

## تمهيد:

يرتبط تسيير المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيقا بالأساليب العلمية خاصة التحليلية منها، منذ زمن بعيد، ولأن استخدام هذه الأساليب في اتخاذ القرارات الإدارية في الحياة العملية يعتبر ظاهرة من ظواهر العصر الحديث، خاصة بعد انفتاح أغلب الدول على اقتصاد السوق، لذا أصبح لزاما على مؤسساتها مواكبة العصر وتغيير إستراتيجيتها، وأن تنظر إلى الآفاق والتحديات التي تواجهها، بالاعتماد على استراتيجيات تمكنها من تحقيق التوازن، ومنه الدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح، كما أن التطور الحاصل في محاسبة التكاليف يساهم في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد.

من المؤكد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير تدعم الثقة في القرارات التي تساعد المسؤول والمحاسب على اتخاذها.

الجدير بالذكر أن محاسبة التكاليف تعطي التحليل الدقيق للنتائج، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات، والاستثمارات، وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

إن الحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية لاتخاذ القرارات تعتبر مصدرا هاما بالنسبة للمسيرين، ولقد تعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرارات، سواء أكانت تقليدية أو حديثة، ولكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء، حتى يقف أخذ القرار على جزئيات تطور المؤسسة ومواكبتها للقرارات المناسبة.

وسوف نحاول في هذا الفصل التطرق إلى محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة وذلك في ثلاث مباحث، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى مفهوم المؤسسة، أما المبحث الثاني فسنخصصه إلى ماهية محاسبة التكاليف، بينما المبحث الثالث فسنتناول فيه اتخاذ القرار في المؤسسة.

## المبحث الأول: ماهية المؤسسة

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية التي تؤثر في الاقتصاد ككل، حيث تزداد أهميتها أكثر فأكثر مع عولمة الاقتصاد.

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بالوقوف عند ماهية المؤسسة، حيث سنقسم هذا المبحث إلى أربعة مطالب، المطلب الأول سنتطرق فيه للمفاهيم العامة حول المؤسسة من حيث التعريف والخصائص والأهداف والوظائف، أما المطلب الثاني فسنتناول فيه تصنيف المؤسسة، بينما المطلب الثالث سوف نخصه لتنظيم المؤسسة، أما المطلب الرابع فتم تخصيصه لدراسة إستراتيجية المؤسسة.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة

في هذا العنصر سوف نتعرض إلى تعريف المؤسسة، خصائصها، أهدافها، وظائفها، وذلك من أجل إيجاد مفهوم للمؤسسة يتماشى مع التطورات الحالية، وتحديد الأهداف المراد تحقيقها.

#### الفرع الأول: مفهوم المؤسسة:

**المفهوم الأول:** "المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج وتبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع نشاطه".<sup>1</sup>

**المفهوم الثاني:** "المؤسسة عبارة عن مجموعة موارد منظمة ومهيكلت تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية من أجل تحقيق أهداف دقيقة، وتسير على أساس طريقة من التسيير".<sup>2</sup>

**المفهوم الثالث:** "المؤسسة في النظرية الاقتصادية هي التي توضح النشاطات الإنتاجية، كما تعتبر شخصية مالية هدفها الرئيسي تحقيق الأرباح والمحافظة على البقاء".<sup>3</sup>

من هذه المفاهيم المختلفة سنحاول إعطاء تعريف وهو أن المؤسسة تتركب من عدة عوامل مختلفة، منها العوامل المالية والمتمثلة في شكل رؤوس الأموال المختارة والموجهة من أجل تحقيق قيمة مضافة، إضافة إلى الموارد المادية التي تستعمل في عملية الإنتاج، إضافة إلى العوامل البشرية التي لها مهمة تسيير العوامل المادية والمالية بهدف تميمها وتنظيمها لتحقيق أهداف وبرامج المؤسسة وضمان الاستمرارية لهذه الأخيرة.

كذلك من خلال المفاهيم السابقة يمكن أن نستنتج أن المؤسسة عبارة عن تنظيم دقيق لمختلف الوسائل المادية والبشرية والمالية من أجل دمج عوامل الإنتاج بغية الوصول إلى الأهداف المحددة.

#### الفرع الثاني: خصائص المؤسسة:

من المفاهيم السابقة للمؤسسة، يمكن أن نستخلص الخصائص التالية:<sup>4</sup>

- 1- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
- 2- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
- 3- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية وقادرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة.
- 4- التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهدافاً معينة تسعى إلى تحقيقها، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم أعمال معين.
- 5- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.

1 - ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة، ص10.

2 - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص15.

3 - Ronald COASE, l'entreprise: le marché et le droit, édition d'organisation, Paris, 2005, P 22.

4 - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، صص25-26.

- 6- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا يجب أن تكون منعزلة، فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنه يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها.
  - 7- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.
  - 8- يجب أن يشمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوالها إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.
- الفرع الثالث: أهداف المؤسسة:**

- إن الهدف الرئيسي والأساسي تهدف إليه المؤسسة هو تعظيم قيمة المؤسسة، حيث يقوم هذا الهدف على ثلاثة أهداف فرعية والمتمثلة في بقاء المؤسسة، تخفيض التكلفة، تعظيم الربح.
- الأهداف التي تكون على مستوى المديرية العامة التي تستطيع التكيف مع الإستراتيجية التي تستلزم القيام بتغيير هام لكي تواكب المحيط (إيجاد منتوجات جديدة، طريقة جديدة للبيع)، وأهداف تقنية تتكيف مع المحيط الخارجي (بيع منتوجات ذات أغلفة تالفة لكي تستجيب لرغبات المستهلك)، وأهداف ذات جودة (منتوجات ذات جودة عالية)، وأهداف حسب طبيعة وميدان نشاطها والمتمثلة في التخطيط الجيد للإنتاج وتحقيق اكتفاء على مستوى السوق، الاهتمام بالجانب الاجتماعي والثقافي للعمال، البحث التكنولوجي.<sup>5</sup>
- وتختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، وحسب توجهات أصحابها، ورغم أنه يصعب حصرها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:
- 1- أهداف اقتصادية : وتتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين وعقلنة الإنتاج.
  - 2- أهداف اجتماعية : تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال، إقامة أنماط استهلاكية معينة، الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال، توفير تأمينات ومرافق عامة.
  - 3- أهداف ثقافية ورياضية : كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين، رسكلة القدامى وتخصيص أوقات للرياضة.
  - 4- أهداف تكنولوجية : كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت و تقليص التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة.<sup>6</sup>
- الفرع الرابع : وظائف المؤسسة:**
- هناك عدة أقسام ومصالح في المؤسسة، ويمكن إدراجها على النحو التالي:
- 1- قسم المديرية العامة للإستراتيجية.
  - 2- قسم البحث والتطور التكنولوجي.
  - 3- قسم التسويق والمبيعات.
  - 4- قسم الشراء.
  - 5- مصلحة الضرائب.
  - 6- مصلحة الأمن.
  - 7- مصلحة نظام المعلومات.
  - 8- مصلحة دراسة المشاريع الصناعية.<sup>7</sup>
- ويمكن تلخيص الوظائف الأساسية للمؤسسة وفقا لما يلي:

<sup>5</sup> -G.Bressy et C. Konkuyt, Guide sur les entreprises : La finalité et les objectifs de l'entreprise, www.comptabilite-guide.com, page visitée le : 04-12-2019, 17 H: 45.

<sup>6</sup> - درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2017-2018، ص 11-12.

<sup>7</sup> -G.Bressy et C. Konkuyt, Management et économie des entreprises, Editions SIREY, Paris, 2018, P 2.

- 1- **وظيفة الشراء:** تحتل وظيفة الشراء أهمية كبيرة في مؤسسات الأعمال التجارية تناظر الأهمية التي تحتلها وظيفة الإنتاج في منشآت الأعمال الصناعية، وهناك عبارات تؤكد ذلك منها، السلع المشتراة جيدا تعتبر نصف مباعة، والسلع الجيدة تباع نفسها بنفسها، ويتم تقييم الأداء داخل جهاز الشراء نفسه، وهو ما نسميه التقييم الذاتي، كما يتم تقييم تقارير ترفع من جهاز الشراء في فترات محددة إلى الإدارة العليا في المنشأة ونسبة التقييم الداخلي.
  - 2- **وظيفة الإنتاج:** هي الوظيفة التي يتم من خلالها التحكم في مصادر المواد الأولية، القرب من الأسواق، توفير اليد العاملة، القرب من مصادر القوى المحركة، توفير وسائل النقل والمواصلات، القرب من مصادر شبكات المياه وشبكات الصرف، القوانين والضرائب.
  - 3- **وظيفة التوزيع:** هي الوظيفة التي يتم من خلالها إيصال السلع والخدمات من المصدر إلى المستهلك، وكذلك تحديد توقعات المستهلك للوصول إلى رغباته واحتياجاته لتحقيق أهدافه وأهداف المؤسسة، كذلك تعتبر عملية تخطيطية يتم من خلالها ترويج السلع والخدمات.
  - 4- **الوظيفة المالية:** للوظيفة المالية جانبان: تمويلي وإداري، ويهتم الجانب التمويلي بتوفير الأموال اللازمة لإقامة وتشغيل المؤسسة، أما الجانب الإداري فيختص بإدارة الأموال، إيرادات وإنفاقات، وهي مسؤولية تتحملها الوظيفة المالية اتجاه أطراف عديدة.
  - 5- **وظيفة المحاسبة:** المحاسبة هي اللغة التي تعبر الوظيفة المالية 金流 عن نفسها، حيث تعد مسؤولية المحاسبة كإدارة في خدمة الوظيفة المالية أن تراعي الدقة في تشغيل العمليات المالية وإثباتها في مجموع الدفاتر المحاسبية، بحيث تعكس حقيقة ما جرى في المؤسسة، كما يكون على القائمين بالوظيفة المحاسبية تحليل وتفسير العمليات وما تمخض عنها من نتائج ورفع التقارير إلى القائمين بالوظيفة المالية لمساعدتهم في تحمل مسؤولياتهم.<sup>8</sup>
- المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسة:**

- للمؤسسات الاقتصادية تصنيفات مختلفة تظهر فيها تبعاً:
- للشكل القانوني.
  - لطبيعة الحجم.
  - المعيار الاقتصادي.
  - طبيعة الملكية.

وستنطرق إلى هذه التصنيفات كل على حدى في فرع مستقل.

#### الفرع الأول: تصنيف المؤسسات وفقاً للمعيار القانوني:

ويمكن تصنيف المؤسسات وفقاً لهذا المعيار إلى ما يلي:<sup>9</sup>

- 1- **المؤسسات الفردية:** وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد أو عائلته، ولهذا النوع من المؤسسات مزايا أهمها:
    - أ- السهولة في التنظيم أو الإنشاء.
    - ب- صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة، وهذا يكون دافعا له على العمل بكفاءة وجد ونشاط لتحقيق أكبر ربح ممكن.
    - ج- صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة وتنظيم وتسيير المؤسسة، وهذا يسهل العمل واتخاذ القرار، كما يبعد الكثير من المشاكل التي تنجم عن وجود الشركاء.
- أما عيوب المؤسسات الفردية:**
- أ- قلة رأس المال، حيث أن صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإمداد مؤسسته بعنصر رأس المال.

<sup>8</sup> - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 91-100.

<sup>9</sup> - عمر صخري، مرجع سابق، ص 26-28.

- ب - صعوبة الحصول على قروض من المؤسسات المالية.
- ج - قصر وجهة النظر، وقلة الخبرة لدى المالك الواحد مما يعرض المؤسسة للمشاكل.
- د - مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة، فهو مسؤول عن كافة ديون المؤسسة.
- 2- **المؤسسات الجماعية**: وهي عبارة عن المؤسسة التي تعود ملكيتها لشخصين أو أكثر يلتزم كل منهم بتقديم حصة من المال أو العمل لاقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من أرباح أو خسائر.
- وتنقسم المؤسسات عموماً إلى قسمين رئيسيين هما:
- أ - **مؤسسات الأشخاص**: كمؤسسات التضامن، مؤسسات التوصية البسيطة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة. و**مؤسسات الأشخاص مزايا رئيسية**:
- سهولة التكوين، فهي تحتاج فقط إلى عقد شركائه .
  - نظراً لوجود عدة شركاء يمكن أن يختص كل منهم بمهمة معينة، فيسهل بذلك تسيير المؤسسة .
  - من خصائص المسؤولية التضامنية أنها تجعل الشركاء يتفانون ويخلصون في أعمالهم أكثر من أجل تقدم المؤسسة وبالتالي تحقيق الربح.
  - زيادة القدرة المالية للمؤسسة بسبب تضامن الشركاء، كما تسهل أكثر إمكانية للحصول على القروض.
- أما مساوئ مؤسسات الأشخاص فهي:
- حياة المؤسسة معرضة للخطر نتيجة انسحاب أو وفاة أحد الشركاء .
  - مسؤولية غير محدودة للشركاء.
  - وجود عدة شركاء قد يثير بعض المنازعات وسوء التفاهم وتناقض وتعارض بعض القرارات مما يعود بالسلب على المؤسسة.
  - في حالة حدوث منازعات أو سوء تفاهم تنشأ صعوبة بيع حصة أي منهم، كما تنشأ صعوبة التنازل عن حصة أي من الشركاء.
- ب - **مؤسسات الأموال**: كمؤسسات التوصية بالأسهم ومؤسسات المساهمة، وهي كالاتي: <sup>10</sup>
- **مؤسسات التوصية البسيطة**: يلتزم الشركاء الموصون بديون المؤسسة فقط في حدود قيمة حصصهم التي لا يمكن أن تكون على شكل تقديم عمل.
  - **مؤسسة المساهمة أو بالأسهم**: تتميز بكون شخصية الشركاء ليست لها أية أهمية (بعكس المؤسسة باسم جماعي والمؤسسة ذات المسؤولية المحدودة)، ما يهم هو رأس المال المساهم به، والشركاء ليسوا مسؤولين عن ديون المؤسسة إلا بمنافسة حصصهم، وأقساط المؤسسة القابلة للتحويل والتسليم.
- ومن مزايا مؤسسات الأموال:
- مسؤولية المساهمين محدودة بقيمة أسهمهم أو سنداتهم.
  - إمكانية الحصول على القروض بشكل أسهل وأسرع.
  - حياة المؤسسة أكثر استقراراً.
  - إمكانية استخدام ذوي المهارات والكفاءات العالية.
- أما مساوئ مؤسسات الأموال:
- ظهور البيروقراطية والمشاكل الإدارية الناجمة عن تعدد الرقابات بسبب كثرة المساهمين فيها.
  - تخضع إلى رقابة حكومية شديدة.
  - بسبب عدم وجود حافز الملكية قد ينتج عن ذلك عدم الاهتمام الفعال بشؤون المؤسسة من قبل مسيرها غير المساهمين.

10 - وزارة التكوين والتعليم المهنيين، المركز الوطني للتعليم المهني عن بعد، القانون المدني، المديرية العامة، حيدرة، الجزائر، الطور 1، السلسلة رقم 2، بدون سنة، ص 26.

### الفرع الثاني : تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم

يعتبر حجم المؤسسة من العناصر التي غالبا ما تترتب عليها المؤسسات، إلا أن حجم العمل ورأس المال قد يقاس بعدة مؤشرات منها ما يلي:

1- **حجم الأرض أو المحل المادي**: إن هذا العنصر سهل القياس والمقارنة خاصة في المؤسسات الزراعية التي يرتبط نشاطها بالمساحة والحجم وكذلك نوعية الأرض أو المحل، وأدوات الإنتاج المستعملة، وطرق الإنتاج، و التطور التقني للوسائل المستعملة.

2- **رأس المال**: ويأخذ عدة أشكال:

أ - **رأس المال القانوني**: وهو رأسمال المؤسسة عند التأسيس.

ب - **رأس المال المالي (الدائم)**: يتكون من مجموع رأس المال الذي تأسست به المؤسسة بالإضافة إلى كل الاحتياطات والديون طويلة الأجل.

ج - **رأس المال التقني**: وهو يعبر عن رأس المال الثابت بالمعنى الاقتصادي عند "ماركس"، وهو أحسن مقياس لحجم المؤسسة الاقتصادية.

د - **العمل**: يتميز بصعوبة القياس الحقيقي، حيث نستطيع أن نقيسه بالقيمة النقدية، غير أنه لا يعطي معنا حقيقيا لأن العمل يختلف طبعا لنوعيته والتي تتأثر بمستوى التكوين والأقدمية.

هـ - **نسبة رأس المال التقني أو الجانب التكنولوجي**: وهي نسبة رأس المال الثابت على رأس المال المتغير (حسب تعبير ماركس)، وهذه النسبة مهمة، فارتفاعها يدل على استعمال أكثر للتقنية أو لوسائل الإنتاج وأقل للعمل، والعكس في حالة انخفاضها، ويجب استعمالها في نفس الفرع الاقتصادي.

و - **رقم الأعمال والقيمة المضافة**: إن رقم الأعمال ليس له أهمية لأنه يشمل كل من الأرباح والتكاليف، كما أنه لا يشمل المخزونات (الإضافية) فرق المخزون، كما أنه لا يدل على عوامل الإنتاج المستعملة، فقد يتساوى رقم الأعمال لمؤسستين قد تختلفان كليا، لذلك يمكن استعمال رقم الأعمال بالقيمة المضافة لأنه أكثر دلالة<sup>11</sup>.

3- **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة**: وهي على شكلين:

أ - **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME)**: ينص القانون التمهيدي التوجيهي حول ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، يتضمن في بعض مواد تعريف تفصيلي وصريح فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، و فيما يلي مضمون هذه المواد:

**المادة 5:** تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة و التي يرمز لها بالرمز "م.ص.م" بمؤسسات إنتاج السلع والخدمات:

\*تشغل من 01 إلى 250 شخص.

\*لا يتعدى رقم أعمالها السنوي ملياري ( 02 ) دينار أو لا يتعدى مجموع حصيلتها السنوي خمس مائة ( 500 ) مليون دينار جزائري.

\*تستوفي لمعايير الاستقلالية.

يستخلص وفقا لهذا القانون أن:

- **الأشخاص المستخدمين**: عدد الأشخاص الموافق لعدد وحدات العمل السنوية، بمعنى عدد العاملين المأجورين بصفة دائمة خلال السنة، أما العمل المؤقت أو العمل الموسمي فيعتبر أجزاء من وحدات العمل السنوي، السنة التي يعتمد عليها هي تلك المتعلقة بأخر نشاط حسابي مغلق.

- **الحدود المعتبرة لتحديد رقم الأعمال أو مجموع الحصيلة**: هي تلك المتعلقة بأخر نشاط مغلق مدته اثنا عشر (12) شهرا.

11 - ناصر دادي عدون، مرجع سابق ص ص61-62.

- **مؤسسة مستقلة:** كل مؤسسة لا يمتلك رأسمالها أو حقوق التصويت فيها بمقدار % 25 فما أكثر، من قبل مؤسسات أخرى أو باقتران عدة مؤسسات لا تستوفي تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.  
**المادة 6:** تعرف المؤسسة المتوسطة كمؤسسة تشغل ما بين 50 و 250 شخص، و يكون رقم أعمالها ما بين مائتين (200) مليون و مليارين ( 02 ) دينار، أو يكون مجموع حصيلتها السنوي بين مائة (100) و خمسمائة ( 500 ) مليون دينار.

**المادة 7:** تعرف " المؤسسة الصغيرة " كمؤسسة تشغل من 10 إلى 49 شخص، و لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مائتي ( 200 ) مليون دينار جزائري، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مائة (100) مليون دينار جزائري.  
**المادة 8:** تعرف المؤسسة المصغرة كمؤسسة تشغل من 01 إلى 09 عمال و يكون رقم أعمالها السنوي أقل من عشرين ( 20 ) مليون دينار، أو يكون مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز عشر (10) ملايين دينار جزائري.<sup>12</sup>  
**ب- المؤسسات الكبيرة :** وهي التي تستعمل يد عاملة أكثر من 250 عامل، وهي ذات دور معتبر في الاقتصاد الرأسمالي المتطور.

#### الفرع الثالث : تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي

يعتمد تصنيف المؤسسات على هذا المعيار على قاعدة التقسيم الاجتماعي للعمل، حيث كان في البداية موزعا بين الصيد والزراعة، ثم تطور الأمر إلى ظهور عدة قطاعات، ويمكن تصنيف المؤسسات تبعا لهذا المعيار، أي تبعا للنشاط الاقتصادي الذي تمارسه إلى<sup>13</sup>.

#### 1- المؤسسات الصناعية : وتنقسم بدورها إلى:

أ- **مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الاستخراجية :** كمؤسسات الحديد والصلب، مؤسسات الهيدروكربونات... الخ، وما يميز هذا النوع من المؤسسات هو احتياجها لرؤوس الأموال الضخمة، كما تتطلب توفير مهارات وتقنيات عالية لتشغيلها.

ب- **مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة:** كمؤسسات الغزل، النسيج، الجلود،... إلخ.

2- **المؤسسات الفلاحية :** وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج وهو الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني والإنتاج السمكي.

3- **المؤسسات التجارية :** وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة ومؤسسات الأروقة الجزائرية وأسواق الفلاح... إلخ.

4- **المؤسسات المالية:** وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي... إلخ.

5- **مؤسسات الخدمات:** وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد والمواصلات، المؤسسات الجامعية، مؤسسات الأبحاث العلمية... إلخ.

#### الفرع الرابع: تصنيف المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية:

ويمكن تقسيم المؤسسات وفقا لهذا المعيار إلى ما يلي:<sup>14</sup>

1- **المؤسسات الخاصة:** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو لمجموعات أفراد (مؤسسات أشخاص، مؤسسات أموال...).

2- **المؤسسات المختلطة) حسب ملكية رأس المال:** (وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص، حسب نسبة المساهمة في رأس المال.

12 - عثمانية رؤوف، التخطيط في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2015-2016، ص38.

13 - عمر صخري، مرجع سابق ص ص30-31.

14 - عمر صخري، مرجع سابق ص ص28-29.

3- المؤسسات العامة (العمومية): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف فيها كما يشاءون، ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك.  
**المطلب الثالث: تنظيم المؤسسة:**

يعد التنظيم وظيفة من وظائف الإدارة ذات التأثير الشمولي على كامل نشاطات المؤسسة، حيث يتحدد دور التنظيم في أنه يقدم لنا الوسائل التي يستطيع الأفراد بمقتضاها العمل جماعيا وفعاليتها نحو تحقيق الأهداف المرسومة، ولتحقيق هذه الأهداف فإنه يجب على المدير أن يحدد أولا النشاطات والأعمال المطلوب تنفيذها وإدارتها، ومن سيتولى مساعدته، ولمن يقدم تقارير العمل ومن يقدم له بدوره هذه التقارير، ويعتمد التنظيم الإداري في تحقيق أهدافه على ثلاثة عوامل وهي السرعة، الاقتصاد، حسن الأداء.

#### الفرع الأول: مفهوم التنظيم:

**المفهوم الأول:** "إن التنظيم أو الإدارة عامة حسب مؤسسها العلمي (فايول) هي: التخطيط، التنظيم، التوجيه، المراقبة، القيادة، واكتسب هذا العنصر أهمية مع تطور الرأسمالية وحددت له نسبة من عوائد عوامل الإنتاج وهو الربح، وبالتالي تتخذ الإدارة شكل العمل الفكري في المؤسسة في إطار تطور المؤسسة ومواكبتها للمجتمعات الصناعية الحديثة"<sup>15</sup>.

**المفهوم الثاني:** "إن وظيفة التنظيم تبحث في تحقيق التنسيق بين القوى العاملة والموارد المتاحة بما يكفل تنفيذ الخطة بكفاءة وفعالية، ومن أجل تحقيق ذلك يتم تحديد أوجه النشاطات المنظمة، وتوزع على العناصر البشرية فيها، كما يتم تحديد الاختصاصات والمسؤوليات والعلاقات والاتصالات التنظيمية بين الأفراد العاملين"<sup>16</sup>.  
من هذه المفاهيم نستخلص أن الهدف من التنظيم هو تقسيم المؤسسة إلى عدة وظائف من أجل تحديد المسؤوليات والصلاحيات والاختصاصات بغية التنسيق بين القوى العاملة والموارد المتاحة، وإبراز نقاط القوة والضعف واتخاذ القرارات المثلى.

#### الفرع الثاني: مبادئ التنظيم:

يقوم التنظيم على مجموعة من المبادئ التي تحكم شكل التنظيم وهي كالاتي:<sup>17</sup>

- 1- مبدأ ضرورة التنظيم: تقسيم الواجبات والمهام بين العمال وجعل كل فرد يقوم بأداء عمل معين
- 2- التخصص وتقسيم العمل: تخصيص أجزاء مختلفة من عمل معين بين عدد من أعضاء التنظيم.
- 3- وحدة الهدف: لكل عمل إداري هدف معين، والتنظيم وسيلة لتحقيق هذا الهدف.
- 4- مبدأ وحدة الرئاسة: يتلقى المرؤوسون الأوامر والتوجيهات من رئيس واحد لضمان التنسيق.
- 5- مبدأ نطاق الإشراف: يقصد بذلك عدد العاملين الذين يشرف عليهم مدير واحد.
- 6- تساوي السلطة والمسؤولية: يقصد بالسلطة الصلاحيات المخولة لحق إصدار الأوامر واتخاذ القرارات، بينما المسؤولية هي محاسبة الآخرين عن أداء الواجبات والأعمال، لذا من الأهمية توازنهما.
- 7- الوظيفة: تنظيم العمل الإداري يكون على أساس الوظائف وليس على أساس شاغلي الوظائف.
- 8- تحديد الاختصاصات: وضع الأنشطة المتشابهة في وظيفة معينة، ليعرفها الموظف المنوط بها.
- 9- المرونة: يكون التنظيم مرنا مع التغيرات الداخلية والخارجية التي تحيط بالمؤسسة.
- 10- مبدأ التدرج: التدرج من أعلى السلطة إلى مركز كل مرؤوس (الاتصال التنظيمي).
- 11- تفويض السلطة: السلطة المفوضة لكل إداري كافية لضمان تحقيق النتائج المتوقعة.
- 12- مبدأ المسؤولية: لا يمكن لأي رئيس أن يتهرب من مسؤوليته عند حدوث الأخطاء.

15 - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص130.

16 - بشير العلاق، الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص29

17 - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص ص44-46.



### الفرع الثالث : خطوات التنظيم:

- يسعى المدير إلى تنظيم نشاطات دائرته بإتباع الخطوات التالية:<sup>18</sup>
- 1- تحديد أهداف وخطط المؤسسة، حيث على ضوءها تحدد أنشطة المؤسسة والأفراد.
- 2- تحديد الأنشطة الضرورية لبلوغ الأهداف الأساسية والثانوية.
- 3- تقسيم وتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مهام رئيسية وأخرى فرعية.
- 4- تقسيم أوجه النشاط إلى وحدات إدارية لتتمكن هذه الوحدات من القيام بالمهام الموكلة إليها.
- 5- توزيع الموارد المالية والبشرية لإنجاز المهام الأساسية والفرعية.
- 6- تفويض السلطة لكل رئيس مجموعة.
- 7- ربط الوحدات الإدارية في المؤسسة ببعضها عن طريق تحديد خطوات السلطة والمسؤولية بين مختلف الوحدات التنظيمية.
- 8- التنسيق بين الإدارات المختلفة في المؤسسة منعا للازدواجية في أداء العمل.
- 9- إعداد خارطة تنظيمية توضح الواجبات الإدارية وخطوات السلطة والمسؤولية ونطاق للإشراف والعلاقات التنظيمية.

### الفرع الرابع : عناصر التنظيم:

- إن عناصر التنظيم تختلف هي الأخرى باختلاف الإدارة العامة عن إدارة الأعمال، حيث أن الإدارة العامة تشمل الوظيفة والموظف الذي يشغلها، بينما إدارة الأعمال تشمل العناصر التالية:<sup>19</sup>
- 1- العاملون على اختلاف أنواعهم (الموارد البشرية).
  - 2- المعدات الآلات و المكائن وغيرها.
  - 3- الموارد الداخلة في الإنتاج أو في تقديم الخدمة.
  - 4- المهارات والخبرات التي يتمتع بها العاملون والخبرات والقدرات التي يتصف بها الإداريون.
  - 5- الروابط التي تسمح بنقل الأوامر من الأعلى إلى الأسفل.
  - 6- انتقال المعلومات من الأسفل إلى الأعلى داخل المؤسسة بعد تكوينها.
  - 7- التنظيم والإجراءات أو الطرق والخطوات اللازمة لأداء الأعمال أو الأنشطة.

### الفرع الخامس : أهداف التنظيم:

للتنظيم عدة أهداف وهي كالآتي:<sup>20</sup>

- 1- يساعد التنظيم الجيد في تحديد العلاقات بين العاملين في المؤسسة.
- 2- يساعد التنظيم في توحيد جهود العاملين وتوجيهها نحو أهداف وغايات مشتركة.
- 3- عدم الازدواج في العمل أثناء القيام بالأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف محددة.
- 4- التنظيم يساعد على إنجاز العمل وذلك من خلال إعطاء السلطة للأفراد في القيام بمهام عملهم.
- 5- التنظيم الجيد يحقق الاستغلال الأمثل للموارد البشرية أو المادية.
- 6- تحقيق الانسجام بين الأفراد والعاملين في المؤسسة بحيث تسير العلاقات الوظيفية والاجتماعية بأقل قدر من الاحتكاك وسوء الفهم بين أعضاء المؤسسة لتفادي التنازع عن السلطة والمسؤولية.
- 7- تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة.
- 8- تحديد الصلاحيات المخولة للرؤساء والموظفين للقيام بعملهم بكفاءة وفاعلية.

18 - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص44.

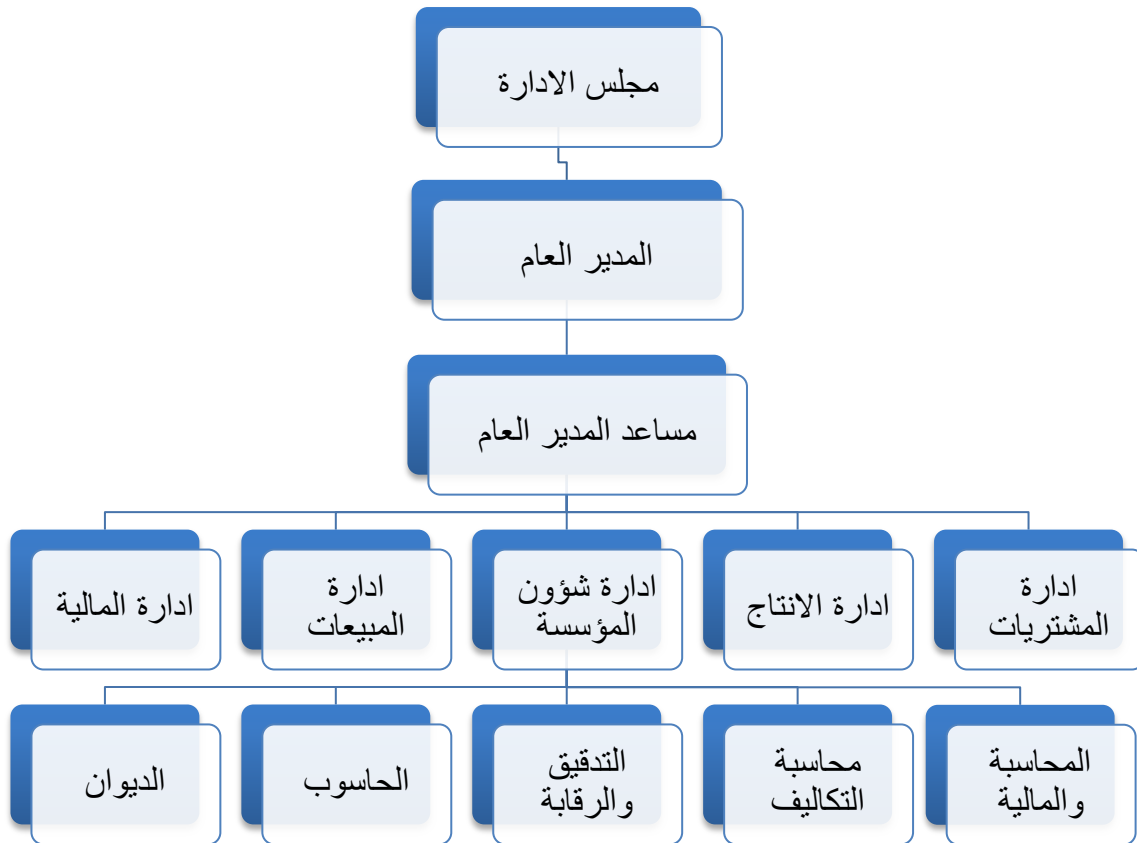
19 - بشير العلق، مرجع سابق، ص185.

20 - احمد بركات، مطبوعة الاتصال والتنظيم المؤسسي، جامعة الجزائر 3 ، 2018-2019 ص31.

### الفرع السادس: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يتميز الهيكل التنظيمي ببدء التدرج الذي يحدد العلاقات نحو الاتجاهات الأربعة: الأعلى والأسفل على الجانبين وقد يظهر على أساس التسلسل القيادي وقد يكون على أساس وظيفي يحدد مجالات للحقوق لمختلف المناصب، ويكون على شكل هرمي تتوسع السلطة والمسؤولية حسب التدرج في المستويات ويرتبط الهيكل التنظيمي بشكل كبير بحقيقة المؤسسة وطرق تنظيمها وكذلك تصور حركتها الجماعية، حيث يتم وضع الهيكل التنظيمي ليستجيب لإحدى الخصائص أو أكثر فيصبح هرمي تسلسلي أو وظيفي أو حسب المنتجات أو المناطق الجغرافية، إلا أن المؤسسات تتبع الهيكل التنظيمي المتميز بالتقسيم التقني للعمل، وبالتسلسل الهرمي للسلطة وللمبادئ الكلاسيكية في الإدارة. يمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي في المؤسسة



المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ط2، الأردن، ص13

من خلال هذا الشكل اعتمدنا التسلسل الهرمي للسلطة ومبادئ الإدارة الكلاسيكية، أي من الأعلى إلى الأسفل بدءاً بمجلس الإدارة نزولاً إلى المدير العام نزولاً إلى مساعده، ثم إلى مختلف الإدارات الأخرى.

### المطلب الرابع: إستراتيجية المؤسسة:

إن مفهوم الإستراتيجية مفهوم عسكري حيث كان في بادئ الأمر منحصر في الميدان العسكري فقط، وكان الهدف الأساسي هو وضع القوات المسلحة في أراضى المعركة من أجل التغلب على الأعداء، ثم انتقل مفهوم الإستراتيجية بعد ذلك إلى المجال السياسي والذي يعني استغلال الموارد المادية والبشرية من أجل تحقيق الأهداف القومية العليا، ثم انتقل بعد ذلك إلى الجانب الاقتصادي، حيث تعني الإستراتيجية توزيع الموارد النادرة بما يحقق الأهداف المرسومة، ثم إلى الجانب الإداري والذي يعني تحديد الأهداف الطويلة الأجل.

### الفرع الأول: مفهوم الإستراتيجية:

**المفهوم الأول :** "الإستراتيجية هي مجموع الغايات، النيات (المقاصد)، الأهداف، السياسات، وخطط العمل الرامية للوصول إلى هذه الغايات، ولكن يجب طبعاً أن تكون كل منها مقدمة بطريقة تعرف نوع النشاط، أين توجد المؤسسة، أو يجب أن توجد، نوع المجتمع التي هي فيه، أو يجب أن تكون فيه".<sup>21</sup>

**المفهوم الثاني :** الإستراتيجية عند (ساندلر) هي "تحديد الأهداف الرئيسية الطويلة الأجل للمؤسسة وتبني طريق العمل وتوزيع الموارد الضرورية لتنفيذ هذه الأهداف".<sup>22</sup>

**المفهوم الثالث :** "الإستراتيجية تتكون من الخطط المتغيرة في الهدف والمؤيدة لموارد التنظيم، وهي لازمة للبيئة والمنافسة لأجل إتمام الأهداف والأغراض الجوهرية".<sup>23</sup>

**المفهوم الرابع :** "الإستراتيجية المالية كنظام مساعد تعيد أعمالها حتى تستمر المؤسسة في الحفاظ على سيادتها، بينما استقلاله المؤمن يبقي جوهرها قوتها كوحدة اقتصادية".<sup>24</sup>

كثيرة هي مفاهيم الإستراتيجية، لكن هناك اتفاق على أنها تهتم بعلاقة المؤسسة بالبيئة الخارجية والداخلية، وتحديد الأهداف الطويلة الأجل وتخصيص الموارد لتحقيق هذه الأهداف في ظروف عدم التأكد.

ومن خلال هذه المفاهيم يمكن القول بأن الإستراتيجية هي تلك الخيارات المتبعة من طرف المؤسسة بغية تحديد الأهداف الطويلة الأجل وإيجاد مكانة في السوق.

ومن هذه المفاهيم نستخلص عدة فوائد للإستراتيجية كما يلي: <sup>25</sup>

1- توفر المعيار الذي يمكن استخدامه في عملية اتخاذ القرار الصائب.

2- القدرة على التجاوب مع الظروف البيئية المختلفة.

3- تساعد في وضع الخطط الهجومية لمواجهة المنافسين.

4- تساعد في التفكير البعيد الأمد.

5- الاقتصاد في استخدام الموارد، لأن الموارد تستخدم وفقاً للطريق المرسوم، ولتحقيق الأهداف.

6- أهداف الإستراتيجية تكون واضحة ودقيقة ومدروسة، وهذا ما يساعد على توجيه جهود المؤسسة بالاتجاه الصحيح.

7- تقلل من حالات المخاطرة وعدم التأكد.

**الفرع الثاني: إستراتيجية تحسين الأداء الاقتصادي:**

وتكمن هذه الإستراتيجية فيما يلي: <sup>26</sup>

**1- في مجال الإنتاج:**

أ- استغلال الطاقات الإنتاجية بالكامل، سواء بتأجير خطوط إنتاجية أو إدخال بدائل منتجات جديدة تحقق عائداً

اقتصادياً، وتتلاءم مع الدراسات التسويقية.

ب - زيادة كفاءة استخدام الموارد، والعمل على زيادة الإنتاجية.

تطوير أساليب الإنتاج والتركيز على المنتجات ذات الربحية المرتفعة.

د - وضع الأساليب الرقابية على مستوى جودة المنتج النهائي.

هـ - الرقابة الجيدة على المخزون.

**2- في مجال التسويق:**

أ - العمل على رفع كفاءة النشاط التسويقي.

21 - ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص10.

22 - ناصر دادي عدون، الإدارة مرجع سابق، ص10.

23 - Michel MARCHESNAY, Management stratégique, les éditions de L'Adreg, Paris, 2014, P 19.

24 - السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2015، ص330.

25 - 4-بشير العلق، مرجع سابق، ص136.

26 - كمال سرور، إستراتيجية الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر، 2015، ص ص 286-289.

ب - البحث عن مدير كفاء لإدارة جهاز التسويق.

ج - تطوير نظام الترويج وإعادة النظر في السياسة الإعلانية للمؤسسة.

د - الاهتمام بخدمة ما بعد البيع ( مثل الصيانة وتوفير قطع الغيار وغيرها ).

هـ - العمل على إعادة النظر في تشكيلة المنتجات وفقا للسياسة التسويقية واحتياجات السوق.

و- تنمية الصادرات والعمل على اختراق أسواق جديدة.

### 3- السياسات المالية المشتركة:

أ - العمل على زيادة حقوق المساهمين باعتباره المصدر الرئيسي للتمويل.

ب- بيع الاستثمارات والخطوط الإنتاجية غير المستغلة اقتصاديا والتي تمثل عبئا رأسماليا.

ج - إعادة هيكلة القروض بتمويل جزء من القصيرة الأجل إلى الطويلة الأجل وتأجيل سداد بعض القروض وإعادة

جدولة البعض الآخر بشروط مناسبة أكثر.

د - الأخذ بسياسة سعريه جديدة من أجل المنافسة وتخفيض التكاليف.

هـ - تحسين مؤشرات الأداء ونتائج الأعمال وتصويب الهيكل التمويلي والمركز المالي.

### الفرع الثالث : الأساليب التي تستخدمها المؤسسة من أجل النجاح

تستخدم المؤسسة الاقتصادية عدة أساليب بهدف بلوغ النجاح، وعلى رأس ذلك تحقيق أعلى الأرباح والتوسع

والانتشار ومواجهة الأخطار بمختلف أنواعها، وهذه الأساليب هي<sup>27</sup>:

1- تخفيض تكاليف الإنتاج بشتى السبل كي تستطيع زيادة قدرتها التنافسية أمام المؤسسات الأخرى.

2- الارتقاء بمستوى الإنتاجية فيها بصورة مستمرة ومتواصلة بهدف زيادة كمية الإنتاج لديها وتحسين نوعيتها

وذلك باستخدام الوسائل المتطورة كالسيطرة والمتابعة وكشف الانحرافات وتصحيحها.

3- إيلاء أقسام البحوث والتطوير والاهتمام البالغ بعلاقاتها الأكيدة لتتقدم المؤسسة وتطور إنتاجها.

4- رفع مستوى العاملين المهني وتطوير قدراتهم أثناء الخدمة عن طريق التدريب والتأهيل المستمر والعناية

بمستواهم المعيشي والصحي لتحقيق ظروف عمل بيئية وإنتاجية لهم.

5- تحقيق إنسيابات مبرمجة لإنتاجها عبر منافذ التسويق من خلال السياسة التسويقية الفعالة.

6- تحقيق سياسة ائتمانية تؤمن من خلالها تدفق الموارد المالية إليها كي تضمن ديمومة النشاط فيها واستمراريته

دون أي تعثرات بسبب نقص التمويل.

7- ربط الأهداف القصيرة المدى بالأهداف البعيدة المدى لها، بحيث تتوفر لها المتطلبات اللازمة للتوسع وزيادة

قدراتها في المستقبل.

8- إجراء التنسيق بين متطلبات المؤسسة وأهدافها وبين متطلبات وأهداف الخطة الاقتصادية للدولة وذلك لتوفير

البيئة الاقتصادية والاجتماعية الملائمة لنمو المؤسسة وسط الإطار العام للخطة وتفاذي التناقض.

27 - مجيد الكرخي، تقويم الأداء، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط2 2016، ص ص23-24.

## المبحث الثاني : محاسبة التكاليف

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، كما أنه عنصر التطور الهائل في التكنولوجيا والمعلومات، وقد لعبت محاسبة التكاليف 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 وتقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

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

وسوف نقوم في هذا المبحث بدراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب، حيث سنقسمه إلى أربعة مطالب، سنتطرق في المطلب الأول للمفاهيم العامة لمحاسبة التكاليف، أما المطلب الثاني سنتعرض فيه إلى العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية، أما المطلب الثالث فسوف نخصه للحديث عن تباينات عناصر التكاليف، أما المطلب الرابع فتم تخصيصه لدراسة الأخطار الناتجة عن عدم تطبيق محاسبة تكاليف حديثة.

### المطلب الأول : مفاهيم حول محاسبة التكاليف:

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساسا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة. سوف نقوم في هذا المطلب بعرض مختلف المفاهيم لمحاسبة التكاليف ومراحل تطورها وأهدافها ووظائفها.

### الفرع الأول : مفهوم محاسبة التكاليف:

**المفهوم الأول :** "محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي".<sup>28</sup>  
**المفهوم الثاني :** "محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات تهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال".<sup>29</sup>

**المفهوم الثالث :** "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>30</sup>

**المفهوم الرابع :** "هي تطبيقات التكلفة ومبادئ حسابات التكاليف، الطرق والتقنيات لعلم وفن أساليب التحقق من التكاليف، والسيطرة عليها ومراقبتها، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية".<sup>31</sup>

إن لمحاسبة التكاليف أربع استخدامات كبيرة ومتميزة وهي:<sup>32</sup>

- تحديدا سعر المبيعات.
  - إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار.
  - تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.
  - التسعير الجيد للخدمات.
- ومن هذه المفاهيم يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي أداة لمعالجة المعلومات وفق مبادئ وقواعد محاسبية للوصول إلى النتائج، كما تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

28 - رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص1.

29 - A.Rappin et J.Poly, Comptabilité Analytique d'exploitation, DUNOD, Paris, 2e édition, 1996, P10.

30 - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ط2، ص23.

31 - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص13.

32 - François Engl et Frédéric Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005, P 10.

### الفرع الثاني : تطور محاسبة التكاليف:

من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899 (EG simth) عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملاً.<sup>33</sup>

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل، لكن هذا النظام أصبح عاجزاً 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.

وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945، حيث تقدمت الصناعة في تلك السنوات، مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها.<sup>34</sup>

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 بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة، منذ بداية الستينات سنة 1963،<sup>35</sup> إلى أن وصلت إلى دراسة Cooper and Kaplan سنة 1987.<sup>36</sup>

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضاً وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويل (التنازل) و نظام إدارة الجودة الشاملة.

### الفرع الثالث : أهداف محاسبة التكاليف:

من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي<sup>37</sup>:

- 1- بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل على:
  - أ - تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضاً في عملية تحديد النتائج.
  - ب - تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.
  - ج - مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرها.
- 2- دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:
  - أ - تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات).
  - ب - مراقبة التكاليف وتخفيضها، التمويل، الإنتاج، التوزيع.
  - ج - تسمح بقياس النتائج التحليلية.
  - د - تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.

33 - عبد الحي عبد مرعى و عبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص8.

34 - بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص ص7-8.

35 - درحمون هلال، مرجع سابق، ص257.

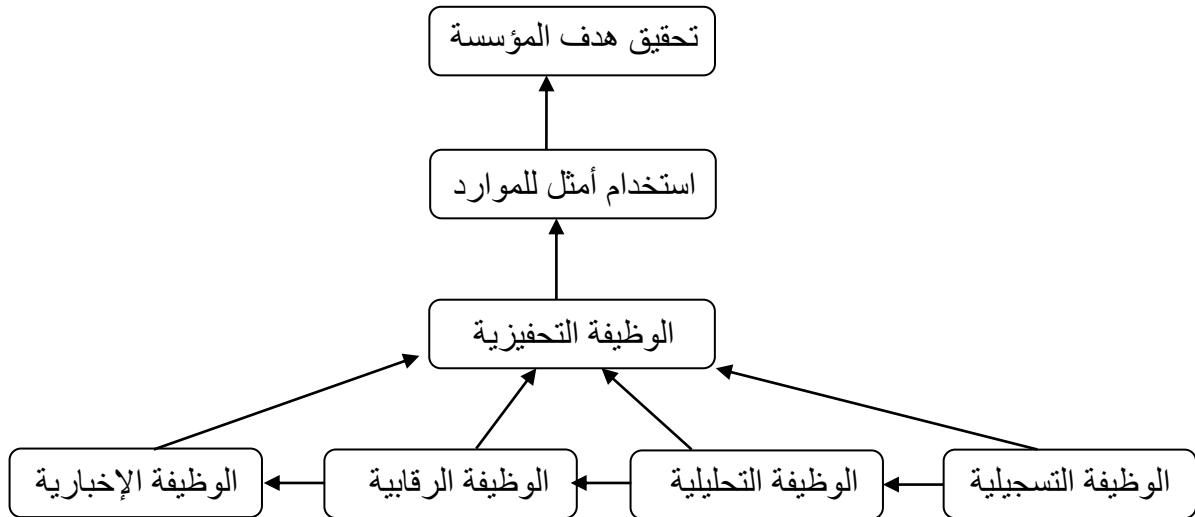
36 - ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية) غزة، فلسطين، 2007، ص680.

37 - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص9.

#### الفرع الرابع : وظائف محاسبة التكاليف:

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:38

#### الشكل رقم02: وظائف محاسبة التكاليف



**المصدر:** إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ط2، ص24.

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي:

- 1- **الوظيفة التسجيلية:** تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).
- 2- **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
- 3- **الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.
- 4- **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، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.
- 5- **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 فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم. والشكل التالي يوضح وظائف محاسبة التكاليف.

### المطلب الثاني : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية:

تعنتي المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية) قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية(، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقاً لمعايير محاسبية متفق عليها، (تركز على التكلفة التاريخية).<sup>39</sup>

أما المحاسبة الإدارية، فهي تعديل أو تطوير للبيانات المحاسبية المالية لتتناسب 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 (تركز على القيمة الحالية).<sup>40</sup>

### الفرع الأول : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

يمكننا أن نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كما يلي:

من خلال هذا الجدول نستخلص أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي لتميدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.

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

وجه الشبه محاسبة	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
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.
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:** المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص3.

من خلال هذا الجدول نستخلص أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي تميدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.

39 - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص3.

40 - فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 16-17.



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

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

**المصدر:** المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص

من خلال هذا الجدول نستنتج أن أوجه الاختلاف قائمة أساسا على التقارير المعدة من طرف المؤسسة، والأشخاص المعنيين بهذه التقارير، وكذلك المعايير التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقارير، ونوع وكمية المعلومات التي تم إعدادها وفق محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

**الفرع الثاني : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:**

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل منهما على ما يقدمه 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 المدة، لكن هذه البيانات قاصرة بهدف

مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وهذا التطور أصبح ملموساً عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة، كذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة.<sup>41</sup>

#### المطلب الثالث: تبويات عناصر التكاليف:

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسماً معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وتسيير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وتسيير إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال.<sup>42</sup>

"التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حساباً يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو حساباً يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية".<sup>43</sup>

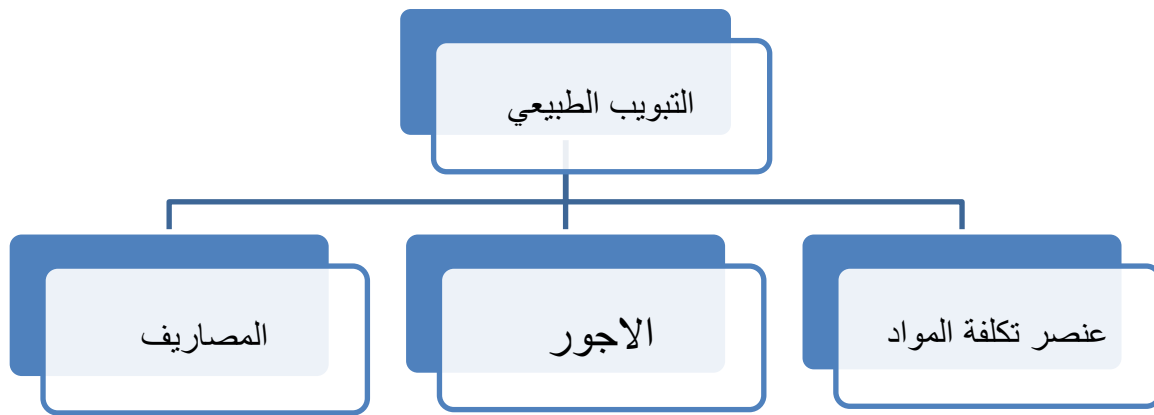
"التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلاً ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل".<sup>44</sup>

إن مفهوم التكلفة يعتمد في الحقيقة على الغاية والهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة.

#### 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 (العمل)، المصروفات (الخدمات الأخرى).

#### الشكل رقم 03: التبويب الطبيعي



**المصدر:** إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ط2، ص34.

**1- تكلفة المواد:** وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل حتى تصبح منتجاً نهائياً، وتأخذ المواد أشكالاً متعددة منها الخام ومنها النصف

41 - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص28-29.

42 - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص8.

43 - بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص26.

44 - صلاح الدين عبد المنعم مبارك وعطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص9.

مصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها مثل الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة والكرسي، ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.

**2- تكلفة العمل (الأجور) :** وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصص المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.

**3- تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات) :** وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل صيانة آلات ومباني المصنع، واستهلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع، والتأمين.<sup>45</sup>

#### الفرع الثاني : التبويب الوظيفي:

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات)، وإن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي<sup>46</sup>:

- 1- الوظيفة الصناعية : وهي التي تتخصص في العملية الإنتاجية.
- 2- الوظيفة التسويقية : وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.
- 3- الوظيفة الإدارية : وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام.
- 4- الوظيفة الشرائية (التموينية) : وهي التي تختص بعملية التموين.
- 5- الوظيفة المالية : وهي التي تختص بالعمليات المالية.

#### الفرع الثالث : تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية:

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى<sup>47</sup>:

1- **عناصر التكاليف المباشرة :** وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصاريف المباشرة.

2- **عناصر التكاليف غير المباشرة :** وهي 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 التحميل، وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.

#### الفرع الرابع : تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (حسب التغير والثبات):

إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، وحسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج)، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع وهي موضحة في الشكل التالي:

#### الجدول رقم 3: تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط

تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط		
تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف شبه متغير (شبه ثابتة)

المصدر: من إعداد أصحاب البحث بمساعدة الأستاذ المشرف.

45 - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 8-9.

46 - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 34-35.

47 - Carla MENDOZA et autre, Cout et Décisions, Gialino éditeur, France, 2004, P33.

1- **التكاليف المتغيرة**: وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتاً مع تغير حجم الإنتاج.

2- **التكاليف الثابتة**: وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة<sup>48</sup>.

3- **التكاليف شبه المتغيرة**: هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمال غير المباشرة... إلخ<sup>49</sup>.

وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه (الثابت، المتغير)، وهي أساساً متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة، كالرواتب والأجور، والتي تتضمن راتباً أساسياً ثابتاً، بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج<sup>50</sup>.

**الفرع الخامس: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة:**

وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1- **التكاليف الخاضعة للرقابة**: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

2- **التكاليف غير الخاضعة للرقابة**: هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين مثل: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

**الفرع السادس: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات**

وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1- **التكاليف الغارقة**: وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية، ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

2- **تكاليف الفرصة البديلة**: وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

3- **التكاليف التفاضلية**: وهي الفرق بين تكاليف بديلين، وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات<sup>51</sup>.

**المطلب الرابع: أخطار عدم تطبيق محاسبة تكاليف حديثة:**

إن من الأسباب التي أدت إلى عدم انتشار محاسبة تكاليف حديثة ما يلي<sup>52</sup>:

- قصور في النتائج المحصل عليها من المحاسبة العامة والتي لا تصلح لتطبيق محاسبة تكاليف حديثة.

- جهل في معرفة مهام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا للمؤسسة.

- الخوف من ظهور الصور الحقيقية للمؤسسة.

- صعوبات في تطبيق محاسبة تكاليف حديثة.

ولقد خلفت هذه الأسباب عدة أخطار نذكر منها ما يلي:

48 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 36-41.

49 - يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص 68.

50 - محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976، ص 19.

51 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 42-44.

52 - محمد شفيق باقوني، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية، محاضرات في جامعة دمشق، سوريا، بدون سنة، ص 20-23.

### الفرع الأول: أخطار اقتصادية:

إن عدم الكشف عن سوء استخدام العوامل الإنتاجية قد يؤدي إلى:

- خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة من مؤسسة أخرى أكثر تنظيماً.

- تبديد أموال المؤسسة.

- خروج المؤسسة من السوق له آثار اقتصادية واجتماعية منها:

أ - تخسر الكثير من العائلات دخلها وينخفض الدخل القومي بمقدار هذه الدخول.

ب - قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملاً آخر بسبب امتلاء سوق العمل.

ج - يخسر الموردون جزءاً من ديونهم على المؤسسة المفلسة وانخفاض حصتهم في السوق مما يؤدي غالباً إلى ركود مبيعاتهم، مما يؤدي بهم إلى تسريح العمال.

### الفرع الثاني : أخطار إدارية:

إن عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة دقيقة يؤدي إلى:

- عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة.

- عدم تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة).

- عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن.

- عدم اتخاذ قرارات دقيقة.

### المبحث الثالث : اتخاذ القرار في المؤسسة:

يواجه المدراء مشاكل دائمة وعليهم أن يجدوا الحل الأمثل لها، ومع اختلاف مستوياتهم الإدارية يواجهون جميعاً مشاكل، وعليهم أن يتعلموا فنيات اتخاذ القرارات، والتي هي عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات والخطوات التي لو تعلمها الفرد لأمكن أن يحسن من اتخاذه للقرارات، وأن يطور مهاراته الإدارية فيها. وسوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب، حيث يحتوي المطلب الأول على مختلف المفاهيم العامة لاتخاذ القرار، أما المطلب الثاني سنتطرق إلى أنواع القرارات، أما المطلب الثالث فسنعرض فيه إلى مختلف العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار، أما المطلب الرابع فتم تخصيصه للحديث عن الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار.

### المطلب الأول : مفاهيم عامة حول اتخاذ القرار:

إن اتخاذ القرار لا يعتبر تصرفاً وحيداً بل هو عبارة عن مجموعة من التصرفات المتتابعة التي يمر بها الفرد لكي يحل مشكلة ما، وبالتالي يمكن القول بأنها عملية ذات خطوات متتالية بدءاً بتحديد المشكلة والتعرف عليها واختيار الحلول والبدائل الممكنة وتقييم البديل المناسب.

### الفرع الأول : مفاهيم القرار:

**المفهوم الأول :** "القرار هو اختيار أنسب بديل لحل مشكلة معينة".<sup>53</sup>

**المفهوم الثاني:** "القرار هو الفصل أو الحكم في مسألة أو خلاف واختيار بدائل مختلفة، أما صنع القرار هو سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف معين".<sup>54</sup>

**المفهوم الثالث:** "القرار طريقة منظمة لدراسة عملية اتخاذ القرار لتحديد الاستراتيجيات المثلى عندما يكون أمام متخذ القرار مجموعة من البدائل".<sup>55</sup>

<sup>53</sup> - أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص19.

<sup>54</sup> - أحمد الخطيب وعادل سالم معايه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص253.

<sup>55</sup> - مؤيد الفضل، التخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007، ص355.

**المفهوم الرابع:** "إن عملية اتخاذ القرارات هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات، وهذه المعايير عديدة لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض المعايير، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة"<sup>56</sup>.

**المفهوم الخامس:** "اتخاذ القرارات – كما يتفق عليها العديد من علماء الإدارة البارزين – يعتبر جوهر العملية الإدارية والمحور الأساسي الفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وتحليل السلوك الوظيفي داخل المؤسسات الإدارية"<sup>57</sup>.

**المفهوم السادس:** اتخاذ القرار هو أنشطة يتم إتباعها لتحديد المشكلة، وبدائل الحل، وتقييم البدائل، واختيار البديل المناسب لحل المشكلة، وأهم خطوة تشير إلى اتخاذ القرار هو اختيار البديل المناسب"<sup>58</sup>.

إن مختلف المفاهيم تؤكد على أن القرار يقوم على عملية المفاضلة، وبشكل واعي و مدرك، بين مجموعة بدائل (أو حلول) على الأقل بديلين أو أكثر (متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتباره أنسب وسيلة لتحقيق الهدف أو الأهداف التي يبتغيها متخذ القرار، كما يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات بأنها عملية الاختيار لإمكانية على أساس بعض المعايير، من بين عدة بدائل قصد تحقيق هدف معين، وبالتالي ففوق القرار يتطلب وجود هدف وكذلك تعدد الإمكانيات، كما أن الاختيار يقوم على أساس بعض الأهداف مثل اكتساب حصة في السوق أكبر، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات ... الخ.

إن عملية اتخاذ القرارات تتطوي على بديلين أو أكثر و على وجود هدف، لأنه إذا لم يوجد إلا بديل واحد فليس هناك من قرار ليتخذ، و على هذا فإن أساس عملية اتخاذ القرارات هو وجود البدائل- بديلين أو أكثر-، حتى يمكن القيام بعملية الاختيار، و إذا لم يكن هنا بدائل لما كانت هناك مشكلة وذلك لعدم وجود مجال الاختيار، و بالتالي لا توجد حاجة لاتخاذ القرار، و في هذا السياق، فإنه من المهم التمييز بين القرار في حد ذاته و عملية صنع (اتخاذ) القرار.

ومن خلال هذه المفاهيم يمكن أن نستخلص التعريف الآتي:

اتخاذ القرار هو مهمة جوهرية في الإدارة يقوم على أساس اختيار البديل المناسب لحل المشكلة وفقا لمعايير كالتوسع وتخفيض التكاليف والوقت وزيادة حجم الإنتاج.

#### الفرع الثاني : مراحل اتخاذ القرار:

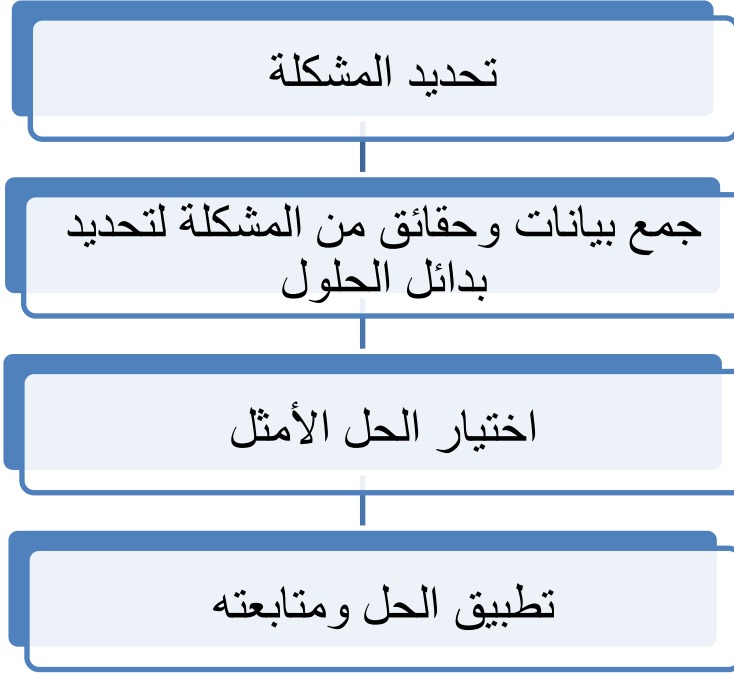
تمر عملية اتخاذ القرار بخطوات معينة، وقد اختلف كتاب علم الإدارة في عدد هذه الخطوات، وتوضح الجداول التالية كيف يمكن أن تختلف عدد الخطوات بين وجهات النظر وسوف نقدم جدولين، حيث نعرض في الجدول الأول الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار، بينما في الجدول الثاني فسنعرض إلى المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات.

56 - بشير العلاق، مرجع سابق، صص 160-161.

57 - أحمد الخطيب وعادل سالم معايعه، مرجع سابق، صص 250.

58 - أحمد ماهر، مرجع سابق، صص 22 .

الشكل رقم 4 : الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار



المصدر: احمد بركات، محاسبة التكاليف، دار النشر والتوزيع بلقيس، 2017، ص 85.

من خلال هذا الشكل يمكن أن نقوم بتحليل مختلف الخطوات التي يتم على أساسها اختيار القرار الأمثل وذلك من أجل تطبيقه ومتابعته.

1- **تحديد المشكلة** : تعتبر هذه المرحلة الأساس الذي تقوم عليه عملية اتخاذ القرار، لأن القرار يصدر لعلاج مشكلة معينة ولهذا فإن لهذه المرحلة أهميتها الكبيرة، فعلى متخذ القرار أن يكتسب الخبرة والدراية والقدرة على تحديد المشكلة تحديدا دقيقا.

2- **جمع بيانات وحقائق من المشكلة** : بعد التعرف على المشكلة والتحديد السليم لها، نبدأ في البحث وجمع البيانات والإحصاءات المتعلقة ثم تحليلها ودراستها دراسة عميقة مستفيضة فالقرارات لا تتخذ في جهل أو فراغ معلوماتي، فعلى متخذ القرار أن ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة وعليه أن يتأكد تماما من صحة المعلومات، كما عليه أن يحدد المعلومات الإضافية التي تلزمه وكيفية الحصول عليها حتى يتمكن من تقدير درجة الخطر التي ينطوي عليها القرار.

3- **تحديد بدائل الحلول** : يعد البديل الوسيلة الموجودة أمام متخذ القرار لحل المشكلة القائمة ويشترط في الحل أن البديل أن يتميز بما يلي:

- أن تكون له القدرة على حل المشكلة.

- أن يكون في حدود الموارد والإمكانات المتاحة.

وجود أحد الشرطين دون الآخر ينفي عن الحل صفة البديل القابل للاختيار.

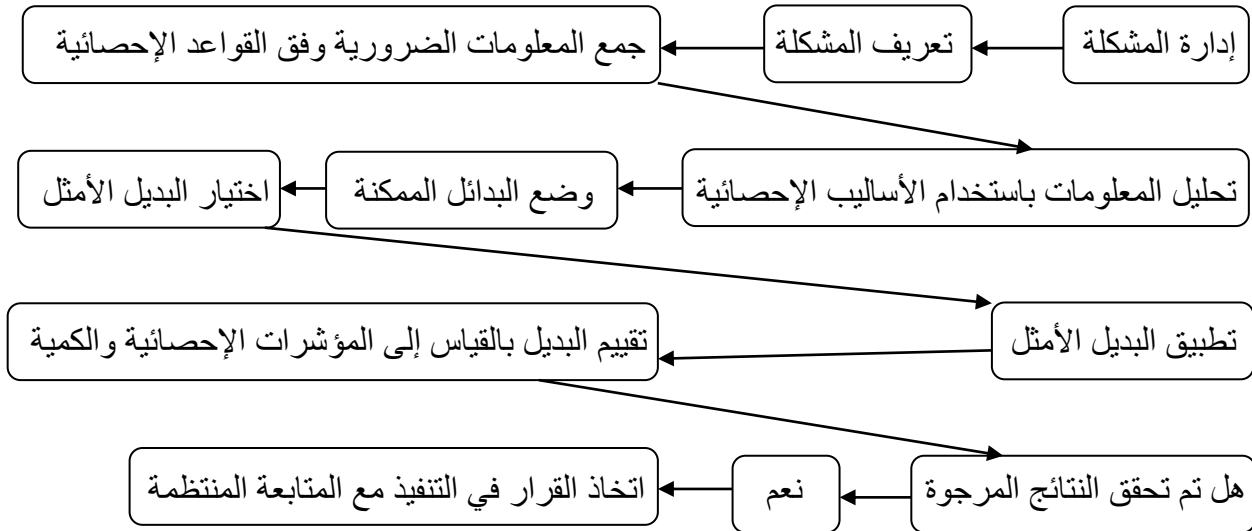
4- **تقييم البدائل** : إن النجاح في تقييم البدائل أمر يتوقف على مدى صدق وحيادية البيانات وعلى مدى وصول هذه المعلومات في الوقت المناسب، ومن الجدير بالملاحظة أن عملية تقييم البدائل تتسم بالمنطق والمعقولية ويتوقف حسن التقييم على اتخاذ القرار الرشيد.

5- **اختيار الحل الأمثل** : تمثل هذه المرحلة أشق وأصعب المراحل التي يمر بها متخذ القرار، فبعد أن يتم تقييم

البدائل يبقى القيام بعملية التفضيل والاختيار بينها ويتم ذلك بمقارنة البدائل بعد تقييمها ثم اختيار البديل الأفضل والأحسن وذلك يتطلب خبرة ودراسة علمية.

6- تحويل القرار إلى عمل فعال و متابعته : بعد التوصل إلى اختيار البديل المناسب للحل، تنتهي العملية بوضع القرار موضع التنفيذ أي بتحويله إلى عمل فعال عن طريق تعاون الآخرين، فعلى متخذ القرار إبلاغ المعنيين بتنفيذ ما عليهم القيام به وتحفيزهم على ذلك.

الشكل رقم 5: المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات



المصدر: احمد بركات، محاسبة التكاليف، دار النشر والتوزيع بلقيس، 2017، ص87.

يفسر هذا المخطط مختلف الخطوات التفصيلية لمراحل اتخاذ القرار، إذ يمكن القول أن الحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم ليس على القرار نفسه بل على الكيفية التي صدر بها هذا القرار، وطبقاً لهذا الحكم فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية، أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى قرارات رشيدة.

### الفرع الثالث : أهمية اتخاذ القرارات:

لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ القرار، فاتخاذ القرارات هي أساس عمل المدير والتي يمكن من خلالها إنجاز كل أنشطة المؤسسة، وتحديد مستقبلها، ولا يمكن أداء وظيفة بالمؤسسة (كالإنتاج والتسويق والتمويل والموارد البشرية)، أو أداء وظيفة إدارية (كالتخطيط، والتنظيم، والتوجيه، والرقابة) ما لم يصدر بصدد قرارا يحدد من يقوم بها، ومتى، وأين، ومع من، وبأي تكلفة، وغير ذلك، وتكمن أهمية اتخاذ القرار فيما يلي :

- اتخاذ القرارات عملية مستمرة.

- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله.

- القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة.

- اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة.

- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية.

إن اتخاذ القرار هو صلب مختلف العمليات الإدارية، فكلما كانت هذه العمليات مدروسة بشكل جيد وتمت وفق أسس ومعايير من أجل تحديد البديل المناسب كلما كان القرار المتخذ أكثر دقة، كما أن أساس الحكم على الإداري بالنجاح هو كفاءته و مقدرته في اتخاذ القرارات الصائبة السليمة، والإخفاق في ذلك معناه تجرد العمل وشلل النشاط، وهكذا ترتبط كفاءة المؤسسة، وفعاليتها بكفاءة وسلامة القرارات التي تتخذ في مستوياتها المختلفة.

وتزداد أهمية عملية اتخاذ القرارات مع زيادة تعقد أعمال المؤسسات وتوسعها وتنوعها، و تزايد التحديات التي تواجهها المؤسسات من تغييرات متسارعة، ومنافسة حادة.



### المطلب الثاني : أنواع القرارات:

هناك تصنيف قائم على أساس الوظائف الأساسية للمؤسسة كالآتي: 59

#### الفرع الأول : قرارات تعلق بالإنتاج:

يتضمن هذا النوع قرارات عديدة في هذا المجال كقرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الإنتاج وسياساته (إنتاج مستمر أو بناء على الطلب أو إنتاج سلع محدودة أو متنوعة)، وقرارات ترتيب المصنع (التصميم الداخلي للمصنع) وأنواع الآلات، كذلك تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على عناصر الإنتاج والرقابة على الإنتاج وجودته.

- حجم الإنتاج.
- حجم المصنع.
- موقع المصنع.
- التصميم الداخلي للمصنع.
- طرق الإنتاج.
- إجراءات الشراء.
- كمية المخزون.
- طرق دفع الأجور.
- مدى البحث الفني.
- أهمية التفشي.

#### الفرع الثاني : قرارات تعلق بالمبيعات:

وتشمل هذه القرارات تلك المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الأسواق التي سيتم البيع فيها وقنوات التوزيع التي توصلها إلى السوق، كما تتضمن القرارات المتعلقة بتعبئة المنتجات وتغليفها وتسعيرها والقيام ببرامج الإعلان والدعاية وبحوث التسويق المستخدمة وتقديم خدمات البيع.

- تحديد السوق.
- موقع مكاتب البيع.
- تغليف المنتجات.
- العلامة التجارية المستخدمة.
- منافذ التسويق المستخدمة.
- السعر.
- مدى تنوع الإعلانات.
- طرق مكافأة رجال البيع.
- جهود ترويج المبيعات.
- بحوث التسويق المستخدمة ومداها.

#### الفرع الثالث : قرارات تتعلق بالتمويل:

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

- الهيكل المالي.

59 - بشير العلق، مرجع سابق، صص 161-163.

- شروط الائتمان.
- مقدار رأس المال العامل.
- طرق الحصول على الأموال الجديدة.
- توزيع الأرباح.
- خطط إعادة التمويل.
- تحديد تكاليف العمليات.
- الإجراءات المحاسبية.
- الاندماج.
- التصفية.

#### الفرع الرابع : قرارات تتعلق بالأفراد:

تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على الأفراد، وطرق اختيارهم وتعيينهم وبرامج تدريبهم، وأسس تحليل الوظائف وتوصيفها وتقويمها، وسياسات دفع الأجور والتعويضات والمكافآت، كما تتضمن تحديد أساليب الترقية والتقاعد والفصل من العمل، ومعالجة التأخير والغياب وشكاوي العاملين وعلاقة المؤسسة بالاتحادات والنقابات العمالية والمؤسسات المختلفة المرتبطة بالعاملين.

- مصادر الحصول على القوى العاملة.
- أساليب الاختيار.
- مدى التدريب ونوعه.
- تحليل العمل وتقييمه.
- استخدام نظام الاقتراحات.
- معالجة التأخير والغيابات.
- أسس دفع الأجور.
- طرق الترقية.
- الترويج لوسائل الأمان.
- علاقة المؤسسة بالجماعات الخارجية.

وهناك تصنيف ثاني على أساس درجة التيقن وهذا التصنيف مفيد خاصة لأغراض التدريب وتحديد أنواع القرارات التي ينبغي اتخاذها عند المستويات التنظيمية المختلفة.

#### الجدول رقم 4: تصنيف القرارات على أساس درجة التيقن

الخصائص	درجة عدم التيقن
- يتكرر حدوثها كثيرا مما يخفف من عدم التيقن إلى أدنى حد. - القرارات عادة تؤثر على جماعة صغيرة فقط ومن السهل تطبيقها.	قدر صغير من عدم التيقن.
- من الممكن عمل تقديرات معقولة لعدم التيقن. - القرارات يقتصر تأثيرها على إدارتين أو ثلاث إدارات على الأكثر.	قدر محدود من عدم التيقن.
- ضمان محدود لتحقيق النتائج المرجوة من القرارات. - القرارات تتضمن مناطق واسعة من النشاط.	قدر كبير من عدم التيقن.
- مواقف تغطي مناطق ومجالات واسعة جدا والعديد من العوامل لا يمكن التنبؤ بها.	درجة مرتفعة جدا من عدم التيقن.

المصدر : احمد بركات، محاسبة التكاليف واتخاذ القرار، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص125.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أنه تم تقسيم درجة عدم التيقن إلى أربعة درجات، حيث نرى في القدر الصغير من عدم التيقن أن القرارات تؤثر على جماعة صغيرة فقط ويسهل تطبيقها، أما في القدر المحدود من عدم التيقن فالقرارات يقتصر تأثيرها على بعض الإدارات دون الأخرى، أما القدر الكبير من عدم التيقن نجد القرارات تخص النشاط بصفة موسعة، أما الدرجة المرتفعة جدا من عدم التيقن فالقرارات تغطي مناطق واسعة وعوامل لا يمكن إدراكها.

وهناك من يقسم القرارات في المؤسسة وفقا لما يلي: <sup>60</sup>

- 1- **القرارات المصيرية**: وهي القرارات التي تحدد مصير كل شيء.
- 2- **القرارات الدورية**: وهي القرارات التي تتكرر دوريا، ولا نعيد القرار وندرس القضية مرة واحدة وفق شروط معينة، يتحدد على أساسها القرار، ويتخذ كنظام أمثل.
- 3- **القرارات الإستراتيجية**: وهي قرارات تتصل بمشكلات استراتيجية وذات أبعاد متعددة وعلى جانب كبير من العمق والتعقيد.
- 4- **القرارات الحيوية**: هي التي تتعلق بمشكلات حيوية يحتاج في حلها إلى التفاهم والمناقشة وتبادل الرأي على نطاق واسع.
- 5- **القرارات التكتيكية**: وتتصف بأنها قرارات متكررة وإن كانت في مستوى أعلى من القرارات التنفيذية وأكثر فنية وتفصيلا، ويوكل أمر مواجهتها إلى الرؤساء الفنيين والمتخصصين.
- 6- **القرارات التنفيذية**: وهي التي تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة كتلك المتعلقة بالحضور والانصراف وتوزيع العمل والغياب والإجازات، وكيفية معالجة الشكاوى.
- 7- **القرارات الشخصية والتنظيمية**: إن القرارات الشخصية تخص فرد واحد وهو المدير، بينما القرارات التنظيمية يمكن غالبا تفويضها.
- 8- **القرارات الرئيسية والقرارات الروتينية**: إن القرارات الرئيسية تتخذ مرة واحدة والتي تتضمن التزامات طويلة الأجل ذات دوام نسبي ودرجة عالية من الأهمية، بينما القرارات الروتينية هي قرارات يومية تتصف بالتكرار ويقدرها الخبراء بنسبة % 90 في المؤسسة.
- 9- **القرارات الفردية والقرارات الجماعية**: القرارات الفردية يتخذها مدير المؤسسة، بينما القرارات الجماعية هي ثمرة جهد ومشاركة من جانب متخذ القرار مع أولئك المعنيين بموضوع القرار.
- 10- **القرارات في ظروف التأكد والمخاطرة وعدم التأكد**: يتم في هذا التقسيم تقسيم نماذج القرارات حسب درجة التأكد ويتراوح مقياس التأكد ما بين التأكد الكامل وعدم التأكد الكامل مرورا بظروف المخاطرة، والشكل التالي يبين تصنيف هذه النماذج:

**الشكل رقم 6: تصنيف القرار تبعا لدرجات التأكد والمعرفة**

اتخاذ القرارات في ظل عدم التأكد الكامل.	اتخاذ القرارات في ظل المخاطرة.	اتخاذ القرارات في ظل التأكد الكامل.
← عدم تأكد كامل		→ تأكد كامل
درجات التأكد		

**المصدر:** احمد بركات، محاسبة التكاليف واتخاذ القرار، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص128.

من خلال الشكل يتضح لنا أن القرار المتخذ في ظروف التأكد الكامل نجد كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار تكون معروفة بتأكد كامل مع وجود استقرار وعدم غموض والتباس، وبالتالي تكون النتائج مضمونة ومؤكدة كذلك.

<sup>60</sup> - أحمد الخطيب وعادل سالم معايعة، مرجع سابق، صص 260-264.

أما القرارات المتخذة في ظل ظروف المخاطرة يكون احتمال حدوث كل حالة معروفا أو يمكن تقديره، وبذلك يستطيع متخذ القرار تحديد درجة المخاطرة في قراره بدلالة التوزيعات الاحتمالية. أما اتخاذ القرار في ظروف عدم التأكد الكامل أكثر صعوبة، حيث يتم اتخاذها على أساس غموض كامل، حيث لا تتوافر معلومات كافية وصحيحة، وبالتالي تكون النتائج المتوقع الحصول عليها غير مؤكدة، وبالتالي يجب على الإدارة تحاشيها.

11- **القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة** : إن القرارات المبرمجة بالكامل يمكن غالبا هيكلتها، حيث توضح تفصيلا طريقة تناول ومعالجة المشاكل الروتينية والمتكررة والمعروفة، وهي مؤكدة تماما، أما القرارات غير المبرمجة فنجد أنها تتعامل مع مشاكل جديدة وغير معروفة ويستحيل حلها باستخدام الأساليب الروتينية، وبالتالي هذه القرارات غير مؤكدة على الإطلاق.

**المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار:**

هناك عدة عوامل تؤثر في اتخاذ القرار منها ما يلي: <sup>61</sup>

1- **أهداف المؤسسة**: إن أي قرار يتخذ يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة والتي تعتبر بدورها الموجه الأساسي لكل العمليات.

2- **الثقافة السائدة في المجتمع**: لا بد على المؤسسة أن تراعي الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار.

3- **الواقع ومكوناته من الحقائق والمعلومات المتاحة**: يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار الواقع والحقيقة وما ترجحه من وسيلة أو بديل على بديل.

4- **العوامل السلوكية**: يمكن تحديد الإطار السلوكي لمتخذ القرار في ثلاث جوانب هي:

أ- **الجانب الأول**: يتعلق بالبواعت النفسية لدى الفرد ومدى معقوليتها.

ب- **الجانب الثاني**: يتعلق بالبيئة النفسية للفرد.

ج- **الجانب الثالث**: يتعلق بدور التنظيم ذاته في خلق البيئة النفسية للفرد.

5- **القيم والمعتقدات**: للقيم والمعتقدات تأثير كبير في اتخاذ القرار ودون ذلك يتعارض مع حقائق وطبيعة النفس البشرية وتفاعلها مع الحياة.

6- **المؤثرات الشخصية**: لكل فرد شخصيته التي ترتبط بالأفكار والمعتقدات التي يحملها والتي تؤثر على القرار الذي سيتخذه، وبالتالي يكون القرار متطابقا مع تلك الأفكار والتوجيهات الشخصية للفرد.

7- **الميول والطموحات**: لطموحات الفرد وميوله دور مهم في اتخاذ القرار لذلك يتخذ الفرد القرار النابع من ميوله وطموحاته دون النظر إلى النتائج المادية أو الحسابات الموضوعية المترتبة على ذلك.

8- **العوامل النفسية**: تؤثر العوامل النفسية على اتخاذ القرار وصوابه، فإزالة التوتر النفسي والاضطراب والحيرة والتردد لها تأثير كبير في إنجاز العمل وتحقيق الأهداف والطموحات والأمال التي يسعى إليها الفرد.

وهناك بعض العوامل الأخرى والتي قد تؤثر على اتخاذ القرار وهي: <sup>62</sup>

- الخبرة والمعلومات والأساليب.

- الوقت.

- مدى المشاركة في اتخاذ القرار.

- عدم مقدرة المسير ومتخذ القرار على تحديد المشكلة الحقيقية والوهمية وعجزه عن الإلمام بجميع الحلول الممكنة للمشكلة، وعجزه عن معرفة النتائج المتوقعة، وعجزه عن عملية تقييم مثلى للبدائل.

61 - أحمد الخطيب وعادل سالم معايعه، مرجع سابق، ص ص 287- 288.

62 - شايب الذراع هني، مسار اتخاذ القرارات في المؤسسات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، جامعة الجزائر، 2000، 38-41.

#### المطلب الرابع : الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار:

##### الفرع الأول: مفاهيم مراقبة التسيير:

**المفهوم الأول :** "يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها مجموعة مستمرة للإعداد والتحضير واتخاذ القرارات، تقود المسؤولين إلى تحديد أهدافهم والتقييم باستمرار لمشاكل المؤسسة، ولوضع وتطبيق خياراتهم ومراقبة الإنجاز"<sup>63</sup>.

**المفهوم الثاني :** "مراقبة التسيير هي مجموعة من الوسائل الموضوعية من طرف المؤسسة من أجل مساعدة المسؤولين على التحكم في العملية التسييرية في المؤسسة وذلك من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، كما تعتبر مجموعة من التقنيات التي تسمح بضمان الاستعمال الأمثل لأدوات التسيير وكذلك تحقيق وإنجاز الأهداف التي تم تحديدها"<sup>64</sup>.

**المفهوم الثالث :** "يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها نظام للتحكم في مزاج العامل في إطار مهنته وخصوصا إذا كان يعمل في إطار (مؤسسة، قطاع عمومي، جمعية ذات طابع غير ربحي...)".<sup>65</sup>

تكاليف التقنية حسب النشاط هو العودة إلى مصادر إلهام المحاسب، فهو يشدد على الحاجة إلى محاكاة العملية الفعلية لتصنيع وبيع واعتماد أسلوب التقييم التي تكشف في وقت واحد أصل التكاليف والذي يسمح بمراقبة التكاليف على الطريق الصحيح.

وقد ظهر نظام مراقبة التسيير سنة 1939 حيث تعتبر وقاية لنمو المردودية.<sup>66</sup> ويعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات، والهدف من هذه المراقبة إيجاد الحلول المثلى.<sup>67</sup>

##### الفرع الثاني : الأدوات التقليدية المساعدة على اتخاذ القرار:

تتمثل الأدوات التقليدية المساعدة على اتخاذ القرار فيما يلي:

- 1- **محاسبة التكاليف التقليدية :** تعتبر محاسبة التكاليف إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة ولقد تم تعريفها سابقا.
- 2- **الموازنات التقديرية:** هي أحد الأركان الرئيسية للمحاسبة الإدارية، وتستخدم في تخطيط أهداف المؤسسة والرقابة على أعمالها، كما أنها أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وأنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية، الموازنة هي خطة مالية قصيرة المدى تتضمن توزيعا للموارد مرتبنا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، ويجب أن تكون الموازنة مرفوقة بخطة عمل نوعي، ويتضمن تواريخ إنجاز النشاطات.
- 3- **لوحة القيادة :** هي وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول وفرق عمله من أجل اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، وهي تتكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح باستغلالها، هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجيات المؤسسة.

<sup>63</sup> -Jacques DEGUERNY & Jean Claude GUIRIEC, Contrôle de gestion et choix stratégique, Delmas, Paris.6e édition, 2012, P10.

<sup>64</sup> -Isabelle de KERVILER & Loic de KERVILER, Le contrôle de gestion a la porte de tous, Economica, 2e édition, Paris, 2014, p p10-11.

<sup>65</sup> -Alain BURLAUD & Claude SIMON, Le contrôle de gestion, édition la Découvert, Paris, 2014, P 8.

<sup>66</sup> -A. KHEMAKHEM et J. LARDOIN, Introduction au contrôle de gestion, Bordas, Paris, France, 2015, P 09.

<sup>67</sup> -Françoise GIRAUD et autre, contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, France, 2012, P20

4- **التحليل المالي** : هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على المعلومات، تستخدم في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر، وتوقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل.

"يعرف التحليل المالي بأنه عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على المعلومات، تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في الماضي والحاضر، وكذلك في تشخيص أي مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية)، وتوقع ما سيكون في المستقبل".  
وتكمن أهمية التحليل المالي فيما يلي:

أ - بيان وضع المؤسسة المالي بصورة حقيقية.  
ب - تحديد قدرة المؤسسة على الإقتراض وخدمة ديونها من الفوائد.  
ج - الحكم على كفاءة الإدارة.

د - تقييم جدوى الإستثمار في المؤسسة.  
هـ - معرفة وضع الشريحة في القطاع الذي تنتمي إليه.

#### الفرع الثاني : الأدوات الحديثة المساعدة على اتخاذ القرار:

تعددت في السنوات الأخيرة المداخل الكمية والرياضية لتطوير المهارة الإدارية في اتخاذ القرارات، ولعل من أهم الأدوات الكمية التي وفرتها المدرسة الرياضية للفكر الإداري، بحوث العمليات، البرمجة الخطية، مباريات الأعمال، المحاكاة، شجرة القرار، محاسبة التكاليف الحديثة، وسوف نوضحها كما يلي:

1- **بحوث العمليات** : هي عبارة عن دراسة المشكلات العملية لتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وللأهداف المحددة، وقد استعملت بحوث العمليات في عدة مجالات مثل، الإنتاج، التسويق، التوزيع، الرقابة المالية، معتمدة على مهارات الاقتصاديين والرياضيين والإحصائيين والمحاسبين والمهندسين.  
وبالدرجة الأولى فإن بحوث العمليات تجد مجالها التطبيقي الخصب في حل المشكلات الإدارية الأكثر تعقيداً، كما تسمح باستعمال مقادير هائلة من البيانات، وبالتعبير عن العلاقات المتشابهة التي تربط بين عدد هائل من المتغيرات القابلة للقياس الكمي وذلك في شكل نماذج رياضية.

2- **البرمجة الخطية** : هي تقنية رياضية لاستغلال الموارد المحدودة والوفاء بالهدف المنشود مثل خفض التكلفة إلى الحد الأدنى أو تحقيق أقصى الأرباح، حيث يعبر عن حدود الموارد بمثابة قيود، وتتناول هذه الطريقة التقييم الكمي للبدائل لاختيار أفضلها، كما تساعد على اكتشاف التحسينات الممكنة في استخدام الموارد واقتراح التعديلات اللازمة للحصول على أفضل النتائج، وذلك في ضوء الإمكانيات المتاحة.

3- **تقليد المواقف (المحاكاة)** : وهي تقنية للتعامل مع المسائل المعقدة لتخصيص الموارد التي لا يمكن حلها بدقة بالتحليل الرياضي، تشمل هذه التقنية على إنشاء تاريخ حياة نموذجي لنظام يمثل المسألة الفعلية وقواعدها التشغيلية، يتيح التنفيذ المتكرر لتقليد المواقف، مع تغيير قواعد التشغيل في كل مرة، والاختبار الهادف إلى اكتشاف طرق تحسين أداء النظام، تستخدم مثل تقنيات المحاكاة عادة في فحص مسائل المخزون والانتظار في الطابور، وأيضاً يشبه هذا الأسلوب الجهود التجريبية التي تبذل في تقليد الظروف الفضائية لمعرفة أثرها على رواد الفضاء قبل قيامهم برحلات الاستكشاف.

4- **نظرية المباريات** : هي تقنية تستخدم الاستنتاجات المنطقية لدراسة عواقب الاستراتيجيات المتنوعة التي يمكن أن يعتمدها اللاعبون المتنافسون، ويمكن استخدام نظرية المباريات لتمثيل المشكلات التي تواجه المؤسسة عند قيام عدد صغير من المنافسين الذين يعتمد بعضهم على بعض بصياغة استراتيجية تسويقية، يحتاج أحد المحكرين الأقلية لتقويم ردود فعل منافسيه اتجاه سياساته التسويقية لضمان تقدير " مكسب أي استراتيجية تسويقية معينة".<sup>68</sup>

5- **شجرة القرارات**: تعد شجرة القرارات من إحدى الوسائل الحديثة في اتخاذ القرارات الإدارية، ويستخدم هذا الأسلوب للمفاضلة بين البدائل المتاحة في ضوء تقييم نتائجها المتوقعة، بعد حساب احتمالات كل حدث متوقع، وبناء 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 بما يحتويه من تفرعات وتشعبات، يعد بمثابة المرشد أو دليل عمل لمتخذ القرار بهدف الوصول إلى حالة الطبيعة المستهدفة أو الفرصة الاستثمارية التي تحقق أفضل النتائج المطلوبة بأقل المخاطر، ويتم رسم شجرة القرارات وفقاً لقواعد وخطوات واضحة ومحددة بالاعتماد على البيانات والمعلومات المتوفرة عن المشكلة المدروسة، وفيما يلي أهم خطوات رسم شجرة القرارات: <sup>69</sup>

أ - تحديد نقاط القرار وعدد البدائل المتاحة للدراسة.

ب - تحديد نقاط الاحتمال وعدد حالات الطبيعة المستهدفة.

ج - تثبيت الإيرادات المتوفرة لكل حالة من حالات الطبيعة مع احتمالات تحققها على فروع الشجرة.

د - احتساب القيمة المالية المتوقعة وفقاً للأسلوب التراجعي الذي يبدأ بالقرار المرتبط بالأهداف، من نهاية فروع الشجرة إلى بدايتها من أجل اختيار المشروع الذي يحقق أكبر عائد نقدي.

6- **محاسبة التكاليف الحديثة**: مع التطور الحاصل في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج وتوسع نشاط المؤسسات، أدى إلى عجز الطرق التقليدية لحساب التكاليف عن مسايرة هذا التطور.

ولقد ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق التقليدية، والذي ظهر خلال الثمانينات من

خلال دراسة البحث المسمى بنظام إدارة تسيير التكلفة سنة 1986، الذي قام به المجتمع الدولي وكان من أبرز الباحثين الأمريكيين بورتر، ميلر كوبر، كابلن، (CAM-I)\* للمؤسسات والمستشارين والفرنسيين لورينو، ميدلر ميفيليك .

<sup>69</sup> - حسن ياسين طعمة، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2016، ص ص23-274.

### خلاصة الفصل:

إن نجاح المؤسسات الاقتصادية مرتبط بمدى استعمال أفضل لمختلف الموارد الاقتصادية واستغلالها أحسن استغلال، بحيث يلعب التنظيم فيها دوراً أساسياً في نقل القرارات إلى جميع أجزاء المؤسسة عن طريق السلطة والاتصال، كما يساعد على تحديد العلاقات بين الأفراد العاملين في المؤسسة وتطوير وتأهيل قدراتهم، كما لا ننسى أن للإستراتيجية دوراً هاماً في المؤسسة، وذلك من خلال تحديد الأهداف الإستراتيجية الطويلة المدى، والتي يمكن على أساسها اتخاذ القرارات الإستراتيجية وهي تلك القرارات التي تخص علاقة المؤسسة مع محيطها، فهذا النوع إذا يتأثر بمحيط المؤسسة الخارجي وعلاقاتها المتبادلة، فالقرارات الإستراتيجية تعني بتحديد برنامج العمل المستقبلي للمؤسسة، إعداد السياسات المستقبلية لقرارات تحديد مجال النشاط الإنتاجي أو الخدمي الذي ستمارسه المؤسسة أو اختيار الأسواق والمنتجات من أجل ضمان تكيف المؤسسة مع المحيط، وهذا النوع من القرارات يؤخذ عند قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الإدارة العليا في المؤسسات، وهذه القرارات تساعد على نجاح المؤسسة والمحافظة على بقائها وتوسعها وزيادة أرباحها.

كما نرى أن محاسبة التكاليف عنصر أساسي في المؤسسة، يتم الاعتماد عليها من طرف مصلحة مراقبة التسيير، بحيث تعتبر من أهم التقنيات في هذه المصلحة والتي من خلالها يتم معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف المتغيرة والثابتة والشبه متغيرة من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على أساس طريقة من الطرق المستعملة، ومحاولة تخفيض تكاليف الوحدة بغية تعظيم هامش الربح، ولتحقيق هذا الهدف يجب على المؤسسة أن تسيّر نحو تطبيق نظام محاسبة تكاليف حديث مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

إن يمكن للمؤسسة الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف لأنه يعتبر أداة من الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات المثلى، كما يجب أن يقف مراقب التسيير على أهم النتائج المتوصل إليها ومحاولة تطويرها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.