

جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



التكاليف الملائمة والمفاضلة بين قرار الإبقاء على خطوط الانتاج
والتوسع في المشروع

إعداد الطلاب

تبارك ياس عبد الحمزة
بتول جلال طعمه
تبارك مهند سامي
براء فاضل سعدون
بنين عباس مطلب

تحت إشراف

م.أ اقداس الناصر

٢٠٢٤ م

١٤٤٥ هـ

قَالَ تَعَالَى: اَعُوذُ بِاللَّهِ مِنَ الشَّيْطَانِ الرَّجِيمِ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿ وَعَلَّمَ ءَادَمَ الْأَسْمَاءَ كُلَّهَا ثُمَّ عَرَضَهُمْ عَلَى الْمَلَائِكَةِ فَقَالَ

أَنْبِئُونِي بِأَسْمَاءِ هَٰؤُلَاءِ إِنْ كُنْتُمْ صَادِقِينَ ﴿٣١﴾

قَالُوا سُبْحٰنَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ

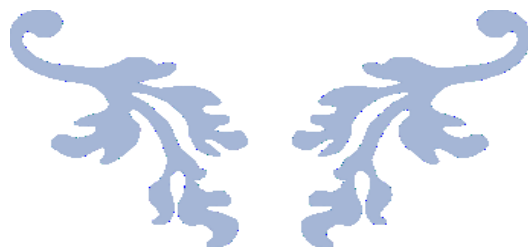
أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴿٣٢﴾ ﴿

صِرَاطُ النَّبِيِّ الْعَظِيمِ

سورة البقرة: ٣١-٣٢

الإهداء

أهدي مشروع تخرجي إلى من تجرع الكأس فارغاً ليسقيني
قطرة حب إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة إلى من
حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب
الكبير والذي الحبيب إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز
الحب والشفاء إلى القلب الناصع بالبياض والدتي الحبيبة،
وأود أن اتوجه بالشكر إلي مشرفتي الفاضلة علي مجهودها
معي كأخت فاضلة لنا قبل أن تكون أستاذة جامعية نابغة في
مجالها وأسأل الله أن ينفع بعلمها الأجيال القادمة.



شكر وعرفان

في البداية أحمد الله سبحانه وتعالى الذي من علينا بنعمة العقل والدين، وهو القائل في محكم التنزيل: "فَاذْكُرُونِي ۖ أَذْكُرْكُمْ وَاشْكُرُوا لِي وَلَا تَكْفُرُون"، وقد قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "مَنْ عَرَفَ الْبُكَؤَ مَعْرِفَةً فَكَافَتْهُ، فَإِنْ لَمْ تَعْرِفْ مَا تُكَافِئُهُ فَادْعُوا لَهُ حَتَّى تَرَوْا أَنَّكُمْ قَدْ كَفَّيْتُمُوهُ"، وأيضاً وفاةً وتقديراً واعترافاً مني بالفضل والفضل الجزيل أتقدم بجزيل الشكر للأستاذة الفاضلة المخاضة التي لو تفضل علينا بأي جهد في مساعدتنا في مجال البحث العلمي وفي دعمنا للوصول إلى نجاحنا، ولما مني خالص أياها الشكر وأسمى باقات التقدير على هذا البحث، وهي صاحبة الفضل في توجيهي ومساعدتي في تجميع المادة البحثية، فجزاها الله كل خير مني وعن جميع الطلاب، وأخيراً أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مدّ لي يد العون والمساعدة في إعداد هذه الدراسة على أكمل وجه، والحمد لله رب العالمين.

❖ المحتويات:

رقم الصفحة	الموضوع
الفصل الأول	
٦	مشكلة البحث
٦	هدف البحث
٦	أهمية البحث
٦	فرضية البحث
٦	المقاييس
٧	الدراسات السابقة
٩	المقدمة
١٠	مفهوم التكلفة وتصنيفاتها
١٢	مفاهيم التكلفة في ظل إتخاذ القرارات
١٣	تصنيف التكلفة الملائمة
١٤	تصنيف التكلفة الغير ملائمة
١٥	خصائص المعلومات المفيدة لقياس التكلفة الملائمة
الفصل الثاني	
١٧	طبيعة مدخل التكلفة التفاضلية ودورها في إتخاذ القرارات
١٩	كيف يتم تفعيل مدخل التكاليف الملائمة وفقاً لمتخذي القرارات
الفصل الثالث (الجانب العملي)	
٢١	أثر نظريات إتخاذ القرارات في إيجاد التكاليف الملائمة
٢٦	الاستنتاجات
٢٦	التوصيات
٢٨	المصادر العربية
٢٩	المصادر الأجنبية

المبحث الأول

المطلب الأول

أولاً: منهجية البحث العلمي

❖ مشكلة البحث:

لقد واجه الفكر المحاسبي خلال أواخر القرن الماضي العديد من الانتقادات لنظم التكاليف التقليدية التي أفرزتها الممارسة العلمية الناتجة عن التطورات الكبيرة والمتلاحقة في نظم التصنيع وأساليب الإنتاج الفنية مثل نظم التصنيع الخالية من الفاقد ، ونظم الإنتاج المرنة ونظم الشراء والإنتاج في الوقت المناسب ، حيث ركزت تلك الانتقادات على التخصيص غير الدقيق للتكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة خاصة مع زيادة نسبة هذه التكاليف إلى إجمالي تكلفة المنتج أو الخدمة.

وتكمن مشكلة البحث في عدم قيام بعض إدارات الوحدات الاقتصادية بالتمييز بين التكاليف الملائمة وغير الملائمة عند اتخاذ بعض القرارات التشغيلية لأهمية ذلك في اتخاذ القرارات غير الروتينية التي تتخذها المنظمة.

❖ هدف البحث:

يهدف البحث إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية وفق الأسس العلمية من خلال التمييز بين الكلف الملائمة والكلف غير الملائمة لأثرها في قرارات المنظمة وبما يحقق الأهداف والغايات المرجوة من القرار.

❖ أهمية البحث:

وتتمثل أهمية البحث – سواء على المستوى العلمي والعملي – على مواكبة التطورات الحديثة في مجال نظم التكاليف ، وذلك من أجل إيجاد علاقة بين مدخل التكاليف الملائمة والقرارات الإدارية الصحيحة مما يزيد من القدرة على اتخاذ القرارات الأفضل في مؤسسات الأعمال وتقليل الفاقد والقضاء عليه.

❖ فرضية البحث:

إن التمييز الجيد بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة يعتبر أداة جيدة تمكن الإدارة من إتخاذ القرارات غير الروتينية بشكل صائب ورشيد وانعكاس ذلك بالتالي في الوصول الى نتائج صحيحة ورشيده.

❖ المقاييس:

لقد تم استخدام عدة مقاييس لتحليل البيانات الواردة في الاستثمار الخاصة بالإستبانة في هذا البحث وهي كما يلي:-

١- الوسط الحسابي :- استخدم هذا المقياس لمعرفة مدى توافق إجابات عينة الدراسة مع حركة المقياس بغية الوصول إلى الأسباب الحقيقية التي تؤثر وبشكل مباشر على إدارة الوحدة الاقتصادية عند اتخاذها للقرارات الإدارية في ضوء البيانات الكفوية المتوفرة وخاصة التكاليف الملائمة محل البحث والدراسة .

٢- الانحراف المعياري :- استخدم هذا المقياس بهدف تحديد مقدار التشتت الذي تمثله الإجابات

❖ ثانياً :- الدراسات السابقة:

أولاً :- الدراسات العربية

١ - دراسة (النعيمي ، ١٩٩٤) :

دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الادارية (دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة)

هدفت هذه الدراسة الى تحديد التكلفة الملائمة لغرض اتخاذ القرارات الخاصة غير المتكررة إلى جانب مساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها ، إذ استندت هذه الدراسة على فرضية أهمية هذه الكلف وصولاً إلى فرضية أساسية مفادها أن التمييز الجيد بين عناصر التكلفة الملائمة لقرار معين وعناصر التكلفة غير الملائمة يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة ، وتوصلت الباحثة الى استنتاجات عديدة أهمها:

(أن الكلف الملائمة تتعلق بالمستقبل وتختلف باختلاف البدائل لذلك فهي الكلف التي تؤثر على القرار وأن اتباع الطرق التقليدية لحساب التكاليف سيؤدي إلى اعتبار بعض الكلف التي لاتتعلق بالمستقبل ولاتختلف باختلاف البدائل كلفة ملائمة مما يؤثر على عملية اتخاذ القرار بسبب عدم دقة المعلومات المقدمة إلى إدارة الوحدة الاقتصادية بالشكل الذي ينعكس على اتخاذ قرارات غير رشيدة).

2- دراسة (الذهبي ، ٢٠٠١):

دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية دراسة في ضوء المدخل الاستراتيجي لنظم ادارة الكلفة (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية وذلك من خلال دراسة وتقييم المشروع الاستثماري ، إذ استندت هذه الدراسة على فرضية أساسية مفادها ان القرار الاستثماري الرشيد يعتمد على مدى توفر المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة الخاصة بكلف وعوائد البديل الاستثماري ، وتوصلت الباحثة إلى استنتاجات عديدة أهمها:

(إن عملية صنع واتخاذ القرارات ليست بالعملية السهلة فهي عملية معقدة ، اذ تؤثر عليها العديد من العوامل والأطراف ذات المصالح وأن القرار الاستثماري يعد من القرارات المهمة كونه يرتبط بعملية توظيف متعددة والمختلفة، فضلاً الموارد المتاحة لدى الوحدة الاقتصادية بالإضافة إلى تأثيره على المركز المالي والوضع التنافسي لها ، لذا فان المعلومات المحاسبية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي تعد إحدى المدخلات الأساسية لعملية صنع واتخاذ القرارات الإدارية بشكل عام والقرار الاستثماري بشكل خاص)

٣- دراسة (الكعبي ، ٢٠٠٣) :

(دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد القرارات التشغيلية) دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية

ركزت هذه الدراسة على إيضاح دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في توفير المعلومات المالية لمتخذي القرارات التشغيلية لغرض ترشيد عملية اتخاذ القرار داخل الوحدة الاقتصادية ، إذ استندت إلى فرضية أساسية مفادها أن تطبيق النظم والأساليب الحديثة في إدارة الكلفة لاستراتيجية والنوعية (أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية) يقدم معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات التشغيلية ، أذ توصل الباحث إلى استنتاجات عديدة أهمها:

(إن وجود نظام معلومات في الوحدة الاقتصادية يتسم بالكفاءة والسرعة يساعد على تقديم معلومات مفيدة لترشيد القرارات الاستراتيجية في مستوياتها كافة وذلك من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في إدارة الكلفة والنوعية)

٤- (Brunson , 1990) : (Alternative (Deciding For Responsibility And Legitimizing) Interrelations Of Organizational Decision Making

هدفت الدراسة الى بيان المسؤولية والتفصيلات الضمنية لاتخاذ القرارات في المنظمات وتوصلت إلى أن العديد من متخذي القرارات يحددون مسبقاً البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة ، إما الاستمرار على تقييم الحلول الإضافية فيتم لغرض تمييز وتحديد أفضلية البديل المفضل الذي تم تحديده مسبقاً ، كما أن متخذي القرارات يعالجون المعلومات بالطريقة التي ترجح نتيجة أفضلية البديل الذي تم اختياره من خلال المفاضلة وفقاً لمدخل التكلفة الملائمة.

المقدمة:

نتيجة الاستجابة للتكيف مع بيئة الأعمال المعاصرة ظهر العديد من الأساليب المحاسبية للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ، حيث اثبت قدرتها على الحديثة التي قد تعتبر بحثاً جديداً عد تطوراً التكيف والابتكار لتلبية ظروف تطور الاتجاهات الإدارية ، وهذه الأساليب الحديثة تمكن أن يوسع دائرة معارف المحاسبة الإدارية ليغطي أوجه العجز والقصور في النظم التقليدية ، مما يوفر للإدارة المعلومات الهامة حول المصادر الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية في ظل الاستراتيجية التسويقية التي اختارتها الإدارة لزيادة سوق المنتج ، إلى أن ظهر مدخل التكلفة على أساس النشاط وبالرغم من المزايا التي استطاع هذا النظام تحقيقها ، وقد استمرت الجهود في البحث عن حلول أفضل لتخصيص التكاليف غير المباشرة، مما لقياس التكلفة ومنها مدخل التكاليف التفاضلية ، والذي يعتبر مدخل ظهرت أجيال أكثر تطوراً أوسع حيث أنه يدمج بين مزايا مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل التكلفة الألمانية ، ويعمل على دقة قياس تكلفة المنتج وتزويد الإدارة بالمعلومات عن تخصيص الموارد وتحسين إدارة العمليات والأنشطة.

وإن عملية إتخاذ القرارات أحد الوظائف الرئيسية للمدير حيث يواجه المديرون دائماً مشاكل إتخاذ القرارات مثل اختيار المنتجات التي تبيعها المنظمة أو طرق الإنتاج التي تستخدمها و ماهي أيقونات التوزيع الأفضل وماهي الأسعار التي يجب الشراء بها وهل أفضل صنع المكون هنا أم شراءه من الخارج ، وتعتبر التكاليف دائماً عامل رئيسي في إتخاذ القرارات وأحد خطوات إتخاذ القرار هم مقارنة تكاليف البديل بتكاليف البدائل الأخرى وأهم ما يواجه هذه الخطوة هي المشكلات التي تحدث من جود تكاليف غير ملائمة لإتخاذ القرار وحتى يمكن إتخاذ القرار الصحيح يجب أن توجد أدوات متاحة للمدير تساعده من التمييز بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة واستبعادها عن إطار إتخاذ القرار.

المطلب الثاني

مفهوم التكلفة وتصنيفاتها

أولاً- مفهوم التكلفة Cost:

عرف (Pandey, 1995:129) التكلفة:

بأنها تضحية اقتصادية تقاس بوحدة النقد، حدثت أو يتوقع حدوثها ، لإنجاز غرض محدد. وهناك ثلاث خصائص مترادفة في هذا التعريف وهي:

- ١- التضحية Sacrifice: يجب أن تقاس التكلفة كتضحية تقدم هذه التضحية الان أو في المستقبل لتخفيض في النقدية أو الموجودات الأخرى او زيادة في المطلوبات الحالية أو المستقبلية.
- ٢- القيمة النقدية Money value: إن استخدام الموارد يتم قياسه في إطار وحدة النقد ، وقد تكون هذه الموارد مواد ، أجور، والخدمات الأخرى.
- ٣- هدف محدد Stated objective: عند وقوع التضحية الاقتصادية لابد أن تكون مقترنة بالحصول على المنفعة ، لذا يجب أن تكون التكلفة مقترنة بهدف حدد.

• ثانياً: تصنيفات التكلفة:

إن نظام محاسبة التكاليف التقليدي يحقق هدف واحد من أهداف التكلفة وهو تقويم المخزون لتحديد الدخل، هذا المفهوم يستخدم مع مفهوم التكلفة التاريخية، ولكن النظرات الحديثة للنظام تتجه الى المستقبل ، للتنبؤ بالتكلفة وهو بذلك يحقق أهداف التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (Pandey, 1995:129).

إن اختلاف تصنيفات التكلفة يعتمد في المجال الذي تستخدم فيه ، فبيانات التكاليف المسجلة وفق اسلوب محدد ولغرض محدد ربما لا تكون مناسبة لغرض آخر، وعليه فالتصنيفات تساعد المحاسب الإداري لتقديم بيانات تكلفة ملائمة للمديرين الذين يطلبونها (Hilton, 1999:32).^٢

ومن هنا سيتم تصنيف التكلفة حسب الاغراض التالية:

1) ^١ Pandey, l'm, (1995), " Essentials of management Accounting", Vikas publishing house PYT.

2) ^٢ Hilton, Ronald W., (1999), "Managerial Accounting ", fourth Edition Grow-Hill, USA.

١- مفاهيم التكلفة لأغراض تحديد تكلفة المنتج:

أ-تكلفة مباشرة Direct cost :

هي تلك التكلفة التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الانتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تمييزها وتحديدتها وربطها بوحدات انتاج معين فهي عناصر مباشرة صرفت خصيصاً على وحدات انتاج معينة بذاتها (عبد الرحيم واخرون، ١٩٩٠: ٦٧).^٣

ب-تكلفة غير مباشرة Indirect cost:

هي تلك التكلفة التي لا ترتبط بوحدات انتاج معينة بذاتها وإنما تتفق على المصنع ككل مثل ايجار المصنع، رواتب مديري المصنع ، والقوى المحركة . فهذه المصروفات عامة أي انها تصرف على المصنع ككل ولا تصرف خصصيا على وحدة انتاج معينة بذاتها لذلك عرفت بالتكلفة غير المباشرة(عبد الرحيم واخرون، ١٩٩٠: ٦٧).

2- مفاهيم التكلفة لأغراض التخطيط والرقابة:

أ- التكلفة التقديرية والتكلفة المعيارية:

إن عدم امكانية استخدام التكلفة الفعلية لأغراض التخطيط والرقابة كونها تكلفة انفقت في فترة سابقة ، جعل نظم التكاليف تتجه نحو التكلفة التقديرية أو المعيارية لغرض مقارنتها مع التكلفة الفعلية ، وتعرف التكلفة التقديرية بأنها عملية تعيين مستوى سلوك التكلفة من خلال استخدام أساليب تقوم على أساس تقدير العلاقة بين التكلفة والنشاط (Hilton, 1999:276).^٤

أما التكلفة المعيارية فإنها أداة تستخدم من قبل الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة على التكاليف عن طريق تحديد تكلفة المواد المباشرة، الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية وذلك على أساس تكلفة الوحدة الواحدة التامة من المنتج ، مع الإشارة إلى أن التكلفة المعيارية تركز على التكلفة الكلية لوحدة المنتج.

ب التكلفة القابلة للرقابة والتكلفة غير القابلة للرقابة :

١- عبد الرحيم، علي والعدلي، يوسف والعظمة ، محمد،(١٩٩٠)،"اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية"، الكويت ،جامعة الكويت.

3) Hilton, Ronald W., (1999), "Managerial Accounting ", fourth Edition Grow-Hill, USA.

تعرف التكلفة القابلة للرقابة على أنها التكلفة التي يستطيع مدير مستوى إداري معين مراقبتها والتأثير عليها ، أما التكلفة التي لا يستطيع المدير من التأثير فيها بقراراته فتصنف بأنها تكلفة غير قابلة للرقابة.

ج- التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة Variable cost & Fixed cost

تعرف التكلفة المتغيرة بانها التكلفة التي تتغير زيادة أو نقصاً وبنفس النسبة مع تغير حجم النشاط مثل المواد المباشرة والأجور المباشرة.

أما التكاليف الثابتة فتعرف بانها التكلفة التي لا تتغير في الأجل القصير على الرغم من تغير حجم النشاط مثل: إندثار الموجودات الثابتة.

المطلب الثالث

مفاهيم التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات

التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات (making decision for costs Relevant) تعد عملية قياس التكاليف الملائمة من أهم واجبات المحاسب الإداري لما لها من تأثير في دعم قرارات إدارة الوحدة الاقتصادية كونها توضح طبيعة هذه التكاليف ومدى ملائمتها للقرار المزمع اتخاذه ، فضلاً عن أنها لاسيما وأن خاصية الملائمة تمثل إحدى خصائص المعلومة المحاسبية الإدارية الجيدة ، فضلاً أنها تعطي صورة واضحة للإدارة حول البدائل التي من الممكن أن تحقق أعلى منفعة للوحدة الاقتصادية بأقل التكاليف الممكنة وذلك من خلال استبعاد التكاليف التي لا يمكن تجنبها والتي يستمر تأثيرها فيما بين البدائل المتاحة مما يتوجب على إدارة الوحدة استبعادها من عملية القياس ، ولأهمية هذه العملية^٥

إن المدراء في الوحدات الاقتصادية يجب أن يكونوا قادرين على تشخيص التكاليف الملائمة لغرض اجراء التقييم فيما بين البدائل المتاحة ولاسيما وأن قسماً من التكاليف تكون غير ملائمة للقرار مما يؤثر على طبيعة القرارات المتخذة وهنا يأتي دور عملية تحليل التكاليف التي تبين أياً من التكاليف التي يمكن تجنبها والتي لا يمكن تجنبها ويستمر تأثيرها ما بين البدائل المختلفة . (Atkinson : ٢٠٠٧)^٦

تقسم التكلفة في مجال إتخاذ القرارات الى تكاليف ملائمة Relearnt cost وتكاليف غير ملائمة(غارقة Sunk).

^٥ الحبيطي ، قاسم محسن " المحاسبة الادارية " الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة ، العراق - الموصل ، ٢٠٠٢

^٦ Atkinson , Anthony A. & Kaplan , Robert S. & Matsumura , Ella Mae & Young S. , Mark " Management Accounting " 5P thP , Ed , Pearson Education , Inc., 2007 .

أ- تكلفة ملائمة Relearnt cost: هي التكلفة المتوقعة مستقبلاً التي تختلف أو تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار. وتتميز التكلفة الملائمة بخاصتين أساسيتين واللذان تعدان كمعيارى للتمييز بينها وبين التكاليف غير الملائمة:

(١) إنها تكلفة مستقبلية Future cost: أي تكلفة يتوقع حدوثها مستقبلاً ولم تحدث بالفعل بعد.

(٢) إنها تكلفة تفاضلية: أي تكلفة تختلف وتتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار، وتشمل التكلفة التفاضلية على كافة بنود التكلفة التي يتأثر تحديدها بالبديل الذي يتم اختياره سواء كانت بنود متغيرة أو ثابتة. أما التكلفة التي لا تختلف ولا تتفاوت أي متساوية تحت البدائل المختلفة فهي غير تفاضلية وبالتالي فهي غير ملائمة لاتخاذ القرار .

❖ تصنيف التكاليف الملائمة :

• تكاليف يمكن تجنبها (avoidable costs):

وهي التكاليف المباشرة والمرتبطة بوحدة تحليل فرعية والتي قد تكون قسم انتاجي، خط انتاجي ، كما يمكن التخلص منها إذا تم التخلص من الوحدة الفرعية (Mos cove & wright^٧)

كما يعرفها (Kaplan, Atkinson, 1998: 375)^٨: بأنها التكاليف التي يمكن التخلص منها عند توقف خط انتاجي معين .

• تكاليف الفرصة البديلة (operation costs):

(١) يعرف (Horngren , eth ,2000: 388)^٩ تكاليف الفرصة البديلة بأنها هامش المساهمة المفقود أو المضحى به نتيجة تبني بديل معين .

(٢) كما عرفها (عبد الرحيم واخرون ، ١٩٩٠ : ٩٦)^{١٠} بأنها أقصى عائد مساهمة تفقده الشركة نتيجة اختيارها بديلاً معيناً ورفض بديل أو بدائل أخرى

4) ⁷ Moscové, Stephen A., & Wright Arnold A., (1990), "cost accounting with managerial Application" Houghton, Mifflin Co.

5) ⁸ Kaplan, Robert S., Atkinson, Anthony A., (1998), "Advanced management Accounting", New Jersey, U.S.A.

6) ⁹ Horngren, Charles T., Foster, George, Deter, Srikant, M., (2000), "Cost Accounting managerial Emphasis", Hall Inc.

❖ تصنيف التكلفة غير الملائمة:

أي التكلفة التي لا تتأثر باي بديل من بدائل القرار، أي انها متساوية بالنسبة لكل البدائل. وعلى ذلك فهي لا تؤثر على تفضيل بديل معين وترك بديل آخر وتصنف إلي:

• تكاليف لا يمكن تجنبها (unavoidable costs):

(١) وهي التكاليف التي تتحملها الشركة بغض النظر عن قرار الاستمرار في نشاط معين أو إيقافه (Horngren , eth ,2000: 386)
(٢) كما عرفها (ray burn, 1996: 556) ^{١١}:

بأنها تكاليف لا يمكن تجنبها نتيجة لتوقف نشاط أو خط انتاجي معين فهي تبقى ثابتة بالإجمالي وضمن المدى الملائم بغض النظر عن القرار المتخذ

• التكاليف الغارقة (sunk costs):

(١) عرف (moscove & wright , 1990: 750) ^{١٢} التكاليف الغارقة:

بأنها تكاليف تاريخية لأنها حصلت نتيجة لقرارات في الماضي ولا يمكن التراجع عنها بأي حال من الأحوال .

(٢) فهذا النوع من التكاليف سبق التضحية به ولا يمكن لأي قرار مستقبلي أن يتأثر به لذلك فهو يصنف ضمن التكاليف غير الملائمة .

❖ لماذا نفضل التكاليف الملائمة ؟

تعرفنا فيما سبق علي كيفية الفصل بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة ، وهنا يثار تساؤل لماذا نكلف انفسنا مشقة الفصل بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة ونلاحظ أن هذا الامر مرغوب فيه لسببين الآتيين :-

• نادراً ما تتوافر لدي متخذي القرار كافة المعلومات الكافية والمتاحة لإعداد قائمة الدخل التفصيلية ، حيث يتعرض متخذ لقرار مثلاً إلي منشأة ذات اقسام متعددة أو منتجات متعددة وفي مثل هذه الظروف يصعب إعداد قائمة دخل تفصيلية لكل نوع

١ - ١٠ عبد الرحيم، علي والعدلي، يوسف والعظمة ، محمد، (١٩٩٠)، "اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية"، الكويت ،جامعة الكويت.

7) ¹¹ Rayburn, Letricia, cayle, (1996) , " Cost Accounting Using A cost management Approach, Chicago,Irwin.

8) ¹² Moscove,Stephen A.,&wrigt Amold A.,(1990) ," cost accounting with :managerial Application " Houghton , miffline co.

، لذلك علي متخذي القرار الاعتماد علي قدرته في التمييز بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة حتي يتمكن من تجميع البيانات اللازمة لإتخاذ القرار .

- إن استخدام التكاليف غير الملائمة مع التكاليف الملائمة سيؤدي إلي عدم وضوح الصورة وعدم جذب انتباه متخذ القرار إلي الامور ذات الأهمية النسبية الكبيرة للمشكلة التي تواجهنا كذلك قد يتم استخدام بيانات خاصة بتكاليف غير الملائمة تؤدي إلي إتخاذ قرارات غير صحيحة ، ومن ثم يجب الفصل بين التكاليف غير الملائمة والتكاليف الملائمة حتي يتم التركيز عليها مباشرة وتجنب الآثار المترتبة عليها ، ويعتبر تحليل التكاليف الملائمة في مدخل المساهمة أداة إجبارية لاتخاذ القرارات خاصة في ظل الظروف غير الروتينية .

❖ خصائص المعلومات المفيدة لقياس التكاليف الملائمة:

تمثل المعلومات المحاسبية مخرجات النظام المحاسبي والتي هي ذات طبيعة كميته ناتجة عن تشغيل البيانات المعبرة عن أحداث اقتصادية كانت فيها الوحدة الاقتصادية طرفاً والتي يتم إيصالها عبر قنوات الإتصال المحاسبي وأدواته المتمثلة بالقوائم والتقارير المحاسبية وأن هذه المعلومات تعمل على أن تكون مفيدة في عملية إتخاذ القرار الإداري المتعلق بالإختيار من بين مجموعة البدائل المتاحة وعليه فغن المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة ، فإنها يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص الرئيسية والثانوية: (الذهبي ، 2002 : 33)

أولاً: الملائمة (Relevance):-

تعد المعلومات عن صفة الشيء والحدث ملائمة لو كانت المعرفة بها تساعد متخذي القرارات في تحديد المسارات البديلة أو لتقييم المخرجات لهذه المسارات ولغرض تحقيق الملائمة فان هناك ثلاثة خصائص فرعية يستلزم توافرها :

أ. أن تكون ذات قدرة تنبؤية :- **Value predictive** إذ لايمكن إتخاذ أي قرار دون اللجوء إلى إجراء التنبؤات الخاصة بالتوقعات المستقبلية إذ انه من خلال دراسة الماضي والحاضر وبناء التوقعات المستقبلية يمكن لمستخدمي هذه المعلومات إتخاذ قرار على درجة من الدقة والكفاءة

ب. أن تكون المعلومات ذات قدرة للتغذية العكسية :- والتي تساعد في تقييم مدى صحة التوقعات وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت عليها

ت. التوقيت الزمني المناسب :- **Timeliness** أي ان تقدم المعلومات بوقت قبل أن تفقد قدرتها في التأثير ما يقلل من ملاءمتها ، لاسيما وأن منشآت اليوم على القرار، إذ أن تقديم المعلومات بوقت متأخر غالباً التي تعيش في بيئة تنافسية شديده ولغرض الاستجابة للمتغيرات السريعة لهذه البيئة ، فإنها تحتاج إلى سرعة في تقديم المعلومات

أي يتم تقديمها الى مستخدميها عند الحاجة اليها ، وهذا الكلام يصبح عندما يكون نظام المعلومات على درجة من التقنية التي تسهل القيام بذلك.

الموثوقية (Reliability) :-

ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية خالية وبدرجة معقولة من ثانيا الأخطاء والانحياز وتعتبر بصدق عن الغرض الذي تمثله ، وعليه فإنها يجب أن تتصف بالاتي-

- أ. التمثيل بأمانة :- Faithfulness Representational أي ان يكون هناك توافق ما بين الأحداث الاقتصادية والمقاييس وان يتم ذلك بأمانة وعدالة وخالية من العيوب
- ب. القابلية على التحقق :- Verifiability أي إمكانية الوصول الى نفس النتائج من قبل العديد من المحاسبين الذين يعطون نفس البيانات وبصورة مستقلة وهذا ما دعى إلى وجود الادله الموضوعية
- ت. الحياد :- Neutrality ويعني استخدام أسس وأساليب قياس بقصد توفير المعلومات المحاسبية دون الأخذ بنظر الاعتبار مصلحة أي طرف من الأطراف المستفيدة من عملية القياس والإفصاح.

المبحث الثاني

المطلب الأول: طبيعة مدخل التكاليف التفاضلية ودورها في اتخاذ القرارات

تعرف التكاليف التفاضلية بأنها "التكاليف التي تتمثل في الفرق بين تكاليف بديلين ، أي هي الزيادة أو النقص في التكلفة التي تنتج من تفضيل بديل على آخر أو المقارنة بين بديل مقترح آخر، فمثال عند زيادة حجم الإنتاج ، يؤدي إلى زيادة تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة وبعض المصروفات الصناعية لذلك فهي تكاليف مناسبة ، لكن القرار الإداري قد لا يؤدي إلى زيادة بعض التكاليف مثل : (مصروف الاستهلاك ، الإيجار ، الضرائب) فإن هذه التكاليف غير مناسبة لإتخاذ القرار.

تُعد التكاليف التفاضلية ضمن التكاليف الملائمة ، حيث أنها تحدث في المستقبل وتختلف من بديل لآخر من بدائل القرار ، وتتميز التكاليف الملائمة بخاصية أساسية وهي أنها مستقبلية ، أي يتوقع حدوثها مستقبلاً ولم تحدث بالفعل وأنها تكلفة تفاضلية ، أي تكلفة تختلف وتتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار ، وتشمل التكاليف التفاضلية كافة التكاليف التي يتأثر تحديدها بالبديل الذي يتم اختياره سواء كانت متغير أو ثابتة ، أما التكاليف التي لا تختلف أو لا تتفاوت ، أي متساوية فهي غير تفاضلية وبالتالي غير ملائمة لإتخاذ القرار.

❖ دور التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات^{١٣} :

يرى (Edmonds, et. 2000: 153)^{١٤}: إن أسلوب التحليل التفاضلي يعد كوسيلة ملائمة لمعالجة المشاكل التي تواجهها إدارة أية شركة وذلك لإستنادها على أساس تحديد ومقارنة عناصر بديل معين مع عناصر بديل آخر.

كما أن المعلومات التي يعتمد عليها التحليل تشتمل على الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تختلف أو تتفاوت بين البدائل.

كما يرى (morse,et,2003:128)^{١٥} أن من فوائد التحليل التفاضلي في مجال إتخاذ القرار مايلي:

١- يركز التحليل التفاضلي على عناصر الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تكون مختلفة بين البدائل المتاحة.

^{١٣} مكرم عبد المسيح ، "تحليل انحرافات التكاليف باستخدام مفهوم التدفق النقدي التفاضلي" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ٨ ، العدد ٤ .

^{١٤} Edmonds, Thomas, P., Edmonds, cindy, D., Barey, T., say, (2000) , " Fundamental Managerial Accounting concepts " Me Gvaw-hill.

^{١٥} Morse, wayne J., Davis, Tames R. & Hartraves All., (2003) "management

٢- يسهل من عملية إعداد الكشوفات التحليلية وذلك لتضمنية على فقرات قليلة من الإيرادات والتكاليف الملائمة.

٣- يساعد على تسهيل وتبسيط وحل المشاكل التي تواجه الشركة في الظروف التي يتوفر فيها بديلين أو أكثر .

٤- المساعدة في قياس التكاليف لأغراض إتخاذ القرار.

لذا فإن الخطوات العملية لأجراء أي تحليل تفاضلي تستند الى :- (عبود ، ٢٠٠٨ : ٦٣)

١- استبعاد التكاليف الغارقة

٢- حصر التكاليف والإيرادات ذات العلاقة بكل بديل من البدائل المتاحة

٣- استبعاد جميع التكاليف والإيرادات غير التفاضلية

٤- الأخذ بنظر الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة إن وجدت

٥- استخدام أحد البدائل المتاحة أمام هذا القرار كأساس للمقارنة والاعتماد على التكاليف والإيرادات التفاضلية لكل بديل لأتخاذ قرار بشأن اختيار أحدهما.

• قرارات التوقف أو الإغلاق:

يجب على المديرين أن يقرروا متى يتوقف إنتاج أو تسويق منتج معين من منتجات المنشأة ، ومتى يتخلوا عن مناطق المبيعات ، ويجب اتخاذ القرار و الاسترشاد بالمبدأ التالي :

إذا كان التدفق النقدي الداخل من مبيعات المنتج أكبر من التدفق النقدي التفاضلي الخارج المطلوب لإنتاج الوحدات المباعة ، حينئذ يولد المنتج صافي تدفق نقدي داخل موجب ويجب الاستمرار فيه و يكون هذا القرار صائباً ، حتى إذا نتج خسائر في القوائم المالية بسبب تخصيص بنود الأعباء الإضافية ، فسوف لا تتأثر بإسقاط منتج واحد ، إذا كان إيراد المنتج يغطي تكاليفه التفاضلية ، وإذا لم يكن هناك بديل آخر لتسهيلات الأرباح والمبيعات المتوافرة ، حينئذ يجب أن يبقى ويستمر المنتج.

• قرار الإحلال:

إن بيانات المحاسبة المالية لا تستخدم و لا تستطيع تقرير الآثار السليمة للقرارات الإدارية والسبب في ذلك يرجع إلى أنها توفر بيانات تاريخية ، بينما هذه القرارات تتعلق بالمستقبل وتتطلب إعداد تقديرات للتكاليف والإيرادات ، ويستخدم مبدأ التحليل التفاضلي على نطاق واسع في ترشيد قرارات الإحلال التي تتخذها إدارة المنشأة مع الأخذ في الاعتبار التدفقات النقدية التفاضلية.

• قرار القبول:

إذا كان سعر الطلب على المنتج أكبر من تكلفة الإنتاج التفاضلي للطلب لهذا المنتج ، فإن المنشأة سوف تزيد أرباحها بقبول هذا الطلب ، وإن التكاليف التفاضلية هي التي يجب أن تأخذ في الاعتبار عند قبول هذا الطلب.

ومن هنا يتضح إن التكاليف من المتغيرات الفعالة ، ولكي يتم اتخاذ القرار يجب المفاضلة بين تكاليف التشغيل والتكاليف المتغيرة للإنتاج ، ويمكن النظر إلى القرارات التي تعتمد على تعظيم الربح وتقليل المخاطر عند تحديد تكلفة الفرصة البديلة أو التكاليف التفاضلية.

المطلب الثاني: كيف يتم تفعيل مدخل التكاليف الملائمة وفقاً لإختلاف نظرة متخذ القرار

غالباً ما ترتبط عملية اتخاذ القرارات بحل المشكلات التي تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية لذا فإن غالباً نجاح الإدارة يعتمد على قدرتها في تحديد أسباب المشكلة وإيجاد بدائل عملية لحلها بغية التخلص من أسبابها ، لاسيما وأن العديد من الكتاب والباحثين قد حاولوا توضيح طريقة اتخاذ القرارات كلا نظره وذلك من خلال عرض عدد من النظريات التي تعنى بعملية اتخاذ القرارات داخل الوحدات الاقتصادية والتي من أهمها :

النظرية الكلاسيكية للقرار:

يتحدد مفهوم صنع القرار وفق هذه النظرية بان هنالك مشكلة تقتضي قرارا كان تكون العوائد المتحققة غير مرضية او ان هنالك فرصة تعود بعوائد افضل وان متخذ القرار لديه معرفة تامة بالبدائل وعواقب كل بديل محددة كما ان عملية الاختيار واضحة وبسيطة، اذ تقوم هذه النظرية على الرشد والعقلانية في اتخاذ القرارات وتفترض أن يكون المدير منطقياً عند اتخاذه للقرارات التي تخدم الوحدة الاقتصادية فضلاً عن أنها تحدد الكيفية التي يتخذ المدير بها قراراته وتقدم له الخطوات الإرشادية ، للوصول إلى أفضل النتائج.^{١٦}

النظرية السلوكية للقرار:

سلوكيات الأفراد يمكن توجيهها بالشكل الذي يجعلها تحت سيطرة الوحدة ولكن وعلى الجانب المغاير نجد أن السمات الشخصية ترتبط بعوامل داخلية من الصعوبة أن تتغير كونها سمات مرتبطة بعوامل وراثية لذا فان هذا النموذج يركز على ماهو ظاهر ويمكن ملاحظته ويحدد ماذا يمكن للاداري الجيد أن يعمل كون أن البعد السلوكي يستلزم البحث عن الإداري الذي

^{١٦}- العبيدي ، خميس ناصر " نوع عملية صنع القرار التنظيمي ودور المعلومات فيها " دراسة تطبيقية في المنشأة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك ، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ١٩٩٣

يهتم بمشاعر واحتياجات الافراد ومحاولة حل المشاكل وإيجاد نوع من التكامل مابين أهداف الوحدة وأهداف الجماعات غير الرسمية وتحديد المسؤوليات ووضع معايير للاداء

إن الافراد يعملون مع غيرهم ويدخلون في علاقات وتفاعلات اجتماعية تنعكس على شكل معتقدات تعمل على تغيير الآراء بشكل واضح فضلا عن إن سلوكيات الأفراد داخل الجماعة تسمح بان يتقبل الآراء بصورة أسرع من التعليمات التي تصدرها الإدارة والتي غالبا ماتكون مكتوبة وعلى شكل أوامر (Kinicki&Williams,2008:213)^{١٧}

نظرية القرار غير الرشيد:

هذه النظرية تطرح فكرة مغايرة أساسها إن متخذ القرار هو في الغالب شخص غير رشيد في قراراته بل أنه قد يكون قد اتخذ القرار قبل بلورة البدائل الممكنة ، وفي حالات أخرى قد يكون أول بديل متصور أمام متخذ القرار هو أفضلها وقد يقدم لاحقا التبريرات التي استند إليها في اتخاذه للقرار.^{١٨}

النظرية الموقفية للقرار:

نموذج يأخذ بالاعتبار أهداف الوحدة الاقتصادية وهيكلية وظائفها والموارد البشرية والبيئة المحيطة والمهارات الإدارية تتفاعل فيما بينها بالشكل الذي يؤثر على قرارات الإدارة المتعلقة بالتخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة.

إن لكل مشكلة ظروفها الخاصة وتأثيراتها الجانبية والتي تنعكس عليها بالشكل الذي يجعل من الصعوبة تطبيق نفس القرار لحل نفس المشكلة لاسيما وأن هذه الوحدة تعيش في بيئة ديناميكية غير مستقرة مما يتطلب وقبل كل شيء قياس التكاليف الملائمة المرتبطة بكل بديل من البدائل المتاحة للوصول الى اتخاذ قرارات تستند على أسس علمية صحيحة بعيدة كل أبعد عن الاعتبارات الخاصة والخبرات السابقة

¹⁷ Kinney , Michael R., Kinsey ,Jenice Prather , Raiborn , Cecily A., "Cost Accounting : Foundations And Evolution " , Thomson South – Western , Thomson Corporation , 2006 .

^{١٨} - الشماع ، خليل محمد " مبادئ الادارة مع التركيز على ادارة الاعمال " مكتب المثني للنشر ، الطبعة الاولى ، العراق - بغداد ، ١٩٩١

المبحث الثالث

الجانب العملي

أثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة

لقد استخدمت عدة مقاييس لتحليل البيانات الواردة في الاستمارة وهي كما يلي:-

- 1- الوسط الحسابي :- استخدم هذا المقياس لمعرفة مدى توافق إجابات عينة الدراسة مع حركة المقياس بغية الوصول إلى الأسباب الحقيقية التي تؤثر وبشكل مباشر على إدارة الوحدة الاقتصادية عند اتخاذها للقرارات الإدارية في ضوء البيانات الكفوية المتوفرة
- 2- الانحراف المعياري :- استخدم هذا المقياس بهدف تحديد مقدار التشتت الذي تمثله الإجابات ومن أجل الوقوف على نتائج عينة البحث المتمثلة بـ (مدراء المالية ، مدراء الرقابة ، أساتذة جامعات) حول فقرات الاستبانة واستخلاص الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل منها نورد الجدول الآتي:-

المحور الأول :- النظرية الكلاسيكية							
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	الأسئلة المرتبطة بالمحور
5,19	12			1	12	12	يتصف مدراء الوحدات الاقتصادية بالرشد والعقلانية ويفترض أن تكون قراراتهم منطقية لكونها تستند إلى ما لديهم من خبرة ومعرفة تامة بالبدائل المتاحة للقرار
5,26	4,5	1		4	15	5	أمكانية التنبؤ بكافة النتائج المتوقعة من كل قرار مزعم اتخاذه لكونه يمتلك كافة المعلومات المتعلقة بالقرار
4,66	5,5		1	3	8	13	تعتمد عملية اتخاذ القرار على الأخذ بنظر الاعتبار متغيرات البيئة الداخلية والخارجية
2,97	5	2	5	6	10	2	لا توجد قيود مفروضة على إدارة الوحدة الاقتصادية عند اتخاذها للقرارات الإدارية لاسيما ما يتعلق بمسألة الكلفة والوقت
2,05	7		8	3	6	8	يؤخذ بنظر الاعتبار عند اتخاذ القرارات تأثير الجماعات الغير رسمية التي ينتمي إليها الفرد
4,15	4	1	1	4	12	7	تستند عملية المفاضلة ما بين البدائل المتاحة إلى قياس التكاليف الملائمة المرتبطة بكل بديل من هذه البدائل
5,31	8			2	8	15	أن الهدف من عملية اتخاذ القرار هو الوصول إلى الحلول الممكنة للمشاكل التي تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية

تعكس إجابات فقرات المحور الأول للاستبانة والمتعلقة بالنظرية الكلاسيكية والتي حصلت على وسط حسابي يتراوح ما بين (٤ - ١٢) وانحراف معياري يتراوح ما بين (٢,٠٥ - ٥,٣١) إن هنالك تفاوتاً ما بين الإجابات المرتبطة بهذا المحور ، إذ تعكس الإجابات على السؤال الأول إن هنالك استجابة واضحة لإجابات عينة البحث مع حركة المقياس وتشنتت ضعيف في الإجابات مما يثبت إن قرارات إدارات الوحدات الاقتصادية تكون منطقية في ظل المعرفة التامة بالبدائل المتاحة

في حين بينت إجابات السؤال الثاني والثالث إلى وجود توافق في إجابات عينة البحث مع حركة المقياس وتشنتت ضعيف في الإجابات مما يثبت إن توفر المعلومات المرتبطة بكل قرار يسهل عملية التنبؤ بالنتائج المتوقعة من هذا القرار آخذين بنظر الاعتبار تأثيرات البيئة الداخلية والخارجية المرتبطة بها

أما فيما يخص السؤال الرابع فقد عكست إجابات عينة البحث الى ان هنالك توافق في إجابات العينة مع حركة المقياس مع تشنتت عالي في الإجابات مما يعكس مدى التذبذب في الإجابات لكون ان عملية اتخاذ القرار تستند على خاصيتين اساسيتين الا وهما الكلفة والوقت التي يتطلبها اتخاذ القرار وتنفيذه ، في حين عكست إجابات السؤال الخامس إلى وجود توافق واضح في الإجابات مع حركة المقياس مع تشنتت عالي في الإجابات مما يبين مدى تأثير الجماعات الغير رسمية داخل الوحدات الاقتصادية إذ مافائدة اتخاذ قرار معين اذا لم يطبق من قبل الأفراد العاملين ، أما السؤال السادس فقد عكس استجابة عينة البحث مع حركة المقياس مع تشنتت ضعيف في الإجابات مما يثبت أهمية قياس التكاليف الملائمة المرتبطة بكل قرار واستبعاد تلك التي تعد غير ملائمة له ، في حين بين السؤال السابع أن هنالك استجابة واضحة في إجابات عينة البحث مع حركة المقياس مع تشنتت ضعيف وهذا يبين ان الوصول الى اتخاذ قرار يحل جميع المشاكل التي تواجهها الإدارة تعد عملية مستحيلة لاسيما مع وجود المتغيرات الداخلية والخارجية المرتبطة بكل قرار وبالتالي فان الإدارة تسعى من كل قرار متخذ للوصول إلى الحلول الممكنة للمشاكل.

المحور الثاني :- النظرية السلوكية							
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	الأسئلة المرتبطة بالمحور
2,76	5	1	3	5	8	8	أن عملية اتخاذ القرارات تعتمد على الأخذ بنظر الاعتبار الجوانب السلوكية والنفسية للأفراد داخل الوحدة الاقتصادية
3,22	6	1	2	6	10	6	تتأثر قرارات الأفراد داخل الجماعات الغير رسمية بشكل اكبر من تأثيرها بالقرارات الصادرة من قبل الإدارة
4,32	5		2	3	13	7	يؤخذ بنظر الاعتبار مفهوم الرشد المحدود وليس المطلق عند اتخاذ القرارات لكون أن المدير إنسان يتأثر بدوافع لاشعورية تؤثر على أحكامه
3,58	3	1	3	3	11	7	إن متخذ القرار يضع عدداً محدوداً من البدائل ويتوقع عدداً محدوداً من النتائج
5,36	5,5	1		1	10	13	إن الهدف من عملية اتخاذ القرار هو الوصول إلى حلول مرضية للمشاكل التي تواجهها الإدارة
4,97	5,5		1	2	13	9	إن عملية قياس التكاليف الملائمة المرتبطة بكل قرار تعد الأساس للوصول إلى اتخاذ قرارات تستند على أسس علمية صحيحة
5,54	5		1	1	14	9	يؤخذ بنظر الاعتبار متغيرات البيئة الداخلية والخارجية عند قياس التكاليف الملائمة

تعكس إجابات فقرات المحور الثاني للاستبانة والمتعلقة بالنظرية السلوكية والتي حصلت على وسط حسابي مابين الإجابات يتراوح مابين (٣ - ٦) وانحراف معياري يتراوح مابين (٢,٧٦ - ٥,٥٤) ان هنالك تفاوتاً المرتبطة بهذا المحور ، إذ تعكس إجابات السؤال الأول والثاني إن هنالك استجابة مع حركة المقياس مع وجود تشتت عالي وهذا يوضح ان عملية اتخاذ القرار يجب أن تأخذ بالاعتبار الجوانب النفسية للأفراد عن تأثير الجماعات الغير رسمية على تسهيل تنفيذ القرار ، أما فيما يتعلق بالسؤال الثالث العاملين فضلا فقد بينت إن هنالك توافق في الإجابات مع حركة المقياس مع وجود تشتت وهذا يعكس لنا مدى تأثير الجوانب النفسية على عملية اتخاذ القرار ، في حين عكست إجابات السؤال الرابع ان

هنالك توافق مع حركة المقياس في مقابل تشتت في الإجابات وهذا يبين إن متخذ القرار لا يستطيع الأخذ بنظر الاعتبار جميع البدائل المتاحة للقرار لكونها قد تتعارض مع خاصيتي الكلفة والوقت وبالتالي فإن متخذ القرار يضع من البدائل في ظل النتائج المتوقعة من كل بديل ، أما فيما يتعلق بالسؤال الخامس والسادس محدوداً عدداً مع حركة المقياس في مقابل تشتت ضعيف في الإجابات لعينة والسابع فأنها تعكس استجابة واضحة جدا البحث وهذا يبين أهمية الأخذ بنظر الاعتبار قياس التكاليف الملائمة بكل قرار بغية التوصل إلى الحلول الممكنة للمشاكل.

المحور الثالث :- نظرية القرار الغير رشيد						
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما
2,95	7		2	5	9	9
2,97	4	2	4	2	9	8
1,92	6		7	9	5	4
3,03	3	2	7	3	10	3
4,15	4	1	12	7	4	1
3,90	4	12	6	2	1	4
3,11	5,5		4	3	11	7

تعكس إجابات فقرات المحور الثالث للاستبانة والمتعلقة بنظرية القرار الغير رشيد والتي حصلت على وسطاً مابين حسابي يتراوح مابين (٣ - ٧) وانحراف معياري يتراوح مابين (١,٩٢ - ٤,١٥) ان هنالك تفاوتاً في الإجابات المرتبطة بهذا المحور حيث عكست إجابات السؤال الأول والثاني والثالث إن هنالك استجابة واضحة مع حركة المقياس في مقابل تشتت عالي في الإجابات وهذا يبين تأثير العوامل الاجتماعية على أهمية قياس التكاليف الملائمة المرتبطة بكل قرار لغرض إجراء المفاضلة فيما بين متخذ القرار فضلاً عن أن عملية اتخاذ

القرار لاتتقيد بتأثيرات التنظيمات الغير رسمي لكون إن الهدف البدائل المتاحة فضلا منها إيجاد الحلول المرضية للمشاكل التي تواجهها الإدارة وليست تلبية طموحات هذه التنظيمات ، أما فيما يتعلق بالسؤال الرابع فنجد إن هنالك توافق مع حركة المقياس مع وجود تشتت في الإجابات وهذا يبين إلى التحليلات التي تجريها الإدارة للتكاليف إمكانية التنبؤ بالنتائج المتوقعة للقرارات المتخذة استنادا للملائمة المرتبطة بكل قرار ، وتعكس إجابات السؤال الخامس والسادس استجابة عينة البحث مع حركة المقياس مع تشتت في الإجابات وهذا يبين إن اتخاذ قرارات بمعزل عن متغيرات البيئة الداخلية والخارجية سيؤدي للوصول الى قرارات غير رشيدة ، أما السؤال السابع فقد عكست الإجابات استجابة واضحة لعينة البحث مع حركة المقياس في مقابل تشتت في الإجابات وهذا يبين إن على متخذ القرار أن يتمتع بالرشد والعقلانية عند اتخاذه للقرار في ضوء المعلومات الملائمة المرتبطة بكل قرار.

المحور الرابع :- النظرية الموقفية						
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما
4,24	4	4	13	2	5	1
5,31	8		15		2	8
5,67	3,5		2	3	16	4
3,16	4	2	3	4	11	5
4,60	4,5		2	4	14	5
6,30	3,5		3	1	17	4
4,97	5		1	3	14	7

تعكس إجابات فقرات المحور الرابع للاستبانة والمتعلقة بالنظرية الموقفية والتي حصلت على وسط حسابي مابين يتراوح مابين (٣,٥ - ٨) وانحراف معياري يتراوح مابين (٣,١٦ - ٦,٣٠) إن هنالك تفاوتاً جاباً المرتبطة بهذا المحور ، حيث بين السؤال الأول والثاني والثالث استجابة عينة البحث لحركة المقياس مع تشتت ضعيف في الإجابات وهذا يبين أهمية عملية قياس التكاليف الملائمة المرتبطة بكل بديل من البدائل المتاحة اخذين بنظر الاعتبار المتغيرات المصاحبة للقرار كونها توجه أنظار إدارة الوحدة الاقتصادية إلى الحلول الممكنة للمشاكل التي تواجه الإدارة ، أما السؤال الرابع فقد بينت استجابة لحركة المقياس مع وجود

تشنت في الإجابات وهذا يبين أهمية استبعاد التكاليف التي يستمر حدوثها بغض النظر عن القرار المتخذ والتي تعد غير ملائمة للقرار ، أما السؤال الخامس والسادس والسابع فقد بين استجابة واضحة مع حركة المقياس مع تشنت ضعيف في الإجابات وهذا يوضح إن لكل مشكلة ظروفها الخاصة المرتبطة بها لذا لا يمكن اتخاذ نفس القرار لمعالجة مشكلة معينة لكون أن المتغيرات المصاحبة لهذه عن إن دراسة النتائج المحتملة من المشكلة قد تختلف من قرار لآخر حسب تغير الظروف والمواقف فضلاً كل قرار قد يتخذ تؤدي بالنتيجة للوصول الى القرار الصحيح ومن الممكن أن يكون هذا القرار نموذجاً للتطبيق على المشاكل المماثلة في ظل نفس الظروف المحيطة بها

❖ الاستنتاجات:

- عدم وجود تمييز واضح في حسابات تكاليف الشركة عينة البحث للتكاليف الملائمة وغير الملائمة لما لها من دور بارز في عملية اتخاذ القرار.
- عدم قيام الشركة باتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار مع عدم قيامها بإجراء التحليل التفاضلي للتكاليف لما له من دور في مساعدة المدير في اتخاذ قرارات صائبة ورشيدة.
- التكاليف التفاضلية توفر معلومات مهمة تصلح لاتخاذ القرار في بيئة الإنتاج والمساهمة في تحسين القرارات الإدارية في منظمات الأعمال
- تعتمد عملية قياس التكاليف الملائمة المرتبطة بالبدائل المتاحة لكل قرار لغرض استبعاد تلك التي تعد غير ملائمة للقرار والتي يتكرر حدوثها فيما بين البدائل .
- إن عملية قياس التكاليف الملائمة تتطلب من متخذ القرار الفهم الكامل للعملية لكون إن عملية اختيار البديل الذي يحقق أعلى منفعة ممكنة للوحدة الاقتصادية تستلزم إجراء عملية المفاضلة ما بين البدائل واستبعاد التكاليف التي تعد غير ملائمة للقرار والتي يتكرر ظهورها فيما بين البدائل المطروحة للقرار
- لا يمكن التنبؤ بالنتائج المحتملة من اختيار بديل دون الآخر بمعزل عن قياس التكاليف الملائمة لهذا البديل والذي تم اختياره في ضوء ذلك لكوننا نعيش في بيئة ديناميكية يصعب معها التنبؤ بكافة الظروف المحيطة بالقرار..
- صعوبة الاعتماد على الخبرة الشخصية لإدارة الوحدة الاقتصادية في حل المشاكل التي تواجهها الوحدة بمعزل عن قياس التكاليف الملائمة لكون إن اتخاذ قرار خاطئ قد يؤدي بالوحدة إلى الخروج من سوق المنافسة

❖ التوصيات:

- يجب الأخذ بنظر الاعتبار بناء منهجية سليمة تستند إلى أسس علمية صحيحة في حل المشاكل والمعوقات التي تواجه إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال التشخيص السليم

للمشكلة وتحديد أسبابها ووضع البدائل لمعالجتها بالشكل الذي يسهل عملية اختيار البديل الذي يحقق أعلى منفعة لإدارة الوحدة

- تتطلب عملية صنع القرار تحديد المشكلات التي تواجهها الوحدة الاقتصادية ومن ثم وضع البدائل المناسبة لحلها وإجراء عملية المفاضلة فيما بين هذه البدائل وهذا الأمر يستلزم قياس التكاليف الملائمة المرتبطة بكل بديل واختيار البديل الذي يحقق أعلى منفعة للوحدة
- دراسة وتحليل عملية صنع القرارات الإدارية بأسلوب منهجي مبني على أسس علمية وعملية عن طريق زيادة كفاءة وفاعلية مخرجات نظم المعلومات الإدارية بالشكل الذي يسهم في الحصول على بيانات على درجة من الدقة.
- التقليل من الاعتماد على الخبرة الشخصية في حل المشاكل لاسيما مايتعلق منها بعملية اتخاذ القرار واللجوء إلى التقنيات الرادارية الحديثة والتي ساهمت في الوصول إلى قرارات تستند إلى عن أنها مكنت من الوصول إلى تنبؤات على درجة من الدقة بالنتائج أسس علمية صحيحة فضلا المتوقعة من كل بديل من البدائل المطروحة للاختيار
- -الأخذ بنظر الاعتبار خاصيتي الكلفة والمنفعة عند اختيار البديل من بين مجموعة البدائل يسهم في حل المشكلة إلا إن تكاليف معينا المطروحة لحل المشكلة إذ قد يرى البعض إن قرارا تنفيذه قد تزيد على المنافع المتوقعة منه مما يدفع بإدارة الوحدة غالى البحث عن البديل الزاخر لحل المشكلة.

المصادر العربية:

- ١- بدر، حامد احمد رمضان، (١٩٨٢)، "ادارة المنظمة- اتجاه شرطي"، دار القلم، الكويت.
- ٢- جاريسون، ري. انتش، نورين، واريك، (٢٠٠٢)، "المحاسبة الادارية"، مترجم، الرياض، دار المريخ.
- ٣- زويلف، مهدي حسن والقطامين، احمد، (١٩٩٥)، "الرقابة الادارية (مدخل كمي)، دار حنين، الاردن.
- ٤- الشماع، خليل محمد حسن، حمود، وخضير كاظم، (٢٠٠٠)، "نظرية المنظمة"، ط١، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- ٥- عبد الرحيم، علي والعاذلي، يوسف والعظمة، محمد، (١٩٩٠)، "اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية"، الكويت، جامعة الكويت.
- ٦- الكعبي، بثينة راشد حميدي، (٢٠٠٣)، " دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في ترشيد القرارات التشغيلية " ، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- ٧- مريم، حسين وحداد، شفيق وسويدان، نظام وكلالده، ظاهر وجودة، محفوظ، (١٩٨٨) "اساسيات الادارة" عمان، الاردن، دار حامد.
- ٨- مشرقي، حسن علي، (١٩٩٧)، "نظرية المنظمة، مدخل كمي، ط١، عمان، دار المسيرة.

المصادر الأجنبية:

- 1) Daft, Richard L., (2001), "Organization Theory and Design", South Western college publishing, USA.
- 2) Hilton , Ronald W., (1999), "Managerial Accounting ", fourth Edition Grow-Hill, USA.
- 3) Mondy R., Wayne & Premeaux Shane R., (1995), "Management Concepts, practices, and Skills"
- 4) Edmonds, Thomas, P., Edmonds, cindy, D., Barey, T., say, (2000) , " Fundamental Managerial Accounting concepts " Me Gvaw-hill. Horngren , Charles T., Foster , Gerge , Dater, srikamt, M., (2000) , "Cost Accounting managerial Emphasis" , Hall Inc.
- 5) Kaplan, Robert S., Atkinson, Anthony A., (1998) , "Advanced management Accounting :, New Jersey, U.S.A.
- 6) Moor beard, Gregory & Griffin, Ricky W., (1995), "Organization Behavior Management people and Organization", Houghton Mifflin Company.
- 7) Morse, Wayne J., Davis, Tames R. & Hart raves All., (2003) "management Accounting : Strategic Approach", south-western, A Division of Thomson Learning.
- 8) Moscove, Stephen A. & Wright Amold A., (1990) , " cost accounting with :managerial Application " Houghton , miff line co.

9) Pandey, I'm, (1995) ," Essentials of management Accounting", Vikas publishing house PVT