



الموضوع

دور أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ قرار التسعير دراسة حالة مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط بسكرة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

نوبلي نجلاء

إعداد الطالبان:

جبار نجلة

بورمل خديجة

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	تومي ميلود	أستاذ تعليم عالي	رئيسا	جامعة بسكرة
2	زعرور نعيمة	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
3	نوبلي نجلاء	أستاذ محاضر ب	مشرفا	جامعة بسكرة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

نهدي هذا العمل المتواضع إلى:

هادي الأمة، منير الظلمة والذي يشفع لنا بإذن الله يوم القيامة، سيدنا
وحبيبنا محمد ﷺ، والذي نسأل الله أن يجمعنا به في يوم الآخر.

إلى أعلى إنسانين في الوجود إلى من قال فيهما الرحمان: "واخفض لهما
جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتنا
(إخوتنا وأخواتنا)

إلى من تلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي
(أصدقائنا و صديقاتنا)

شكر وتقدير

الشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لاكمال هذه المذكرة والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين وعلى اله وصحبه اجمعين

نتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى:

الأستاذة الدكتورة نوبلي نجلاء التي تفضلت بإشرافها على هذا البحث فجزاها الله عنا كل خير، ولها منا كل التقدير والاحترام.

أعضاء لجنة المناقشة اللذين شرفونا بمناقشة هذه المذكرة.

والشكر الجزيل لمدير وموظفي مؤسسة "الأبراج" لتعاونهم الصادق وتفهمهم لأهمية البحث العلمي.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى عرض أدوات المحاسبة الإدارية، التي تعمل على مساعدة الإدارة في القيام بعملية التخطيط، الرقابة و التوجيه، تقييم الأداء، واتخاذ القرار، كما تركز كذلك على تقديم المعلومات لضبط تكاليف الإنتاج واختيار أفضل بديل لإدارة تكاليفها بهدف زيادة القدرة على المنافسة، من خلال تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وبأسعار منخفضة و تنافسية في نفس الوقت، وهذا ما اثبت تفوق ونجاح أدوات المحاسبة الإدارية وظهور أهمية تطبيقها.

حيث ساهمت أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ قرار التسعير، ويشمل بحثنا دراسة حالة في (مؤسسة الأبراج لصناعة البلاط) وحاولنا من خلال ذلك تطبيق إحدى أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وهي التكلفة المستهدفة، وإحدى أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية وهي التحليل المالي، حيث توصلنا إلى أن تطبيق كل من هذه الأدوات يساهم بشكل كبير في دراسة الوضعية المالية للمؤسسة وخفض التكاليف مما يساعد المسيرين في اتخاذ قرار التسعير الأمثل للمنتج. و هذا ما يساهم في نجاح المؤسسة واستمراريتها.

الكلمات المفتاحية:

أدوات المحاسبة الإدارية، اتخاذ القرار، التسعير.

Abstract:

The current study aimed to present the management accounting tools which help the administration in carrying out the processes of planning, control, guidance, performance evaluation, and decision making. In addition, it focuses on providing information which help in controlling production costs and choosing the best alternative to manage its costs for the sake of increasing competitiveness through providing products of good quality, low prices, and competitive at the same time. All this proves that the superiority and success of the administration management tools and the emergence of the importance of their application.

Moreover, those administration accounting tool contributes in making the pricing decision. For that reason, our study about (El- Abradj corporation for manufacturing of tiles). Through this study, we tried to apply one of the modern management accounting tools which is the target cost, and one of the traditional management accounting tools which is the financial analysis. We found that the application of these tools contributes financial situation and reducing the costs. This helps the managers in making the best pricing decision for the product which contributes in the success and continuity of the institution.

فهرس المحتويات

الإهداء.....	
الشكر.....	
ملخص.....	
قائمة المحتويات.....	
فهرس الأشكال.....	
فهرس الجداول.....	
المقدمة.....	أ- ج
الفصل الأول:.....	6
المدخل العلمي لأدوات المحاسبة الادارية واتخاذ قرار التسعير.....	6
تمهيد:.....	2
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية.....	3
المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.....	3
المطلب الثاني: دور و وظائف المحاسبة الإدارية وأهدافها.....	5
المطلب الثالث: نطاق المحاسبة الإدارية.....	10
المبحث الثاني: اتخاذ قرار التسعير.....	17
المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة فيه.....	18
المطلب الثاني: ماهية قرار التسعير.....	23
المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية و دورها في اتخاذ قرار التسعير.....	33
المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية.....	33
المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة.....	59
خلاصة الفصل الأول.....	81
الفصل الثاني:.....	82

82	دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط - بسكرة -
83	تمهيد
84	المبحث الأول: مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط - بسكرة
84	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الأبراج
89	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأبراج
94	المطلب الثالث: العملية الإنتاجية في مؤسسة الأبراج
98	المبحث الثاني: واقع أدوات المحاسبة الإدارية وتحديد التكاليف الموجودة لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط - بسكرة -
98	المطلب الأول: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة الأبراج
100	المطلب الثاني: أهم التكاليف الموجودة داخل مؤسسة الأبراج
101	المبحث الثالث: واقع التسعير في مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط - بسكرة -
101	المطلب الأول: آليات تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع المطبق في مؤسسة الأبراج
105	المطلب الثاني: استخدام طريقة التكلفة المستهدفة لتسعير المنتجات في مؤسسة الأبراج
109	المطلب الثالث: مساهمة التحليل المالي في اتخاذ قرار التسعير في مؤسسة الأبراج
120	خلاصة الفصل الثاني
122	الخاتمة:
126	قائمة المراجع

قائمة الجداول

- جدول 1: أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية 11
- جدول 2: أوجه التشابه و الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف 13
- جدول 3: مزايا و عيوب التكلفة المستهدفة 71
- جدول 4: منتجات المؤسسة 88
- جدول 5: هيكل عمالة المؤسسة لسنة 2015 93
- جدول 6: توزيع العمال و عددهم في المؤسسة لسنة 2020 93
- جدول 7: الإنتاج لسنة 2019 102
- جدول 8: التكاليف المتغيرة لسنة 2019 102
- جدول 9: التكاليف الثابتة لسنة 2019 103
- جدول 10: سعر التكلفة الكلية و الوحدوية للمنتج 104
- جدول 11: اسعار بيع المنتج في المؤسسات المنافسة 106
- جدول 12: المقارنة بين التسعير وفق التكلفة المستهدفة و طريقة التسعير المستخدمة في المؤسسة 108
- جدول 13: مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المستهدفة 108
- جدول 14: الميزانية المالية (أصول) بتاريخ 2019/12/31 109
- جدول 15: الميزانية المالية (خصوم) بتاريخ 2019/12/31 111
- جدول 16: الميزانية المالية المختصرة لسنة 2018 113
- جدول 17: الميزانية المالية المختصرة لسنة 2019 113
- جدول 18: حساب رأس المال العامل لسنتين 114
- جدول 19: حساب احتياجات رأس المال العامل لسنتين 115
- جدول 20: حساب الخزينة لسنتين 2018-2019 116
- جدول 21: حساب نسب التمويل لسنتين 2018-2019 117
- جدول 22: حساب نسب السيولة لسنتين 2018-2019 118
- جدول 23: حساب نسب المردودية لسنتين 2018-2019 119

قائمة الأشكال

- رسم توضيحي 1 : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية 15
- رسم توضيحي 2 : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار 20
- رسم توضيحي 3 : أهداف قرار التسعير 27
- رسم توضيحي 4 : العوامل المؤثرة في قرار التسعير 30
- رسم توضيحي 5 : أنواع الموازنات التقديرية 38
- رسم توضيحي 6 : مراحل دراسة وتعديل وإقرار الأسعار 42
- رسم توضيحي 7 : ملخص خطوات تطبيق نظام ABC 63
- رسم توضيحي 8 : مراحل تنفيذ خطوات التكلفة المستهدفة 73
- رسم توضيحي 9 : ترابط منظورات بطاقة الأداء المتوازن 76
- رسم توضيحي 10 : مساحة المؤسسة 87
- رسم توضيحي 11 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط 90
- رسم توضيحي 12 : توزيع العمال وعددهم في مؤسسة الأبراج لسنة 2020 94
- رسم توضيحي 13 : مرحلة الانتاج لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط 97

مقدمة

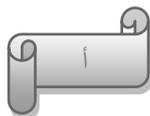
مقدمة :

إن عصر التقدم الاقتصادي والتقنيات الحديثة وتطور نظم المعلومات الذي نعيشه اليوم يتطلب الحصول على أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة و مرونة، وذلك بأقل التكاليف لأن المعلومات الدقيقة والسليمة تؤدي إلى اتخاذ القرارات السليمة وخصوصا في المجالات الاقتصادية والإدارية، لذلك لا بد من وجود نظم معلومات تساعد الإدارة بعملية التطوير و التحسين المستمر لأداء مختلف المؤسسات.

وبالتالي فقد ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة تطور واتساع كبر حجم المشروعات والمؤسسات الاقتصادية التي عرفت تطورا كبيرا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير، ففي ظل ازدياد المنافسة واشتدادها اتضحت فعالية المحاسبة الإدارية التي تلعب دورا هاما وحيويا في مجال التخطيط و الرقابة و الاستعمال الأمثل للطاقات و الموارد المتاحة وفي العصر الحديث لم تعد وظيفة المحاسبة قاصرة على تقديم البيانات و المعلومات لملاك المشروع و الأطراف الخارجية بل اتسعت وظيفتها لتشمل توفير البيانات و المعلومات التي تساعد الإدارة في ممارسة وظائفها، لذلك برز دور أدوات المحاسبة الإدارية لهدف تقديم المعلومات التي تخدم الإدارة في مجالات متعددة، و بصفة أساسية في عمليات التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات.

وبهذا ظهر الاهتمام بأدوات المحاسبة الإدارية بهدف ترشيد القرارات و ذلك من خلال وضع المحاسبة الإدارية في محيط خارجي حيث تستخدم المعلومات المالية لتطوير الاستراتيجيات التابعة على أنها وسيلة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمؤسسة، كما أن الصفة الأساسية المميزة لأدوات المحاسبة الإدارية هي التفاعل مع الإدارات الأخرى المكونة للمؤسسة و بالتالي توفير المعلومات لمتخذي القرارات ما يمكنهم من اتخاذ القرار الجيد و الفعال، والسيطرة على مخاطر الأعمال التي قد تتعرض لها المؤسسة و التي قد تتسبب في زيادة التكاليف وتذبذبها في تحديد التسعير و تفاوت الأرباح، ومن هنا يأتي ضرورة تطوير أدوات المحاسبة الإدارية، لمواجهة التحديات وحل المشاكل واغتنام الفرص لزيادة أرباح المؤسسات، من خلال إدارة التكاليف وترشيدها، لاتخاذ القرارات المناسبة وخصوصا ما تعلق باتخاذ قرار التسعير.

أولا- إشكالية الدراسة:



في ظل بيئة الأعمال الحديثة أصبح للمحاسبة الإدارية دورا هاما، إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي توفرها في اتخاذ القرارات المهمة، أي أن دورها و أهميتها لم تعد تكمن في حساب التكاليف فقط. وبما أن المؤسسة الاقتصادية تسعى لتعظيم قيمتها، هذه الأخيرة مرتبطة ارتباطا وثيقا بعدة عناصر أهمها اتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن بقائها و تنافسها في مجال عملها من خلال، امتلاكها لتكنولوجيا أفضل، فعالية أنظمتها الإنتاجية استخدامها أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية. وعليه فإنه يمكن تمثيل مشكلة الدراسة بإثارة التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو دور أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ قرار التسعير؟

وحتى يستوفي الإجابة على هذا التساؤل الجوهري، لا بد من طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية بغرض الإلمام بموضوع الدراسة:

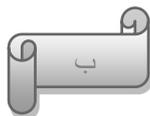
- هل هناك تكامل بين ادوات المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة؟
- ما هي اهم اسس اتخاذ قرار التسعير؟
- كيف يؤثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على اتخاذ قرار التسعير؟
- كيف تساهم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة على اتخاذ قرار التسعير في مؤسسة الأبراج لانتاج البلاط - بسكرة؟

ثانيا- فرضيات الدراسة :

في ضل إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية حول موضوع البحث، تم وضع مجموعة من الفرضيات بمثابة إجابات مؤقتة، نسعى إلى اختبارها وهي على النحو التالي:

- ❖ يوجد تكامل بين أدوات المحاسبة التقليدية و الحديثة، فالأدوات الحديثة جاءت لتكملة التقليدية.
- ❖ من أهم أسس اتخاذ قرار التسعير تحديد بيانات التكاليف.
- ❖ لأدوات المحاسبة الإدارية تأثير ايجابي مهم وبالغ على متخذي قرار التسعير من خلال التحديد الدقيق لتكلفة .
- ❖ توجد مزايا من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ومن أهمها ترشيد اتخاذ قرارات التسعير.

ثالثا- أهمية الدراسة:



إن نجاح المؤسسات الإنتاجية العاملة في الجزائر في تحقيق أهدافها يتطلب منها القيام بالتخطيط و الرقابة على عمليات المؤسسة وذلك لتستطيع الاستمرارية في سوق العمل في ظل وجود المنافسة و المعوقات المختلفة، وذلك من خلال استخدام أدوات المحاسبة الإدارية من قبل المؤسسات الإنتاجية في الجزائر و العوامل المؤثرة على استخدامها، ومدى اهتمام هذه المؤسسات باستخدام أكثر من أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، وتحاول التعرف على مجال استخدامها، ومعوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية فيها.

رابعاً- أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن إدراجها في النقاط التالية:

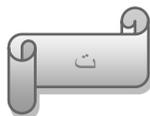
- ✓ توضيح مفهوم أدوات المحاسبة الإدارية وأنواعها ومدى تطبيقها في المؤسسة الجزائرية.
- ✓ تسليط الضوء على عملية اتخاذ قرار التسعير في المؤسسة محل الدراسة.
- ✓ محاولة معرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية وخصوصاً الإنتاجية منها لأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة و الوقوف على مدى مساهمتها في اتخاذ القرارات.

خامساً- منهج الدراسة:

من أجل الإلمام بعناصر الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، إضافة إلى منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، إذ يظهر المنهج الوصفي أثناء التعرض إلى المفاهيم النظرية للمحاسبة الإدارية واتخاذ القرار، وكذا عرض أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة واثـر استخدامها على مؤشرات اخذ القرارات، بينما يبرز الجانب التحليلي أثناء القيام بتجسيد الجانب النظري على مؤسسة.

سادساً- الدراسات السابقة:

بإضافة إلى المجالات العلمية، المقالات، و الكتب أسندت دراستنا إلي مجموعة من أطروحات الدكتوراه و الماجستير نذكر منها:



1- عمار ألبيوم، اثر استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات في المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة-، منشورة، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص علوم محاسبية ومالية، جامعة أم بواقي، 2017.

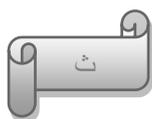
هدفت هذه الدراسة لتنمية الوعي لدى مدراء المؤسسات الصناعية بأهمية أدوات المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و المساهمة في عملية التخطيط و الرقابة، و العمل على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع في المؤسسات الصناعية، وعقد الدورات التدريبية الخاصة بأساليب المحاسبة الإدارية للمدراء و المسؤولين في المؤسسات الصناعية وتوضيح أهميتها وكيفية تطبيقها والمزايا التي تعود على المؤسسات عند تطبيقها، وتختلف دراستنا عن هذه الدراسة كونها ركزت على اتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط و الرقابة، فيما ركزت دراستنا على اتخاذ قرار التسعير.

2- نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى-، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

حيث تدور هذه الدراسة حول استخدام مجموعة من الأساليب الإدارية، و التي تم تصنيفها إلى تقليدية وحديثة، وفي دراستها الميدانية توصلت الباحثة إلى أن المؤسسة لا تقوم بقياس وتقييم الأداء المالي فهي اعتمد على النتائج السنوية لمصلحة المحاسبة العامة فقط في الحكم على أدائها المالي، تستخدم المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة كنظامين متكاملين في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، وذلك بالتأثير على مختلف مؤشرات، فهما يحققان جودة المنتج وكذا تحقيق الأرباح المستهدفة، و بالتالي خلق قيمة مضافة مما يزيد ويدعم من تنافسيتها. وكان الاختلاف في هاته الدراسة عن دراستنا أنها تناولت تحسين الأداء المالي للمؤسسة في حين دراستنا تناولت اتخاذ قرار التسعير.

3- الملحم، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية، رسالة دكتوراه، السعودية، 2002.

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء رأي مسؤولي الحسابات في المؤسسات الصناعية حول استخدام مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية و التي تم تصنيفها إلى أساليب تقليدية و حديثة، وقد توصل



الباحث إلى انه بشكل عام يوجد ضعف في الاستخدام في أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية ، وأيضا تستخدم أساليب المحاسبة التقليدية بصورة اكبر من الأساليب الحديثة، وبينت الدراسة وجود فروق معنوية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من حيث حجم المؤسسات معبرا عنه بحجم المبيعات السنوية أو من حيث نوعية الملكية، ملكية تامة أو مشتركة، وتختلف هذه الدراسة عن دراستنا أنها تناولت حجم المبيعات للمؤسسات في حين دراستنا تناولت اتخاذ قرار التسعير.

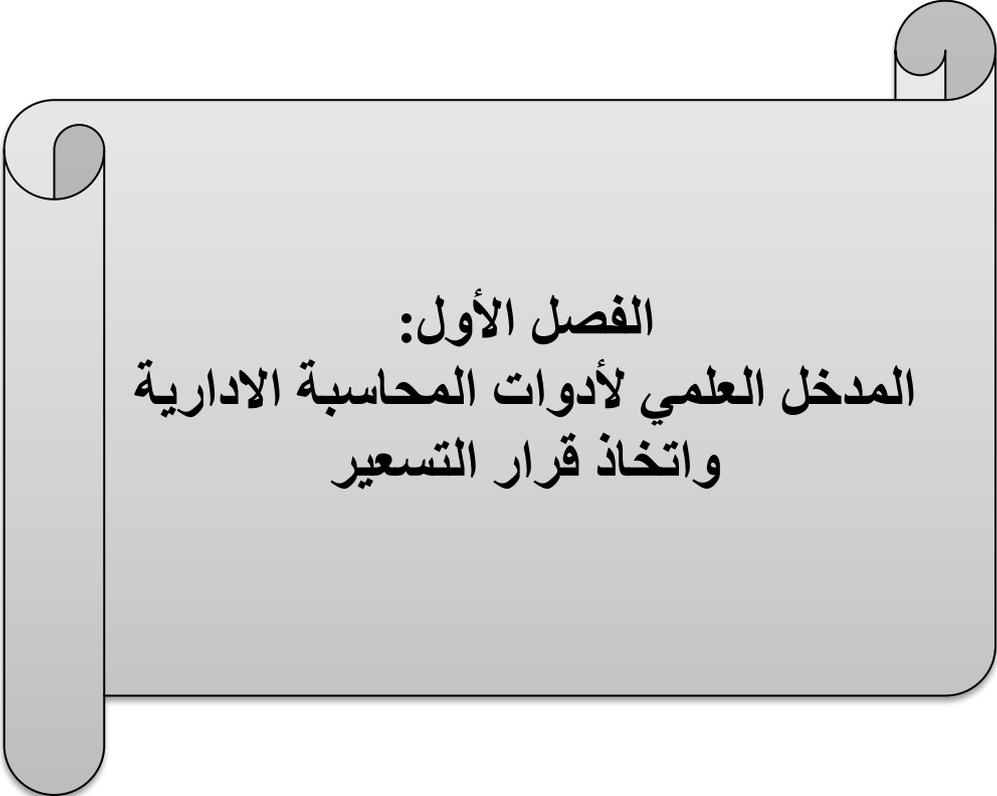
سابعا- الهيكل المبدئي لدراسة:

من اجل الإحاطة بمختلف الجوانب المتعلقة لموضوعنا محل الدراسة و للإجابة عن التساؤلات المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول مخصص للدراسة النظرية اما الفصل الثاني يمثل الجانب التطبيقي للدراسة التي قمنا بها:

❖ **الفصل الأول:** المدخل العلمي للمحاسبة الإدارية و اتخاذ قرارات التسعير، يتكون من ثلاث مباحث، في المبحث الأول تم التطرق فيه حول الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية في حين المبحث الثاني تم تناول فيه الإطار النظري لاتخاذ قرار التسعير في المؤسسة ، اما بخصوص المبحث الثالث فتطرقنا الى أدوات المحاسبة الإدارية.

❖ **الفصل الثالث:** دراسة ميدانية لدور أدوات المحاسبة الإدارية في اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسة الاقتصادية، يتكون من ثلاث مباحث، المبحث الأول تم التطرق فيه لتعريف بمؤسسة الأبراج لانتاج البلاط -بسكرة- في حين المبحث الثاني تم تناول فيه واقع أدوات المحاسبة الإدارية وتحديد التكاليف الموجودة لمؤسسة الأبراج لانتاج البلاط، أما بخصوص المبحث الثالث فتطرقنا الى واقع التسعير في مؤسسة الأبراج.

وفي الأخير تم إنهاء البحث بخاتمة حيث تم التطرق فيها إلى النتائج وطرح التوصيات مع طرح الآفاق المستقبلية للدراسة.



الفصل الأول:
المدخل العلمي لأدوات المحاسبة الإدارية
واتخاذ قرار التسعير

تمهيد:

يتوقف نجاح المؤسسة و استمرارها على ما يتاح للإدارة من معلومات تمكنها من أداء مهامها المتعددة، فيما يخص استغلال الموارد المتاحة لها بكفاءة وفعالية. لذلك نجدها تبحث عن نظام يوفر لها احتياجاتها من المعلومات الملائمة وخصوصا المحاسبية منها في الوقت المناسب حتى تتمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن احد أهم فروع نظم المعلومات المحاسبية نجد المحاسبة الإدارية التي تقدم من خلال تقاريرها بيانات فعلية وتقديرية عن أعمال المشروع إلى المدراء في مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة بأعلى كفاءة ممكنة ويعتبر قرار التسعير من أهم واصعب القرارات التي تتخذها المؤسسة، فهو يتم وفق اسس مدروسة.

وتفصيلا لما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

الإطار النظري للمحاسبة الإدارية وسيتم التطرق فيه إلى أهم واشمل المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية و تطورها التاريخي مع عرض أهم المراحل التي مرت بها، وابرز أهداف المحاسبة الإدارية دورها ووظائفها، وكذلك سيتم التطرق إلى نطاق المحاسبة الإدارية من خلال إبراز علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى وكذا فروع العلوم الأخرى، وسيتم التطرق كذلك الى الإطار النظري لاتخاذ قرار التسعير وهنا سنقوم بتعريف شامل لاتخاذ القرار وتفصيل لمفاهيم اتخاذ قرار التسعير وكذا أهميته وأهدافه والعوامل المؤثرة في فيه، و أخيرا أنواع اتخاذ قرار التسعير. كما سنحاول مناقشة أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة وتحديد تعريف ومراحل وأهداف كل أداة على حدى، ومعرفة دور ومساهمة كل أداة تقليدية أو حديثة كانت في اتخاذ قرار التسعير.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية.

تعتبر المحاسبة الإدارية ذات أهمية كبيرة تبرز في إطارها العام، حيث تركز في أساسياتها على توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية لإدارة المنظمة من أجل ترشيد اتخاذ القرار. وعليه سيتم التعرض في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية بالإضافة إلى تقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.

سيتم التعرض في هذا المطلب إلى تقديم المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية عبر مختلف العصور، و معرفة ما مرت به المحاسبة الإدارية من خلال تطورها التاريخي .

ومن أجل توضيح أكثر تم تقسّمه إلى الفرعين التاليين:

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية.

" تهتم المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات للمديرين بمعنى أنها تقدم هذه المعلومات للمسؤولين داخل المؤسسة والقائمين على إدارة ورقابة أعمالها، وبذلك تختلف المحاسبة الإدارية عن المالية التي تهتم بتقديم المعلومات لحملة الأسهم والمقرضون وغيرهم من خارج المؤسسة. ونظرا لان المحاسبة الإدارية تستهدف خدمة المديرين، لذلك أن أية دراسة لها لا بد أن تبدأ بفهم العملية الإدارية، والتنظيمات التي يعمل بها رجال الإدارة، ولذلك تتعدد التعريفات المختلفة لمصطلح المحاسبة الإداري فتعرف : (جمعة، المحاسبة الادارية التخطيط والرقابة وصنع القرار، 2011، صفحة 33)

تعرف المحاسبة الادارية بانها نظام للمعلومات يختص بتجميع وتبويب وتحليل وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة عن نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة، لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية كانت أو غير مالية تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. (عبد السميع و طيبة، 2010، صفحة 3)

كما يعرفها احد الاقتصاديين بأنها: "معلومات المحاسبة الإدارية هي معلومات ملخصة وإنها تضم ثلاثة أنواع من المعلومات: معلومات كاملة عن التكاليف والإيرادات و أخرى تفاضلية والثالثة على

أساس المسؤولية. ويذكر أن المحاسبة الإدارية تتطوي على عمليات عديدة وتطبق مجموعات مختلفة من الأسس التي تحكم توليفات البيانات". (ابو زيد و مرعي، 2004، صفحة 6،7)

ومما تقدم يمكن تعريف المحاسبة الإدارية بأنها: "نظام يقوم بتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية، وكونها نظام يشير إلى انها تمثل مجموعة من المبادئ العلمية والطرق العلمية التحليلية، لها صفة التكامل والترابط وتهدف الى تحقيق هدف أو أهداف محددة تتلخص في ترشيد القرارات الإدارية بمختلف أنواعها. وطرق التحليل التي تستخدم في نظام المحاسبة الإدارية تعتمد على طبيعة احتياجات المعلومات التي تعتمد بدورها على طبيعة القرارات الإدارية المتخذة. وعلى هذا فان طرق التحليل التي يمكن أن تدخل تحت إطار المحاسبة الإدارية يمكن أن تتغير وتتطور بتطور طبيعة القرارات الإدارية وطبيعة المعلومات اللازمة لها وخلفية القائمين باتخاذ القرارات. (كافي، بني ياسين، حمودة، و ابو عيد، 2012، صفحة 14)

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية.

من البديهي أن الوضع الحالي للمحاسبة الإدارية يمثل ناتج للعديد من التطورات التي حدثت على مدار الفترات المختلفة، ونتيجة لتنامي الطلب المستمر على المعلومات المحاسبية الداخلية و الخارجية المرتبطة بوظائف ونشاطات الإدارة من تخطيط وتنظيم واتخاذ القرار.

ومما لا شك فيه أن تطور وزيادة الحاجة إلى المعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها بما يحقق أفضل ممكن للموارد الاقتصادية المتاحة لديها هذا التطور حدث نتيجة عدة متغيرات و عدة أسباب تبدأ من الثورة الصناعية وحركة الإدارة العلمية المصاحبة لها، ظهور شركات متعددة الجنسيات، زيادة حدة المنافسة و المخاطرة، وزيادة الاهتمام بالجودة، وقد انعكست كل تلك المتغيرات والأسباب إلى الاهتمام الحقيقي بالمحاسبة الإدارية وترتب على ذلك ظهور دراسات عديدة تتضمن بعض الاتجاهات الحديثة التي تسعى لتحديد ما يجب أن تكون عليه المحاسبة الإدارية حتى تستطيع أن تحقق الغرض المستهدف منها و المتمثل بصفة أساسية في خدمة كافة المستويات الإدارية للقيام بوظائفها المختلفة وحل ما يواجهها من مشكلات واتخاذ للقرارات. (جمعة، المحاسبة الادارية التخطيط و الرقابة و صنع القرار، 2011، الصفحات 33-35)

ويرجع ظهور تعبير -المحاسبة الإدارية- خلال الخمسينيات عندما قام مجلس الانجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم (فريق المحاسبة الإدارية) الذي زار عدد من المؤسسات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان (المحاسبة الإدارية)، وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسب التكاليف بمجهودات اكبر للتعرف على مشاكل الإدارة و العمليات الفنية في المؤسسة وتركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات. (الفضل، نور، و الراوي، 2006، صفحة 13)

وظهر ما يعرف بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مثل الموازنات، وتحليل الانحرافات، التكاليف المعيارية، معدل العائد على الاستثمار، والتسعير وفقاً لتكاليف الملائمة، وبعدها سلط الاهتمام بدراسة قرارات التمويل الاستثماري وهنا كانت الإدارة المحاسبية مهتمة بالعلاقات المالية الخارجية وتكلفة رأس المال مما أدى لوجود فجوة بينها وبين متطلبات الإدارة.

ولما كانت المحاسبة الإدارية تهدف إلى تقديم المعلومات التي تخدم الإدارة في مجالات متعددة، وخاصة صنع القرارات، واجهت الكثير من الانتقادات مما أدى بها لمجابهة تلك المشكلات و العمل أكثر على تطور المحاسبة الإدارية ومواكبتها إلى تطور العلوم الأخرى كالاقتصاد وإدارة الأعمال وأساليب التحليل الكمي، وبذلك أصبحت قادرة على إمداد الإدارة بما تحتاجه من بيانات ومعلومات بدرجة عالية من الكفاءة. (سالم، 1992، صفحة 8)

إن بيئة الأعمال في الوقت الحالي تتصف بكثرة الحركة وسرعة التغيرات، وان الحركة والتغيرات في الظروف البيئية تؤدي إلى اختفاء مشاكل وقرارات قديمة وظهور مشاكل وقرارات جديدة تحتاج بالضرورة إلى معلومات جديدة، ولذلك يجب القيام بالتطور المستمر في نظام المحاسبة الإدارية حتى يستطيع توفير المعلومات الجديدة التي يحتاجها المديرون لمواجهة المشاكل و القرارات التي تظهر في بيئة الأعمال الحديثة والتي تتسم بكثرة الحركة وسرعة التغيرات وحدة المنافسة. (حسين، 2013، صفحة 37)

المطلب الثاني: دور و وظائف المحاسبة الإدارية وأهدافها.

تساهم المحاسبة الإدارية مساهمة بالغة الأثر في جميع فروع المؤسسات وجميع المستويات وذلك ما جعلها تتمتع بدور الفعال ووظائف متنوعة لتلبية جميع حاجيات المؤسسة، ومتطلعة إلى تحقيق اسما

أهداف المؤسسة. وفي هذا المطلب المقسم إلى ثلاث فروع سوف نتطرق إلى دور المحاسبة الإدارية، و وظائف المحاسبة الإدارية، أهداف المحاسبة الإدارية.

الفرع الأول: دور المحاسبة الإدارية.

المحاسبة الإدارية تساعد الإدارة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ومن المعروف أن التخطيط يتضمن تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها، ووسائل تحقيق تلك الأهداف. فالإدارة لا تحدد فقط ما هو مطلوب تحقيقه خلال الفترة القادمة، بل يجب أيضا أن تحدد كيفية تحقيق هذه الغايات، وذلك لكل مستوى في المؤسسة. (عبد السميع و طيبة، 2010، صفحة 4)

ويقع على المحاسب الإداري عبئ توفير البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق فعالية التخطيط، والأداة التي يستخدمها المحاسب الإداري لمساعدة الإدارة في تحقيق فعالية التخطيط تتمثل في الموازنات التقديرية، فالموازنات الرئيسية والتي تتضمن الموازنات التشغيلية، تمد الإدارة ببيانات شاملة عن الخطط التشغيلية للعمليات الخاصة بالمبيعات و المشتريات والتمويل، كما أن موازنات الإنفاق الاستثماري تمد الإدارة بالمعلومات التي تساعد في تخطيط الإنفاق الاستثماري طويل الأجل والخاص بشراء وإحلال الأصول طويلة الأجل.

وتتلخص أهم وظائف إدارة المؤسسة في أربع وظائف رئيسية هي:

1- التخطيط: ويقصد بالتخطيط الإجراءات والخطوات الواجب اتخاذها لتحديد الأهداف ووضع البرامج المناسبة للحصول على الموارد المختلفة واستخدامها لتحقيق هذه الأهداف، ويقوم المحاسب الإداري بمهمة تجميع البيانات التي تساعد الإدارة في وظيفة التخطيط.

ويتمثل دور المحاسبة الإدارية في التخطيط بتحقيق الأهداف على التخطيط السليم، ويعرف التخطيط " بأنه عملية اختبار ومفاضلة بين البدائل المتاحة لتحديد البديل الأمثل لتحقيق الأهداف المخططة، وتعتبر المعلومات والبيانات التي توفرها المحاسبة الإدارية أداة نافعة في اعداد الخطط. أن الإدارة الجيدة لا تنتظر المشاكل حتى تحدث ثم تقرر ماذا تفعل بصدها إنما تنتبأ بالمشاكل قدر الإمكان وتحدد ما يجب أن يتبع مقدا لحها، ومن اجل ذلك تعد الإدارة خطة عامة للمؤسسة تتمثل في الموازنة

التخطيطية أو البرامج الواجب تنفيذها لتحقيق هذه الأهداف. ويتضح هنا دور المحاسب الإداري في مساعدة الإدارة في اعداد الموازنات التخطيطية عن طريق المعلومات التي يقدمها.

2 - التنظيم: يقصد بالتنظيم تحديد أفضل الطرق والإجراءات والوسائل التي يمكن بها تنظيم الموارد المتاحة المختلفة وبما يمكن من تنفيذ الخطط الموضوعية.

3- الرقابة: يقصد بها الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط المؤسسة، بمعنى التأكد من أن التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعية، واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة وجود انحرافات عن الخطط الموضوعية، ويظهر دور المحاسبة الإدارية في توفير معلومات تساعد الإدارة على أداء وظيفة الرقابة، وتمارس الإدارة وظيفة الرقابة من خلال التقارير(المعلومات) التي يوفرها المحاسب الإداري عن الفعاليات مقومة و مقاسه في ضوء المخططات، وما ينتج عنها من انحرافات مع تحليل الانحرافات حسب مسبباتها ومراكز المسؤولية عنها، واقتراح الإجراءات المصححة لها، وتتابع الإدارة ما تحقق من أهداف والعقبات التي تعترض تحقيق الأهداف وتتخذ الإجراءات الكفيلة لتفادي هذه العقبات. (محمد و طيبة، 2010، الصفحات 6-7)

4- اتخاذ القرارات: تعني وظيفة اتخاذ القرارات باختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة بهدف تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة. وتقوم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على المفاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد البديل الأفضل للمؤسسة. ويمكن تبويب المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الإدارية لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، والأغراض التي تخدمها هذه المعلومات في الآتي:

✓ معلومات لقياس أداء الوحدات الإدارية للمؤسسة، وكذلك أفرادها ويتحقق ذلك عن طريق وسائل تسجيل وتبويب البيانات الخاصة بنشاط كل وحدة إدارية أو فرد، سواء كانت هذه البيانات فعلية أو تقديرية.

✓ معلومات لتنبه الإدارة للانحرافات عن الخطط الموضوعية، مثل: تقارير الاستثناءات حتى تتخذ القرارات التصحيحية اللازمة.

✓ معلومات لحل المشاكل الإدارية ذات الطبيعة الخاصة، ويحتاج ذلك إلى تحليل خاص يناسب كل مشكلة. فسوف نرى أننا- لتحقيق ذلك - سنتبع مبدأ "التكاليف المختلفة للأغراض المختلفة" أي أننا سنقوم بتبويب وتحليل التكاليف بطرق مختلفة لتتفق مع الحلول اللازمة لحل المشاكل الإدارية المختلفة.

ومما سبق نقوم بتوضيح دور المحاسبة الإدارية في النظام المحاسبي:

إن النظرة الحديثة للنظام المحاسبي تؤكد انه نظام متكامل متماسك. ويقوم هذا النظام بخدمة نوعين رئيسيين من متخذي القرارات ومستخدمي المعلومات التي يصدرها النظام:

❖ **النوع الأول:** مستخدمون خارجين- أي يقع عملهم واهتمامهم خارج المؤسسة. وهذا النوع يضم ملاك المشروع "مثل: المساهمين بالنسبة للمؤسسات المساهمة، والشركاء في مؤسسات التضامن والشعب بصفة عامة في المؤسسات أو المنظمات الحكومية، ومقرضون (مثل: الموردين، البنوك، وأصحاب السندات) والأسواق التي تباع فيها المؤسسة سلعها أو خدماتها، والتي تشتري منها عوامل إنتاجها (مثل: أسواق المواد الخام)، والهيئات الرقابية (مثل: الجهاز المركزي للمحاسبات، والمؤسسات التي ينتمي إليها أعضاء المؤسسة(مثل: المؤسسات العمالية، والحرفية، والمنظمات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية على اختلاف أنواعها).

❖ **النوع الثاني:** مستخدمون داخليين وهم الذين يقع عملهم واهتماماتهم الرئيسية داخل المؤسسة، أي هم الأعضاء المديرون والمنفذون في المؤسسة. (كافي، بني ياسين، حمودة، و ابو عيد، 2012، الصفحات 19-20)

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة الإدارية.

حددت الجمعية الأمريكية الأهلية للمحاسبين (معهد المحاسبين الإداريين حالياً) وظائف المحاسبة الإدارية فيما يلي:

▪ الإمداد بالمعلومات التي تخدم في التخطيط، حيث يمكن للمحاسب الإداري أن يساهم مساهمة ذات قيمة كبيرة في التخطيط. بإعداد الدراسات التي تغطي: تقييم الأداء، التشكيلة السلعية،

الموارد الإنتاجية والطبيعية المتاحة، المصروفات الرأسمالية وكذا تحليل تكلفة المنفعة، هامش الربحية لكل خط إنتاجي، التدفقات النقدية... الخ.

- مساعدة الإدارة في تقييم البدائل ودراسات الجدوى المالية للمشاريع المقترحة.
- اعداد الموازنات التخطيطية لكل قسم من أقسام المؤسسة وكذا اعداد الموازنة التخطيطية العامة للمشروع ككل.
- ترجمة الخطط إلى برامج للتكاليف والأرباح.
- التنبؤ رقمياً بالنتائج المتوقعة للتخطيط.
- مساعدة الإدارة مراجعة وتقييم الخطط للتأكيد من أنها أساس واقعي لإدارة ورقابة العمليات المستقبلية.
- اعداد وإدارة أنظمة الرقابة على التشغيل وذلك للمساعدة على تحقيق الأهداف الموضوعية. وهذا الجزء الحيوي من العملية التخطيطية يتطلب تكامل الخطط الطويلة الأجل مع الخطط قصيرة الأجل، وكذا الرقابة على التنفيذ وإعداد التقارير الرقابية للإدارة.

ونستخلص مما تقدم إن وظائف المحاسبة الإدارية تشمل التخطيط وصنع القرار بالإضافة إلى الرقابة، ولذلك تقسم المحاسبة الإدارية إلى عدة فروع والتي تعد جميعها متممة للمحاسبة الإدارية مثل (محاسبة التخطيط، محاسبة المسؤولية، محاسبة القرار، محاسبة الرقابة، محاسبة التكاليف).

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية.

يمكن تلخيص الهدف الأساسي من نظام المحاسبة الإدارية في انه: (اليهوم، 2017، صفحة 43)

- توفير المعلومات المناسبة لمساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة. "والمقصود بالمعلومات البيانات التي خضعت للتحليل والتمحيص بناء على مبادئ وطرق علمية. والمعلومات المناسبة هي التي تصل إلى الإدارة في وقت مناسب لاتخاذ القرار، أي قبل اتخاذ القرار بفترة كافية للدراسة والتفكير ولكي تقوم إدارة المؤسسة بأنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات تحتاج إلى معلومات مختلفة تحصل عليها من مصادر متنوعة سواء الخبراء الماليين أو الاقتصاديين أو إدارات الإنتاج والمشتريات والمخازن والتسويق والمحاسبين بالمؤسسة. ومن الأهداف الرئيسية لنشاط المحاسبة الإدارية مايلي:

➤ الوقت الذي تصل فيه المعلومات بالنسبة لوقت اتخاذ القرار: توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المديرين في اتخاذ القرارات والتخطيط، فعلى سبيل المثال: قرار افتتاح خط إنتاجي جديد يتأثر بالتقديرات الخاصة بتكلفة إنشاء الخط وتكلفة المحافظة عليه خلال عملية تشغيلية، وأيضا تقديرات التكاليف والإيرادات المرتبطة بالتشغيل والتي تساعد في عملية اعداد الموازنة الخاصة بهذا الخط".

➤ مدى نجاح المعلومات في تخفيض حالة عدم التأكد عند متخذ القرار، مساعدة المديرين في الرقابة على الأنشطة التشغيلية، وتتم عملية الرقابة من خلال توافر بيانات مقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط المحدد بالموازنة ثم تحديد الفروق أو الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات المصححة، كما يتم الاستفادة من هذا التحليل عند اعداد الخطط الجديدة. وتهتم المحاسبة الإدارية بقياس أداء الأفراد والوحدات الفرعية للمؤسسة مثل الأقسام وخطوط الإنتاج والمناطق الجغرافية، كما أن قياس الأداء يساعد في اعداد نظم الحوافز حيث يجب أن يتم تحفيز المديرين والعاملين من خلال ربط مكائتهم بالأرباح المحققة بواسطة الوحدات التي يريدونها أو يعملون بها.

كما توجد أهداف أخرى تتمثل فيما يلي: (عبد السميع و طيبة، 2010، صفحة 3)

➤ توجيه ورقابة موارد المؤسسة البشرية والمادية بصورة فعالة.

➤ اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المحدودة.

➤ اعداد التقارير عن حماية موارد المؤسسة.

➤ الرقابة على أداء الدور أو الوظيفة الاجتماعية للمؤسسة.

المطلب الثالث: نطاق المحاسبة الإدارية.

لاشك إن بظهور مفهوم المحاسبة الإدارية، أصبحت الأنظمة المحاسبية في المؤسسة هي ثلاث أنظمة، وإذا كانت محاسبة التكاليف تعد مجالا منفصلا عن المحاسبة المالية، فان المحاسبة الإدارية وبسبب طبيعة أهدافها ونطاق وظائفها، فعلاقتها بكل منهما، أي المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، هي علاقة قوية، فالمحاسبة الإدارية تعتمد وبشكل كبير عن مخرجات نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في توفر المعلومات الملائمة في اتخاذ القرار، وحل المشاكل وتقييم الأداء، دون أن ننسى كذلك سعي المحاسبة الإدارية لتوفير مختلف المعلومات إلى المديرين كذلك لترشيد قراراتهم المختلفة، وتعتمد من

اجل تحقيق ذلك الكثير من المفاهيم والنظريات والطرق الاقتصادية و الإدارية و الإحصائية، مما يعني وجود صلة ارتباط بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، ووجود كذلك علاقة بين المحاسبة الإدارية وكل من فروع العلوم الأخرى نراها في ما يلي:

الفرع الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية.

المحاسبة المالية هي ذلك الجزء من المحاسبة المتعلق بإعداد القوائم المالية الخارجية (المنشورة) وهي: قوائم الدخل و الميزانيات ، قوائم التدفقات النقدية، وهذا بالإضافة إلى التقارير الخاصة إلى الجهات الرسمية مثل مصلحة الضرائب، و الهيئة العامة للاستثمار، وهي عامة الاستخدام للدائنين و المستثمرين وغيرهم من المستفيدين خارج المؤسسة(المستفيدين النهائيين و الملاك)، ومن جهة أخرى نرى أن المحاسبة الإدارية تتعلق في الأساس بإعداد القوائم المالية، وتكون مخرجات المحاسبة الإدارية في شكل تقارير تفصيلية عن التكاليف و الأقسام و المنتجات، العملاء و الأسواق، ليستخدم هذه التقارير مديرو المؤسسات للقيام بأدوارهم في صنع مختلف القرارات داخل مؤسساتهم (المستفيدين الداخليين).

(ديبان و عبد اللطيف، 1993، صفحة 51)

وسوف نلخص أهم أوجه الاختلاف لكل من المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية في الجدول التالي:

جدول 1: أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية	
متخذي القرارات داخل المؤسسة.	الأطراف الخارجية من مستثمرين و مقرضين و دائنون و مصارف و جهات حكومية و الجمهور العام.	مستخدمي المعلومات
إعداد تحليلات و تقارير دورية الملائمة لاحتياجات إدارة المؤسسة في مجال اتخاذ القرارات و التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء.	مسك الدفاتر و إعداد القوائم المالية ذات النفع العام.	طبيعة الأنظمة المحاسبية

لا تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد التقارير الدورية.	تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما تحددها الجهات المحاسبية المنظمة للمهنة.	معايير التطبيق المحاسبي
تعد تقارير دورية و أية تقارير خاصة طالما احتاجت إليها الإدارة.	قوائم مالية سنوية أو مرحلية.	دورية إعداد التقارير
بيانات تاريخية ملائمة لاتخاذ القرار و أية تقديرات مستقبلية.	تاريخية و يمكن التحقق من صحتها.	طبيعة المعلومات
تقديرية لأغراض التخطيط و فعلية لأغراض الرقابة و تقييم الأداء.	موضوعية إلى حد كبير و خالية من التحيز.	درجة الوثوق
تفصيلية	إجمالية	حجم المعلومات
تركز على تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات و في الوقت المناسب.	تتسم معلوماتها بالدقة و الموضوعية.	الدقة
ليست إجبارية.	إجبارية لأغراض إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية.	درجة الالتزام
غير ملزمة بتطبيق معايير المحاسبة.	التزام بتطبيق معايير المحاسبة.	تطبيق المعايير المحاسبية

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على(الفضل مؤيد، نور، و الراوي، 2007، صفحة 50)

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف

تهتم محاسبة التكاليف في توفير المعلومات التفصيلية اللازمة عن تكلفة المنتج بالإضافة إلى التحليلات و الأساليب الفنية للأغراض التخطيط و الرقابة واتخاذ القرار.

ويترتب عن ذلك استخدام هذه المعطيات في مجال اتخاذ القرار و المفاضلة بين البدائل، وبهذا ترتبط البيانات و المعلومات التكاليفية ارتباطا وثيقا بالقاعدة الأساسية من المعلومات التي تستند عليها المحاسبة الإدارية في أغراضها التي تتلخص في تشغيل البيانات التاريخية و التقديرية بهدف توفير ما يلزم من معلومات من اجل اتخاذ القرارات، حيث تهتم محاسبة التكاليف بتوفير معلومات عن تكاليف المنتجات أو الخدمات حيث تهتم بـــــــ: (حصر وتحديد التكلفة، تسجيل التكلفة، تحليل التكلفة).

ومن الخطوات المشار إليها تشكل إطارا عاما لمخرجات محاسبة التكاليف و التي تستند إليها المحاسبة الإدارية وهي معلومات أساسية في اتخاذ القرار ويعد جوهر هذه العملية هو اختيار البدائل المعروضة و هذا الاختيار يستند على المعلومات الممكنة، وعليه فان المحاسبة الإدارية ومنها ما يقدمه نظام محاسبة التكاليف ضرورية لعملية اتخاذ القرارات، وتتبلور أهمية المعلومات التكاليف باعتبارها أهم المصادر في هذا المجال ويبدو ذلك جليا في مؤسسات القطاع الخاص حيث يهتم ملاك هذه المؤسسات بالدرجة الأولى بعوائدهم المالية، وعليه يمكن القول بان محاسبة التكاليف وبالتكامل مع المحاسبة الإدارية يعدان من أهم الوسائل الرئيسية في عملية اتخاذ القرار. (سفيان و الشرع، 2002، الصفحات 32-33)

رغم وجود تكامل بين المحاسبتين الذي سوف نبرزه في نقاط التشابه، إلا أن هناك بعض نقاط الاختلاف التي سوف نذكرها في الجدول التالي:

جدول 2: أوجه التشابه و الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف

أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
محاسبة التكاليف	محاسبة الإدارية	
تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج أو النشاط.	تهدف إلى حل المشكلات عن طريق اتخاذ القرارات الرشيدة.	تعتبر كل من المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف من فروع المحاسبة التي تعني لخدمة الأطراف الداخلية و المتمثلة في الإدارة.
ترتكز على المعلومات المالية	تركز على المعلومات المالية	

المتعلقة بعناصر تكاليف المؤسسة فقط.	الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة وكذلك عناصر إيراداتها.	تتعامل كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتعتمدان كل الاعتماد على المحاسبة المالية.
إن مخرجاتها تحتوي على معلومات تاريخية، وهذا نتيجة لتعاملها مع الأحداث الماضية.	تستعمل المعلومات التاريخية التي تنتجها محاسبة التكاليف لتنتج معلومات مستقبلية موجهة للاستخدامات الأطراف الداخلية	
تصب اهتمامها على التكاليف التي تنفذ في الأجل القصير عادة ما تكون سنة، من أجل انجاز أعمال المؤسسة.	يغلب عليها الذاتية خاصة فيما يتعلق بالتنبؤ و توقع الأحداث المستقبلية.	تعتمد المحاسبة الإدارية أثناء اتخاذ القرارات إلى المعلومات المحاسبية و المالية التي تنتجها محاسبة التكاليف،
تتسم بالموضوعية والدقة	تركز على التكاليف قصيرة الأجل بالإضافة إلى تكاليف متوسطة وطويلة الأجل.	أي أن هذه الأخيرة تعتبر كقاعدة لعمل المحاسبة الإدارية.

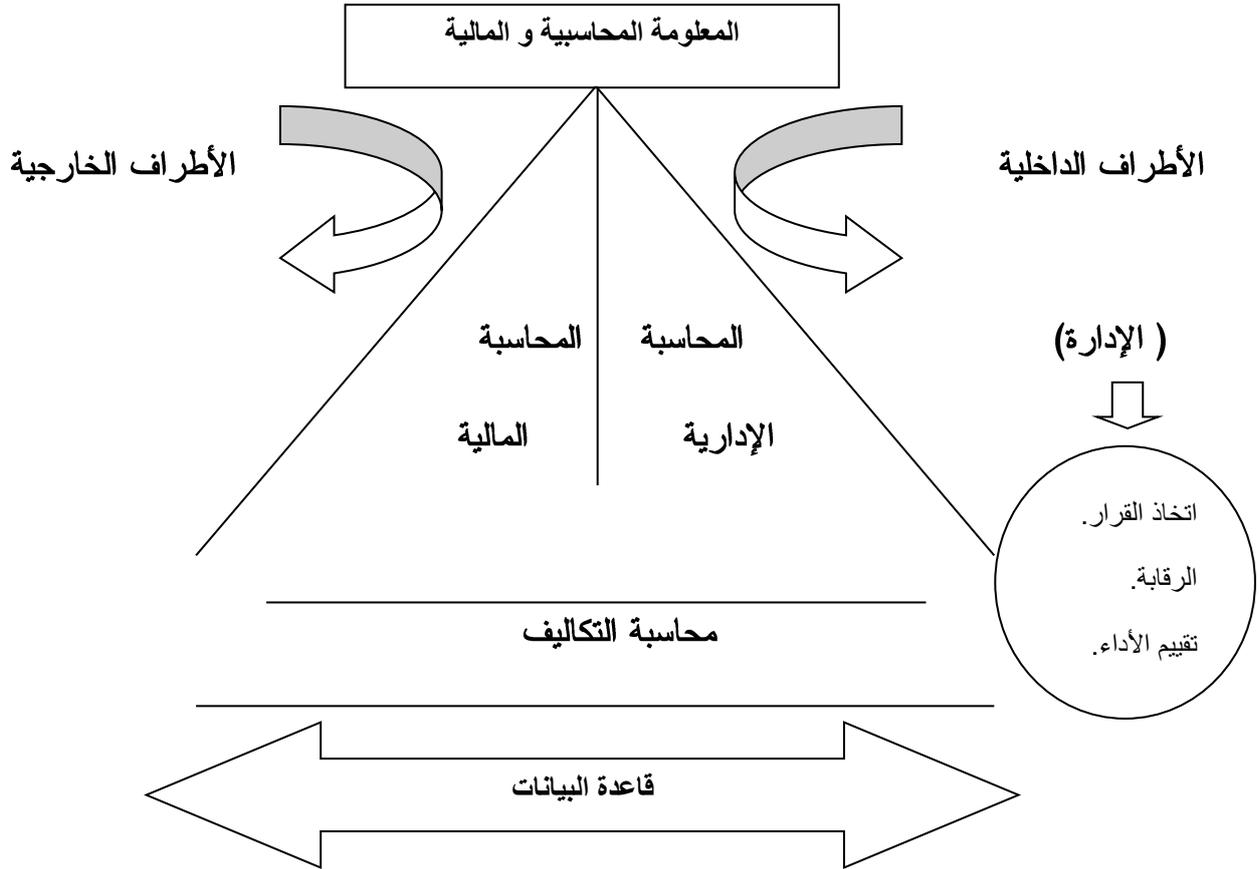
المصدر: (نوبلي، 2014، الصفحات 41-44)

وبعد ما تطرقنا إليه في الفرع الأول و الثاني في العلاقة بين كل من المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية وكذلك العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، سوف نعرض قليلا لنرى العلاقة بين المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، حيث تعد بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة المالية و الإدارية، وتتركز العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في توفير بيانات التكلفة الأزمنة لإعداد القوائم المالية التي تعد مخرجات نظام المحاسبة المالية خاصة تلك البيانات المتعلقة بحساب تكلفة المخزون، كما توفر محاسبة التكاليف للمحاسبة الإدارية البيانات و المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة، فهي المصدر الأساسي للحصول على بيانات

تفصيلية عن تكاليف المنتجات، و خطوط الإنتاج، و الأنشطة التي تتم في الإدارات المختلفة. (علي و شحاته، 2015، صفحة 22)

ويوضح الشكل التالي العلاقة بين محاسبة التكاليف المحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية.

رسم توضيحي 1 : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية



المصدر: (نوبلي، 2014، صفحة 91)

يتضح من الشكل السابق إن بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف ذات أهمية للمحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية حيث توفر محاسبة التكاليف للمحاسبة المالية المعلومات اللازمة لتحديد تكلفة المخزون السلعي لأغراض اعداد القوائم والتقارير المالية و التي يتم إعدادها للجهات الخارجية، في حين تمد محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية بالبيانات و المعلومات الخاصة بمختلف التكاليف التي تساعد الإدارة في التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة و تقييم الأداء. (علي و شحاته، 2015)

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى

إن علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى علاقة وثيقة، وعلاقة تكامل، حيث تقوم كل منهما بصهر هذه العلاقة لإعطاء طابع خاص على شكل استنتاجات وفيما يلي موجز هذه العلاقات.

1. العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة:

تقوم الإدارة بعدة وظائف هامة لخدمة أغراض المشروع وتحقيق أهدافه كالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها... ولأداء هذه الوظائف تحتاج الإدارة إلى البيانات ومعلومات محاسبية، كما تحتاج المحاسبة إلى بيانات ومعلومات إدارية لإعداد البيانات والمعلومات الخاصة بها، لذلك فعندما يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية بحيث تحتل احتياجات الإدارة مكان الصدارة في هذا التحليل والعرض، وعندما يتم تصميم النظام المحاسبي بحيث يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية حسب تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية وفقا لخريطة التنظيم الداخلي للمشروع، و يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية تحت كل بديل لترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية وبالمقابل عندما تعتمد الإدارة عند ممارستها لوظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في جميع مجالات النشاط الإنتاجية و التسويقية والإدارية والمالية على البيانات المحاسبية، فإن العلاقة بين المحاسبة والإدارة تصبح علاقة تكامل واندماج يمكن أن يطلق على هذا المجال الذي يختص بتحقيق هذه العلاقة اسم المحاسبة الإدارية. (ال ادم و رزق، 2006، صفحة 26)

2. علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد:

ترتبط المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد بحيث أن علم الاقتصاد يهتم بدراسة الاستخدام الأمثل للموارد النادرة والمتاحة والأساليب والقرارات المعتمدة مثل قرارات الإنتاج وقرارات الاستثمار وقرارات التسعير... الخ

حيث أن مثل هذه القرارات تعتمد على الأسس الاقتصادية التي تعمل على استخدام الإمكانيات النادرة والمحدودة والمتاحة للمؤسسة بأفضل استخدام وبما يحقق لها أهدافها القريبة والبعيدة. (الفضل و شعبان، 2003، صفحة 16)

3. : العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأساليب الكمية:

تستعين المحاسبة الإدارية للقيام بدورها في مجال التخطيط و الرقابة بالعديد من الأساليب الكمية مثل نظرية الاحتمالات وبحوث العمليات...، فمثلا باستخدام نظرية الاحتمالات تتمكن المحاسبة الإدارية من التنبؤ بالأحداث المستقبلية وفرض تحققها، و قد تزايد مفهوم استخدام المحاسبة الإدارية للأساليب الكمية في السنوات الأخيرة، فمع تزايد حالة عدم التأكد وارتفاع نسبة المخاطرة المصاحبة للقرارات، خاصة الاستراتيجية منها، فقد بات استخدام أسلوب شجرة القرارات و تحليل الحساسية لقياس درجة المخاطرة المصاحبة لمختلف القرارات أمرا حتميا، و ما دامت المحاسبة الإدارية تستخدم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، سواء كانت هذه المعلومات حقيقية أو معيارية، فإنها تستطيع باستخدام المعدلات الرياضية، التعبير عن العلاقات السليمة بين المتغيرات المختلفة، كما هو الحال مع معدلات تحليل التعادل و نقطة تماثل الأرباح و التكاليف.

كما تستخدم المحاسبة الإدارية أساليب بحوث العمليات مثل البرمجة الخطية في مجال اكتشاف البدائل و الحلول الممكنة للمشاكل وتخصيص الموارد النادرة لتحقيق الطفاية الإنتاجية. (الفضل، نور، و الراوي، 2006، الصفحات 56-57)

4. العلاقة بين المحاسبة الإدارية و العلوم السلوكية

نظرا لأهمية العنصر الإنساني في نجاح إدارة المؤسسة، كان لا بد من الاهتمام بهذا العنصر و دراسة حاجته و إيجاد السبل المناسبة لإشباع هذه الحاجات، ولتحقيق ذلك يتطلب المعرفة بالعلوم السلوكية وقد أدركت المحاسبة الإدارية المعرفة بهذه العلوم و عملت على تطبيقها في ممارساتها فشجعت المشاركة في وضع أهداف المؤسسة وتقدير خططها المستقبلية، كما عمدت على إعادة تقييم نظم الحوافز المتبعة في المؤسسة وربطها بالإنتاجية و الكفاءة، وذلك لتحفيز الأفراد نحو الأداء المتميز و الإنتاجية العالية وتعد الآن الجوانب السلوكية احد أهم اهتمامات المحاسبة الإدارية.

المبحث الثاني: اتخاذ قرار التسعير.

إن عملية اتخاذ القرارات تنتشر في جميع المستويات الإدارية، ويقوم بها كل مدير، وتوجد في كل جزء من أجزاء المؤسسة، تعتبر عملية اتخاذ القرارات من أهم العمليات في المؤسسة، فعلى أساسها يتحدد الوضع المستقبلي للمؤسسة، ولهذا يتوجب إعطاؤها أهمية بالغة، ولا سيما قرار التسعير، الذي يحدد غالبا على أساس التكلفة، وان أي خطأ في عملية التسعير يمكن أن يقود المؤسسة إلى الفشل،

وعليه يعد التسعير عنصرا هاما في صياغة استراتيجية التسويق، التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة منها تحقيق اكبر حصة سوقية و بالتالي زيادة الأموال الإضافية و الأرباح، لذا يعد التسعير من القرارات الاستراتيجية المهمة لجميع المؤسسات من حيث تخطيطه وتنفيذه و تعديله لما له من تأثير على الأسواق.

وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى أهم تعريفات اتخاذ القرار، أنواعه، ومراحل اتخاذه، وكذلك سنقدم أهم تعريفات لقرار التسعير، أهميته، أهداف، العوامل المؤثرة في اتخاذ قرار التسعير، و أخيرا أنواع قرار التسعير.

المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة فيه.

تنوعت مفاهيم اتخاذ القرار من كاتب إلى آخر و من وقت إلى آخر وتتزايد أهمية اتخاذ القرار بتزايد حجم المؤسسات و البيئة العاملة بها و العوامل المؤثرة إلى اتخاذه، ما ينتج عنها أنواع مختلفة من القرارات وهذا ما سوف نوضحه في الفروع التالية:

الفرع الأول: مفهوم اتخاذ القرار.

عملية اتخاذ القرار تعتبر جوهر العملية الإدارية والانتاجية بشكل عام، حيث يصب الاهتمام دائما عليه ونعني بعملية اتخاذ القرار بأنها مجموعة من الخطوات التي يقوم بها متخذ القرار من أجل الوصول إلى الهدف الذي يسعى من أجله. (عبد الله سعيد، 2007، صفحة 18)

اما اتخاذ القرار فيعرفه موارى بأنه " العملية التي يتم من خلالها الاختيار بين البدائل من اجل تحقيق أهداف المنطقة"، ويعرفه ما كلوري بأنه " العملية التي تتعلق بالحصول على المعلومات والسيطرة عليها واستخدامها لتحقيق بعض الأهداف " ويعرفه هاريس " بأنه دراسة تمييز واختيار البدائل المستندة إلى القيم والتفصيلات التي يؤمن بها متخذ القرار " ويعرفه جرادات " بأنه عملية تفكير مركبة تهدف إلى اختيار أفضل البدائل أو الحلول المتاحة للفرد في موقف معين بهدف الوصول إلى تحقيق الهدف المرجو".

ومما سبق يمكن القول أن عملية اتخاذ القرار هي عملية مركزية في إدارة المؤسسة ومن أهم الوظائف التي يقوم بها المدير، وتعتبر هذه العملية لدى الكثير من المفكرين عملية معادلة لعملية الإدارة

وتصادفنا في كل المستويات، ومن هنا يتضح لنا أن نجاح المؤسسة يعتمد كثيرا على نوعية القرار المتخذ، وهناك أشكال كثيرة من القرارات قد تواجه المؤسسة في كل الأوقات. (الشرع و سفيان، 2002، صفحة 38)

على الرغم من انه يمكن اكتساب الكثير من المهارات عن طريق التعلم إلا انه ليس من السهل تعلم القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة، كما أن عملية اتخاذ القرار تتبثق من جمع المعلومات وتحليلها ومعالجتها بطريقة عملية، الأمر الذي يؤدي إلى تحديد البدائل الممكنة للحل، كما أن اتخاذ احد البدائل يتطلب غالبا اخذ الحس البشري فيا الحسابات عند تفحص أفضلية ما يترتب على بديل ما من نتائج، فاتخاذ القرار الناجح يعتمد على التقدير السليم كما يعتمد على المعلومات الموثوقة. (الشيخ و العطار، 2018، صفحة 263)

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

تقع مسؤولية اتخاذ القرار في كافة المراحل السابقة على فرد واحد أو جماعة وفي معظم الحالات، أتي القرار نتيجة لجهود أكثر من شخص واحد ونتيجة لدراسة وأبحاث لجنة أو عدد من اللجان المعدة والمشكلة لهذه الغاية.

وقد تتأثر القرارات الإدارية بعوامل عديدة قد تعيقها عن الصدور بالصورة الصحيحة، أو قد تؤدي إلى التأخر في إصدارها، أو تلقي الكثير من المعارضة سواء من المنفذين لتعارض القرارات مع مصالحهم، أو من المتعاملين مع المؤسسة لعدم تحقيقها لغاياتهم ومصالحهم. ومن هذه المؤشرات:

- أ. **تأثير البيئة الخارجية:** إن المؤسسة تشكل خلية من خلايا المجتمع فهي تتأثر به مباشرة أو غير مباشرة ومن أهم الظروف التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار ظروف اقتصادية، سياسية، اجتماعية، تقنية، والقيم والعادات، ويضاف إليها مجموعة القرارات التي تتخذها المؤسسات الأخرى في المجتمع سواء كانت منافسة للتنظيم أو متعاملة معه. إذ أن كل قرار يتخذ في مؤسسة ما لا بد أن يتأثر ويعمل ضمن إطار القرارات التي اتخذتها المؤسسة الأخرى كالوزارات والتنظيمات المتعددة.
- ب. **تأثير البيئة الداخلية:** يتأثر القرار بالعوامل البيئية الداخلية في المؤسسة من حيث حجم المؤسسة ومدى نموها وعدد العاملين فيها والمتعاملين معها ويظهر هذا التأثير بنواحي أساسية متعددة ترتبط

الناحية الأولى بالظروف الداخلية المحيطة باتخاذ القرار وترتبط الناحية الثانية بتأثيره على مجموعة الأفراد في المؤسسة، الناحية الثالثة فتتعلق بالموارد المالية والبشرية والفنية.

ومن العوامل البيئية التي تؤثر على اتخاذ القرار تلك التي تتعلق بالهيكل التنظيمي وطرق الاتصال والتنظيم الرسمي وغير الرسمي وطبيعة العلاقات الإنسانية السائدة وإمكانات الأفراد وقدراتهم ومدى تدريبهم وتوافر مستلزمات التنفيذ المادية والمعنوية والفنية.

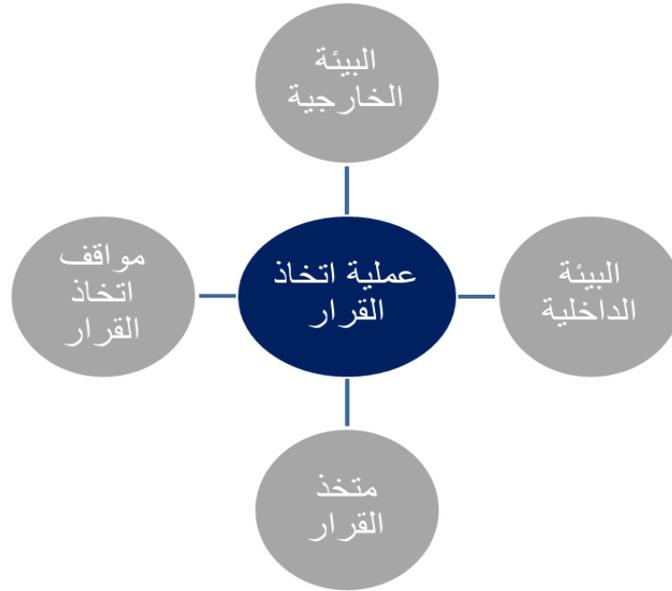
ج. تأثير متخذ القرار: تتصل عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكونات شخصية وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئة مختلفة، مما يؤدي إلى حدوث أربعة أنواع من السلوك عند متخذ القرار هي المجازفة والحذر والتسرع والتهور، كذلك فإن مستوى ذكاء متخذ القرار وما اكتسبه من خبرات ومهارات وما يملك من ميول وانفعالات تؤثر في اتخاذ القرار.

يضاف إلى ذلك أهداف متخذ القرار الشخصية ومدى إدراكه لأهداف التنظيم غالباً ما تؤثر في نوعية القرار المتخذ وأسلوب اتخاذه، حيث أنها تعكس أفكاره وقيمه ومعتقداته وأهدافه المادية والاجتماعية والسياسية التي قد تتفق مع أهداف التنظيم أو قد تتعارض معه في بعض النواحي.

د. تأثير مواقف اتخاذ القرار: تختلف مواقف اتخاذ القرار الإداري من حيث تأكد الإدارة أو متخذ القرار من النتائج المتوقعة للقرار ويقصد بالموقف الحالة الطبيعية للمشكلة من حيث العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة والمؤثرة عليها ومدى شمولية البيانات ودقة المعلومات المؤثرة للإدارة عنها. ويمكن التمييز بين أربعة مواقف وهي: القرار في حالة التأكد والقرار في حالة عدم التأكد (المخاطرة) والقرار في حالة عدم التأكد التام والقرار في حالة الاختلاف. (بلحاج، 2016، الصفحات 275-276)

والشكل التالي يلخص العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

رسم توضيحي 2 : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على (بلحاج، 2016)

الفرع الثالث: أنواع القرارات.

هناك أنواع مختلفة من القرارات والمتخذة من قبل المدراء أو من جهة متخذي القرار وهذه الأنواع:
(عبد الله سعيد، 2007، الصفحات 20-21)

أولاً: اخذ القرار من تحقيق الهدف أو النتائج المتوصل لها وهذه تمثل: (القرار الأمثل، القرار الأفضل، القرار الممكن).

ثانياً: هناك أنواع أخرى من القرارات التي تعتمد على توفر عامل التأكد أو وجود نوع من الاحتمالية في تحقيق الأهداف التي يسعى إليها متخذ القرار. ويمكن تحديدها بالأنواع التالية:

1- اتخاذ القرار في حالة التأكد التام:

وهذه أبسط أنواع القرارات التي تواجه متخذ القرار حيث يستطيع فيها تحديد نتائج كل بديل من البدائل المتوفرة بشكل مؤكد و السبب يعود إلى توفر البيانات والمعلومات اللازمة حسب طبيعة المشكلة. وهذه البدائل هي أساليب بيد متخذ القرار لتقييم البدائل المختلفة واختيار البديل الأفضل.

2- اتخاذ القرار في حال عدم التأكد (المخاطرة):

تعريف هذه الحالة أيضا بعملية اتخاذ القرار تحت ظروف الخطر، حيث يتصف القرار في هذه الحالة بأن متخذ القرار على معرفة تامة باحتمالية حدوث إي حالة من الحالات والتي تؤثر على بدائل القرار المختلفة وبموجب هذا سوف يبحث متخذ القرار عن أعلى قيمة متوقعة يمكن الحصول عليها في ظل احتمالية حدوث كل حالة من الحالات. وهناك معايير يجب أن يستخدمها متخذ القرار منها معايير القيمة المالية المتوقعة أو معيار القيمة المتوقعة للمعلومات الكاملة، لذا يعتبر القرار في حالة المخاطرة تطبيقا مباشرا لنظرية الاحتمالات.

3- اتخاذ القرار في حالة عدم التأكد تام:

في هذه الحالة يكون متخذ القرار غير متأكد من احتمالات الأحداث المتعددة وذلك لعدم وجود تجارب في الماضي يمكن متخذ القرار من تقدير هذه الاحتمالات فمثلا إن المؤسسات الإنتاجية أو الخدمية التي تعمل في ظل النظم الاقتصادية تتسم فيها الأسواق كونها غير متوازنة ويسودها الاضطراب من حيث علاقة العرض والطلب، إضافة إلى كونها مفتوحة أمام الصراعات والمنافسات وذلك من اجل الهيمنة على اكبر حصة سوقية أو الانفراد بعملية إنتاج سلعة معينة، لهذا فان المؤسسات الداخلة في مثل هذه الأسواق تتسم قراراتها بحالة عدم تأكد وهذا يعود إلى أن البيانات والمعلومات المتاحة حول نتائج القرار غير كافية، وخاصة فيما يتعلق باحتمالات تحقق كل حالة من حالات الطبيعة.

وفي مثل هذه الحالة على متخذ القرار (الجديد) اتخاذ قرار معين يعتمد على احد المعايير المختلفة والتي تساعد متخذي القرار على تحديد البديل الأفضل واتخاذ القرار الملائم أيضا، ومن هذه المعايير:

◆ **معيار الأقصى:** حيث يقوم متخذ القرار باختيار البدائل التي تحقق له اكبر عائد مادي، أي اتخاذ البديل المتفائل.

◆ **معيار أقصى الأدنى:** وفي هذه الحالة يتعرف متخذ القرار بنوع من التشاؤم ويقوم باختيار اقل الفوائد.

◆ **معيار أدنى أقصى:** ففي هذه الحالة يتعرض متخذ القرار بالتفاؤل الحذر أي باختيار أفضل النتائج لكل بديل ثم يقوم باختيار اقل هذه النتائج.

◆ **معيار أدنى الأدنى:** هنا يتصرف متخذ القرار بدرجة كبيرة من التشاؤم وهذه تكون في حالة كبيرة من عدم التأكد بالنسبة إلى متخذ القرار فيختار اقل عائد لكل بديل.

◆ **معيار الندم:** اقترح العالم سافاج معيارا يركز على الدراسات النفسية وأطلق عليه معيار الأسبق أو الندم ويشير سافاج إلى أن متخذ القرار بعد اتخاذه للقرار والحصول على عائد معين قد يشعر بالندم لأنه يعلم في تلك الفترة بحالة الطبيعية التي تحدث وبالتالي فهو يتمنى لو كان قد اختار بديلا آخر غير الذي تم اختياره.

وقد توصل العام سافاج إلى أن على متخذ القرار مراجعة بعض النظريات المختلفة والتي يمكن استخدامها بالاستعانة ببعض الأساليب الكمية التي تساهم في اتخاذ القرار العادي والأمثل ومن هذه النظريات- سوف نذكر قسما منها دون الدخول إلى تفاصيلها-: (نظرية بايز، نظرية المنفعة، شجرة القرارات، نظرية الألعاب).

المطلب الثاني: ماهية قرار التسعير

تختلف استراتيجيات التسعير من مؤسسة إلى أخرى بحسب طبيعتها وقدرتها الاقتصادية وأهدافها، نتيجة اختلاف الظروف المتغيرة الداخلية و الخارجية المحيطة بها، كما يختلف القرار من مكان إلى آخر ومن وقت إلى آخر نتيجة اختلاف الظروف، ووفق وجهات النظر القائمين على عملية التسعير، سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية قرار التسعير (تعريف، أهمية، أهداف).

الفرع الأول: مفهوم قرار التسعير

وينقسم هذا الفرع إلى تعريف قرار التسعير أهميته وأهدافه:

أولاً: تعريف قرار التسعير

يعد قرار التسعير في الأسواق الخارجية من القرارات الهامة التي تؤثر على نجاح المؤسسة، حيث أن قرارات التسعير تساهم في زيادة الربحية، وتؤثر مباشرة على حجم المبيعات المتوقعة، و الأرباح التي يمكن تحقيقها من جراء ذلك، فهو احد القرارات الحيوية لحياة المشروع في المؤسسة، و أحد العناصر الاستراتيجية التي من ورائه تسعى المؤسسة لتحقيق الربح، بالإضافة إلى هذا يستخدم السعر

كعنصر فعال و مؤثر يجذب المستهلكين، ومن هذا المنطلق كان محور اهتمام الكثير. (الموسوي ع،، 2008، صفحة 18)

ومما سبق نقدم تعريفات للتسعير:

يعرف التسعير على انه أسلوب وطريقة ترجمة قيمة السلعة في وقت ما إلى قيمة نقدية، وهنا يعبر السعر على القيمة النقدية للسلعة، إن السعر يعبر عن كمية الأموال المقيدة على كمية المنتج أو الخدمة، أو القيمة التي تدفع من قبل المستهلك مقابل الفوائد المحققة من استخدام المنتج أو الخدمة.

ويمكن تعريف قرار التسعير تقليديا وبشكل مبسط بأنه "تقديم قيمة نقدية للمنتج أو الخدمة التي يدفعها المستهلك بقصد حصوله على السلعة أو الخدمة" وبمعنى أوضح فإن السعر يمثل كم من القيم التي يتبادلها المستهلك بالنقد من اجل الحصول على المنافع بقصد الاستعمال أو الحيازة أو امتلاك منتج، وعلى هذا الأساس يتطلب من جميع المؤسسات التي تريد الربح إن تثبت أسعار منتجاتها وتحدها بطريقة عقلانية و ملائمة. (عزام و الزعبي، 2015، صفحة 29)

كما تعرف قرارات التسعير بأنها وضع سعر بيع المنتجات أو الخدمات و التي تعد من القرارات المستقبلية المهمة للوحدة الاقتصادية، إذ أن قرار التسعير له دور كبير في بقاء المؤسسات في الأمد الطويل و ذلك لان عدت تغطية الكلفة أو عدم تحقيق هامش مناسب من الربح لغرض إعادة الاستثمار أو التوسع يعني خروج الوحدة الاقتصادية تدريجيا من السوق و من ثم ضعفها أو عدم مقدرتها على أداء الدور المطلوب. (ابو امين، 2014، صفحة 20)

التسعير هو تحديد سعر بيع منتج، وهو يؤثر على المركز المالي للمؤسسة و بالتالي على الأرباح التي يمكن تحقيقها، و على القائم باتخاذ قرار التسعير ضرورة الاهتمام بدراسة العلاقة بين السعر و الطلب و دراسة التغيرات التي طرأت على أسعار المنافسين كنتيجة بوجود منتجين جدد لنفس السلعة أو بديل لها في السوق أو أي اختلاف في سعر المادة الأولية المستخدمة في صنع السلع. (ادريس و مرسي، 2005، صفحة 280)

ويعرف كذلك: "قرار تحديد الأسعار الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع مراعاة جملة أمور تتداخل في مفهوم السعر، فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف و الحصول

على الأرباح من جانب، و أسعار منخفضة بما يكفي لجذب الزبائن من جانب آخر و التسعير الأمثل ليس طريقة لتغطية تكاليف و إحداث غطاء ايجابي فحسب بل انه استراتيجية كبيرة يجب أن تأخذ بالاعتبار كل الأهداف التسويقية. (شملخ، 2004، صفحة 33)

وفي الأخير يمكن القول أن قرارات التسعير من أهم القرارات المتخذة في مختلف المؤسسات الاقتصادية لما لها من عواقب ايجابية وحتى سلبية، حيث لا يمكن إيقاف استراتيجية التسعير بسهولة و خاصة عند تنفيذها فعلا، ذلك أن هناك صعوبة كبيرة في تغيير الاستراتيجية أو السياسة التسعيرية المطبقة للسلع و الخدمات خاصة إذا كان محتوى التغيير هو زيادة في الأسعار أو تخفيضها. (عبيدات، 2004، صفحة 165)

ثانيا: أهمية قرار التسعير

إن أهمية قرار التسعير تأتي نتيجة تأثير هذه القرارات على أشكال التصميم النهائي للمنتجات وعلى الأرباح، مما يتطلب العمل على وضع سعر فعال يتضمن إضافة ميكانيكية (حركية) للسعر قياسا إلى سعر الأسواق و التكلفة للحصول على فوائد قصوى من هذا التسعير بالرقابة على المتغيرات و مواجهتها.

ويمكن أن نحدد أهم النقاط التي تؤكد على أهمية قرار التسعير: (الجياشي، 2008، الصفحات 14-

(15)

1) يساهم قرار التسعير بوضع السعر المناسب فمن خلال السعر يمكن تحديد حجم الطلب وفقا للمرونة السعرية للطلب وحسب طبيعة السوق و المنتجات، و يمكن كذلك من تقسيم الأسواق وفقا لقدرا الناس الشرائية.

2) وهو كذلك بمثابة المصدر الذي تحقق المؤسسة من خلاله العوائد و الأرباح حيث يجلب معه هامش معين وهو مكافأة للمؤسسة على ما قدمته من منتجات.

3) حسن اختيار التسعير المناسب يسهل على اختيار المنتج المناسب من خلال الجودة و العلامة التجارية.

4) الأسعار تخلق قناة الحوار بين المؤسسة و زبائنها و تقديم ما هو مفضل عندهم و تعزيز العلاقة العامة بينهم وهذا ما يحقق نجاح قرار التسعير.

5) وتبرز كذلك أهميته من الناحية العلمية كونه احد العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على الربح، وعلى عوامله وهي السعر و حجم المبيعات، الإيرادات و التكاليف.

ثالثا: أهداف قرار التسعير

تتشكل عملية وضع أهداف قرار التسعير لمختلف السلع و الخدمات مهمة المخططين الاستراتيجيين، ذلك أن تحديد أهداف التسعير بوضوح و بشكل مرن تساعد المخططين لوضع الأطر النظرية و السياسية الواقعية الخاصة بالتسعير، و تقوم إدارة التسويق في المؤسسات بوضع و تطوير أهداف التسعير التي تتناسب و تتوافق مع الأهداف العامة لتلك المؤسسات و المنوي إتباعها خلال فترات زمنية معينة و هي كما يلي:

يهدف قرار التسعير إلى: (عبيدات، 2004، الصفحات 20-21)

أ. البقاء: يعتبر هدف البقاء أو الاستمرارية الهدف الأول لكافة المؤسسات، ذلك إن المؤسسات تؤسس لتستمر ما دامت عوامل البقاء مضمونة، كما أن هذا الهدف يساعد المؤسسات في إبقائها في العمل الأساسي لها، و بالرغم أن بعض المؤسسات قد تتحمل بعض الخسائر في البداية من اجل ضمان استمرارها لاحقا، أيضا تقوم المؤسسات المعنية على وضع تلك الأسعار المرنة و التي يمكن تعديلها خاصة إذا استجدت أية ظروف طارئة و مؤثرة على العمل في تلك المؤسسات.

ب. الربح: بشكل عام يعتبر هدف تحقيق الربح من الأهداف المشروعة للمؤسسات و التي تسعى إلى تحقيقها أو انجازها بشكل تدريجي يحقق لها التوافق بين هدفي البقاء و الاستمرار للمؤسسات العاملة من جهة و رضا المشتريين و المستهلكين من جهة أخرى.

ج. العائد على الاستثمار: و يعبر عنه كنسب مئوية للأرباح من المبيعات و الأصول و بالنظر إلى المؤسسات كجهات متنافسة على التمويل المحدود التي قد يوفره المساهمون أو مؤسسات التمويل أو الحكومات، فيجب في مثل الحالة أن يتنافس العائد على الاستثمار الذي قد تحققه المؤسسة عن العوائد الأخرى التي يمكن أن تحققها المؤسسات الأخرى، كما أن على الممولين المتوقعين حساب تكلفة الفرصة البديلة التي قد يتحملوها في مؤسسة ما بدلا من مؤسسة أخرى. (عزام و الزعبي، 2015،

صفحة 144)

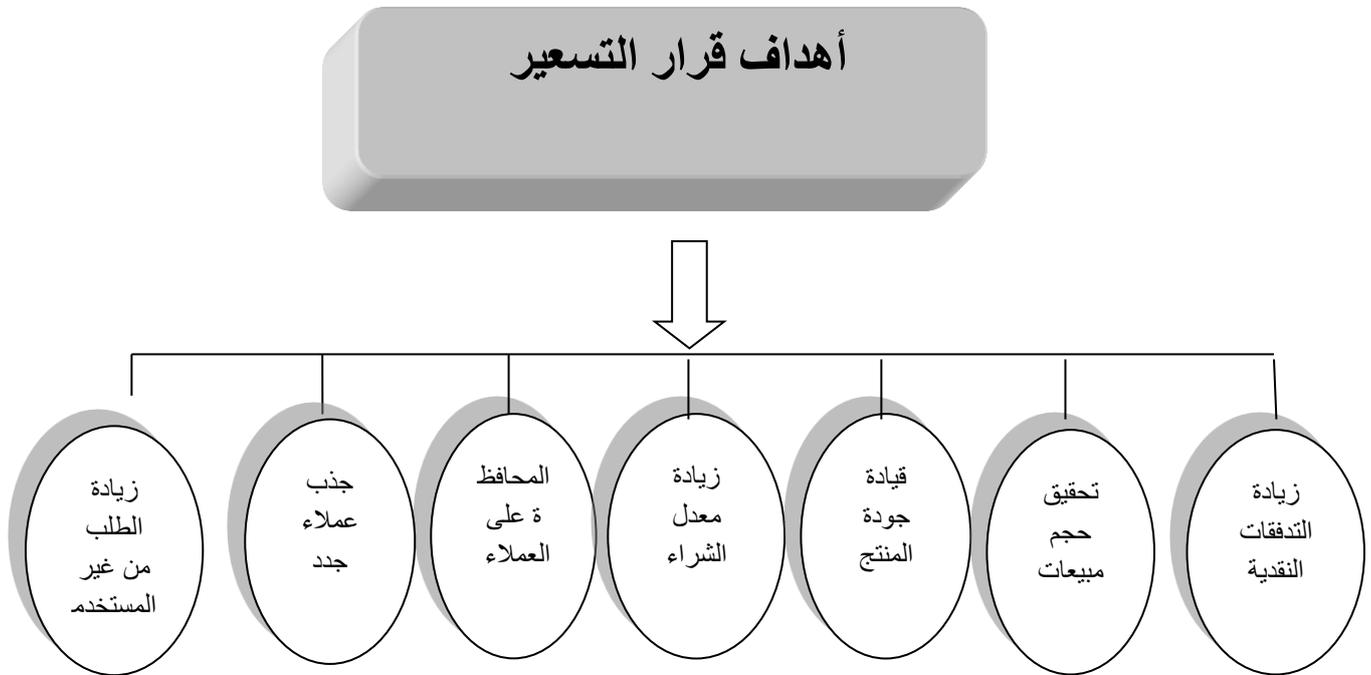
كما يهدف إلى: (عبيدات، 2004، صفحة 25،24)

د. الحصة السوقية: المقصود بالحصة السوقية تلك العلاقة بين المبيعات المتحققة لسلعة أو خدمة معينة منسوبا للمبيعات الكلية لكافة المؤسسات التي تباع نفس السلعة بمسميات مختلفة، و بناءا عليه تقوم المؤسسات بالسعي لتحقيق حصص سوقية محددة وبنسب معينة كهدف لابد من تحقيقه من خلال اتخاذ قرار التسعير المناسب.

هـ. التدفق النقدي: يعتبر تحقيق هدف التدفق النقدي بمستويات محددة وسيلة فعالة و أساسية للمؤسسات العاملة لاستعادة اكبر جزء ممكن من التكاليف التي يتم التعهد بدفعها للمتعاملين معها و خلال فترات زمنية متفق عليها، كما قد يكون التدفق النقدي كهدف لقرار التسعير هاما في بعض المواقف حيث الالتزامات حتمية و لابد من الوفاء بها ضمن التوقيتات المتفق عليها.

يمكن تلخيص أهداف أخرى التي أشار إليها مجموعة من الكتاب في الشكل التالي:

رسم توضيحي 3 : أهداف قرار التسعير



المصدر: اعداد الطالبتان بالاعتماد على (عزام و الزعبي، 2015، صفحة 149،143)

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على قرارات التسعير وأنواعه.

قرارات التسعير كغيرها من القرارات الأخرى في المؤسسات الاقتصادية فهي تتأثر بعوامل كثيرة، وهذا ما ينتج عنه تغير في التسعير بالتالي القرارات المرتبطة بذلك زمن خلال هذا المطلب سوف نفضل في العوامل المؤثرة على قرارات التسعير و أنواع هذه القرارات.

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على قرار التسعير.

وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على قرارات التسعير منها داخلية و منها خارجية يمكن بيانها كما يلي:

أولاً: العوامل الداخلية.

هناك عوامل داخلية تؤثر على قرارات التسعير وهي: (علي ح.، 2018، صفحة 381)

- **المنتج:** سعر المنتجات عادة ما يؤثر على طلب المستهلك عليها من حيث أن السعر المرتفع سيؤدي إلى المبيعات منخفضة و ما يتبع ذلك من تكاليف إنتاج عالية للوحدة الواحدة، و بالمقابل فان الأسعار المتدنية تولد حالة طلب عالية وتكاليف إنتاج منخفضة للوحدة الواحدة، وهناك حقيقة يجب إدراكها و هي للعديد من المنتجات إن السعر العالي يرتبط بالمنتجات ذات النوعية الجيدة وان الأسعار المتدنية ترتبط بالمنتجات الرديئة.
- **الترويج:** يؤثر الترويج على نحو واضح بالسعر، ذلك أن الأنشطة الترويجية باتت مختلفة و متباينة، فاستخدام الخصومات السعرية و توزيع العينات المجانية و نفقات الإعلان و البيع الشخصي كلها أنشطة تقترن بتكاليف و نفقات، فالمنتجات مرتفعة الثمن تقترن أيضا بنفقات عالية من البيع الشخصي وهكذا فان نفقات الترويج تنعكس على الأسعار.
- **التوزيع:** عادة ما يتم توزيع المنتجات على متاجر المفردة أو أية منافذ توزيع أخرى، و من شأن ذلك أن يزيد من السعر كلما كان عرض و التوزيع مقترنا بالعديد من المنافذ البيعية و ما يتبعها من نفقات نقل و تخزين المواد و التي تساهم في رفع سعر المنتجات.

- **التكاليف:** إن دراسة سلوك التكلفة يوفر ولا شك نظرة متعمقة عن الدخل الناتج من توليفات مختلفة من السعر و كمية المخرجات المباعة من منتج معين، فتسعير المنتج بأقل من تكلفته باستمرار يؤدي إلى استنزاف موارد الوحدة الاقتصادية مع الوقت.

ثانيا: العوامل الخارجية.

تشمل العوامل الخارجية التي تؤثر على قرار التسعير العناصر التالية:

نذكر أولا السوق و الطلب و كذا المنافسة: (عبد الله، 2014، الصفحات 86-87)

- **السوق و اطلب:** بينما تحدد التكاليف الحد الأدنى للأسعار فان السوق و الطلب يحددان حدهما الأعلى و لذلك قبل تحديد الأسعار يجب أن يفهم المنتج العلاقة بين السعر و الطلب لمنتجه و كيف تتغير علاقة السعر، الطلب لأنواع المنتجين فضلا عن معرفة تأثير ادراكات المشترين للسعر على قرار التسعير، و الجدير بالذكر بان حرية تسعير البائع تختلف طبعا لأنواع السوق المختلفة إذ يمر الاقتصاديين بأنواع مختلفة للسوق يكون كل منها تحديا مختلفا للتسعير.
- **المنافسة:** تؤثر ردود أفعال المنافسين على قرارات التسعير فمن جهة قد تجبر أسعار منتجات منافس ما في بيئة الأعمال على تخفيض أسعاره ليكون تنافسيا، و من جهة أخرى فان المنتجات التي ليس لها منافسين سوف تضع أسعارا أعلى، نجد أن منتجات المنافسين قد تؤثر في الطلب و تضغط بذلك على المؤسسات لتخفض أسعار منتجاتها فضلا أن الشركات منتجاتها فضلا أن هذه المؤسسات تأخذ بنظر الاعتبار رد فعل المنافسين عند اتخاذها قرار التسعير.

و هناك عوامل خارجية أخرى تتمثل في: (الجياشي، 2008، صفحة 70)

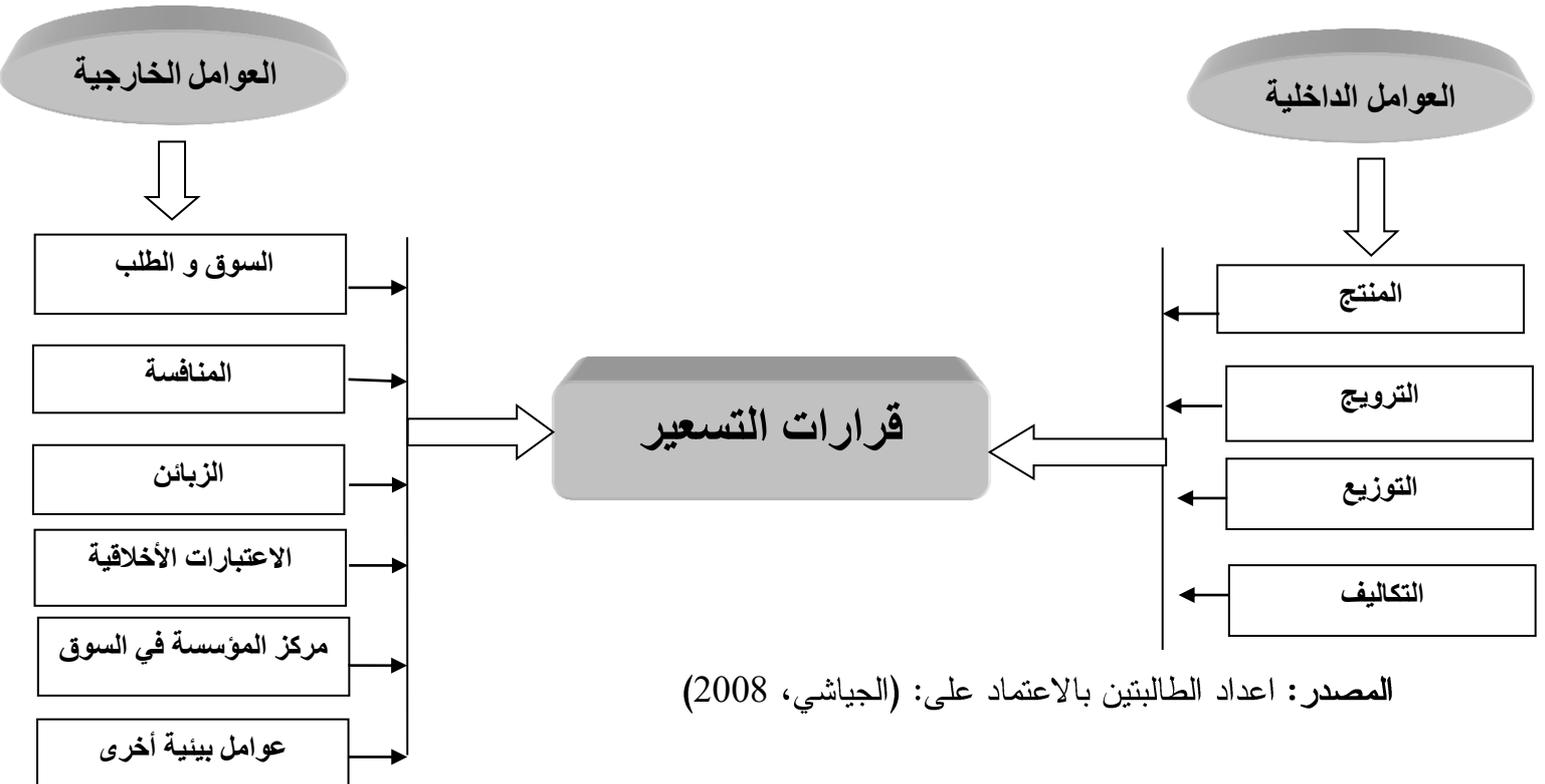
- **الزبائن:** يعتبر الزبون الغاية و الوسيلة في تحقيق أهداف المنشأة و في كل قراراتها، فهو يعتبر عنصر حاسم في عملية التسعير و لا يمكن إهماله، فهو الذي يقرر الشراء بالسعر المحدود أو يمتنع عن ذلك، و لهذا فان مخطط السعر عليه دراسة خصائص الزبائن الذين لهم علاقة بالمنتوج، و أن يدرك متخذ قرارا لتسعير سلوك المشتري.
- **الاعتبارات الأخلاقية:** يتمثل الجانب الأخلاقي في التسعير من خلال تطبيق المسؤولية الاجتماعية، و التي تأخذ بالاعتبار حاجات المجتمع و مدى مساهمتها في إشباع تلك الحاجات

الفصل الأول المدخل العلمي لأدوات المحاسبة الإدارية و اتخاذ قرار التسعير

بأقل التكاليف من اجل تحقيق الرفاهية له، إضافة إلى القيود القانونية التي تفرضها الدولة على مستويات التسعير لبعض تشكيلات السلع.

- **مركز المؤسسة في السوق:** يعبر مركز المؤسسة في سوق عن مدى ضعف أو قوة المؤسسة في تحديد أسعار منتجاتها، فهناك مؤسسات قوية و ذات مركز مميز في السوق و تعتبر من القادة و الرواد و ربما تكون هي القائمة للسوق و من بينها قيادة سعر المنتج و في هذه الحالة فان المؤسسة لها القدرة في فرض أسعار السوق و ليس فقط أسعار منتجاتها باعتبارها جهة مرجعية في تحديد أسعار المنتجات الأخرى العائدة لمؤسسات أخرى عاملة في السوق.
- **العوامل البيئية الأخرى:** عند تحديد الأسعار يجب أن يؤخذ في عين الاعتبار عدد من العوامل الأخرى في بيئتها الخارجية فيمكن أن يكون للظروف الاقتصادية تأثير قوي على استراتيجيات التسعير في المؤسسة فتؤثر على العوامل الاقتصادية مثل الازدهار و الكساد و التضخم على قرارات التسعير لأنها تؤثر على كل من تكاليف الإنتاج للمنتج و ادراكات المستهلك بسعر المنتج و قيمته كما يجب أن تأخذ المؤسسة في الحسبان تأثير أسعارها على الأطراف الأخرى في بيئتها أيضا، ويجب أن تحدد المؤسسة الأسعار التي تعطي لمعدي البيع ربحا عادلا و تشجع دعمه و تساعدهم على بيع المنتج بفاعلية. (عبد الله، 2014، صفحة 88)

رسم توضيحي 4: العوامل المؤثرة في قرار التسعير



المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على: (الجياشي، 2008)

قرارات التسعير القصيرة و طويلة الأجل:

تختلف البيانات و المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارات التسعير باختلاف المدى الذي تغطيه هذه القرارات، فهناك: (الخلف و زويلف، 2007، صفحة 169)

✚ **قرارات التسعير قصير الأجل:** و هي التي تغطي العديد من الحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات سريعة وعاجلة، كما هو الحال عند قبول أمر خاص بسعر منخفض يزيد عن التكلفة المتغيرة للوحدة، و يعتمد قرار التسعير هنا على وجود أو عدم وجود طاقة فائضة لدى المؤسسة.

✚ **قرارات التسعير طويلة الأجل:** وهي التي يجب أن تغطي التكاليف الكلية للمؤسسة في الأمد الطويل لتتمكن من الاستمرار في نشاطها، و غالبا ما يتم إضافة نسبة معينة أو مبلغ معين على التكاليف الكلية للوصول إلى السعر المستهدف لتأمين الربح المرغوب به في المؤسسة.

الفرع الثاني: أنواع قرارات التسعير

بشكل عام هناك عدة أنواع للتسعير مما ينتج على هذا التنوع تنوع في قرارات التسعير التي يمكن الأخذ بها في المؤسسة الاقتصادية ومن بين هذه الأنواع ما يلي: (المختار، 2013، الصفحات 34-35)

1- التسعير النفسي:

تستخدم هذه الاستراتيجية للإبلاغ عن المكانة التي تتوي المؤسسة وضع المنتج فيها في السوق بفعالية. وبناءا عليه فان السعر يفصح عن كل شيء حول المنتج. فالسعر يعد بمثابة بلاغ عن رقي السلعة أو الخدمة من حيث جودتها و مكانتها الرفيعة في السوق. حيث تلجأ بعض المؤسسات إلى عرض منتجاتها بأسعار ذات طابع نفسي يؤثر في قرار الشراء لدى المستهلك.

2- التسعير الترويجي:

لا شك أن السعر و الترويج عنصران مهمان يجب أن ينسجمان مع بعضهما البعض، حيث يمكن اعتبار قرار التسعير في بعض الأحيان بأنه ترويجي الاتجاه وتشمل قرارات التسعير الترويجي ما يلي:

✓ القيادة السعرية (الاستدراج): يتضمن هذا النوع فكرة تسعير بعض السلع بمستوى قد يقل عن التكلفة في بعض الأحيان، على أمل زيادة مبيعات السلعة المعلن عنها بالمقارن مع سلع أخرى، بحيث يؤدي ذلك إلى زيادة الأرباح. وقد يتم اللجوء إلى هذه الطريقة بهدف استدراج المستهلكين لشراء سلع أخرى في أمل أن تزداد المبيعات الإجمالية ليزداد الربح تبعاً لذلك.

✓ تسعير المناسبات الخاصة: تستخدم هذه الطريقة في المناسبات الخاصة أو المواسم وهي تشير إلى استخدام الإعلان و تخفيض الأسعار من اجل زيادة المبيعات، وتحقيق بعض الأرباح أو حتى تخفيض التكاليف المترتبة على عدم بيع مثل تلك السلع، و تهدف هذه الطريقة إلى التخلص من المخزون المتراكم، أو لبيع السلعة قبل ظهور طراز جديد منها، أو لكسب شهرة أو الحصول على سيولة نقدية.

3- التسعير المهني:

تستخدم هذه الطريقة من قبل الأشخاص الذين لديهم مهنة في مجال معين، و الأساس الذي تحدد به أسعار خدمات هؤلاء المهنيين غير واضح، فقد يكون هذا على أساس الخبرة و المعرفة و الوقت و طبيعة السلعة... الخ. و بالتالي فان أخلاقيات صاحب المهنة (طبيب، محامي، مهندس...) تلعب دوراً مهماً في التسعير.

4- التسعير حسب التقاليد الجارية:

يتم اتخاذ قرار التسعير وفق هذه الطريقة من خلال وضع سعر محدد و ثابت نسبياً، و قد يكون مرتفعاً أو منخفضاً شريطة ألا يتغير هذا السعر بتغير الظروف المحيطة بعمل المؤسسات المطبقة لهذا النوع من أنواع قرارات التسعير.

بشكل عام يهدف هذا النوع إلى مصداقية السلعة أو الخدمة المقدمة من وجهة نظر المشتريين و عبر فترات زمنية طويلة.

5- السعر الرمزي:

يهدف وضع السعر الرمزي لسلعة أو خدمة ما إلى إحداث سمعة عالية عن جودتها و مواصفاتها و منافعها في أذهان المشتريين و المستهلكين في الأسواق. يرتكز التسعير الرمزي على أساس أن هناك علاقة طردية بين السعر و الجودة أو المكانة العملية للسلعة في أذهان المشتريين المحتملين، كما أن استخدام هذا النوع مرتبط إلى حد كبير بمواقف أو اتجاهات المشتريين نحو التكاليف المتوقعة للماركات السلعية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن التأثير المتوقع لهذا النوع من التسعير قد يكون كبير جدا و خاصة على المشتريين من ذوي الدخل العالي.

6- التسعير حسب الخطوط:

يرتكز هذا النوع على أساس عدة مستويات من الأسعار لعدة نوعيات أو نخب من المهارات السلعية أو الخدمية، وذلك لوجود عدة نوعيات أو مستويات من الجودة لنفس المنتج والتي يتم بيعها بأسعار متفاوتة تتفق و مستوى الجودة و النوعية لكل خط.

عمليا يهدف هذا النوع إلى محاولة إشباع الأذواق و الإمكانيات الشرائية لمختلف الشرائح الاقتصادية و الاجتماعية و حسب درجة المنافسة السائدة.

المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية و دورها في اتخاذ قرار التسعير.

لأدوات المحاسبة الإدارية أهمية بالغة حيث أصبح من الضروري العمل بها في جميع المؤسسات الاقتصادية وخصوصا الأدوات الحديثة منها، التي تعمل كل منها سواء تقليدية أو حديثة على تدفق المعلومات اللازمة لصنع القرارات ومنه تستطيع المؤسسة مواجهة جميع التحديات التي تواجهها في بيئة الأعمال، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية، و أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بنوع من التفصيل ومعرفة مدى تأثير كل أداة على اتخاذ قرار التسعير.

المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية.

تعتبر أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية مهمة و فعالة عندما اكتشفت في القرون الماضية وتطورت في تلك الحقبة من الزمن و شهدت اختلافات وتطورات قدمت الكثير من الإضافات للمؤسسات الاقتصادية.

I. الموازنة التقديرية.

تعتبر الموازنات التقديرية من الأدوات المهمة للمحاسبة الإدارية يمكن التطرق إليها بمعرفة أهم مفاهيمها أهدافها و مبادئها، أنواعها... .

الفرع الأول: ماهية الموازنة التقديرية.

وهنا سنرى أهم التعريفات للموازنة التقديرية، و أهم مبادئها.

أولاً: تعريف الموازنة التقديرية.

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنة التقديرية وتختلف من كاتب لآخر حيث يرى بعض الكتاب بأن: "الموازنة عبارة عن تعبير كمي لخطة الأعمال وتساعد على تحقيق التنسيق والرقابة".

معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا يعرف الموازنة كما يلي: "خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه و النفقات المنتظر تحميلها خلال هذه الفترة والأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين ". أي أن نظام الموازنات التقديرية يقدم الخدمات الرئيسية التالية: التخطيط - التنسيق -الرقابة والتحفيز. (فركوس، 2001، صفحة 4)

ومن ثم يمكن تعريف الموازنة على النحو التالي: " الموازنة هي خطة (أو برنامج) للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمؤسسة معينة، في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدماً، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف". (راضي و حجازي، 2001، صفحة 12)

ثانياً: مبادئ اعداد الموازنة التقديرية:

يتطلب اعداد الموازنة التقديرية على جملة من الأسس العلمية التي تترجم إلى مبادئ تشكل الإطار النظري للموازنة التقديرية نلخصها في النقاط التالية: (بحري، 2019، صفحة 84)

- مبدأ الشمول: إن الموازنة هي خطة شاملة جامعة لمختلف أنشطة وعمليات المؤسسة فهي تغطي كل أقسام المؤسسة، حتى وإن كانت هناك بعض القيود التي يجب على المسؤولين دراستها وتكييفها مع أهدافها وهي تتمثل في كلا من قيد المبيعات، التوزيع، الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، الاحتياجات الإنتاجية من مواد أولية ويد عاملة وقيد الاستثمارات.
- مبدأ التقدير: تركز الموازنة على التقدير الذي يعد الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التنبؤ.
- مبدأ التوقيت: وفق هذا المبدأ يتم تقسيم فترة الموازنة التقديرية وهي سنة إلى فترات جزئية سواء فصولا أو أشهراً، وهذا التوزيع الزمني لا يعني توزيع أرقام الموازنة بالتساوي على تلك الفترات وإنما توزيع الأرقام الموازنة حسب توقيت الأعمال كتوزيع برنامج الإنتاج زمنياً، تحديد أوقات شراء المواد واللوازم.
- مبدأ المرونة: يجب أن تتسم تقديرات الموازنة بالمرونة التي تعني إمكانية تعديل أرقامها بسهولة ويسر مع صلاحياتها كأساس التخطيط والرقابة مع تغير الظروف والأحوال، لذلك يجب على المؤسسة إعداد موازنات تقديرية بديلة تتماشى مع مقتضيات الحال لأن المؤسسة تعمل في حالة عدم التأكد، وبشكل عام فإن مرونة الموازنة تتعلق بكل من طريقة القياس، اعداد الموازنة وتطبيقها.

الفرع الثاني: أهداف الموازنة التقديرية وأنواعها.

وهذا الفرع مقسم على النحو التالي:

أولاً: أهداف الموازنة التقديرية.

الأهداف الرئيسية من وراء اعداد وتنفيذ الموازنة تتمثل في النقاط التالية: (ظاهر و ابو نصار، 2016، الصفحات 397-398)

أ. التخطيط:

يعتبر التخطيط من الوظائف الأساسية للإدارة، وتعتبر الموازنات التقديرية إحدى أهم أدوات التخطيط التي تستعملها المؤسسات، فمن خلال وضع موازنة المبيعات للفترة القادمة تقوم بقية الإدارات في المؤسسة بالتخطيط للوصول إلى حجم المبيعات المتوقع. فعلى إدارة الإنتاج وضع

الخطط اللازمة لضمان إنتاج الكمية المطلوبة للبيع، وعلى إدارة القوى البشرية في المؤسسة تدريب العاملين وتهيئتهم لإنجاز العمل المطلوب، وعلى إدارة المشتريات وضع الخطط اللازمة لشراء ما تحتاجه المؤسسة من مواد ومستلزمات إنتاج أخرى.

ب. الرقابة على الأرباح والعمليات:

تستخدم الموازنة، كأداة رقابية على أداء الأقسام المختلفة في المؤسسة، كما تستخدم كأداة للتحقق من وصول المؤسسة إلى أهدافها المخطط لها، وبالتالي تحقيق الأرباح التي تسعى لها. حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي للمؤسسة مع الأداء المتوقع في الموازنة، ومن ثم يتم تحديد مدى كفاءة الإدارات المختلفة في إنجاز ما هو مخطط له. فيتم مثلا مقارنة المبيعات الفعلية للمؤسسة مع المبيعات المقدرة في الموازنة للتعريف على مدى وصول إدارة المبيعات للأهداف المطلوبة منها.

ج. تقييم الأداء ومنح الحوافز:

تستخدم الموازنات لدى العديد من المؤسسات كأداة لتقييم أداء الأفراد والأقسام المختلفة، وبالتالي تحديد الحوافز الواجب دفعها للعاملين. حيث أصبحت العديد من المنشآت تستخدم الموازنة كأداة تحفيز للأفراد عن طريق تحديد العمل المطلوب إنجازه من كل موظف في المؤسسة، وبالتالي فإن ما يصرف من مكافآت للعاملين يتحدد بمقدار وصول هذا الموظف إلى المطلوب منه في الموازنة.

د. تسهيل الاتصال والتنسيق بين الأقسام:

تساعد الموازنة على تسهيل وانسجام وترابط أداء الأقسام المختلفة، فمن خلال تحديد حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة يستطيع كل قسم في المؤسسة تحديد المطلوب منه للوصول بالمؤسسة إلى الهدف المحدد بالموازنة. فكما ذكرنا سابقا، يحدد كمية الإنتاج المطلوبة من قسم الإنتاج من خلال الاعتماد على المبيعات المتوقعة، ومن خلال الإنتاج المتوقع يحدد قسم الصيانة والإصلاح ما تحتاجه الآلات من صيانة أو قطع غيار.

ثانيا: أنواع الموازنة التقديرية.

يوجد عدة أنواع من الموازنات، ونظرا لكثرتها وصعوبة التحكم في تسييرها تم تجميعها في مجموعات وفقا لمعايير محددة، نذكر منها: (يحياوي و مقري، 2015، الصفحات 173-175)

❖ **معيار الفترة الزمنية:** تنقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى موازنات طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل وثالثة مستمرة.

1. **الموازنات طويلة الأجل:** تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة المدى (من 5 إلى 10 سنوات) وهي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة، وهدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع وطرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة.

2. **الموازنات قصيرة الأجل:** تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير (أقل من سنة) وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما.

3. **الموازنات المستمرة:** تعد مثل هذه الموازنات في حالة عدم إمكانية اعداد تقديرات سليمة في فترة معقولة من الزمن وتعد كما يلي: يتم تحضير موازنة ربع سنوية أو نصف سنوية وتعديل باستبعاد الشهر الذي انتهى من الموازنة وإضافة شهر آخر مقابل له في الفترة المستقبلية، وبذلك نحصل على موازنة مستمرة مدتها ثلاثة أو ستة أشهر.

❖ **معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية:** وفقا لهذا المعيار تنقسم الموازنات التقديرية إلى موازنات تشغيلية وأخرى رأسمالية.

1. **الموازنات التشغيلية:** وتسمى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كالشراء، الإنتاج، البيع... الخ.

2. **الموازنات الرأسمالية:** وتدعى كذلك بموازنة الاستثمار لأنها تتعلق بتخطيط العمليات الاستثمارية للمؤسسة.

❖ **معيار وحدة القياس المستعملة:** تنقسم الموازنات وفقا لهذا المعيار إلى موازنات عينية وأخرى نقدية.

1. **الموازنات العينية:** يعبر عنها بوحدات مادية (كالوزن، الوقت، الوحدات...) ويكثر هذا النوع من الموازنات في المؤسسات الصناعية.

2. **الموازنات النقدية:** يتم التعبير عنها بوحدات نقدية، يستعمل هذا النوع من الموازنات لغرض تقييم الموازنات العينية من جهة، ومن جهة ثانية لغرض الجمع بين مختلف الموازنات في الأعمال النهائية.

❖ معيار الثبات والمرونة: وفقا لهذا المعيار تنقسم الموازنات إلى موازنات ثابتة وأخرى مرنة.

1. الموازنات الثابتة: تعد على أساس ثابت من الأسعار والنشاط.

2. الموازنات المرنة: تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار ومستويات مختلفة من النشاط

لتفادي الأخطار التي تنجم عن عدم اليقين.

❖ معيار درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية: تنقسم الموازنات وفقا لهذا المعيار

إلى موازنات المسؤولية وأخرى للبرامج.

1. موازنات المسؤولية: تتكون المؤسسة من عدة أقسام على رأس كل منها مسؤول يتولى تنفيذ

الموازنة الخاصة بقسمه، وتشكل موازنة المسؤولية أداة فعالة للرقابة، لأنها توفر المعلومات

المفصلة التي بواسطتها يقيم أداء المسؤول.

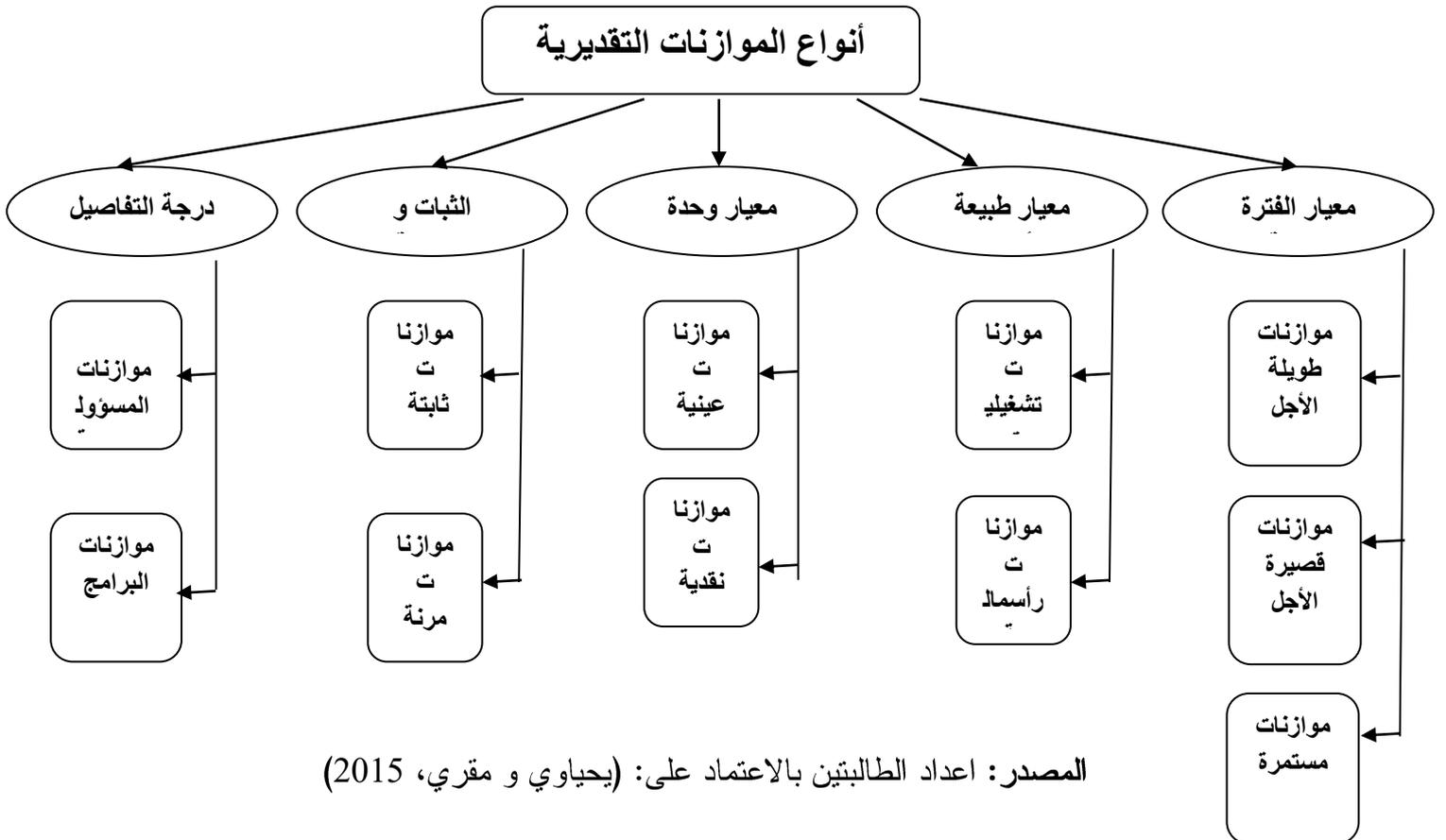
2. موازنة البرامج: أساسها نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها (مثلا شراء آلة

جديد)، يتمثل دور هذه الموازنة في إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ، وتزداد الإدارة

بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية عن اختيارها لكل مشروع. قد تأخذ

المؤسسة بأكثر من معيار واحد عند إعدادها للموازنات التقديرية.

رسم توضيحي 5: أنواع الموازنات التقديرية



المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على: (يحيوي و مقري، 2015)

الفرع الثالث: مراحل اعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية و علاقتها باتخاذ قرار التسعير.

ويمكن تلخيص المراحل التي يمر بها اعداد الموازنات التقديرية مرتبة ترتيبا زمنيا على الوجه التالي: (يحياوي و مقري، 2015، الصفحات 173-175).

❖ اعداد الموازنة أولية: لإتمام هذه المرحلة يجب:

- معرفة أهداف المؤسسة للسنة المقبلة وإعلان السياسة العامة لها.
- إجراء دراسات تحضيرية: تتمثل هذه الدراسات أساسا في (جرد الموارد المالية والمادية والبشرية، دراسة معمقة للسوق، تقدير حجم المبيعات، تحليل نتيجة تشغيل الجزء المتوقع للسنة المقبلة من الاستثمارات الاستراتيجية، فحص كل القرارات،..).
- اعداد مشروعات الموازنات: على ضوء الدراسات التحضيرية وتوقعات تطور الأسعار
- اختيار المشروع القابل للتطبيق: بعد عرض ودراسة مختلف المشاريع، تقوم الإدارة العامة مجتمعة مع لجنة الموازنة باختيار أفضل مشروع، هذا الخير يدعى (الموازنة الأولية).

❖ اعداد ومناقشة الموازنات التفصيلية: يقوم كل مسؤول في مستويات الإدارة التنفيذية بإعداد

تقديرات عن المقرات التي يعتبر مسؤولا عنها، مسترشدا في ذلك بالخطوط الرئيسية للسياسة الموضوعية. وبعد اعداد الموازنات السنوية يتم تقسيمها إلى فترات رقابية (شهرية، ثلاثية، سداسية....) وهذا بالنسبة لكل بند من الموازنة، ثم تحضير لكل فترة من هذه الفترات جدول موازنة لمجموع القسم، يتم مناقشة هذه التقديرات مع المسؤول المباشر للقسم الذي قد يقترح بدوره تغيير أو إضافة بعض الفرضيات على التقديرات.

❖ المراجعة والتنسيق: تهدف هذه المرحلة إلى توفير التنسيق بين مختلف الموازنات ومراجعة

الموازنات الإجمالية لدراسة مدى إمكانية تنفيذها عمليا، وقد تؤدي عملية المراجعة إلى إظهار الحاجة إلى إدخال تعديلات جديدة. وإذا تعذر ذلك وبقيت بعض المشاكل دون حل، تعرض على لجنة الموازنة لدراستها والفصل فيها، وفي هذه المرحلة كذلك يتم اعداد الملاحق والقوائم النهائية، كالموازنة التقديرية العمومية، و جدول حسابات النتائج التقديرية.

❖ المصادقة النهائية: يقوم رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة مجتمعا بالمصادقة على

مشروع الموازنة التقديرية، ثم تبلغ المستويات المختلفة للإدارة بالموازنات المعتمدة، وبذلك يتم

إبلاغ كل المستويات بالأهداف والخطط الموضوعية خلال السنة المالية. يتوقف وقت انجاز هذه الخطوات على حجم ونشاط المؤسسة.

❖ **تنفيذ الموازنة التقديرية:** بعد اعداد الخطط والبرامج، تتخذ الإجراءات اللازمة لوضعها موضع التنفيذ، قد يواجه تنفيذ الموازنة بعض العقبات في البداية، وان استمرت بشكل يؤثر على جوهر الموازنة وجب تعديلها بشكل يتناسب مع الظروف الجديدة. أي أن الموازنة التقديرية ليست ثابتة لفترة طويلة بل يجب مراجعتها دوريا، وكلما طال استخدام نظام الموازنات كلما زادت الخبرة المكتسبة وكلما أصبح في وسع الإدارة إن تحقق نتائج أفضل.

ثانيا: دور الموازنة التقديرية في اتخاذ قرار التسعير.

تعد الموازنة التقديرية للمبيعات ترجمة لبرنامج المبيعات (بالكميات) بوحدات نقدية، وعادة ما يعبر عنها برقم الأعمال التقديري، الذي يعتبر أساس اتخاذ العديد من القرارات التسويقية في مجالات مختلفة كالإعلان، التسعير... ويتم حساب رقم الأعمال التقديري بالعلاقة التالية:

$$\text{رقم الأعمال التقديري} = \text{برنامج المبيعات} \times \text{سعر البيع الفردي التقديري}$$

لإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات يجب تقييم برنامج المبيعات وذلك عن طريق التنبؤ بالأسعار وكذا جدول التخفيضات.

1- التنبؤ بالأسعار: يجب تسعير المنتجات بسعر قاعدي يدعى بسعر البيع المعياري، ويمكن الحصول على هذا الأخير من خلال:

- المعلومات الواردة من الأقسام المحاسبية والتجارية.
- دراسة أسعار السوق والمنافسين.
- تحليل الأسعار عن طريق دراسة مرونة الطلب بالنسبة للأسعار.

يجب تحديد التغيرات الممكنة في هذه الأسعار مسبقا بالكميات والمنتجات وبالأجل كي تتمكن المؤسسة من اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بشكل صحيح.

2- جدول التخفيضات: عند اعداد جدول التخفيضات لايد من التمييز بين النوعين التاليين من التخفيضات:

• التخفيضات الكمية و تحسب هذه الأخيرة عند توقع سعر تنازلي حسب الكميات المطلوبة أو المسلمة.

• التخفيضات خارج الفاتورة وتسمى كذلك بتخفيضات نهاية السنة وتحسب على أساس رقم الأعمال السنوي. ويعتبر هذا النوع من التخفيضات الأكثر شيوعا واستعمالا لما يتميز به من تقسيم لبرنامج المبيعات حسب الزبائن خاصة المهنيين. (يحياوي و مقري، 2015، الصفحات 213-215)

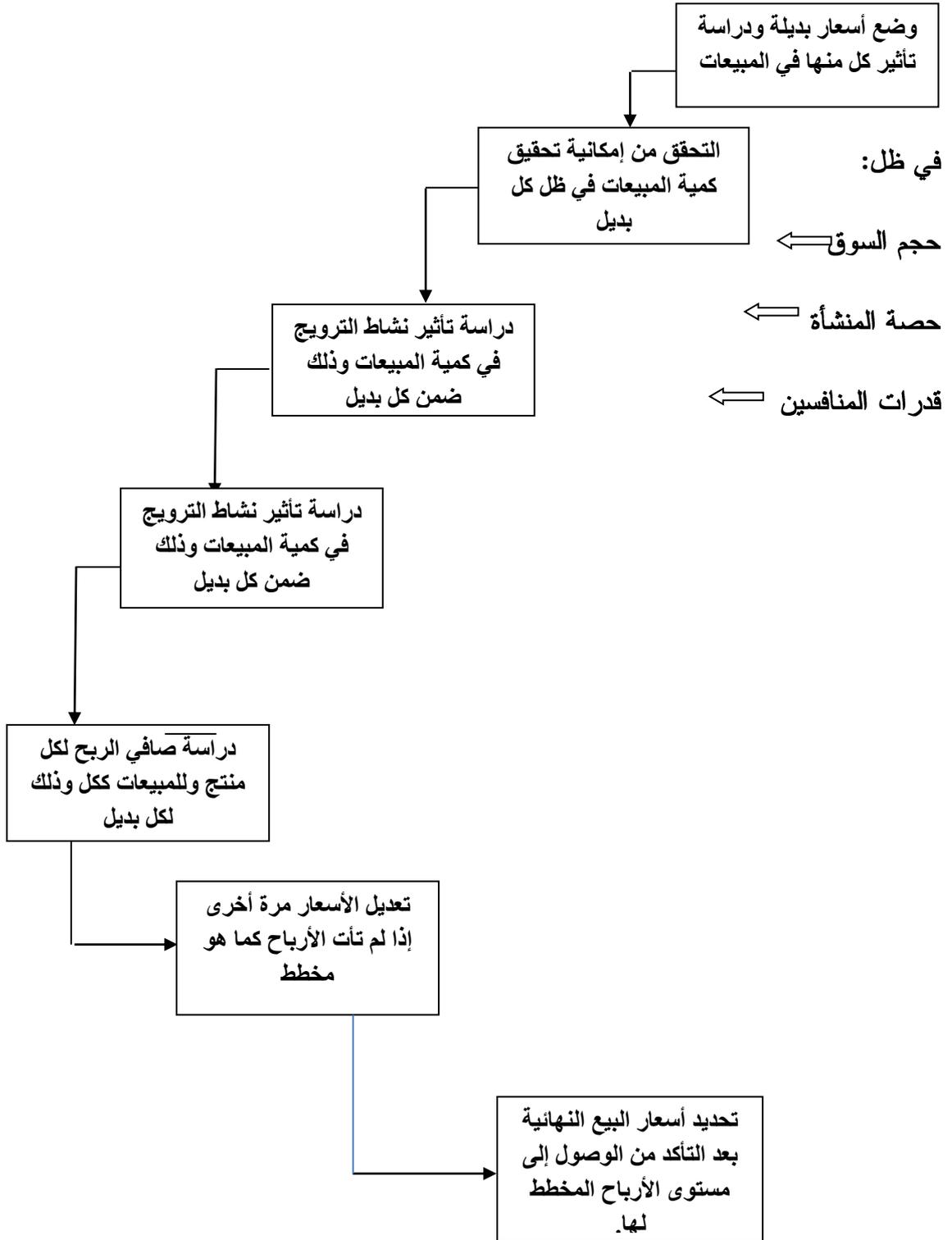
تحقق الموازنة التقديرية عدة فوائد من ناحية التخطيط والرقابة منها: تحديد الأجور المباشرة بشكل دقيق يتيح لجهاز التسعير باتخاذ قرارات التسعير المناسبة للمنتجات. (يحياوي و مقري، 2015، صفحة 241) إذا كانت مبيعات منتج معين ضعيفة أو ابتدأ في الانخفاض فان على المؤسسة أن تغير من السياسة البيعية التي تنتهجها إزاء هذا المنتج بان توقف تسويقه تماما وتعويضه أو تغير سعر بيعه إذا كانت هناك منافسة، أو القيام بتحملة للدعاية والإشهار أو تغير شكله...الخ. (فركوس، 2001، صفحة 41)

تعتبر مرحلة تحديد أسعار البيع المرحلة الهامة والصعبة في عملية وضع موازنة المبيعات. وتعتبر دراسة وتحليل ومدى تأثير أسعار البيع مرتبطة بثلاثة عوامل متداخلة هي: (راضي و حجازي، 2001، صفحة 89)

أ- كمية وتكلفة المبيعات ب- ظروف المنافسة ج- نشاط الترويج

وتمر عملية دراسة وتعديل وإقرار الأسعار بعدة مراحل يمكن إيضاحها من خلال الشكل الموالي:

رسم توضيحي 6: مراحل دراسة وتعديل وإقرار الأسعار



المصدر: (راضي و حجازي، 2001، صفحة 90)

محاسبة التكاليف:

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة الرئيسية و تقوم على تجميع المعلومات اللازمة لخدمة الأغراض الإدارية المختلفة لذلك أصبح يطلق عليها اسم المحاسبة الإدارية، فهي تستطيع إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة للقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط و رقابة واتخاذ قرارات إدارية مختلفة.

الفرع الأول: مفهوم و أهداف محاسبة التكاليف.

وهذا الفرع مقسم بدوره إلي ما يلي:

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف

تعرف التكاليف على أنها "قيمة التضحيات اللازمة للحصول على السلع وخدمات وهذه التضحيات إذا لم يتم استنفادها خلال فترة حدوثها تعتبر أصلاً أما إذا تم استنفادها فتعتبر مصروفاً، وتعمل محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة الأنشطة والخدمات التي تقدمها المؤسسة وتحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة وخدمة الأغراض الإدارية الأخرى، وتعرف محاسبة التكاليف على أنها تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وشرح المعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها التنظيمية، ونظراً لان هذه الأهداف كثيرة ومتنوعة ولا تقتصر على تحديد تكلفة السلع والخدمات اللازمة لإعداد التقارير المالية لذلك فان على محاسبة التكاليف أن تطور نفسها باستمرار لتقديم البيانات التي تحتاجها الإدارة في أداء وظائفها الإدارية المختلفة.

وعرفت محاسبة التكاليف أيضاً " على أنها مجموعة من الإجراءات التي تتصف أولاً بأنها منظمة في مناهج منطقية وثانياً بأنها تركز على عملية القواعد من ناحية وواقعية التطبيق من ناحية أخرى، وثالثاً بأنها تشكل وظيفة أو وظائف معينة محدد لها هدف مطلوب.

لقد قام التعريفان السابقان بوصف محاسبة التكاليف على أنها تخدم وظائف أو أغراض معينة، ولذلك فإنها تقوم بحصر التكاليف الفعلية للأنشطة المختلفة التي تقوم بها الوحدات الإدارية التي تتكون منها المؤسسة وتعمل على استخدامها لغرض مساعدة الإدارة في أداء وظائفها. وهنا نجد أن محاسبة التكاليف كانت في بداية عهدها تركز على أمر تحديد تكلفة السلع و الخدمات التي تقدمها المؤسسة لغرض خدمة التقارير المالية الخارجية، ولكن دورها قد ازداد أهمية في الوقت الحالي نظراً لتطور

قدرتها على تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لأعمال التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات الإدارية التشغيلية قصيرة وطويلة الأجل. (الرجبي، 2013، الصفحات 7-8)

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

1- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة: ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن

المؤسسة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة ويساعد تحديد تكلفة الوحدة في:

- تحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات.
- تحديد سعر البيع في الأوقات العادية وفي أوقات الكساد.
- تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام (المخزون) في نهاية الفترة.
- تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة.

2- الرقابة على التكاليف: يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة

والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج، وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها، وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب فإنه يتم الاعتماد على المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة.

الفرع الثاني: مجالات استخدام محاسبة التكاليف و أنواعها.

سوف نقوم بتقسيمه إلى مايلي:

أولاً: مجالات استخدام محاسبة التكاليف.

لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على المؤسسات الصناعية فقط، فقد امتد تطبيق محاسبة التكاليف إلى الأنشطة الزراعية والخدمية والمصرفية وغير ذلك من الأنشطة، ومن العوامل التي ساهمت في اتساع مجالات التطبيق ما يلي.

- أ. تطور هدف محاسبة التكاليف، فلم يعد الهدف قاصرا على تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون وإنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الإدارية.
- ب. أملت المنافسة الشديدة بين المؤسسات إلى أهمية البيانات التكاليفية التي تساعد الإدارة على خفض تكاليفها سواء الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وبالتالي تخفيض سعر البيع.
- ج. أدت ضخامة وكبر المؤسسات غير الصناعية وتشعب وتشابك أنشطتها إلى صعوبة مراقبة أوجه النشاط المختلفة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين، ولذلك دعت الحاجة إلى وجود نظام للتكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط.
- د. إن محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصرا في مجال واحد، وإنما شملت كل المجالات والأنشطة، ف طالما أن هناك نشاطا فان هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها. (عبد السميع و طيبة، 2010)

ثانيا: أنواع التكاليف.

تعدد تصنيفات التكاليف ليخدم كل تصنيف غاية أو أكثر تنشدها الإدارة. وتجدر الإشارة إلى أن بعض أنواع التكاليف قد يدخل في أكثر من تصنيف، فالمواد الخام المستخدمة في الإنتاج تصنف كتكلفة متغيرة من حيث سلوكها، وتصنف كتكلفة مباشرة من حيث علاقتها المباشرة بالسلعة، وتصنف كتكلفة منتج من حيث توقيت الاعتراف بها كمصروف في قائمة الدخل ونستعرض تاليا أهم أنواع التكاليف.

أ. **التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها وبنفس النسبة والاتجاه مع التغير في حجم النشاط. أي أن المجموع للتكاليف المتغيرة علاقة خطية مع حجم الإنتاج. وعليه فان التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ستكون ثابتة.

ب. **التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي تبقى في مجموعتها ثابتة بغض النظر عن التغير في حجم النشاط ضمن مدى ملائمة. وعليه توجد علاقة عكسية ما بين التكلفة الثابتة للوحدة وحجم الإنتاج، فالتكلفة الثابتة للوحدة تزداد بتناقص حجم الإنتاج وتتناقص بازدياد حجم الإنتاج.

ج. **التكاليف (المختلطة) شبه متغيرة:** وهي التكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، فهذا النوع من التكاليف يزداد في مجموعة مع زيادة حجم النشاط ولكن بشكل

غير منتظم. ومن الأمثلة على التكاليف شبه المتغيرة مصاريف الصيانة والكهرباء والهاتف. فعند زيادة حجم النشاط تزداد الحاجة لصيانة الآلات حتى في حالة عدم استعمالها أو استعمالها بشكل قليل جدا.

د. التكاليف المترتبة: وهي التكاليف التي تتغير مع التغير في مجموعتها، وبشكل منتظم وبنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط، ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط.

الفرع الثالث: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ قرار التسعير.

سنقوم بإبراز هذه العلاقة على النحو التالي: (ظاهر و ابو نصار، 2016، الصفحات 352-361)

تعد التكاليف عاملا مهما في تسعير المنتجات والخدمات التي تقدم للعملاء وحيث أن ربحية المؤسسة تعتمد على العلاقة بين إيراداتها وتكليفها، فإن المؤسسة تحاول ما أمكن أن تغطي على الأقل تكاليفها عند اتخاذ قرار التسعير. وقد سبق بيان أن هناك عوامل أخرى عدا التكاليف تؤثر على قرار التسعير، ومن أهمها ردود فعل العملاء والمنافسين وعوامل سياسية وقانونية وبيئية. إلا أن تتوفر المعلومات عن التكاليف مقارنة بالعوامل الأخرى قد يؤدي من الناحية العملية إلى الارتكاز عليها أكثر من غيرها عند اتخاذ قرار التسعير. وتتجه المؤسسة عادة إلى تغطية التكاليف في الأجل الطويل على الأقل حتى تستطيع الاستمرار في نشاطها.

ويتضح دور التكاليف عند تحديد السعر على أساس التكاليف مضافا إليها هامش معين للربح كما هو الحال في التعاقدات الحكومية وغيرها. ولكن تبرز في هذه الحالة مشكلة تحديد التكاليف التي يجب أن يضاف إليها هامش الربح، فهل هي التكاليف الإجمالية أم التكاليف المتغيرة أم ماذا؟ وكذلك الحال تبرز مشكلة تحديد هامش الربح وسيتم فيما يلي شرح الحالات المختلفة لمنهج التسعير بناء على التكاليف.

1- التسعير على أساس التكلفة الكلية: طبقا لمنهج التسعير على أساس التكلفة الكلية فإنه يتم

تعريف التكلفة الكلية بأنها تكلفة إنتاج أو تصنيع وحدة واحدة من المنتج. وبالتالي فإن التكاليف البيعية والإدارية للمنتج لا تدخل من ضمن مفهوم التكلفة الكلية في منهج التسعير على أساس التكلفة الكلية يجب أن يغطي التكاليف البيعية والإدارية بالإضافة إلى تحقيق الربح المنشود للمؤسسة.

2- التسعير على أساس التكلفة المتغيرة: قد تركز بعض المؤسسات على سلوك التكاليف لتسعير

منتجاتها بدلا من التركيز على وظائف التكاليف (إنتاجية وغير إنتاجية). ومن هنا فقد تلجا هذه

المؤسسات إلى التسعير على أساس التكلفة المتغيرة بحيث يدخل ضمن مفهوم التكلفة المتغيرة كافة التكاليف المتغيرة سواء كانت إنتاجية (مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة) أم بيعيه وتسويقية. وعليه فإنه يشار إلى هذا المنهج بالتسعير على أساس عائد المساهمة.

وقد يكون من الملائم استعمال منهج التسعير على أساس التكلفة المتغيرة في الحالات التالية:

أ- عند وجود طاقة إنتاجية غير مستغلة.

ب- عند وجود أحوال اقتصادية سيئة.

ت- عند وجود المنافسة الشديدة على بعض الطلبات التي تتطلب التنفيذ بأقل سعر متاح.

ويتصف التسعير على أساس التكلفة المتغيرة بالمزايا التالية:

- يوفر منهج التسعير على أساس التكلفة المتغيرة معلومات تفصيلية أكثر من منهج التسعير على أساس التكلفة الكلية، فالمنهج الأول يوفر معلومات عن سلوك التكاليف المتغيرة والثابتة بصورة منفصلة، ويمكن استعماله كأداة لتطوير نماذج أسعار مختلفة بسبب حساسيته للعلاقة ما بين التكلفة والحجم والربح.
- يمكن الوصول إلى السعر المستهدف بسهولة في حالة منهج التسعير على أساس التكلفة المتغيرة كما هو الحال في حالة منهج التسعير على أساس التكلفة الكلية.
- توفر منهج التسعير على أساس التكلفة المتغيرة لا يعني على الإطلاق بان المؤسسة التي تستعمل المنهج المذكور لن تحقق الأرباح، بل إن تحقيق الأرباح مرتبط بمقدار النسبة المضافة إلى التكلفة المتغيرة.

II. التحليل المالي.

أحد أدوات المحاسبة الإدارية الفعالة و التي من شأنها إيصال المؤسسة إلى تحقيق أفضل العوائد باتخاذها أهم القرارات التي تعتبر أحد أهم أهداف التحليل المالي.

الفرع الأول: تعريف التحليل المالي والأطراف المهمة به.

ويمكن تقسيم هذا الفرع إلى ما يلي:

أولاً: تعريف التحليل المالي.

يمكن تقديم أهم التعريفات كما يلي: (محمد، اسماعيل، و نور، 2005، صفحة 12)

يهدف التحليل المالي إلى تحويل البيانات الواردة بالقوائم المالية والبيانات المحاسبية إلى معلومات تفيد في اتخاذ القرارات. ويعتمد التحليل المالي أصلا على القوائم المالية المنشورة وقائمة المركز المالي وإضافة لذلك يمكن استخدام بيانات محاسبة أخرى تفيد عملية التحليل والدراسة.

ويمكننا تعريف التحليل المالي" بأنها دراسة القوائم المالية بعد تبويبها وباستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف إظهار الارتباطات بين عناصرها والتغيرات الطارئة على هذه العناصر وحجم واثر هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع المؤسسة من الناحية التشغيلية والتمويلية وتقييم أداء هذه المؤسسات وكذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من اجل اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

ثانيا: الأطراف المهتمة بالتحليل المالي.

يثير التحليل المالي اهتمام فئات متعددة حيث تسعى كل فئة للحصول على الإجابات على مجموعة التساؤلات التي تمس مصالحها وذلك عن طريق تحليل القوائم المالية وتفسير نتائجها، فالغرض من التحليل يختلف باختلاف الفئة ذات العلاقة، ويمكننا تحديد الفئات صاحبة الاهتمام بالتحليل المالي بما يلي: (محمد، اسماعيل، و نور، 2005، الصفحات 18-20)

أ. إدارة المؤسسة: يعتبر التحليل المالي من أهم الوسائل التي يتم بموجبها تحليل نتائج الأعمال وعرضها على مالكي الوحدة (الهيئة العامة في الشركات المساهمة أو الإدارة المشرفة على المؤسسة في القطاع العام) بحيث يظهر هذا التحليل مدى كفاءة الإدارة في أداء وظيفتها إذ يعتبر التحليل المالي أداة من اجل:

1. معرفة الإدارة العليا لمدى كفاءة الإدارات التنفيذية في أداء وظيفتها.

2. تقييم أداء الإدارات والأقسام والأفراد وكذلك السياسات الإدارية.

3. المساعدة في التخطيط السليم للمستقبل.

ب. أصحاب المؤسسة: وهم المساهمون أو الشركاء أو أصحاب المؤسسات الفردية، ويرتبط هؤلاء بالمؤسسات الاقتصادية بشكل رئيسي لذا نجد أن اهتمامهم بنتائج التحليل المالي ينصب على تحليل الهيكل المالي العام وطبيعة التمويل الداخلي والخارجي والربحية والعائد على الأموال المستثمرة

وكذلك مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المالية الجارية بانتظام كما يهتم أصحاب المؤسسة بمدى قدرتها في توفير السيولة النقدية لدفع حصص الأرباح المستحقة لهم.

ج. الدائنون: تختلف وجهة نظر الدائنين في التحليل المالي تبعاً لنوع الدين.

1. **الديون طويلة الأجل:** إن ما يهم الدائنين هنا هو ضمان استرداد أموالهم وحصولهم على فوائد أموالهم وبالتالي فإن اهتمامهم بالتحليل المالي يتعلق بمعرفة القيمة الحقيقية للأصول الثابتة ومستوى الربحية وكفايتها في تغطية الفوائد السنوية.

2. **الديون قصيرة الأجل:** إن ما يهم الدائنين هنا هو ضمان قبض مبلغ الدين في تاريخ استحقاقه، لذا نجد الدائنين هنا يهتمون بتحليل رأس المال العامل والمركز النقدي والسيولة في الوحدة.

د. **جهات أخرى:**

1. **الغرف التجارية والصناعية،** حيث تقوم هذه الغرف بجمع البيانات عن الوحدات الاقتصادية في القطاع الواحد بهدف استخراج نسب ومؤشرات لكل فرع من فروع النشاط الاقتصادي.

2. **أجهزة التخطيط،** وتظهر أهمية ذلك في الدول التي تنتهج التخطيط المركزي حيث تساعد على إعداد الخطط الجديدة بناء على المعلومات المستخلصة من نتائج التحليل المالي.

3. **المستثمرون المحتملون،** لغرض دراسة إمكانية استثمار أموالهم في مؤسسات الأعمال فإن المستثمرون المحتملون يهتمون بنتائج التحليل المالي للمؤسسة المختلفة.

4. **المصارف ومؤسسات التأمين،** لدراسة مدى قدرة الوحدة في سداد القروض التي يمكن منحها لها وكذلك في إمكانية التأمين على أنشطتها إذ ما كانت قادرة على الاستمرار في النشاط والنمو وسداد الأقساط، فإن المصارف ومؤسسات التأمين تعتمد إلى حد كبير على نتائج التحليل المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بديونها.

الفرع الثاني: أهداف التحليل المالي و أهميته.

تمس أهداف التحليل المالي مختلف مكونات السياسة المالية للمؤسسة: (شيحة، 2010، الصفحات

(48-47)

- **التحليل المالي للسيولة:** يمكن التحليل من معرفة مدى قدرة سيولة الأصول في مواجهة استحقاقات الديون.

- التحليل المالي والتوازن المالي: يمكن التحليل المالي الحكم على فعالية الهيكلة المالية للمؤسسة من خلال فحص التغطية المالية لأصول الثابتة بواسطة الموارد (المظهر الساكن) وتغطية الأصول الدورية بواسطة الموارد الدورية.
 - التحليل المالي الإجمالي: يتمثل في فحص الحالة المالية للمؤسسة من خلال استعمال وسائل التحليل المالي (النسب مثلا).
 - التحليل المالي والاستراتيجية: يتم تقييم الحالة العامة للمؤسسة باعتبارها نظاما متكاملًا، انجاز تشخيصا كاملا ومفصلا للمؤسسة ومن ثم تقييم إمكانيتها المستقبلية من خلال الاعتماد على الدراسات المختلفة.
- يشكل التحليل المالي والاستراتيجي طريقة ترجمة مختلف العناصر الكمية والكيفية من اجل إصدار حكما على النتائج الحالية والأفاق المستقبلية للمؤسسة.

ثانيا: أهمية التحليل المالي.

ويمكن القول أن أهمية التحليل المالي تتمثل في ما يلي: (الحيالي، 2009، الصفحات 15-16)

1. يتناول التحليل المالي بيانات النظام المحاسبي للمشاريع المختلفة، ويغض النظر عن طبيعة عملها، ليمد متخذي القرارات في المجتمع بالمؤشرات المرشدة لسلوكياتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.
2. يساعد التحليل المالي في تقييم الجدوى الاقتصادية لإقامة المشاريع ، ولتقييم الأداء بعد إنشاء المشاريع، كما يساعد في التخطيط المستقبلي لأنشطة المشروع إضافة إلى إخضاع ظروف عدم التأكد للرقابة والسيطرة وحماية المؤسسة من الانحرافات المحتملة.
3. يساعد التحليل المالي في توقع المستقبل للوحدات الاقتصادية، من حيث معرفة مؤشرات نتائج الأعمال، وبالتالي اتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة الاحتمالات المختلفة.

الفرع الثالث: أدوات التحليل المالي ودوره في اتخاذ قرار التسعير.

وهو مقسم على النحو التالي:

أولا: أدوات التحليل المالي.

يمكننا التمييز بين عدة أنواع من أدوات التحليل المالي وهي: تحليل التغير و الاتجاه، تحليل النسب المحاسبية، تحليل التعادل، تحليل الرفع موضحة كما يلي:

1- تحليل التغير والاتجاه: يعتمد المحلل المالي على القوائم المالية في إجراء التحليلات اللازمة للخروج بمعلومات تفيد الأطراف المختلفة المستفيدة من هذه المعلومات. إن مدى سلامة وصحة هذه المعلومات تتوقف على مدى دقة وصحة البيانات الظاهرة في القوائم المالية وكذلك على دقة تصنيف الحسابات الواردة بتلك القوائم. ويعتبر تحليل التغير والاتجاه الخطوة التحليلية الأولى التي يقوم بها المحلل المالي للقوائم المالية وينفذ هذا التحليل من خلال الشكلين التاليين:

أ- التحليل الرأسي: يعني التحليل الراسي دراسة عناصر ميزانية واحدة وذلك من خلال إظهار الوزن النسبي لكل عنصر من العناصر في الميزانية إلى مجموع الميزانية أو إلى مجموع المجموعة التي ينتمي إليها وبكلمة أخرى تحويل الأرقام المطلقة الواردة في الميزانية إلى نسب مئوية .

ب- التحليل الأفقي: التحليل الأفقي يعني دراسة التغيرات الحادثة في عناصر القوائم المالية على مدى عدة فترات زمنية ولذلك يدعى بالتحليل المتحرك وهو أفضل من التحليل الراسي الذي يقتصر على دراسة العناصر التي تظهر في القوائم المالية لفترة زمنية واحدة وتحليل العلاقات بينها. (محمد، اسماعيل، و نور، 2005، الصفحات 38-41)

والجدير بالذكر هنا أن كلا النوعين يعتبران هامين ووسيلة ضرورية بالنسبة للمحلل المالي لا بل إنهما يكملان بعضهما البعض.

2- النسب المحاسبية: تقوم هذه الأداة على أساس تقييم بيانات القوائم المالية من خلال علاقتها ببعضها البعض بهدف الخروج بمؤشرات عن وضع المؤسسة.

3- تحليل التعادل: يقوم تحليل التعادل على أساس العلاقة بين النفقات والإيرادات وحجم النشاط حيث تمكن هذه الأداة من دراسة التأثير العام لمستوى الحجم على الدخل والنشاطات مما يظهر تأثيره بشكل واضح على الأرباح، وكمية التعادل هي ذلك المستوى من نشاط المؤسسة الذي تكون عنده نتيجة عملياتها تساوي صفراً، أي أنها لا تحقق ربحاً ولا تتحمل خسارة، وتصل المؤسسة إلى تلك النقطة عندما تكون إيراداتها الكلية تساوي تكلفتها الكلية.

4- تحليل الرفع: يعرف الرفع المالي بأنه المدى الذي يمكن به زيادة الأرباح نتيجة زيادة التكاليف الثابتة أو أموال الاقتراض. (الزعبي، 2011، الصفحات 53-54)

ثانياً: دور التحليل المالي في اتخاذ قرار التسعير. ثانياً: دور التحليل المالي في اتخاذ قرار التسعير. للتحليل المالي دور فعال في اتخاذ مختلف القرارات وخصوصاً قرارات التسعير ويمكن هذا الدور من خلال: (سعادة، 2009، صفحة 26)

مهما اختلفت طبيعة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، ومهما كانت أحجام النشاطات، ومهما كان الشكل القانوني للمؤسسة فإن وظيفة الإدارة في هذه المؤسسات هي التخطيط لاستخدام الموارد المتاحة من أجل خلق قيم اقتصادية تكون كافية لاسترجاع جميع الموارد المستخدمة، من خلال سعر بيع مناسب للمنتجات لضمان تحقيق الأرباح و الاستمرارية للمؤسسة و مناسب للمستهلكين كذلك. و هذا بطبيعة الحال يعتمد أساساً على القرارات الإدارية السليمة المتخذة في إطار:

- توجيه عمليات النشاط الاقتصادي بطريقة مريحة عن طريق الاستفادة الفعالة من جميع الموارد المستخدمة.

- تمويل النشاط الاقتصادي بطريقة واعية عن طريق الموازنة بين المنافع المتوقعة مع تكاليف الاستخدام.

إن التوصل إلى القرارات الناجحة يمثل القوة المحركة الأساسية لعملية خلق القيم، وعليه فإن التحدي الأساسي للتحليل المالي يتمثل في إنشاء مجموعة ملائمة و مفيدة من البيانات و العلاقات بصورة معقولة و التي تمكن استخدامها بطريقة فعالة في اطر وأدوات تحليلية مناسبة وفي حال تنفيذ ذلك بطريقة سليمة فإن نتائج التحليل المالي يجب أن تساعد وتساهم متخذي القرارات في اتخاذ قرار التسعير المناسب وذلك من خلال معرفة القدرة التمويلية للمؤسسة وكذلك سياسة المؤسسة فيما يتعلق بفائدة الديون وكيفية معالجتها، والديون الخارجية وما تساهم فيه من تمويل أنشطتها التشغيلية و الاستثمارية، وما شكلته المديونية الخارجية في رأس المال وكلها جوانب يسعى المحلل المالي إلى تحليلها و تفسيرها وتسليط الضوء على نقاط القوة و الضعف فيها ما يساعد الإدارة العليا على اتخاذ قرار التسعير.

III. بحوث العمليات.

تعتبر بحوث العمليات من العلوم التقليدية و التي ظهرت في الحرب العالمية الثانية في المجال العسكري، وزاد الاهتمام بها بعد ذلك نتيجة الاحتياجات المتعددة لإدارة المشروعات لوسائل محددة لربط البيانات المحاسبية و الإحصائية المختلفة بأهداف و احتياجات الإدارة، فكلما تمكنت الإدارة من الحصول على ما تحتاج من بيانات كمية و مالية بسرعة و بدقة و في الوقت المناسب كلما أمكن لها أن تتخذ مختلف القرارات السليمة وكلما أمكن لها كذلك أن تؤدي وظائفها بأقصى كفاءة ممكنة، وهنا كان لبحوث العمليات ونماذجها المستخدمة الدور الفعال في اتخاذ القرار، تعظيم الأرباح و تقليل التكاليف.

الفرع الأول: تعريف وخصائص بحوث العمليات.

وهذا الفرع ينقسم بدوره إلى ما يلي:

أولاً: تعريف بحوث العمليات:

هناك عدة تعريفات لبحوث العمليات فهي باختصار تطبيق الطرق العلمية لحل المشاكل المعقدة التي تواجه مختلف الإدارات وهنا سوف نقدم مختلف التعاريف لمختلف الاختصاصيين :

حسب جمعية بحوث العمليات البريطانية عرفته على انه" استخدام الأساليب العلمية لحل المشاكل المعقدة في إدارة الأنظمة الكبيرة من المعدات، المواد الأولية، القوى العاملة، الأموال، و الأمور الخدمية الأخرى في المؤسسات و المصانع العسكرية و المدنية". (حمدان، 2010، صفحة 15)

اما جمعية بحوث العمليات الأمريكية فعرفتتها على أنها" تهتم باتخاذ القرارات العلمية لتصميم ووضع أنظمة المعدات و القوى العاملة وفقاً لشروط معينة تتطلب تخصيص الموارد المحدودة بشكل امثل". (البتانوني، 2016، صفحة 10)

لذلك يعد بحوث العمليات علم و فن يتم بإيجاد البديل الأمثل من بين مجموعة من البدائل لمشكلة اتخاذ القرار في ظل ظروف معينة تتسم بمحدودية الموارد. (الالوسي، 2002، صفحة 4)

2) خصائص بحوث العمليات:

نستطيع طرح أهم خصائص بحوث العمليات بشكل موجز كالتالي: (الالوسي، 2002، صفحة 6)

➤ إن وجود مشكلة تتطلب اتخاذ قرار هي محور اهتمام بحوث العمليات

➤ وضع الأسس لاتخاذ القرار من خلال النظرة الشاملة للمشكلة.

➤ نشاط رفع الكفاءة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة و الاقتصاد بالوقت و التكاليف دون الإخلال بمستوى الانجاز.

➤ استخدام الأسلوب العلمي من خلال مختلف النماذج وذلك عن طريق فريق بحوث عمليات سابقا اما الآن فأصبح عن طريق المختصين في أكثر من مجال وحل مختلف المشاكل بتعاون مختلف أفراد الفريق.

الفرع الثاني: مراحل بحوث العمليات

تقوم بحوث العمليات بنمذجة المشكلة للوصول إلى الحل الأمثل لها، عن طريق نماذج رياضية دقيقة، تؤثر بشكل مباشر على القرار و الحل، و يمكن تقديم مجموعة من المبادئ التوجيهية العامة لاستخدام بحوث العمليات في الممارسة العلمية وتشمل على المراحل التالية: (البتانوني، 2016، صفحة 30، 28)

1- تعريف المشكلة:

أي تحديد نطاق المشكل محل الدراسة و ينبغي القيام بهذه المهمة من قبل فريق بحوث العمليات بالكامل، و الهدف من ذلك هو تحديد ثلاث عناصر رئيسية لمشكلة القرار وهي وصف بدائل القرار، تحديد الهدف من الدراسة و أخيرا تحديد القيود التي سوف يعمل في ظلها النظام المقترح.

2- بناء النموذج:

يستلزم بناء النموذج محاولة لترجمة تعريف المشكلة في شكل مجموعة من العلاقات الرياضية، فإذا كان النموذج الناتج يلائم احد النماذج الرياضية القياسية مثل البرمجة الخطية فانه عادة ما يمكننا الوصول إلى حل باستخدام تلك الأساليب الرياضية المتاحة في النموذج على العكس إذا كانت العلاقة الرياضية معقدة لا تسمح بتحديد حلا تحليليا، فقد يختار فريق بحوث العمليات تبسيط النموذج و استخدام مدخل استدلالي، أو استخدام المحاكاة إذا أمكن ذلك في بعض الحالات، وقد يتم دمج كل هذه النماذج الرياضية لحل مشكلة القرار.

3- حل النموذج:

يعتبر حل النموذج ابسط مراحل بحوث العمليات لأنه ينطوي فقط على استخدام قواعد حسابية لحل النماذج الرياضية الدقيقة فهو يعتبر فنا أكثر منه ناحية نظرية.

4- التحقق من صحة النموذج:

وتتضمن هذه الخطوة التأكد من أن النموذج المقترح يؤدي إلى الحلول التي يزعم انه يؤدي إليها، بمعنى هل يؤدي النموذج إلى التنبؤ بسلوك النظام محل الدراسة بصورة ملائمة، ويجب أن يكون فريق بحوث العمليات على اقتناع بان نتائج النموذج لا تتضمن قيما غير متوقعة، و هل الحل المتوصل إليه له معنى، و هل تعتبر النتائج مقبولة بديها.

5- تنفيذ الحل الذي تم التوصل إليه:

تنطوي مرحلة تنفيذ الحل لنموذج تم التأكد من صحته عن طريق المفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة لحل المشكلة، وترجمة هذه النتائج في صورة تعليمات تشغيل مفهومة يتم إصدارها للأفراد الذين سوف يقومون بتنفيذ وإدارة النظام الموصي به، ويقع عبئ تلك المهمة في المقام الأول على فريق عمل بحوث العمليات.

الفرع الثالث: بحوث العمليات و علاقتها باتخاذ قرار التسعير.

لبحوث العمليات دور فعال في اتخاذ قرار التسعير نوضحها في مايلي: (الطراونة و عبيدات، 2009، الصفحات 18-19)

إن خطوات اتخاذ أي قرار في مختلف المؤسسات وخصوصا ما تعلق بقرار التسعير حسب مفهوم بحوث العمليات تتبع ما يسمى بالنموذج العلمي و الذي وضحنا خطواته في ما مضى (تعريف المشكلة، بناء النموذج، حل النموذج، التحقق من صحة النموذج، تنفيذ الحل الذي تم التوصل إليه) و من أمثلة إتباع النموذج العلمي في اتخاذ قرار التسعير، عملية اختبار الفرضيات المتعلقة بالسعر مثل التكاليف رضا الزبون وغيرها، كأحد الأساليب الإحصائية واسعة الانتشار بموجب هذه يتم تحديد الهدف الذي هو تحديد السعر المناسب الذي يغطي كافة تكاليف الإنتاج ويحقق استمرارية المؤسسة في ظل المنافسة التامة، ومن ثم نقوم بالملاحظة و تجميع المعلومات عن هذه الظاهرة منها دراسة حالة السوق و

أسعاره و المؤسسات المنافسة كعوامل خارجية بالإضافة إلى دراسة كافة التكاليف التي تدفعها المؤسسة لإنتاج ذلك المنتج و مدى مردودية الجانب البشري باعتبارهم عامل أساسي في الإنتاج تهتم به بحوث العمليات، بعدها نقدم بعملية التحليل و التي قد ينتج عنها قبول أو رفض هذه الفرضيات، وعندما تكون النتائج ثابتة و متكررة بحيث يمكن تعميمها ننتقل من الفرضية إلى النظرية.

ومن المآخذ التي قد تثار ضد النموذج العلمي بخطواته سالفه الذكر هو أننا نقوم بحصر المشكلة ودراستها ضمن افتراضات محددة تتفق و الأساليب العلمية المتوفرة. إلا أن ما يخفف من حدة هذه المآخذ هو أن التقدم العلمي قد ساهم في وضع العديد من النماذج الأخرى التي قد تصلح إلى حل المشاكل حتى لو تغيرت الافتراضات المبنية عليها فقوانين الاحتمالات، و البرمجة الخطية ونظم المخزون خير دليل على ذلك.

و بالرغم من التوسع في استخدام النماذج العلمية إلا أن هناك بعض المشاكل التي قد يصعب حلها باستخدام هذه الأساليب لوحدها. لذلك كان لا بد من التفكير بأساليب أخرى أكثر شمولية تعتمد على المشاكل الواقعية بكافة أنواعها دون حصرها في إطار الافتراضات فقط واعتبارها كأهم الوسائل لاتخاذ مختلف القرارات منها التسعير.

IV. محاسبة المسؤولية.

تطور نظام محاسبة المسؤولية بتطور علم الإدارة و المحاسبة وأصبح من أهم أساليب الرقابة وتقييم الأداء لمحاسبة المسؤولين عن أي انحرافات ومعالجتها لعدم حدوثها مستقبلاً، ومن هذا المنطلق سوف نتطرق إلى الفروع التالية:

الفرع الأول: تعريف محاسبة المسؤولية وأهميتها.

وهنا ينقسم هذا الفرع إلى ما يلي:

أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية.

لا يوجد توافق بين المحاسبين و الباحثين على تعريف محدد واضح لها و يمكن استعراض بعض هذه التعاريف بهدف إظهار وجهات النظر المختلفة كالتالي:

حيث عرفت " بأنها ذلك النظام الذي يتعرف على مختلف مراكز اتخاذ القرارات الأمر الذي يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي ويقوم بتقييم أداء المسؤولين عن ما سمي بمراكز المسؤولية استنادا إلى العوامل الخاضعة لرقابتها". (عبد الطيف، 2004، صفحة 132)

وتعرف كذلك " على أنها نظام إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقا لهيكل التنظيم الإداري للمؤسسة بجميع مستوياتها الإدارية". (رضوان، 2009، صفحة 413)

ثانيا: أهمية محاسبة المسؤولية.

يمكن بيان أهمية محاسبة المسؤولية في أهم النقاط التالية: (كحالة، 1998، صفحة 414)

✚ الرقابة على التكاليف و تقديم القوائم المالية و التقارير الرقابية وربطها بأعضاء الهيكل التنظيمي.

✚ تقسيم المؤسسة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية تقوم على أساس ضبط التكلفة والرقابة على تصرف الأفراد في إنشاء التكاليف .

✚ تحويل أهداف محاسبة التكاليف من أهداف تقليدية إلى أهداف معاصرة منها التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات.

✚ تبويب النفقات والإيرادات حسب السلطات المخولة للمدراء ورؤساء الأقسام في مراكز المسؤولية وقدرتهم في التحكم و الرقابة عليها.

الفرع الثاني: مراكز ومميزات محاسبة المسؤولية.

وهنا يتم تقسيم هذا الفرع إلى ما يلي:

أولاً: مراكز محاسبة المسؤولية . (ميدة، 2003، صفحة 330)

❖ **مركز التكلفة:** يتم محاسبة المسؤول فيها عن التكاليف التي تحدث، وتكون عناصر التكاليف خاضعة إلى مسؤولية و رقابة المدير لأنه يستطيع أن يؤثر فيها من خلال قراراته و تصرفاته.

- ❖ **مركز الربحية:** يكون فيه المدير مسؤول عن الإيرادات و الأرباح التي يتم تحقيقها، بالإضافة إلى التكاليف، ويكون الهدف الرئيسي تعظيم الأرباح الناتجة عن مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وينظر إلى مركز الربحية كأنه مؤسسة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية، لها إيرادات وتكاليف خاصة، اما رأس المال المستثمر فيكون ضمن مسؤولية الإدارة العليا.
- ❖ **مركز الاستثمار:** وهنا يكون المدير مسؤولا عن ما يحقق من إيرادات و ما يسببه من تكاليف و نفقات بالإضافة إلى متابعة رأس المال المستثمر و ما يحققه من عائد، ويكون مقياس كفاءة الأداء في مركز الاستثمار معدل العائد عن الاستثمار..
- ❖ **مركز الإيراد:** يعتبر مركز الإيراد قطاع من المؤسسة يكون مديره مسؤول عن تحقيق إيرادات مستهدفة فقط ، ويعتبر قسم المبيعات من الأمثلة الشائعة عليه.

ثانيا: مميزات محاسبة المسؤولية.

تحقق محاسبة المسؤولية العديد من المزايا إذ قامت المؤسسة بتطبيقها نذكر منها: (محمود، 2002، الصفحات 128-129)

- يساعد في اعداد الموازنات التفصيلية، كما انه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات.
- مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية ووضع نظام ملائم للحوافز لتشجيع العاملين في تلك المراكز على تحقيق أهداف المؤسسة.
- يجعل العاملين بالمؤسسة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق و احتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤوليتهم أو خارج نطاق ذلك.
- يساعد في تقييم أداء المؤسسة من القاعدة إلى قمة الهرم التنظيمي عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي.
- مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات، مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.

الفرع الثالث: دور محاسبة المسؤولية في اتخاذ قرار التسعير.

تعمل محاسبة المسؤولية على توفير المعلومات التي تساعد أصحاب المصالح على اتخاذ قرار التسعير من خلال جمع المعلومات المحاسبية الفعلية و التقارير بشأن المدخلات و مخرجات مراكز المسؤولية و تستند هذه المعلومات على الموارد المستخدمة في المؤسسة مثل كميات المواد المستعملة و ساعات العمل و تحول المدخلات إلى مخرجات من سلع وخدمات من خلال العمليات ولغرض تحقيق الرقابة الإدارية تحدد مراكز التكلفة والأرباح و الاستثمار و توزع الموارد على مراكز المسؤولية في المؤسسة و تكون مسؤولة عن تنفيذ الخطط والأهداف لكل مركز و تقييم ادائه فالرقابة هي نتيجة حتمية لتطبيق محاسبة المسؤولية، و يعمل النظام من خلال تدفق المعلومات من أعلى إلى أسفل في سياق السياسة العامة للعمل مع الأوامر و ردود الفعل من أسفل إلى أعلى مع الإبلاغ عن ما أسفرت عليه ونتائج هذه الأوامر و أسباب حدوثها وإعداد تقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ قراراتها التسعيرية المناسبة بعد الدراسة المفصلة لتقارير المرسله من مركز الربحية و الإيرادات و الاستثمار و التكاليف و درايتها بكل الثغرات و الفجوات مع تصحيحها والسيطرة عليها بوقت و جيز وذلك للوصول للأهداف المتعهد بها. (الجبوري و الجنابي، 2009، صفحة 7)

المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة.

نظرا إلى قصور المعلومات التي توفرها أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية نتيجة التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال، تبلورت عن كل تلك الأحداث أدوات أخرى حديثة ساهمت في إضافة فكر أو منهج جديد للإدارة وتطوير المؤسسات الحالية.

I. محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

سنقوم بتقديم أهم تعاريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أهمية هذه الطريقة و أهدافها، مراحلها، وأخيرا دور هذا النظام في تحديد قرار التسعير، وذلك في تقسيمات الفروع التالية:
الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و أهميتها.

يمكن تقسيم هذا الفرع إلى ما يلي:

أولاً: تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد حضرت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بعدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

"هي إحدى التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و المتغيرة في المعلومات في بيئة الأعمال، و هي طريقة تسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، و بالتالي تقوم هذه الطريقة على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي و ذلك من خلال الربط بين المواد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم تلك المواد، و هذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتمامها على المنتجات و الأنشطة الأكثر فعالية و تأثيراً على زيادة الأرباح". (اسماعيل، 2006، صفحة 160)

"يعرف الاتحاد الدولي ل التصنيع نظام ABC بأنه عبارة عن منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة و الموارد و أغراض التكلفة بالاعتماد على استخدامها، ويميز العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة". (جلس، صفحة 179)

"هو نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة". (السليم، 2017، صفحة 30)

ثانياً: أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

في هذا الصدد سنقوم بإيجاز أهمية هذا النظام في النقاط التالية: (العنزي، صفحة 9)

- تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- تقوم هذه الطريقة بتوفير معلومات عن التكاليف بأكثر دقة وتتصف بالموضوعية وهي تمكن الإدارة من اتخاذ القرار الأنسب المتعلقة بالإنتاج و الأنشطة المختلفة مثل قرار التسعير، وتحديد مستويات الإنتاج و اختيار قنوات التسويق و التوزيع، و قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم الأنشطة، و إعادة تصميم المنتج النهائي.
- تتيح هذه الطريقة للإدارة معرفة حجم المتغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة.

- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة و تحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

الفرع الثاني: أهداف ومراحل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

وهنا سنقوم بتقسيم الفرع إلى ما يلي:

أولاً: أهداف نظام ABC.

إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يراد من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي: (احمد، 2011، صفحة 72)

- تحقيق العدالة و التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير مباشرة بين مختلف المنتجات.
- البحث الدائم و الضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير مباشرة و خاصة خدمات دعم الإنتاج.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى، تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج و العمل على تقليل تكاليفها.
- تحديد فعالية و نجاعة كل الأنشطة (أي الأداء) بقياس مساهمتها في الأهداف الاستراتيجية و العملية للمؤسسة.

ثانياً: مراحل تطبيق نظام ABC.

لتطبيق نظام التكاليف المستند للنشاط داخل المؤسسة، يجب تتبع الخطوات التالية: (عباس ع، 2013، صفحة 64،69)

أ- **تحديد الأنشطة:** تقوم المؤسسة بتحديد كافة الأنشطة عن طريق تعريف ووصف كل نشاط من خلال اعداد قائمة تفصيلية على ما يقوم به كل نشاط من أعمال، وسلوك التكاليف و أثرها على عملية اتخاذ القرار المتعلقة بالنشاط، وكذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركة التدفقات بين كل الأنشطة، و إذا

تبين من خلال تحليل مراحل العمل تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط السابق، فإنه يجب تحليل هذا النشاط إلى أنشطة فرعية أخرى.

ب- **تحديد تكلفة الأنشطة:** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط.

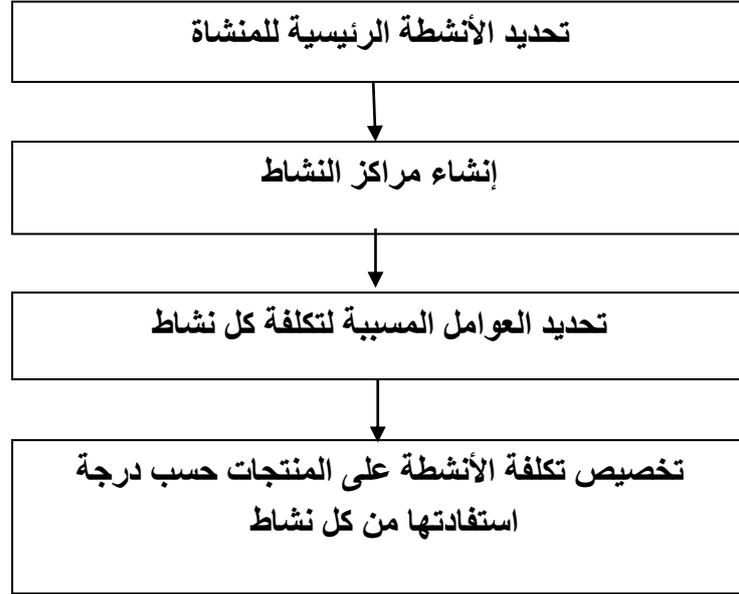
ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر هذا تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنجزة خلال الفترة، مما يحقق رقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، و المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مؤشر التكلفة، و الذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

ج- **تحديد مؤشر التكلفة لكل نشاط:** مؤشر التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات أو الخدمات، و بالتالي هو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط، ومن مؤشرات التكلفة نذكر (عدد أوامر الشراء، ساعات تشغيل الآلات، عدد مرات الصيانة) ويتحقق نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد مؤشرات التكلفة لكل نشاط و بشكل دقيق.

د- **تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:** يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة كما سبق على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد و بالتالي التكاليف المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك و بالتالي فإن هذه الخطوة تعني تحميل التكاليف الخاصة بكل نشاط للمنتجات على أساس استهلاك كل منتج من الأنشطة، وذلك باستخدام مؤشر تكلفة مناسب.

رسم توضيحي 7: ملخص خطوات تطبيق نظام ABC



المصدر: (عباس ع.، 2013، صفحة 69)

الفرع الثالث: استخدامات نظام ABC وعلاقته باتخاذ قرار التسعير.

وهنا سوف نقوم بتقسيم الفرع إلى ما يلي:

أولاً: استخدامات نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

هناك العديد من الاستخدامات لأسلوب ABC في كثير من المجالات ومنها ما يلي: (طاهر، 2018، صفحة 514)

- ❖ تخصيص التكاليف نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة و تقديم التكاليف غير المباشرة على المنتج بشكل أكثر دقة.
- ❖ يساعد في اتخاذ القرارات و يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ قرارات التنفيذ و الاستراتيجية بخطوط الإنتاج و مؤشرات السوق و العلاقة مع العملاء.
- ❖ تخفيض التكاليف من خلال إمكانية تخفيض التكاليف دون المساس بتقديم الخدمة.
- ❖ تسعير المنتج أو الخدمة حيث يلعب أسلوب ABC دور أساسي في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة و من ثم تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي.
- ❖ تحليل ربحية العميل يساعد هذا النظام على تحليل ربحية العميل كونه الهدف الأول في المؤسسة.

- ❖ قياس الأداء حيث يقوم على توفير معلومات متنوعة مالية و غير مالية تعد بمثابة مقياس للأداء.
- ❖ تصميم المنتجات الجديدة : يساعد نظام ABC المديرين على اتخاذ القرارات الأفضل في مجال تصميم المنتج أو التسعير أو التسويق.

ثانيا: دور نظام ABC في اتخاذ قرار التسعير

يقوم نظام ABC كما ذكرنا سابقا على تخصيص الموارد على الأنشطة وذلك من خلال حصر أوجه النشاط الرئيسية الأمر الذي يتطلب تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية، بحيث أن كل نشاط يصف جانب مما تؤديه المؤسسة من عمليات، و يتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط باستخدام مسببات التكلفة، ويجب معرفة مسببات التكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف، لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم، ومن شأن هذا التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل إلى عدد من الأجزاء و كل جزء يتم تحميله بالتكاليف الخاصة به، و هذا الأمر يؤدي إلى تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها و الإيرادات التي تحققها، و بالتالي يؤدي ذلك إلى المساعدة في عملية اتخاذ قرار التسعير وذلك لان عملية التسعير تحتاج إلى معرفة مقدار التكاليف المحملة و الإيرادات المحققة لكل نشاط.

إن اتخاذ قرار التسعير يعتمد على اعتبارات الكلفة و يعتمد ليشمل على الظروف المحيطة بتسويق المنتج و المنافسة بين المؤسسات والذي يحفز المؤسسة في أن تكون مهتمة بما تعلق بتخفيض الأسعار و تحسين نوعية المنتج فان أسلوب نظام ABC الذي يوفر لنا تكاليف المنتجات عن طريق تحديد التكاليف على أساس كل نشاط على حدى وحصرها بشكل دقيق، تحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية الغير المباشرة ومعرفة الجهة المسؤولة عن ضياع أو تلف أو إهمال في استخدام التكاليف، والعمل على حذف الأنشطة المسببة في ارتفاع التكاليف دون أن تضيف أي قيمة للمؤسسة ، وعليه فان التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المنشود، وهكذا نستطيع القول أن من شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدى و معرفة مقدار التكاليف المتحققة من ذلك النشاط المساعدة في تقييم ذلك النشاط بشكل عادل و موضوعي و بالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ قرار التسعير. (يوسف، 2014، صفحة 939)

II. نظام الوقت المحدد JIT

سنقوم في هذا العنصر بعرض أهم تعاريف نظام الوقت المحدد و أهدافه، بالإضافة إلى عناصر هذا النظام مزاياه و عيوبه، وأخيرا مراحل نظام الوقت المحدد، وعلاقته باتخاذ قرار التسعير في المؤسسات الاقتصادية وهذا ضمن الفروع التالية:

الفرع الأول: تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد وأهدافه.

وهذا الفرع ينقسم بدوره إلى ما يلي:

أولا: تعريف نظام الوقت المحدد JIT.

هناك العديد من التعاريف نوجز بعضها على النحو التالي:

عرف نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT بأنه "مدخل نظامي لتحسين الإنتاجية ككل وحذف الضياع مع توفر الكميات المطلوبة في المكان و الزمان اللازمين، في حين يستخدم الحجم الأدنى من التسهيلات، المعدات، و الموارد البشرية وهو يعتمد على الموازنات بين مرونة المجهز و المستفيد وينجز هذا النظام من خلال تطبيق عناصره التي تتطلب إشراك كافة المستخدمين ضمن فريق العمل". (العوادي و محمد، 2018، صفحة 106)

"إن نظام الإنتاج في الوقت المحدد هو أسلوب يعتمد على التكنولوجيا للحد من الهدر في وقت الشراء و الإنتاج، و الاستغناء عن كافة أنواع المخزون، بالطريقة التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف للعملية الإنتاجية و زيادة الإنتاج، و تلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب و بالكميات المحددة، وقد وصفه البعض بأنه منهج للعمليات يحاول تلبية الطلب الفوري بالنوعية المطلوبة بدون فاقد أو ضياع". (جريرة، 2018، صفحة 89)

نظام JIT "هو نظام يتم فيه إنتاج ما يطلب العميل بالضبط و شحن المواد المطلوبة عندما تطلب و حيث ما يوجد عليها طلب، أي إنتاج ما نحتاج و ليس أكثر، و أي شيء أكثر من الكمية الدنيا المطلوبة ينظر إليه كعادم أو ضائع". (علي ل.، 2015، صفحة 173)

ثانيا: أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT.

يهدف نظام الإنتاج في الوقت المحدد إلى حل الأهداف التالية: (الغازل، 2016، صفحة 54)

- القضاء على الهدر و الإسراف في أي نشاط لا يؤدي إلى خلق قيمة مضافة.
- تنظيم موقع العمل من خلال الاحتفاظ بالأشياء في الأماكن المخصص لها.
- تقليل حجم الطلبية كلما أمكن للقدرة على التحكم و الرقابة على عناصر التكاليف.
- تقليل الانحراف بين وقت العمل الفعلي و المعياري من خلال تنظيم العمليات التشغيلية.

الفرع الثاني: عناصر نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT مزاياه و عيوبه.

وهنا سنقوم بتقسيم هذا الفرع إلى ما يلي:

أولاً: عناصر نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT.

يتطلب تطبيق هذا النظام وجود مجموعة من العناصر الأساسية وهي: (صباح، 2008، صفحة 47)

- توافر علاقة قوية مع الموردين و الاعتماد على عدد محدود من الموردين الموثوق بهم و عقد اتفاقية طويلة الأجل، و يتم التوريد للمواد بكميات صغيرة و على فترات قصيرة وذلك حسب حاجة الإنتاج.
- وجود عمال متعددي المهارات و يجب تدريبهم بحيث يصبح لهم القدرة على تشغيل كافة أنواع المعدات الموجودة في خلية التصنيع و إجراء الإصلاحات و الصيانة الروتينية و أيضا إجراء فحص جودة المنتجات.
- تنظيم خلايا التصنيع بتصنيف الآلات في صورة خلايا تصنيع على أساس المنتجات حيث يتم وضع مجموعة من الآلات التي تستخدم في إنتاج منتج محدد أو مجموعة من المنتجات في مكان واحد قريبة من بعضها بحيث تشكل خلية تصنيع منتج، و يكون تخزين المواد تحت الإنتاج أثناء عملية الإنتاج في مكان التصنيع و ليس في أماكن خاصة للتخزين، مما يخفض من تكاليف تناول المواد.
- تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بحيث يتم نقل الأجزاء و المنتجات تحت التشغيل من مرحلة لأخرى مع عدم وجود أي عيوب أو تلف في هذه الوحدات.
- تخفيض فترة الانتظار و وقت الانتظار و وقت اعداد الآلات فتخفيض فترة الانتظار يعمل على زيادة سرعة الاستجابة لطلبات العملاء و تخفيض وقت اعداد الآلات و تكلفة الإعداد يساعد على تخفيض حجم دفعة الإنتاج و لا يصبح هناك حاجة لكمية كبيرة من المخزون.

ثانياً: مزايا و عيوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT.

(1) مزايا نظام JIT.

التي سوف تستعرضها في النقاط التالية: (الغزاوي، 1998، صفحة 119)

أ. تخفيض تكلفة المخزون سواء من المواد الأولية أو المواد جاهزة الصنع، مما يؤدي إلى تخفيض الاستثمار المعطل في المخزون و تخفيض تكاليف التفاوض مع الموردين و الفحص و الاستلام،

وتتمثل الوفورات كذلك في تخفيض المساحات المطلوبة للإنتاج و التخزين، و تخفيض ساعات العمل و تقليل العمل غير مباشر و تتفق الكثير من البحوث أن مختلف هذه الوفورات تساهم بنسبة 20% إلى 30% في تخفيض تكاليف الإنتاج الكلية.

ب. زيادة الكفاءة الإنتاجية مما يؤدي إلى إزالة أسباب التالف أو الفاقد و المعيب في المواد و بالتالي تخفيض احتمالات حدوث أي عيوب في الوحدات المنتجة بسبب تطبيق نظام الرقابة الشاملة على الجودة.

ج. ارتفاع الإيرادات و تقليل تكلفة بيع المنتجات نتيجة تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد بسبب:

- الجودة في نوعية المنتجات و تحسين تصميمها.
- تخفيض وقت الانتظار للمنتج النهائي.
- التركيز على حدوث الأنشطة التي تضيف قيمة فقط للمنتج و استبعاد الأنشطة الأخرى.
- تحسين الموضع التنافسي للمؤسسة.

د. زيادة العائد على الاستثمار إذ أن نظام JIT يؤدي إلى وفورات في الاستثمار من خلال تخفيض المساحة اللازمة للعمليات الإنتاجية و تخفيض المخزون و زيادة حجم الإنتاج.

هـ. يعمل نظام JIT على ضرورة تبني الإدارة لنظام اللامركزية الذي يساعد على التجديد في تقنيات الإنتاج و تصميم العمليات و المنتجات الأمر الذي سينعكس على تنفيذ تطبيق النظام في المؤسسة و مواكبة تطوراتها.

(2) عيوب نظام JIT..

رغم تعدد مزايا هذا النظام إلا أنه لا ينفى وجود عيوب ومشاكل عند تطبيق هذا النظام ونوجزها في مايلي: (عنصر_نائب1صفحة 118)

أ. صعوبة تكيف الموردين مع هذا النظام.

ب. هذا النظام يتطلب تكيف كبير بين الإدارة و العمال هذا الأخير الذي يتميز بقلّة التزامه و انعدام الثقة بينه و بين الإدارة.

ج. صعوبة اقتناع المؤسسة التحول من الأنظمة التقليدية أي الحديثة نظرا للتكلفة المرتفعة التي تتكبدتها في بداية هذا التحول و خوفا من عدم نجاح هذا النظام.

د. صعوبة تحقيق بعض المبادئ كالمخزون الصفري.

الفرع الثالث: مراحل نظام JIT ودور هذا النظام في اتخاذ قرار التسعير.

ويتم تقسيم هذا الفرع إلى العنصرين التاليين:

أولاً: مراحل نظام JIT.

يمكن تلخيص مراحل تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في: (زعرور، 2014، صفحة 121)

- ✓ الكشف عن سرعة التغذية العكسية للمعلومات.
- ✓ تشخيص و تحديد المشكلات و الوقوف على أسبابها الحقيقية و اختيار أفضل الحلول.
- ✓ مراقبة و فحص العيوب مما يمكن تحسين التسليم وخفض الدفعة المنتجة.
- ✓ تحقيق الرقابة على التكاليف وجودة الإنتاج و ضمان الإنتاج في الوقت المحدد، مما يؤدي إلى معدلات اكبر نسبيا و انخفاض المخزون الاحتياطي و عدد العاملين.
- ✓ ينشأ عن ذلك فاقد اقل على المواد، خفض ساعات إعادة التشغيل و مخزون اقل، أيضا انخفاض التكاليف غير مباشرة.

ثانياً: دور نظام JIT في اتخاذ قرار التسعير.

في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد يشترك العاملان في اتخاذ مختلف القرارات سواء ما تعلق بالأسعار، أو الاستثمار...، و لا يصدر أي قرار إلا بعد موافقة جميع العاملين عليه و يبنى ذلك على فلسفة أن العبرة بالوقت الكلي للتنفيذ الذي يشمل وقت اتخاذ القرار ووقت التنفيذ الفعلي فإذا كانت المشاركة ينتج عنها زيادة في وقت اتخاذ القرارات فإنه يخفض من وقت الإنتاج. (الفضل، نور، و الراوي، 2006، صفحة 29)

إن تطبيق نظام JIT يعد احد أهم الاستراتيجيات الحديثة المتقدمة في مجال الإنتاج الذي يقوم على تخفيض مستويات المخزون إلى حدها الأدنى وذلك على اعتبار أن تراكم المخزون يعني تحميل المؤسسة تكاليف مرتفعة تؤدي مباشرة إلى ارتفاع الأسعار، التي يمكن تجنبها إذا وصل المخزون أدنى مستوى، وهذا يتطلب استلام المواد الخام و الإنتاج تحت التشغيل في الوقت المحدد لبدأ العملية الإنتاجية وليس قبل ذلك، وانه فور انتهاء العملية الإنتاجية يتم تسليم الإنتاج التام مباشرة إلى العميل أو مراكز البيع في الوقت المحدد، بمعنى أن المخزون يقترب إلى الصفر سواء كان مخزون مواد أولية أو

مخزون إنتاج، ففي هذه الحالة تكون المؤسسة قد تخلصت من عنصر مهم من عناصر التكلفة ألا وهو المخزون الذي يعتبر من الأنشطة عديمة القيمة الذي يعمل هذا النظام على إزالتها، فبالتالي تكون المؤسسة قد تخلصت من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون التي لا تضيف أي قيمة جديدة للمنتج، و نتيجة لذلك تتخفض تكلفة الإنتاج وتحقيق جودة المنتجات وتحقيق رضا العملاء، المر الذي يساهم و يساعد الإدارة على اتخاذ وترشيد قرار التسعير الخاصة بمنتجاتها و بالتالي قدرة المؤسسة على المنافسة في السوق بأحسن الأسعار الأمر الذي يؤدي إلى تحسين الربحية. (بعضي، 2019، صفحة 36)

III. التكلفة المستهدفة TC

سنقوم في هذا العنصر بعرض نظرة شاملة على نظام TC وذلك بتقديم أهم تعريفات هذا النظام، أهدافه، هذا مدرج ضمن الفرع الأول، اما الفرع الثاني سوف نعرض إلى مبادئ هذا النظام و مزاياه، وأخيرا الفرع الثالث الذي يحوي خطوات تطبيق هذا النظام وعلاقته باتخاذ قرار التسعير.

الفرع الأول: تعريف و أهداف التكلفة المستهدفة.

وهنا يتم تقسيم هذا الفرع إلى ما يلي:

أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة TC .

هناك عدة تعاريف نذكر منها:

تم تعريف التكلفة المستهدفة بأنها "منهج استراتيجي لإدارة التكاليف يركز على عوامل أساسية هي) التكلفة، الوقت، الجودة، المرونة، الابتكار) باعتبارها مرتكزات لنجاحها خلال مرحلة تصميم المنتج وتطويره". (الطاني و عبد الوهاب، 2015، صفحة 107)

كما عرفت كذلك "مدخل يهدف إلى تقديم منتج إلى السوق بجودة عالية و سعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققا الأرباح المطلوبة و ذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج".

وهي تعد كذلك "أسلوب أو نظام يهدف إلى إدارة التكاليف و الأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق و معرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلا على إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط و التصميم و التطوير للمنتج". (خضر، 2005، صفحة 7)

وعرفت جمعية العلماء اليابانيين "هي عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج و سعره و شروط توزيعه و غير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج و التي

تمكن المؤسسة من تحقيق استراتيجيات الربح على أن يتم السير على مستويات التخطيط للمنتج و تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات و احتياجات العملاء". (ابو عودة، 2010، صفحة 24)

ثانياً: أهداف التكلفة المستهدفة TC.

هناك مجموعة من الأهداف نذكرها في النقاط التالية: (نبو و بن الدين، 2019، صفحة 469)

- ❖ تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية.
- ❖ تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق.
- ❖ إنتاج منتجات بالجودة المنافسة و التي تفي باحتياجات العميل.
- ❖ تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح و المنافسة على المدى الطويل.
- ❖ خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف و السعر المنشود.
- ❖ مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع و خدمات ما بعد البيع.

الفرع الثاني: مبادئ التكلفة المستهدفة مزاياها و عيوبها.

وينقسم هذا الفرع إلى العناصر التالية:

أولاً: مبادئ التكلفة المستهدفة TC.

يرتكز نظام التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية: (عطوي، 2007، صفحة 43)

1. **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استناداً إلى هذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة سعر التكلفة بطرح

هامش الربح المرغوب فيه من سعر السوق التنافسي. وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

2. **التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة و الوقت و التي

تأخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج و العمليات و في نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث

يجب أن يكون قيمة أي خاصة أو وظيفة يؤديها المنتج للعميل اكبر من تكلفتها.

3. **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم

المنتج و العملية، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف

منخفضة و تخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

4. فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة: ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من المشروع، من بدايته إلى نهايته. ويعني فريق متعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثل: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات و المبيعات يتفاعل مع المصممين للإيفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

5. تخفيض تكلفة دورة حياة: يتم تخفيض تكلفة دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء. وتتضمن تكلفة الحياة (سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع).

6. إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات و العملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

الفرع الثاني: مزايا و عيوب التكلفة المستهدفة.

لنظام التكلفة المستهدفة عدة مزايا كما له أيضا عدة عيوب نوجزها في الجدول التالي:

جدول 3: مزايا و عيوب التكلفة المستهدفة

مزايا التكلفة المستهدفة	عيوب التكلفة المستهدفة
تحسين العلاقات مع العلاقات مع الموردين.	ضغطها الكبير على العمال حيث أن بلوغ تكلفة مستهدفة مع زمن وجيز يصبح أمر شبه مستحيل
تسهيل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة و هدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة يعمل كل الأعضاء على تحقيقه.	عند نقطة معينة يتعقد تحديد التكلفة المستهدفة ودرجة القياس، حيث كلما أصبح النظام اكبر تعقيدا متضمن عدة متغيرات وقياسات اكبر تعقد فهمه.
يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق و الإدارة في تطوير منتجات و خدمات جديدة.	في حالة بعد المؤسسة عن الأرباح العادية و بالأخص عند تحقيقها لمجموعة من الخسائر فان قام التكلفة المستهدفة على الأرباح العادية يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقق عادة.
ترتكز التكلفة المستهدفة على عوامل خارجية) جلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة) احد أهم مزاياها عكس الأساليب التقليدية التي تتميز	عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا و متعلق فعلا بأهداف تخفيض التكاليف تصبح السرية قيد أساسي، ولكن بعض المنافسين مستعدين لدفع أي

<p>ثم مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.</p>	<p>بتركيزها الداخلي حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.</p>
<p>صعوبة التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ إنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر بداية تحديد التكلفة المستهدفة.</p>	<p>يصبح السعر مسبباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجه نحو السوق و الربح.</p>
<p>أحد أكبر المشاكل هو إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغها فعلاً، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة و تحرير إبداع كل المعنيين.</p>	<p>تتجه التكلفة المستهدفة بسبب عرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها في اتخاذ القرارات.</p>

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على: (سالمي، 2010، صفحة 125، 124)

الفرع الثالث: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة وعلاقته باتخاذ قرار التسعير.

وسوف يتم تقسيم هذا الفرع إلى ما يلي:

أولاً: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة TC.

يتم تطبيق نظام TC بعدة مراحل التالية: (بن بريكة و بكرن، 2017، الصفحات 159-161)

1) تخطيط و تصميم المنتج الذي يرضي حاجات العملاء المحتملين:

تبدأ هذه المرحلة عند قيام المؤسسة بتخطيط خصائص المنتج و التحديثات التي ستجربها عليه استناداً لفهمها إلى احتياجات العميل و تحليل المنتجات المنافسة، وقد أشارت بحوث السوق أن العملاء يركزون على تلبية المنتج لمتطلباتهم وإجراء تخفيضات على سعر بيعه، وتتطلب هذه الخطوة التركيز على العميل من خلال تطوير علاقات واسعة معه في مجال البحث و التطوير مع الشركاء التكنولوجيين ونظام الكمبيوتر المبنى على أساس العميل و برامج الخدمة و الدعم المعدة وفقاً لحاجات العملاء. و تتوفر العلاقات المباشرة مع العملاء التدفق المستمر للمعلومات حول خططهم ومتطلباتهم و هذه المعرفة أو الإدراك السوقي يمكن المؤسسة من ترجيح حاجات العملاء في منتجات المؤسسة، أي

أن هذه الخطوة تتمثل باستقصاء السوق لمعرفة متطلبات العملاء وتعيين مواصفات المنتج، ويقتصر تنفيذ هذه الخطوة في حالة تحديد أو تطبيق التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة المقدمة حديثا للسوق.

(2) تحديد سعر البيع المستهدف:

السعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج، و الذي يكون العميل على استعداد لدفعه و يكون نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة و من ثم الربح المستهدف.

(3) تحديد هامش الربح المستهدف:

الربح المستهدف هو مقدار ذلك الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين، و الذي يتم تحديده على أساس خطة ربح طويلة أو متوسطة الأجل و التي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة.

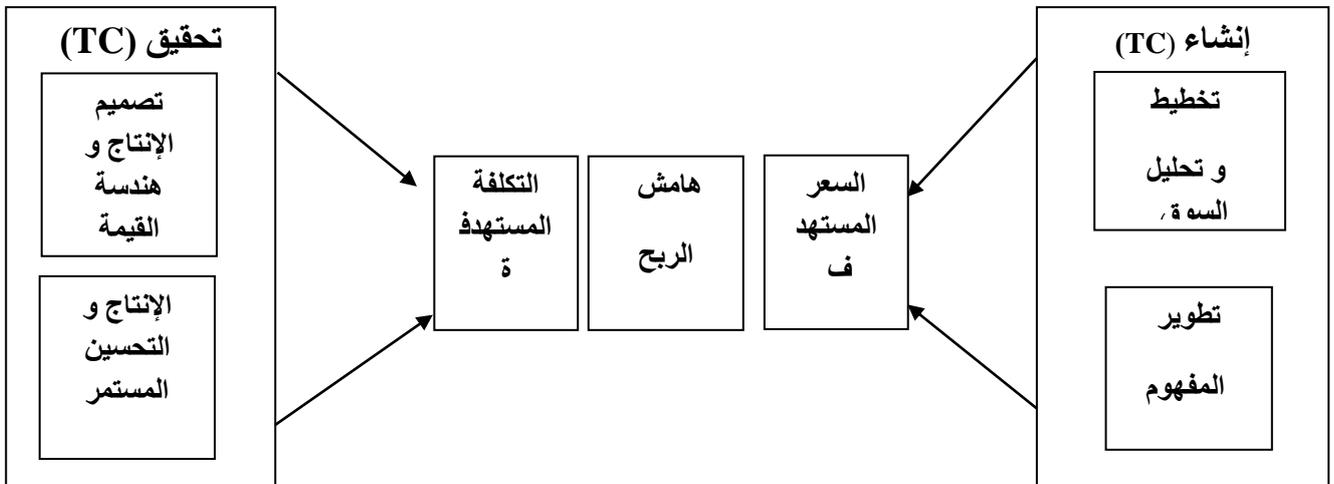
(4) تخمين التكلفة الفعلية للمنتج:

بعد تحديد التكلفة المستهدفة يقوم المهندسون و المسؤولون على إدارة التكلفة بتقسيم التكلفة المستهدفة للمنتج على أجزائه قبل البدء بعملية التصميم.

(5) اختيار الطريقة الملائمة لتخفيض التكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة:

بعد اعتماد التصميم الهندسي المعدل، تجري مقارنة التكاليف المقدرة للإنتاج مع التكاليف المستهدفة فإذا كانت التكلفة الفعلية تزيد عن التكلفة المستهدفة يجري البحث عن طرق لتخفيض التكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة، باستعمال إحدى الوسائل التي يستعملها المحاسبون و المهندسون من أجل التوصل إلى التصميم الذي يحقق التكلفة المستهدفة و المتمثلة في التحليل المفكك و هندسة القيمة و الضغط على أسعار المجهزين و غيرها من تقنيات إدارة التكلفة المساندة لتقنية التكلفة المستهدفة.

رسم توضيحي 8 : مراحل تنفيذ خطوات التكلفة المستهدفة



من اعداد: (عبد الله و كاظم، 2019، صفحة 510)

ثانيا: دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرار التسعير.

إن مناهج التسعير الذي تم مناقشته مسبقا تكون عند الإنتاج الفعلي للمنتج، وتحديد تكاليفه الذي سيطرح في الأسواق عند تحديد سعر بيعه. حيث يمكن لهذه الأحداث أن تجري بطريقة عكسية، أي أن تجد المؤسسة أولا سعر البيع و بذلك تصبح المشكلة هي تصنيع المنتج الذي يمكن أن يكون مربحا في ظل هذه الأسعار و تحديد تكلفته، وبذلك يمكن استخدام معادلة التسعير بطريقة عكسية للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

إن منهج التكلفة المستهدفة هو طريقة للتسعير و نظام لتخطيط الربحية و إدارة التكلفة، و التكلفة المستهدفة أسلوب للتسعير تم استحداثه في اليابان و استخدم بشكل واسع في المؤسسات اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال السيارات، فبدلا من تحديدي التكلفة لكل بند من البنود ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج يقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات، إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق، ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه و طرحه من سعر البيع، وتتمثل نتيجة الطرح هنا أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة للمنتج، و بالتالي من مهمة فريق العمل تصميم منتج وفقا لتكلفة مستهدفة أو بأدنى منها، وفي حالة الإخفاق للوصول إلى هذه التكلفة تجرى محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج و تحسين إجراءات إنتاجه، و تطوير نظام إنتاج المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للإنتاج، و إلا يجيب استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج(معدات الإنتاج) بأخرى متطورة لتخفيض تلك التكاليف، وان تعذر ذلك ينبغي التخلي عن خطة الإنتاج لذلك المنتج.

و تعد التكلفة المستهدفة من أهم المساعدات في اتخاذ قرارات التسعير، إذ تعد أداة فعالة للتسعير في ظل الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، على خلاف قرار التسعير على أساس التكلفة، فقد تكشف المؤسسة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه. (الخلف و زويلف، 2007، الصفحات 174-175)

IV. بطاقة الأداء المتوازن:

الفرع الأول: تعريف و أهداف بطاقة الأداء المتوازن.

ينقسم هذا الفرع إلى ما يلي:

أولا: تعريف بطاقة الأداء المتوازن.

عرفت بأنها "أول عمل نظامي حول تصميم نظام لقياس و تقييم الأداء و الذي يهتم بترجمة استراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة و مقاييس و معايير مستهدفة و مبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توجد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة". (عريوة، 2016، صفحة 118)

عرفها كل من Kaplan & Norton بأنها: "نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار و المبادئ و خارطة مسار شمولي للمؤسسات لتتبع ترجمة الرؤية في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء، تساهم هذه المقاييس في انجاز الأعمال، و وضع استراتيجية الأعمال و اتصال الاستراتيجية بالأعمال، و المساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي و التنظيمي وصولاً إلى أهداف المؤسسة". (بلاسكة، 2012، صفحة 23)

و عرفت بطاقة الأداء المتوازن على أنها "أداة لقياس الأداء الاستراتيجي، حيث يتم ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف استراتيجية، ومقاييس و قيم مستهدفة، و خطوات إجرائية واضحة و ذلك من تنفيذ الاستراتيجية". (حجاج و بن رنو، 2015، صفحة 139)

ثانياً: أهمية بطاقة الأداء المتوازن.

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي: (الخلف و اخرون، 2017، الصفحات 252-253)

- تعمل البطاقة بمثابة الحجر الأساس للنجاح الحالي و المستقبلي للمؤسسة، عكس المقاييس المالية التي تفيد بما حدث في الماضي و لا تشير إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلاً.
- تمكن من ربط استراتيجية المنظمة البعيدة المدى مع نشاطاتها القريبة المدى.
- تمكن البطاقة من تشخيص و تحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المؤسسة لتحقيق أهداف المستهلك و المنظمة.
- المساعدة في التركيز على ما الذي يجب عمله لزيادة تقدم الأداء و تعمل كمظلة للتنوع المنفصل لبرامج المنظمة مثل الجودة و إعادة التصميم و خدمة الزبون.
- توضح الرؤية الاستراتيجية و تحسن الأداء و تضع تسلسلاً للأهداف و توفر التغذية العكسية للاستراتيجية و تربط المكافآت بمعايير الأداء.

- تبقى بطاقة الأداء المتوازن المعايير المالية كملخص مهم لأداء العاملين و الإدارة و بنفس الوقت تلقي الضوء على مجموعة مقاييس أكثر عمومية و تفاعلا و ترابطا بين المستهلك و العمليات الداخلية و العاملين و أداء النظام لتحقيق نجاح مالي طويل الأمد.

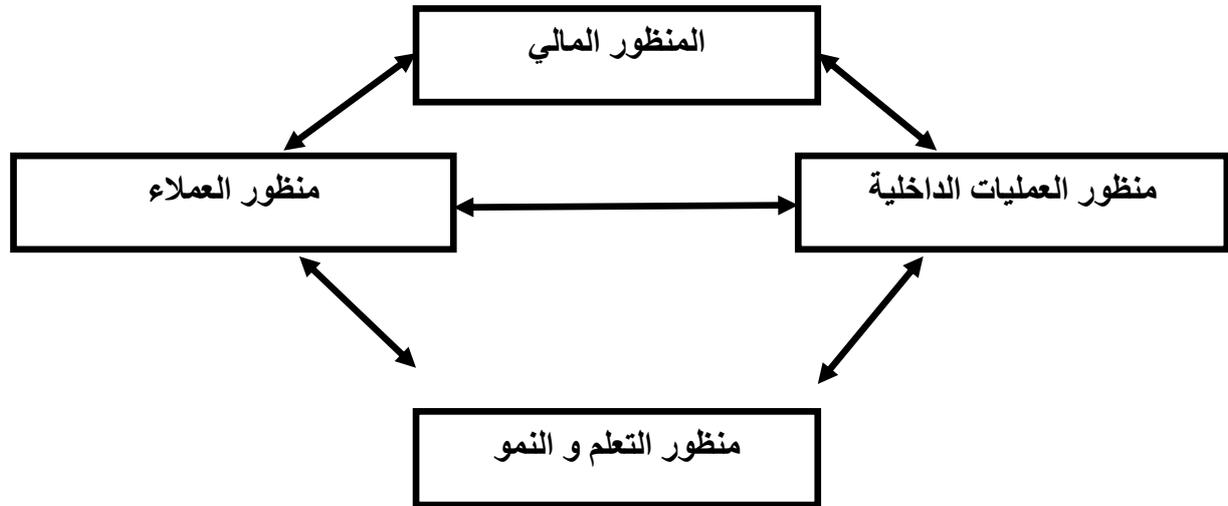
الفرع الثاني: منظورات بطاقة الأداء المتوازن ومزاياها.

وينقسم هذا الفرع إلى ما يلي:

أولا: المنظورات الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.

باستخدام بطاقة الأداء المتوازن يمكن النظر إلى المؤسسة من خلال أربعة مناظير أساسه يمكن توضيحها في الشكل التالي، حيث تتضمن المنظور المالي، و منظور العملاء، و منظور العمليات، و منظور التعلم و النمو كما يلي:

رسم توضيحي 9: ترابط منظورات بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: (norton & kaplan, 1992, p. 72)

و هذه المنظورات هي:

1. **المنظور المالي:** يعد المنظور المالي احد مناظير بطاقة الأداء المتوازن و يمثل نتاج هذا المنظور مقاييس موجهة لتحقيق الأهداف أو الوقوف على مستوى الأرباح المحققة لاستراتيجية المؤسسة بالعمل على تخفيض مستويات التكاليف مقارنة بالوحدات الاقتصادية المنافسة، و

يركز أيضا على مستوى الدخل التشغيلي و العائد على رأس المال المستثمر الناتج من تخفيض التكاليف و نمو حجم المبيعات لمنتجات حالية و العائد على حقوق المساهمين، و العائد على إجمالي الموجودات. (عباس ن.، 2019، صفحة 345)

2. منظور العملاء: يمثل العملاء فئة من المجتمع لديهم الرغبة المنظمة في التأثير على سلوكهم، من خلال توفير القيمة لهم، فالعلاقات الأساسية بين المؤسسات و العملاء مبنية على توفير القيمة كيف يتم التأثير على سلوك العميل و تكيفه بشكل معين. و تعتمد معظم المؤسسات في الوقت الحاضر على وضع متطلبات و حاجات العملاء في قلب استراتيجياتها، لما يشكله هذا الجانب من أهمية كبيرة تنعكس في نجاح المؤسسة في المنافسة و بقائها و استمرارية نشاطها الذي يتحقق من خلال مقدرة المؤسسة على تقديم منتجات بنوعية عالية و أسعار معقولة. (ساوس و تيقاوي، 2013، صفحة 104)

3. منظور العمليات الداخلية: إن هذا المنظور يعكس كافة العملية التشغيلية الداخلية التي يجب أن تتفوق بها المؤسسة على منافسيها، و التي لها اثر كبير على رضا العملاء و تحقيق الأهداف المالية المؤسسة. و لتتمكن إدارة المؤسسات من تقييم أدائها من منظور العمليات الداخلية، فإنها تقوم بتحليل كافة الأنشطة التي تقوم بها الأقسام، و وحدات العمل بشكل دقيق و تفصيلي. (الخفاجي و ياغي، 2015، الصفحات 48-49)

4. منظور التعلم و النمو: يمثل التعلم و النمو البنى التحتية التي يجب أن تعتمد عليها المؤسسة لخلق القيمة لها و التطور و النمو المستقبلي حيث أن المنافسة العالمية الشديدة تتطلب من المؤسسة القيام بتحسينات مستمرة لعملياتها الداخلية و منتجاتها الحالية و لديها القابلية على إنتاج و ترويج منتجات جديدة و زيادة القيمة للزبون من خلال اختراق أسواق جديدة و زيادة الإيرادات و الأرباح و بالتالي تنمية و زيادة قيمة حملة الأسهم. (الموسوي ي.، 2013، الصفحات 248-249)

ثانيا: مزايا بطاقة الأداء المتوازن.

تتسم بطاقة الأداء المتوازن بتحقيقها للمزايا التالية: (الشبراوي، 2018، الصفحات 41-42)

❖ الميزة التعددية "متعدد الأبعاد": حيث يربط بين المنظور المالي و المنظورات غير المالية في بطاقة واحدة، مما يؤدي إلى ربط مسببات القيمة بالنواتج.

- ❖ **الميزة التوازنية:** حيث توازن بين المقاييس المالية و غير المالية، و كذا توازن بين الأهداف قصيرة و طويلة الأجل عبر علاقات السبب و النتيجة.
- ❖ **الميزة الدافعية "المحفزة":** أثبتت الدراسات فعالية بطاقة الأداء المتوازن في تحفيز أداء المؤسسات من حيث قدرتها على إحداث زيادة في رضا العاملين و قدرتهم على فهم الإستراتيجية الكلية للمؤسسات التي يعملون بها و تحفيزهم على أداء أكثر كفاءة و فعالية، و من ثم على تحسين الأداء المالي.
- ❖ **الميزة الكشفية:** حيث تكشف عن مواطن الخلل في نظام إدارة الأداء بالمؤسسة و تعديلها بناء على المعلومات التي تتوافر نتيجة التغذية العكسية، و عليه فيمكن اعتبارها أداة للتخطيط و ترشيد الأنشطة و مراجعة الانجازات، كما تلعب دورا رئيسا في الحوار الاستراتيجي مما يدعم نظام اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة.

الفرع الثالث: خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ودورها في اتخاذ قرار التسعير.

وعليه فان هذا الفرع مقسم إلى

أولا: خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

من اجل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن هناك خطوات معينة يجب تتبعها و هي: (لواج و لطرش،

2017، صفحة 79)

1. تحديد رؤية المؤسسة: الرؤية هي الوضع الذي تسعى المؤسسة لبلوغه في الأجل الطويل.
2. تحديد الاستراتيجيات و بناء الأهداف الاستراتيجية العامة: حيث يتم التعبير في هذه الخطوة عن رؤية المؤسسة بوضع أهداف خاصة بكل بعد من أبعاد هذه البطاقة، أي أن الاستراتيجية ستجعل الرؤية محددة بدرجة اكبر و من ثم أسهل في الفهم من حيث تأثيرها في الممارسة الفعلية على المدى القصير.
3. تحديد عوامل النجاح الحاكمة أو وضع الخارطة الاستراتيجية: تعني الانتقال من التوصيفات في الخطوة السابقة إلى الحكم على ما يكون مطلوبا لتحقيق النجاح؛ أي تحديد المبادرات و العوامل الأكثر تأثيرا على النتائج المنشود تحقيقها ضمن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، و ترتيبها حسب الأولوية.
4. تحديد مقاييس الأداء: و تعني تحديد الأدوات و الأساليب التي تبين مدى النجاح المتحقق من الأهداف، حيث يوجد لكل هدف مجموعة مقاييس تعتمد عملية اختيارها على الحاجة لمعرفة

المعلومات بسرعة و بتكلفة اقتصادية، و تكون النتائج المتحصل عليها لا تتعارض مع الأهداف طويلة الأجل، بل داعمة لرؤية المؤسسة.

5. إعداد خطة العمل: تتم صياغة الأهداف في صورة اقتراحات تقدم من قائد كل وحدة في المشروع، تمهيدا للموافقة النهائية عليها من جانب الإدارة العليا، ثم تحدد الخطوات الواجب اتخاذها لتحقيق تلك الأهداف للوصول للرؤية التي تمت صياغتها، لإعداد التقارير.

6. تحديد الأفعال التنفيذية: و تمثل بيان الأنشطة و الأفعال الواجب تنفيذها لتحقيق الأهداف، و الانتقال بالخطة إلى عالم الواقع، ما يتطلب بدوره تخصيص الموارد و تحديد المسؤوليات و الأدوات و تدعيم البرامج و الثقافة و الدافعية لدى العاملين، و تعريفهم ببطاقة الأداء المتوازن.

7. المتابعة و التقييم: تتضمن تتبع للبطاقة من الفريق إلى الفرد، و من أكفء الطرق لذلك هو البدء بالأهداف و المقاييس للمؤسسة ككل، و رسم الخارطة الاستراتيجية فالأهداف هي أسس بناء الاستراتيجيات، إضافة لعملية التقييم.

ثانيا: دور بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ قرار التسعير.

قد انتقلت بيئة الأعمال من المنافسة في العصر الصناعي إلى المنافسة في عصر المعلومات انعكست بشكل أساسي على نظم قياس و تقييم الأداء وذلك بهدف إنتاج معلومات تدعم و تساعد في اتخاذ قرارات التسعير، وقد جرت العادة على أن اتخاذ هذا القرار المتعلق بالتسعير يتم بعد مرحلة قياس كافة التكاليف و أداء العاملين و تقييم الأداء المالي و دراسة شاملة للسوق و رضا الزبون.

تعد بطاقة الأداء المتوازن منهج تفكير متوازن و أداة عمل تنفيذية تمكن المؤسسة في حال تبنيها من تحقيق أهدافها و تقييم أدائها التشغيلي و المالي وفق إطار متكامل من المقاييس المالية و غير المالية بشكل متوازن بحيث توفر معلومات شاملة عن أدائها.

وتساعد بطاقة الأداء المتوازن في توصيل المعلومات و البيانات لكافة الأعضاء في المؤسسة و ذلك من خلال ترجمة المعلومات و البيانات إلى مجموعة مترابطة و متصلة من الأهداف التشغيلية المقاسة و المفهومة، و استرشادا ببطاقة قياس الأداء المتوازن يتخذ المسؤولين و الموظفين أفعالا وقرارات تهدف إلى تحقيق استراتيجيات المؤسسة.

و بذلك فان بطاقة الأداء المتوازن تهدف إلى الربط بين الرقابة المالية على المدى القصير مع الرؤية الاستراتيجية المستقبلية في المدى الطويل و دراسة مدى تأثيرها على التنمية في المستقبل، كما يعتمد مفهوم البطاقة على المحاور الزمنية الثلاثة و هي الماضي، الحاضر، و بالتالي التحول من مجرد

مراقبة العمليات اليومية إلى إضافة أبعاد أخرى ذات تأثير على قرارات التسعير الحانية و المستقبلية
للمؤسسة. (الاسطل، 2011، الصفحات 3-6)

خلاصة الفصل الأول

بناء على ما تم التطرق اليه في هذا الفصل فإن المحاسبة الإدارية تعتبر المصدر الأساسي لتوفير المعلومات والبيانات اللازمة والدقيقة التي تستخدمها المؤسسة في أعمال التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، وتعتبر المحاسبة الإدارية جزء من نظام المعلومات الإداري المتكامل للمؤسسة كما ان لها علاقة ترابط بالعلوم الأخرى كالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ، وتستخدم المحاسبة الإدارية أدوات تقليدية كالمحاسبة التحليلية ، موازنات التقديرية وتحليل المالي، وأدوات حديثة كالتكلفة المستهدفة، نظام التكلفة على أساس الأنشطة. تساعد هذه الأدوات في ازالة الغموض وتقليل درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات وخاصة قرار التسعير الذي تطرقنا اليه كذلك في هذا الفصل والذي يعتبر بمثابة قرار استراتيجي يجب اتخاذه بعناية فائقة بسبب تأثيره على إيرادات المؤسسة وحصتها بالسوق.

الفصل الثاني:
دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج
لانتاج البلاط - بسكرة -

تمهيد

بعد تعرضنا للجانب النظري من خلال اعطاء نظرة حول أدوات المحاسبة الادارية وقرار التسعير، سنحاول اسقاط ما جاء في الجانب النظري على احدى المؤسسات التي تنشط في هذا المجال لتوضيح المفاهيم المتطرق اليها، وستكون هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة الابراج لصناعة البلاط بسكرة، وذلك بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على احدى منتجاته وذلك عن طريق اجراء تحليل المعلومات المتحصل عليها للوصول الى نتائج الدراسة كما سنقوم بتطبيق التحليل المالي، وسنتطرق في هذا الفصل الى:

1. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.
2. طريقة التكاليف التي تعمل بها المؤسسة .
3. محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة.
4. محاولة تطبيق التحليل المالي في المؤسسة.

المبحث الأول: مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط – بسكرة

مؤسسة الأبراج مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، من المؤسسات الخاصة التي تنشط في مجال انتاج البلاط ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم بالتعرف أكثر عليها

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الأبراج

أولاً: مبررات اختيار المؤسسة محل الدراسة.

اخترنا مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط لتطبيق موضوع الدراسة بناء على عدة عوامل تميزها وتميز المحيط الإنتاجي بصفة عامة فكان اهمها مايلي:

- ❖ تنتمي المؤسسة الى القطاع الخاص الذي يتمتع بالاستقلالية في قراراته، وهذا يدل على ان الخيار الذي ستتجهه المؤسسة سيكون عن ادراك قوي وايمان منها به، وليس ناتجا عن ضغوط قرارات صادرة من فوق وبعيدة كل البعد عن واقع السوق.
- ❖ تميز الصناعة بقدرتها على استيعاب اليد العاملة وتوسيع فرص الشغل والتخفيف من حدة البطالة التي اصبحت تشكل تحدي كبير.
- ❖ تعتبر قضية التصنيع والتطور الصناعي عنصرا هاما في عملية بناء الاقتصاد الوطني وتحقيق الاستقلال الإنتاجي ، فالقطاع الخاص يشهد تطورا ملحوظا ومساهمة فعالة في القيمة المضافة والدخل القومي الصافي مقارنة بالقطاع العام، وذلك حسب احصائيات لوزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالتعاون مع باقي الوزارات.
- ❖ اهتمام الدولة بتطوير قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف تدعيم التنمية المحلية، وتوفير مناصب الشغل وتجنيد الادخار وكذلك تحسين التكامل الصناعي، وذلك بتقديم الدعم والتسهيلات لتشجيع الاستثمار.
- ❖ السوق الذي تنشط فيه المؤسسة ما يزال يقبل استثمارات إضافية وبالتالي يقبل دخول منافسين جدد، مما يحفز المؤسسات على تدعيم مركزها التنافسي والعمل على التطوير في الداخل والخارج بشكل مستمر .

❖ المؤسسة ذات حجم صغير، وبالتالي لا يوجد مشكل الاتصال الذي تعاني منه المؤسسات الكبيرة والذي يعتبر عاملا مهما في التأثير على عملية صنع القرار، حيث يمكن ان نفترض بان المعلومة تنتقل بسرعة بين مختلف الوحدات والمستويات التنظيمية.

ثانيا: تقديم عام حول مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط -بسكرة-

ان مؤسسة الأبراج هي مؤسسة انتاجية ذات الشخص الوحيد و المسؤولية المحدودة تنتج أنواع مختلفة من البلاط، وتعتبر مؤسسة الأبراج من المؤسسات الرائدة في هذا المجال على مستوى الجهة حيث انبثقت في 2014/05/15 ، وانطلقت في الإنتاج بشكل رسمي في 2015/01/10 بطاقة انتاجية قدرت ب22000م² شهريا و1000م² يوميا ثم اصبحت800م²في سنة 2018 و2019، حاليا تبلغ هذه الطاقة 600م² يوميا ويعود هذا التراجع الى الأزمة المالية الناتجة عن جائحة كورونا وتوقف القطاعات بسبب هذا الوباء، وبرأسمال يقدر 340000000 دج.

و تخضع المؤسسة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول في القانون الأساسي، ويمكنها فتح فروع عبر كامل تراب الوطن.

مدة انقضاء العقد التأسيسي:

حدد عمر هذه المؤسسة ب99 سنة ابتداء من تاريخ تقيدها بالسجل التجاري ماعدا في حالتي الحل المسبق أو التمديد المنصوص عليه في القانون الأساسي .

الموقع الجغرافي:

يقع مقر مؤسسة الأبراج بمنطقة الحضائر طريق شتمة ولاية بسكرة (احدى ولايات الجنوب الشرقي الجزائري)

الهاتف: 0555 00 41 19 / 0560 96 41 22 / 0555 00 41 12

الفاكس: 033 54 93 41 / 033 54 93 47

البريد الالكتروني : el.abradj@hotmail.fr

النظرة الى المستقبل:

- نجد المؤسسة في بحث دائم ومستمر لتطوير نشاطها والتوسع فيه.

- سعي المؤسسة في تصدير منتجاتها الى دول افريقيا.

الجانب التسويقي:

تعرف عملية التسويق صعوبات وهو ما تعكف ادارة المصنع على حلها من خلال التواجد في نقاط بيع في مختلف المناطق المجاورة.

نقص الطلب على هذا النوع من المنتجات حتى في مشاريع الدولة.

الهيكل والتركيبات:

تحتوي المؤسسة على الهياكل والتركيبات التالية:

■ الأرضية والمساحة

- تقدر مساحتها الإجمالية ب: 4100م² وتضم مايلي:

○ انتاج الحضيرة؛

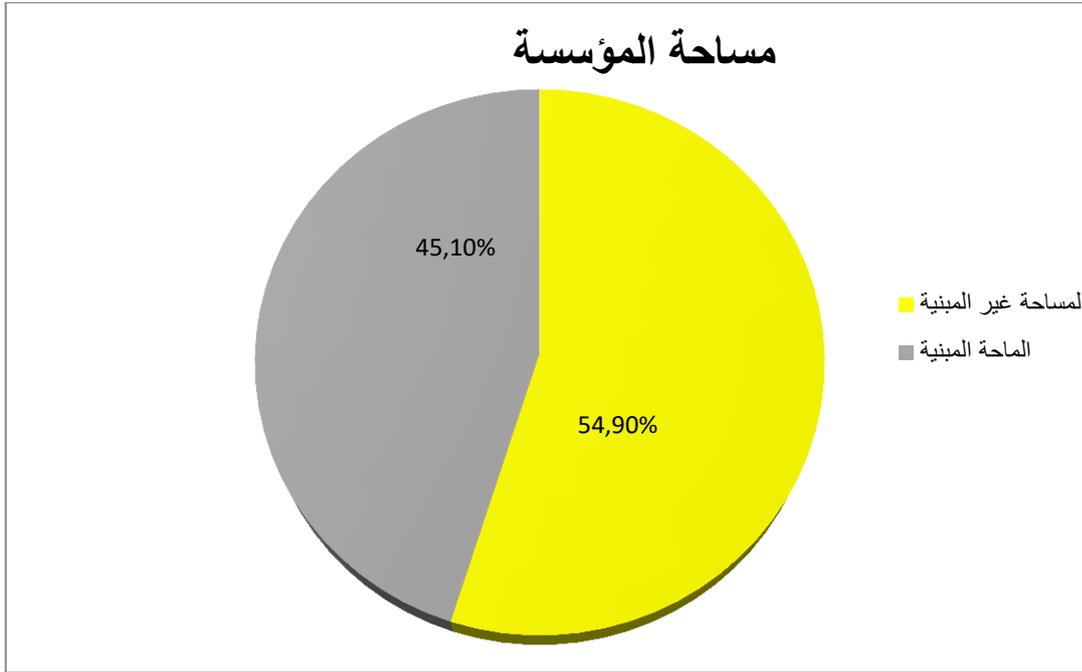
○ تخزين الشنق؛

○ المرفقات؛

○ كتلة ادارية.

- تقدر المساحة المبنية ب: 1850م².

رسم توضيحي 10: مساحة المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

■ التركيب الصناعي:

تعتمد مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط على الآلات بالإضافة الى العنصر البشري الذي لا يكاد يخلو تواجدته في جل المجالات ، فبالنسبة للآلات فقد تم استيرادها من إيطاليا في سنة 2012 واستغرقت مدة شراؤها وتركيبها مدة سنتين مابين 2012-2014 وتتمثل في مايلي:

- Malaxeur béton : تعمل هذه الألة على خلط المزيج المكون لصناعة البلاط. من الاسمنت والحصى و طحينة الحصى والرمل.
- La presse carrelage : بعد خلط جميع مكونات البلاط واخراج المادة النهائية لتكوين البلاطة ووضعها في القالب 33×33 تضغط البلاطة بواسطة هذه الألة حيث يوضع القالب تحت ضغط عالي من اجل أخذ شكله المطلوب، كما تقوم بنزع الماء من البلاط.
- Calibrer carrelage : يتمثل دور هذه الألة تحديد سمك البلاطة حيث توضع البلاطة في آلة تحديد السمك لوضع جميع البلاط المنتج تحت نفس السمك المبرمج في التصميم.

- Ponçage galsage carrelage: يمر المنتج على هذه الآلة بعد ضغط البلاطة وتحديد شكلها وحجمها، تقوم هذه الآلة بمسح وجه البلاطة وترطيبه لإزالة جميع الشوائب والتكتلات.
- Polysseux: وهي الآلة النهائية في مرحلة إنتاج البلاط حيث تقوم بإخراج المنتج النهائي بجميع مواصفات الدقة والجودة المطلوبة
- مخازن الإنتاج:

لدى المؤسسة مخزين لتخزين المنتجات تامة الصنع والمواد الأولية حيث تقدر مساحتهما ب500م².

▪ ملحقات وهياكل أخرى:

- مبنى إداري من طابقين؛
- ورشات العمل؛
- المرفقات.

ثالثا: منتجات المؤسسة والمواد المستعملة

- المواد المستعملة:

تستعمل المؤسسة مادة الإسمنت والحصى و طحين الحصى و الرمل كمواد أولية لإنتاج البلاط ، بالإضافة الى مواد مساعدة مثل الماء ويستخدم الغاز الطبيعي كوقود للأفران. بالإضافة الى المواد التي تستخدم في التعبئة والتغليف.

جدول 4: منتجات المؤسسة:

تختص مؤسسة الأبراج في إنتاج 5 منتجات وهي تمر بخط انتاجي واحد :

المنتجات	الأبعاد
بلاط أحادي الطبقة	33×33
بلاط ثنائي الطبقة	
بلاط مضاد للانزلاق	

	ثنائي الطبقة	
33×8		حواف البلاط (بلانت)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات المؤسسة

وتوجه هذه المنتجات الى العملاء المتمثلين في:

- مقاولي الأشغال العمومية: والذين يعتبرون زبون دائم بالنسبة للمؤسسة وعلى راس القائمة نجد: عموري - برحائل وغيرهم.
- أصحاب البناء الذاتي.
- تجار الجملة والتجزئة.
- مؤسسات حكومية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأبراج

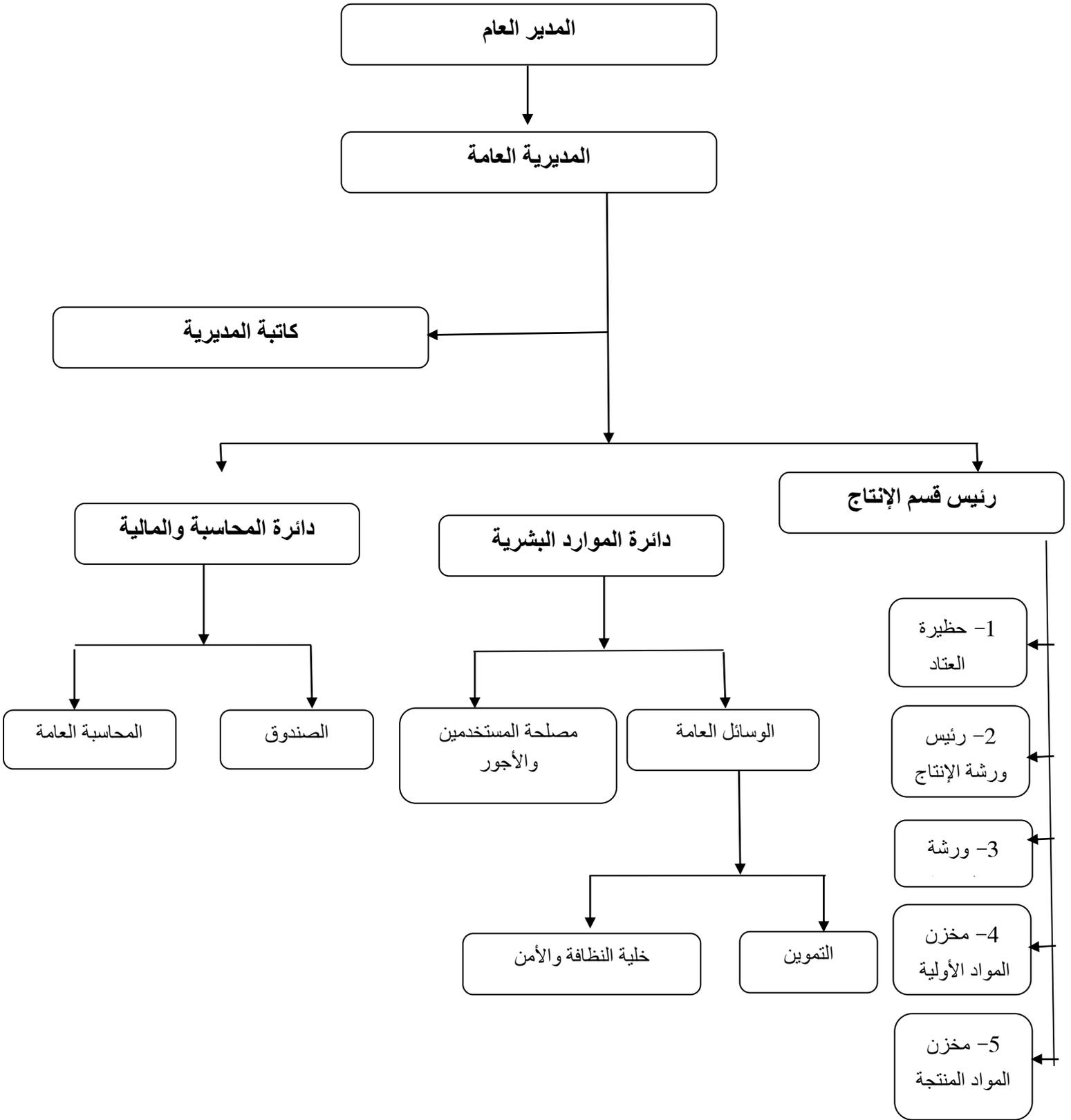
إن الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يعتبر المرآة العاكسة لها، حيث تبرز فيه مختلف مراكز قيادتها، و يمكن من خلاله معرفة مختلف المصالح والأقسام و علاقتها ببعضها البعض، حتى يتسنى للمؤسسة اعداد سياستها العامة للتنمية و متابعة نشاطها في كافة الميادين للوصول إلي الأهداف المرجوة و الهيكل التنظيمي في مؤسسة الأبراج يوضع من قبل المديرية العامة للمؤسسة بحيث يكون هو المرجع في تنظيم و تسيير أعمال المؤسسة، فمن خلاله تتم متابعة و مراقبة مختلف النشاطات.

أولاً: الهيكل التنظيمي للوظائف في المؤسسة

الهيكل التنظيمي هو عبارة عن وسيلة أو تقنية تساعد في تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري من حيث تباين مصالح وأقسام الوحدة.

وفيما يلي الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط - بسكرة -

رسم توضيحي 11 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط



المصدر: مصلحة الإدارة في المؤسسة

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للوظائف في المؤسسة.

المدير العام:

وهو مالك المؤسسة وله كل الصلاحيات المرخصة له قانونيا.

المديرية العامة:

يقوم المدير العام بالسهر على تسيير المؤسسة بصفته المسير الرئيسي، وتختلف أوجه نشاطاته عن سواه باعتباره المسؤول الأول، فهو مسؤول عن وجود التنسيق بين الأفراد في المنظمة، وربط العمل ووضع استراتيجية التطوير و اتخاذ القرارات و إعطاء كافة الأوامر الواجب إتباعها و هو يترأس جميع المصالح مباشرة، و تتكون المديرية من الدوائر التالية:

1) رئيس قسم الإنتاج:

يقوم بالإشراف على العمليات الإنتاجية ابتداء من دخول المواد الأولية إلى غاية خروجها في الشكل النهائي، وكذلك هو المشرف عن أي خلل قد يحدث على مستوى الوحدات الإنتاجية، كما يقوم أيضا بمراقبة الصيانة و المتابعة اليومية لمختلف الآلات ومعدات الإنتاج، وينقسم هذا القسم إلى:

✓ حظيرة العتاد: تحتوي على جميع عتاد المؤسسة من أدوات مكتبية ألبسة العمال وأدوات التنظيف...

✓ ورشة الإنتاج: يقوم هذا القسم بتطبيق جميع مراحل الإنتاج المسطرة من طرف هيئة مختصة من حيث الجودة و الكمية و المدة، و مهمتها تحويل المواد الأولية إلى منتجات، و يترأسها رئيس قسم الإنتاج.

✓ ورشة الصيانة: تعمل على مراقبة وصيانة الآلات والمعدات داخل ورشات الإنتاج.

✓ مخزن المواد الأولية: وفيه يتم تخزين كافة المواد الأولية اللازمة لإنتاج البلاط و المتجهة إلى ورشة الإنتاج.

✓ مخزن المواد المنتجة: يحتوي على جميع الوحدات المنتجة الموجهة للبيع. الآتية من قسم الإنتاج.

2) دائرة الموارد البشرية: وتنقسم إلى قسمين وهي كالتالي:

✓ الوسائل العامة: وفيها يتم القيام بما يلي:

- تمويل مصالحي المؤسسة بالمستلزمات المختلفة عبر خط التمويل سواء كان ذلك) وسائل نقل، أدوات ومعدات مكتبية، ألبسة).
- خلية النظافة والأمن: تحرص على نظافة جميع أركان المؤسسة الإدارية والصناعية، وكذلك الحرص على أمن المؤسسة، تسجيل دخول وخروج الشاحنات و حملاتها فارغة و معبأة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل المواد.

✓ مصلحة المستخدمين و الأجور: هذه المصلحة مختصة في تسيير شؤون العمال(التحويل الداخلي، تغيير منصب، المجلس التأديبي، نهاية العقد)، كما تقوم كذلك بإعداد أجور العمال وحضورهم اليومي و متابعة العطل السنوية و الاستثنائية، متابعة مختلف العلاوات و اعداد وثائق الخاصة بالضمان الاجتماعي.

(3) دائرة المحاسبة والمالية: تهتم بتسجيل العمليات المحاسبية والمالية من اجل إعطاء صورة واضحة عن الوضع المالي و المحاسبي، كما تهتم بتخطيط الميزانية المالية للمؤسسة والتسيير المالي للمدخلات والمخرجات، وتضم:

✓ الصندوق: إيداع كل المدخلات الناتجة من عملية بيع المنتج.

✓ المحاسبة العامة: مكلفة بتسجيل كل العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة.

ثالثاً: تعداد العمال بالمؤسسة وتوزيعهم

✓ تعداد العمال:

بلغ عدد العمال في مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط 32 عاملاً في سنة 2015(الانطلاقة الرسمية في التشغيل).

أما في سنة 2020 فقد بلغ عدد العمال 23 عاملاً وهذا راجع الى تحويل جزء من عمالها في سنة 2018 وسنة 2019 الى مؤسسة أخرى تابعة لمؤسسة عموري وذلك بسبب أزمة مالية في المؤسسة.

✓ هيكلية عمالة المؤسسة:

الفصل الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط - بسكرة -

يبين الجدول التالي عدد العمال وتوزيعهم في مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط لسنة 2015:

جدول 5 : هيكل عمالة المؤسسة لسنة 2015

فئة العمال	عدد العمال
اطارات	04
ماستر	10
اعوان تنفيذية	28
المجموع	32

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معطيات إدارة المؤسسة.

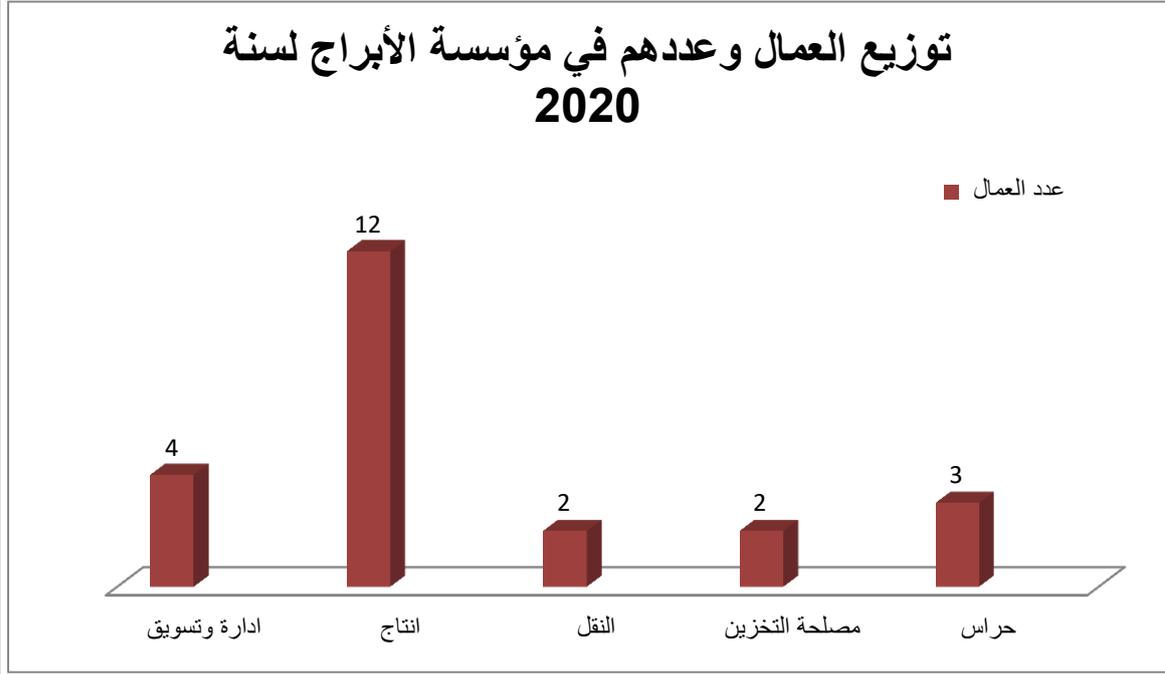
يبين الجدول التالي عدد العمال وتوزيعهم في مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط لسنة 2020.

جدول 6: توزيع العمال وعددهم في المؤسسة لسنة 2020

المصالح	ادارة و تسويق	انتاج	النقل	مصلحة التخزين	حراس	مجموع العمال
عدد العمال	04	12	02	02	03	23

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معطيات ادارة المؤسسة.

رسم توضيحي 12 : توزيع العمال وعددهم في مؤسسة الأبراج لسنة 2020



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معطيات المؤسسة

ظهرت هذه المؤسسة كما أسلفنا ضمن التوجه العام للقطاع الخاص لاستغلال المدخرات وتخفيض الأعباء على الدولة التي كانت تسيطر على جل المجالات الصناعية دون تحقيق الفعالية والكفاءة في ذلك، وبصفة أدق ظهرت بعد الانفتاح الاقتصادي الذي شهدته البلاد والدعم الذي أصبح يتلقاه المستثمرون من طرف الدولة كحل لتحقيق معدل البطالة وتشجيع المبادرات والابداعات المضيئة للقيمة، كما أن هذا المصنع يساهم بشكل كبير في خفض نسبة عجز ورشات البناء بالولاية وكذا بعض الولايات المجاورة لما يوفره من مواد ذات جودة عالية تسد حاجات الزبون.

المطلب الثالث: العملية الإنتاجية في مؤسسة الأبراج

مؤسسة الأبراج التي نحن بصدد دراستها هي مؤسسة إنتاجية، والعملية الإنتاجية التي تركز عليها هي تحويل مواد أولية والمتمثلة في الاسمنت والحصى وطحينة الحصى والرخام الى منتج نهائي وهو البلاط، وتتم هذه العملية بعدة مراحل نذكرها في ما يلي:

1- مرحلة التمويل:

تمثل هذه المرحلة بداية العملية في النشاط، وتتم من خلال التوريد بالمواد الأولية لإنتاج البلاط، إضافة إلى المواد الثانوية، وتقوم المؤسسة بشراء مادة الاسمنت من مصنع لإفارج بولاية معسكر، ويتم التوريد بمادة الحصى من ولاية قسنطينة، الخروب، غزوات ، كما تتحمل المؤسسة في هذه المرحلة مصاريف النقل، ومن هنا تبدأ عملية التخزين الأولي.

2- مرحلة الإنتاج:

تعتبر هذه المرحلة محور وظيفة الاستغلال للمؤسسة، وتتكون هذه المرحلة من عدة مراحل وهي

كما يلي:

2-1 مرحلة غسل الحصى : تتم عملية غسل الحصى بواسطة آلات خاصة تستعمل بشكل ترتيبي من أجل الوصول إلى حصى نظيف وخالي من الغبار والشوائب.

2-2 مرحلة تحضير خلطة الجسم: في هذه المرحلة وبعد عملية الغسيل يتم وضع كل من الحصى و الاسمنت وطحينة الحصى في السيوسا ومن ثم يتم تسخين الطابي (ميزان) يقوم بوزن المواد ومثال عن ذلك :

- الحصى N₅: 110 كغ

- طحينة الحصى: 80 كغ

- الاسمنت: 50 كغ

يتم وضع هذه المكونات بشكل آلي و مضبوط حسب الخلطة وبعد هذه العملية يتم صعود هذه المكونات في ملاكسار (عجانة) يتم خلطهم في العجانة لمدة 40 دقيقة.

2-3 مرحلة إضافة الماء: في هذه المرحلة تقوم العجانة بإضافة الماء على حسب نوعية الحصى وكمية الخلطة.

2-4 مرحلة وزن البلاطة: في هذه المرحلة وبعد إضافة الماء يتم نزول الخليط إلى الدوزان (عجانة صغيرة) الذي يتكون من أربع 4 ثقابات هذه الثقابات فيهم ميزان كل بلاطة وميزانها الخاص بها، ويكون وزن البلاطة حوالي 5 كغ، هذا الدوزان يعمل 4 بلاطات في آن واحد.

2-5 مرحلة التشكيل والتنشيف: في هذه المرحلة تبقى قوالب البلاط في دوران مستمر حيث كل قالب يتكون من 4 بلاطات في نفس الوقت، من ثم ينتقلون الى لا براس حيث يتم في هذه المرحلة تشكيل البلاطات بنفس الشكل والحجم، وتنشيفها من الماء وذلك بنزع الماء الزائد، وبعدها تزيد الالة تدور وفي هذه الآونة يدخل شاربو الى الداخل ويقوم بنزع البلاطات من القوالب وبعد الخروج بهم الى الخارج هناك الة (روبوه) تقوم بحملهم و وضعهم في البلاطو.

2-6 مرحلة الطهي: في هذه المرحلة يتم حمل البيلة بواسطة الكلارك ويقوم بأخذها الى الغرفة، حيث أن هاته الغرف تطلق الحرارة ، وتقدر مساحتها حوالي 30م تسع ل 24 بيلا ويتم غلق الغرفة عليهم بدرجة حرارة معينة تختلف حسب المناخ ويبقى هذا البلاط لحوالي 8 ساعات في الغرفة الى غاية الانتهاء من طهوه، علما ان هذه الغرفة تنظفا بمجرد وصولها لدرجة حرارة معينة بشكل آلي.

2-7 مرحلة التلميع ونزع الزوائد: بعد الانتهاء من طهو البلاط يعاد وضعه في الربوت (لونيار) الذي يقوم بأخذ البلاط الى لا لين ومن ثم الى ألة الكالي فراز التي تقوم بنزع الاعوجاج والزوائد ، وبعد هذا الى ألة كلي قار التي يتمثل دورها في قلب البلاطة لكي تمسح وبمرور البلاطة على هذه المرحلة تخرج ببيضاء كاملة ، وبعد ذلك تمر على ألة البون ساج وهنا يزول البياض ويظهر الحصى وبعد هذه المرحلة تدخل لالة البو ليساز التي تقوم بتلميع وجعل البلاط املس.

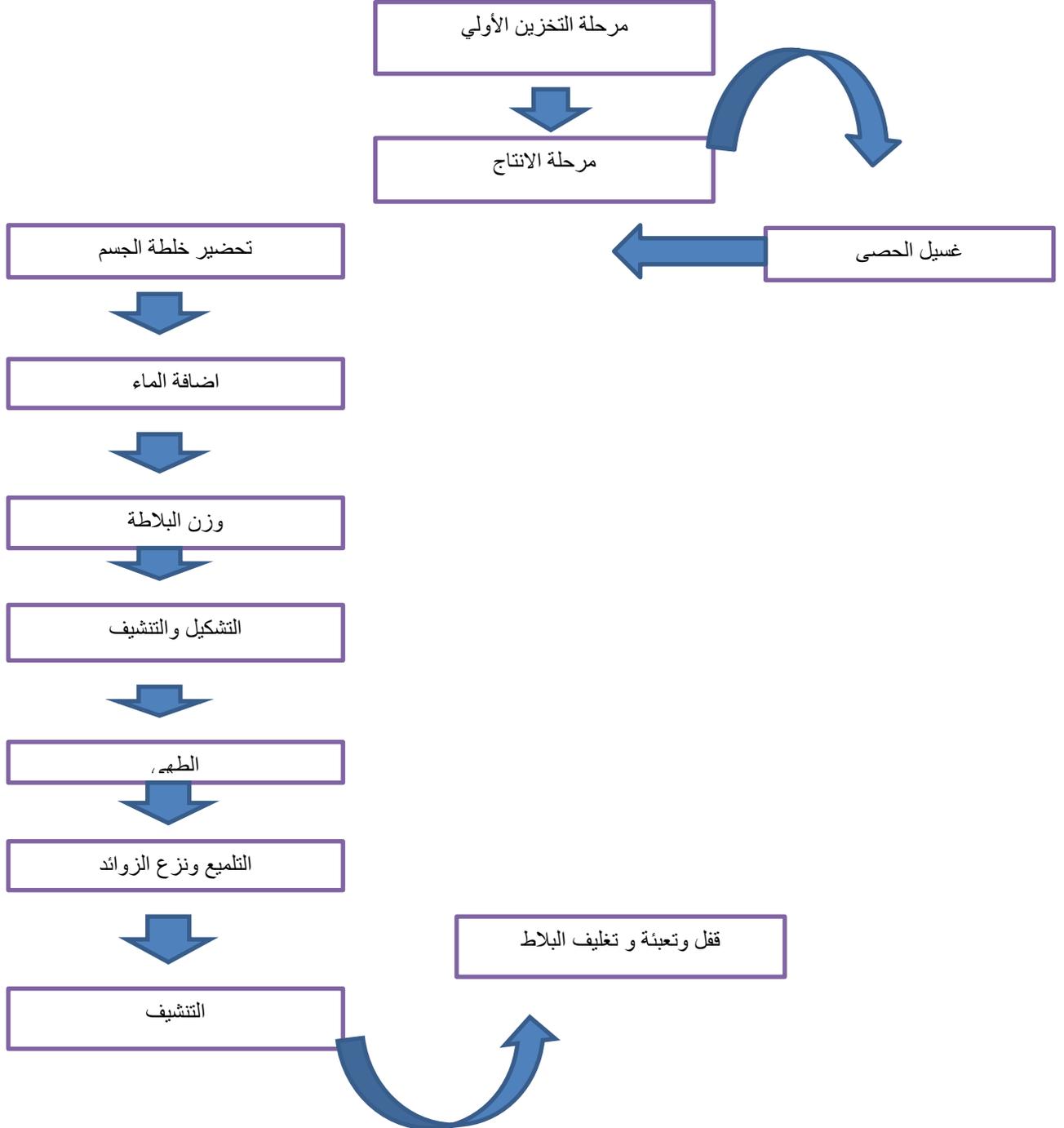
2-8 مرحلة التنشيف: في هذه المرحلة يتم تنشيف البلاطة من الماء أوتوماتيكيا، كما يوجد في هذه المرحلة عاملين يقومان بمتابعة البلاط ونزع المخدوش منه.

2-9 مرحلة نقل وتعبئة وتغليف البلاط: في هذه المرحلة تقوم ألة البالي تيزار بدفع البلاطة بحوالي متر لتعبئة الحزمة (البليطة) التي يتم تعبأتها بشكل الي، ومن ثم يتم حملها بواسطة الكلارك ووضعها في الارض وهنا نجد عامل يقوم بتغليف الحزمة بجلد بلاستيكي ابيض وربطها بواسطة شريط بلاستيكي (بيت).

مرحلة التخزين البعدي: بعد الانتهاء من الانتاج، تكون المنتجات جاهزة للتسويق، تنقل المنتجات الى المخزن.

3- مرحلة البيع والتوزيع: وهي المرحلة المهمة في أي مؤسسة إنتاجية، في هذه المرحلة تقوم مؤسسة الأبراج ببيع منتجاتها للعملاء حسب الطلب.

رسم توضيحي 13 : مرحلة الانتاج لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

المبحث الثاني: واقع أدوات المحاسبة الإدارية وتحديد التكاليف الموجودة لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط - بسكرة-

سنحاول في هذا المبحث التطرق الى كل من أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل المؤسسة، وكذا تحديد التكاليف الموجودة داخل مؤسسة الأبراج.

المطلب الأول: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة الأبراج.

نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة لا ينطوي على فرع أو قسم للمحاسبة الإدارية ومن خلال الدراسة الميدانية، لوحظ أنها لا تطبق أي من أدوات المحاسبة الإدارية سواء الحديثة منها أو التقليدية و تعتمد في تحديد تكاليفها على التكاليف الكلية.

يتم القيام بإعداد هذه التكاليف من طرف دائرة المحاسبة و المالية بعد اجتماع مع رؤساء الدوائر الأخرى مثل رئيس دائرة الإنتاج ورئيس دائرة الموارد البشرية حيث تناقش مختلف التكاليف المتغيرة و الثابتة و المختلطة لكل مصلحة على حدى مع مراعاة الخبرة المهنية لرئيس كل دائرة من جهة و الأهداف المرسومة من جهة أخرى مع الأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات المتاحة ومتطلبات السوق حيث يعتمد المحاسب في إعداده للبيانات و المعلومات و التقارير التي يقدمها للإدارة على المقاييس المالية و الكمية و غير ذلك من وسائل العرض و الإيضاح، ويعتمد في عرض تلك الأدوات على مفاهيم محددة و أساسية لكل من بيانات التكاليف والإيرادات التي يستخدمها في تحليلاته بما يتناسب و احتياجات الإدارة لذلك يتطلب الأمر التعرف بالمفاهيم الأساسية للتكاليف و انماط سلوكها ففي مؤسسة الأبراج ترتبط عناصر التكاليف بحجم نشاط الإنتاج مما يؤدي بذلك لتعرض التكاليف للتغير كلما تغير حجم النشاط.

يمكن القول بان سلوك عناصر التكلفة بالنسبة لحجم النشاط هو سلوك متغير لا يتم على وتيرة واحدة بل يتغير من عنصر تكلفة إلى آخر. فهناك عناصر تكلفة تتغير بنفس نسبة تغير حجم النشاط و هناك عناصر أخرى تتغير ولكن ليس بنفس نسب تغير مستويات النشاط، وأخيرا هناك عناصر لا يتغير سلوكها مهما تغير حجم النشاط في المؤسسة في الآجال القصيرة.

وبرغم أن سلوك عناصر التكاليف يأخذ أشكالاً مختلفة ومتباينة إلا أنه يمكن تبويبها بالنسبة لعلاقتها بتغير حجم النشاط إلى: (عناصر تكاليف ثابتة، عناصر تكاليف متغيرة، عناصر تكاليف مختلطة)، والتي تم تبويبها في المؤسسة كما يلي:

1) التكاليف الثابتة:

هي التكاليف التي تظل ثابتة بقيمتها الكلية تحت أي مستوى من مستويات النشاط في الأجل القصير نسبياً أي التي لا تتغير مع تغير حجم النشاط في حدود مدى معين وزمن محدد و التكاليف الثابتة في المؤسسة هي: الاهتلاكات والتي تشمل آلات ومعدات الإنتاج و اهتلاك المباني، التأمينات المختلفة، الرواتب و الأجور، صيانة وإصلاح، كهرباء غاز وماء، النقل، ألبسة ووسائل الوقاية، وقاية والأمن، وتجدر الإشارة إلى أن المحاسب يلجأ أحياناً إلى تقسيم التكاليف الثابتة إلى نوعين:

- تكاليف ثابتة ملزمة: وهي تكاليف لا يمكن التخلص منها بسهولة مثل تكاليف الاهتلاكات.
- تكاليف ثابتة اختيارية: هي تكاليف التي يمكن للإدارة التخلص منها بسهولة نسبياً مثل تكاليف الدعاية و الإعلان.

و يجب الإشارة بان تعبير عنصر التكلفة الثابتة يعني أن عنصر التكلفة ثابت في علاقته بحجم النشاط وهذا لا يعني أن قيمة أو مبلغ التكلفة لا يخضع للارتفاع أو الانخفاض.

2) التكلفة المتغيرة:

هي التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغير حجم نشاط الإنتاج و بنفس نسبة التغير في حجمه، حيث يوجد بينها وبين مستوى النشاط علاقة تترجم في شكل معدل للتغير في الحجم وهذا المعدل ثابت، فعندما تكون تكلفة المواد الأولية لوحدة الإنتاج هي 150 دج فإن كل زيادة في الإنتاج بمقدار وحدة واحدة يترتب عليه زيادة في تكاليف المواد الأولية قدرها 150 دج، وعليه فإن :

إجمالي تكلفة المواد الأولية = عدد الوحدات المنتجة × تكلفة الوحدة من المواد الأولية

بالإضافة إلى تكلفة المواد الأولية التي تدرج ضمن التكاليف المتغيرة فإن مؤسسة الأبراج تضيف عنصر تكاليف قطع الغيار. وعليه فإن علاقة التكاليف المتغيرة بمستوى حجم النشاط

علاقة طردية تزداد بزيادة حجم الإنتاج وتختفي أو تتناقص في حالة توقف أو تناقص حجم الإنتاج.

المطلب الثاني: أهم التكاليف الموجودة داخل مؤسسة الأبراج

في البداية نشير الى أن مؤسسة الأبراج تعتمد على طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) في حساب تكاليفها داخل المؤسسة. وبما ان المؤسسة تقوم بإنتاج منتجاتها في خط إنتاجي واحد فان تكاليف الإنتاج تحمل بالتساوي للمنتجات.

تتمثل التكاليف في مجموعة عناصر للوصول الى انتاج البلاط وهي:

1- المواد الأولية: تعتبر من أهم عناصر تكاليف الإنتاج، وتتمثل في الحصى، اسمنت، طحينة الحصى، رمل.

2- الصيانة والإصلاحات: وهي أعمال تقوم بها المؤسسة بشكل دوري وعند حدوث اعطاب، تتمثل في صيانة وتهيئة مختلف التجهيزات والمعدات.

3- أجور المستخدمين: وهي كل ما يتحمله الانتاج من مرتبات وأجور العاملين في مجال الانتاج، ومجال الخدمات الانتاجية.

4- مصاريف الكهرباء والغاز والماء: وتتمثل في المصاريف التي تدفعها المؤسسة مقابل استخدامها للكهرباء والغاز والماء.

5- وسائل التغليف: تستخدم في تغليف وتعبئة المنتج النهائي، وهي بلاستيك شفاف لتغليف وبلاستيك لربط.

6- المصروفات: وتتمثل في:

◆ مصاريف النقل الخاصة بأقسام البيع والتوزيع وشراء المواد.

◆ مصاريف ألبسة ووسائل الوقاية والنظافة والأمن.

7- الضرائب و الرسوم: تتمثل في مختلف الضرائب والرسوم التي تسدها المؤسسة ماعدا (TAP) و (IBS) لأن المؤسسة معفاة من تسديدهم لمدة 10 سنوات وهذا لدعم وتشجيع الاستثمار.

8- الإهلاكات والمؤونات: وتتمثل في مبالغ اهتلاك آلات المصنع خلال الدورة، وقيمة تدني المخزون.....الخ

9- حماية البيئة (مصفات): وهي من أجل حماية البيئة ويتم فيها جمع الشوائب والفضلات الناتجة عن إنتاج البلاط وإخراجها على شكل صفائح ليتم التخلص منها، لكن المؤسسة لا تقوم بتحميل هذه التكلفة الى المنتج.

المبحث الثالث: واقع التسعير في مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط - بسكرة -

نحاول في هذا المبحث المساهمة في تحديد تكاليف الإنتاج وسعر البيع لمؤسسة الأبراج، من خلال محاسبة التكاليف، التكلفة المستهدفة، التحليل المالي.

المطلب الأول: آليات تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع المطبق في مؤسسة الأبراج

كما أسلفنا الذكر أن مؤسسة الأبراج تعتمد في تسعير منتجاتها على التكلفة الكلية، لكنها ترى بان التكلفة ليست هي العامل الوحيد المؤثر في تحديد الأسعار لذا لا يمكن استخدامها في كل الأحوال، فمثلا لا يمكن تجاهل أحوال السوق مثل ذوق المستهلك وقدرته الشرائية واحتمالات تحوله الى السلع المنافسة سواء المحلية أو المستوردة ، ولا يمكن تجاهل الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تعيش فيها الوحدة الاقتصادية. كما ترى مؤسسة الأبراج بان سعر المنتج ليس ثابت، فهذا الأخير يعتمد على حجم الإنتاج، وحجم الانتاج يعتمد على كمية المبيعات المتوقعة.

وفيما يلي نقوم بعرض الخطوات التي تنتهجها المؤسسة لتحديد التكاليف النهائية وسعر بيع المنتج (بلاط أحادي الطبقة):

• تقسيم التكاليف العامة إلى:

○ تكاليف ثابتة

○ تكاليف متغيرة

• تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع للمنتجات.

وسنقوم هنا بالتطرق الى هذه الخطوات بالفصيل:

الخطوة الأولى: تقسيم التكاليف العامة إلى متغيرة وثابتة.

الفصل الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط - بسكرة -

ويتم هنا تصنيف التكاليف حسب درجة تغيرها من سنة الى أخرى، ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة لتحديد التكلفة الوحودية ويتم حسابها وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحودية} = \frac{\text{المبلغ الاجمالي لتكلفة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

حساب التكلفة الوحودية : وتحسب كما يلي:

وعليه يتم حساب التكلفة الوحودية لقطع الغيار:

$$\text{التكلفة الوحودية لقطع الغيار} = \frac{183200}{4396800} = 24$$

وبناء عليه يتم حساب باقي التكاليف وفق نفس المنهج

جدول 7: الإنتاج لسنة 2019

الرقم	نوع المنتج	الكمية بالمتر المربع
01	بلاط أحادي الطبقة	206400

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق دائرة المحاسبة.

جدول 8: التكاليف المتغيرة لسنة 2019

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ (دج)	تكلفة الوحدة (دج)
60100	مواد أولية:		
60101	1. اسمنت	12384000	60
60102	2. رمل	6192000	30
60103	3. حصى	6192000	30

الفصل الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج لانتاج البلاط - بسكرة -

60	12384000	4. رخام	60104
4.5	928800	ماء	60204
7.5	1548000	كهرباء وغاز المستهلكة	60206
24	4953600	قطع غيار	60210
21	4334400	ملابس الموظفين	60220
3.6	743040	مواد التغليف	60230
30	6192000	صيانة وإصلاح	615
12	2476800	نقل البضائع	624
96	19814400	أجور الموظفين	631
21	4334400	الضرائب و الرسوم الأخرى	645
399.6	82477440	إجمالي التكلفة المتغيرة	

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من دائرة المحاسبة و المالية.

جدول 9: التكاليف الثابتة لسنة 2019

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ (دج)
616	مصاريف التامين	4210560
68	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة	6192000
	إجمالي التكلفة الثابتة	10402560

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من دائرة المحاسبة و المالية.

الفصل الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج لانتاج البلاط - بسكرة -

من خلال الجداول نلاحظ انه يتم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة الى أخرى ثم يتم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة الإجمالية للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة لكل عنصر متغير ثم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحيدة الاجمالية، وجمع التكاليف الثابتة للحصول على التكاليف الثابتة الإجمالية ومن ثم يتم حساب التكلفة الكلية بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الكلية} = \text{التكلفة الثابتة} + (\text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة} \times \text{عدد الوحدات المنتجة})$$

وعليه فان :

جدول 10: سعر التكلفة الكلية والوحودية للمنتج

التكاليف الثابتة (دج)	التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة (دج)	عدد الوحدات المنتجة (م ²)	التكلفة الكلية (دج)	تكلفة الوحدة الواحدة (دج)
10402560	399.6	206400	92880000	450

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من دائرة المحاسبة والمالية.

من خلال الجدول نلاحظ ان المؤسسة تحملت خلال سنة 2019 تكلفة كلية قدرت 92880000 دج لانتاج كمية قدرت ب 206400 م² وعليه فان تكلفة الوحدة الواحدة اي 1 م² قدرت ب 450 دج.

الخطوة الثانية: تحديد سعر بيع الوحدة الواحدة من المنتج:

تعتمد مؤسسة الأبراج في حساب سعر البيع على مجموع التكاليف التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على المنتج، مضافا اليه هامش الربح والذي يأخذ بنسبة معينة من سعر التكلفة، حيث يقدر هامش الربح ب 25% وعليه يتم حساب سعر البيع كما يلي:

$$\text{سعر البيع} = \text{اجمالي التكاليف} + \text{هامش الربح}$$

وعليه فان:

$$\text{سعر البيع} = \text{اجمالي التكاليف} + (\text{اجمالي التكاليف} \times \text{نسبة هامش})$$

ومنه :

$$\text{سعر المنتج} = 450 + (450 \times 25\%)$$

$$= 450 + 112.5$$

$$= 562.5 \text{ دج}$$

المطلب الثاني: استخدام طريقة التكلفة المستهدفة لتسعير المنتجات في مؤسسة الأبراج

تعتبر التكلفة المستهدفة من الاستراتيجيات التي تتبناها الكثير من المؤسسات والتي يتم تحقيق من خلالها فهم احتياجات الزبائن وتوفيرها وفق الجودة والوقت والتكلفة المطلوبة. ويقوم مبدأ عمل التكلفة المستهدفة على الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد السعر السوقي؛

الخطوة الثانية: احتساب هامش الربح المراد تحقيقه وطرحه من السعر السوقي؛

الخطوة الثالثة: استخراج التكلفة الواجب تحملها اي التكلفة المستهدفة للمنتج.

هذه الطريقة تسمح باكتساح أسواق جديدة والتحكم في الفرص التي قد تنتج وسط السوق.

والمراد من تطبيق هذه الطريقة على مؤسسة الأبراج هو تخفيض التكاليف والسيطرة عليها خلال المراحل التمهيديّة للإنتاج والتوزيع.

لذلك فان أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على ثلاثة خطوات و هي:

التكلفة المستهدفة وسعر البيع المستهدف و الربح المستهدف وذلك حسب المعادلة التالية:

سعر البيع التنافسي = هامش الربح + التكلفة

وللوصول إلى التكلفة المستهدفة يجب أن تتوفر بيانات سعر البيع و الربح المستهدفين.

1. سعر لبيع المستهدف:

لغرض تحديد سعر بيع المنتج محل الدراسة ونظرا لعدم توفر المؤسسة على قسم خاص يقوم بدراسة السوق للتعرف على أسعار المنافسين، قمنا بالاستطلاع على أسعار بيع منتج البلاط أحادي الطبقة (مونوكوش) المعتمد من خلال المؤسسات الناشطة في السوق وقد توصلنا أن سعر البيع لمنتج المماثل في هذه المؤسسات يقدر بالمبالغ المبينة كالتالي:

جدول 11: اسعار بيع المنتج في المؤسسات المنافسة

المنتج	المؤسسات المنافسة	سعر البيع (دج)
بلاط أحادي الطبقة	مؤسسة سعدي للإنتاج الصناعي للبلاط بولاية سطيف	590
	مؤسسة سوناكر للإنتاج الصناعي للبلاط بولاية ميلة	550

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من طرف المدير اثناء المقابلة.
و بمقارنة أسعار بيع البلاط أحادي الطبقة للمؤسسة محل الدراسة مع الأسعار الواردة في الجدول رقم 11 للمؤسسات المنافسة، يتضح أن سعر بيع المنتج يزيد ب7 دج للوحدة (متر مربع)، مما قد يفقد المؤسسة مركزها التنافسي أو يقلل من قدرة تحقيقها للأرباح التي كان من الممكن تحقيقها فيما لو قامت المؤسسة محل الدراسة بإعادة النظر في تكاليف الإنتاج ومحاولة تخفيضها، مما قد يسمح من تخفيض سعر بيع المنتج.

وعليه يمكن تخفيض سعر بيع المنتج محل الدراسة ليصبح سعر بيع مستهدف يقدر بمبلغ 550 دج.

2. هامش الربح المستهدف:

يتم تحديده من خلال التخطيط الاستراتيجي على المدى الطويل و بناءا على الإستراتيجية الربحية المعتمدة من طرف المؤسسة فان هامش الربح الذي تود تحقيقه يقدر ب 25 %.

3. التكلفة المستهدفة:

بعد أن تم تحديد سعر البيع و الربح المرغوب فيه يمكن تحديد التكلفة المستهدفة وفق المعادلة:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

وعليه فان:

$$\text{سعر البيع التنافسي} = (0.25 \times \text{التكلفة}) + \text{التكلفة}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر} \div 1.25$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 550 \div 1.25 = 440 \text{ دج}$$

ومنه واستنتاجا مما سبق يمكن تحديد هامش الربح من التكلفة المستهدفة كما يلي:

$$\text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة} \times 25\%$$

وعليه فان:

$$\text{الربح المستهدف} = 440 \times 25\% = 110 \text{ دج}$$

ومما سبق يمكن المقارنة بين التسعير وفق أسلوب التكلفة المستهدفة و طرق التسعير التقليدية للمنتج محل الدراسة:

جدول 12: المقارنة بين التسعير وفق التكلفة المستهدفة وطريقة التسعير المستخدمة في المؤسسة

البيان	وفق التكلفة المستهدفة	البيان	وفق طريقة المؤسسة
التكلفة المستهدفة	440	التكلفة الفعلية	450
هامش الربح المرغوب	110	هامش الربح	112.5
سعر البيع المستهدف	450	سعر بيع المنتج	562.5

المصدر: من اعداد الطالبتين.

يلاحظ من خلال الجدول أن سعر البيع في ظل التكلفة المستهدفة اقل في ظل مقارنتها مع سعر البيع المعتمد من طرف المؤسسة محل الدراسة وهذا يعتبر مؤشر ايجابي نحو تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك انطلاقا من تخفيض تكاليفها ومن الجدول رقم (12) نستنتج الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة الفعلية للمنتج كما يلي:

جدول 13: مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المستهدفة

اسم المنتج	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	الفرق
بلاط أحادي الطبقة	550	440	10

المصدر: اعداد الطالبتين.

من الجدول أعلاه نرى أن على المؤسسة تخفيض تكاليف المتعلقة بالإنتاج، ويمكن ذلك من خلال دراسة العمليات التي مر بها المنتج و تحديد تكلفة كل عملية و ذلك بهدف معرفة العوامل المسببة المؤدية لارتفاع التكاليف، بحيث يساعد هذا التحليل من التخلص على العمليات المكلفة أو تبسيطها،
مثل:

- ✓ التخفيض الكلي في تكلفة المواد الأولية عن طريق تخفيض تكلفة شرائها واختيار موردين مناسبين و اللذين يقبلون بأحسن الأسعار وكذلك الحد من هدر هذه المواد و التقليل من الكميات الزائدة التي تفوق الحاجة إليها.
- ✓ تخفيض أجور العمال وذلك من خلال تسريح بعض العمال الغير مساهمين في العملية الإنتاجية بصفة مباشرة.

- ✓ تخفيض تكلفة الصيانة حيث يمكن الاعتماد على الصيانة الداخلية للمؤسسة فقط.
- ✓ تخفيض تكلفة قطع الغيار حيث يمكن الاعتماد على السوق المحلي في اقتنائها.
- ✓ استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج بأخرى أكثر تطور.
- ✓ يجب توفير قسم تسويق على مستوى المؤسسة يقوم بدراسة السوق للتعرف أكثر على أسعار المنافسين.

وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة حيث انه لو استطاعت مؤسسة الأبراج أن تخفض التكلفة الحالية للمنتج إلى تكلفة مستهدفة من خلال الاقتراحات المعطيات سيمكنها ذلك من تخفض أسعار بيعها، مما يؤدي إلى حصولها على أكبر حصة سوقية.

من خلال ما سبق تبين أن استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرار التسعير يؤدي إلى تخفيض التكاليف للاعتماد على السوق كأساس لتحديد السعر، حيث أن هذا الأسلوب وهو أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يصلح لتطبيق في اتخاذ و ترشيد قرارات التسعير و قد اثبت نجاحه في ذلك من خلال الدراسة سابقة الذكر خاصة إذا كانت المؤسسة لا تتمتع بحرية كبيرة في السيطرة على الأسعار نظرا لحدة المنافسة من ناحية و التطورات التكنولوجية الهائلة من ناحية أخرى ، حيث اظهر البحث أن تحديد السعر المستهدف أدى إلى تخفيض الأسعار للمنتج. على عكس قرارات التسعير المتخذة بالاعتماد على الأساليب المحاسبية التقليدية و التي تعتمد على تكاليف الإنتاج و المعلومات الداخلية للمؤسسة التي لم تعد كافية و فعالة، و هذا ما جعل العديد من المؤسسات الحديثة خاصة في الدول المتقدمة تستغني عن الطرق التقليدية لتسعير منتجاتها لتتجه إلى استخدام أساليب حديثة مثل أسلوب التكلفة المستهدفة لتسعير المنتج وذلك لمزاياها التي توفرها.

المطلب الثالث: مساهمة التحليل المالي في اتخاذ قرار التسعير في مؤسسة الأبراج

جدول 14: الميزانية المالية (أصول) بتاريخ 2019/12/31

الوحدة (دج)

الأصول	الأرصدة N	صافي N-1
	المبلغ الإجمالي	المبلغ الصافي N
	الاهتلاكات والمؤونات	

الفصل الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج لانتاج البلاط - بسكرة -

				الأصول الغير الجارية
				القيم الثابتة المادية
77.337.104	98.207.259	966.796.512	1.065.003.771	أراضي
59.084.783	87.681.895	987.847.240	1.075.529.135	مباني
95.589.426	108.732.623	945.745.784	1.054.478.407	تثبيتات عينية أخرى
--	--	--	--	قيم ثابتة في شكل
--	--	--	--	امتياز
--	--	--	--	قيم ثابتة جاري
--	--	--	--	انجازها
--	--	--	--	القيم الثابتة المالية
8.175.645	15.981.197	1.260.720	17.241.917	سندات موضوعة
2.799.519	2.097.482	--	2.097482	موضع معادلة
				مساهمات أخرى
				وحسابات دائنة
				القيم الثابتة المالية
				الأخرى
				إقراض وأصول مالية
				أخرى غير جارية
				ضرائب مؤجلة على
				الأصل
242.986.477	312.700.456	2.901.650.256	3.241.350.712	مجموع الأصول الغير
				جارية

الفصل الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج لانتاج البلاط - بسكرة -

				الأصول المتداولة
				محزونات ومنتجات
				قيد التنفيذ
---	---	---	---	منتجات قيد التنفيذ
137.921.456	107.180.523	8.674.839	115.855.362	محزونات المنتجات
8.390.594	2.671.383	586.932	3.258.313	حسابات دائنة
6.442.493	1.663.284	368.233	2.031.517	واستخدامات مماثلة
8.986.073	1.904.456	---	1.904.456	الزبائن
---	---	---	---	مدينون آخرون
43.709.136	32.758.366	---	32.758.366	الضرائب وما شابهها
				الموجودات وما شابهها
				حسابات الخزينة
				الخزينة
205.449.752	146.178.012	9.630.002	155.808.014	مجموع الأصول المتداولة
448.436.229	458.878.468	2.911.258	3.370.158.726	المجموع العام للأصول

المصدر: الكشوف المالية مؤسسة الأبراج لصناعة البلاط 2019

جدول 15: الميزانية المالية (خصوم بتاريخ 2019/12/31)

أرصدة N-1	أرصدة N	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
345.132.563	345.132.563	رأس المال تم إصداره
---	---	رأس المال غير مستعان به
3.126.215	3.126.215	علاوات و احتياطات
---	---	ترحيل من جديد
10.752.365	12.752.365	

الفصل الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج لانتاج البلاط - بسكرة -

	--	النتيجة الصافية
	--	الحسابات بين الوحدات
359.011.144	361.011.144	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
		(1)
		<u>الخصوم الغير متداولة</u>
135.000	5.427.239	القروض و الديون المالية
100.000	250.000	الضرائب (المؤجلة والمرصد
--	--	لها)
--	--	ديون أخرى غير جارية
		مؤونات للأعباء
235.000	5.677.239	مجموع الخصوم الغير متداولة
		(2)
		<u>الخصوم المتداولة</u>
12.176.955	14.176.955	الموردون والحسابات الملحقة
2.346.789	2.346.789	الضرائب
74.666.341	75.666.341	ديون أخرى
--	--	<u>حسابات الخزينة خصوم</u>
		الخزينة
89.190.085	92.190.085	مجموع الخصوم المتداولة (3)
448.436.229	458.878.468	المجموع العام للخصوم

المصدر: الكشوف المالية مؤسسة الأبراج لصناعة البلاط 2019

الميزانية المالية المختصرة لسنة 2018 و 2019.

بالاستناد على المعلومات المالية المدرجة في الميزانية السابقة، سنحاول اعداد الميزانية المالية

المختصرة لسنتين على التوالي في الجداول التالية

جدول 16: الميزانية المالية المختصرة لسنة 2018

الوحدة (دج)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول الثابتة	242.986.477	الأموال الدائمة:	359.246.144
الأصول المتداولة:	205.449.752	الأموال الخاصة ديون طويلة الأجل	359.011.144 235.000
قيم الاستغلال	137.921.456	ديون قصيرة الأجل	89.190.085
قيم غير جاهزة	33.819.160		
قيم جاهزة	43.709.136		
المجموع	448.436.229	المجموع	448.436.229

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الكشوفات المالية.

جدول 17: الميزانية المالية المختصرة لسنة 2019

الوحدة(دج)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول الثابتة	312.700.456	الأموال الدائمة:	366.688.383
الأصول المتداولة:	146.178.012	الأموال الخاصة ديون طويلة الأجل	361.011.144 5.677.239
قيم الاستغلال	107.180.523	ديون قصيرة الأجل	92.190.085
قيم غير جاهزة	6.239.123		
قيم جاهزة	32.758.366		
المجموع	458.878.468	المجموع	458.878.468

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الكشوفات المالية.

انطلاقا من الميزانيتين المختصرتين لسنتين 2018 و 2019 نلاحظ ارتفاع الأصول الثابتة من سنة 2018 إلى سنة 2019 وكذلك انخفاض أيضا في الأصول المتداولة بما فيها من قيم الاستغلال و القيم

الجاهزة و القيم الغير جاهزة من سنة 2018 مقارنة بسنة 2019، اما جانب الخصوم فنلاحظ ارتفاع في الأموال الخاصة كذلك في الديون سواء كانت طويلة أو قصيرة الأجل.

I. لتحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

يوجد هناك عدة مقاييس لقياس التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية حيث يعتبر من أهمها:

أولاً: رأس المال العامل.

نوضح جميع الحسابات المتعلقة بذلك في الجدول التالي:

جدول 18: حساب رأس المال العامل لسنتين

الوحدة (دج)

البيان / السنة	2019	2018
الأموال الدائمة (1)	366.688.383	359.246.144
الأصول الثابتة (2)	312.700.456	242.986.477
رأس المال العامل الدائم (2-1)	53.987.927	116.259.667
الأموال الخاصة (1)	361.011.144	359.011.144
الأصول الثابتة (2)	312.700.456	242.986.477
رأس المال العامل الخاص (2-1)	48.310.688	166.024.667
الأصول المتداولة	146.178.012	205.449.752
رأس المال العامل الإجمالي	146.178.012	205.449.752
الديون طويلة الأجل (1)	5.677.239	235000
الديون قصيرة الأجل (2)	92.190.085	89.190.085
رأس المال العامل الأجنبي (2+1)	97.867.324	89.425.085

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على الكشوفات المالية.

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه يمكن تسجيل عدة ملاحظات وهي:

1. بالنسبة لرأس المال الدائم فنلاحظ انه ذو قيمة موجبة خلال سنتي 2018 و 2019 و هذا مؤشر على وضع مالي مريح من حيث التوازن المالي و هو ما يؤكد أن المؤسسة تمتلك هامش أمان، و هو ما يفسر إضافة إلى قدرتها على تغطية أصولها الثابتة انطلاقا من أموالها الدائمة قدرتها على تسديد جزء من ديونها قصيرة الأجل.
2. اما بالنسبة إلى رأس المال العامل الخاص موجب خلال فترة الدراسة هذا ما يعني أن المؤسسة قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة دون الاعتماد على موارد خارجية.
3. يعبر رأس المال العامل الأجنبي عما هو موجود في المؤسسة من موارد مالية أجنبية، وعند مقارنته برأس المال العامل الإجمالي خلال فترة الدراسة نلاحظ أن رأس المال العامل الإجمالي اكبر من رأس المال العامل الأجنبي و هذا ما يدل على امتلاك المؤسسة سيولة كافية من أموالها الخاصة تمكنها من تمويل استثماراتها.

ثانيا: احتياجات رأس المال العامل.

سوف نوجز قانونها في الجدول التالي:

جدول 19: حساب احتياجات رأس المال العامل لسنتين

الوحدة(دج)

البيان/ السنة	2019	2018
الأصول المتداولة- القيم الجاهزة... (1)	- 146.178.012	- 205.449.752
	32.758.366	43.709.136
ديون قصيرة الأجل- السلفيات المصرفية ... (2)	0 - 92.190.085	0 - 89.190.085
احتياجات رأس المال العامل (1-2)	21.229.561	72.550.531

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على الكشوفات المالية.

من خلال الجدول أعلاه لاحظنا أن الفرق موجب بين الطرفين وذلك خلال سنتي 2019 و 2018 حيث قدر الاحتياج في رأس المال العامل بالنسبة لسنة 2018 بـ 72.550.531 ثم انخفض سنة 2019 إلى 21.229.561 و هذا راجع إلى الانخفاض في كل من احتياجات التمويل و

الفصل الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة الأبراج لانتاج البلاط - بسكرة -

موارد التمويل وهذا يدل على وجود احتياجات دورية وعليه ينبغي على المؤسسة إيجاد موارد لتغطية هذه الاحتياجات تزيد مدتها عن دورة واحدة، وهذه الوضعية تستلزم على المؤسسة القيام كذلك بتخفيض قيمة احتياجات التمويل اما عن طريق تخفيض قيمة المخزونات أو تخفيض قيمة الحقوق لدى الغير.

ثالثا: الخزينة.

وتحسب وفق الطريقة الموضحة في الجدول التالي:

جدول 20: حساب الخزينة لسنتين 2018-2019

الوحدة (دج)

البيان/السنة	2019	2018
رأس المال العامل الدائم (1)	53.987.927	116.259.667
احتياج في رأس المال العامل (2)	21.229.561	72.550.531
الخزينة (2-1)	32.758.366	43.709.136

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على الكشوفات المالية.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الخزينة خلال سنوات الدراسة موجبة وهي وضعية حسنة للمؤسسة حيث كانت قيمة الخزينة في 2018 بـ 43.709.136 لتتخفف في سنة 2019 و تصل إلى 32.758.366 وهذا راجع إلى الانخفاض في قيمة القيم الجاهزة و منه المؤسسة في وضعية تسمح لها بتمويل دور الاستغلال و الباقي عبارة عن فائض ينبغي على المؤسسة استثماره أو توظيفه حتى لا تبقى عبارة عن أموال مجمدة.

II. اتخاذ قرار التسعير بواسطة النسب المالية.

أولا: حساب نسب التمويل.

يوضح الجدول التالي مختلف نسب التمويل للمؤسسة محل الدراسة لسنتين 2018 و 2019.

جدول 21: حساب نسب التمويل لسنتين 2018-2019

2018	2019	العلاقة	
1,47	1,17	الأموال الدائمة ÷ الأصول الثابتة	نسبة التمويل الدائم
1,47	1,15	الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة	نسبة التمويل الخاص
4,01	3,68	الأموال الخاصة ÷ إجمالي الديون	نسبة الاستقلالية المالية
0,19	0,21	إجمالي الديون ÷ إجمالي الأصول	نسبة التمويل الخارجي

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على الكشوفات المالية.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج ما يلي:

1. بالنسبة للتمويل الدائم فإنه يقاس مدى تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، ومن خلال حساب هذه النسبة للمؤسسة خلال سنتي 2018 و 2019 اتضح أنها تمكنت من تغطية أصولها من أموالها الدائمة لان كلتا النسبتين اكبر من الواحد و هذا ما يدل على أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل.
2. توضح نسبة التمويل الخاص خلال سنتي الدراسة مدى تغطية الأموال الخاصة للأصول الثابتة و بما أن النسبة خلال سنتي 2018 و 2019 تفوق الواحد فان ذلك يدل على وجود رأس مال عامل موجب للمؤسسة خلال هذه الفترة.
3. نلاحظ أن نسبة الاستقلالية المالية خلال فترة الدراسة اكبر من الواحد بمعنى أن الأموال الخاصة تغطي قيمة الديون الإجمالية أي اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة أكثر من القروض في تمويل استثماراتها المالية.
4. نلاحظ من خلال نسبة التمويل الخارجي أن المؤسسة تتمتع بالاستقلالية المالية و هذا ما يجعلها مؤهلة للحصول على القروض.

ثانيا: حساب نسب السيولة.

نقوم بحساب نسب السيولة للمؤسسة من اجل معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها في أجالها المحددة و سوف يتم التعرف على نسب السيولة للمؤسسة من خلال الجدول التالي:

جدول 22: حساب نسب السيولة لسنتين 2018 - 2019

2018	2019	العلاقة	
2,30	1,58	الأصول المتداولة ÷ الديون قصيرة الأجل	نسب السيولة العامة
0,75	0,42	(الأصول المتداولة - المخزونات) ÷ الديون قصيرة الأجل	نسب السيولة المختصرة
0,49	0,35	القيم الجاهزة ÷ الديون قصيرة الأجل	نسب السيولة الجاهزة

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على الكشوفات المالية.

من خلال الجدول السابق نستنتج ما يلي:

1. نسبة السيولة العامة للمؤسسة كانت اكبر من الواحد خلال فترة الدراسة حيث قدرة خلال سنتي 2018 و 2019 بـ: 2,30، 1,58 على التوالي و هذا ما يدل على وجود فائض في الأصول المتداولة بعد تغطية كل الديون قصيرة و متوسطة الأجل ما يعني أن المؤسسة في حالة ملائمة مع تمكنها بالوفاء بالتزاماتها.
2. نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة خلال الفترة 2018 و 2019 كانت ما بين 0,75 و 0,42 على التوالي وهي نسبة مقبولة لأنها قريبة من الواحد حيث تقوم هذه النسبة على استبعاد المخزون السلعي في حساب قيمتها لأنه اقل عناصر الأصول المتداولة سيولة و سرعة إلى التحول النقدي.
3. نسبة السيولة الجاهزة للمؤسسة خلال 2018 و 2019 قدرة بـ 049 و 035 على الترتيب أي أن المؤسسة تعتمد على قيمها الجاهزة المتوفرة لديها للوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل دون اللجوء إلي بيع جزء من المخزونات أو التحصيل من مدينيتها.

ثالثا: حساب نسب المردودية.

يمكن قياس المردودية في مؤسسة الأبراج لإنتاج البلاط بالاعتماد على النتيجة الصافية من خلال المقاييس التالية :

جدول 23: حساب نسب المردودية لسنتين 2018-2019

2018	2019	العلاقة	
10.752.365	12.752.365	النتيجة الصافية	
0,023	0,027	النتيجة الصافية ÷ مجموع الأصول	المردودية الاقتصادية
0,029	0,035	النتيجة الصافية ÷ الأموال الخاصة	المردودية المالية

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على الكشوفات المالية.

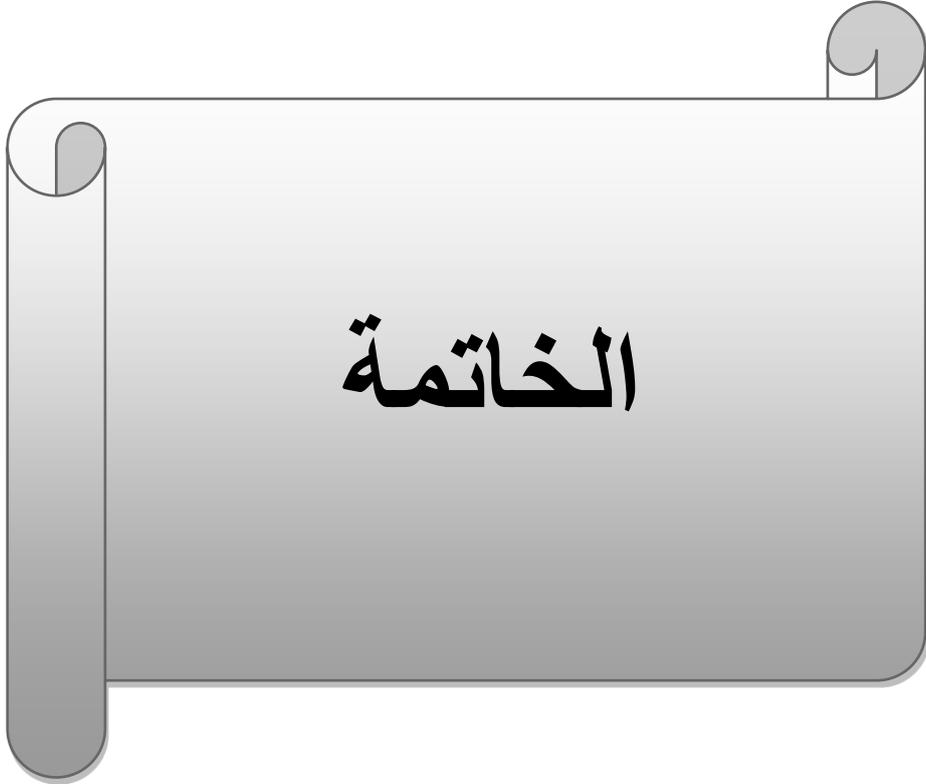
من الجدول أعلاه نستنتج ما يلي:

1. نلاحظ بالنسبة للمردودية الاقتصادية لسنتي 2018 و 2019 ارتفاع في النتيجة الصافية مما صحبه كذلك زيادة في المردودية الاقتصادية حيث أن كل دينار واحد من أصول المؤسسة يعطي نتيجة قدرها (0,023 / 0,027).
2. بالنسبة إلى المردودية المالية هناك ارتفاع من 2018 إلى 2019 وذلك لارتفاع في النتيجة بين السنتين حيث أن كل دينار مستغل في الأموال الخاصة يدر نتيجة صافية قدرها (0,029 / 0,035) وهذا راجع لتوظيف المؤسسة لأموالها الخاصة للتوسع وزيادة نشاطها.

من خلال دراستنا على أدوات المحاسبة التقليدية قمنا بتطبيق التحليل المالي على معطيات المؤسسة فلاحظنا انه يجب على المؤسسة أن تتمشى مع وضعيتها المالية حيث نستنتج أن تطبيق التحليل المالي يساعد المؤسسة على معرفة مدى توازنها المالي من خلال معرفة رأس مالها العامل وهل يغطي نسبة من أصولها المتداولة و أن مصدر هذا التوازن هل هو الاستعمال الأكبر للديون قصيرة أو طويلة الأجل مع محاولة استعمال أموالها بأكثر مردودية من خلال رفع إنتاجها و التقليل من تكاليفها والتسعير الفعال لمختلف منتجاتها.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال تناولنا في هذا الفصل الجوانب المرتبطة بهيكله وتنظيم مؤسسة الأبراج- بسكرة- لا حطنا أن المؤسسة محل الدراسة تتبع خلال تسعير منتجاتها أسلوب التكاليف الكلية وهي إحدى الطرق التقليدية، وهذا قد يؤدي بالمؤسسة لتضييعها فرص زيادة حصتها السوقية في ظل وجود منافسين لها، وعليه من خلال معطيات المؤسسة محل الدراسة، حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة التي تعتبر إحدى طرق المحاسبة الإدارية الحديثة للوصول إلى السعر الذي يرضي الزبون والذي يمكن المؤسسة من زيادة حصتها السوقية وكسب زبائن جدد واستنتاجنا من خلال تطبيقنا لأسلوب التكلفة المستهدفة أنها تساهم في تخفيض تكاليف الإنتاج وبذلك تخفيض السعر، كما أدى توسع طموح وحاجات المستخدمين إلى تولد نظام يعبر عن الوضع المالي للمؤسسة عن طريق قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية لأنهما يعبران عن الحركة النقدية داخل المؤسسة وكذلك يعبران عن الوضع الحقيقي للمؤسسة من خلال مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية المنبثقة منهم ومن خلال تطبيق هذه النسب على المؤسسة محل الدراسة استنتجنا أن لمؤسسة الأبراج لانتاج البلاط القدرة على تمويل أصولها الغير جارية بالإضافة إلى راس مال أجنبي يبين عدم اعتماد المؤسسة على أموال خارجية واستقلالها المالي وكذلك وضعية جيدة للخزينة تبين قدرتها في تصديها إلى ديونها قصيرة الأجل ومؤشرات تؤولها للحصول على قروض، ومن خلال كل هذه الاستنتاجات تجلت لنا قدرت التحليل المالي في اتخاذ مختلف القرارات وخاصة القرارات التي تخدم الجانب المالي للمؤسسة مثل وضع التسعير المناسب لمختلف منتجاتها.



الخاتمة

الخاتمة:

إن معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تسعى إلى تبني أدوات حديثة تسهل لها الوصول لمختلف القرارات و القيام بشتى العمليات، ولأدوات المحاسبة الإدارية دور فعال في مساندة ودعم المدراء حيث تعتبر مؤشر جد فعال ومهم لدعمهم في التخطيط و التوجيه و التنظيم و الرقابة، وتسعير المنتجات وذلك عن طريق طرح مختلف الأساليب الحديثة للتحكم الوجيه في تكاليفها المتغيرة، و بالتالي تعظيم وتحقيق أرباحها. لذا تناولنا في رسالتنا جزأيا النظري و التطبيقي المحاسبة الادارية و أساليبها وما دور كل أداة في فعالية اتخاذ قرار التسعير.

ومن خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها توصلنا أن مؤسسة الأبراج لصناعة البلاط تطبق أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية وهي محاسبة التكاليف، وهو نظام لا يسمح بتوفير معلومات دقيقة عن التكاليف المرتبطة بكل مرحلة من مراحل الإنتاج، مما يحول عن ذلك اتخاذ قرار تسعير مبني على أساليب تقليدية، ليست كافية وفعالا في سوق المنافسة الذي يشهد تزايدا ملحوظا.

وفي ظل ما تمكنا للوصول إليه من تطبيق احد أهم أدوات المحاسبة الإدارية بنوعها الحديثة و التقليدية وهما التكلفة المستهدفة و التحليل المالي على مؤسسة الأبراج والظروف المعاصرة و متغيرات السوق والأخذ بعين الاعتبار رضا العميل والحرص على ضمان حصتها السوقية، قدرتها التمويلية وذلك طبعا مع مراعاة حجم تكاليفها وجودة السعر و المنتج في نفس الوقت، مما قادنا للتوصل إلى مجموعة من النتائج تضمن ربحية المؤسسة .

اختبار الفرضيات:

بعدما تم التطرق إليه في دراستنا تم اختبار صحة فرضيات البحث كما يلي:

❖ **الفرضية الأولى:** إن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية جاءت جراء الانتقادات التي وجهت إلى الأساليب التقليدية، حيث سعت هذه الأخيرة لمعالجة النقائص التي كانت تعاني منها الأساليب التقليدية، من خلال تطويرها بما يتلاءم مع متغيرات البيئة الحديثة، و مما يضمن تحقيق التكامل بين الأساليب التقليدية و الحديثة. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى).

- ❖ **الفرضية الثانية:** لاتخاذ قرار التسعير اعتماد أسس وأساليب حديثة التي أثبتت نجاعتها وهو عدم الاكتفاء ببيانات التكاليف فقط كما هو الحال في طرق التقليدية بل الأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة ورضا العميل. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية).
 - ❖ **الفرضية الثالثة:** أثبتت ايجابية القرارات التسعير المبني على أساس التحديد الدقيق للتكلفة التي تم احتسابها وفقا لأساليب المحاسبة الإدارية وما توفره من المعلومات المحاسبية و الإدارية، تخدم متخذي القرارات. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة).
 - ❖ **الفرضية الرابعة:** لا تتبنى مؤسسة الأبراج لصناعة البلاط أي من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في الوقت الحالي وذلك راجع حسب تصريح المسير أن تنفيذها يتطلب موارد مادية مما يجعلها لا تتلاءم مع الظروف الحالية لسوق الجزائرية. (هذا ما ينفي الفرضية الرابعة).
- وبناء على كل هذا تم استخلاص الكثير من النتائج و التي نوضحها في الجانبين:

1) الجانب النظري: استخلصنا فيه مايلي:

- ✓ تعتبر المحاسبة الإدارية مجرد تطوير بيانات المحاسبة المالية مما يتناسب مع احتياجات الإدارة إذ تبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية.
- ✓ للمحاسبة الإدارية أساليب توفر معلومات مستخدمة في شتى المجالات الإدارية كالتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء من جهة و اتخاذ قرارات إدارية و مالية من جهة أخرى.
- ✓ المحاسبة الإدارية هي ركيزة الدعامة لإدارة المؤسسة في ضبط و إدارة التكاليف و ذلك من خلال معالجة وتحليل البيانات و المعلومات باستخدام المقاييس المحاسبية و الأساليب الكمية الملائمة لمناخ الفرار.
- ✓ إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل و العمليات التي يمر بها المنتج و الأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل.
- ✓ انتهاج أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف، وذلك بتحديد السعر المستهدف والذي يتماشى و قدرات الزبائن مع الحفاظ على جودة المنتج، وبالتالي تحقيق الأرباح.

- ✓ للتحليل المالي القدرة تقييم الوضعية المالية للمؤسسة و مدى استطاعة المؤسسة تحمل نتائج القروض، و الاطلاع على مدى صلاحية و نجاعة السياسات المالية، الإنتاجية، التموينية و التوزيعية للفترة الخاضعة للتحليل.
- ✓ يعمل أسلوب الانتاج في الوقت المحدد على خفض زمن بدء التشغيل حتى يترتب على ذلك الإسراع في بدا تنفيذ طلبيات الانتاج و القدرة على الوفاء بتلك الطلبات في حينها دون أي تأخير مما ينعكس بدوره على تخفيض التكلفة.
- ✓ لقرارات التسعير أهمية بالغة لما لها من نتائج اقتصادية و اجتماعية تنعكس على الفرد و المجتمع فالسعر يلعب دور حيوي لما له من تأثيرات على الإيرادات و الأرباح و كمية المبيعات و التحكم في التكاليف.
- ✓ يلعب السعر دور كبير في إعطاء صورة على جودة السلعة و يسهل مقارنة السلع ببعضها البعض.
- ✓ يعمل اتخاذ قرار التسعير المناسب على تغطية التكاليف أو جزء منها فتحديد السعر المناسب للمنتجات يمكن من استرداد التكلفة أو جزء منها في فترة زمنية محددة حيث تعد التكلفة من أهم العناصر المؤثرة على التسعير.

(2) الجانب التطبيقي: استنتجنا فيه مايلي:

- ✓ إن نظام محاسبة التكاليف المعتمد من طرف مؤسسة الأبراج نظام تقليدي لا يسمح بتوفر المعلومات دقيقة عن التكاليف المرتبطة بكل مراحل الإنتاج مما ينتج عليه سوء اتخاذ القرارات المالية كقرار التسعير.
- ✓ إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق مكسب سوقي للمؤسسة على المستوى المحلي ومنه تحقيق هامش ربح على المدى الطويل.
- ✓ المؤسسة تطبق محاسبة التكاليف من خلال التركيز على تكاليفها والاهتمام بالموصفات وجودة المنتج دون العمل على الأساسيات الأخرى للتكلفة المستهدفة أو احد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ✓ من الضروري وجود نظام معلومات للمحاسبة الإدارية يهدف إلى توفير المعلومات الملائمة لترشيد القرار التسعير في المؤسسة.
- ✓ قدرة المؤسسة على التمويل الذاتي خلال فترة الدراسة.

✓ تحقيق نتيجة استغلال ايجابية وهذا ما يجعل المؤسسة تفي بالتزاماتها و العمل من اجل بلوغ الأهداف المسطرة.

✓ ترى المؤسسة بان أسعارها تغطي تكاليف إنتاج منتجاتها وتحقق لها هامش ربح لما يمكن أن يقبله المستهلك مما أدى لعدم محاولتها على تبيني احد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل التكلفة المستهدفة.

التوصيات و الاقتراحات:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية يمكننا استنتاج بعض الاقتراحات التالية:

- ❖ التنمية و الوعي لدى المؤسسات الإنتاجية في الجزائر بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة في اتخاذ مختلف القرارات.
- ❖ القيام بدورات تدريبية وتكوينية من اجل تدعيم معارف العمال واطلاعهم لأي مستجدات وتغيرات في ما يخص أدوات المحاسبة الإدارية.
- ❖ إبرام قوانين و تعليمات ملزمة الاستخدام لأساليب المحاسبة الإدارية.
- ❖ على المؤسسة العمل أكثر على التحكم في تكاليفها الإنتاجية لتحقيق سعر تنافسي للوصول للأهداف المرسومة.
- ❖ توفير وتطوير برامج محاسبية تساعد في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

أفاق البحث:

- من خلال دراسة التي قمنا بها تبين أن هذا الموضوع خصب يحتوي على جوانب مهمة يمكن تقديم مقترحات لتغطية بعض منها و التي تصب في نفس سياقه وهي كالاتي:
- ✓ دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تفعيل حوكمة الشركات.
 - ✓ أهمية أدوات المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط ومراقبة الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.
 - ✓ البرمجة الخطية بالأهداف في اتخاذ قرارات الإنتاج بالمؤسسة الإنتاجية.

باللغة العربية:

الكتب:

1. احمد حسين علي حسين. (2013). المحاسبة الادارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي. الاسكندرية: الدار الجامعية.
2. احمد حلمي جمعة. (2011). المحاسبة الادارية التخطيط والرقابة وصنع القرار. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
3. احمد ظاهر، و محمد ابو نصار. (2016). المحاسبة الادارية. القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
4. السيد عبد المقصود ديبان، و نور الدين عبد اللطيف. (1993). تصميم نظم المعلومات المحاسبية. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
5. الفاتح محمد عثمان المختار. (2013). اصول التسعير. الرياض: خوارزم العلمية.
6. بوحناء عبد ال ادم، و صالح رزق. (2006). المحاسبة الادارية - السياسات الادارية المعاصرة. عمان: دار الحامد للنشر و التوزيع.
7. ثابت عبد الحمان ادريس، و جمال الدين محمد مرسي. (2005). التسويق المعاصر. الاسكندرية: الدار الجامعية.
8. جبرائيل كحالة. (1998). محاسبة التكاليف المعيارية، رقابة واثبات. عمان: دار الثقافة للنشر و التوزيع.
9. حلوة حنان رضوان. (2009). المحاسبة الادارية. عمان: دار الثقافة.
10. خميسي شيخة. (2010). التسيير المالي للمؤسسة. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
11. زكرياء احمد عزام، و علي فلاح الزعبي. (2015). سياسات التسعير. عمان: دار المسيرة.
12. سليمان سفيان، و مجيد الشرع. (2002). المحاسبة الادارية اتخاذ قرارات و رقابة. عمان: دار الشروق للنشر و التوزيع.
13. سهيلة عبد الله سعيد. (2007). الجديد في الاساليب الكمية وبحوث العمليات. الاردن - عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
14. عباس نوار كحيط الموسوي. (2008). دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير. (69).
15. عبد الستار احمد محمد الالوسي. (2002). اساليب بحوث العمليات. الامارات العربية المتحدة: دار القلم للنشر.
16. عبد السميع محمد، و احمد طيبة. (2010). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية. عمان: دار جليس الزمان للنشر والتوزيع.
17. عبد الوهاب نصر علي، و شحاته السيد شحاته. (2015). دور المحاسبة الادارية في التخطيط واتخاذ قرارات الاستثمار والرقابة وطرق اعداد الموازنات. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
18. علاء محمد البتانوني. (2016). بحوث العمليات و دورها في اتخاذ القرارات. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
19. علي عبد الرضا الجياشي. (2008). التسعير مدخل تسويقي. عمان: جينة للنشر و التوزيع.
20. فتحي خليل حمدان. (2010). بحوث العمليات. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
21. كمال خليفة ابو زيد، و عطية عبد الحق مرعي. (2004). مبادئ المحاسبة الادارية الحديثة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
22. لمجد الشرع، و سليمان سفيان. (2002). المحاسبة الادارية - اتخاذ قرارات و رقابة. عمان: دار الشروق.
23. محمد ابراهيم عبيدات. (2004). اساسيات التسعير في التسويق المعاصر. عمان: دار المسيرة.
24. محمد الطراونة، و سليمان عبيدات. (2009). مقدمة في بحوث العمليات. عمان: دار المسيرة للنشر و التوزيع.

25. محمد الفضل مؤيد، عبد الناصر نور، و عبد الخالق مطلق الراوي. (2007). المحاسبة الادارية. عمان: دار المسيرة لنشر والتوزيع.
26. محمد تيسير الرجبى. (2013). محاسبة التكاليف. القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
27. محمد سامي راضي، و وجدي حامد حجازي. (2001). المدخل الحديث فى اعداد واستخدام الموازنات. الاسكندرية: الدار الجامعية.
28. محمد طاهر الخلف، و اخرون. (2017). الادارة الاستراتيجية. قسنطينة: الفا للوثائق.
29. محمد عباس بدوي، و اخرون. (2016). المحاسبة الادارية ودراسات الجدوى الاقتصادية. الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
30. محمد عبد السميع، و احمد طيبة. (2010). الاتجاهات الحديثة فى المحاسبة الادارية. عمان: دار جليس الزمان.
31. محمد فرкос. (2001). الموازنات التقديرية (اداة فعالة للتسيير). بن عكنون - الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
32. مصطفى يوسف كافي، احمد علي بني ياسين، سمير احمد حمودة، و هاني احمد ابو عيد. (2012). المحاسبة الادارية. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
33. مصطفى محمود. (2002). لرقابة والمراجعة الداخلية. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
34. منير شاكر محمد، اسماعيل اسماعيل، و عبد الناصر نور. (2005). التحليل المالى مدخل صناعة القرارات. عمان: دار وائل للنشر.
35. منير محمود سالم. (1992). المحاسبة الادارية. القاهرة: دار النهضة العربية.
36. مؤيد الفضل. (2002). المشاكل المحاسبية المعاصرة. عمان: دار المسيرة للنشر و التوزيع.
37. مؤيد عبد الحسين الفضل، و عبد الكريم هادي شعبان. (2003). المحاسبة الادارية و دورها فى ترشيد القرارات فى المنشأة. عمان: دار زهران للنشر.
38. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور، و عبد الخالق مطلق الراوي. (2006). المحاسبة الادارية. عمان: دار المسيرة للنشر و التوزيع.
39. ناصر نور الدين عبد الطيف. (2004). الاتجاهات الحديثة فى المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات. الاسكندرية: الدار الجامعية.
40. نعمة عباس الخفاجي، و احسان محمد ياغي. (2015). استخدام بطاقة الاداء المتوازن فى قياس اداء المصارف التجارية منظور متعدد الابعاد. عمان: دار الايام للنشر و التوزيع.
41. نعيمة يحيى، و زكية مقري. (2015). اتحولات الكبرى فى انظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية. عمان: دار الراهبة للنشر والتوزيع.
42. وليد ناجي الحيايى. (2009). الاتجاهات الحديثة فى التحليل المالى. الاردن: اثراء للنشر والتوزيع.
43. يحيى التكريتي اسماعيل. (2006). محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق. عمان: دار حامد للنشر و التوزيع.

اللغة الأجنبية:

الكتب:

1. harvard .the balanced scorecards- that drive performance .(1992) .robert kaplan و david norton .business review ،(1)70، 72.

المنشورات والمراسيم والإصدارات:

1. مهدي عطية موحى الجبوري، و جاسم محمد حسين الجنابي. (2009). مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره فى تقييم الاداء. تاريخ الاسترداد 02 18 2020، من www.researchgate.net

الأطروحات والرسائل العلمية:

1. سيبا بعضي. (2019). مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الانتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية (طروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
2. اليمين سعادة. (2009). استخدام التحليل المالي في تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها (رسالة ماجستير) دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة اجهزة القياس و المراقبة العلمة. باتنة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر.
3. نس متي خضر. (2005). قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لاغراض التسعير (رسالة ماجستير). الموصل، مجلس كلية الادارة و الاقتصاد: جامعة الموصل.
4. حاب الله شريف. (2016). اساليب المحاسبية الادارية بين النظرية و التطبيق -دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر- (رسالة دكتوراه). ام البواقي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي.
5. حابي احمد. (2011). دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة على اساس الانشطة و امكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية) (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر.
6. راضية عطوي. (2007). دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف (رسالة ماجستير). باتنة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير: جامعة الحاج لخضر.
7. ساطع سعدي شملخ. (2004). العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات -دراسة حالة المصارف التجارية- (رسالة الماجستير). غزة: كلية التجارة الجامعة الاسلامية.
8. صلاح بلاسكة. (2012). قابلية تطبيق بطاقة الاداء المتوازن كاداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (رسالة ماجستير). سطيف: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة فرحات عباس.
9. عبد الله عباس. (2013). اثر تطبيق نظام ABC على قرار التسعير -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمغازات الصناعية- (رسالة ماجستير). ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة مقصدي مرباح.
10. علي بحري. (2019). التحليل المالي كوسيلة مساعدة في اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية (رسالة دكتوراه). المسيلة: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد بوضياف.
11. علي عدنان ابو عودة. (2010). اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية (رسالة ماجستير). غزة، كلية التجارة : الجامعة الاسلامية.
12. عمار اليهوم. (2017). اثر استخدام الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في اتخاذ القرارات بالمؤسسة (رسالة ماجستير). ام البواقي: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة العربي بن مهيدي.
13. فادي خليل ظاهر الاسطل. (2011). بطاقة الاداء المتوازن وعلاقتها بعملية اتخاذ القرار (دراسة حالة على المصارف الوطنية بقطاع غزة) (رسالة ماجستير). غزة، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية: جامعة الازهر .
14. لامية دالي علي. (2015). مساهمة لتصميم نظام معلومات فعال لتسيير الانتاج في ظل اقتصاد المعرفة دراسة حلة مؤسسة الكوابل-فرع جنرال كابل بسكرة- (رسالة دكتوراه). بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر.
15. محمد بشير ابراهيم الزعبي. (2011). استخدام مؤشرات السيولة و الربحية في تقييم الملائمة المالية للعملاء. (رسالة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية.
16. ناريمان ابراهيم صباح. (2008). واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية -دراسة ميدانية شركات الصناعية في قطاع غزة- (رسالة ماجستير). غزة، كلية الاقتصاد، جامعة الاسلامية.
17. نجلاء نوبلي. (2014). استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (رسالة دكتوراه). بسكرة: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر.
18. نعيمة زعرور. (2014). اساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة (رسالة دكتوراه). بسكرة: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

19. وسام ابو امين. (2014). دور عوامل استراتيجية التسعير في الحصة السوقية -دراسة ميدانية على شركات الادوات الكهرومنزلية- (رسالة ماجستير). دمشق: كلية الاقتصاد جامعة دمشق.

20. ياسين سالمى. (2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة (رسالة ماجستير). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية: كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية جامعة الجزائر 3 رسالة ماجستير.

المجلات:

1. احمد غازي طاهر. (2018, 07). اهمية اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في استراتيجية التكلفة. مجلة جامعة جيهان اربيل العلمية.
2. احمد مكسد العوادي، و اسعد منشد محمد. (2018). اثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد على تخفيض تكاليف الانتاج بما يحقق الجودة الشاملة. مجلة كلية الادارة و الاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الادارية و المالية، 10(2).
3. الشيخ ساوس، و العربي تيفاوي. (2013). تقييم الاداء التنظيمي باستخدام اسلوب بطاقة الاداء المتوازن في مؤسسة سونلغاز. مجلة اداء المؤسسات الجزائرية(02)، 104.
4. امتثال رشيد بجاي الطاني، و صباح عبد الوهاب. (2015). ترشيد عملية اتخاذ القرارات الادارية و تقويم الاداء بتوظيف اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية. مجلة دراسات محاسبية و مالية، 10(32).
5. حنان صحيت عبد الله، و حاتم كريم كاظم. (2019). دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة و محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف لدعم الميزة التنافسية. مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 504-530.
6. حنان صحيت عبد الله. (2014). اثر قرارات التسعير على تنفيذ الاستراتيجيات الوظيفية. مجلة كلية الرافدين لجامعة العلوم(33).
7. حيدر قنبر علي. (2018). مدخل التكاليف على اساس الأنشطة و دوره في قرار التسعير. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية، 15(2).
8. رهام محمد ابراهيم الشبراوي. (2018). استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تحسين انتاجية المنظمات العامة "دراسة تطبيقية". القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الادارية.
9. زينب جبار يوسف. (2014). اهمية نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC في اتخاذ القرارات. مجلة جامعة بابل، 22(4).
10. سالم خليل خالد العنزي. (2015). المقارنة بين تحديد الاسعار وفق ABC و بين الطرق التقليدية. المجلة العراقية للعلوم الادارية(25).
11. سالم عبد الله حلس. (2018). نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكاليف الخدمات الجامعية. (سلسلة الدراسات الانسانية). 15(2).
12. طلال سليمان جريرة. (2018). نظام الانتاج في الوقت المحدد و متطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الاردن. مجلة الدراسات العلوم الادارية، 40(1).
13. عبد الرحيم لواج، و بلال لطرش. (06, 2017). تقييم الاداء وفق بطاقة الاداء المتوازن (دراسة حالة المؤسسة المينائية جن جن جيجل). مجلة نماء للاقتصاد و التجارة(01)، 79.
14. عبد الرؤوف حجاج، و احلام بن رنو. (2015). دور بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الاداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية- دراسة حالة مؤسسات نفطال مقاطعة الوفود حاسي مسعود 2011-2014.- المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية.
15. عبد الزهرة عطية عودي الاسدي، و اشرف عبد ربه احمد. (04, 2017). مدى امكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات الصحية. مجلة جامعة ذي قار، 12(03).
16. عبد الوهاب بن بريكة، و حفصة بكرون. (2017). ادارة التكلفة الاستراتيجية باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة. مجلة دراسات- العدد الاقتصادي، 8(1).
17. علي ناظم الشيخ، و حيدر عباس العطار. (2018). اثر التزام منظمات المجتمع المدني بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار. مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية و الادارية، 10(23).
18. فتيحة بلحاج. (2016). الاسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار. المجلة الجزائرية للعلمة و السياسات الاقتصادية(07).
19. فيصل زماط حسن السليم. (2017). التكاليف على اساس الأنشطة و تطبيقها في المؤسسات الصغيرة. مجلة الادارة و الاقتصاد(67).

20. قاسم علي عمران البياتي. (2019). واقع تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية. مجلة كلية الادارة و الاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الادارية و المالية، 11(2).
21. مجيد نبوي، و احمد بن الدين. (2019). مدخل التكلفة المستهدفة كاداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية. مجلة الاجتهاد للدراسة القانونية و الاقتصاد، 8(5).
22. محاد عريوة. (2016). اشكالية تطبيق بطاقة الاداء المتوازن المستدام لقياس و تقييم الاداء المستدام -دراسة عينية من المجالس الشعبية البلدية الجزائرية. مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و التسير.
23. محمد عبد الوهاب الغزاوي. (1998). تحليل الكلف و المنافع في اسلوب الانتاج الانمي. مجلة التنمية، 19(53).
24. مناف علي الغازل. (2016). اثر التكامل بين JIT و DBR في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية. مجلة جامعة البعث، 38(18).
25. نسيم خضير عباس. (2019). بطاقة الاداء المتوازن و دورها في تقويم اداء المنظمات (حالة دراسية في المديرية العامة لانتاج الطاقة الكهربائية/الفرات الاوسط). مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة و التطبيقية، 27(2)، 345.
26. نضال محمد رضا الخلف، و انعام محسن حسن زويلف. (2007). التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة. مجله جامعة الملك عبد العزيز، 21(1).
27. يحيى علي حمادي الموسوي. (2013). استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تقويم الاداء (دراسة محاسبية في شركة بغداد للمشروبات الغازية من المنشآت الصناعية). مجلة دراسات محاسبية و مالية، 08(22)، 248-249.