

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



اطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه علوم التسيير

تخصص محاسبة و مالية

بعنوان:

المحاسبة الادارية ودورها في دعم اتخاذ القرار - دراسة حالة

إشراف الاستاذ الدكتور :

محمد عجيلة

إعداد الطالب :

يوسف حجاج

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 10 جانفي 2024 امام اللجنة المتكونة من الأساتذة:

المهمة	الجامعة	الرتبة العلمية	اسم ولقب الاستاذ
رئيسا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	أ.د/لعمور رميلة
مشرفا ومقررا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ عجيلة محمد
مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ قطيب عبد القادر
مناقشا	جامعة الاغواط	أستاذ التعليم العالي	أ.د/تاوتي عبد العليم
مناقشا	جامعة الاغواط	أستاذ التعليم العالي	أ.د/سعيداني محمد السعيد
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ الهلة محمد

السنة الجامعي — 2023-2022

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



اطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه علوم التسيير

تخصص محاسبة و مالية

بعنوان:

المحاسبة الادارية ودورها في دعم اتخاذ القرار - دراسة حالة

إشراف الاستاذ الدكتور :

محمد عجيلة

إعداد الطالب :

يوسف حجاج

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 10 جانفي 2024 امام اللجنة المتكونة من الأساتذة:

المهمة	الجامعة	الرتبة العلمية	اسم ولقب الاستاذ
رئيسا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	أ.د/لعمور رميلة
مشرفا ومقررا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ عجيلة محمد
مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ قطيب عبد القادر
مناقشا	جامعة الاغواط	أستاذ التعليم العالي	أ.د/تاوتي عبد العليم
مناقشا	جامعة الاغواط	أستاذ التعليم العالي	أ.د/سعيداني محمد السعيد
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ الهلة محمد

السنة الجامعية — 2023-2022

قال الله تعالى:

﴿ وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيَامَةِ فَلَا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا ۖ

وَإِنْ كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِّنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا قَلْبًا وَكَفَىٰ بِنَا حَاسِبِينَ ۖ ﴾

[[الأنبياء](#): 47]

الإهداء

إلى أبيي العزيز و أمي الحنون ، رب احفظهما و ارحمهما كما رباني صغيرا.

إلى من ساندني وأزرنني في مشواري ، إلى زوجتي الغالية.

إلى فلذات كبدي وليد ، سلسيل ، رباح ، سمية ، ومريم الأبناء.

وإلى جميع أفراد الأسرة الكريمة ، وإلى كافة الأصدقاء والأحبة.

إلى السادة الكرام الزملاء في الحياة العملية في قطاع المحروقات

إليهم جميعا أهدي هذا الجهد راجيا من الله لهم موفور الصحة والعافية وان يبارك فيهم.

شكر وتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه
والصلاة والسلام على سيدنا ونبينا وحبیبنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما.

انطلاقا من العرفان بالجميل اذ يقول النبي صلى الله عليه وسلم في ذلك (من لا
يشكر الناس لا يشكر الله) رواه أبو داود، فإنه ليسرني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل
من جامعتي جامعة خرداية ممثلة برئيسها الأستاذ الدكتور الياس بن الساسي، وكلية
العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ممثلة بعميدها الأستاذ الدكتور بوحض روائي، لكل ما
قدموه لي من مساعدة ومساندة مكنتني من المضي في مشواري العلمي.

كما أتقدم كذلك بالشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل، الأستاذ الدكتور
محمد مجيلة (المشرف الرئيسي) لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، والذي ما توانى
يوما عن مد يد المساعدة لي وفي جميع المجالات، والذي لم يأل جهدا ولم يبخل علي
بأي معلومة، فله مني كل التقدير والاحترام وجزاه الله خيرا.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما
تكبدوه من عناء في قراءة الأطروحة وإغنائها بمقترحاتهم القيمة.

ولم ولن أنسى أن أتقدم بفائق الشكر والاحترام والتقدير إلى الأستاذين، الأستاذ
الدكتور عبد العليم التاوتي و البروفيسور مصطفى عوادى اللذين سانداني وشجعاني،
جزاهم الله عنى كل الخير.

كما يسرني في النهاية أن أتقدم بجزيل الشكر لكل من مد لي يد العون في
مشواري العلمي و أدام الله عز وجل على الجميع موفور الصحة والعافية.

ملخص

يهدف هذا البحث الى التعرف على المحاسبة الادارية باعتبارها فرع محاسبي يتضمن مجموعة من الأدوات والأساليب لتجميع وتحليل البيانات وإعداد تقارير معلومات ملائمة للمستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة، لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرار.

وتختلف المحاسبة الادارية كفرع محاسبي جديد عن الفروع المحاسبية الأخرى من حيث مدخلاتها وأدواتها ومعالجاتها ومخرجاتها. كما انها ظهرت لتلبية احتياجات جديدة من المعلومات لإدارة المنظمة لم تستطع المحاسبة المالية أو محاسبة اخرى توفيرها وخاصة في مجال اتخاذ القرارات.

كلمات دالة: محاسبة ، ادارة ، اساليب المحاسبة الادارية ، اتخاذ القرار ، نظام المعلومات المحاسبية.

Abstract

This research aims to identify management accounting as an accounting branch that includes a set of tools and methods for collecting and analyzing data and preparing appropriate information reports for the various administrative levels of the organization, for use in planning, control, performance evaluation, and decision-making.

Managerial accounting, as a new accounting branch, differs from other accounting branches in terms of its inputs, tools, processors, and outputs. It also appeared to meet new information needs for organization management that financial accounting or other accounting could not provide, especially in the field of decision-making.

Key words: Accounting, management, managerial accounting methods, decision making, accounting information system.

قائمة المحتويات

I.....	الاهداء
II.....	شكر وتقدير
III.....	ملخص
V.....	قائمة المحتويات
VI.....	قائمة الجداول
VII.....	قائمة الأشكال
109.....	الملاحق
أ-ذ.....	مقدمة
2.....	الفصل الأول: الإطار العلمي للمحاسبة الادارية.....
2.....	مقدمة الفصل
2.....	المبحث الأول: تعريف للمحاسبة الإدارية ومجالات نشاطها
2.....	المطلب الاول تعريف المحاسبة الادارية:.....
11.....	المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات
23.....	المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم المحاسبية الأخرى
26.....	المبحث الثاني: أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية
26.....	المطلب الاول: أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية
29.....	المطلب الثاني: الادوات والأساليب الحديثة لتدعيم نظم المحاسبة الادارية
35.....	المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة
36.....	المطلب الرابع: مدى استخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية
38.....	خلاصة الفصل
39.....	الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال
40.....	مقدمة الفصل
41.....	المبحث الاول: مفهوم اتخاذ القرار وأهميته
41.....	المطلب الاول: مفهوم عملية اتخاذ القرار
44.....	المطلب الثاني: اهمية القرارات الادارية يمكن تحديد اهمية القرارات من خلال التمييز بين ناحيتين:
44.....	المطلب الثالث: خطوات أو مراحل اتخاذ القرار:
47.....	المطلب الرابع: أنواع القرارات
51.....	المبحث الثاني: اهمية المعلومات ودورها في دعم اتخاذ القرار
51.....	المطلب الاول: أنواع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات
52.....	المطلب الثاني: مصادر الحصول على المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار
54.....	المطلب الثالث: مدى ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار:
54.....	المطلب الرابع: السمات الخاصة بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرار:
55.....	المطلب الخامس: مفاهيم التكاليف لأغراض اتخاذ القرار:

60	المبحث الثالث: استخدامات التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل
60	المطلب الأول: قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة
63	المطلب الثاني: قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي
65	المطلب الثالث: قرار الاستبعاد وقرار الاضافة لأحد خطوط الإنتاج (أحد المنتجات)
68	المطلب الرابع: قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استكمال التشغيل الإضافي عليها
71	المطلب الخامس: قرار الاغلاق المؤقت
71	المطلب السادس: قرار استخدام الموارد النادرة
71	المبحث الرابع: دور معلومات المحاسبة الادارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية
74	خلاصة الفصل
75	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية
76	المبحث الأول: تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان
76	المطلب الأول مجتمع وعينة البحث
77	المطلب الثاني: اختبار أداة الدراسة (الاستبيان)
80	المطلب الثالث: تفرغ الخصائص الشخصية والوظيفية
85	المطلب الرابع: تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان
91	المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
92	المطلب الأول: علاقة عوامل أساليب المحاسبة الادارية بعملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية
91	خلاصة الفصل
97	خاتمة
102	قائمة المراجع

قائمة الجداول

- جدول رقم 1-1 الفرق بين الفعال والكفاء 10
- جدول رقم 1-2 أوجه الاختلاف بين البيانات والمعلومات 13
- جدول رقم 1-3 مقارنة بين المحاسبتين المالية والإدارية 25
- جدول رقم 1-4 مقارنة بين المحاسبتين التكاليف والإدارية 26
- جدول رقم 1-5 مقارنة بين المحاسبة الإدارية والإدارة 26
- جدول رقم 1-6 تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية 34
- جدول رقم 1-2 الفرق بين صنع القرار واتخاذ القرار 43
- الجدول رقم (3-1): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور 78
- الجدول رقم (3-2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور 79
- الجدول رقم (3-3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور 79
- الجدول رقم (3-4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور 80
- الجدول رقم (3-5): معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات وصدق محاور أداة الدراسة 81
- الجدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب العمر 81
- الجدول رقم (3-7): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي 83
- الجدول رقم (3-8): توزيع أفراد العينة حسب تخصصاتهم 84
- الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب وظائفهم 85
- الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة 86
- الجدول رقم (3-11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول: مدى استخدام اساليب المحاسبة الإدارية 88
- جدول (3-12) ترتيب عبارات المحور الأول حسب المتوسط الحسابي للإجابات 89
- الجدول رقم (3-13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني: مزايا استخدام اساليب المحاسبة الإدارية 90
- جدول (3-14) ترتيب عبارات المحور الثاني حسب المتوسط الحسابي للإجابات 91
- الجدول رقم (3-15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث: معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الإدارية 92
- جدول (3-16) ترتيب عبارات المحور الثالث حسب المتوسط الحسابي للإجابات 93
- الجدول رقم (3-17): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الرابع: عوامل أخرى يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات 94
- جدول (3-18) ترتيب عبارات المحور الرابع حسب المتوسط الحسابي للإجابات 95
- الجدول رقم (3-19): معامل الارتباط بيرسون لأثر عوامل المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة 97
- الجدول رقم (3-20): تحليل التباين لأثر عوامل المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة 97

قائمة الأشكال

- 82..... الشكل رقم (3-1): توزيع نسب الأعمار في العينة
- 83..... الشكل رقم (3-2): توزيع نسب المستوى التعليمي في العينة
- 84..... الشكل رقم (3-3): نسب تخصصات أفراد العينة
- 85..... الشكل رقم (3-4): توزيع نسب وظائف أفراد العينة
- 86..... الشكل رقم (3-5): توزيع نسب أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

قائمة الملاحق

ملحق رقم (01) قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

ملحق رقم (02) أداة الدراسة (الاستبانة)

مقدمة

1- توطئة:

مع تطور المنظمات وتعدد أدوات الاستثمار فيها ازدادت حاجة المستخدمين للمعلومة، وقد قامت أنظمة المعلومات بتوفير المعلومات الملائمة والتي من شأنها تسهيل مهمة هؤلاء المستخدمين. ونتيجة لزيادة حدة المنافسة وانفتاح العالم على بعضه، صار من الضروري وجود نظام للمعلومات موجه أساسا لخدمة أغراض الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

إن المعلومات التي تنتجها الأنظمة تعد مورد أساسي من موارد المنظمات بمختلف أشكالها، فهي العمود الفقري للقرارات المالية سواء كانت قرارات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية، حيث أن هذه القرارات تساهم في رفع أداء المنظمة وتحقق ميزة تنافسية تنعكس إيجابيا على القيمة السوقية للمنظمة ومن ثم تعظيم ثروة المساهمين، واستمرارها في القطاع الذي تعمل فيه.

لقد اتسع استخدام أنظمة المعلومات بصورة كبيرة في الكثير من القطاعات الاقتصادية، حيث ساهمت في إنجاز مختلف العمليات وقللت من التكلفة والوقت وحسنت من جودة السلع والخدمات المقدمة للزبائن.

إن بناء أو إعادة بناء أنظمة المعلومات عملية مكلفة حيث تتطلب الكثير من الوقت والجهد والمال في كل مرحلة من مراحل تكوينها سواء مرحلة التخطيط أو التحليل أو التصميم أو التنفيذ والمتابعة وبالتالي يفترض أن تنعكس هذه التكلفة على أداء المنظمة وتساهم في زيادة عوائدها على المدى الطويل، وذلك من خلال إدارتها بكفاءة وتوظيفها بشكل مناسب، وهذا يعتمد على معرفة كافية بكيفية استخدام الأنظمة بشكل أفضل لدعم احتياجات متخذي القرارات وواضعي الاستراتيجيات في المنظمات.

إن أنظمة المعلومات تساهم في تحقيق الكثير من المنافع، وهذه الأخيرة تتطلب تكاليف لذا فإن هذه الدراسة تلقي الضوء على مدى وجود علاقة بين المحاسبة الإدارية واتخاذ القرار.

2- مشكلة البحث :

إن وجود أنظمة معلومات في المنظمات يصاحبه إنفاق رأسمالي وإنفاق تشغيلي يتعلق بهذا الاستثمار، وبالتالي لابد من عملية الموازنة بين هذه الاستثمارات والعوائد المتوقعة منها، حتى تكون هنالك جدوى من هذه الاستثمارات. لذا فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول العلاقة بين المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات في المنظمة، ومن هنا يجدر بنا طرح السؤال الجوهرى التالي:

- ما هو دور المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات بمنظمات الاعمال؟

وتقودنا هذه الاشكالية الى طرح الاسئلة الفرعية التالية:

1. ما أثر تطبيق المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات بمنظمات الاعمال محل الدراسة؟
2. ما أثر مزايا المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات بمنظمات الاعمال محل الدراسة؟
3. ما أثر معوقات استخدام المحاسبة الإدارية على اتخاذ القرارات بمنظمات الاعمال محل

الدراسة؟

3- فرضيات البحث:

تختبر الدراسة صحة الفرضية التالية:

"يعتبر استخدام اساليب المحاسبة الادارية داعما لعملية اتخاذ القرارات الرشيدة "

ويمكن اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية من الفرضية الرئيسية:

- 1- " تساهم المحاسبة الادارية في دعم اتخاذ القرارات بمنظمات الاعمال محل الدراسة "
- 2- " تساعد مزايا المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات بمنظمات الاعمال محل الدراسة "
- 3- " تعمل معوقات استخدام المحاسبة الإدارية على الحد من اتخاذ القرارات بمنظمات الاعمال

محل الدراسة "

4- مبررات اختيار الموضوع:

وقد شد اهتمامنا هذا الموضوع دون غيره من المواضيع اعتبارات عديدة نذكر منها:

- التطورات التكنولوجية الجبارة التي حدثت في السنوات الأخيرة قد اضطرت مختلف المنظمات إلى إعادة النظر في استراتيجياتها وخططها وفرضت عليها الكثير من التحديات التي يجب التعامل معها حتى تتمكن من البقاء والقدرة على المنافسة؛
- أهمية المحاسبة الادارية كأداة مناسبة لاتخاذ القرار؛
- التأكيد على أهمية الربط بين الجامعات وبين مختلف منظمات الاعمال ربطا عمليا بهدف تعزيز مفاهيم المحاسبة الادارية وأسس التعامل معها.

5- هدف البحث وأهميته:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى وجود علاقة بين المحاسبة الادارية و اتخاذ القرار ، وبصورة أكثر تحديدا كيف تتخذ القرارات باستخدام اساليب المحاسبة الادارية.

ويمكن تحديد الأهداف في النقاط التالية:

1. عرض الأطر النظرية والفكرية ذات الصلة بالمحاسبة الادارية ومناقشتها؛
2. عرض الأطر النظرية والفكرية ذات الصلة باتخاذ القرار ومناقشتها؛
3. إيجاد علاقة بين المحاسبة الإدارية وعواملها ومعوقاتها واتخاذ القرار؛
4. توضيح دور المحاسبة الادارية كخيار استراتيجي للمنظمة خاصة في تنمية مزاياها التنافسية؛
5. إبراز مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية ؛
6. تحليل مدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية في المنظمات المبحوثة وتشخيصها؛
7. الكشف عن المعوقات التي تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية؛

8. تقديم الاستنتاجات والتوصيات التي يمكن أن تساهم في تحسين قدرة المنظمات قيد البحث لتوظيف المحاسبة الادارية وبيان دورها في دعم و تحقيق اتخاذ القرار.

وتتبع أهمية الدراسة من خلال استخدام المحاسبة الادارية، مما يعني بالضرورة تكييف نشاطات المنظمة لتقليل النشاطات التي لا تحقق قيمة مضافة، وبالنتيجة تخفيض تكاليف العمل، وتكاليف التسهيلات والمعدات والتكنولوجيا، وتكاليف المواد والتلف مما يسهم في تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، لذا فان دور المحاسبة الادارية في دعم و تحقيق اتخاذ القرار يعتبر أمر ذا أهمية بالغة يستحق البحث والدراسة.

6- منهجية البحث وأدوات الدراسة:

ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي، باعتباره المنهج المناسب لهذا النوع من الدراسات، مصحوبا بمنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

أما الأدوات المستعملة في البحث فتتمثل في الاستبانة.

7- الادوات المستخدمة:

أما عن ادوات البحث ومصادر البيانات فسوف يتم الاعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي، من خلال تناول المراجع باللغة العربية والاجنبية، من كتب ورسائل ماجستير وأطروحات دكتوراه، مقالات ودراسات للعديد من الباحثين في المجالات أو الجرائد او المؤتمرات والملتقيات، أو من خلال شبكة الانترنت وغيرها.

أما في الجانب التطبيقي ولشرح دور الحاسبة الادارية في دعم اتخاذ القرار تم طرح استبيان على مجموعة من الأشخاص ذوو الخبرة ولهم صلة بالميدان ثم تحليله باستخدام الاساليب الاحصائية وبرامج الاعلام الآلي.

8- حدود الدراسة:

تمت الدراسة خلال عام 2022 و قد ارتكزت الدراسة الميدانية على استجواب 60 فردا من المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حول مدى استخدام المحاسبة الادارية والمزايا التي تتمتع بها، وأيضا المعوقات التي تحد من إمكانية استخدامها.

9- الدراسات السابقة

يزخر الادب المحاسبي بالعديد من الدراسات التي اهتمت بالبحث والتحليل للدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال. من هذه الدراسات:

1. دراسة (المعايط ، 2002) بعنوان: " دور البيانات المالية و المعلومات المحاسبية في

التخطيط واتخاذ القرارات "

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في استيعاب دور البيانات و المعلومات المحاسبية من قبل ادارة الجامعات الحكومية لم يكن بالسرعة المطلوبة في الاستفادة منها في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات مما ادى الى تفاقم الازمة المالية و الادارية .

وقد هدفت الدراسة الى ابراز دور البيانات المالية والمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة ادارات الجامعات الحكومية في تحسين استخدام الموارد المالية المحدودة لديها مما يمكنها من احكام الرقابة المالية على تلك الموارد وحسن التصرف بها . وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاحصائي و التحليل الوصفي وتوصلت الى نتائج منها: استخدام البيانات المالية والمعلومات المحاسبية من قبل ادارات الجامعات الحكومية الاردنية وبدرجة عالية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات باستثناء بعض العقبات التي تعيق استخدام البيانات المالية والمعلومات المحاسبية بشكل امثل . ويبين التحليل الاحصائي ان هناك اثر ذو دلالة احصائية لمتغير الجامعة في درجة استخدام دور البيانات المالية والمعلومات

المحاسبية في مجال المشاكل المالية بينما لم يظهر التحليل الاحصائي ان هنالك اثر ذو دلالة احصائية لمتغيرات اخرى .

وقد اوصت الدراسة بالحاجة الى تطبيق انظمة محاسبية ملائمة وفعالة في الجامعات الحكومية والحاجة الى تدريب الافراد و العاملين في الوظائف الادارية في الجامعات الحكومية خاصة فيما يتعلق بالتخطيط واتخاذ القرارات باستخدام البيانات و المعلومات المحاسبية ويرى الباحث ان هذه الدراسة ركزت على استخدام المعلومات المحاسبية في الجامعات في رفع كفاءة ادارتها في اتخاذ القرارات .

2. دراسة (لوندي، 2003) بعنوان: "دور المعلومات المحاسبية في تحقيق مزايا التنافسية"

حيث افصحت هذه الدراسة عن الفجوة بين الفكر المحاسبي الحالي والتطورات الادارية الاستراتيجية والى تقييم دور المعلومات المحاسبية في تحقيق مزايا التنافسية الامر الذي يتطلب نوعية خاصة من المعلومات التي تساعد الادارة على وضع الاستراتيجيات المناسبة لجميع الانشطة التي تمارسها.

3. دراسة (عمران ، 2005) بعنوان: " اطار المحاسبة الادارية لأغراض الادارة الاستراتيجية " .

استهدفت الدراسة وضع اطار للمحاسبة الادارية لتلبية احتياجات الادارة الاستراتيجية للمعلومات . وقد تناولت هذه الدراسة الجوانب الاساسية للإدارة ، وتم تحليل احتياجات الادارة الاستراتيجية للمعلومات وتقييم وظيفة المحاسبة الادارية التقليدية في ضوء هذه الاحتياجات. كما ناقشت مجالات تطوير المحاسبة الادارية الاستراتيجية . ثم وضع اطار المحاسبة الادارية لخدمة الادارة الاستراتيجية ، مع وضع تصور لعدة مقومات ضرورية لدعم دور هذا الاطار في خدمة الادارة الاستراتيجية ، ثم نوقشت النتائج.

4. دراسة (عمرو، 2006) بعنوان: استخدام نظم المحاسبة الادارية في ظل فلسفة الجودة"

تناولت هذه الدراسة بيان اثر فلسفة ادارة الجودة ودرجة الاعتمادية بين الاقسام على استخدام نظم المحاسبة الادارية ، وقد استخدم الباحث منهج تحليل البيانات الاحصائية ثم توصل الى مجموعة من النتائج والتمثلة في تفهم العلاقة بين استخدام نظم المحاسبة الادارية وبين التغيرات الفنية و الادارية والتي تجربها الشركات الصناعية لمواجهة ظروف المنافسة الحالية. اضافة الى وجود علاقة بين تطبيق فلسفة ادارة الجودة و بين ارتفاع درجة الاعتمادية بين الاقسام ووجود علاقة بين تطبيق فلسفة ادارة الجودة وبين استخدام النظم المتكاملة للمحاسبة. وتوجد علاقة بين ارتفاع درجة الاعتمادية و بين الاقسام و استخدام نظم المحاسبة الادارية .

وبناء على طبيعة المشكلة التي تناولتها الدراسة و اهدافها يجب التأكيد على ان ادارة الجودة الشاملة ليست نشاطا ساكنا بل نشاط مرن متغير ومن المؤكد استخدام نظم المحاسبة الادارية التي تدعم وتتلاءم مع استراتيجية المنظمة وان استخدام نظم المحاسبة الادارية لا يعتمد فقط على الخصائص الفنية للمنظمة ولكن يعتمد ايضا على الطريقة التي يتبعها المستخدمين في التعامل مع المعلومات المقدمة لهم بواسطة تلك النظم.

5. دراسة (ياسين، 2010) بعنوان: الطرق الحديثة لاحتساب التكاليف واتخاذ القرار في

المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع gpi بالبيدة - الجزائر -"

هدفت هذه الدراسة الى بيان اثر تبني الانظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وعلى راسها نظام التكاليف على اساس الانشطة ، ومدى تاثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية لتطبيقها على رفع وزيادة ربحيتها وتحسين قراراتها.

ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة: ان المؤسسات الاقتصادية على اختلاف انشطتها تعتمد على نظم التكاليف التقليدية مثل طريقة التكاليف الكلية او طريقة التكاليف المتغيرة او طريقة التكلفة المعيارية

. وان المؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ، وان التكاليف غير المباشرة هي المحور الاساسي في محاسبة التكاليف نظرا الى صعوبة تتبعها الى المنتجات ، وان نظم التكاليف الحديثة توفر معلومات دقيقة و اكثر مصداقية ، الامر الذي يساعد الادارة العليا في اتخاذ القرارات الادارية.

وأوصت الدراسة بوجود تبني المؤسسات لنظام التكاليف على اساس الانشطة ، وضرورة مشاركة جميع المستويات الادارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ، وضرورة انشاء قسم خاص بنظام التكاليف و للمراقبة عن طريق وضع قوانين ملزمة لتطبيق نظم تكاليف حديثة.

6. دراسة (Nicholas, 2011)، بعنوان: "The Role of Management Accounting in

Creating and Sustaining Competitive Advantage: A case study of Equity Kenya Bank

"

"دور المحاسبة الإدارية في إيجاد ودعم الميزة التنافسية: دراسة حالة مصرف الأسهم الكيني"

تناولت هذه الدراسة دور المحاسبة الادارية في القطاع المصرفي في كينيا حيث ناقش الباحث

مشكلة عدم تطبيق تقنيات المحاسبة الادارية في هذا القطاع على الرغم من وجود ضرورة ملحة

لتطبيقها خاصة في مجال تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمصرف والمتعلقة بالميزة التنافسية.

وقد خلص البحث الى ضرورة توفير قاعدة بيانات لتطبيق تقنيات المحاسبة الادارية بشكل يساعد

على دعم الميزة التنافسية للمصرف.

7. دراسة (نوبلي، 2015) بعنوان: " باستخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء

المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسه المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-"

ابرزت هذه الدراسة ماهية ادوات المحاسبة الادارية و استخدامها في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، من خلال تطرقها لأدوات المحاسبة الادارية التقليدية منها او الحديثة، وإظهار الاهمية التي يكتسبها قياس و تقييم الاداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية وتصحيح الاختلالات الموجودة ، بالإضافة الى عرض اهم المؤشرات المعتمدة في عملية تحسين الاداء المالية و علاقتها بأدوات المحاسبة الادارية، الى جانب عرض واقع تطبيق ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي لمؤسسه المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، من خلال محاولة تطبيق بعض ادوات المحاسبة الادارية وتفعيل دورها في تحسين الاداء المالي لهذه المؤسسة.

توصلت هذه الدراسة الى ان ادوات المحاسبة الادارية تقوم بالتأثير الايجابي على مختلف مؤشرات تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ، فبعضها يساهم في عملية القياس و التقييم مثل بطاقة الاداء المتوازن والتحليل المالي، بينما يساهم البعض الاخر في التحسين المباشر لمؤشرات تحسين الاداء المالي مثل تحديد التكاليف على اساس الانشطة والتكلفة المستهدفة.

وما يميز هذه الدراسة عن سبقتها هو سعي الدراسة الى ربط المحاسبة الادارية باتخاذ القرارات كما انها مست الفئة المستهدفة فقط .

10- هيكل البحث:

لتحقيق الهدف من الدراسة قسم البحث " دور الحاسبة الادارية في دعم اتخاذ القرار للمؤسسة الاقتصادية " إلى فصول، يتكون كل منها من عدة مباحث تتضمن عدة مطالب وتدرج تحت المطلب نقاط ومساءل، تناولنا في الفصل الأول " مدخل للمحاسبة الادارية." لتتعرف من خلاله على

الإطار النظري للمحاسبة الإدارية بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبية بصورة خاصة مع بيان أهميته وأثره على منظمات الأعمال .

أما الفصل الثاني والذي حمل عنوان " اتخاذ القرار ودور المحاسبة الإدارية في هذا المجال".

وفي الفصل الثالث " الدراسة التطبيقية لدور المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرار للمؤسسة

الاقتصادية " من خلال اسقاط الدراسة النظرية فيه.

وفي الأخير خاتمة تتضمن ملخصا عاما لموضوع البحث وأهم النتائج المتوصل إليها إلى جانب

توصيات واقتراحات.

الفصل الأول:
الإطار العلمي
للمحاسبة الإدارية

تمهيد :

تُعد المحاسبة الإدارية أحد فروع المحاسبة التي تُستخدم لتحديد المعلومات المالية و غير المالية و القيام على قياسها وتحليلها وتفسيرها، ومن ثم يتم العمل على إيصالها للمُديرين من أجل التحقق من أهداف المنظمة، فالهدف من المحاسبة الإدارية هو تحسين جودة المعلومات المتعلقة بالأعمال والتي تُقدم للإدارة. يهدف هذا الفصل الى التعريف بالمحاسبة الادارية باعتبارها تطرح أدوات وأساليب تساعد منظمات الاعمال في التخطيط والرقابة على الأنشطة التشغيلية، تقييم الأداء للأفراد والوحدات الفرعية وترشيد عملية اتخاذ القرار، فدقة البيانات والمعلومات تعني الوصول لقرارات اكثر صحة ودقة.

المبحث الأول : تعريف للمحاسبة الإدارية ومجالات نشاطها

تتميز حياتنا المعاصرة بتعدد وتنوع المنظمات التي تؤثر على حياة الافراد اليومية، والمجتمع بشكل عام، من خلال توفيرها لعدد كبير من السلع والخدمات. ويرتبط نشاط هذه المنظمات بعوامل اساسية من اهمها: السعي الى تحقيق مجموعة من الاهداف لعل اكثرها شيوعا الربحية، النمو واكتساب حصة أكبر من السوق، الريادة في الانتاج، تخفيض التكلفة، جودة الانتاج، وخدمة المجتمع وغيرها من الاهداف. فعلى سبيل المثال إذا كانت شركة للطيران او الهواتف فمن ضمن اهدافها تقديم خدمة متميزة للزبائن مع تحقيق ربحية مناسبة في نفس الوقت.

من المهم توافر معلومات مالية ونتاجية وتسويقية لإدارة المنظمة اثناء تحقيقها لأهدافها وتزايد حاجة الادارة الى المعلومات كلما كبر حجم نشاط المنظمة.

وفي ظل التطور التكنولوجي من جهة وزيادة وتنوع وزخم المعرفة وتعدد مجالاتها من جهة اخرى، ما أدى الى تنوع اساليب التفكير وتحتم على رجال الفكر المحاسبي وممارسي مهنة المحاسبة الاستجابة لذلك ومواكبته وتسخير الادب المحاسبي خدمة لتلك التكنولوجيا والمعارف. وبسبب عدم قدرة امكانيات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف على مسايرة التعقيد الشديد في العملية الادارية على مستوى المنظمة أي أن مفاهيم المحاسبة التقليدية صارت غير قادرة على مسايرة هذا التقدم، فاتجهت الانظار الى ما يسمى بالمحاسبة الادارية، المنفذ الجديد الذي من خلاله يتم معالجة أوجه قصور الانظمة المحاسبية الموجودة على مستوى المنظمة، وتعتبر كذلك مساهمة في تطور علم المحاسبة لمسايرة التقدم الاقتصادي والتكنولوجي وما ترتب عن ذلك من تطور في العلوم الادارية السياسية والاجتماعية.¹

و تعد المحاسبة الادارية نظام لتجميع، توييب، تلخيص، تحليل، واعداد التقارير عن المعلومات التي تساعد الادارة على ممارسة انشطتها من رقابة واتخاذ القرارات المتنوعة، فالمحاسبة الادارية جزء من نظام المعلومات الاداري للمنظمة والذي يعتمد المديرون على معلوماته في التخطيط ورقابة عمليات المنظمة.²

المطلب الاول تعريف المحاسبة الادارية:

قبل توضيح مفهوم ودور المحاسبة الادارية داخل المنظمة وجب تعريف المحاسبة والادارة كل على حده، ثم المحاسبة الادارية بشكل عام. بسبب التعاون بين الادارة والمحاسبة (الادارة من خلال المحاسبة) من أجل الوصول الى قرارات ادارية رشيدة مبنية على بيانات ومعلومات دقيقة.

¹ عجيلة محمد ، الابداع المحاسبي و اتخاذ القرار الاداري في المؤسسة الاقتصادية - رؤية و أفكار، جامعة غرداية، مجلة اضافات اقتصادية، العدد الاول 2017، ص 25-46

² أحمد محمود يوسف و آخرون ، المحاسبة الادارية ، (جامعه القاهرة ، 2019) ص2.

أولاً: ماهية المحاسبة النشأة والتطور

تعرف المحاسبة بأنها:

تقنية تسمح بتسجيل تدفقات المنظمة في حسابات من أجل تحديد نتيجة الدورة الى جانب ذلك تمكن من معرفة الوضعية المالية للمنظمة¹.
أو:

فن تسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة مميزة وبشكل نقدي العمليات والاحداث ذات الطبيعة المالية وتفسير النتائج المترتبة عنها².
أو:

عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح بممارسة الاحكام واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات³.
أو:

نشاط خدمي وظيفتها تزويد معلومات كمية ذات طبيعة مالية بشكل اساسي حول الوحدات الاقتصادية التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لعمل اختيار من بين البدائل المتاحة⁴.
لقد شهدت المحاسبة تطوراً كبيراً على ضوء تفاعل مختلف العوامل الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، فبعد ما كان مفهومها في البداية يقتصر على العد والقياس وعلى كشوف بسيطة كوسيلة لضبط ومراقبة المخازن والممتلكات. حيث استخدم اليونانيون والرومان والمصريين القدامى كشوفات المحاسبة وكانت تبين المحاصيل التي ترد والكميات التي تصرف من مخازن الدولة. كما كان البابليون في العراق يحتفظون بسجلات محاسبية تتضمن املاك الملوك اضافة الى الضرائب والتكاليف المتعلقة بها. وفي العصور الوسطى اقتصر الاثبات المحاسبي في اوروبا على سجلات تمسك من طرف كبار ملاك الاراضي لمراقبة استلام وتسليم المحاصيل الزراعية. كما انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة اثبات الوقائع الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون توفر اي نظام للتسجيل.

وبسبب حرص ارباب الاعمال المنتفعين من المحاسبة على عدم نشر أسرار المهنة فقد تأخر ظهور أدباء المحاسبة، الى أن قام الراهب واستاذ الرياضيات الايطالي لوكا باتشولي⁵ عام 1494 بتقديم نظام القيد المزدوج بشكل علمي ومتكامل، والذي يعتبر العمود الفقري لأي نظام محاسبي فقد تمكن من خلالها مستعملها

¹ طلال محمد الجاوي وآخرون ، أساسيات المعرفة المحاسبية ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 ، ص31

² تعريف معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين بالولايات المتحدة (AICPA) سنة 1953

³ تعريف الجمعية الامريكية للمحاسبة (AAA) سنة 1966.

⁴ تعريف مجلس مبادئ المحاسبة (APB) سنة 1970

⁵ Luca Pacioli في كتابه *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni, et Proportionalita* والذي تسبب اليه أصول علم المحاسبة

من ضمان الدقة الحسابية في عمليات التسجيل والترحيل وتحديد العلاقات بالغير كما يضمن نظام القيد المزدوج انتاج معلومات مالية بشكل كفاء ودقيق.¹

ومع تطور الفكر المحاسبي صارت المحاسبة اداة لخدمة اصحاب المشاريع الفردية من خلال السعي الى المحافظة على الموارد الاقتصادية المتاحة للمنظمة. لتظل المحاسبة فترة طويلة أداة لتسجيل العمليات واعداد التقارير على الاحداث الاقتصادية التي كان يتم تحضيرها سنويا لتعرض على الادارة او اصحاب المنظمة.

وقد ساعدت بعد ذلك مجموعة من العوامل على تطور المحاسبة والفكر المحاسبي ومن أهم هذه العوامل:

- الثورة الصناعية ونشوء محاسبة الشركات والتكاليف؛
- التطور التكنولوجي في طرق الانتاج ووسائل التمويل؛
- زيادة حجم الانتاج مما ادى الى مشاكل في تصريف هذا الحجم الكبير والى زيادة حدة المنافسة بين المنظمات؛
- نشوء المجمع المهنية في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية والدول العربية²؛
- ضرورة اتخاذ قرارات سريعة في شتى المجالات من طرف الجهات المختصة؛
- ادى الالتزام بموجب قوانين مختلفة بتقديم بيانات عن النشاط الى الاجهزة الحكومية ما ادى الى تطوير اساليب المحاسبة حتى تكون في خدمة الادارة.³

ثانيا: فروع المحاسبة

سبق الاشارة الى ان المحاسبة شهدت الكثير من التطورات لكي تحقق اهدافها وتقوم بوظيفتها في توفير احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، لعل احد اوجه التطور تجسد في الظهور التدريجي والمستمر لفروع محاسبية متخصصة، يهتم كل منها بمجال محاسبي معين، الآتي ابرز هذه الفروع ومجال عمل كل منها:

المحاسبة المالية⁴: ويسمى البعض العامة الى جانب المعمقة، ويهتم هذا النوع من المحاسبة بتحليل العمليات والأحداث المالية في المنظمة وتسجيلها ومن ثم تبويبها أو تصنيفها وصولا الى اعداد القوائم المالية التي تبين نتيجة اعمال المنظمة ومركزها المالي والتغيرات التي طرأت عليه. وتعد هذه القوائم للمستخدمين

¹ رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة ، مكتبة دار الثقافة عمان ، الاردن ، ط1، 1998، ص13.

² على سبيل المثال لا الحصر

<http://www.ascasociety.org/Default.aspx?&lang=ar>

³ رضوان ، مرجع سابق ، ص26.

⁴ باسمه فالح النعيمي ، المحاسبة المالية - الجزء الأول ، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، صنعاء، 2012، ص21.

الخارجيين للمعلومات المحاسبية - من ملاك، مساهمين، مقرضين، دائنين، جهات حكومية كمصلحة الضرائب، او جهات اخرى كالتقابات- كما تستفيد ادارة المنظمة من المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم باعتبارها من المستخدمين الداخليين. وينظر البعض الى المحاسبة المالية على انها الاصل او الشجرة التي تفرعت عنها باقي فروع المحاسبة.

محاسبة التكاليف¹: ويطلق عليها كذلك المحاسبة التحليلية، وينصب اهتمام هذا النوع على تتبع التكاليف من مواد وأجور وتكاليف صناعية أخرى، فمع ظهور الثورة الصناعية برزت الحاجة الى تحديد تكلفة الوحدة من السلع المنتجة في المنظمات الصناعية لغرض تسعيره فظهرت محاسبة التكاليف بسبب عجز المحاسبة المالية عن توفير هذه المعلومات أي تحديد تكلفة المخزونات. وقد توسعت مجالات محاسبة التكاليف لتشمل الرقابة على التكاليف الفعلية وتوفير المعلومات اللازمة عن التكاليف لاتخاذ الكثير من القرارات في المنظمة.

المحاسبة الإدارية: من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ومصادر اخرى -حسب الحاجة- تستمد المحاسبة الادارية البيانات لتحويلها الى معلومات تفيد المنظمة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات باستخدام مجموعة من الوسائل ابرزها الموازنات التخطيطية تحليل التعادل التكاليف المعيارية وغيرها بالاستعانة بالأساليب الكمية والاحصائية.

المحاسبة الحكومية(العمومية): وهي تعني بالعمل المحاسبي في الاجهزة الحكومية من وزارات ومديريات وهيئات ذات طابع غير ربحي من خلال تسجيل عمليات تحصيل الموارد المالية الحكومية من مصادرها المختلفة وعمليات انفاق هذه الموارد في الواجهة المحددة في الموازنة العامة للدولة وبحسب ما تم تقديره. بالإضافة الى إحكام الرقابة على عمليات التحصيل والانفاق بما يساعد الاجهزة الحكومية في التخطيط والرقابة على اموال وممتلكات الدولة².

المحاسبة القومية (الوطنية): اذا كانت الفروع السابقة تختص بالمنظمة أو هيئة واحدة فان هذا النوع من المحاسبة يختص بنشاط الدولة الاقتصادي بشكل عام، اذ يشمل مختلف القطاعات الاقتصادية، ومن خلال قياس وتحليل انشطتها الاقتصادية يمكن الحصول على معلومات هامة عن النشاط الاقتصادي على مستوى الدولة ككل، لعل ابرزها الناتج الوطني والدخل الوطني ومدى مساهمة كل قطاع من هذه القطاعات في تحقيق الناتج الوطني، بالإضافة الى معلومات اخرى تساهم كلها في رسم الخطط والرقابة على تنفيذها ووضع السياسات العامة الخاصة بالنشاط الاقتصادي للدولة.

المحاسبة البيئية: وتسمى المحاسبة الخضراء وتعرف بأنها الوصف المنهجي داخل اطار محاسبي للعلاقات المتبادلة بين الاقتصاد والبيئة. وقد اعدت المحاسبة الوطنية الخضراء من سبعينات القرن الماضي

¹ نفس الرجوع السابق ، ص22.

² نفس الرجوع السابق ، ص23.

ليتم استكمالها في بداية التسعينات لغرض صياغة مؤشرات التنمية المستدامة والهدف من ذلك الاحاطة بالأبعاد البيئية. وتستخدم أدوات المحاسبة البيئية فيما يلي:

تسيير المصادر الطبيعية والبيئية: تقتضي إقامة هذه الحسابات جهدا إدماجيا وتنظيما للمعلومة، وكذا هيكلية وانسجام للمعطيات حول البيئة. وتسمح هذه الحسابات باكتساب معرفة المحيط، وهي شرط أولي لتسيير ناجح. وهذا بتشخيص حالة المصادر والأوساط الطبيعية وكذا تطورها تبعا للضغوطات التي يمارسها النشاط البشري.

تقديم مساعدة إلى صانعي القرار: تسمح الحسابات بتقدير الاتجاهات الهامة لتطور البيئة وآثار النشاطات الاقتصادية القطاعية على حركة مخزون المصادر الطبيعية، وبالتالي تساعد صانعي القرار في بلورة سياسات التنمية المستدامة.

تطوير مؤشرات الديمومة: تجمع حسابات البيئة معلومات قاعدية يمكن انطلاقا منها إعداد مؤشرات الديمومة مثل مؤشرات الاستعمال المكثف للغابات.

المحاسبة الدولية: نتيجة للتطور الكبير في التعاملات الاقتصادية والتجارية بين مختلف الدول وبروز الشركات المتعددة الجنسية وانتشارها ظهرت الحاجة الى وجود معايير محاسبة دولية تنظم مهنة المحاسبة في تلك الشركات، فظهرت المحاسبة الدولية لتتولى هذه المهمة من خلال المنظمات والمجامع والاتحادات المحاسبية المختلفة¹.

وتجدر الإشارة الى ان للمحاسبة فروع اخرى²، كل منها يختص بمجال معين منها: المحاسبة الضريبية، المراجعة او تدقيق الحسابات، محاسبة الموارد البشرية، محاسبة البنوك او شركات التأمين، محاسبة فندقية، محاسبة زراعية، محاسبة اجتماعية، محاسبة بيئية وغيرها.

ثالثا: مفهوم الادارة

الادارة لغة هي القيام بخدمة الآخرين، اما اصطلاحا فهي ذلك النشاط الذي يهدف الى تحقيق نوع من التنسيق والتعاون بين جهود عدد من الافراد من اجل تحقيق هدف عام³.

و يعرفها فريدريك وليام تايلور بأنها: " المعرفة الدقيقة لما تريد من الرجال ان يعملوه ثم التأكد من أنهم يقومون بعمله بأحسن طريقة وأرخصها ". اما هنري فايول فيعرفها بقوله: " ان تقوم بالإدارة معناه ان تتنبأ وأن

¹ باسمة فالح النعمي ، مرجع سابق، ص24

² من ضمن ما أفرزه تطور المحاسبة والفكر المحاسبي وبسبب الثورة الرقمية ظهور المحاسبة الالكترونية **e-accounting** القائمة على الأتمتة لأعمال و وظائف و مهام المحاسبة، الى جانب مفهوم المحاسبة السحابية **Cloud Computing** حيث يستخدم مصطلح السحابة ليشير الى كلمة الانترنت. و المقصود بالمحاسبة السحابية استخدام برنامج محاسبي على الانترنت وليس مثبتا في الحاسوب يمكن الدخول اليه شرط توفر الانترنت و ذلك من أي مكان في العالم. وهي تكنولوجيا تعتمد على نقل المعالجة ومساحة التخزين الخاصة بالبيانات و المعلومات المالية من الحاسوب الى ما يسمى السحابة وهي جهاز خادم يتم الوصول اليه عن طريق الانترنت يكون خارج مقر المستخدم.

<https://ahmaddahan.blogspot.com/2018/03/cloud-computing.html>

³ علي الصاوي، مصطلحات وقرارات بالانجليزية في الادارة ، مكتبة اهشة الشرق ، القاهرة، 1994، ص6.

تخطط وان تنظم وأن تصدر الأوامر وأن تنسق وأن تراقب ". بينما عرفها كونتيز ودونيل بأنها: " وظيفة تنفيذ المهمات عن طريق الآخرين ومعهم". أما الثنائي كيمبول فيعرفانها كما يلي: " تشتمل الادارة على جميع الواجبات والوظائف ذات الصلة بإنشاء المشروع وتمويله وسياساته الرئيسية وتوفير كل المعدات اللازمة ووضع الاطار التنظيمي العام الذي سيعمل ضمنه واختيار موظفيه الرئيسيين " ¹.

و هناك اختلاف بين:

الادارة بمعنى **administration** وتعني مسؤوليات السلطات العليا من حيث وضع الاهداف العامة ورسم السياسات الرئيسية وإدارة الوحدات الحكومية والاحتفاظ بالسجلات وإعادة ترتيب المعلومات وتطبيق القواعد والاجراءات بوساطة جهات ومستويات أخرى.

الادارة بمعنى **management** وتعني اتخاذ القرارات الادارية على مستويات المنظمة او الوحدات التنظيمية داخل المنظمة، والنشاطات التي يقوم بها المدير من تخطيط، تنظيم، توجيه، رقابة، اتصال، قيادة... كما تختلف الادارة العامة عن ادارة الاعمال.

فقد عرف ليونارد وايت الادارة العامة بالعمليات التي تسعى الادارة لتنفيذ سياستها وتحقيق أهدافها وهي تعتبر احدى فروع العلوم الاجتماعية التي تأسست بسبب الحاجة الى الادارة في المجتمعات البشرية، بحيث تمتلك أساليب وامكانيات فنية ومادية وطبيعية وتعمل على تحقيق أهدافها وواجباتها وتنفيذها، وهي مرتبطة بالأجهزة التنفيذية للدولة.

اما ادارة الاعمال فهي عملية لتنظيم الافراد والموارد بشكل متقن من اجل تحقيق اهدافها وغاياتها المشتركة، بحيث تعمل على تنفيذ القرارات الرئيسية.

اما عن الفرق بين الادارة العامة وادارة الاعمال فمن حيث:

- 1.الهدف:** بينما تهدف الادارة العامة الى تقديم خدمات عامة للمواطن بغض النظر عن العائد المادي فان ادارة الاعمال تهدف الى زيادة الربح المادي في المقام الاول؛
- 2.الجهة المستفيدة:** في القطاع العام شريحة كبيرة من المجتمع تستفيد من الخدمات العامة اما في القطاع الخاص فالمستفيد من خدماته هم الزبائن وصاحب المشروع والمساهمين؛
- 3.بيئة العمل:** بينما توجد الادارة العامة في بيئة عمل احتكارية اذ لا يوجد منافسين بين الهيئات الحكومية فكل الهيئة تابعة للحكومة تعمل تبعا للاختصاص المناط بعهدتها، فان ادارة الاعمال توجد في بيئة عمل تعتمد على المنافسة؛

¹ المعهد التخصصي للدراسات، الادارة الحديثة ، ص 4 _ <http://rooad.net/print.php?id=178>

4. **دائمة الوظيفة:** في الادارة العامة تكون الوظيفة دائمة الى سن محدد ثم يتقاعد الموظف مع استمرار اخذه لراتب التقاعد أي ما يسمى بالنظام المغلق، اما الادارة الخاصة فتتابع موظفيها بنظام العمل بالعقود أي ان التوظيف يكون بحسب الحاجة؛
5. **معايير اتخاذ القرار:** تحتاج عملية اتخاذ القرار في الادارة العامة الى نقاش بين الاعضاء ومداولات كثيرة قبل اصدار أي قرار مع الاخذ بعين الاعتبار اعتبارات سياسية واجتماعية، بينما تهدف الادارة الخاصة الى الربح المادي مع مراعاة لمعايير اقتصادية وموضوعية؛
6. **طرق ومسائل التقييم:** تقوم الادارة العامة بالتقييم على اساس معايير اقتصادية اما التقييم في الادارة الخاصة فيكون التقييم على اساس المعايير الاقتصادية وقياس مستوى المعايير الربحية؛
7. **المسؤولية:** ان مسؤولية الادارة العامة تكون امام عدة جهات منها الجمهور السلطة التشريعية وغيرها اما مسؤولية الادارة الخاصة فتتمثل في مجلس ادارة المشروع؛
8. **الاساس المالي:** تختلف الادارات من حيث نفقاتها وإيراداتها من مجال الى اخر كما تختلف اوجه الانفاق على تلك الخدمات المقدمة وبذلك تحتاج ميزانية الادارة العامة الى وقت طويل لإعدادها، اما الادارة الخاصة فتعمل على تحقيق إيراداتها عن طرق الاستثمارات الخاصة من خلال العمل على تحقيق اقل التكاليف واكبر نسبة ارباح دون الحاجة لوقت طويل لإعداد الميزانية¹.
- ومعلوم ان النجاح الاداري او الادارة الناجحة تتمثل في القدرة على بلوغ وزيادة كل من الكفاءة والفعالية الى جانب مؤشرات أخرى مرتبطة بهما كالإنتاجية.

رابعاً: مفهوم الكفاءة والفعالية

المقصود بالكفاءة (efficiency) هو فعل الأشياء بطريقة صحيحة do the things right وهي تشير إلى انجاز العمليات المرتبطة بالأهداف بطريقة اقتصادية وعادة ما يعبر عنها من خلال النسبة بين المخرجات والمدخلات، وبذلك فهي تهتم بنجاح العمليات في الأجل القصير مع مراعاة الربح والاهتمام بمصلحة حملة الأسهم.

أما الفعالية (effectiveness) فتعني فعل الأشياء الصحيحة بطريقة صحيحة وهي تهتم بنجاح المنظمة في تحقيق أهدافها في المدى البعيد مع مراعاة تحقيق مصلحة كافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة من مساهمين، والعاملين، والإدارة، والمتعاملين، والموردين وغيرهم، بحيث توضع الأهداف الصحيحة والمناسبة لتحقيق وإشباع حاجات جميع الأطراف².

¹ عبد الفتاح التريكي، اصول الادارة العامة، مركز تطوير القادة، ص17.

² عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الواحد والعشرين، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 1999، ط1، ص 39

وعلى الرغم من ارتباط مفهومي الكفاءة والفعالية إلا أن هناك فروقا هامة بينهما، فقد يكون الأداء في المنظمات فعال لكنه غير كفء، كما يمكن أن تتمتع هذه المنظمات بقدر كبير من الكفاءة في حين تكون غير فعالة، كما يمكن لها تحقيق الفعالية والكفاءة أو عدم تحقيقها.

أما W.RIDDIN فقد فرق بين الفعال والكفاء على النحو التالي:

جدول رقم 1-1 الفرق بين الفعال والكفاء

الفعال	الكفاء
التفكير وعمل الأشياء الصحيحة؛ ابتكار بدائل خلاقية لحل المشاكل؛ استخدام الموارد المتاحة بأقصى مثالية؛ الحصول على النتائج؛ العمل على زيادة الأرباح.	عمل الأشياء بطريقة صحيحة؛ حل المشاكل التي تعترض الطريق؛ المحافظة على الموارد والأدوات؛ إتباع النظام والمنهج الموضوع؛ العمل على تقليل التكاليف.

المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الواحد والعشرين، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 1999، ط1، ص39.

أما الانتاجية فهي مقياس لأداء فرد، قسم أو ادارة، تعبيرا عن قدر الناتج المحقق من استخدام قدر معين من الموارد أو المدخلات خلال فترة زمنية معينة.

خامسا: تعريف المحاسبة الإدارية

المحاسبة الادارية managerial accounting او ما تسمى بمحاسبة التسيير comptabilité de gestion تعتبر فرعا من فروع المحاسبة تأسست على محاسبة التكاليف لتسلك طريقا واتجاها خاصا، وهي تشتمل مجموعة من العمليات والأدوات المحاسبية التي تقوم بالأساس على خدمة القرارات الادارية، فالى جانب عمليات تسجيل الاحداث المالية واعداد الحسابات الختامية فهي تشتمل على المراجعة الداخلية وتحليل القوائم المالية ومحاسبة التكاليف والموازنات التخطيطية والتقارير الادارية وغيرها من الادوات التي تساعد الادارة في تسيير المنظمة على اسس علمية وكفاءة عالية.¹

و يمكن تعريف التكلفة بأنها قيمة الموارد التي تم التضحية بها للحصول على سلعة أو خدمة، وتقاس التضحية بالمبالغ النقدية التي تدفع عند المبادلة أو يتم التعهد بدفعها في المستقبل، وهذا ما يطلق عليه النفقة، وتعرف النفقات بالتضحيات النقدية أو العينية التي وقعت فعلا او يتم التعهد بوقوعها في المستقبل من أجل الحصول على سلعة او خدمة، ولهذا فان تكلفة الاصل هي مجموع ما تتحمله المنظمة من نفقات من اجل الحصول على الاصل.

¹ أحمد علي ابراهيم ، المحاسبة الادارية في دعم قرارات البنوك ، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها ، 2011، ص5.

وتعرف الخسارة بأنها تضحية اقتصادية بالموارد دون ان يقابل ذلك أية منفعة او خدمة، وهي تقع بسبب احداث مفاجئة لا يمكن توقعها كالسرقة او الحريق ولا يمكن التنبؤ بها او تحديدها سلفاً. أما الضياع فيختلف عن الخسارة فهو تضحية بالموارد دون ان يقابلها أية منفعة او خدمة اذا كان يزيد عن النسب المسموح بها ويمكن التنبؤ به وتحديده مقدماً¹.

ويمكن تصنيف النشاط الذي تزاوله المنظمة (حسب طبيعته) إلى:

1- **نشاط استثماري:** والذي يترتب عليه خلق طاقة إنتاجية جديدة أو زيادة الطاقة الإنتاجية القائمة، سواء عن طريق إقامة مشروع جديد، أو التوسع في مشروع قائم أو استبدال الأصول الموجودة بأصول أخرى أكثر كفاءة.

2- **نشاط جاري:** والذي تزاوله المنظمة بغرض استغلال الطاقة القائمة، وتشغيلها للاستفادة منها.

ولما كان القيام بأي نشاط يتطلب إنفاقاً، فإنه يمكن تقسيم الإنفاق الذي تقوم به المنظمة إلى قسمين هما الإنفاق الاستثماري والإنفاق الجاري، ويتضح مما تقدم أن هناك نوعين من التكاليف اللازمة للقيام بأعمال المشروع هما:

- التكاليف الرأسمالية، وتكاليف الإنشاء؛
- تكاليف التشغيل.

ويمثل مجموع هذين النوعين من التكاليف إجمالي رأس المال اللازم لتمويل المشروع، أو رأس المال المطلوب استثماره في هذا المشروع. و سواء كانت النفقة تكلفة اصل او تكلفة انتاج فان المحاسبة الادارية تساعد في تحديدها باستخدام مجموعة من الاسس والاجراءات.

ويمكن تعريف المحاسبة الادارية أو كما يسميها البعض محاسبة القرار، بأنها فرع محاسبي يتضمن مجموعة من الأدوات والأساليب لتجميع وتحليل البيانات وإعداد تقارير معلومات ملائمة للمستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات².

كما يمكن تعريف المحاسبة الادارية بأنها أداة لتوفير البيانات والمعلومات بصورة مستمرة لجميع المستويات الادارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية بغية استعمالها في أغراض التخطيط والرقابة على الموارد واتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية وذلك بغرض حل كافة المشاكل التي تواجه ادارة المنظمة في ادائها اليومي والمستقبلي³

من خلال مفهوم وتعريف المحاسبة تتضح أهمية المحاسبة الإدارية من عدة جوانب:

¹ منال جبار سرور ، المحاسبة الادارية، جامعة بغداد، ط2015،4،ص26.

² الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم ، المحاسبة الادارية ، دار وائل للنشر ، ط4 2007، ص6.

³ أيمن طه حمد النيل نور ، محاضرات في المحاسبة الادارية ، جامعة الباحة ، 2014 ، ص5.

هي فرع محاسبي جديد يختلف عن الفروع المحاسبية الأخرى من حيث مدخلاته وأدواته ومعالجاته ومخرجاته.

ظهرت تلبية لاحتياجات جديدة من المعلومات لإدارة المنظمة لم تستطع المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف توفيرها.

المحاسبة الادارية وسيلة داخلية لخدمة الادارة وليست لخدمة الاطراف الخارجية للمنظمة.

المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات

تعتبر المحاسبة الادارية كغيرها من النظم يستخدم من طرف المديرين في ادارة اعمال المنظمة، والنظام عبارة عن هيكل متكامل مصمم لانجاز اغراض واهداف محددة. وهو يتكون من ثلاثة عناصر اساسيه هي:

- المدخلات: ويقصد بها البيانات التي تدخل النظام وتستخدم في قياس الاثر على النظام.
- سيرورة العمليات او التشغيل: والمتمثل في مجموعة الانشطة التي يتم تأديتها من خلال النظام بهدف تحقيق الغرض الموضوع والمحدد.
- المخرجات: وهي المعلومات الناتجة بواسطة النظام والتي تكون متاحة لمستخدمي النظام لأغراض مختلفة.¹

و يضيف نظام المعلومات المحاسبية قيمة لمنظمات الاعمال من خلال:

1. تزويدها بمعلومات دقيقة بالوقت المناسب بما يساعد على انجاز مختلف العمليات بفاعلية وكفاءة؛
2. ترشيد وتحسين جودة القرارات المتخذة؛
3. تحسين جودة المنتجات وخفض تكلفتها اضافة الى زيادة كفاءة الاجراءات في منظمة الاعمال؛
4. زيادة تبادل الخبرات والمعارف.

اولاً: خصائص المعلومات المفيدة للمحاسبة الادارية

على الرغم من اختلاف مصطلح البيانات عن المعلومات إلا انهما يستخدمان في كثير من الاحيان بنفس المعنى، وإذا كانت البيانات تعني تسجيل الحقائق فالمعلومات عبارة عن بيانات تمت معالجتها بطريقة معينة لتكون أكثر فائدة الى مستخدمها المحتمل.²

¹ يوسف مرجع سابق ص14.

² فداغ الفداغ ، المحاسبة الادارية - المفاهيم الاساسية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع عمان 2013، ص29.

يمكن تلخيص الفروقات بين البيانات والمعلومات في الجدول التالي:

جدول رقم 1-2 أوجه الاختلاف بين البيانات والمعلومات

لرقم	من حيث	البيانات	المعلومات
	طبيعتها	قيم وحقائق أولية	قيم وحقائق نهائية
	مصدرها	يتم الحصول عليها من المستويات التنفيذية داخل المنظمة وخارجها	يتم الحصول عليها من التقارير المالية المعدة من قبل المنظمة
	دالاتها	ذات دلالة تاريخية	ذات دلالة مستقبلية
	قيمتها الاقتصادية	ذات قيمة اقتصادية بسيطة	ذات قيمة اقتصادية كبيرة
	تأثيرها على القرارات	ليس لها تأثير على القرارات	ذات تأثير مباشر في اتخاذ القرارات
	مكانتها داخل النظام	مدخلات النظام	مخرجات النظام

المصدر: د. خليل محمد القصاص " دور البنك المركزي الأردني في تحسين وزيادة كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية المطبقة في البنوك التجارية الأردنية" أطروحة دكتوراه، جامعة عمان للدراسات العليا، الأردن، 2006، ص52.

وحتى تكون لمعلومات المحاسبة الادارية قيمة للإدارة وجب امتلاك الخصائص التالية:

الملائمة أو مدى الارتباط بالقرار:

يقصد بالملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع التطبيق او بعبارة اخرى قدرة المعلومات على احداث تغيير في اتجاه القرار. وبسبب الانسيابية التي ليس لها آخر من المعلومات المتوفرة للإدارة يستخدم هذا الخيار لتحديد المعلومات التي تحتاجها الإدارة والتي يجب اهمالها بمعنى تجاهل معلومات معينة لانعدام الفائدة في القرار لانها غير ملائمة¹.

الدقة:

بمعنى اتخاذ الإدارة لكل الخطوات الممكنة لاستخدام المعلومات الاكثر دقة والمتاحة لها.

¹ لتوضيح اكثر مفهوم الملائمة و بافتراض التخطيط لرحلة وبالتالي المقارنة بين الذهاب بالسيارة الخاصة أو استعمال الطائرة ، فان قسط التامين السنوي على السيارة ليس مرتباً أو ملائماً لاتخاذ القرار لهذا يجب اهماله عند اتخاذ القرار ، قسط التامين سيتم دفعه سواء كان الذهاب بالسيارة او بالطائرة . غير ان قسط التامين سيكون ملائماً و لا ينبغي اهماله في حالة الرغبة في شراء سيارة جديدة فكل نوع من السيارات نسب تأمين مختلفة ، وفي هذه الحالة فان مبلغ التامين له تأثير على القرار الذي سيتخذ بسبب الاختلاف في تكاليف اقتناء او حيازة سيارة جديدة.

الوقت المناسب:

بما أن ادارة المنظمة تعمل في بيئة متغيرة فينبغي ان تكون المعلومات حديثة ما أمكن، ويهدف الحصول على معلومات ذات فعالية في اتخاذ القرارات فان الملائمة بين الدقة والتوقيت مطلوبة.

القابلية للفهم:

ان مستخدمي المعلومات في الغالب لم يتم تدريبهم كمحاسبين لهذا فان المعلومات يجب ان تكون مفهومة.

الكفاءة من حيث التكاليف:

ان معلومات المحاسبة الادارية ينبغي ان تكون فاعلة من حيث الكلفة وهذا يعني ان قيمتها يجب ان تزيد على تكلفتها وبالتالي جودة القرارات المتخذة عن طريقها.

معلومات المحاسبة الادارية المطلوبة:¹

1. معلومات تتعلق بمفاهيم وتعريف التكلفة المستخدمة داخل المنظمة بشكل مستمر؛
2. معلومات حول كلفة الشراء والبيع وما يتعلق بتقديم الخدمات؛
3. معلومات عن مبالغ المصادر المطلوبة لتشغيل المنظمة كالمواد اليد العاملة والمصاريف الصناعية؛
4. معلومات تقيس مدى ما تقوم به الرقابة على تكلفة الاقسام؛
5. معلومات تعرف بمخطط الارباح المقبولة للادارة؛
6. معلومات حول اسباب عدم تحقيق الارباح المقبولة للادارة؛
7. معلومات تبين مدى كفاءة الادارة في الوصول الى اهداف اقسامها داخل المنظمة نسبة للمنظمة ككل؛
8. معلومات حول الطلب على المنتجات او الخدمات لأغراض البيع بأسعار مختلفة؛
9. معلومات متعلقة بالعلاقة ما بين الطلب على المبيعات وجهود التسويق؛
10. معلومات تتعلق بالتكاليف الكلية المطلوبة لتشغيل قسم معين من أقسام المنظمة مع الاخذ في الحسبان كل التكاليف المتعلقة بالأقسام؛
11. معلومات اتصالات ما بين مختلف المديرين لغرض تنسيق الجهود لتحقيق الاهداف المشتركة؛
12. معلومات توفر الاساس لقائمة دخل موثوقة تستخدم للتنبؤ بالأداء المالي المستقبلي وتقييم نتائج العمليات الفعلية؛

¹ فداغ الفداغ ، مرجع سابق ، ص 45 .

13. معلومات يمكن للمديرين من خلالها تقييم البدائل لعمل معين، كاستبدال معدات ربحية خط انتاجي أو خدمي وأسس مكافأة العاملين؛
14. معلومات تتعلق بتقييم النفقات الرأسمالية المستقبلية وتوزيع المصادر النادرة داخل المنظمة؛
15. معلومات حول مصادر واستخدامات الاموال المطلوبة لدعم العمليات؛
16. معلومات تتعلق بأسعار كل التحولات للمنتجات والخدمات داخل الاقسام؛
17. معلومات لمراقبة التقدم المالي والتشغيلي للمنظمة على مدى الزمن تضمنها مقاييس احصائية مثل ربحية المواد والسيولة والقدرة على الوفاء بالدين¹؛
18. معلومات تتعلق بالرواتب تبين ما تم دفعه لكل موظف والاداء لكل فرد؛
19. معلومات تتعلق بالاتجاهات الاقتصادية الحالية وتأثير ذلك على العلاقة بين امكانيات المنظمة لأداء مهامها وبين الطلب على سلعتها وخدماتها؛
20. معلومات حول كيفية تغير التكاليف مع التغير في حجم النشاط وتأثير ذلك على الارباح².

خصائص المحاسبة الإدارية

- أ. تعتبر المحاسبة الإدارية محاسبة داخلية تحليلية تفصيلية موقفيه ومحاسبة القرار.
- ب. تقدم المحاسبة الادارية خدماتها للإدارة الداخلية للمنظمة في مجال التخطيط، الرقابة، تقييم الاداء واتخاذ القرارات الادارية المختلفة.
- ج. تتعامل المحاسبة الادارية مع البيانات والمعلومات المستقبلية والحاضرة والتاريخية سواء كانت بيانات مالية مثل تكلفة شراء المواد وبيانات غير مالية مثل حجم النشاط عدد ساعات العمل...
- د. توفر المحاسبة الادارية معلومات عن التكاليف والإيرادات وبيانات أخرى كما تركز على اقسام ادارات ومنتجات وخطوط انتاج المنظمة اكثر من اهتمامها بالمنظمة ككل وهي ليست الزامية³

ثانيا: أهداف المحاسبة الإدارية:

تحتاج ادارة المنظمة الى معلومات مختلفة وملائمة لمساعدتها في التخطيط، الرقابة على الأنشطة التشغيلية، تقييم الأداء للأفراد والوحدات الفرعية، الترشيح في عملية اتخاذ القرار. وهذه المعلومات تتحصل عليها من مصادر مختلفة مثل اداراتي الانتاج والتسويق، خبراء، محاسبون.

¹ المرجع السابق ، ص 46.

² المرجع السابق ، ص 47 .

³ زايد سالم ابوشناف و محمود عباس حمدي، المحاسبة الادارية، القاهرة، 2015، ص5.

و لنشاط المحاسبة الادارية اهداف يمكن تلخيصها بما يأتي:

1. توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المديرين في التخطيط واتخاذ القرار ؛
2. مساعدة المديرين في توجيه ورقابة مختلف الانشطة التشغيلية ؛
3. تحفيز المديرين والعاملين على تحقيق اهداف المنظمة ؛
4. تعزيز قدرة المنظمة في مواجهة تحديات بيئة الاعمال مثل التنافسية ؛
5. قياس الاداء للأفراد في تحقيق اهداف المنظمة.¹

مقومات المحاسبة الادارية:

للمحاسبة الادارية ثلاث مقومات أساسية² وتتمثل في:

1. **المقومات المحاسبية:** وتشتمل على مجموعة الانظمة المحاسبية التي تستند عليها المحاسبة الادارية في عملية اثبات الانشطة الاقتصادية بالمستندات والسجلات المحاسبية مقومة بالنقود، وهذه المقومات تتمثل في نظام المحاسبة المالية، نظام محاسبة التكاليف، نظام المراقبة الداخلية والخارجية...
2. **المقومات الادارية:** من غير توفر هذه المقومات لا يمكن للمحاسبة الادارية ان تحقق اهدافها ومهامها، وهذه المقومات تتمثل في توفر هيكل تنظيمي كفاء ومناسب يتلاءم مع طبيعة وحجم النشاط، الى جانب توفر نظام اداري سليم وفعال يهتم بالموارد البشرية من خلال تدريبها واشراكها في التخطيط واتخاذ القرارات.

توفر نظام احصائي جيد قادر على توفير البيانات الكمية الضرورية التي تستجيب لمتطلبات مختلف مستويات الادارة.³

ثالثا: اطار المحاسبة الإدارية:

و يقصد به الهيكل العام او الخطوط العريضة أو الموضوعات التي تدخل في المحاسبة الادارية. غير ان المشكلة في ذلك هو انه لا يكاد يكون هناك اتفاق بين المفكرين والكتاب في اطار محدد لهذا الفرع من المحاسبة. فمن خلال تتبع محتويات الكتب والمراجع التي تتناول المحاسبة الادارية والتي صدرت باللغة العربية

¹ الرجبي ، مرجع سابق ، ص 18 .

² وليد ناجي الحياي ، المدخل في المحاسبة الادارية ، الجامعة العربية المفتوحة الدنمارك ، ص 35 .

³ أيمن ، مرجع سابق ، ص 6 .

ومختلف اللغات الاجنبية يلاحظ الاختلاف الجوهرى في الموضوعات أو في المحتويات التي يتناولها كل كتاب، فبعضى الكتاب يمنحون المحاسبة الادارية صفة الرياضة البحتة، باستخدام اساليب بحوث العمليات والاهتمام ببناء النماذج الرياضية المعقدة، والبعض الآخر يخصص قدرا كبيرا من المحتويات لمحاسبة التكاليف، أما البعض الآخر فيهتمون بصفة خاصة بمحاسبة المسؤولية واعداد التقارير. بينما يتفقون في تخصيص قدر كبير من المحتويات لدراسة الموازنات التقديرية¹.

ويعود الخلاف في تحديد اطار المحاسبة الادارية للأسباب التالية:

- تعتبر المحاسبة الادارية مجالا جديدا من مجالات المعرفة ولهذا فان اطارها لم يستقر بعد.
- مرونة مبدأ الاستفادة الذي يحكم المحاسبة الادارية وبالتالي مرونة اطار المحاسبة الادارية بطبيعته.

دعت طبيعة علاقة المحاسبة الادارية مع بعض فروع العلوم الاخرى الى احجام بعض الكتاب عن الكتابة في بعض النقاط الاكثر ارتباطا من جهة، ومن جهة أخرى الاسهاب في شرح نقاط أخرى لتوضيح كيفية الاستفادة منها في مجال المحاسبة الادارية وبالتالي اختلاف اطار المحاسبة الادارية.²

وظائف المحاسبة الإدارية:

تجميع والمعلومات من مصادرها؛
تحليل البيانات والمعلومات وتصنيفها في مجموعات متجانسة؛
تقييم المعلومات وتحديد المعلومات الملائمة منها (ثم ترتيبها حسب أهميتها)، وتحديد المعلومات غير الملائمة (ثم استبعادها) ؛
توفير وتوصيل المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة تقارير لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات³.

رابعا: مراحل تطور اساليب المحاسبة الادارية مع التغيرات في بيئة الاعمال

تحكي المحاسبة قصة سنة مضت على شكل بيانات مالية يستفيد منها أطراف مهتمون بها، وإذا كان التاريخ قد لا يعيد نفسه وبما ان البيانات المحاسبية عبارة عن بيانات تاريخية فان دلالاتها المستقبلية تبقى محدودة ومرهونة بتكرار نفس الظروف والوقائع الماضية وهذا ما لا يمكن الاستناد اليه. ثم ما لبثت

¹ وليد ، مرجع سابق ، ص 41.

² نفس المرجع السابق ، ص 44.

³ عبد اللطيف امام حاج عمر ، زين العابدين عالم مصطفى عمر ، المحاسبة الادارية (جامعة السودان المفتوحة، ط 1 ، 2006) ص 11.

المحاسبة ان تأثرت بتطور العلوم الاخرى كالرياضيات والاحصاء والادارة والاقتصاد ونشأ ما يعرف بالمحاسبة الادارية.

وقد تطورت المحاسبة الإدارية كثيرا ومرت بمراحل عديدة نتيجة لعدة عوامل اقتصادية وسياسية وقانونية واجتماعية والتي يمكن توضيحها كالتالي:

مرحلة القرن التاسع عشر الى غاية السبعينات من القرن الماضي:

تمتد جذور المحاسبة الإدارية إلى القرن التاسع عشر من خلال ظهور حاجة الإدارة إلى معلومات عن التكاليف في كل من الصناعات القائمة على الحجم الكبير من الإنتاج¹، إذ تركز الاهتمام على كلفة المواد والأجور بالدرجة الأولى، ثم توسع الاهتمام ليشمل التكاليف الإضافية والتي تطلب تخصيصها على المنتجات وبما يساهم في تحديد كلفة المخزون السلعي بشكل افضل. فالهدف من ممارسة المحاسبة الإدارية في تلك الصناعات كان توفير معلومات محاسبية عن تقييم كفاءة استخدام الموارد في العمليات الداخلية للمنظمة والرقابة عليها.

ثم تبعها بعد ذلك الاستفادة من حركة الإدارة العلمية لتحسين كفاءة العمليات الإنتاجية وجعلها اكثر معيارية والتوصل إلى ما يسمى بالتكاليف المعيارية، التي كان لها الأثر في أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وفي نهاية القرن نفسه تم تطوير أسلوبان للمحاسبة الإدارية هما:

الموازنات: لتنسيق وموازنة التدفق الداخلي للموارد من المواد الخام مع المستهلك النهائي.

والعائد على الاستثمار: والذي من خلاله استطاع توجيه تركيز الإدارة على إنتاجية واداء راس المال

والبحت عن فرص اكثر إنتاجية لراس المال.

وكان للعائد على الاستثمار دور مهم في تقييم أداء الأقسام في المنظمة الى غاية سنة 1925 ليتبعه تطوير كافة ممارسات المحاسبة الإدارية من محاسبة الكلفة عن المواد والعمل والكلف الإضافية، والموازنات التشغيلية وموازنات الدخل وراس المال، الموازنة المرنة وتنبؤات المبيعات والتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات ومقاييس أداء الأقسام وغيرها.

فالملاح السائدة لبيئة الأعمال الى غاية تلك الفترة كانت تتميز بالإنتاج النمطي (و المقصود به ان له نفس الابعاد والخواص خلال فترة الإنتاج أي نفس المقاييس ونفس الشكل ونفس الاختصاص) قليل التنوع وامتلاك المنتج دورة حياة طويلة مع الاعتماد على العمل اليدوي في الإنتاج والذي تسبب في ارتفاع التكاليف وزيادة الوقت والجهد، كما أن متطلبات الزبائن في الحصول على سلع وخدمات كانت هي الأخرى محدودة ومرتكزة على حاجاتهم الضرورية، والتي كانت واضحة المعالم ويسهل التنبؤ بها مستقبلا. ولم يمتلكوا وعيا

¹ جاريسون، ري اتش ونورين، اريك، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة العربية، ترجمة زايد محمد عصام الدين. مراجعة حجاج احمد حامد، دار المريخ، الرياض 2002، ص25.

واسعا، الى جانب تميز التكنولوجيا السائدة بالاستقرار وأن الأسواق غلب عليها الطابع المحلي مع محدودية المنافسة وإمكانية التنبؤ باتجاهات المنافسين.

لذا فان الحاجة لمعلومات محاسبية جديدة لاتخاذ القرارات كانت محدودة واقتصرت في توفير ما يحتاجه المديرين من معلومات لاتخاذ القرارات الروتينية والتي كانت تمثل النوع السائد من القرارات بشكل واسع دون محاولة التأثير على سلوك أولئك المدراء، كما كان التركيز في معلومات المحاسبة الإدارية يتوجه بتتبع استهلاك الموارد وتحديد السياسة المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد ولم يكن يتوجه إلى البيئة الخارجية في تحديد السياسات المستقبلية.¹

لقد كانت المحاسبة الإدارية في تلك الحقبة الزمنية تفي باحتياجات زبائنها من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

مرحلة السبعينات من القرن الماضي وما بعدها:

شهدت هذه المرحلة تغيرات جوهرية وجذرية سريعة تمثلت في الأتي:

1. اتساع نطاق المنافسة بين المنظمات ولم تعد الأسواق ذات حدود محلية بل توسعت لتكون عالمية، كما ان تخفيف وإلغاء القيود المفروضة على تبادل السلع والخدمات وإيجاد مناطق حرة للتجارة جعل إدارة التجارة العالمية اكثر سهولة ووسع من التبادل خارج الأسواق المحلية، وبالتالي فان المنافسة لم تعد محلية فقد تكون هناك منظمة ناجحة في السوق المحلية مقارنة بمنافسيها المحليين إلا أنه ينبغي أن تصبح المنظمة منافسا عالميا حتى تبقى في مجال الأعمال، كما أن ذلك وفر للزبائن تشكيلة اكبر من السلع والخدمات وبجودة عالية وبأسعار منخفضة، مما شكل تحدي كبير للمنظمات المحلية للاستمرار بنشاطها، وانعكس ذلك على المحاسبة الإدارية وفرض عليها الاستجابة والتصميم لمساعدة الإدارة في التخطيط والتوجيه والرقابة واتخاذ القرار، والمساهمة في تحقيق النجاح والتقدم.²

2. النجاح الاستراتيجي للمنظمة يعتمد وبالخصوص ضمن المدى الطويل على رضا الزبائن، ويلقي على عاتق الإدارة مسؤولية مستمرة للتعرف على آراء الزبائن فيما تقدمه المنظمة من سلع وخدمات، والسعي لتلبية تلك الاحتياجات وكنتيجة لذلك فان المحاسب الإداري هو الآخر يتطلب أن يتحمل مسؤولية مشابهة ومستمرة لنقهم آراء المديرين واحتياجاتهم من المعلومات المحاسبية باعتبارهم الزبائن الأساسيين للمحاسبة الإدارية، والتي سيتوقف نجاحها على ما إذا كانت قرارات أولئك المديرين تتحسن نتيجة لما يقدم لهم من معلومات محاسبية، وفيما إذا كانت تلك المعلومات المحاسبية تتسم بالجودة والملائمة وتقدم بالوقت المناسب، خصوصا انه من الصعب جدا التنبؤ باحتياجات الزبائن في الوقت الحاضر إذ أن ما يطلبه الزبائن اليوم قد

¹ حسين احمد حسين علي ، "المحاسبة الإدارية المتقدمة" ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000 ص12.

² جاريسون ونورين، مرجع سابق: نص 27.

يختلف عن الامس والغد، كما أصبحت إدارة المنظمات تجد حاليا صعوبة كبيرة أيضا في الحفاظ على زبائنها الحاليين.¹

3. الثورة المعلوماتية وما تحتاجه الإدارة من الاستخدام الكفء لتكنولوجيا المعلومات، فالحاسوب احدث ثورة أو تغيير جوهري في عمل الادارة العليا فهو يمتلك تأثيرا كبيرا ومثيرا في سياسات المنظمة واستراتيجياتها، وبالتالي سيؤثر على قرارات الادارة من خلال ما يقدمه من مقاييس شاملة ومفيدة على شكل معلومات مفيدة لتلك القرارات.

فقد استطاعت تكنولوجيا المعلومات تغيير كل شيء، فهي تمثل الجديد في خلق الثروة والذي جاء عوضا عن النموذج الصناعي حيث تمكن النموذج الجديد من تغيير ما يلي:

إنجاز الأعمال والتي جعلت من السهولة تسريع الحصول على المعلومات ومعالجتها وتخزينها بأقل التكاليف وعندما تحقق الترابط بين برامج أو قاعدة البيانات وعلم الاتصال عن بعد فأنها ستسمح بتوفير أساس معرفي واسع، وانعكس ذلك على كافة اوجه النشاط في المنظمة والتي من ضمنها المحاسبة، كما أن بإمكان المديرين استخدام تكنولوجيا المعلومات لكسب علاقات طيبة مع الزبائن واختصار الوقت والمسافة بين متطلبات الزبائن واتخاذ القرارات وكذلك لتحسين النوعية وتوفير سلع وخدمات ذات خصائص متنوعة.

اختلاف القرارات التي تتخذها الإدارة عن تلك القرارات السابقة، إذ يستخدم المديرين تكنولوجيا المعلومات للحصول على الفوائد الاستراتيجية، فإن لم تكن المنظمات في صف القيادة فقد تجد زبائنها قد تركوا التعامل معها ووضعوها أمام خيارين اما استخدام تكنولوجيا المعلومات نفسها لغرض الوصول الى القيادة، أو أنها تفقد قواها ومواردها، حيث أن اتباع تكنولوجيا المعلومات سيساهم في تحسين النوعية وتخفيض وقت دورة الإنتاج والتركيز على خلق القيمة للزبائن (والمثل المعروف في هذا الصدد هو شركة نوكيا).

طالما إن غرض المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المحاسبة الإدارية هو دعم عملية اتخاذ القرارات، وان تلك القرارات الإدارية قد تغيرت، فمن المنطقي والطبيعي قبول فكرة تغير المحاسبة الإدارية من عدة زوايا منها ما يتمثل بان المحاسبة الإدارية لم تعد فقط تقدم المعلومات لخدمة أغراض الإدارة فحسب بل لخدمة كافة العاملين أيضا لتحسين النوعية، كما انه سيتم التركيز على التغيرات في الموارد والعمليات، وسيكون الهدف الجديد هو تقليص نصف الوقت وعلى الخصوص ذلك الذي لا يضيف قيمة، ومن زوايا أخرى فان الاصول التي ستظهر في الميزانية لن تقتصر على الاصول الملموسة للثورة الصناعية فحسب بل ستشتمل على تلك التي تخلق القيمة من وجهة نظر الزبون والمستثمر كالمعلومات والموجودات البشرية والمعرفة والقدرة على الإبداع وغيرها. من جهة أخرى فقد توحد تكنولوجيا المعلومات من المحاسبة الإدارية مع المحاسبة المالية

¹ حسين ، مرجع سابق ص.14.

والتدقيق بنظام واحد جديد يسمى بالمحاسبة الإدارية الشاملة ليستطيع أن يزود كافة الأطراف بالمعلومات المحاسبية وان لا يقتصر على فئة المديرين¹.

وسيتطلب ذلك كله بالتأكيد مهام جديدة من خلال التوجه نحو العمل التحليلي وحل المشكلات المحتملة قبل وقوعها ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة بالاستعانة بكافة البيانات المخزونة في الحاسوب بعد معالجتها وتحويلها إلى معلومات. والتي ستتطلب براعة وعناية كبيرة.²

بعدما كان الهيكل التنظيمي للمنظمة هرمي يسمح بتدفق المعلومات بشكل عمودي والتي كان يمارس المديرين فيها أعمال بسيطة، أصبح الهيكل التنظيمي يأخذ شكل شبكة الأعمال بحيث تساهم في التنسيق بين الوظائف وتسمح بتدفق المعلومات بكافة الاتجاهات ودون ان يكون هناك تعارض، إلا أن المديرين واجهوا مهام أكثر صعوبة تفرض عليهم ضرورة قيادة المنظمة للنجاح على المستوى العالمي وليس فقط المحلي.

4. معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين، ففي عام 1972 تم وضع برنامج في الولايات المتحدة الأمريكية لمنح شهادة المحاسبة الإدارية ولقب المحاسب الإداري المعتمد³، والذي يعد لقب مهني مما ترتب عليه ضرورة التزام المحاسب الإداري القانوني بدليل لآداب السلوك المهني يحكم أداءه ومسؤولياته، وتتمثل تلك المعايير في الأهلية والوثوق (أو السرية) والأمانة والموضوعية⁴. وقد تم تصميم هذه الشهادة من قبل معهد المحاسبين الإداريين IMA بالولايات المتحدة الأمريكية وهي الجهة الرائدة في العالم لتمكين المهنيين في المحاسبة الإدارية والتمويل من التميز في الأداء.⁵

5. مدخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية حيث تعود جذور المدخل الإستراتيجي في المحاسبة إلى أواخر الثمانينات باعتبارها إحدى مجالات التطور المستقبلي في المحاسبة، حيث يعد المدخل الإستراتيجي لنظم إدارة التكلفة أحد تطبيقاته، إذ يضع تحليل التكلفة في إطار واسع باستخدام المعلومات عن التكلفة لصياغة وتنفيذ الإستراتيجيات من خلال اتباع مجموعة من الأساليب والتحليلات الاستراتيجية⁶.

لهذا كان من الطبيعي أن تمتد آثار ما تقدم لتتبعكس أيضا على أنماط النظم السائدة في المنظمات الاقتصادية ومن ثم على أنماط مجموعة المعارف والمهارات المطلوب توفرها في العاملين بتلك المنظمات ومنها المحاسبين الإداريين لمواكبة تلك التغيرات والسعي لتضييق الفجوة بين مهنة المحاسبة الإدارية ومتطلبات واحتياجات سوق العمل، فيما يتعلق بجودة المعلومات ووفرة الإفصاح عنها وبالتوقيت المناسب، إذ يشير ذلك الى فقدان الثقة بإمكانية الاعتماد على المحاسبة الادارية التقليدية ما لم تتمكن من الاستجابة للمتطلبات

¹ Skidmore, Steve - **Information Technology in accounting curriculum** - Feature Article-www.accaglobal.com-Publications-Student accountant-19Dec. 2002.

² Zarowin, Stanley- **Finances Future: Challenge Or Threat?**- Journal of Accountancy, April 1997 :38

³ Certified Management Accountant

⁴ www.imanet.org

⁵ يوسف ، مرجع سابق ، ص16

⁶ Drury ,Colin , **Management & Cost Accounting** , Business Press. Thomson Learning, 5th, Ed, 2000 :923.

والتغيرات البيئية المعاصرة والتي تستوجب معلومات متجددة عن البيئة المحيطة ومهارات عالية من القائمين على توفيرها.

مرحلة التطورات والتغيرات الحديثة في بيئة الأعمال:

ومن أهمها الآتي¹:

1. **تغيرات في تقنية الإنتاج:**

استخدمت المنظمات نظم وطرق تصنيع جديدة تتطلب تغيرات فنية في المصانع ومن ذلك:

- نظم الإنتاج الفوري.
- نظم إدارة الجودة الكلية.

وقد ساعدت تلك النظم الحديثة المنظمات على تحقيق ميزة تنافسية كبيرة نتيجة مساعدتها في إنتاج تشكيلة منتجات متنوعة وإنخفاض المخزون وتضائل اليد العاملة.

2. **الإهتمام المتزايد بجودة المنتج:** واجهت المنظمات تحديات تتمثل في كيفية تحقيق التوازن بين

التحسين المستمر لجودة المنتجات بما يؤدي إلى الوفاء بمتطلبات العملاء، وبما يحقق للشركة

بعض المزايا التنافسية. ومن أمثلة المفاهيم المستحدثة في هذا الإتجاه:

- رقابة الجودة الشاملة.
- التحسين المستمر للجودة.

3. **التطورات التكنولوجية وازدياد حدة المنافسة:**

أصبحت بيئة الأعمال في ظل بيئة التطورات التكنولوجية الحديثة تتصف بالتغير السريع، كالتطورات

التكنولوجية في مجال الاتصالات وخاصة الإنترنت وقواعد البيانات. الى جانب ذلك إزداد حدة المنافسة بين

الشركات العالمية كالأمريكية واليابانية، مما نتج عنه إهتمام أكبر بالأهداف الإستراتيجية وظهور أساليب حديثة

لتقييم الأداء.

4. **التركيز على إشباع رغبات العملاء:**

تزايدت الإتجاهات العالمية للإهتمام بالمستهلك وأن إشباع رغبات العملاء بات هو المطلب الأول

للمنظمات العاملة في ظل المنافسة الشديدة، وأصبح مستوى رضا العميل من أهم المقاييس الأساسية لنجاح

الشركات. ويساعد فهم وقياس رضا العميل إدارة الشركة في تطوير السلعة أو الخدمة مما يؤدي إلى تحقيق

ميزة تنافسية كبيرة للشركة.

¹ احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية ، (دار وائل للنشر عمان الاردن ، ط2 ، 2008) ص14.

5. الرغبة في الحصول على شهادات المواصفات القياسية:

حيث رغبت الشركات في الحصول على شهادات المواصفات القياسية وذلك كشهادة ضمان وجود المواصفات القياسية العالمية، في المنتجات أو الخدمات التي تنتجها الشركة نظراً لأن كثير من الشركات والحكومات وضعت شرط الحصول على هذه الشهادات للتعامل معها.¹ أصبح تركيز الشركات الصناعية والخدمية على تحسين الجودة بدلاً من تخفيض التكلفة، ومحاولة إستيفاء كل متطلبات الحصول على شهادات المواصفات القياسية.

6. ظهور تنظيمات وإتفاقيات عالمية:

نشأت منظمات إقتصادية جديدة وإتفاقيات تجارية كثيرة مثل إتفاقية الجات ومنظمة الدول الأوروبية. وقد سعت الدول التي ترغب في الإنضمام إلى مثل هذه الإتفاقيات إلى تطوير صناعتها وتطوير أساليب إنتاجها بإستحداث أدوات إدارية ومحاسبية جديدة لمواكبة التطور والصمود في وجه المنافسة العالمية.² من أهم التأثيرات للتطورات والتغيرات الحديثة على نظم المحاسبة الإدارية:

7. تحديد تكاليف المنتج:

إستخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة أدى إلى تضائل تكاليف العنصر البشري وتزايد نسبة التكاليف غير المباشرة. ومن ثم أصبح من المفضل عدم تتبع عنصر تكلفة العمل المباشر كعنصر مستقل، بل تتم المحاسبة عنها بإدماجها مع التكاليف غير المباشرة.

8. الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء:

أصبحت القرارات الإدارية الخاصة بالمخزون والإستثمار هي محور الإهتمام لنظم الرقابة، بينما رقابة تكاليف التشغيل والعمالة أصبحت أقل أهمية. وأصبح الإهتمام متزايد بمقاييس تحسين الجودة والمخزون والإنتاجية وزيادة رضاء العميل.

9. تقييم الإستثمارات:

أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أكثر كفاءة لتقييم الإستثمارات الحديثة تأخذ في الحسبان التغيرات والتقلبات السريعة في هذه البيئة مثل إنخفاض نصيب السوق.

10. إتساع طاقة المعلومات لدى متخذ القرار:

¹ ظاهر ، مرجع سابق ، ص 15.

² الفداغ ، مرجع سابق ، ص 54.

زادت قدرات المحاسبة الإدارية نحو إستخدام تكنولوجيا الحاسب المتقدمة كوسيلة للتقرير ونظم الرقابة بشكل أكثر دقة وملائمة وفعالية. وتحسنت إستجابة المحاسبة الإدارية للمواقف الطارئة التي تتطلب منها السرعة في توفير المعلومات التي تحسن من صنع القرار¹.

خامسا: المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة:

التخطيط: عملية التخطيط تبدأ بتحديد الاهداف المراد تحقيقها ثم تحديد البدائل المتاحة لتحقيق ذلك، وإجراء تحليل ومفاضلة بين هذه البدائل لاختيار أفضلها. أو بمعنى آخر يتعلق التخطيط بتحديد أهداف المنظمة ووضع الخطط الضرورية التي تؤدي الى تحقيق الاهداف قصيرة الاجل وطويلة الاجل. ويتم في العادة ترجمة خطط المنظمة في شكل موازنات تخطيطية لأنها تعتبر الاسلوب الرئيسي في عملية التخطيط، فالموازنات تعتبر احدى ادوات التخطيط ذات الاستخدام الشائع والتي يتم اعدادها للتعبير الكمي والمالي عن الاهداف التي تسعى الى تحقيقها المنظمة. والى جانب الموازنات التخطيطية يتم كذلك استخدام اسلوب تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح باعتباره من الادوات الهامة التي تساعد الاجارة في مجال التخطيط².

باختصار تساعد المحاسبة الإدارية في توفير:

أ. المعلومات اللازمة لترجمة أهداف وخطط المنظمة في شكل موازنات تقديرية؛

ب. المعلومات الملائمة للمساعدة في مجالات تخطيط الربحية.

الرقابة وتقييم الأداء: تتضمن الرقابة اتخاذ الاجراءات اللازمة لتنفيذ قرارات التخطيط ومن ذلك قيام المديرين بعمليات التوجيه والتحفيز حتى يتم فهم الاجراءات والمهام المحددة بالخطة كما يقوم المديرين بعملية المراقبة والمتابعة للتأكد من تنفيذ المهام المطلوبة على ضوء الخطة المرسومة. ومن خلال المحاسبة الادارية تساهم التقارير بدور كبير في مساعدة الادارة للقيام بهذه الوظيفة بكفاءة، اذ تتضمن التقارير قياس للأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وإظهار الفروقات بينهما ليتم تحليل هذه الانحرافات بحسب المسببات والمسؤوليات عنها تمهيدا لاتخاذ الاجراءات المحسنة للأداء، الى جانب ذلك للمحاسبة الادارية دور كبير في ربط الرقابة بالتخطيط المستقبلي وذلك من خلال الاستفادة من بيانات التغذية العكسية التي قد تؤدي الى احداث تغييرات في الاهداف وفي طرق تحديد القرار البديل وذلك في اطار المعلومات المطلوبة³. يمكن تلخيص ما سبق في ان المحاسبة الإدارية تساعد في توفير معلومات عن الأداء المستهدف والمتمثل في الموازنات التقديرية، وعن الأداء الفعلي أي تقارير الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات بينهما وتحليل أسبابها واقتراح الإجراءات العلاجية المناسبة.

¹ الفداغ ، مرجع سابق ، ص 55.

² صلاح بسيوني عيد وآخرون ، المحاسبة الادارية ، جامعة القاهرة كلية التجارة ، ط 1 ، 2017، ص13.

³ المرجع السابق ، ص 14 .

اتخاذ القرارات: تساعد المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات الملائمة عن بدائل القرار وبالتالي زيادة درجة وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرار. ويقصد باتخاذ القرار اختيار أفضل بديل من ضمن البدائل المطروحة. ويحتاج المديرون الى العديد من المعلومات لاتخاذ القرار السليم وتساهم المحاسبة الادارية بدور كبير في توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات الرئيسية التي تطال المستقبل¹. وتتأثر جودة القرارات الى حد كبير بجودة المعلومات المستخدمة في اتخاذ هذه القرارات. وتتم عملية اتخاذ القرار بمراحل متتابعة تبدأ بتحديد المشكلة ودراستها ثم تحديد البدائل المختلفة لحل المشكلة ليتم تقييم كل بديل ثم اتخاذ القرار واختيار البديل الافضل².

المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم المحاسبية الأخرى

تعتبر المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف من الانواع العامة الرئيسية ولكل نوع تخصصه ومجاله والمستفيدين منه.

أولاً - المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

يمكن تلخيص العلاقة بين المحاسبتين كما في الجدول:

جدول رقم 1-3 مقارنة بين المحاسبتين المالية والإدارية

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
تخدم بشكل أساسي إداري المنظمة. اختيارية حسب رغبة إدارة المنظمة. توفر معلومات تفصيلية عن وحدات المنظمة الفرعية. توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية. توفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية. لا يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية معينة. معلوماتها ليست بنفس درجة دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة المستقبلية منها.	تخدم بشكل أساسي أطراف خارج المنظمة. إلزامية طبقاً للقانون. توفر معلومات إجمالية عن المنظمة ككل. توفر معلومات تاريخية فقط. توفر معلومات مالية فقط. يحكم إعداد تقاريرها وقوائمها معايير ومبادئ محاسبية متعارف عليها. تتميز معلوماتها بدرجة دقة أعلى نسبياً حيث تراجع من مراجع حسابات خارجي.

المصدر: أيمن طه حمد النيل النور، مرجع سابق، ص7.

¹ سامر مظهر قنطججي، فقه الإدارة المالية والتحليل المالي، جامعة كاي ط1 2019، ص10.

² المرجع السابق، ص 15.

الفصل الأول: الإطار العلمي للمحاسبة الادارية

ثانيا - المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

يمكن تلخيص العلاقة بين المحاسبتين كما في الجدول:

جدول رقم 1-4 مقارنة بين المحاسبتين التكاليف والادارية

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
توفر معلومات تاريخية فقط. توفر معلومات عن عناصر التكاليف فقط. تركز الاهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل فقط.	توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية. توفر معلومات عن عناصر التكاليف والإيرادات وأخرى. تهتم بمعلومات التكاليف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل.

المصدر: أيمن طه حمد النيل النور، مرجع سابق، ص8.

ثالثاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الادارية:

يمكن تلخيص العلاقة بين المحاسبة الادارية والادارة كما في الجدول

جدول رقم 1-5 مقارنة بين المحاسبه الإدارية والادارة

الوظائف الإدارية	الوظائف المحاسبية
التخطيط ورسم السياسات؛ التنظيم والتنسيق؛ التنفيذ والمتابعة؛ الرقابة واتخاذ القرار؛ اعداد التقارير واعداد الموازنات المالية.	اعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية؛ تصميم النظم المحاسبية؛ تسجيل الأحداث أولاً بأول؛ المراقبة الداخلية؛ التقارير المحاسبية والمالية.

المصدر: عبد اللطيف امام حاج عمر، مرجع سابق، ص21.

رابعاً العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم غير المحاسبية:

1. المحاسبة الإدارية وعلم الاقتصاد:

يوفر علم الاقتصاد بعض المفاهيم ذات الأهمية لمجالات واهتمامات المحاسبة الإدارية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات. ومن أمثلة هذه المفاهيم: تكلفة الفرصة البديلة، التكاليف التفاضلية، التكلفة الحدية¹.

2. المحاسبة الإدارية وعلم الأساليب الكمية:

توفر بحوث العمليات مجموعة من الأساليب الكمية التي تستفيد منها المحاسبة الإدارية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات. ومن أمثلة هذه المفاهيم: نظرية الاحتمالات، المعادلات الرياضية، وتحليل التعادل.

3. المحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية:

توفر العلوم السلوكية مجموعة من المفاهيم ترتبط بالعنصر الإنساني كمحدد رئيسي لنجاح الإدارة في وظائفها المختلفة، وتستفيد المحاسبة الإدارية من هذه المفاهيم السلوكية للقيام بدورها في توفير المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة في التخطيط والرقابة والأداء واتخاذ القرارات. ومن أمثلة هذه المفاهيم: مفهوم المشاركة، ومفهوم الحوافز².

المبحث الثاني: أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية

تعمل المحاسبة الإدارية على تطويع البيانات باستخدام الأساليب والأدوات العلمية وإخراجها بالشكل الذي يساعد الإدارة على ترشيد قراراتها وبسبب التطور المستمر في العلوم وانعكاس ذلك على أدوات المحاسبة الإدارية فإنه لا يوجد اتفاق على قائمة معينة، غير أن أهم الأدوات التي تعتمد عليها المحاسبة الإدارية تتمثل في أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة.

¹ عبد اللطيف امام حاج عمر ، مرجع سابق، ص22.

² نفس المرجع السابق، ص22.

المطلب الأول: أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

أولاً: أسلوب الموازنات التخطيطية.

تعتبر الموازنة التخطيطية تقديراً عينياً ومالياً ونقدياً لما تخططه المنظمة خلال فترة زمنية قادمة، وبالتالي يمكن اعتبار الموازنات أداة تخطيطية ورقابية مهمة. ويختلف نظام الموازنات التخطيطية عن نظام التكاليف المعيارية في أن الأولى تمثل تقديرات القائمين على الإدارة لعمليات التشغيل المستقبلية على ضوء الواقع أو الظروف الفعلية المحيطة مع الأخذ في الحسبان توقعات المستقبل أما التكاليف المعيارية فتدل على مستويات كفاءة معينة.

و ينظر الى الموازنات التخطيطية كأحد الوسائل الفعالة في مجال التخطيط والرقابة، إذ يمكن للإدارة القيام بمقارنة بين عناصر الخطة الواردة في الموازنة وما تحقق فعلياً في نهاية كل فترة، ومن ثم إعداد تقارير تقييم الأداء والتي من خلالها يتم محاسبة المسؤولين عن الأداء الفعلي.¹

ثانياً: نموذج تحليل التعادل.

يعتبر تحليل التعادل أحد الأساليب المحاسبية التي تساعد إدارة المنظمة في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات، باعتباره جزءاً من تحليل أشمل للعلاقة بين التكلفة والحجم والربح يقوم على دراسة آثار التغيرات في حجم النشاط على الإيرادات والتكاليف والأرباح. وتشير نقطة التعادل إلى مستوى النشاط الذي تتعادل عنده إيرادات المبيعات ووع إجمالي التكاليف، فعند هذا المستوى لا تحقق المنظمة أرباحاً ولا تتحمل خسائر، أي أن صافي الربح عند هذه النقطة يساوي الصفر.

و تدور محاور تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح حول:

تحديد حجم وقيمة المبيعات اللازم للوصول إلى حالة التعادل؛

دراسة آثار التغيرات في سعر البيع والتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة على حالة التعادل؛

تحديث التغيرات التي يجب أن تحدث في حجم وقيمة المبيعات للوصول إلى الربح المستهدف؛

تحديد هامش الأمان ونسبته؛

دراسة مدى تحقيق الأسعار والتكاليف للحجم اللازم لتحقيق الأرباح المستهدفة وآثار التغيرات فيها على

الربحية.²

¹ بسيوني، مرجع سابق، ص 196.

² مرجع سابق، ص 38.

ثالثا: أسلوب التكاليف المعيارية.

والمقصود بها تكاليف محددة مسبقا على اساس علمي وعملي، وهي وسيلة من وسائل الضبط والرقابة اي انها تمثل التكاليف التي يجب ان تكون بشرط ان يتم الاداء بأعلى كفاية ممكنة. والتكلفة المعيارية تعتبر من النظم الهامة التي تستخدمها الادارة لتخطيط وتقييم اداء مركز المسؤولية المعين، فهي تعتبر أداة للتخطيط من ناحية لان معايير التكلفة يتم وضعها مقدما قبل الشروع في عملية الانتاج حيث يمثل المعيار في هذه الحالة ما يجب ان تكون عليه التكلفة في ظل ظروف التشغيل العادية، ومن ناحية اخرى يعتبر المعيار أداة رقابية فعالة لأنها تستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد الانحراف في تكاليف مراكز المسؤولية المعينة والتحليل لمعرفة اسبابها والتي على اساسها يتم اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة.

رابعا: أسلوب محاسبة المسؤولية.

اسلوب من اساليب المحاسبة الادارية يهدف الى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الاداء عن طريق الربط بين التقارير المحاسبية من جهة ومن جهة اخرى بين الافراد المسؤولين عن الوحدات الادارية المختلفة في المنظمة وفقا لهيكل التنظيم الاداري للمنظمة بجميع مستوياته الادارية. كما يمكن تعريف محاسبة المسؤولية كذلك بانها نظام يتم بموجبه اعداد البيانات المالية الفعلية والمقدرة لفترات مالية معينة، ولكل مركز مسؤولية على حدة بقصد تقييم كفاءة المركز أو مديره في استخدام الموارد المخصصة له، لتحقيق هدف معين، الى جانب الكشف عن الانحرافات بين البيانات الفعلية والمقدرة ومعرفة اسباب الفروقات واتخاذ القرارات لمعالجتها عندما يتم ربط تقارير الاداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة في المنظمة للوقوف على مدى انجاز هذه المراكز لاهدافها وهو ما يساعد الادارة في رقابة التكاليف. غير انه اذا تم التعامل مع المنظمة كوحدة واحدة فمن غير الممكن معرفة اسباب القوة والضعف في الاداء.¹

خامسا: أسلوب التحليل المالي.

يتمثل التحليل المالي في مجموع الاساليب والطرق الرياضية والاحصائية والفنية التي يقوم بها المحلل المالي على البيانات والتقارير والكشوفات المالية من أجل تقييم المؤسسات والمنظمات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل². وهناك من يرى في التحليل المالي مدخل او نظام لتشغيل البيانات لاستخلاص معلومات تساعد متخذي القرارات في التعرف على:

الاداء الماضي للمنظمة وحقيقة وضعها المالي والاقتصادي في الوقت الحالي؛

¹¹¹ الرجبي ، مرجع سابق ، ص 327.

² وليد ناجي الحياي ، الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي ، (مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان ، الطبعة الأولى، 2004) ص 21.

التنبؤ بأداء المنظمة المالي في المستقبل؛
تقييم أداء الادارة.¹

من خلال ما سبق يعتبر التحليل المالي دراسة للقوائم المالية بعد تبويبها التبويب الملائم واستخدام أساليب التحليل المناسبة كاستخدام النسب المالية بغية اظهار الارتباطات التي تربط بين عناصر القوائم المالية، والمتغيرات التي تطرأ على هذه العناصر خلال فترة معينة واحدة أو عدة فترات واثر هذا التغير على الهيكل المالي.

و تقوم وظيفة التحليل المالي على تفسير البيانات المحاسبية، واستخدامها في تقييم الاعمال الماضية، وتحديد المشكلات ووسائل علاجها، الى جانب المساهمة في وضع الخطط المستقبلية، كما أن التحليل المالي يفيد في تقييم الكفاءة الاقتصادية والادارية للمنظمة واقتراح وسائل تمويل النشاط الجاري والاستثماري للمنظمة.

سادسا: أسلوب التحليل التفاضلي.

التكلفة التفاضلية التكلفة التي تختلف قيمتها من بديل لآخر عند اتخاذ القرار. والاستعانة بالتحليل التفاضلي للبدايل يعني استخدام أحد البدائل كأساس للمقارنة بين تكاليفه وإيراداته مع تكاليف وإيرادات البدائل المنافسة. ليتم طرح إيرادات وتكاليف المشروعات (البدايل) من إيرادات وتكاليف المشروع (البديل) المستخدم كأساس للمقارنة مثل شراء مواد من خارج المنظمة أم التصنيع داخليا، قبول أو رفض طلبيات خاصة. فإذا وجدت زيادة في الإيرادات التفاضلية على التكاليف التفاضلية يكون البديل المقارن مع بديل الاساس غير مقبول والعكس يكون البديل الذي تم اعتباره اساسا للمقارنة هو البديل المقبول.²

سابعا: أسلوب تحليل الانحرافات.

يمثل الانحراف الفرق بين معطية مرجعية ومعطية ملاحظة كالانحراف بين التكلفة المقدرة التكلفة الحقيقية. و الانحرافات بصفى عامة سواءا كانت ملائمة أي في صالح المنظمة أو غير ملائمة أي في غير صالح المنظمة فهي تنقسم الى قسمين:

1. انحرافات تعود الى عوامل داخلية كالتقصير في تنفيذ ما هو مخطط أو عدم الفعالية؛

2. انحرافات تعود الى عوامل خارجية.³

¹ الجمعية السعودية للمحاسبة ، المعلومات المحاسبية ودورها في أسواق الأسهم، (جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية 2005)، ص3.

² الرجبي ، مرجع سابق ، ص 166 .

³ محمد خليل وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الابحاث و الدراسات الاقتصادية.ص48.

المطلب الثاني: الادوات والأساليب الحديثة لتدعيم نظم المحاسبة الادارية

لقد كان للتغيرات والتطورات الكبيرة التي حدثت في بيئة الأعمال - وسبق الإشارة إليها - الأثر العظيم على نظم المحاسبة الإدارية، فقد استلزمت ضرورة تطوير أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة تلك التطورات وزيادة قدرة المنظمة على الاستمرار في بيئة أعمال شديدة التطور والتغير. من هذا المنطلق وقع تطور في المفاهيم المستخدمة بالدراسات الخاصة بالمحاسبة الادارية، فقد اعتمد المدخل التقليدي لهذه الدراسات على مصطلح تحليل التكلفة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ونتيجة للتطور الذي حدث في الفكر المحاسبي الاداري فقد تطور مصطلح تحليل التكلفة الى منهج اطلق عليه ادارة التكلفة، الذي يوضح الصلة الوثيقة بين الادارة والتكلفة. ويشمل منهج ادارة التكلفة كل المعلومات التي تساعد على نجاح المنظمة، ومع ظهور تغيرات بيئة التصنيع الحديثة والتي شملت حدة المنافسة العالمية وتعدد اشكال المنظمات والسياسات الادارية التي يعتمد عليها ظهرت الحاجة الى منهج آخر جديد للإدارة ولإدارة التكلفة اطلق عليه مصطلح الادارة الاستراتيجية للتكلفة والتي اتسمت باستخدام الاساليب الادارية الحديثة التالية:

اولاً: نموذج القياس المتوازن للأداء

اطار عام يساعد مختلف مستويات المنظمة على ترجمة اهدافها وخططها الاستراتيجية الى اهداف عملية قابلة للقياس بدقة مع توجيه الاداء للسلوك الفردي من خلال ربط رسالة ورؤية النشاط بمهام الموظفين من خلال الابعاد الاربعة: المنظور المالي، منظور العملاء منظور عمليات الاعمال ومنظور التعلم والنمو¹. ويعرفها كل من كابلان ونورتون² بأنها " مجموعة من المقاييس التي تخبر عن نتائج الانشطة المحددة سابقا وتكاملها مع المقاييس التشغيلية من رضا العميل العمليات الداخلية الابداع وتحسين أنشطة المنظمة " ³ وتتكون بطاقة النمو المتوازن من العناصر التالية:

1. الرؤية المستقبلية: والتي تظهر اتجاه المنظمة والهيئة التي ستكون عليها في المستقبل.
2. الاستراتيجية: وتضم مجموعة الافعال والاجراءات المهمة لتحقيق الاهداف او خطط تحقيق الاهداف التي قامت المنظمة بتحديدتها.
3. المنظور: ويقصد به المكون الذي يدفع باتجاه تبني استراتيجية معينة وفقاً لتحليل مؤشرات مهمة (مالية، عملاء، عمليات داخلية، نمو وتعلم) في هذا المكون ومن ثم العمل على تنفيذ الاستراتيجية للوصول الى المؤشرات الواردة في المنظور.
4. الاهداف: اي بيان عرض الاستراتيجية اذ يبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة.

¹ ايهاب عاشور ، بطاقة الاداء المتوازن أحد قياسات الاداء الاستراتيجي في بيئة التشغيل الالكترونية ، (ط1، 2010) ص22.

² في مطلع عام 1992 نشر كل من روبرت كابلان وديفيد نورتون مقالة في دورية هارفارد للاعمال بعنوان " بطاقة قياس الاداء المتوازنة لقياس دوافع الاداء " مما اثار الانتباه لهذه الطريقة ، الامر الذي زاد من مبيعات الدورية.

³ Robert S Kaplan David P Norton, **the balanced scorecard : measures that drive performance**, Harvard business review , vo170, no1,January/ February, 1992, p71.

5. المقاييس: هي تنبؤات عن الاداء المستقبلي والتي تدعم تحقيق الاهداف اي تعكس قياس اداء التقدم بالأهداف.
6. المستهدفات: وتمثل البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الاداء في وقت ما مستقبلا.
7. ارتباطات السبب والنتيجة: في ظل علاقات الاهداف يتم تحديد مؤشر لقياس الهدف في ضوء المخرجات التي تمت كنتيجة للجهد المبذول في اداء العمل المسبب في حدوث هذه النتيجة.
8. المبادرات الاستراتيجية: هي برامج عمل توجه الاداء الاستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والانجاز على المستويات الدنيا فتسجل المبادرات التي يتم القيام بها لتحقيق الاهداف.

ثانيا: نظام التكلفة وفقا للنشاط¹

إن ظهور هذا النظام كان إستجابة للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وإرتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة. في حين يتم في نظم التكاليف التقليدية تحديد تكاليف المنتجات على أساس توزيع وتخصيص التكاليف على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات، ثم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج، وأخيرًا توزيع تكاليف مراكز الإنتاج على المنتجات باستخدام معدلات تحميل مختلفة تحسب وفقاً لأسس تحكمية لا تؤدي إلى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة، ومن ثم الوصول إلى قياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج. بينما وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط يتم تعديل طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة بإتباع طريقة مستحدثة، وعند تحديد العلاقة بين وحدة النشاط وبين الموارد (عناصر التكلفة) فإن وحدة النشاط هي التي تخلق الطلب على الأنشطة، والأنشطة تخلق الطلب على الموارد (عناصر التكلفة)، ثم يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط المسبب للتكلفة، ولذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي إستنفذتها هذه المنتجات سيؤدي إلى زيادة دقة أرقام التكلفة².

ثالثا: التكلفة المستهدفة³

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المستحدثة لرفع كفاءة عملية إتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة وزيادة حدة المنافسة. التكلفة المستهدفة عبارة عن عملية ضبط وتحديد تكلفة المنتج المقترح والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل⁴.

في النظم التقليدية يتم تحديد سعر البيع للمنتجات على أساس تحديد التكلفة أولاً ثم إضافة هامش الربح المناسب ليتم الوصول إلى سعر البيع المقترح للمنتج. فإذا كان السعر أعلى من السوق أو أن الشركة لا

¹ Activity-Based Costing

² ثناء محمد طعيمة ، ادارة التكلفة في التقنيات الحديثة ، جامعة بنها كلية التجارة، 2010 ،ص63.

³ Target Costing

⁴ نفس المرجع السابق ، ص230.

تستطيع البيع بهذا السعر، فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن ومحاولة تخفيض التكلفة بالطرق التقليدية أثناء التشغيل.

بينما وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد سعر السوق أولاً ثم يتم تحديد هامش الربح المخطط تحقيقه، والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها أي التكلفة المستهدفة، وعلى ذلك يتم إجراء التصميمات والإختبارات للمنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة فقط (المسموح بها)، ومحاولة تخفيض التكلفة أثناء مراحل التخطيط والإعداد والتشغيل للإنتاج.

التكلفة المستهدفة أو التكلفة المسموح بها = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه

مدخل التكلفة المستهدفة لا يعتمد على تحديد التكلفة التي يمكن للمنشأة الإنتاج بها، وإنما تحدد التكلفة في ضوء إمكانيات المنظمة ومدى تقبل السوق لتلك التكلفة والعلاقة بين تكلفة المنظمة وتكلفة المنافسين. تعتمد التكلفة المستهدفة على عوامل ومتغيرات السوق، وتطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق. وهذا يجعل الشركة في وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة وليس وفقاً للتكلفة.

رابعاً: أسلوب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

يمكن تعريف ادارة التكلفة الاستراتيجية بأنها العملية التي من خلالها يتم تتبع التكلفة على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول الى أدنى حد، مع الاخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة بهدف تقديم منتجات أو خدمات بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء وذلك باستخدام أدوات واساليب فنية لتتبع والتحكم في التكلفة بهدف ايجاد ميزة تنافسية للمنظمة وتحسين الوضع الاستراتيجي لها. بمعنى آخر تعتمد هذه الاستراتيجية على قدرة المنظمة على تقديم منتجاتها وخدماتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين دون المساس بجودتها¹.

إدارة التكلفة الإستراتيجية ما هي إلا خليط أو مزيج من ثلاثة أنواع للتحليل تعود جذورها إلى علم الإدارة الإستراتيجية، وهذه الأنواع الثلاثة هي: تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف الإستراتيجي وتحليل مسببات التكلفة.

يبني هذا المدخل تحليله للتكاليف على أساس المراحل المختلفة لسلسلة القيمة مع التركيز على الجوانب الخارجية وهذا ما يمكن المنظمة من احتلال موقعا تنافسيا مرموقا لمواجهة أي هجوم، ويمكنها من استخدام تخفيض الاسعار كسلاح ضد منتجات بديلة تنتجها منظمات أخرى، كما تتمتع بحصانة ضد الموردين والعملاء حيث لا يمكن المساومة على تخفيض الاسعار.

¹ أشرف حسن علي ، الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية -دراسة استطلاعية، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة، 2010، ص15.

خامسا: المقارنة المرجعية

برزت المقارنة او المقاييس المرجعية¹ كأداة هامة لتقييم الأداء وهي عملية مستمرة لمحاكاة أفضل الممارسات أو مستويات أداء داخل الصناعة أو بين الصناعات المختلفة. المقاييس المرجعية تقوم على الإستدلال بأداء المنظمات الرائدة (أو المنافسة) في صناعتها أو القطاع التابع لها، بحيث يتم إعتقاد معايير أداء تلك المنظمات الرائدة كمعايير للمنظمة. ويؤدي إستخدام هذا الأسلوب إلى تحفيز العاملين في المنظمة للوصول إلى نفس مستوى المنظمات الرائدة، وبالتالي تحقيق مستويات جيدة في الأداء.

ويخلص الجدول التالي تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية والتي من خلال تطبيقها تتحقق اهداف ادارة التكلفة الاستراتيجية:

جدول رقم 1-6 تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية

التقنية	التعريف
التكلفة على اساس النشاط Activity Based Costing ABC	تستخدم هذه التقنية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وهو يحقق دقة اكبر في حساب تكلفة المنتجات عن طريق التركيز على الانشطة كأغراض تكلفة اساسية، ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الانشطة لأهداف التكلفة على اساس الانشطة وتقوم هذه الفلسفة على فكرة ان هذه الانشطة هي التي تستهلك الموارد وان المنتجات تستهلك الانشطة.
الادارة على اساس النشاط Activity Based Managment ABM	تقنية تساعد الادارة في اتخاذ القرارات، من خلال الاستعانة بمعلومات التكاليف على اساس الانشطة لارضاء الزبائن واشباع حاجياتهم وتحسين الأرباح عن طريق قرارات التسعير وتشكيلة المنتجات وكيفية تخفيض التكاليف وتحسين العمليات وتصميم المنتجات وإيجاد طرق لتخفيض استهلاك الموارد، بالتخلص من الانشطة غير المضيفة للقيمة وتقليل الهدار في الموارد.

¹ Benchmarking

الفصل الأول: الإطار العلمي للمحاسبة الادارية

<p>تقنية التكلفة على اساس النشاط معكوسة، حيث يكون هدف اعداد الموازنة على اساس الانشطة هو التحويل بتجهيز الموارد فقط المطلوبة لتلبية الانتاج وحجم المبيعات الموجودة في الموازنة، فهي تعبير كمي عن الاهداف التي تسعى الادارة لتحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة من تخطيط ورقابة وإشراف واتخاذ القرار.</p>	<p>الموازنة على اساس النشاط Activity Based Budgeting ABB</p>
<p>تستعمل هذه التقنية اثناء مراحل التخطيط، التصميم وتطوير المنتج للوصول الى تخفيض دورة حياة المنتج وتحقيق الربح المطلوب، مع المحافظة على مكانة المنظمة في السوق بتقديم منتج او خدمة تتمتع بقيمة عالية من الجودة لدى الزبون.</p>	<p>تقنية التكلفة المستهدفة Target Costing TC</p>
<p>تعمل هذه التقنية على فحص كل مكون من مكونات المنتج لتحديد العوامل المؤثرة في تكلفته، ومحاولة تخفيضها مع المحافظة على الحالة الوظيفية وجودة اداء المنتج وتحسين عملية انتاجه.</p>	<p>تقنية هندسة القيمة Value Engineering VE</p>
<p>تقنية تهدف الى المحافظة على مستويات التكلفة الحالية باستخدام آلية التحسين المستمر للقيام بتخفيضات تدريجية في تكلفة المنتج وادارتها لتحقيق الجودة بتكلفة أقل ويتعاون جميع العاملين في المنظمة.</p>	<p>تقنية تكلفة التحسين المستمر Kaizen Costing</p>
<p>عملية بحث مستمرة لقياس وحدة المنتج او الخدمة او الانشطة عند افضل مستوى من مستويات الاداء، سواء كانت تلك المستويات موجودة داخل المنظمة او خارجها، مع تحديد نواحي القصور بالمقارنة مع الاخرين من اجل العمل على استكمال النقص وهو وسيلة للتحقق من ان الاهداف المراد تحقيقها تتناسب مع احتياجات السوق.</p>	<p>المقارنة المرجعية Bench Marking</p>
<p>عملية مستمرة لتحديد قيود النظام وازالتها لضمان الاستغلال الامثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكثر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة.</p>	<p>تقنية نظرية القيود Theory Of Constraints</p>

الفصل الأول: الإطار العلمي للمحاسبة الادارية

<p>مقياس متكون من مجموعة شاملة من مقاييس الاداء المالية وغير المالية تم تطويرها حول اربعة محاور اساسية: -منظور مالي - منظور الزبائن -منظور العمليات التشغيلية -منظور التعلم والنمو. ويعتبر ها المقياس اطار متكامل يربط بين الاستراتيجيات والعمليات بما يحقق النمو، بما يحقق التوازن بين حاجات الاطراف اصحاب المصالح.</p>	<p>تقنية بطاقة الاداء المتوازن Balance Score Card</p>
<p>تعمل هذه التقنية على تخفيض مستويات مخزون المواد الخام ومخزون الوحدات قيد الانتاج ومخزون الوحدات المنتجة، وبالتالي تحسين كفاءة وجودة الانتاج وتحسين الربحية.</p>	<p>تقنية الانتاج في الوقت المحدد Just In Time</p>
<p>تسعى هذه التقنية الى تقديم سلع او خدمات ذات جودة عالية يمكن لها ان تحقق رضا المستهلك، بصفة مستمرة وذلك من خلال عمل جميع العاملين في المنظمة ضمن فريق واحد، والعمل على التحسين المستمر والتطوير في الجودة بحانب تخفيض التكاليف.</p>	<p>تقنية ادارة الجودة الشاملة Total Quality Management</p>
<p>تقنية تساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات طويلة الاجل ليس فقط في برامج تحسين الجودة، فاصولها ترجع الى ادارة الجودة الشاملة والمقياس الاحصائي سيجما وقد تم تطوير مدخل 6 سيجما في البداية بواسطة شركة موتورولا.</p>	<p>تقنية 6 سيجما Six Sigma</p>
<p>تقنية تجمع التكاليف ضمن سلسلة القيمة ابتداء من تكاليف البحث والتطوير، التكاليف الصناعية، مصاريف البيع والتوزيع، مصاريف الخدمة ما بعد البيع.</p>	<p>تقنية تكلفة دورة الحياة الكلية للمنتج Total Life Cycle Costing</p>
<p>أسلوب يساعد المنظمة على التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية لإضافة قيمة لأصحاب المصالح وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة مما يساعد على تقوية المركز التنافسي للمنظمة</p>	<p>تحليل سلسلة القيمة Value Chain</p>

المصدر: عبد الوهاب بن بريكة وحفصة بكرون، ادارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، جامعة

الاعواط، مجلة دراسات _ العدد الاقتصادي_، المجالد العدد1 جانفي2017، ص154-155.

المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

للمحاسبة الحديثة مجموعة من الايجابيات المكتشفة نتيجة استعمال اساليبها في منظمات الاعمال، وفيما يأتي قائمة بأهمها¹:

1. **تحسين عملية اتخاذ القرار:** وذلك بجمع كافة المعلومات المطلوبة بأشكال وصور وجداول للقسم المسؤول وإعطاء المدراء فرصة تحليل وصنع القرار الصحيح بسهولة؛
2. **تحسين كفاءة العمل:** إذ تساهم اساليب المحاسبة الحديثة في تقييم أداء المنظمات وإيجاد العيوب وإصلاحها؛
3. **تبسيط المعلومات المالية:** من خلال الصور والأشكال والجداول المُقدّمة في التقارير؛
4. **زيادة الأرباح:** من خلال تقرير الميزانية الذي تقدمه المحاسبة بتحديد التكاليف المطلوبة بدقة ورفع الأرباح وتحقيق الأموال؛
5. **تقييم الموظفين:** بدعمهم أو تقليص رتبهم من خلال التقارير المُقدّمة فيتخذ أصحاب العمل القرار السليم تجاههم بسهولة؛
6. **الشفافية:** بمراقبة ما يدخل من الأموال إلى المنظمة وما يخرج منها؛ فتضمن عدم إساءة استعمال النقود أو حدوث عمليات اختلاس وغيرها مما يحدث في الوقت الحالي؛
7. **الثقة:** بالتقارير والمعلومات المُقدّمة فهي صحيحة وخالية من الأخطاء والعيوب إن كان الأساس صحيح؛

اما عن سلبيات اساليب المحاسبة الحديثة فيمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. **عدم وجود إجراءات محددة:** ليس للمحاسبة الإدارية أي قواعد ومبادئ محددة يجب اتباعها. في حالة عدم وجود أي مبادئ توجيهية، قد يوفر هذا الفرع من المحاسبة بيانات غير دقيقة؛
2. **مكلفة:** تتطلب تكاليف هائلة لتعيين طاقم محاسبة إذ لا تستطيع المنظمات الصغيرة أن تتحمل هذه التكاليف الباهظة؛
3. **التبعية:** إذ تعتمد المحاسبة الإدارية في معلوماتها على بيانات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التي تعتمد بدورها على صحة السجلات المالية وغيرها؛
4. **عدم التأكيد:** فالمستقبل مُتغيّر، وهو رهن بالأحداث، ولا يُمكن تأكيده، ولا تضمن المحاسبة المستقبل فهو غير مضمون؛
5. **التحيز الشخصي:** يخضع هذا الفرع من المحاسبة للتحيز الشخصي والأحكام المسبقة من قبل الإدارة. وقد تتأثر فعالية المحاسبة الإدارية بقدرة الأفراد على التفسير والتحليل؛

¹ <https://commercemates.com/Advantages and Disadvantages of Management Accounting>", commercemates, Retrieved 30/3/2021. Edited

6. **توفر البيانات فقط:** مع عدم توفر أي خطة عمل أو قرار، كما أنه لا يمكن للمحاسبة الإدارية أن تأتي محل الإدارة، لكنّها تُساعد فقط في دورها من خلال توفير البيانات المطلوبة.

المطلب الرابع: مدى استخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية

أجريت العديد من الدراسات للتعرف على مدى الاستخدام العملي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، وأوضحت النتائج بأن:

(1) نظام التكلفة حسب النشاط اكتسب اهتماماً متزايداً من بين جميع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، يليه أسلوب التكلفة المستهدفة، ثم يليهما أسلوب المقاييس المرجعية؛

(2) العديد من المنظمات الناجحة لازالت تستخدم الأساليب التقليدية مثل الموازنات التخطيطية بشكل

واسع؛

(3) هناك اتجاه لتطوير وتحسين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بدلا من البحث عن غيرها

وإستحداث أساليب جديدة مثل تطوير الموازنات المرنة.

وقد يكون ذلك لأسباب منها:

1. عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؛

2. عدم رغبة الإدارة بالتغيير؛

3. عدم وجود موظفين مؤهلين؛

4. عدم الحاجة إلى إستخدام أساليب حديثة لأن بيئة الإنتاج نمطية.

(4) هناك اتجاه لربط أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بالأساليب الحديثة وضرورة التكامل فيما بينها

مثل الربط بين نظام التكاليف حسب النشاط وبين التكاليف المعيارية؛

(5) هناك عدة عوامل مؤثرة في مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية مثل: درجة

المنافسة، حجم المنظمة، نوع الصناعة، والعوامل الثقافية.

خلاصة الفصل

نشأت المحاسبة وتطورت نتيجة للحاجة الى خدماتها المتمثلة في القوائم والتقارير المالية، وتعددت فروعها لتشمل كافة المجالات الهامة، وكانت تؤثر وتتأثر بفروع المعرفة الاخرى. وتمثل المحاسبة الادارية الحسابات والبيانات المحاسبية والاحصائية التي يتم اعدادها لجميع المستويات الادارية لتمكينها من الرقابة على عمليات المنظمة وعلى التكاليف في الوقت المناسب، الأمر الذي جعل لهذه الرقابة الأثر الفعال في بحث اي انحرافات عن التخطيط الموضوع مسبقا ومعالجة هذه الانحرافات في الوقت المناسب. فوظيفة المحاسبة الادارية اعداد وإظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي تساعد الادارة بصورة مباشرة في وضع سياستها ومراقبة تنفيذها أولا بأول كل ذلك من خلال مجموعة من النظم الفرعية من أهمها نظام الموازنات التخطيطية، نظام محاسبة المسؤولية، نظام التكاليف المعيارية والتحليل المالي الى جانب ادارة ومحاسبة الانشطة، التكاليف المستهدفة والقياس المتوازن للأداء.

الفصل الثاني:

اتخاذ القرارات ودور المحاسبة

الادارية في هذا المجال

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

تمهيد:

يمثل اتخاذ القرار وظيفة أساسية، بل الوظيفة الأهم من وظائف الإدارة، فالمديرون يواجهون باستمرار مشاكل ومواقف قرارية تستدعي منهم اتخاذ قرارات رشيدة. تتبع صعوبة اتخاذ مثل هذه القرارات من وجود عدة بدائل للمشكلة الواحدة، وعلى الإدارة أن تفاضل بين البدائل المتاحة وتختار البديل الذي يساهم بشكل أفضل في تحقيق هدف المنظمة. ويعبر القرار عن اختيار من بين مجموعة بدائل.

وتساعد المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة عن بدائل القرار، وبالتالي زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار، الى جانب تخفيض درجة عدم التأكد المرتبط بالمستقبل لديه، واخيراً ترشيد عملية اتخاذ القرار والتوصل إلى القرار المناسب.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

المبحث الاول: مفهوم اتخاذ القرار وأهميته

المطلب الاول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

يمكن التمييز بين القرار **decision** وعملية صنع القرار **making decision** فالأول يعتبر النتيجة

النهائية للعملية، اما الثانية فتتعلق بكل الاحداث التي تسبق وتلي لحظة الاختيار.

كما ينبغي التمييز بين عمليتين هما عملية اتخاذ القرار **taking decision** وعملية صناعة القرار اذ

يخلط الكثير بينهما فالأولى تعتبر جزء او مرحلة اخيرة من مجموعة من مراحل تشكل العملية الثانية أي صنع

القرار¹.

يمكن تعريف القرار بأنه " الفكرة المرتبطة بعملية الاختيار والالتزام"².

و في الفكر الاداري القرار هو " النقطة التي يتم عندها اختيار بديل من بين مجموعة من البدائل"³.

أو " النتيجة المنطقية لعدد من الاجراءات التي يتم وضعها لاختيار وتحديد العوائد المتوقعة لمجموعة من

البدائل "

او " النتيجة المنطقية لعدد من الاجراءات التي يتم وضعها لاختيار وتحديد العوائد المتوقعة لمجموعة من

البدائل المتوفرة من اجل اختيار افضل الاجراءات الموضوعية ومن تم تطبيقها للوصول الى هدف محدد في

وقت معين"⁴.

" سلوك وتصرف واع بين عدة بدائل، اختيار بين بديلين أو اكثر ثم تحليلها يتبعه فعل او اجراء لتنفيذ هذا

الاختيار"⁵.

من خلال ما سبق نستنتج بأن المخرج النهائي لعملية اتخاذ القرار هو القرار، وأن القرار

يتكون من ثلاث عناصر:

1. الأهداف: فمتخذ القرار لديه هدف يود تحقيقه.

2. البدائل: امام متخذ القرار عدة بدائل تؤدي الى تحقيق هذا الهدف

3. الاختيار: فعلى متخذ القرار أن يفاضل بين هذه البدائل لاختيار أفضلها

¹ Stephen P. Fitzgerald, *Decision making*, (London: Capstone Publishing, 2002), p. 9.

² موفق حديد محمد، الادارة- المبادئ والنظريات والوظائف، (الاردن : الحامد للنشر والتوزيع، 2001) ص263.

³ عبد الحكم احمد الحرابي، فن اتخاذ القرار - مدخل تطبيقي، (مصر : مكتبة ابن سينا، غ م) ص9.

⁴ عمار بوحوش، الاتجاهات الحديثة في علم الادارة، (الجزائر : المؤسسة الوطنية للكتاب، 1984) ص 157.

⁵ حسين حريم، سلوك الافراد والجماعات في منظمات الاعمال، مطبعة دار العلم، عمان، 2004، ص245.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

اما اتخاذ القرار فيمكن تعريف العملية بأنها: " اصدار حكم معين عما يجب ان يفعله الفرد في موقف ما، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن اتباعها او هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة، وفقا لتوقعات مختلفة لمتخذ القرار"¹.

ويعرف الدكتور عبد الغفار حنفي عملية اتخاذ القرارات بأنها "عملية اختيار بديل من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة".

أما الدكتورة نادرة أيوب فتعرفها بأنها " العملية التي تبني على الدراسة والتفكير الموضوع للوصول إلى القرار المعين أي الاختيار بين البدائل"².

أو " العملية التي تتمحور حول المفاضلة والاختيار بين الوسائل البديلة التي تساعد التنظيم على تحقيق اهدافه بأقصى قدر من فاعلية والكفاية"³. والمقصود بالفعالية مقارنة النتائج بالأهداف المحددة، اما الكفاءة فتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.⁴

كما يمكن تعريف عملية اتخاذ القرار باعتبارها العملية التي من خلالها يحل متخذ القرار مشكلة ما ضمن حدود اختصاصه وذلك بإتباع خطوات انطلاقا من تحديد المشكلات الحقيقية وتحليلها ثم تنمية بدائل مختلفة كحلول لها بناء على معايير باستخدام اكبر وادق قدر ممكن من المعلومات والتوصل الى الحل الافضل وفق المعيار المتبع ثم تحويله الى قرار فعال مع مراقبة تنفيذه، وإجراء التصحيحات اللازمة.

تمثل عملية اتخاذ القرار دورا محوريا من ادوار كل مدير مهما كان عمله أو مستواه الوظيفي، فمن خلال قيامه بالتنظيم والتخطيط والقيادة والتوجيه والاتصال والرقابة، يقوم اساسا باتخاذ العديد من القرارات⁵.

وتجدر الإشارة الى ان خطوات اتخاذ القرار تسبقها معرفة بعض الشروط والتي من ضمنها:

1. اقتصادية الدراسة؛
2. توقيت الدراسة والجهة المعنية بتلك الدراسة؛
3. اختيار الاطر؛
4. دقة البيانات والمعلومات المطلوبة ووضوحها؛

¹ علي الشراوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، (الاسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002)، ص128.

² جمعة محرم والخطيب، محاسبة الإدارة ونماذج العمليات في اتخاذ القرارات، (مصر، 1999)، ص28.

³ طارق المجذوب، الإدارة العامة - العملية الادارية والوظيفة العامة والاصلاح الاداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003 ص499.

⁴ ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية-حالة البنوك، دار المحمدية العامة 2003، ص11.

⁵ حسين حريم ، مرجع سابق، ص225.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

5. موافقتها مع استراتيجيات المشروع واهدافه؛

6. وجود البدائل؛

7. التناسب بين المعلومة والتكلفة.

ان لعملية اتخاذ القرار أهمية بالغة وخطرة تعتمد عليها المصالح المتنوعة للمشاريع المختلفة، وبذلك تواجه الادارة العليا نوعين من القرارات، يستوجب النوع الاول منها اتخاذها بالسرعة، بينما يمكن التأني والدراسة وصناعة القرار لاتخاذها¹.

ويمكن توضيح الفرق بين صنع القرار واتخاذ القرار كما يظهر الجدول التالي:

جدول رقم 1-2 الفرق بين صنع القرار واتخاذ القرار

اتخاذ القرار	صنع القرار	اوجه المقارنة
هي مرحلة اختيار البديل الامثل لحل المشكلة.	تحديد المشكلة بدقة، تحليل اسباب المشكلة، البحث عن البدائل، تقييم البدائل المختلفة، اختيار البديل الامثل، تطبيق البديل الامثل، متابعة وتقييم النتائج.	المراحل
يتمثل في مرحلة واحدة فقط.	اشمل وادعم حيث انه يتضمن عدة مراحل	درجة الشمول
اتخاذ القرار مسؤولية القائد الاداري فقط	تشارك في صناعة القرار جميع المستويات الادارية	المستوى الاداري
تنتهي عملية اتخاذ القرار بالموصول الى القرار المناسب	لابد من متابعة التنفيذ للتأكد من تحقيق الاهداف	متابعة تحقيق النتائج
يستخدم القائد المعلومات المجمعة وفي ضوءها يتخذ القرار	تجميع وتحليل البيانات من اجل اتخاذ القرار المناسب	المعلومات
قصير نسبياً	طويل نسبياً	الوقت المستغرق
هي جزء من عملية صناعة القرار.	تشتمل صناعة القرار على عملية اتخاذ القرار	العلاقة بينهما

المصدر: جازية زعتر، اصول الادارة والتنظيم، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1977، ص104.

¹ هاشم حسين ناصر المحنك، فلسفة الادارة المعاصرة والمجتمع، مطبعة القضاء، النجف، 1990، ص91.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

المطلب الثاني: اهمية القرارات الادارية

يمكن تحديد اهمية القرارات من خلال التمييز بين ناحيتين:

1. علمية:

اذ تعتبر القرارات الادارية وسيلة علمية وفنية حتمية ناجعة لتطبيق السياسات والاستراتيجيات للمنظمة في تحقيق أهدافها بصورة موضوعية وعلمية.

تؤدي القرارات الادارية عن طريق عملية اتخاذ القرار، دورا هاما في تجميع المعلومات اللازمة للوظيفة الادارية عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية متعددة ومختلفة للحصول على المعلومات اللازمة للتنظيم الاداري. كما تلعب القرارات الادارية دورا مهما في تجسيد، تكييف، تفسير وتطبيق الأهداف والسياسات والاستراتيجيات العامة في المنظمة.

2. عملية:

تعتبر القرارات الادارية وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة القادة والرؤساء الاداريين في القيام بالوظائف والمهام الادارية المطلوب تحقيقها وإنجازها، بأسلوب علمي وعملي.

تكشف القرارات الادارية عن سلوك وموقف الرؤساء الاداريين، وتكشف عن القوى والعوامل الداخلية الضاغطة على متخذي القرار. الأمر الذي يسهل مهمة الرقابة على هذه القرارات، والتحكم فيها والتعامل مع هذه المواقف والضغوط مستقبلا بصورة حسنة¹.

كما تعتبر القرارات الادارية ميدانا واسعا للرقابة الادارية.

المطلب الثالث: خطوات أو مراحل اتخاذ القرار:

تمر عملية اتخاذ القرار بأربعة خطوات أو مراحل هي:

(1) تحديد المشكلة:

تدور معاني "شكل" في اللغة على الاختلاط والتشابه²، والمشكلة يمكن تعريفها بأنها الصعوبات التي تواجهنا عند الانتقال من مرحلة الى اخرى وهي اما تمنع الوصول أو تؤخره أو تؤثر في نوعيته³.

وتتكون المشكلة¹ مما يلي:

¹ عمار عوايدي، نظرية القرارات الادارية بين علم الادارة العامة والقانون الاداري، دار هومة الجزائر 2003، ص12.

² <https://www.maajim.com/dictionary/> المشكلة لغة واصطلاحا

³ احمد بن عبد المحسن العساف، المشكلات الادارية وكيفية اتخاذ القرار، الرياض، 1425هـ، ص2.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

1. المشكلة: الوضع الموجود وصفا وأسبابا؛

2. الحل: الوضع المنشود مع تصوره وحصر منافعه؛

3. الطريق من المشكلة للحل: آليات التنفيذ.

وبهدف تحديد استراتيجية² التعامل مع المشكلة (عدم التصرف، معالجة الأثار، مراقبة الوضع أو معالجة

المشكلة) يتم تقسيم المشكلات الادارية³ الى:

○ مشكلات في التنفيذ: وهي الانحراف عن المعايير المحددة بالزيادة أو النقصان؛

○ مشكلات في الانجاز: وهي ما يمنع من الوصول الى وضع افضل.

كما يمكن تقسيمها الى:

○ روتينية، حيوية، طارئة⁴؛

○ متفائمة، متلاشية، ثابتة؛

○ مفاجئة، متوقعة؛

○ متكررة، نادرة؛

○ جماعية، فردية؛

○ حديثة، قديمة.

و تكمن أهمية تحديد المشكلة في تحديد فعالية الخطوات التي تليها وسلامة القرارات التي تنتج عنها.⁵ ويساعد الاسلوب المعياري في تحليل المعلومات التي تختص بالأداء الفعلي والاداء المخطط أو المعياري من الكشف عن وجود مشكلات في النظام والتي تواجه المنظمة، مما يتيح لمتخذ القرار تحديد المشكلة من منظور المقارنة مع ما هو مخطط له ومعرفة مكان الخلل واستيعابها وفهمها والتعبير عنها ووصفها بطريقة تقنية أو علمية أو بلغة فنية محددة تتيح لبقية أفراد المنظمة أو أهل الاختصاص من فهمها وتبادل المعارف والآراء حولها.

¹ لدى الصينيون المشكلة لها معنى مرادف وهو : "الفرصة" والسبب هو ايجاد حل جديد أو عدة حلول أخرى بديلة لكل مشكلة، واكتشاف قدرات فكرية وطاقت عملية، بالإضافة الى استمرارية البحث عن برامج وآليات جديدة وإبداعية، الى جانب المحافظة على وحدة المجموعة والزيادة من ثباتها مما يعزز روح الفريق الواحد.

² ومن بين الاساليب الاستراتيجية التي يمكن ممارستها لحل المشكلات : اسلوب النقل او المواجهة، اسلوب التجنب، اسلوب التحويل وغيرها.

³ نفس الرجع السابق، ص3.

⁴ المغربي محمد الفاتح محمود بشير، الأساليب الكمية في ادارة الأعمال، دار الجنان عمان، ط1، 2017، ص56.

⁵ عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن ، ادارة الاعمال، (الدار الجامعية، الاسكندرية، 1991) ص166.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

(2) تحديد البدائل:

و تتمثل هذه المرحلة في البحث عن الحلول الممكنة التي تستطيع حل هذه المشكلة مما يفتح المجال لمتخذ القرار من اجل المفاضلة من خلال خبرته السابقة من خلال الاستفادة من العناصر الناجحة في الحلول السابقة للمشاكل المماثلة¹، ومن الحلول ما يستمد من الحاضر.

وقد يصادف متخذ القرار احيانا قيودا منها الزمنية كاتخاذ القرار في وقت محدد لا ينبغي تجاوزه الامر الذي يدعو الى التخلي عن البدائل التي لا تحتاج الى فترة زمنية طويلة. اما القيود المالية فتعني التخلي عن بعض البدائل مراعاة للظروف المالية للمنظمة². كما قد لا تسمح بها ظروف البلد الاقتصادية او الامكانيات التكنولوجية للمنظمة، الى جانب قيود اخرى قد تفرضها الادارة العليا للمنظمة او الانظمة السياسية القائمة.

(3) تقييم البدائل المقترحة والمفاضلة بينها.

و تعتمد هذه المرحلة على تصنيف هذه الحلول وفق العناصر والخصائص التي تشترك فيها والمطلوب منها تلخيصها ضمن معايير تتيح الانصاف في المقارنة مثل: العائد والتكلفة، الزمن والمردودية الموارد وغيرها.

(4) اختيار البديل المناسب واتخاذ القرار الرشيد.

و التي تعتبر اخر مرحلة من مراحل اتخاذ القرار وهي اختيار حل واحد من مجموعة من البدائل الذي يفترض انه المحقق للهدف والافضل من ناحية المعيار الذي ينتمي له، وتجدر الاشارة الى اتباع نوع معين من الرقابة للتأكد من فاعلية هذا القرار، والرقابة هنا هي بمثابة التغذية العكسية لقرارات لاحقة من هذا القبيل من أجل تحسين وترشيد قرارته مستقبلا، أو قرارات تصحيحية للقرارات التي سبقت.

عوامل تزيد من فاعلية القرار:

- ◆ التحليل المنطقي للمشكلة بعيداً عن المؤثرات العاطفية؛
- ◆ تحديد الهدف المطلوب الوصول اليه؛
- ◆ ضمان تعاون والمشاركة مع الافراد في تنفيذ القرار؛
- ◆ عدم التسرع والتمعن في اصدار القرار قبل اتخاذ هـ؛
- ◆ عدم التخوف من اصدار القرار؛

¹ نفس المرجع السابق، ص.170

² خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الادارة - مع التركيز على ادارة الاعمال، (دار المسيرة، عمان، غ م)، ص 120.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

♦ متابعة النتائج لتفادي انحرافها عن المسار المطلوب¹.

عوائق اتخاذ القرار:

♦ **عوائق داخلية:** وهي التي يمكن للمنظمة التغلب عليها والتحكم بها عادة وتشمل العوائق المالية والبشرية والفنية.

♦ **عوائق خارجية:** وهي التي تنشأ في البيئة التي تزاوّل فيها المنظمة نشاطها ولا تملك المنظمة عادة امكانية التغلب عليها وتتضمن هذه العوائق الظروف السياسية الاقتصادية والاجتماعية والرأي العام القوانين والانظمة المنافسين المستهلكين....

المطلب الرابع: أنواع القرارات

يعتبر التمييز بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة الخطوة الاولى في اتخاذ القرار بحسب هيربرت سيمون (H.SIMON)² غير أن ذلك ليس التصنيف الوحيد فقد اختلفت المعايير وتباينت وجهات نظر المختصين حول تصنيف القرارات فكل تصنيف يهدف الى الجانب أو المعيار الاكثر تأثيرا واهمية بالنسبة له، فقد يكون المعيار هو مصدر القرار، أو شكل القرار، أو أهمية القرار، وغير ذلك من المعايير.

ومن ضمن هذه التصنيفات مايلي:

1. من حيث الفترة الزمنية:

(1) **قرارات طويلة الأجل:** وهي قرارات الاستثمارات الرأسمالية والتي يتم الاهتمام بدراستها وتحليلها تحقيقا لمبدأ تعظيم القيمة الحالية الصافية أي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها خلال الفترة القادمة التي يتم اتخاذ القرارات الملائمة عنها. يتميز هذا النوع من القرارات بارتباطه بفترات طويلة في المستقبل ما يطبعها باللاتأكد واحتمالات التغيير وهو ما يجعل من الصعب توفير المعلومات التي يحتاجها هذا النوع من القرارات.

(2) **قرارات قصيرة الأجل:** تعد القرارات قصيرة الاجل (جارية أو تشغيلية) تلك القرارات التي ترتبط بعناصر النشاط الجاري للمنظمة خلال سنة مالية معينة، ومن أهم العناصر التي تتناولها القرارات قصيرة الاجل: قرارات تحديد مزيج المنتجات قرارات تسعير المنتجات قرارات

¹ صديق نصار/ الإدارة المالية منهج اتخاذ القرارات <https://islamfin.yoo7.com/t1281-topic>

² جاري ديسلر، ترجمة عبد القادر محمد عبد القادر، أساسيات الإدارة المبادئ والتطبيقات الحديثة ، (الرياض ، دار المريخ للنشر) ص190.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

تحديد حجم المخزون وغيرها. وتتميز هذه القرارات بقصر مداها وارتفاع درجة اليقين منها، مما يسهل الحصول على العلى المعلومات التي تحتاجها مما يمكن متخذي القرار من التحكم بها¹

2. من حيث مدى تكرارها:

(1) **قرارات مبرمجة:** ويطلق عليها كذلك رتيبة، روتينية، متكررة، كلما تكرر حدوث المشاكل التي تواجه متخذي القرار تكونت لديهم الخبرة ومعرفة أكبر بهذه المشاكل ويستخدم هذا النوع من القرارات في العادة لدى المستويات التشغيلية الدنيا مثل الحصول على مستلزمات الانتاج والبيع².

(2) **قرارات غير مبرمجة:** ويطلق عليها ايضا غير روتينية، غير متكررة، فريدة من نوعها، تتميز المشاكل التي يعالجها هذا النوع من القرارات بالتعقيد لدرجة عدم وجود أسلوب أو نظام واضح لمعالجتها بسبب طبيعتها الجديدة وغير المتكررة وغير المألوفة مثل قرار التوسع أو الاندماج، دخول اسواق جديدة، تصنيع أجزاء³.

3. من حيث ارتباطها بوظائف الإدارة:

(1) **قرارات تخطيطية:** وهي القرارات التي تتعلق بتخطيط الحصول على الطاقة وإتاحتها من ناحية، وتخطيط استخدامها والانتفاع بها من ناحية ثانية.

(2) **قرارات رقابية:** تتعلق بمعالجة الانحرافات التي تصب في صالح المنظمة. ويتضمن القرار الرقابي مبدأ محاسبة المتسببين في الانحرافات.

(3) **قرارات تنفيذية.** وهي قرارات تصدر بالإجراءات والتنظيمات الواجبة لتنفيذ القرارات التخطيطية وتصدر القرارات التنفيذية بإجراءات نمطية وأخرى توجيهية. وجميع هذه القرارات تستهدف تحقيق الهدف المقرر في القرارات التخطيطية.

تصنف القرارات وفقا للوظائف الأساسية للمنظمة الى الانواع التالية:

♦ قرارات متعلقة بالموارد البشرية؛

♦ قرارات متعلقة بالوظائف الادارية ذاتها؛

♦ قرارات متعلقة بالإنتاج؛

¹ ثابت عبد الرحمن ادريس، ادارة الاعمال - نظريات ونماذج وتطبيقات، (الاسكندرية، الدار الجامعية، 2005)، ص248.

² نفس المرجع السابق، ص247.

³ موفق حديد محمد، مرجع سابق، ص272.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

♦ قرارات متعلقة بالتسويق؛

♦ قرارات متعلقة بالتمويل.

وتجدر الإشارة الى أنه يمكن تقسيم الظروف التي يتم فيها اتخاذ مختلف انواع القرارات الى ثلاثة أقسام

¹ وهي:

أولاً: اتخاذ القرار في حالة الجهل

في هذه الحالة يواجه متخذ القرار انعدام المعرفة باحتمالات حدوث أي حالة أي عدم معرفة احتمالات

الطبيعة للاحداث؛

ثانياً: اتخاذ القرار في حالة التأكد التام

في هذه الحالة يواجه متخذ القرار أبسط انواع القرارات اذ يستطيع بشكل مؤكد تحديد نتائج كل بديل من

البدائل المتوفرة، بسبب توفر البيانات والمعلومات اللازمة حسب طبيعة المشكلة، في هذه الحالة يختار متخذ

القرار البديل الذي يحقق أعلى عائد ممكن في ظل هذه الحالة المؤكد وقوعها.

ثالثاً: المخاطرة أو اتخاذ القرار في حالة عدم التأكد التام

في هذه الحالة يواجه يتم اتخاذ القرار تحت ظروف الخطر، من خلال تحديد مجموعة من الحالات أو

الاحداث يتوقع حدوثها في المستقبل، مع احتمال وقوع كل حالة من الحالات أو الأحداث. ويتم ذلك غالباً

بالاستعانة بأحد الاسلوبين التاليين:

1. **احتمالات موضوعية:** والتي تحسب من خلال تحليل البيانات التاريخية المتاحة أو

المجتمعة من سنوات سابقة، أي على أساس ما حدث في الماضي قد يحدث في المستقبل؛

2. **احتمالات تقديرية:** والتي يتم تحديدها بناء على الخبرة والتقدير الشخصي أو استطلاع آراء

الخبراء وذوي الاختصاص. وفي كلتا الحالتين تسمى المعايير المستخدمة بالاحتمالات

التقديرية أو معيار القيمة المتوقعة.

رابعاً: اتخاذ القرار في حالة عدم التأكد التام

يكون متخذ القرار في هذه الحالة غير متأكد من احتمالات الاحداث المتعددة بسبب انعدام التجربة في

الماضي التي تمكن متخذ القرارات من تقدير الاحتمالات. في هذه الحالة يستعين متخذ القرارات بأحد معايير

مثل معيار الواقعية، التشاؤم، التفاؤل او الاسف لمساعدته¹ على تحديد البديل الأفضل واتخاذ القرار الملائم.

¹ المغربي، مرجع سابق، ص54.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

ويمكن توضيح هذه المعايير² كما يلي:

1. **معيار أقصى الأقصى:** في هذه الحالة يتم اختبار البدائل التي تحقق أكبر عائد مادي بمعنى اختيار البديل المتفائل؛

2. **معيار أقصى الأدنى:** يتصرف متخذ القرار في هذه الحالة بنوع من التشاؤم، فيختار أقل الفوائد؛

3. **معيار أدنى الأقصى:** يتصرف متخذ القرار في هذه الحالة بالتفاؤل الحذر، فيختار أفضل النتائج لكل بديل ثم اختيار أقل هذه النتائج؛

4. **معيار أدنى الأدنى:** يتصرف متخذ القرار في هذه الحالة بدرجة كبيرة من التشاؤم، فيختار أقل عائد لكل بديل بسبب حالة عدم التأكد الكبيرة لدى متخذ القرارات؛

5. **معيار الندم:** ويطلق عليه ايضا معيار سافاج نسبة الى العالم "Savag" الذي اقترحه وأشار من خلاله الى ان متخذ القرارات بعد اتخذه لقرار والحصول على عائد معين قد يشعر بالندم لعلمه بحالة الطبيعة التي حدثت في تلك الفترة وبالتالي فهو يتمنى لو انه اختار بديلا آخر غير الذي تم اختياره، وتوصل سافاج الى ان متخذ القرار لا بد له من بذل الجهد ليقبل من ندمه³.

خامسا: اتخاذ القرار في حالة المنافسة

في هذه الحالة يواجه متخذ القرار منافسين آخرين مستعدين لاتخاذ قرارات مشابهة ويبحثون عن فرص وبدائل تحقق الهدف المطلوب بأحسن صورة ما ينتج عنه نوع من الصراع والمنافسة بين متخذي القرارات من أجل الهيمنة والسيطرة.

¹ كما يتم الاستعانة بوضع الوضع العام في شكل مصفوفة تعرف بمصفوفة القرارات، الى جانب استخدام شجرة القرار كوسيلة للتعبير عن عملية اتخاذ القرار.

² مرجع سبق ذكره، ص 54.

³ تميل عملية اتخاذ القرار الى بيئة التأكد في المدى القصير، والأمر لا يكون كذلك في المدى الطويل، وفي كتابه "اقتصاديات الاعمال" عبر مارشال عن المجال البيئي لقرارات المنظمة قائلا: "Only uncertainly is certain"، "اللا تأكد هو المؤكد".

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

المبحث الثاني: اهمية المعلومات ودورها في دعم اتخاذ القرار

ان انظمة المعلومات في المنظمة يمكن النظر اليها على انها وسائل لاكتشاف حقائق لها علاقة بالقرارات الادارية، والمحاسبة الادارية تعتبر نظاما هاما للمعلومات المفيدة تساعد متخذي القرارات في اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب، فمن ناحية ظهرت المحاسبة الادارية لسد النقص في نظام معلومات المحاسبة المالية، ومن ناحية اخرى لإبراز دور المحاسبة في مجال صنع واتخاذ القرارات. وقد واكبت في تطورها متطلبات متخذي القرارات من خلال الاستعانة بالأساليب العلمية الحديثة التي تساعد في اتخاذ القرارات والحاسبات الالكترونية التي تساعد في توفير المعلومات المطلوبة في الشكل والمضمون والتوقيت المناسب لاحتياجات متخذي القرارات¹.

المطلب الاول: أنواع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات

ان أي قرار يتم فيه تخصيص موارد حالية بقصد الحصول على موارد مستقبلية في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد يحتاج إلى معلومات تساعد متخذي القرار على اتخاذ القرار الصحيح. ويمكن ابراز المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار في الآتي:

1. معلومات عن بيئة المنظمة الخارجية:

و هي تتضمن معلومات اقتصادية عن الوضع الراهن والمتوقع للاقتصاد الوطني، معدلات الناتج الوطني، والاستهلاك، وأسعار الفائدة في البنوك، معدلات التضخم ومعدلات الضرائب، إضافة إلى معلومات اجتماعية عن عادات وتقاليد المجتمع ومستوى المعيشة وأنماط الاستهلاك فيه، ومعلومات توضح درجة الاستقرار السياسي عامة استقرار سياسات الاستثمار خاصة ومعلومات عن سوق رأس المال ودرجة نموها وحجم التعامل فيها ومخاطر السوق وأسعار الأوراق المالية.

2. معلومات عن القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة

تتضمن هذه المعلومات معدلات الأرباح وعوائد الأسهم في القطاع، ودرجة المخاطرة المرتبطة بالاستثمار فيه، ودرجة المنافسة وتأثيرها على تخصيص الموارد الاقتصادية سواء بين القطاع والقطاعات الأخرى أو في داخل القطاع ومستوى التقدم التكنولوجي فيه ومعلومات عن العمالة².

¹ العساف، مرجع سابق، ص10.

² أنور عدنان نجم، مدى إدراك المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومات المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2006، ص44

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

3. معلومات عن المنظمة:

وهي معلومات التي تصدر من خلال المنظمة أو جهات أخرى تحدد النشاط فيها بصورة تفصيلية سواء كانت معلومات كمية وغير كمية. وتتمثل المعلومات الكمية في معلومات عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتقارير الجزئية والتوقعات المستقبلية أو معلومات عن كمية الإنتاج والطلب على منتجات المنظمة ومعدلات النمو ودرجة المنافسة وتأثيرها على المنظمة وأسعار أسهمها. أما المعلومات غير الكمية فهي معلومات عن البيئة الداخلية للمنظمة مثل سمعة الإدارة وقدرتها على تحقيق الأهداف وسمعة مراقب الحسابات وحجم المنظمة وحدود منتجاتها.

المطلب الثاني: مصادر الحصول على المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار

يمكن التمييز بين نوعين من المصادر للحصول على المعلومات المحاسبية لتحليل أي منظمة:¹

1. المصادر الداخلية: وتتمثل فيما يلي:

- أ- القوائم المالية الأساسية: وتشمل قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.
- ب- المذكرات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية: وتعد تلك الملاحظات جزءا ضروريا من مصادر المعلومات المفيدة وتوفر معلومات إضافية غير موجودة في القوائم المالية.
- ج- التقارير المؤقتة: والتي تقدم على مدار السنة (كل ثلاث أو سداسي).
- د- تقارير مجلس الإدارة: والتي تحتوي على معلومات مفيدة تتناول بيانات مالية وإحصائية وبعض الخطط المستقبلية.
- هـ- تقرير مراقب الحسابات: وما قد يحتويه من ملاحظات أو تحفظات خاصة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها.

و- قوائم تنبؤات الإدارة.

ز- معلومات أخرى.

2. المصادر الخارجية: وتشمل ما يلي:

*الصحف: يوجد العديد من الصحف المتخصصة التي تهتم المستثمرين.

*المجلات المالية المتخصصة: هناك العشرات من المجلات التي تهتم جمهور المستثمرين.

¹ نجم، مرجع سابق، ص46-47

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

* مطبوعات استشاري الاستثمار: يقصد باستشاري المؤسسات المتخصصة في الاستثمار.

* مطبوعات بيوت السمسة: عادة ما يوجد في بيوت السمسة الكبيرة أقسام متخصصة للبحوث والدراسات

من شأنها أن تحقق لبيت السمسة مركزا تنافسيا بين أقرانه.

ويتيح قسم البحوث للعملاء الحاليين والمحتملين معلومات مجانية مفيدة عن حالة سوق رأس المال

والأوراق المالية التي ينصح ببيعها أو بشرائها بما يناسب كل فئة من فئات المستثمرين.

* المطبوعات الحكومية: تعتبر المطبوعات الحكومية من أهم مصادر المعلومات عن الأحوال الاقتصادية

بصفة عامة والجوانب المالية لها بصفة خاصة وذلك إضافة إلى كونها مصدرا للمعلومات عن العديد من

الصناعات.

* بنوك المعلومات: توفر للمستثمرين بيانات تفصيلية عن الأوراق المالية المتداولة وعن المنشآت التي

أصدرتها.

* الغرفة التجارية والإحصاءات عن العمالة.

* الديوان الوطني للإحصاء (ONS).

أدوات تحليل المعلومات:

وتتمثل في الآتي¹:

♦ سمكة إشيكواوا: من خلالها تكتب المشكلة وتحدد أهم اسبابها واكثرها تأثيراً؛

♦ خرائط الزمن: عبارة عن رسم بياني يوضح زمن الانحراف وبتحليل الزمن يتم التعرف على

الاسباب؛

♦ خرائط الإجراءات: الهدف منها تحديد مكن الخلل لمعالجته.

المطلب الثالث: مدى ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار:

المقصود بالملائمة هو أن تكون المعلومات المحاسبية ومعلومات التكاليف خاصة ملائمة مع القرار المراد

اتخاذ ه، وكذا ملائمة مع متخذ القرار ذاته².

ومن خلال هذا المعيار يمكن تصنيف المعلومات المحاسبية من حيث علاقتها بعملية اتخاذ القرار الى

نوعين هما:

¹ العساف، مرجع سابق، ص 11.

² ايمن، مرجع سابق، ص 31 ..

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

1. معلومات ملائمة لاتخاذ القرار:

- هي معلومات مستقبلية متوقعة تختلف من بديل لآخر.
- وهي معلومات تفاضلية أي أنها تميز كل بديل عن البدائل الاخرى.
- وهي معلومات تؤثر في القرار وتتأثر بالقرار.

2. معلومات غير ملائمة لاتخاذ القرار:

- هي معلومات تاريخية حدثت في فترات ماضية.
- وهي معلومات غير تفاضلية أي أنها لا تميز أي بديل عن البدائل الاخرى.
- وهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.

المطلب الرابع: السمات الخاصة بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرار:

1. المعلومة قوة لذلك فان المعلومات مهمة لاتخاذ القرارات؛
2. ينبغي ان يكون للمعلومة صلة بالموضوع؛
3. توقيت الحصول على المعلومة مهم؛
4. ينبغي ان تكون المعلومات دقيقة ومفصلة وكاملة؛
5. يجب التعامل مع المعلومات بكفاءة¹.

المطلب الخامس: مفاهيم التكاليف لأغراض اتخاذ القرار:

التكلفة عموما هي تضحية يتم قياسها في شكل وحدات نقدية سواء تحققت او ينتظر تحققها لتحقيق هدف معين² او ما تم انفاقه على السلع والخدمات من مواد وأجور ومصاريف أخرى، وهذا ما يحدد تكلفة كل منتج بشكل مناسب وصحيح لاعتبارات التسعير، ويلعب السعر دورا هاما في تحديد عائد رأس المال. وهناك ثلاثة مفاهيم للتكلفة³ يمكن تمييزها في الآتي:

1. التكلفة التاريخية: والتي تقوم على الاثبات المحاسبي التقليدي " القيمة الدفترية " ؛
2. التكلفة الجارية: والتي تعتبر على اساس اسعار السوق الحالية؛

¹ العساف، مرجع سابق، ص11.

² بحسب لجنة مفاهيم التكلفة والمعايير التابعة للجمعية الامريكية للمحاسبة AAA :

Committee on Cost Concepts & Standards, Report of the committee on Cost Concepts & Standards, The Accounting Review, American Accounting Association, April 1952, pp.176.

³ قنطجبي، مرجع سابق، ص414.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

3. التكلفة الاستبدالية: والتي تعتبر على اساس الاسعار المتوقعة مستقبلا.

وبما ان التكلفة مزيج من مواد واجور ومصاريف أحي أي مزيج من الفاهيم وجب تحليل التكلفة كما

يلي:

أولاً- المواد: اسعارها قد تتغير في المستقبل وبسبب الفارق الزمني الموجود بين عمليات الشراء والانتاج والتوزيع مع امكانية التخزين فقد تحدث تغيرات في اسعارها كما قد تختلف تحميل الواد الموجهة للانتاج وبذلك فان استخدام طريقتي متوسط التكلفة المرجح وطريقة اول وارد اول صادر مع التكلفة الجارية، اما طريقة اخر وارد اول صادر فتناسب مع التكلفة الاستبدالية.

ثانياً- العمل: تكاليف اجور العمل هي في الغالب تكاليف ثابتة لا تتغير الا بحدود معينة(انتاجية

العمل¹، وكفاءة العمل).

ثالثاً- مصاريف صناعية: وتنقسم الى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة

التكاليف الثابتة:

وتتمثل في ذلك الجزء من التكاليف الاجمالية الذي لا يتأثر بتغيرات مستوى التشغيل. وهي تنقسم

الى:

1. تكاليف نقدية كالأجور، التأمين والإيجار؛

2. تكاليف غير نقدية مثل الاهتلاكات.

كما يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف الثابتة:

1. تكاليف ثابتة بصورة مطلقة ويطلق عليها تكاليف التوقف عن العمل بمعنى انها موجودة مع وجود

المنظمات سواء انتجت ام لم تنتج مثل اهتلاكات المباني وأجور العمال الاساسيين الذين لا يمكن الاستغناء عنهم.

2. تكاليف ثابتة نسبيا او الثابتة في مجال معين ويطلق عليها التكاليف الثابتة المتدرجة.

وهناك تصنيف اخر للتكاليف الثابتة بهدف مراقبتها حيث تقسم الى:

1. تكاليف فارغة غير مستغلة أو غير مستفاد منها في الانتاج؛

2. تكاليف مستغلة تم الاستفادة منها في الانتاج².

¹ الاولى تعني ربط الاجر بحجم النتاج أو الزمن اما الثانية فتعني مهارة العامل في اداء عمله من حيث الجودة.

² مرجع سبق ذكره، ص421.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

التكاليف المتغيرة:

وتتمثل في ذلك الجزء من التكاليف الاجمالية الذي يتغير بتغير مستوى التشغيل، والتكاليف المتغيرة كلها نقدية.

وهي تنقسم الى: مواد واجور ومصاريف صناعية غير مباشرة مثل الكهرباء.

كما يمكن التمييز بين أربعة أنواع من التكاليف المتغيرة:

1. تكاليف متغيرة بصورة طردية أو متغيرة بنسب ثابتة بمعنى انها تتغير بنسبة ثابتة مع تغير كمية الانتاج مثل تكاليف المواد الاولية.

2. تكاليف متغيرة بنسبة تنازلية بمعنى انها تتغير بنسبة بمعدل اقل من تغير معدل الانتاج مثل تكاليف الطاقة الكهربائية.

3. تكاليف متغيرة بنسبة تصاعدية بمعنى انها تتغير بنسبة بمعدل اسرع من تغير معدل الانتاج.

4. تكاليف متغيرة تراجعياً بمعنى انها تتراجع اجمالياً مع زيادة حجم الانتاج¹.

رابعاً- مصاريف التسويق او البيع: نفس تصنيف المصاريف الصناعية أي متغيرة وثابتة ونفس المعالجة.

خامساً- مصاريف ادارية: يعتبر معظمها تكاليف ثابتة مثل الرواتب والايجار والتأمين.

التكاليف الملائمة وغير الملائمة:

هي التكاليف التي تخص موضوع معين أو لا تخصه الهدف منها بيان كيفية استخدام التكاليف ذات العلاقة بقرار معين. اما عن معلومات التكاليف وحتى تكون ملائمة للمفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرارات غير الروتينية قصيرة الأجل يجب أن تتميز بالسمات الآتية:

1. **تكاليف مستقبلية:** سبق الاشارة الى ان المحاسبة الادارية تم تطويرها بغية اعادة تجهيز البيانات المحاسبية التاريخية لمتخذي القرارات لمساعدتهم في اتخاذ قرارات تطال المستقبل²، والمقصود هنا بأن التكلفة ستحدث لاحقاً نتيجة لاتخاذ القرار، أما التكلفة غير المستقبلية أو التكلفة التاريخية اي الغارقة التي حدثت سابقاً فتعتبر غير ملائمة عند اتخاذ القرارات.

¹ نفس المرجع السابق ذكره ، ص422

² نفس المرجع السابق ، ص10.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

2. تكاليف تفاضلية: أي أن تختلف فيما بين البدائل، أما التكلفة التي لا تختلف بين البدائل فتعتبر تكلفة غير ملائمة.

3. تكاليف قابلة للتجنب: أي أن التكلفة يتم تحميلها حالة اتخاذ القرار، ويمكن استبعادها بعدم اتخاذ القرار. اما التكلفة غير القابلة للتجنب هي غير مرتبطة بالقرار لذلك فهي غير ملائمة عند اتخاذ القرار.

الايادات الملائمة:

يقصد بالإيرادات الملائمة تلك الإيرادات التي تتغير من بديل لآخر. والجدير بالذكر فان التوقعات المتعلقة بالإيرادات هي في العادة مرتبطة بتوقعات الطلب في السوق بمعنى آخر ترتبط توقعات الإيرادات بعدد الوحدات التي يتوقع بيعها عند سعر معين.

اولاً: تحليل التكاليف لأغراض اتخاذ القرار

1. التكاليف التفاضلية:

هي التكاليف التي تختلف من بديل لآخر، وهي تشمل على جميع بنود التكاليف التي تختلف بين البدائل سواء كانت هذه البنود تكلفة متغيرة أم تكلفة ثابتة. وتعتبر التكاليف التفاضلية تكلفة ملائمة عند اتخاذ القرار، لأنها تكون حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل. أما التكاليف غير التفاضلية تعتبر تكاليف غير ملائمة عند اتخاذ القرار حيث تعد تكلفة غير مهمة وغير حاسمة عند المفاضلة واتخاذ القرار.

العبرة في اعتبار التكلفة تفاضلياً أم غير تفاضلياً هو اختلاف مقدار العنصر فيما بين البدائل ومدى كونه عنصراً حاسماً عند المفاضلة واتخاذ القرار.

2. التكاليف الغارقة:

هي التكاليف التي حدثت فعلاً، ولا يمكن استردادها أو تغييرها بموجب أي قرار أو تصرف مستقبلي حيث أنها تكلفة تاريخية وقعت بالفعل في فترات زمنية ماضية. وتعتبر التكاليف الغارقة تكلفة غير ملائمة عند اتخاذ القرار، لأنها تكون تاريخية أي غير مستقبلية، وتكون غير تفاضلية أي غير حاسمة عند المقارنة والمفاضلة بين البدائل، ويجب عدم استخدامها عند التحليل والمفاضلة بين البدائل لاتخاذ القرار. ففي كل الاحوال المنظمة تتحملها وهي متساوية في كل البدائل المتاحة.

وغالبا ما تكون التكاليف الثابتة غارقة.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

3. تكلفة الفرصة البديلة:

هي عبارة عن العوائد أو الأرباح المفقودة أو المضحى بها والتي تخص أفضل بديل تالي للبديل المختار. ولا تسجل هذه التكلفة في الدفاتر والسجلات المحاسبية فهي لا تمثل انفاقا فعليا أو مخططا. كما تعتبر هذه التكلفة ملائمة لاتخاذ القرار حيث أنها مرتبطة بالقرار فهي تؤثر وتتأثر بالقرار.

4. التكلفة المضافة:

هي التكاليف التي تتغير نتيجة اتخاذ قرار معين، وهي تعني التغير في التكاليف بين بديلين نتيجة تغير مستوى أو طبيعة النشاط. ويتفق هذا مع تعريف التكلفة التفاضلية.

5. تكاليف يمكن تجنبها:

وهي تلك التكاليف التي يمكن تجنبها عند الابتعاد عن اختيار بديل معين.

6. التكاليف الاستبدالية:

هي التكاليف التي تنشأ من استبدال أصل قديم بأصل آخر حديث وهي تختلف عن التكلفة الأصلية لشراء الأصل لزيادة الأسعار وظهور تكنولوجيا جديدة وهذا النوع من التكاليف مهم جدا لأن التكلفة التاريخية لا تتماشى مع الوقت الحاضر.

7. التكاليف الاجتماعية:

هي التكاليف التي يتحملها المشروع نتيجة سياسة عامة أو نتيجة لقوانين العمل أو نتيجة لسياسات اجتماعية، مثال: إنشاء دور حضانة لأبناء العاملين، مساهمتها في مكافحة التلوث، وهذه التكاليف مهمة عند تقييم الأداء وقياس الإنتاجية.

8. التكاليف الخاضعة للرقابة والتكاليف الغير خاضعة للرقابة:

التكاليف الخاضعة للرقابة تتمثل في التكاليف التي يمكن السيطرة عليها من قبل شخص أو مستوى إداري محدد.

أمثلة عليها تكاليف يمكن التحكم فيها في نفس القسم الإنتاجي: كمية المواد المستخدمة في الإنتاج، عدد ساعات العمل المباشر أما التكاليف غير الخاضعة للرقابة فهي التكاليف التي يصعب السيطرة عليها أو رقابتها من قبل شخص أو مستوى إداري معين بالرغم من تأثره بها.

أمثلة عليها: نصيب القسم من تكاليف الإيجار أو الإهلاك أو التأمين على الأصول أو العمال

وبصفة عامة يمكن اعتبار كل التكاليف من وجهة نظر المنظمة ككل خاضعة للرقابة من قبل شخص أو مستوى إداري معين في وقت معين. فالتكاليف الثابتة يمكن رقابتها والتحكم فيها عند تخطيطها بينما يصعب

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

التحكم فيها بعد نشأتها، والتكاليف المتغيرة يمكن التحكم فيها من ناحية ارتباطها بحجم النشاط أو الإنتاج، بينما يصعب التحكم في معدلاتها أو أسعارها.

ثانياً: التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار

ان المفاضلة بين البدائل تتطلب توافر المعلومات الملائمة للتعامل مع الموقف القراري أو المشكلة القرارية، ومن ثم المفاضلة بين البدائل بإتباع تحليل تفاضلي للتكاليف والإيرادات المرتبطة بكل بديل (تكاليف تفاضلية وإيرادات تفاضلية)، وعليه يتم اتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق الهدف سواء من زاوية تعظيم الإيرادات أم ترشيد التكاليف.

وفقاً لأسلوب التحليل التفاضلي يقوم متخذ القرار بتحليل النتائج المترتبة على كل بديل وذلك بمقارنة التكاليف التفاضلية (تكاليف مضافة) مع الإيرادات التفاضلية (إيرادات مضافة) المترتبة على اختيار بديل معين مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة، وبالتالي يتم اختيار البديل الذي يترتب على اختياره زيادة في الإيرادات التفاضلية عن التكاليف التفاضلية مقارنة بالبدائل الأخرى المتاحة.

ثالثاً: خطوات تطبيق أسلوب التحليل التفاضلي:

يجب على المحاسب الاداري اتباع الخطوات التالية عند تحليل معلومات التكاليف:

- 1) حصر جميع عناصر التكاليف ذات العلاقة بكل بديل من البدائل المتاحة.
- 2) استبعاد التكاليف الغارقة.
- 3) استبعاد التكاليف غير التفاضلية أي التي لا تختلف من بديل لآخر.
- 4) تمثل عناصر التكاليف المتبقية التكاليف التفاضلية الملائمة لاتخاذ القرار والتي يُعتمد

عليها اساساً للمفاضلة واتخاذ القرار الرشيد.

المبحث الثالث: استخدامات التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل

من ضمن نماذج اتخاذ القرارات المختلفة:

- 1) قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة.
- 2) قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي.
- 3) قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استكمال التشغيل الاضافي عليها.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

- 4) قرار استبعاد أو الإبقاء على أحد المنتجات حالياً.
- 5) قرار إضافة أو عدم إضافة منتج جديد الى تشكيلة المنتجات القائمة حالياً.
- 6) وقرار بالإغلاق المؤقت

المطلب الاول: قرار قبول أو رفض طلبيات البيع الخاصة

أولاً: طبيعة القرار

طلبات البيع الخاصة:

والمقصود بها طلبيات بيع تقدم الى إدارة المنظمة لإنتاج حجم معين إضافي من المنتج بسعر بيع خاص بمعنى منخفض عادة يقل عن سعر البيع العادي وكذا يقل عن التكلفة الكلية لوحدة المنتج. للوهلة الأولى قد يبدو أن قبول طلبية بيع خاصة بسعر بيع منخفض عن سعر البيع العادي ومنخفض عن التكلفة الكلية للوحدة يمكن أن يساهم فقط في احداث خسارة بالنسبة الى ربحية المنظمة ككل، والحقيقة ان ذلك قد لا يكون بالضرورة تحليلاً سليماً في جميع الظروف والأحوال¹. قد يمكن في ظل ظروف معينة قبول الطلبية الخاصة ذات السعر المنخفض نظراً لأن قبولها قد يضيف الى أرباح المنظمة الصافية وذلك بفعل استغلال الطاقة العاطلة لدى المنظمة في الأجل القصير والتي تتحمل المنظمة تكاليفها (الثابتة) سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا.

■ يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

- 1) البديل الأول: قبول المنظمة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض.
- 2) البديل الثاني: رفض المنظمة طلبية البيع الخاصة ذات السعر المنخفض.

ثانياً: شروط قبول طلبات البيع الخاصة:

1. أن يكون لدى المنظمة طاقة عاطلة في الأجل القصير. أي وجود طاقة غير مستغلة حالياً تتحمل المنظمة تكاليفها (الثابتة) سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا، ويمكن استغلالها في تنفيذ طلبية البيع الخاصة، وعادة يحدث ذلك في حالة المنظمات ذات الطبيعة الموسمية أو المؤقتة.
2. ألا يقل سعر البيع للطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية الخاصة.

¹ الرجبي، مرجع سابق، ص157.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

أي عدم انخفاض سعر الطلبية الخاصة عن التكلفة المرتبطة بالطلبية سواء كانت هذه التكلفة متغيرة أم تكلفة ثابتة خاصة بالطلبية يتم تحملها بسبب قبول الطلبية ويمكن تجنبها حالة رفض الطلبية الخاصة.

3. ألا يؤثر سعر البيع للطلبية الخاصة على سعر البيع العادي للمنتج في السوق المحلي للمنظمة.

وعادة يحدث ذلك عندما تكون الطلبية الخاصة لسوق فرعي لا يتنافس مع المبيعات المعتاد للمنظمة كأن تباع الطلبية الخاصة لسوق أجنبي (التصدير) لا يباع فيه المنتج.

ثالثاً: كيفية اتخاذ القرار المناسب:

■ الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار: هو مدى تحقيق الطلبية الخاصة لأرباح تفاضلية أو خسائر تفاضلية.

■ عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار باستخدام أسلوب التحليل التفاضلي، فإن القاعدة العامة في التقييم تستند على أساس ما تضيفه الطلبية الخاصة الى الأرباح الصافية للمنظمة، ويتحدد ذلك بإتباع التحليل التفاضلي كالاتي:

إيرادات تفاضلية للطلبية (إيرادات الطلبية) (-) تكاليف تفاضلية للطلبية (تكلفة متغير وتكلفة ثابتة خاصة بالطلبية)

= صافي (ربح / خسارة) تفاضلية للطلبية الخاصة

■ عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة، من الضروري استبعاد التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام في التكاليف الثابتة الحالية المرتبطة بالطاقة العاطلة غير المستقلة والتي تتحملها المنظمة سواء قبلت الطلبية الخاصة أم لا، لأنها تمثل تكلفة غارقة.

التكاليف التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة تُحدد بما يلي:

(1) تكلفة مستلزمات الانتاج والبيع اللازم للطلبية الخاصة، وتشمل:

■ المواد الإنتاجية المباشرة

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

- الأجر الإنتاجية المباشرة
- التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة
- أية مصروفات أو تكاليف تسويقية مرتبطة بالطلبية الخاصة مثل عمولة مبيعات خاصة للطلبية.

(2) التكلفة الثابتة الإضافية / الخاصة للطلبية الخاصة (إن وجدت)

تكلفة الفرصة البديلة التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل قبول الطلبية الخاصة: والتي قد تتمثل في العوائد والأرباح المضحى بها والمفقودة نتيجة اتخاذ قرار بقبول الطلبية الخاصة.

التكلفة التفاضلية الملائمة للطلبية الخاصة = التكاليف المتغيرة الانتاجية وتسويقية للطلبية الخاصة + التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة للطلبية الخاصة + تكلفة الفرصة البديلة للطلبية الخاصة

- **تقبل الطلبية الخاصة:** حالة ان الطلبية الخاصة تحقق أرباح تفاضلية، يتحقق ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة.
- **ترفض الطلبية الخاصة:** حالة ان الطلبية الخاصة تحقق خسائر تفاضلية، يتحقق ذلك اذا كانت الايرادات التفاضلية للطلبية أقل من التكاليف التفاضلية للطلبية الخاصة.

المطلب الثاني: قرار التصنيع الداخلي أم الشراء الخارجي

أولاً: طبيعة القرار

- في بعض الاحيان تواجه ادارة المنظمة بضرورة اتخاذ قرار خاص بالمفاضلة بين الشراء الخارجي لبعض الاجزاء التي تحتاج اليها في مزاولة نشاطها أم القيام بالتصنيع الداخلي لهذه الاجزاء¹.
- عند التقييم والمفاضلة بين بدائل القرار يجب مراعاة مجموعة اعتبارات منها:
- هل التصنيع الداخلي يتم في حدود الطاقة المتاحة للمنظمة أم يتطلب الامر زيادة الطاقة عن طريق شراء الآت ومعدات جديدة ؟

¹ مرجع سبق ذكره، ص160.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

▪ هل هناك استخدامات اخرى أكثر ربحية لتلك الطاقة المتاحة المقرر استخدامها في

التصنيع الداخلي ؟

يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

(1) البديل الأول: قيام المنظمة بالتصنيع الداخلي لأحد أجزاء المنتج.

(2) البديل الثاني: قيام المنظمة بالشراء الخارجي لهذا الجزء جاهزاً.

ثانياً: كيفية اتخاذ القرار المناسب

▪ الأساس في المفاضلة بين بدائل هذا القرار: هي معلومات التكاليف لكل من بديل التصنيع الداخلي وبديل الشراء الخارجي.

▪ عند التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل هذا القرار بإستخدام أسلوب التحليل التفاضلي فإن القاعدة العامة في التقييم تعتمد على نتيجة المقارنة بين تكلفة التصنيع الداخلي وتكلفة الشراء الخارجي.

▪ عند تحديد تكلفة التصنيع الداخلي: من الضروري استبعاد التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام في التكاليف الثابتة الحالية غير القابلة للتجنب والتي تتحملها المنظمة سواء قامت بالتصنيع الداخلي للأجزاء أم قامت بالشراء الخارجي للأجزاء.

▪ التكاليف التفاضلية للتصنيع الداخلي تتحدد بما يلي:

(1) تكلفة مستلزمات الإنتاج اللازمة لتصنيع الأجزاء داخل المنظمة، وتشمل:

▪ المواد الانتاجية المباشرة

▪ الاجور الانتاجية المباشرة

▪ التكاليف الانتاجية غير المباشرة المتغيرة.

(2) التكلفة الثابتة الاضافية/الخاصة:

حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية اضافية لازمة للتصنيع الداخلي.

تكلفة الفرصة البديلة التي تم التضحية بها نتيجة اختيار بديل التصنيع الداخلي: والتي قد تتمثل في

العوائد والأرباح المضحى بها والمفقودة من المنتجات التي سيتم ايقاف انتاجها واستغلال خطوط انتاجها في التصنيع الداخلي للأجزاء.

التكلفة التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي = التكاليف المتغيرة للتصنيع الداخلي

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

+ التكاليف الثابتة الاضافية الخاصة للتصنيع الداخلي

+ تكلفة الفرصة البديلة للتصنيع الداخلي

▪ تكلفة الشراء الخارجي التفاضلي الملائمة:

تتمثل في ثمن الشراء الأساسي للأجزاء مضافاً اليه مصروفات الشراء مثل مصروفات النقل وعمولة الشراء..

تكلفة الشراء الخارجي التفاضلية الملائمة = ثمن الشراء الأساسي + مصروفات الشراء

▪ التصنيع الداخلي يكون هو القرار المناسب:

في حالة أن التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي تكون أقل من تكاليف الشراء الخارجي.

▪ الشراء الخارجي يكون هو القرار المناسب:

في حال أن تكاليف الشراء الخارجي تكون أقل من التكاليف التفاضلية الملائمة للتصنيع الداخلي.

✓ ينطبق هذا القرار في حالة المنتجات (أجزاء المنتج)

✓ كما ينطبق أيضاً في حالة الخدمات (مثلاً خدمة تركيب خط إنتاجي جديد هل يتم التركيب

داخلياً بواسطة المنظمة نفسها أم يتم التركيب بواسطة شركة خارجية)

المطلب الثالث: قرار الاستبعاد وقرار الاضافة لأحد خطوط الإنتاج (أحد المنتجات)

أولاً: طبيعة القرارات

في المنظمات الصناعية ذات الإنتاج المتعدد والذي يتم في خطوط إنتاجية متخصصة، تواجه إدارة

المنظمة مواقف قراريه¹ مثل:

▪ مشكلة الاختيار بين الاستبعاد أم الإبقاء لمنتج معين من تشكيلة المنتجات الحالية.

▪ مشكلة الاختيار بين الإضافة أم عدم الإضافة لمنتج جديد لتشكيلة المنتجات الحالية.

▪ إن استخدام أسلوب التحليل التفاضلي في مثل تلك القرارات يعد مدخلا مناسباً لترشيد الإدارة

عند اتخاذ هذه القرارات.

¹ مرجع سابق، ص163.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

ثانياً: كيفية اتخاذ قرار الاستبعاد أم الإبقاء على أحد المنتجات:

▪ يختص هذا القرار:

بحالة أن المنظمة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً، ثم تفكر الإدارة في الاستبعاد أم الإبقاء على أحد المنتجات لأنها قد ترى - من وجهة نظرها - أن وجود هذا المنتج يحقق خسائر للمنظمة.

الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار هو مدى تحقيق المنتج المعين المرشح للاستبعاد (عائد مساهمة) / (هامش ربحية) حقيقية أو (خسائر) حقيقية، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنظمة. ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الإيرادات المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد وبين التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد.

عند تحديد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد من الضروري عدم إشمالها على التكاليف غير الملائمة وغير القابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المعين والتي تتمثل كمبدأ عام في نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة والتي توزع بين المنتجات القائمة كإجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الإجمالية للمنتجات في نهاية كل فترة زمنية (غرض محاسبة التكاليف)، غير أنها عند اتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم الاستبعاد أم الإبقاء للمنتج المعين فهي لا ترتبط بالمنتج المرشح للاستبعاد وغير قابلة للتجنب حالة استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد.

▪ تتحدد التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده بـ:

- (1) تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للمنتج المعين.
- (2) الأجور الإنتاجية المباشرة للمنتج المعين.
- (3) التكلفة الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج المعين.
- (4) التكلفة الإنتاجية الثابتة الخاصة بالمنتج المعين.

▪ يتناول هذا القرار موقف قرارى يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

- (1) البديل الأول: استبعاد المنتج المعين المرشح للاستبعاد من التشكيلة الحالية.
- (2) البديل الثاني: الإبقاء على المنتج المعين المرشح للاستبعاد ضمن التشكيلة الحالية.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

▪ يكون القرار المناسب هو استبعاد المنتج المرشح للاستبعاد:

إذا كان المنتج المعين حقق خسارة سالبة حقيقية تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنظمة، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات المرتبطة بالمنتج المعين لا تغطي التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده.

▪ يكون القرار المناسب هو الإبقاء على المنتج المرشح للاستبعاد:

إذا كان المنتج يحقق عائد مساهمة أو هامش ربحية موجبة تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنظمة، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات المرتبطة بالمنتج المعين تغطي وتزيد عن التكاليف الملائمة المرتبطة بالمنتج المرشح للاستبعاد والقابلة للتجنب حالة استبعاده.

ثالثاً: كيفية اتخاذ قرار الإضافة أم عدم الإضافة لمنتج جديد:

▪ يختص هذا القرار:

بحالة أن المنظمة لديها تشكيلة منتجات قائمة حالياً، ثم تفكر الإدارة في الإضافة أم عدم الإضافة لمنتج جديد لأنها قد ترى - من وجهة نظرها - أن وجود هذا المنتج يحقق أرباح للمنظمة.

▪ الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار:

هو مدى تحقيق المنتج الجديد أرباح أو خسائر تفاضلية حقيقية، ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنظمة. ويتحدد ذلك في ضوء المقارنة بين الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد وبين التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد.

▪ عند تحديد التكاليف التفاضلية الملائمة المرتبطة بالمنتج الجديد:

من الضروري عدم إشمالها على التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام في نصيب المنتج الجديد من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة والتي توزع بين المنتجات كإجراء تكاليفي يقوم به محاسب التكاليف بغرض تحديد التكلفة الإجمالية للمنتجات (غرض محاسبة التكاليف)، غير أنها عند اتخاذ القرار تعتبر غير ملائمة حيث أنها غارقة يتم التحمل بها سواء تم إضافة المنتج الجديد أم عدم إضافته فهي ليست تفاضلية ذلك أنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند اتخاذ قرار بعدم إنتاج المنتج الجديد.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

تحدد التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد بـ:

- (1) تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة للمنتج الجديد.
- (2) الأجور الإنتاجية المباشرة للمنتج الجديد.
- (3) التكلفة الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة للمنتج الجديد.
- (4) التكلفة الإنتاجية الثابتة الخاصة للمنتج الجديد.
- (5) تكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بإنتاج المنتج الجديد (إن وجدت).

ملاحظة هامة:

التكلفة الثابتة الخاصة للمنتج:

هي تكلفة ثابتة ترتبط بالمنتج ويتم تحملها حالة إضافة المنتج الجديد، كما أنها قابلة للتجنب حالة عدم إضافة المنتج الجديد.

التكلفة الثابتة المخصصة للمنتج:

هي نصيب المنتج من التكاليف الثابتة العامة / المشتركة / المخصصة للشركة ككل فهي ليست تفاضلية ذلك أنها لا تتعلق بالقرار ولا يمكن تجنبها عند اتخاذ قرار بعدم إضافة المنتج الجديد.

يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

البديل الأول: إضافة المنتج الجديد إلى التشكيلة الحالية للمنتجات.

البديل الثاني: عدم إضافة المنتج الجديد إلى التشكيلة الحالية للمنتجات.

يكون القرار المناسب هو إضافة المنتج الجديد...

إذا كان المنتج الجديد يحقق أرباح تفاضلية حقيقية تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنظمة، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تفوق التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد.

يكون القرار المناسب هو عدم إضافة المنتج الجديد...

إذا كان المنتج الجديد يحقق خسائر تفاضلية حقيقية تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنظمة، ويحدث ذلك إذا كانت الإيرادات التفاضلية المرتبطة بالمنتج الجديد تقل عن التكاليف التفاضلية الملائمة للمنتج الجديد.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

المطلب الرابع: قرار بيع المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد استكمال التشغيل

الإضافي عليها

أولاً: طبيعة القرارات:

تتسم العملية الإنتاجية في بعض المنشآت الصناعية باستخدام مادة خام واحدة مشتركة وعمليات إنتاجية مشتركة وينتج عن ذلك عدة منتجات مختلفة. مثال ذلك الصناعات الغذائية وصناعة تكرير البترول وغيرها.

المنتجات المشتركة:

هي المنتجات التي يتم إنتاجها من مادة خام واحدة ومن خلال عمليات إنتاجية مشتركة.

التكاليف المشتركة:

هي تكاليف التصنيع لهذه المنتجات المشتركة خلال العمليات الإنتاجية المشتركة وحتى نقطة الانفصال. ويقوم محاسب التكاليف بتوزيعها بين المنتجات المشتركة بإتباع أسس توزيع معينة بغرض تحديد التكلفة الكلية للمنتجات (غرض تكاليفي).

نقطة الانفصال:

هي النقطة في العملية الإنتاجية التي يعتبر عندها كل منتج منتجاً منفصلاً عن المنتجات الأخرى المشتركة.

■ تتمثل المشكلة القرارية في هذا الموقف في أن الإدارة قد تفكر في إجراء عمليات تشغيل إضافي على هذه المنتجات بعد نقطة الانفصال بدلاً من بيعها مباشرة عند نقطة الانفصال حيث أنه ترى أن التشغيل الإضافي قد يؤدي إلى تحقيق أرباح إضافية للمنظمة.

يتناول هذا القرار موقف قراري يتعلق بالمفاضلة بين بديلين:

البديل الأول: بيع المنتجات عند نقطة الانفصال (دون إجراء تشغيل إضافي عليها).

البديل الثاني: بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال.

ثانياً: كيفية اتخاذ القرار المناسب

■ الأساس في التحليل والمفاضلة بين بدائل هذا القرار:

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

هو مدى تحقيق ربحية تفاضلية أو خسارة تفاضلية من عمليات التشغيل الإضافي للمنتج بعد نقطة الانفصال ومدى تأثير ذلك على الربحية الصافية للمنظمة.

■ تتحدد مدى ربحية أو خسارة عمليات التشغيل الإضافي للمنتج بعد نقطة الانفصال: من خلال المقارنة بين الإيرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج وبين التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج.

■ يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات عند نقطة الانفصال (دون إجراء تشغيل إضافي) في حالة أن عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق خسائر إضافية تؤدي إلى تخفيض الربحية الصافية للمنظمة

■ يكون القرار المناسب هو بيع المنتجات بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال: في حالة أن عمليات التشغيل الإضافي للمنتج تحقق أرباح إضافية تؤدي إلى زيادة الربحية الصافية للمنظمة.

■ الإيرادات التفاضلية من التشغيل الإضافي للمنتج: تتمثل في الفرق بين سعر البيع للوحدة بعد التشغيل الإضافي وسعر بيعها عند نقطة الانفصال مضروباً في عدد الوحدات المتوقع تشغيلها إضافياً.

■ التكاليف التفاضلية للتشغيل الإضافي للمنتج تتمثل في:

1) تكلفة مستلزمات الإنتاج اللازمة للتشغيل الإضافي للمنتج، وتشمل:

■ المواد الإنتاجية المباشرة

■ الأجور الإنتاجية المباشرة

■ التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة.

2) التكلفة الثابتة الإضافية / الخاصة:

حالة زيادة الطاقة وتوفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية لازمة للتشغيل الإضافي للمنتج.

3) تكلفة الفرصة البديلة التي يتم التضحية بها نتيجة التشغيل الإضافي للمنتج:

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

والتي تتمثل في العوائد والأرباح المضحى بها والمفقودة من إستغلال خطوط إنتاجها في التشغيل الإضافي للمنتج.

■ التكاليف المشتركة:

تعتبر غير ملائمة عند اتخاذ قرار المفاضلة بين بيع المنتجات عند نقطة الانفصال أم بيعها بعد إجراء تشغيل إضافي عليها بعد نقطة الانفصال، حيث انها تعتبر غارقة وغير تفاضلية ولا يمكن تجنبها حيث يتم التحمل بها سواء تم بيع المنتج عند نقطة الانفصال أم تم بيعه بعد إجراء تشغيل إضافي عليه لذا فهي لا تؤثر في القرار ولا تتأثر بالقرار.

المطلب الخامس: قرار الاغلاق المؤقت

رغبة في تفادي الخسائر المتوقعة أو تقليل الخسائر القائمة قد ترغب المنظمة في اتخاذ قرار بالتوقف عن الانتاج لحين اعادة ترتيب الهيكل المالي والإداري للمنظمة او تغير ظروف السوق احيانا، حيث تؤخذ التكاليف الثابتة ليتم مقارنتها مع صافي الخسارة المحققة في حالة استمرار المنظمة في نشاطها. ومن المعلوم اختلاف التوقف المؤقت عن التوقف النهائي، حيث تتخذ المنظمة قرار بالتوقف النهائي في ظل ظروف معينة من أمثلتها:

- ارتفاع تكاليف الانتاج عن المنافسين؛
- عدم قدرة المنظمة على سداد التزاماتها بسبب تآكل رأس المال؛
- عدم القدرة على استغلال الطاقة المتاحة؛
- عدم القدرة على تغطية اجمالي التكاليف الاجل الطويل.

المطلب السادس: قرار استخدام الموارد النادرة

من ضمن المشاكل التي يواجهها المديرين بشكل روتيني اتخاذ القرارات بتوجيه استخدام الموارد المحدودة أو النادرة، فقد يتواجد عدد محدود من ساعات العمل المباشر وكذلك ساعات تشغيل الآلات المتاحة للاستخدام وهذا ما يحد أو يقيد من قدرة المنظمة على مقابلة الطلب على منتجاتها، وهذا يمثل قيود على نشاط المنظمة.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

لذلك وجب على المديرين أن يقرروا كيفية استخدام هذه الموارد المحدودة، ولا تتأثر التكاليف الثابتة بمثل هذه الاختبارات في الغالب، لذلك ينبغي اختيار ما يعظم اجمالي هامش المساهمة للمنظمة ككل.

المبحث الرابع: دور معلومات المحاسبة الادارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية

تعمل المحاسبة الادارية على توفير المعلومات التي تساعد الادارة على تخطيط مرتكزات عملها واعتماد سياسات مستقبلية لتحقيق اهدافها المرجوة، ومن ثم فان الحاجة الى استخدام معلومات المحاسبة الادارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية باتت ضرورة ملحة.

وتبرز أهمية معلومات المحاسبة الادارية في مجال القرارات الاستثمارية من خصائص الجودة التي تتوفر في هذه المعلومات. وتؤكد المحاسبة الادارية على خصائص رئيسة في المعلومات التي توفرها، الامر الذي يزيد من فائدة الاعتماد عليها ويعمق الثقة فيها، فضلا عن ان اتساق معلومات المحاسبة الادارية مع المعلومات التاريخية يعطي مؤشرات استدلالية لتقليص فروق القياس المحاسبي ويساهم في توفير فرص متكافئة في اتخاذ القرارات من قبل جميع الاطراف المتعاملة.

ومن ناحية اخرى، فان لمعلومات المحاسبة الادارية لمسات واضحة الدلالة في قرارات الاستثمار، الا انها لم تجسد بهيكلية معينة تتلاءم مع الصورة المطلوبة لها، فمعلومات المحاسبة الادارية تمثل اداة ادق للمقارنة والحكم وتقييم الاداء والتنبؤ، لان هذه المعلومات تم فيها مراعاة الظروف العامة المحيطة بالمنظمة خلال الفترة والظروف الداخلية التي احاطت بعملياتها فيها، أي ان هذه المعلومات قد راعت الاعتبارات التي سادت الفترة بصفة خاصة ورسمت احداث العمل فيها وقررت طرقه وحددت أهدافه ونتائجه التي يجب ان تسير عليها ادارة المنظمة طبقا لهذه الاعتبارات.

وتعتمد قرارات الاستثمار كليا على ما يتم نشره من تقارير وقوائم مالية، لذلك تبرز أهمية الافصاح المحاسبي، والمتمثل بضرورة احتواء التقارير والقوائم المالية المنشورة على معلومات مستقبلية عن الانفاق الرأسمالي ومستوى استغلال الطاقة والتكاليف والإيرادات اضافة الى الارباح والتدفقات النقدية والتوزيعات المخططة. وتتوقف درجة الثقة والملاءمة على مدى صحة وسلامة المعلومات المنشورة او المعلنة في هذه التقارير والقوائم، والتي تعبر عن مدى الاتفاق او الاقتراب بين الاداء المخطط المعلن للشركة وأدائها الفعلي.

ونتيجة لذلك، ولكي يصبح المحتوى الإعلامي للتقارير والقوائم المالية قادرا على توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرقبين، أصبح من الأهمية بمكان أن يشتمل هذا المحتوى الإعلامي على ما يلي:

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

1. توفير المعلومات المحاسبية التي تبين التوقعات المستقبلية لأرباح الشركة وتساعد على تقييم أدائها خلال الفترة المعدة عنها التقارير والقوائم المالية، وبما يساعد متخذي القرارات الاستثمارية على إجراء التعديلات اللازمة على توقعاتهم وتقدير درجة المخاطرة وعدم التأكد.

2. توفير المعلومات المحاسبية التي تبين حجم وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، حيث يعتبر صافي هذه التدفقات مؤشرا على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها الخارجية وعلى تمويل احتياجاتها التشغيلية مما يؤدي إلى تحقق الأرباح.

وتفرض أدوات المحاسبة الإدارية قائمة مخططة لكل من الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية، سواء تمثلت هذه الأداة بالموازنة التخطيطية الشاملة أو بالتكاليف المستهدفة أو بموازنة (Kaizen) أو بالتكاليف المبنية على الأنشطة...

وهكذا، يمكن القول انه من الهمية بمكان النظر الى المحتوى الاعلامي المحاسبي للتقارير والقوائم المالية من منظور استثماري بهدف توفير المعلومات المحاسبية التي تتلاءم والقرارات الاستثمارية، وترجمة ذلك في شكل تقارير وقوائم مالية معدلة تتناسب وهذا المنظور الاستثماري باعتبارها ادوات الاتصال او قنوات الإعلام المحاسبي.

وليس ثمة شك ان البعد الإعلامي المحاسبي¹ لمحتوى التقارير والقوائم المالية من منظور استثماري يمكن ان يتحقق من خلال الالتزام بما يلي:

1. تحقيق القدرة على قياس كفاءة إدارة المنظمة في عملية التخطيط، لذلك يجب أن يشتمل المحتوى الإعلامي للقوائم المالية على معلومات فعلية ومخططة، بما يحقق إمكانية عقد المقارنة بينها وقياس الانحرافات وتحديد معدلاتها والتي تعتبر مؤشرات قياس لكفاءة أداء الإدارة، الأمر الذي يتطلب تقديم تقارير توضيح أسباب هذه الانحرافات.

2. تحقيق القدرة التنبؤية بالأداء في المستقبل من خلال المقارنة النسبية بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، مما يمكن من قياس معدلات التطور في الأداء الفعلي بالنسبة للأداء المخطط، وذلك باستخدام الأساليب الكمية لأغراض التنبؤ.

3. تحقيق إمكانية استخدام الأدوات الحديثة للمحاسبة الادارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

4. تحقيق إمكانية قياس تكلفة الطاقة اللازمة لممارسة الشركة لأنشطتها، وذلك عن طريق الإفصاح عن عناصر التكاليف الثابتة منفصلة عن عناصر التكاليف المتغيرة في قائمة الدخل الفعلية والمخططة.

¹ ويعتبر الاعلام المحاسبي وظيفة تتمثل في التعريف الواضح بأداء المنظمة الى كافة الاطراف المهمة وبما يحقق الاتصال بين الشركة والبيئة الداخلية والخارجية التي تعمل خلالها، وتستهدف خدمة الادارة والغير في مجال ترشيد القرارات بكل ابعادها، ووسيلتها في تحقيق ذلك التقارير والقوائم المالية بكافة انواعها، وتتمثل ضمانات فعاليتها في جودة المحتوى الاعلامي لهذه التقارير والقوائم وملاءمة مضمونها وأسلوب العرض ومستوى الإفصاح فيها والقدرة على التوصيل للموقف القراري واحتياجات المستخدم في هذا الموقف.

الفصل الثاني: اتخاذ القرارات ودور المحاسبة الادارية في هذا المجال

5. اتساق المحتوى الاعلامي للتقارير والقوائم المالية ووضوحه وعرضه بشكل تحليلي يتفق مع احتياجات المستخدمين وقدراتهم على قراءته وإدراكه وفهمه وتفسيره.
6. الاتساق والتواءم والتتاغم بين الافصاح ومعايير القياس المطبقة من جانب وبين الخصائص النوعية لجودة معلومات المحاسبة الادارية واحتياجات المستخدمين من جانب آخر، وذلك من خلال ضمان توافر المقومات والمبادئ والمحددات الموحدة والمشاركة في كل من نظام المعلومات المحاسبية الفعلي والاداري¹.
- ومما تقدم وفي ظل المخاطرة وعدم التأكد نخلص إلى ضرورة انتهاج سياسة إعلامية واضحة للقضاء على الأمية الاستثمارية ونشر الثقافة في مجال الاستثمار، حيث تبرز معلومات المحاسبة الإدارية كضرورة من الضرورات التي تفرضها الظروف للوصول بالاستثمار والقرارات المتعلقة به إلى درجة عالية من الكفاءة من خلال المنفعة المتوقعة من المحتوى الإعلامي المحاسبي ومدى تناسبها واتساقها مع احتياجات المستثمرين من حيث التجانس والأهمية النسبية والتوقيت المناسب والقدرة التنبؤية والثقة، بحيث يكون هذا المحتوى الإعلامي قادرا على تغيير موقف المستثمر لصالحه من حيث زيادة او تقليل درجة المخاطرة وعدم التأكد

¹ جبرائيل جوزيف كحاله، تحسين جودة القرارات الاستثمارية باستخدام معلومات المحاسبة الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة قسم المحاسبة

خلاصة الفصل

تواجه الادارة في أي منظمة مواقف قرارية في الأجلين:

♦ **الطويل:** وهي مرتبطة بالإنفاق الاستثماري طويل الاجل مثل قرار المفاضلة بين التأجير او

الشراء؛

♦ **القصير:** مثل قرارات التسعير قرار قبول او رفض طلبية معينة قرار الشراء او التصنيع قرار

المفاضلة بين عدة طرق انتاجية بديلة قرار اغلاق او استمرار خط او قطاع انتاجي معين وقرار تحديد

حجم الشراء الامثل وقرار المفاضلة بين أكثر من منتج في ظل ظروف المخاطرة وقرار تخفيض حجم

النشاط وقرار المفاضلة بين التشغيل الداخلي والتشغيل الخارجي وقرار المفاضلة بين نظم معلومات

رقابية بديلة للرقابة على المخزون وقرار المفاضلة بين التخصص في انتاج منتج معين او انتاج مزيج

من أكثر من منتج...

ومن هنا تظهر اهمية المحاسبة الادارية في توفير بيانات تساهم في حل الكثير من المشاكل والقرارات

عند مختلف المستويات الادارية.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

المبحث الأول: تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

المطلب الأول مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من الاساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة وغيرهم ممن لديهم اهتمامات

محاسبية وقد تم جمع البيانات عن طريق توزيع إستبانه، باعتبارها أحد ادوات جمع البيانات الاكثر ملائمة

والاكثر شيوعا فمن خلالها يقوم المستجيب بالإجابة بكل اريحية.

وقد مر اعداد هذه الاداة بالمراحل التالية:

اعداد الإستبانه اعتمادا على مجموعة من الأفكار التي تم الحصول عليها من مراجعة الدراسات السابقة

في هذا الموضوع، ثم عرضها على الاستاذ المشرف للاطلاع وتقديم التوجيهات، لتعرض بعد ذلك على الاساتذة

من نفس التخصص أي المحاسبة لإبداء الرأي حول المحتوى والشكل المنهجي للاستبانه، وقد تم الاخذ بعين

الاعتبار كل الملاحظات والتوجيهات المقدمة من طرف السادة الاساتذة.

هيكل الاستبانة

- القسم الاول: معلومات عامة
- القسم الثاني: محاور الدراسة ، ويتضمن المحاور التالية:
 - المحور الاول: مدى استخدام منظمات الاعمال لأساليب المحاسبة الادارية
 - المحور الثاني: مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية
 - المحور الثالث: معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية
 - المحور الرابع: عوامل أخرى يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات

من خلال هذا المبحث تمت دراسة دور المحاسبة الادارية في دعم اتخاذ القرار للمؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر عينة الدراسة، ومن أجل الوصول إلى ذلك ينبغي علينا تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات التي تضمنتها المحاور الثلاثة للاستبيان، والمتمثلة في محور مدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية، محور مزايا استخدام اساليب المحاسبة الإدارية، محور معوقات استخدام اساليب المحاسبة الإدارية، وأخيرا محور عوامل أخرى يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات، لكن قبل ذلك يجب اختبار أداة الدراسة.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المطلب الثاني: اختبار أداة الدراسة (الاستبيان)

1- صدق أداة الدراسة (الاستبيان)

أ- الصدق الظاهري

لمعرفة مدى صدق أداة الدراسة ظاهرياً، تم عرضها على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المحكمين توجد أسمائهم كما هو موضح في الملحق رقم (01)، منهم من هو مختص في المنهجية وآخرون في التخصص ، وفي ضوء آراءهم قمنا بإعادة صياغة بعض عبارات الاستبيان حتى تكون مفهومة وواضحة، لنصل في الأخير إلى الصورة النهائية للاستبيان كما هو موضح في الملحق رقم (02).

ب- صدق الاتساق الداخلي للفقرات (عبارات أداة الدراسة)

وذلك بحساب معاملات الارتباط(سبيرمان) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع لها كما يلي:

الجدول رقم (3-1): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية) والدرجة الكلية للمحور

العبارات	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى المعنوية
1- هل استفدت من أي تكوين او دورات تدريبية تتعلق باستخدام اساليب المحاسبة الادارية؟	0,621	0,000
2- تستخدم المنظمة اساليب المحاسبة الادارية للتخطيط طويل الاجل وعمل الاستراتيجيات؟	0,59	0,000
3- تستخدم المنظمة معلومات المحاسبة الادارية لضبط التكاليف وتخفيضها:	0,736	0,000
4- تساهم معلومات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء و الجودة:	0,758	0,000
5- تستخدم المنظمة معلومات المحاسبة الادارية لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة:	0,545	0,000
6- استخدام المنظمة اسلوب الموازنات التخطيطية يمكن المنظمة من اتخاذ القرارات الرشيدة؟	0,794	0,000
7- تستخدم المنظمة اسلوب الموازنات التقديرية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمارات وبطرق تمويلها:	0,772	0,000
8- تستخدم المنظمة اسلوب التحليل التفاضلي بين البدائل لاتخاذ القرار:	0,472	0,000
9- تستخدم المنظمة اسلوب تحليل التعادل لاتخاذ القرارات:	0,621	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وذلك باعتبار قيمتها الأقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (3-2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مزايا استخدام اساليب المحاسبة الإدارية) والدرجة الكلية للمحور

مستوى المعنوية	معامل الارتباط سبيرمان	العبارات
0,000	0,621	1- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار اختيار مواقع المصانع ومراكز التوزيع؟
0,000	0,59	2- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساهم في اتخاذ قرار تحديث وسائل الانتاج؟
0,000	0,736	3- يستفاد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرارات التسعير؟
0,000	0,758	4- تستخدم اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرار ادخال منتج جديد؟
0,000	0,545	5- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار التوسع في العمليات الإنتاجية و البيعية؟
0,000	0,794	6- يؤدي استخدام اساليب المحاسبة الادارية الى حماية المنظمة من الوقوع في أخطاء قد تكلف الكثير؟
0,000	0,772	7- يساهم استخدام اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرار شراء خارجي لبعض الاجزاء التي تحتاجها المنظمة ام القيام بالتصنيع الداخلي؟
0,000	0,472	8- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار التوقف المؤقت او النهائي عن الانتاج تفاديا أو لتقليل الخسائر؟

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05) باعتبار قيمتها الأقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (3-3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (معوقات استخدام اساليب المحاسبة الإدارية) والدرجة الكلية للمحور

مستوى المعنوية	معامل الارتباط سبيرمان	العبارات
0,000	0,635	1- عدم الوعي بالمفاهيم الحديثة للمحاسبة الادارية ؟
0,000	0,623	2- انعدام التكوين والتدريب على كيفية استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟
0,000	0,649	3- عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية ؟
0,000	0,666	4- انعدام البرامج الحاسوبية المساعدة على استخدام اساليب المحاسبة الادارية ؟
0,000	0,682	5- انعدام الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟
0,000	0,698	6- عدم رغبة الإدارة بالتغيير ؟
0,000	0,632	7- عدم اشراك جميع المستويات الادارية في المنظمة عند تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟
0,000	0,790	8- انعدام القوانين والأنظمة التي تلزم باستخدام اساليب المحاسبة الادارية ؟

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، باعتبار قيمتها الأقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (3-4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (عوامل يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات) والدرجة الكلية للمحور

العبارات	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى المعنوية
1- تراعى العوامل الاجتماعية السائدة في المجتمع عند اتخاذ القرارات بالمنظمة:	0,52	0,000
2- يؤثر مستوى الاقتصاد العام على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟	0,715	0,000
3- تؤثر العوامل التشريعية والقانونية على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟	0,68	0,000
4- تؤثر درجة الاستقرار السياسي على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟	0,728	0,000
5- يؤثر رضا الزبائن على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟	0,672	0,000
6- تؤثر درجة التطور التكنولوجي على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟	0,842	0,000
7- يؤثر مستوى التعليم المرتفع في المجتمع على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟	0,721	0,000
8- يؤثر المنافسون بالمنظمات الأخرى على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟	0,663	0,000
9- يؤثر العاملون في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟	0,672	0,000
10- يتدخل الصناع والموردين في اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟	0,842	0,000
11- تؤثر التغذية العكسية من الزبائن على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟	0,721	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، باعتبار قيمتها الأقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

2: ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)

يقصد بثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا إذا تكرر تطبيقها على نفس الأفراد ومن أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)، تم حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha على العينة المتحصل عليها (60 فرد)، والجدول التالي يوضح معاملات ثبات محاور أداة الدراسة.

الجدول رقم (3-5): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق محاور أداة الدراسة

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات Cronbach
مدى استخدام اساليب المحاسبة الإدارية	9	0,815
مزايا استخدام اساليب المحاسبة الإدارية	8	0,834
معوقات استخدام اساليب المحاسبة الإدارية	8	0,826
عوامل يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات	11	0,913
المجموع	36	0,795

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يوضح الجدول السابق أن قيمة معامل الثبات العام للاستبيان مرتفعة، حيث بلغت (0.795)، وهو ما يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات، كما أن معامل الثبات لكل المحاور مرتفع بقيمة تجاوزت 0.8

المطلب الثالث: تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية

نرمي من خلال هذا المطلب إلى معرفة بعض الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة وهي العمر، المستوى التعليمي، الوظيفة، التخصص

أولاً: العمر

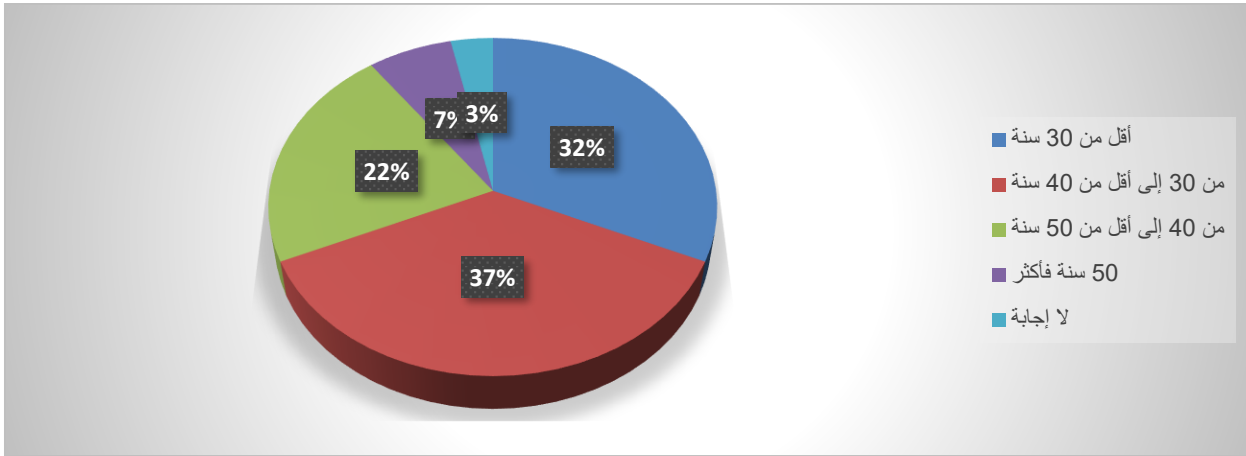
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب عمرهم كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم(3-6): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة
أقل من 30 سنة	19	32%
من 30 إلى أقل من 40 سنة	22	37%
من 40 إلى أقل من 50 سنة	13	22%
50 سنة فأكثر	4	7%
لا إجابة	2	3%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم (3-1): توزيع نسب الأعمار في العينة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن النسبة الأكبر (37 %) من الحجم الإجمالي للعينة تتراوح أعمارهم بين 30 إلى أقل من 40 سنة، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة (32%) من الحجم الإجمالي للعينة، ثم نجد نسبة من تتراوح أعمارهم من 40 إلى أقل من 50 سنة (22 %) من الحجم الإجمالي للعينة، وأخيرا نسبة أفراد العينة الذين تكبر أعمارهم 50 سنة (7 %)، مع امتناع شخصين عن الإجابة عن هذا السؤال بنسبة 3%، ويلاحظ من هذه النتائج أن غالبية أفراد العينة من الشباب المندفعين نحو العمل الذي يحتاج لقدرة وصبر.

ثانيا: المستوى التعليمي

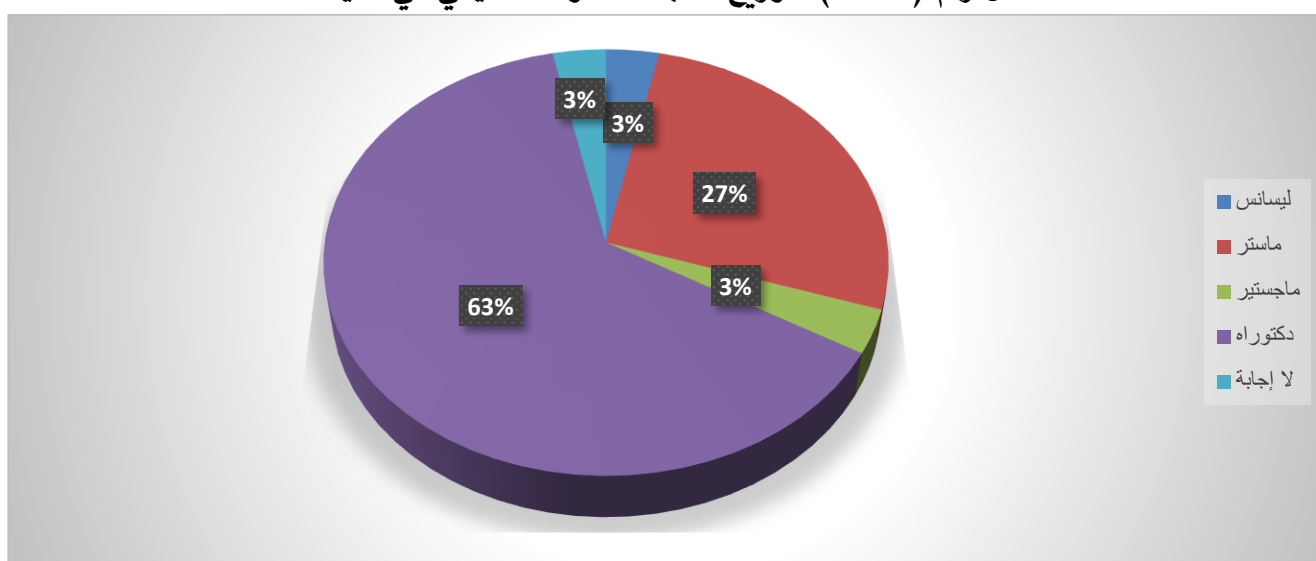
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب مستواهم التعليمي كما يوضحه الجدول والشكل التاليين

الجدول رقم (3-7): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى	العدد	النسبة
ليسانس	2	3%
ماستر	16	27%
ماجستير	2	3%
دكتوراه	38	63%
لا إجابة	2	3%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم (3-2): توزيع نسب المستوى التعليمي في العينة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن غالبية أفراد عينة الدراسة من حملة شهادة الدكتوراه بنسبة 63% تليهم نسبة حاملي شهادة الماستر التي بلغت 27% وتبقى نسبة 3% تخص كل من حملة شهادة الليسانس والماجستير، حيث أنهما شهادتين من نظام قديم بدأت أعداد المنتسبين إليه تتحسر وتراجع، كما امتنعت نسبة 3% عن الإجابة، ويلاحظ من خلال هذه المعلومات المستوى التعليمي العالي الذي يتمتع به أفراد عينة الدراسة.

ثالثاً: التخصص

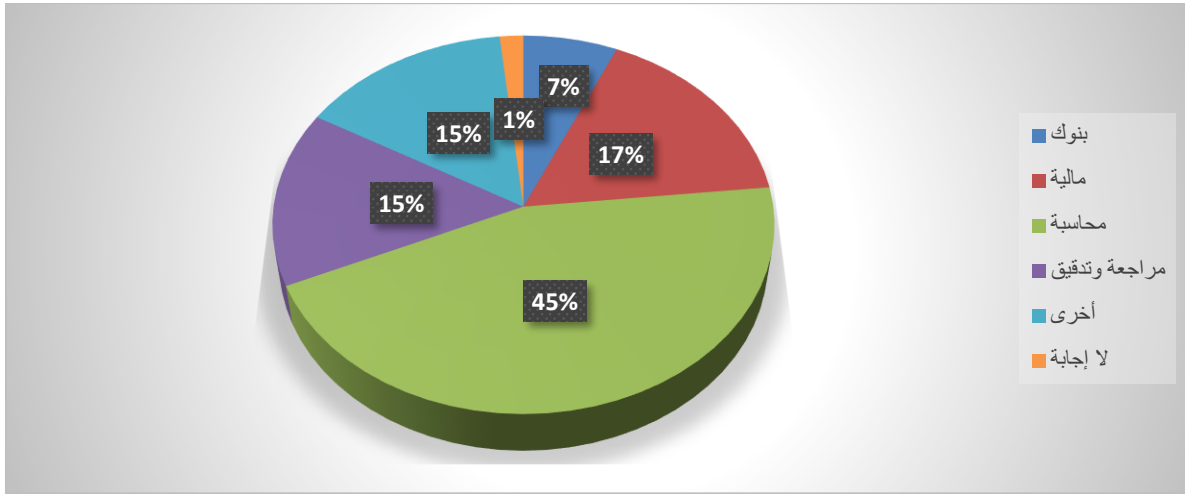
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب تخصصاتهم كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (3-8): توزيع أفراد العينة حسب تخصصاتهم

النسبة	العدد	التخصص
7%	4	بنوك
17%	10	مالية
45%	27	محاسبة
15%	9	مراجعة وتدقيق
15%	9	أخرى
1%	1	لا إجابة
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم (3-3): نسب تخصصات أفراد العينة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

من خلال الجدول والشكل السابقين أن غالبية أفراد عينة الدراسة 45% من ذوي التخصص "محاسبة"، في حين تتقارب النسب لتخصصين التخصصات لنجد 17% لتخصص المالية، 15% لتخصص المراجعة والتدقيق، 7% لتخصص البنوك، وتتوزع نسبة 15% على بقية التخصصات وتبقى نسبة 1% للممتنعين على الإجابة.

رابعاً: الوظيفة

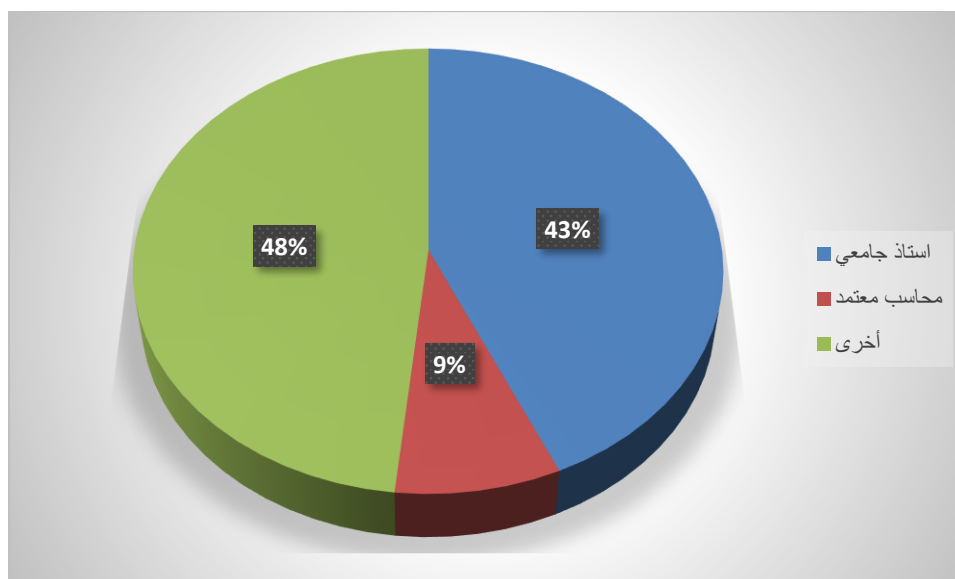
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب وظائفهم كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب وظائفهم

الوظيفة	العدد	النسبة
استاذ جامعي	26	43%
محاسب معتمد	5	9%
أخرى	29	48%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم (3-4): توزيع نسب وظائف أفراد العينة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل الممثلين لتوزيع العينة حسب الوظيفة أن 43% من أفراد عينة الدراسة هم

أساتذة جامعيون وهي نسبة معتبرة، في حين أن 9% محاسبون معتمدون، والنسبة الأكبر 43% يزاولون أنشطة أخرى.

خامسا: عدد سنوات الخبرة

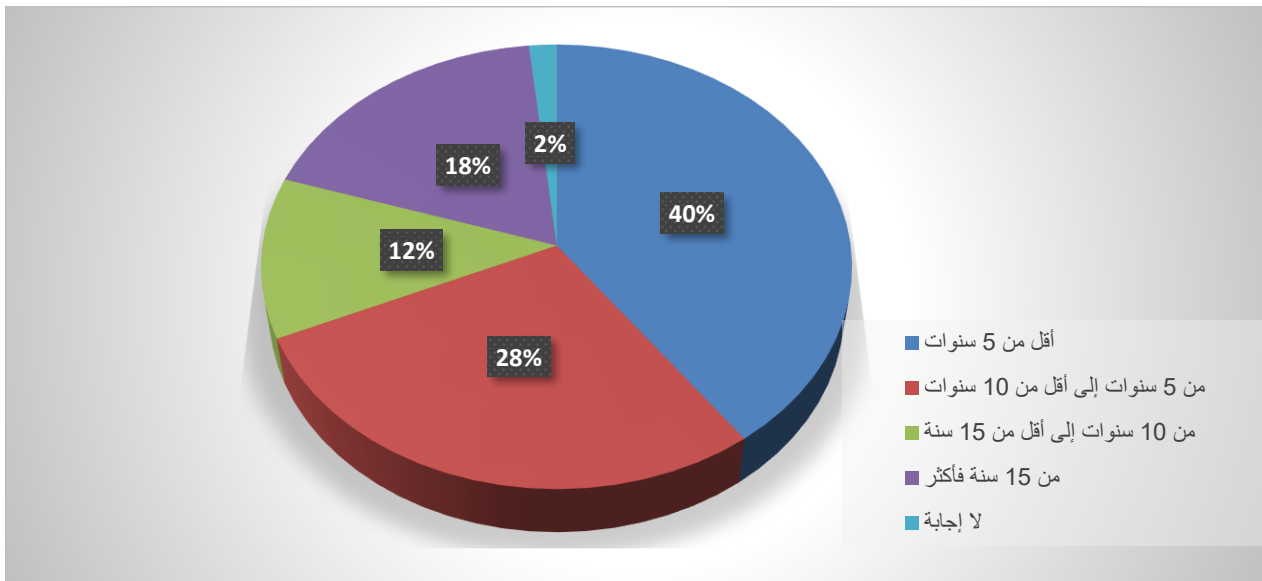
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة	العدد	الخبرة
40%	24	أقل من 5 سنوات
28%	17	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
12%	7	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
18%	11	من 15 سنة فأكثر
2%	1	لا إجابة
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم (3-5): توزيع نسب أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

أخيرا ومن خلال الجدول والشكل السابقين الممثلين لعدد سنوات الخبرة أن نسبة 40% من أفراد عينة الدراسة تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات، في حين نجد نسبة 28% من ذوي الخبرة التي تتراوح بين 5 سنوات وأقل من 10 سنوات، كما نجد نسبة 12% ممن تتراوح خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة، ونسبة

18% ممن تزيد خبرتهم عن 15 سنة، وأخيرا نسبة 2% من الممتنعين على الإجابة، حيث يلاحظ أن نسبة معتبرة من العينة تقل خبرتهم عن 10 سنوات الأمر الذي يتوافق مع توزيع العينة حسب الفئات العمرية.

المطلب الرابع: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

للتعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ومزاياها ومعيقاتها، وكذا دورها في عملية اتخاذ القرار للمؤسسة الاقتصادية، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محاور الاستبيان كما يلي:

1- المحور الاول: مدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية

لقياس مستوى موافقة الأفراد عن مدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية ضمن عبارات الاستبيان، تم الاعتماد على العبارات الموضحة في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الجدول رقم (3-11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول: مدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	الإجابات			العبارات	
			نعم	إلى حد ما	لا		
إلى حد ما	0,92	2,07	27	10	23	التكرار	هل استفدت من أي تكوين او دورات تدريبية تتعلق باستخدام اساليب المحاسبة الادارية؟
			45,0%	16,7%	38,3%	النسبة	
نعم	0,65	2,52	36	19	5	التكرار	تستخدم المنظمة اساليب المحاسبة الادارية للتخطيط طويل الاجل وعمل الاستراتيجيات؟
			60,0%	31,7%	8,3%	النسبة	
نعم	0,63	2,65	44	11	5	التكرار	تستخدم المنظمة معلومات المحاسبة الادارية لضبط التكاليف وتخفيضها:
			73,3%	18,3%	8,3%	النسبة	
نعم	0,60	2,68	45	11	4	التكرار	تساهم معلومات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء و الجودة:
			75,0%	18,3%	6,7%	النسبة	
نعم	0,43	2,77	46	14	0	التكرار	تستخدم المنظمة معلومات المحاسبة الادارية لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة:
			76,7%	23,3%	0,0%	النسبة	
نعم	0,54	2,67	42	16	2	التكرار	استخدام المنظمة اسلوب الموازنات التخطيطية يمكن المنظمة من اتخاذ القرارات الرشيدة؟
			70,0%	26,7%	3,3%	النسبة	
نعم	0,54	2,67	42	16	2	التكرار	تستخدم المنظمة اسلوب الموازنات التقديرية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمارات وبطرق تمويلها:
			70,0%	26,7%	3,3%	النسبة	
نعم	0,65	2,42	30	25	5	التكرار	تستخدم المنظمة اسلوب التحليل التفاضلي بين البدائل لاتخاذ القرار:
			50,0%	41,7%	8,3%	النسبة	
إلى حد ما	0,71	2,33	28	24	8	التكرار	تستخدم المنظمة اسلوب تحليل التعادل لاتخاذ القرارات:
			46,7%	40,0%	13,3%	النسبة	
نعم	0,41	2,53	مدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية			المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة يتفقون كون المؤسسات الاقتصادية تعتمد استخدام اساليب المحاسبة الادارية حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.53 من 3، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارت الثلاثي (من 2.24 إلى 3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "نعم" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة، وعليه يمكن ترتيب العبارات حسب متوسطها كما يلي:

جدول (3-12) ترتيب عبارات المحور الأول حسب المتوسط الحسابي للإجابات

الترتيب من حيث قيمة المتوسط	المتوسط	العبارات
الأولى	2,77	5- تستخدم المنظمة معلومات المحاسبة الادارية لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة:
الثانية	2,68	4- تساهم معلومات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء و الجودة:
الثالثة	2,67	6- استخدام المنظمة اسلوب الموازنات التخطيطية يمكن المنظمة من اتخاذ القرارات الرشيدة؟
الرابعة	2,67	7- تستخدم المنظمة اسلوب الموازنات التقديرية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمارات ويطرق تمويلها:
الخامسة	2,65	3- تستخدم المنظمة معلومات المحاسبة الادارية لضبط التكاليف وتخفيضها:
السادسة	2,52	2- تستخدم المنظمة اساليب المحاسبة الادارية للتخطيط طويل الاجل وعمل الاستراتيجيات؟
السابعة	2,42	8- تستخدم المنظمة اسلوب التحليل التفاضلي بين البدائل لاتخاذ القرار:
الثامنة	2,33	9- تستخدم المنظمة اسلوب تحليل التعادل لاتخاذ القرارات:
التاسعة	2,07	1- هل استفدت من أي تكوين او دورات تدريبية تتعلق باستخدام اساليب المحاسبة الادارية؟

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

ويلاحظ من خلال الجدول 13 أهمية المعلومات في المحاسبة الإدارية وأساليبها وذلك من خلال تصدر العبارات التي تتناولها بمتوسط يفوق 2.5، في حين تأتي العبارات المتعلقة باستخدام أسلوب التحليل والتكوين والدورات التدريبية في الأخير بمتوسط حسابي دون 2.5، وذلك لاعتبارات عديدة قد تكون الصعوبة والتكلفة المرتبطة بها تحد منها.

2- المحور الثاني: مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية

لقياس مستوى موافقة الأفراد ضمن عبارات الاستبيان حول مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية، تم الاعتماد على العبارات الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارة المحور الثاني: مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	الإجابات			العبارات	
			نعم	إلى حد ما	لا		
نعم	0,59	2,58	38	19	3	التكرار	استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار اختيار مواقع المصانع ومراكز التوزيع؟
			63,3%	31,7%	5,0%	النسبة	
نعم	0,43	2,77	46	14	0	التكرار	استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساهم في اتخاذ قرار تحديث وسائل الانتاج؟
			76,7%	23,3%	0,0%	النسبة	
نعم	0,62	2,57	38	18	4	التكرار	يستفاد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرارات التسعير؟
			63,3%	30,0%	6,7%	النسبة	
نعم	0,58	2,63	41	16	3	التكرار	تستخدم اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرار ادخال منتج جديد؟
			68,3%	26,7%	5,0%	النسبة	
نعم	0,44	2,75	45	15	0	التكرار	استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار التوسع في العمليات الإنتاجية و البيعية؟
			75,0%	25,0%	0,0%	النسبة	
نعم	0,65	2,52	36	19	5	التكرار	يؤدي استخدام اساليب المحاسبة الادارية الى حماية المنظمة من الوقوع في أخطاء قد تكلف الكثير؟
			60,0%	31,7%	8,3%	النسبة	
نعم	0,68	2,53	38	16	6	التكرار	يساهم استخدام اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرار شراء خارجي لبعض الاجزاء التي تحتاجها المنظمة ام القيام بالتصنيع الداخلي؟
			63,3%	26,7%	10,0%	النسبة	
نعم	0,59	2,70	46	10	4	التكرار	استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار التوقف المؤقت او النهائي عن الانتاج تفاديا أو لتقليل الخسائر؟
			76,7%	16,7%	6,7%	النسبة	
نعم	0,39	2,63	مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية			المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثاني	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون عن المزايا الإيجابية للمحاسبة الادارية حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.63 من 3، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارت الثلاثي (من 2.24 إلى 3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "نعم" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة، وعليه يمكن ترتيب العبارات حسب متوسطاتها كما يلي:

جدول (3-14) ترتيب عبارات المحور الثاني حسب المتوسط الحسابي للإجابات

الترتيب من حيث قيمة المتوسط	المتوسط	العبارات
الأولى	2,77	2- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساهم في اتخاذ قرار تحديث وسائل الانتاج؟
الثانية	2,75	5- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار التوسع في العمليات الإنتاجية و البيعية؟
الثالثة	2,70	8- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار التوقف المؤقت او النهائي عن الانتاج تفاديا أو لتقليل الخسائر؟
الرابعة	2,63	4- تستخدم اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرار ادخال منتج جديد؟
الخامسة	2,58	1- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار اختيار مواقع المصانع ومراكز التوزيع؟
السادسة	2,57	3- يستفاد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرارات التسعير؟
السابعة	2,53	7- يساهم استخدام اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرار شراء خارجي لبعض الاجزاء التي تحتاجها المنظمة ام القيام بالتصنيع الداخلي؟
الثامنة	2,52	6- يؤدي استخدام اساليب المحاسبة الادارية الى حماية المنظمة من الوقوع في أخطاء قد تكلف الكثير؟

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال الجدول 15 المتعلق بمحور مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية نلاحظ أهمية أساليب المحاسبة الإدارية المساهمة في تقليل التكلفة وتعظيم الإنتاج من خلال تحديث وسائله وذلك من خلال تصدر العبارات التي تتناولها بمتوسط يفوق 2.6 مع مستوى فارق بسيط بينها وبين بقية العبارات التي تدور في مواضيع مقارنة كالتسعير ومواقع التصنيع، الأمر الذي يرجع إلى أهميتها لدى المؤسسات الاقتصادية.

3- المحور الثالث: معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية

لقياس مدى وجود معوقات تحد من استخدام المحاسبة الادارية، تم الاعتماد على العبارات الموضحة في الجدول الموالي أين تم اعتماد سلم ليكارت بمنظور مختلف إذ بالإجابة نعم تنقص الجاهزية لتطبيق المحاسبة الإدارية، أما الإجابة لا فتشير إلى جاهزية أكبر ومستوى ملاءمة أعلى:

الجدول رقم (3-15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث: معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	الإجابات			العبارات
			لا	إلى حد ما	نعم	
نعم	0,61	1,35	4	13	43	1-عدم الوعي بالمفاهيم الحديثة للمحاسبة الادارية ؟ التكرار النسبة
			6,7%	21,7%	71,7%	
إلى حد ما	0,83	1,68	14	13	33	2-انعدام التكوين والتدريب على كيفية استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟ التكرار النسبة
			23,3%	21,7%	55,0%	
نعم	0,72	1,50	8	14	38	3-عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة المحاسبة الادارية ؟ التكرار النسبة
			13,3%	23,3%	63,3%	
نعم	0,64	1,63	5	28	27	4-انعدام البرامج الحاسوبية المساعدة على استخدام اساليب المحاسبة الادارية ؟ التكرار النسبة
			8,3%	46,7%	45,0%	
نعم	0,65	1,50	5	20	35	5-انعدام الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟ التكرار النسبة
			8,3%	33,3%	58,3%	
نعم	0,74	1,57	9	16	35	6-عدم رغبة الإدارة بالتغيير ؟ التكرار النسبة
			15,0%	26,7%	58,3%	
نعم	0,75	1,48	9	11	40	7-عدم اشراك جميع المستويات الادارية في المنظمة عند تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟ التكرار النسبة
			15,0%	18,3%	66,7%	
نعم	0,56	1,28	3	11	46	8-انعدام القوانين والأنظمة التي تلزم باستخدام اساليب المحاسبة الادارية ؟ التكرار النسبة
			5,0%	18,3%	76,7%	
نعم	0,47	1,50	معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية			المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون عن وجود عراقيل تحد من إمكانية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية وهو ما يعكس انخفاضاً من ناحية الظروف المساعدة على تطبيق المحاسبة الادارية حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 1.5 من 3، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الأولى من فئات مقياس ليكارت الثلاثي (من 1 إلى 1.67) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "نعم" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المنخفض من الظروف المساعدة على تطبيق المحاسبة الإدارية لهذا المحور، وعليه يمكن ترتيب العبارات حسب متوسطاتها كما يلي:

جدول (3-16) ترتيب عبارات المحور الثالث حسب المتوسط الحسابي للإجابات

الترتيب من حيث قيمة المتوسط	المتوسط	العبارات
الأولى	2,72	8- انعدام القوانين والأنظمة التي تلزم باستخدام اساليب المحاسبة الادارية ؟
الثانية	2,65	1- عدم الوعي بالمفاهيم الحديثة للمحاسبة الادارية ؟
الثالثة	2,52	7- عدم اشراك جميع المستويات الادارية في المنظمة عند تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟
الرابعة	2,50	5- انعدام الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟
الخامسة	2,50	3- عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة المحاسبة الادارية ؟
السادسة	2,43	6- عدم رغبة الادارة بالتغيير ؟
السابعة	2,37	4- انعدام البرامج الحاسوبية المساعدة على استخدام اساليب المحاسبة الادارية ؟
الثامنة	2,32	2- انعدام التكوين والتدريب على كيفية استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يلاحظ من خلال الجدول 3-16 المتعلق بمحور معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية العائق الذي يسببه الجهل بالمحاسبة الإدارية فضلا عن انعدام أرضية قانونية تدعمها في اتخاذ القرار حيث تصدرت العبارات التي تتناولها بمتوسط يفوق 2.5 وتليها العبارات بالرغبة والوسائل المادية والتعليمية الداعمة لها.

4- المحور الرابع: عوامل أخرى يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات

لقياس مستوى موافقة الأفراد ضمن عبارات الاستبيان، تم الاعتماد على العبارات الموضحة في الجدول

الموالي:

الجدول رقم (3-17): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الرابع: عوامل أخرى يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	الإجابات			العبارات
			نعم	إلى حد ما	لا	
نعم	0,59	2,58	38	19	3	تتراعى العوامل الاجتماعية السائدة في المجتمع عند اتخاذ القرارات بالمنظمة:
			63,3%	31,7%	5,0%	
نعم	0,59	2,58	38	19	3	يؤثر مستوى الاقتصاد العام على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
			63,3%	31,7%	5,0%	
نعم	0,62	2,60	40	16	4	تؤثر العوامل التشريعية والقانونية على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
			66,7%	26,7%	6,7%	
نعم	0,70	2,47	35	18	7	تؤثر درجة الاستقرار السياسي على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟
			58,3%	30,0%	11,7%	
نعم	0,58	2,65	42	15	3	يؤثر رضا الزبائن على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟
			70,0%	25,0%	5,0%	
نعم	0,67	2,42	31	23	6	تؤثر درجة التطور التكنولوجي على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
			51,7%	38,3%	10,0%	
إلى حد ما	0,77	2,10	21	24	15	يؤثر مستوى التعليم المرتفع في المجتمع على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
			35,0%	40,0%	25,0%	
نعم	0,65	2,52	36	19	5	يؤثر المنافسون بالمنظمات الأخرى على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟
			60,0%	31,7%	8,3%	
نعم	0,58	2,65	42	15	3	يؤثر العاملون في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
			70,0%	25,0%	5,0%	
نعم	0,67	2,42	31	23	6	يتدخل الصناع والموردين في اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
			51,7%	38,3%	10,0%	
إلى حد ما	0,77	2,10	21	24	15	تؤثر التغذية العكسية من الزبائن على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
			35,0%	40,0%	25,0%	
نعم	0,48	2,46	عوامل أخرى يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات			المتوسط والانحراف المعياري للمحور الرابع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون عن أهمية العوامل المختلفة

الأخرى في عملية اتخاذ القرار حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.46 من 3، وهو متوسط يقع ضمن الفئة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الثالثة من فئات مقياس ليكارت الثلاثي (من 2.24 إلى 3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "نعم" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة، وعليه يمكن ترتيب العبارات حسب متوسطاتها كما يلي:

جدول (3-18) ترتيب عبارات المحور الرابع حسب المتوسط الحسابي للإجابات

الترتيب من حيث قيمة المتوسط	المتوسط	العبارات
الأولى	2,65	5- يؤثر رضا الزبائن على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟
الثانية	2,65	9- يؤثر العاملون في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
الثالثة	2,60	3- تؤثر العوامل التشريعية والقانونية على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
الرابعة	2,58	2- يؤثر مستوى الاقتصاد العام على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
الخامسة	2,58	1- تراعى العوامل الاجتماعية السائدة في المجتمع عند اتخاذ القرارات بالمنظمة:
السادسة	2,52	8- يؤثر المنافسون بالمنظمات الأخرى على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟
السابعة	2,47	4- تؤثر درجة الاستقرار السياسي على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟
الثامنة	2,42	6- تؤثر درجة التطور التكنولوجي على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
التاسعة	2,42	10- يتدخل الصناع والموردين في اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
العاشرة	2,10	7- يؤثر مستوى التعليم المرتفع في المجتمع على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟
الحادية عشر	2,10	11- تؤثر التغذية العكسية من الزبائن على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

وأخيراً فيما يخص المحور المتعلق بعوامل اتخاذ القرار يلاحظ من خلال الجدول 19 أهمية رضا الزبائن، الطاقم المهني والعوامل التشريعية بشكل أكبر في اتخاذ القرار لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وذلك بمتوسط يفوق 2.6، تليها عوامل متفرقة من الناحية الاجتماعية والتسويقية والسياسية في التأثير على اتخاذ القرار بمتوسط يتراوح بين 2.4 و 2.6 وفي الأخير التغذية العكسية بدرجة أقل مع المستوى التعليمي للمجتمع، حيث يلاحظ ضعف التغذية العكسية في دعم اتخاذ القرار بمتوسط لم يتجاوز 2.1، إذ أنها أحد أسباب الحد من إمكانية تطوير الخدمة والمنتج الموجه للمجتمع.

المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان والمتعلقة بمحور الخصائص الشخصية والوظيفية، محور مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ومحور مزايا

استخدامها، محور معوقات وأخيرا محور عوامل اتخاذ القرارات الادارية، يأتي هذا المبحث كمحاولة لمعرفة إمكانية وجود علاقة بين محاور الاستبيان (الأول، الثاني والثالث) والمحور الرابع في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة معتمدين في ذلك على البيانات التي تم تحليلها ومعالجتها إحصائيا باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 20). وذلك باستخدام عدد من الاختبارات والمقاييس الإحصائية كمعامل ارتباط سبيرمان، واستخدام تحليل التباين ومعادلة خط الانحدار، حيث كانت فرضيات الدراسة:

- يساهم استخدام اساليب المحاسبة الادارية في عملية اتخاذ القرارات السليمة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة
- تساهم مزايا استخدام اساليب المحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة
- تعمل معوقات اساليب المحاسبة الإدارية في الحد من عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

المطلب الأول: علاقة عوامل أساليب المحاسبة الادارية بعملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية

لاختبار معنوية علاقة عوامل علاقة العوامل أساليب المحاسبة الادارية بعملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تم اعتماد نموذج انحدار لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين المتغيرات المستقلة والتمثلة في " استخدام اساليب المحاسبة الادارية، محور المزايا وأخيرا محور المعوقات" والمتغير التابع والتمثل في " عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية" والتمتضمنة لكل من جدول معامل الارتباط والتحديد، جدول تحليل التباين لاختبار المعنوية الكلية للنموذج، وجدول نتائج تقدير نموذج الانحدار، حيث كانت النتائج موضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم (3-19): معامل الارتباط بيرسون لأثر عوامل المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

معامل التحديد	معامل الارتباط لبيرسون
0,497	0,705

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال الجدول 3-19 أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط (بيرسون) لأثر عوامل المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة قدر بـ0.705 وهو، وهذا يدل على أنه يوجد ارتباط قوية بين المتغيرات، أي أنه هناك علاقة قوية بين العوامل المحاسبة الإدارية وعملية اتخاذ القرار، كما نلاحظ أن معامل التحديد هو (0.497) وهذا يعني أن 49.7% النموذج مفسرة بمتغيرات النموذج.

الجدول رقم (3-20): تحليل التباين لأثر عوامل المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

مستوى المعنوية	إحصائية فيشر	درجة الحرية	مجموع مربع الانحرافات	الانحرافات
0,000	18,425	3	6,768	المفسرة
		56	6,857	البواقي
		59	13,625	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يعتمد جدول تحليل التباين على الفرضيات كما يلي:

$H_0 =$ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعوامل المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)،

$H_1 =$ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعوامل المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)،

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة sig لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي 0.000 وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$) باعتبارها أقل من 0.05 وعليه ومنه نرفض فرضية العدم (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لعوامل المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، ومنه سنعمل على اختبار المعنوية الجزئية لمختلف المتغيرات، والتي تجتمع في نموذج الانحدار التالي:

$$Y = a_0 + b_1 * X_1 + b_2 * X_2 + b_3 * X_3 + e$$

حيث أن:

(Y) المتغير التابع المتمثل في اتخاذ القرار

(X_1) المتغير المستقل الأول المتمثل في مدى استخدام المحاسبة الإدارية

(X_2) المتغير المستقل الثاني المتمثل في مزايا استخدام المحاسبة الإدارية

(X_3) المتغير المستقل الثالث المتمثل في معوقات استخدام المحاسبة الإدارية

a, b1, b2, b3 معاملات النموذج

e الأخطاء العشوائية

الجدول رقم (3-21): اختبار المعنوية الجزئية لأثر لعوامل المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

المتغيرات	الحد الثابت	إحصائية t	مستوى المعنوية
الحد الثابت	1,999	3,680	0,001
المحور الاول: مدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية	-0,014	-0,091	0,928
المحور الثاني: مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية	0,442	2,444	0,018
المحور الثالث: معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية	-0,444	-3,550	0,001

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

اعتمادا على نتائج الجدول (3-21) أعلاه المبينة للمعنوية الجزئية للمتغيرات المستقلة، نلاحظ من جهة عدم تحقق المعنوية الجزئية للمحور الاول: مدى استخدام اساليب المحاسبة الإدارية، ومنه نصل إلى نفي الفرضية الأولى: يساهم استخدام اساليب المحاسبة الادارية في عملية اتخاذ القرارات السليمة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

من جهة أخرى نلاحظ تحقق المعنوية الجزئية للمحور الثاني: مزايا استخدام اساليب المحاسبة الإدارية والتي تبدي أثرا معنويا موجبا على عملية اتخاذ القرار عند مستوى 0.05، بزيادة مزايا تطبيق المحاسبة الادارية تتراجع إمكانية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ومنه نصل إلى إثبات الفرضية الثانية: تساهم مزايا استخدام اساليب المحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

غير أنه من الواضح تحقق المعنوية الجزئية للمحور الثالث معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الإدارية، وذلك بأثر سالب على عملية اتخاذ القرار عند مستوى 0.05، أي بزيادة المعوقات تتراجع إمكانية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ومنه نصل إلى إثبات الفرضية الثالثة: تعمل معوقات اساليب المحاسبة الإدارية في الحد من عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

خلاصة الفصل

لقد ارتكزت الدراسة الميدانية على استجواب 60 فردا من المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حول مدى استخدام المحاسبة الإدارية والمزايا التي تتمتع بها، وأيضا المعوقات التي تحد من إمكانية استخدامها، وقد أظهرت الدراسة وجود استخدام للمحاسبة الإدارية وتمتع المؤسسات بمزايا استخدامها للمحاسبة الإدارية، كما أظهرت وجود معوقات تحد من إمكانية استخدامها.

كما أظهرت الدراسة تحقق أثر معنوي موجب لمزايا استخدام المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرار، الأمر الذي يوحي بأهمية تمتع المؤسسات الاقتصادية بمزايا تطبيق المحاسبة الإدارية، إضافة إلى تحقق معنوية أثر المعوقات باتجاه سالب يحول من إمكانية اتخاذ القرار فيها، في حين لم تتحقق لمدى استخدام المحاسبة الإدارية أي أثر معنوي على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات محل الدراسة، وهو ما يشير إلى الأهمية النسبية للمزايا دون غيرها في عملية اتخاذ القرار.

خاتمة

خاتمة:

تساعد المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات الملائمة عن بدائل القرار وبالتالي زيادة درجة وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرار اي اختيار أفضل بديل من ضمن البدائل المطروحة. و يحتاج المديرون الى العديد من المعلومات لاتخاذ القرار السليم وتساهم المحاسبة الادارية بدور كبير في توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات الرئيسية التي تطل المستقبل.

وتتأثر جودة القرارات الى حد كبير بجودة المعلومات المستخدمة في اتخاذ هذه القرارات. وتتمر عملية اتخاذ القرار بمراحل متتابعة تبدأ بتحديد المشكلة ودراستها ثم تحديد البدائل المختلفة لحل المشكلة ليتم تقييم كل بديل ثم اتخاذ القرار واختيار البديل الافضل.

تعتبر المحاسبة الإدارية أهم مصدر للمعلومات الى جانب اهميتها لتوفير الأهداف الاستراتيجية لمنظمات الأعمال، فهي الطريقة الامثل في تحديد وقياس وجمع وتحليل وإعداد المعلومات المالية التي تديرها الإدارة للتخطيط والتقدير والسيطرة على المنظمة بما يضمن الاستخدام المناسب للموارد بالإضافة الى إنشاء وإعداد التقارير المالية للمجموعات غير الإدارية مثل مصلحة الضرائب.. لذلك، فإن أي أوجه قصور ونقاط ضعف في النظام ، تقلل من الكفاءة والإنتاجية وتخلق العديد من المشاكل في المنظمة.

كان الدافع الأساسي لإجراء هذه الدراسة هو ما لاحظته الباحث من أهمية أساليب المحاسبة

الادارية في دعم إتخاذ القرار في منظمات الاعمال.

وقد هدف الباحث من هذه الدراسة إلى القاء الضوء على واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية.

لقد أثبتت الدراسة أهمية مزايا استخدام المحاسبة الإدارية في دعم عملية اتخاذ القرار في المنظمات الأعمال محل الدراسة، الأمر الذي يؤكد على ضرورة تمتع المؤسسات الاقتصادية بمزايا تساعد على تطبيق المحاسبة الإدارية كأحد دعائم عملية اتخاذ القرار فيها.

كما أظهرت الأثر السلبي لمعوقات المحاسبة الإدارية في الحيلولة دون إمكانية اتخاذ القرار فيها، وهذا ما يؤكد على ضرورة توفير بيئة أعمال خالية من المعوقات بشكل عام تعيق نشاطها وتعيق من إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التي تعتبر أحد دعائم اتخاذ القرار.

إن لغياب أثر معنوي لمدى استخدام المحاسبة الإدارية على دعم عملية اتخاذ القرار في المنظمات محل الدراسة لا ينفي إمكانية وجود أثر في منظمات أخرى بشكل مطلق، إذ قد يشير إلى ضعف الارتباط بين توجه المنظمة نحو استخدام المحاسبة الإدارية ودعم اتخاذ القرار الذي يرتكز ويتأثر أكثر بوجود امتيازات وغياب المعوقات.

الى جانب ذلك افضت هذه الدراسة باستعمال الاستبانة الى مجموعة من النتائج يمكن ذكرها

في التالي:

- للمعلومة المحاسبية دور كبير في اداء منظمات الأعمال فهي تعد حجر الأساس في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
 - تنتج المحاسبة الادارية معلومات بغرض مساعدة المديرين على تحقيق اهداف المنظمة؛
 - تساعد المعلومة التي تتصف بكل الخصائص النوعية المنظمة على بناء الاستراتيجيات المستقبلية ومتابعة تطبيقها وذلك للوصول الى تحقيق الاهداف؛
 - تعتمد القرارات الاستثمارية والائتمانية على كمية ونوعية المعلومات المحاسبية المستعملة.
- يمكن القول أن المحاسبة الإدارية محاسبة التخطيط، التحكم، ومحاسبة القرار. من خلال ما توفره من مجموعة مهمة من نظام للمعلومات.

ومن التوصيات والاقتراحات التي يمكن إبدائها ما يلي:

1. ضرورة تعزيز المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الادارية بسبب الغموض الموجود حولها، وذلك من خلال

ما يلي:

- أهمية تدريس المحاسبة الادارية حيث يتم ذلك في كثير من البلدان الغربية والعربية لتخريج الكوادر المتخصصة علميا وعمليا في هذا المجال، بالإضافة إلى إعادة النظر في برامج الجامعات لتأخذ في الاعتبار جميع المتطلبات العلمية والعملية لتطوير أداء منظمات الاعمال في اتجاه مواكبة التطور العالمي؛

- أهمية الربط بين الجامعات وبين مختلف المنظمات الاقتصادية ربطا عمليا يستهدف تعزيز مفاهيم المحاسبة الادارية وأسس التعامل معها، من خلال تدريب الإطارات من الموظفين والمسؤولين في الإدارات المالية في هذه المنظمات؛

2. التوسع في خلق نظام معلومات فعال يساعد في عملية تخطيط المشاريع ومتابعتها، ويتيح للراغبين في الاستثمار الاطلاع على كافة القرارات التي تتخذها منظمات الاعمال ومتابعتها.

3. ضرورة تمتع المؤسسات ومنظمات الأعمال بامتيازات تساعدها على تطبيق المحاسبة الإدارية وتفعيل دورها في دعم عملية اتخاذ القرار

4. تقليل المعوقات والعقبات التي تحول من إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وذلك باعتبار الأهمية النسبية المعتبرة لها في الحد من عملية اتخاذ القرار.

5. التعرف على طبيعة المعلومات التي تحتاجها الادارة وضرورة إدراك القائمين على نظم المعلومات المحاسبية للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

هناك عدد من الجوانب التي لم يستوفها البحث وبذلك فهي بحاجة إلى المزيد من البحث والإثراء

ومن ذلك:

1- اليات المحاسبة الادارية الحديثة وأثرها على قرارات الاستثمار في منظمات الاعمال؛

2- اساليب المحاسبة الادارية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية؛

قائمة المراجع

أهم المراجع المعتمدة في الدراسة

I. باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. ابراهيم بختي، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية وفق طريقة IMRAD، جامعة ورقلة الجزائر، ط4، 2015.
2. احمد بن عبد المحسن العساف، المشكلات الادارية وكيفية اتخاذ القرار، الرياض، 1425هـ.
3. احمد حسن ظاهر، المحاسبة الادارية، دار وائل للنشر عمان الاردن، ط2، 2008.
4. أحمد علي ابراهيم، المحاسبة الادارية في دعم قرارات البنوك، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، 2011.
5. أحمد محمود يوسف وآخرون، المحاسبة الادارية، (جامعه القاهرة، 2019).
6. اسامة زيدية، تلخيص مبادئ الادارة، كلية القدس، 2011.
7. اسماء كسري، المعلومات المحاسبية وقيمة المؤسسة، مركز رماح لتطوير الموارد البشرية، عمان، الاردن، 2016.
8. أشرف حسن علي، الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية -دراسة استطلاعية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، 2010.
9. اكرم محمد عرفان المهدي، الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط1، 2004.
10. أيمن طه حمد النيل نور، محاضرات في المحاسبة الادارية، جامعة الباحة، 2014.
11. ايهاب عاشور، بطاقة الاداء المتوازن أحد قياسات الاداء الاستراتيجي في بيئة التشغيل الالكترونية، ط1، 2010.
12. باسمه فالح النعيمي، المحاسبة المالية - الجزء الأول، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2012.
13. بيتر اف دركر، "ممارسة الادارة"، مكتبة جرير، الرياض ط1، 2013.
14. بيتر دركر، "فن الادارة"، ترجمة عبد الهادي الميداني، العبيكان، الرياض ط1، 2004.
15. ثابت عبد الرحمن ادريس، ادارة الاعمال - نظريات ونماذج وتطبيقات، (الاسكندرية، الدار الجامعية، 2005).
16. ثناء محمد طعيمة، ادارة التكلفة في التقنيات الحديثة، جامعة بنها كلية التجارة، 2010.

17. جاري ديسلر ، أساسيات الإدارة المبادئ والتطبيقات الحديثة، ترجمة عبد القادر محمد عبد القادر، (الرياض، دار المريخ للنشر).
18. جاري ديسلر، ترجمة عبد القادر محمد عبد القادر ، أساسيات الإدارة المبادئ والتطبيقات الحديثة ،(الرياض ،دار المريخ للنشر).
19. جاريسون ري اتش ونورين، اريك، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة العربية، ترجمة زايد محمد عصام الدين. مراجعة حجاج احمد حامد، دار المريخ، الرياض. 2002.
20. جازية زعتر، اصول الادارة والتنظيم، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1977.
21. جبرائيل جوزيف كحاله، تحسين جودة القرارات الاستثمارية باستخدام معلومات المحاسبة الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة قسم المحاسبة
22. جمعة محرم والخطيب، محاسبة الإدارة ونماذج العمليات في اتخاذ القرارات، (مصر، 1999)
23. الجمعية السعودية للمحاسبة، المعلومات المحاسبية ودورها في أسواق الأسهم، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية 2005.
24. حسين احمد حسين علي ، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، الدار الجامعية ، مصر، 2000.
25. حسين حريم، سلوك الافراد و الجماعات في منظمات الاعمال، مطبعة دار العلم، عمان، 2004.
26. حسين محمد عيسى وآخرون، دراسات في المحاسبة الادارية، جامعة القاهرة كلية التجارة، 2022.
27. حنفي زكى عيد محمد، اساسيات محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، مصر، 2000.
28. خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الادارة - مع التركيز على ادارة الاعمال، (دار المسيرة، عمان).
29. الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، المحاسبة الادارية، دار وائل للنشر، ط4 2007.
30. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة، مكتبة دار الثقافة عمان، الاردن، ط1، 1998.
31. زايد سالم ابوشناف ومحمود عباس حمدي، المحاسبة الادارية، القاهرة، 2015.
32. سامر مظهر قنطججي، فقه الادارة المالية والتحليل المالي، جامعة كاي ط1 2019.
33. صلاح بسيوني عيد وآخرون، المحاسبة الادارية، جامعة القاهرة كلية التجارة ، ط1، 2017.
34. طارق المجنوب، الادارة العامة - العملية الادارية والوظيفة العامة والاصلاح الاداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.

35. طلال محمد الحجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
36. عبد الحكم احمد الحرابي، فن اتخاذ القرار - مدخل تطبيقي، (مكتبة ابن سينا، مصر)
37. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الواحد والعشرين، مجموعة النيل العربية،
38. عبد العزيز النجار، الإدارة الذكية التخطيط التنظيم ادارة الافراد اتخاذ القرارات، المكتب العربي الحديث، 2008.
39. عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، ادارة الاعمال، (الدار الجامعية، الاسكندرية، 1991).
40. عبد الفتاح التريكي، اصول الادارة العامة، مركز تطوير القادة.
41. عبد اللطيف امام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى عمر، المحاسبة الادارية، جامعة السودان المفتوحة، ط1، 2006.
42. عبد الناصر نور، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2002.
43. علي الشراوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، (دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2002).
44. علي الصاوي، مصطلحات وقراءات بالانجليزية في الادارة، مكتبة اهشة الشرق، القاهرة، 1994.
45. عمار بوحوش، الاتجاهات الحديثة في علم الادارة، (الجزائر : المؤسسة الوطنية للكتاب ، 1984).
46. عمار عوايدي ، نظرية القرارات الادارية بين علم الادارة العامة والقانون الاداري، دار هومة الجزائر 2003.
47. فداغ الفداغ ، المحاسبة الادارية - المفاهيم الاساسية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع عمان 2013.
القاهرة، 1999.
48. ليستر أي هيتجر، سيرج ماتواتش، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة العربية، ترجمة حجاج احمد حامد. مراجعة كمال الدين سعيد، دار المريح ، الرياض .
49. مجدي احمد الجعبري، قراءات في المحاسبة الادارية، الجامعة العربية المفتوحة الدنمارك.
50. محمد الصيرفي، التحليل المالي وجهة نظر ادارية محاسبية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، ط1، 2014.
51. محمد الفاتح المغربي، الاساليب الكمية في ادارة الاعمال، دار الجنان، عمان، الاردن، 2016.
52. محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الابحاث والدراسات الاقتصادية.
53. محمد مدحت الخيري، التحليل المالي الكشف عن الانحراف والاختلاس، الصايل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2013.
54. محمود الخلايلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الجامعة الاردنية، 1997.

55. المغربي محمد الفاتح محمود بشير، الأساليب الكمية في إدارة الأعمال ، دار الجنان عمان ، ط1 ، 2017.
56. منال جبار سرور، المحاسبة الادارية، جامعة بغداد، ط4، 2015.
57. منصور محمد اسماعيل العريقي، الادارة الاستراتيجية، جامعة العلوم والتكنولوجيا صنعاء اليمن، 2011.
58. منير شاكر محمد، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، مطبعة الطليعة عمان، الاردن، 2000.
59. موفق حديد محمد، الادارة- المبادئ و النظريات و الوظائف، (الاردن : الحامد للنشر و التوزيع ، 2001)
60. ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيره، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية-حالة البنوك، دار المحمدية العامة 2003.
61. ناصر نورالدين، اسس المحاسبة الادارية، جامعة الاسكندرية كلية التجارة ،2019.
62. نوال عبد الكريم الاشهب، اتخاذ القرارات الادارية انواعها مراحلها، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط1، 2015.
63. نور الدائم بابكر، اتخاذ القرارات، العبيكان، الرياض ط1، 2012.
64. وليد ناجي الحيايي ، الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004.
65. وليد ناجي الحيايي ، المدخل في المحاسبة الادارية ، الجامعة العربية المفتوحة الدنمارك.
66. يوسف الاسدي، الميزانيات التقديرية، الجامعة العربية المفتوحة الدنمارك، 2008.

ب- المجلات والدوريات:

67. ابراهيم مسلم، قراءة في اهم المفاهيم الحديثة لخاصة بالمحاسبة الادارية للمؤسسة، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد4 العدد2 ، ديسمبر 2017.
68. احمد فايد نورالدين و الهام بروب، استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كاسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرار -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، مجلة البحوث والدراسات، العدد20 ، صيف 2015.
69. اسعد محمد علي وهاب العواد و محسن مرتضى عبد الرسول، توظيف الحوسبة السحابية في ادارة البيانات وانعكاسها على عملية اتخاذ القرارات، المجلة العلمية وريث، المجلد3 العدد5 مارس 2021 .

70. حمدي شحدة محمود زعرب، دراسة تحليلية لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة ميدانية) ، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 21 ، العدد 2 يونيو، 2013 .
71. رابع بلكرشة، عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 9 العدد 3 ، اوت 2015.
72. سليمان مصطفى الدلاهمة، استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات المساهمة السعودية (دراسة ميدانية) ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث و الدراسات ، العدد 10 نيسان، 2007 .
73. شيخي غنية و شيخي خديجة، دور تكامل نظم المعلومات في ترشيد مراحل عملية اتخاذ القرارات -دراسة حالة لعينة من البنوك العاملة في الجزائر، مجلة ابعاد اقتصادية، المجلد 6 العدد 2 ، ديسمبر 2016.
74. عبد الوهاب بن بريكة وحفصة بكرن، ادارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، جامعة الاغواط، مجلة دراسات _ العدد الاقتصادي_، المجالد العدد 1 جانفي 2017.
75. عبدالرزاق محمد قاسم، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الادارية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16 العدد 2 ، 2000 .
76. عثمان مداحي، اهمية ودور المعلومات في اتخاذ القرارات، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 7 العدد 1، جوان 2018.
77. عجيلة محمد، الابداع المحاسبي واتخاذ القرار الاداري في المؤسسة الاقتصادية - رؤية و أفكار، جامعة غرداية، مجلة اضافات اقتصادية، العدد الاول 2017.

ج- الرسائل الجامعية:

78. احمد ارشيد نصير، "دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تعزيز كفاءة القرارات الادارية في المستشفيات الجامعية الاردنية دراسة ميدانية " مذكرة ماجستير، جامعة جدارا، الاردن، 2018.

79. أنور عدنان نجم ، مدى إدراك المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومات المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية ، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2006
80. ايمان بن السراج، " دور المعلومات في قياس اتجاهات متخذي القرار نحو المخاطر المالية في البنوك التجارية دراسة عينة من البنوك التجارية الجزائرية" أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.
81. بوراس غانية، " استخدام الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ام البواقي" مذكرة ماستر، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2015.
82. حاب الله الشريف، " اساليب المحاسبة الادارية بين النظرية والتطبيق دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر" أطروحة دكتوراه، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2016.
83. خليل محمد القصاص، " دور البنك المركزي الأردني في تحسين وزيادة كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية المطبقة في البنوك التجارية الأردنية" أطروحة دكتوراه، جامعة عمان للدراسات العليا، الأردن، 2006.
84. سارة دروش، " ليات المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات عين مليلة" مذكرة ماستر، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2016.
85. سعاد حمار، " دور اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ القرارات للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة التعااضدية الفلاحية للحبوب والبقول الجافة ام البواقي" مذكرة ماستر، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2014.
86. سمية لزغم، " اثر الهيكل المالي على القرارات المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية ورقلة" مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012
87. شتاع الداودي، " فعالية استخدام الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية دراسة كمية لشركة مغرب بايب اندستري بالمسيلة للفترة 2010-2016" مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.
88. عمار اليهودي، " اثر استخدام الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في اتخاذ القرارات بالمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة" مذكرة ماستر، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2017.
89. نجوم قمازي، " مساهمة الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية دراسة استقصائية للمؤسسات الانتاجية بولاية سطيف" أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف ، الجزائر ، 2018.

90. نور الايمان زبيبة، " دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسات دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة" مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019.

II-المراجع باللغة الأجنبية:

A- Livres :

91. Drury ,Colin , **Management & Cost Accounting** , Business Press. Thomson Learning, 5th, Ed, 2000
92. Skidmore, Steve -**Information Technology in accounting curriculum** - Feature Article-www.accaglobal.com-Publications-Student accountant-19Dec. 2002.
93. Stephen P. Fitzgerald, **Decision making**, (London: Capstone Publishing, 2002

B- Revues :

94. Committee on Cost Concepts & Standards, Report of the committee on Cost Concepts & Standards, The Accounting Review, American Accounting Association,
95. Robert S Kaplan David P Norton, **the balanced scorecard: measures that drive performance**, Harvard business review , vo170, no1,January/ February, 1992
96. Zarowin, Stanley- **Finances Future: Challenge Or Threat?**- Journal of Accountancy, April 1997

III- مواقع الإنترنت:

97. <http://www.ascasociety.org/Default.aspx?&lang=ar>
98. <https://ahmaddahan.blogspot.com/2018/03/cloud-computing.html>
99. <https://commercemates.com/Advantages and Disadvantages of Management Accounting>", commercemates, Retrieved 30/3/2021. Edited
100. <https://islamfin.yoo7.com/t1281-topic> صديق نصار / الإدارة المالية منهج اتخاذ القرارات
101. <https://www.maajim.com/dictionary/> المشكلة لغة واصطلاحا

102. www.imanet.org

103. <http://rooad.net/print.php?id=178> المعهد التخصصي للدراسات، الادارة الحديثة، ص 4 _

الملاحق

ملحق رقم (01)

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان:

البريد الإلكتروني	الجامعة	أسماء المحكمين
adjila_78@yahoo.fr	جامعة غرداية	أ. محمد عجيبة
bekyayahmed@gmail.com	جامعة غرداية	أ. أحمد بكاي



ملحق رقم (02)

أداة الدراسة (الاستبانة)

الموضوع: استبيان في إطار التحضير لإعداد أطروحة دكتوراه

تمهيد:-

أخي المجيب الفاضل ، السلام عليكم و رحمة الله و بركاته أما بعد:-

يسعى الباحث في إطار إنجاز الدراسة الموسومة بـ "دور المحاسبة الادارية في دعم اتخاذ القرار للمؤسسة الاقتصادية"، والتي تندرج ضمن متطلبات التحضير لرسالة الدكتوراه فرع علوم التسيير تخصص المحاسبة و المالية بجامعة غرداية، إلى استطلاع آراء الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر عن مدى مساهمة معلومات المحاسبة الادارية في اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة داخل منظمات الأعمال الجزائرية.

لذلك، نأمل من سيادتكم المشاركة معنا بتفضلكم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفقة بهذا النص بكل دقة و مصداقية ليتمكن الباحث من الوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث، علماً بأن بيانات هذا البحث سرية ولن يتم استخدامها إلا في أغراض البحث العلمي ضمناً.

شكراً مسبقاً و مقدر لكم حسن التعاون والمساهمة في هذا البحث.

الباحث: حجاج يوسف

البريد الالكتروني: hyousseef@gmail.com

رقم الهاتف:

ملاحظات أساسية:-

* نجاح الدراسة مرهون بدقة إجابة السادة المبحوثين لذا يرجى إعتقاد الموضوعية في إختيار الإجابة المعبرة فعلاً عن قناعتك؛

* الإجابة على كل فقرة من فقرات الإستبانة وفق مدرج الإجابة تكون بوضع علامة مميزة مثل

X؛

* المعلومات الواردة تستخدم حصراً لأغراض البحث العلمي؛

* الباحث مستعد للإجابة عن أية تساؤلات أخرى مرتبطة بالدراسة.

القسم الأول: البيانات الأولية والشخصية

1. العمر:-

- أقل من 30 سنة
- من 30 إلى أقل من
- من 40 إلى أقل من
- 50 سنة فأكثر

يبقى الموضوع لا يشمل جميع المجالات المطلوبة لذلك يجب إضافة على الأقل محورين هما:-

المحاسبة الإدارية في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للإبلاغ المالي؛

دور تكنولوجيا المعلومات والإنصال والتقنيات الكمية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية

بمنظمات الأعمال الجزائرية.

الحلول المقترحة لتجاوز المعوقات تبني وتطبيق المحاسبة الإدارية بمنظمات وبيئة الأعمال الجزائرية.

2- مستوى التعليم:

- ليسانس ()
- ماستر ()
- ماجستير ()
- دكتوراه ()
- اخرى ()

3- التخصص العلمي :

- () - محاسبة
- () - مالية
- () - بنوك
- () - مراجعة وتدقيق
- () - اخرى

4- الوظيفة :

- () - محاسب معتمد
- () - محافظ حسابات
- () - خبير محاسب
- () - استاذ جامعي
- () - اخرى

5- الخبرة:

- () أقل من 5 سنوات
- () من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
- () من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
- () من 15 سنة فأكثر

القسم الثاني : محاور الدراسة

المحور الاول: مدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية

1- هل استفدت من أي تكوين او دورات تدريبية تتعلق باستخدام اساليب المحاسبة الادارية؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

2- تستخدم المنظمة اساليب المحاسبة الادارية للتخطيط طويل الاجل وعمل الاستراتيجيات؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

3- تستخدم المنظمة معلومات المحاسبة الادارية لضبط التكاليف وتخفيضها:

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

4- تساهم معلومات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء و الجودة:

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

5- تستخدم المنظمة معلومات المحاسبة الادارية لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة:

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

6- استخدام المنظمة اسلوب الموازنات التخطيطية يمكن المنظمة من اتخاذ القرارات الرشيدة؟

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

7-تستخدم المنظمة اسلوب الموازنات التقديرية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمارات وبطرق تمويلها:

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

8- تستخدم المنظمة اسلوب التحليل التفاضلي بين البدائل لاتخاذ القرار:

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

9- تستخدم المنظمة اسلوب تحليل التعادل لاتخاذ القرارات :

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

المحور الثاني : مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية

1- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار اختيار مواقع المصانع ومراكز التوزيع؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

2- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساهم في اتخاذ قرار تحديث وسائل الانتاج؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

3- استفاد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرارات التسعير؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

4- تستخدم اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرار ادخال منتج جديد؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

5- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار التوسع في العمليات الإنتاجية و البيعية؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

6-يؤدي استخدام اساليب المحاسبة الادارية الى حماية المنظمة من الوقوع في أخطاء قد تكلف الكثير؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

7-يساهم استخدام اساليب المحاسبة الادارية في اتخاذ قرار شراء خارجي لبعض الاجزاء التي تحتاجها المنظمة ام القيام بالتصنيع الداخلي؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

8- استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في اتخاذ قرار التوقف المؤقت او النهائي عن الانتاج تفاديا أو لتقليل الخسائر؟

نعم ()

لا ()

إلى حد ما ()

المحور الثالث: معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية

1- عدم الوعي بالمفاهيم الحديثة للمحاسبة الادارية ؟

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

2- انعدام التكوين والتدريب على كيفية استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

3- عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة المحاسبة الادارية ؟

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

4- انعدام البرامج الحاسوبية المساعدة على استخدام اساليب المحاسبة الادارية ؟

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

5- انعدام الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟

() نعم

() لا

() إلى حد ما

6- عدم رغبة الادارة بالتغيير؟

() نعم

() لا

() إلى حد ما

7- عدم اشراك جميع المستويات الادارية في المنظمة عند تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة؟

() نعم

() لا

() إلى حد ما

8- انعدام القوانين والأنظمة التي تلزم باستخدام اساليب المحاسبة الادارية؟

() نعم

() لا

() إلى حد ما

المحور الرابع : عوامل أخرى يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات

1- تراعى العوامل الاجتماعية السائدة في المجتمع عند اتخاذ القرارات بالمنظمة:

- () نعم
() لا
() إلى حد ما

2- يؤثر مستوى الاقتصاد العام على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟

- () نعم
() لا
() إلى حد ما

3- تؤثر العوامل التشريعية والقانونية على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟

- () نعم
() لا
() إلى حد ما

4- تؤثر درجة الاستقرار السياسي على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟

- () نعم
() لا
() إلى حد ما

5- يؤثر رضا الزبائن على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

6- تؤثر درجة التطور التكنولوجي على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

7- يؤثر مستوى التعليم المرتفع في المجتمع على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟

- نعم ()
لا ()
إلى حد ما ()

8- يؤثر المنافسون بالمنظمات الأخرى على اتخاذ القرارات بالمنظمة؟

- نعم ()
- لا ()
- إلى حد ما ()

9- يؤثر العاملون في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟

- نعم ()

- لا ()

- إلى حد ما ()

10- يتدخل الصناع والمورد ينفي اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟

- نعم ()

- لا ()

- إلى حد ما ()

11- تؤثر التغذية العكسية من الزبائن على اتخاذ القرارات بالمنظمة ؟

- نعم ()

- لا ()

- إلى حد ما ()

شكرا لكم ...