

الفصل الثالث

اتخاذ القرارات والقرارات الاستراتيجية

سيتناول الباحث في هذا الفصل اتخاذ القرارات والقرارات الاستراتيجية، متاولا مفهوم وخطوات ومقومات اتخاذ القرارات وعلاقته بحاسبة التكاليف من خلال إستعراض عدد من التعريفات لعدد من الكتاب لهذا العلم والمفاهيم الاساسية الملائمة لاتخاذ القرارات و تعرض هذا الفصل ايضا لانواع القرارات ، والتكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات ، والقرارات الاستراتيجية من خلال المباحث التالية :-

المبحث الأول : محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات

المبحث الثانى : مفاهيم التكلفة المرتبطة باتخاذ القرارات

المبحث الثالث : اتخاذ القرارات الإستراتيجية

المبحث الأول

محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات

المفاهيم الأساسية للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات:

تمثل عملية صنع و اتخاذ القرارات جوهر وقلب العملية الإدارية وهي عبارة عن عملية اختيار بديل من عدة بدائل. وعملية اختيار البديل المناسب لاختيار البديل المناسب لاتخاذ قرار معين يعتمد على ما يتوفر من هذه البدائل من معلومات وتعرف المعلومات بأنها تلك التي يتم إعدادها أو إنتاجها لتصبح في شكل أكثر نفعاً لمتخذ القرار وذلك لقيمتها في صنع القرار الحالي أو للاستخدام المستقبلي ولكي تكون المعلومات زو فائدة لمتخذ القرار لابد أن تكون على مستوى من الجودة. وعلى الرغم من انه لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات , وذلك لاختلافه تبعاً لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات, إلا انه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات وعلى النحو التالي:¹

1/الدقة كمقياس لجودة المعلومات:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك كل ما زادت دقة المعلومات كلما زادت جودتها, وكلما زادت قيمتها في التعبير عن الحائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية ومع أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات إلا انه لا يمكن تحقيقه, وذلك لكون المعلومات التي يبني عليها القرار تتطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة ألا يقين وعدم التأكد لذا غالباً ما يتم التضحية بالدقة عن توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات .

2/المنفعة كمقياس لجودة المعلومات:

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها .ويمكن أن تأخذ المنفعة احد الصور الآتية:

أ/ المنفعة الشكلية : وتعنى أنها كلما تطابق شكل أو محتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية .

¹ - د. مؤيد محمد الفضل, د. عبد الناصر إبراهيم نور, المحاسبة الإدارية, عمان, دار مسيرة للنشر والتوزيع, 2002م_1422 هـ, صص 305_308

ب/المنفعة الزمنية : وتعنى ارتفاع قيمة المعلومات كلما توافر لدى متخذ القرار ذات الوقت الذي يحتاجه.

ج/المنفعة المكانية : وتعنى ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فان الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كل من المنفعة الرمانية والمكانية للمعلومات.

د/المنفعة التقييمية والتصحيحية : وتعنى قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات, وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

3/الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات:

تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة,وعلى ذلك فانه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذي القرار من خلال استخدام موارد محددة,ومن ثم فان فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

4 / التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالتنبؤ انه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل ,و أن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

ومن المؤكد أن جودة المعلومات أنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بين البدائل القرارية.

5/الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات :

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام يمكن للمورد,وتجرى بعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب ألا تزيد عن قيمة المعلومات.

يلاحظ الباحث من خلال تطرقه لمعايير جودة المعلومات من دقتها وكفائها وفاعليتها ولمكانية التنبؤ بها أن هناك علاقة طردية بين جودة المعلومات وجودة اتخاذ القرارات .

خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

يمكن تناول خصائص جودة المعلومات المحاسبية من خلال النقاط التالية:¹

1/الملائمة:

ويمكن تحقيق الملائمة من خلال تحقيق التأثير المباشر لاستخدام المعلومات على اتخاذ القرار ,و يمكن وصف المعلومات بالملائمة إذا كان القرار المتخذ على أساسها يكون أكثر رشدا من القرار المتخذ بدونها وتستند الملائمة على ثلاثة دعائم:

أ/التوقيت أو زمنية المعلومات:ويقصد بذلك ان تكون متاحة لمتخذي القرار عند الطلب وقبل أن تفقد قيمتها ومقدرتها على اتخاذ أو تغيير القرار .

ب/التغذية العكسية: ويقصد بذلك قدرة المعلومات على التقويم والتصحيح اى يجب أن تكون صالحة للاستخدام في تقسيم الأعمال التاريخية وتصحيح التوقعات السابقة لتلك الأعمال.

ج/القدرة على التنبؤ: ويقصد بذلك أن تكون المعلومات صالحة ومفيدة عند استخدامها بتقسيم نماذج التنبؤ بالإحداث الاقتصادية قصيرة الأجل .

2/الثقة في المعلومات ومكانية الاعتماد عليها:

تتحقق الثقة بخلو المعلومات المستخدمة من الأخطاء الجوهرية و الهامة وأنها غير متحيزة في عرض الحقائق أو وصف الظواهر والأنشطة الاقتصادية,اى أنها تمثل وصدق الموضوع الذي تتناوله وبما يجعلها صالحة للاستخدام وتستند الثقة على ثلاثة دعائم أيضا وهى:

أ/الصدق في التعبير عن النشاط والمعلومات الصادقة تتطلب بيانات صادقة لتؤدى إلى اتخاذ قرارات رشيدة.

ب: الحياد في عرض المعلومات بما يضمن عدم التحيز اى عدم وجود قصد لتعديل أو تبديل المعلومات بحيث يصل من يعتمد عليها إلى نتيجة معينة.

ج/القابلية للتحقيق أو الإثبات,وهو الأمر الذي يتطلب أن تكون المعلومات المحاسبية موضوعية ناتجة عن قياس محاسبي موضوعي وباستخدام نفس الطرق و الأساليب والسياسات بما يؤدي إلى توحيد

¹ المرجع السابق ، ص 309

النتائج وإيجاد ثقة مشتركة للمستفيدين من تلك المعلومات وتعنى الموضوعية طبقاً لهذا المفهوم ,درجة الإنفاق بين المقاييس نتيجة لإتباع قاعدة معينة في القياس في حالة تعدد القائمين به ، وتعنى أيضا القابلية للتحقق القدرة على الوصول لنفس النتائج من قبل اكثر من شخص ، اذا ما تم استخدام نفس الطرق والاساليب التى استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية ¹.

3/القابلية للمقارنة:

ويقصد بذلك قابلية المعلومات المحاسبية لإجراء المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة ومن عام لأخر ,من جهة ثانية,حتى يمكن الحكم من خلال تلك المقارنات على أهمية ما حققه كل مشروع تجاه الأخر أو من سنه لأخرى.

4/الثبات النسبي من فترة زمنية لأخرى:

ويقصد بذلك الثبات في القياس و عرض المعلومات المحاسبية من فترة زمنية لأخرى بما يمكن من إتمام عملية المقارنة بكفاءة وفاعلية, ولا يعنى ذلك الثبات في إتباع طريقة أو سياسة معينة ولكن يعنى الثبات في تفسير هذه الطريق أو السياسة .

تعريف القرار:

تعريف محمد توفيق بليغ : ²

القرار هو الرأى النهائي الذي يبيت فيه ويتخذه الإنسان من بين أراء بديلة ومختلفة إزاء أمر معين.وكم يتخذ الإنسان من قرارات في مسيرة حياته إزاء الأمور التي تواجهه. حتى يمكن القول أن نتائج هذه القرارات هي التي تشكل حياته ذاتها .فهو يقرر أن يتعلم أم يبقى جاهلا ,وان يعمل أم يبقى عاطلا ,وان يسافر أم يبقى قاعدا, بل وان يأكل هذا وليس ذاك,وان يلبس هذا وليس تلك,وان يحترف هذه الحرفة وليس غيرها....وهكذا.

وعرف الصيرفي القرار بالتعريف الآتي:³

بأنه هو عملية عقلانية رشيدة تتبلور في الاختيار بين بدائل متعددة ذات مواصفات تتناسب مع الإمكانيات المتاحة والأهداف المطلوبة .

¹ - د . عبدالرحمن مرعى ، دور المعلومات المحاسبية التى تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، دمشق ، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الثانى ، 2006م ، ص 190

² -د.محمد توفيق بليغ ,محاسبة القرار,القاهره,مكتبة الشباب,1998م/1999م ,صص 7_8

¹ -د.محمد عبد الفتاح الصيرفي ,مفاهيم ادارة حديثة,عمان, دار الثقافة للنشر والتوزيع ,2003,صص 60

ويعرف القرار أيضا بأنه الاختيار بين أساليب العمل البديلة.¹

القرار بمفهومه البسيط يعنى التوصل إلى نتيجة أو حل لمشكلة قائمة أو لمواجهة مواقف محتملة الحدوث أو تحقيق أهداف مرسومة.²

يعرف الباحث القرار بأنه عملية تضم مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها اختيار البديل الأمثل من بين البدائل المتاحة .

والقرار البشرى بالمعنى العلمي والصفة الرشيدة يشترط أن يكون³:

1/صادرا من إنسان سوى ومكلف وذو أهلية ويملك أمور نفسه، فلا قرار لطفل أو معتوه فالتصرفات التي تصدر بدون مسؤولية أو إدراك، لأترقى لمرحلة القرار .

2/صادرا من إنسان له الخيارين أمرين أو أكثر، فلا قرار بشأن أمر واحد لا يد يل له ،حيث يصير هذا الأمر حتميا بلا خيار حيث يحتاج مما لا يحتاج معه إلى قرار ولا مفر من إتباعه

3/صادرا من إنسان عن أمرا له شأن به فلا قرار له عن شأن من شئون غيره.

4/صادرا من إنسان يقصده ويرقب فيه .فلا قرار يهم أن يصدر أو لا يصدر .

5/صادرا من إنسان يقصد تحقيق منفعة له في المستقبل.فلا قرار يقصد خسارة أو ضياع.

6/صادرا من إنسان يعرف نتيجته .فلا قرار عن مجهول.

7/صادرا من إنسان يمتلكه ويتحكم في اتخاذه .فلا قرار باليقظة إذا غلبه نعاس النوم .ولا قرار بالنوم إذا لم يغلبه النعاس .

8/صادرا من إنسان يملك تنفيذه . فلا قرار بشأن أمر مستحيل عليه وفوق قدراته

¹ د.جاري ديسلر، اساسيات الإدارة المبادئ والتطبيقات الحديثة، ترجمة د. عبد القادر محمد وآخرون، الرياض، دار المريخ للنشر والتوزيع، 1416هـ_1995م، ص 165 .

² محمد عبد الرحيم ، اثر كفاءة نظم المعلومات في فعالية اتخاذ القرارات ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، عمان ، الجامعة الأردنية عمادة البحث العلمي ، العدد 1 ، 2005 م ، ص 83 .

³ د.محمد توفيق بلبع ، محاسبة القرار ، مرجع سابق، ص ص 7_8

تطور النظم الساندة للقرار

زاد الاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بعد الحرب العالمية الثانية ، فادخل تحليل التعادل ثم الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع ليرتفع مستوى الدقة في المعلومات الكفوية، ومع بداية الستينيات زاد الاهتمام بحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها الأساس العلمي لأعداد الموازنات التخطيطية، فأصبح النظام المحاسبي لا يهتم بالأحداث الفعلية فقط وإنما يمتد اهتمامه للتنبؤ بالمستقبل ومحاولة التوقع لما سيكون عليه لمساعدة الإدارة في وضع الخطط المناسبة.

وللتغلب على مشاكل التوزيع الاعباطي والتقدير الشخصي لعناصر الكلف الثابتة والمتغيرة، اقترح كلارك استخدام طرق إحصائية لتقدير سلوك التكاليف في ظل أسلوب السلاسل الزمنية ولمعالجة مشكلة توزيع التكاليف استخدم أسلوب تحليل المدخلات والمخرجات من خلال الاستفادة من جبر المصفوفات.¹

لكي تكون المحاسبة أكثر أهمية للمجتمع ظهرت الحاجة لان تتعامل مع علوم أخرى ، لتوفير معلومات عن الماضي والحاضر والمستقبل ، وعن مختلف أوجه النشاط بهدف تحقيق الرقابة الإدارية لعملية اتخاذ القرارات، فأدخلت مفاهيم العلوم السلوكية في إعداد الموازنات التخطيطية.

لمعالجة جوانب القصور في قرارات الموازنة الرأسمالية الخاصة بإهمال ظروف عدم التأكد والمخاطرة، اتجهت أساليب المحاسبة الإدارية إلى استخدام نظرية الاحتمالات ونظرية القرار الإحصائي وأسلوب التباين وأسلوب قيمة المعلومات المثالية كأساس لاتخاذ قرارات الموازنة الرأسمالية.²

ومع بداية ستينيات القرن العشرين بدأ تدفقاً جديداً في أدبيات المحاسبة الإدارية، حول تطبيق النماذج الكمية على مشاكل متنوعة في التخطيط والرقابة، وهو الأمر الذي حفزه التطور الحاصل في أساليب بحوث العمليات، والذي قدم أدوات تحليلية لدعم القرارات الخاصة بتحديد المزيج الإنتاجي

¹ Kaplan, R. S., " The Evaluation of Management Accounting " , **The Accounting Review**, July, 1984. p.396

² Scapens, R. W., " **Management Accounting** – A survey Paper ", Published paper Commissioned by SSRC, May, 1982. p.29

الأمثل، وقرارات التصنيع أو الشراء.¹

ومع تطور بيئة الأعمال والنماذج التي على أساسها يتم اتخاذ القرارات الاقتصادية، استعانت المحاسبة الإدارية بنظم ونظريات اقتصادية وأداريه أبرزها نظرية الوكالة والنظرية الموقفية ومدخل اقتصاد المعلومات. ويرى Sorter أن هذا المدخل يعد امتداداً لنظرية القرارات الإحصائية التي من أهدافها محاولة تحسين الاحتمالات القبلية عن طريق معلومات إضافية، يتم تحويلها إلى احتمالات بعيدة وينظر هذا المدخل إلى المحاسب الإداري كونه يختار نظاماً للمعلومات في بيئة غير مؤكدة لتقديم العون في اتخاذ قرارات المنظمة.²

تنظر نظرية الوكالة إلى المعلومات المحاسبية كأساس للتعاقد بين وكلاء اقتصاديون ممن لديهم حقوق ملكية مختلفة، ومعلومات ومعتقدات مختلفة وكذلك تفضيلات مختلفة. فبدلاً من النظر إلى الشركة كوحدة تنظيمية منفردة، تقوم نظرية الوكالة على المصالح والمعلومات والمعتقدات المتنوعة الأشكال للوكلاء الاقتصاديون، ويقدم نظام معلومات المحاسبة الإدارية الخدمة من خلال أعلام كل من الموكل (المالك، المساهم، المدير العام) والوكيل (مسؤول الإدارة، الفرع، القسم) بالمعطيات الفعلية، لتزويد الوكيل بالإشارات وفي بعض الأحيان لأعلام الموكل عن احتمالية حدوث الحالات المختلفة وتوفر نظرية الوكالة ومنهج اقتصاد المعلومات، نظرية تحليلية للمحاسبة الإدارية والتي تعود أصولها إلى المنفعة وسلوك تعظيم الأرباح في علم الاقتصاد.³

تعتمد النظرية الموقفية على منطق رئيس هو عدم وجود طريق واحد جيد لإدارة المنظمات يمكن إتباعه في كل وقت⁴ وعند تطبيق ذلك على المحاسبة يرى Otley بأنه لا توجد هناك أنظمة محاسبية مناسبة يمكن أن تطبق بشكل متساو على كل المنظمات وفي كل الظروف، وبدلاً من ذلك

¹ Kaplan, R. S., Op.cit.,p.404

²-Sorter, George, H. & Martins, G., "Opportunities and Implications of Report on the Objective of Financial Statements", Studies on Financial Accounting, **Journal of Accounting Research**, 1974,p.1

³ Kaplan, R. S., Op.cit.,p.1104

⁴ -Hayes, David C., " The Contingency Theory of Managerial Accounting ", **The Accounting Review**, January, 1977 p.22

فان خصائص النظام المحاسبي تعتمد على ظروف معينة وعند اتخاذ القرار ينبغي دراسة وتحليل الموقف (البيئة) المؤثرة في فاعلية المنظمة، وهذا يعتمد على إدراك متخذ القرار للعوامل البيئية.¹

القرار الإداري :

يمكن تناول القرار الإداري بالتفصيل الأتي :

القرار الإداري في المنشأة الاقتصادية هو الرأي النهائي الذي تتوصل إليه إدارة المنشأة وتعتمده وتتخذه من بين آراء بديلة مختلفة إذا الأمور والمواضيع التي تتواجه والمتعلقة بالوظائف المتنوعة التي تمارسها. فالقرار هو محور قوامها وأدائها . فلا تعمل إلا بقرار، ولا تتصرف إلا بقرار، ولا تتحرك إلا بقرار. حتى انه لا يرى مهمتها سوى إصدار القرار. فهي تقرر الخطة التي ترسمها للفترة القادمة. وتقرر طرق الحصول على الموارد اللازمة لها واستخداماتها وطرق الانتفاع بطاقتها البشرية والإلية المتاحة لديها. كما أنها تقرر طرق التمويل والشراء والتسويق والتخزين والاستثمار والتشغيل، وغير ذلك من قرارات بشأن الموضوعات التي تكرر باستمرار في سباق أداء وظيفتها . وبالإضافة إلى ذلك، تتخذ إدارة المنشأة القرارات المناسبة للمشاكل والمواقف التي تواجهها في حين معين وتحت ظروف خاصة وكذلك للأفكار والمشاريع التي تعرض عليها -خارج الموضوعات المتكررة السابق ذكرها- كما في حال صدور قرارات حكومية تمس شئونها، وبشأن المفاجآت في أسواق الشراء والبيع العامة وكذلك الحال عند التفكير في الدخول في إنتاج سلع جديدة والانسحاب والانسحاب من إنتاج سلع حالة واثر هذا وذلك على التكاليف والربحية. وفي شراء الأجزاء وقطع الغيار الجاهزة للاستخدام بدلا من تصنيعها في ورش المنشأة. وفي تأجير مباني للتخزين بدلا من بنائها بمعرفة المنشأة. وفي التوسع أو الانكماش في حجم بعض المنتجات، وفي تسعير المنتجات الجديدة وغير ذلك .

هكذا يمكن تقسيم المواضيع التي تواجهه الإدارة والتي تستدعي منها اتخاذ قرار -فيما يلي²:

1/مواضيع متكررة تستدعي باستمرار اتخاذ قرار لمسيرة العمل العادي بالمنشأة مثل مواضيع الشراء والتسويق والتشغيل وغير ذلك.

¹ Otley, David, T., "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", **Accounting Organization and Society**, Vol. (5), No.4, 1980 p.1

² د. محمد توفيق بلبع ، محاسبة القرار ، مرجع سابق، ص ص 9_10

2/مواضيع غير متكررة تظهر من ظهور مواقف معينة ,استدعى من المدير الخبير اتخاذ قرار مواجهتها , مثل مواضيع التوسع أو الانكماش ,إضافة سلع جديدة , قبول طلبيات خاصة, تمويل رأس المال العامل , تغيير طرق ووسائل الإنتاج وغير ذلك .

3/مواضيع تظهر في فكر المدير اليقظ تتعلق بمشروعات جديدة من شأنها تطوير وتحسين في بعض السياسات أو الأوضاع المعينة لما يستدعى اتخاذ قرار لتنفيذها .

4/مواضيع تقتبس من البحوث المتجددة والاختراعات والابتكارات ومن التقنيات الحديثة لما يعد لفرص فيها نفع وصالح للمنشأة فتستدعى اتخاذ قرار بالاستفادة منها .

وفى جميع الحالات السابقة, تتجمع أمام الإدارة دائما مجموعات من البدائل يكون عليها إصدار القرارات بالأفضل من بينها. وهذا مايجعلنا نخلص دائما إلى أن مهمة الإدارة ماهى إلا اتخاذ القرارات كما سبق أن ذكرنا . ولما كان القرار الادارى عن اى شان من الشئون الكثيرة التي سبق ذكرها له التأثير المباشر على اقتصادية ومالية المنشأة , فلا بد انه ينال من إدارة المنشأة كل الاهتمام والجدية, دون الإحجام عن بزل كل الجهد والمال والاستعانة بالخبرة المتخصصة حتى يكون القرار رشيدا اى مضمون النتيجة وتحقيق الصالح للمنشأة ونعنى بصفة الرشد للقرار:

1/انه قائم على الإدراك والإلمام الكاملين بجميع جوانب موضوع القرار .

2/انه مؤسس على دراسة تحليلية متعمقة للمعلومات المرتبطة بموضوع القرار .

3/انه مستند على الخبرات الماضية والتوقعات الدقيقة للفترة المستقبلية التي يعد لها وينفذ فيها.

4/انه نتيجة استخدام الأدوات والأساليب التي تقدمها بحوث العمليات ونظم المعلومات .

5/انه واقعي في مضمونه وأهدافه ومتطلباته وملامته للإمكانيات المتاحة.فهو ليس خياليا ولا مثاليا لايمكن تنفيذها.

6/إن العائد منه يتوازن مع تكلفته إن لم يزد عنها.

7/انه مرتبط بصورة مباشرة بالهدف والنتيجة المرجوتين منها .

8/انه هو البديل الأمثل الذي يحقق صالح المنشأة من بين البدائل المرتبطة بموضوع القرار .

تتميز القرارات الإدارية بمجموعة من الخصائص:¹

أ. تتصف عملية صنع القرار بالواقعية للوصول إلى الحد المعقول وليس للحد الأقصى.

ب. تتأثر عملية القرار بالعوامل الإنسانية الناتجة من سلوكيات الفرد الذي يقوم بصنع القرار أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذها.

ج. عملية صنع القرار هي عامة، لأنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها وتتضمن جميع المناصب الإدارية في المنظمات.

د. تتأثر عملية صنع القرار بالعوامل البيئية المحيطة بها الداخلية والخارجية، وتتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية، أي أنها تمر من مرحلة إلى أخرى وباستمرار.

هـ. تشمل عدت نشاطات، ولذلك ربما توصف بعض الأحيان بالقصد.

و. أنها عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة.

مراحل القرار الإداري:

يمر القرار الإداري بمرحلتين أساسيتين هما:²

صنع القرار Decision Making واتخاذ القرار Decision Taking

تعد مرحلة صنع القرار المرحلة الأولى من مراحل القرارات والتي يمكن تناولها كالاتي :

أولاً : مرحلة صنع القرار

هي العملية اللازمة للوصول إلي تخطيط مشروع القرار وتحديد معالجة وجوانبه بصفة نهائية لإصداره في مرحلته الثانية. وتتضمن هذه المرحلة ما يلي:

¹ Loudon k. c& Loudon J. P, Management Information Systems, New Jersey, Prentice-Hall, ,2001, P.7

نقلاً عن أعراف عبدالغفار، إدارة المعرفة ودورها في صنع القرارات الاستراتيجية، رسالة ماجستير إدارة أعمال غير منشورة، جامعة المستنصرية، مجلس المعهد العالي للدراسات السياسية والدولية ، 2004، ص 44.

² د. محمد توفيق بلبع ، محاسبة القرار ، مرجع سابق، ص 28_45

1- التعرف الدقيق علي الموضوع المطروح للاتخاذ قرار بشأنه مما يؤدي إلي تحديد مضمون هذا الموضوع وعناصره وارتباطاته ومدى تأثيره علي أية جوانب آخري في المنشأة وخارجها.

2- تجميع البيانات والمعلومات التي تتعلق بموضوع القرار وتهم في عملية صناعته، وذلك بالكمية والنوعية اللتين تتطلبهما هذه العملية وفي التوقيت المناسب لذلك.

يعتبر النظام المحاسبي للمنشأة بشقيه الرئيسي - نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف - مصدراً رئيسياً للمعلومات المطلوبة من أجل صنع القرار في غالبية الأحوال.

3- التفكير في بدائل الحلول لتناول الموضوع وتحديد البدائل الرئيسية والجادة ذات المعني الجوهرية والتي تخضع للدراسة تمهيداً لتعيين واختيار البديل الأفضل من بينها وتجهيزه لإصدار القرار به.

5- تقييم كل بديل مطروح، وذلك من حيث مزاياه وعيوبه، ومتطلبات تنفيذه، مما تملكه المنشأة من إمكانيات متوافرة لديها أو يمكنها توفيرها من أموال وعمالة وآلات وغيرها.

6- دراسة مقارنة بين البدائل المطروحة وترتيبها تنازلياً حسب أولويات مزاياها والغلبة علي عيوبها، وزيادة العوائد علي التكاليف وتحقيق مصالح المنشأة، وغير ذلك من معايير المفاضلة، التي سنتعرض لها عند شرح أساليب محاسبة القرار وكيفية تطبيقها.

يجمع علماء الإدارة والسياسة والباحثين على وجود مراحل منهجية في عملية تحليل وصناعة القرار واتخاذها، تحدد بمرحلتين رئيسيتين تضم كل مرحلة منهما على عدة خطوات فرعية وكما يأتي¹:-

أولاً: مرحلة تكوين المشكلة.

ثانياً: مرحلة ايضاح المشكلة وربطها بغيرها من المشاكل التي تواجه التنظيم والبحث عن الاسلوب المعالج لها.

¹ د. عبد الغني بسيوني عبد الله ، أصول علم الإدارة، الاسكندرية ، منشأة المعارف ، 2006م، ص 293 .

معايير اختيار البديل الأفضل :

يتم اختيار البديل الأفضل وفق اسس ومعايير اهمها ¹:

- 1- التأكد من واقعية البديل .
- 2- ان يحل البديل المشكلة باقل ما يمكن من المخاطر .
- 3- اختيار البديل الذى يضمن تحقيق السرعة المطلوبة .
- 4- اختيار البديل يتناسب مع الموارد المادية والبشرية المتاحة .

ثانياً: مرحلة اتخاذ القرار

وهي عملية إقرار الرأي النهائي عن أفضل البدائل المطروحة والذي تبلور في "مشروع القرار" المقدم إليها من مرحلة الصنع- كما سبق ذكره. ويصدر القرار من الجهة الإدارية المختصة والمخول بها إصداره من قبل السلطة الأعلى أو وفقاً للاتحة المنشأة. وتقدم جهة اتخاذ القرار بمراجعة نتائج مرحلة تصنيعه وما توصلت إليه .فقد تقرنه بمشروع القرار وتصدره أو قد تري إعادة الأمر كله لمرحلة الصنع لتجميع واستخدام بيانات ومعلومات جديدة تضع في مرحلة اتخاذ القرار. علي أنه يلزم أن يكون في حساب متخذ القرار أن الحصول علي هذه البيانات والمعلومات الجديدة وإعادة دراسة البدائل بمراعاتها تمهيداً لعملية المفاضلة من جديد،قد تستغرق وقتاً غير مرغوب فيه وتستدعي تكلفة لاتعادل العائد من اعادة مرحلة صنع القرار .

يرى الباحث انه وبالرغم من عدم مشاركة محاسب التكاليف في اتخاذ معظم القرارات ، إلا انه يساهم بشكل كبير وفعال في توفير البيانات المطلوبة لمتخذ القرار خلال كل مراحل القرار التي تطرق لها الباحث مما يؤكد أن دور محاسب التكاليف يتبلور بوضوح في كل مراحل القرار وهي مرحلة صنع القرار وهي الأساس وان لم يكن هناك صنع قرار رشيد لم يكن اتخاذ قرار رشيد .

¹- د . محمد عبدالمنعم خطاب ، عملية اتخاذ القرارات ، الجوانب السلوكية الادارية ، مجلة الادارة العامة ،الرياض

،معهد الادارة العامة ،الرياض ، 1981 م ،ص ص 15-16

عناصر القرار:

تتمثل عناصر القرار في الآتي :¹

الاختيار:

يشتمل أي قرار ضمناً علي فكرة الاختيار. والاختيار هو مبدأ نسبي يختلف الاختيار باختلاف الظروف التي يتم فيها. فنجد أن الاختيار في ظروف قهرية قد يختلف بدرجة كبيرة عنه في ظل ظروف غير قهرية. ففي الحالة أولي تكون حرية الفرد في الاختيار مفيدة بينما تكون حرية الفرد في الاختيار أكبر في الحالة الثانية. ويمكن أن ندرك نوعية الاختيار وجودته في كلا الحالتين.

وقد يعتقد البعض أن حرية الاختيار تكون مطلقة في غياب الظروف القهرية وهذا الاعتقاد غير سليم. فأني اختيار مهما كان حراً فهو مقيد بالعديد من العوامل البيئية والشخصية التي بمتخذ القرار والتي قد تؤثر علي اختياره. ويتأثر الاختيار عادة بشخصية القائم به وخبرته وخلفيته العلمية واستعداده وتكوينه النفسي. كما قد يتأثر الاختيار ببعض الضغوط التي قد تسببها حالات العجلة في اتخاذ القرار.

أن الاختيار هو مبدأ نسبي وما يعتبر اختياراً حراً في بعض الظروف قد يعد مقيداً في ظروف أخرى ويمكن النظر إلي درجة الحرية في الاختيار كلمة متصلة Continuum تبدأ من حرية مطلقة بدرجة كاملة إلي حرية مقيدة بدرجة كاملة هذه السلسلة المتصلة من الاختيارات تمثل مبدأ هاماً في المحاسبة الإدارية ذلك لأن أي قرارات إدارية تتخذ في ظل قيود إنسانية وفنية واقتصادية.

البدائل::

القرار ما هو إلا اختيار من بين مجموعة من البدائل. ويشتمل العديد من القرارات الإدارية علي فكرة(هذا أم ذلك). هل تشتري الآلة (أ) أم الآلة (ب)؟ هل نقيم المصنع الجديد في الإسكندرية أم في القاهرة؟ هل نعلم علي البترول أم الطاقة الشمسية في توليد الطاقة الكهربائية؟ هذا النوع من التفكير هو طريقة عادية لتبسيط مشاكل معقدة. ولا تعني هذه الأمثلة أن جميع المشاكل الإدارية تشتمل علي بديلين فقط. فقد تكون بدائل عديدة يمكن أخذها في الاعتبار. بعض البدائل قد لا يكون معروفاً للإدارة. لذلك فإن عملية اتخاذ القرارات تتضمن عادة خطوة أساسية وهي تحديد البدائل الملائمة

¹ د. إسماعيل جمعة، د. زينبات محمد محرم، د. صبحي محمود الطيب، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000م، ص 29_30.

ومحاولة التعرف علي أي بدائل أخرى والتي قد تكون غير معروفة للإدارة. والبدايل، مثلها في ذلك مثل الاختيارات، يمكن أن تنتظر إليها كسلسلة متصلة تشمل علي بدائل مقيدة بدرجات متفاوتة، ويعتبر الوقت والتكلفة قيودان علي عدد البدائل التي يمكن أخذها في الاعتبار. ومن ناحية أخرى فإن العوامل السيكولوجية والقوانين المنظمة وأهداف وسياسات الوحدة الاقتصادية تمثل قيوداً إضافية علي عدد البدائل الممكنة لحل مشكلة معينة.

الأهداف أو الحوافز:

من المفهوم ضمناً أن أي قرار ينبع من أهداف أو حوافز معينة ذلك أن القرارات يفترض فيها دائماً أنها تؤدي إلي تحقيق أهداف محددة بطريقة فعالة وبدرجة من الكفاءة. ومن المفترض أيضاً أن الحافز وراء أي قرار هو تحقيق هدف معين. لذلك يتعين علي الإدارة أن تختبر قراراتها علي ضوء نظام للأهداف التي تساءل عن تحقيقها.

العناصر الفعالة لاتخاذ القرار :-

تتضمن العملية الفعالة لاتخاذ القرار الموازنة بين ثلاث عناصر¹:

أ/المنطق .

ب/الحدث .

ج/الخبرة .

(وهي ما تسمى عند البعض بمثلث اتخاذ القرار وكل هذه العناصر لها تأثير علي طريقة وتقييم القضية التي يتم معالجتها وأيضاً النتائج التي تصل إليها .

من الجدير بالذكر هو انه يعتبر الكثير من علماء وأساتذة كتاب إدارة الأعمال اتخاذ القرارات هو صميم أو جوهر العملية الإدارية في أي تنظيم سياسي أو اقتصادي أو ثقافي.²

¹ -صالح يحي سعيد المسعودي، مفهوم القرار، مجلة جامعة عدن للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد العاشر، يوليو - ديسمبر 2006م، ص 202

² د. إبراهيم عبد الواحد نائب، د. إنعام عبد المنعم باقية، نظرية القرارات نماذج وأساليب كمية محوسبة، عمان، دار وائل للنشر، 1421هـ_2001م، ص 33

جودة القرارات:

قد يتساءل الكثير منا عن (متى يكون القرار صحيحاً) ؟ وهل من الممكن أن تتخذ قرارات مثالية أم أن المثالية هي هدف خيالي وبكفي أن تتخذ قرارات جديدة بدرجة كافية؟ وما العلاقة بين الرشد وجودة القرارات؟ ونحاول في هذا البند أن نناقش هذه التساؤلات بشي من التفصيل من خلال الإجابة على هذه الأسئلة.¹

متى يكون القرار صحيحاً؟:

بالرغم من البساطة التي يبدو عليها هذا السؤال فهو سؤال مخادع. وعلي الرغم من أنه يثار دائماً إلا أن الإجابة عليه لازالت من الصعوبة بمكان. فلكرارات الإدارية نادراً ما تكون صحيحة أو خاطئة بصفة مطلقة. أن الاعترابات اللازمة لاتخاذ قرارات مثالية نادراً ما يمكن توافرها مما يجعل الإدارة تكفي بقرارات جيدة. ومن ناحية أخرى فإنه حتى يمكن الحكم علي جودة القرار فإنه يجب تقييمه في ظل مدى صحته أو ملائمة للمشكلة المعينة. ولكن ما هو الأساس الذي يجب استخدامه لتقييم القرارات؟ هل يتم تقسيم القرار علي ضوء النتائج المترتبة عليه أم هل يجب أن تتم عملية التقييم علي ضوء الظروف التي كانت متوافرة عند اتخاذ القرار؟ كلا المدخلين يمكن استخدامه ولكل مزاياه وعيوبه.

ويعتبر تقسيم القرارات علي ضوء النتائج المترتبة عليها أكثر المداخل وضوحاً وقبولاً من الناحية العلمية. فإذا كانت النتائج المترتبة علي القرار مقبولة اعتبر القرار (صحيحاً). ويجب عند استخدام هذا المدخل أن تؤخذ في الاعتبار الفترة الزمنية التي يتم خلالها تقييم القرار. فقد تؤدي بعض القرارات إلي نتائج مرغوبة في الفترة القصيرة في الوقت الذي تؤدي فيه إلي نتائج غير مقبولة في المدى الطويل. ويتضمن المدخل الثاني لتقييم القرارات تحديد أفضل قرار اتخذ علي ضوء الظروف التي توافرت عند القرار. ويتميز هذا المدخل بأنه يأخذ في الاعتبار مهارات متخذي القرارات والتي يتم تقسيمها في ظل الحالة موضع القرار وما توافر من معلومات وموارد وفن إنتاجي حين اتخاذ القرار.

اعتبارات القرار الأمثل:

من الطبيعي أن يتمني كل متخذ للقرارات أن تتوفر لديه اعتبارات معينة تمكنه من اتخاذ قرار أمثل. وتتضمن اعتبارات القرار الأمثل ما يلي:²

أ - تفهم واضح ودقيق للأهداف المتعددة التي تلائم المشكلة موضع القرار.

¹ د .إسماعيل جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص ص 31_38.

² المرجع السابق ص 36

ب- تعريف محدد وشامل ودقيق للمشكلة موضع القرار وجوانبها المختلفة.

ج- معرفة كاملة بالبدائل الممكنة وبطريقة يمكن الاعتماد عليها في تقدر ما ترتب علي اختبار كل بديل.

د- طريقة سليمة لتحديد العلاقة بين نتائج كل بديل والأهداف المرغوب تحقيقها. بمعنى لآخر، هناك حاجة لمعيار للمثالية حتى يمكن لمتخذ القرار معرفة أي القرارات أفضل.

هـ- حرية كاملة للاختيار بين البدائل التي تحقق الحل الأمثل للمشكلة وتتمثل المشكلة الأساسية في اتخاذ القرار الأمثل في عدم توافر معظم هذه الاعتبارات بصفة مطلقة. فقد نجد الأهداف مفهومة ولكن بصفة جزئية كما قد تتعدد أهداف مشكلة معينة بحيث تتعارض فيما بينها أو يمنع تحقيق أحدها تحقيق أهداف أخرى. يجب أن يلاحظ القارئ أنه علي الرغم من شيوع استخدام تغييرات مثل (قرار مثالي) أو قرار دون المثال فإن هذه التعبيرات في حد ذاتها مضللة، حيث تتطلب المثالية في اتخاذ القرارات استخدام معيار للمثالية Optimality Criterion ومعرفة كاملة بجميع البدائل ونتائجها المتوقعة، بالإضافة إلي طريقة سليمة لمقارنة كل بديل بمعيار المثالية المستخدم. ومعنى التمسك بهذه الاعتبارات عدم اتخاذ أي قرارات علي الإطلاق إذا لماذا لا يكون الهدف لدى متخذي القرارات هو اتخاذ قرار (جيد بدرجة كافية) Good enough decision بدلا من قرار مثالي؟

القرارات الجيدة:

يمكن تناول القرارات الجيدة من خلال السرد التالي :¹

اتضح مما سبق أن اتخاذ قرار مثالي هو أمر يبعد عن الواقع. فمن المسلم به أن هناك قيود علي المعلومات التي يمكن توافرها لغرض اتخاذ قرار معين. كما وان هناك حدود الرشد Rationality في أي تنظيم تتمثل في عناصر معينة للمشكلة التي تؤخذ كمعطيات مثل السياسات، وشخصية متخذي القرارات، والتكلفة، والفن الإنتاجي، ودرجة المنافسة. ويتضمن الاعتراف بفكرة (الرشد المقيد) Bounded rationality إن متخذ القرار نادراً ما يحاول حل امثل للمشكلة والذي يمكن إجادة فقط في ظل الرشد الموضوعي Objective rag-tonality وهو فكرة غير واقعية. وبمعني ذلك أن متخذي

¹-المرجع السابق ص 37

القرارات يقومون بتعريف المشكلة في ظل عديد من المعطيات ثم يتم اتخاذ القرار الذي يؤدي إلي نتائج يمكن اعتبارها جيدة في ظل هذه المعطيات .

تخضع الإدارة في اتخاذها لقرارات جيدة لعدد من القيود الخارجية والداخلية والتي تحد من قدرتها علي تناول المشكلة بالحل . وترتبط القيود الداخلية أساساً بمتخذ القرار نفسه، وخلفيته العلمية، وإدراكه الحسي -percept tion- وقدراته الإدراكية Cognitive capacities وخبرته Experience واستعداده Atitude وقيمة Values بالإضافة إلي ذلك فان متخذ القرار يعمل في ظل قيود منصبه وتتأثر وجهة نظره إلي حد كبير بوجوده في هذا المنصب فنجد أن وجهة نظر مدير الإنتاج قد تختلف مع وجهة نظر مدير التسويق كما تختلف وجهة نظر المدير العام للوحدة الاقتصادية مع وجهات نظر مديري الأقسام. بالإضافة إلي العوامل الداخلية المفيدة فهناك قيود خارجية عن نطاق متخذي القرارات والتي قد تؤثر علي اتخاذ قرار معين. ومن هذه القيود أن القرار يجب أن يكون مقبولاً من كل من المرؤوسين والرؤساء ولذلك فإن اختيار متخذي القرارات يكون محدوداً بتلك الاختيارات التي تدخل في نطاق القبول بالنسبة المرؤوسين والرؤساء. أضف إلي ذلك أن الاختيارات تخضع أيضاً لقوى ومؤثرات خارج التنظيم نفسه مثل عوامل الوقت، والمنافسة، ودرجة التأكد، ونوع الصناعة، والقيم الاجتماعية، والجهات الحكومية، والموردين، والتنظيمات الاجتماعية المختلفة.

جودة القرار ومدى قبوله:

يتفق الباحثون في مجال اتخاذ القرارات علي أن كل قرار يشتمل علي ركيزتين وهما الجودة Quality والقبول Acceptance . ويؤثر كل من هاتين الركيزتين علي فاعلية القرار . فقد يكون القرار ذا درجة عالية من الجودة وفي نفس الوقت غير فعال لعدم قبوله من هؤلاء الذين يؤثر القرار علي رفايتهم. ويتطلب الأمر عادة أن يحاول متخذو القرارات تحديد الأهمية النسبية لكل من جودة القرار ومدى قبوله. فليست كل القرارات عالية الجودة وفي نفس الوقت مقبولة بصفة مطلقة. ويمكن القول بان قرار جيد يحظى بقبول عالي أفضل بكثير من قرار مثالي لا يحظى بهذا القبول.

من المعروف في مجال المحاسبة الإدارية انه يمكن التوصل إلي درجة عالية من القبول عن طريق مشاركة المرؤوسين - الذين يؤثر القرار علي رفايتهم - في عملية اتخاذ القرارات. ويعتبر اشتراك المرؤوسين في وضع الخطة أو في تحديد أسعار التحويل نموذجين لرغبة الإدارة في الوصول إلي درجة من القبول بالنسبة لقراراتها التخطيطية المتعلقة بتقسيم الأداء.

خصائص القرارات الإدارية الفعالة :

القرارات الإدارية لها عدة خصائص يمكن أجزاها في الآتي :¹

- 1- ان القرارات تسعى دائما لايجاد حل للمشاكل ، وذلك من خلال اتباع منهجية معينة للبحث عن وضع عدة بدائل مختلفة واختيار انسبها .
- 2- يتضمن اتخاذ القرار اتباع الاسلوب الادارى في محاولة التمييز بين السلوك التكيفى الذى يسعى الى محاولة التوفيق والتكيف مع النتائج الفعلية للقرارات وبين النتائج المتوقع الحصول عليها .
- 3- بعض القرارات ان لم يكن معظمها ، تتاثر بشخصية الادارى متخذ القرار وبالعوامل الشخصية والادارية بالمنظمة .

عملية اتخاذ القرارات:

هنالك بعض القرارات التي تتضمن حكماً سريعاً دون الاستعانة بطريقة محددة أو تفكير سابق للقرار . وهناك من القرارات ما يتخذ علي أساس الحكم الإدراكي لمتخذ القرار والذي يعتمد علي فكر واضح وتقدير للقرار السليم الذي يجب اتخاذه في وقت معين . وقد تتطلب قرارات معينة الاستعانة بأساليب تحليله متقدمة واستخدام الحاسب الالكتروني، بينما لا يحتاج قرارات أخرى لمثل هذه الأساليب . وتزداد أهمية الخبرة والحكم السليم كلما تعقدت المشكلة موضوع القرار وما تتطلبه من أساليب للحل.²

يرى السلمي أن عملية اتخاذ القرار تصرف انساني في مواجهة موقف معين ونتيجة متأنية وتقويم دقيق لكل عوامل ومتغيرات وأبعاد هذا الموقف.³

تعتبر عملية اتخاذ القرارات الادارية في اى منشأة ايا كانت طبيعة نشاطها بمثابة الوظيفة المحورية لادارتها .⁴

¹ -د. زهير الصباغ ، بحوث العمليات واتخاذ القرارات ، مجلة الادارة العامة ، الرياض ، معهد الادارة العامة ، العدد 67 ، 1980م ، ص 48

² د .إسماعيل جمعة وآخرون،مرجع سابق،38

³ د. على السلمي، الإدارة العلمية ، القاهرة ،دار المعارف 1970،ص 5

⁴ د. محمد مطر ، نور المحاسب الادارى في عملية اتخاذ القرارات ، عمان ،مجلة المجتمع العربى للمحاسبين القانونيين ، العدد120 ، 2001م ، ص23

-تعريف بعملية اتخاذ القرارات:

يعني لفظ(عملية)Process أن هناك سلسلة أو خطوات متتابعة أو عناصر والتي يمكن أن تؤدي إلى نتيجة معينة أو تحقيق هدف معين.وتعتبر (عملية اتخاذ القرارات) بمثابة سلسلة من الخطوات التي يجب إتباعها بما يسهل اتخاذ قرار معين. وعلي الرغم من وجود مداخل مختلفة لاتخاذ القرارات فإن النمط العام علي ثلاث خطوات رئيسية وهي¹:

أ- التعرف علي المشكلة.

تعتبر هذه الخطوة من اهم خطوات ، فلايكون هناك قرار الا اذا كانت هناك مشكلة حقيقية ، فالمشكلة تعنى وجود موقف يستدعى التصرف².

ب- تحديد البدائل المتاحة لحل المشكلة

ج- تقييم البدائل المتاحة لتحديد البديل الأفضل.

ويمكن أن يضاف إلي هذه القائمة أي آخر من الخطوات التي قد يري متخذ القرارات أهميتها للوصول إلي قرار سليم من وجهة نظره. والعبرة لست بعدد الخطوات التي تتضمنها عملية اتخاذ القرارات وإنما بمدى فعالية هذه الخطوات في الوصول إلي قرار سليم.

تطبيق عملية اتخاذ القرارات:

لا يتطلب تطبيق عملية اتخاذ القرارات أتباع منهج محددة وقد يتطلب التطبيق وقتاً طويلاً أو قصيراً تبعاً لطبيعة المشكلة والأساليب التحليلية المستخدمة في اتخاذ القرار. ويجب أن نذكر دائماً أن تطبيق عملية اتخاذ القرارات لا يتم بدون أفراد لذلك بتعيين ألا نتجاهل العوامل السلوكية في اتخاذ القرارات. وكثيراً ما نجد عملية اتخاذ القرارات معدة بطريقة منطقية سليمة ويفشل تطبيقها نتيجة للمشاكل المترتبة علي سلوك الأفراد القائمين بالتطبيق أو التأثيرين به.

هذا ومن خصائص عملية اتخاذ القرارات أنها عملية مقيدة وتتسم بالبطء احيانانا وأنها عملية صعبة³

¹ د-إسماعيل جمعة،مرجع سابق،ص 38_39.

² د . محمد عبدالفتاح ياغى ، اختيار المراحل العلمية لاتخاذ القرارات الادارية ، مجلة الادارة العامة ، الرياض ، معهد الادارة العامة ، العدد 62، 1989م ، ص 56 .

³ د.نواف كنعان ، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق ، عمان ، الدار العالمية للنشر والتوزيع،1970م،ص

بعض المعايير المستخدمة في اتخاذ القرارات:

يمكن بوضع الهيكل العام للقرار في صورة مصفوفة تسمى (مصفوفة القرارات), Decision Matrix. وتتخذ مصفوفة القرارات الصورة التالية كما يتضح في الشكل (1/1/3) الآتي :

الشكل رقم (1/1/3)

مصفوفة القرارات

حالة الطبيعة				الإستراتيجية
ط _م	ط ...	ط ₂	ط ₁	
أ _{1م}	أ ...	أ ₂₁	أ ₁₁	س ₁
أ _{1م}	أ ...	أ ₂₂	أ ₂₁	س ₂
*	*	*	*	*
*	*	*	*	*
*	*	*	*	*
أ _{ك م}	أ _{ك م}	أ _{ك م}	أ _{ك م}	س _ك

المصدر : د. إسماعيل جمعة، د. زينات محمد محرم، د. صبحي محمود الطيب، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000م، ص 39 .

يتتضح للباحث من الشكل رقم (1/1/3) أن الرمز (أ) يعبر عن النتيجة المترتبة علي اختيار إستراتيجية معينة (س) من حالات الطبيعة (ط) وتبين هذه المصفوفة أن العناصر الأساسية لأي مصفوفة قرارات هي الاستراتيجيات وحالة الطبيعة والنتائج أو العائد المترتب علي كل قرار في حالات الطبيعة المختلفة.

الاستراتيجيات:

تمثل الاستراتيجيات البدائل المتاحة لمتخذي القرارات والتي يمكن أن تساعد علي الوصول للهدف المعين. افتراض مثلاً أنك تمتلك مبلغ من المال الذي ترغب في استثماره يمكن أن تستمر هذا المبلغ بإيداعه لدى أحد البنوك في حساب إيداع بسعر فائدة ثابت. كما يمكنك استثماره في شراء شهادات استثمار أو بدء مشروع تجاري أو صناعي. كما يتمكن استثماره في شراء شهادات استثماره وبدء مشروع تجاري أو صناعي. كما يمكنك المزج بين أكثر من واحدة من هذه الاستراتيجيات. مثال آخر للاستراتيجيات يمكن أن نجده في مشروع صناعي تتعدد فيه المنتجات إذ تحاول الإدارة اختيار أفضل مزيج من هذه المنتجات والذي يحقق أعلى أرباح ممكنة. كل تشكيلة من المنتجات تمثل استراتيجيه أو بديل بتعين تقييمه علي ضوء الهدف المرغوب وهو تحقيق أعلى ربح ممكن.

حالة الطبيعة: State of Nature:

تمثل حالة الطبيعة الظروف التي يمكن في ظلها تطبيق الاستراتيجيات، وهي غير خاضعة لرقابة أو تحكم متحدي القرارات. ويفترض دائماً أن حدوث حالة الطبيعة يكون مستقلاً تماماً عن الإستراتيجية التي يتم اختيارها. فقد تتخذ الإدارة قراراً بإدخال خط إنتاج جديد بناء علي ذلك توقعاتها عن احتمال حدوث حالة معينة من حالات الطبيعة. وقد يصح هذا التوقع أو يخطئ وتتحمل الإدارة النتائج المترتبة علي صحة أو خطأ توقعاتها. لذلك يجب علي الإدارة إتباع أساليب عملية سليمة للتنبؤ بحالات الطبيعة المختلفة بحيث يمكنها ليس فقط اختيار الإستراتيجية الأفضل وإنما أيضاً التوقيت الذي يتم فيه تطبيق الإستراتيجية ففي كثير من الأحيان يرجع جانب كبير من النجاح في إدخال منتج جديد إلي دقة وملائمة توقيت إدخال في الأسواق.¹

وتنقسم القرارات -طبقاً لدي معرفة متخذ القرار باحتمال حدوث حالات الطبيعة المختلفة- إلي قرارات تتخذ في ظل التأكد التام. وقرارات تتخذ في ظل حالة المخاطرة، وأخيراً قرارات في ظل عدم التأكد. وتناول كل من هذه الأنواع من القرارات فيما يلي:

اتخاذ القرارات في حالة التأكد التام: Certainty²:

يتم اتخاذ القرارات في حالة التأكد التام إذا ما كان هناك حالة واحدة الطبيعة لكل إستراتيجية ويكون احتمال حدوث حالة مشكلة اتخاذ القرار هي للواحد الصحيح (أي مؤكد). في هذه الحالة تكون مشكلة

¹ د. إسماعيل جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص ص 41_42.

² -المرجع السابق، ص ص 42_45.

اتخاذ القرار هي بمثابة اختيار للإستراتيجية التي تحقق اعلي عائد وقد تكون هناك حالات يصعب فيها احتساب العائد لكل إستراتيجية - وذلك في حالة وجود عدد كبير من الاستراتيجيات، وفي هذه الحالات يمكن استخدام البرمجة الخطية للتغلب علي تلك المشكلة.

يرى الباحث أن حالة التأكد تقوم على أن احتمال حالة مشكلة اتخاذ القرار هي الواحد الصحيح اي مؤكد مما يعنى أن متخذ القرار على علم كامل ودراية بالمستقبل يرى الباحث أن هذا الافتراض نظري ولا يوجد في الواقع العملي .

اتخاذ القرارات في حالة المخاطرة Risk

عند اتخاذ القرارات في حالة المخاطرة تكون كل إستراتيجية مصحوبة بعده نتائج محتملة في ظل حالات مختلفة للطبيعة، وتكون احتمالات حدوث كل حالة من حالات الطبيعة معروفة لمتخذي القرارات. حيث أن المعلومات عن حالة الطبيعة هي معلومات احتمالية فإن اختيار إستراتيجية معينة يتوقف علي (القيمة المتوقعة) للنتائج المترتبة عليها.

هكذا تتبلور كيفية أن القرار في مرحلتي صنعه واتخاذ، ومن بداية نشأة ومولد موضعه حتى صدوره نهائياً من الجهة الإدارية المختصة، يحتاج إلي الركائز الآتية، وذلك سواء كان موضوعه ذا أهمية كبيرة أم صغيرة أو كان ذا نطاق واسع أم ضيق:¹

1- البيانات والمعلومات المستوفاة بكفاية شاملة عن "الماضي" وباجتهاد علمي عن "المستقبل" وتقدم نظم المعلومات بالدور الأساسي في توفير هذه البيانات والمعلومات.

2- الأفراد المؤهلين بالذكاء والخبرة المخصصة وبالقدرة التحليلية، وقد توكل جميع مراحل القرار علي فرد واحد يستدعي لتوليها أو أن يشكل فريق من أفراد ذوي تخصص متعلق بموضوع القرار. من بين المحاسبين والمهندسين والتسويقيين والإداريين العاملين بالمنشأة أو في بيوت خبرة خارجها. ويتولي ذلك الفرد و الفريق أمر موضوع القرار المطروح من بدء نشأته حتى تقديمه إلي الجهة الإدارية المختصة لإصداره نهائياً. وغنى عن البيان انه إذا ما صدر القرار تنتهي مهمة الفرد أو الفريق، وكل يعود إلي مكانه، حتى يحدث استدعاء جديد لهم أو لغيرهم لصنع واتخاذ قرار جديد لموضوع جديد.

¹ - المرجع السابق، مرجع سابق، ص 16_17

هذا ويعتبر محاسب التكاليف عضواً رئيسياً في فريق القرار. وقد يكلف هو بمفرده بالقيام بمراحل القرار، إذا يقع عليه العبء الأكبر في تجمع وتحليل بيانات التكاليف المناسبة، والتي هي في جميع الحالات أساسية ومطلوبة لبلورة كل بديل والدراسة والمقارنة بين البدائل. وكذلك للاختيار النهائي للبدل الأفضل. كما يقع علي محاسب التكاليف أيضاً. عبئ حساب تكاليف تنفيذ القرار وعوائده.

3- الأساليب العلمية في التحليل والاستنتاج والعروض، والتي تقدمها علوم المحاسبة والإحصاء وبحوث العمليات والعلوم السلوكية والتسويق، وكذا نظم المعلومات وبرامج الحاسب الآلي وغيرها.

تبويب القرارات:

يختلف تقسيم فقهاء الإدارة العامة للقرارات باختلاف المعيار الذي يعتمد عليه كل منهم في قيامه بهذا التقسيم. فقد يكون المعيار هو مصدر القرار، أو شكل القرار، أو أهمية القرار، وغير ذلك من المعايير.

تصنف القرارات في المنظمات الإدارية إلى خمسة تقسيمات رئيسية، وكما يأتي¹:
أولاً: القرارات الأساسية واليومية: تشمل القرارات الأساسية القرارات الاستراتيجية، أو الانشائية ذات الأهمية الكبيرة للمنظمة، وتتعلق بكيانها وتنظيمها وسياستها وأهدافها، وقد يطلق عليها القرارات غير المجدولة. أما القرارات اليومية "الروتينية"، وهي التي تتكرر كثيراً في العمل اليومي للمنظمة، ولا تحتاج إلى تحضير وأبحاث مسبقة، وقد يطلق عليها القرارات المجدولة.

ثانياً: القرارات التنظيمية والشخصية: تتضمن القرارات التنظيمية والتي يصدرها الرئيس الإداري بصفه رسمية كعضو مسؤول عن المنظمة، وتشمل قرارات التعيين أو الترقية ...، أما القرارات الشخصية فهي التي تصدر عن المدير بصفته الشخصية لا صفته التنظيمية، كقرار الرئيس الإداري تقديم استقالته.

ثالثاً: القرارات اللائحية والفردية: تصدر القرارات اللائحية في مواجهه فرد، أو أفراد غير محددين بذواتهم، بحيث ينطبق القرار على كل فرد تتوافر فيه الشروط المحدد في القرار طوال مدة سريانه. أما القرارات الفردية فهي التي تصدر في مواجهة فرد أو أفراد محددين بذواتهم وأسمائهم.

رابعاً: القرارات المكتوبة والشفوية: تعني القرارات المكتوبة تلك القرارات الإدارية الصادرة بشكل مكتوب لتكون بمثابة مستند رسمي، ولسهولة فهم القرار وتفسيره.

أما الشفوية، وهي القرارات الإدارية الصادرة بشكل شفوي ويعتبر قرارا سليما ومنتجا لجميع آثاره.

خامساً: القرارات الصريحة والضمنية: تصدر القرارات الصريحة من قبل الرئيس

¹ د. عبد الغني بسيوني عبد الله ، أصول علم الإدارة، مرجع سابق، ص292-293.

الإداري بصورة واضحة ومباشرة. أما القرارات الضمنية وهي تلك القرارات المستخلصة من مسلك الرئيس الإداري، دون التعبير عن صراحته. وهي قرارات إرادية تصدر عن قصد، رغم كونها غير صريحة، ظهرت تقسيمات جديدة في علم الإدارة تشير إلى أن القرارات نوعان¹:

(1) القرار السياسي: هو القرار المتعلق بتصميم وتشكيل وتعيين الأهداف، ويرتكز على الشرعية والتراضي ويتسم بالشمولية.

(2) القرار الإداري: هو إفصاح الإدارة عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح، ويقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ذلك ممكناً وجائزاً لتحقيق مصلحة عامة، ويقسم إلى عدة أنواع:

- أ. من حيث المدى: ويتألف من قرارات تنظيمية وقرارات فردية.
- ب. من حيث التكوين: ويتألف من قرارات بسيطة، وقرارات مندمجة.
- ج. من حيث أثر رقابه القضاء: ويتألف من قرارات تخضع لرقابة القضاء، وقرارات سيادية.
- د. من حيث أثر القرار على الأفراد: يتضمن قرارات ملزمة، وقرارات تقتصر على الإدارة فقط.

تقسيم القرارات بموجب الظروف الصادرة فيها:

حدد جون إدير ثلاث فئات ظرفيه عامة للقرار²:

- أولاً: القرارات الواضحة: وهي قرارات روتينية يمكن التنبؤ بها، وتسبب قدراً يسيراً من السخط، أو الصعوبة بالمقارنة مع غيرها.
- ثانياً: القرارات الطارئة. وهي القرارات التي تتخذ في حاله الأزمة وبسرعة، وبقليل من الوقت للتفكير، أو الاستشارة.
- ثالثاً: بقية القرارات الأخرى.

تقسيم القرارات بموجب محتوياتها:

- لكن تيدور ريكاردلس يقدم خمسة فئات من القرارات اعتماداً على محتواها وهي³:
- أولاً: قرارات ذات إجابة صحيحة واحدة. وهي القرارات التي تحقق بالضبط ما نريده ليس أكثر.
 - ثانياً: قرارات تبصيرية. وهذه قرارات تأتي على شكل ومضة، وقد لا تكون صحيحة لكن نشعر بأنها صحيحة، وتتطوي على جانبية فنية.

¹ زيد منير عبوي، وهشام، سامي محمد، مدخل إلى الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق عمان، دار الشروق للنشر، 2006، ص79.

² سامي تيسير سلمان، كيف تنمي قدرتك على اتخاذ القرار، نيويورك، مركز الأفكار العالمية، 1998، ص7.

³ المرجع السابق، ص9.

ثالثاً: قرارات عدوانية. هي تلك القرارات التي تسبب مشاكل للأشخاص الآخرين أكثر من المشاكل التي تهدف إلى حلها.

رابعاً: قرارات مؤذية. هي تلك القرارات التي تحتاج إلى شجاعة وإبداع في التنفيذ، إضافة إلى الاستعداد للتعامل مع الأشياء غير المتوقعة.

خامساً: قرارات غامضة. هي تلك القرارات التي تتطوي على حدود غير واضحة، ولا يمكن التوصل إليها باستخدام الأساليب المنطقية.

لخص العلق القرارات الاستراتيجية على أساس الانشطة التي تقوم بها المنظمة والمتعلقة بالإنتاج والعمليات، والمبيعات، التمويل، الموارد البشرية¹.

ويرى البعض انه يمكن تصنيف القرارات المتعلقة بنشاط اي منشأة أعمال إلى ثلاثة أنواع²:

1/القرارات الإستراتيجية.

2/القرارات الإدارية والتنظيمية.

3/القرارات التشغيلية.

وكذلك يمكن تبويب القرارات من عدة نواحي فمن ناحية تصنف إلى³:

1/قرارات تنظيمية.

2/قرارات شخصية.

وقد يتم تبويب القرارات إلى:

1/قرارات رئيسية.

2/قرارات روتينية.

ويطلق بعض الكتاب على هذا التصنيف اصطلاح القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة.

¹ بشير العلق، مبادئ الإدارة، عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 1998، ص70-71.

² د.احمد رجب عبد العال، د.على احمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، 1979، ص 21

³ د.احمد نور، د. احمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية، الاسكندرية:الدار الجامعية، 1993م، ص ص 14_16

يرى الباحث أن حالة التأكد تقوم على أن احتمال حالة مشكلة اتخاذ القرار هي الواحد الصحيح أي مؤكد مما يعنى أن متخذ القرار على علم كامل ودراية بالمستقبل يرى الباحث أن هذا الافتراض نظري ولا يوجد في الواقع العملي .

كما يرى الباحث أن عملية اتخاذ القرارات تهتم أساسا وأولا بعملية صنع القرارات لا مجرد اتخاذها مما يعنى أن كفاءة القرارات تتوقف على صناعة القرارات لا على الجهة التي تقوم باتخاذ القرار مما يعنى أن عملية صنع القرارات في أي منشأة وأي إن كانت طبيعة نشاطها بمثابة الوظيفة المحورية لإدارتها وذلك لان مصير المنشأة ومن ثم نجاحها في تحقيق أهدافها أصبح له علاقة كبيرة إلى حد كبير بقدرة إدارتها على صنع قرارات رشيدة تتضمن توظيف مواردها المتاحة بأمثل استغلال .

يرى الباحث من خلال تطرقه لمعايير جودة المعلومات من دقتها وكفائها وفعاليتها ومكانية التنبؤ بها أن هناك علاقة طردية بين جودة المعلومات وجودة اتخاذ القرارات .

يرى الباحث انه وبالرغم من عدم مشاركة محاسب التكاليف في اتخاذ معظم القرارات ، إلا انه يساهم بشكل كبير وفعال في توفير البيانات المطلوبة لمتخذ القرار خلال كل مراحل القرار التي تطرق لها الباحث مما يؤكد أن دور محاسب التكاليف يتبلور بوضوح في كل مراحل القرار وهي مرحلة صنع القرار وهي الأساس وان لم يكن هناك صنع قرار رشيد لم يكن اتخاذ قرار رشيد .

المبحث الثاني

مفاهيم التكلفة المرتبطة باتخاذ القرارات

مفهوم التكاليف المناسبة :

يعتمد اتخاذ القرارات على البيانات والمعلومات عن الأحداث المتوقع حدوثها في المستقبل, سواء كان هذا المستقبل قريبا (أي في الأجل القصير) أو بعيدا (أي في الأجل الطويل). وتتضمن مهمة اتخاذ القرارات اختيار البديل الأفضل من البدائل المتاحة أي أن المستقبل هو أساس اتخاذ القرارات وليس الماضي, حيث انه لا يمكن تعبير مآتم تنفيذه وأصبح ماضيا, وبنا على ذلك, فان عملية اتخاذ القرارات يجب أن تعتمد على التكلفة المستقبلية لا التكلفة التاريخية لان التكلفة التاريخية ليس لها قيمة إلا كأساس يمكن استخدامه للتنبؤ بالتكلفة المستقبلية .

جدير بالذكر أن هناك عدة خصائص يجب توافرها في البيانات والمعلومات المحاسبية حتى تحقق الغاية المرجوة منها, من هذه الخصائص المناسبة أو الملائمة والتي تعنى أن البيانات والمعلومات المحاسبية يجب أن تكون نافعة ومفيدة عند اتخاذ القرار الإداري, حيث تختلف القرارات الإدارية وتتنوع مما يحتاج إلى بيانات ومعلومات متعددة ومتنوعة أيضا. والبيانات عن كمية وقيمة المبيعات تكون مفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالإعلان, في حين أن النسب المالية تكون مفيدة عند اتخاذ قرارات الاستثمار أو توزيع الإرباح, كما أن ربحية السهم تكون مفيدة عن اتخاذ قرارات زيادة رأس المال مثلا وبنا على ذلك البيانات والمعلومات المحاسبية بصفة عامة وبيانات ومعلومات التكاليف بصفة خاصة يجب أن تتلاءم وتتناسب مع القرار المراد اتخاذه .

وتعتبر بيانات ومعلومات التكاليف مناسبة إذا توافر لها الاعتباران التاليان:¹

1/ أن تكون بيانات مرتبطة بالمستقبل, ويقصد بذلك أن تكون تلك التكاليف متوقع حدوثها خلال الفترة التي يغطيها القرار المراد اتخاذه. فمثلا إذا رغبت الإدارة في تحديد تكلفة منتج جديد خلال سنة مالية قادمة فإنها ستحرص على جمع وتحديد تكاليف المواد الخام والأجور والتكاليف الصناعية الأخرى

¹ - د. عبد المنعم عوض الله وآخرون, المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة واتخاذ القرارات, القاهرة : مركز التعليم

المفتوح جامعة القاهرة, 1998, صص 140_142

المتوقعة خلال تلك السنة , أما التكاليف التاريخية أو الفعلية فإنها تكون مناسبة لاتخاذ القرار إذا كان من المتوقع استمراره في المستقبل .

2/ أن تختلف قيم عناصر التكاليف مع اختلاف البدائل , حيث أن هذا الاختلاف يجعلها أكثر فائدة من تلك العناصر التي تدخل في حساب تكلفة كل البدائل وبنفس القيمة , ذلك لان اختلاف تكلفة البدائل هو الذي يساعد على اتخاذ القرار .

التكلفة الملائمة للقرار هي إذن التكلفة المتوقعة مستقبلا والتي تختلف بين البدائل المتاحة . وبناء على ذلك , فان التكلفة التاريخية (الفعلية) بالرغم من أنها مفيدة في التنبؤ في التكاليف الملائمة إلا أنها في حد ذاتها غير ملائمة عند اتخاذ القرارات . ويجب أن يكون معروفا إن مفهوم التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة ليس مفهوما مطلقا بل انه أمر نسبي يتوقع على طبيعة القرار أو المشكلة موضع الدراسة.¹

التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة :

التكلفة الكلية لأداء نشاط معين هي عبارة عن التضحية التي تكبدتها المنشأة ، في سبيل إنجاز هذا النشاط وتقاس بمقدار ما انفق في سبيل الحصول على الخدمات الضرورية التي استخدمت لهذا الغرض ، أما تكلفة الوحدة فهي عبارة عن ذلك القدر من التضحية المخصص لإنجاز وحدة واحدة من وحدات النشاط ، وتقاس تكلفة الوحدة بقسمة التكلفة الكلية علي عدد وحدات النشاط المنتجة ولذا غالبا ما يطلق علي مصطلح متوسط التكلفة .

لاشك إن تكلفة الوحدة تكون أكثر دلالة من التكلفة الإجمالية حيث تنسب التكاليف إلي أساس معين هو الوحدة المنتجة كما انه من البديهي أن تحديد تكلفة الوحدة يكون مطلوبا في كافة مجالات أو وظائف سلسلة القيمة وهناك تكلفة وحدة التصميم المنتج وتكلفة وحدة للإعلان المنفذ وتكلفة وحدة الطلبات خدمة العميل.

وان كان يجدر الإشارة إلي أهمية الأخذ في الاعتبار أن تكاليف الوحدة ما هي إلا متوسط للتكلفة وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة توخي الحذر في تفسير هذه التكلفة نظرا لما تنطوي عليه من تكاليف جزء

¹ - المرجع سابق,ص ص140_142

منها ثابت وجزء منها متغير الأمر الذي يتطلب أهمية النظر إلى التكاليف المتغيرة كقيمة للوحدة والتكاليف الثابتة كقيمة إجمالية.¹

التكلفة المباشرة وغير المباشرة :

التكلفة المباشرة هي التكلفة التي يمكن تتبعها وتميزها في وحدة المنتج النهائي في حين أن التكلفة هي التي لا يمكن تتبعها وتميزها في وحدة المنتج النهائي ومن الجدير بالذكر هنا ضرورة التأكيد على أهمية وضع أساس معين يستخدم في قياس التكاليف ويسمي هذا الأساس وحدة التكاليف .

غرض التكلفة وهو بمثابة أي شئ داخل الشركة يكون من الممكن رد التكاليف أو قياسها عن طريقه وذلك بطريقة عملية ملائمة من ناحية نشاط الشركة واعتماد علي ذلك يمكن التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة كما يلي:²

أ/ التكاليف المباشرة لغرض التكلفة : هي التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة ومن ثم تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصاديا .

ب/ التكاليف غير المباشرة لغرض التكلفة : هي التكاليف المرتبطة لغرض التكلفة باستخدام طريقة تخصيص التكلفة

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

أ- تكلفة ملائمة Relerant cost: هي التكلفة المتوقعة مستقبلا التي تختلف او تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار.

وتتميز التكلفة الملائمة بخاصيتين اساسيتين واللذان تعدان كمعاري للتمييز بينها وبين التكاليف غير الملائمة:

- انها تكلفة مستقبلية Future cost: أي تكلفة يتوقع حدوثها مستقبلا ولم تحدث بالفعل بعد.

¹ د. محمد سامي راضى ، المدخل المعاصر في المحاسبة الادارية ، الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2011م ، ص ص 199-200

² المرجع السابق ، ص 200

- انها 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 او ثابتة. اما التكلفة التي لا تختلف ولا تتفاوت أي متساوية تحت البدائل المختلفة فهي غير تفاضلية وبالتالي فهي غير ملائمة لاتخاذ القرار .

- وتصنف التكاليف الملائمة الى :

- تكاليف يمكن تجنبها avoidable costs

وهي التكاليف المباشرة والمرتبطة بوحدة تحليل فرعية والتي قد تكون قسم انتاجي , خط انتاجي , كما يمكن التخلص منها اذا تم التخلص من الوحدة الفرعية¹

كما عرفت بانها التكاليف التي يمكن التخلص منها عند توقف خط انتاجي معين .²

- تكاليف الفرصة البديلة operation costs

تعرف تكاليف الفرصة البديلة بانها هامش المساهمة المفقود تو المضحي بة نتيجة تبني بديل معين .³

كما عرفت بانها اقصى عائد مساهمة تفقده الشركة نتيجة اختيارها بديلا معيننا ورفض بديل او بدائل اخرى.⁴

ب-تكلفة غير ملائمة: 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 التكاليف غير الملائمة الى:

- تكاليف لا يمكن تجنبها unavoidable costs

¹ Moscové, Stephen A., & Wright Arnold A., Cost Accounting With :Managerial Application " Houghton , Mifflin Co. 1990 , " p750

² Kaplan, Robert S., Atkinson, Anthony A., "Advanced Management Accounting :, New Jersey, U.S.A., 1998. p375

³ Horngren , Op. cit., p.388

⁴ عبد الرحيم، علي والعدلي، يوسف والعظمة ، محمد، "اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية"، الكويت ، ذات السلاسل للنشر ، 1990، ص 96

وهي التكاليف التي تتحملها الشركة بغض النظر عن قرار الاستمرار في نشاط معين او ايقافه¹ كما عرفت بانها تكاليف لايمكن تجنبها نتيجة لتوقف نشاط او خط انتاجي معين فهي تبقى ثابتة بالاجمالي وضمن المدى الملائم بغض النظر عن القرار المتخذ.²

وتحقيقا لأهداف التحليل ,فيما يلي بعض مفاهيم التكلفة المرتبطة باتخاذ القرارات:

التكاليف التفاضلية:

إن اتخاذ القرار يعنى الاختيار من بين عدة البدائل .فقد يكون الاختيار مثلا بين نوعين من الآلات التي يمكن استخدامها لأداء نفس العمل , أو قد يكون الاختيار لموقع مناسب لمصنع جديد من بين عدة مواقع مقترحة. وبالضرورة, فان عملية الاختيار تتم بناء على بيانات ومعلومات تساعد متخذي القرار في التعرف على البديل الذي يحقق اكبر قدر من الأهداف وتعتبر التكاليف من أهم عناصر هذه البيانات والمعلومات.ولذلك,لابد من دراسة التكاليف المتوقعة لكل بديل بحيث يستطيع متخذ القرار المفاضلة بين البدائل المتوافرة , ويسمى هذا النوع من التكاليف بالتكاليف التفاضلية.

إن اصطلاح التكلفة التفاضلية يحمل معنى المفاضلة, حيث أن تكلفة عنصر ما في البديل الأول قد ترتفع أو تنخفض عن تكلفة ذات العنصر في ظل البديل أو البدائل الأخرى , هنا تتم المفاضلة بين البدائل وأساس المفاضلة وهو خفض التكلفة أو زيادة التكلفة ويطلق على التكلفة التفاضلية أيضا اصطلاح التكلفة المتزايدة وعند المقارنة بين البدائل المختلفة يجب الاهتمام بعناصر التكاليف التي تختلف بين هذه البدائل وإهمال العناصر التي لا تتغير قيمتها في ظل البدائل المختلفة. فان التكاليف التفاضلية تمثل الفرق بين تكاليف البدائل المختلفة.

تفيد التكاليف في كثير من مواقف اتخاذ القرارات كما هو الحال عند دراسة العلاقة بين التكاليف والربح وحجم النشاط (تحليل التعادل) وعند المفاضلة بين طرق الإنتاج المختلفة أو اختيار تشكيلة من منتجات مختلفة .

¹Hornrgren , Op.cit.p.386

² Rayburn, Letricia, Cayle, (1996) , " Cost Accounting Using A Cost Management Approach, Chicago,Irwin.p556

ولتحديد التكلفة التفاضلية في حالة القرار المعين , يمكن للمدير المسئول عن اتخاذ القرار إتباع الخطوات التالية:¹

- 1/حصر كل التكاليف المرتبطة بكل بديل من البدائل قيد البحث.
 - 2/استبعاد التكاليف التي تعتبر غارقة .
 - 3/استبعاد التكاليف التي لا تختلف (لا تتغير) باختلاف البدائل المطروحة .
 - 4/اتخاذ القرار بناء على التكاليف المتبقية وهي التكاليف التي تعتبر تكاليف تفاضلية أو تكاليف يمكن تجنبها ,وبالتالي فهي التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار المعين .
- أن التكاليف التي تعتبر ملائمة لحالة قرار معين ليست بالضرورة تكاليف ملائمة لحالة قرار آخر . بمعنى أن المدير يحتاج إلى تكاليف مختلفة لإغراض مختلفة .فقد تكون مجموعة من عناصر التكاليف ملائمة لقرض معين ولكنها ستكون غير ملائمة لقرض آخر . ولذلك يجب على المدير وهو بصدد اتخاذ قرار معين أن يفحص بيانات التكاليف المتاحة ويستخلص منها بيانات التكاليف الملائمة فقط ويستبعد البيانات الأخرى غير الملائمة التي يمكن أن تكون مضللة إذا تم الاعتماد عليها أو استخدامها كأساس في اتخاذ القرار .ولذلك يعتبر مفهوم تكاليف مختلفة لإغراض مختلفة مفهوما أساسيا في المحاسبة الإدارية وسيكون موثرا جدا في اتخاذ القرارات .

دور التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات :

ان اسلوب التحليل التفاضلي يعد كوسيلة ملائمة لمعالجة المشاكل التي تواجهها ادارة اية شركة وذلك لاستنادها على اساس تحديد ومقارنة عناصر بديل معين مع عناصر بديل اخر .²

كما ان المعلومات التي يعتمد عليها التحليل انما تشتمل على الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تختلف او تتفاوت بين البدائل.

¹ -د. احمد نور د. احمد حسين,مبادئ المحاسبة الإدارية، الإسكندرية،الدار الجامعية،2002م/2003م،ص106

² Edmonds, Thomas, ,P., Edmonds,Cindy,D.And,Barey,T.,Say ,” Fundamental Managerial Accounting concepts “ Me Gvaw-Hill. , 2000 p153

ان من فوائد التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار مايلي: ¹

1- يركز التحليل التفاضلي على عناصر اليرادات والتكاليف الملائمة التي تكون مختلفة بين البدائل المتاحة.

2- يسهل من عملية اعداد الكشوفات التحليلية وذلك لتضمنية على فقرات قليلة من اليرادات والالتكاليف الملائمة.

3- يساعد على تسهيل وتبسيط وحل المشاكل التي تواجه الشركة في الظروف التي يتوفر فيها بديلين او اكثر .

4- المساعدة في قياس التكاليف لاغراض اتخاذ القرار .

التكاليف الغارقة:

تعرف التكاليف الغارقة بانها تكاليف تاريخية لانها حصلت نتيجة لقرارات في الماضي ولايمكن التراجع عنها باي حال من الاحوال .²

تعرف التكاليف الغارقة بأنها التكاليف المرتبطة بالاستثمارات طويلة الأجل , وتوصف التكاليف الغارقة بعدة صفات منها أنها:³

1/التكاليف التي يصعب استردادها عادة.

2/التكاليف التي من الصعب تغييرها في الأجل القصير .

3/التكاليف التي يمكن تجاهلها عند المقارنة بين البدائل لاتخاذ القرار .

أن التكاليف الغارقة عادة لا تختلف بين البدائل ولا تتأثر بالقرار وبناء على ذلك تصبح غير ملائمة عند المقارنة بين البدائل . فمثلا إذا أمكن تأجير مساحة غير مستغلة في المخازن فان الاتجار المحصل يمثل تخفيضا لمقدار التكاليف الغارقة الخاصة مثلا بإهلاك مباني ومعدات المخزن .

¹ Morse,wayne J., Davis,Tames R.& Hartraves All., (2003) "Management Accounting : Strategic Approach", south-western,A Division of Thomson Learning.p128

² Moscove,Stephen A.,&wright Amold A., , Op.cit.,p.750

³ د عبد المنعم عوض الله وآخرون،مرجع سابق،ص ص146_147

وبالرغم من أن التكاليف الغارقة في معظم الأحيان هي تكاليف الأصول الثابتة إلا أنه لا يمكن تعميم هذا المفهوم في جميع مواقف اتخاذ القرار. فبالنسبة لبعض القرارات الإدارية قد تتضمن التكاليف الغارقة تكاليف متغيرة يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند المفاضلة بين البدائل.

يمكن أن تكون التكاليف المتغيرة تكاليف غارقة نتيجة تقلبات الإيراح فاعذا تم أنتاج سلعة معينة ثم وجد أنه من المتعذر تصريف هذا الإنتاج لظروف مستجدة. الأمر الذي يدعو الإدارة إلى محاولة بيع هذه السلعة بسعر مخفض، في هذه الحالة ربما تكون النصيحة المحاسبية للإدارة أن تتجاهل التكاليف التي تتحملها المنشأة لإنتاج هذه السلعة عن تحديد سعر التخلص منها وتكون التكاليف الملائمة في هذا الموقف والتي تمثل الحد الأدنى للسعر هي تكاليف البيع والتوزيع (تكاليف التخلص من المخزون لهذه السلع) أي تكاليف النقل وعمولات البيع ومصاريف التغليف والحزم.

التكلفة المضافة Incremental Cost:

يمكن تميز التكلفة المضافة عن التكلفة التفاضلية على أساس التكلفة المضافة تعنى الزيادة في التكلفة التفاضلية الخاصة بأقل البدائل تكلفة أي أنها بمثابة التكلفة التفاضلية الصافية¹

وبناء عليه فإن التكاليف التفاضلية هي التي تتوقف على القرار المأخوذ أو المتعلقة بكل قرار من تلك القرارات، أما التكلفة المضافة الخاصة بقرار معين فهي بمثابة ما يضيفه أو يوفره هذا القرار بالنسبة للقرار الأقل منه تكلفة (أو أقل البدائل المعروضة تكلفة)، وبناء عليه فإن التكاليف المضافة يمكن أن تكون سالبة أو موجبة وعموما يتم التعبير عنها بصورة موجبة .

التكلفة الحدية Marginal Cost :

يستخدم بعض الكتاب اصطلاح التكلفة الحدية على انه مطابق للتكلفة المضافة عند اتخاذ القرارات وبينما نجد إن المعنى الحرفي لهذا اللفظ يسمح بهذا الاستخدام، إلا أن هذا الاصطلاح قد استخدم في التحليل الاقتصادي قصير الأجل ليعنى التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على وحدة إضافية من وحدات المنتج، وبناء عليه فإن استخدامه في مجال المحاسبة قد يسبب بعض اللبس ولهذا ليس من المستحسن استخدامه².

¹ -د. احمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيق، الإسكندرية، روى للإعلان، د ت ص 64

² المرجع سابق، ص 65_67

التكلفة الممكن تجنبها Avoidable Cost :

هي بمثابة نوع من التكاليف التفاضلية التي يمكن تجنب دفعها عند اتخاذ قرار معين، فمثلا نفقات البيع والتوزيع المتعلقة بمنطقة معينة من مناطق البيع يمكن تجنب دفعها إذا قررنا وقف البيع في هذه المنطقة ، ولكن هذا لا يؤثر على بعض نفقات البيع والتوزيع العامة التي لن تتأثر بهذا القرار، فهذه النفقات العامة في هذه الحالة هي بمثابة التكاليف التي لا يمكن تجنبها.

يلاحظ الباحث إن مفهوم التكاليف الممكن تجنبها مرادف لمفهوم التكاليف التفاضلية حيث يمكن استخدام أي منهم للتعبير عن نفس المفهوم .

التكلفة المحتسبة Imputed Cost

تمثل التكلفة المحتسبة المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات أو مقابل منفعة لم يترتب عليه تكبد المنشأة لنفقة فعلية حالية أو مستقبلية . ويتضح من ذلك أن التكلفة المحتسبة هي تكلفة مقدرة اعتمادا على الحالات السائدة خارج المنشأة دون أن تسبب تدفقا نقديا خارجا أو حتى دون أن ينشأ عنها التزام بقيمتها ، وهو ما ترتب عليه عدم إدراجها في السجلات المحاسبية التقليدية . ومن الأمثلة الشائعة للتكلفة المحتسبة تضمين قائمة الدخل قيمة تعادل الفائدة المقدرة على رأس المال المملوك كما لو كان مبلغا مقترضا للاستثمار في المنشأة وكذلك احتساب قيمة ايجارية مقابل استخدام المنشأة لمبانيها المملوكة لها ، واحتساب مقابل إدارة كمرتب للمالك المدير ، وقد تكون هناك مبررات منطقية لا تفتقد الوجاهة وراء عدم تضمين السجلات المحاسبية في المنشأة لمثل هذه النوعية من التكاليف . غير انه بالنسبة لإغراض اتخاذ القرارات ولجراء المقارنات ، فلا شك أن اخذ التكلفة المحتسبة في الاعتبار يمثل أمرا ضروريا وفي غاية الأهمية .¹

التكاليف النقدية Out-Of-Pocket Cost:

هي بمثابة عناصر التكاليف التي تتطلب أو سوف تتطلب إنفاق نقدي ذو الفترة موضع التحليل، وذلك مثل التكاليف المتعلقة باستقلال احد المناجم المملوكة لإحدى الشركات من

¹ ا.د سامي راضي ، مرجع سابق، ص ص 207-208

العمالة النفقات الأخرى التي ينبغي دفعها نقدا ويلاحظ إن هذا القرار يتطلب بعض عناصر التكاليف الأخرى وخاصة المتعلقة باستهلاك المنجم، وهذه التكاليف لا تتطلب إنفاق أي مبالغ نقدية في الوقت الحاضر على أساس انه سبق دفعها في الماضي عن تملك هذا المنجم، وبناء عليه فان تكلفة الإهلاك لا تعتبر بمثابة تكاليف نقدية في الوقت الحاضر، ولكنها تعتبر كذلك عند شراء الأصل، وتعتبر هذه التكلفة في غاية الأهمية عند المفاضلة بين القرارات الاستثمارية المعروضة .

التكلفة الاستبدالية Replacement Cost

يقصد بالتكلفة الاستبدالية سعر السوق الذي يدفع حاليا أو مستقبلا بشراء أصل من الأصول يزيد من طاقة المنشأة أو إحلاله محل أصل آخر أو تقييم الأصول التي تمتلكها المنشأة في الوقت الحالي .

تقاس التكلفة الاستبدالية بسعر السوق الجاري حيث ترتبط بالقرارات المستقبلية ، ومن أمثلة تطبيقاتها قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل عند تقييم الأصول بقيمتها الحالية .¹

تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost :-

يعنى اصطلاح التكلفة التضحية بموارد اقتصادية للحصول على منفعة معينة (سلعة أو خدمة)، ويحمل معنى التكلفة أيضا تلك التضحية التي تحدث عندما نرفض عوائد أو فوائد معينة نتيجة لاختيار احد البدائل. فإنها بذلك تستغني عن الإرباح والعوائد الناتجة عن تلك البدائل المرفوضة. هذه العوائد والإرباح التي كان يمكن إن تتولد من البدائل المرفوضة يطلق عليها تكلفة الفرصة البديلة الذي تم اختيارها. ولا تدخل تكلفة الفرصة البديلة ضمن التكاليف التي يتم حسابها طبقا لقواعد المحاسبة.²

يرى الباحث إن مفهوم تكلفة الفرصة البديلة مفهوم اقتصادي لا وجود له السجلات المحاسبية ولا يتم احتسابها طبقا للقواعد المحاسبية ولكن لابد من اصطحابه عند اتخاذ القرار .

¹ المرجع السابق، ص 212

² د. عبد المنعم عوض الله وآخرون، مرجع سابق، ص 145_146

التكلفة الضمنية Imputed Cost:

تعتبر التكاليف الضمنية نوعاً من تكلفة الفرصة البديلة، وهي ليست بمثابة تكاليف مدفوعة في عملية مبادلة حدثت فعلاً ولكنها متصلة ببعض عمليات المشروع فمثلاً استخدام النقدية المتجمعة لدى المنشأة في الحصول على بضاعة وتخزينها يعني استخدام هذه النقدية في عملية مبادلة متمثلة في شراء البضاعة، وهذا بالإضافة إلى دفع نفقات الشحن والتأمين والمخازن وما إلى ذلك. وطالما أنه لم يتم افتراض هذه المبالغ التي استخدمت في الحصول على هذا المخزون فإن المنشأة لم تدفع أي فوائد مقابل استخدام هذه الأموال، ولكن إذا كانت هذه الأموال قد استخدمت في استثمارات أخرى فإنها كانت ستحقق فائدة أو عائد، هذا العائد المفقود يعتبر بمثابة تكلفة ضمنية ويعتبر مثالاً جيداً لهذا النوع من التكاليف¹.

التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة :

التكلفة المتغيرة هي التي تتغير بتغير حجم النشاط في حين أن التكلفة الثابتة هي التي لا تختلف بتغير حجم النشاط ويتوقف حجم التكاليف الثابتة إلى التكاليف المتغيرة في المنشأة على عدد من العوامل لعل من أهمها مستوي التقنية المستخدمة وظروف السوق ولستراتيجية الإدارة ومثالاً على العامل الأخير فإن إستراتيجية الإدارة تعكس على تغليب نوع منها على الآخر حيث إن تغليب التكاليف الثابتة على التكلفة المتغيرة يحد من قدرة الإدارة على مواجهة التغيرات الحادثة نتيجة الظروف الاقتصادية المحيطة وهو الأمر الذي ينعكس على الفرص المتاحة أمام المنشأة ويكون ذا تأثير كبير عليها كما أن عدم رغبة الإدارة في تحمل مخاطر كبيرة وهو الأمر الذي ينعكس في حرمان المنشأة من فرص استثمارية ناجحة .

ومن ثم فإن إستراتيجية الإدارة قد تختار تكثيف الاعتماد على العنصر البشري وهو الأمر الذي يكون في صالح ترجيح التكلفة المتغيرة أو العكس الاعتماد على تكثيف الاستخدام الآلي وهو الأمر الذي يكون في صالح ترجيح التكلفة الثابتة وفيما بين البديلين النقيضين هناك بدائل متعددة تأخذ بقدر من هذا وقدّر من ذلك².

¹ د. احمد نور، مرجع سابق، ص 67

² ا.د سامي راضي ، مرجع سابق، ص 201

هامش المساهمة :

قد يطلق علي هامش المساهمة أيضا الربح الحدي أو المساهمة الحدية وتعني جميعا الفرق بين

إيرادات المبيعات والتكلفة المتغيرة للوحدة المباعة¹

القرارات التي يمكن اتخاذها بناء على معلومات التكاليف:

قرار قبول الطلبيات الخاصة:

عند استخدام التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات ينبغي الاعتماد على طريقة التكاليف المتغيرة بدلا من طريقة التكاليف الكلية ويظهر أهمية هذا التفضيل في استخدام الطريقتين بشكل واضح في القرارات المتعلقة بقبول الطلبيات الخاصة. إذ يبدو للوهلة الأولى انه لا يجب أن تقوم الشركة بقبول أية طلبية لإنتاج حجم معين اضافى من المنتج إذا كانت الإيرادات المترتبة على تلك الطلبية تقل عن التكلفة الكلية لإنتاج الطلبية إلا أن ذلك قد لا يكون تحليلا سليما في كافة الأحوال, إذ يمكن في ظل ظروف معينة قبول الطلبية الخاصة رغم أن إيراداتها تقل عن التكاليف الكلية ,لان قبولها قد يضيف إلى أرباح المنشأة الصافية وذلك بفعل استقلال الطاقة العاطلة لدى المنشأة في الأجل القصير, التي تكاليفها تتحملها المشاءة سوى كانت قد قبلت الطلبية أم لا .

هناك عدة شروط يجب توافرها في قبول الطلبية الخاصة بسعر يقل عن الكلفة الكلية, وهي :

ـ ان يتوافر لدى المنشأة طاقة غير مستقلة.

ـ أن لا يؤثر السعر المحدد للطلبية الخاصة على الأسعار في الأسواق المعتادة لمنتجات المنشأة.

ـ أن يغطي سعر الطلبية الخاصة على اقل حد التكاليف المتغيرة المترتبة على قبول الطلبية.²

يرى الباحث أن قرار قبول الطلبيات الخاصة يعتمد قبوله على أن الإيراد المحقق منه يجب أن يغطي التكاليف المتغيرة للطلبية أولا وتكلفة الفرصة البديلة وتحقيق فائض يمثل زيادة في ارباح الشركة مالم تكون هناك أهداف أخرى غير مالية علاوة على ذلك يجب أن تتوفر طاقة غير مستغلة للمنشأة وألا

¹ المرجع السابق, ص ص 201-202

² المرجع السابق, ص ص 201-202

تتضارب أسعار الطلبية الخاصة مع الأسعار المعتادة في السوق على ألا ينعكس قبول الطلبية الخاصة سلبا على المنشأة .

قرار لتصنيع أو الشراء:

هذا النوع من القرارات يعتبر من أهم القرارات التي تعترض المؤسسات وتجد نفسها مضطرة لاتخاذ القرار المناسب فيها ، ويتوقف اتخاذ هذا النوع من القرارات على قيام عملية مفاضلة بين شراء ما تحتاجه المؤسسة أو قيامها بتصنيعه ، ومن أجل اتخاذ هذا النوع من القرارات على المؤسسة النظر في كثير من العناصر المالية وغير المالية .

بافتراض أن إحدى المؤسسات تقوم بتصنيع أجهزة كمبيوتر ، ولكنها لا تقوم بتصنيع شاشات العرض لهذه الكمبيوترات بل تقوم باستردادها ، ولكن هذه المؤسسة تتوى القيام بعملية تصنيع تلك الشاشات ، فما هو القرار المناسب ، هل هو الاستمرار بعملية الاسترداد ، أم القيام بعملية التصنيع الداخلي .

فمن ناحية العناصر المالية أو ما يمكن أن يطلق عليه (عوامل التكلفة) ، على المؤسسة دراسة كاملة للتكاليف المالية بعملية الاسترداد وتلك الخاصة بعملية التصنيع ، ومن ثم المفاضلة بينهما .

أما من الناحية غير المالية (النوعية) ، فعلى المؤسسة مثلا أن تعرف فيما إذ يتوفر لديها طاقة إنتاجية غير مستغلة قادرة على القيام بعملية التصنيع ، ومن ثم هذه الطاقة الغير مستغلة طاقة دائمة أم أنها طاقة مؤقتة ، فإذا كانت طاقة دائمة فأن هذا يشكل عنصرا ايجابيا لصالح اتخاذ القرار ، ولكن في حالة أن الطاقة مؤقتة وليس دائمة ، فأن هذا يعتبر عنصرا سلبيا وقد يؤثر على مستقبل عمليات المؤسسة .¹

يعتمد اتخاذ قرار التصنيع داخليا أو الشراء من الخارج على عوامل متعلقة بالتكلفة عادة وعوامل أخرى غير كمية مثل مدى الاعتماد على الجهات الخارجية بتزويد المنشأة بما تحتاجه بشكل منتظم وعند الطلب ومدى الرقابة على جودة الأجزاء أو المواد المشتراه من الخارج .²

¹ ا.د سامي راضى ، مرجع سابق،ص ص 201-202

² د.عامر عبدا لله - د. زهير ، المحاسبة الإدارية ، عمان ،دار البداية ، 2010م،ص78

الا انه بدراسة كل بديل على حدة أي بدائل الصنع أو الشراء نجد أنفسنا أمام مجموعة من بدائل فرعية يلزم دراستها والمفاضلة بينها حتى تتم تصفية هذه البدائل الفرعية في البديل الأمثل للبديل الرئيسي ثم بعد ذلك المفاضلة بين البديل الأمثل للشراء والبديل الأمثل للصنع.

البدائل الفرعية للبديل الرئيسي الأول(الشراء) تتضمن البدائل الفرعية الآتية :¹

1/الشراء من الأسواق المحلية، أم من الأسواق الأجنبية

وتتطلب عملية المفاضلة بين هذين البديلين، بصفة خاصة،معلومات عن الثمن الاساسى للشراء ونفقات النقل والشحن والتامين والجمارك وفتح الاعتمادات المستندية وغير ذلك

2/الشراء بكميات كبيرة ، أم بكميات صغيرة :

وتتطلب عملية المفاضلة بين هذين البديلين بصفة خاصة،معلومات عن الثمن الاساسى للشراء،وخصم الكمية الكبيرة الذي يمنحه الموردون وأيضا عن تكاليف تخزين الكمية الكبيرة ونقلها بالمقابل مع الكمية الصغيرة وغير ذلك .

3/الشراء دفعة واحد، أم على دفعات تتوالى بانتظام معين :

وتتطلب عملية المفاضلة بين هذين البديلين،بصفة خاصة،معلومات عن برنامج تشغيل المستلزمات المشتراة من ناحية،والجدولة الزمنية لورود الدفعات من ناحية أخرى،والتنسيق بينهما وغير ذلك ،

4/الشراء بالنقد، أم بالأجل :

وتتطلب عملية المفاضلة بين هذين البديلين المعلومات عن السيولة النقدية الفائضة للشراء نقدا وعن الاتفاقات مع البنوك لتمويل الشراء وتسهيلات الموردين والفرق بين أسعار الشراء النقدي والأجل.

أما البدائل الفرعية للبديل الرئيسي الثاني (الصنع) فتتضمن على سبيل المثال الأحوال الآتية :

1/خلق طاقة جديدة تماما وذلك بإقامة مصنع مستقل أو إقامة خط انتاجى مستقل داخل المصنع الحالي، أم استقلال الطاقة الفائضة من الطاقات المتاحة حاليا في المصنع.وتتطلب عملية المفاضلة بين هذين البديلين،بصفة خاصة،معلومات عن تكاليف الآلات والمعدات وغيرها من أصول

¹ احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، عمان ، دار وائل للنشر ، 2002م، ص 375

ثابتة، وكذلك معلومات عن استقلال الطاقة المتاحة الاستقلال العادي منها وغير المستغل، وكذا عن ألساط الإهلاك الثابتة السنوية لهذا الأصل، وعن عناصر تكلفة إنتاج المستلزمات موضوع المقارنة تحت كل بديل من البدائل المذكورة وغير ذلك.

2/التصنيع بمعرفة المنشأة، أم تكليف جهات أخرى بالتصنيع من باطن مقابل (اجر مصنعيه).

وتتطلب عملية المفاضلة بين هذين البديلين، بصفة خاصة معلومات عن عناصر تكلفة التصنيع في المنشأة، وعن مقابل (المصنعية) التي تتحملها المنشأة للجهة القائمة بالتصنيع من الباطن وعناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة.

ومما سبق فإن المنشأة تستفيد من بديل التصنيع بالأمر الآتية¹:

1/مزايا الاكتفاء الزاتي و التكامل الراسي والافقى في الإنتاج .

2/التحرر من الاعتماد على الموردين وما يجره من مشاكل، أهمها تأخير التوريد عن المواعيد المتفق عليها.

3/توفير الأرباح التي يجنيها الموردون من المنشأة وكذا توفير تكاليف الشراء

4/التأكد من جودة الأجزاء أو المستلزمات حيث تخضع للعين الفاحصة أثناء تصنيعها

5/تشغيل العمال في دوريات كاملة

6/استثمار الأموال الفائضة في تصنيع الأجزاء والمستلزمات بدلا من تركها عاطلة.

مهما يكن الأمر فإنه قبل اتخاذ قرار التصنيع الداخلي ينبغي أن تكون هناك إجابات واضحة على التساؤلات الآتية²:

1- هل يتم التصنيع في حدود الطاقة الفائضة للمنشأة

2- هل هناك استخدامات أخرى أكثر ربحية لتلك الطاقة الفائضة

¹ د. محمد توفيق بليغ، محاسبة القرار، المرجع السابق، ص 127_129

² د. مؤيد محمد الفضل - د. عبدا لناصر إبراهيم نور - د. عبدا لخالق مطلق الراوي، عمان، دار المسيرة للنشر

والتوزيع والطباعة، 2010م، ص 427-428

3- إلى أي مدى زمني تظل تلك الطاقة الفائضة متاحة للاستخدام في صنع الأجزاء المطلوبة أم يتطلب الأمر زيادة الطاقة عن طريق شراء آلات ومعدات جديدة أو تعيين عمال جدد ، أو يتطلب أي تسهيلات مالية أخرى .

4- هل من السهولة بمكان توفير جميع عناصر الإنتاج وما هي الصعوبات التي المتوقع أن تواجهها الإدارة في سبيل تدبير تلك العناصر .

5- هل يتم الإنتاج بنفس مستوى الجودة المطلوبة أم يصاحب التصنيع الداخلي انخفاض في الجودة وهل هذا الانخفاض في المستوى المقبول

بعبارة أخرى ليس هناك حد فاصل لاتخاذ القرار قبل أن توخز في الحسابان الاعتبار السابقة ، لتحقيق إمكانية الحصول على ما هو مطلوب بأقل تكلفة وبالجودة المناسبة ، والوقت المناسب ، والكمية المطلوبة .

وأيضاً يمكن إدراك مزايا بديل الشراء :

1/الاطمئنان على توفير الأجزاء والمستلزمات المطلوبة بصورة وجدولة منتظمين.

2/التأكد من استخدام الأجزاء والمستلزمات ذات الجودة المطلوبة بالتمام .

3/توفير تكاليف التصنيع .

4/استقلال الطاقات الفائضة في التوسع الافقى .

يرى الباحث إن المفاضلة بين قرار التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج يتأثر بعوامل كمية تتمثل في تكلفة التصنيع الداخلي التي يمكن مقارنتها مع تكلفة الشراء ، وعوامل نوعية مثل الجودة وإمكانية الاعتماد على الجهات الخارجية في التوريد من الخارج في الحاضر أو المستقبل وعوامل السوق ونظرة المستقبلية في التوسع في المستقبل ، على ذلك تصبح القاعدة العامة في المفاضلة بين الشراء من الخارج والتصنيع الداخلي تعتمد على المقارنة بين كلفة الشراء وكلفة التصنيع الداخلي مما يعنى أن صحة الاختيار مرهونة بدقة حساب التكلفة لكل منهما أولاً ومن ثم العوامل النوعية الأخرى .

قرار استبدال الآلات القديمة أو الإبقاء على الوضع القائم :

تواجه المنشآت الصناعية في الوقت الحاضر تطورات تكنولوجية مستمرة في الآلات والمعدات الخاصة بها ، مما قد يترتب عليه نشأة موقف أمام الإدارة يتمثل في هل يتم استبعاد وتخريد الآلات القديمة ولحلل آلات جديدة أفضل وأكثر إنتاجية ، وتظهر أهمية إجراء التحليل التفاضلي في هذه الحالة لتقييم البدائل التكنولوجية المختلفة ، حيث يتعلق بالآثار المستقبلية لقرار الإحلال ، وبهمل الآثار الماضية المتعلقة بحياسة الآلات والمعدات القديمة¹.

قرار استخدام الآلية أو الإنتاج يدويا :

امتداد نوعية القرار السابق الخاص بإحلال الآلات والمعدات القديمة بالآلات ومعدات جديدة أو الإبقاء على الوضع القائم ، أو ما يمكن أن يطلق عليه بصفة عامة المفاضلة بين التكنولوجيات البديلة ، هناك بعض المنشآت الصناعية تواجه مشكلة المفاضلة بين تقنيات الإنتاج المستخدمة والاستمرار على العمل اليدوي في التشغيل أم تستبدله بالماكينة أو الآلية وإذا ما اتجهت إلى الآلية فهل تتم بشكل كامل أو جزئي . كما سبق القول فإن التحليل التفاضلي يساعد الإدارة في المفاضلة بين هذه البدائل²

قرار تخصيص الموارد النادرة :

تسعى الإدارة مجتهدة إلى تحقيق أفضل استخدام لمواردها المتاحة وصولا إلى الأهداف المطلوبة، إلا أنه في الغالب ما تواجه تلك الاجتهادات بصعوبة تحقيق ما تسعى إليه بسبب عدم توافر القدر الكافي من الموارد الاقتصادية في الأجل القصير أو بسبب الندرة النسبية للموارد الاقتصادية، لذلك تحاول الإدارة البحث عن أفضل الاستخدامات لمواردها الاقتصادية المتاحة بحيث تحقق أقصى قدر من الأرباح. ويعد تطبيق أسلوب عائد المساهمة لكل وحدة من وحدات الموارد النادرة من الأساليب الفعالة التي تساعد الإدارة على توجيه الموارد الاقتصادية النادرة إلى أقل الاستخدامات وكذلك يقوم أسلوب عائد المساهمة لكل وحدة من وحدات الموارد النادرة على إعداد خطة للإنتاج الأمثل الذي يحقق أقصى عائد مساهمة، وذلك وفقا للخطوات التالية³:

1/تحديد احتياجات المنتج من المورد الاقتصادي.

¹ د.محمد سامي ، مرجع سابق ،ص228

² المرجع السابق ، ص230

³ د.مؤيد محمد الفضل وآخر، مرجع سابق، ص ص 354_355

ب/تحديد عائد المساهمة لوحدة المنتج.

ج/تحديد عائد المساهمة لكل وحدة من وحدات المورد الاقتصادي لأزمة لوحدة المنتج.

د/ترتيب المنتجات تنازليا حسب عائد المساهمة لوحدة المورد وليس لوحدة المنتج.

هـ/توزيع وحدات المورد الاقتصادي على المنتجات حسب تسلسل ترتيبها التنازلي الذي تم إعداده في الخطوة (د).

علاقة هامش المساهمة بالموارد النادرة: 'Utilization of Scarce Resources'

ليس من الضروري أن تنشط المنشأة المنتجات التي تعطى أعلى هامش مساهمة حتى يمكنها تعظيم هامش المساهمة للمنشأة ، بل إن ذلك يكون بتنشيط تلك المنتجات التي تعطى أعلى هامش مساهمة بحسب علاقتها بالموارد النادرة للمنشأة فعلى سبيل المثال بالنسبة لإدارة المخازن قد تكون هناك مساحة محددة متاحة للتخزين ، الأمر الذي يترتب عليه عدم إمكانية تخزين كل المنتجات ، وكذلك قد يكون هناك عدد محدود من ساعات تشغيل الآلات متاح للاستخدام وكذلك ساعات العمل المباشر . وعند وجود موارد محدودة من أي نوع تقييد أو تحد من قدرة المنشأة على مقابلة الطلب على منتجاتها وتمثل محددات للطاقة الإنتاجية للمنشأة مقابلة كل الطلب ، ولذلك يجب على المدير أن يقرر كيفية استخدام هذه الموارد النادرة . وغالبا لا تتأثر التكاليف الثابتة بمثل هذه الاختيارات ، ولذلك لا يجب أن يختار المدير ما يعظم اجمالى هامش المساهمة للمنشأة ككل ¹.

مشكلة تعدد القيود: The Problem Of Multiple constraints

ماذا تفعل المنشأة إذا كانت تعمل في ظل تعدد القيود على سبيل المثال قد تكون المواد الخام المتاحة للمنشأة محدودة وذلك الموارد البشرية ومساحة المصنع أو الموارد المالية اللازمة للإعلان وتنشيط المبيعات ، في هذه الحالات كيف يمكن للمنشأة تحديد التوليفة الصحيحة من المنتجات التي يمكن التوصل إليها بالطرق الكمية التي تعرف باسم البرمجة الخطية وتعتبر البرمجة الخطية أداة تحليلية لتحقيق ذلك ².

¹ د. محمد سامي ، مرجع سابق ، ص 232

² المرجع السابق ، ص 236

قرار التصرف في العوادم أم بالتخلص منها:

قد تواجه بعض المنشآت قرار كيفية التخلص من بضاعة متقادمة موجودة لديها بالمخازن. فيمكن أن تباع هذه البضاعة كخردة بسعر زهيد، أو يمكن أن تعيد تصنيعها ومن ثم بيعها. وتعتبر في هذه الحالة التكاليف التاريخية لهذه البضاعة المتقادمة تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار بكيفية التخلص من هذه البضاعة، بينما تعتبر الإيرادات المستقبلية المتوقعة والتكاليف المستقبلية عوامل ملائمة لاتخاذ القرار المذكور¹.

على ذلك تجد الإدارة نفسها أمام ثلاثة بدائل لمشكلة التصرف في العوادم وهي:²

1/ إما بالتخلص منها

2/ وإما بتصنيعها .

3/ وإما بيعها .

وغنى عن البيان، انه إذا لم يكون للعوادم أي قيمة أو منفعة صناعية فلا تحتاجها المنشأة، فإنها تبحث عن إمكانية بيعها، فان كان ذلك ممكنا فان الإدارة العاقلة لا بد وانها تلجا إلى تنفيذ البيع والحصول على أية حصيد نقدية بدلا من إعدام العوادم بدون عائد. ولذلك فلا يعتبر البيع بديلا، أن لا قرار لبدل يلزم إتباعه بالضرورة، وبالتالي لا تكون هناك مفاضلة بين بيع العوادم أو إحراقها أو التخلص منها.

أما إذا كان للعوادم قيمة صناعية، فان هناك احتمالين: الأول أن تكون لها أيضا قيمة بيعية فتكون المفاضلة بين التصنيع أم البيع، والثاني أن تكون لها قيمة بيعية فتكون المفاضلة بين تصنيع العوادم أم التخلص منها

قرار بيع المنتج عند نقطة الانفصال:

في كثير من الصناعات قد ينتج عن استخدام مادة أولية واحدة عدة منتجات مثل صناعة الألبان، حيث ينتج من الحليب مجموعة من المنتجات الرئيسية مثل الألبان والقيمر والزبد، وان هذه المنتجات لا يمكن تمييزها منتجات فردية إلا بعد مرحلة معينة من التشغيل تعرف بنقطة الانفصال، حيث انه عند هذه النقطة تصبح المنتجات المشتركة مميزة بشكل فردي، بعضها تكون لها قيمة بيعية والبعض الآخر

¹ د. احمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 371

² د. محمد توفيق بلبع، محاسبة القرار، مرجع سابق، ص 147

تحتاج إلى عمليات تشغيل إضافية حتى تصبح لها قيمة بيعية، وعليه فإن المشكلة التي تواجه إدارة المنشأة تكون في المفاضلة والاختيار بين بيع المنتج عند هذه النقطة أم الاستمرار في تشغيله. ولكي تتمكن الإدارة من اتخاذ القرار المناسب فإنه لا بد من تحديد تكلفة المنتج عند نقطة الانفصال لغرض مقارنة ربحيته عند هذه النقطة وربحيته عند الاستمرار في تشغيله، وهنا يتطلب الأمر توزيع التكاليف المشتركة أي التكاليف ما قبل نقطة الانفصال على المنتجات المشتركة .

وفي ذلك توجد طريقتين هما :

1/طريقة وحدات الإنتاج المادية.

2/طريقة صافي القيمة البيعية.

وبالتالي نورد كيفية توزيع التكاليف المشتركة وفقا لكل طريقة من الطرق السابقة:

1/طريقة وحدات الإنتاج المادية:بموجب هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف المشتركة على أساس نسبة حجم إنتاج المنتج إلى مجموع إنتاج المنتجات وفقا للمعادلة التالية :

نصيب المنتج من التكاليف المشتركة=التكاليف المشتركة × حجم الإنتاج للمنتج س

اجمالي إنتاج المنشأة

2/طريقة صافي القيمة البيعة للإنتاج :بموجب هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف المشتركة على أساس نسبة صافي القيمة البيعة لكل منتج إلى مجموع صافي القيمة البيعة لإنتاج المنشأة ويكون ذلك وفقا للمعادلة التالية:

نصيب المنتج من التكاليف المشتركة=التكاليف المشتركة × صافي القيمة البيعة للمنتج س

صافي القيمة البيعة لمنتجات المنشأة

مما تجدر الإشارة إليه أن توزيع التكاليف المشتركة يكون على أساس المنتجات الرئيسية فقط بمعنى لا يشمل المنتجات العرضية، حيث يجب استبعاد المنتجات العرضية من عملية التوزيع، وتعد إيرادات مبيعات هذه المنتجات تخفيضا لتكاليف الإنتاج.

كما ينبغي الانتباه الى التكاليف المشتركة تعد تكاليف غارقة لا تصلح لاتخاذ قرارات المفاضلة بين الاستمرار في التشغيل وبيع المنتج عند نقطة الانفصال, إذ يتم الاعتماد في هذه الناحية-على مقارنة الإيرادات الإضافية الناتجة من استمرار لتشغيل المنتج بتكاليف تشغيلية بعد نقطة الانفصال ووفقا للصيغة الآتية:

الوفر في تكاليف التشغيل ما بعد نقطة الانفصال.

الإيرادات المفقودات نتيجة عدم الاستمرار في التشغيل = صافي الوفر¹

قرار إضافة أو التخلص من احد خطوط الإنتاج أو احد المنتجات:

في بعض الأحيان تواجه إدارة المنشأة مشكلة الاختيار بين إضافة منتج جديدة إلى تشكيلة المنتجات التي تقوم بإنتاجها من عدمه, أو الاختيار بين إسقاط منتج من تشكيلة المنتجات أو الإبقاء عليه ففي حالة إضافة منتج إلى تشكيلة المنتجات, فان القرار سوف يتخذ في ضوء نتيجة المقارنة بين:

الإيرادات التفاضلية (أي الإيرادات التي ستحقق نتيجة بيع المنتج الجديد)

التكاليف التفاضلية _ أي تكاليف إنتاج المنتج الجديد

فإذا كانت نتيجة المقابلة بين الإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية ربح تفاضلي, فان القرار يكون باتجاه إضافة المنتج إلى تشكيلة منتجات المنشأة, أما إذا كانت النتيجة, هي خسارة فبلا شك فان القرار يكون باتجاه عدم إضافة المنتج الجديد ..

أما في حالة إسقاط منتج معين من تشكيلة المنتجات فان القرار سوف يتخذ في ضوء المقارنة بين:

الوفر في التكاليف نتيجة التوقف عن إنتاج هذا المنتج الذي تم إسقاطه.

الإيرادات المفقودة نتيجة بيع هذا المنتج الذي تم إسقاطه .

فإذا كانت نتيجة المقابلة, هي قيمة موجبة, فان القرار يكون باتجاه إسقاط ذلك المنتج لان إيقاف إنتاجه سوف يحقق للمنشأة وفر في التكاليف. أما إذا كانت النتيجة هي قيمة سالبة فان القرار يكون لصالح

¹ -د. مؤيد محمد الفضل وآخر, مرجع سابق, ص ص 334_335

عدم التوقف عن الإنتاج لأن ما سيحققه من عوائد ستساهم في امتصاص جزء من التكاليف الثابتة للمنشأة.

من الضروري توجيه الاهتمام بالتكاليف المشتركة التي يمكن تجنبها وكذلك تأثير إضافة منتج جديد أو إسقاط منتج قائم على الطاقة الانتاجية للمنشأة وذلك من ناحية كيفية تدبير الطاقة إلا ضافية اللازمة عند إضافة المنتج الجديد وكيفية استقلال الطاقة الفائضة الناتجة عن إسقاط المنتج القائم¹.

يرى الباحث إن مفهوم تكلفة الفرصة البديلة مفهوم اقتصادي لا وجود له السجلات المحاسبية ولا يتم احتسابها طبقا للقواعد المحاسبية ولكن لابد من اصطحابها عند اتخاذ القرار .

يلحظ الباحث إن مفهوم التكاليف الممكن تجنبها مرادف لمفهوم التكاليف التفاضلية حيث يمكن استخدام أي منهم للتعبير عن نفس المفهوم .

يرى الباحث أن قرار قبول الطلبات الخاصة يعتمد قبوله على أن الإيراد المحقق منه يجب أن يغطي التكاليف المتغيرة للطلبية أولا وتكلفة الفرصة البديلة وتحقيق فائض يمثل زيادة في ارباح الشركة مالم تكون هناك أهداف أخرى غير مالية علاوة على ذلك يجب أن تتوفر طاقة غير مستغلة للمنشأة وألا تتضارب أسعار الطلبية الخاصة مع الأسعار المعتادة في السوق على ألا ينعكس قبول الطلبية الخاصة سلبا على المنشأة .

يرى الباحث ان عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بقبول او رفض طلبية خاصة يجب ان تركز على الايرادات والتكاليف الملائمة والتي يتوقع تفاوتها في ظل البدائل المتاحة امام الشركة .

كما يرى الباحث انه عادة ماتتم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بقبول طلبية خاصة بالاعتماد على اجراء التحليل التفاضلي الذي يحاول معالجة جميع المشاكل التي تواجه الشركة وذلك لاعتماده على الايرادات والتكاليف الملائمة والتي تكون مختلفة ما بين البدائل المتاحة

¹ د/ محمد توفيق بلبع ، مرجع سابق ، ص 327

يرى الباحث إن المفاضلة بين قرار التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج يتأثر بعوامل كمية تتمثل في تكلفة التصنيع الداخلي التي يمكن مقارنتها مع تكلفة الشراء ، وعوامل نوعية مثل الجودة وإمكانية الاعتماد على الجهات الخارجية في التوريد من الخارج في الحاضر أو المستقبل وعوامل السوق ونظرة المستقبلية في التوسع في المستقبل ، على ذلك تصبح القاعدة العامة في المفاضلة بين الشراء من الخارج والتصنيع الداخلي تعتمد على المقارنة بين كلفة الشراء وكلفة التصنيع الداخلي مما يعنى أن صحة الاختيار مرهونة بدقة حساب التكلفة لكل منهما أولاً ومن ثم العوامل النوعية الأخرى .

المبحث الثالث

اتخاذ القرارات الإستراتيجية

القرارات الإستراتيجية (Strategic Decisions) :-

مفهوم كلمة الإستراتيجية :

يرجع أصل كلمة استراتيجي (STRATEGY) إلى الكلمة اليونانية استراتيجيوس وهي تعنى (فن الحرب وإدارة المعارك)¹. وكلمة إستراتيجية مستمدة من العمليات العسكرية².

مفهوم القرار الاستراتيجي :

يعد القرار الاستراتيجي عموماً "عملية مفاضلة دقيقة بين بديلين استراتيجيين على الأقل، يتمتعان بقيمة واحدة أو متشابهة"³. وقد يكون القرار "حركة وثيقة نحو القضاء على حالة من حالات التوتر لتصفية مصادر ذلك التوتر بصورة أو أخرى"⁴. وهو بذلك "يتضمن إما عمل شيء، أو الامتناع من عمل شيء في الأقل، أو التخطيط لفعل شيء ما في المستقبل"⁵.

حظي مفهوم القرار الاستراتيجي باهتمام الكثير من المفكرين والباحثين من أدباء الفكر الإداري، وقد تباينت المفاهيم الخاصة به بسبب اختلاف مداخل دراسته من قبل كتاب الإدارة وباحثيهم.

يتفق الكثير من الكتاب أمثال "Jauch&Glueck" على أن مفهوم القرار الاستراتيجي هو " ذلك القرار الذي تم اختياره من مجموعة من البدائل الاستراتيجية، والذي يمثل أفضل طريقة للوصول إلى أهداف المنظمة"⁶ لكن "Johnson&Others" يعرف القرارات الاستراتيجية بأنها " تلك القرارات التي تؤثر بعمق في قدر ومستقبل المنظمة من خلال التجاوب والتوافق بين هذه القرارات ومتطلبات البيئة"⁷، فيما يرى غراب بأن القرار الاستراتيجي " هو ذلك القرار الذي يتناول المتغيرات الطويلة الأجل، ذات العلاقة بأداء المنظمة أو ذات التأثير المركزي المهم في استمرار ونجاح المنظمة، ويمثل نوعاً خاصاً لاتخاذ القرارات الإدارية في ظل عدم التأكيد"⁸، فيما يعتبر ياغي وخالق القرارات الاستراتيجية بأنها

¹ د. عبدالحميد الفتاح المغربي ، الإدارة الاستراتيجية لقياس الاداء المتوازن ، القاهرة :المكتبة العصرية ،2006م، ص

² د احمد ماهر ، دليل المدير خطوة في الادارة الاستراتيجية ،الاسكندرية ،الدار الجامعية ،2005م ،ص 20

³ د. مازن إسماعيل الرمضاني ، في عملية اتخاذ القرار السياسي الخارجي، مجلة العلوم القانونية والسياسية،المجلد2، العدد2، بغداد، 1979، ص168.

⁴ د. حامد ربيع، من يحكم تل أبيب، بيروت، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، 1975، ص343.

⁵ د. مازن إسماعيل، مصدر سابق، ص168.

⁶ Glueck, W. F& Jauch, L. R1979" BusinessPolicy& Strategic Management"(4 th. Ed), N. Y, Mc Graw- Hill International Book Co. Inc,1979, P185 .

نقلًا عن د. رائد عبد الخالق عبدالله، مقومات فاعلية القرار ودور المعلومات فيه، مجلة الهدد، العدد 10، بغداد، 1999، ص113-114.

⁷ Johnson, Gerry& Scholes, Kevan,1993 " Exploring Coporate Startegy, Text& Casess", (3 th. Ed), Prentice Hall, N. Y, P131-152

⁸ كامل السيد غراب ، النموذج المتكامل في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، الإدارة العامة، معهد الادارة العامة،

" هي القرارات التي تهتم بدراسة المشكلات المعقدة، وتتعامل مع أهداف المنظمة، وأن قيمتها وتأثيرها يختلف بحسب المستويات الإدارية التي تتخذها، فعند الإدارة العليا تكون عالية الأهمية وتتطلب جهداً ذهنياً كبيراً وامتيازاً، وتستعين بالخبراء والمستشارين في حل المشكلة لضمان صنع القرار السليم والفاعل"¹، ويصفها العزاوي بأنها "قرارات بعيدة المدى في محتواها، وتعتمد على الخطط الاستراتيجية الموضوعية وتحقيق الأهداف المحددة، وتأخذ في الاعتبار كل احتمالات الموقف وعواقبه"². أما "Mintzberg&Quinn" فيعرفا القرارات الاستراتيجية بأنها "القرارات التي تحدد مسيرة المنظمة الأساسية واتجاهها العام في ضوء المتغيرات المتوقعة وغير المتوقعة، والتي تحدث في البيئة المحيطة، وهي في النهاية تشكل أهداف حقيقية للمنظمة، وتساعد في رسم الخطوط العريضة التي من خلالها تمارس المنظمة عملها، وتوجه توزيع المصادر وتحدد فاعلية المنظمة"³.

أما العبيدي فيعرفها بأنها "قرارات استثنائية يتم صنعها في المدة الزمنية الحالية ذات الدرجة العالية من الأهمية، من ناحية تأثيرها في المنظمة خلال المراحل الزمنية المقبلة، وتنصب على تحقيق هدف المنظمة من خلال فهم كيفية انسياب عملية صنع القرار خلالها، وتتطلب مهارات إبداعية للإحاطة بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية"⁴.

تأسيساً على ما ورد آنفاً، يتضح أن القرارات الاستراتيجية هي قرارات استثنائية يتم صنعها في الوقت الذي تحتاجها المنظمة، وتكون ضرورية لتفعيل نشاطها، وينتج عنها آثار إيجابية كبيرة ومؤثرة في الفترات المقبلة. فهي تركز على تحقيق هدف المنظمة من خلال الإجراءات والخطوات اللازمة لصناعتها، وتتطلب مهارات إبداعية للإحاطة بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية. وبالرغم من الاختلافات الظاهرية في تحديد مفهوم القرارات الاستراتيجية فإن الباحث يضع تعريفاً لمفهوم القرار الاستراتيجي: فهو قرار ذو أهمية كبيرة يبنى على أساس التنبؤ والاستشراف لمستقبل المنظمة وتوقع

الرياض، العدد(56)، 1997، ص9

¹ محمد عبد الفتاح ياغي ، و خاشقجي، هاني يوسف، اتخاذ القرارات التنظيمية في قطاع الخدمة المدنية السعودية، الرياض، مركز البحوث، 1989، ص 18

² وصال نجيب العزاوي، السياسة العامة دراسة نظرية في حقل معرفي جديد، مركز الدراسات الدولية، بغداد، 2001، ص 27

³ Mintzberg, H. & Quinn, J., 1991, "The Strategy Process Concepts & Contexts", U. S. A., (1 st. Ed), Prentice- Hall International, Inc .

نقلاً عن د. رائد عبد الخالق عبدالله، مصدر سابق، ص 113-114.

⁴ رائد عبد الخالق العبيدي ، علاقة بعض المؤشرات التنبؤية بفاعلية القرار الاستراتيجي، رسالة دكتوراه غير منشورة،

جامعة بغداد، 1998، ص 36

متطلباتها بتفعيل كافة المعطيات والموارد الإدارية والعلمية والتقنية، ويتطلب قيادة كفوءة مهنية وإدارية مدركة تماماً ماذا سيؤدي عملها وحدها في المستقبل ومتحسبة لكافة المتغيرات المحيطة بها لتساعد المنظمة في التكيف مع البيئة الخارجية من خلال تحليلها واستنباطها وفق المعلومات المستحدثة لديها، ويمتاز بالحيوية والتطور وتحقيق الأهداف المرجوة منه.

تركز الإدارة الإستراتيجية على عملية القرارات الإستراتيجية للمنشأة ككل (منشأة متنوعة الأعمال) ولوحدات أعمالها (الشركات التابعة لها) وللمجالات الوظيفية الرئيسية ، و تتصف القرارات الإستراتيجية بعدة خصائص مميزة وهي :¹

1- يتم اتخاذها من جانب الإدارة العليا للمنشأة .

تتعامل القيادة العليا مع القرارات الاستراتيجية من حيث صياغتها وتأمين القاعدة الأساسية لها، لكونها مؤثرة في كافة أجزاء المنظمة. يمتلك رأس الهرم التنظيمي القدرة على رؤية الأشياء بشكل واضح ولديه الإمكانية على فهم العواقب والنتائج، وهذا لا يمنع من إشراك الإدارات الأخرى في عملية صنع القرار²

2- تحتاج إلي تخصيص قدر كبير من موارد الشركة

3- تؤثر تأثيراً ملموساً على نجاح الشركة في الأجل الطويل .

4- تتصف بالتوجه والتطلع المستقبلي

5- تؤثر تأثيراً جوهرياً على وحدات الأعمال والمجالات الوظيفية بالمنشأة .

6- تحتم ضرورة أخذ عوامل البيئة الخارجية في الحسبان

كما يرى احد الكتاب أن الخصائص المميزة للقرارات الإستراتيجية³:

1- المركزية في المستويات العليا

2- يعد القرار الاستراتيجي قرار حتمي

3- تتميز بعدم التكرار

¹ د.نبيل محمد موسى ،الإدارة الإستراتيجية تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس، الإسكندرية،دار الجامعة الجديدة للنشر.2003،ص ص 73_78

² منصور محمد إسماعيل ، المدخل الشمولي في عملية صناعة القرار الاستراتيجي وأثره في الأداء التنظيمي، رسالة دكتوراه الفلسفة في ادارة الاعمال غير منشورة، جامعة البصرة، 1997، ص14

³ د. عبدالحميد الفتاح المغربي ، مرجع سابق ص 18

كذلك يضيف احد الكتاب الخصائص الآتية¹:

- 1- القرار الاستراتيجي يركز على مجموعة واسعة من أنشطة المنظمة
- 2- القرار الاستراتيجي يركز على عملية انتقاء أنشطة المنظمة مع البيئية الخارجية واستغلال الفرص التي توفرها وتجنب المهددات .
- 3- القرار الاستراتيجي يعنى بملامة أنشطة المنظمة مع إمكانياتها ومواردها
- 4- القرار الاستراتيجي قرار مركب

تكتسب القرارات الاستراتيجية نوعا من الصعوبة لكونها معقدة، وليس في وسع أحد أن يقضي على هذا التعقيد. "وتستطيع القيادة أن تواجه هذا التعقيد بالمنطق وبنفس الكيفية التي تتسلق بها جبلا، خطوة واحدة في الوقت الواحد. فالقرارات يمكن تحليلها والوصول إلى حل لها"².

عملية صنع القرارات الإستراتيجية (Strategic decisions making process):-

إن عملية صنع وتحليل القرار الاستراتيجي يشمل كافة الإجراءات والقواعد والأساليب التي يستعملها المشاركون في هيكل اتخاذ وصنع القرار لتفضيل خيار أو خيارات معينة لحل مشكلة معينة، ويقصد بها كيفية تقويم الخيارات وتوفيق بين اختلاف الآراء بين مجموعة اتخاذ القرار"³.

لكي يكسب القرار الاستراتيجي أو غيره من القرارات مشروعية لابد أن يخضع لقانون العام للدولة، والذي يهتم أساسا بالبحث عن مشروعية القرار واحترامه للقواعد القانونية العليا، فالقرار وفق القانون العام هو: "إفصاح جهة الإدارة عن إرادتها الملزمة بقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ذلك ممكنا عملا وجائزا قانونا وكان الباعث عليه ابتغاء مصلحة عامة"⁴.

تغطي القرارات الاستراتيجية الاهتمامات الأساسية للعلوم السياسية والاقتصادية والعسكرية، لذا وجب الاهتمام الكبير بعملية صنعها واتخاذها. ومن التعريف يتضح: "أن القرار في علم الإدارة يتألف من ثلاثة عناصر أساسية لابد من اجتماعها لكي تكون قرار بالمعنى الحقيقي، وتشمل: الاختيار

¹ حسن محمد احمد مختار ، الادارة الاستراتيجية المفاهيم والنماذج ، القاهرة ، الشركة العربية المتحدة ، 2008م ، ص 7

² هاموند، جون، وآخرون، في اتخاذ القرارات الذكية، القاهرة، الجمعية المصرية للنشر والمعرفة الثقافية العالمية، 2000، ص 14 .

³ Herman, " Decision Structure And Process in Fluenes On Foragn Policy," p.71

نقلا عن د.سعد أبودية ، عمليات اتخاذ القرار في سياسة الأردن الخارجية، بيروت،مركز دراسات الوحدة العربية، 1990، ص145 .

⁴ د. عبدالغني بسيوني ، ولاية القضاء الإداري على أعمال الإدارة، لاسكندرية ، منشأة المعارف ، 1983، ص41.

المدرک، وجود هدف أو أهداف محددة، تعيين إجراءات التنفيذ"¹.

تزداد حرية التصرف كلما ارتقى مستوى صانع القرار الاستراتيجي. غالبية زعماء دول العالم الثالث لديهم دور كبير في صنع القرارات الاستراتيجية المهمة، وبالأخص تلك التي تتطلب الدعم السياسي والعسكري، بالرغم من وجود المؤسسات الاختصاصية التي لها علاقة رئيسية بهيكلية صنع القرار. "أما في النظم الديمقراطية الغربية، كأوروبا والولايات المتحدة الأمريكية، فإن عملية صنع القرار قد لا تكون بيد الرئيس، أو الملك، أو رئيس الوزراء إلا من خلال مؤسسات اختصاصية (سياسية، مخبرانية، عسكرية....)، لها دور أساسي في صنع القرار"².

تسعى عملية تحليل وصنع واتخاذ القرارات الاستراتيجية في المنظمة إلى الحد من ثلاثة جوانب أساسية للواقع، "والتي يطلق عليها رينشارد باسكال معطيات الوجود، وتشمل"³: الغموض بشأن ما يعنيه شخص أو شيء ما، والشك في نتائج الأحداث، والنقص وعدم الاكتمال في أنفسنا وفي الآخرين وفي الموقف المبدئي والنتائج. تتطلب اتخاذ القرارات الاستراتيجية المعاصرة مراجعة تصورنا الفكري التقليدي للقرارات، فالواقع التنظيمي غامض ومشكوك فيه ومعقد وغير كامل في معظم الأحيان، بمعنى أن اتخاذ القرار وخاصة الاستراتيجية منها على أساس إزالة هذه العوامل من تفكيرنا، قد يكون إجراء غير مفيد لا سيما عندما يتضمن القرار الاستراتيجي أو يؤثر على أشخاص آخرين.

ثمانية خطوات من أجل تحسين وتطوير عملية صنع القرارات الإستراتيجية وهي موضحة بالتفصيل: ⁴

1-تقييم نتائج الأداء ورسالة أهداف إستراتيجيات ، السياسات الحالية للمنشأة

2-مراجعة أداء مجلس الإدارة والإدارة العليا .

3-استكشاف وتقييم البيئة الخارجية لتحديد العوامل الإستراتيجية المتمثلة في الفرص والتهديدات

4-استكشاف وتقييم البيئة الداخلية لتحديد العوامل الإستراتيجية الخاصة بجوانب القوة والضعف

5-تحليل العوامل الإستراتيجية السابقة بغرض إلقاء الضوء على المشاكل ومراجعة وتعديل

رسالة المنشأة وأهدافها كلما كان ذلك ضرورياً .

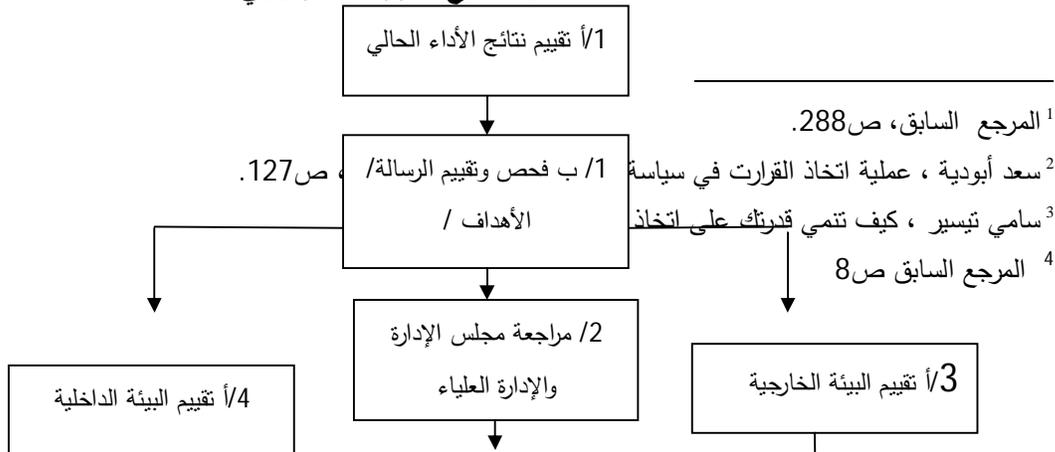
6-تقديم وتقييم واختيار أفضل الإستراتيجية بديلة

7- تنفيذ الإستراتيجية المختارة عن طريق إعداد البرامج والموازنات والإجراءات .

8-تقييم الإستراتيجية المنفذة عن طريق نظم المعلومات المرتدة والرقابة .

الشكل رقم (1/3/3)

خطوات عملية صنع القرار الاستراتيجي



المصدر : د.نبيل محمد موسى ,الإدارة الإستراتيجية تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس, الإسكندرية،دار
الجامعة الجديدة للنشر. 2003,ص 74

يتتضح للباحث من الشكل رقم (1/3/3) خطوات عملية صنع القرار الاستراتيجي ان عملية صنع
القرار الاستراتيجي تبدأ بتقييم نتائج الاداء ورسالة واهداف واستراتيجيات السياسة الحالية للمنشأة من
خلال مرحلتين اولا تقييم نتائج الاداء الحالي ومن ثم فحص وتقييم الرسالة - الاهداف -
الاستراتيجيات - السياسات ومن ثم مرورا بمراجعة اداء مجلس الادارة والادارة العليا ،ومن ثم تقييم
البنية الخارجية لاقتناص الفرص وتجنب المهددات ، ومن ثم تقييم البنية الداخلية لتحديد العوامل
الاستراتيجية الخاصة بجوانب القوة وجوانب الضعف ، ومن ثم مراجعة عوامل البنية الداخلية والخارجية

في الخطوتين 3-5 على التوالي بغرض تعديل رسالة المنشأة واهدافها كلما كان ضروريا ومن ثم تقديم وتقويم البدائل ، ومن ثم تصبح الاستراتيجية موضع التنفيذ للاستراتيجية المختارة عن طريق اعداد البرامج والموازنات والاجراءات ، وكخطوة اخيرة تقييم الاستراتيجية المنفذة عن طريق نظام معلومات فعال والرقابة عليها .

اهمية القرارات الاستراتيجية :

يعد القرار الاستراتيجي من الأهمية جوهر العملية الإدارية ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المنظمة، "وحظي القرار بعملية استثنائية في المجالات المختلفة للإدارة، لأنه يسهم بشكل أساسي في تمكين المنظمة من مواصلة أنشطتها الإدارية بكفاءة وفاعلية"¹.

تعدُّ عملية صنع القرارات الاستراتيجية من المواضيع المهمة لما لها من تأثير أساسي فعال في عمل المنظمات، ولا سيما المنظمات الاقتصادية والسياسية، مما ينعكس على اقتصاديات وسياسات الدول. تختص عملية صنع القرارات الاستراتيجية باتجاه المستقبل والبعد الزمني مما يبرز أهميتها، كما أنها تشمل مجالات الحياة كافة التي تتعلق بالمدى البعيد والآراء المستقبلية، "وتتوقف قدرة المنظمة على الاستمرار بفعاليتها ونشاطاتها على إدارتها الجيدة لقراراتها الاستراتيجية، وتأمين تطبيقها على أكمل وجه لتحقيق الأهداف المتواخاة"².

تكتسب عملية صنع القرارات الاستراتيجية أهمية كبيرة، "لأنها ترتبط بالنشاط الساعي لاكتشاف أهداف جديدة، أو تعديل الأهداف الحالية"³، ويحرز القرار الاستراتيجي أهمية كبيرة لأنه يحدد الرؤية المستقبلية للمنظمة، ويكون تأثيره شاملا على الوحدة التنظيمية لكونه يتعلق باندماج المنظمة، أو تحديد حجمها، أو مركزها التنافسي، أو المنتجات و الخدمات التي تقدمها المنظمة، وتتضح هنا أهميته بأنه قرار انتقاء استراتيجية من بين استراتيجيات بديلة تسهم في بلوغ أهداف المنظمة بشكل أفضل، "ويركز على الاختيار الذي يهتم بعدد محدود من الاختيارات والاهتمام بعوامل الانتقاء، وتقويم الاختيارات وفق معايير الاستقرار على أكثر الخيارات جدوى"⁴.

يعود نجاح صنع القرارات الاستراتيجية على المنظمة بزيادة الأرباح وتهيئة الفرص التنافسية، وزيادة أسعار الأسهم، أو الحصص السوقية، "كما أن للقرار دور مركزي وجوهري

¹ د. حسين عجلان حسن ، مرجع سابق، ص73.

² سليمان خالد عبيدات ، إدارة الإنتاج والعمليات ، عمان ، مكتبة الجامعة الأردنية ، 1997ص45

³ د. مزهر شعبان العاني ، ود.شوقي ناجي جواد، العملية الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، عمان ،إثراء للنشر والتوزيع، 2008، ص53.

⁴ د. حسين عجلان حسن ، مرجع سابق، ص72.

للتأثير في حياة المنظمة ومخرجاتها التي تؤثر فيما بعد على العاملين فيها"¹.

أنواع القرارات الإستراتيجية :-

تتفاوت خصائص القرارات الإستراتيجية باختلاف المستوى التنظيمي للقرار ، وبشكل عام يتم التركيز على ثلاثة مستويات للقرارات الإستراتيجية وهي:²

1/ قرارات الإستراتيجية على مستوى المنشأة ككل :-

تعتمد هذه القرارات على درجة أكبر من التفكير الإستراتيجي من جانب المسؤولين عنها ، كما أنها أكثر عمومية من قرارات وحدات الأعمال والقرارات الوظيفية ، وتحتوى على درجة أكبر من الخطورة ، الربحية والقرارات الوظيفية ، وتحتوى على درجة أكبر من الخطورة ، الربحية التكلفة والفترة الزمنية الطويلة الأجل ، ومن خصائصها أيضا الحاجة إلي درجة أكبر من المرونة والتوجه والرؤية المستقبلية ، والابتكارية وغلبة الطابع الكلي والشمولي عليها ، ومن أمثلة هذه القرارات ، تحديد مجالات الأعمال أولويات النمو والتوسعات ، استبقاء أو استبعاد بعض وحدات الأعمال الاستحواذ أو شراء شركات أخرى ، الاندماج أو الدمج مع منشآت أخرى تخصيص وتوزيع الموارد الرأسمالية على مجالات الأعمال المختلفة ، تحديد مصادر التمويل طويلة الأجل ، وتوزيعات الأرباح .

تكون الإدارة في مستوى القيادة غالبا بعيدة عن مواقع العمل التنفيذية، وتصبح قراراتها الاستراتيجية في أكثر الأوقات مبنية على أساس المعلومات المتاحة لها، لذلك فإن خصائص المعلومات المطلوبة عند هذا المستوى هي³:

- أ. معلومات من مصادر خارجية في الأغلب، وقسم منها داخلية.
- ب. معلومات ذات أهمية كبيرة ترتبط برؤية استشرافية عن المستقبل.
- ج. معلومات غير رسمية بدرجات كبيرة.
- د. معلومات متعددة الأبعاد وغير محددة تكون ذات مدى واسع، وتتضمن نظرة عامة للمنظمة.

¹ Huczynski, Anrzej& Buchanan, David, , Organizational Behavior- Anitroductory text, 4 th. Ed, Rotolito Lombarda, Italy,2001 .,p.337

نقلًا عن أعراف عبد الغفار عمر ، إدارة المعرفة ودورها في القرارات الاستراتيجية، مرجع سابق، ص 37

² - د.نبيل محمد موسى، مرجع سابق ، ص 78

³ Lucy T." Management Information System". 4 th. Ed. Printed by Guerincey Press Co. Ltd.1991. P291-292

هـ. معلومات ذات نوعية خاصة تستند على أحكام وحُدس تساعد الإدارة في رؤية المستقبل.

2/ قرارات الإستراتيجية مستوى وحدات الأعمال :-

تقع هذه القرارات في موقع وسط بين المستويين الأول والثالث، وتعد بمثابة الجسر الذي يعبر بينهما، وبالمقارنة مع قرارات المستوى الأول، فإنها أقل تكلفة ومخاطرة وربحية، وبالمقارنة مع المستوى الثالث فإنها أكثر تكلفة ومخاطرة وربحية، ومن أمثلة هذه القرارات، قرارات تحديد أساس التنافس (السعر، الجودة، الاثنين معاً) التوسع أو تقليص حجم الأعمال، زيادة الاستثمارات أو عدم زيادتها في نفس النشاط، قرارات التكامل الكلي أو الجزئي أو عدم التكامل.

يتمثل هذا المستوى بمدراء الأقسام في المنظمة، والذين يهتمون بالأداء الحالي والمستقبلي لأقسامهم ويشرفون عليها، ويتخذون القرارات المتوسطة والقصيرة الأجل، ويتعاملون مع المشاكل شبه الهيكلية في الغالب، وتكون معلوماتهم المطلوبة في هذا المستوى معلومات خارجية وداخلية، رسمية وغير رسمية، كما ونوعاً، وأبعادها تكون محصورة بين أبعاد المعلومات عن المستويين الإداريين الأعلى والأدنى¹.

3/ قرارات الإستراتيجية على المستوى الوظيفي :-

توجد هذه المجموعة في نهاية سلسلة القرارات الإستراتيجية وتتضمن العديد من المسائل والأمور التشغيلية، كما تحتاج إلى اتخاذ تصرفات فعلية وملموسة، وتتخذ بشكل دوري ومتكرر وضرورية من أجل تنفيذ وتطبيق مكونات الإستراتيجية الكلية للمنشأة والإستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال، وتتنصف أيضاً بأنها قصيرة الأجل نسبياً وأكثر تحديداً وقابلية للقياس الكمي وتتضمن درجة أقل من الخطورة ويحتاج إلى تكلفة متواضعة مقارنة بالمستويين الأول والثاني، ومن أمثلة القرارات الإستراتيجية الوظيفية في مجال التسويق مثلاً، تحديد الأسعار اختيار منافذ التوزيع، قرارات الدعاية والإعلان، الخصومات الترويج.

هناك أربعة أنواع من القرارات الإستراتيجية من وجهة آخر لآحد الكتاب وهي :²

1- القرار التحليلي الرشيد :

¹ Stoner J. A. Elal, " Management", 6 th. Ed. New Delhi, Printice- Hall, 1996, P17

نقلا عن د. رائد عبد الخالق عبدالله، دور المصدر في الحصول على المعلومات من أجل صناعة القرار، مرجع سابق، ص120.

² ا.د حسن عباس حسن، محاضرات الإدارة الاستراتيجية، جامعة جوبا، ماجستير إدارة الاعمال، أكتوبر 2003

إن قرار التحليل يبنى على جمع البيانات والمعلومات وتحليلها مع استصحاب الرشد في اتخاذ القرار بمعنى آخر إن متخذ القرار في هذه الحالة يكون موضوعيا متحررا في العوامل الذاتية ,هذا النوع من القرارات ينتقد بأنه يتجاهل الجوانب غير الرشيدة في شخصية متخذ القرار , حيث أن متخذ القرار يتأثر في كثير من الأحيان بالجوانب العاطفية والانتقاد الثاني إن اتخاذ القرار الرشيد يقتضى جمع البيانات عن كل البدائل الموجودة وتحليلها للوصول للقرار ولا شك أن الإحاطة بكل البيانات مستحيلة, وحتى إذا كانت ممكنة فإن تكلفة جمع البيانات تكون عالية, وبالتالي لا تبرر اتخاذ القرار بهذا الشكل.

2-القرار الحدسي العاطفي:

يرى البعض أن معظم القرارات التي تتخذ في المؤسسات تتخذ هذا الأسلوب أي بمعنى آخر إن مجال العاطفة والتقدير الشخصي هو العامل الرئيسي في اتخاذ القرار وذلك لان الإنسان خليط في العقل والعاطفة وبالتالي لا يمكن أن تبعد العوامل العاطفية في اتخاذ القرارات, والنقد الأساسي لهذا المدخل في اتخاذ القرار هو انه لا يعتمد على العلم بمعنى انه ليست هناك أسس ومعايير واضحة في اتخاذ القرار يتجاهل الأساليب الكمية في اتخاذ القرار, مما يعنى تمت الاستفادة مما توصل إليه العلم في هذا المجال.

3-القرار السياسي السلوكي:

هذا المنهج أو هذا النوع من أنواع القرارات الإستراتيجية يقوم على إن المنشأة تتكون من أطراف متعددة يطلق عليها المجموعات ذات المصلحة وهم جماعة المنشأة والموردون في المؤسسات المالية, المستهلكين, الحكومة, جماعات الضغط, وفي كثير من الأحيان تتشابك مصالح هؤلاء مما يؤدي إلى صراع فيما بينها فبالنتالي فان القرار الذي يتخذ ينبغي أن يراعى مصالح هذه الفئات.

4-خلط من الأنواع السابقة:-

يرى البعض أن القرارات التي تتخذ لا يمكن أن تكون رشيدة تحليلية بحتة أو حدسية عاطفية بحتة أو سياسية سلوكية خالصة. وإنما تؤخذ في كل هذه المداخل أي بمعنى أن القرار يأخذ شي من الرشد وشي من العاطفة بالإضافة لمراعاة مصالح الفئات ذات المصالح.

مراحل اتخاذ القرار الاستراتيجي :

1/صياغة الهدف وتحديد المشكلة.

2/التحليل وتكوين البدائل:

ويقتضى ذلك تصنيف المشكلة وتحديد البيانات والمعلومات المطلوبة لحلها ومصادر توفير تلك البيانات.

3/التقويم والاختيار :

بعد ما اتضحت بدائل حل المشكلة موضع النظر ,بيداء في إجراء تقويم شامل للحلول البديلة المتاحة ,وهذا يعنى اختيار انسب الاستراتيجيات لسد الفجوة الإستراتيجية من بين الاستراتيجيات المتاحة¹ .

مداخل صنع القرارات الإستراتيجية :-²

يتعاون المديرون الإستراتيجيون من حيث طرق صنع القرارات الإستراتيجية ، ففي المشروعات الصغيرة الحجم حيث يكون المالك هو ذاته المدير ، يتم صنع القرارات الإستراتيجية بشكل غير رسمي في صورة شفوية مع كبار المرؤوسين أما المنشآت الكبيرة فإنها تتجه نحو تقديم قراراتها وخططها الإستراتيجية من خلال دورة التخطيط الإستراتيجي ،وتحتاج هذه الدورة إلي مشاركة واسعة من كافة المستويات الإدارية وإجراء العديد من الدراسات والاجتماعات والمناقشات وتقديم الخطط المكتوبة وكلما كانت المنشأة أكبر حجماً وأكثر تنوعاً في مجالات أعمالها ،كلما كانت هذه العملية أكثر تنظيماً وأفضل توقيتاً وبصفة عامة يمكن القول بأن هناك ثلاثة مداخل رئيسية لصنع القرارات الإستراتيجية أو صنع الإستراتيجيات من جانب المدير .

المدخل الأول سيطرة الرئيس على صنع القرارات الرئيسية :-

¹ د.كامل السيد غراب، الإدارة الإستراتيجية أصول علمية وحالات عملية، الرياض، دن، 1415هـ، 1994م، ص 223_225

² -د.نبيل محمد موسى، مرجع سابق، ص 79_80

وهو يعني قيام الرئيس التنفيذي للمنشأة بصنع القرارات الإستراتيجية بنفسه أي المركزية في صنع القرارات ، ومن احد جوانب الضعف الرئيسية لهذا المدخل هو أن نجاح الإستراتيجية يعتمد بدرجة كبيرة على مهارات صنع الإستراتيجية لدى فرد واحد ، ومن جانب آخر ، يمكن أن تؤدي الدرجة العالية المركزية في صنع الإستراتيجية إلي نتيجة طيبة خاصة عند ما يكون الرئيس المسئول أكثر قوة ونفوذاً ولديه رؤية وبصيرة عما يجب القيام به وكيف

المدخل الثاني المدخل الوسيط :-

حيث يقوم الرئيس التنفيذي للمنشأة بمباشرة عملية صنع القرارات الإستراتيجية ومع طلب مساعدة ومعاونة كبار مرؤوسيه وذلك حتى يمكن الاستعانة بهم لاحقاً عند تنفيذ القرارات و الإستراتيجيات التي شاركوا في صنعها ، ويعتمد هذا المدخل على تحقيق التعاون بين الرئيس ومرؤوسيه وتشجيعهم على الابتكار والمساهمة بالأراء والأفكار كما يساعد هذا المدخل على تكوين صف ثان من المديرين الإستراتيجيين .

المدخل الثالث : التفويض إلي الآخرين :-

وهو يعني قيام الرئيس بتفويض عملية صنع الإستراتيجية إلي الآخرين المسئولين عن التخطيط الإستراتيجي أو إلي فريق عمل منوط بهذه المهمة وموثوق به أو إلي كبار مرؤوسيه ومساعديه أي اللامركزية في صنع القرارات ، وهنا تفتقد الإستراتيجية إلي الطابع الشخصي للرئيس نفسه وبصماته ، وتتشكل الإستراتيجية الناتجة عن طريق المرؤوسين من ذوي التأثير والنفوذ ومن خلال الإدارات الأكثر نفوذاً والتكتلات والتجمعات التي لديها اهتماماً قوياً لترويج وجهة نظرها لما يجب أن تكون عليه الإستراتيجية .

من هو المدير الإستراتيجي (Strategic manager) المسئول عن صنع القرارات الإستراتيجية :¹

المدير الإستراتيجي هو المدير المسئول عن وظائف ومهام الإدارة الإستراتيجية في نطاق الوحدة التنظيمية التي يرأسها وبالتنسيق والتعاون مع المستويات التنظيمية الأعلى والأدنى منه ، ورغم أن المسميات الوظيفية لهؤلاء المديرين قد تختلف من منشأة إلي أخرى وفقاً لنوعية النشاط الذي تقوم

¹ -د.نبيل محمد موسى، مرجع سابق، ص18

به المنشأة وحجمها وهيكلها التنظيمي ، إلا أنه يمكن القول بأن المسؤولين مباشرة عن هذه العملية او فريق الإدارة الإستراتيجية هم :

أولاً : رئيس وأعضاء مجلس الإدارة (Board of directors) :

ثانياً : لإدارة العليا للمنشأة (Top management) وللشركات التابعة لها وتتكون من :

أ/ الرئيس التنفيذي العام للمنشأة ككل (Chief Executive Officer - Ceo)

ب/ النواب التنفيذيين للرئيس التنفيذي العام (Executive Vice – President)

ج/ رؤساء قطاعات أو وحدات الأعمال أو الشركات التابعة (Business units)

د/ مدير والإدارات الوظيفية (Functional Departments) مثل التصنيع أو العمليات ، التسويق ، التمويل ، الموارد البشرية ، المواد والإمداد ، البحوث والتطوير .

الإستراتيجيون:

هم هؤلاء الأفراد المسؤولين بدرجة كبيرة عن نجاح أو فشل المنظمة. وهناك عدة مسميات وظيفية للإستراتيجيين مثل ,رئيس مجلس الإدارة, الرئيس, العضو, المنتدب, المالك, المدير التنفيذي, العميد, رجل البيع.

ويرى البعض أن الإستراتيجيون يتحملون ثلاثة مسؤوليات أساسيه في المنظمات:¹

1/خلق مجال للتغيير .

2/بناء الالتزام والملكية.

3/الموازنة بين الاستقرار والتجديد.

الصفات الأساسية للمدير الاستراتيجي :-

تعد سمة التفكير الاستراتيجي من أهم السمات الواجب توافرها في المدير الاستراتيجي وفيما يلي

أهم الصفات المطلوبة في المدير الاستراتيجي:¹

¹ د.ناديه العارف,الإدارة الإستراتيجية, الإسكندرية,الدار الجامعية,2004_2003,ص 18

- القدرة علي التفكير الأبتكارى الخلاق
- القدرة علي علي مواجهة وحل المشاكل .
- سرعة البديهة .
- الذكاء الفطري .
- القدرة علي التحليل المنطقي .
- سعة العلم والمعرفة بما يدور حوله .
- سعة الأفق والنظرة الكلية للأمور .
- التحرر من القيود .
- البصيرة النافذة والإلهام الموفق .
- حسن الظن بقدراته والثقة في نفسه وفي مرءوسيه .
- التفاؤل ودوام التوكل علي الله والإيمان به .
- فن التعامل مع الآخرين , والقدرة علي التأثير فيهم .
- القدرة علي حسن الاستفادة بوقته وإدارته بفعالية .
- الإلمام الفني العام بطبيعة ما يؤديه من عمل .
- قوة الإرادة وشدة العزيمة التي لا تقدر .

يعد مديرا استراتيجيا كل من يهتم او يشارك فى عملية الادارة الاستراتيجية وما تنطوى ليه من انشطة او مهام تشمل تحليل البيئة او تحديد الرسالة او وضع الاهداف اوصياغة الاستراتيجية او التنفيذ او المتابعة والرقابة ².

يعد مديرا استراتيجيا كل من يهتم برسم رسالة المنظمة وتحديد غاياتها وصياغة وتكوين الاستراتيجية ويسعى لتطبيقها على مدى زمن بعيد وهو غالبا ما يمثل احد قيادات الادارة العليا³

مشاركة المستويات الإدارية داخل المنشأة في صنع الإستراتيجية :

لا تقع مسؤولية صنع القرارات الإستراتيجية علي عاتق مستوي إداري واحد بل يشارك في هذه العملية العديد من المستويات الإدارية داخل المنشأة . تتكون المستويات الإدارية المشاركة في صنع الإستراتيجية من أربعة مستويات تنظيمية علي النحو التالي :-

¹ د.نبيل محمد موسى،مرجع سابق،ص 84

² جمال الدين محمد المرسي،مصطفى محمد ابوبكر،التفكير الاستراتيجى والإدارة الإستراتيجية منهج تطبيق، الإسكندرية،الدار الجامعية، 2007،ص 55

³ د. عبدالحميد الفتاح المغربى ، مرجع سابق ص28

- 1-مستوي الإستراتيجية الكلية في المنشأة .
- 2-مستوي استراتيجية الأعمال أو استراتيجية التنافس .
- 3-مستوي الاستراتيجية الوظيفية .
- 4-مستوي الاستراتيجية التشغيلية .

الأطراف المشاركة في عملية الإدارة الإستراتيجية :

هناك عدة اطراف مشاركة عملية الإدارة الإستراتيجية يمكن تناولها على النحو التالي ¹:

أولاً : دور رئيس ومجلس الإدارة بشأن أداء وظائف الإدارة الإستراتيجية :

تتفاوت قوانين الدول فيما يتعلق بمهام ومسؤوليات مجالس إدارة منشآت الأعمال وخاصة الشركات المساهمة منها . وبشكل عام يمكن القول بأنه تيم انتخاب أو تعيين مجلس الإدارة من قبل حاملي الأسهم (الجمعية العامة) لتوجيه وليس إدارة شئون المنشأة . وتتكون عضوية المجلس من عدد فردي من الأعضاء (لا يقل عن ثلاثة في المملكة العربية السعودية ولا يقل عن خمسة في مصر بما فيهم رئيس المجلس) وتضم عضوية مجالس الإدارة أعضاء من داخل ومن خارج المنشأة ويعين مجلس الإدارة من بين أعضائه رئيساً وعضواً منتدياً . ويجوز أن يجمع شخص واحد بين مركز رئيس المجلس ومركز العضو المنتدب لإدارة المنشأة وتسيير أمورها .

(أ) مسؤوليات مجلس الإدارة :

من أهم المسؤوليات الرئيسية والعامه لمجالس الإدارة وفقاً لدرجة أهميتها ما يلي :

- 1-وضع أو الموافقة علي الإستراتيجية الكلية للمنشأة.
- 2-تعيين وفصل الرئيس التنفيذي العام وأعضاء الإدارة العليا .
- 3-مراقبة , مراجعة وضبط , أو الإشراف علي تصرفات الإدارة العليا.
- 4-متابعة والموافقة علي استخدام موارد إستراتيجية .
- 5-المحافظة علي ورعاية مصالح أصحاب الأسهم .

ثانياً : دور الإدارة العليا في ممارسة وظائف الإدارة الإستراتيجية :-

¹ د.نبيل محمد موسى,مرجع سابق,ص ص 85-94

يتم ممارسة مهام الإدارة العليا من خلال الرئيس التنفيذي للمنشأة (العضو المنتدب) نواب الرئيس , رؤساء وحدات الأعمال , مديرو الإدارات الوظيفية . ويمكن القول - بصفة - عامة - بأن كل مديراً استراتيجياً من هؤلاء يعد مسؤولاً عن وضع وتنفيذ الاستراتيجيات بالنسبة لمجال اختصاصه والذي يتمتع فيه بسلطات كاملة . فالرئيس التنفيذي للمنشأة , ككل مسؤولاً عن الاستراتيجيات الكلية للمنشأة ورئيس وحدة الأعمال مسؤولاً عن إستراتيجية الأعمال أو التنافس ومدير الإدارة الوظيفية مسئول عن الاستراتيجيات الوظيفية إذن تلعب الإدارة العليا دوراً رئيسياً في اقتراح المكونات الرئيسية للاستراتيجيات للمنشأة والعمل جانباً إلي جنب مع مجلس إدارة المنشأة بغرض تنسيق الآراء للعمل علي تحقيق فعالية العناصر الإستراتيجية وتختلف درجة مشاركة الإدارة العليا والمنشآت في عملية الإدارة الإستراتيجية ويمكن وضع كل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة في مصفوفة تعكس أربعة أنماط أساسية في الإدارة الاستراتيجية في منشأة ما .

1- الإدارة المضطربة :

عندما تتخفف درجة مشاركة كل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة في عملية الإدارة الإستراتيجية ويشار إلي هذا النمط بالإدارة المشوشة أو المضطربة وباختصار لم يتم تطبيق الإدارة الإستراتيجية في ظل هذه الحالة .

2- الإدارة الرائدة :

عبارة عن منشأة ولها مجلس إدارة لا يشارك في وظائف الإدارة الإستراتيجية كما انه لديها إدارة عليا تشارك بدرجة كبيرة في أداء هذه الوظائف وفي ظل هذه الحالة يعمل الرئيس التنفيذي لوحده أو مع فريق عمل ويسيطر علي المنشأة وقراراتها

3- الإدارة التي يحركها الآخرون :

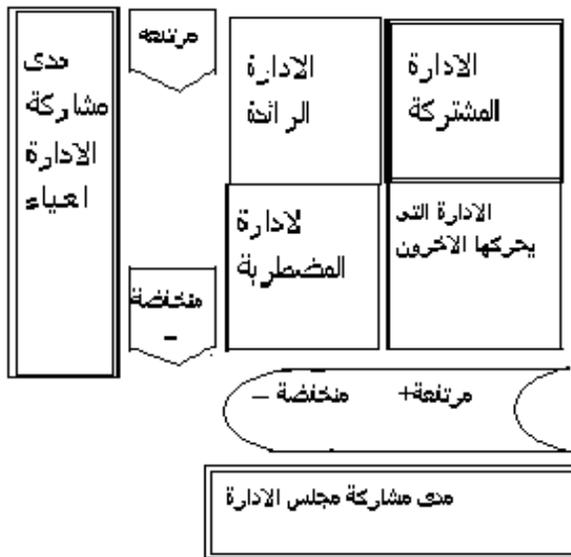
يندر وجود هذا النمط من أنماط الإدارة الإستراتيجية حيث يشارك مجلس الإدارة بعمق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وتتفرغ الإدارة العليا للعمليات التشغيلية ويظهر هذا النمط عندما يتكون المجلس من المساهمين حاملي الأسهم الرئيسيين الذين يرفضون تفويض رئيس المنشأة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وفي ظل هذه الحالة ينفذ الرئيس التنفيذي ما يوكله عليه المجلس لتكون الإدارة الإستراتيجية بشكل حازم في يد مجلس الإدارة . كما يحدث هذا النمط عندما يفصل المجلس رئيس المنشأة ويتأخر أو يبطي في البحث عن بديل له .

4/الإدارة المشتركة :-

يعتبر هذا النمط من أكثر أنماط الإدارة الإستراتيجية فعالية ، وحيث تزيد درجة المشاركة أو المساهمة من قبل كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا معاً ، وفي ظل هذا النمط يعمل الاثنان معاً لوضع الرسالة والأهداف والإستراتيجيات والسياسات ، ويمارس المجلس دوراً نشطاً في مراجعة نتائج تصرفات الإدارة العليا في تنفيذ الإستراتيجيات والسياسات المتفق عليها .

الشكل رقم (2/3/3)

أنماط مشاركة الإدارة العليا في وظائف الإدارة الإستراتيجية



المصدر : د.نبيل محمد موسى ،الإدارة الإستراتيجية تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس، الإسكندرية،دار الجامعة الجديدة للنشر. 2003، ص93
يتتضح للباحث من الشكل رقم (2/3/3) انماط مشاركة الادارة العليا ووظائف الادارة الاستراتيجية الاتي :

1- نمط الادارة المشتركة فيه تكون مشاركة مجلس الادارة مرتفعة وتكون مشاركة الادارة العليا ايضا مرتفعة .

- 2- نمط الإدارة الرائدة فيه تكون مشاركة مجلس الإدارة منخفضة بينما مشاركة الإدارة العليا مرتفعة .
- 3- نمط الإدارة التي يحركها الآخرون فيه تكون مشاركة مجلس الإدارة مرتفعة بينما مشاركة الإدارة العليا منخفضة .
- 4- نمط الإدارة المضطربة فيه تكون مشاركة مجلس الإدارة منخفضة وتكون مشاركة الإدارة العليا أيضا منخفضة .
- الامر الذي يعنى ان نمط الإدارة المشتركة هو افضل انماط الإدارة الاستراتيجية ويعطى افضل النتائج

عوامل اختيار قرارات الاختيار الاستراتيجي :

ان عوامل اختيار القرارات الاستراتيجية تتمثل فى الآتى :¹

1/ إدراك الإدارة لمدى تأثيرها بعوامل البيئية الخارجية.

2/ اتجاه الإدارة فيما يختص بنواحي تعاملها مع اتجاه الخطر .

3/مدى إلمام الإدارة بكل الاستراتيجيات.

4/علاقات القوة الإدارية والهيكل التنظيمي.

العوامل المؤثرة في صنع واتخاذ القرار الاستراتيجي :

هناك نوعين من العوامل المؤثرة على صنع واتخاذ القرار الاستراتيجي العوامل الخارجية المؤثرة في اتخاذ القرار الاستراتيجي، والعوامل الداخلية المؤثرة في صنع واتخاذ القرار .

العوامل الخارجية المؤثرة في اتخاذ القرار الاستراتيجي:

يتطلب من صانع القرار الاستراتيجي قبل الشروع في عملية صنعه واتخاذ دراسة العوامل الخارجية المؤثرة فيه. سبق وأشرنا أثناء تحليلنا لصناعة القرار الاستراتيجي ضرورة تحديد فقرة الموقف، واعتبارها من النقاط الجوهرية الواجب الأخذ بها عند الإقدام لصناعة القرار، لكي تكون الصورة واضحة لدى وحدة صنع القرار، ومعرفة كافة التحديات الخارجية

¹ د. كامل السيد غراب، مرجع سابق، ص 202

بخصوص صنعه وتنفيذه.

تتألف مدخلات العوامل الخارجية المؤثرة في اتخاذ القرار الاستراتيجي مما يأتي⁽¹⁾:

أولاً: النظام الدولي: تتطلب الظروف من صانع القرار دراسة النظام الدولي الذي يعيش فيه ومعرفة شكله، هل هو أحادي القطب، أو ثنائي القطب، أو عام. وعند النظر إلى وضعنا الحالي نجد أن القطبية الواحدة هي المسيطرة على العالم، ونعني بها الولايات المتحدة الأمريكية.

تستوجب الضرورة الأخذ بالحسبان تأثير القرار على الدول المتنفذة في، العالم هل هو سلبي أم إيجابي؟. هل هناك قوة داعمة له؟ "ينبغي على صانع القرار أو متخذه في عصرنا الحالي عدم اتخاذ القرار تبعاً إلى ما جاء بالنظريات، بل يقوم باتخاذها طبقاً للمصلحة"⁽²⁾.

دُعُءُ المواضيع الدولية مجال تفجر وتكشف عن جميع الحقوق السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وعن التاريخ والجغرافية"⁽³⁾.

ثانياً: النظام الاقليمي: يعتبر النظام الاقليمي من الأمور الواجب دراستها بما له من تأثير إيجابي، أو سلبي على القرار.. "يجب تحديد بؤرة قيادة النظام الإقليمي والجهات المؤثرة فيه عند الاقدام لتخطيط والشروع لصناعة القرار واتخاذها"⁽⁴⁾.

ثالثاً: الرأي العام الدولي: يكون الرأي العام الدولي غير ثابت، ويظهر فيه موقف مزدوج على الدوام. وتوجد في الموقف مصلحة عظيمة، واغراء على المستويين الدولي والاقليمي ينتج عنه اتجاه مجال يبدو معقداً بل غير قابل للفهم. "لذا يتطلب فهم العالم في خطوطه العريضة عند الشروع بصنع واتخاذ القرار والقيام بالواجبات اتجاه المجتمع الدولي"⁽⁵⁾.

رابعاً: الإعلام والدعاية النفسية العالمية:

"يتطلب من صانع ومتخذ القرار أن يضع بالحسبان هذا العامل القوي والمهم لأنه سلطة تقنية معقدة، تفرض سلطانها رغم إرادة صانع القرار ومتخذه"⁽⁶⁾.

العوامل الداخلية المؤثرة في صنع واتخاذ القرار الاستراتيجي:

يعتمد صانعي القرارات على منهجية تحليلية في صنع قراراتهم، وتعدُّ من الأمور المهمة في دراسة علاقات المنظمة مع بيئتها الخارجية، وتهتم بتحليل كل العوامل والمؤثرات

(1) د. سعد أبودية، مرجع سابق، ص 154-161.

(2) د. موسى الزعبي، الجيوسياسية والعلاقات الدولية، دمشق، منشورات وزارة الثقافة السورية، 2004، ص 12

(3) المرجع السابق.

(4) د. سعد أبودية، مرجع سابق سابق، ص 156.

(5) موسى الزعبي، مرجع سابق، ص 13

(6) د. حسن طوالب، الاعلام والدعايه والحرب النفسية، عمان، جدارا للكتاب العالمي، 2006، ص 350.

ويضمنها العوامل الداخلية.

تمثل العوامل الداخلية "خصائص وحدة اتخاذ القرار، والبنيان الحكومي الأشمل والعوامل والمتغيرات الموضوعية والمعنوية والاجتماعية"⁽¹⁾.

يمكن تقسيم مدخلات العوامل الداخلية إلى قسمين:

أولاً: العوامل الإنسانية والسلوكية المرافقة في عملية صنع القرار داخل المنظمة،

ويمكن إجمالها بما يأتي⁽²⁾:

أ. العوامل النفسية والشخصية

ب. توقيت اتخاذ القرار

ج. المشاركة في اتخاذ القرارات

د. هنالك بعض العوامل المتعلقة بالجانب الشخصي والفني والبيئة، وتشمل ما يأتي :

(1). جمع المعلومات وأنواع البيانات المطلوبة وطرق معالجتها.

(2). استخدام الطرق الرياضية الحديثة الناتجة من ثورة المعلومات والحاسبات في

تحليل البيانات واشتقاق المؤثرات.

(3). العوامل الشخصية لوحدة صنع واتخاذ القرار والبيئة التي تؤثر بعملها.

(4). الأهداف الاستراتيجية التي ينبغي تحقيقها.

(5). عوامل البيئة الداخلية التي تؤثر في صنع القرار وبشكل مباشر⁽³⁾:

أ. حجم المنظمة ومدى انتشارها الجغرافي وتأثيرها.

ب. الموارد المالية والبشرية والمعلوماتية.

ج. العلاقات التنظيمية بين الأفراد، الأقسام، الإدارة.

د. القوانين واللوائح في المنظمة.

هـ. مدى وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة.

ثانياً: عوام البيئة الخارجية: وهي العوامل التي تؤثر في عملية صنع واتخاذ القرار في

الدولة القائمة باتخاذها، وتشمل ما يأتي :

العوامل السياسية: وهي الإمكانيات الذاتية للدولة والدينامية السياسية لحركة مجتمعا

وتأثيراتها في صنع واتخاذ القرار⁽⁴⁾. ويشمل العامل السياسي ما يأتي⁽¹⁾:

(1) د. ثامر كامل الخزرجي ، العلاقات السياسية الدولية واستراتيجية إدارة الازمات، عمان، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، د ت، ص95.

(2) د. محمد بسيوني عبدالله، علم الإدارة، مرجع سابق، ص299-303.

(3) أعراف عبدالغفار، إدارة المعرفة ودورها في القرارات الاستراتيجية، مرجع سابق، ص47.

(4) د. مازن الرمضاني، عملية اتخاذ القرار السياسي الخارجي، مرجع سابق، ص129.

(1). الإطار الدستوري والقانوني لعملية صنع واتخاذ القرار. وهذا يتحدد بمكونات سلطة الدولة (التشريعية، والتنفيذية، والقضائية).

(2). القيادة والنخبة الصانعة للقرار (شخصية القيادة، خبرتها، طموحها).

(3). القوى المؤثرة الأخرى في عملية صنع القرار (الأحزاب، جماعات المصالح، النقابات، رجال الأعمال ومؤسساتهم، النقابات المهنية، المؤسسة العسكرية، المؤسسة الدينية، الرأي العام ووسائل الإعلام)⁽²⁾.

ب. العامل الاقتصادي: يؤثر العامل الاقتصادي تأثيراً مهماً، وهو عامل دفع في خيارات صنع القرار لتنفذه في معظم سياسات المنظمة التي تتطلب توافر الموارد الاقتصادية ووسائل استغلالها، ولا يمكن تجزئة العامل الاقتصادي عن العامل السياسي الذي تحتله الدولة في النظام السياسي الدولي الحالي في عالم اليوم⁽³⁾. وأهم مقوماته:

(1). مصادر الثروة الطبيعية مثل النفط والحديد والفسفات وغيرها.

(2). مصادر الثروة الصناعية والتي تشمل عوامل الإنتاج الرئيسية لاقتصاد المجتمع الصناعي.

(3). مصادر الثروة المعرفية (المعلومات). والتي تشمل ثورة المعلومات والتكنولوجيا والاتصال المساهمة في تطوير الإنتاجية وتخفيض المخزون والاقتصاد في الطاقة والمواد الأولية.

(4). العوامل المتعلقة بالركود والرخاء الاقتصادي.

ج. العامل الثقافي: تعبر الثقافة أسلوب الحياة الذي يميز مجتمع ما عن غيره من المجتمعات، وهي تشتمل: المعرفة، والعقيدة، والفن، والأخلاق، والقانون، والعرف، والحضارة، والثقافة السياسية، والإعلام، وغيرها من القدرات والعادات التي يكتسبها الإنسان بوصفه عضواً في المجتمع⁽⁴⁾. وتعدُّ من العوامل المهمة المؤثرة على جميع أنماط السلوك المكتسبة لصانع ومتخذ القرار، وتعكس علاقة الإنسان بالمادة، أو علاقته بغيره من البشر، أو علاقته بالأفكار أو الرموز، مما ترفع من خبرته وتصنع له قيمة عليا لها نتائج إيجابية على صنع القرار.

د. العامل الاجتماعي: يعتبر العامل الاجتماعي من أهم العوامل الرئيسية لما يحتويه من عوامل وقيم مؤثرة على سلوك صانعي ومتخذي القرار وأهم مقوماته⁽⁵⁾:

(1). القيم السائدة.

(2). تكامل الشخصية.

(1) د. جلال عبدالله معوض، صناعة القرار في تركيا والعلاقات العربية التركية، بيروت، مركز دراسات الوحدة العربية، 1998. ص24.

(2) المرجع السابق.

(3) د. مازن الرمضاني، السياسة الخارجية دراسة نظرية، بغداد، دار الحكمة، 1991، ص166.

(4) د. عبدالهادي الجوهري، أصول علم الاجتماع، القاهرة، مكتبة نهضة الشرق، 1986، ص171.

(5) د. فوزية نياض، القيم والعادات الاجتماعية، القاهرة، دار الكاتب العربي، 1966، ص33.

(3). دور الجماعة ومكانتها.

(4). درجة تطور المجتمع.

هـ. العامل العسكري: يشمل العامل العسكري قدرة الدولة على الدفاع عن أمنها.

ومصالحها القومية من خلال خوض الحروب، وردع الدول الأخرى من القيام بأعمال تمس أمنها

ومصالحها القومية⁽¹⁾. وتشمل مقوماتها:

(1). القدرة العسكرية.

(2). حجم القوات المسلحة.

(3). مقومات التفوق العسكري.

و. العامل الجغرافي: يؤثر الوضع الجغرافي للدولة على قراراتها بشكليين: الأول هو التأثير

المباشر في نوعية ومدى الخيار المتاح لصانع القرار في مجال صياغته على الصعيد الخارجي، وأما

الثاني فهو التأثير غير المباشر الذي يدخل في عناصر قوة الدولة التي تؤثر بدورها في قدرة صناع

القرار على تنفيذ قراراتهم، بالإضافة إلى تأثيرها على المركز الدولي للدولة⁽²⁾. ويمكن إجمال تأثير هذا

العامل على سياسة الدولة من خلال ثلاث عناصر رئيسية:

(1). حجم الدولة.

(2). موقع الدولة.

(3). الحدود الدولية.

وتأسيساً على ما ورد آنفاً يحدد الباحث ثلاث مستويات من العوامل المؤثرة على صنع واتخاذ

القرار الاستراتيجي، ونجملها بما يأتي :

أ. المستوى الأول: ويشمل عوامل البيئة الخارجية والمتمثلة بالنظام الدولي، والاقليمي، والدول

المحيطة، والتكتلات السياسية، والاقتصادية، والأحلاف العسكرية، والمنظمات الدولية.

ب. المستوى الثاني: ويشمل العوامل المؤثرة على القرار بمستوى الدولة، ويتضمن الإطار

الدستوري، والفكر السياسي للدولة، والأطراف السياسية المعنية بالقرار، والمتمثلة بالأجهزة التشريعية

والتفيذية والقضائية، والأحزاب، وجماعة المصالح، والرأي العام، والإعلام.

ج. المستوى الثالث: ويشمل العوامل المؤثرة على صنع القرار ضمن هيكلية وحدة صنع القرار،

ويتضمن الإمكانيات والموارد، والطرق الحديثة لاستخدام تقنيات المعلومات والاتصالات، والمعلومات

المتاحة، والظروف العامة المحيطة بالمشكلة والأهداف، والخصائص السلوكية والتأثيرات النفسية

لصناع ومتخذي القرار وعناصر المنظمة.

(1) عمر كيلان عريبي، أثر المتغير الشخصي في عملية صنع القرار السياسي الخارجي، رسالة ماجستير في العلوم

السياسية غير منشورة في السياسة الدولية، جامعة صدام، كلية العلوم السياسية، 2000، ص56-60.

(2) د. نادية ضياء شكار، اتخاذ القرار في الأزمة الدولية، رسالة ماجستير في العلوم السياسية غير منشورة، جامعة

بغداد، كلية العلوم السياسية، 1996، ص89-92

الإدارة الاستراتيجية للتكلفة: (SCM) Strategic Cost Management

أن الظروف المحيطة بالمنظمات المعاصرة قد فرضت عليها ضرورة الاهتمام بتضمين البعد الاستراتيجي في معظم جوانب الأنشطة والعمليات بالمنظمة، وذلك من حيث إعداد البدائل الاستراتيجية، ودراسة تلك البدائل الاستراتيجية علي مستوي المنشأة ككل، وتحديد أساليب تنفيذ ومتابعة الاستراتيجية التي تم اختيارها للتأكد من دقة ونجاح التنفيذ.

انطلاقاً من الدور الهام للمحاسبة بصفة عامة ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة في تقييم واختيار وتنفيذ وتوجيه ورقابة سياسات واستراتيجيات أي منظمة، فقد ظهرت العديد من الأدوات التي تدعم إدارة المنظمة عند ممارسة البعد الاستراتيجي وتضمينه في أنشطة المنظمة، ويعتبر أسلوب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة SCM من أهم الأدوات التي وجدت لتحقيق هذا التكامل بين البعد الاستراتيجي للإدارة ونظام التكاليف.

تعرف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة SCM بأنها ممارسة أنشطة ومهام إدارة التكاليف المختلفة، وذلك من خلال تبني وجهة نظر شاملة ومنتسعة تمتد خارج نطاق المشروع لتأخذ في الاعتبار إمكانيات المنظمة وظروف المنافسين وسلسلة القيمة التي تنتمي إليها المنظمة وذلك عند تخطيط ورقابة وتخفيض وقياس التكاليف⁽¹⁾.

ويركز مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة علي ثلاثة أركان أساسية متكاملة معاً تحقق الهدف المنشود منها وهذه الأركان هي:-

1- تحليل تكاليف سلسلة القيمة Value Chain Analysis

2- تحليل الموقف التكاليفي التنافسي Cost Competitive Position Analysis

3- تحليل مسببات التكلفة Cost Drivers Analysis

فاعلية القرار الاستراتيجي :

تعد فاعلية القرار الاستراتيجي موضوع نقاش وجدل. يشير القرار الفاعل إلى تحقيق الأهداف التي تسعى المنظمة من تحقيقها، ويستطيع تحقيق المستوى المقبول من التناسب بين وسيلته وهدفه ضمن معطيات ظرفية معينة.

تعد عملية صنع القرار العمود الفقري للإدارة، وتعد من الأمور التي تحقق التناسب المقبول بين

⁽¹⁾ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلي:

- د. حسين محمد عيسي، " المحاسبة الإدارية الاستراتيجية: إطار مقترح، د م، د ن، 1997، ص ص 81 - 89.
- John K. Shank Vijay Govindrahan, " Straregic Cost Management: the Value Chain Perspective" Journal of Management Accounting Research, Fall 1992, Vol 4, PP. 179 - 197.

هدف ووسيلة تحقيق القرار في ظرف معين، وهناك قواعد يمكن التنبؤ من خلالها إلى درجة التناسب التي يمكن تحقيقها بين هدف ووسيلة قرار ما، في وقت صنعه تحت ظل معطيات بيئية معينة، وتشمل⁽¹⁾:

أولاً: مستوى دقة وكفاية المعلومات المتاحة لأغراض ذلك القرار .
ثانياً: مستوى المقدرة الإدارية والتحليلية المتأتية من الخبرة والإدراك لصانعي القرارات.
ثالثاً: مستوى خلق الصراع الفكري من خلال المشاركة للوصول إلى أنسب القرارات .
رابعاً: درجة الإقلال من المصاعب التي يواجهها القرار من البيئة التي صنع فيها، ولمكانيه التحسب لتلك البيئة.

بينما يحدد سلمان مجموعة من النقاط التي يجب أن تقوم بها المنظمات والمؤسسات لتحقيق متطلبات القرار الإستراتيجي الفعال والتي تشمل ما يأتي⁽²⁾:

أولاً: جمع البيانات والمعلومات والمعطيات المتعلقة بالمشكلة.
ثانياً: التحسس واليقظة لأمر المستقبل .
ثالثاً: حساب الاحتمالات المتوقعة .
رابعاً: المرونة العالية لدى صانعي ومتخذي القرار .
خامساً: الجاذبية الفنية.
سادساً: البصيرة والشعور بالشجاعة.

بينما يشير عبوي وهشام في دراستهما المتعلقة باتخاذ القرارات ضرورة تهيئة المقومات الأساسية من قبل المنظمات لكي يكون القرار فعالاً والتي تشمل ما يأتي⁽³⁾:

أولاً: توافر المعلومات .
ثانياً: توافر الوقت وعدم التسرع .
ثالثاً: إسهام القرار في تحقيق الأهداف .
رابعاً: وجود نظام لمتابعة الآثار الناتجة عن القرارات المختلفة .
خامساً: الاعتراف بحتمية التغير .
سادساً: توافر عدة بدائل للاختيار .
سابعاً: توافر معايير صحيحة ودقيقة .
ثامناً: قابلية القرار .

(1) عاصم محمد حسين الأعرجي، اتخاذ القرارات في ظروف الأزمات، بحث مقدم للمؤتمر الأول للإدارة العامة في الأردن، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 1993، ص54.

(2) سامي تيسير سلمان ، مرجع سابق. ص259.

(3) زيد منير عبوي، سامي محمد ، مدخل إلى الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق، عمان، دار الشروق للنشر، 2006، ص85.

تاسعاً: وجود نظام لاختيار القرارات قبل تنفيذها .

عاشراً: المرونة الذهنية.

وهناك وسائل أخرى لتحسين الوصول إلى قرارات فعالة وجيدة، يجب أن تتعلمها القيادة واستخدامها بشكل منطقي لتقود إلى أحسن حل بأقل قدر من تضييع الوقت، والطاقة، والمال، وراحة البال.....، والعملية الفعالة لاتخاذ القرارات هي التي توفي بهذه المعايير الستة⁽¹⁾:

أولاً: أنها تركز على الجوانب المهمة.

ثانياً: أنها منطقية وملتصقة.

ثالثاً: أنها تعترف بالعوامل الذاتية والموضوعية معاً، وتجمع بين التحليلي والحدسي.

رابعاً: أنها لا تحتاج من المعلومات والتحليلات إلا بالقدر اللازم لحسم مشكلة محددة.

خامساً: أنها تشجع على جمع المعلومات المفيدة والحصول على الآراء المتخصصة.

سادساً: أن تكون بسيطة، مرنة، سهلة الاستخدام، يمكن الاعتماد عليها.

وان تراجع أي عامل من العوامل المذكورة أعلاه عادة ما يؤثر في مستوى فاعلية العوامل الأخرى، وبالتالي سيكون هنالك عجز في تحقيق التناسب المقبول بين هدف ووسيلة القرار المعني، لذلك فإن نجاح القرارات الاستراتيجية يعتمد على كفاءة الخطوات التي يستخدمها المدراء في عملية صنع القرار، والتي بدورها تؤثر في فاعلية القرار من خلال التأثير في الخيارات التي اتخذت من بين المحددات، ولأجل أن تقود عملية صنع القرار إلى قرار فاعل يجب القيام بما يأتي⁽²⁾:

أولاً: التركيز على ماهية القرار. يجب التعرف على الموضوع نفسه لفهم الخيارات المتاحة جميعاً، وعدم الالتزام بأي توصيات إلا بعد التعرف على الموضوع للابتعاد عن الوقوع في أسر قرارات قد تم تكوين فكرة مسبقة عنها، وتعدُّ هذه الخطوة من أهم الخطوات.

ثانياً: طرح ومناقشة الآراء المضادة، إذ لن يكون هنالك جواب دون الحصول على الاتفاق الجماعي، وبعد استعراض وبحث كثير من الأمور والمداخل للموضوع ومناقشة جميع الآراء.

ثالثاً: أن تؤسس على معلومات دقيقة تربط بين البدائل المناسبة لتحقيق الأهداف الناتجة من الوعي والفهم لمحددات البيئة .

رابعاً: تحديد الإجراءات الخاصة، ومن سيكون مسؤولاً عنها، وعلى أي مستوى يجب أن يتم ذلك. ونتيجة لذلك، فإن مفهوم فاعلية القرار كما أشار إليه مارج وآخرون: "ذلك القرار الذي يحقق الأهداف المحددة، والذي يتخذ من قبل الإدارة في وقت صنعه"⁽³⁾، فيما أشار النظاري بأنه "ذلك القرار

(1) جون هموند ، وكيني راف، في اتخاذ القرارات الذكية، مرجع سابق، ص13.

(2) بيتر دراكور ، الإدارة المهام والمسؤوليات، ترجمة محمد عبد الكريم ونادية هادي ، القاهرة، الدار الدولية للنشر

والتوزيع، 1996.ص63

(3) March, J.& Olsen, " Amdiguity and Choice in Organizations" Universities Porlaget, Bergen, Norway,1976 P.36

الذي يقود إلى نجاح المنظمة وتحقيق أهدافها اعتماداً على معلومات صحيحة وكاملة، تؤدي إلى الإحاطة بظروف المشكلة جميعاً (موضوع القرار)، والأخذ بالاعتبار جميع البدائل الممكنة، والاعتماد على الأساليب العلمية وتقنية المعلومات في عملية صناعة القرار⁽¹⁾. وعلى الرغم من أن الحكم على درجة فعالية القرار الاستراتيجي تتطلب معرفة وتحديد نتائج القرار، إلا أنه بإمكانه التنبؤ بفاعلية القرار في لحظة صنعه من العناصر البيئية "الداخلية والخارجية" للمنظمة وتوجيهها صوب تحقيق التناسق بين هدف القرار ووسيلته.

القرارات الاستثمارية:

تنقسم الاقتراحات الاستثمارية طويلة الأجل (الرأسمالية)، إلى اقتراحات إحلال، واقتراحات توسع، ويقصد باقتراحات الإحلال شراء أصول ثابتة لإحلال أصول مستهلكة بالاستعمال أو بالتقادم نتيجة للتقدم التكنولوجي. إما اقتراحات التوسع فيقصد بها إما إضافة طاقة إنتاجية جديدة لخطوط الإنتاج الحالية أو إضافة خطوط إنتاج جديدة.²

المقومات الأساسية للقرار الاستثماري:

يقوم القرار الاستثماري الناجح على ثلاثة مقومات أساسية هي:³

1/تبنى إستراتيجية ملائمة للاستثمار .

2/الاسترشاد بالأسس والمبادئ العلمية لاتخاذ القرار .

3/مراعاة العلاقة بين العائد والمخاطر .

نموذج مقترح لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرأسمالية:

1/تقوم كل إدارة بتحديد الاقتراحات الاستثمارية التي تعتقد أنها في حاجة إليها.

نقلا عن د. رائد عبد الخالق، مقومات فاعلية القرار الاستراتيجي، مصدر سابق، ص123.
(1) محمد عبد الرحمن النظاري، نظم المعلومات وأثرها على فاعلية القرارات في المصارف التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، كلية الدراسات العليا، 1990، ص11.

²-د.نبيل محمد موسى، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الإسكندرية، المكتب العربي الحديث، 2000م، ص381_336

³-د.محمد مطر، المحاسبة المالية الدورة المحاسبية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، عمان، دار حنين، 1993م،

2/تقوم كل إدارة باختيار أفضل الاقتراحات المتعارضة.

3/تقوم الإدارة العليا بالمفاضلة بين تلك البدائل المتعارضة .

4/بعد إجراء المفاضلة تبقى أمام الإدارة العليا عدد من الاقتراحات المستقلة وهذه الاقتراحات تتنافس فيما بينها للفوز بالموارد المالية المتاحة.

طرق تقييم الاقتراحات الاستثمارية :

أولاً: الطرق التي لا تعترف بالقيمة الزمنية للنقود:

1/طريقة متوسط معدل العائد:

يطلق على طريقة متوسط العائد Average Rate of Returnأطريقه المحاسبية نظرا لاعتمادها الاساسى على البيانات المحاسبية .

مزايا طريقة متوسط معدل العائد:

تتميز طريقة متوسط معدل العائد باليسر والبساطة , إذ لا تتطلب عملية التقييم أي عمليات حسابية معقدة .

عيوب طريقة متوسط معدل العائد:

قد يترتب على استخدامها قبول اقتراحات تسهم بدرجة اقل في تعظيم ثروة الملاك ورفض اقتراحات تسهم بدرجة اكبر في تعظيم ثروة الملاك ويرجع ذلك إلى:

- إنها تعتمد على صافي الربح وليس على صافي التدفق النقدي , يجب الاهتمام بصافي التدفق النقدي أولاً وليس بصافي الربح طالما أن الإهلاك ما هو إلا قيد دفنري لا يترتب عليه تدفق نقدي .
- أنها تتجاهل تماماً فكرة القيمة الزمنية للنقود .

2-طريقة فترة الاسترداد :

يقصد بفترة الاسترداد الفترة الزمنية اللازمة لاسترداد التكلفة المبدئية للاستثمار من صافي التدفقات النقدية المتولدة عنه .

مزايا فترة الاسترداد :

تتميز فترة الاسترداد عن طريقة معدل العائد في عدة نواحي من أهمها :

- يتم تقييم الاقتراحات الرأسمالية في ظل فترة الاسترداد علي أساس التدفقات النقدية وليس علي أساس الربح المحاسبي .
- تعطي طريقة فترة الاسترداد بعض الاعتبارات لتوقيت التدفق النقدي , فالاقتراحات التي تسترد التكلفة المبدئية في فترة اقصر تكون أكثر جاذبية من وجهة نظر المدير المالي . وبعبارة أخرى تعطي هذه الطريقة أفضلية للاقتراحات التي تدر تدفقا نقديا أسرع .
- تعطي فترة الاسترداد بعض الاعتبارات لعنصر المخاطر الذي يتعرض له العائد المتوقع .
- تعد فترة الاسترداد جذابة للمنشآت التي تعاني من عجز في السيولة .

عيوب فترة الاسترداد :

قد يترتب علي استخدامها قبول اقتراحات تسهم بدرجة اقل في تعظيم ثروة الملاك وترفض اقتراحات تسهم بدرجة اكبر في تعظيم تلك الثروة , وترجع أسباب ذلك إلي :

- تعترف طريقة فترة الاسترداد بالقيمة الزمنية للنقود اعترافا جزئيا .
 - أن الاقتراح الذي يقع عليه الاختيار في ظل هذه الطريقة قد لا يكون الأفضل من وجهة نظر الملاك .
 - تفشل هذه الطريقة في أن تأخذ في الحسبان التدفقات النقدية التي تتولد بعد فترة الاسترداد .
- وعلي الرغم من الانتقادات الموجهة إلي طريقة فترة الاسترداد , إلا أنها مازالت شائعة الاستخدام في تقييم الاقتراحات الاستثمارية , ويقترح ونقار نتر استخدامها كخطوة أولى في عملية التقييم وذلك لاستبعاد الاقتراحات التي تزيد فترة استردادها عن الحد الذي يمكن أن تقبله المنشأة كحد ادني .

تقيم الاقتراحات الاستثمارية بالطرق التي تعترف بالقيمة الزمنية للنقود :

تقوم طريقة صافي القيمة الحالية علي إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية(الداخلية والخارجة)

للاقتراح الاستثماري وفقا لتوقيت حدوثها , وعلي أساس معدل للخصم يتمثل في معدل العائد المطلوب علي الاستثمار .

3-دليل الربحية :

يطلق علي دليل الربحية نسبة المكاسب إلي التكاليف ويزود دليل الربحية بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (المكاسب) لكل جنيه مستثمر في الاقتراح , ويتم حسابه بالمعادلة الآتية:

5-طريقة معدل العائد الداخلي :

يعرف معدل العائد الداخلي بأنه المعدل الذي تتساوي عنده التكلفة المبدئية للاقتراح مع القيم الحالية لصافي التدفقات النقدية .

يري الباحث أن طريقة دليل الربحية المعدلة من أفضل الطرق في تقييم الاقتراحات الاستثمارية لأنها تزودنا بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية عن كل جنيه مستثمر وبالتالي يضمن اختيار أفضل الاقتراحات الاستثمارية الذي يختلف عن الطرق ألفة الذكر .

قرارات التسعير:

يمكن تناول قرارات التسعير من خلال الطرح الآتي:¹

إن مشكلة تحديد السعر المناسب لمنتجات الوحدة الاقتصادية تعتبر من أهم المشاكل التي تواجه الإدارة.

فان اتخاذ هذا القرار من الأفضل أن يبني على معلومات واضحة عن التكاليف, ولذلك فان النظام المحاسبي للتكاليف يقع عليه عبء توفير المعلومات التي تساعد في تحديد الأسعار وهذه المعلومات تشمل:

1/تكاليف الإنتاج لكل منتج ومتوسط تكلفة الوحدة من كل منتج.

2/الأرباح المتوقعة في ظل كل سياسة من سياسة التسعير البديلة.

3/المقارنة بين الأرباح المخططة والأرباح الفعلية لترشيد قرارات التسعير في المستقبل.

¹-د.عبد المنعم عوض الله وآخرون ,مرجع سابق ص ص178_187

بيانات التكاليف الملائمة لوضع سياسة التسعير:

تتميز التكاليف الملائمة لقرارات التسعير بما يلي:

- طالما أن التسعير قرار يتعلق بالمستقبل, فإن التكاليف المستقبلية تعتبر هي التكلفة المناسبة في هذا المجال, وليس معنى ذلك إن التكلفة الفعلية (التاريخية) لا علاقة لها بقرار التسعير, ولكن لا يمكن الاعتماد عليها كلياً في تخطيط الأسعار.
- ليست التكلفة الصناعية أو الإنتاجية فقط هي التكاليف المناسبة في تخطيط الأسعار ولكن تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية تعتبر أيضاً من التكاليف الملائمة عند تسعير المنتجات.
- لا يمكن القول بان التكاليف الإجمالية أفضل من التكلفة المتغيرة أو العكس عند تسعير المنتجات, حيث يختلف الموقف عند وضع سياسات التسعير للأجل الطويل أو سياسات التسعير للأجل القصير.

هل توضع الأسعار على أساس التكلفة الإجمالية أم التكلفة المتغيرة :

هناك إسلوبان لقياس تكلفة الإنتاج : طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة.

عند تطبيق طريقة التكلفة الكلية, فإن تكلفة الوحدة الواحدة من السلعة أو الخدمة المنتجة تمثل نصيبها من تكلفة المواد المباشرة وتكلفة العمل المباشر بالإضافة إلى تكلفة الخدمات الصناعية. سواء كانت ثابتة أو متغيرة .

أما في ظل طريقة التكلفة المتغيرة فإن تكلفة الوحدة تتمثل في نصيبها من التكاليف الصناعية والبيعية المتغيرة فقط (مباشرة وغير مباشرة) دون أي محاولة لتوزيع التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة.

ويقول مؤيدو طريقة التكلفة الكلية إن سعر البيع لابد أن يغطي كل التكاليف وان الاكتفاء بالتكاليف المتغيرة عند تحديد السعر يعرض المنشأة لتحقيق أخطار الخسائر.

الأساليب التي قد يسترشد بها لرسم سياسات التسعير:

1/السعر الذي يحقق عائدا استثماريا معيناً:

يعتمد هذا الأسلوب في تحديد الأسعار على أن سعر البيع لابد وان يغطي كل من :

- التكاليف المتغيرة .

- التكاليف الثابتة
- مبلغ مناسب يمثل العائد على استخدام رأس المال .ويجب ألا يقتصر تحديد هذا العائد على استخدام سعر الفائدة السائد في السوق .ولكن يجب أن يتضمن نسبة معينة مقابل المخاطرة في استخدام رأس المال في هذا النوع من النشاط.

2/مدخل هامش المساهمة كأساس لتحديد الأسعار :

بما أن هامش المساهمة هو الفرق بين سعر البيع والتكاليف المتغيرة ,فان هذا الفرق يستخدم أولاً في تغطية التكاليف الثابتة ثم الحصول على عائد مناسب على رأس المال . فإذا كانت المنشأة تتبع طريقة التكلفة المتغيرة في تبويب التكاليف وكانت تفصل تماماً بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة .فانه يمكن استخدام مدخل هامش المساهمة في الوصول إلى السعر المناسب .

3/ التسعير في حالة تعدد المنتجات :

عندما تنتج المنشأة عدة منتجات على خط انتاجي واحد أو عدة خطوط إنتاجية فان استخدام اسلوب هامش المساهمة في التسعير يستلزم إجراء الخطوات التالية :

1/ تحديد التكاليف المتغيرة لكل وحدة من كل منتج داخل الخط الانتاجي .

2/ تحديد التكاليف الثابتة بكل منتج أو الخط الانتاجي .

3/تحديد رأس المال المستثمر في الخط الانتاجي .

4/تحديد عائد الاستثمار المستهدف .

5/تحديد عدد الوحدات المنتظر بيعها أو إنتاجها لكل منتج .

من الجدير بالذكر هو أن القرارات الاستثمارية تتطلب خروج تدفقات نقدية حالية للحصول على عوائد مستقبلية مثل قرارات الإبدال¹ .

النتائج الشرطية للقرار:

¹ - وحيد محمود ، تقييم مشروعات الاستثمار في ظل التغيرات في المستوى العام للأسعار ، بحث مقدم في المؤتمر العلمي العاشر لاتحاد المحاسبين العرب ، بغداد ، 15-16 نوفمبر 1995 م .

بعد تحديد الأهداف التي يسعى متخذ القرار إلى تحقيقها والاستراتيجيات البديلة الممكنة إتباعها تصبح المشكلة هي تحقيق العائد المتوقع من كل بديل على حدة أو تحديد النتائج الممكنة الحصول عليها .

ويمكن التعبير عن العائد بقيم نقدية أو بوحدات أخرى معنوية مثل المنفعة حسب طبيعة المشكلة.¹

يرى الباحث ان الاستراتيجية ذات المخاطر المنخفضة هي الاستراتيجية التي يترتب عليها عائدا معقولا ومضمونا إلي حد كبير . والإستراتيجية التي تتصف بالمخاطر العالية فهي تلك الإستراتيجية التي يترتب عليها عائد عالي أو عائد منخفض , أو احتمال خسارة . يرى الباحث ان عملية القرار الاستراتيجي تتميز بالتعامل المستقبلي والذي يعنى بالقرارات التي يكون تأثيرها طويل الاجل كما انه يعنى بالمعاملات المركبة ، كما انه يتميز بالتعامل مع المواقف الجديدة والحديثة حيث ان المنظمة عادة ما تبدأ بفهم ضئيل لموقف القرار الذي تواجهه او الطريق المتبع لحلها ، والفكرة هنا غير واضحة عما يمكن ان تكون ذلك الحل ، ويتم الاختيار النهائي بواسطة تلمس الطريق خلال فترة معقولة من الزمن ، ويختلف الوضع هنا عن صنع القرار تحت ظروف عدم التاكيد ، حيث تكون البدائل معروفة (معطاة) حتى ولو كانت عواقبها غير معلومة .

كما يرى الباحث ان تعطى الاولوية من ناحية الزمن للقرارات الاستراتيجية اولا لما له من اهمية لنجاح المؤسسة كما انه يأخذ المؤسسة ككل كوحدة للتحليل .

كما يرى الباحث ان القرارات الاستراتيجية تتطلب تفاعل كامل بين اجزاء المنظمة سواء كان ذلك فى الادارة العليا ، او الادارة الوسطى ، حيث ان نجاح القرار الاستراتيجي نتاج طبيعي لتعاون مختلف المستويات الادارية فى المنظمة .

يرى الباحث أن طريقة دليل الربحية المعدلة من أفضل الطرق في تقييم الاقتراحات الاستثمارية لأنها تزودنا بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية عن كل جنيه مستثمر وبالتالي تضمن اختيار أفضل الاقتراحات الاستثمارية الذي يختلف عن الطرق أنفة الذكر .

كما يرى الباحث أن قرارات الاستثمار وتقييم الاقتراحات الاستثمارية ، وقرارات التسعير من أهم القرارات الإستراتيجية لما تتصف به من تعقيدات وان تأثيرها يمتد إلى زمن طويل (طويلة الأجل) وأنها قرارات مربوطة بالمستقبل ولا يتم اتخاذها إلا من قبل الإدارة العليا ، والتي تناولها الباحث كأتمثلة

¹ -د.إنعام عبد المنعم .د.إبراهيم عبد الواحد ،مرجع سابق،ص 39

للقرارات الإستراتيجية على سبيل المثال لأعلى سبيل الحصر والتي تعتمد بصورة كاملة على المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف والتي من دونها يكون أمر مستحيل اتخاذ مثل هذه القرارات مما يؤكد ويؤيد أهمية معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات الإستراتيجية .