

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur  
et de la Recherche Scientifique.

Université AKLI Mohand Oulhadj -Bouira-

Tasdawit Akli Muhend Ulhag –Tubirett-



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محند أولحاج

-البويرة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

# دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص إدارة مالية

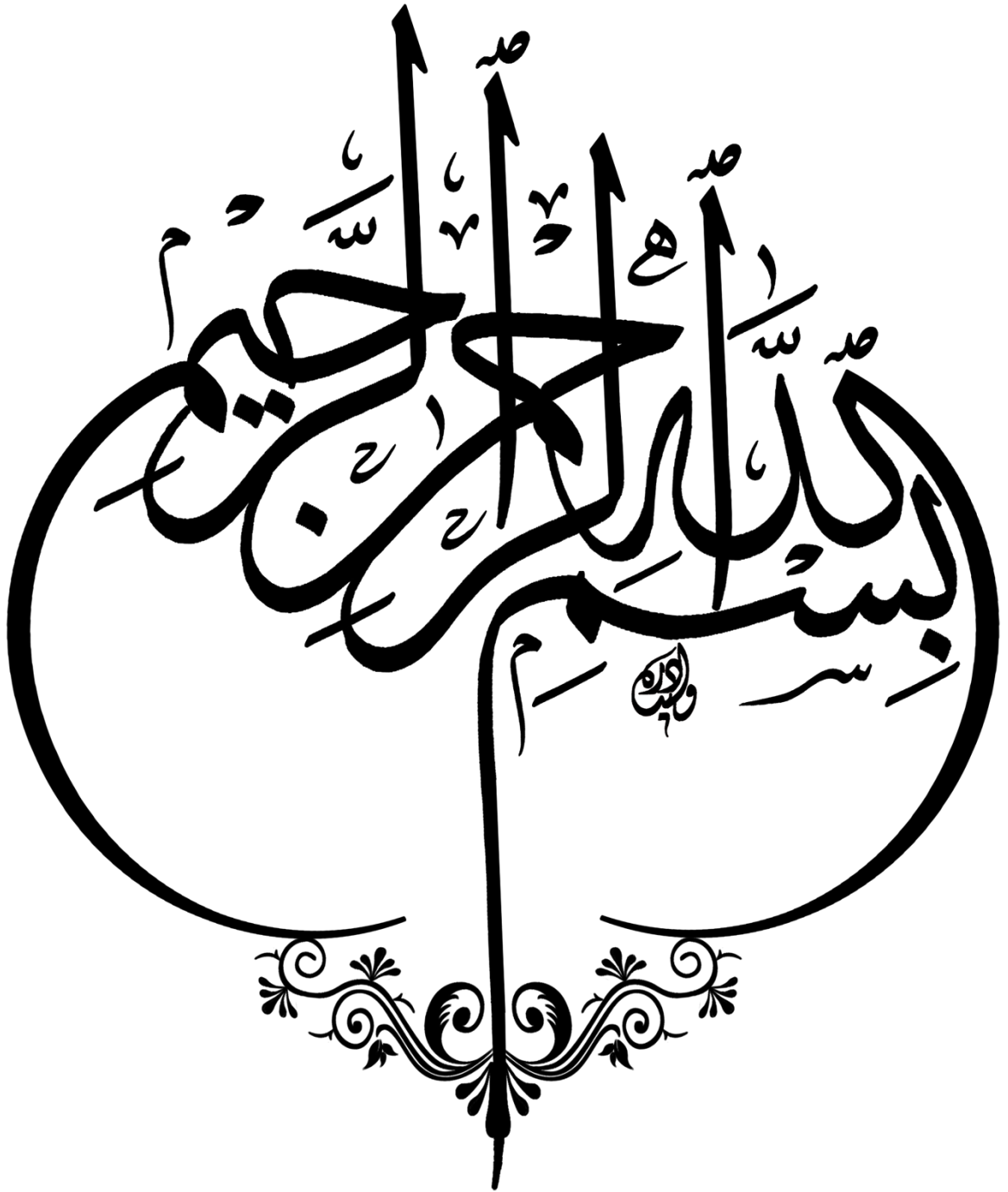
إشراف الدكتور:  
➤ بصيري محفوظ

من إعداد الطالبة:  
+ مشتي حياة

لجنة المناقشة:

رئيسا	د. يحيى سمير
مشرفا ومقررا	د. بصيري محفوظ
مناقشا	د. وعيل الميلود

السنة الجامعية: 1441-1442 هـ / 2019-2020 م.



## شكر وتقدير:

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل"  
الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان إلى يوم  
الدين.

بادئ الأمر اشكر رب العباد العلي القدير الذي أنارنا بالعلم وأكرمنا بالتقوى وأعاننا على إتمام هذه  
الدراسة وتقديمها بالشكل الذي هي عليه اليوم فله الحمد والشكر.

وعرفانا بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج هذا العمل إلى النور أتقدم بوافر الشكر وعظيم التقدير  
لأستاذي الفاضل الدكتور "بصيري محفوظ" لتفضله بالإشراف على هذا العمل وعلى كل ما قدمه من  
توجيهات وإرشادات ساهمت في إثراء هذا العمل.

والشكر موصول لأساتذتي الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه الدراسة ليسهموا في إنجازها  
وخرجها إلى النور.

ولا يفوتني توجيه الشكر والتقدير لكافة الأساتذة الكرام الذين مررت بهم في كل مراحل دراستي  
لمساهمتهم في إنجاز هذا الجهد.

كما أتقدم بالشكر لكل العائلة الكريمة التي كانت لي خير سند.

إلى كل هؤلاء أقول شكرا جزيلًا.

## إهداء:

إلى وطني الغالي، الجزائر الصامدة بأهلها،  
إلى الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح،  
إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم،  
إلى من كان لي السند والقدوة...  
والذي الحبيب حفظك الله ورعاك،  
إلى من بسمتها غايتي، وما تحت قدميها جنتي،  
إلى من حملتني في بطنها، وسقنتني من صدرها،  
إلى من أسكنتني قلبها، فغمرتني حبها...  
والدتي الحبيبة حفظك الله ورعاك  
إلى رفقاء البيت الطاهر، إخوتي وأخواتي فردا،  
إلى البراعم إياد، أسيل، عماد، أميرة، فارس وعبد الرؤوف  
إلى كل أصدقائي أينما كانوا وأينما حلوا،  
إلى شخصيات اعتبرهم ملائكة الأرض ساعدتني وأخذت  
بيدي لإنجاز هذا العمل.  
إلى كل هؤلاء اهدي تخرجي، دعواتكم بالتوفيق  
والنجاح نحو مستقبل مشرق حافل بالعباء.

مشتي حياة

## المخلص:

إن المحاسبة التحليلية من بين تقنيات التسيير الضرورية التي أصبحت أداة هامة لنجاح المؤسسات الاقتصادية، فمن خلال المعلومات التي تقدمها، تسهل على المسير اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة مما يسمح لها بضمان مركزها في السوق.

ومن خلال هذه الدراسة نحاول التعرف على دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة التحليلية، التكاليف، اتخاذ القرارات.

### Summary:

Analytical accounting is one of the necessary management techniques that has become an important tool for the success of economic institutions, and through the information it provides, it facilitates the path of making decisions about the organisations activity, allowing it to ensure its position in the market.

And through this study we try to identify the role of analytical accounting in decision – making in the economic institution.

**Key words:** analytical accounting – costs – decision- making

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات:

رقم الصفحة	العنوان
I	الشكر
II	الإهداء
III	الملخص
V	فهرس المحتويات
VII	فهرس الجداول
X	فهرس الأشكال
أ	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
3	المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية
4	المطلب الثاني: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية
8	المطلب الثالث: وظائف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى
13	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التكاليف وسعر التكلفة
13	المطلب الأول: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة
15	المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة
18	المطلب الثالث: تصنيف التكاليف
22	المبحث الثالث: تقنيات المحاسبة التحليلية
22	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
27	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

34	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية والطريقة الحديثة ABC
42	خلاصة
<b>الفصل الثاني: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار</b>	
44	تمهيد
45	المبحث الأول: مدخل لاتخاذ القرار
45	المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار
47	المطلب الثاني: أهمية اتخاذ القرار في الإدارة
48	المطلب الثالث: مراحل عملية اتخاذ القرار
54	المبحث الثاني: أنواع القرارات والعوامل المؤثرة فيها
54	المطلب الأول: تصنيف القرارات
60	المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرارات
65	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار ومعوقاتها
71	المبحث الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرارات
71	المطلب الأول: دور طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرار
73	المطلب الثاني: دور طريقة التكاليف الجزئية في اتخاذ القرار
75	المطلب الثالث: دور طريقة التكاليف المعيارية وطريقة ABC في اتخاذ القرار
79	خلاصة
81	خاتمة
85	قائمة المراجع

# فهرس الجداول

## فهرس الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	01
11	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	02
39	أمثلة توضيحية عن بعض الأنشطة في المؤسسات ومسببات تكلفتها	03
55	أمثلة توضيحية على نوع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة	04
56	جدول مقارنة بين القرارات المبرمجة وغير المبرمجة	05
78	طرق المحاسبة التحليلية لاتخاذ القرار	06

# فهرس الأشكال

فهرس الأشكال:

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف	01
9	وظائف محاسبة التكاليف	02
18	مكونات التكلفة وسعر التكلفة	03
24	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	04
30	شكل توضيحي لطريقة التكاليف المتغيرة	05
32	شكل توضيحي لنقطة التعادل بيانيا	06
38	التقاطع مسار/وظيفة	07
51	اختيار أفضل بديل	08
53	مراحل اتخاذ القرار	09
58	هرمية الإدارة في اتخاذ القرار	10

# مقدمة

## مقدمة

عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا ملحوظا مع مرور الوقت، وقد اختلفت أشكالها وحتى أحجامها من فترة إلى أخرى نظرا للتطور التكنولوجي الحاصل في العالم وانفتاحها على السوق وتزايد الإنتاج والطلب على منتجاتها، الشيء الذي جعلها تسعى إلى التنافس من أجل زيادة إنتاجيتها، وهذا ما أوجب عليها تطوير وظائفها وخاصة الوظيفة المالية والاهتمام أكثر بحاسبة التكاليف، وقد ظهرت هذه الأخيرة كأحد الفروع المستحدث للمحاسبة المالية والتي تهتم بتسجيل وتحليل التكاليف بغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية، وهي تسعى إلى معرفة نقاط القوة والضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات، وذلك باعتمادها على مجموعة من الطرق المختلفة تساعد في التقليل من التكاليف إلى أدنى حد مع أكبر ربح ممكن.

هناك عدة طرق تقليدية لحساب التكاليف واتخاذ القرارات، والتي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية كالطريقة الكلية، الطريقة الجزئية والطريقة المعيارية، وقد أدت زيادة تطور أنظمة التكاليف إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وغيرها من الأنظمة التي تساعد في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحديد التكلفة بدقة، ولكن في ظل كل هذا فإن المؤسسات الجزائرية تعاني الركود والتدهور الاقتصادي نظرا لاعتمادها على أنظمة المحاسبة التقليدية، مما جعلها عاجزة عن مواكبة التطورات العالمية.

## 1/- إشكالية الدراسة:

بغية محاولة الإلمام بجميع جوانب الموضوع والتعرف على مدى تأثير المحاسبة التحليلية على قرارات المؤسسة الاقتصادية نطرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم طرق المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية ؟

وبهدف الإجابة على هذه السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

أ- ما هو مفهوم المحاسبة التحليلية ؟

ب- ماهي المقاربات التي تجعل من المحاسبة التحليلية أداة يمكن اعتمادها في اتخاذ القرار ؟

ت- هل لتعدد طرق المحاسبة التحليلية أهمية في دعم عملية اتخاذ القرار ؟

## 2/- فرضيات الدراسة:

لكي نتمكن من الوصول إلى حل هذه الإشكالية ومناقشتها لابد من وضع الفرضيات التالية:

أ) تعتبر المحاسبة التحليلية أداة هامة تساعد في اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

ب) تعتبر المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية أساسا للقيام بعملية اتخاذ القرارات.

ج) لكل طريقة من طرق المحاسبة التحليلية يقابلها اتخاذ قرار معين في المؤسسة.

### 3/- أهداف الدراسة:

تتلخص أهداف الدراسة فيما يلي:

أ) بيان مدى أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.

ب) التعرف على مختلف أنواع القرارات والأساليب المعتمدة في عملية اتخاذ القرار.

ج) التعرف على طرق محاسبة التكاليف والكشف عن مدى تأثير كل منها على اتخاذ القرارات.

د) إبراز أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة والضعف ويساعدهم على اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

### 4/- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

أ) الأهمية البالغة التي تلعبها المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.

ب) أهمية عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها جوهر العملية الإدارية ومحورها الأساسي.

ج) أهمية المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية في اتخاذ قرارات صحيحة ودقيقة.

د) أهمية محاسبة التكاليف في ترشيد وتوجيه متخذي القرارات في اتخاذ القرار المناسب.

### 5/- منهج الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها، اعتمدنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي من أجل إيضاح ومحاولة الإجابة بقدر الإمكان على الإشكالات الرئيسية والتساؤلات الفرعية ودراسة الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، وهذا من خلال الاطلاع مختلف المراجع باللغة العربية من كتب ورسائل علمية التي لها علاقة بموضوع البحث، إضافة إلى المجالات المتخصصة.

### 6/- أسباب اختيار الموضوع:

1- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع لتوسيع معارفنا نظريا وعلميا.

ب-إحساسنا بالضرورة الملحة لتقوية أي مؤسسة اقتصادية تعيش في وسط تنافسي بأداة تسيير قراراتها بشكل فعال كالمحاسبة التحليلية لبقاء ضمانها.

ج-أهمية الموضوع وضرورة وجوده في المؤسسة، حيث أن محاسبة التكاليف تعتبر نظام تعتمد عليه المؤسسة في حساب تكاليفها.

## 17-الدراسات السابقة:

لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه، من بينها ما يلي:

ا-**درحمون هلال:** المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005)، حيث ركز الباحث في دراسته على دور المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على اتخاذ القرار ليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها انه لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ قرارات المؤسسة، فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في انه يذهب إلى أعماق التحليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى.

ب-**بوزيد سفيان:** المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، دفعة (2009-2010)، حيث ركز الباحث في دراسته على إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات إلا وهو الرقابة على التكاليف واتخاذ القرار، وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج عديدة نذكر أهمها: أن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد، فهي تسمح بالرقابة والتخطيط المحكم داخل المؤسسة، وعلى ضوءها يمكن بناء قرارات رشيدة تجعل من إدارة المؤسسة في موضع قوة لمواجهة المؤسسات الأخرى.

ج- **سالمي ياسين:** الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، دفعة (2009-2010)، حيث ركز الباحث في دراسته على تحديد نقاط القوة والضعف الأسلوبين التقليدي والحديث وتطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسة من تقليدية إلى حديثة من اجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر المعلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية.

**8/- هيكل الدراسة:**

الإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم الدراسة إلى فصلين:

حيث سنتناول في الفصل الأول عموميات حول المحاسبة التحليلية والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نعتد في المبحث الأول على ماهية المحاسبة التحليلية، أما المبحث الثاني فسنطرق فيه لمفاهيم أساسية حول التكاليف وسعر التكلفة، أما بالنسبة للمبحث الثالث فسيتم تخصيصه لطرق حساب التكاليف.

كما سنتطرق في الفصل الثاني إلى دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نخصص المبحث الأول كمدخل لاتخاذ القرار، أما المبحث الثاني فسنطرق فيه لأنواع القرارات والعوامل المؤثرة فيها أما بالنسبة للمبحث الثالث فسنبرز فيه علاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرارات في المؤسسة.

**9/- صعوبات الدراسة:**

هناك صعوبات حالة دون تحقيق هذا العمل على أكمل وجه نذكر منها ما يلي:

أ- الوضع الراهن للبلد بسبب جائحة كورونا وما خلفه من صعوبات أهمها عدم إجراء دراسة تطبيقية في مؤسسة الإسمنت.

ب- قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع من الناحية النظرية، وخاصة الكتب الموجودة في المكتبات الجامعية التي لم نستطع الوصول إليها في ظل ظروف وباء كورونا.

ج- ندرة الأطروحات والرسائل الجامعية المتخصصة في هذا المجال في الجزائر.

د- نقص التقارير والمحلات العلمية التي تبحث في هذا الموضوع.

أما الخاتمة العامة فقد عرضنا من خلالها أهم النتائج المتوصل إليها من الدراسة وهذا بعد اختبار الفرضيات.

الفصل الأول:  
مدخل إلى  
المحاسبة التحليلية

## تمهيد

تعتبر المحاسبة التحليلية أحد التقنيات الحديثة، والتي يطلق عليها تعبير المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخليين للمؤسسة، ولقد لعبت محاسبة التكاليف ولا تزال تلعب دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وبالإضافة إلى اتخاذ القرار.

كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة، وتهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

سنقوم في هذا الفصل بدراسة المحاسبة التحليلية من عدة جوانب، حيث سوف نقسمه إلى ثلاث مباحث، سنتطرق في المبحث الأول لمحاسبة التكاليف المفاهيم والأهداف، أما في المبحث الثاني سنركز على التكاليف وسعر التكلفة وتبويب عناصر التكاليف، أما بالنسبة للمبحث الثالث سنتطرق فيه إلى طرق وتقنيات تحليل التكاليف.

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

إن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها، وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى نشأة المحاسبة التحليلية وفي المطلب الثاني إلى مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية أما في المطلب الثالث فسننتقل إلى وظائف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى.

### المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية

يمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى:1

#### الفرع الأول: المحاسبة التحليلية التقليدية:

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

#### الفرع الثاني: المحاسبة التحليلية المعاصرة:

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بعد 1945، فتقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة لمردوديتها

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى "نظام التكاليف" على أساس الأنشطة **ABC**

وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات سنة 1963، إلى أن وصلت إلى دراسة COOPER AND KAPLAN سنة 1987، ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما إن هناك أنظمة حديثة أخرى

1 بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر، 2004، ص 7 - 8

ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة وغيرها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية

سننطلق أولا إلى مفهوم المحاسبة التحليلية

#### الفرع الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية

هناك عدة تعاريف للمحاسبة التحليلية سوف نقوم بتقديم أهمها.

#### التعريف الأول:

"هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية"<sup>2</sup>.

#### التعريف الثاني:

"إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام"<sup>3</sup>.

#### التعريف الثالث:

"محاسبة التكاليف هي نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها واستخدامها في إعداد القوائم المالية، وتركز كذلك محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وتقييم أداء"<sup>4</sup>.

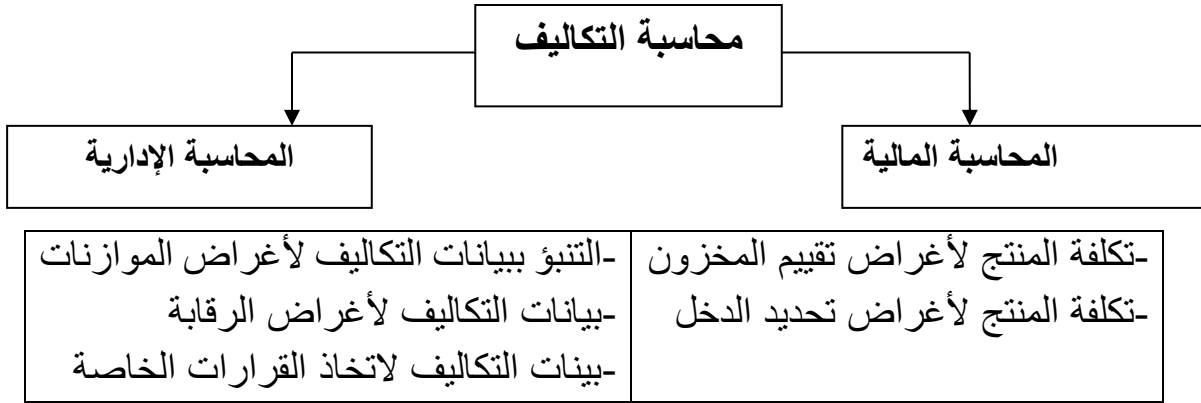
1 هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص ص 31-32

2 المرجع نفسه، ص 33

3 بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10

4 زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 9 – 10

## شكل رقم (01): المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 16

**التعريف الرابع:**

"يعرف لا صاري المحاسبة التحليلية بأنها نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها، الذي يسمح لمسيري المؤسسة ب: <sup>1</sup>

\*متابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية

\*اتخاذ مجموعة من قرارات التسيير "

**التعريف الخامس:**

" عرف هونران محاسبة التكاليف بأنها المحاسبة الإدارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية ".<sup>2</sup>

مما سبق يمكن أقول بأن المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات اللازمة لإتمام نشاطها بأقصى درجة من الفعالية، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.

**الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية**

هناك من يعتبر أهداف المحاسبة التحليلية هي نفسها المهام التي ترمي إليها، ومن يعتبر أن الأهداف هي المبادئ التي يركز عليها نظام المحاسبة التحليلية، ولكن مهما كانت الأغراض المنتظرة.

1 د. رحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، المؤسسة الاقتصادية، أطروحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 115

2 التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان، الأردن، 2010، ص 23

من هذه المحاسبة، فهي تبقى عبارة عن نظام يهتم به أصحاب القرار، لأنه يسمح بالإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هي وضعية المؤسسة ؟
- لماذا هي في هذه الوضعية ؟
- كيف يمكن تحسين هذه الوضعية ؟

وللإجابة على هذه الأسئلة فقد حددت الأهداف المتعلقة بالمحاسبة التحليلية منذ عام 1923 من طرف الاقتصادي الأمريكي... حيث اسند إليها عشرة أهداف كالتالي<sup>1</sup>:

- المساعدة في تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة.
- المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار.
- تحديد ما هي المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح والتي تخلق خسارة.
- مراقبة المخزونات.
- تحديد قيمة المخزونات.
- اختيار فعالية مختلف المسارات.
- اختيار فعالية مختلف الدوائر.
- الكشف عن الضياع، التبذير والاختلاسات.
- الفصل ما بين تكلفة نقص النشاط وتكلفة الإنتاج.
- ضمان الترابط مع الحسابات المالية.

ولازال هذا النظام يحقق نفس الأهداف إلى يومنا هذا، حيث نجد المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) لعام 1982، قد عرض نفس هذه الأهداف، وهو ما تداولت عليه كل كتب المحاسبة التحليلية والجدير بالذكر أن معظم الدراسات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية حددت أهدافها كما يلي<sup>2</sup>:

- 1- حساب التكاليف وسعر التكلفة:** حيث تمكننا المحاسبة التحليلية من قياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات، وهذا بهدف حساب التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدة النشاط، كما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة أو قيد الإنجاز
- 2- المساهمة في تسعير المنتجات:** يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة أو الخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها، وفي بعض الأحيان تقدم المحاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتغيير أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة لذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة

<sup>1</sup> د. رحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص ص 110-111

<sup>2</sup> هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33

**3- شرح النتائج بمقارنة التكاليف وسعر البيع:** يمكن اعتبار بان الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية يمكن في تحليل تكوين النتيجة الإجمالية وتحديد مساهمة كل أنواع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في تحقيق هذه النتيجة، فهي تسمح بشرح النتيجة الإجمالية على أنها المجموع الجبري للنتائج حسب كل نشاط

**4- ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها:** وذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط ورقابة نشاط العمال وكذا المصاريف، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر لوضع انصب الخطط والسياسات وقياس الانحرافات والتحري عن مصادرها للتخفيف من حدتها أو القضاء عليها مستقبلا

**5- توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية:** من بين أهداف المحاسبة التحليلية هو اقتراح طرق تسمح بحساب تكاليف المخزونات، مما يبين ضرورة المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة، فالتقارير المالية يجب أن تتضمن قيمة المخزونات وهذه المهمة لا يمكن أن تنفذ إلا من طرف المحاسبة التحليلية

**6- دراسة المردودية التحليلية:** تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك من خلال:

- ✓ تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات)
- ✓ مراقبة التكاليف وتخفيضها
- ✓ تسمح بمقياس النتائج التحليلية

**7- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات:** تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب، ومحاسبة التكاليف توفر تلك البيانات التي تساعد في التعريف على البدائل المتاحة لمواجهة تلك المشاكل وتقييمها والمفاضلة بينها واتخاذ القرار المناسب من خلال اختيار البديل الملائم ومن أمثلة ذلك قرارات التسعير.

مما سبق يتضح بان المحاسبة التحليلية، ومن خلال ما تصبوا إلى بلوغه من أهداف تمثل أداة أساسية ومهمة جدا لتسيير العقلاني لنشاط المؤسسة لمختلف موارد، لهذا فهي تعتبر أداة من أدوات التسيير الداخلي للمؤسسة.

### المطلب الثالث: وظائف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة الأخرى

سننتظر أولاً إلى وظائف المحاسبة التحليلية ثم نسلط الضوء على علاقتها بالمحاسبات الأخرى

#### الفرع الأول: وظائف المحاسبة التحليلية:

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف التي تساعد في القيام بأدائها بشكل فعال في المؤسسة، وبالتالي تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان استمرارية المؤسسة في السوق خاصة في ظل المنافسة.

وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي<sup>1</sup>:

**أولاً: الوظيفة التسجيلية:** تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (موارد، مخزونات، مصروفات)

**ثانياً: الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

**ثالثاً: الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات بأنواعها والحد منها.

**رابعاً: الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

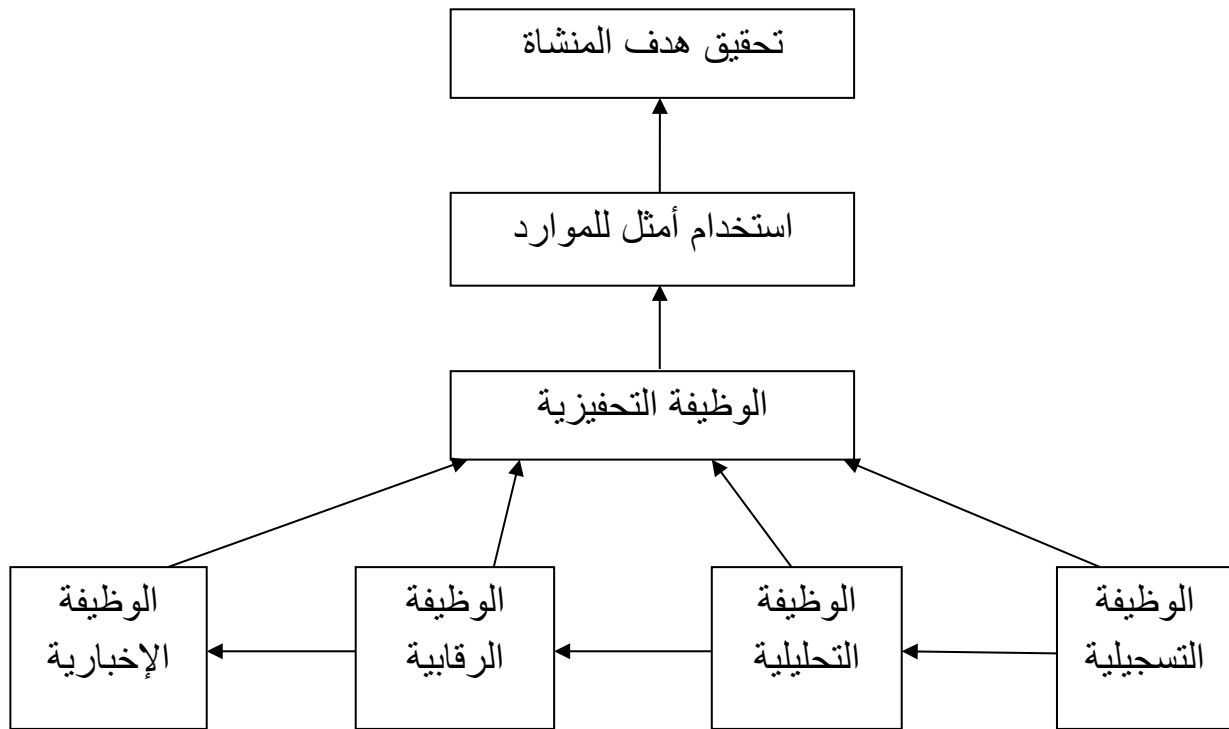
**خامساً: الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.

ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي، وهذا فعلاً سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.

ويمكن تلخيص هذه الوظائف في الشكل التالي:

<sup>1</sup> سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص ص 35-36

## شكل رقم (02): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

## الفرع الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى

تكتسي محاسبة التكاليف أهمية كبيرة داخل المؤسسة، هذا ما جعلها ذات علاقة تبادلية بالمحاسبات الأخرى، وسنركز في هذا الفرع على علاقة المحاسبة التحليلية بكل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.

## أولاً: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية (العامة):

سبق وتعرفنا على مفهوم المحاسبة التحليلية، لذلك سنتطرق إلى تعريف الحاسبة العامة لتوضيح العلاقة بينهما:

## 1-تعريف المحاسبة العامة:

هي عبارة عن "تقنية متميزة"، الهدف من استخدامها تقويم نتيجة نشاط المؤسسة ومتابعة حركية مركزها المالي من خلال ما يعرف بالقوائم المالية، وتحديد جدول حسابات النتائج.<sup>1</sup>

## 2-العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة (المالية):

تعد المحاسبة العامة بنكا للمعلومات واهم مصادر المحاسبة التحليلية، ولكن يلاحظ اختلاف في معالجة التكاليف والإيرادات بين النوعين، إضافة إلى الفروقات في المدة الزمنية المستخدمة، فالمحاسبة التحليلية تتخذ الشهر أو الثلاثي عادة كفترات للتحليل ونادرا ما تتخذ السداسي أو السنة كمقياس للتحليل وهذا ما لا نراه في المحاسبة العامة، كما أن المحاسبة التحليلية تفيد المسيرين فقط دون غيرهم مقارنة بالمحاسبة العامة. كما تتصف المحاسبة العامة بالشمولية وهذا خلافا لأهداف المحاسبة التحليلية التي تسعى لمعرفة جزئيات التكاليف.<sup>2</sup>

وللتعمق في فهم العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية لابد من تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كما يلي:

### الجدول رقم (01): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1. كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.
2. كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال: تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال: الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية

المصدر: سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 36-37

<sup>1</sup> بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 29  
<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص ص 29-30

**الجدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية**

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- مستخدمو التقارير المالية	- أطراف داخلية في المؤسسة - جميع المستويات الإدارية في المؤسسة	- أطراف خارجية في المؤسسة وتشمل: ملاك المؤسسة، الدائنون، المستثمرون والجهات الحكومية
2- التقارير	- تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لنشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها، ويحكم كمية المعلومات في التقارير التكلفة والمنفعة	- تعتبر تقاريرها الإلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية ويحكم كمية المعلومات في التقارير الضوابط والتعليمات
3- معايير إعداد التقارير	- يتم إعداد التقارير وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير	- يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها
4- المعلومات التاريخية والمستقبلية	- تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل، حتى يتمكن اتخاذ القرار، لذا فهي اقل درجة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي	- تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات
5- كمية البيانات والمعلومات	- تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا	- تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها بالشمول، وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط

**المصدر: سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 37-38**

**ثانيا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الإدارية:**

قبل التطرق إلى العلاقة بينهما لابد من تقديم تعريف بسيط للمحاسبة الإدارية حتى نستطيع توضيح العلاقة بينهما وبين المحاسبة التحليلية:

**1-تعريف المحاسبة الإدارية:**

هي عبارة عن تعديل أو تطوير للبيانات المحاسبية المالية لتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار، كما تختص بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط المؤسسة لإدارتها الداخلية وذلك لاتخاذ القرار، وكما تعتبر فرع من فروع المحاسبة تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار.<sup>1</sup>

**2-العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية:**

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل واحد منها على ما يقدمه الجزء الآخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح إضافة إلى تقييم مخزون آخر مدة، لكن هذه البيانات هي قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية وهذا التطور أصبح ملموساً عند ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> سلمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 36

<sup>2</sup> التكريتي إسماعيل يحي، مرجع سبق ذكره، ص 29

## المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التكاليف وسعر التكلفة

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية والهدف من حساب مختلف هذه التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة وهذا من اجل التحكم بالتكاليف وسعر التكلفة في المطلب الأول، أيضا سنركز على العناصر المكونة لكل من التكاليف وسعر التكلفة في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث فسننتقل إلى تصنيف التكاليف أو تبويبها.

### المطلب الأول: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة.

يعتقد الكثير أن مصطلحات التكاليف والأعباء والمصاريف ذات معنى واحد، إلا أن التمييز بينها امر ضروري حتى يتسنى لنا الفهم الصحيح لكل مصطلح منها، فكل مصطلح يختلف عن الآخر، لذا وجب بيان عنى هذه المصطلحات حتى نستطيع التفريق بينها.

#### الفرع الأول: تعريف المصاريف:

" يعرف المصروف بأنه تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط."<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: تعريف الأعباء:

"هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مرعي عطية عبد الحي، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 19

<sup>2</sup> هادفي خالد، مرجع سابق ذكره، ص ص 34-35

### الفرع الثالث: تعريف التكاليف:

يمكن تقديم عدة تعاريف للتكاليف سنعرض أهمها فيما يلي:

**التعريف الأول:** "التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، أي هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل، إذا فهذا يعني انه لا بد من توافر عوامل ثلاثة لكي يتحقق هذا المفهوم وهي التضحية، الحرية في اختيار التضحية والنية أو الرغبة في الحصول على المنفعة".<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** " عرف المخطط المحاسبي الوطني التكلفة بانها: "جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حساب يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو حساب يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** " التكلفة هي تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني انه بانتهاء الغرض أو الهدف ينتهي وجود التكلفة في حد ذاتها"<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** " يعرف H. BOUQUIN ET P. LAUZEL التكلفة علة أنها: " مجموعة من الأعباء المدمجة التي تناسب"<sup>4</sup>:

- ✓ أما حساب خاص بوظيفة أو جزء من المؤسسة.
- ✓ أما حساب خاص بشيء، بخدمة مقدمة أو بمرحلة ما عدا المرحلة النهائية.
- من هذا التعريف يمكن أن نستخلص أن التكلفة يمكن أن تتخذ عدة أشكال وان تحسب عبر عدة مستويات، وهذا يتوقف على نوع النشاط الذي تقوم به المؤسسة من جهة أخرى.
- من خلال ما سبق في التعاريف نستنتج أن التكلفة تتعلق بكل ما تضحي به المؤسسة قصد بلوغها للأهداف المسطرة، على أن تكون التضحية قابلة للقياس الكمي.

### الفرع الرابع: تعريف سعر التكلفة:

يمكن تقديم عدة تعريفات لسعر التكلفة كما يلي:

1 المطارنة غسان فلاح، مرجع سبق ذكره، ص 27

2 بويغوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 26

3 يوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 31

4 د. رحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 32

**التعريف الأول:** " سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع "1.

**حيث:**

سعر التكلفة = كلفة الإنتاج المنتجات المباعة + كلفة توزيع المنتجات المباعة

**سعر التكلفة في المؤسسة التجارية:**

سعر التكلفة = كلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + المصاريف الملحقة

**سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية:**

سعر التكلفة = كلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + المصاريف الملحقة

**التعريف الثاني:** " سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد هو مجموع التكاليف التي تتعلق به "2.

مما سبق يتضح لنا أن سعر التكلفة هو عبارة عن مفهوم اقتصادي يعبر عن جميع التكاليف المنفقة على المنتج أو الخدمة من بداية عملية الشراء إلى غاية عملية البيع، حيث للمنتج عدة تكاليف لكن له سعر تكلفة وحيد.

**المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة.**

سننظر في هذا المطلب لعناصر التكاليف أولا ثم ندرج عناصر سعر التكلفة.

**الفرع الأول: عناصر التكاليف:**

يعطي سعر التكلفة بداية من أول مرحلة إلى المرحلة النهائية، مجموع تكاليف منتج أو خدمة معينة كما يلي<sup>3</sup>:

1 بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 32

2 هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 35

3 بوزيد سفيان، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدينة، 2010، ص 21

**أولاً: تكلفة الشراء:** تتكون من سعر الشراء زائد كل المصاريف التي ترفق العملية (حتى تخزين البضاعة)، المصاريف الإضافية للشراء تشمل:

- ✓ مصاريف النقل.
  - ✓ حقوق الجمارك.
  - ✓ كل المصاريف التي يتم دفعها للغير، حتى تصل المواد إلى المؤسسة.
- ثانياً: تكلفة الإنتاج:** وهي تتكون من:

- ✓ تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة في ورشات التحويل أو الإنتاج.
  - ✓ الأعباء المباشرة وغير المباشرة الخاصة بالتحويل أو الإنتاج
- ثالثاً: تكلفة التوزيع:** تضم كل الأعباء الخاصة بعملية توزيع المنتج وتتمثل أساساً في:

- ✓ مصاريف تخزين المنتج النهائي
  - ✓ مصاريف النقل أو الإرسال
  - ✓ مصاريف الإشهار
  - ✓ المصاريف المرتبطة بمصلحة البيع.
- الفرع الثاني: عناصر سعر التكلفة:**

يتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بخارج دورة الاستغلال وتنقسم إلى<sup>1</sup>:

**أولاً: الأعباء المحملة:** هي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة، والتي لها علاقة منطقية بإعداد المنتج حتى مرحلة بيعه.

**ثانياً: الأعباء غير المحملة:** هي الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة ولا تأخذ في المحاسبة التحليلية، لأن تحميلها قد يجرّد التكاليف من معناها ويمكن ترتيبها كما يلي:

- ✓ اهتلاك مصاريف التأسيس
  - ✓ اهتلاك مصاريف الإعدادية
- وهي مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة.

- ✓ المنح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة.
- ✓ مؤونات الخسائر.
- ✓ مؤونات الدعاوي القضائية (المنازعات).

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-22

## ✓ مؤونات تامين القروض

وهذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف استثنائية.

**ثالثاً: العناصر الإضافية:** هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني ومهما كانت استراتيجيتها التمويلية أو استراتيجيتها السوقية، وعادة ما تصنف هذه الأعباء إلى صنفين<sup>1</sup>:

- مكافأة عمل المستغل
- مكافأة الأموال الخاصة.

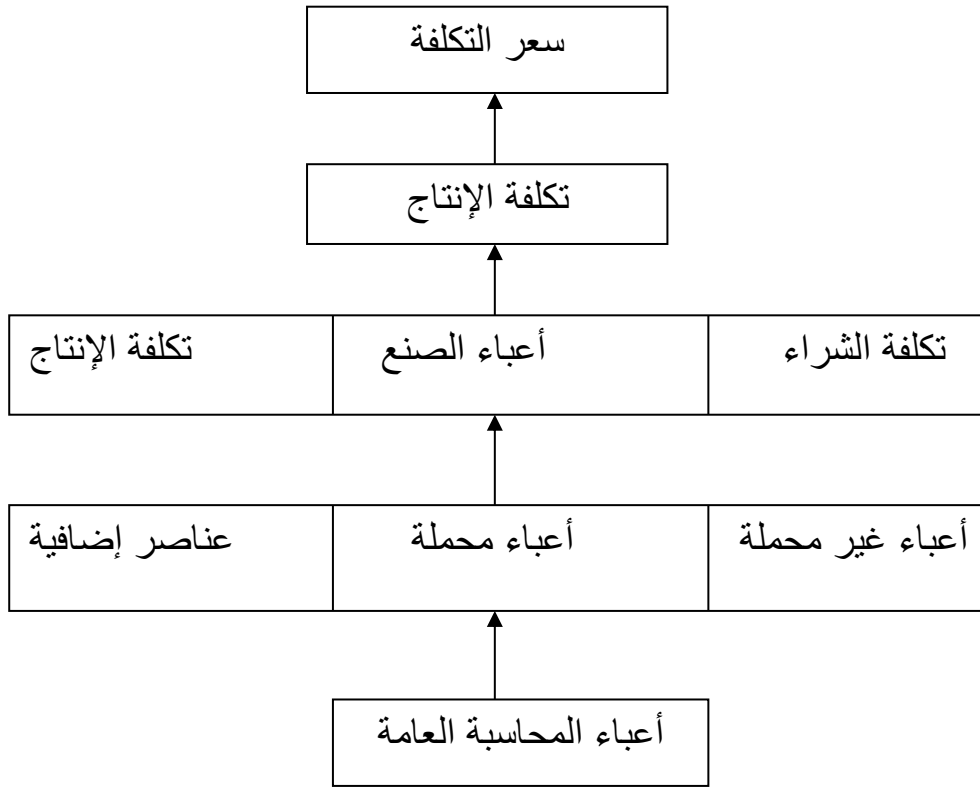
○ **مكافأة عمل مستغل:** لا يتقاضى المستغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة اجر لقاء عمله، بل أن الربح هو الذي يمثل مكافأة عمله ورأس ماله، وبالتالي لا نجد أثر لأجره في المحاسبة العامة، ولكن لحساب التكلفة الحقيقية لا بد أن يضاف اجر خيالي في حساب التكاليف.

○ **مكافأة رأس المال:** لا يمكن أن تتخذ قرارات عقلانية عند مقارنة تكلف منتوجين، أحدهما ممول بالأموال الخاصة للمؤسسة والآخر ممول بقروض خارجية، حيث إن هذا الأخير سيظهر حتما تكلفة أكبر، ولتفادي هذا الاختلال يعمد إلى إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك، وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة لا تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية.

ويمكن التعبير عن مكونات التكلفة وسعر التكلفة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> درحمن هلال، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-30

الشكل رقم (03): مكونات التكلفة وسعر التكلفة



المصدر: بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 22

المطلب الثالث: تصنيف التكاليف.

يقصد بالتبويب تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية كل منها يحمل اسما معيناً، بهدف تسهيل تجميع بيانات التكاليف وتسييرها لإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال، ويوجد عدة تصنيفات للتكاليف سنتطرق إلى أهمها:

الفرع الأول: التبويب الطبيعي (الأساسي).

يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد، الأجور والمصروفات موضحة كما يلي<sup>1</sup>:

**أولاً: تكلفة المواد:** وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التحويل حتى تصبح منتجا نهائياً، وتأخذ المواد أشكالاً متعددة منها الخام ومنها نصف المصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي

<sup>1</sup> سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 39-40

بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها مثل الخشب في صنع الطاولة، ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة.

**ثانياً: تكلفة العمل (الأجور):** وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصّة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي مرتبطة مباشرة بالمنتج، أو قد تكون غير مباشرة لا يمكن ربطها بالمنتج مثل مرتب المدير العام.

**ثالثاً: تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات):** وهي كل التكاليف اللازمة لتتام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل: صيانة الآلات ومباني المصنع، استهلاك الآلات، إيجار المصنع... الخ

### الفرع الثاني: التبويب الوظيفي.

أن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية، ونميز في هذا التصنيف ما يلي<sup>1</sup>:

**أولاً: تكلفة الشراء:** وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التامين، الرسوم الجمركية)

**ثانياً: تكلفة الصنع (الإنتاج):** تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة، إضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

**ثالثاً: تكلفة التوزيع:** وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية كالنقل والإشهار... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة

### الفرع الثالث: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج.

وتنقسم التكاليف وفق هذا المعيار إلى<sup>2</sup>:

**أولاً: التكاليف المتغيرة:** وهي التي تتغير بتغير حجم النشاط زيادة أو نقصاً وبنفس النسبة، أو هي التي تتناسب طردياً مع حجم الإنتاج، حيث كلما تغير هذا الحجم بالزيادة أو النقصان، تغيرت هذه التكاليف بنفس الاتجاه.

<sup>1</sup> هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 36

<sup>2</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 23

**ثانياً: التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي تبقى ثابتة بغير حجم الإنتاج، وتبقى مستقرة وثابتة في المدى القصير والمتوسط، كما يطلق عليها البعض اسم الأعباء الهيكلية، فهي لا تتغير إلا بتغير هيكل المؤسسة.

**ثالثاً: التكاليف شبه المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة، ومن أمثلتها مصاريف الصيانة التدفئة، الإضاءة... الخ

**رابعاً: التكاليف شبه الثابتة:** وهي تكاليف ثابتة في الأساس غير أنها تزداد بزيادة حجم الإنتاج، مثل تكاليف فحص الجودة للسلع.

#### الفرع الرابع: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

هناك عدة تكاليف والتي من الممكن أن تؤثر في اتخاذ القرار في المنشأة، سنعرض أهمها فيما يلي<sup>1</sup>:

**أولاً: التكلفة الغارقة ( SUNK Cost ):** هي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم بهذه التكلفة ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.

**ثانياً: تكلفة الفرصة البديلة ( OPPORTUNITY COSTS ):** هي التكلفة التي يتم فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة، أي هي الخسائر التي تحملتها المنشأة نتيجة التضحية بالبديل الآخر المتاح لها، ولا يتم تسجيل الفرصة البديلة في السجلات المحاسبية.

**ثالثاً: التكلفة التفاضلية ( DIFFERENTIAL COSTS ):** هي الفرق بين تكاليف بديلين، وهذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوي تكاليف البديلين، فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرار.

**رابعاً: التكلفة المضافة ( Incremental cost ):** هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق، وتعتبر هذه التكلفة في حالة اتخاذ قرار بشأن زيادة أو خفض مستوى الإنتاج.

1 المطارنة غسان فلاح، مرجع سبق ذكره، ص ص 33-34

### الفرع الخامس: تبويب التكاليف حسب علاقتها بالرقابة.

وتنقسم التكاليف وفق هذا المعيار إلى<sup>1</sup>:

**أولاً: التكاليف الخاضعة للرقابة:** وهي التي يمكن التحكم فيها من قبل الشخص المسؤول عن القسم في وقت محدد، ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري في الوحدة، وهي تعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

**ثانياً: التكاليف غير الخاضعة للرقابة:** وهي التي تحدث في مركز مسؤولية معينة وتكون غير خاضعة لإدارة الشخص المسؤول عن المركز ولا يمكن التحكم فيها أو التأثير عليها.

### الفرع السادس: تبويب التكاليف حسب الفترة الزمنية.

بالنظر إلى التكلفة من حيث الزمن يمكن تحديدها إلى<sup>2</sup>:

**أولاً: التكلفة الفعلية:** تحدد وتجمع وفقاً لوقت إنفاقها، وهي التكاليف التي تقوم المؤسسة بإنفاقها فعلاً في العملية الإنتاجية والتجارية. وذلك بغية الوصول إلى السلعة النهائية، وإيصالها إلى المستهلك النهائي، وتدعى أيضاً بالتكاليف الحقيقية.

**ثانياً: التكلفة التقديرية:** وهي مجموعة التكاليف التي تقوم المؤسسة بتحديد مسبقاً وذلك من أجل إنفاقها في مختلف مراكز الإنتاج ومراحلها، ويجب أن تعتمد هذه التقديرات على أسس علمية وهي معايير الكميات والأسعار.

### الفرع السابع: تبويب التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية.

تقسم التكاليف وفق هذا التبريد إلى<sup>3</sup>:

**أولاً: التكاليف المباشرة:** وهي تلك العناصر التي تتفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها تخصص مباشرة على الوحدة الإنتاجية، أهم هذه العناصر نجد المواد المباشرة، الأجور المباشرة والمصروفات المباشرة.

**ثانياً: التكاليف غير المباشرة:** هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحصيل، وتشمل المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة... الخ

<sup>1</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 35

<sup>2</sup> موالى جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001، ص ص 35-36

<sup>3</sup> سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41

### المبحث الثالث: تقنيات المحاسبة التحليلية.

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة يمر بعدة مراحل بدءاً من شراء المادة الأولية إلى غاية خروج المنتج من المخازن إلى السوق من أجل البيع. كل هذه المراحل تتضمن مصاريف مختلفة، لذا يجب تحليل التكاليف من أجل مراقبتها واتخاذ القرار على أساسها، وهذا ما يفسر وجود عدة طرائق لحساب التكاليف وسعر التكلفة سنحاول توضيحها في هذا المبحث.

حيث سنسلط الضوء في المطلب الأول على طريقة التكاليف الكلية باعتبارها الأقدم والأكثر شيوعاً، مروراً بطريقة التكاليف الجزئية في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث فسنطرق لطريقة حديثة في حساب التكاليف وهي طريقة (ABC).

#### المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية.

تعتبر تقنية التكاليف الكلية الطريقة الأكثر قدماً لاعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة، والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة سواء مباشرة أو غير مباشرة في حساب سعر التكلفة، وفيما يلي سندرس هذه الطريقة بمختلف جوانبها.

#### الفرع الأول: تعريف طريقة التكاليف الكلية:

وجدت طريقة التكلفة الكلية في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، ثم طورت بعد الحرب العالمية الثانية، حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.<sup>1</sup>

إن حساب التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات وفق هذه الطريقة يتم بالفصل بين مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة، ويقصد بالأولى مجموع المصاريف التي تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة دون طرح أي إشكالية، أما الثانية فهي التي توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات عمل بصفة متجانسة.<sup>2</sup>

**أولاً: تعريف القسم المتجانس:** "يعرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدماً، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف.<sup>3</sup>

1 بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 37

2 بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 64

3 بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 93

ويعرف على انه مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك.<sup>1</sup>

**الفرع الثاني: الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية:** تعتمد طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من الأسس والمبادئ التي يتم على أساسها تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات، وفيما يلي سنوضح هذه الأسس بشيء من التفصيل.

**أولاً: تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة:** حيث نجد نوعين من الأعباء المباشرة وغير المباشرة موضحة كما يلي:<sup>2</sup>

**1- الأعباء المباشرة:** وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة إنتاج معينة، حيث أنها عناصر وأعباء مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها.

وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية والمواد الاستهلاكية واليد العاملة المباشرة.

**2- الأعباء غير المباشرة:** وتعتبر هذه التكاليف هامة لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة، إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات، ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزءاً من تكلفة السلعة، ويتم تحصيلها على الوحدات المنتجة وفقاً لوحدة القياس، وتتمثل في: الزيوت والفراء، إيجار المباني، الكهرباء، التأمينات وغيرها.

**ثانياً: خطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة:** تقسم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز المسؤولية، مما يسهل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما:<sup>3</sup>

**1- الأقسام الرئيسية:** وهي التي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على التكاليف وذلك بواسطة وحدات معينة تدعى " وحدات القياس"، وتتمثل هذه الأقسام في:

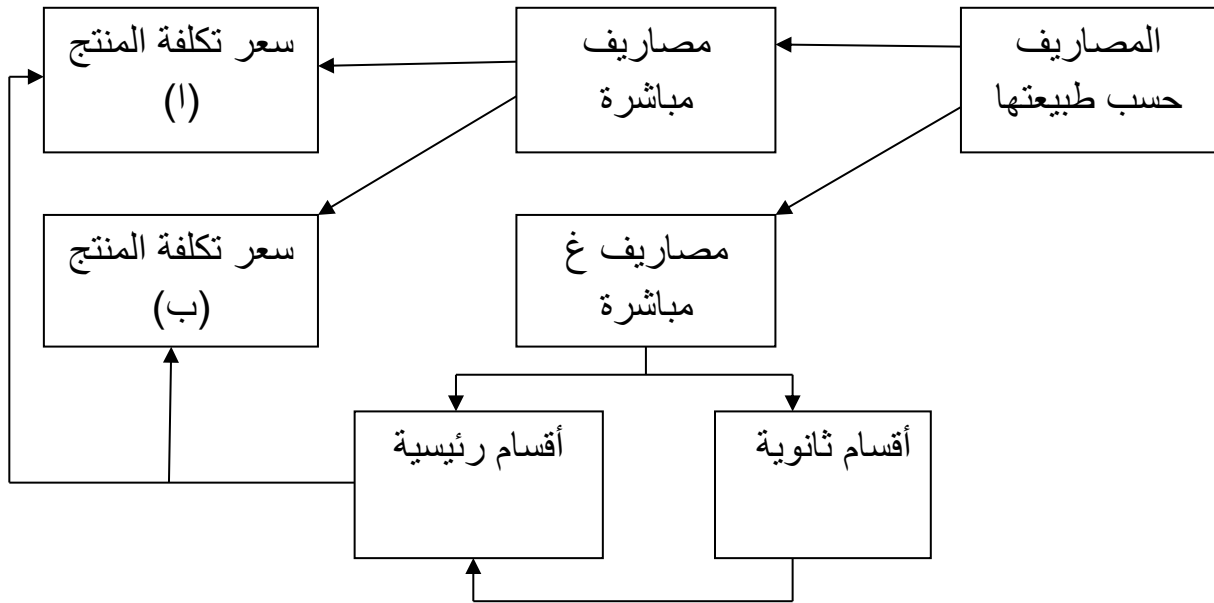
✓ **قسم التموين:** ويسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.

<sup>1</sup> ابن خليفة بلقاسم، "الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، العدد 03، 2010، ص 36  
<sup>2</sup> هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص ص 42-43  
<sup>3</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص ص 38-39

- ✓ **قسم الإنتاج:** ويسمى أيضا بقسم الصنع، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات الكمية المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.
- ✓ **قسم التوزيع:** النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.
- 2- الأقسام المساعدة:** وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل: الصيانة، النقل، الإدارة.

والشكل الموالي يوضح ما سبق:

الشكل رقم (04): مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 39

**ثالثاً: تحديد وحدات العمل (وحدة القياس):**

هي عبارة عن الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتوجات أو الطلبات، وهي تسمح بقياس هدفين:

✓ تسمح بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام.

✓ تسمح بالتحميل في التكاليف وسعر التكلفة.

أي أن وحدة العمل يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتوجات<sup>1</sup>، ويتم حساب وحدة العمل كالتالي<sup>2</sup>:

تكلفة وحدة العمل = عدد وحدات العمل / تكلفة المركز

أما إذا تعذر إيجاد وحدة عمل تطبق الآتي:

معدل المصاريف = قيمة قاعدة المصاريف / تكلفة المركز

**رابعاً: توزيع الأعباء غير المباشرة:** ويتم تصنيف التوزيعات كالتالي<sup>3</sup>:

1- **التوزيع الأولي:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء

حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة).

2- **التوزيع الثانوي:** يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد

يكون هذا التوزيع تنازلي بين الأقسام وأما أن يكون تبادلي للخدمات بين الأقسام، ويتم استخراج قيمة التبادل أو التنازل وفقاً للمعادلات الرياضية.

3- **التوزيع الرئيسي (الأخير):** يتم توزيع أعباء الأقسام الرئيسية تنازلياً وذلك بتنازل

قسم لآخر عن جزء من الأعباء أو تبادل الخدمات فيما بينهم، ويتم استخراج قيم الأعباء الموزعة وفق لمعادلات رياضية.

**خامساً: استخراج تكلفة وحدة العمل:**

بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية، وتحديد كمية أو عدد وحدات

العمل المشار إليها سابقاً، يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على

المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج<sup>4</sup>.

1 موالى جمال، مرجع سبق ذكره، ص 45-46

2 درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 198

3 سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 51

4 بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 66

وفي الأخير يتسنى تحديد النتيجة التحليلية والتي تساوي:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

**الفرع الثالث: مميزات طريقة التكاليف الكلية:** تعتبر هذه الطريقة من أقدم الطرق في مجال المحاسبة التحليلية، وقد لعبت دورا هاما في نشاط المؤسسات وقت ظهورها مما زاد الاهتمام بها وتطويرها إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب بقدر تحمله من مزايا.

**أولا: مزايا طريقة التكاليف الكلية:** لهذه الطريقة عدة مزايا نذكر منها<sup>1</sup>:

- ✓ تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية
- ✓ دراسة تطور التكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل الإنتاج والبيع
- ✓ القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.

✓ إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة، وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة.

**ثانيا: عيوب طريقة التكاليف الكلية:** بقدر مزايا هذه الطريقة إلا أنها لا تخلو من بعض السلبيات نذكر منها<sup>2</sup>:

- ✓ فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات والتخطيط للمستقبل.
- ✓ صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر عناصر ثابتة، وبذلك فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتغير بتغير حجم الإنتاج.
- ✓ تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستقلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة.
- ✓ تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية.

<sup>1</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 41

<sup>2</sup> سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 63

✓ تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع أو تحميل الأعباء غير المباشرة، غالباً ما يطلب المسير من المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

**المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية.**

نتيجة لعدم مقدرة طريقة التكاليف الكلية في تلبية احتياجات مسيري المؤسسات ظهرت عدة طرق كحلول للمشاكل التي تتعرض لها المؤسسات والمتمثلة في طريقة التكاليف الجزئية والتي تساعد في تحديد النتائج واتخاذ القرارات المناسبة على أساسها.

وستنظر في هذا المطلب إلى أهم هذه الطرق وتقييمها.

### الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

ظهرت هذه الطريقة سنة 1951 نتيجة لباحث "GANTT.H" المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل، والتحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك عندما يتغير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، حيث انه من غير العقلاني أن نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية، وبالتالي فهذه الطريقة ما هي إلا طريقة معدلة لطريقة التكاليف الكلية.<sup>1</sup>

### أولاً: مبدا طريقة التحميل العقلاني:

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة على مبدا التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات، بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة.

وتهدف هذه الطريقة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي<sup>2</sup>:

✓ فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

✓ تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وفق العلاقة التالية:

معامل التحميل العقلاني = النشاط العادي / النشاط الفعلي

✓ حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلياً.

التكاليف الثابتة المحملة عقلياً = التكاليف الثابتة الفعلية \* معامل التحميل العقلاني

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 67

<sup>2</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 43

✓ حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانياً، هذا الفرق يمثل:

- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلانياً يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)
  - إذا كانت الفعلية أقل من المحملة عقلانياً يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعلية)
- ثانياً: تحديد حجم النشاط الفعلي والعادي:**

**1- حجم النشاط العادي:** إن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النشاط الفعلي، فبعض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس اعتبارات تاريخية، وبعضها على أساس التنبؤات، والبعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية.<sup>1</sup>

**2- حجم النشاط الفعلي (الحقيقي):** إن مستوى النشاط الحقيقي هو مستوى غير تقديري، وإنما يحدد في نهاية العمل الإنتاجي، على أساس العمل الإنتاجي الذي تقوم به المؤسسة خلال فترة زمنية محددة من الوقت الخاص بالإنتاج.<sup>2</sup>

**ثالثاً: مميزات طريقة التحميل العقلاني:** تعتبر طريقة التحميل العقلاني من أبرز الطرق في المحاسبة التحليلية لما توفره من معلومات تفيد المسيرين في اتخاذ القرار، حيث نجد لها عدة مزايا تميزها عن باقي الطرق إلا أنها لا تخلو من بعض النقائص والسلبيات، وفيما يلي أهم مزايا وعيوب هذه الطريقة.

**1- مزايا طريقة التحميل العقلاني:** لهذه الطريقة عدة مزايا نذكرها فيما يلي<sup>3</sup>:

- ✓ استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.
- ✓ تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية، وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.
- ✓ تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي، وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول حسب مسؤوليته على مستوى قسمه.
- ✓ تحديد أسعار بيع لفترة طويلة، بحيث لا بد على المؤسسة أن تكون قادرة على تغطية كل أعبائها، سواء كانت متغيرة أو ثابتة من خلال أسعار البيع.

<sup>1</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 43

<sup>2</sup> موالى جمال، مرجع سبق ذكره، ص 49

<sup>3</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 44

## 2- عيوب طريقة التحميل العقلاني: من سلبيات هذه الطريقة نذكر ما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.
- ✓ وحتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- ✓ لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.
- ✓ عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.
- ✓ لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحصيل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.

### الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة:

ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا سنة 1936 عند "ج.ن. هاريس" تحت اسم "DIRECT COSTING"، وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينيات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم "MARGINAL COSTING" ثم إلى فرنسا.<sup>2</sup>

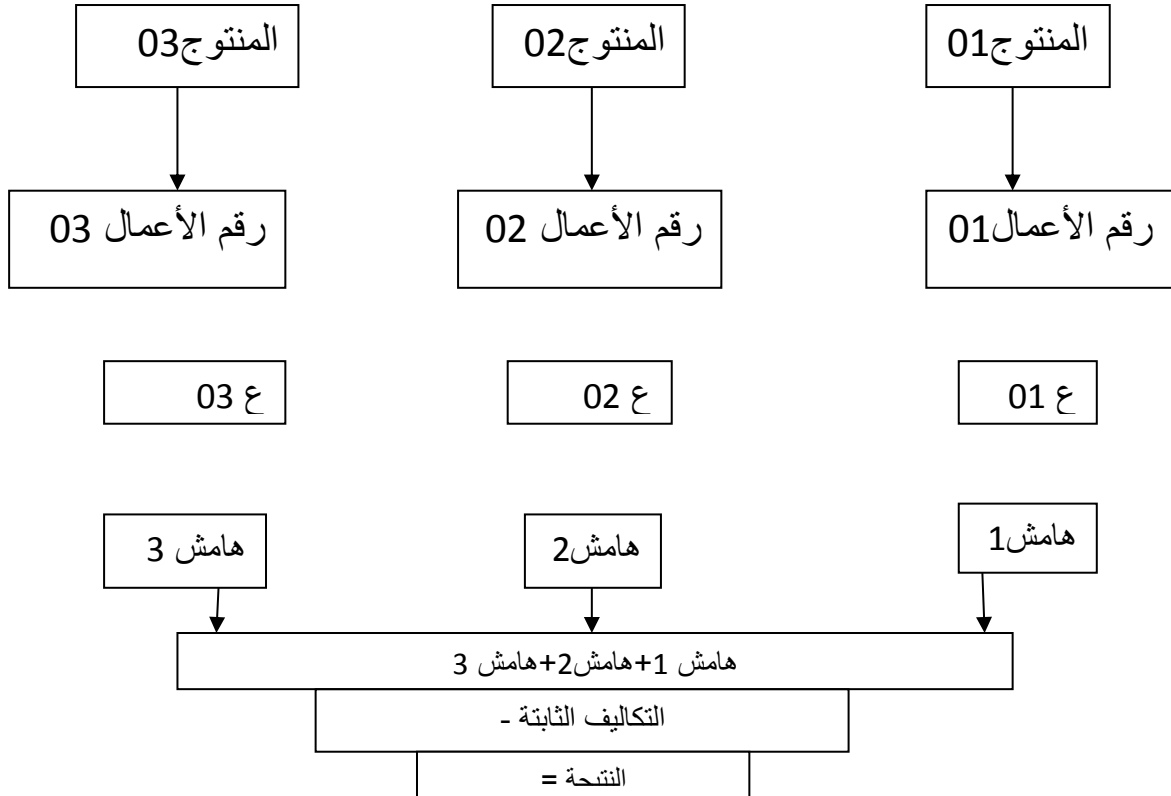
وتطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج، وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 66

<sup>2</sup> سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 67

<sup>3</sup> بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 179

## الشكل رقم (05): شكل توضيحي لطريقة التكاليف المتغيرة.



المصدر: بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 179

## أولاً: مبادئ الطريقة:

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالتالي<sup>1</sup>:

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط.
- ✓ هذه الأعباء هي أعباء متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
- ✓ الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة.
- ✓ يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف اللاحقة بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف اللاحقة.
- ✓ طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف الناتجة، عتبة المرادوية بسهولة.

1 هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 58

**ثانياً: عتبة المردودية:**

وهي النقطة التي تصل فيها المؤسسة (برقم الأعمال أو بالزمن) إلى تغطية مجموع تكاليفها برقم أعمالها أي تحقق فيها نتيجة معدومة، وانطلاقاً من هذه النقطة (من هذا الرقم أو الزمن) تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح، وقبل هذه النقطة تكون قد حققت خسارة<sup>1</sup>.

**1- حساب عتبة المردودية جبرياً: ويتم حسابها كالتالي:**

رقم الأعمال عتبة المردودية (ر ع ن) = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال الصافي \* التكاليف الثابتة

ر ع ن = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

حجم المبيعات الأدنى (ر ع ن وحدات) = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

ر ع ن وحدات = ر ع ن / سعر البيع

ر ع ن زمنياً (بالشهور) = (ر ع ن / 12 شهراً) / رقم الأعمال الصافي

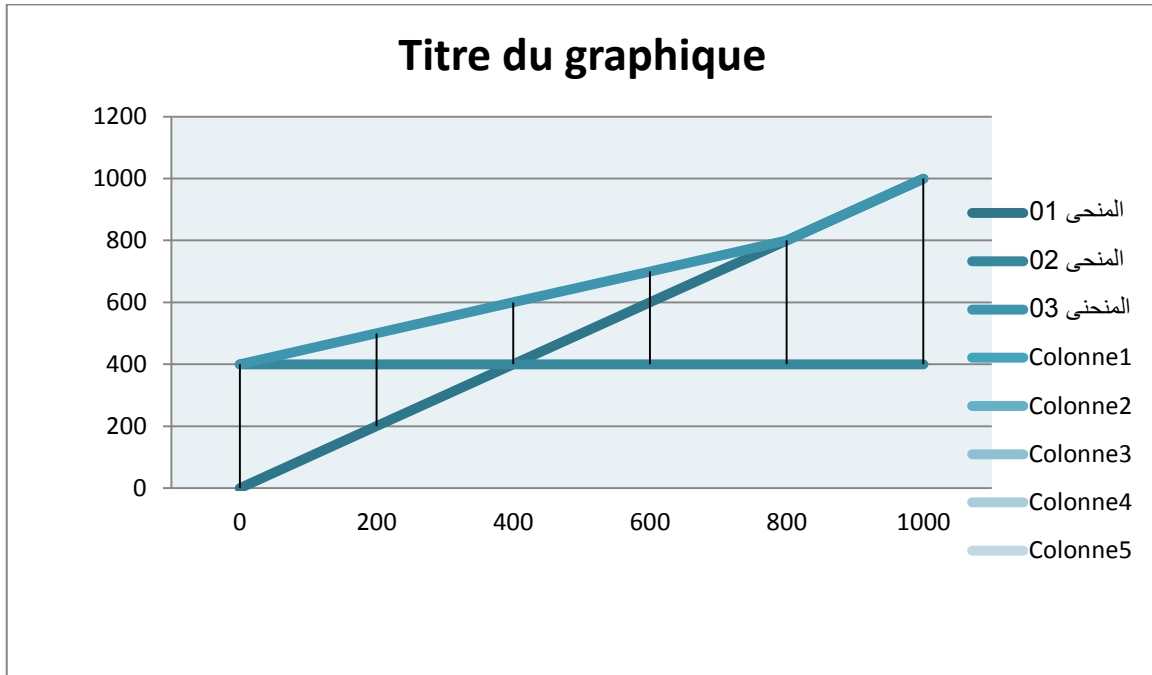
أو: ر ع ن زمنياً (بالأيام) = (ر ع ن / 360 يوماً) / رقم الأعمال الصافي

**2- تحديد عتبة المردودية بيانياً:**

من الممكن إظهار التعامل على شكل رسم بياني، ويظهر التعادل في هذه الحالة على شكل نقطة تحدد عند تقاطع خط التكاليف مع خط إيرادات المبيعات، والشكل الموالي يوضح هذه النقطة أي نقطة التعادل<sup>2</sup>.

1 عدون ناصر دادي، تقنيات مراقبة التسيير: التحليل المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة، ص 105  
2 السيدية محمد علي احمد، محاسبة التكاليف: دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 84

## الشكل رقم (06): شكل توضيحي لنقطة التعادل بيانياً.



**المصدر: السيدة محمد علي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 84**

ومن خلال عتبة المردودية يمكن حساب عدة مؤشرات تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات منها هامش الأمان.

**ثالثاً: هامش الأمان:**

يعبر هذا الهامش على مبلغ رقم الأعمال الذي يتجاوز عتبة الربحية، حيث انه يمكن تحديده بالمعادلة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}$$

ويسمح هذا الهامش بقياس درجة خطر المؤسسة اتجاه الركود الاقتصادي المحتمل، وكلما كان الهامش مهم كلما تقلص الخطر، كما انه يدل على ما إذا كانت المؤسسة مربحة أم لا.

**1-نسبة الأمان (الهامش الأمان النسبي):** وهي النسبة التي تربط هامش الأمان إلى رقم الأعمال، حيث يتم حسابها وفق العلاقة التالية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> د. رحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 223  
<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره، ص ص 223-224

نسبة الأمان = رقم الأعمال/هامش الأمان \* 100

وكلما كانت هذه النسبة مرتفعة، دل ذلك على تحسن مربحية المؤسسة، كما أن هذه النسبة تسمح بتقويم هامش تصرفات المؤسسة فيما يخص تأثيرها على أسعار البيع، فكلما ارتفعت هذه النسبة كلما زادت إمكانية التأثير.

#### رابعاً: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

وكباقي طرق حساب التكاليف، نجد أن طريقة التكاليف المتغيرة لها مزايا ترغب المؤسسة في استغلالها في حساب التكاليف، كما أن لها عيوب تجعلها محل نقد الكثير من المحاسبين، وسنعرض فيما يلي أهم هذه المزايا والعيوب.

#### 1-مزايا طريقة التكاليف المتغيرة: وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ تساعد على تحديد أسعار البيع للسلع المنتجة.
- ✓ تعمل على تخطيط الأرباح والوصول إلى الحجم الاقتصادي عن طريق الربط بين التكاليف وحجم الإنتاج والأرباح "نقطة التعادل".
- ✓ إذ سهلت طريقة التكاليف المتغيرة عمليات تحليل وحساب تكاليف ونتائج المؤسسة، كانت لها أيضاً مساهمة ملموسة من خلال ما توفره من معطيات تحليلية في مساعدة المسيرين على القيام بمهامهم.
- ✓ عدم تأثر التكلفة المتغيرة للوحدة بتغيرات مستويات النشاط في حدود المصاريف الثابتة للفترة يسمح لإدارة المؤسسة بالبحث على عوامل أخرى غير عنصر التكلفة لتفسير ظاهرة تضخم أو تقليص هيكل تكاليف منتج ما أو مجموعة منتجات.
- ✓ تسمح طريقة التكاليف المتغيرة بتقييم أداء بعض مراكز المسؤولية بالمؤسسة، فيعزل المصاريف (الثابتة مثلاً) والتي لا يمكن للمسؤولين بهذه المراكز التأثير في مبلغها، لا يحملهم مسؤولية تطور هذه التكاليف في اتجاه أو في آخر (بالزيادة أو بالنقصان).

#### 2-عيوب طريقة التكاليف المتغيرة: وهي عديدة نذكر منها ما يلي:<sup>2</sup>

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

1 داودي عبد الهادي، واقع محاسبة التكاليف بمركب الإسمنت، حامة بومزيان SCHB، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006، ص 132

2 حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011، ص 54

○ ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد.

○ إذا كان الإنتاج المباع اقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر مدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.

### المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية والطريقة الحديثة (ABC):

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل من طريقة التكاليف المعيارية والطريقة الحديثة لمحاسبة التكاليف (ABC).

#### الفرع الأول: طريقة التكاليف المعيارية:

نتيجة الانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف الكلية والجزئية ظهرت طريقة أخرى لمعالجة هذا القصور سميت بطريقة التكاليف المعيارية. وقد ظهرت هذه الطريقة في العشرينيات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مركزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجياً تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، الطاقة ومصاريف أخرى، وقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينيات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية.<sup>1</sup>

وتعتبر التكاليف المعيارية تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية وتقنية لنشاط عادي، كما أن المعايير يحددها خبراء متخصصين وذلك على أسس علمية، بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات والخدمات.<sup>2</sup>

#### أولاً: أهداف الطريقة:

تهدف هذه الطريقة إلى مراقبة التكاليف أساساً إضافة إلى بعض الأهداف الأخرى تتمثل في:<sup>3</sup>

- **البرمجة:** يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلاً.

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 72

<sup>2</sup> د. رحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 249

<sup>3</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 49

- **الرقابة:** من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وبالتالي امكانية العمل على تقليصها مستقبلا.
  - **التسعير:** يمكن أن تستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.
  - **الإعلام:** تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.
- ثانيا: مبادئ الطريقة:**

ترتكز الطريقة على أسس ومبادئ للوصول إلى الأهداف المرجوة، وسنورد تلك الأسس فيما يلي:1

- ✓ العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.
  - ✓ العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
  - ✓ العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.
- ثالثا: الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية:**

يمكن إيجاز الفرق بينهما في ثلاث نقاط كالتالي:2

- التكاليف الفعلية لا تظهر إلا في نهاية السنة المالية، وبالتالي تعتبر تكلفة تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية، في حين أن التكاليف المعيارية توضع على عامين مسبقا لذلك تمثل تكاليف محددة مقدما.
  - التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاء وبالتالي لا يمكن اتخاذها أساسا للمراقبة.
  - تتعلق أو ترتبط التكاليف الفعلية بتكاليف وظائف الإنتاج والتسويق والإدارة، في حين أن التكاليف المعيارية ترتبط فقط بوظيفة الإنتاج.
- رابعا: تقييم طريقة التكاليف المعيارية:**

بالرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لم تخل من بعض النقائص والتي كانت محل نقد المحاسبين، وفيما يلي سنعرض كلا منهما على حدى.

1 سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 81  
2 حابي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 58

**1-مزايا الطريقة:** من المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي<sup>1</sup>:

- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها.
- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقديم التكاليف لا يحجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية المستقبلية.
- يمكن اعتماد طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة وأساس لتحديد الأسعار.
- محاربة التبذير والتسيب على مستوى ورشات الإنتاج والرفع من مستوى معدلات الإنتاجية وضبط المعايير المتعلقة بها.
- السرعة في إيصال المعلومات الضرورية عن الانحرافات ليتمكن متخذو القرار من إصدار الأوامر التصحيحية في الوقت المناسب قبل فوات الأوان، وهذه العملية هي تغذية عكسية.

**2-عيوب الطريقة:** لهذه الطريقة عدة نقائص نوجزها فيما يلي<sup>2</sup>:

- إن وضع معيار وان تم على أساس صحيح فأنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة، ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير جياية<sup>3</sup>.

1 هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 69

2 سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 86

3 حابي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 59

## الفرع الثاني: -طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

بعد فشل طرق التكاليف التقليدية في أداء وظائفها بسبب كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة وما يترتب عليها من نتائج مضللة من شأنها أن تفقد نظام توزيع التكاليف قدرته على تحقيق الأهداف المرجوة منه، ظهرت طريقة حديثة لذخرات الطرق التقليدية، وحظيت بالاهتمام الواسع نتيجة للأفكار الجديدة التي جاءت بها وهي طريقة (ABC) "ACTIVITY BASED COSTING"

ويعود الفضل في اختراع طريقة ABC إلى العالمان الأمريكيان KAPLAN و ET COOPER في عام 1986، وقد تم استخدامها أول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف هاذين العالمين في 1987، ثم انتشرت في باقي دول العالم فيما بعد.<sup>1</sup>

ويمكن القول إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي أحد الطرق المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغيير في بيئة التصنيع، بحيث تقوم هذه الطريقة على مبدل أن المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، فتقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة تمهيدا لتوزيعها على الخدمات أو المنتجات، هذه الطريقة تؤدي إلى توفير بيانات ومعلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها بوضوح.<sup>2</sup>

### أولاً: مفاهيم أساسية حول طريقة (ABC):

1-النشاط "ACTIVITY": توجد عدة تعاريف للمصطلح النشاط وفي هذا السياق تقتصر على التعريف الأقرب لواقع المؤسسة الاقتصادية، فقد عرفه "LORINO PHILIPPE" على أنه<sup>3</sup>:

- النشاط: هو مجموعة من المهام الأصلية التي:
  - انجزها فرد أو مجموعة.
  - تتطلب معرفة كيفية خاصة.
  - تكون متجانسة من حيث سلوك التكاليف والأداء.
  - تسمح بإعطاء مخرجات إلى الزبون انطلاقا من مجموعة من المدخلات.

1 قريرة رشيد، أسامة عامرة، " دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، العدد 01، جوان 2018، ص 47

2 حابي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 63

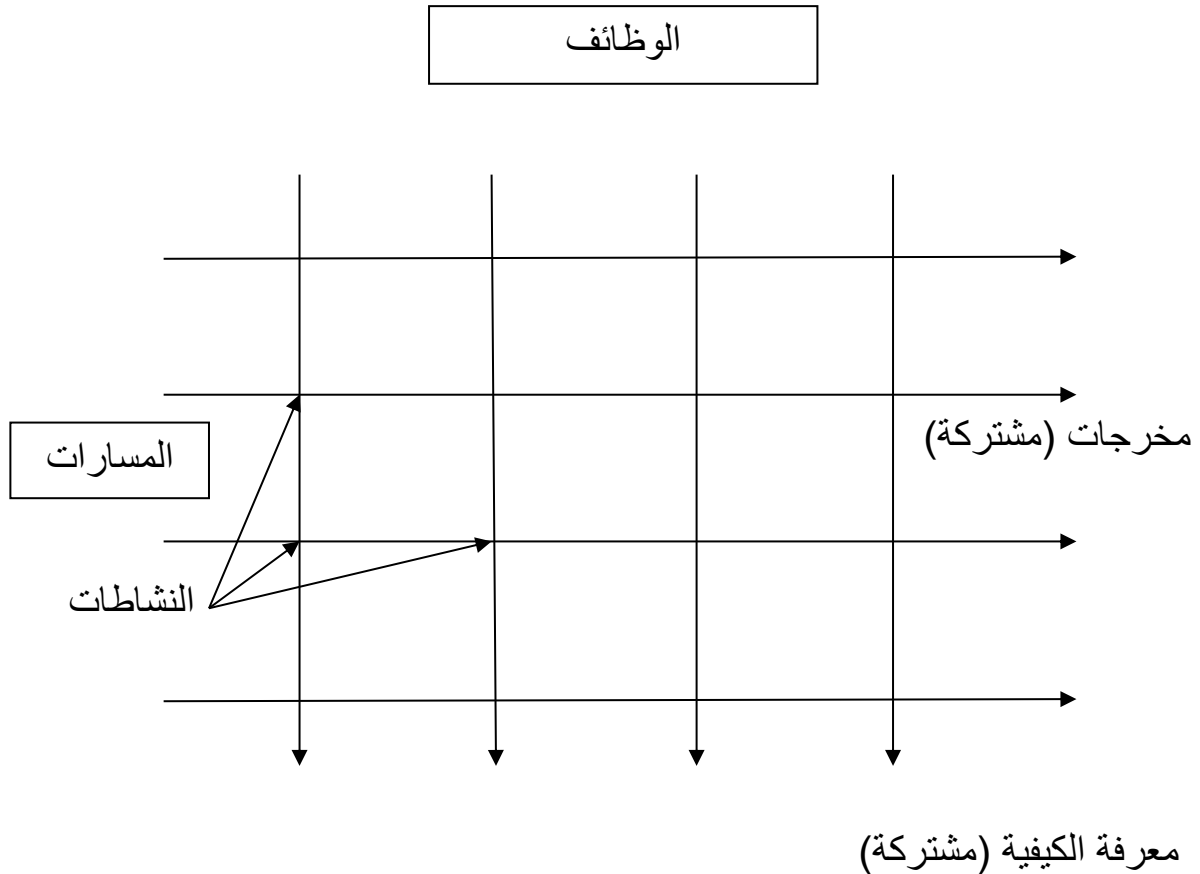
3 ساحل فاتح، "الإطار المفاهيمي تحليل التكاليف على أساس الأنشطة"، مجلة الاقتصاد الجديدة، جامعة بومرداس، الجزائر، العدد 04، سبتمبر 2012، ص ص 82-83

**2-المسار "PROCESUR":** يعرف المسار على انه: " مزيج من الأنشطة توجد بينهم رابط لتلبية هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات وتسليمها في النهاية إلى العملاء "1.

**3-التقاطع مسار /وظيفة "FUNCTION/PROCESS":** الوظيفة تجمع النشاطات حسب مهنة الأفراد داخل المؤسسة مثل: وظيفة المحاسبة، بينما المسار يجمع النشاطات بغرض الوصول إلى هدف مشترك<sup>2</sup>.

والشكل التالي يوضح هذه الفكرة:

شكل رقم (07): التقاطع مسار /وظيفة.



المصدر: ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 80

1 بن سعيد أمين، نظام المحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010، ص 89  
 2 ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 79

## ثانياً: مبدأ الطريقة ABC:

لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة داخل المؤسسة، يجب تتبع الخطوات التالية<sup>1</sup>:

**1-تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات:** ويقصد بها تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطتها الرئيسية والفرعية، مثل: إعداد طلبيات الشراء. ويتيح تطبيق نظام ABC إمكانية تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء، بمعنى أنه ليس كل الأنشطة المؤداة ذات أهمية، لذلك تقوم المؤسسة بإلغاء بعض الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمؤسسة، وبالتالي تخفيض حجم التكاليف وكذا تكاليف تطبيق النظام ABC.

**2-تحديد تكلفة الأنشطة:** يتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر التكاليف الموارد التي تستهلك من طرف كل نشاط خلال فترة معينة (مبدأ الأنشطة تستهلك الموارد).

### 3-تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:

• **مسبب التكلفة (مؤشر التكلفة):** هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط. والجدول التالي يوضح ذلك.

**الجدول رقم 03: أمثلة توضيحية عن بعض الأنشطة في المؤسسة ومسببات تكلفتها.**

النشاط	مسبب التكلفة
طلب المواد	عدد طلبيات الشراء
مناولة المواد	عدد مرات المناولة أوقتها
التجهيز الآلي	عدد ساعات التجهيز الآلي
نشاط الفحص	عدد مرات الفحص
الترويج	الوقت المستنفذ من رجال البيع

**المصدر:** قريرة رشيد، عمامرة أسامة، مرجع سبق ذكره، ص 51

**4-تحصيل تكاليف الأنشطة للمنتجات:** يركز نظام ABC على مبدأ أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك الأنشطة، بمعنى تحميل تكلفة الأنشطة للمنتجات وذلك باستخدام مؤشر تكلفة مناسب.

<sup>1</sup> قريرة رشيد، عمامرة أسامة، مرجع سبق ذكره، ص 50-51

### ثالثاً: تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

تعد طريقة ABC كغيرها من الطرق التي يؤدي تطبيقها في المؤسسة إلى تحقيق مزايا تستفيد منها المؤسسة، إضافة إلى عوائق وانتقادات وفيما يلي سنبرز أهم هذه المزايا والانتقادات.

**1-مزايا طريقة ABC:** يمكن تلخيص أهم إيجابيات طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي 1:

- ✓ توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وفي تحديد مجالات الإسراف والوفرة في هذه التكلفة، وهذا يمكن من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط.
- ✓ تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد تلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاءة في الأداء.
- ✓ تستخدم مسببات التكلفة كأداة لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط، مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.
- ✓ تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف، مما ينتج فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
- ✓ يعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق ويمثل آلية للرقابة على التكاليف.
- ✓ توفير بيانات أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.
- ✓ زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

**2-عيوب طريقة ABC:** على الرغم من مزايا هذه الطريقة إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة لها تتمثل في 2:

- صعوبة بل قد يستحيل في بعض الأحيان الحصول على بيانات ومعلومات فصيلية عن الموارد، وعن الأنشطة المستهلكة وعن كل مسبب من مسببات التكلفة.
- تستنفذ هذه الطريقة الكثير من الوقت والجهد والمال لتشغيل هذا النظام، ولا سيما في المؤسسات إلى التردد أو العزوف عن فكرة تطبيقه والاكتفاء بالأنشطة التقليدية بالرغم من قصورها.
- صعوبة توزيع وتقسيم الوقت المستغرق بين عدة أنشطة وخاصة في حالة النشاط الإداري، وهذا ينعكس سلباً على التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة على المنتجات.

1 تومي ميلود، زعرور نعيمة، "دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 14، ديسمبر 2013، ص 184.

2 محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص ص 35-36

- غياب الوعي المحاسبي لدى الإدارة والعاملين بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يخفيه من مزايا لخدمتهم وخدمة المؤسسة.
- يقوم ABC على التركيز على القرارات الاستراتيجية في المدى الطويل بينما تحتاج المؤسسة أيضا اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط على المدى القصير.
- أهمل نظام ABC تسليط الضوء على العلاقة بين الأنشطة وبين إرضاء المستهلك، حيث أن الوصول إلى تطلعات المستهلك يعد بمثابة القاسم المشترك والهدف الأساسي لجميع المؤسسات الهادفة للربح.

**خلاصة:**


تمحور هذا الفصل على تقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة التحليلية، هذه الأخيرة تعتبر فرع من فروع المحاسبة المالية والتي تطورت نتيجة جهود رجال الأعمال والمفكرين لتلبية حاجات التقدم الاقتصادي، يهتم هذا الفرع بتجميع وتحليل بيانات التكاليف للوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات اللازمة لأداء نشاطها بأقصى درجة من الكفاءة والفعالية.

تم التطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول المحاسبة التحليلية، بحيث تم عرض مختلف أساسياتها وإبراز علاقتها بالمحاسبة العامة والمحاسبة الإدارية وشرح أهم الفروقات بينهما.

وفي المبحث الثاني تم تحديد مفاهيم أساسية حول التكلفة وعرض مختلف أنواع التكاليف ومكوناتها.

إما في المبحث الثالث فتم التطرق إلى مختلف طرق حساب التكاليف التقليدية والحديثة بشيء من التفصيل، حيث خلصنا بأنه لا يوجد فرق بين الطرق في معالجة التكاليف إلا من حيث أسلوب المعالجة، فكل طريقة تستخدم أسلوب خاص بها.

وبعد تطرقنا لهذه الطرق يبقى لنا أن نعرف دورها في اتخاذ القرارات في المؤسسة وهذا ما سنجيب عليه في الفصل القادم.



الفصل الثاني:  
دور المحاسبة التحليلية  
في اتخاذ القرار

**تمهيد**

تعتبر عملية اتخاذ القرارات المحور الأساسي للعملية الإدارية، إذ عادة ما يصادف المديرين العديد من المشاكل تتطلب الفصل فيها من خلال عملية اتخاذ القرارات، ومن هذا تبرز أهمية اتخاذ القرار بالنسبة للمسير، حيث تتوقف مدى كفاءة وفعالية القرار المتخذ على الأسلوب الذي يتم فيه اتخاذ القرار، وكذلك على كفاءة الأفراد المشاركين في أعداده.

ويمكن القول بان عملية اتخاذ القرار ما هي إلا عملية مفاضلة بين عدة بدائل متاحة على ضوء موارد متاحة ومحدودة واختيار أحدها على اعتبار انه البديل الأمثل الذي يحقق أكبر كفاءة بأقل تكلفة ممكنة.

والجدير بالذكر أن الإدارة بحاجة ماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية لاتخاذ القرارات، ولقد تعددت الوسائل للحصول على هذه المعلومات، فقديمًا كالنظام المحاسبة العامة هو المصدر الوحيد للمعلومات المالية في المؤسسة، لكن مع تطور النشاط الاقتصادي أصبحت المعلومات التي توفرها المحاسبة العامة لا تناسب القرارات التي تتخذ بشأن أهداف المستقبل، ومن هنا يبرز دور المحاسبة التحليلية في ترشيد القرارات وهذا ما سنوضحه في هذا الفصل.

سنقوم في هذا الفصل بدراسة عملية اتخاذ القرار من عدة جوانب، حيث سنقسمها إلى ثلاث مباحث، سنتطرق في المبحث الأول إلى مفاهيم أساسية حول اتخاذ القرار، وفي المبحث الثاني سنعرض مختلف أنواع القرارات والعوامل المؤثرة فيها، إما في المبحث الثالث سنسلط الضوء على دور طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في المؤسسة.

## المبحث الأول: مدخل لاتخاذ القرار

إن اتخاذ القرارات هو أساس الإدارة، فهي بطبيعتها عملية مستمرة ومتغلغلة في الوظائف الأساسية للإدارة، فهذه الوظائف من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة لا يمكن أن توجد لوحدتها بل هي نتيجة اتخاذ القرارات، وهذا ما سنوضحه في هذا المبحث سنتطرق أولاً إلى مفهوم اتخاذ القرار في المطلب الأول، ثم نبرز أهمية هذه العملية في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث سنوضح أهم المراحل التي بها عملية اتخاذ القرار.

### المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار

تعددت التعاريف الخاصة بعملية اتخاذ القرار نظراً لتعدد وجهات نظر الباحثين حول تحديد مفهوم اتخاذ القرار، وسنقوم في هذا المطلب بعرض بعض هذه التعاريف مع ذكر أهم خصائص هذه العملية.

### الفرع الأول: تعريف اتخاذ القرار:

أورد العديد من الباحثين بعضاً من التعاريف التي توضح مفهوم اتخاذ القرار، وفيما يلي بعض هذه التعريفات.

**التعريف الأول:** "يقصد بعملية اتخاذ القرار لغة: "البقاء والاستمرار، يقال قر، يقر، قراراً بالمكان، أي استقر به، كما تعني كلمة القرار لغة: الحكم بترجيح قرار على الآخر، وتعني إيجاد حل لمشكلة أو التوصل إلى إقرار الشيء أو استعماله، أما اصطلاحاً، فيعرف القرار على أنه اختبار انساب بديل لحل مشكلة معينة"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** عرف سايمون SIMON اتخاذ القرار بأنه: "اختيار بديل من البدائل المتاحة لإيجاد الحل المناسب لمشكلة جديدة ناتجة عن عالم متغير"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** يرى محمد سعيد عبد الفتاح إن القرار هو: "اختيار بين البدائل بحيث يصل متخذ القرار إلى نتيجة معينة عما يجب أم يؤديه وعما لا يجب أن يؤديه في موقف معين"<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** "اتخاذ القرارات – كما يتفق عليها العديد من علماء الإدارة البارزين – يعتبر جوهر العملية الإدارية والمحور الأساسي الفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها

<sup>1</sup> بمفكرات رشيد، بن زعمة عبد القادر، " دور المشاركة في تفعيل عملية اتخاذ القرار الإداري في المؤسسة"، مجلة الساور للدراسات الإنسانية والاجتماعية، جامعة الجزائر، الجزائر، العدد 03، سبتمبر 2019، ص 176.

<sup>2</sup> الحوراني نوال عبد الرحمان محمد، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامع الإسلامية، غزة، 2013، ص 10

<sup>3</sup> خلاص مراد، اتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطار في العمل، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 17

كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وتحليل السلوك الوظيفي داخل المؤسسات الإدارية<sup>1</sup>.

**التعريف الخامس:** "يقصد بعملية اتخاذ القرارات موقف أو مشكلة معينة، وذلك بعد دراسة شاملة للجوانب المتعلقة بموضوع القرار، على أن يتم الاختيار بين مجموعة من البدائل أو الحلول المطروحة، ثم اختيار الأنسب منها لتحقيق الأهداف على أحسن وجه"<sup>2</sup>.

من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا أن عملية اتخاذ القرار ما هي إلا عملية المفاضلة بين عدة بدائل أو حلول متاحة واختيار امثلها والذي يحقق هدف المؤسسة بأقل تكلفة وأكبر فعالية.

### الفرع الثاني: خصائص عملية اتخاذ القرار:

هناك مجموعة من الخصائص الخاصة بعملية اتخاذ القرار نورد أهمها في النقاط التالية<sup>3</sup>:

- ✓ يعتبر اتخاذ القرار سلوك هادف لأنه يوجه عن طريق أهداف مرسومة ويسعى إلى تحقيقها واتخاذ حلول للمشكلات التي تعترض المؤسسة في تحقيق أهدافها.
- ✓ تعتبر عملية عقلية وتفكيرية منتظمة، أي تخضع لنمط وخطوات الأسلوب العلمي.
- ✓ تعتبر عملية علمية وفنية في وقت واحد، تتخذ من أسلوب البحث العلمي طريقاً لها في مواجهة المشكلات الإدارية التي تعترض المؤسسة، وفنية لأنها تحتاج إلى تدريب وخبرة ومهارات فنية عالية في الاتصال والإقناع والتنظيم وتقييم المعلومات من أجل استخلاص النتائج.
- ✓ عملية إنسانية تستهدف تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات الأساسية، تعمل أساساً من خلال السلوك الإنساني، وتتوقف كفاءتها إلى حد كبير على مدى كفاءة ونوعية هذا السلوك وما يندرج تحته من دوافع واتجاهات وأفكار ومهارات.
- ✓ إن عملية اتخاذ القرارات تتأثر بشخصية متخذ القرار وشخصيات ودوافع وميول واتجاهات المشاركين معه في صنع اتخاذ القرار الإداري سواء كانوا مجموعة كبيرة أو صغيرة.
- ✓ تعتبر عملية ديناميكية مستمرة ومتراصة تتضمن في مراحلها المختلفة تفاعلات متعددة تبدأ من مرحلة التصميم وتنتهي بمرحلة اتخاذ القرار، ونعني بالمتراصة ارتباط الماضي بالحاضر وكلاهما بالمستقبل.

1 سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 44

2 العلوان محمد محمود، "أثر نظم دعم القرار في تحسين عملية اتخاذ القرارات في الجامعات الأردنية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمد لخصر، الوادي، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 164

3 الحوراني نوال عبد الرحمان محمد، مرجع سبق ذكره، ص 11

## المطلب الثاني: أهمية اتخاذ القرار في الإدارة.

يعتبر اتخاذ القرارات من المهام الجوهرية للمدير، ومن هنا أصبحت عملية اتخاذ القرارات هي محور العملية الإدارية، وأصبح مقدار النجاح الذي تحققه أية منظمة يتوقف إلى حد بعيد على قدرة كفاءة قيادتها على اتخاذ القرارات المناسبة، ذلك أن عملية اتخاذ القرارات تشمل من الناحية العملية كافة جوانب التنظيم الإداري، وأنها لا تقل أهمية عن عملية التنفيذ وترتبط بها ارتباطاً وثيقاً، وإن أي تفكير في العملية الإدارية ينبغي أن يركز على أسس وأساليب اتخاذ القرار كما يركز على أسس وإجراءات تنفيذها.

ومما زاد من أهمية القرارات ودورها في تحقيق أهداف الإدارة، ما تشهده التنظيمات الإدارية الحديثة من مشكلة تعدد وتعقد أهدافها، ووجود التعارض بين هذه الأهداف أحياناً، إذ لم يعد التنظيم الإداري يسعى لتحقيق هدف واحد كما كان من قبل، وإنما علة أن يسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف المعقدة والمتشابكة، مما زاد من المشاكل التي تواجه قيادات هذه التنظيمات وما تتبعه ذلك من اتخاذ العديد من القرارات لمواجهة هذه المشاكل<sup>1</sup>.

وتتجلى أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- **اتخاذ القرارات عملية مستمرة:** في المجال الإداري نلاحظ أن عملية التسيير ما هي إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات في مختلف الأقسام الموجودة كالتنظيم والإنتاج، التخطيط، التسويق... الخ
- **اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله:** تعتبر عملية اتخاذ القرار أداة المدير التي من خلالها يمكنه ممارسة العمل الإداري داخل المؤسسة، حيث يقرر ما يجب أن يعمل به؟ و متى يقوم به؟ ومن يقوم به؟ وأين يقوم به؟ حيث انه كلما كانت قدرة المدير في اتخاذ القرارات كلما زادت فعالية الأداء.
- **القرارات الاستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة:** ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل، ومثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المنظمة أو فشلها، فلا شك أن قرار شركات السيارات اليابانية بإنتاج السيارة الصغيرة منذ وقت بعيد مكن هذه الشركات من النجاح في إنتاج السيارات الصغيرة، وصعوبة وعدم مقدرة الشركات الأمريكية منافستها، وهذا الحال ينطبق تماماً على الأمم والشعوب، حيث تلعب القرارات الاستراتيجية دوراً هاماً في مصيرها ومكانتها بين دول العالم.

<sup>1</sup> كنعان نواف سالم، اتخاذ القرارات الإدارية: بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص 93-94  
<sup>2</sup> بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في الصناعي الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص ص 124-125.

اتخاذ القرارات أساس الإدارة أو وظائف المنظمة: إن كل وظيفة داخل المنظمة، تتضمن مجموعة متعددة من القرارات، مثلاً في الإنتاج نجد جملة من القرارات، من المسؤول عن الإنتاج في فترة زمنية محددة؟ ما هو الحجم الأنسب للإنتاج؟ ما هي المدة الزمنية للخطة الإنتاجية؟

• **اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية:** تمثل عملية اتخاذ القرارات أساساً في جميع الوظائف الإدارية كالخطيط، التسويق، الرقابة، التوجيه... الخ  
إذن فعلمية اتخاذ القرارات تعتبر محور العملية الإدارية ولا يمكن أداء أي نشاط ما لم يتخذ بصدده قرار يحدد من يقوم بهذا النشاط ومتى يقوم به وكيف يقوم به.

### المطلب الثالث: مراحل عملية اتخاذ القرار.

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أهم الوظائف الإدارية في أي منظمة، فهي من الوظائف المستمرة والدائمة، هذه الأخيرة تمر بعدة خطوات تعتبر كل خطوة أساساً لا غنى عنه لانطلاق الخطوة الموالية، وقد اختلف الباحثين في علم الإدارة في تحديد عدد الخطوات أو المراحل ويكمن هذا الاختلاف في درجة التفصيل في الخطوات، وليس الإضافة أو الحذف، وبشكل عام تتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

#### الفرع الأول: تحديد المشكلة:

تعرف المشكلة بانها " انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط " <sup>1</sup> ويعتبر تحديد المشكلة بشكل واضح من أهم دعائم الوصول إلى قرار سليم يساعد على حل هذه المشكلة، ولذا يجب التفرقة بين الظاهرة والمشكلة. فالظاهرة هي انحراف غير عادي عن الوضع المألوف زيادة ونقصاً، أما المشكلة فهي السبب الحقيقي وراء حدوث الظاهرة، وتظهر أهمية التفرقة بينهما من منظور إن الانخداع بالظاهرة واعتبارها مشكلة سوف يؤدي للوصول إلى حلول لا تقضي على السبب الحقيقي للمشكلة وتعمل على اختفاء الظاهرة مؤقتاً ثم بروزها مرة أخرى لبقاء المشكلة دون حل. <sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: جمع البيانات والمعلومات:

تعتبر عملية تجميع الحقائق والمعلومات من الأمور الحيوية عند اتخاذ القرارات، فالقرارات لا تتخذ من فراغ أو جهل معلوماتي، وعلى متخذ القرار أن ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة ويستبعد غيرها من المعلومات، وعليه أن يتأكد تماماً من صحة المعلومات، ويحدد المعلومات الإضافية التي تلزمه وكيفية الحصول عليها، كما يجب عليه

<sup>1</sup> خلاصي مراد، مرجع سبق ذكره، ص 48

<sup>2</sup> الوافي الطيب، "نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرارات"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، العدد 10، 2010، ص 113

معرفة المعلومات الناقصة حتى يتمكن من تقدير درجة الخطر التي ينطوي عليها القرار ومدى دقته.<sup>1</sup>

ولقد صنف بعض العلماء الإدارة أنواع البيانات والمعلومات التي يستخدمها المدير في ممارسة مهامه الإدارية عدة تصنيفات أهمها:<sup>2</sup>

**أولاً: البيانات والمعلومات الأولية والثانوية:** فغالبا ما تجمع البيانات والمعلومات الخاصة بالمشكلة محل القرار من مصادرها الأولية، وذلك عن طريق الاتصال المباشر بالجهة ذات العلاقة، أو عن طريق الاستقصاء والمشاهدة والزيارات الميدانية، كما يمكن الحصول على هذه البيانات والمعلومات من سجلات المنظمة أو تقاريرها السنوية أو البحوث التي قامت بها الجهات العلمية، وتتميز البيانات والمعلومات الأولية غيرها من الأنواع الأخرى بأنها تتصل بالمشكلة مباشرة مما يوفر على المدير متخذ القرار الوقت والجهد ويطمئنه إلى مصادرها والثقة فيها.

**ثانياً: البيانات والمعلومات الكمية والنوعية:** فالبيانات الكمية عبارة عن بيانات رياضية إحصائية تبرز علاقات محددة بين عدد من العوامل وهي تتميز بدقتها لأنها تقوم على الأرقام والنسب المحددة، أما البيانات والمعلومات النوعية فهي عبارة عن أحكام أو تقييمات، لذلك تكون معرضة للأخطاء التي تكون في الغالب نابعة من التقديرات الشخصية للأفراد، وقد يشوبها النسيان أو التحيز أو عدم التوافق لاحتياجات متخذ القرار.

**ثالثاً: الآراء والحقائق:** تتمثل في الآراء التي يقدمها خبراء ومستشارو الوحدات الاستشارية، والتي تتضمن الاقتراحات والتوصيات التي تقدم للمدير متخذ القرار والتي تساهم إلى حد بعيد في إلقاء المزيد من الضوء على المشكلة محل القرار من خلال تحديد الحقائق المتعلقة بالمشكلة وربطها ببعضها، إلا أن سلامة هذه الآراء يتوقف على مدى ما يتمتع به خبراء هذه الوحدات من قدرات كالمعرفة وسلامة النهج والحكمة والعدالة الموضوعية وإنكار الذات، ولهذا فمن الأمور الهامة للمدير متخذ القرار أن يحدد كيف ومتى وتحت أي ظروف يمكن الاستعانة بخبرات المستشارين ليضعوا معلوماتهم وآرائهم الخاصة بالمشكلة محل القرار تحت تصرفه دون أن يكون ذلك بدافع استخدامهم للسلطة ولكن بدافع التسهيل وبواسطة الإقناع.

<sup>1</sup> شبيخي غنية، شبيخي خديجة، " دور تكامل نظم المعلومات في ترشيد مراحل عملية اتخاذ القرارات -دراسة لعينة من البنوك العاملة في الجزائر" - مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 6، العدد 2، جامعة بوقرة، بومرداس، ص 533.

<sup>2</sup> كنعان نواف سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 134-136

### الفرع الثالث: تحديد البدائل:

إن الحل البديل هو إمكانية محتملة يمكن أن يعتمد عليها متخذ القرار في عملية التفاعل مع المشكلة، ومتخذ القرار الجيد هو الذي لا يقتنع بوجود حل واحد للمشكلة أو وسيلة واحدة لاغتنام الفرصة المتاحة، فوضع أكثر من بديل يعد عملاً خلاقاً وأسلوباً أفضل لاتخاذ القرارات، وعند وضع الحلول البديلة يمكن لمتخذ القرار أن يبحث عن الحلول من خلال تجاربه السابقة لمواقف مماثلة قام بالتفاعل معها في الماضي، أو يقتبس حلول ناجحة قام بوضعها متخذو قرارات آخرين في مواقف متشابهة، مع تعديلها بما يتماشى مع الموقف الذي هو بصدد مواجهته، أو يستعين بخبراء استشاريين لديهم حلول جاهزة أحياناً، أو يقوم بابتكار حلول معتمداً في ذلك على خبرته وممارسته العملية.<sup>1</sup>

والقران الكريم يبين لنا في كثير من المواضع أن القائد ينبغي له أن يستأنس بذوي الخبرة ثم عليه أن يتخذ قراره متوكلاً على الله سبحانه وتعالى، يقول سبحانه وتعالى: ﴿فبما رحمة من الله لنت لهم ولو كنت فظاً غليظ القلب لانفضوا من حولك فاعف عنهم واستغفر لهم وشاورهم في الأمر فإذا عزمت فتوكل على الله إن الله يحب المتوكلين﴾ [سورة آل عمران، الآية 159].<sup>2</sup>

### الفرع الرابع: تقييم البدائل:

يتطلب تقييم البدائل التنبؤ بالمستقبل، أي تقدير إيجابيات وسلبيات كل بديل بعد استبعاد البديل الرديء، وقد يستعمل متخذ القرار التوزيعات الاحتمالية لكل بديل وذلك بالاستفادة من التجارب السابقة كما يركز على الحدس في تقييم البدائل لأنه يعتبر عملية نفسية تنقل الإدراك بشكل لا شعوري لمتخذ القرار.<sup>3</sup>

ولا بد من مراعاة عدة اعتبارات أثناء تقييم البدائل، منها:<sup>4</sup>

- مدى قدرة كل بديل أو حل على إنهاء المشكلة المراد اتخاذ القرار بشأنها.
- التكاليف المالية التي يطلبها الحل أو البديل.
- المدة الزمنية التي يستغرقها البديل لحل المشكلة.
- الإمكانيات البشرية والمادية التي يطلبها البديل ومدى توافرها.
- مدى الاستجابة المتوقعة للعاملين في المنظمة عند تطبيق الحل أو التبديل.

<sup>1</sup> شيخي غنية، شيخي خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 533

<sup>2</sup> سورة آل عمران، الآية 159.

<sup>3</sup> عثمانى احسين، قرارات يزيد، " استخدام أسلوب تحليل التعادل المتقدم في اتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية لمشروع صناعة الأنابيب " - مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة أم البواقي، العدد 3، أوت 2017، ص 69

<sup>4</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 102

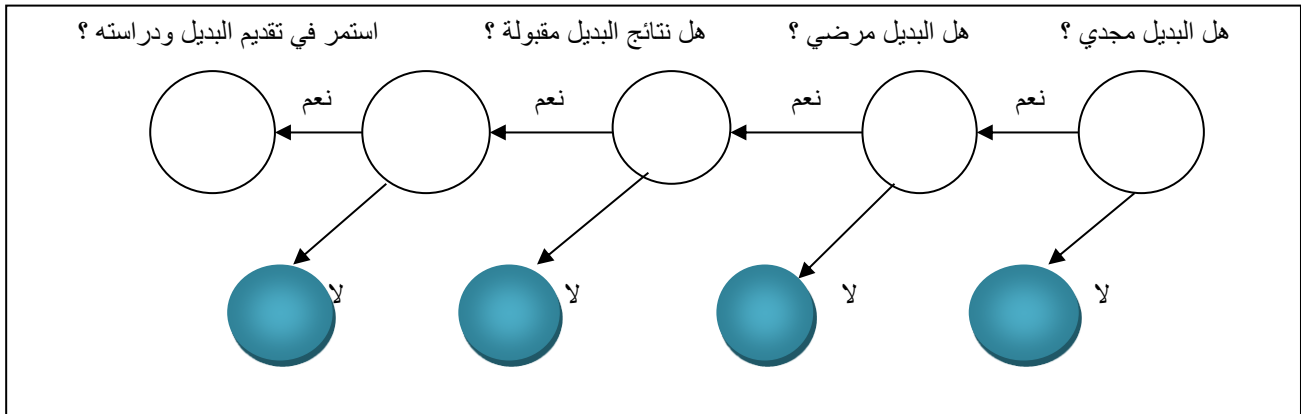
ففي ظل هذه الاعتبارات المختلفة تتم المفاضلة بين مختلف البدائل والحلول وفي الأخير التوصل إلى اختيار أفضل حل أو بديل والذي يخدم المنظمة بشكل سليم.

### الفرع الخامس: اختيار البديل الملائم:

بعد أن يتم تحديد الحلول الممكنة وتقييمها ومعرفة مدى مطابقتها مع الأهداف المسطرة، تأتي المرحلة الحاسمة وهي اختيار أحسن البدائل، ويستند هنا متخذ القرار على أساس النتائج المرجو تحقيقها، والتكلفة وكذا المخاطر وسرعة تحقيق الأهداف مع مراعاة توافر الموارد اللازمة والظروف الملائمة أيضا، وبصفة عامة يراعي اختيار البديل الذي بإمكانه تحقيق أهداف المؤسسة أكثر من غيره، وان لا يتبنى نظرة جزئية لنتائج القرار تنحصر في تحقيق أكبر فائدة جزئية على حساب الأهداف الكلية للمؤسسة<sup>1</sup>.

ويوضح الشكل التالي اختيار أفضل بديل:

### الشكل رقم ( 08 ): اختيار أفضل بديل



المصدر: بونخلة فريد، مرجع سبق ذكره، ص 130

### الفرع السادس: تنفيذ القرار:

في هذه المرحلة يتم وضع البديل أو الحل الذي يتم اختياره موضع التنفيذ، علما بان هذه المرحلة تعتبر من أكثر مراحل اتخاذ القرار تحديا لمتخذ القرار، حيث أنها تستلزم تخصيص المهمات للأشخاص الذين يتولون تنفيذ البديل المختار، ويتطلب أيضا تحديد الجدول الزمني اللازم لتنفيذ ذلك.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 102

<sup>2</sup> الموسوي منعم زمير، اتخاذ القرارات الإدارية: مدخل كمي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011، ص 16

وما لم يوضع البديل موضع التنفيذ من خلال اتباع الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- ✓ تحديد خطوات الحل خطوة بخطوة.
- ✓ الاتصال بأطراف المشكلة إذا كان ذلك ضروريا لأعلامهم بالحل المطروح وتهيئتهم لقبوله.
- ✓ تحديد وتخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ الحل المقترح.
- ✓ وضع جدول زمني لتنفيذ الحل المقترح.
- ✓ إصدار القرار من الشخص المنوط به اتخاذ القرارات حسب المستوى التنظيمي لمتخذ القرار.

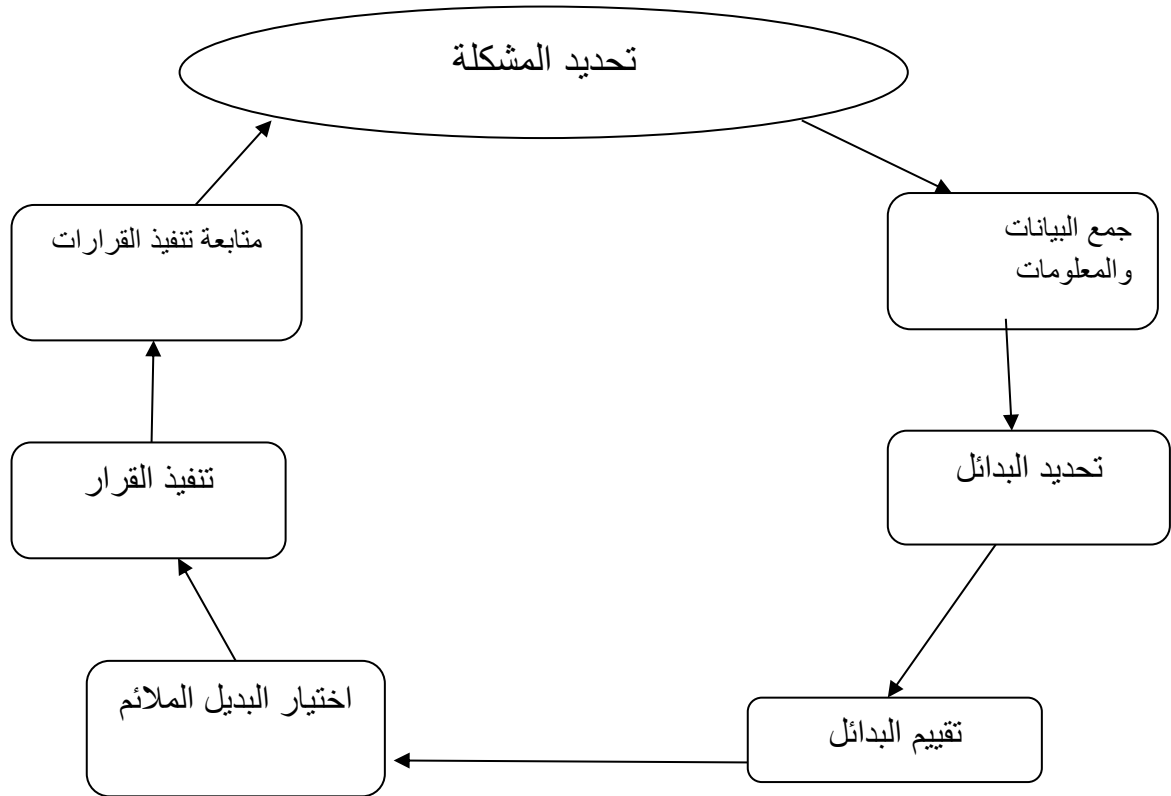
#### الفرع السابع: متابعة تنفيذ القرار:

إن عملية المتابعة تنمي لدى متخذي القرارات أو مساعديهم القدرة على تحري الدقة والواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ مما يساعد على اكتشاف مواقع القصور ومعرفة أسبابها واقتراح سبل علاجها، ويضاف إلى ذلك إن عملية المتابعة لتنفيذ القرار تساعد على تنمية روح المسؤولية لدى المرؤوسين وحثهم على المشاركة في اتخاذ القرار<sup>2</sup>.

ونستطيع توضيح تلك المراحل من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> الوافي الطبيب، مرجع سبق ذكره، ص 34  
<sup>2</sup> بن خليفة بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 34

## الشكل رقم (09): مراحل اتخاذ القرار.



المصدر: من إعداد الطالبة.

يتضح من هذا الشكل أنه لاتخاذ القرار يجب المرور بعدة مراحل أو خطوات بدءاً من تحديد المشكلة إلى غاية متابعة تنفيذ الحل، فإذا كان اختيار هذا الحل فعالاً لعلاج المشكلة فهذا يعني أن القرار كان سليماً إلى حد كبير، أما في حالة أن تقارير متابعة تنفيذ القرار أثبتت بان المشكلة لا تزال قائمة أو أنها لم تحل بشكل كامل، فهذا يعني انه يتوجب علينا العودة مرة أخرى إلى المرحلة الأولى من عملية اتخاذ القرار بدءاً من تحديد المشكلة لنصل بعد ذلك إلى حل آخر يمكن تنفيذه ومتابعته.

## المبحث الثاني: أنواع القرارات والعوامل المؤثرة فيها.

تعتبر عملية اتخاذ القرار اهم وظيفة يقوم بها المدير، فهي الحد الفاصل في نجاح المدير، فمهما كانت معلوماته ومدى ممارسته والمامه بالتفاصيل يبقى فاشلا إذا لم يتخذ القرار المناسب لحل المشكلة المطروحة في الوقت المناسب، وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى أنواع القرارات، الأساليب المعتمدة في اتخاذ القرارات، وأخيرا العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات.

### المطلب الأول: تصنيف القرارات

تصنف القرارات وتحدد أنواعها وفق استخدام معايير متعددة، فالمعيار المستخدم هو الذي يحدد نوع القرار، وسنتطرق فيما يلي لمختلف أنواع القرارات وفق اهم المعايير.

#### الفرع الأول: حسب طريقة اتخاذ القرار

تصنف القرارات وفق هذا المعيار إلى قرارات فردية وقرارات جماعية كما يلي 1:

**أولاً: قرارات فردية:** وهي قرارات غالبا ما يتم اتخاذها من قبل الرئيس أو المدير دون أن يستعين بمشاورة أو مشاركة الآخرين تمثل هذه القرارات النزعة الفردية أو الاستبدادية في اتخاذ القرار.

**ثانياً: قرارات جماعية:** تتمثل في القرارات التي تستفيد من المشاركة والمشاورة والتفاعلية في اتخاذ القرار، هذا النمط من القرارات يساهم في تفجير طاقات الأفراد وإعطاءهم مساحة من التعامل والتفاعل في بناء القرارات المراد اتخاذها للظواهر المختلفة.

#### الفرع الثاني: حسب التكرار

قسم كوننز القرارات وفق هذا المعيار إلى 2:

**1-القرارات المبرمجة:** وهي القرارات المخططة سلفا وتتناول مشكلة متكررة أو روتينية، حيث يتم تحديد أساليب وطرائق وإجراءات حل أي مشكلة سلفا أو التعامل معها، ومن أبرز الأمثلة على القرارات المخططة مسبقا إعادة طلب شراء نوع معين من المواد الخام، قرارات التوظيف... الخ، حيث يتم توضيح الإجراءات الخاصة بكل حالة من الحالات المذكورة مسبقا وذلك من واقع اللوائح المعمول بها في مجال المشتريات أو شؤون العاملين... الخ، وهذه القرارات تتخذ في المستويات التنفيذية.

1 الحوراني نوال عبد الرحمان محمد، مرجع سبق ذكره، ص 17  
2 دادة عبد الحميد، إثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص ص 39-40

**2-القرارات شبه المبرمجة:** وهي تلك القرارات التي تعالج مواقف معقدة نسبياً، تحتاج إلى الحكم والتقدير الشخصي في مرحلة أو أكثر من مراحل عملية اتخاذ القرار، بينما تتسم باقي المراحل بالتكرار.

**3-القرارات غير المبرمجة:** هذا النوع من القرارات تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة مشكلة لأول مرة ولا يوجد خبرات سابقة بشأن كيفية حلها، عادة هذا النوع من المشاكل يصعب جمع المعلومات الكافية عنها ولا يوجد معايير واضحة لتقديم البدائل والاختيار بينها، ومن ناحية أخرى فإن هذه القرارات هي التي تتعامل مع المشاكل غير العادية أو الاستثنائية، وكلما تدرجنا إلى الأعلى في الهرم التنظيمي كلما ازدادت أهمية القدرة على اتخاذ القرارات غير المبرمجة.<sup>1</sup>

وسنوضح في الجدول التالي بعض الأمثلة على أنواع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة.

**الجدول رقم (04): أمثلة توضيحية على أنواع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة.**

نوع المنظمة	قرار مبرمج	قرار غير مبرمج
جامعة	-تقرير مدى استيفاء الطلاب لمتطلبات التخرج	-اختيار برامج أو تخصصات جديدة للدراسة
مصنع السيارات	-تحديد الزيادة في رواتب العاملين للعام القادم	-اختيار تصميم جديد للسيارة
مطعم للوجبات السريعة	-تحديد عدد المواد التي ينبغي توفيرها في المطعم	-تحديد مكان لافتتاح فرع جديد للمطعم

**المصدر:** الشميمري احمد بن عبد الرحمان وآخرون، مبادئ إدارة الأعمال: السياسات والاتجاهات الحديثة، مكتبة العبيكان، الرياض، 2004، ص 115.

<sup>1</sup> الففل بسمينة، "إشكالية القيادة الإدارية وعملية اتخاذ القرار"، مجلة الحكمة للدراسات الاجتماعية، المركز الجامعي، تيبازة، المجلد 04، العدد 08، 2019، ص 90.

والجدول التالي يوضح مقارنة بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة كالتالي:

**الجدول رقم (05): جدول مقارنة بين القرارات المبرمجة وغير المبرمجة.**

عنصر المقارنة	القرارات المبرمجة	القرارات غير المبرمجة
طبيعة المهمة	واضحة	غير واضحة بشكل دقيق
المعلومات	متوفرة إلى حد كبير	قليلة إلى حد كبير
عدد البدائل	متعددة	محدودة
الاعتماد على القواعد والإجراءات السابقة	دائماً	نادراً
المستوى الإداري لمتخذي القرار	الإدارة الإشرافية والوسطى في الغالب	الإدارة العليا في الغالب
درجة المخاطرة	محدودة جداً	كبيرة جداً

المصدر: الشميمري احمد بن عبد الرحمان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 119

**الفرع الثالث: حسب المستوى التنظيمي:**

يمكن تصنيف القرارات حسب المستوى الإداري الذي يتخذ كما يلي<sup>1</sup>:

**أولاً: القرارات الاستراتيجية:**

تتعامل القرارات الاستراتيجية مع الأهداف والخطط الرئيسية لمؤسسة الأعمال وتغطي فترة زمنية طويلة نسبياً، مثل إعداد أهداف المؤسسة، ومن هذه الأهداف ينشأ عدد من القرارات الاستراتيجية، مثال ذلك:

○ توظيف وإنفاق رأس المال.

○ تغيير خطوط الإنتاج.

○ التوسع في نوعية وحجم منتجات المؤسسة.

○ التفكير في دخول أسواق جديدة.

إن بنية المشكلة لهذا النوع من القرارات تكون غير محددة لذا يصعب برمجتها، حيث أنها تتعلق بمواقف يصعب التنبؤ بها وتحتاج القرارات الاستراتيجية إلى نوع خاص من أنظمة تكنولوجيا المعلومات التي توظف إمكانيات التنقيب على البيانات ومن تطبيقاتها الحالية نظم دعم الإدارة العليا.

1 دادة عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41

**ثانياً: القرارات التكتيكية:**

هي القرارات التي يتم اتخاذها في مستوى الإدارة الوسطى، وتتعامل مع الأنشطة متوسطة المدى للوصول بها إلى الأداء المثالي، ومن الأنشطة الوظيفية كالإنتاج والتسويق وإعداد الموازنات وتحليل الأعمال المالية، وغيرها. إن مستوى اتخاذ القرارات التكتيكية الذي يتعامل في معظم الحالات مع قرارات شبه مبرمجة أو غير مبرمجة، يتطلب نظم تكنولوجيا معلومات خاصة تلائم طبيعة هذا النوع من القرارات مثل نظم دعم القرارات ونظم دعم القرارات الجماعية.

**ثالثاً: القرارات التشغيلية أو التنفيذية:**

وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المنظمة، وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية، كما أن هذه القرارات تتميز بانها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد من قبل متخذها، بل يتم اتخاذها في ضوء الخبرات السابقة لمتخذها كما أن اتخاذها يتم بطريقة فورية تلقائية، وهي قرارات قصيرة المدى فهي تتعلق بأسلوب العمل الروتيني وتنقرر باستمرار<sup>1</sup>.

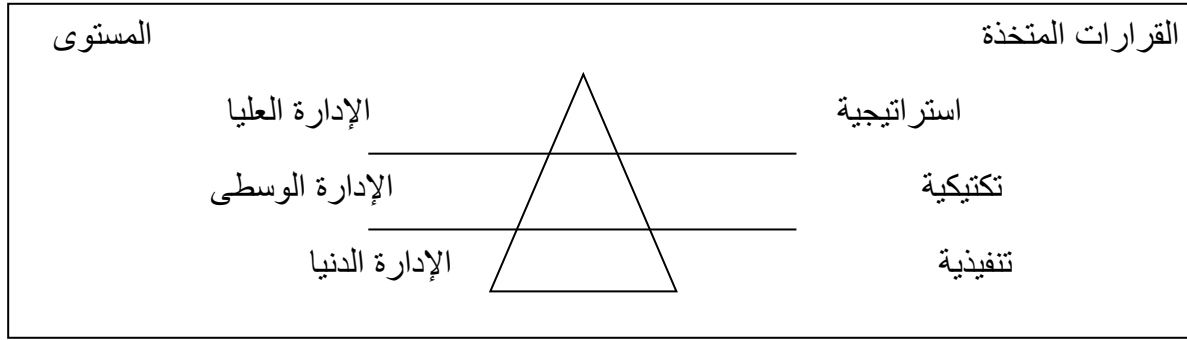
ومن أمثلة هذه القرارات ما يلي<sup>2</sup>:

- توزيع الموارد المتاحة على الأنشطة الوظيفية الرئيسية.
  - جدولة الإنتاج، وجدولة استخدامات وتشغيل الموارد.
  - أساليب الإشراف والرقابة على العمليات.
  - تحديد مستويات التشغيل أي حجم الإنتاج ومستويات المخزون والتخزين.
  - القرارات الخاصة بالتسعير وسياسات التنمية والبحوث والتسعير... الخ.
- وبالتالي يمكننا تمثيل الإدارة بهرم يحتل المستوى التنفيذي قاعدته والمستوى التكتيكي وسطه والمستوى الاستراتيجي قمته، كما هو مبين في الشكل التالي:

1 الحوراني نوال عبد الرحمان محمد، مرجع سبق ذكره، ص 16

2 دادة عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 41

## الشكل رقم (10): هرمية الإدارة في اتخاذ القرار



المصدر: لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار: دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص 22

## الفرع الرابع: حسب البيئة

تضمن البيئة التي يتخذ فيها القرار عددا من المتغيرات والمؤثرات الإنسانية والطبيعية التي تؤثر في نوع القرارات المتخذة ويمكن تصنيف القرارات بحسب البيئة المحيطة بها إلى<sup>1</sup>:

## أولاً: القرارات تحت ظروف التأكد الكامل

كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار تكون معروفة بتأكد كامل مع وجود استقرار أو ثبات، وبالتالي تكون النتائج مضمونة ومؤكدة.

## ثانياً: القرارات تحت ظروف المخاطرة

يكون احتمال حدوث كل حالة معروفة أو يمكن تقديره، وبذلك يستطيع متخذ القرار تحديد درجة المخاطرة في قراره بدلالة التوزيعات الاحتمالية، وبذلك يكون المدخل المناسب لاتخاذ هذا القرار هو استخدام مفهوم القيمة المتوقعة.

## ثالثاً: القرارات تحت ظروف عدم التأكد الكامل

يتخذ على أساس من غموض كامل، حيث لا تتوفر معلومات كافية وصحيحة، وبالتالي فان النتائج المتوقعة الحصول عليها تكون غير مؤكدة، ولا يمكن صياغتها على شكل توزيع احتمالي مما يؤدي إلى كارثة.

1 الحوراني نوال عبد الرحمان محمد، مرجع سبق ذكره، ص 16-17

**الفرع الخامس: حسب مجال التخصص أو العمل**

تحدد أنواع القرارات وفق هذا المعيار حسب المجال أو التخصص الذي يتم اتخاذ القرار فيه، ومن بين هذه القرارات نجد ما يلي<sup>1</sup>:

**أولاً: القرارات الإنتاجية**

وهي التي تتعلق بتحديد رقم الإنتاج، وحجمه، وجودته، وطرق الرقابة عليه.

**ثانياً: القرارات التسويقية**

وهي القرارات التي تتعلق بتحديد السوق، واختيار الحملة الإعلانية، وتحديد السعر... الخ.

**ثالثاً: القرارات التمويلية**

وتتعلق بتحديد نسب السيولة النقدية، ومقدار رأس المال العامل... الخ.

**رابعاً: القرارات المتعلقة بشؤون الأفراد**

وهي تلك القرارات التي تتعلق بتعيين أفراد أو نقلهم من إدارة إلى أخرى... الخ.

**خامساً: القرارات الشرائية**

وهي القرارات التي تتعلق بتحديد كمية الشراء المناسبة، وتحديد مصادر الشراء... الخ.

**سادساً: قرارات التخزين**

وهي القرارات المتعلقة بتحديد المخزون وحمايته... الخ

**الفرع السادس: حسب النمط القيادي لمتخذ القرار**

وتصنف القرارات وفق هذا المعيار إلى نوعين<sup>2</sup>:

1 كافي مصطفى يوسف وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة: مبادئ الإدارة، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2012، ص 152

2 ساسي هادف نجاه، " نظرية اتخاذ القرار في المؤسسة "، مجلة المعيار، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 18، العدد 35، جوان 2020، ص 70

### أولاً: قرارات أوتوقراطية انفرادية

يتم اتخاذها من قبل المدير ثم بعد ذلك يعلنها على الموظفين دون ان تكون لهم فرصة للمشاركة في اتخاذ القرار إلى جانب المدير.

### ثانياً: قرارات ديمقراطية تتم بالمشاركة:

يتم اتخاذها في المستويات المختلفة وكل من يهمهم امر القرار من تاريخ التنظيم، وتتميز هنا القرارات بفاعليتها ورشدها بمشاركة الموظفين في صنعها ليساعدهم على قبولها لها.

### المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرارات

تتعدد أساليب اتخاذ القرارات وتتنوع ما بين الصعوبة والسهولة من حيث الجهد والوقت والكلفة والدقة، وتتوقف استخدامها على طبيعة المدير نفسه، ومدى تقديره لصعوبة المشكلة، ومدى توفر الإمكانيات اللازمة والمعلومات كمدخلات لاتخاذ القرار، وعليه سنقدم هذه الأساليب إلى نوعين تقليدية وحديثة.

### الفرع الأول: الأساليب التقليدية

يقصد بالأساليب التقليدية أو (غير الكمية) التي تفتقر للتدقيق العلمي، ولا تتبع المنهج العلمي في اتخاذ القرارات، وتعود جذورها إلى الإدارات القديمة التي كانت تستخدم أسلوب التجربة والخطأ في حل مشكلاتها، معتمدة اعتماداً كلياً على الخبرة السابقة والتقدير الشخصي<sup>1</sup>.

وسنوضح فيما يلي أهم وأبرز هذه الأساليب التقليدية:

### أولاً: الخبرة

ترجع جذور هذا الأسلوب إلى المدرسة التجريبية والتي يعتبر "ارنست ديل" من روادها الأوائل، ويقوم فكر هذه المدرسة على تفهم الإدارة من خلال دراسة وتحليل بعض المواقف التي واجهها المديرون في الماضي، والقرارات التي اتخذت لمواجهةها، ثم انتهاج أسلوبه الخاص في القيام بدراسة مقارنة. ولا تقتصر الخبرة المعنية في هذا الأسلوب على خبرة المدير متخذ القرار، ولكن يمكنه التعلم والاستفادة من خبرات المديرين الآخرين من زملائه في حل المشاكل الإدارية واتخاذ القرارات الصائبة نحوها. وبالرغم من أهمية هذا الأسلوب إلا أن هناك بعض المخاطر قد تترتب عليه، وذلك أن هذه الخبرة قد يشوبها

1 بوزيد سليمة، " المشاركة في اتخاذ القرارات آلية أساسية في تحقيق التنمية الإدارية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 20، نوفمبر 2010، ص 328

أخطاء أو فشل، كما أن المشكلات القديمة قد تكون مختلفة عن المشكلات الجديدة، وفي هذه الحالة يصبح من غير المناسب تطبيق الدروس المستفادة من تجارب الماضي على تجارب الحاضر.<sup>1</sup>

### ثانياً: إجراء التجارب

لقد بدأ تطبيق أسلوب إجراء التجارب في مجالات البحث العلمي، ثم انتقل تطبيقه في مجال اتخاذ القرارات، وذلك بان يتولى متخذ القرار نفسه إجراء التجارب أخذاً في الاعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة والاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار، حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى اختيار البديل الأفضل معتمداً في هذا الاختيار على خبرته العملية. ومن مزايا هذا الأسلوب انه يساعد المدير متخذ القرار على اختيار أحد البدائل المتاحة لحل المشكلة، وذلك من خلال إجراء التجارب على هذا البديل وإجراء التغييرات أو التعديلات عليه بناءً على الأخطاء التي تكشف عنها التجارب وبذلك يمكن هذا الأسلوب المدير من التعلم من أخطائه ومحاولة تلاقي هذه الأخطاء في القرارات التي يتخذها مستقبلاً، إلا أنه يعاب على هذا الأسلوب انه باهض الثمن ويستنفذ الكثير من وقت وجهد المدير متخذ القرار.<sup>2</sup>

### ثالثاً: أسلوب الحدس أو الحكم الشخصي

يعتمد على الأسلوب على الشخص متخذ القرار، حيث يستمد المدير حكمه على الموقف والمشكلة المرتبطة به من واقع خبراته الشخصية وخلفياته الثقافية ومعلوماته المتاحة لديه، ويتميز هذا الأسلوب بالعديد من المزايا أهمها السرعة في اتخاذ القرارات والتمكن من معالجة المشكلات الروتينية ذات الأثر المحدود، فضلاً عن الاستفادة من طاقة الإبداع والابتكار عند المدير متخذ القرار. وعلى الرغم من مزايا هذا الأسلوب إلا أنه يعاب عليه انه تحرم المنظمة من الاستفادة بالأساليب الأخرى الأكثر نجاحاً في اتخاذ القرارات، وذلك إذا أصر المديرون الاعتماد على هذا الأسلوب فقط في اتخاذ القرار، كما انه قد لا تتوفر لدى متخذي القرارات أية قدرات على الإبداع أو الابتكار، مما يترتب على ذلك اتخاذ قرارات خاطئة تأتي بنتائج عكس المرغوب فيها.<sup>3</sup>

### رابعاً: دراسة الآراء والاقتراحات

يعني هذا الأسلوب اعتماد المدير على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم إليه حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل، وتشمل هذه

1 كنعان نواف سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 184-185

2 المرجع نفسه، ص ص 184-185

3 عواد فتحي احمد ذياب، إدارة الأعمال الحديثة: بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

الآراء تلك التي يقدمها زملاء المدير أو التي يقدمها المستشارون والمتخصصون والتي تساعد في إلقاء الضوء على المشكلة محل القرار، وتمكن المدير من اختيار البديل الأفضل.

إلا أن من الصعوبات التي تواجه المدير في تطبيق هذا الأسلوب انه يتطلب تجزئة المشكلة التي تواجهه إلى أجزاء ودراسة كل منها على حدى، وكذلك دراسة المشكلة ككل مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الاستراتيجية المؤثرة فيها كما يتطلب تطبيقه إشراك المدير لكل من يساهم بآرائه واقتراحاته في اتخاذ القرار، وبالرغم من وجود هذه الصعوبات إلا أنه يتميز بأنه أقل تكلفة من الأساليب التقليدية الأخرى<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: لأساليب الحديثة

تعددت في السنوات الأخيرة المداخل الكمية لتطوير المهارة الإدارية في اتخاذ القرارات، وقد يساعد على انتشار هذه المداخل دخول الحاسوب إلى حياتنا من أوسع الأبواب، فالحاسوب يوفر أداة جيدة وفعالة لمواجهة ما تتطلب المداخل الكمية من عمليات حسابية ضخمة ومعقدة، وبصفة علمية فان هذه الأساليب الكمية قد وفرتها المدرسة الرياضية للفكر الإداري<sup>2</sup>.

وسنوضح فيما يلي اهم الأساليب الحديثة:

#### أولاً: بحوث العمليات

هي عبارة عن دراسة المشكلات العملية لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وللأهداف المحددة، وقد استعملت بحوث العمليات في عدة مجالات مثل الإنتاج، والتوزيع، والرقابة المالية متعمدة على مهارات الاقتصاديين والرياضيين والإحصائيين... الخ. وبالدرجة الأولى فان بحوث العمليات تجد مجالها التطبيقي الخصب في حل المشكلات الإدارية الأكثر تعقيداً، كما تسمح بالتعبير عن العلاقات المتشابهة التي تربط بين عدد هائل من المتغيرات القابلة للقياس الكمي وذلك في شكل نماذج رياضية<sup>3</sup>.

#### ثانياً: نظرية الاحتمالات

ظهرت بعض المحاولات التي تستهدف تطبيق نظرية الاحتمالات في مجال عملية اتخاذ القرارات، عن طريق تسجيل عدد مرات حدوث حدث معين للاستفادة من هذا التسجيل في التوصل إلى توقعات سليمة للمستقبل، ومن هذا المنطق لجأت الكثير من

1 كنعان نواف سالم، مرجع سبق ذكره، ص 186

2 بوزيد سليمة، مرجع سبق ذكره، ص 328

3 سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 56

المنظمات الإدارية إلى الاحتفاظ ببيانات تاريخية لنشاطات ومشاكل معينة لتكون معياراً تستند إليه في حساب الاحتمالات.

ويساعد هذا الأسلوب متخذ القرار في مواقف وحالات عدم التأكد وحالات المخاطرة في تحديد درجة احتمال حدوث أحداث معينة تؤثر في تنفيذ القرار أو في تحقيق النتائج المطلوبة، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق هذه النظرية كعدم توافر البيانات والمعلومات الدقيقة وخاصة التاريخية منها، والتي تساعد متخذ القرار على تقدير الاحتمالات.<sup>1</sup>

### ثالثاً: شجرة القرار

تعد شجرة القرارات من إحدى الوسائل الحديثة في اتخاذ القرار، ويستخدم هذا الأسلوب للمفاضلة بين البدائل المتاحة في ضوء تقييم نتائجها المتوقعة، بعد حساب احتمالات كل حدث متوقع، وبناءً على ما تقدم يمكن تعريف شجرة القرار على أنها أسلوب كمي بياني وتصويري للعناصر والعلاقات التي تتكون منها المشكلة المدروسة، وذلك في ظل حالات المخاطرة المختلفة لحالات الطبيعة، إذن يتضح من التعريف السابق بأن الشكل البياني لشجرة القرارات يعد بمثابة دليل عمل متخذ القرار بهدف الوصول إلى الفرصة الاستثمارية التي تحقق أفضل النتائج المطلوبة بأقل المخاطر، وفيما يلي أهم خطوات رسم شجرة القرارات:<sup>2</sup>

1. تحديد نقاط القرار وعدد البدائل المتاحة للدراسة.
2. تحديد نقاط الاحتمال وعدد حالات الطبيعة المستهدفة.
3. تثبيت الإيرادات المتوفرة لكل حالة من حالات الطبيعة مع احتمالات تحققها على فروع الشجرة.
4. احتساب القيمة المالية المتوقعة وفقاً للأسلوب التراجعي الذي يبدأ بالقرار المرتبط بالأهداف من نهاية فروع الشجرة إلى بدايتها بالقرار المرتبط بالأهداف من نهاية فروع الشجرة إلى بدايتها من أجل اختيار المشروع الذي يحقق أكبر عائد نقدي.

### رابعاً: البرمجة الخطية

تعتبر البرمجة الخطية من أفضل الأساليب الرياضية في بحوث العمليات لإيجاد الحلول المناسبة لمختلف المسائل المتعلقة بالأنظمة الإنتاجية، للوصول إلى أفضل توليفة بين عوامل الإنتاج في استغلال الموارد المتاحة المحدودة على عدد من أهداف النشاط المتنافسة على هذه الموارد ضمن مجموعة من القيود للاستغلال بطريقة تمكن من تحقيق

<sup>1</sup> كنعان نواف سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 194-195

<sup>2</sup> سالم ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 57

أفضل نتيجة ممكنة بتعظيم الربح أو تدنية التكاليف. وبتعبير آخر فالبرمجة الخطية هي أحد الأساليب التي تستخدم في ترشيد القرارات الخاصة بتخفيض الموارد والإمكانيات المتوفرة في أفضل الاستعمالات الممكنة لها.<sup>1</sup>

### خامسا: دراسة الحالات

يعتبر هذا الأسلوب العلمي من الأساليب الهامة المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات، إذ أنه يساعد على تطوير وتحسين قدرات ومهارات المديرين على التحليل والتفكير الابتكاري لحل المشاكل الإدارية التي تواجههم، ومن الوسائل الهامة لتطبيق هذا الأسلوب هو أسلوب التدريب على اتخاذ القرار المسمى ب:

"IN.BASKET TECHNIQUE"، والذي يهدف إلى تدريب المدير على كيفية اتخاذ القرارات في المواقف المشابهة للمواقف الفعلية التي تواجهه في عمله، وذلك عن طريق تلقيه مجموعة من الرسائل البريدية تتضمن مشاكل وحالات مختلفة، ويطلب منه اتخاذ القرارات فيها على ما تتضمنه من معلومات. ومثل هذا الأسلوب التدريبي على دراسة الحالات التي يتلقاها المدير، يهدف إلى تدريب متخذي القرارات على كيفية استخدام قدراتهم في التحليل والتفكير في حل المشاكل التي تواجههم.<sup>2</sup>

### سادسا: أسلوب تحليل التعادل

يتعلق هذا الأسلوب بتحديد كمية الأرباح المتوقعة وضغط النفقات وتحديد الأسعار، فهذه النقطة تمثل المستوى الذي يكون فيه إجمالي الإيرادات يساوي إجمالي النفقات وعليه تكون الأرباح مساوية للصفر، فإذا ازداد حجم النشاط فوق هذه النقطة يتحقق ربح، والعكس صحيح. وتفيد هذه الطريقة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الإنتاج أو إلغاء بعض المنتجات أو إضافتها، وما يعاب عليها افتراضها لثبات الأسعار والنفقات.<sup>3</sup>

### سابعا: أسلوب التحليل الحدي

يركز هذا الأسلوب على الطريقة التي تستطيع المؤسسة من خلالها تعظيم أرباحها، أي تحقيق العائد الأقصى من خلال تحديد ما إذا كان اتخاذ قرار معين سيؤدي إلى تحسين وضع المؤسسة، ويسعى هذا الأسلوب إلى معرفة مقدار الزيادة أو النقص التي يحدثها

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 114

<sup>2</sup> ساسي بلال، "فعالية اتخاذ القرار في المنظمة الاقتصادية"، مجلة الحكمة للدراسات التربوية والنفسية، جامعة الجزائر 02، الجزائر،

المجلد 3، العدد 5، ديسمبر 2019، ص 5-6

<sup>3</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 113-114.

إضافة عنصر واحد من عناصر الإنتاج مع بقاء العناصر الأخرى ثابتة، مما يساعد على اتخاذ القرار الذي يضمن تحقيق العائد من الموارد المتاحة للاستخدام<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار ومعوقاتها.

بالرغم من تعدد القرارات التي قد يتخذها المدير في اليوم الواحد، إلا أنها ليست بعملية سهلة وبسيطة، فاتخاذ قرار واحد فقط مهما كانت بساطته يستلزم التفكير بعدد من العوامل التي قد تواجهه، وفي بعض الحالات تكون نتائج القرار غير متوقعة وبعيدة عن الأهداف وذلك راجع إلى الصعوبات التي تخضع لها عملية اتخاذ القرار، وسنتناول في هذا المطلب العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار، وكذا المعوقات التي تواجهها وسبل تذليلها.

### الفرع الأول: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

هناك العديد من العوامل التي لها تأثير هام في عملية صنع القرار بالمؤسسات ومن أهمها ما يلي: <sup>2</sup>

**أولاً: جودة القرار:** إن حرص المسير على صحة القرار وجودته يمثل ضغطاً متواصلاً عليه، فكلما كان القرار أساسياً كلما كانت المسؤولية فيه كبيرة، لهذا يجب على متخذ القرار أن يتحلى بصفتين أساسيتين للتخفيف من حدة هذا الضغط عليه، تتمثل الأولى في المقدرة على تحليل سلوكه في عملية صنع القرار وتتمثل الثانية في التفاؤل والثقة الكبيرة في النتائج إلی تنجم عن تطبيق ما يتخذه من قرارات.

**ثانياً: التفاؤل المتحفظ:** يتوقف صحة القرار على عدد كبير من العوامل أهمها درجة كفاءة المعلومات التي يستند عليها المدير في صنع القرار ومقدرته على الإلمام وفهم الحالة ككل، وبما أن التوصل إلى قرار رشيد تماماً غير ممكن في الحياة العملية، لذلك يحاول المسير التوصل إلى أحسن ما يمكنه من قرارات وهو يأمل أن لا تكون فيها أخطاء أو على الأقل لا تكون أخطاء كبيرة، كما يأمل إلا تكتشف هذه الأخطاء وان اكتشفت يكون مكتشفها احد أصدقائه أو مساعديه، وليس احد رؤسائه أو منافسيه في العمل.

**ثالثاً: تقييم القرار:** يجب تقييم أو إعادة تقييم القرار الذي تم اتخاذه في الماضي بصفة مستمر، لدراسة مدى صلاحيته في الوقت الحاضر، واحتمالات نجاحه في المستقبل.

**رابعاً: تأثير متخذ القرار:** تتصل عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكونات شخصيته وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة، كالأوضاع العائلية أو

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 114

<sup>2</sup> لشهب صفاء، مرجع سبق ذكره، ص 23

الاقتصادية أو الاجتماعية، مما يؤدي إلى حدوث أربعة أنواع من السلوك عند متخذ القرار هي المجازفة والحذر والتسرع والتهور. كذلك فإن مستوى ذكاء متخذ القرار وما اكتسبه من خبرات ومهارات وما يملك من ميول تؤثر في اتخاذ القرار<sup>1</sup>.

**خامسا: تأثير ظروف القرار:** ويقصد بهذه الظروف الحالة الطبيعية للمشكلة من حيث العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة والمؤثرة عليها، ومدى شمولية البيانات ودقة المعلومات المتوفرة، هذا ما يؤدي إلى اتخاذ القرار أما في ظروف عدم التأكد أو ظروف التأكد أو تحت درجة من المخاطرة.

ويكون متخذ القرار في ظروف التأكد على علم بجميع البدائل ونتائج كل منها، يبقى فقط تحديد الحل المناسب الذي يعطي النتيجة القصوى، أما في ظروف المخاطرة فمتخذ القرار يستطيع أن يقدر نتائج كل بديل لعلمه باحتمالات حدوث كل نتيجة ثم يختار البديل الذي يعطي النتيجة المرغوبة، وأخيرا فإن متخذ القرار في ظروف عدم التأكد لا تتوافر لديه المعرفة الخاصة باحتمالات حدوث كل نتيجة لبدائل الحل، لذلك يعتمد على معايير معينة يحدد فيها ظروف القرار ثم ينتقي تبعا لذلك البديل المناسب<sup>2</sup>.

**سادسا: توقيت اتخاذ القرار:** يعتبر عامل الوقت من العوامل الرئيسية في عملية اتخاذ القرارات في المنظمات، خاصة وان كثيرا من القرارات لها تأثير كبير على روح العمل بالمنظمة، فيرغب الأفراد دائما أن يعرفوا القرار في الوقت المناسب حتى يستطيعوا القيام بدورهم بشكل فعال، كما يرغب الرؤساء أن يحاطوا علما بالقرارات التي تصدر قبل أن يعرفها مساعديهم ومرؤوسيه<sup>3</sup>.

**سابعا: أهداف المنظمة:** مما لا شك فيه أن أي قرار يتخذ وينفذ لابد أن يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المنظمة، فأهداف المنظمة هي محور التوجيه الأساسي لكل العمليات فيها، لذلك فإن بؤرة الاهتمام في اتخاذ القرار هي اختيار انسب الوسائل التي يبدو أنها سوف تحقق أهداف المنظمة الاستراتيجية<sup>4</sup>.

**ثامنا: تأثير أهمية القرار:** إن اتخاذ قرار لحل مشكلة ما يتطلب من متخذ القرار إدراك المشكلة من جميع أبعادها والتعمق في دراستها، حتى يمكنه الوصول إلى الحل الجذري لها، وكلما ازدادت أهمية المشكلة، وبالتالي أهمية القرار المناسب لها زادت ضرورة جمع

1 بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 107

2 المرجع نفسه، ص 107

3 ساسي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 7

4 مرجع سبق ذكره، ص 7

الحقائق والمعلومات اللازمة لضمان الفهم الكامل لها، وتتأثر الأهمية النسبية لكل قرار بالعوامل الآتية<sup>1</sup>:

- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة هذا التأثير.
- تأثير القرار من حيث الكلفة والعائد.
- الوقت اللازم لاتخاذ.

**تاسعا: البيئة التي يتخذ فيها القرار:** تلعب البيئة الداخلية والخارجية دورا مهما في عملية اتخاذ القرار بل وفي طبيعة القرارات نفسها، ولا شك ان تهيئة البيئة الصالحة لاتخاذ القرارات الرشيدة يعتبر من اهم مسؤوليات الإدارة العليا بالمنظمات، حيث تتكون البيئة الداخلية من عوامل مادية وأخرى معنوية خاصة بالمنظمة، فهناك العلاقات المتداخلة بين المديرين ومرؤوسيهم وهناك الهيكل التنظيمي والسلطة ونظم الاتصالات الرسمية وغير الرسمية وغيرها، أما البيئة الخارجية فهي تتكون من العوامل الاجتماعية، الاقتصادية، السياسية وكذلك الأنشطة الخاصة بالمؤسسات المنافسة والابتكارات التكنولوجية وغيرها<sup>2</sup>.

**عاشرا: الثقافة السائدة في المجتمع:** تعتبر ثقافة المجتمع وعلى الأخص نسق القيم من الأمور الهامة التي تتصل بعملية اتخاذ القرار، فالمنظمة لا تقوم في فراغ وإنما تباشر نشاطها في المجتمع وللمجتمع، ومن ثم فلا بد من مراعاة الإطارات الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: معوقات عملية اتخاذ القرار:

من الصعوبات التي تعترض أي قرار هو عدم وجود قرار يرضي الجميع بشكل كامل، ولكنه يمثل على الأقل أحسن الحلول في ظل الظروف الموجودة، وهناك العديد من المعوقات التي تكمن وراء عدم الوصول إلى قرار رشيد وسنوضح أهمها فيما يلي<sup>4</sup>:

#### أولاً: قلة البيانات والمعلومات

تعد البيانات والمعلومات والإحصائيات شرط أساسي من الشروط التي ينبغي توافرها لمتخذ القرارات، ويرجع عدم توفر كمية البيانات والمعلومات لأسباب عديدة من أهمها:

- ✓ إن يكون القائمون على جمعها وترتيبها غير مؤهلين للقيام بهذه العملية، بالإضافة إلى ضعف نظام المعلومات وعدم استخدام مستويات رفيعة من التكنولوجيا.
- ✓ أن تتم عملية جمع البيانات والمعلومات تحت ضيق الوقت.

1 بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص ص 107-108

2 لشهب صفاء، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-24

3 ساسي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 07

4 الحوراني نوال عبد الرحمن محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-27

✓ أن يكون هناك عيوباً في شبكة الاتصالات تعوق انسياب المعلومات.

### ثانياً: لتردد

يعتبر التردد من المعوقات التي تواجه متخذي القرارات، ويقصد بالتردد ما ينتاب متخذ القرار من حيرة في اختيار البديل الأفضل وأسباب ذلك ما يلي:

- عدم المقدرة على تحديد الأهداف أو المشكلات بدقة.
- عدم المقدرة على تحديد النتائج المتوقعة من البدائل.
- تعدد الأساليب والأجهزة الرقابية على تصرفات متخذ القرار.

### ثالثاً: ضعف الثقة المتبادلة

يعتبر ضعف الثقة بين المديرين والمرووسين من الأسباب التي لا تشجع على اتخاذ القرارات وتحمل مسؤولية إصدارها، وإذا أصدرت فإنها تكون في إطار مشوه يسلبها فاعليتها ولا يحقق النتائج المرجوة فيها.

### رابعاً: وقت القرار

كثيراً ما تفرض ضغوط على مدير الإدارة لاتخاذ قرار في عجلة من الوقت تحول دون إجراء الدراسة والبحث الكافي للموقف الإداري، مما يجعل القرار غير سليم ولا يحقق الهدف منه.

### خامساً: عدم المشاركة في اتخاذ القرار

المشاركة في الإدارة تعبير عن ديمقراطية هذه الإدارة، ولكن نتيجة لاختلاف المديرين في الجوانب النفسية والشخصية فإنهم يختلفون في مدى أخذهم بمبدأ المشاركة الجماعية، فهناك من يشجع المشاركة ومن يرفض هذا المبدأ ومن يأخذ بالمشاركة بدرجة أو بأخرى، وبصفة عامة يمكن القول إن الكثير من القرارات إذا لم يتوفر فيها مبدأ المشاركة فإنها تأتي غير سليمة ويصعب تنفيذها.

### سادساً: عدم إدراك المشكلة وتحديدها

يلقى متخذ القرار صعوبة في تحديد المشكلة نتيجة تداخل مسبباتها بنتائجها، مما يتعسر عليه عدم القدرة على تمييزها بدقة، وبالتالي تتجه جهوده لمعالجة المشاكل الفرعية من هذه المشكلة وعدم التعرض إلى المشكلة الحقيقية لعدم قدرة تحديدها وتعريفها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره ن ص 108

### سابعا: شخصية متخذ القرار

قد يكون متخذ القرار واقعا عند اتخاذ قراره تحت تأثير بعض العوامل، كالقيود الداخلية التي تشمل التنظيم الهرمي الذي تقرره السلطة وما ينجم عنه من بيروقراطية وضرورة التقيد بالإجراءات الداخلية أو القيود الخارجية، وبالتالي ينجم عنها خضوع متخذ القرار لسلطة اعلى تحدد الغايات الكبرى الواجب تحقيقها، مما ينعكس سلبيا على أفكاره وتطلعاته مما يؤثر على المؤسسة ونجاحها.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: سبل تذليل المعوقات

هناك العديد من الإجراءات والتوجيهات التي تساعد في تخطي معوقات عملية اتخاذ القرار من أهمها ما يلي<sup>2</sup>:

#### أولا: تحديد الهدف أو المشكلة بدقة

فالهدف هو الغاية المراد تحقيقها، وفي اتخاذ القرارات يعني المشكلة المراد حلها، فمن الضروري تحديد المشكلة تحديدا دقيقا والإطاحة بأسبابها.

#### ثانيا: دراسة البدائل دراسة وافية

البديل هو الوسيلة الممكنة إمام متخذ القرار من اجل حل المشكلة، وعليه أن يقوم بدراسة وافية، مقيما نتائج كل بديل من جميع النواحي سلبية كانت أم إيجابية، ومن ثم ترجمة هذه النتائج إلى أرقام ملموسة، وبعدها يتم اختيار البديل الأنسب الذي تتوفر فيه العديد من الخيارات والبدائل.

#### ثالثا: الاتصال الفعال

يحتاج متخذ القرار إلى اتصال قوي لإحداث التفاعل والتعاون البناء بينه وبين أعضاء المؤسسة حتى يحصل على المعلومات التي يريدها، والتي تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة، وهذا على متخذ القرار أن يخلق هذا المناخ المساند حتى يستطيع جمع البيانات والمعلومات الكافية والصحيحة التي تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة.

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره ن ص 108  
<sup>2</sup> دادة عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47

### رابعاً: التفكير العلمي

وهو أن يتخذ القرار على ضوء أفكار مرتبة وأهداف واضحة ومنهجية مرسومة وموضحة سلفاً، وتخطيط بناء على معلومات دقيقة وشاملة وغير متحيزة وفق تحليل منطقي لكل مشكلة.

### خامساً: التركيز على ضبط الوقت

توفير الوقت الكافي لعملية اتخاذ القرار بحيث لا يكون هذا الوقت أكثر أو أقل من اللازم، لأن الوقت الأقل من اللازم يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير ناضجة، أما الوقت الأكثر من اللازم يؤدي إلى تعقد المشكلة التي استدعت الحاجة الماسة لاتخاذ القرار بشأنها.

### سادساً: الاهتمام بدراسة البيئة المحيطة

تعتبر المؤسسة نظاماً مفتوحاً، يحصل على موارده من البيئة ويصدر إليها السلع والخدمات ويتكيف ويتفاعل مع الفرص والتحديات التي تتضمنها البيئة، وعليه لا بد من فهم واضح لطبيعة العلاقة بين المؤسسة والبيئة ومعرفة تأثير متغيراتها على عملية اتخاذ القرار، ومنه لا بد من الاهتمام بالتغذية العكسية في اتخاذ القرار.

### المبحث الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرارات.

أصبحت تستعمل المحاسبة التحليلية عدة طرق محاسبية لتسيير إدارة المؤسسات أفضل تسيير، وذلك بسبب المعلومات التي تقدمها والتي بدونها لا يمكن إن تتخذ المؤسسة قراراتها بصفة عملية، فكل طريقة دور في اتخاذ قرار معين، لذا سنحاول في هذا المبحث إبراز دور اهم طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.

#### المطلب الأول: دور طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرار.

إن مبدأ طريقة لتكاليف الكلية يقوم على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، ويتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة النهائية}$$

حيث:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{عدد الوحدات المباعة} * \text{سعر بيع الوحدة}$$

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة}$$

ومن خلال النتيجة التحليلية الخاصة بكل منتج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات وهذا بالنظر إلى إيجابية أو سلبية النتيجة، ومن اهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية ما يلي<sup>1</sup>:

#### الفرع الأول: قرارات التسعير

تسعى كل مؤسسة إلى المحافظة على استمراريتها، ومن أجل أن تضمن ذلك وجب عليها أن تقوم بقرارات تسعيرية مناسبة ويمكن أن نوضح العلاقة بين التكلفة والسعر:

$$\text{السعر الودوي} = \text{التكلفة الودوية} + \text{الربح المراد تحقيقه}$$

ومن خلال هذه العلاقة نجد أن للتكلفة تأثير على القرارات التسعيرية ومنه نستخلص ما يلي:

- زيادة التكلفة تؤدي إلى زيادة السعر، وهذا ليس في صالحها لأنه قد يؤدي إلى خسارة أو انخفاض حصتها في السوق، وبالتالي تدني العائد وهذا ما ينتج عنه فقدان السيطرة على التكاليف والتحكم فيها.

<sup>1</sup> طيايية سليمة، بورديمة سعيدة، " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر"، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أبريل 2009، ص 12

● انخفاض التكاليف يؤدي إلى انخفاض السعر، هنا تستطيع جلب زبائن جدد، ولكن هذا النقص في التكلفة يجب أن لا يكون على حساب الجودة، ولكن من خلال التحكم في التكاليف وبالتالي كسب ثقة الزبائن والسيطرة على السوق خاصة في ظل وجود المنافسة وحساسية الزبائن للأسعار ومن أسباب اختيار هذا التوجه ما يلي<sup>1</sup>:

- في الأجل الطويل يجب أن يغطي السعر كل التكاليف إضافة إلى هامش الربح الاعتيادي.
  - إن تبرير سعر ما على أنه مجموع تكاليف الإنتاج والبيع والإدارة زائد هامش الربح يبدو مبررا معقولا للمشتريين الذين يفهمون في غالبيتهم على أن المؤسسة يجب أن تحقق ربحا على منتجاتهم أو خدماتهم للبقاء في السوق.
  - هذا النوع من المعلومات المتعلقة بالتكاليف يكون موجودا وبالتالي فإن استخدامها يوفر الوقت والجهد، وإذا أرادت المؤسسة استخدام حل آخر لتحضير المعلومات الخاصة لأغراض التسعير فإن أمرا كهذا يصبح باهظ التكاليف.
- لكن هناك بعض الانتقادات التي وجهت لهذا الأسلوب في اتخاذ قرار التسعير، حيث أن تكلفة وحدة الإنتاج تحدد بناء على نصيبها من التكلفة الكلية والتي يسترشد بها لتحديد سعر البيع كما أنه يصرف النظر عن مدى استفادة النشاط الفعلي من التكاليف الثابتة، يترتب على هذا<sup>2</sup>:

- ✓ نقل تكلفة الطاقة غير المستغلة للمؤسسة المنتجة إلى طرف آخر هو المستهلك من خلال سعر البيع الذي يحدد بناء على التكلفة الحدية.
- ✓ عدم العدالة في التسعير وعدم مراعاة مدى استفادة وحدة الإنتاج من عناصر التكاليف عند وضع سعر البيع مما يقلل من أهمية تكلفة وحدة الإنتاج في تحديد السعر.

### الفرع الثاني: قرارات الإنتاج

إن اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلقة بالإنتاج يقصد به المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل إذ أنه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات فتقوم باختيار البديل الذي يحقق لها أكبر عائد وبتكلفة أقل، وبالتالي يجب معرفة نتيجة كل منتج على حدى (ربح أو خسارة) وهذا بتطبيق العلاقة السابقة، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي<sup>3</sup>:

1 ساحل فاتح دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 110

2 المرجع نفسه، ص 110

3 طيايية سليمة، بورديمة سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 12-13

- فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها أو استبدالها بمنتجات أخرى تحقق عوائد.
- أما المنتجات التي تحقق ربح فيجب الاستمرار في إنتاجها مع إدخال تغييرات جديدة من أجل زيادة ربحية المنتج.
- بالنسبة للمنتجات التي تصل إلى مرحلة التدهور، فعلى متخذي القرار إما الاستغناء عن إنتاجها، أو إعادة دفعها والاهتمام بها حتى تصل إلى المرحلة التي تحقق فيها عوائد، وهذا بإدخال خصوصيات جديدة ذات جودة أكبر.
- دراسة البدائل، بعد أن يتم تحديد المنتج الذي يحقق نتيجة سلبية، يجب تعويضه بمنتج آخر خصوصا إذا كانت لديه نفس المميزات، ويكون هذا الاختيار عن طريق دراسة السوق وهذا بالاعتماد على البحوث التسويقية وكذا التحليل الاقتصادي للظواهر التي تؤثر على قانون العرض والطلب، كما يمكن تعويض هذا المنتج بزيادة الكمية المنتجة من المنتجات التي تحقق ربحا، وهذا إذا كان في صالح المؤسسة.

### المطلب الثاني: دور طريقة التكاليف الجزئية في اتخاذ القرار

على غرار طريقة التكاليف الكلية ودورها في اتخاذ القرار توجد عدة طرق أخرى جزئية لمحاسبة التكاليف، وسنتطرق في هذا المطلب إلى طريقتين أساسيتين.

#### الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرارات

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات، فهذه الطريقة تهدف إلى عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة، ففي حالة الأزمة مثلا (تراجع مبيعات المؤسسة)، إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الكلية فان التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المتغيرة تبقى ثابتة)، وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع التكلفة الإجمالية وبالتالي ارتفاع تكلفة الوحدة، وهذا ما قد يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة، ولكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها لأنه سوف يؤدي بالضرورة إلى تراجع كبير للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، لان سعر المؤسسة سوف يصبح اعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع التكلفة الإجمالية<sup>1</sup>.

كذلك عند استعمال طريقة التحميل العقلاني فإنها تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته، ويتحقق ذلك عند تحديد حجم النشاط العادي في

1 طيايبة سليمة، بورديمة سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-14

قسمه، وبالتالي تتحدد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط لان التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير، وعليه فان متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيد قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو إنتاج منتج معين أو التخلي عنه<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة واتخاذ القرارات

تساعد طريقة التكاليف المتغيرة في اتخاذ العديد من القرارات نذكر أهمها فيما يلي<sup>2</sup>:

#### أولاً: الحذف أو الإبقاء على منتج معين

قد يظهر منتج معين خسارة ولكي يقرر المسيرون حذفه أو الإبقاء عليه فانهم يلجؤون إلى معلومات طريقة التكاليف المتغيرة، فاذا لم يؤثر قرار حذف المنتج على بنية المؤسسة وبالتالي على تكاليفها الثابتة، واذا مساهمته الهامشية موجبة، واذا لم تتمكن المؤسسة من تحسينها أو تعويضه بمنتج جديد احسن مردودية أو استغلال طاقته في إنتاج كميات أخرى من منتجات أخرى اعلى مساهمة هامشية منه، فان قرار حذف المنتج خاطئ، لأنه يؤدي إلى انخفاض النتيجة الكلية للمؤسسة بمقدار مساهمته الهامشية، وعليه يجب الاستمرار في إنتاجه لأنه يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة العامة.

#### ثانياً: قبول أو رفض الطلبية

قد تستغل المؤسسة كامل طاقتها الإنتاجية في الفترة القصيرة، كما قد تنتج بأقل من طاقتها لان الطلب على منتجاتها قد انخفض، مما يعني أن الوحدات المنتجة في الحالة الثانية تحمل عبء أكبر من التكاليف الثابتة مقارنة بالحالة الأولى، مما يجعل سعر البيع من العوامل الهامة في تحديد حجم الإنتاج الملائم الذي يحقق أفضل استخدام لطاقة المؤسسة. في هذه الحالة لو تلقت المؤسسة طلبية من زبون بسعر اقل من السعر الذي تبيع به منتجاتها، لكنه يسمح بتغطية كل التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة فيجب على المؤسسة قبول الطلبية، بشرط أن يكون السوق الجديد غير السوق القديم، وعموما إذا كان الإيراد أكبر من التكلفة فيجب قبول الطلبية لأنها تزيد في الأرباح الكلية للمؤسسة

#### ثالثاً: قرار الشراء أو الإنتاج

قد تريد المؤسسة اتخاذ قرار شراء أو إنتاج مادة معينة تستعملها في الخط الإنتاجي لمنتجاتها، يكون قرارها كما يلي:

1 طيايية سليمة، بورديمة سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 14  
2 ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص ص 108-109

- ✓ إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أقل من عتبة المردودية بالكميات (حجم التعادل) فعلى المؤسسة شراء هذه المادة من السوق لان تكلفة الإنتاج الوحدة أكبر من سعر السوق.
  - ✓ إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أكبر من عتبة المردودية بالكميات فعلى المؤسسة إنتاج هذه المادة بإمكانياتها لان تكلفة الإنتاج أقل من سعر السوق.
- حجم التعادل = التكلفة الثابتة لإنتاج المادة / (سعر الشراء المادة - التكلفة المتغيرة)
- وتعتبر عتبة المردودية من اهم الركائز التي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات، ومن اهم ما يستنتج من حساب عتبة المردودية ما يلي<sup>1</sup>:

- عند تحديد عتبة المردودية زمنيا فان المسير يستطيع معرفة المنتوجات ذات المردودية العالية، أي المنتوجات التي استطاعت تغطية تكاليفها في أقصر وقت ممكن، ومعرفة المنتوجات التي تأخذ وقت طويلا نسبيا ومعرفة المنتوجات التي لا تغطي تكاليفها أثناء الدورة، وعلى هذا الأساس يستطيع اتخاذ قرار أما بزيادة إنتاج المنتوجات التي تحقق خسارة أو إعادة دراسة طرق إنتاجها.
- عندما يكون هدف المسيرين الوصول إلى مستوى معين من الأرباح (النتيجة)، فان نموذج عتبة المردودية يسمح لهم بمعرفة رقم الأعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها وبالتالي الواجب إنتاجها وبيعها.
- نموذج عتبة المردودية يمكن المسيرين من معرفة قيمة ونسبة هامش الأمان الذي يمثل ذلك المستوى من رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتخفيض رقم أعمالها دون أن تدخل في منطقة الخطر.

### المطلب الثالث: دور طريقة التكاليف المعيارية وطريقة ABC في اتخاذ القرار

كما ذكرنا سابقا بان المحاسبة التحليلية تستعمل عدة طرق لحساب التكاليف، وعلى غرار طريقة التكاليف الكلية والجزئية سنسلط الضوء في هذا المطلب على دور كل من طريقة التكاليف المعيارية وطريقة ABC في اتخاذ القرار في المؤسسة.

### الفرع الأول: طريقة التكاليف المعيارية واتخاذ القرار

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على المقارنة بين التكاليف التقديرية والتكاليف الحقيقية واستخلاص الفروق وتحليلها إلى فروق موجبة أو فروق سالبة، فاذا كانت الفروق موجبة ففي هذه الحالة لا يتدخل المسيرون لاتخاذ أي قرار، أما إذا كانت الفروق سالبة فيكون التالي<sup>2</sup>:

1 طيايية سليمة، بورديمة سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 13  
2 طيايية سليمة، بورديمة سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 14

- بالنسبة لفرق المواد الأولية والذي يتحمله قسم الإنتاج أو قسم التمويل، وذلك بالنسبة للكمية أو للسعر وعلى المسيرين التدخل واتخاذ قرارات والتحقق من أن التغيرات ظرفية أو دائمة، فالفرق في الأسعار تتحكم فيه الموسمية والكميات المشتريات، وسائل النقل... الخ، وعلى المسيرين اتخاذ قرارات بشأن هذه الظروف كلها، أما الفرق في الكمية فيتحملة قسم الإنتاج وينتج إما لكثرة الفضلات أثناء العملية الإنتاجية أو التغير في نمط الإنتاج، أو لقلّة تكوين العمال أو لقدم أو نقص وسائل الإنتاج، وكذلك على المسيرين اتخاذ قرارات بشأنها.
- أما إذا كان الفرق السالب في قيمة العمل فهذا الانحراف تتحملة مصلحتي الإنتاج ومحاسبة الأجور، فإذا كان الانحراف في المدة الزمنية فتحملة المصلحة الأولى، إما إذا كان في أجرة الساعة فتحملة المصلحة الثانية وعلى المسيرين في كلتا الحالتين تحديد مصدر الفرق وتحليله ثم اتخاذ القرار بشأنه قصد تصحيحه، إما ما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة فيجب على المسيرين تحديد الفرق السالب إما فرق الميزانية التقديرية أو فرق الطاقة الإنتاجية أو فرق الكفاية الإنتاجية ثم اتخاذ القرارات اللازمة للتوفيق بين المعياري والحقيقي وليكون للمعياري معنى.

#### الفرع الثاني: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) واتخاذ القرار

تتميز هذه الطريقة باتخاذ القرارات في عدة جوانب داخل المؤسسة، وتطبيق مختلف السياسات الإدارية وتكمن هذه الجوانب فيما يلي<sup>1</sup>:

#### أولاً: تخفيض التكلفة وتحسين العمليات

تسمح هذه الطريقة بتوفير المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة الإنتاج المنتج أو تقييم الخدمة من خلال رفع مستوى كفاءة أداء تلك الأنشطة التي تضيف قيمة، كما أن التحليل العميق لكلف الأنشطة والعوامل التي تسبب هذه الكلف تكشف عن فرص تحسين الكفاءة.

#### ثانياً: في مجال الرقابة على الكلفة:

هذه الطريقة طورت الرؤية والرقابة على الكلف، فتركز على العلاقة بين العوامل التي تسبب هذه الكلف والأنشطة خلال عمليات المشروع يمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات الكلف وليس على أغراضها، فمن خلال ما توفره الطريقة من معلومات

<sup>1</sup> مجيل داوي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، جامعة الكوفة، العراق، 2011، ص ص 7-8

مفصلة من الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها، تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر، كما تشجع معلومات هذه الطريقة إدارات المشاريع على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها.

### ثالثاً: اتخاذ قرارات مزيج المنتجات والتسعير

تزود هذه الطريقة إدارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلفة منتجاتها، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات، مما توفره الطريقة من معلومات كلفة دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول، كما إن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المؤسسة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة، وهذا من شأنه أن يدعم قرارات أو توجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات.

### رابعاً: في مجال التخطيط وإدارة الأنشطة

تستخدم هذه الطريقة العديد من الشركات لتخطيط وإدارة أنشطتها، إذ تحدد الكلف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات الكلفة المخططة لتحديد كلف المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة الكلف المخططة للأنشطة مع كلفها الفعلية عند تحققها، لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي ستدار بها الأنشطة، ولقد تحول هدف تطبيق الطريقة من مجرد الحصول على معلومات كلفة أكثر دقة إلى إدارة الأنشطة والعمليات، وهذا التحول أفرز ما يسمى بأسلوب الإدارة على أساس النشاط، والتي تربط الكلفة على أساس النشاط بالعديد من التقنيات ABM الأخرى، مثل إعادة هندسة العمليات وتقييم الأداء.

### خامساً: في مجال قرارات المنتج والعملية

من خلال ما توفره طريقة التكلفة على أساس النشاط من معلومات تستطيع الإدارة تقدير الكيفية التي تؤثر فيها تصاميم المنتج والعملية على أساس الأنشطة والكلف ومن ثم تستطيع تحديد تصميمات جديدة وتحسين الأداء، كما تستطيع الإدارة العمل مع زبائن المنظمة على تقدير الكلف والأسعار لخيارات التصميم البديلة.

مما سبق يتضح لنا أن كل طريقة من طرق تحليل التكاليف تكون ملائمة لاتخاذ القرار معين وفي الجدول التالي سنوضح ذلك ببعض أمثلة من القرارات وما يناسبها من طريقة تكاليف ملائمة.

## الجدول (06): طرق المحاسبة التحليلية لاتخاذ القرار.

طريقة التكاليف الملائمة	نوع القرار المتخذ
-محاسبة النشاط (ABC): كونها تحدد تكلفة كل نشاط يساهم في الإنتاج	-إلغاء أو إضافة نشاط معين
-طريقة التكاليف المتغيرة: هي الوحيدة التي تستطيع حساب ومعرفة حجم التعادل	-تحديد سعر البيع لفترة طويلة
-طريقة التكاليف المتغيرة: هي الوحيدة التي تستطيع حساب ومعرفة حجم التعادل	-تحديد عتبة المردودية
-طريقة التحميل العقلاني: لأنها تبين مدى فعالية التنظيم عن طريق تحصيل التكاليف الثابتة	-تغيير هيكل المؤسسة أو إبقائه
-طريقة الأقسام المتجانسة: لأنها تحدد تكلفة كل قسم يشارك في الإنتاج	-تحسين فعالية استغلال الأقسام

المصدر: أو بختي نصيرة، بوهنة كلثوم، " المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة BENTAL-"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة مستغانم، الجزائر، المجلد 4، العدد 6، ص 319

**خلاصة:**

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى عدة نقاط مهمة في عملية اتخاذ القرار وعلاقتها بالمحاسبة التحليلية، وقد تم ذلك بداية من عرضنا لعملية اتخاذ القرار والذي يعتبر جوهر العملية الإدارية والمحور الأساسي والفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها، وذلك من خلال المفاضلة بين مجموعة البدائل المتاحة واختيار الأنسب منها لتحقيق الأهداف على أحسن وجه. كما عرضنا مختلف المراحل التي تقوم عليها هذه العملية بداية من تشخيص المشكلة إلى غاية تنفيذ القرار ومتابعته، ومختلف أنواع القرارات والأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات في اتخاذ تلك القرارات.

أيضا تم التطرق إلى مختلف العوامل التي تتأثر بها عملية اتخاذ القرار، حيث نجد ذلك الأثر أما من ناحية جودة القرار أو البيئة التي يتخذ فيها القرار أو من ناحية متخذ القرار نفسه، إضافة إلى أن هناك بعض المعوقات التي تتعرض لهذه العملية وتعيقها من الوصول إلى الأهداف المطلوبة ولعل أهمها هو عدم توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

وأخيرا تم التطرق إلى دور مختلف طرق المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار، فلكل نوع قرار متخذ طريقة تكاليف ملائمة، فمثلا لتحديد سعر البيع لفترة طويلة يستلزم طريقة التكاليف المتغيرة، وإضافة أو حذف نشاط معين يستلزم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وغيرها من الطرق.

خاتمة

**خاتمة:**

من خلال هذه الدراسة تم تسليط الضوء على دور طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، حيث تمكنا من فهم ماهية وأهمية هاذين الآخرين والاطلاع على خصائصهما، فالمحاسبة التحليلية من بين التقنيات التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية في المعالجة بهدف تحديد تكلفة منتجاتها وتسعيرها ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف المنتظرة من المؤسسة بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، لذا فالمحاسبة التحليلية بمثابة الشريان في المؤسسة الاقتصادية، كونها من انجع التقنيات في مراقبة التسيير، حيث من خلالها يمكن لمتخذ القرار داخل المؤسسة أن يقف على اهم النتائج التي تسمح باتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، فهي تؤدي دورا هاما من خلال توفره من معلومات ضرورية لقياس مختلف التكاليف التي تساعد في اتخاذ قراراتها الهامة.

وبعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية في محاولة الإمام بكافة جوانب المحاسبة التحليلية، وكذا تبيان مختلف الطرق لحساب التكاليف، ومدى تأثيرها في اتخاذ القرار في المؤسسة، يمكننا الإجابة على الفرضيات كما يلي:

**الفرضية الأولى:**

تهتم المحاسبة التحليلية بمعالجة التكاليف للوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المناسبة لأداء نشاطها بأقصى درجة من الكفاءة والفعالية، وبالتالي فهي فرضية صحيحة كون المحاسبة التحليلية أداة هامة تساعد في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.

**الفرضية الثانية:**

لاتخاذ القرار المناسب والرشيد في المؤسسة يجب توفر نظام معلومات يضمن ويتيح لمتخذ القرار المعلومات الصحيحة والدقيقة، وبالتالي فهي فرضية صحيحة كون المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية تعتبر أساسا لقيام عملية اتخاذ القرار في المؤسسة.

**الفرضية الثالثة:**

تستخدم المحاسبة التحليلية عدة طرق لحساب التكاليف فمثلا طريقة التكاليف المتغيرة تساعد في تحديد سعر البيع لفترة طويلة أيضا طريقة ABC تساعد في اتخاذ القرار حذف أو إضافة نشاط معين، وبالتالي فهي فرضية صحيحة كون لكل طريقة من طرق المحاسبة التحليلية يقابلها اتخاذ قرار معين في المؤسسة.

## النتائج المتوصل إليها:

إن الفصلين التي ضمتهما هذه الدراسة شكلت لدينا الإجابة حول الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية ولقد توصلنا خلالها إلى النتائج التالية:

- تحتل المحاسبة التحليلية أهمية بالغة في المؤسسة، حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف بغية تحليلها.
- يعتبر اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية والمحور الأساسي والفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها، حيث يتم المفاضلة بين مجموعة من البدائل المتاحة واختيار البديل الأمثل الذي يحقق الأهداف المنتظرة من المؤسسة بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.
- تختلف كل طريقة من طرق محاسبة التكاليف باختلاف الهدف فطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تظهر اثر التكاليف المتغيرة، والتكاليف الثابتة في سعر التكلفة، و أيضا تحدد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، إما الطريقة المعيارية فهي تسعى إلى وضع معايير يتم على أساسها قياس مختلف عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، إما طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فهي تسعى إلى قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة حيث أن تطبيقها يؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسة وتعزيز قدرتها التنافسية
- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد لذا يجب عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولا عبر الأنشطة.
- بالرغم مما توفره الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف من معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال بما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق هذه الأنظمة الحديثة وهذا راجع إلى نقص التأطير والوعي المحاسبي لدى الإدارة والعاملين بهذا النظام وكذا التكاليف الباهظة التي يتكفلها هذا النظام من أجل تصميمه.
- يكمن التكامل الحقيقي بين المحاسبة التحليلية وعملية اتخاذ القرار من حيث الأهداف، فالمؤسسة تسعى إلى تحقيق الأهداف المنتظرة منها لذلك يتوجب عليها اتخاذ قرارات ملائمة لحل المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية، والمحاسبة التحليلية هي التي توفر تلك البيانات والمعلومات اللازمة بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.

## الاقتراحات:

- من خلال النتائج السابقة الذكر نقدم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات أهمها:
1. البحث على تحسينات فيما يتعلق بطرق أو تقنيات المحاسبة التحليلية، فمحيط المؤسسة في تطور وتغير دائم.
  2. يجب على الجهات الرسمية أن تقوم بإرساء قوانين تحت على إلزامية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات.
  3. ضرورة إنشاء مكاتب محاسبية متخصصة تساعد في تقديم الخدمات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في مجال المحاسبة التحليلية.
  4. وضع معايير محددة لمشاركة كل أفراد المؤسسة عند تحليل التكاليف وذلك من أجل اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
  5. تشجيع إنشاء الدورات التكوينية المتخصصة في مجال المحاسبة التحليلية بغية استفادة المؤسسات من إطارات وكوادر متخصصة و متمكنة من التقنيات الحديثة للمحاسبة التحليلية.

## أفاق البحث:

من خلال هذه الدراسة تبين لنا عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها:

- دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير
  - دراسة مقارنة بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية.
  - دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الرقابة على التكاليف.
- وختاماً لا يسعني إلا أن أشكر الله عز وجل على إنجاز هذا العمل، فان وفقنا فمن فضله علي، وإن أخطأت فمن نفسي، والله الحمد من قبل وبعد.

قائمة المصادر

والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع:

### 1- المصادر:

- القرآن الكريم:

1-سورة آل عمران، الآية 159.

### 2- المراجع:

(أ) الكتب:

1-التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

2-السيدية محمد علي احمد، محاسبة التكاليف: دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

3-الشميمري احمد بن عبد الرحمان وآخرون، مبادئ إدارة الأعمال، الأساسيات والاتجاهات الحديثة، مكتبة العبيكان، الرياض، 2004.

4-المطارنة غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

5-الموسوي منعم زمزير، اتخاذ القرارات الإدارية، مدخل كمي، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

6-بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

7-زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

8-عدون ناصر دادي، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة نشر.

9-عواد فتحي احمد ذياب، إدارة الأعمال الحديثة: بين النظرية والتطبيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

10-كافي مصطفى يوسف وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة: مبادئ الإدارة، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

11- كنعان نواف سالم، اتخاذ القرارات الإدارية، بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006

12- مرعي عطية عبد الحي، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008.

### ب) المذكرات والأطروحات:

1- الحوراني نوال عبد الرحمان محمد، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المديرين والمديرات، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013.

2- بن سعيد أمين، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2010.

3- بوزيد سفيان، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، 2010.

4- بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

5- بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.

6- حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011.

7- خلاصي مراد، اتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطار في العمل، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.

8- دادة عبد الحميد، أثر نظم المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

9-داودي عبد الهادي، واقع محاسبة التكاليف بمركب الإسمنت حامة بوزيان SCHB، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006.

10-درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.

11-ساحل فاتح دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004

12-سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010.

13-لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار: دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.

14-مجبل داوي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، جامعة الكوفة، العراق، 2011.

15-محمد الخطيب نصر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

16-موالي جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001.

17-هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.

(ج) المجالات:

- 1- العلوان محمد احمد، "أثر نظم دعم القرار في تحسين عملية اتخاذ القرارات في الجامعات الأردنية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر 2019.
- 2- القفل يسمينة، "إشكالية القيادة الإدارية وعملية اتخاذ القرار"، مجلة الحكمة للدراسات الاجتماعية، المركز الجامعي، تيبازة، المجلد 04، العدد 08، 2019.
- 3- الوافي طيب، "نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرارات"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، العدد 10، 2010.
- 4- اوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، "المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة BENTAL"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة مستغانم، الجزائر، المجلد 04، العدد 06.
- 5- بلفكرات رشيد، بن زعمة عبد القادر، "دور المشاركة في تفعيل عملية اتخاذ القرار الإداري في المؤسسة"، مجلة الساورة للدراسات الإنسانية والاجتماعية، جامعة الجزائر، العدد 03، سبتمبر 2019.
- 6- بن خليفة بلقاسم، "الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، العدد 03، 2010.
- 7- بوزيد سليمة، "المشاركة في اتخاذ القرارات آلية أساسية في تحقيق التنمية الإدارية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 20، نوفمبر 2010.
- 8- تومي ميلود، زعرور نعيمة، "دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 14، ديسمبر 2013.
- 9- ساحلي فاتح، "الإطار المفاهيمي تحليل التكاليف على أساس الأنشطة"، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة بومرداس، العدد 04، سبتمبر 2012.
- 10- ساسي بلال، "فعالية اتخاذ القرار في المنظمة الاقتصادية"، مجلة الحكمة للدراسات التربوية والنفسية، جامعة الجزائر 02، المجلد 03، العدد 05، ديسمبر 2019.

11-ساسي هادف نجاه، "طريقة اتخاذ القرار في المؤسسة"، مجلة المعيار، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 18، العدد 35، جوان 2020.

12-شيخي غنية، شيخي خديجة، " دور تكامل نظم المعلومات في ترشيد مراحل عملية اتخاذ القرارات –دراسة لعينة من البنوك العاملة في الجزائر"، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 06، العدد 02، جامعة بوقرة، بومرداس.

13-عثماني احسين، تفرات يزيد، " استخدام أسلوب تحليل التعادل المتقدم في اتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة ميدانية لمشروع صناعة الأنايب"، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة أم البواقي، العدد 03، أوت 2017.

14-قريرة رشيد، عامرة أسامة، " دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، العدد 01، جوان 2018.

#### (د) الملتقيات:

1-طيايبة سليمة، بورديمة سعيدة، " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر"، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أبريل 2009.