
- ✓ تحديد التكلفة المستهدفة.
- ✓ القيام بتقدير التكلفة.
- ✓ مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة المقدر.

✓ وفي الأخير اتخاذ القرار النهائي. (زابي، 2018-2019، صفحة 24)

3- دوافع تطبيق التكلفة المستهدفة:

- تحسين التكلفة عن طريق استراتيجيات الشمول والتكامل والمرونة والاستمرارية على المدى الطويل.
- تخفيض التكاليف.
- ترحل المنحنى إلى منحنى تكلفة اقل يهتم بخفض التكاليف دون المساس أو التغير في كمية المدخلات المستخدمة.
- تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة تحقيقها.
- تسهيل متطلبات الزبائن والقيام بجذبهم. (العطرة، 2018، صفحة 26)

4- مزايا نظام التكلفة المستهدفة:

تتميز التكلفة المستهدفة بمجموعة من المزايا نذكر منها:

- تساهم التكلفة المستهدفة على تحسين وتطوير العلاقات مع الموردين.
- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك.
- يساهم تطبيق هذا النظام أيضا في التحسينات الداخلية وذلك عن طريق دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات.
- التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة يساعد في جلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة، ومن أهم المزايا التي تتميز بها جمع تكلفة المورد اليد العاملة وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة.
- تساعد التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات. (مريم، 2018-2019، صفحة 19)

ثالثا: نظام الإنتاج في الوقت المحدد jlt

يعتبر من أحد نظم الإنتاج الحديثة التي تجمع بين التقنيات الحديثة والتقليدية، وأن الوحدات تشتري وتباع عندما تكون مطلوبة فقط ويتم الاحتفاظ بالمخزون بوقت قليل، كما يعرف أيضا أنه نظام تكاليف

المخزون في وقت مناسب والتي تعمل على استلام المواد اليوم واستخدامها في اليوم الموالي. (نجلاء، 2014-2015، صفحة 26)

1- أهدافه:

- ✓ الاستغناء عن مختلف أنواع المخزون وتخفيضها إلى أقصى حد ممكن.
- ✓ الحد من تضييع الوقت والموارد في العملية الإنتاجية.
- ✓ شراء المواد الخام والقيام بإنتاج البضائع وتسليمها فوراً عندما يتم حلول وقت بيعها.
- ✓ تقوية العلاقة بين الشركة ومجهزها وتنمية الثقة بينهم وذلك من خلال وضع أهداف طويلة الأجل.
- ✓ مراقبة الإنتاج الجاري تنفيذه وإبقائه في أدنى مستوى ممكن.
- ✓ تحسين الجودة وهي نتيجة طبيعة العلاقات الجيدة مع الموردين. (العطرة، 2018، صفحة 27)

2- كيفية عمل نظام الإنتاج في الوقت المحدد jit :

لقد استعمل نظام البطاقات من أجل القيام بإدارة الإنتاج الجاري لمختلف ورشات المصنع، وأيضا إدارة التموين بالمواد الأولية والمنتجات المشتريّة من الموردين والسيطرة على المخزون.

أ- بطاقة الإنتاج: هي عبارة عن بطاقة أوامر للمورد تتضمن المعلومات المتعلقة بالإنتاج: رقم البطاقة، رقم الجزء، وصف الجزء، كمية الجزء في الصندوق، ورقم الصندوق ومكان الإنتاج.

ب- بطاقة التحويل أو السحب: هي عبارة عن بطاقة يتم إيجارها للمستعمل نقل أجزاء مخرجات المركز المورد التي يحتاجها بمركز عمله. (العطرة، 2018، صفحة 26)

3- مزايا تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد jit

- القيام بتخفيض حجم المخزونات وكمية الأموال المستثمرة.
- توفير المنتجات بالكميات المناسبة وبالجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب.
- زيادة الإيرادات والأرباح نتيجة تحسين العلاقة مع الزبائن.
- تحسين جودة ونوعية المنتجات.
- تقليل من عدد الوحدات التالفة وتضييع الموارد والوقت.

- تحسين العلاقة مع الموردين.
- الرفع من روح المعنوية للعمال من خلال إشراكهم في صنع القرارات والتعاون أثناء العمل. (نجلاء، 2014-2015، صفحة 118)

رابعاً: إدارة الجودة الشاملة

عرف جوزيف جانبلوسكي (joseph jablonski) إدارة الجودة الشاملة بأنها شكل تعاوني لأداء الأعمال، يعتمد علي القدرات المشتركة لكل من الإدارة والعاملين الهدف من ذلك تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية بصفة مستمرة من خلال فرق العمل. (فادية، 2010-2011، الصفحات 18-21)

1- أهداف الجودة الشاملة:

هناك مجموعة من الأهداف بإمكان المنظمة تحقيقها من وراء تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومن أهمها:

- تحسين الربحية والقدرة على المنافسة
- رضا العميل.
- زيادة الفعالية التنظيمية.
- الحفاظ على نشاط المؤسسة.
- تساعد الجودة الشاملة المؤسسة الحصول على الاعتراف المحلي والدولي وتوفر لها البيئة السليمة.
- ترفع من مستوى ولاء المؤسسة.
- تخفيض تكاليف المؤسسة. (فادية، 2010-2011، الصفحات 22-24)

2- مبادئ إدارة الجودة الشاملة:

- ✓ مبدأ التركيز على المستهلك: يعتبر المبدأ الرئيسي لأي منظمة وهذا ما يراه أغلب الباحثين.
- ✓ مبدأ التركيز على العملية:

يعتبر أحد الاستراتيجيات المهمة التي تعتمد عليها المؤسسات الصناعية والخدماتية، تقوم هذه الإستراتيجية على تنظيم الأجهزة والمعدات وتقليل تكاليف التلف والضياع والأخطاء من أجل ارتفاع جودة المنتج.

✓ مبدأ التحسين المستمر:

بحيث أنها تركز إدارة الجودة الشاملة على أهمية التحسين الدائم للأنشطة الوظيفية والعمليات التسييرية للمؤسسة.

✓ مبدأ القيادة الموجهة:

نتيجة التطورات الحديثة والمتسارعة في طرق المنافسة وظهور إدارة الجودة الشاملة من أهم الأسباب الاهتمام بالقيادة باعتبارها عملية أساسية لتحقيق أهداف المؤسسة لهذا يجب على القائد التميز بمجموعة من الميزات والتي تتمثل في:

- أن يكون متمكن من تحديد مبادئ إدارة الجودة بشكل مفهوم وواضح.
- أن يعمل بمبدأ التحسين المستمر من أجل الوصول إلى هدف العيب الصفري.
- أن يشكل مجموعات عمل لحل مشاكل الجودة والتحسين المستمر.
- الاعتماد على الطرق والأساليب الإحصائية في ضبط الجودة.
- أن يكون ناجح في إيقاع العاملين.

✓ مبدأ التخطيط الاستراتيجي:

يعتبر أساس الجودة الشاملة لأنه يهتم بتحديد أهداف وأنشطة المؤسسة ولكي تتحقق هذه الأهداف يجب توفر قابلية دعم الميزة التنافسية عن طريق التجديد والابتكار والتحسين المستمر.

✓ مبدأ اتخاذ القرار على أساس الحقائق:

لابد على المؤسسة التي تقوم بتطبيق الجودة الشاملة أن تعتمد على حقائق وبيانات صحيحة وليست مجرد اقتراحات أو توقعات الأفراد خاصة نتيجة التطور العلمي والتكنولوجي وظهور أساليب وطرق نقل من حالات عدم التأكد، وذلك عن طريق الاعتماد على الأساليب الكمية مثل شجرة القرار أو استعمال نظام المعلومات الإدارية والحاسوبية. (فادية، 2010-2011، الصفحات 24-27)

3- أهمية إدارة الجودة الشاملة:

➤ زيادة إدارة الجودة الشاملة تؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الربحية.

- تمكن الإدارة من دراسة احتياجات العملاء والوفاء بتلك الاحتياجات.
- تحقيق الميزة التنافسية في السوق.
- تساهم في اتخاذ القرارات وحل المشاكل بسهولة وبسر.
- تدعيم الترابط وتنسيق بين إدارات المؤسسة ككل.
- تساهم في ارتباط العاملين بالمؤسسة وبمنتجاتها وأهدافها. (العطرة، 2018، صفحة 29)

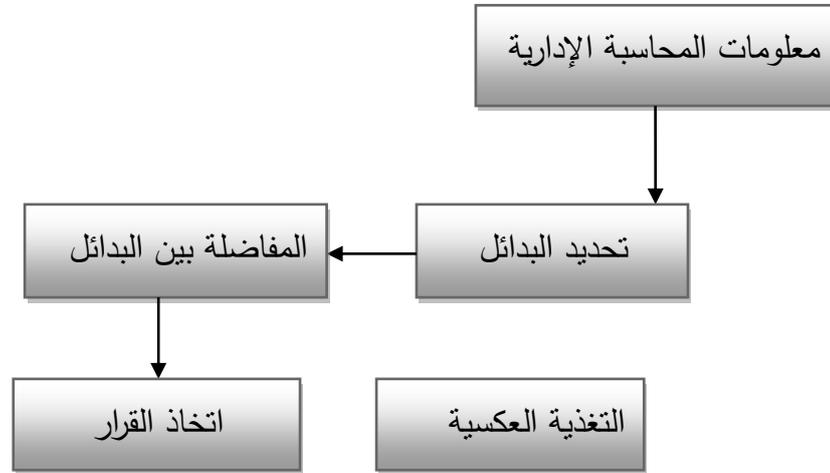
المطلب الثالث: المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية

يتم توفير المعلومات المحاسبية التي تتلاءم والأغراض الرئيسية في عمل المنظمات الهادفة للربح بصورة عامة، ومن ذلك من خلال القيام بإعداد التقارير المحاسبية، التي تتصف بالصحة والدقة والموضوعية. للاستعانة بها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التي تتطلبها مواقف معينة. (زينات، 2000، الصفحات 3-5)

تقديم معلومات حول إعداد التقارير المالية الداخلية والخارجية، بحيث التقارير المالية الداخلية تعد لأغراض الاستخدام الداخلي، أي لإدارة المنظمة التي تطمح بالحصول على معلومات تحقق هدفي التخطيط والرقابة أما التقارير المالية الخارجية مثل: قوائم الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية تعد لأغراض المستخدمين الخارجيين مثل: الدوائر الحكومية والمستثمرون والدائنون. (الشرع، 2002، الصفحات 21-23)

توفير معلومات وبيانات لها خصائص تساعد المنظمة على تلبية احتياجاتها المطلوبة، ومن أهم هذه الخصائص: الملائمة والتوقيت والصحة والدقة، بحيث يجب أن تكون المعلومة المحاسبية ملائمة لاختصار الوقت والجهد وترتبط بوقت استخدامها، ومن ناحية الصحة والدقة ينبغي أن تكون دقيقة وصحيحة والأرقام التي تمثل المعلومة لها هدف مستقبلي. (الشرع، 2002، الصفحات 23-24)

الشكل رقم (03): طبيعة عمل المحاسبة الإدارية



المصدر: (الشرع، 2002، صفحة 22)

إن الشكل الأخير يبين أن المحاسبة الإدارية، تعد مصدر معلومات أساسي لمتخذي القرار، و لهذا سنعمل في الفقرات الموالية، على توضيح ذلك من خلال التطرق إلى القرار في المؤسسة، و كيفية الوصول إليه و التعرف على العوامل المؤثرة فيه.

المبحث الثاني: مفاهيم حول اتخاذ القرار في المؤسسة

يرتبط اتخاذ القرار بعمل الإنسان اليومي، لكون كثير من هذه القرارات تتخذ بشكل روتيني، فلا يدرك بأنها قرارات مثل شراء الملابس، الأكل...، وأيضا في دنيا الأعمال عادة ما يقوم المسيرين باتخاذ العديد من القرارات، ولكنها تختلف عن القرارات الشخصية من حيث درجة التعقيد والأهمية.

المطلب الأول: مفهوم القرار

تتعدد مفاهيم القرار بتعدد المداخل التي ترتبط بكل مفهوم أو بتعدد مراحل عملية تسييرية بحيث نطرح فيما يلي بعض تلك المفاهيم:

القرار هو عبارة عن اختيار بين مجموعة حلول مطروحة لمشكلة ما أو أزمة تسيير عمل معين.

كما يعرفه البعض بأنه: «مسار فعل يختاره متخذ القرار، باعتباره انسب وسيلة متاحة أمامه لإنجاز الهدف أو الأهداف التي يبتغيها...».

وأیضا يعرف اتخاذ القرار بأنه عملية مركزية في إدارة المنظمة، ومن أهم الوظائف التي يقوم بها المدير، فهي عملية معادلة لعملية الإدارة. ومن هنا يتضح أن نجاح المنظمة يعتمد كثيرا على نوعية القرار المتخذ. (الشرع، 2002، صفحة 38)

وعملية اتخاذ القرارات هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت زيادة الحجم الإنتاج والمبيعات وهذه المعايير عديدة لان جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير. ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة. (العلاق، 2008، الصفحات 160-162)

ومن هذه المفاهيم يمكن استنتاج أن هناك:

- تعاريف للقرار انه حل لمشكل تسييري؛
- تعاريف للقرار انه عملية تسييرية لها مراحل محددة؛
- تعاريف للقرار انه وسيلة تسيير لإنجاز أهداف المؤسسة.

المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار

تعد عملية اتخاذ القرارات من المهام الرئيسية للإدارة، فالإدارة تواجه دائما مشاكل الاختيار او المفاضلة بين الحلول، وتتم هذه العملية بصفة عامة بهذه المراحل التالية:

أولاً: تشخيص المشكلة

وفي هذه المرحلة يتم التعرف على المشكلة وتحديد أبعادها، وتحري السبب الرئيسي لظهورها ومعرفة أسبابها، أعراضها وأثارها.

حيث تتضمن أولى خطوات هذه المرحلة هي معرفة المسير متخذ القرار الهدف الذي يريد الوصول إليه، وما إذا كان هذا الهدف ممكن التحديد والتحقيق. فتحديد الهدف بدقة ووضوح يمكن المدير من التعرف على إمكانية تحقيقه.

ومن الأمور الهامة أيضا التي ينبغي على المسير متخذ القرار مراعاتها هو التركيز على تحديد المشكلة بدلا من محاولته لإيجاد الحل، فالخطأ في التشخيص يؤدي إلى حل غير صحيح؛ وهنا تبرز أهمية تشخيص المشكلة لان سلامة التشخيص وصحته من شأنه أن يؤدي في النهاية إلى الحل السليم. (كنعان، 2007، صفحة 115)

ثانياً: تصنيف المشكلة

ويعني تصنيف المشكلة، تحديد طبيعتها وحجمها ومدى تعقدها ونوعية الحل الأمثل المطلوب لمواجهتها. وعملية تصنيف المشكلة وتبويبها تساعد في تحديد ومعرفة من الذي سيقوم باتخاذ القرار، ومن الذي يجب استشارته في أبعادها عند إعداد القرار ثم من الذي يجب أن يبلغ بهذا القرار.

ومن خلال هذا التصنيف يكون بإمكانية المدير وضع المشكلة في شكلها النهائي، فيحدد نوعها (هل هي تنظيمية أم فنية أم سلوكية أم تجمع بين الأنواع الثلاثة)، وتحديد طبيعتها (هل هي متكررة روتينية أم استثنائية وطارئة). كما يساعد تحديد نوعية المشكلة وطبيعتها في تحديد نوع القرار اللازم لحلها، وهل هو نهائي أم مؤقت أو مرحلي يمكن تنفيذه على مراحل أم يمكن تنفيذه دفعة واحدة. (كنعان، 2007، الصفحات 120-122)

- وقد حدد بعض كتاب الإدارة أسس وقواعد لتصنيف المشكلة يمكن للمدير متخذ القرار الاستعانة بها في هذه المرحلة وهي:

- مستقبل القرار: ويعني الوقت أو الفترة الزمنية الذي سيستغرقه ليصبح نافذ المفعول.
- تأثير القرار على الأنشطة والوظائف والمجالات الأخرى.
- العناصر النوعية التي يتضمنها القرار.

ثالثاً: إيجاد البدائل أو تحديد البدائل

ويعني الحل البديل وسيلة الحل المتاحة أمام المدير لحل المشكلة المطروحة، أو هو بمعنى آخر قرار مقترح إلى جانب قرارات أخرى مقترحة بقصد المقارنة والتحليل حتى يتم اختيار واحد منها فيصبح هو القرار الأخير.

ومن هذا المنطق لا بد أن يتوفر في الحل البديل شرطان هما:

- الأول هو أن يساهم الحل البديل في تحقيق بعض النتائج الذي يسعى إليها متخذ القرار.
- الثاني هو أن تتوفر إمكانيات تنفيذ هذا الحل حال اختياره دون البدائل الأخرى.

وعدم توافر أي من هذين الشرطين ينفي عن الحل صفة البديل القابل للاختيار. ويتعين على متخذ القرار استبعاده من قائمة الحلول موضع البحث والمفاضلة. (كنعان، 2007، الصفحات 127-130)

رابعاً: تقييم البدائل

بعد أن يتضح للمدير بدائل حل المشكلة وجب عليه بعد ذلك إجراء تقييم شامل للحلول البديلة، ذلك أن ظهور المشكلة الإدارية يتطلب من المدير اتخاذ القرار الأفضل لحلها، وهذا يعني أن يتم اختيار الحل من بين عدة حلول متاحة ولكل حل من هذه الحلول بعض المزايا والعيوب. ومن هنا تأتي أهمية الدراسات التحليلية للمشكلة، وتحليل خطة كل قرار يرتبط بحلها حتى يمكن اختيار الأفضل نتيجة لما تسفر عنه هذه التحليلات.

وتعتبر هذه المرحلة من المراحل الفكرية الصعبة، وذلك لأن مزايا وعيوب كل بديل لا تظهر وقت بحثها وإنما تظهر مستقبلاً عند تنفيذ الحل. (كنعان، 2007، الصفحات 131-135)

خامسا: اختيار البديل الملائم:

تعتبر عملية الاختيار النهائي من بين البدائل المتاحة لحل المشكلة، من أهم المراحل التي يهتم بها المديرين ذلك لان هذه العملية؛ هي عملية وزن النتائج المتوقعة مع الغايات المنشودة، ومن بين المعايير والاعتبارات التي تحكم عملية اختيار البديل الأفضل نجد ما يلي:

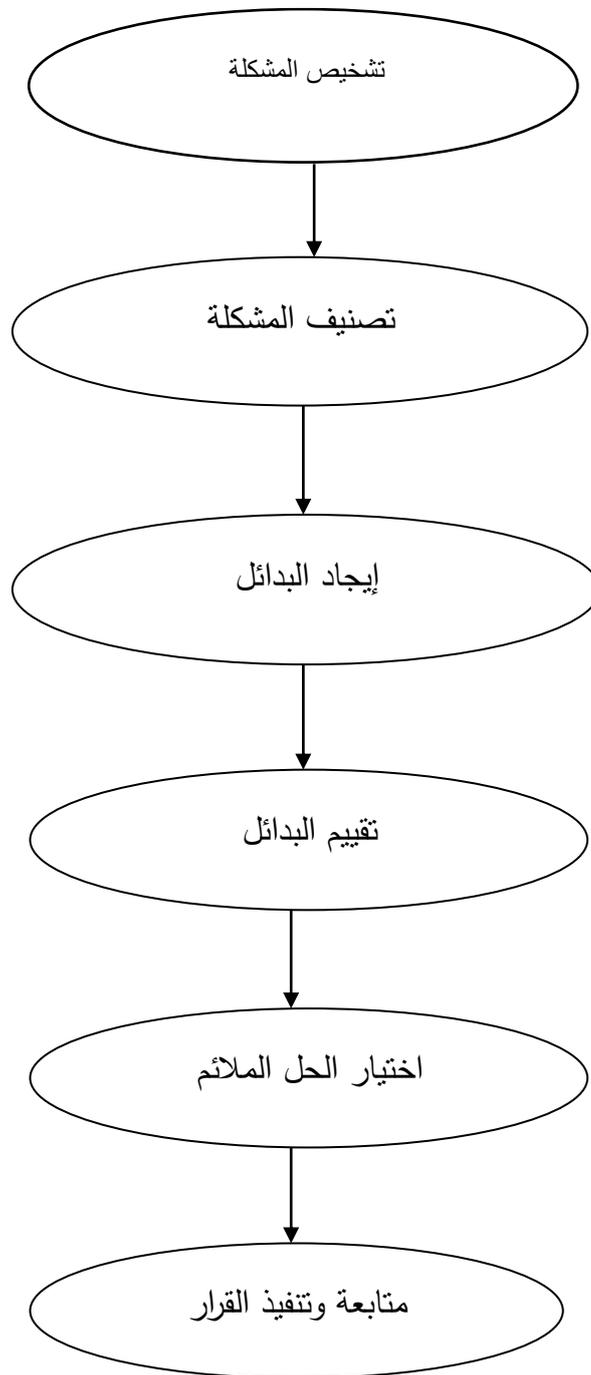
1. **درجة الخطورة المتوقعة:** أي معرفة درجة احتمال عدم تحقيق البديل للأهداف المرجوة من تطبيقه، وهذا ما يتطلب من متخذ القرار، أن يقوم بالموازنة بين المخاطر الناجمة عن إتباع البديل وبين الفوائد التي يحققها، فيتم اختيار البديل الذي يضمن اقل خطر مع أكبر فائدة.
2. **الاقتصاد في الجهد والنفقات:** وذلك يعني أن يفضل البديل الذي يعطي أفضل النتائج بأقل كلفة وجهد ممكن ويقصد بالجهد هنا الجهد البشري اللازم لتنفيذ البديل، كما يقصد بالنفقات كل التكاليف المادية والعينية اللازمة لتنفيذ البديل.
3. **الإمكانيات والموارد المتاحة:** إذ يؤخذ بعين الاعتبار عند اختيار البديل الإمكانيات والموارد اللازمة لتنفيذه وبدون توفر هذه الإمكانيات يبقى البديل دون قيمة، ومن أهم هذه الموارد البشرية إذ عليها يتوقف تنفيذ البديل الذي تم اختياره فقد يتطلب زيادة قدرة وكفاءة المرؤوسين على الأداء وذلك إما بتنمية قدراتهم أو استبدالهم بآخرين.
4. **التوقيت:** الوقت الذي يستغرقه اختيار البديل وتنفيذه إذ لا بد من ارتباط الحل البديل بالوقت المناسب بمعنى أن يعالج الحل المختار المشكلة في إطارها الحالي وليس بعد حدوث المشكلة. (كنعان، 2007، الصفحات 136-140)

سادسا: متابعة تنفيذ القرار

تبين لنا من خلال عرض المراحل السابقة لعملية اتخاذ القرار، أنها لا تنتهي عند اختيار متخذ القرار للبديل الأفضل لأنها لا تقوم بتنفيذه بنفسه و إنما يتم تنفيذه عن طريق آخرين، و يقوم متخذ القرار بنقل القرار للآخرين و يشرح لهم إبعاده، و يقنعهم به حتى يظهر القبول لفكرة القرار و يدفعهم و يحفزهم إلى تنفيذه بالشكل الذي يحقق الهدف المطلوب. (كنعان، 2007، صفحة 165)

ويمكن تلخيص هذه المراحل في الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): خطوات اتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعطيات أعلاه

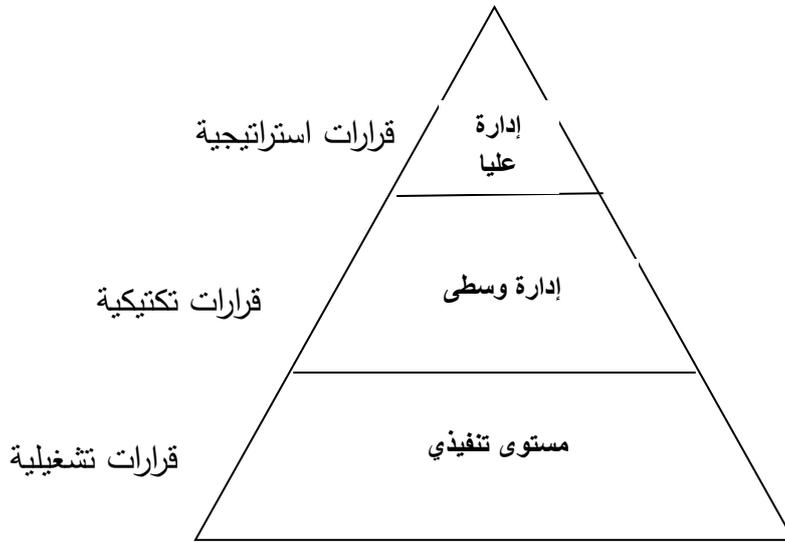
المطلب الثالث: أنواع القرارات

سنحاول في هذا المطلب توضيح أنواع القرارات حسب خمسة تصنيفات مهمة وهي كالتالي:

- 1- **حسب الوظائف الأساسية:** وتنقسم حسب هذا المعيار إلى خمسة أنواع وهي كالتالي:
 - **قرارات متعلقة بالوظائف الإدارية:** وهي قرارات تتعلق بالنظام الداخلي والخارجي للمؤسسة، كما تتضمن كافة القرارات المتعلقة بالتنظيم التخطيط، التوجيه والرقابة وقواعد اختيار المديرين وتدريبهم وترقيتهم وكذلك السياسات السائدة في المؤسسة والقيم التنظيمية.
 - **قرارات تتعلق بالعنصر البشري:** تتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على الموظفين واختيارهم وتعيينهم وتدريبهم كما يتضمن أنظمة الأجور والحوافز وجميع استراتيجيات الأعمال التي تتعلق بالموارد البشري.
 - **قرارات تتعلق بالإنتاج:** وتتضمن القرارات الخاصة باختيار الموقع وجميع مستلزمات الإنتاج المستخدمة وكيفية الحصول عليها وأيضاً سياسات التخزين وقرارات متعلقة بالجودة وطريقة الإنتاج ...
 - **قرارات تتعلق بالتمويل:** كل القرارات الخاصة بطرق التمويل وكيفية توزيع الأموال وتخصيصها بهدف ترشيد الموارد المتاحة.
 - **قرارات تتعلق بالتسويق:** وتشمل هذه المجموعة من القرارات تلك الخاصة بنوعية السلعة وأوصافها والأسواق المستهدفة، والحالية وقنوات توزيعها وترويجها أي كل القرارات المتعلقة بتسويق المنتج من سياسات التسعير والتوزيع والترويج. (السلام، 2013-2014، صفحة 12)
- 2- **حسب المستوى التسيري:** وتصنف القرارات وفق هذا التصنيف إلى ثلاثة أنواع:
 - **قرارات إستراتيجية:** وهي قرارات تتخذ من طرف الإدارة العليا، تخص وجود المؤسسة ومستقبلها واستمراريتها في السوق وتتميز القرارات الإستراتيجية بأنها طويلة الأجل، وتختص بالتخطيط الاستراتيجي وهيكل المؤسسة كما أنها تحتاج إلى قدر كبير من المعالجة، وقدرة كافي من المعلومات الدقيقة والمرونة الكافية لتحقيق الرشادة الملائمة في اتخاذ القرارات.
 - **قرارات تكتيكية:** وهي قرارات تتخذ من طرف الإدارة الوسطى، وهدفها غالباً تنسيق الجهود لتحقيق الأهداف الموضوعية من طرف الإدارة العليا، وذلك بترجمتها في شكل خطط قابلة للتنفيذ، كما تحدد قنوات الاتصال المختلفة الوظائف فهي بمثابة أداة ربط بين الإدارة العليا والإدارة الدنيا، مهمتها التنسيق بين الموارد واستغلالها أحسن استغلال لتحقيق الأهداف المرجوة.

- قرارات تشغيلية: هي قرارات قصيرة الأجل تتخذ من طرف المستوى التنفيذي، غالبا تكون روتينية بحكم طبيعة العمل والتعود والخبرة، فهي لا تتطلب معالجة كبيرة بحيث تتميز بالبساطة والتكرار. (السلام، 2013-2014، صفحة 13)

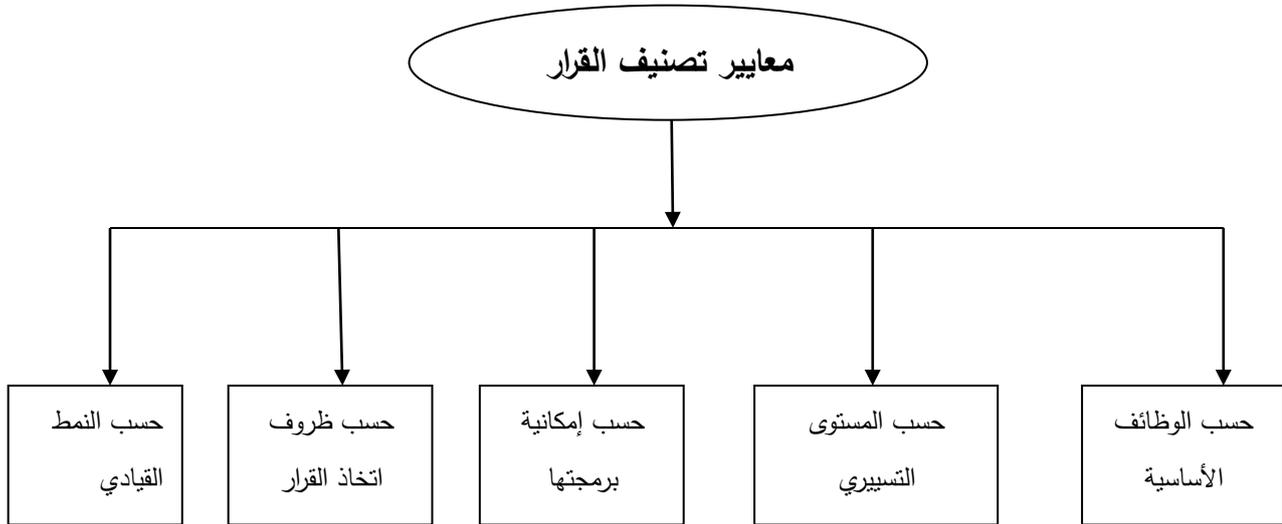
الشكل رقم (05): أنواع القرارات وفق المستوى التسيري



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات أعلاه

- 3- حسب إمكانية برمجتها: ينقسم هذا التصنيف إلى قرارات مبرمجة وغير مبرمجة.
 - قرارات مبرمجة: وتكون قرارات محددة وروتينية أي اعتادت المؤسسة على التعامل معها مثل الفواتير، مدة الإجازات التي تمنح للموظفين، كيفية تسجيل القيود.
 - قرارات غير مبرمجة: وهي قرارات متغيرة بكثرة، من الصعب برمجتها وهي في الغالب قرارات تتعلق باستراتيجيات المؤسسة مثل: إجراء تغييرات في الأهداف الخاصة للمؤسسة.
- 4- حسب ظروف اتخاذ القرار: من خلال هذا التصنيف نميز بين ثلاث حالات تواجهها المؤسسة في المحيط الخارجي لها وهي كالتالي:
 - قرارات في حالة التأكد: وهي قرارات تتخذ بعد توفر المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار لدى متخذ القرار وان يكون له دراية تامة بجميع المتغيرات الحاصلة في البيئة المؤثرة على القرار.
 - قرارات في حالة عدم التأكد: وهي القرارات التي لا تتوفر لمتخذها على كل المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار، إذن لا يمكن توقع درجة المخاطرة.

- قرارات في حالة المخاطرة: وهي القرارات التي تتوفر لدى متخذها معرفة نسبية بالظروف المؤثرة بحيث يشوب القرار درجة معينة من المخاطرة يمكن أن تحدث ويمكن لا، نتيجة عدم الدقة في التوقع.
 - 5- حسب النمط القيادي: وتنقسم القرارات في هذا التصنيف إلى قسمين:
 - قرارات فردية: وهي القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المدير أو المسير بشكل انفرادي وبدون استشارة أحد، وتلعب كفاءة المسير وخبرته في اتخاذ القرار دور مهم في كفاءة وفعالية القرارات المتخذة.
 - قرارات جماعية: وهي القرارات التي يتم اتخاذها عن طريق المشاركة والرأي الجماعي والاستماع إلى الآراء، وتكون هذه القرارات فعالة وذا قبول من طرف العاملين وكذا عدم وجود تعارضات وصراعات بين العاملين. (السلام، 2013-2014، صفحة 14)
- الشكل رقم (06): معايير تصنيف القرار



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعطيات أعلاه

المبحث الثالث: دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات

نظرا للانفتاح على الأسواق العالمية وتطور تقنية المعلومات بشكل سريع وهذا ما استدعى الشركات لطلب معلومات أكثر دقة وسرعة لاتخاذ القرارات في الوقت الملائم، للبقاء في دائرة المنافسة، هذا ما أدى إلى البحث عن أدوات تسيير فعالة تسمح لمتخذي القرار إيجاد الحلول لمختلف الإشكاليات ووضع الخطط بثقة اكبر في نجاح ذلك. وهذا ما سنعرفه في المبحث الثالث من خلال إبراز دور كل من أدوات المحاسبية الإدارية التقليدية و الحديثة في ترشيد القرارات.

المطلب الأول: دور أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية في ترشيد القرارات

الفرع الأول: دور الموازنات التقديرية في ترشيد القرار في المؤسسة

إن المهمة الرئيسية والأساسية لنظام الموازنات التقديرية، هو مساعدة إدارة المؤسسة على انجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب، عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة التي تضمن السير الحسن للمؤسسة.

حيث يرتبط إعداد الموازنة التقديرية باتخاذ العديد من القرارات الإدارية سواء المرتبطة بالتسعير، أو الإنتاج، أو النفقات الاستثمارية أو البحوث أو التطوير، وما إلى ذلك. أي يمكن القول أن إعداد الموازنة التقديرية يساعد على الربط بين قرارات التشغيل التي تتعلق بحيازة أو الحصول واستغلال الموارد النادرة، وقرارات التمويل التي تتعلق أساسا بالحصول على الأموال اللازمة للحصول على هذه الموارد. (لطي، 2007، صفحة 141)

الفرع الثاني: دور تحليل التعادل في ترشيد القرار في المؤسسة

يعد أسلوب تحليل نقطة التعادل من الأساليب الكمية، التي تستخدم غالبا في عملية اتخاذ القرارات الإدارية، وخاصة تلك القرارات المتعلقة بمسائل تحديد مستوى الإنتاج او العمل الاقتصادي، وأيضاً مسائل تقييم المواقع البديلة، التي سنوضحها فيما يلي:

1- نقطة التعادل ومستوى الإنتاج:

إن أسلوب تحليل نقطة التعادل لتحديد مستوى الإنتاج الاقتصادي يقوم على ما يلي:

- نقطة التعادل هي نموذج رياضي أو بياني يوضع العلاقة بين التكاليف والإيرادات، لأحجام مختلفة من الإنتاج لوحدة أو وحدات معينة وعند هذه النقطة تتساوى الإيرادات مع التكاليف.
- السعر يتألف من التكاليف المتغيرة + الإيراد الحدي الذي يتألف من التكاليف الثابتة \pm الربح أو الخسارة.
- تتحقق نقطة التعادل عندما تكون الإيرادات الكلية تساوي التكاليف الكلية وعند ذلك يكون الربح مساويا إلى الصفر.
- تحسب كمية الإنتاج عند نقطة التعادل على الشكل التالي:

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{التكاليف الكلية} \quad (\text{المنصور، 2006، صفحة 69})$$

- ولا يقتصر تحليل التعادل على حساب نقطة تعادل التكلفة الكلية مع الإيراد الكلي عند حجم معين، فمع أهمية ذلك فإن تحليل التعادل يفيد الإدارة أيضا في تقييم السياسات البديلة التي تؤثر في تعادل المنشأة في الفترة القصيرة، فقد ترى المنشأة مثلا إن تخفيض سعر البيع قد يترتب عليه زيادة حجم المبيعات، و يساعد تحليل التعادل في هذه الحالة على تحديد حجم الإنتاج و المبيعات الذي يتحقق عنده تعادل المنشأة في ظل سعر البيع المخفض، فنتمكن الإدارة بذلك من اتخاذ القرار الملائم في ضوء الطاقة الإنتاجية المتاحة و ظروف الطلب. (محمد، 2000، الصفحات 285-259)

2- تقييم المواقع البديلة:

من الصعب تحديد الموقع المثالي لان ذلك يتوقف على عملية الموازنة بين مجموعة العوامل المختلفة، التي تؤثر على عملية اختيار الموقع، ولهذا يلجا المختصون الى استخدام طرائق تقييم المواقع البديلة وذلك بعد تحديد الهدف الأساسي الذي يتوجب تحقيقه من اختيار الموقع، والذي يعد معيار للموازنة والتقييم وبالتالي اتخاذ القرار.

الفرع الثالث: دور بحوث العمليات في ترشيد القرار

يهدف استخدام بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، إلى جعل القرارات علما أكثر منه فنا، وتعتمد بحوث العمليات في ذلك على وضع المشاكل العملية على شكل نماذج كمية، والتي يمكن إيجاد حل لها باستخدام النظريات الرياضية المختلفة، وتستخدم النماذج لوصف المشكلة أو لشرح علاقات معينة تتضمنها المشكلة. وبهذا فإن بحوث العمليات تساعد على تركيز الاهتمام على الخصائص الهامة للمشكلة، دون الخوض في تفاصيل خصائص لا تؤثر على القرار. ويساعد هذا في تحديد العناصر الملائمة للقرار واستخدامها للوصول إلى القرار الأفضل. (زينات، 2000، الصفحات 384-385)

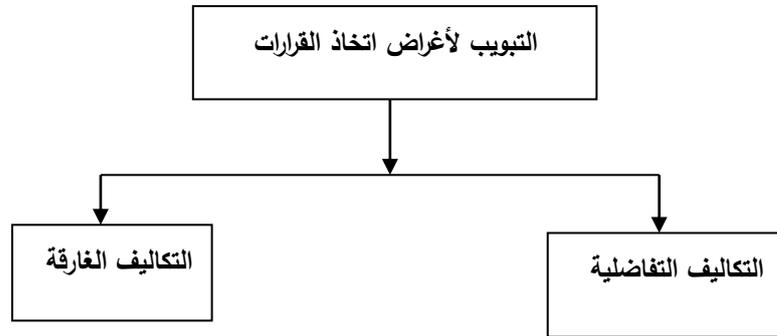
الفرع الرابع: دور محاسبة التكاليف في ترشيد القرار

تساهم التكاليف بشكل أساسي في معظم القرارات الإدارية، مما يستدعي استخدام التحليل المناسب للتكاليف والذي يختلف باختلاف نوع القرار الواجب اتخاذه، فإذا كانت التكاليف من وجهة النظر المحاسبية، تعرض في أشكال توفى باحتياجات الرقابة المالية والقانونية على أعمال المؤسسة، فإن التكاليف من وجهة النظر الإدارية أداة لترشيد المدراء في اتخاذ القرارات.

وفي مجالات اتخاذ القرارات تستخدم معلومات محاسبية في الأشكال التالية:

- ❖ **التكاليف التفاضلية:** وهي المقارنة بين تكاليف البدائل المتاحة، فكل بديل تكاليفه التي يجب أن تقارن بالتكاليف الخاصة بالبدائل الأخرى المتاحة.
- ❖ **تكلفة الفرصة البديلة:** هي الخسارة والتضحية بمنفعة ممكنة التي يمكن الاستغناء عنها.
- ❖ **التكاليف الغارقة:** هي التكاليف التي تم تحميلها والتي لا يمكن تغييرها، بأي قرار حالياً أو في المستقبل.
- ❖ **التكاليف الجارية أو الدورية:** تمثل التكاليف الدورية التي ستتحملها المؤسسة في المستقبل نتيجة لقرار معين. باعتبارها متكررة أو مرتبطة بالنشاط.
- ❖ **التكاليف التي يمكن تجنبها:** هي التكاليف التي يمكن تجنبها نتيجة لاتخاذ قرار معين.
- ❖ **التكاليف التي لا يمكن تجنبها:** التكاليف التي تنفق سواء اتخذ قرار معين أو لم يتخذ. (قمازي، 2018، الصفحات 30-35)

الشكل رقم (07): تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات



المصدر: (التكريتي، 2006، صفحة 42)

الفرع الخامس: دور محاسبة المسؤولية في ترشيد القرار

تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية، ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الاطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الشركات، من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤولين عنها، واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها.

كما أيضا يتمثل دور محاسبة المسؤولية في اتخاذ القرار، في تحقيق الديناميكية والسرعة في اتخاذ القرارات بما يساعد على تلاقي أسباب الخلل في حينه، وتصحيح المسار كما تساعد في اتخاذ القرارات اللازمة لترشيد الاستهلاك، والاستغلال العقلاني لوقت العمل وزيادة كفاءة التشغيل.

أيضا تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية، بالأشخاص اللذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات. (الشريف ح.، 2016، صفحة 76)

المطلب الثاني: دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد القرارات

الفرع الأول: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** في ترشيد القرار

يعد نظام التكاليف على أساس النشاط بمثابة أداة إستراتيجية للمؤسسة، تساعد في الحصول على تكاليف أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات، وعملاء المؤسسة. مما يساعد في اتخاذ العديد من القرارات الهامة منها قرارات التسعير، التسويق، تصميم المنتج أو الخدمة وقرارات توظيف الموارد.

حيث يوفر هذا النظام مؤشرات تساعد على تحديد أهمية الأنشطة، معبرا عنها في شكل يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات؛ المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف النشاط، كما يعمل على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة، من خلال استخدام مسببات التكاليف لتتبع التكاليف حسب الأنشطة، ومن ثم تحمل إلى المنتجات أو الخدمات. وهكذا يتم الحصول على معلومات دقيقة عن التكلفة، لدعم اتخاذ القرارات، وزيادة فعاليتها في ظل بيئة الأعمال الحديثة. (قمازي، 2018، صفحة 67).

الفرع الثاني: دور التكلفة المستهدفة في ترشيد القرار

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر عملية مختلفة تماما عن المنظور التقليدي، سواء من ناحية الفكر أو التطبيق من حيث تصميم وتغيير المنتج وتحديد إدارة التكاليف، فعلى الرغم من وصفه بأنه أسلوب لإدارة الأرباح والتكاليف إلا أنه يعتبر عملية متكاملة.

فهو من أهم الأساليب التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج، وإن قرارات التسعير تعتبر أهم واعقد القرارات، وهذا القرار يؤثر بشكل مباشر في إمكانية تسويق المنتج، وإن التكلفة المستهدفة لها دور إيجابي في تحديد واتخاذ قرار المنافسين ورغبات المستهلكين. (عشاوي، 2018) (صفحة 77)

الفرع الثالث: دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد في ترشيد القرار

يظهر مفهوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT، على أنه نظام يجمع بين تقنيات الإنتاج التقليدية والحديثة، والذي يهدف وبشكل أساسي إلى التخلص من الهدر.

وذلك من خلال إنتاج الكميات المطلوبة فقط في الوقت المناسب والجودة المطلوبة، دون التأثير على التكلفة حيث أن الهدر يزيد من كلفة العملية الإنتاجية دون أن يقدم قيمة مضافة للمنتج، والهدف من ذلك أيضا ضمان تدفق المنتجات بشكل يتناسب مع طلب العميل، وتحقيق انخفاض في مستوى المخزون.

وكذلك أنه مدخل منظم لتحسين الإنتاجية الشاملة، حيث يحقق الإنتاج بأقل تكلفة والتسليم بالكميات الضرورية من المنتجات النهائية، بالتنوع المطلوبة في الوقت والمكان المحددين بدون تقديم أو تأخير. وبالتالي يعتبر نظم الإنتاج في الوقت المحدد منهج إداري، يسمح بداية في التحكم و تقليص التكاليف الإنتاجية، مما يضمن لمتخذ القرار الوصول إلى القرار الأمثل، في ظل الشروط و المبادئ الأساسية لهذه الطريقة، و هذا يعني أن هذه الأخيرة ؛ تعد مرشد و موجه للمسيرين في توجيه الموارد و ووضع الخطط الإنتاجية بأكثر فعالية. (البرديني، 2014، الصفحات 24-25)

خلاصة:

تضمنت دراسة هذا الفصل الدراسة النظرية بشكل عام، لاهم المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية وأدواتها، بالإضافة إلى مفاهيم حول عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، وإلى الجزء الأهم ألا وهو دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات.

و في ضوء ما تقدم تطرقنا في دراستنا للمحاسبة الإدارية و أدواتها التقليدية، و التي تتمثل في: الموازنات التقديرية ، تحليل التعادل ، بحوث العمليات ، محاسبة التكاليف و محاسبة المسؤولية. و أيضا الأدوات الحديثة و المتمثلة في : التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، التكلفة المستهدفة ، نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT. و توصلنا إلى دورها في عملية اتخاذ القرار، باعتبار أن لها دور أساسي لدعم عملية اتخاذ القرار الإداري داخل المنشأة.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية بمؤسسة الأجر الأحمر برانيس بسكرة

تمهيد:

لقد سبق وتطرقنا في الجانب النظري إلى المحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرار، وفي هذا الفصل سنحاول إسقاط الدراسة ميدانياً، من خلال معرفة واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية بالمؤسسة محل دراسة الحالة. وتحديد مدى استخدامها في ترشيد القرارات، وعلى هذا الأساس تمت الدراسة في مصنع الأجر الأحمر برانيس بسكرة. من خلال إجراء لقاءات مع إطارات المؤسسة، نظراً لخصوصية الدراسة، وارتباطها بجانب تسييري حساس، أي اتخاذ القرار. فتم استقبالنا من طرف الإطارات المسيرة، و خاصة إطارات المحاسبة، وبهذا تمكنا من جمع المعلومات التي سنقوم بتقسيمها الى:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ؛

المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرار بالمؤسسة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الآجر الأحمر البرانيس-بسكرة

يعتبر مصنع الآجر الأحمر البرانيس بسكرة شركة أسهم، والشركة القابضة giba. تم منحه رخصة البناء بتاريخ 2018/03/08 والسجل التجاري في 2018/07/20 ويحمل المواصفات التالية:

- المروج: البرانيس بريكارد spa؛
- الشكل القانوني: شركة مساهمة؛
- قطاع النشاط صناعي: صناعة الآجر الأحمر ؛
- رأس المال الاجتماعي: 900000000؛
- الموقع: المدينة برانيس، دائرة جمورة ، الولاية بسكرة؛
- المساحة الخاصة بالشركة: 5 هكتار ؛
- القوى العاملة:

الجدول رقم(01): قوى العاملة في الشركة

العدد الإجمالي	التنفيذ	البراعة	الموظفين الإداريين	القوى العاملة
197	122	35	40	

المصدر: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على المعطيات المقدمة مصلحة المحاسبة

- البيانات التقنية:
- ✓ طبيعة المنتج: إنتاج الآجر الأحمر؛
- ✓ القدرة الإنتاجية المثبتة: 400 ألف طن / عام .

جدول رقم (02):المنتجات المصنعة

نوع المنتج	الأبعاد (سم)	الوزن (كغ)
آجر 8 ثقب	30*20*10	5
آجر 12 ثقب	30*20*15	6

المصدر: وثائق المؤسسة المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

- العملية التكنولوجية:

✓ المواد الأولية: 75 % طين 24 % الرمل

✓ منطقة إعداد الأرض

✓ منطقة التصنيع: تشكيل المنتج

✓ منطقة التجفيف: في مجفف سريع من نوع Anjou

✓ منطقة الطهي: في فرن نفق من نوع casing

✓ منطقة تخزين: وتسويق المنتج

- الخدمات:

✓ الكهرباء: خط 30000 kV ومحولات 2*1250 kVa

✓ الغاز: بعد 5000 متر مكعب في الساعة

✓ الماء: حفر المياه المستقلة

✓ الهواء المضغوط: الضاغط 1000 متر مكعب في الساعة /10 بار

- التسويق:

✓ وجهة المنتج: بناء المساكن والمباني الإنتاجية والمهنية

✓ توزيع المنتج: محليا

✓ وسائل التخزين والتحميل: الرافعات الشوكية.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة

تتمثل أهداف المؤسسة في مجموعة متكاملة من الأهداف والتي تتمثل في:

- تسعى الشركة إلى تحقيق النمو المستمر وتحقيق أكبر ربح؛

- ضمان الاستمرار في المحيط الاقتصادي كباقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى؛

- تحديد أنواع السلع التي تشتريها المؤسسة والسعي إلى تحقيق أكبر منفعة ممكنة وإعادة النظر في توزيع منتجاتها؛

- السعي إلى اختيار أحسن الطرق للتوزيع والتخزين والرقابة؛

- تساعد في التطوير وتنمية الاقتصادية وبالتالي التقليل من نسبة البطالة؛

- إشباع الحاجات ورغبات زبائنها فيما يخص المواد المنتجة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي

يتكون هيكل المؤسسة من المكونات التالية:

- **رئيس مجلس الإدارة:** يقوم بالإشراف العام على السير الحسن لنشاط المؤسسة ولديه الصلاحيات للتدخل والإشراف على جميع الأقسام.

- **السكرتاريا:** تعتبر المساعد الأول للمدير وتعتبر الوسيط الأول بين الموظفين أو الأطراف الخارجية والمدير ؛

- **المدير التقني** مهامه تتمثل في انجاز البنية التحتية الأساسية للشركة.

- **مصلحة الإعلام الآلي:** تقوم بمراقبة وصيانة أجهزة الإعلام الآلي وتحديث البرامج والتطبيقات.

- **مصلحة الأمن:** مهمتها الرئيسية تتمثل في تحقيق الأمن وحراسة الدخول والخروج ومنع أي شخص غير مرغوب فيه.

- **مصلحة الموارد البشرية:** لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال.

- **مصلحة المحاسبة:** تعتبر من أهم الإدارات حيث لديها علاقة مع جميع المصالح الأخرى، ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات.

- **مصلحة رقابة التسيير:** هدفها الأساسي لرقابة والتسيير وتوجيه العمال حسب خبراتهم وكفاءتهم المهنية.

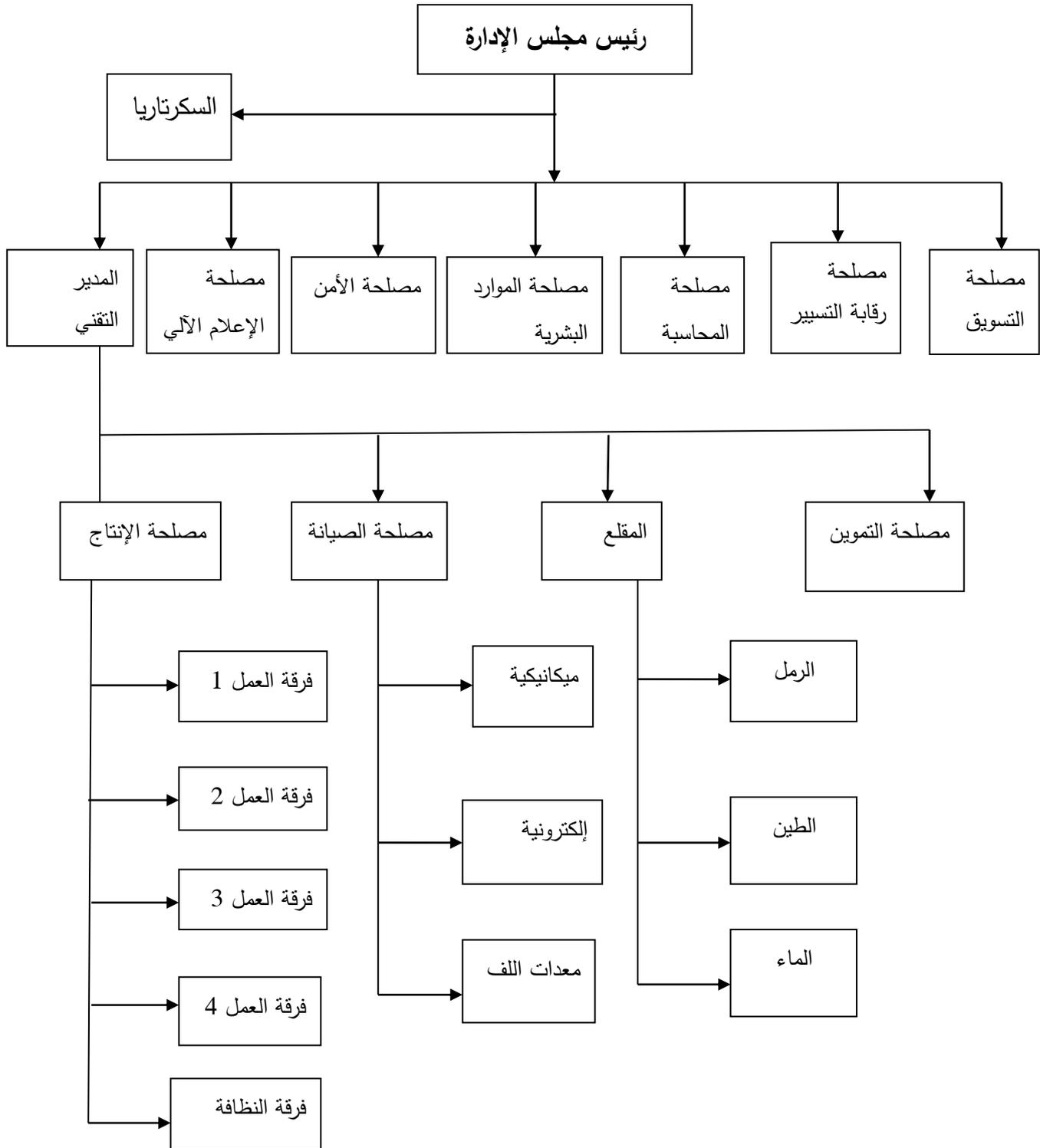
- **مصلحة التسويق:** بعد ما يتم خروج المنتج من الدورة الإنتاجية تقوم هذه المصلحة ببيع وتصريح المنتج.

المعمل ويتكون من:

1. **مصلحة الإنتاج:** مهمتها تتمثل بالعملية الإنتاجية الكاملة تكون من دخول المادة الأولية إلى خروجها ، كمادة مصنعة مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية، وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج، وعمليات تنفيذه في الورشات والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها ، وتنقسم هذه المصلحة إلى أربع فرق عمل تعمل بالتناوب معهم فرقة النظافة .

2. **مصلحة الصيانة:** مهمتها تتمثل في إصلاح العطلات الخاصة بالآلات الإنتاج، وتشغيل هذه الأجهزة وتنقسم إلى ثلاثة أقسام:
- **صيانة ميكانيكية:** وهو القسم خاص بصيانة الآلات.
 - **صيانة الكترونية:** ومهمتها صيانة تجهيزات العمل.
 - **صيانة معدات اللف:** وتعمل على رقابة وصيانة معدات الخاصة بلف المواد وخردوات.
3. **المقلع:** يحتوي على المواد الأولية.
- الرمل.
 - الطين.
 - الماء.
4. **مصلحة التموين:** مهمة هذه المصلحة تتمثل بدخول المواد الأولية واللوازم المتعلقة بالعملية الإنتاجية. ونلخص هذه المعطيات في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مصلحة المحاسبة

المبحث الثاني: واقع استخدام المحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرار

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى عرض واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، ودورها في ترشيد عملية اتخاذ القرار، كما يلي:

المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة بالمؤسسة

من خلال الدراسة الميدانية والمقابلات التي قمنا بها، وبالاعتماد على المعلومات التي تحصلنا عليها من قبل مؤسسة إنتاج الأجر الأحمر برانيس -بسكرة-، فإن المؤسسة تستخدم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والتي تتمثل في الموازنات التقديرية، ومحاسبة التكاليف في حساب سعر تكلفة منتوجاتها أما فيما يتعلق بأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لا تطبق المؤسسة أي أداة في حساب تكلفة منتوجاتها.

وعلى هذا الأساس سنوضح فيما يلي كيفية تطبيق تلك الأدوات في المؤسسة:

الفرع الأول: الموازنات التقديرية

يتم إعداد الموازنة التقديرية من طرف مصلحة المحاسبة والمالية، بعد اجتماع مع رؤساء المصالح الأخرى؛ والتي تتمثل في رئيس مصلحة الإنتاج ورئيس مصلحة الموارد البشرية، وتقوم المؤسسة بإعداد الموازنات التقديرية التالية:

1. موازنة التموينات: يتم إعداد هذه الموازنة بقسم المشتريات، مع مصلحة الإنتاج لتحديد الكمية المنتجة من الأجر الأحمر، وتحديد المشتريات التي تحتاجها المؤسسة مثل: المواد الأولية، الرمل...

2. موازنة الإنتاج: يتم إعداد هذه الموازنة مع مصلحة الإنتاج والاعتماد على الموازنة السابقة، حيث يقوم العمال باستخدام الآلات الخاصة بالعملية الإنتاجية، والتي تتمثل في تشكيل المنتج وعملية التجفيف والطهي، ومن خلال هذه الميزانية يتم تحديد الكمية المقدرة للإنتاج، بالاعتماد على نسب محددة من قبل مسؤول مصلحة الإنتاج.

3. موازنة المبيعات: بعدما يتم إعداد موازنة الإنتاج تأتي بعدها مرحلة إعداد موازنة المبيعات، من خلال تقدير الكميات المباعة. ويتم إعدادها مع مصلحة التجارة وقسم المبيعات ويتم تقدير المبيعات عن طريق

وضع تقديرات للكميات المباعة خلال الشهر، وذلك بالاعتماد على المبيعات للسنوات الماضية، مع مراعاة هدف المؤسسة بالفترة المتوقعة من كمية المبيعات المراد تحقيقها في السنة.

4. موازنة اليد العاملة: في هذه الموازنة يتم إحصاء عدد العمال في قسم الإنتاج، وتقدير قيمة أجورهم التي تمنح لهم من خلال تقدير القيمة النقدية لليد العاملة.

5. موازنة التكاليف غير المباشرة: يتم تحديد في هذه الموازنة جميع التكاليف الغير مباشرة التي تتحملها المؤسسة في العملية الإنتاجية، مثل: الاهتلاكات والضرائب ومصاريف الصيانة.

6. الموازنة النقدية: تتمثل في جميع الإيرادات المتوقعة، وكذلك النفقات المتوقعة وتكون على أساس يومي أو شهري أو سنوي.

✓ يومي: يتمثل في الكمية المستهلكة من الخيط للمنتج وكمية الإنتاج لكل منتج وعدد المبيعات في اليوم.

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

✓ سنوي: يقدم فيه كل العمليات الخاصة بالإنتاج والمبيعات وكل المصاريف المختلفة.

7. موازنة مستلزمات الإنتاج: بالاعتماد على موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات، يتم وضع موازنة مستلزمات الإنتاج، والتي تتمثل في الأقلام والطاولات والمنصات والماء والبنزين ... الخ. ويتم تحديد أسعارها.

الفرع الثاني: محاسبة التكاليف و استخداماتها بالمؤسسة

في هذا الفرع سوف نعرض واقع محاسبة التكاليف؛ بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل مصلحة المحاسبة والمالية ل سنة 2021، ويمكن توضيح مختلف الخطوات التي تتبعها المؤسسة في تحديد تكاليفها كما يلي:

أولاً: أنواع التكاليف: والتي تتمثل فيما يلي:

1. تكاليف حسب علاقة الإنتاج: تشمل مواد مباشرة ومواد غير مباشرة وتكون كما يلي:

- **تكاليف مباشرة:** تتعلق بمصاريف إنتاج نوع معين من دون سواء وبالتالي فإنها تحمل سعر تكلفة هذا النوع فقط، اي المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة مع العملية الإنتاجية وتشمل خيط لف المنتج، واهتلاك الآلات التي تقوم بإنتاج المنتج مصاريف الموظفين الذين يشتغلون بالآلات أي المصاريف التي ترتبط بصفة مباشرة مع المنتج.
 - **تكاليف غير مباشرة:** تتمثل في المصاريف التي تتعلق في آن واحد في أكثر من منتج، أي هي تعتبر مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات مثل: مصاريف الكهرباء والصيانة ولوازم الميكانيك وأجور ورواتب الموظفين.
 - 2. **تكاليف حسب حجم النشاط:** تستعمل المؤسسة نوعين من التكاليف وهما:
 - **التكاليف الثابتة:** تشمل تكاليف الإنتاج التي لا تتغير بنشاط المؤسسة أي إنتاج هذا النوع تتحمله المؤسسة مهما كان نشاطها وتتمثل في الأرقام الحسابات التالية:
 - ح/60 المشتريات المستهلكة.
 - ح/61 الخدمات الخارجية.
 - ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.
 - ح/65 الأعباء العملية الأخرى.
 - ح/66 الاعباء المالية.
 - **التكاليف المتغيرة:** تعتبر التكاليف التي تتغير من خلال تقارير كمية الانتاج وتتمثل في الحسابات التالية:
 - ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى.
 - ح/63 اعباء المستخدمين.
 - ح/68 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة.
 - ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها.
- العناصر العامة تتكون من الحسابات التالية:

-ح/60 المشتريات المستهلكة.

-ح/61 الخدمات الخارجية.

-ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى.

-ح/63 أعباء المستخدمين.

-ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

-ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى.

-ح/66 الأعباء المالية.

-ح/67 العناصر غير العادية الأعباء.

-ح/68 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة.

-ح/69 الضرائب على النتائج ما يماثلها.

ثانيا: طريقة حساب التكلفة

بناء على المعطيات المقدمة لنا من طرف مؤسسة الأجر الأحمر برانيس -بسكرة-، فان المؤسسة تستخدم في علاج تكاليفها على طريقة التكاليف الكلية، بحيث تعتمد هذه الطريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشمل جميع عناصر التكاليف.

وكان الهدف من هذه الطريقة هو التحديد الدقيق لمختلف عناصر التكاليف المهمة في المؤسسة، بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج.

جدول رقم(03): حساب التكلفة

المنتجات		المعطيات
المنتج b12	المنتج b08	
		البيانات: وزن الطوب بالكيلوغرام
		الإنتاج: - عدد العربات المستخدمة في عملية الإنتاج w - عدد الوحدات المنتجة u - عدد الوحدات المنتجة بالطن
		الإنتاج بالطن: - عدد الطوب/ بالطن
		شحنة: - الطين+الرمل - الماء - اللوازم الأخرى - الاستهلاك المباشر - الخدمات الخارجية - نفقات الموظفين - الرسوم و الضرائب - مصاريف مالية - الاهتلاكات - رسوم غير عادية
		التكلفة الإجمالية kda
		تكلفة الطن المطبوخ da
		تكلفة الطوب b08
		تكلفة الطوب b12

المصدر: مصلحة المحاسبة

جدول رقم(04):حساب تكلفة شهر أبريل 2021:

المنتجات		المعطيات
المنتج b12	المنتج b08	
6	5	البيانات: وزن الطوب بالكيلوغرام
700	10700	الإنتاج: -عدد العربات المستخدمة في عملية الإنتاج w -عدد الوحدات المنتجة U -عدد الوحدات المنتجة بالطن t
3819200	55468800	
22915.2	277344	
		الإنتاج بالطن: -عدد الطوب بالطن
166	200	
		شحنة: -الطين+الرمل -الماء -اللوازم الأخرى -الاستهلاك المباشر -الخدمات الخارجية -نفقات الموظفين -الرسوم والضرائب -مصاريف مالية -الاهتلاكات -رسوم غير عادية
40000	60000	
20000	40000	
10000	20000	
20000	80000	
18000	30000	
12000	150000	
6000	16000	
11000	22000	
3000	33000	
2000	10000	
603000		التكلفة الاجمالية kda
600518.4		تكلفة الطن المطبوخ da
	460391.04	تكلفة الطوب b08
141845.09		تكلفة الطوب b12

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على النموذج المقدم أعلاه

مثال توضيحي: نقدم هذه المثال لتوضيح كيفية الوصول الى نصيب الوحدة من التكاليف:

البيانات:

- وزن الطوب b08 : 5 kg

- وزن الطوب b12 : 6 kg

الإنتاج:

- عدد العربات المستخدمة في عملية الإنتاج w b08 : 10700

- عدد العربات المستخدمة في عملية الإنتاج w b12 : 700

- عدد الوحدات المنتجة u من b08 : 55468800 وحدة

$$w1 \longleftarrow 5184 \text{ وحدة}$$

$$x \longleftarrow w10700$$

$$55468800 = \frac{10700 * 5184}{1} = X$$

- عدد الوحدات المنتجة u من b12 : 3819200 وحدة

$$w 1 \longleftarrow 5456 \text{ وحدة}$$

$$x \longleftarrow w 700$$

$$3819200 \text{ وحدة} = \frac{700 * 5456}{1} = X$$

- عدد الوحدات المنتجة بالطن t

$$277344 = \frac{55468800 * 5}{1000}$$

- عدد الوحدات المنتجة بالطن t

$$22915.2 = \frac{3819200 * 6}{1000}$$

الإنتاج بالطن:

- عدد الطوب b08 /الطن \longleftarrow 200 وحدة

$$200 \text{ وحدة} = \frac{55468800}{277344} = B08$$

- عدد الطوب b12 /الطن \longleftarrow 166 وحدة

$$166 \text{ وحدة} = \frac{3819200}{22915.2} = B12$$

شحنة:

kda461000 :b08 شحنة

الطين + الرمل + اللوازم الأخرى + الاستهلاك المباشر + الخدمات الخارجية + نفقات الموظفين + الرسوم والضرائب + مصاريف مالية + الاهتلاكات + رسوم غير عادية

$$33000+10000+60000+40000+20000+80000+30000+150000+16000+22000$$

$$\mathbf{kda46100 =}$$

شحنة b12 :kda 142000

الطين + الرمل + اللوازم الأخرى + الاستهلاك المباشر + الخدمات الخارجية + نفقات الموظفين + الرسوم والضرائب + مصاريف مالية + الاهتلاكات + رسوم غير عادية

$$2000+3000+40000+20000+10000+20000+18000+12000+6000+11000$$

$$\mathbf{kda142000=}$$

التكلفة الإجمالية : kda

$$\mathbf{kda603000 = 142000+ 461000}$$

تكلفة الطن المطبوخ :da

$$2 = \frac{6003000}{300259.2}$$

$$\mathbf{600518.4 = 2 * 300259.2}$$

تكلفة الطوب b08:

$$\mathbf{1.66 = \frac{461000}{277344}}$$

$$\mathbf{da 460391.04 = 1.66 * 277344}$$

تكلفة الطوب b12:

$$6.19 = \frac{142000}{22915.2}$$

$$\text{da } 141845.09 = 6.19 * 22915.2$$

تكلفة اجمالية= شحنة b08 + شحنة b12

تكلفة الطن المطبوخ b08 و b12 =

تكلفة جمالية

عدد الوحدات المنتجة بالطن من b12 + b08

تكلفة الطوب

تكلفة الطوب b08 و b12 =

عدد الوحدات المنتجة بالطن من b12 + b08

توضيح: طريقة الكيلو دينار kda

الطين 8400.000 ← kda 8400

$$\text{kda } 8400 = \frac{8400.000}{1000}$$

تم تقديم هذا المثال لفهم و توضيح كيفية الانتقال من معلومات و بيانات حول مكونات المنتج، وصولاً الى تكلفة او نصيب الوحدة من تكاليف المواد المستعملة.

المطلب الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرار بالمؤسسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى اتخاذ القرار وأنواعه في مؤسسة الأجر الأحمر برانيس بسكرة، بحيث تعتبر عملية اتخاذ القرار في المؤسسة؛ هي عملية المفاضلة بين مجموعة من البدائل المتاحة في مواردها المحدودة، لاختيار إحداها بما يحقق هدفها ويأقل تكلفة ممكنة، وبكفاءة. وسيتم عرض أنواع اتخاذ القرار التي تتخذها المؤسسة في تسعير منتجاتها. وكيفية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد هذه القرارات.

الفرع الأول: استخدام أداة محاسبة التكاليف في قرارات التسويق

تعتمد المؤسسة في اتخاذ قرارات التسويق، على معلومات محاسبة التكاليف، ويتم ذلك كما يلي:

1- اتخاذ قرار التسعير على أساس التكلفة:

تستخدم مؤسسة الأجر الأحمر برانيس وضع أسعار المنتجات على أساس مجموعة التكاليف للمنتجات، ومن هنا تكون تكاليفها المستخدمة أساس لتحديد سعر المنتجات، كما قد يكون السعر على أساس التكلفة المتغيرة، ومن أهم الخطوات التي تتميز بها هذه الطريقة هي:

1. تحديد تكلفة المادة الخام.

2. تحديد الوقت المستغرق في الإنتاج.

3. تحديد التكاليف الأخرى.

4. تحديد هامش الربح.

2- اتخاذ قرار التسعير على أساس أسعار السوق:

تستخدم مؤسسة الأجر الأحمر برانيس في تحديد سعر منتجاتها المقارنة بأسعار السوق التنافسي، فقبل أن تحدد سعر المنتج الخاص بها؛ تقوم بدراسة واقعية للتعرف على كل صغيرة وكبيرة في السوق، ومن هنا تحدد سعر منتجاتها إما اعلي من المنافسين قليلا أو اقل من المنافسين قليلا حسب وضعية الطلب.

وتساعد عملية قياس التكاليف المؤسسة في ترشيد القرارات، من خلال اختيار البديل من بين مجموعة البدائل التي تحقق لها الحلول الممكنة للمشاكل المطروحة. بحيث أن هذه العملية تقوم على أساس حساب التكاليف المرتبطة بكل قرار، لإيجاد المنفعة المحققة من كل من البدائل المتاحة للقرار.

الفرع الثاني: التسعير على أساس التكلفة مضاف إليها هامش الربح

تستخدم مؤسسة الأجر الأحمر برانيس هذه الطريقة على أساس تكاليفها الكلية أو تكاليفها المتغيرة. تضيف إليها نسبة معينة كربح للطرف البائع، وذلك من أجل الحصول على سعر سوقي تقريبي، وبذلك يتم التأكد من أن سعر البيع أكبر من التكلفة، وهكذا تحقق المؤسسة الأرباح وتضمن استمراريتها.

الفرع الثالث: دور الميزانية التقديرية في اتخاذ القرار بالمؤسسة

تساعد الميزانية التقديرية للمؤسسة في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، سواء كانت مرتبطة بالسعر أو الإنتاج أو النفقات الاستثمارية. والبحث والتطوير. كما تساعدها أيضا في الربط بين قرارات التشغيل التي تتعلق بالحيازة وقرارات التي تتعلق بالتمويل.

فالمؤسسة كغيرها من المؤسسات الاقتصادية المحلية، لا زالت تعتمد على أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية، وهذا في ترشيد القرارات و لعل أبرزها قرارات التسعير. مما جعلنا نستنتج أن الجانب التسويقي هو الأكثر تأثرا بالمحاسبة الإدارية في المؤسسة. إذ نظرا لحساسية البيانات المحاسبية، تحفظ المستجوب على منحنا أي تفاصيل أخرى، كانت ستساعدنا أكثر؛ في التعرف على إمكانية اعتماد أدوات أو طرق أخرى، في ترشيد القرارات المختلفة و ليس التسويقية فقط. لكن يمكن القول أن المؤسسة المدروسة تعتمد أساسا على مخرجات محاسبة التكاليف؛ في توفير البيانات اللازمة لاتخاذ قرارات التسعير. كما تستخدم الموازنات التقديرية في عمليات التخطيط و الرقابة. و التي غالبا ما نجد أن المؤسسات المحلية تعتبرها من أهم أدوات الرقابة.

و عليه فان المؤسسة المدروسة تكون قد وفرت لنا قدر مهم من المعلومات، سمح بتشكيل خلفية مختصرة عن واقع ممارسات المحاسبة الإدارية، واعتمادها في ترشيد القرار بالمؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل ، حاولنا التعرف على أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية، في ترشيد القرارات الإدارية بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، حيث تعرفنا على المؤسسة من حيث نشأتها وتطورها، ومن خلال دراستنا تبين لنا أن مؤسسة الأجر الأحمر برانيس بسكرة ، تقوم بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية، والتي تتمثل في الموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف، وأنها لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الحديثة.

خاتمة

خاتمة عامة:

على ضوء ما ورد في الدراسة يمكن القول بان عملية ترشيد القرارات الإدارية، يعد أمراً ضرورياً وهذا في ظل مسايرة التطورات المعلوماتية، ولهذا فان المحاسبة الإدارية تهتم بإعداد البيانات، وإنتاج المعلومات الضرورية، من اجل اختيار أفضل بديل. حيث يحقق ذلك ارتفاع في الإنتاجية وتعظيم الأرباح كما هو الحال في المؤسسة الأجر الأحمر برانيس-بسكرة.

وكما عرضنا في بحثنا هذا النوعين من الدراسة؛ النظرية والتطبيقية، من اجل توضيح دور أدوات المحاسبة الإدارية، وأهمية تطبيقها. والتي لاحظنا انها تحقق فعالية كبيرة في تحقيق صفة المصدقية للنتائج، مما يؤهل مستخدميها الى المساهمة في ترشيد القرارات. والتي هدفها تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتجات، والانتاج في الوقت المحدد وذلك من اجل البقاء والمنافسة.

وقد توصلنا إلى أن المؤسسة تطبق أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية؛ والمتمثلة في الموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف، أما الأدوات الحديثة فهي لم تتمكن بعد من تطبيقها، لاسباب ادارية بالدرجة الاولى ثم مالية.

1- مناقشة النتائج و اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: يتم استخدام بعض أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية في ترشيد قرارات المؤسسة المدروسة؛

جاء تطور أدوات المحاسبة الإدارية من التقليدية إلى الحديثة، نتيجة نواقص في الأدوات التقليدية. حيث تطورت وجاءت أدوات حديثة، وذلك لإجراء عملية التكامل بين مختلف أدوات المحاسبة الإدارية، لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية. لكن المؤسسة المدروسة تعتمد أساسا على بعض الأدوات التقليدية، و التي وجدت فعاليتها في ترشيد القرارات. اي تؤكد صحة الفرضية الاولى.

الفرضية الثانية: يتم استخدام بعض أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد قرارات المؤسسة ؛

خاتمة

تتم عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة، من خلال جمع البيانات والمعلومات، وتقييم الحلول المتاحة والبديلة. للوصول إلى قرارات مدروسة. واختيار أفضل بديل ممكن. وهذا يستند إلى مصادر مختلفة على رأسها المحاسبة الإدارية و مخرجاتها. لكن كما سبق و أن ذكرنا أنها تعتمد في ذلك على ما هو تقليدي و لم تستطع المؤسسة لحد الآن تغيير تلك الأدوات، نتيجة الصعوبات الادارية و المالية، لان اعتماد أدوات تسييرية حديثة أو جديدة على المؤسسة، بحاجة إلى تكوين للأفراد و تغيير الأرضية الإدارية المستخدمة سابقا، وما يقابل ذلك من تكاليف. و لكن تسعى المؤسسة الى تحسين مختلف الجوانب خاصة التسييرية منها. و بالتالي نفي صحة الفرضية الثانية.

1. **الفرضية الثالثة:** تعتمد المؤسسة المدروسة على مزيج من الأدوات التقليدية و الحديثة للمحاسبة

الإدارية، في ترشيد قراراتها؛

تطبق مؤسسة الأجر الأحمر برانيس -بسكرة- أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية، أما الحديثة فلم تهئ لها المؤسسة الإمكانيات البشرية و المادية للتحكم فيها، اذ تسعى المؤسسة الى التجديد و التطوير متى أتاحت الفرص و متى توفرت الإمكانيات لذلك. وبالتالي نفي جزئيا صحة الفرضية الثالثة.

2- نتائج الدراسة

اولا: النتائج النظرية

توصلنا من خلال الطرح النظري للموضوع ، الى جملة من النتائج البحثية نلخص اهمها:

- المحاسبة الإدارية جزء من نظام المعلومات المحاسبي، يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية و قياس وتحليل تلك الأحداث، و تحرير التقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة. لاستخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار؛

- مدخل التكلفة المستهدفة هو أحد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، التي تهدف إلى خفض تكاليف الإنتاج قبل حدوثها وذلك بتحديد السعر السوقي مسبقا؛

- يشجع نظام التكاليف على أساس الأنشطة، على تقييم الأنشطة لتحديد أي منها ذات قيمة، كما يحقق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة في المنتجات المختلفة؛

خاتمة

- توفير المعلومات في الوقت الملائم والمحدد، يساعد مسيري المؤسسة في ترشيد القرارات؛ القصيرة المتوسطة وطويلة الأجل في الوقت المناسب؛
- تهدف إدارة الجودة الشاملة بشكل عام؛ إلى إرضاء العميل وتحقيق متطلباته و رغباته بدرجة عالية من الرضا، وتغطيتها بشكل دائم ومستمر، وذلك من خلال تحسين الجودة وترشيد الإنفاق. لذا ينعكس تأثيرها كإستراتيجية على الجوانب المختلفة في المؤسسة لا سيما منها المحاسبة الإدارية.
- يؤثر تطبيق الأساليب الحديثة في المؤسسة على جودة و تكلفة و حجم الإنتاج ، كما يعزز عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة، و يسهم في ترشيدها بشكل أفضل .

ثانيا: نتائج الدراسة التطبيقية

- بعد القيام بالعمل النظري، اتجهنا إلى المؤسسة محل دراسة الحالة، للكشف عن مدى التقارب أو التباعد بين ما توصلنا له نظريا و بين الواقع، ونسرد فيما يلي أهم تلك النتائج الميدانية:
- لا تقوم مؤسسة الأجر الأحمر برانيس-بسكرة- ، بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة حاليا، لكن يطمح مسيرو المؤسسة إلى الاعتماد على احدها او بعضها، حسب الحاجة و حسب ما تمليه ظروف المؤسسة؛
 - يواجه مصنع الأجر الأحمر برانيس -بسكرة- عدة صعوبات في إمكانية تطوير تقنيات المعلوماتية و البرمجة، لذا قد تواجه متخذ القرار عراقيل، في الحصول على معلومات دقيقة، بسبب صعوبة توفير المعلومات الملائمة في الوقت الملائم؛
 - تستخدم مؤسسة الأجر الأحمر برانيس بسكرة، بعض الأدوات التقليدية منها؛ كالموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف في حساب تسعير المنتجات. وفي ترشيد القرارات خاصة القرارات التسويقية، نظرا لتأثرها المباشر بجانب التكاليف؛
 - التغير في المحيط بشكل متسارع، خاصة في ظل الظروف الحالية، و ما سببته الازمات المعاصرة من تراجع في مردودية المؤسسات، لم تسلم منه المؤسسة المدروسة، و تراجع دخلها في السنة الماضية، و بالتالي هذا اثر بشكل مباشر على قراراتها، خاصة ما ارتبط بالتغيير. لهذا على الرغم من طموح مسيري

خاتمة

المؤسسة في التجديد و تحسين الأدوات التسييرية، إلا أن الطغوظات المالية تجعل من الضروري تأجيل تحقيق تلك الطموحات. لكن هذا بحد ذاته خطوة مسجلة للمؤسسة، و يمكنها تحقيقها مستقبلا.

3- الاقتراحات:

- ضرورة تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بأهمية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة. و ذلك من خلال منح فرص التكوين للإطارات و الاحتكاك بالمؤسسات البحثية؛
- العمل على إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الإدارية، لأنها تساعد على توفير المعلومات الضرورية و تدفقها إلى مستويات الإدارة؛
- ضرورة الاهتمام والانفتاح على أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، لمواكبة التطور والقيام بدورات تدريبية للعمال لتطبيقها؛
- ضرورة تكوين وتدريب المحاسبين الماليين؛ على كيفية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية، من اجل الحصول على معلومات دقيقة وأكثر مصداقية.

3- آفاق البحث:

نتيجة للقيام بهذه الدراسة برزت لدينا بعض الإشكاليات، بإمكانها أن تكون أفاقا لدراسات مستقبلية نذكر منها:

- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و دورها في تعزيز الميزة التنافسية؛
- أهمية المعلومات المحاسبية و كيفية استخدامها بفعالية في ترشيد القرارات؛
- دور نظام المعلومات المحاسبية في نجاح تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	ملخص
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
ا- و	مقدمة
	الفصل الأول: المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرار
16	تمهيد
17	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية
19-17	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية وتطورها التاريخي
37-19	المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية
38-37	المطلب الثالث: المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية
39	المبحث الثاني: مفاهيم حول اتخاذ القرار في المؤسسة
39	المطلب الأول: مفهوم القرار
43-40	المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار
46-44	المطلب الثالث: أنواع القرارات
47	المبحث الثالث: دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات
50-47	المطلب الأول: دور أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية في ترشيد القرارات
51-50	المطلب الثاني: دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد القرارات
52	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية بمؤسسة الأجر الأحمر برانيس-بسكرة-
54	تمهيد
55	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
56-55	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الأجر الأحمر برانيس-بسكرة-
57-56	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة
59-57	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي
60	المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرار بالمؤسسة
68-60	المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة بالمؤسسة

فهرس المحتويات:

70-68	المطلب الثاني: دور أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة بالمؤسسة في اتخاذ القرار
71	خلاصة الفصل
78-72	خاتمة
81-79	قائمة المراجع
84-83	الملاحق

قائمة المراجع

أ- الكتب:

- 1- إبراهيم، إ. (2000). *المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات*. الإسكندرية : شارع زكريا غنيم.
- 2- التكريتي، إ. ي. (2006). *محاسبة التكاليف*. عمان -الأردن :دار الحامد للنشر والتوزيع.
- 3- الحيايى، و. ن. (2005). *نظرية المحاسبة*. الدانمارك :منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة.
- 4- الشرع، بس. س. (2002). *المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات ورقابة*. (Vol. ط). 2002 عمان :دار الشروق.
- 5- الشريف، ع. ا. (2006). *التكاليف الصناعية*. عمان :دار المسيرة.
- 6- العابدين، ع. ا. (2011). *المحاسبة الإدارية*. صنعاء :جامعة العلوم والتكنولوجيا.
- 7- العلاق، ب. (2008). *الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم*. عمان :دار اليازودي العلمية للنشر والتوزيع.
- 8- المنصور، بك. ن. (2006). *الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية*. عمان :دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع.
- 9- حاج، ع. &، مصطفى، أ. (2011). *المحاسبة الإدارية*. صنعاء :جامعة العلوم والتكنولوجيا.
- 10- زامل، أ. م. (2000). *المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي*. الرياض :معهد الإدارة العامة.
- 11- زينات، إ. إ. (2000). *المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات*. الإسكندرية : شارع زكريا غنيم.
- 12- شريف، ع. ا. (2002). *محاسبة التكاليف الصناعية*. عمان :دار المسيرة.
- 13- كنعان، ن. (2007). *اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق*. الأردن :دار الثقافة للنشر والتوزيع.

- 14- لطفى، أ. ا. (2007). *إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة*. الإسكندرية: الدار الجامعية الإبراهيمية.
- 15- ماتولش، ل. ه. (2000). *المحاسبة الإدارية*. الرياض: المريخ للنشر.
- 16- محمد، ه. ا. (2000). *دراسات في المحاسبة المالية- محاسبة التكاليف- المحاسبة الإدارية*. الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- 17- وآخرون، إ. إ. (2000). *المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات*. الإسكندرية: شارع زكريا غنيم.
- ب- الرسائل الجامعية:**
- 18- لبرديني، خ. و. (2014). *نظام تخطيط الموارد، نظام الانتاج في الوقت المحدد لتحقيق الأسبقيات التنافسية دراسة تطبيقية في شركات صناعة الادوية*. عمان: جامعة الشرق الأوسط.
- 19- السلام، ط. ب. (2013-2014). *الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية*. غرداية: مركز الزيت غرداية.
- 20- الشريف، ح. ا. (2016). *أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر*. أم البواقي: جامعة العربي بن مهيدي.
- 21- العطرة، س. (2018). *استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية*. جامعة محمد خيضر بسكرة.
- 22- أوسماعيل، و. ب. (2015-2016). *تحليل التكاليف لدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية في مركب السيارات الصناعية*. البويرة: جامعة آكلي محند أولحاج.
- 23- زابي، أ. ب. (2018-2019). *واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة*. الوادي: جامعة حمة لخضر.

- 24- صالح، أ. أ. (2016). الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرارات. السودان : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- 25- عيشاوي، ف. (2018). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة الغرف الصحراوية عين مليلة. أم البواقي :جامعة العربي بن مهيدي.
- 26- فادية، ج. (2010-2011). تأثير جودة الخدمة على رضا العميل دراسة حالة الوكالة التابعة للمديرية الجهوية للشركة الجزائرية للتأمينات. تلمسان :جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان.
- 27- قمازي، ن. (2018). مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية. سطيف :جامعة فرحات عباس.
- 28- مريم، ق. (2018-2019). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحليل تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية. بسكرة :جامعة محمد خيضر بسكرة.
- 29- نجلاء، ن. (2014-2015). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. بسكرة :جامعة محمد خيضر بسكرة.

ملاحق

FICHE DE CALCUL DE COÛT

Mois : Avril 2021

Données : Poids brique B08 Cuite =	<input type="text"/>	Kg	
Poids brique B12 Cuite =	<input type="text"/>	Kg	
Production : B08	<input type="text"/> W	<input type="text"/> U	<input type="text" value="0,00"/>
B12	<input type="text"/> W	<input type="text"/> U	<input type="text" value="0,00"/>
Production en tonnes :	<input type="text" value="0,00"/>		
Nbre de brique B08 / Tonne =	<input type="text"/>		
Nbre de brique B12 / Tonne =	<input type="text"/>		
Charges :			
Argile + Sable	<input type="text"/>		
Eau	<input type="text"/>		
Autres Approvisionnements	<input type="text"/>		
Consommations directes	<input type="text"/>		
Services extérieurs	<input type="text"/>		
Charges de personnel	<input type="text"/>		
Impôts et taxes	<input type="text"/>		
Autres charges	<input type="text"/>		
charges Financières	<input type="text"/>		
Dotations aux amortissements	<input type="text"/>		
charges extraordinaires	<input type="text"/>		
<hr/>			
Total des charges	<input type="text" value="0"/>	KDA	
Coût de la tonne cuite	<input type="text"/>		
Coût de la brique B08	<input type="text"/>		
Coût de la brique B12	<input type="text"/>		



FIGHE TECHNIQUE

1. INTITULE DU PROJET :

- Briqueterie de 2 x 200 000 tonnes / An

2. PROMOTEUR : SPA BRIQUETERIE BRANIS

- Forme juridique : SPA
- Secteur d'activité : Industriel
- Capital social : 900 000 000,00 DA

3. DONNEES TECHNIQUE :

- Permis de construire : AR N° 354 du 08/05/2018
- Registre de commerce : 07/00-0242918310 du 20/07/2018
- Superficie total : 5 ha
- Localisation : commune de branis W. Boskra
- Siege social : djar belatrech branis
- Nature de production : brique rouges 8x11,2 tons

4. EFFECTIF : 210 employes

5. DATE D'ENTREE EN EXPLOITATION :

- 1^{er} ligne : Février 2014
- 2^{em} ligne : Mai 2017

6. PRODUITS FABRIQUES :

- Brique creuse B08 (10 x 20 x 30)
- Brique creuse B12 (15 x 20 x 30)



7. PRIX DE VENTE UNITAIRES :

- B08 : 11,23 DA en HT (13,50 DA en TTC)
- B12 : 15,81 DA en HT (19,00 DA en TTC)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 27-04-2021
إلى السيد: مدير مؤسسة إنتاج الأجر
الأحمر، البرانيس - بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 274 / ك.ق.ت.ت / 2021

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1- زاهري نسرين

2- مرغاد كنوز

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر محاسبة

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

" دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات المؤسسة "

تحت إشراف : د/ قاسمي خضرة

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية

٤



تأشيرة المؤسسة المستقلة



العياشي شريط

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

الصفة: طالبة

السيدة(ة): زاهري نسرين

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: والصادرة بتاريخ: 119970230039280000 / 22-

2021-03

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

دور ادوات المحاسبة الادارية في ترشيد القرارات دراسة حالة في مؤسسة الاجر

الاحمر برانيس - بسكرة

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

التاريخ: 2021-06-21

توقيع المعني:



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

الصفة: طالبة

السيد(ة): مرغاد كنوز

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: والصادرة بتاريخ: 119950230046870003 -

2020/11/02

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

دور أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات دراسة حالة في مؤسسة الأجر

الأحمر برانيس - بسكرة

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

التاريخ: 2021-06-21

توقيع المعني:

