



# جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا

## التكلفة الملائمة و دورها فى ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة

دراسة ميدانية على بعض الشركات الصناعية بالخرطوم بحرى

**Relevant Cost and It's Role in Rationalizing Special Operating Decisions  
Field Study on some Industrial Companies in Khartoum North**

بحث تكميلي استيفاءً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير فى التكاليف والمحاسبة الإدارية

اشراف

د. محمد عبدالحميد محمود عبدالمجيد

اعداد

الطالب. محمد عبدالله الشيخ محمد

2016م - 1437هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الإستهلال

قال الله تعالى :

**(وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا)**

صدق الله العظيم.

سورة طه. الآية 114.

## الإهداء

إلى أمى التى فى الدنيا جذّة  
إلى أبى فى رياض الجنّة  
إلى إخوتى نور الدجّة  
إلى زوجتى الدكتورة سماح  
إلى أبنائى رياحين المحنة  
إلى كل من دعى بظهر الغيب  
خيرا لى تمنى  
أهديكم ما روتهُ الصحفُ عنّا

الباحث

## الشكر والتقدير

( رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْلَىٰ صَالِحًا تُرْضَاهُ وَأَلْخِذْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ).  
النمل الآية رقم 19.

الله الحمد من قبل ومن بعد ، حمداً يليق بجلاله وكماله فهو صاحب النعم التي لا تحصى وصاحب المنة والفضل في اتمام هذا البحث ، فيا ربي لك الحمد كما ينبغى لجلال وجهك وعظيم سلطانك . وصلاتي وسلامي وشكري على رسول المعرفة الذي أخرج البشرية من الظلمات الى النور وهداهم بسلك طريق العلم فسهل الله لهم طريق الجنة والسرور .  
ومن باب من لا يشكر الناس لا يشكر الله ، أتقدم بخالص الشكر لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا لإتاحتها لنا هذه الفرصة كذلك اتقدم بخالص الشكر للدكتور محمد عبدالحميد محمود الذي أشرف على هذا البحث ، ولما منحه لي من وقت ثمين بين نصح وارشاد وتوجيه لاتمام هذا البحث ، كما أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة، الدكتور زين العابدين ياسين بريمه والدكتور اسماعيل عثمان النجيب ، كما أتقدم بالشكر لمكتبة كلية الدراسات التجارية ومكتبة كلية الدراسات العليا بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .

الباحث

## المستخلص

تتمثل المشكلة الأساسية لهذا البحث في ان العديد من القرارات التشغيلية الخاصة في الشركات الصناعية يتم اتخاذها بصورة غير علمية ودون اعتبار للتكلفة الملائمة لاتخاذ القرار مما ينتج قرارات غير رشيدة. وتمت صياغتها في مجموعة من التساؤلات هي : إلى أى مدى يمكن ان تساهم التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار في ترشيد القرارات التشغيلية ؟ إلى أى مدى يمكن ان تؤثر تكلفة الفرصة البديلة على القرارات التشغيلية؟ ما هو أثر استخدام التكلفة التي يمكن تجنبها على القرارات التشغيلية ؟ ما هو أثر التكلفة التفاضلية على القرارات التشغيلية ؟ .

هدفت هذه الدراسة الى ايضاح أهمية استخدام التكلفة الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة ، وقياس مدى الادراك لتلك الاهمية ، وتحديد مدى استخدام الادارات في الشركات الصناعية للتكلفة الملائمة في اتخاذ القرارات التشغيلية.

لقد استخدم أسلوب العينة العشوائية البسيطة لمجتمع الدراسة واعتمدت الدراسة على استبانته صممت لخدمت اهدافها ، ووزعت على الشركات عينة الدراسة ، وخلصت الدراسة الى العديد من النتائج منها تحتاج عملية اتخاذ القرارات التشغيلية الى توفير معلومات ملائمة تساعد في التنبؤ بالنتائج المتوقعة ومن ثم تحقيق الهدف المنشود من عملية اتخاذ القرار ، بعض الشركات لا تدرك اهمية التكلفة التفاضلية والتكلفة التي يمكن تجنبها عند اتخاذ القرارات.

و أهم ما أوصت به الدراسة هو استخدام الاساليب الحديثة و عدم الاعتماد على الخبرة الشخصية في اتخاذ القرارات و استخدام اسلوب التكلفة الملائمة لاتخاذ القرارات ، والاهتمام بالمعلومات التي لا يعبر عنها في القوائم الماليه عند مقارنة بدائل القرار .

## **ABSTRACT**

The fundamental problem of this search is that many operational decisions in industrial companies are taken in non scientific and without regard to the relevant cost of making irrational decisions resulting, and formulated a set of questions is: How far can contribute to relevant cost for decision on rationalization of operational decisions? How far can impact the opportunity cost on operational decisions? What is the impact of using the avoidable cost on operational decisions? What is the differential cost impact on operational decisions?.

This study aimed to explain the importance of using relevant cost in rationalizing special operating decision and Measurement of perception for that important, and determine the use departments in industrial companies to relevant cost operational decisions.

Simple random sampling is used to study the study adopted community identification designed to serve their goals, and distributed to the study sample companies, the study found many results from her Operational decision making process needs to provide appropriate information to help predict the expected results and thus achieve the goal of making, Some companies do not realize the importance of differential cost avoidable cost when making decisions.

And the most recommended study is using modern methods and not rely on personal experience in making decisions and using appropriate cost method to make decisions, and attention to information that is not reflected in the financial statements when comparing alternative resolution.

## فهرست الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	ABSTRACT
و	فهرست الموضوعات
ز	فهرست الجداول
ح	فهرست الأشكال
ط	فهرست الملاحق
	<b>المقدمة</b>
2	ولاً: الإطار المنهجي
5	ثانياً: الدراسات السابقة
	<b>الفصل الأول: التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار</b>
14	المبحث الأول: مفهوم التكلفة وانواعها
25	المبحث الثاني: التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار
	<b>الفصل الثاني: مفهوم وأساليب القرارات التشغيلية</b>
44	المبحث الأول: مفهوم وخطوات اتخاذ القرارات التشغيلية
56	المبحث الثاني: انواع وأساليب القرارات التشغيلية
	<b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية</b>
73	المبحث الأول: نبذه عن الشركات محل الدراسة
81	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	<b>الخاتمة</b>
102	ولاً: النتائج
103	ثانياً: التوصيات
	<b>المصادر والمراجع</b>
105	قائمة المصادر والمراجع
107	الملاحق



## فهرست الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	قائمة الدخل المخطط	(1/2/1)
32	قائمة الدخل المقارن	(2/2/1)
35	نسبة هامش المساهمة	(3/2/1)
36	هامش مساهمة ساعة الآلة	(4/2/1)
37	اجمالي التكاليف	(5/2/1)
38	العناصر الملائمة	(6/2/1)
39	الايراد التفاضلي	(7/2/1)
41	طريقة البدائل الكلية والفرصة البديلة	(8/2/1)
68	العائد المبدئي	(9/2/2)
69	العائد المتوقع	(10/2/2)
70	بيانات السلعتين (أ،ب)	(11/2/2)
82	درجات مقياس ليكرت	(12/2/3)
84	الارتباط بين فقرات المحاور باستخدام معامل الفا كرونباخ	(13/2/3)
84	مقياس اختبار الثبات	(14/2/3)
86	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(15/2/3)
88	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى	(16/2/3)
89	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمى	(17/2/3)
91	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(18/2/3)
91	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير الوضع الوظيفى	(19/2/3)
93	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير خبره العمليه	(20/2/3)
95	تحليل ليكارت الخماسي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المحور الأول	(21/2/3)
95	تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الاولى	(22/2/3)
96	تحليل ليكارت الخماسي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المحور الثانى	(23/2/3)
97	تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثانية	(24/2/3)
98	تحليل ليكارت الخماسي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المحور الثالث	(25/2/3)
98	تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثالثة	(26/2/3)
99	تحليل ليكارت الخماسي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المحور الرابع	(27/2/3)
100	تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الاساسية	(28/2/3)

## فهرست الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
19	دالة التكاليف المتغيرة	(1/1/1)
20	دالة التكاليف الثابتة	(2/1/1)
66	نقطة التعادل	(3/2/2)
71	شجرة القرارات	(4/2/2)
81	نموذج البحث	(5/2/3)
87	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة حسب العمر	(6/2/3)
88	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(7/2/3)
90	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	(8/2/3)
92	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	(9/2/3)
93	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة حسب الخبرة العملية	(10/2/3)

## فهرست الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	خطاب المحكمين	108
2	الاستبانة	109
3	قائمة محكمى الاستبانة	115

# المقدمة

تتضمن على الآتى:

أولاً: الاطار المنهجي.

ثانياً: الدراسات السابقة.

## أولاً : الاطار المنهجي

تمهيد :

تتبع العديد من منشآت الاعمال اساليب علميه حديثه لتحقيق اهدافها المنشوده ،وتعتبر التكلفة الملائمة من ضمن الأساليب العلمية التي تتبعها المنشآت عندما ترغب فى اتخاذ قرار تشغيلى، وهى تلك التكاليف التي تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار سواء كانت تكاليف ثابتة أو متغيرة وبهذا المعنى فإن التكاليف الملائمة تتميز بأنها تكلفة مستقبلية أي لم تحدث بالفعل بعد وإنما يتوقع حدوثها مستقبلاً وانها تختلف وتتفاوت من بديل لآخر . القرار هو جوهر العملية الاداريه وبصوره خاصه القرار التشغيلى الخاص باستبعاد منتج أو خط انتاجى بأكمله أو قبول طلبيه او رفضها مثل هذه القرارات تحتاج الى دراسته وتحريه ويصعب التنبؤ بنتائجها لذلك يجب ان يتم اتخاذها وفقا للاسس والطرق العلمية . وتتصف القرارات التشغيلية المتخذة وفقا للتكلفه الملائمة بالرشد نتيجة لاستخدام الاسلوب التفاضلى بين بدائل القرار الذى بدوره يسهل من عملية المفاضله ، ويمكن كذلك التنبؤ بالنتائج المستقبلية .

### مشكلة البحث :

المشكلة الأساسية لهذا البحث تتمثل فى ان العديد من القرارات التشغيلية الخاصة فى الشركات الصناعية يتم اتخاذها بصورة غير علميه ودون اعتبار للتكلفه الملائمة لاتخاذ القرار مما ينتج عنه قرارات غير رشيده.

### تساؤلات البحث :

- 1/ إلى أى مدى يمكن ان تساهم التكلفة الملائمة فى ترشيد القرارات التشغيلية ؟.
- 2/ إلى أى مدى يمكن ان تؤثر تكلفة الفرصة البديلة على القرارات التشغيلية؟.
- 3/ ما هو أثر استخدام التكلفة التي يمكن تجنبها على القرارات التشغيلية ؟ .
- 4/ ما هو أثر التكلفة التفاضلية على القرارات التشغيلية ؟ .

### أهداف البحث :

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

- 1/ تحديد مدى استخدام الشركات الصناعية للتكلفة الملائمة فى اتخاذ القرارات التشغيلية.
- 2/ قياس مدى ادراك الشركات الصناعية لتلك الاهمية.
- 3/ مساعدة الادارات فى عملية اتخاذ القرارات التشغيلية وفقاً للطرق العلمية.
- 4/ تسليط الضوء على اسلوب التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار.

### فرضيات البحث :

يسعى البحث لاختبار الفرضيات التالية:

الفرضيه الأساسية :

\* هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية نتيجته لاستخدام التكلفة الملائمة .

الفرضيات الفرعيه :

\* هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية الخاصة نتيجته لاستخدام تكلفة الفرصه البديله فى اتخاذ القرار .

\* هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية الخاصة نتيجته لاستخدام التكلفة التى يمكن تجنبها فى اتخاذ القرار .

\* هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية الخاصة نتيجته لاستخدام التكلفة التفاضليه فى اتخاذ القرار .

أهمية البحث :

تظهر أهمية البحث فى الآتى:

أولاً: الأهمية العلمية :

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في ان الدراسات التى اهتمت بموضوع البحث أكثرها كان فى بيئه أجنبيه مما يجعل هذه الدراسة اضافة للمكتبات السودانيه. إستفاد الباحث من البحث في زيادة معرفه المتعلقه بفوائد التكلفة الملائمة لاتخاذ القرارات.

ثانياً: الأهمية العملية :

تتمثل الأهمية العملية للبحث في مساعده الشركات الصناعية فى اتخاذ القرارات التشغيلية وفقاً للاسس العلمية.

## مناهج البحث :

لتحقيق اهداف البحث اعتمد الباحث على المناهج الآتية :  
المنهج الاستنباطى فى وضع الفرضيات وتحديد محاور البحث.  
المنهج التاريخى فى تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.  
المنهج الوصفى التحليلى لتحليل الاستبيان.

## مصادر البيانات:

المصادر الأولية : الإستبيان.  
المصادر الثانويه : الكتب والدوريات والرسائل العلمية والمقالات والنشرات العلمية و الانترنت.

## حدود البحث :

تتمثل حدود البحث فى الآتى :  
الحدود المكانية : الشركات الصناعية بمنطقة الخرطوم بحرى.  
الحدود الزمانية :2016م

## هيكل البحث :

تم تقسيم البحث الى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، فالمقدمة تحتوى على الاطار المنهجى والدراسات السابقة، ويتناول الفصل الاول التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار تم تقسيمه الى مبحثين يتناول المبحث الاول: التكلفة وانواعها والمبحث الثانى: يتحدث عن التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار، والفصل الثانى يتناول مفهوم واساليب القرارات التشغيلية تم تقسيمه الى مبحثين يتناول المبحث الاول: مفهوم وخطوات اتخاذ القرارات التشغيلية ويتناول المبحث الثانى: أنواع وأساليب القرارات التشغيلية، ثم الفصل الثالث يحتوى علي مبحثين المبحث الاول: يتناول نبذه عن الشركات محل الدراسة ويتناول المبحث الثانى تحليل البيانات واختبار الفرضيات. واخيراً الخاتمة: وتشمل النتائج والتوصيات ثم قائمة المصادر والمراجع ثم الملاحق.

ثانيا : الدراسات السابقة.

اطلع الباحث على العديد من الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث وفيما يلي ملخص لأهم هذه الدراسات.

### 1 - دراسة: ( الكعبي،2003)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في ان ادارة الشركة العامه للصناعات الجلديه لا يستخدمون ادوات المحاسبة الاداريه الحديثه لترشيد قراراتهم.

وهدفتم الدراسة الى مساعدة شركة الصناعات الجلديه في اتخاذ قراراتها، و وضع اطار نظري لموضوع البحث ، وتسليط الضوء على الأساليب الحديثه في المحاسبة الادارية .

استندت هذه الدراسة على فرضيه اساسيه مفادها أن تطبيق النظم والأساليب الحديثه في إدارة التكلفة يقدم معلومات مفيده لمتخذي القرارات التشغيلية .

تم استخدام المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي لغرض اختبار الفرضية الموضوعه للبحث.

توصلت الدراسة للعديد من النتائج اهمها أن وجود نظام معلومات يتسم بالكفاءه والسرعه يساعد على تقديم معلومات مفيده لترشيد القرارات في كافة مستوياتها .

أهم ما اوصت به الدراسة هو ان يتم اتباع أساليب المحاسبة الاداريه الحديثه عند اتخاذ القرارات التشغيلية .

من خلال الاطلاع على دراسة (الكعبي) يلاحظ أنها تتفق في أهمية اتباع الاساليب الحديثه في اتخاذ القرارات.

وتتميز الدراسة الحالية بأنها تناولت اسلوب التكلفة الملائمة في ترشيد القرارات بصورة منفصله عن اساليب المحاسبة الاداريه حيث تناولت دراسة (الكعبي ) اساليب المحاسبة الادارية الحديثه بصورة جماعية دون تخصيص لواحد منها.

---

<sup>1</sup>- بثينة راشد حميدي الكعبي، دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في ترشيد القرارات التشغيلية ،(بغداد، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، منشوره ،جامعة بغداد ،كلية الادارة والاقتصاد ، 2003م).



## 2- دراسة: (الربيعي، الركابي، 2005م)<sup>(1)</sup>

تتمثل مشكلة الدراسة في ان المنشأة العامة للصناعات الصوفية معمل الناصرية تنتج العديد من المنتجات والتي تتمثل بانتاج الاقمشة والبطانيات وجميع هذه المنتجات تحقق ارباحاً باستثناء منتج المعاطف الذي يحقق خسارة ولعدد من السنوات المتتالية مما حدا بالمنشأة ان تفكر باستبعاد هذا المنتج من تشكيلتها الانتاجية، فهل استبعاد هذا المنتج او بقاءه هو الافضل للمنشأة؟.

هدفت هذه الدراسة الى تحديد الكلف الملائمة لغرض اتخاذ القرارات الخاصة غير المتكررة في استبعاد او بقاء منتج قماش المعاطف .والى ابراز اهمية هذه الكلف وصولاً لمساعدة الادارة في ترشيد قراراتها. حيث اعتمد الباحثان على الفرضية الاتية:  
ان الكلف الملائمة تساعد الادارة في ترشيد اتخاذ قرار استبعاد منتج قماش المعاطف من التشكيلة الانتاجية لمعمل الناصرية او بقاءه فيها.

اختر الدراسة المنشأة العامة للصناعات الصوفية احدى منشآت القطاع العام التابعة لوزارة الصناعة بدولة العراق عينة للبحث بحجة ان هذه المنشأة من المنشآت الكبرى والتي يتميز انتاجها بتنوعه وتعدد اذ يشمل انتاج الاقمشة الصوفية والقطنية الرجالية والنسائية وكذلك البطانيات لشخصين ولشخص واحد مما يساعد في تطبيق قرار المفاضلة بين استبعاد او ابقاء احد المنتجات الخاصة بها.

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي لغرض اختبار الفرضية الموضوعية للبحث والمنهج التاريخي للدراسات السابقة.

حيث خرجت الدراسة بالاستنتاجات التالية:

تحل القرارات الخاصة غير المتكررة اهمية كبيرة في مجمل نشاط المنشآت الصناعية والتي تتعلق بتحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة للمنشأة، ولكي يكون القرار رشيداً يجب ان

---

<sup>1</sup> - جبار جاسم الربيعي، ناجي شايب الركابي، دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الادارية الخاصة، (بغداد ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 2012/29، ص ص 43-71).

يتم استخدام البيانات الملائمة في عملية المفاضلة لاتخاذ القرار أي يجب التمييز بين عناصر الكلف الملائمة للقرار وعناصر الكلف غير الملائمة للقرار عند احتساب كلفة كل بديل. وان نظرية التكاليف الكلية التي تعتمد على المنشأة لاعداد كشف الدخل لا توفر البيانات الملائمة لاتخاذ قرار ابقاء او استبعاد منتج قماش المعاطف الذي يحقق خسارة لانها لا تبين مدى مساهمة هذا المنتج في تغطية التكاليف الثابتة. علما ان هذه التكاليف سوف تبقى سواء تم ابقاء المنتج او استبعاده. وان قرار ابقاء او استبعاد منتج قماش المعاطف لا يتأثر بكون المنتج يحقق صافي خسارة او صافي ربح للمنتج فحسب، وانما يتأثر بمدى مساهمته بزيادة صافي ربح وتقليل صافي الخسارة للمعمل ككل.

خرجت الدراسة بتوصيات اهمها ضرورة التمييز بين عناصر الكلف التي تختلف باختلاف بدائل القرار (ملائمة للقرار) وعناصر الكلف التي لا تختلف باختلاف بدائل القرار (غير ملائمة للقرار) عند اختيار البديل الافضل الذي يحقق الاستخدام الامثل للموارد الانتاجية المتاحة للمعمل ، أي تحقيق ترشيد القرار الاداري. واعداد كشف الدخل للمعمل بموجب نظرية التكاليف المتغيرة ، وان يتم تبويب عناصر الكلفة الى كلف متغيرة يمكن تجنبها ملائمة للقرار وكلف ثابتة ميبوية ايضا الى كلف ثابتة يمكن تجنبها وكلف ثابتة لا يمكن تجنبها، وذلك لبيان مدى مساهمة كل منتج في تغطية الكلف الثابتة التي لا يمكن تجنبها والخاصة بالمعمل ككل. وان لا يتم اتخاذ قرار استبعاد منتج قماش المعاطف لانه يحقق صافي خسارة ، لان ذلك سيحرم المعمل ككل من ارباح بقائه ضمن تشكيلة منتجات المعمل ، وان تعمل ادارة المعمل على دراسة اسباب تحقيق الخسارة ومعالجتها بشكل يحقق ربحاً لهذا المنتج وبالتالي تزداد ربحية المعمل بصورة اجمالية.

من خلال استعراض دراسة (الربيعي، الركابي ) يلاحظ انها تتفق مع هذه الدراسة في بيان أهمية استخدام اسلوب التكلفة الملائمة في ترشيد القرارات بصورة عامة. غير ان الدراسة الحالية تختلف في أنها تناولت القرارات التشغيلية بصورة خاصة ، وتتميز ايضا في أنها تم فيها استخدام فرضية اساسيه ومن ثم اضافة ثلاث فرضيات فرعية .

### 3- دراسة: (جواد،الرفاعي،2007)<sup>(1)</sup>

مشكلة هذه الدراسة تتمثل في عدم قيام بعض مدراء شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية باتباع الطرق العلمية الحديثه عند اتخاذ القرارات التشغيلية.

هدفت هذه الدراسة الى مساعدة الادارات بشركة الفرات في عملية اتخاذ القرارات التشغيلية وفق الاسس العلمية.

استندت هذه الدراسة على فرضيه اساسيه مفادها أن التمييز الجيد بين التكلفة الملائمة وغير الملائمة يعتبر أداة جيده تمكن الاداره من ترشيد القرارات التشغيلية.

لقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي لغرض اختبار الفرضية الموضوعه للبحث حيث قام الباحثان باختيار شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية عينة للبحث لقيامها بانتاج منتجات مهمة تدخل في جميع مفاصل الحياة اضافة الى قيامها باتخاذ كثير من القرارات غير الروتينية بشكل غير دقيق معتمدة على الخبرة الشخصية للقائمين بعملية اتخاذ القرار.

وتوصلت الدراسة الى استنتاجات أهمها عدم وجود تمييز واضح في حسابات تكاليف الشركة عينة البحث للتكاليف الملائمة وغير الملائمة لما لها من دور بارز في عملية اتخاذ القرار. وعدم قيام الشركة باتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار مع عدم قيامها باجراء التحليل التفاضلي للتكاليف لما له من دور في مساعدة المدير في اتخاذ قرارات صائبة ورشيدة.

قدمت الدراسة توصيات اهمها ينبغي على محاسبي التكلفة في الشركة ان يكونوا على فهم واضح لتصنيفات التكاليف بشكل جيد ليتمكنوا من تحديد التكاليف الملائمة وغير الملائمة ، وذلك من خلال الدورات التدريبية والتطويرية التي تتعلق بهذا الموضوع. وينبغي على ادارة الشركة عينة البحث اتباع الخطوات العلمية اللازمة عند اتخاذ القرارات التشغيلية لتتمكن من اتخاذ القرار الصحيح والسليم.. وضرورة بذل الجهود من قبل الشركة لغرض معرفة الاسباب

<sup>1</sup> - صلاح مهدي جواد،حسين عمران الرفاعي، دورالتكاليف الملائمه في ترشيد القرارات التشغيلية ، بغداد، مجلة التقى ،المجلد العشرون ، العدد 2، ص ص 122-147 .

التي تقع خلف انخفاض كميات الانتاج قياسا بمستويات الطاقة المخطط لها. وضرورة قيام الشركة بدراسة الطلبات التي تقدم لها مع ضرورة اجراء التحليل التفاضلي للتكاليف بغية ان تكون نتائج القرار دقيقة.

من خلال الاطلاع على دراسة(جواد،الرفاعي) يلاحظ أنها تتفق مع هذه الدراسة في أهمية التمييز الجيد بين التكلفة الملائمة وغير الملائمة في اتخاذ القرارات، كذلك تتفق في مشكلة البحث وهي قيام بعض متخذي القرارات باتخاذ قرارات بصورة غير علمية. وتتميز الدراسة الحالية بأنها تناولت التكلفة الملائمة في أكثر من فرضيه حيث تم فيها تفريع التكلفة الملائمة الى مكوناتها وهذا ما لم يحدث في دراسة(جواد،الرفاعي) والتي استندت على فرضيه واحده مفادها أن التمييز الجيد بين التكلفة الملائمة وغير الملائمة يعتبر أداة جيده تمكن الاداره من ترشيد القرارات التشغيلية.

#### 4- دراسة: ( سلمان،2010)<sup>(1)</sup>

مشكلة هذه الدراسة تتمثل في انتهاج بعض مدراء الوحدات الاقتصادية لأساليب مختلفه عند اتخاذ القرارات قد تبعد بشكل او بآخر عن الاسلوب العلمي في قياس التكاليف الملائمة لكل قرار .

هدفت هذه الدراسة الى بيان تأثير النظريات التي تناولت عملية اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة المرتبطه بكل قرار متخذ.

استندت هذه الدراسة على فرضيه اساسيه مفادها امكانية التنبوء بالنتائج المتوقعه لكل قرار يتم اتخاذه وفقا للتكلفه الملائمة .

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي لغرض اختبار الفرضية الموضوعه للبحث.

---

1- مهند عبدالرحمن سلمان، " أثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة ،العراق، رسالة ماجستير في المحاسبة ، منشور ، جامعة بغداد ، كلية العلوم الاقتصادية 2010م.

وخرجت الدراسة بمجموعه من النتائج اهمها ان عملية اتخاذ القرارات من أهم العمليات الإدارية إذ يتوقف نجاح أو فشل الوحدة الاقتصادية في بيئة الأعمال المعاصرة على مدى صحة القرارات .ولايمكن التنبؤ بالنتائج المحتملة من اختيار بديل دون الآخر بمعزل عن قياس التكاليف الملائمة لهذا البديل الذي تم اختياره في ضوء ذلك لكوننا نعيش في بيئة ديناميكية يصعب معها التنبؤ بكافة الظروف المحيطة بالقرار . و من الصعب وضع أنموذجاً للقرار لمعالجة مشاكل قد تبدو من النظرة الأولى متشابهة إلا أنها تختلف باختلاف العوامل المؤثرة عليها والمتغيرات التي تواجهها إدارة الوحدة فما يصلح لحالة معينة قد لا يصلح لحالة أخرى .وصعوبة الاعتماد على الخبرة الشخصية لإدارة الوحدة الاقتصادية في حل المشاكل التي تواجهها الوحدة بمعزل عن قياس التكاليف الملائمة لكون إن اتخاذ قرار خاطئ قد يؤدي بالوحدة إلى الخروج من سوق المنافسة لاسيما وأن تحليل استبانة البحث قد نفى فرضية البحث.

وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات اهمها يجب الأخذ بنظر الاعتبار بناء منهجية سليمة تستند إلى أسس علمية صحيحة في حل المشاكل والمعوقات التي تواجه إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال التشخيص السليم للمشكلة وتحديد أسبابها ووضع البدائل لمعالجتها . والتركيز على قياس التكاليف المرتبطة بكل بديل من البدائل المتاحة لحل المشكلة وتحديد اياً منها يعد ملائماً . والأخذ بنظر الاعتبار خاصيتي الكلفة والمنفعة عند اختيار البديل من بين مجموعة البدائل المطروحة.

من خلال استعراض دراسة (سلمان ) يلاحظ انها تتفق مع الدراسة الحالية في بيان أهمية استخدام اسلوب التكلفة الملائمة في ترشيد القرارات ، وإمكانية التنبؤ بالنتائج المتوقعه لكل قرار .

غير ان الدراسة الحالية تختلف في أنها تناولت التكلفة الملائمة كمتغير مستقل وبحثت في دوره في ترشيد القرارات ، وهذا ما لم يحدث في دراسة (سلمان) والتي بحث في اثر نظريات اتخاذ القرارات فقط وجعلت التكلفة الملائمة هي المتغير التابع مما يجعل الدراسة الحالية أكثر عمقا من دراسة (سلمان).

## 5- دراسة: ( Mihaela Tulvinschi ,2010 )<sup>(1)</sup>

تناولت هذه الدراسة فاعلية التكلفة الملائمة في التحكم في نظام القرارات ، في رسالة ماجستير من في المحاسبة من جامعة سوكيافا- رومانيا.ومشكلة هذه الدراسة تتمثل في ان بعض مدراء المكاتب والشركات يتخذون قرارات دون اعتبار للتكلفة الملائمة ودون اعتبار للطرق العلمية.

هدفت هذه الدراسة الى بيان تأثير التكلفة الملائمة في التحكم في نظام القرارات والى تسليط الضوء على فعالية التكلفة الملائمة في السيطرة على نظم القرار. استندت هذه الدراسة على فرضيه اساسيه مفادها،تتحكم معلومات التكلفة الملائمة في نظام القرارات.

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي لغرض اختبار الفرضية الموضوعية للبحث.

أهم ما خرجت به الدراسة من نتائج هو ان ادوات التحكم في القرار تستند على قاعده مرنة استنادا على المعلومات الاساسية لمحاسبة التكاليف والتي منها التكلفة الملائمة، ولكي نتخذ قرار فعال يجب تزويد المدراء بالاحتياجات المعلوماتيه.

أوصت الدراسة بأن يتم تزويد متخذي القرار بالادوات اللازمة لصناعته لا سيما التكلفة الملائمة.

يلاحظ ان هذه الدراسة تتفق مع الدراسة الحالية في بيان أهمية استخدام اسلوب التكلفة الملائمة في اتخاذ القرارات بكل انواعها ادارية كانت او تشغيلية وتتفق كذلك في امكانية التنبؤ بالنتائج المتوقعه من القرار المتخذ وفقا لبيانات المحاسبة الاداريه بصورة عامة والتكلفة الملائمة بصورة خاصه.

---

1-Mihaela Tulvinschi (Relevant Costs for Decision in an Effective Controlling System),

published Master's Thesis ,University of Suceava ,Romania ,2010

غير ان الدراسة الحالية تختلف فى أنها تناولت دور التكلفة الملائمة فى ترشيد القرارات التشغيلية بصورة تفصيلية حيث تم تقسيم التكلفة الملائمة الى مكوناتها كل مكون فى فرضية يتم اختبار صحتها بصورة منفصلة وهذا ما لم يحدث فى هذه الدراسة والتي اختبرت فرضية واحدة عامة هى تحكم التكلفة الملائمة فى نظام القرارات.

# الفصل الأول

## التكلفه الملائمة لاتخاذ القرار

يشتمل علي الاتي:

المبحث الاول : مفهوم التكلفة وانواعها.

المبحث الثاني : التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار.



## المبحث الأول مفهوم التكلفة وانواعها

### أولاً : مفهوم التكلفة.

عرفت التكلفة على انها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة او خدمة. ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها عند المبادلة او يتم التعهد بدفعها مستقبلا وهذه تعرف بالنفقات. لذلك عرفت النفقة على انها التضحيات النقدية او العينية التي وقعت فعلا أو تلك التي يتم التعهد بوقوعها مستقبلا من أجل الحصول على سلعة او خدمة ، لذا تكون تكلفة الاصل عباره عن مجموع النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل ، فاذا كان الاصل مثلا عباره عن سياره فإن تكلفتها تتكون من ثمن شرائها من البائع زائد قيمة الرسوم الجمركية وتكاليف تسجيلها في دائرة السير ، وبالمثل فإن تكلفة الانتاج تتمثل في تكلفة المواد الخام ، واجور العمال ، والمصروفات اللازمة لانتاج المنتج<sup>(1)</sup>.

تشير كلمة تكلفة الى قيمة الموارد المضحي بها في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة مثلا تكلفة السيارة تشمل كل المبالغ التي تدفعها المنشأة بغرض امتلاك هذه السيارة، وتسمى المبالغ التي يقوم المشروع بالتضحية بها باسم نفقات، وتختلف التكلفة حسب طبيعة اعمال المنشأة<sup>(2)</sup>.

التكلفة نفقه اختياريه وتضحيه بموارد يترتب عليها منافع تزيد في قيمتها عن قيمة النفقه ، وقد تترتب المنفعة في نفس اللحظة التي حدثت فيها النفقه أو في فتره لاحقه<sup>(3)</sup>. ويرى الباحث ان التكلفة هي كل ما يتم التضحية به في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة.

1- محمد تيسير الرجبى، مبادئ محاسبة التكاليف، 2ط (القاهره، مطبعة المكتبة الوطنية، 1999 ) ، ص5.

2- المرجع السابق، ص31.

3- اسماعيل جمعه وآخرون، محاسبة التكاليف، (الاسكندرية، الدار الجامعيه للكتب، 2000م) ، ص 4.

## ثانيا: الفرق بين التكلفة والمصروف والخسارة.

تقوم المحاسبة بتسجيل التكاليف فى الدفاتر على اساس قيمة التضحية الفعلية التى تتحملها المنشأة فى سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة. وتقسم التكاليف الى مجموعتين: الأولى وتعرف بالتكاليف المستنفذه ، وتشمل التكاليف التى تم استنفادها من أجل الحصول على ايرادات الفترة الجارية ولذلك تتحول هذه التكلفة الى المصروفات وهى مثل : الاستهلاك ، والايجار ، والصيانة، والضرائب ، والرسوم، والاجور ، ويتم طرح هذه المصروفات من ايرادات الفترة المالية قبل التوصل الى رقم صافى الربح . أما المجموعه الثانيه فهى التكاليف غير المستنفذه وهى التى يكون لها منافع مستقبليه. وبالتالي تكون لها قيمه بعد نهاية السنه الجاريه،ومحاسبيا يطلق على هذه التكاليف اسم الاصول ، وبهذا تعتبر أصلا اذا كان من المتوقع ان تقدم خدمات للمنشأة فى المستقبل، وتعتبر مصروفا اذا تم استنفادها فى تحقيق الدخل خلال فترة حدوثها ونتيجة لذلك تتم رسملة تكاليف المواد الخام ، واجور العمال،والمصروفات الصناعيه المحمله على الوحدات المنتجه؛ لأن لهذه الوحدات قيمه مستقبليه تتمثل فى ثمن بيعها، لذلك تعتبر تكلفة وحدات الانتاج التى لم يتم بيعها حتى نهاية الفترة أصلا وتظهر فى الميزانيه، أما تكلفة الوحدات المباعه فإنها تعتبر مصروفا لأنها أدت الى تحقيق الدخل<sup>(1)</sup>.

وتعرف الخساره على انها تكاليف مستنفذه ، ولكن لم تؤدى الى تحقيق ايرادات بصوره مباشره أو غير مباشره ، وتحدث الخساره اذا كانت الايرادات أقل من التكاليف ، أو عندما تحدث التكاليف ولا تؤدى الى تحقيق ايرادات كما فى حالات حدوث الفاقد الصناعى أو سرقة البضائع من قبل الزبائن.

على الرغم من التمييز بين التكلفة التى تعبر عن اصول وتلك التى تعبر عن مصروفات، إلا ان هذا التمييز ينضوى على وجود علاقه ما بين كل المفهومين لأن هناك جزء من تكلفة الاصل تم الاعتراف به كمصروف (اهلاك)<sup>(2)</sup>.

1- محمد تيسير الرجبى، مرجع سابق، ص 32 – 35.

2- اسماعيل جمعه وآخرون، مرجع سابق، ص 5 .

يرى الباحث ان هناك علاقة بين التكلفة والمصروف والخساره إذ كل منهما يعبر عن نفقه تم دفعها للحصول على منفعه .

**ثالثا: تبويب عناصر التكاليف.**

التبويب هو تجميع منهجى للعناصر المتشابهة وفقا لخصائصها المشتركة وبهذا فإن عملية تبويب

عناصر التكاليف تعمل على وضعها فى مجموعات مختلفه لها صفات مشتركة، وهذا يؤدى الى تسهيل عملية القياس المالى اللازم لخدمة الاغراض المختلفه وقد تم تبويب عناصر التكاليف باستخدام عدة أسس أهمها:

### **1-التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة النشاط :**

يتم تبويب عناصر التكاليف فى هذه الحالة فى ثلاثه مجموعات هي (1):

**أ-المواد المباشره :**

وتشمل المواد التى يسهل تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتجات وهذه المواد تعتبر ضمن المكونات الماديه للوحدات التى يتم انتاجها مثل الاخشاب والقماش والاسفنج فى صناعة الاساس

والقطن فى صناعة المنسوجات القطنيه والاقمشه فى صناعة الملابس والورق فى صناعة الكتب

فكل هذه المواد يتم تتبعها حتى وحدات المنتجات النهائيه ويمكن تحديد الكمية التى استخدمتها كل وحده منها ، وبالتالي يمكن تخصيص تكاليفها على وحدات المنتج . وهناك بعض المواد التى يمكن تتبعها الى وحدات المنتجات النهائيه ولكنها تعتبر موادا غير مباشره لقله أهميتها النسبيه مثل : الغراء والمسامير فى صناعة الأثاث ، والمواد الملونه فى صناعة البلاستيك والكبسولات الطبيه فى صناعة الدواء.

<sup>1</sup> - محمد تيسير الرجبى، مرجع سابق،ص ص 35،36 .

## ب-الأجور المباشرة :

هى اجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة على الانتاج مثل: اجور العمال الذين يقومون بتشغيل آلات التفصيل ، والتغريز، والتشطيب فى صناعة الأثاث ، واجور العمال الذين يشرفون على آلات صب البلاستيك . أما اجور العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على الانتاج مثل اجور المهندسين والمشرفين على الانتاج ، فتعتبر اجورا غير مباشرة ، لأن مجهوداتهم لا تبذل مباشرة على منتج معين وللسبب نفسه تعتبر أجور عمال الصيانه، والنظافه ، والحراسه ، وأجور مدير ادارة الانتاج ، أجورا غير مباشره ، لأنها لاتصرف مباشرة على وحدات منتج معين ، وكذلك يمكن تقسيم وقت العمال الذين يقومون بالانتاج إلى قسمين:

الاول : ويمثل الوقت الذى يبذل مباشرة فى الانتاج ، وتعتبر أجوره أجورا مباشرة.  
الثانى: يمثل الوقت الذى لا يصرف على الانتاج وتعتبر أجوره ضمن الاجور غير المباشره.  
وعند الطلب من العمال العمل خارج ساعات الدوام الرسمى يتم صرف علاوة لهم تعرف بعلاوة الوقت الاضافى. تعتبرهذه العلاوة ضمن الاجور غير المباشره ؛ لأنه ليس من العدل التمييز بين تكلفة الوحدات المنتجه بناء على ساعة انتاجها خلال يوم العمل. أما الاجور العاديه التى تخص ساعات العمل الاضافيه فتعتبر ضمن الاجور المباشرة.

## ج-التكاليف الصناعية غير المباشرة .

تضم هذه المجموعة كل عناصر التكاليف الصناعية فيما عدا المواد المباشرة والاجور المباشرة، وتشتمل على العديد من العناصر التى تختلف فى طبيعتها و أهميتها وسلوكها تجاه تغيرات حجم النشاط ويتم تبويبها حسب طبيعتها فى ثلاث مجموعات هى:

## أ. المواد غير المباشرة :

وتشمل هذه المجموعة المواد التى لايمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات الانتاج مثل : مواد الصيانة ، وقطع الغيار ، والوقود، والقوى المحركة ، وكذلك تشمل المواد المباشرة ضئيلة القيمة التى لا تبرر اعتبارها موادا مباشرة .

## ii. الأجر غير المباشرة :

وتشمل هذه المجموعه أجر العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة مثل: أجر المشرفين والمهندسين، وأجر عمال المناولة، وأجر عمال الصيانة، والحراسه، وأجر الاجازات العاديه والمرضييه، ومساهمة المنشأة فى التأمينات الاجتماعيه والصحيه .

## iii. المصروفات الأخرى:

تشمل المصروفات الصناعيه التى تتحملها المنشأة فى سبيل القيام بمهمتها الصناعيه ولم تدرج ضمن المجموعتين السابقتين ، وتمثل هذه التكاليف خدمات مشتراة مثل: الكهرباء، والهاتف ، والضرائب ، والرسوم ، والاجارات، والاهلاك . ويجب ان نلاحظ ان مجموعة التكاليف الصناعيه غير المباشره تشتمل فقط على التكاليف الخاصه بوظيفة الانتاج ، ولاحتوى على أى من المصروفات التسويقيه والاداريه. فمثلا يعتبر ايجار المصنع ضمن التكاليف الصناعيه غير المباشره ، بينما يعتبر ايجار مبنى الاداره من ضمن المصروفات الاداريه وهى تكلفه فتره . ومن ضمن مصطلحات التكاليف المستخدمه فى المؤسسات الصناعيه التكلفة الأوليه وتستخدم للتعبير عن مجموع تكلفه المواد الأوليه والأجر المباشره ، وكذلك تكلفه التحويل وتستخدم للتعبير عن مجموع تكلفه الاجور المباشره، والتكاليف الصناعيه غير المباشره.

## 2-تبويب التكاليف حسب سلوكها :

يقوم هذا التبويب بدراسة استجابة عناصر التكاليف للتغير فى حجم النشاط ، فيتم تبويب التكاليف فى ثلاث مجموعات هى : التكاليف المتغيره والتكاليف الثابته ، والتكاليف المختلطه أو شبه الثابته أو شبه المتغيره ، ويقصد بكلمة التكاليف هنا أية تضحيه فى الموارد بغض النظر عن الوظيفه التى تتطلب حدوث التكلفة ،فقد يكون ضمن تكاليف الانتاج أو المصروفات التسويقيه والاداريه تكاليف متغيره وتكاليف ثابتة وتكاليف مختلطه، وفيما يلى سيتم دراسة هذه المفاهيم<sup>(1)</sup>.

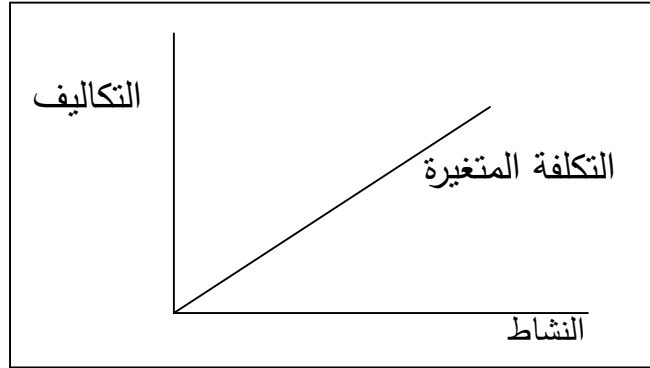
<sup>1</sup>-محمد تيسير الرجبى ،مرجع سابق ، ص 38.

## أ-التكاليف المتغيرة:

تعرف التكاليف المتغيرة بأنها التكاليف التي يتغير مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط، فإذا زاد حجم النشاط بنسبة 10% يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 25% وإذا زاد حجم النشاط بنسبة 25% يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 25% فعند انتاج السيارة يلزمنا 5 اطارات فإذا افترضنا سعر الاطار 20 دينار تكون تكلفة الاطارات للسياره الواحده 100 دينار وإذا تم انتاج 5 سيارات يكون تكلفة الاطارات 500دينار ، وهذا بدوره يعنى ان التكلفة المتغيرة للوحده ثابتة ، بينما يزداد اجمالى التكلفة المتغيرة. يوضح الشكل رقم (1/1/1) التكلفة المتغيرة.

الشكل رقم (1/1/1)

دالة التكاليف المتغيرة .



المصدر : اعداد الباحث، 2016م

فى الشكل رقم (1/1/1) تبدأ دالة التكاليف المتغيرة عند عدم وجود انتاج من نقطة الصفر وعندما تزداد وحدات النشاط تزداد التكاليف ، ويشير ميل دالة التكاليف الى التكلفة المتغيرة للوحده ، ويحدد اجمالى التكاليف المتغيرة بضرب عدد الوحدات المنتجة فى تكلفة الوحده . عند ربط هذا التبويب مع التبويب الوظيفى يتضح ان المواد المباشرة والاجور المباشرة وبعض المصروفات الصناعيه غير المباشرة وبعض المصروفات التسويقيه والاداريه تكاليف متغيره<sup>(1)</sup>.

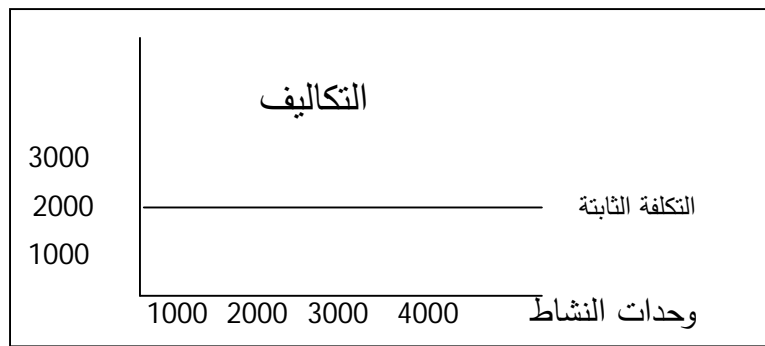
<sup>1</sup> - محمد تيسير الرجبى ،مرجع سابق، ص-ص 39:40 .

يرى الباحث ان التكلفة المتغيرة تكون متغيرة على المستوى الاجمالي وثابته على مستوى الوحدة بحيث اذا تم انتاج وحده واحده بتكلفة متغيرة واحد جنيته ثم تم انتاج وحدة ثانية فإن اجمالى التكلفة المتغيرة يصبح جنيهان ولكن تصبح تكلفة الوحدة الواحد كما هي .

**ب-التكاليف الثابتة :** تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم ، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها <sup>(1)</sup>:  
يوضح الشكل رقم (2/1/1) التكلفة الثابتة.

شكل (2/1/1)

دالة التكاليف الثابتة



المصدر : اعداد الباحث ، 2016م

يرى الباحث أن التكلفة الثابتة تكون ثابتة في كل مستويات الانتاج حتى في حالة عدم انتاج فإنها على المستوى الاجمالي ثابتة ، ولكنها تتغير عندما يتم تقسيمها على وحدات الانتاج فكلما زاد الانتاج يقل نصيب الوحدة من التكلفة الثابتة.

من الرسم البياني في الشكل رقم (2/1/1) يظهر ان التكاليف الثابتة ستبقى عند مستوى 2000 دينار سواء كان عدد وحدات النشاط 1000 وحده أو 2000 وحده وهذا يعنى ان متوسط تكلفة الوحدة سوف يرتبط عكسيا مع حجم النشاط لأنه عند انتاج 1000 وحده تكون تكلفة الوحدة 2دينار (2000دينار÷1000 وحده) أما عند انتاج 2000 وحده تكون تكلفة الوحدة 1 دينار ، هذه التكاليف تشمل الاستهلاك، الايجار، والاجور، والرواتب

<sup>1</sup> - المرجع السابق ص51 .

الإدارية، الضرائب والرسوم السنوية. ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى مجموعتين تكاليف ثابتة اختيارية وتكاليف ثابتة إلزامية وتشمل المجموعه الأولى على البنود التي يمكن للإدارة التأثير في قيمتها في الأجل القصير مثل: بند الرواتب والأجور وتكاليف الإعلان المتعلقة بالتعريف بالمنشأة، وتشتمل المجموعه الثانيه على البنود التي يصعب على الإدارة التخلص منها في الأجل القصير دون الأضرار بمصالح المنشأة والتأثير على قدرتها على الاستمرار وهي مثل: الاستهلاك، والإيجار، والرسوم والضرائب السنوية ورواتب الوظائف الإدارية والرئيسية. على أية حال تعتبر جميع التكاليف الثابتة تكاليف اختيارية قبل تحملها مثلاً يمكن للإدارة استئجار معدات بعقود قابلة للإلغاء بدلاً من شرائها يصبح استهلاك هذه المعدات تكلفه ثابتة وإلزامية<sup>(1)</sup>.

### ج- التكلفة شبه الثابتة:

تعرف هذه التكاليف بعدة مسميات منها التكاليف شبه المتغيرة، أو شبه الثابتة، أو المختلطة، وهي التكاليف التي تحمل صفات من التكاليف الثابتة وصفات من التكاليف المتغيرة في آن واحد. فمثلاً نجد كثير من الآلات يحتاج إلى تسخين إلى درجة حراره مئوية معينه قبل استخدامها في الإنتاج ، مثل آلات صب أكياس النايلون و الأفران ، لذلك تكون كمية الوقود اللازمة لذلك تكلفه ثابتة أما كمية الوقود المستخدمه بعد ذلك فإن تكلفتها تكون متغيره لأنها تعتمد على عدد الوحدات المنتجه<sup>(2)</sup>.

### 3- تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابه:

تقسم التكاليف من وجهة نظر الأشخاص المسؤولين عن الرقابه إلى مجموعتين هما : التكاليف القابله للرقابه والتكاليف الغير قابله للرقابه فتكون التكاليف قابله للرقابه من وجهة نظر الشخص المسؤول عنها إذا كان بإمكانه التأثير فيها، وهنا لا يتطلب وجود التأثير قدره على التخلص من البند كلية بل يتطلب توفر إمكانية تخفيض تكلفته فمثلاً يستطيع مدير مركز المسؤوليه مزاوله الرقابه على المواد غير المباشره والأجور غير المباشره في

<sup>1</sup>-محمد تيسير الرجبي، مرجع سابق، ص 52 .  
<sup>2</sup>-اسماعيل جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص 7 .



مركزه ولكن لا يستطيع ان يزاول الرقابة على راتبه أو راتب رؤسائه، وتتوقف عملية الرقابة على مدى سلطة الشخص وليس على طبيعة البند فبعض البنود غير قابله للرقابة عند مستوى ادارى معين ، إلا انها تصبح قابله للرقابة عند مستوى ادارى أعلى، فربئس قسم ادارى معين يعتبر مسؤولا عن كمية المواد الخام التى يستخدمها فى الانتاج، وربئس قسم آخر يكون مسؤولا عن الاسعار ولكن رؤساء هذه الاقسام لا يستطيعون الرقابة على تكلفة بند الاستهلاك ، أو على قيمة رواتب عمال القسم على الرغم من قدرتهم على رقابة استغلال أوقات عملهم لذلك فإن الشخص يكون مسؤولا عن البنود التى يتصرف بها والبنود التى يفوض سلطة استخدامها لمروؤسيه. أما بالنسبه للتكاليف المتغيره ليس من الضرورى ان تكون قابله للرقابه فى مركز مسؤوليه واحد لأن هذه التكاليف لها شقين كمييه وسعر وان كل منها يقع تحت مسؤوليه قسم معين فى المنشأة<sup>(1)</sup>.

تعرف التكلفة القابلة للرقابة على انها التكلفة التى يستطيع مدير مستوى ادارى معين مراقبتها و التأثير عليها. اما التكلفة التى لا يستطيع المدير من التأثير فيها بقراراته فتصنف بانها تكلفة غير قابله للرقابة<sup>(2)</sup>.

#### 4-التكاليف لأغراض اتخاذ القرار :

يتطلب اتخاذ بعض القرارات الاداريه تحديد التكاليف المرتبطه بهذه القرارات، وهذه التكاليف تعرف بإسم التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار ،ويتم تعريفها بأنها التكاليف التى سوف تحدث عند اتخاذ القرار الادارى ، ويتم تجنب حدوثها بعدم اتخاذه ؛ فمثلا عند زيادة حجم الانتاج فإن ذلك يؤدى الى زيادة تكلفة المواد المباشره والاجور المباشره وبعض المصروفات الصناعيه لذلك فهى تكاليف مناسبه ، ولكن القرار الادارى قد لا يؤدى الى زيادة بعض التكاليف مثل مصروف الاستهلاك والايجار والرسوم والضرائب؛لذلك تعتبر هذه التكاليف غير مناسبه لاتخاذ القرار ، ومن صفات التكاليف المناسبه أنها تحدث فى المستقبل لذلك تعتبر التكاليف التاريخيه غير مناسبه لأنها نتيجة قرارات اداريه سابقه وبالتالي يتم وصفها

<sup>1</sup> محمد تيسيرالرجبى ، مرجع سابق،ص54 .

<sup>2</sup> - صلاح مهدي جواد،حسين عمران الرفاعى، دورالتكاليف الملائمةفى ترشيد القرارات التشغيلية(مجلة التقنى،المجد العشرون،العدد2) ص ص 122-147.

بأنها غارقه ولذلك تعتبر تكاليف البحث والتطوير تكاليف غارقه فيما يتعلق باتخاذ قرار تطبيق نتائج هذه الابحاث لأنه سواء تم تطبيق النتائج أو لم يتم ذلك تكون المنشأة قد تحملت هذه التكاليف فعلياً<sup>(1)</sup>.

#### أ-تكلفة الفرصة البديله :

هى تكلفة الفرصة التى يتم فقدها نتيجة اتخاذ قرار لصالح بديل معين مقابل اهمال بديل قرار منافس له، فعند اتخاذ قرار لصالح بديل معين يتم التخلّى عن منافع بديل آخر ومن ثم تخسر المنشأة الفرصة التى حققها ذلك البديل ، فمثلا تعتبر تكاليف استخدام الاصول الثابتة تكاليف تاريخيه ومن ثم فإنها تكاليف غير مناسبه ، ولكن اذا أمكن تأجير هذه الآلات بدلا من استخدامها فى تحقيق أهداف القرار محل الاعتبار، فإن قيمة ايجار الآلات تعتبر تكلفة فرصه بديله لأن المنشأة كان بإمكانها تأجيرها الى الغير وأنها فقدت هذه الفرصة بسبب استخدام تلك الآلات فى تحقيق اهداف القرار المعنى، وتعرف تكلفة الفرصة البديله بأنها الارباح المفقوده لأفضل بديل يأتى بعد البديل الذى تم اختياره، فمثلا لو كان هناك ثلاثة بدائل هامش مساهمتها: 5000 دينار ، 3000 دينار ، 2000 دينار على التوالى فسيتم اختيار البديل الأول وفى هذه الحالة تكون فرصة تكلفته البديله 3000دينار لأنها الارباح المفقوده لأفضل بديل تالى للبديل الذى تم اختياره ، لاحظ ان تكلفة الفرصة البديله هى خسائر تحمّلها المنشأة نتيجة التضحية بالفرص المتاحة وأن هذه التكلفة لاتدفع نقدا وهى غير مسجلة فى الدفاتر المحاسبية<sup>(2)</sup>.

#### ب-التكاليف التفاضيليه :

هى الفرق بين تكاليف البدائل التى تتم مقارنتها ، وهذا الفرق هو أساس اتخاذ القرارات الاداريه، لذلك اذا تساوت تكاليف بند معين تحت بديلين فإن تكاليف هذا البند لا تؤثر على القرار، لأنه عند اتخاذ قرار باختيار اى بديل فإن المنشأة سوف تتحمل نفس التكاليف أو

<sup>1</sup>-محمد تيسيرالرجبى ، مرجع سابق ،ص55 .

<sup>2</sup>- صلاح مهدي جواد،حسين عمران الرفاعى، مرجع سابق ،ص 45

انها تحقق نفس الايراد، لذلك فان استبعاد هذه التكاليف والايادات من البيانات الخاصه بإيرادات وتكاليف البدائل المتنافسه يساعد فى تبسيط عمليه المقارنه بين هذه البدائل<sup>(1)</sup> .

### ج- التكلفة التى يمكن تجنبها :

وهي التكاليف المباشرة والمرتبطة بوحدة تحليل فرعية والتي قد تكون قسم انتاجي , خط انتاجي , كما يمكن التخلص منها اذا تم التخلص من الوحدة الفرعية<sup>(2)</sup> .  
كما يعرفها كابلان بانها التكاليف التي يمكن التخلص منها عند توقف خط انتاجي معين<sup>(3)</sup> .  
يرى الباحث ان تبويب التكاليف يختلف من منشأة لأخرى ، هناك منشآت خدمية ومنشآت انتاجية ، كذلك يختلف تبويب وتصنيف التكاليف حسب الادارات فى ادارة الرقابة يصنفونها تكاليف قابلة للرقابة وتكاليف غير قابلة للرقابه . كذلك تصنف حسب المستوى الادارى فالاشخاص الذين تقع عليهم مسؤولية اتخاذ القرار يصنفونها الى تكاليف ملائمة وتكاليف غير ملائمة.

<sup>1</sup> - محمد تيسيرالرجبى ، مرجع سابق ، ص56

<sup>2</sup> -المرجع السابق ص 57

<sup>3</sup> - اسماعيل جمعه و آخرون ، مرجع سابق ص 9

## المبحث الثاني : التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار

أولاً: مفهوم التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار.

عرفت التكلفة الملائمة للقرار بأنها التكلفة المتوقعة مستقبلاً والتي تختلف بين البدائل المتاحة وبناء على ذلك فإن التكلفة التاريخية بالرغم من انها مفيدة في التنبؤ بالتكاليف الملائمة إلا انها في حد ذاتها غير ملائمة لاتخاذ القرار، فإن مفهوم التكاليف الملائمة ليس مفهوماً مطلقاً وإنما هو أمر نسبي يتوقف على طبيعة القرار او المشكله موضع الدراسه ويتضح من ذلك ان الكلف الملائمة هي كلف مستقبلية (1).

التكاليف الملائمة هي تلك التكاليف المتوقعة مستقبلاً التي تختلف بين سبل و مسارات النشاط البديله ومن هنا يتضح ان لهذا التعريف جانبين أساسيين هما :

أنها تكاليف متوقعة مستقبلاً وأنها تختلف بين سبل ومسارات النشاطات البديله.

تقسم التكلفة في مجال اتخاذ القرارات الى تكاليف ملائمة وتكاليف غير ملائمة ، والتكلفة الملائمة هي التكلفة المتوقعة مستقبلاً والتي تختلف او تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار. وتتميز التكلفة الملائمة بخاصتين اساسيتين واللذان تعدان كمعاري للتمييز بينها وبين التكاليف غير الملائمة هما، انها تكلفة مستقبلية، أي تكلفة يتوقع حدوثها مستقبلاً ولم تحدث بالفعل بعد، وانها 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 (2) .

يري الباحث ان التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار هي تكلفة مستقبلية وتختلف من بديل لآخر من بدائل القرار بمعنى أنها تتأثر باتخاذ القرار زيادة ونقصانا.

<sup>1</sup> - صلاح مهدي جواد، حسين عمران الرفاعي، مرجع سابق ، ص70.

<sup>2</sup> - تشارلز هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، ط2، (السعودية، دارالمريخ للنشر، 2007)، ص603 .

ثانياً: تصنيف التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار.

تصنف التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار الى (1):

### 1- تكاليف يمكن تجنبها :

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

كما يعرفها كابلان بانها التكاليف التي يمكن التخلص منها عند توقف خط انتاجي معين .

### 2- تكاليف الفرصة البديلة :

تعرف تكاليف الفرصة البديلة بانها هامش المساهمة المفقود و المضحي بة نتيجة تبني بديل معين. كما عرفها جواد وآخرون بانها اقصى عائد مساهمة تفقده الشركة نتيجة اختيارها بديلا معيناً ورفض بديل او بدائل اخرى.

### 3 -التكلفة التفاضلية :

وهي عناصر التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة عدم اختيار هذا البديل وبعبارة اخرى هي عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة فقط في حالة اختيار تنفيذ هذا البديل . وترتبط هذه التكاليف بوجود عدة بدائل معروضة من خلال:

أ -ارتباطها ببند التكاليف التي تتغير باختلاف البدائل، اما البنود التي تبقى كما هي بدون تغيير من بديل لآخر فلا تؤثر على الكلف التفاضلية.

ب -ارتباطها بالمستقبل ، فهي ليست كلف تاريخية.

ج -تتوقف مكوناتها على طبيعة المشكلة موضوع الدراسة ونوعية الحلول البديلة المتاحة، وتجدر الاشارة هنا الى ان الكلف التفاضلية لا ترتبط بتبويب معين للتكاليف ، فهي ليست قاصرة على الكلف المباشرة او غير المباشرة ، كما انها ليست دائماً متغيرة او ثابتة.

<sup>1</sup> - صلاح مهدي جواد، حسين عمران الرفاعي، مرجع سابق ، ص 72.

#### 4 - التكلفة المضافة (الجديدة)

وهي الزيادة في التكلفة التفاضلية الخاصة ببديل معين عن الكلف التفاضلية الخاصة باقل البدائل كلفة، أي انها تمثل التكلفة التفاضلية الصافية.

يرى الباحث ان التكلفة التي يمكن تجنبها ، والتكلفة التفاضلية ، وتكلفة الفرصة البديله هي تكاليف ملائمة لاتخاذ القرار غير أنه توجد عوامل أخرى لا يعبر عنها بصورة كمية عند اتخاذ القرار يجب ان تعطى اعتبارية عن اتخاذ القرار.

**ثالثاً: تصنيف التكاليف غير الملائمة لاتخاذ القرار.**

##### 1- تكاليف لا يمكن تجنبها :

وهي التكاليف التي تتحملها الشركة بغض النظر عن قرار الاستمرار في نشاط معين او ايقافه كما عرفت بانها تكاليف لا يمكن تجنبها نتيجة لتوقف نشاط او خط انتاجي معين فهي تبقى ثابتة بالاجمالي وضمن المدى الملائم بغض النظر عن القرار المتخذ<sup>(1)</sup>.

##### 2- التكاليف الغارقة :

تعرف التكاليف الغارقة بانها تكاليف تاريخية لانها حصلت نتيجة لقرارات في الماضي ولا يمكن التراجع عنها باي حال من الاحوال . فهذا النوع من التكاليف سبق التضحية به ولا يمكن لاي قرار مستقبلي ان يتاثر به لذلك فهو يصنف ضمن التكاليف غير الملائمة. وتجدر الاشارة الى عدم تحديد مسميات لعناصر الكلف الملائمة او غير الملائمة، وذلك لان طبيعة القرار هي التي تحدد كون الكلفة ملائمة او غير ملائمة للقرار فقد تكون كلفة اندثار المباني على سبيل المثال كلفة ملائمة للقرار اذا كان الاخير يتعلق ببيع البناية او بقائها بينما تكون كلفة غير ملائمة للقرار اذا كان القرار يتعلق بقبول طلبية خ او رفضها<sup>(2)</sup>.

##### 3- التكاليف الجارية :

تمثل التكاليف الجارية النفقات الدورية التي تتحملها المنشأة في الحاضر أو في المستقبل نتيجة لقرار معين، فهي بالنسبة للمستقبل نفقات ما زالت تحت البحث والدراسة وتخضع

<sup>1</sup>- تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص 604.

<sup>2</sup>- عبدالمنعم عوض و آخرون ، المحاسبه الاداريه، (القاهرة ، مطبعة مركز التعليم المفتوح، 1998)، ص 146.

لاحتمالات اتخاذ قرار، كذلك يمكن ان تشمل التكاليف الجارية عناصر ثابتة مثل اهلاك آله جديده تشتري خصيصا للموقف موضع القرار<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث ان التكاليف الجارية والتكاليف التاريخية والتكاليف الغارقة هي تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار لأنها لا تتأثر به زيادة أو نقصان وقد حصلت في الماضي .

#### رابعا:العوامل الكمية و النوعية أو الكيفية.

تنقسم نتائج البدائل الى مجموعتين ،كميه ونوعيه ، فالعوامل الكمية هي التي تقاس بصوره عدديه وبعض هذه العوامل الكمية يمكن ان تكون في صوره ماليه ، بمعنى ان يسهل التعبير عنها مالياً،مثل تكاليف المواد المباشرة، وتكاليف العماله الصناعيه والتكاليف التسويقيه، كما ان بعض العوامل الكمية يمكن ان تكون غير ماليه بمعنى أنها يمكن ان تقاس عدديا لكن يمكن من الصعب قياسها في صوره ماليه، مثل تخفيض وقت تطوير المنتج بالنسبه لشركة صناعيه، نسبة الرحلات التي تصل في الموعد المحدد بالنسبه لشركة طيران.أما العوامل النوعيه أو الكيفيه فهي النتائج التي لا يمكن قياسها في صوره عدديه مثال ذلك معنويات العمال .

ويركز تحليل التكلفة بصفه عامه على العوامل الكمية التي يمكن التعبير عنها ماليا لكن ليس معنى ان العوامل الكيفيه والعوامل الكمية غير الماليه لا يكون من السهل التعبير عنها في صوره ماليه أنها غير هامه ، فالاداره تعترف وتأخذ في اعتبارها هذه المشكله بطريقتين؛ هما:

اول طريقه تتمثل في أن الاداره تقيم العوامل الكيفية وغير المالية بعد ان تحلل أولا النتائج المالية، وفي كثير من المرات نجد ان الاداره يمكن ان تعطى وزنا للعوامل الوصفية أكبر من العوامل الكمية، فيمكن للشركة ان تتعامل مع مورد واحد لتوريد كل الاجزاء الهامة، للاحتفاظ بعلاقة عمل جيده معه، فإنها قد تقرر شراء كل الاجزاء من هذا المورد على الرغم من أنها يمكن ان تصنع واحد منها بتكلفة أقل من تكلفة شرائه من المورد ، ولعل صعوبة

<sup>1</sup> - المرجع سابق ، ص 146.

الأخذ بهذه الطريقة تكمن فى تحديد كيفية الموازنة بدقة بين الاعتبارات الكمية والاعتبارات النوعية أو الكيفية. أما الطريقة الثانية التى تزايد الاقبال عليها من قبل الاداره فتتمثل فى محاولة التعبير عن تلك العوامل الوصفية والعوامل الغير ماليه فى صورة كميه مالية كقياس المنافع المالية لوقت التطوير والصعوبة هنا تكمن فى الحصول على مقاييس مالية دقيقه بالطبع<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث ان متخذ القرار عليه مراعاة جميع العوامل سواء كانت كمية أو نوعية حتى يتسنى له تحقيق أفضل عائد من القرار من جميع النواحي.

#### **خامسا : تحليل بعض القرارات التشغيلية الخاصة والتكلفة الملائمة لها.**

يواجه متخذ القرار فى بعض الاحيان باتخاذ قرارات تحدث بصوره غير روتينيه ، أو غير متكرره وغير واضحة النتائج أو لمرة واحدة فقط مثل قرار قبول طلبية ، أو اضافة منتج جديد ، أو إلغاء منتج من تشكيلة الانتاج ، وغيرها مثل هذه القرارات تحتاج الى المعرفة الجيدة بالتكلفة الملائمة لاتخاذ القرار حتى يتسنى لمتخذ القرار تحقيق أفضل عائد من القرار المتخذ ولتوضيح ذلك نتطرق لهذه الاوامر بالتفصيل كالاتى .

#### **1- أمر خاص لمره واحده فقط :**

تواجه الاداره فى بعض الاحيان بقرار قبول أو رفض أوامر خاصه يتم انتاجها لمره واحده فقط، عندما يكون هناك طاقه انتاجيه عاطله، وعندما لا يكون للأمر آثار طويلة الأمد. فى هذه الحاله تبوب التكاليف الى تكاليف متغيره وأخرى ثابتة فى علاقتها بمحرك تكلفه واحد(وحدات المخرجات) ويوضح المثال التالى كيف يمكن لمدخل هامش المساهمه توفير معلومات هامه تعين على اتخاذ القرارات المتعلقة بإختيار مستوى المخرجات كما ان هذا المثال يبين ايضا كيف ان الاعتماد على تكلفة الوحده الواحده على أساس التحميل الكلى يمكن ان يضلل الاداره فيما يتعلق بأثر زيادة المخرجات على دخل التشغيل<sup>(2)</sup>.

لايضاح ذلك نسوق البيانات التالية :

<sup>1</sup>- تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص606

<sup>2</sup>- المرجع السابق ، ص608



تنتج شركة السعادة مناشف (فوط) الحمام بمصنعها على الأتمته، وطاقة هذا المصنع هي 48000 منشفه شهريا ، والانتاج الشهري الحالى هو 30000 منشفه ، يتم بيعه بالكامل لتجار التجزئه، والتكاليف الصناعيه هي 12 جنيه للوحده وتتكون من 6جنيه تكلفة مواد مباشره(كلها متغيره) وتكاليف اضافيه صناعيه مباشره قدرها 2 جنيه(0.5 جنيه منها متغير) وتكاليف اضافيه صناعيه قدرها 4جنيه (واحد جنيه منها متغير) والتكاليف التسويقيه قدرها 7 جنيه للوحده (5 جنيه منها متغير) ولا يوجد بالشركه تكاليف للبحوث والتطوير أو تكاليف لتصميم المنتج ، وتشمل التكاليف التسويقيه تكاليف التوزيع وتكاليف خدمة العميل. وقد عرض احد فنادق الخمس نجوم شراء 5000 منشفه شهريا بسعر 11 جنيه للمنشفه لمدة ثلاث شهور قادمه ، ولا يتوقع من هذا العميل مبيعات لاحقه ، كما أنه لن تكون هناك تكاليف تسويقيه لهذا الامر الخاص الغير متكرر الذى يتم لمره واحده فقط، كما أن قبول هذا الامر لن يكون له آثار على سعر أو كمية المبيعات العاديه، فهل تقبل شركة السعادة أم لا. يتضح من البيانات على أساس تحديد التكلفة الكليه أنه يتم تضمين التكاليف الثابته بتكاليف وحدة المنتج ، وان التكلفة الصناعيه الاجماليه للوحده هي 12 جنيه منها 7.5 جنيه متغيره وهى أعلى من سعر البيع المقدم من الفندق وقدره 11 جنيه ، وعليه فإنه فى ضوء تكلفة الوحده الكليه وقدرها 12 جنيه فإن المدير قد يرفض هذا العرض، أما الجدول رقم(2-2-1) يقدم البيانات فى صورة قائمه لدخل المساهمه، حيث نجد ان التكاليف الملائمة التى تتمثل فى تكاليف متوقعه مستقبلا وتختلف بين البدائل هى التكاليف الصناعيه المتغيره وقدرها 7.5جنيه للوحده(6جنيه تكلفة مواد ونصف جنيهه تكلفة عماله صناعيه مباشره زائداً واحد جنيهه تكاليف اضافيه صناعيه) . أما التكاليف الصناعيه الثابته وكل التكاليف التسويقيه (بما فى ذلك الجزء المتغير منها) فهى تكاليف غير ملائمة فى هذه الحاله، لأنها لا تتغير فى مجموعها سواء قبل أو رفض الامر، فقبول الامر لن يزيد التكاليف الثابته، مثل تكاليف اعداد الآلات أو جدولة الانتاج، لوجود طاقه فائضه من الموارد.(1)

<sup>1</sup>- تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص608

ولهذا فإن العناصر الملائمة تتمثل فقط في الإيرادات من المبيعات والتكاليف الصناعية المتغيرة ، وعليه فالأخذ في الاعتبار إيراد الوحدة الملائم وقدره 11جنيه (سعر الأمر الخاص) وتكاليف الوحدة الملائمة وقدرها 7.5جنيه فإن الشركة يمكن ان تحقق مكاسب اضافيه قدرها 17500 ج (11ج-7.5ج)  $\times 5000$  بدخل التشغيل شهريا بقبولها لهذا الأمر. والتكاليف المضافه وقدرها 7.5جنيه التي ستحملها الشركة، فيما لو أنها قبلت الأمر الخاص بإنتاج 5000 وحدة يقال لها في بعض الاحيان تكاليف مدفوعه ، والتكاليف المدفوعه هي عباره عن المدفوعات الجاربه أو التي ستتم في القريب العاجل لمقابلة التكاليف التي ستحدث بسبب قرار محدد، والشركه بوسعها تجنب هذه التكاليف لو رفضت قبول هذا الامر الخاص، أما التكاليف الصناعيه الثابته وقدرها 4.5جنيه فهي تكاليف ستحدث سواء قبلنا الأمر أو لا<sup>(1)</sup>.

يوضح الجدول رقم (1/2/1) الدخل المخطط لشهر أغسطس.

#### جدول رقم (1/2/1)

قائمة الدخل المخطط لشهر اغسطس في ظل التحميل الكلى للتكاليف لشركة السعاده

الوحده	الاجمالى	بيان
20 جنيه	600000 جنيه	المبيعات 30000 منشفه $\times 20$ جنيه
12 جنيه	360000 جنيه	تكلفة الانتاج المباع
8 جنيه	240000 جنيه	هامش اجمالى
7 جنيه	210000 جنيه	تكاليف تسويقيه
1 جنيه	30000 جنيه	دخل التشغيل

المصدر : تشارلزهورنجرن وآخرون،ترجمة أحمد حامد حجاج،محاسبة التكاليف،(ط2،السعودية، دارالمريخ للنشر،2007)،ص609 .

يرى الباحث ان ادارة الشركة لا تستطيع الوصول لقرار رشيد ما لم تقم بالمفاضلة بين بدائل القرار من ناحية التكلفة التفاضلية والإيراد التفاضلى لكل الخيارات.

<sup>1</sup>- تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص609

يوضح الجدول رقم (2/2/1) قائمة الدخل المقارنة

جدول (2/2/1)

قائمة الدخل المقارنه لشهر اغسطس فى صورة قائمة دخل المساهمه لشركة السعاده .

الفرق	بدون الأمر الخاص 3000 وحدة	بالأمر الخاص 35000 وحدة		بيان
جنيه	اجمالى (جنيه)	اجمالى (جنيه)	للوحد (جنيه)	
55000	655000	600000	20	المبيعات
				التكلفة المتغيره:
37500	262500	225000	7.5	صناعيه
-	150000	150000	5	تسويقيه
37500	412500	375000	12.5	اجمالى المتغيره
17500	242500	225000	7.5	هامش المساهمه
-	13500	135000	4.5	صناعيه ثابتة
	6000	60000	2	تسويقيه ثابتة
-	195000	195000	6.5	اجمالى الثابتة
17500	47500	30000	1	دخل التشغيل

المصدر : تشارلزهورنجرن وآخرون،ترجمة أحمد حامد حجاج،محاسبة التكاليف،(ط2،السعودية، دارالمريخ للنشر،2007)،ص610 يرى الباحث أنه من النظرة الاولى لنتيجة التحليل يتضح ان قائمة الدخل بدون الامر الخاص تحقق دخل تشغيل أعلى ولكن عند تحليل الأمر الخاص على حده من ناحية تكلفة وايراد فإنه يحقق 17500 جنيه .

من خلال الجدول رقم (2/2/1) توجد مخاطر لتحليل التكلفة الملائمة وهى كالاتى (1):  
أ-ان واحدا من مخاطر تحليل التكلفة الملائمة يتمثل فى افتراض ان كل التكاليف المتغيره تعد تكلفه ملائمة ، ففى مثالنا السابق نجد التكاليف التسويقيه متغيره لكن غير ملائمة لأن شركة السعاده لا تتحمل تكاليف تسويقيه اضافيه بسبب قرار قبول هذا الامر الخاص، ثانى

<sup>1</sup>- تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص 610 .

هذه المخاطر يتمثل في افتراض ان كل التكاليف الثابتة تعد غير غير ملائمة، في مثالنا السابق نجد اننا افترضنا انتاج 5000 منشفه زياده شهريه لمقابلة الأمر الخاص لن يؤثر على التكاليف الصناعيه الثابتة أى أننا افترضنا في المدى القصير الملائم انتاج يتراوح بين 30000 الى 35000 منشفه لكن في بعض الحالات نجد ان هذه الكمية الزيادة يمكن ان تزيد التكاليف الصناعيه الثابتة، لأن شركة السعاده ستضطر لتشغيل ثلاث ورييات كل ورييه تنتج 16000 منشفه كى تحقق كامل الطاقه وهو 48000 منشفه وفى هذه الحاله نجد ان زيادة الانتاج الشهرى من 30000 الى 35000 منشفه سيتطلب تشغيل الورييه الثالثه جزئياً لأن تشغيل ورييتين ينتج 32000 منشفه ، وبالطبع فإن تشغيل هذه الورييه الثالثه من المحتمل ان يترتب عليه زياده التكاليف الصناعيه الثابتة ، وهو ما يعنى ان التكاليف الصناعيه الثابتة يمكن ان تكون تكاليف ملائمة فى هذه الحاله.

وأفضل طريقة لتفادى مثل هذه المخاطر فإننا يجب أن نركز على مفهوم الملائمة فى المقام الاول، بمعنى أن كل عنصر يتضمنه التحليل يجب أن يكون ايراداً متوقعا مستقبلاً وأن يختلف بين البدائل.

كيف يمكن لتكاليف الوحدة ان تضلل متخذ القرار بطريقتين رئيسيتين هما<sup>(1)</sup>

ب- عندما يتم تضمين تكاليف غير ملائمة بالتحليل، مثال ذلك نجده فى تخصيص 4,5 جنيه للوحده من تكاليف العمالة الصناعيه المباشرة والتكاليف الاضافية الصناعيه عند اتخاذ قرار قبول أو رفض الامر الخاص ولمرة واحدة بشركة السعاده ، هذه التكلفة وقدرها 4,5 جنيه/وحده تعد تكلفة غير ملائمة فى هذه الحاله.

ج- عندما لا يتم حساب تكاليف الوحدة على اساس نفس مستوى المخرجات الذى يتم المقارنة به، فبصفه عامه يجب ان نستخدم التكاليف الاجمالية وليس تكاليف الوحدة ، ثم يمكن من هذه التكاليف الاجمالية حساب تكلفة الوحدة ، إن كان هذا مطلوباً ، ولمزيد من الايضاح لو كان رجال بيع الالات الذين يروجون بضاعتهم على اساس تكاليف الوحده المنخفضة

---

<sup>1</sup> - تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص 611 .

لآلاتهم الجديدة، حيث فى بعض الاحيان يتجاهلون أو يهملون القول بان تكاليف الوحدة المحددة على أساس المخرجات الجارية والمتوقعة للعملية فعلى سبيل المثال لو ان تكاليف آله جديدة هي 100,000 جنيه، وانها يمكن ان تنتج 100000 وحدة خلال عمرها الانتاجي، فى هذه الحالة فإن رجل البيع قد يزعم أن التكاليف المرتبطة بهذه الآلة لإنتاج وحدة واحدة هي جنيه واحد، وبالطبع فإن هذه التكلفة تكون غير صحيحة فيمالمو ان المنشأة تتوقع ان يبلغ الطلب الاجمالي عليها 50000 وحدة خلال العمر الانتاجي للآلة، الامر الذى يترتب عليه تكلفة للوحدة قدرها 2 جنيه (100000 جنيه ÷ 50000 وحدة)، ومن هنا كان القول بأن تحديد تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة لمستويات انتاج مختلفة يمكن ان يكون مضللاً.

## 2- قرارات مزج المنتج:

تمتلك المنشآت عادة موارد محدده، فهناك محددات من مساحة الارض، والوقت الخاص بعمل الماكنة او ساعات العمل المباشر او المواد الاولية، والعمل فى ظل موارد محددة يجبر المنشأة على المفاضلة بين طلبين واتخاذ القرار بشأن الطلب الافضل وايهما يهمل وعند اتخاذ هذا القرار يتوجب على المديرين ان يقرروا أي المنتجات او الخدمات هي الاكثر ربحية من اجل تعظيم مجمل الربح للمنشأة فى تغطية الكلفة الثابتة وتحقيق الربح<sup>(1)</sup>. عندما يعمل مصنع منتجات متعددة عند كامل طاقته فإن ادارته غالباً ما تواجه بقرارات تتعلق بتحديد أى هذه المنتجات يجب أن تركز ، وهذه القرارات غالباً ما تتضمن تركيزاً قصير الأجل ، على سبيل المثال فإننا نجد أن الشركات التى تعمل فى مجال الصناعات الغذائية غالباً ما تسعى بشكل مستمر الى تغيير توليفة ومزج منتجاتها لتقابل التغيرات قصيرة الأجل فى تكاليف المواد الخام، أو فى اسعار بيع المنتجات التامة، وفى هذه الحالة فإننا نفترض ان التكاليف التى تتغير مع التغيرات قصيرة الأجل فى مزج وتوليفة المنتج هي التى تتغير مع تغير الوحدات المنتجة والمباعة. ولاشك ان تحليل هوامش مساهمة المنتجات الفرديه يوفر تصوراً عن مزج المنتج الذى يحقق تعظيم دخل التشغيل<sup>(2)</sup>.

<sup>1</sup> -صلاح مهدى جواد، حسين عمران الرفاعى، مرجع سابق ص 81.

<sup>2</sup> - تشارلز هورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص 612.

ولبيان ذلك نتصور ان شركة الايمان تنتج نوعين من المحركات ، موتور التزحلق على الجليد (س1) وموتور القارب (س2) وقد توفرت لدينا المعلومات الآتية عنهما :

يوضح الجدول رقم (3/2/1) نسبة هامش المساهمة.

جدول (3/2/1)

نسبة هامش المساهمة

بيات	س1	س2
سعر البيع	800جنيه	950جنيه
تكاليف متغيره	600جنيه	700جنيه
هامش مساهمة الوحدة	200جنيه	250جنيه
نسبة هامش المساهمة	25%	26.3%

المصدر : تشارلزهورنجرن وآخرون،ترجمة أحمد حامد حجاج،محاسبة التكاليف،(ط2،السعودية، دارالمريخ للنشر،2007)،ص612 .

يرى الباحث أنه من النظره الأولى للجدول رقم (3/2/1) يتضح ان موتور القارب (س2) يبدو أكثر ربحيه من موتور التزحلق (س1) ومع هذا فإن المنتج الواجب التركيز عليه ليس بالضروره هو المنتج الذى يحقق أعلى هامش مساهمه للوحده فحسب ، وانما يجب على الاداره ان تستهدف التركيز على المنتج الذى يحقق أعلى هامش مساهمه للوحده من العامل النادر.

يشير الجدول رقم (3/2/1) الى ان المنتج س2 يحقق نسبة هامش مساهمة أعلى من المنتج س1 ولك يجب ان ننظر من منظور العامل الحاكم أو المقيد أو الحرج، فالعامل النادر يقيد ويحكم الانتاج على منتج معين فى هذا المثال لو افترضنا وجود600 ساعه تمثل الطاقه المتاحه لتجميع الموتورات والحصول على طاقه اضافيه ليس متاح فى الاجل القصير، وهذه الشركه بوسعها بيع أى موتور يتم انتاجه ومن ثم فإن العامل الحاكم هو ساعات الآله فى هذه الحاله، فلو ان انتاج موتور التزحلق على الجليد يتطلب 2ساعه

وموتور القارب يتطلب 5 ساعات ، فى هذه الحالة يكون اختيار انتاج موتور التزحلق قرارا صحيحا، لأن انتاجه يساهم بهامش مساهمه أعلى لساعة الآله التى تعد عاملا حاكما (1).  
يوضح الجدول رقم (4/2/1) هامش مساهمة ساعة الآله.

جدول (4/2/1)

هامش مساهمة ساعة الآله

بيان	س1	س2
هامش مساهمة الموتور	200جنيه	250جنيه
ساعات الالة المطلوبه لانتاج موتور واحد	2ساعه	5ساعات
هامش مساهمة ساعة الآله	100جنيه	50جنيه
اجمالى هامش المساهمة لعدد600 ساعة الآله	60000جنيه	30000جنيه

المصدر : تشارلزهورنجرن وآخرون،ترجمة أحمد حامد حجاج،محاسبة التكاليف،(ط2،السعودية، دارالمريخ للنشر،2007)،ص615  
يرى الباحث ان ساعات الآله كانت العامل الحاكم لكن فى مجالات التصنيع ربما يوجد أكثر من عامل حاكم أو حرج قد تتعدد العوامل الحرجه فيقوم متخذ القرار بتحليل كل عامل على حده .

### 3- قرارات الشراء والتسهيلات العاطلة :

الحصول على ما نحتاجه من مصدر خارجى يقصد به شراء السلع أو الخدمات من مورد خارجى بدلا من انتاج نفس السلع او الخدمه من داخل المنشأة، فالمنتج يمكن ان يتوقف عن تصنيع الأجزاء أو المكونات بمصنعه مفضلا شرائها من مصدر خارجى(2).

فى معظم العمليات الصناعية يجب ان تقرر المنشأة حالة تصنيع جزء اساسي مطلوب لتجميع

الوحدات التامة التى تنتجها المنشأة او شراء هذا الجزء من مجهزين خارجيين .فاذا وفرت الشركة هذا الجزء والذي يمكن ان يشتري بكلفة اقل من الخارج .فالريح سيزداد بقرار الشراء

<sup>1</sup>- تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص614

<sup>2</sup>- تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص615.

من الخارج. فضلاً عن الاستفادة من المصادر المتاحة للمنشأة لأغراض أخرى. فضلاً عن تقييم كلفة الفرصة المرتبطة بهذا القرار ولمزيد من الايضاح اذا كانت شركة مي عليها ان تختار قرار بتصنيع أو شراء الجزء رقم 300 ، والسؤال هو ماهى العوامل الماليه الملائمة لهذا القرار؟ هذا وقد وفرت الشركة التكاليف التالية عن تصنيع هذا الجزء: يوضح الجدول رقم (5/2/1) اجمالى التكاليف.

جدول رقم (5/2/1)

اجمالى التكاليف

بيان	تكاليف انتاج 10000 وحده	تكاليف الوحدة
مواد مباشره	80000 جنيه	8 جنيه
عماله صناعيه مباشره	10000	1
تكاليف صناعيه متغيره للطاقيه والمهمات	40000	4
تكاليف صناعيه ثابتة للشراء واعداد الالات	20000	2
تكاليف ثابتة (اهلاك، تأمين، إداره)	30000	3
اجمالى التكاليف	180000	18

المصدر : تشارلزهورنجرن وآخرون،ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبه التكاليف،(ط2،السعودية، دارالمريخ للنشر،2007)،ص616 .

هذا وقد عرض صانع آخر على الشركة ان يبيع لها نفس الجزء بسعر 16 جنيه للوحده، فهل تقبل الشركه هذا العرض؟.

ان تكلفة الوحدة وقدرها 18 جنيه تشير على الشركه بضرورة الشراء، لكن يجب ان نأخذ فى الاعتبار قرار الصنع أو الشراء بالتحليل ، والسؤال الملح هنا ماهو الفرق فى التكاليف بين البديلين. فتأمل التكاليف الصناعيه الثابته من استهلاك وتأمين على المصنع وتكاليف ادارته وقدرها 30000 جنيه ، نجد انها لن تتغير بغض النظر عما تتخذه من قرار، فى حين ان التكاليف الصناعيه الثابته الخاصه بتكاليف الشراء والاستلام واعداد الالات وقدرها 20000 جنيه والتي تعد تكاليف ثابتة تجاه التقلبات فى المخرجات قصيرة الأجل تصبح متغيره فى الأجل الطويل ، وقرار توقف انتاج الجزء رقم 300 يعد قرارا طويل الأجل،



ومن ثم فإن التكاليف الإضافية الصناعية الثابتة وقدرها 20000 جنيه يمكن توفيرها فيما لو ان هذا الجزء تم شراؤه بدلا من تصنيعه فإن مبلغ 30000 جنيه (3 جنيه للوحده اذا تم انتاج 10000 وحده) يعد تكلفه غير ملائمة ، فى حين ان مبلغ 20000 جنيه (2 جنيه/وحده) والذي يمكن تفاديه فى المستقبل يعد تكلفه ملائمة. بافتراض ان الطاقة التى تستخدم لانتاج الجزء رقم 300 الآن ستصبح طاقه عاطلة فيما لو تم شراؤه لكن يجب ان نراعى ان الاختيار ليس ان نصنع او نشترى الجزء أساسا و انما هو كيف نحقق الاستخدام الامثل<sup>(1)</sup>.  
يوضح الجدول رقم (6/2/1) العناصر الملائمة لقرار صنع أو شراء الجزء رقم 300.

#### جدول رقم (6/2/1)

#### العناصر الملائمة لقرار صنع أو شراء الجزء رقم 300

العناصر الملائمة		اجمالي التكاليف		تكاليف الوحدة
شراء	صنع	شراء	صنع	شراء
شراء الجزء		16000		16
مواد مباشره	80000		8	
عماله صناعيه مباشره	10000		1	
تكاليف اضافيه صناعيه متغيره	40000		4	
تكاليف اضافيه صناعيه ثابتة	20000		2	
اجمالي التكاليف الملائمة	150000	16000	15	16
الفرق لصالح التصنيع	10000		1	

المصدر : تشارلزهورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، (ط2، السعودية، دارالمريخ للنشر، 2007)، ص619  
يرى الباحث أنه من خلال تحليل التكلفة الملائمة فى الجدول رقم (6/2/1) ، يعتبر مبلغ 20000 جنيه الخاصه بالتكاليف الإضافية الثابتة للشراء والاستلام كانت ملائمة لقرار الصنع أو الشراء، كما ان التكاليف التسويقية المتغيره وقدرها 5 جنيه/وحده كانت غير

<sup>1</sup> - تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص619.

ملائمة لقرار قبول الامر الخاص لمره واحده وعليه فإن تحليل التكلفة الملائمة انما يركز على قرار محدد له عدة بدائل وعدة أبعاد منها البعد الزمنى والمدى الملائم ومحرك التكلفة<sup>(1)</sup>.

ان متخذ القرار من الناحية المثاليه يجب ان يكون قادرا على حصر كافة البدائل كاملة ، ومن ثم يحسب النتائج المتوقعة فى ظل كل بديل منها، مع اعطاء عناية كامله لآثار ما يمكن ان يكون بينها من علاقات متداخله ، لكن من الناحية العمليه فإننا نجد ان متخذ القرار غالبا ما يستبعد بعض البدائل التى تبدو غير مرغوبه، ومن ثم يركز إهتمامه على عدد محدود منها، ومن ثم تنشأ فكرة تكلفة الفرصة البديله نتيجة لعدم اختيار بعض البدائل . وليبيان ذلك ففى المثال السابق افترض ان الطاقه المستخدمه فى انتاج الجزء رقم 300 ستصبح عاطله فيما لو تم شراؤه فلنفترض ان الشركه أمامها بديل متمثل فى استخدام الطاقه فى انتاج 5000 وحده من الجزء رقم 603 لبيعه لعميل معين وقد تمكن محاسب الشركه من تقدير الايرادات والتكاليف المستقبليه الخاصه بانتاج الجزء رقم 603 وبيعه<sup>(2)</sup>.

يوضح الجدول رقم (7/2/1) الايراد التفاضلى والتكاليف التفاضليه.

### جدول (7/2/1)

الايراد التفاضلى والتكاليف التفاضليه.

80000 جنيه		الايراد التفاضلى المتوقع
		التكاليف التفاضليه المتوقعه:
	30000 ج	مواد مباشره
	5000 ج	عماله صناعيه مباشره
	20000 ج	اضافيه متوقعه(طاقات، مهمات)
55000		اجمالى التكاليف التفاضليه المتوقعه
25000		زيادة الايراد التفاضل المتوقع على التكاليف التفاضليه

المصدر: تشارلزهورنجرن وآخرون،ترجمة أحمد حامد حجاج،محاسبه التكاليف،(ط2،السعوديه، دارالمريخ للنشر،2007)،ص621

<sup>2</sup>- تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص621.

وكانت البدائل أمام ادارة الشركة هي : (تصنيع الجزء رقم 300 )، (شراء الجزء رقم 300 وعدم تصنيع الجزء رقم 603) ، (شراء الجزء رقم 300 وتصنيع وبيع الجزء رقم 603) يشير الجدول رقم (8/2/1) الفقرة (1) كل التكاليف المتوقعة والايرادات المتوقعة لكل البدائل. وحيث نجد ان شراء الجزء رقم 300 من مورد خارجى واستخدام الطاقه الفائضه فى تصنيع الجزء رقم 603 هو الافضل، فشراء الجزء رقم 300 يكلف أكثر من تصنيعه(160000جنيه مقابل 150000جنيه) ، إلا ان شراء الجزء رقم 300 من مورد خارجى يمكن الشركه من تحقيق 25000جنيه دخلا متوقعا(الايراد التفاضلى المتوقع وقدره 800200 ج مطروحا منه التكاليف التفاضليه المتوقعة) من انتاج وبيع الجزء رقم 603 ومن ثم فإن التكاليف التفاضليه الاجماليه لشراء الجزء رقم 300 مع انتاج وبيع الجزء رقم 603 تكون 160000جنيه ناقصا 25000جنيه يساوى 125000جنيه.

يوضح الجدول رقم (8/2/1) طريقة البدائل الكلية وطريقة تكلفة الفرصة البديلة لاتخاذ قرار الصنع أو الشراء.

جدول (8/2/1)

طريقة البدائل الكليه وطريقة تكلفة الفرصة البديله لاتخاذ قرار الصنع أو الشراء.

الاختبارات			1/طريقة البدائل الكليه
شراء الجزء رقم 300 وتصنيع رقم 603	شراء الجزء رقم 300 وعدم تصنيع رقم 603	تصنيع الجزء رقم 300	
160000 ج	160000 ج	150000 ج	التكاليف الملائمة الاجماليه للصنع كما فى الجدول رقم (8-2/1)
(25000)	صفر	صفر	زيادة الايرادات المتوقعة على التكاليف المتوقعة للجزء رقم 300
135000 ج	160000 ج	150000 ج	التكاليف
			2/طريقة تكلفة الفرصة البديله لقرار الصنع أو الشراء
الاختبارات			
	شراء الجزء رقم 300	تصنيع الجزء رقم 300	
	160000 ج	150000 ج	التكاليف الملائمة الاجماليه للسنع كما فى الجدول رقم (8-2/1)
	صفر	25000	تكلفة الفرصة البديله:مساهمة الربح الضائعه بسبب عدم استخدام الطاقه فى تصنيعالجزء رقم 603
	160000 ج	175000 ج	اجمالى التكلفة التفاضليه

المصدر : تشارلزهورنجرن وآخرون،ترجمة أحمد حامد حجاج،محاسبة التكاليف،(ط2)،السعودية، دارالمريخ  
للنشر،(2007)،ص622 .

يرى الباحث ان الاداره غالبا ما تواجه فى كثير من الحالات بعدد ضخم من البدائل  
الواجب تحليلها عند اتخاذ قرار معين الامر الذى يفرض عليها ضرورة استبعاد البعض منها  
ومن ثم ضرورة مراعاة تكلفة الفرصة البديله وأخذها فى الحسبان.

يتضح من الجدول رقم (8/2/1) تكلفة الفرصة البديله عدم استخدام تكلفة الفرصة  
البديله،وهى المساهمه فى الدخل المفقودة نتيجة استخدام موارد محدوده فى أفضل بديل

لاستخدامها ، ويستعرض الجزء 2 من الجدول طريقة تكلفة الفرصة البديله فى تحليل البدائل التى تواجه الشركة، وهذه الطريقه لم تأخذ فى الاعتبار صنع وبيع الجزء رقم 603 فى التحليل ، فالمشكلة التى تواجه الاداره هى صنع أو شراء الجزء رقم 300 ومن ثم فهناك بديلين فقط يجب تضمينهما فى التحليل ومع هذا فإن النقطة الاساسيه هى ان الشركه سوف تضيع دخلا للتشغيل باستخدامها لطاقتها المحدوده فى انتاج وبيع الجزء رقم 603 (أفضل بديل لاستخدام الطاقه ) وذلك فيما لو تم اختيار بديل صنع الجزء رقم 300 وهذا الدخل الضائع للتشغيل وقدره 25000 جنيه يمثل تكلفة فرصه بديله لاستخدام الشركة طاقتها لانتاج الجزء رقم 300 ، يتضح من ذلك ان تكلفة تصنيع الجزء رقم 300 شاملا تكلفة الفرصة البديله فيصبح 175000 جنيه بدلا من 150000 جنيه وان تكلفة شراءه 160000 جنيه ويلاحظ وجود تكلفه صفره هى تكلفة فرصه بديله فى ظل بديل الشراء لأن الطاقه التى ستبقى متاحه لصنع وبيع الجزء رقم 603 وكأنه لا يوجد دخل للتشغيل فى هذه الحاله<sup>(1)</sup>. يرى الباحث ان قرار الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلى ، وقرار استبعاد منتج أو اضافته ، وقرار قبول طلبية خاصة أو رفضها جميع هذه القرارات تحتاج الى التحليل الدقيق لعناصر التكلفة ، خاصة الملائمة منها والغير ملائمة لاتخاذ القرار ، حتى يتسنى لمتخذ القرار الاستخدام الأمثل للموارد النادرة وتحقيق أهدافه من القرار المراد اتخاذه .

---

<sup>1</sup>- تشارلزهورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص 624 .

## الفصل الثاني

### مفهوم و أساليب القرارات التشغيلية

يشتمل علي الاتي:

المبحث الاول : مفهوم وخطوات اتخاذ القرارات التشغيلية.

المبحث الثاني : أنواع وأساليب القرارات التشغيلية.

## المبحث الأول

### مفهوم وخطوات اتخاذ القرارات التشغيلية

أولاً: مفهوم اتخاذ القرارات.

يعرف القرار بأنه اختيار من بين مجموعه من البدائل، بواسطة فرد وقعت عليه مسئولية اداريه معينه . ويتكون أى قرار من ثلاث عناصر وهى كالاتى<sup>(1)</sup>.

#### 1- الاختيار:

يشتمل أى قرار ضمناً على فكرة الاختيار، والاختيار هو مبدأ نسبي يختلف باختلاف الظروف التى يتم فيها، فنجد ان الاختيار فى ظروف قهريه قد يختلف بدرجة كبيره عنه فى ظل ظروف غير قهريه ففى الحاله الاولى تكون حرية الفرد فى الاختيار مقيدة بينما تكون حرية الفرد فى الاختيار فى الحاله الثانيه أكبر .

#### 2- البدائل:

القرار ما هو الا اختيار من بين مجموعه من البدائل ، وتشتمل العديد من القرارات الاداريه على فكرة ( هذا أم ذاك) هل تشتري الآله (أ) أم (ب) هل تعتمد على البترول أم الطاقه الشمسيه فى توليد الطاقه الكهربائيه، فقد تكون البدائل متعدده وبعضها قد لا يكون معروفاً للاداره، فإن عملية اتخاذ القرارات تتضمن فكره اساسيه هى تحديد البدائل الملائمه ، ومحاولة التعرف على أى بدائل أخرى والتي قد تكون غير معروفه للاداره.

#### 3- الأهداف

من المفهوم ضمناً أن أى قرار ينبع من أهداف، أو حوافز معينه ذلك ان القرارات يفترض فيها دائماً أنها تؤدى الى تحقيق اهداف محدده بطريقه فعاله وبدرجة من الكفاءه . ومن المفترض أن الحافز من وراء أى قرار هو تحقيق هدف معين . لذلك يتعين على الاداره أن تختبر قراراتها على ضوء نظام للأهداف التى تساءل عن تحقيقها.

<sup>1</sup>- اسماعيل ابراهيم جمعه وآخرون، مرجع سابق ،ص ص 27-29 .

يقوم الفرد باتخاذ العديد من القرارات اليومية، فماذا يرتدى ، وماذا يأكل وأين يذهب ، كلها أسئلة ومشاكل يجب حلها، ويواجه الفرد مجموعة من بدائل الحل والتصرف لكل مشكلة، وعليه أن يختار أنسب حل، وللتبسيط يمكن البداية بالعبارتين التاليتين كمقدمة للتعرف علي طبيعة اتخاذ القرارات: اتخاذ القرار هو حل المشكلة، و اتخاذ القرار هو الاختيار.

يمثل عمل المدير مجموعة مستمرة من اتخاذ القرارات في شتى المجالات، والتي تغطي جوانب أنشطة العمل، وجوانب الموارد البشرية، والجوانب المالية، كما أنها تغطي مجالات زمنية يومية قصيرة الأجل، وقد تمتد حتى تشمل سنوات طويلة الأجل. كما أنها تغطي مجالات كثيرة في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة<sup>(1)</sup>.

يواجه المديرين مشاكل دائمة وعليهم أن يجدوا الحل الأمثل لها، وبما أن هذه المشاكل تؤثر في أداء المنظمة كلها أو على أداء عامل صغير، فإن اتخاذ قرار سليم حيالها يمكن ان يؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة على كفاءة المنظمة. والمديرين مع اختلاف مستوياتهم الإدارية يواجهون جميعا مشاكل وعليهم أن يتعلموا مهارات اتخاذ القرارات. لأن اتخاذ القرار ليس فنا شخصيا فقط، بل أنه مجموعة من القواعد والإجراءات والخطوات ،التي لو تعلمها الفرد لأمكن أن يحسن من اتخاذ للقرارات وأن يطور مهارته الإدارية<sup>(2)</sup>.

اتخاذ القرار معناه اختيار بديل معين من بين مجموعه من البدائل المحتمله يقوم به متخذ القرار، فالقرار لا يصدر ارتجالا أو عفوا وإنما ينبغى قبل اتخاذ القرار ضرورة التعرف بدقة على المشكله التي من أجلها سيتخذ القرار<sup>(3)</sup>.

اتخاذ القرار لا يعتبر تصرفا وحيدا بل هو عبارة عن مجموعة من التصرفات المتتابعة التي يمر بها الفرد لكي يحل مشكلة ما، وبالتالي فهي عملية ذات خطوات متتابعة، وتبدأ هذه العملية عادة بإحساس المدير وانتباهه إلى أن هناك مشكلة، وبالتدقيق والفحص يحاول المدير أن يحدد ويعرف هذه المشكلة، بالتعرف على المشكلة يسعى المدير لتطوير أساليب حل

<sup>1</sup> - احمد ماهر، الادارة المبادئ والمهارات، (القاهرة ، الدار الجامعية للكتب، 2004م) صص 280، 281 .

<sup>2</sup> - احمد يوسف عريقات وآخرون، المفاهيم الاداريه الاساسيه ، (الاردن، مطبعة دار الحامد ، 2011م )، ص 263 .

<sup>3</sup> - المرجع السابق، ص 263 .



بديلة وأنه يبحث عن بدائل الحلول ،يلى ذلك محاولة وزن هذه البدائل من خلال تعرف المدير على انسب بديل ، وبتطبيق البديل المناسب ومتابعة هذا التطبيق يستطيع المدير أن يحل المشكلة. يتضح من ذلك إن عملية اتخاذ القرار هي "إتخاذ أنسب بديل لحل مشكلة معينة"<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث أن هذه العناصر الثلاثة هي المكون الأساسي لكل عملية اتخاذ قرار ، فلا يوجد قرار يتكون من عنصر واحد.

**ثانيا: أهمية اتخاذ القرارات.**

تكمن أهمية اتخاذ القرار فى النقاط التالية<sup>(2)</sup>.

### 1-اتخاذ القرارات عملية مستمرة:

يمارس الانسان اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية،فمنذ قيامه من نومه يقرر ماذا يأكل وماذا يلبس والى أين يذهب وماهى وسيلة الانتقال التي سوف يستخدمها وماهو الطريق الذي يسلكه وهكذا، إلى أن يقرر الذهاب إلى النوم، ومن وقت لآخر يواجه الإنسان بقرارات مصيرية وحاسمة فعند حصوله على الثانوية العامة يقرر هل يتجه على العمل؟ أم يقرر الالتحاق بالجامعة ،عليه ان يختار الجامعة التي يدرس فيها ،وبعد التخرج يقرر مجال العمل الذى سيعمل فيه طيلة حياته.

وإذا كان هذا موقف الإنسان العادى فإن مجال العمل في المنظمات ماهو إلمجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والتنظيم والأفراد، ونحوها.

### 2-اتخاذ القرارات أداة المدير فى عمله:

لكل ذي مهنة أدواته التي يستخدمها في عمله ،فالنجار اداته المنشار ،والكاتب أدواته القلم والجندي أدواته البندقية.

<sup>1</sup>- احمد يوسف عريقات وآخرون،مرجع سابق ،ص 266 .

<sup>2</sup>- احمد ماهر،مرجع سابق ،ص ص281،280 .

وهنا نسأل ماهي أداة المدير في عمله اليومي؟ إن اتخاذ القرارات هي أداة المدير في عمله اليومي، إن اتخاذ القرارات هي أداة المدير التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر مايجب عمله؟ومن يقوم به؟ومتى يتم القيام به؟ وأين يتم القيام به؟وهكذا كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري.

### 3-القرارات الاستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة:

ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل ،ومثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير علي نجاح المنظمة أو فشلها، فلا شك ان قرار شركات السيارات اليابانية بإنتاج السيارة الصغيرة،منذ أمد بعيد مكن هذه الشركات من النجاح في انتاج السيارات الصغيرة لصعوبة وعدم مقدرة الشركات الأمريكية منافستها ، كما أن فشل شركة (IBM) في اتخاذ قرارات فعالة في مواجهة إنتاج الشركات المنافسة لأجهزة الكمبيوتر الشخصي بتكلفة منخفضة،أدى الى فقدان الشركة لمركز الصدارة في سوق الكمبيوتر الشخصي وأصبحت مهددة بترك السوق، وهذا الحال ينطبق تماماً على الأمم والشعوب ، حيث تلعب القرارات الإستراتيجية دوراً هاماً في مصيرها ومكانتها بين دول العالم.

### 4-أخذ القرارات جوهر العملية الإدارية:

يرى البعض ان اتخاذ القرارات هو جوهر وظيفة التخطيط نظراً لأن العديد من نشاط ووظيفة التخطيط ينطوى على سلسلة من القرارات، ولكننا نرى أن اتخاذ القرارات ليس جوهر وظيفة التخطيط وحدها، ولكنه أساس وجوهر كل الوظائف الاداريه الاخرى من تنظيم وتوجيه ورقابه،لأن كل هذه الوظائف تنطوى على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة كما سيتضح ذلك من الدراسة التفصيلية لهذه الوظائف.

### 5-اتخاذ القرارات اساس لإدارة وظائف المنظمة:

إن الدور الإداري في وظائف المنظمة يحتوى علي مجموعة من القرارات الخاصة بإدارة الجوانب المختلفة لهذه الوظائف.

إن وظيفة الإنتاج تتطوى على مجموعة من القرارات الخاصة بتحديد ماذا ننتج؟ وما هو الحجم الأنسب للإنتاج؟ وما هي فترة الخطة الإنتاجية؟ ومن المسئول عن الإنتاج في فترة زمنية معينة؟

ونحوها. كذلك فإن نشاط التسويق به عدد من القرارات الخاصة بالتخطيط والتسعير والترويج ونحوها.

وبالنسبة لوظيفة الأفراد فإنها تتضمن العديد من القرارات الهامة الخاصة بتعيين الأفراد وترقياتهم وتنقلاتهم و إنهاء خدماتهم وغيرها.

وبالنسبة لوظيفة التمويل فإن هناك قرارات عديدة مثل، تحديد حجم رأس المال ومصادر الحصول عليه من داخل المنظمة أم من خارجها، وهذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال وإستخداماته في المنظمة.

يري الباحث ان اتخاذ القرارات يعتبر أساس لجميع وظائف الاداره وكذلك وظائف المنظمه حيث أن ادارة وظائف المنظمة إنما تعتمد على اتخاذ القرارات المرتبطة بإدارة الجوانب المختلفه لوظائف المنظمه.

### ثالثا: خصائص عملية اتخاذ القرارات .

تتسم عملية اتخاذ القرارات بالخصائص التالية<sup>(1)</sup> :

أ- انها عملية ذهنيه، فهي نشاط فكري يعتمد على اتباع المنطق والتفكير المنهجي الصحيح.

ب- انها عملية اجرائيه فعلى الرغم من ان عملية الاختيار هي جوهر اتخاذ القرارات إلا ان هناك عدد من الخطوات التفصيلية التي تسبقها مثل تحديد وتعريف المشكلة أو التي تأتي بعدها مثل وضع القرار موضع التنفيذ.

---

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص ص283،282.

ج- ان تعدد البدائل هو أساس عملية اتخاذ القرارات ، فحينما لا يوجد إلا حل واحد لمشكله معينه فلن يكون هناك اختيار ومن ثم لا يكون هناك اتخاذ قرار وانما يكون الأمر اجبارا على أمر معين .

د- ان اختيار البدائل لا يتم عشوائيا، وانما يكون وفق أسس ومعايير تؤدي الى اختيار أنسب بديل .

هـ- لا يتم اختيار البديل الأمثل، لأن المثالية أمر بعيد المنال فى عالم الواقع، وربما لا يناسب الظروف التى يتخذ خلالها القرار ولذلك فإن الاختيار يتوجه الى البديل الانسب ، وهو الذى يتناسب مع الظروف المؤثره فى اتخاذ القرار .

و- ان عملية اتخاذ القرار مربوطة بالمستقبل، فنحن نتخذ القرارات فى الوقت الحاضر، ولكن تنفيذ القرار، وآثاره ستكون فى المستقبل ، وهذه الخاصية تؤدي الى صعوبة عملية اتخاذ القرارات لأنها تعتمد على التنبؤ بالمستقبل ، فضلا عن التغيير وعدم الاستقرار فى العوامل المؤثره فيه .

يري الباحث ان اتخاذ القرار عملية غير سهلة وأصعب مافيهما عدم الوصول للمثاليه فى اتخاذ القرار .

#### رابعا :خطوات اتخاذ القرارات

تمر عملية اتخاذ القرارات بعدد من المراحل وهى كالاتى (1):

#### 1/ تحديد الهدف والمشكلة:

يجب أن يعرف متخذ القرار ماذا يريد أن يحقق، وأن يعرف بوضوح ما الذي يريد أن يحصل عليه فتحديد المشكلة يتطلب التعرف على جميع جوانبها، والا فإن إتمام عملية اتخاذ القرار سيكون ضبابياً .

يهمل كثير من المديرين هذه الخطوة والسبب فى ذلك أن هناك خوف لا شعورى من التعرف على المشاكل والوعى بها، لأن الوعى بها يعنى ضرورة مواجهتها بالتعرف على ماهيتها

<sup>1</sup>- نهاد اسحق هويدى ، مرجع سابق ، ص 29.

وبمحاولة علاجها وهذا الأمر يعنى مواجهة أعباء إضافية لا يود المديرين ان يتحملوها ، إلا ان الامر ليس بهذه البساطة فالمشاكل الحالية التى لا يواجهها المدير بالتعريف والحل هى مشاكل مستقبلية أكثر

استشراءً وتعقيداً وعليه يكون من الأفضل تكوين وعى بالمشاكل المحيطة ومواجهتها<sup>(1)</sup>.  
المدير الناجح يمكن أن يكون واعياً بالمشاكل المحيطة به لو إتبع بعض الإرشادات والخطوات التى ترفع من حساسية المشاكل وهى كالاتى<sup>(2)</sup>:

أ-أقرأ وراجع التقارير المرفقة لديك.

ب-قارن مدى التقدم في التنفيذ بما هو وارد في الخطة أو الميزانية.

ج-قارن أداء ادارتك بالإدارات المماثلة.

د-أجب عن السؤال: هل هناك شكاوي من المتعاملين مع إدارتك.

هـ-أجب عن السؤال: هل الاتجاهات النفسية لمؤسسيك جيدة. هل هم راضون عن العمل.

و-أبحث عن مؤشرات مشاكل بين مؤسسيك مثل: معدلات غياب عالية. ومعدلات تأخير، ومعدلات إصابة عالية، ومعدلات ترك خدمة عالية.

## 2- شخص المشكلة بصورة سليمة:

فى خطوة تشخيص المشكله يتوجب جمع وتمحيص المعلومات ذات العلاقة بالمشكلة، إذ أن بعض تلك المعلومات يكون متوفر بوضوح، والبعض الآخر ربما يكون مفقود؛ فمن الضروري التمييز بين المعلومات المطلوبة والمعلومات المتاحة، ومن الخطأ النظر إلى القرار الواسع ثم الرجوع إلى المعلومات المتوفرة دون النظر هل هذه المعلومات ذات علاقة، فهناك خلط بين التصنيفين فغالباً كميات البيانات المقدمة تعتبر مجرد إضافة للحجم إذا لم يعرف متخذ القرار المعلومات المطلوبة. ولاسيما أن تطور التكنولوجيا ساهم في إيجاد معضلة جديدة، وهى زيادة المعلومات بشكل كبير؛ الأمر الذي أدى إلى عدم المقدرة على

<sup>1</sup>- احمد ماهر، مرجع سابق ، ص ص284 .

<sup>2</sup>- احمد ماهر ، مرجع سابق ، ص ص284 .

التعامل مع البيانات المترابطة، وهذه المعضلة تمثل مشكلة لدى متخذي القرار حيث يلاحظ أن متخذ القرار يطلب معلومات لتقليل درجة عدم التأكد وبالتالي تقليل مخاطر اتخاذ القرار، ولكنه يواجه عدم توفر كل المعلومات المطلوبة؛ فليس كل ما هو مطلوب متوفر، غير أن هناك مساحة مشتركة تتقاطع عندها المعلومات المطلوبة والمتوفرة، فكلما اتسعت هذه المساحة قلت درجة عدم التأكد<sup>(1)</sup>.

يقولون ان التشخيص السليم هو نصف الحل ، والطبيب يشخص المرض من أعراضه، فأرتفاع الحرارة ،والصداع ،والرشح الأنفي، هي الأعراض وليس المرض، وان المرض هو نزلة برد أو الأنفلونزا.كذا الحال فإن انخفاض حماس الموظفين ،وارتفاع معدلات غيابهم وتأخيرهم،وتعدد الإجراءات، وشكوى الإدارات المتعاملة مع القسم المعني بالامر قد تكون كلها أعراض لمشكلة واحدة وهي انخفاض إنتاجية الإدارة بهذا القسم. وهذا صحيح إلي حد بعيد حيث أن التشخيص الخاطئ يعنى أن العلاج خاطئ أيضاً وهناك بعض النصائح المفيدة في تشخيص المشكلة مجملة في الآتى<sup>(2)</sup>:

أ-أجمع أكبر عدد ممكن من المعلومات عن المشكلة واعراضها.

ب-إبحث العلاقة بين هذه المعلومات ومدى ارتباطها بالمشكلة.

ج-ضع عدة تعريفات وتشخيصات للمشكلة.

د-فرق بين ماهي اعراض وماهى مشاكل،أوبين ماهو سبب وماهو نتيجة.

هـ-راجع نفسك مره اخرى :هل المشكلة التي قمت بتشخيصها هي مشكلة حقيقية أم أحد أعراضها.

و-راجع نفسك مرة اخرى ،هل الأعراض التي قمت بجمع معلومات عنها تعزز تشخيصك للمشكلة .

<sup>1</sup>- نهاد اسحق هويدى ،مرجع سابق ،ص 30.

<sup>2</sup>- احمد ماهر ،مرجع سابق ص ص 284 .

### 3/ توليد الخيارات الممكنة:

إن صناع القرار الذين يفتقرون إلى المهارة يقفزون بسرعة للوصول إلى البدائل، ولا يعطوا ما يكفي من الوقت والطاقة الذهنية لتوليد على الأقل ثلاث أو أربع احتمالات، ومتخذ القرار الرشيد بحاجة إلى إمعان النظر في جميع الاحتمالات، لأن ذلك سببا لتوليد الأفكار، وبعد ذلك يُعمل قدرته التقييمية من أجل تحديد الخيارات الممكنة، ومن ثم يختبر تلك الخيارات من أجل حصرها في ثلاث خيارات ثم إلى بديلين حتى يصل إلى القرار المناسب، ويلاحظ أن البديل هو واحد من اثنين من الخيارات، وبعد توليد الأفكار، يحتاج متخذ القرار إلى تقييم البدائل، بتحليل كل بديل للتعرف على مزاياه، وعيوبه، وقوته، وضعفه، وما يترتب عليه من إيجابيات وسلبيات، وتتطلب هذه العملية المقارنة بين البدائل ووجود المعايير الدقيقة والمحددة الواجب الالتزام بها عند المفاضلة بين البدائل، ومن أهم تلك المعايير ما يلي (1) :

- أ/ الكفاءة: يتسم البديل بالكفاءة إذا كان بالإمكان احتواء المشكلة وانتهاز الفرصة المتاحة.
  - ب/ الجدوى: ويشير هذا المعيار للعوائد التي يمكن أن تتحقق إذا تم تبني هذا البديل.
  - ج/ إمكانية التطبيق: في ظل الموارد والإمكانات المتاحة، وفي ظل القيود المحيطة بالقرار.
  - د/ المخاطرة: تتضمن معظم البدائل عنصر المخاطرة المتعلق ببذل الجهود والاستثمارات.
  - هـ/ الوقت: يمثل الوقت أحد المعايير الهامة للمفاضلة بين البدائل.
  - و/ التكاليف: ما يتحمله متخذ القرار من أعباء مختلفة خاصة ما ترتبط بالتكاليف المالية.
  - ز/ القيم الشخصية: يشير إلى القيم والمعتقدات والاتجاهات الشخصية لمتخذ القرار.
- يحتاج الأمر بعد تحديد المشكلة تطوير ووضع أكبر عدد ممكن من بدائل الحل، وبما أن العقل البشري محدود بخبراته السابقة وبقدراته، فإنه يجب الاستفادة بها، مع الاستفادة بمصادر أخرى يمكن أن تساعد في تقديم واقتراح عدد آخر من الحلول، وبلجاً المديرين في

<sup>1</sup> - نهاد اسحق هويدى، مرجع سابق، ص 31.

غالب الاحيان إلى رصيد خبراتهم السابقة كمصدر لأقتراح بدائل اخرى للحل قد يساعد فيها الزملاء والمرؤسون بدور كبير.

بعض النصائح الخاصة بالبحث عن بدائل اخرى تجمل فيما يلي (1):

أ- اعتمد على رصيد خبرتك السابقة في معالجة مشاكل مشابهة واسأل نفسك هل كنت موفقاً في التعرف على بدائل الحلول وماهى هذه البدائل.

ب- تعرف ماإذا كان احد زملائك قد تعرض لنفس المشكلة وكيف أمكن علاجها.

ج- أسأل الاخرين أن يساعدونك وابحث عن النصيحة منهم.

هـ- أسأل مرؤسيك أن يقترحوا بعض الحلول.

و- قم بعقد لجان لبحث المشكلة والحلول البديلة لها.

ز- قم بمناقشة المشكلة فى اجتماعات وشجع مشاركة الاخرين في اقتراح الحلول.

ح- ابحث في الكتب والمراجع عن حلول علمية للمشكلة.

ط- أستفد بخبرة الاستشاريين والخبراء وذوى الرأى.

#### 4- قيم بدائل الحل:

تهتم هذه المرحلة بمزايا وعيوب كل بديل من بدائل الحل أو العائد والتكلفة لكل حل، والسؤال الذى يحاول أن يجيب عليه متخذ القرار هنا هو: ماهى قيمة كل بديل. وهناك بعض النصائح الخاصة بتقييم بدائل الحلول كالاتى (2):

أ- ضع امامك قائمة بكل بدائل الحلول.

ب- إستخدم الأرقام والاتجاه الكمى ما أمكن في التعرف على العائد والتكلفة أو مزايا وعيوب كل بديل.

ج- إن لم يكن استخدام الاتجاه الكمى ممكناً، قم بوضع قائمة بالمزايا والعيوب لكل بديل.

د- حاول أن تقارب جانب المزايا بجانب العيوب وحدد أى من الجانبي يتغلب على الآخر .

هـ - قم بنفس الشئ لكل البدائل لكى تتعرف علي قيمة كل بديل.

<sup>1</sup> - احمد ماهر، مرجع سابق ص ص 285 .

<sup>2</sup> - احمد ماهر، مرجع سابق ص ص 285 .



## 5-أختر أنسب بديل.

يتم في هذه الخطوة اتخاذ الفعلى للقرار، ويمكن التوصل إلى إختيار أنسب بديل لو تمكن المدير من أتباع الخطوات السابقة بصورة عقلانية رشيدة.إلا أن واقع الامور يشير إلى تدخل جوانب شخصية مثل دوافع الناس وإدراكهم وخبراتهم في الخطوات الأربعة السابقة ، مما يجعل الخطوة الخامسة وهى إختيار أنسب بديل للحل غير رشيد.وقد يكفي ان يتعرف المدير على إمكانية تحيظه الشخصى فى تعريف المشكلة وفى جمع معلومات عنها وفى إستخدامه فى خبرته السابقة فى إقتراح حلول بديله، و وعى المدير بإمكانية تحيظه قد يبصره الى حد بعيد ويرشده إلى إتباع أسلوب أكثر موضوعيه في عملية إتخاذ القرار<sup>(1)</sup>.

في هذه المرحلة يترجم متخذو القرار جهودهم السابقة إلى اختيار أفضل البدائل، الذي يعطي أكبر قدر من المزايا المحتملة ويقلص السلبيات إلى أقل ما يمكن . وقد حدد مفكرو الاداره معايير تساعد متخذ القرار على اختيار أفضل البدائل لمعالجة المشكلة، منها ما يلي<sup>(2)</sup>:  
أ/ تحقيق البديل للأهداف، ويفضل البديل الذي يحقق أهم الأهداف والتي تحقق الأهداف الكلية.

ب/ مدى اتفاق البديل مع أهداف الشركة، وقيمها، ونظمها، وسياستها.

ج/ مدى كفاءة البديل في استغلاله للموارد المتاحة.

د/ درجة المخاطر المتوقعة من تنفيذ البديل.

هـ/ اختيار البديل الذي يحقق أفضل النتائج وبأقل تكلفة وجهد ممكن.

و/ الأخذ في الاعتبار الإمكانيات والموارد اللازمة لتنفيذ البديل، ومدى توفرها في الشركة.

ز/ ملائمة البديل لعوامل البيئة، ومراعاة مدى تناسب البديل مع العوامل البيئية الخارجية.

ح/ الوقت الذي يستغرقه اختيار البديل وتنفيذه، وأن يعالج البديل المشكلة في الوقت المناسب.

<sup>1</sup>- احمد ماهر،مرجع سابق ص ص 285 .

<sup>2</sup>- نهاد اسحق هويدى،مرجع سابق ،ص 32.

## 6/ التنفيذ والتقييم:

من الخطأ الاعتقاد بأن مهمة متخذ القرار تنتهي بإتخاذ القرار، فعملية اتخاذ القرار لا تنتهي بمجرد اختيار البديل الأفضل؛ لأن متخذ القرار لا ينفذ القرار بنفسه، وإنما بجهود الآخرين، وعلى متخذ القرار أن ينقل للآخرين القرار المتخذ، ويشرح لهم أبعاده، ويقنعهم به حتى يطمئن إلى قبولهم لفكرة القرار، ويدفعهم ويحفزهم إلى تنفيذه بالشكل الذي يحقق الهدف المطلوب كما يتوجب على متخذ القرار القيام بمتابعة عمليات تنفيذ القرار؛ بغرض التعرف على مستوى الإنجاز والمشكلات التي تواجه المنفذين، ومحاولة حلها، وهذا يسهم في التقييم المستمر للقرار ولمراحل تنفيذه المختلفة، واتخاذ الإجراءات المناسبة نحو القرار<sup>(1)</sup>.

ينبقى بعد إختيار أنسب بدائل الحل أن يقوم المدير بتطبيقه ومتابعة التطبيق، وعلى المدير ان يقوم بوضع إجراءات تفصيلية للتطبيق، كأن يقوم مثلاً أن الخطوة الأولى هي كذا والخطوة الثانية هي كذا، أو أن أسلوب التطبيق يتم بالطريقة المعنية .، وبعد أو أثناء التطبيق تأتي مرحلة المتابعة، وذلك من خلال دراسة تقارير التقدم في الإنجازات، او من خلال مراجعة أنشطة معينة في تواريخ معينة للتعريف على ما إذا كانت قد تمت بنجاح أم لا. وتظهر أهمية مرحلة التطبيق والمتابعة في انها ترشد المديرين إلى مشاكل جديدة خاصة بالتطبيق، مما قد يشير إلى أهمية اتخاذ قرارات جديدة في هذا الصدد. ويلاحظ ان اخر خطوة في إتخاذ القرار تؤدي إلى إكتشاف مشاكل جديدة تحتاج إلى اعادة الكرة في عملية اتخاذ القرارات. ويعنى هذا الأمر ان إتخاذ القرارات هي عملية مستمرة ومتكررة، وتفيد عملية متابعة تنفيذ القرار في إعطاء المديرين مؤشرات عن مدى نجاحهم في إتخاذ القرارات وتقييم لمهاراتهم الشخصية في هذا المضمار<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث ان عملية اتخاذ القرارات تمر بمراحل متعددة تبدأ بالشعور بالمشكلة ، ثم تشخيص المشكلة بصورة سليمة ثم البحث عن بدائل الحل ، تليها مرحلة تقييم البدائل ثم اختيار أنسب بديل، ثم التطبيق ومتابعة النتائج .

<sup>1</sup>- نهاد اسحق هويدى، مرجع سابق، ص 33.

<sup>2</sup>- احمد ماهر، مرجع سابق ص ص 285 .

## المبحث الثانى

### أنواع وأساليب القرارات التشغيلية

أولاً: أنواع القرارات.

تم تصنيف القرارات الى تصنيفات مختلفة ومتعددة كالآتي<sup>(1)</sup>:

#### 1-القرارات حسب امكانية برمجتها:

صنفت القرارات حسب إمكانية برمجتها الى ما يلى:

##### أ- قرارات مبرمجه :

هى القرارات المخططه سلفا والمحدده بواسطة قواعد و اجراءات المنظمه ،والتي تشرح بالتفصيل كيفية معالجة مشكله روتينيه متكرره ومعروفه. و أن هناك درجة عاليه من التأكد من نتيجة القرار وتأثيرها فى علاج المشكله. ومن أمثلة القرارات المبرمجه هى ما يظهر فى لوائح المشتريات،والشئون الماليه وشئون العاملين . فمثلا إذا أريد شراء آلة ثمنها سبعمائة دينار،فالبرجوع الى لائحة المشتريات، قد يتضح استحالة شراؤها بواسطة الممارسه، وأنه لابد من اتخاذ قرار باتباع اسلوب العطاءات لأن هناك نص صريح فى اللائحه يقول ان المشتريات التى تزيد قيمتها عن 500 دينار يجب استخدام اسلوب العطاءات فيها،بنص اللائحه .

##### ب- القرارات غير المبرمجه :

وهى تتصف بأنها غير مخططه وغير محدد سلفا، كما انها تتناول مشاكل غير معروفة بصورة مسبقه و مشاكل جديده ، ولا يمكن اتباع اساليب روتينية ولائحية فى علاجها ، وبالتالي يمكن ان تكون هناك درجة عاليه من عدم التأكد فى تأثير القرار على علاجه للمشكلة .

<sup>1</sup> - منى عطية خزام خليل، الإدارة واتخاذ القرار فى عصر المعلوماتية، (القاهرة، مطبعة المكتب الجامعى الحديث 2009)، صص 91-95.

## 2- القرارات حسب العلاقة بالمستوى الاداري :

يتخذ المديرون فى كل المستويات الاداريه العديد من القرارات، وتختلف المستويات الاداريه فيما بينها فى عدد القرارات التى تتعامل معها وفى خطورة هذه القرارات وهذه الادارات هى الاداره العليا والاداره الوسطى والاداره التشغيلية وهى كالاتى:

### أ- المستوى الاشرافى (التشغيلي):

يتخذ المديرون و المشرفون فى هذا المستوى الادارى عدد كبير من القرارات وتتسم هذه القرارات بأنها مبرمجه وان معظمها روتينى ومحكوم بلوائح وقواعد اجرائيه محدد بصوره سالفه، وتصنع القرارات التشغيلية فى المستويات الدنيا بالتنظيم وتتعلق بالعملية التشغيلية.

### ج-الاداره الوسطى:

يقوم المديرون فى كل من الاداره الوسطى والعليا باتخاذ عدد أقل من القرارات، على ان هذه القرارات تتسم فى الغالب بأنها غير مبرمجه ولا تحدث بصوره متكرره وتؤثر على مجالات تنظيميه واسعه مما يجعل تكلفة القرار الخاطئ والسيئ تكلفه عاليه.

### د-الاداره العليا:

يتعامل المديرون فى الاداره العليا مع قرارات استراتيجيه هامه تمس نشاط ومستقبل المنظمه ككل وبالرغم من قلة عدد هذه القرارات إلا ان خطورتها وتكلفتها عاليه جدا.

## 3- القرارات الجماعيه:

تتخذ القرارات ليس فقط بواسطة الافراد ، وانما ايضا بواسطة الجماعات ويعتمد المديرون فى بعض الاحيان على رأى الآخرين من خلال عقد اللجان والاجتماعات المناسبه، كما يشيع استخدامها كلما صعدا الى أعلى فى السلم الادارى، والسبب فى ذلك يرجع الى ان القرارات غير المبرمجه تتسم بالتعقيد وتحتاج الى العديد من الآراء البديله والمناقشه والتقييم من الخبراء وذوى الرأى والمتخصصين.

هناك العديد من مداخل اتخاذ القرارات الجماعيه وهى تختلف فيما بينها فى درجة تأثير افراد الجماعه على القرار النهائى ، ويمكن التفريق فى هذا المجال فى ثلاثه مداخل كالاتى:

### أ- أفراد الجماعه ينصحون المدير وهو الذى يتخذ القرار

وهنا تتجلى مساهمة أفراد اللجنة أو المشتركين فى الاجتماع فى ابداء الاراء البديله ومناقشتها وتقييمها و ابداء النصيحة للمدير الذى يدير اللجنة أو الاجتماع ثم ينفرد المدير بمسؤولية اتخاذ القرار سواء أخذ أم لم يأخذ برأى أفراد الجماعه.

### **ب- افراد الجماعه لابد ان يجمعوا بالموافقه على القرار النهائي**

وهنا يكون دور المدير فى اللجنة والاجتماع هو ادارة النقاش وتنميته والتعرف على البدائل والوصول الى قرار شبه نهائي، يلى ذلك اقتراح اعضاء الجماعه او تصويتهم على هذا القرار فإذا اجمع جميع افراد الجماعه على صلاحية القرار ، أتخذ هذا القرار وكان نافذا.

### **ج- أغلبية الجماعه توافق على القرار النهائي**

وهنا لا يلزم اجماع كل افراد الجماعه بل يلزم ان تكون هناك أغلبيه على القرار. فاذا كان افراد الجماعه خمسه فإن موافقة ثلاثه منهم كافيه لاتخاذ القرار، فوجود خمسه أفراد فى الجماعه كلهم موافقين هذا يسمى أجماعا، و وجود ثلاثه أو اربعة موافقين هذا يسمى أغلبيه وفى حالة وجود عدد زوجى يرجح غالبا جانب الرئيس فإذا كان افراد الجماعه ستة ووافق ثلاثه وعارض ثلاثه فتؤخذ الأغلبيه فى الجانب الذى ينتمى إليه الرئيس.

يرى الباحث ان تصنيفات وتقسيمات القرار تختلف حسب المستوى الادارى وحسب امكانية برمجة القرارات، وحسب أهمية القرارات، وتختلف المسميات من شركة الى أخرى ومن مدير الى آخر.

### **ثانيا: القرار الجيد والصحيح والأمثل.**

قد يتساءل الكثير من الناس عن ، متى يكون القرار صحيحا، وهل من الممكن ان تتخذ قرارات مثالية أم ان المثاليه هى هدف خيالى ويكفى ان تتخذ قرارات جيده وبدرجة كافيه.

### **1-القرار الصحيح:**

يعتبر تقييم القرارات على ضوء النتائج المترتبه عليها أكثر المداخل قبولا من الناحيه العمليه. فإذا كانت النتائج المترتبه على القرار مقبوله أعتبر القرار صحيحا . ويجب عند استخدام هذا المدخل ان تؤخذ فى الاعتبار الفتره الزمنيه التى يتم خلالها تقييم القرار ،فقد تؤدى بعض القرارات الى نتائج مقبوله فى الفتره القصيره فى الوقت الذى تؤدى فيه الى

نتائج غير مقبولة في المدى الطويل.، ويتضمن المدخل الثاني لتقييم القرارات تحديد أفضل قرار اتخذ على ضوء الظروف التي توافرت عند اتخاذ القرار.، ويتميز هذا المدخل بأنه يأخذ في الاعتبار مهارات متخذى القرارات والتي يتم تقييمها في ظل الحالة موضع القرار وما توافر من موارد ومعلومات وفن انتاجى حين اتخاذ القرار. ولنفرض اذا طلب منك صديق استثمار مبلغ 1000 جنيه لحسابه وافترض ايضا ان لديك الخبرة التي تجعلك محللا للاستثمار، وعليه فأنت تعرف الخطوات الاساسيه لاتخاذ القرار وكان قرارك استثمار المبلغ في مزرعة دواجن، ويعتبر القرار صحيحا في ظل الظروف الاقتصادية المحيطة، ولكن لسوء الحظ أصيبت الدواجن بمرض مفاجئ وطبقا للمدخل الاول يعتبر قرارك غير صحيح ولكن العكس يقال إذا استخدم المدخل الثاني لتقييم القرار. ولكن كيف تثبت لصديقك انك استخذت القرار الصحيح؟ هذه هي الصعوبة الاساسيه في هذا المدخل<sup>(1)</sup>.

## 2- القرار الأمثل:

من الطبيعي ان يتمنى كل متخذ قرار ان تتوافر لديه اعتبارات معينه تمكنه من اتخاذ قرار أمثل وتتمثل اعتبارات القرار الأمثل فيما يلى:

- أ- تفهم واضح ودقيق للاهداف المتعدده التي تلائم المشكله موضع القرار.
  - ب- تعريف محدد وشامل ودقيق للمشكله موضع القرار وجوانبها المختلفه.
  - ج- معرفة كامله بالبدائل الممكنه وما يترتب عليها عند اختيار كل بديل.
  - د- طريقه سليمه لتحديد علاقه بين نتائج كل بديل والاهداف المرغوب تحقيقها. بمعنى آخر هناك حاجه لمعيار للمثاليه حتى يمكن لمتخذ القرار أى القرارات أفضل.
  - هـ - حرية كامله للاختيار بين البدائل التي تحقق الحل الأمثل للمشكله.
- تتمثل المشكله الاساسيه في اتخاذ القرار الأمثل في عدم توافر معظم هذه الاعتبارات بصفه مطلقه، فقد نجد الاهداف مفهومه ولكن بصفه جزئيه وهكذا لبقية الاعتبارات. وقد يلاحظ شيوع تعبيرات مثل (قرار مثالى) أو دون ذلك، فإن هذه التعبيرات في حد ذاتها مضلله،

<sup>1</sup>- اسماعيل ابراهيم جمعه وآخرون، مرجع سابق، ص 32.

فقد تتطلب المثالية فى اتخاذ القرارات استخدام معيار للمثاليه ومعرفه كامله بجميع البدائل ونتائجها المتوقعه ,بالاضافه الى طريقه سليمه لمقارنة كل بديل بمعيار المثاليه المستخدم(1).

### 3-القرار الجيد:

فيما سبق اتضح ان مثالية القرار أمر بعيد المنال ومن المسلّم به ان هناك قيود على المعلومات التى يمكن توفيرها لغرض اتخاذ قرار معين ، كما وان هناك حدود للرشد فى أى تنظيم تتمثل فى عناصر معينه للمشكله والتي تؤخذ كمعطيات مثل السياسات، وشخصية متخذى القرارات، والتكلفة والفن الانتاج ، ودرجة المنافسة ويتضمن الاعتراف بفكرة الرشد المقيد أى ان متخذ القرار نادرا ما يحاول ايجاد حل أمثل للمشكله،ومعنى ذلك ان متخذى القرارات يقومون بتعريف المشكله فى ظل عديد من المعطيات ثم يتم اتخاذ القرار الذى يؤدى الى نتائج يمكن اعتبارها جيدة فى ظل هذه المعطيات.(2)

يتفق الباحثون فى مجال اتخاذ القرارات على ان كل قرار يشتمل على ركيزتين أساسيتين هما الجوده والقبول ويؤثر كل من هاتين الركيزتين على فاعلية القرار . ،فقد يكون القرار ذا درجه عاليه من الجوده وفى نفس الوقت غير فعال لعدم قبوله من هؤلاء الذين يؤثر على رفاهيتهم.(3).

يرى الباحث ان متخذ القرار يتوجب عليه تحديد الأهميه النسبيه لكل من جودة القرار ومدى قبوله. فليست كل القرارات عالية الجوده وفى نفس الوقت مقبوله بصفة مطلقه. ويمكن القول بأن قرار جيد يحظى بقبول عالى أفضل بكثير من قرار مثالى لا يحظى بهذا القبول

### ثالثا :الأساليب الحديثه فى اتخاذ القرارات.

يحتاج اتخاذ القرارات الى اكبر عدد ممكن من البدائل الجديده ، وذلك حتى يمكن تصنيفها للوصول الى احسن بديل، والتوصل الى بدائل و افكار جديده هو ما يطلق عليه الابتكار ،

1- بئينة راشد حميدي الكعبى، دور اساليب المحاسبية الادارية الحديثه فى ترشيد القرارات التشغيلية ، (رسالة دكتوراه الفلسفه فى المحاسبية ، بغداد ، جامعة بغداد ،كلية الادارة والاقتصاد ، 2003م).

2- اسماعيل ابراهيم جمعه وآخرون، مرجع سابق ، ص34 .

3- المرجع السابق ، ص35 .

وعلى المدير ان يتحلى بالخيال والرؤية الواسعه والقدرة على تنمية عدد كبير وجديد من الافكار وهناك الكثير من الطرق الحديثة والمبتكرة والتي تساعد على اتخاذ قرارات جيدة<sup>(1)</sup>.

## 1-العصف الذهنى:

وهذه الطريقة هى هجوم خاطف وسريع على مشكله معينه ، ويقوم المشتركين فى العصف الذهنى باطلاق العديد من الافكار ويسرعه حتى تأتى الفكرة التي تصيب الهدف وتحل المشكله، ويستغرق هذا الاسلوب فترة قصيره نسبيا بين نصف ساعه وساعتين تقريبا ويعتمد هذا الاسلوب فى مفاجأة المشتركين فى حل المشكله وإثارة ذهنهم وتطوير حلول بديله عديده ومناقشة سريعه لهذه البدائل حتى يمكن الوصول الى احسن حل.ويمر العصف الذهنى بالخطوات التالية<sup>(2)</sup>:

أ - الحصول على بدائل (خمس عشرة دقيقة):

- i. دعوة كل من له خبرة للاجتماع ، كلما تعددت الخبرات كلما كان افضل.
  - ii. يقوم قائد الاجتماع بتحديد المشكله بوضوح.
  - iii. يدعو قائد الاجتماع بتحديد المشكله بوضوح.
  - iv. يدعو القائد الاعضاء لاقتراح بدائل الحل مشجعا الغريب منها والسخيف وممنوع مناقشة البدائل.
  - v. تجميع اكبر عدد من الحلول بصرف النظر عن جودتها.
  - vi. يحرص القائد على تشجيع الاقتراحات وحماية مقترحيها من الاخرين.
  - vii. الغرض من هذه الخطوه هو إثارة ذهن المشتركين.
- ب- تنقية بدائل الحل (خمس واربعون دقيقة):
- i. شرح معنى الحلول وتجميع المتشابهه منها فى مجموعات.
  - ii. تشجيع اقتراحات جديده.
  - iii. استبعاد المستحيل من الحلول.

<sup>1</sup>- منى عطية خزام خليل ، الادارة واتخاذ القرار فى عصر المعلوماتية،(القاهرة، مطبعة المكتب الجامعى الحديث 2009) ،ص115.

<sup>2</sup>- المرجع السابق ،ص116



- iv. تحديد احسن 3-4 حلول .
- v. القائد يعمل كحلقة وصل ومشجع لافراد الجماعه للمشاركه وكملقى وملخص للحلول.
- ج- اختيار وتحديد خطة العمل(خمس واربعون دقيقه):
- i. اختصار عدد اعضاء الجماعه والابقاء على من لهم علاقه مباشره بالمشكله.
- ii. مقارنة بدائل الحلول وتحديد مزاياها وعيوبها.
- iii. اختيار انسب بديل وتحديد اسلوب تطبيقه
- iv. القائد يوجه المناقشه لاختيار انسب بديل.

## 2-اسلوب دلفى :

- ويأتى اسم هذه الطريقه من معبد دلفى اليونانى الذى كان يؤمه الناس استجلابا للمعلومات عن المستقبل وتعتمد هذه الطريقه على تحديد البدائل ومناقشتها غيابيا فى اجتماع اعضائه غير موجودين وجها لوجه وتمر هذه الطريقه بالخطوات التاليه<sup>(1)</sup>:
- أ- تحديد المشكله وهنا يلاحظ ان المشكله معروفه بشكل مسبق.
- ب- تحديد اعضاء الاجتماع من الخبراء وذوى الرأى وكلما كان هناك تنوعا فى الخبرات كلما كان افضل.
- ج- تصميم قائمه اسئلة تحتوى على تساؤلات عن بدائل الحل وسلوك المشكله وتأثير بدائل الحل عليه، يلى ذلك ارسال القائمه الى الخبراء كل على حده طلبا لرأيهم.
- د- تحليل الاجابات واختصارها وتجميعها فى مجموعات متشابهة وكتابة ذلك فى شكل تقرير مختصر.
- هـ- ارسال التقرير المختصر للخبراء مرة ثانيه طالبين رد فعلهم بالنسبة لتوقعاتهم عن الحل.
- ح- تعاد الخطوة الرابعه مره أخرى وايضا الخطوة الخامسه.

<sup>1</sup>- منى عطية خزام خليل ، مرجع سابق ،ص117

ط- يتم تجميع الآراء النهائية و وضعها فى شكل تقرير نهائى عن اسلوب حل المشكله بالتفصيل.

### 3- اسلوب الجماعه الصوريه:

وتسمى كذلك لأن تكوينها اسمى فقط أو على الورق حيث لا يوجد نقاش فعلى وشفوى بين افراد الجماعه بل يتم على الورق ، وهذا الاسلوب هو خليط ما بين العصف الذهنى و دلفى ، وتمر هذه الطريقه بالخطوات التاليه<sup>(1)</sup>:

- أ- تحديد المشكله : يقوم القائد أو المدير بتحديد المشكله أمام اعضاء الاجتماع.
- ب- بدائل الحل: يقوم كل فرد بوضع افكاره عن بدائل الحل على ورقه أمامه.
- ج- يتم تجميع الحلول: بواسطة القائد وكتابتها واحده تلو الأخرى على سبورة أو لوحه ، ولا يلزم ربط اسماء الاعضاء بالحلول.

د- المناقشه: يدير القائد المناقشه والتحليل على ان يشجع كل افراد للاشتراك فى المناقشه ويتم التوصل لعدة بدائل.

هـ - الاقتراع: يقوم كل فرد بالتصويت على هذه البدائل واضعا اياهم فى ترتيب فالرتبه 1 تعنى أحسن حل والرتبه 2 تعنى الرتبه الثانيه فى الافضليه والرتبه 5 على اعتبار ان هناك خمس بدائل للحل تشير الى أسوأ حل أو بديل.

و- القرار النهائى: يقوم القائد بتجميع الرتب لأفراد الجماعه وباستخدام الجمع كعمليه حسابيه يمكن التعرف على نتيجة كل بديل، والبديل الذى يأخذ أقل مجموع هو أحسن بديل.

يرى الباحث ان هذه الأساليب تقود الى ترشيد القرارات الاداريه بصوره عامه وتعمل على تحقيق الأهداف المنشوده من اتخاذ القرار ولكن فى حالة القرارات التشغيلية الخاصه المتعلقة بإستبعاد منتج ، أو اضافة منتج للمزيج ، او شراء جزء من منتج والمفاضله بين شراؤه أو تصنيعه محليا، فمثل هذه القرارات تحتاج الى اسلوب التكلفة الملائمه لاتخاذ القرار

<sup>1</sup>- منى عطيه مرجع سابق ،ص117.

حتى يتسنى لمتخذ القرار التنبؤ بالنتائج المتوقعه بصورة دقيقه وحتى يحقق أعلى الارباح من الموارد النادره .

#### رابعاً :الأساليب الكمية فى اتخاذ القرار.

تهتم هذه الجزئيه بالتعرض لبعض الادوات والاساليب الكميه فى اتخاذ القرارات ، وفيها ايضا يتم تقييم البدائل ومن ثم الوصول للرشد فى اتخاذ القرار بواسطة اساليب كميه تعطى نتائج واضحه ومحسوبه (1).

#### 1- العناصر ذات الاوزان المرجحه:

تعتمد هذه الطريقه على محاولة مقارنة بدائل الحل وذلك من خلال مقارنتها كميًا بالنسبه الى العناصر المشتركه بين هذه البدائل وبطريقه اخرى يمكن القول بأننا نبحت عن عناصر مشتركه بين بدائل الحل تصبح أساسا للمقارنه بين هذه البدائل ثم يتم تحويل المقارنه الى شكل كمي بسيط، وتتم طريقه العناصر ذات الاوزان المرجحه بالخطوات التاليه(2):

أ-تحديد العناصر المشتركه فى تقييم البدائل:

اذا كان متخذ القرار يقارن بين مواقع بديله لاحد المصانع ،أملين فى تحديد أنسب بديل فإنه يمكن القول وبعد بحث ودراسه ، أن العناصر المشتركه فى تقييم المواقع البديله هى تكلفه الأرض، والقرب من الخدمات ،والقرب من السوق، ومدى توفر العماله المطلوبه فى المواقع المختلفه، ومدى توفر الكهرباء والمياه وشبكة الصرف الصحى، والقرب من الخدمات التجاريه والماليه والفنيه.

ب- إعطاء كل وزن مرجح قيمه :

وهذا يعنى اعطاء كل وزن مرجح قيمه بحسب الاهميه لكل عنصر من عناصر المقارنه، ولتحقيق الدقه فى تحديد اوزان العناصر قد يستخدم عدة افراد ذوى رأى وخبره كمحكمين، وبعد سؤال هؤلاء المحكمين عن رأيهم وتقديرهم لقيمة كل عنصر يؤخذ الوسط الحسابى لتقديراتهم ، فإذا قلنا ان من مجموع مقدار 100درجه ، وبعد أخذ رأى المحكمين وحساب

<sup>1</sup>- احمد ماهر ، مرجع سابق، ص300 .

<sup>2</sup>-احمد ماهر ، مرجع سابق، ص301

الايوساط الحسابيه تم التوصل الى ان العناصر السابقه والمذكوره فى النقطه واحد تأخذ الاوزان والقيم التاليه:

10 درجات	تكلفة الارض
30درجه	القرب من الخدمات
20درجه	القرب من السوق
25درجه	توافر العماله
10درجه	توافر الكهرباء والمياه
5درجات	القرب من الخدمات الاخرى
100درجه	مجموع الدرجات

ج- اعطاء كل بديل درجة فى كل عنصر:

ويتم ذلك بالنظر الى احد العناصر، ثم نقارن البدائل المختلفه لمعرفة مدى توافر العنصر فى البديل لاعطاء هذا البديل درجه معينه من درجات العنصر ، فمثلا اذا تمت المقارنه بين ثلاثه أماكن بديله للمصنع وهى الأماكن أ،ب ، ج بالنسبه لقربهم من الخدمات ولقد وجد ان البديل أ هو أبعدهم عن الخدمات ، وان البديل ب هو أقربهم ، وان البديل ج فى المنتصق تقريبا ، فإننا ووفقا لتقديرنا يمكن اعطاء القيم التاليه لبدائل الموقع:

الموقع أ يعطى يعطى 8 درجات من 30درجه

الموقع ب يعطى 30 درجه من 30 درجه

الموقع ج يعطى 20 درجه من 30 درجه

ويستمر الوضع بالنسبه للعناصر المختلفه لبدائل الحل المختلفه.

د - اختيار أنسب بديل:

ويتم هذا من خلال جمع الدرجات التى حصل عليها كل بديل والبديل الذى حصل على أعلى الدرجات هو البديل الأنسب<sup>(1)</sup>.

<sup>1</sup> - احمد ماهر ، مرجع سابق، ص302 .

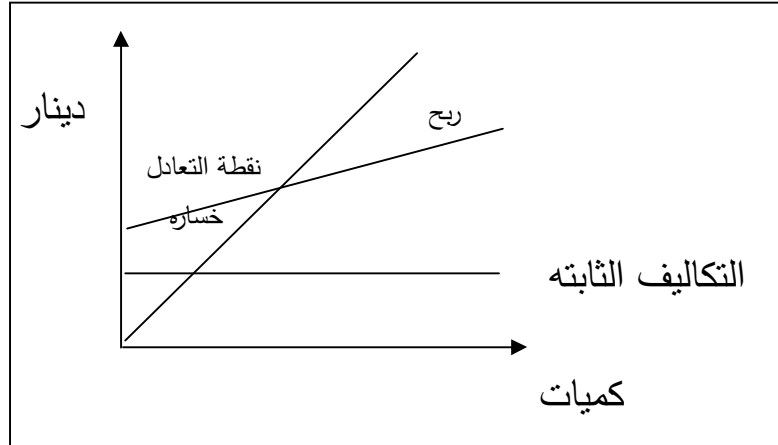
## 2- تحليل التعادل

تعتبر خريطة نقطة التعادل أو تحليل التعادل أحد الأساليب التي يعتمد عليها متخذ القرار في تحديد القرار المناسب، حيث توضح الخريطة التكاليف الكلية (ثابته ومتغيره) والإيرادات الكلية ولأن الوصول لاتخاذ قرار سليم يتطلب منا مقابلة التكاليف بالإيرادات المتعلقة بكل بديل من البدائل المتاحة، ثم اختيار ذلك البديل الذي يعظم الهدف الذي تسعى لتحقيقه. فنقطة التعادل تساعدنا في تحقيق ذلك، حيث تحدد لنا تلك النقطة التي تتساوى عندها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية، أي تلك النقطة التي لا يتحقق عندها أرباح أو خسائر، حيث يسبق هذه النقطة تحقيق خسائر ويعقبها تحقيق أرباح وبالتالي فهي تساعدنا في الاجابة على عدة تساؤلات مثل: ما هي كمية الانتاج أو العمل التي تتساوى عندها الإيرادات الناتجة مع التكاليف الكلية الحادثة، وما هي كمية الانتاج اللازمه لتحقيق قدر محدد من الإيرادات<sup>(1)</sup>.

يوضح الشكل رقم (3/2/2) نقطة التعادل.

الشكل (3/2/2)

نقطة التعادل .



المصدر : من اعداد الباحث

يرى الباحث ان اسلوب نقطة التعادل من الأساليب المهمة في الشركات لأن عن طريقها يمكن تحديد الكمية التي عندها تستطيع الشركة الوصول لما تريده من أرباح وعندها كذلك

<sup>1</sup> - جمعة وآخرون ، مرجع سابق ، ص 37 .

تكون الشركة فى هامش أمان، وعن طريقها يتم ضبط الانتاج بحيث لا يقل عن كمية التعادل.

وللوصول الى منحنى الايراد الكلى يمكن ايجاد نقطة التعادل رياضيا كالاتى:

الايرادات الكليه = سعر الوحده × عدد الوحدات

أك = س × ح

حيث أك = الايراد الكلى

س = سعر الوحده

ح = عدد الوحدات أو حجم الانتاج

يمكن التوصل الى منحنى التكاليف الكليه كالاتى:

التكاليف الكليه = التكاليف الثابته + التكاليف المتغيره

ت ك = ت ث = ت م

حيث ت ك = التكاليف الكليه

ت ث = التكاليف الثابته

ت م = التكاليف المتغيره للوحده

تعنى نقطة التعادل ان التكاليف الكليه = الايرادات الكليه

يمكن تحديد كمية الانتاج التى تحقق التعادل كالاتى:

كمية التعادل أو ح =  $\frac{ت ث}{س - ت م}$

س - ت م

للايضاح أكثر اذا كان سعر الوحده 6000 دينار والتكلفة الثابته 4000دينار والتكلفه المتغيره للوحده 2000دينار ، اتخذ القرار الآتى: كم وحده يجب انتاجها دون تحقيق ارباح او خسائر . الاجابه يتحقق الانتاج الذى لا يحقق ارباحا ولا خسائر عند نقطة التعادل ومن ثم يمكن استخدام القانون.

كمية التعادل = التكلفة الثابته مقسومه على مساهمة الوحده الواحده وهى 6000/4000-

2000 الناتج 1000وحده هى انتاج نقطة التعادل الذى لا يحقق ربحا ولا خساره.

يمكن ايجاد نقطة التعادل بالقيمه بقسمة التكلفة الثابتة على نسبة مساهمة الوحدة الواحده وكذلك يمكن ايجاد الانتاج الذى يحقق الربح المحدد مسبقا والذى يحقق كذلك الخسائر المحدده مسبقاً<sup>(1)</sup>.

### 3- جدول العائد:

جدول العائد هو وسيله لتوضيح العوائد الممكنه الناتجه عن استخدام عدة بدائل لحل المشكله التى نحن بصددھا وتحت ظروف أو شروط مختلفه. فإذا كان مدير احد مصانع انتاج اجهزة التلفزيون والفيديو قرروا إضافة خط جديد للانتاج ولكن لأنهم لا يعرفون مكانة منتجات منافسيهم فى السوق، كذلك غير متأكدين من الظروف الاقصاديه، فأنهم لا يستطيعون تحديد الطلب على منتجهم الجديد من جهاز التلفزيون، وبناء على خبرتهم السابقه فقد تتبئوا بوجود ثلاثه بدائل للطلب ، ولكل بديل ثلاثه احتمالات لحجم المبيعات منخفضه ومتوسطه وعاليه) ويمكن انتاج كميات مختلفه من المنتج الجديد<sup>(2)</sup>.  
يوضح الجدول رقم (9/2/2) العائد المبدئى.

#### جدول رقم (9/2/2)

##### العائد المبدئى

الكميات المنتجه	منخفض	متوسط	مرتفع
منخفض	1,000,000	1,000,000	1,000,000
متوسط	1,000,000	2,000,000	2,000,000
مرتفع	1,000,000	2,000,000	3,000,000

المصدر : احمد ماهر، الادارة المبادئ والمهارات، (القاهرة ، الدار الجامعية للكتب، 2004م) ص306 .

<sup>1</sup> - احمد ماهر ، مرجع سابق، ص303 .

<sup>2</sup> - المرجع السابق، ص ص 305،306 .

يري الباحث أنه من خلال جدول العائد المبدئي لا يمكن اتخاذ قرار سليم ما لم نعلم بربط هذه القيم المبدئية مع احتمالات حدوث حالات الطلب .

وطبقا للجدول رقم (9/2/2) اذا قررت الاداره اختيار مستوى الانتاج المنخفض وكان مستوى الطلب منخفض ايضا فإن ذلك سوف يحقق عوائد قدرها مليون جنيه أما قرار الانتاج بمستوى متوسط وتحت المستوى المتوسط للطلب فإن ذلك سوف يحقق عوائد قدرها مليون جنيه.، اما اذا توافرت لدى الاداره معلومات اضافيه عن احتمالات تحقق كل حاله من الحالات فانها تستطيع اتخاذ خطوة اضافيه، وذلك بحساب الخطر المرتبط بكل حاله، والذي يمكن الاداره من اختيار الحاله الأفضل (الأقل خطرا) على سبيل المثال ، بحوث السوق، والتنبؤ الاقتصادي ويمكن ان يوضح بعض تفاصيل المستهلك غير المعروفه. فاذا تم حساب الاحتمالات لكل حاله من حالات الطلب وتم ضربها في القيم الماليه بالجدول السابق فإننا نحصل على القيم المتوقعه لكل استراتيجيه تحت كل حاله من حالات الطلب، وعندئذ نستطيع جمع القيم المتوقعه لكل استراتيجيه ، فإذا افترضنا ان احتمالات حدوث حالات الطلب هي: منخفض 25% متوسط 50% مرتفع 25% عليه يمكن تكوين الجدول الذي يبين حاصل ضرب القيم المبدئيه×احتمالات الطلب<sup>(1)</sup>.

يوضح الجدول رقم (10/2/2) العائد المتوقع.

جدول رقم (10/2/2)

العائد المتوقع.

الكميات المنتجه	مستويات الطلب	متوسط	مرتفع	اجمالي القيمه المتوقعه
منخفض	منخفض	500,000	250,000	1,000,000
متوسط	منخفض	1,000,000	500,000	1,750,000
مرتفع	منخفض	1,000,000	750,000	2,000,000

المصدر: احمد ماهر، الادارة المبادئ والمهارات، (القاهرة ، الدار الجامعية للكتب، 2004م) ص 307

<sup>1</sup> - احمد ماهر ، مرجع سابق، ص-ص 306-307



يرى الباحث ان على الاداره اذا كانت ترغب فى تعظيم العوائد فعليها باختيار الاستراتيجية الثالثه (مستوى مرتفع من الانتاج) حيث انها تحقق 3مليون جنيهه عوائد.

#### 4- شجرة القرارات:

هى اسلوب آخر من أساليب اتخاذ القرارات ، وتقوم فكرة شجرة القرارات على تحديد المواقف التى تواجه متخذ القرار واحتمال تحقق كل موقف .مثلا يواجه مدير احدى المؤسسات وجود سلعتين بديلتين هما (أ ، ب) وهو يود ان يتخذ قرارا بانتاج احدى السلعتين ولقد توافرت لديه البيانات التاليه:

يوضح الجدول رقم (11/2/2) بيانات السلعتين أ , ب .  
جدول رقم (11/2/2)  
بيانات السلعتين (أ، ب)

السلعه	التسويق الداخلى	التسويق الخارجى
	الاحتمال 60%	الاحتمال 40%
أ	300 وحده	100 وحده
ب	150 وحده	250 وحده

المصدر : احمد ماهر، الادارة المبادى والمهارات، (القاهرة ، الدار الجامعية للكتب، 2004م) ص 308

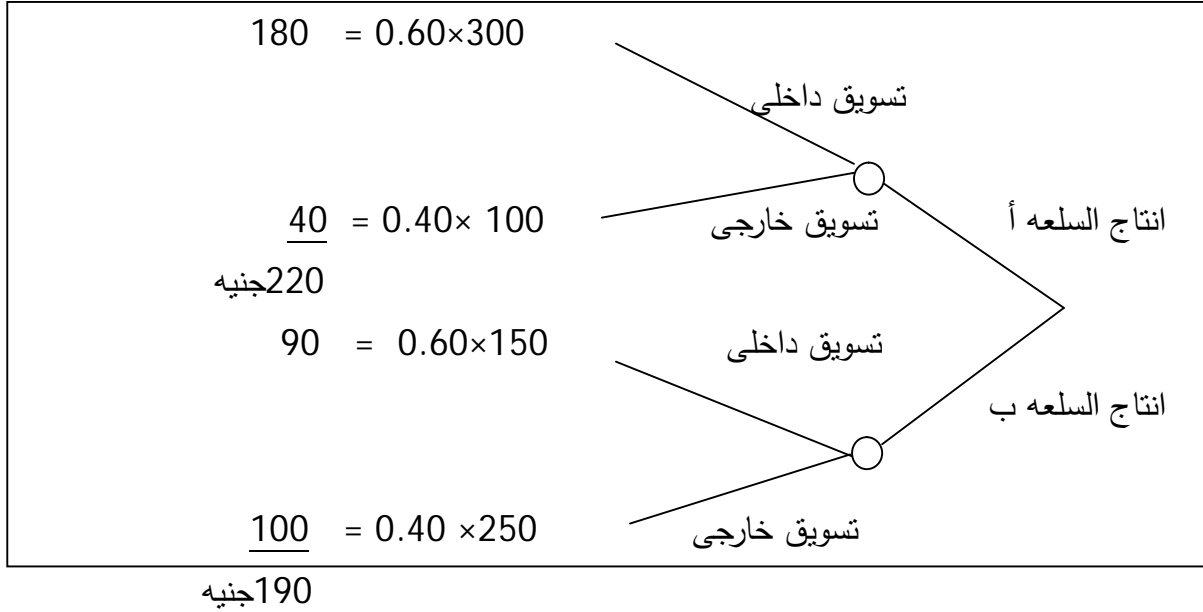
يرى الباحث ان من خلال النظر للجدول رقم (3/2/2) لا نستطيع ان نصل لنتيجة ما لم نقم بتحليل الجدول فى شكل شجرة قرارات .

من الجدول رقم (3/2/2) يتضح أنه يمكن انتاج وتسويق اربعمائة وحده من أى من السلعتين فى الداخل والخارج، ولكن يخضع هذا التسويق لنسب مختلفه كما أظهرت الدراسات التسويقيه التى اجراها مدير الانتاج، فما هو القرار الواجب اتخاذه اذا علمت ان سعر بيع الوحده دينار واحد، بمعنى آخر هل الأفضل انتاج السلعه أ أم السلعه ب.

يوضح الشكل رقم (4/2/2) شجرة القرارات.

شكل رقم (4/2/2)

شجرة القرارات.



المصدر : احمد ماهر، الادارة المبادئ والمهارات، (القاهرة ، الدار الجامعية للكتب، 2004م) ص309

من خلال النظر لشجرة القرارات كما في الشكل رقم (4/2/2) ان انتاج السلعة أ هو القرار

السليم حيث أنه يحقق مئتين وعشرين جنيهاً.

يرى الباحث ان اسلوب شجرة القرارات واسلوب نقطة التعادل واسلوب العناصر ذات الاوزان

المرجح ، جميع هذه الاساليب الكمية ، يتم فيها تقييم البدائل بصورة كمية محسوبة تعطى

نتائج واضحة تساعد في الوصول للرشد في اتخاذ القرارات.

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

يشتمل علي الآتي:

المبحث الاول : نبذه عن الشركات محل الدراسة.

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

## المبحث الاول

### نبذة عن الشركات محل الدراسة

أولاً: مصنع استاندرد لصناعة الادوات المنزلية .

يقع مصنع استاندرد لصناعة الادوات المنزلية فى منطقة الخرطوم بحرى الصناعية ويقوم بصناعة الادوات المنزلية من الاستيل المستورد من الهند والصين ومن ثم يتم تشكيله فى عدة منتجات ذات جودة عالية واسعار مناسبة.

#### 1/الرؤية و الرسالة.

إن مصنع استاندرد لصناعة الادوات المنزليه يعمل برسالة ورؤية واضحة للمساهمة فى بناء وتطوير جميع منتجات الادوات المنزليه فى السودان بصفة خاصة وفى افريقيا بصفة عامة بما يخدم ويلبى متطلبات العملاء والسوق المحلية , وقد استطاع بفضل الله وبسرعة الإمكانيات المتاحة ان اصبح احدي المصانع الرائدة فى هذا المجال.

#### 2/خطوط الانتاج.

يتكون المصنع من خطي انتاج هما:

أ/خط انتاج الاستيل

ب/خط انتاج الطلس.

#### 3/ منتجات المصنع.

أ/منتجات المصنع من الاستيل:

- صوانى بمقاسات مختلفه .
- مكبات بمقاسات مختلفه.
- كوارى.
- صحون.
- كيزان.
- جرادل.
- بساتل.

- شوك.

- أعمده.

### ب/منتجات المصنع من الطلس:

- سلطانيه .

- كوارى بمقاسات مختلفه.

- جرادل .

- بسائل .

- طست .

### 4/ماكينات المصنع.

يمتلك المصنع عدد 120 ماكينه موزعه على خطوط الانتاج منها ماكينات التقطيع بمقاسات مختلفة وماكينات المكابس وماكينات قص الحديد إضافه الى ثلاثه أفران لتلوين الطلس .

### ثانيا:المصنع الإماراتى السودانى لتشكيل الزجاج والمعادن .

يقع المصنع الاماراتى السودانى فى المنطقه الصناعيه بالخرطوم بحرى وتم تأسيسه وافتتاحه بواسطة رئيس الجمهوريه المشير عمر حسن احمد البشير فى العام 2010 بتمويل من الجهاز الاستثمارى للضمان الاجتماعى .

### 1/الرؤية و الرسالة.

رؤية المصنع الاماراتى السودانى ان يصبح من أكبر المصانع فى السودان والقاره السمراء فى تشكيل المعادن والزجاج المقوى ورسالته ان يساهم مساهمة كبيرة فى تطوير المعمار واستقرار الاسر السودانية ومحاربة الفقر والعطالة وتوفير فرص العمل ومن الناحيه الانتاجيه يساهم فى بناء وتطوير جميع منتجات الزجاج والكلادن فى السودان بدلا من المواد المحليه.

### 2/خطوط الانتاج.

أ/خط الزجاج المزدوج.

يعمل هذا الخط الانتاجى على تقوية الزجاج بواسطة ماكينات تقوم بربط ألواح الزجاج مع بعضها البعض بواسطة لاصق ليستخدع بعدها الزجاج فى واجهات المبانى بمساحات عريضه لا يتأثر بالرياح ولا يتكسر وكذلك فى البارتنشات الزجاجيه والأبواب والنوافذ .  
ب/خط التقسية.

يقوم هذا الخط بتقوية وتقسية الزجاج حتى لا يتكسر بواسطة فرن يتم تسخينه بدرجة حرارة مرتفعه ثم يتم تمرير الزجاج بداخله فيصبح الزجاج طائعا يتم تشكيله داخل هذا الفرن بواسطة جهاز كمبيوتر بالشكل الذى يريدونه ثم يتحرك الزجاج بواسطة سير من الفرن الى ماكينه أخرى مجاورة للفرن فيتم تبريده بدرجة تبريد مرتفعه فيتصلب الزجاج ويصبح لا يمكن كسره ولم سقط على الأرض ليستخدع بعدها فى واجهات المبانى والأبواب والنوافذ وغيرها من استخدامات المعمار الحديث.

ج/خط تشكيل المعادن.

هذا الخط عباره عن ورشه يتم فيها تقطيع الزجاج من الألواح الى مقاسات مطلوبه ليتم بعدها تحريكه الى خطوط الانتاج الاخري ويتم فيها كذلك تقطيع الاستيل ليستخدع فى قوائم الأبواب والنوافذ وتجليد المبانى وأعمدة العمارات .

### 3/منتجات المصنع.

- واجهات المبانى من الكلاذن .
- واجهات المبانى من الزجاج المقوى.
- البارتنشات .
- الستائر الحائطية.
- الابواب الزجاجيه.
- النوافذ الزجاجيه.
- تجليد الأعمدة والمبانى بألواح الاستيل.

#### 4/ماكينات المصنع.

يمتلك المصنع فرن لتشكيل الزجاج وماكينات للزجاج المزدوج وثلاثة ورش لتقطيع وتشكيل الألمونيوم والزجاج.

ثالثا: مدبغة أفروستار .

تقع مدبغة أفروستار فى الخرطوم بحرى بعد ان كانت تعمل فى منطقة الباير وتم نقلها فى العام 2010 آلت ملكيتها للصندوق القومى للمعاشات وهى شركة متخصصة فى صناعة ودباغة جلود الضان والماعز والابقار ثم تقوم بتصديرها للخارج لجلب العملات الصعبة .

#### 1/مراحل الانتاج.

تمر عملية الدباغة فى مدبغة أفروستار بثلاثة مراحل هى مرحلة التجهيز والدباغة وفيها يتم خلط الجلود الجافه بالماء ثم مواد كيميائيه للتخلص من الشعر واللحوم الملتصقه بالجلود ثم بعدها تعد الجلود للتصدير دون المرور بالمرحلتين التاليتين ولكن تمر الجلود التى يتم استهلاكها فى الصناعه المحليه بالمرحله الثانيه وهى تسمى الإعاده يتم فيها إضافه مواد أخرى ثم بعدها تأتى مرحلة التشطيب وهى الثالثه والأخيره.

#### 2/منتجات المصنع.

- جلود مدبغة دباغة بسيطه (وت بلو) للتصدير للخارج.
- جلود جيش.
- جلود إسموس.
- جلود ربر.
- شنت .
- أحذيه.
- حزامات.

#### 3/ماكينات وآليات المصنع.

- ثلاثه أحواض كبيره لدباغة الجلود .
- خمسة ماكينات تلحيم.

- ثلاثة ماكينة شق جلود.
- اربعة احواض خشبيه كبيره لإعادة الدباغة.
- سبعة ماكينات لطباعة ونقوش مضغوطة.
- ثلاثة ماكينات تلوين جلود.

#### 4/عمال المدبغه.

يعمل بالمدبغه 143 موظف وعامل جميعهم سودانيين مما يعنى ان المدبغه تسهم فى دعم اقتصاد 143 اسره سودانيه إضافه الى المشاركات فى اصلاح البيئه والمساهمات المجتمعيه المختلفه .

#### رابعاً: مصنع كاسو لصناعة البلاستيك.

يقع مصنع كاسو لصناعة البلاستيك فى المنطقه الصناعيه بالخرطوم بحرى تم انشاؤه براسمال وطنى بلغ 2500 مليون دولار فى العام 2009 ليقوم بصناعة الادوات المنزليه من البلاستيك منافسا ما يتم استيراده من الخارج.

#### 1/الرؤية و الرسالة.

إن مصنع كاسو لصناعة البلاستيك يعمل برسالة ورؤية واضحة للمساهمة في صناعة وتطوير جميع منتجات الادوات المنزليه البلاستيكيه في السودان بصفة خاصة وفي الوطن العربى بصفة عامة بما يخدم ويلبي متطلبات العملاء والسوق المحلية , وقد استطاع بفضل الله وبسرعة الإمكانيات المتاحة ان اصبح احدي المصانع الرائدة في هذا المجال.

#### 2/خطوط الانتاج.

يتكون المصنع من ثلاثه مراحل انتاجيه المرحله الأولى هي مرحلة تذويب حبيبات البلاستيك فى افران ساخنه تليها مرحلت تشكيل وتلوين المنتجات ثم المرحله الثالثه والأخيره هي مرحلة التشطيب.



### 3/منتجات المصنع.

ينتج المصنع من البلاستيك الجرادل لمصانع الطحينيه والحلويات بأحجام مختلفه ،  
والجراكين للزيوت بالاضافه الى الادوات المنزليه مثل الكيزان والأباريق البلاستيكيه بكل  
المقاسات.

### خامسا: شركة تبوك للادويه.

تقع شركة تبوك للادويه فى الخرطوم بحرى المنطقه الصناعيه وهى شراكه سعوديه سودانيه  
تقوم بتصنيع عدد من الأدوية والمنتجات الطبية إلى لتلبي حاجة السودان منها ، حائز  
على جودة التصنيع الاوربية ، تم افتتاحه على يد وزير الصناعة السوداني عبدالوهاب محمد  
عثمان بحضور سفير خادم الحرمين الشريفين فى الخرطوم فيصل بن حامد المعلا فى العام  
2013م بتكلفه بلغت 28 مليون دولار .

### 1/الرؤية والرسالة.

الاستمرار فى انتاج الادويه وخلق الاكتفاء الذاتى من الادويه فى السوق المحلى والسعي  
لتصدير الادويه الى الخارج .

### 2/تكنولوجيا المصنع.

عمليات التصنيع التقليديه، وعمليات البرغلة، وعمليات المزج، وعمليات الضغط، وجميع  
أنواع التغليف (أغشية رقيقة، تحرر مؤخر و متناوب)

- أساليب البعثرة فى صناعة المعلقات والمستحلبات، السوائل والمستحضرات شبه الصلبة.

- تقنيات البثق الحراري.

- التحييب، تقنيات التحرر المؤخر.

- تقنيات التحرر المتناوب ذات الميكانيكيات المختلفه، مثل الجيل المائي و المصفوفات

الكارهة للماء والتغليف الخاص بالتحرر المتناوب بالانتشار .

- الضغط ثنائي الطبقة، لأغراض التحرر الثابت والمزدوج .

- تكنولوجيا التجفيد لمنتجات الحقن .

### 3/منتجات المصنع .

تقوم شركة تبوك بانتاج أكثر من 16 منتج مسجل فى وزارة الصحة السودانىة وهو الآن بصدد ادخال انتاج 200 منتج مسجل فى وزارة الصحة السعودىة بغرض انتاجه فى المصنع بالسودان فى الفتره المقبله وهناك منتجات تحت الدراسه وفى طور البحث والتطوير .

#### سادسا:مصنع العكدابى للالواح المعزوله.

يقع مصنع العكدابى للالواح المعزوله بالمنطقه الصناعىة بحرى تم إنشاء المصنع نهایة 2007م ویاشر الإنتاج فى یناير 2008م بإستخدام ماكینات حدیثة وكوادر وطنیة وأجنبیة ذات كفاءة عالیة ویتبع المصنع أحدث أنظمة البناء المتعارف علیها عالمیاً ویتمیز بعدد من المزايا منها قلة التكلفة وسرعة التنفيذ وجمال الشكل والمتانة والمواءمة لكل مناخ وهو عازل للحرارة والصوت ومقاوم للزلازل وتسعى الشركة للتوسع فى هذا المجال وترفع شعار مسكن لكل مواطن .

الانتاج الیومى للمصنع یقدر بحوالى الف وستمائة متر یومیا وبعده المصنع السادس فى المنطقه العربیة وبعمل بتوأمة بین المصنع والشركة المصریة الایطالیة التى تعمل فى نفس المجال ومقرها القاهره وخطة المصنع ان یغطى 90% من احتیاجات السوق المحلى .

#### 1/الرؤیة و الرسائل.

إن مصنع العكدابى لصناعة الألواح المعزوله یعمل لأجل المساهمة فى صناعة وتطوير جمیع منتجات البناء الحدیث ومنتجات العزل والثلاجات المتحركه والجملونات فى السودان بصفة خاصة وفى الوطن العربى بصفة عامة بما یخدم ویلبى متطلبات العملاء والسوق المحلیة , وقد استطاع بفضل الله وبسرعة الإمكانيات المتاحة ان اصبح احدي المصانع الرائدة فى هذا المجال ورؤیته ان یكون الأفضل والأقل تكلفه .

## 2/منتجات المصنع .

ينتج المصنع الغرف السكنيه والألواح العازله التي تستخدم فى المبانى وتستخدم لأغراض التبريد وغيرها عن طريق أنظمة متعارف عليها عالمياً وتتكون الألواح من مادة عازلة وسطية وهي عبارة عن لوح من الفلين بمختلف السمكات ويغلق اللوح من الداخل والخارج بشبك تسليح بسمك 3 ملم و أن من مميزات هذه الألواح مقاومة للتحميل وعازلة للحرارة إضافة إلي سرعة التركيب ، وكما ان له امكانية خيارات التشطيب الواسعة والمرونة في التصميم وخفة الوزن ، إضافة إلي انها مقاومة للحريق وعازله للصوت ومقاومة للأعاصير والزلازل.

## المبحث الثانى تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً : اجراءات الدراسة.

لكى يتحقق الهدف المنشود من الدراسة تم استخدام الإجراءات الآتية:

1/أداة الدراسة :

حتى يتم اختبار الفروض بصورة سليمة قام الباحث بتصميم نموذج الدراسة واستبانة الدراسة كالتى:

أ/ نموذج الدراسة.

وهو يوضح المتغير المستقل التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار والذي تم تقسيمه الى مكوناته المتمثلة فى تكلفة الفرصة البديلة والتكلفة التى يمكن تجنبها والتكلفة التفاضلية ومن ثم المتغير التابع القرارات التشغيلية الخاصة.

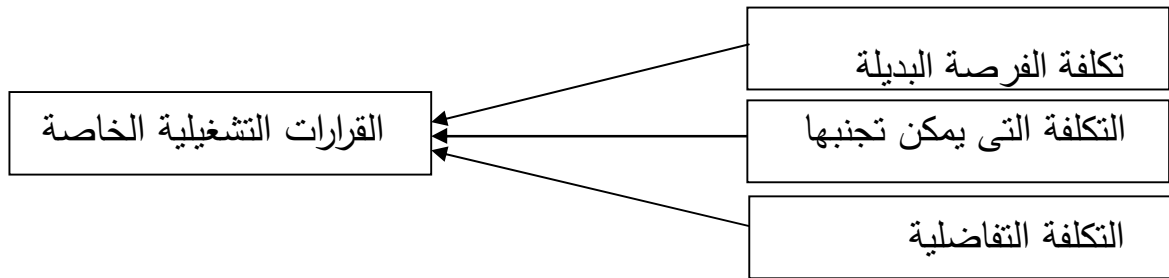
يوضح الشكل رقم (5/2/3) نموذج الدراسة.

الشكل (5/2/3)

نموذج البحث

المتغير التابع

المتغير المستقل



المصدر : من اعداد الباحث 2016.

## ب/ الاستبانة.

ارفق الباحث مع الاستبانة خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وغرضها احتوت الاستبانة على قسمين رئيسيين،تضمن القسم الاول اسئلة عن البيانات الشخصية لافراد عينة البحث حيث احتوى على العمر ، المؤهل العلمي ، المؤهل المهني ،التخصص العلمي ، الدرجة الوظيفية ، الخبرة العملية. والقسم الثاني يحتوى على عدد(20) سؤالا ، طلب من افراد عينة الدراسة ان يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عباره وفق مقاييس بكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات ( أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) وتم توزيع هذه الاسئلة على محاور الدراسة الأربعة كالاتى:

- الاسئلة من (1-5) خاصة بمحور قياس مدى استخدام تكلفة الفرصة البديلة.
  - الاسئلة من (6-10) خاصه بمحور قياس مدى استخدام التكلفة التى يمكن تجنبها.
  - الاسئلة من (11-15) خاصه بمحور قياس مدى استخدام التكلفة التفاضلية.
  - الاسئلة من (16-20) خاصه بمحور قياس مدى اهتمام الشركات بالقرارات التشغيلية .
- ملاحظة: لم يتم حذف أي من الفقرات حسب نتيجة العينة الاستطلاعية :
- حيث كانت القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لمعامل الارتباط سبيرمان وهي تعتبر دالة إحصائية.وقد تم استخدام مقياس ليكرت لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول رقم (12/2/3).

### جدول رقم (12/2/3)

#### درجات مقياس ليكرت

الاستجابة	لاوافق بشدة	لاوافق	محايد	وافق	وافق بشده
الدرجة	0	1	2	3	4

المصدر: الباحث2016م.

اختار الباحث الدرجة (0) للاستجابة "غير موافق بشدة" وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو صفر% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة وهي أفضل وتعطي نتائج أدق من إعطاء الدرجة (1) لهذه الاستجابة لأن الوزن النسبي في هذه الحالة يساوي 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

ج/ صدق الاستبانة.

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

أ. الصدق الظاهري:

عرض الباحث الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من ثلاثة متخصصين في مجال البحث وأسماء المحكمين بالملحق رقم (3)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - انظر الملحق رقم (1).

ii. صدق المقياس:

iii. الاتساق الداخلي :

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

أ. الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

د/ ثبات الإستبانة .

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. حيث تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس الارتباط بين فقرات كل محور على حده واستخدام ايضا معامل الفا كرونباخ لاختبار الثبات .

### جدول رقم (13/2/3)

الارتباط بين فقرات المحاور باستخدام معامل الفا كرونباخ

المحور	معامل الارتباط بين فقرات المحور	معامل الفا كرونباخ
المحور الاول :تكلفة الفرصة البديله	0.456	0.70
المحور الثاني:التكلفة التي يمكن تجنبها	0.521	0.73
المحور الثالث: التكلفة التفاضلية	0.701	0.870
المحور الرابع: القرارات التشغيلية	0.443	0.62

المصدر:الباحث2016م.

من خلال النظر الى الجدول رقم (13/2/3) يتضح ان هناك ارتباط بين فقرات كل محور على حده مما يعنى ان جميع عبارات المحور تقود الى نتيجة واحده هي هدف المحور .

### جدول رقم (14/2/3)

مقياس اختبارالثبات

عدد فقرات الاستبانة	معامل كرونباخ
20	0.841

المصدر:الباحث2016م.

نلاحظ من خلال النظر الى الجدول رقم (14/2/3) أن قيمة معامل الثبات Alpha يساوي 0.841 مقبول وعالي ويبرهن لنا ان تحكيم الاستبيان في مرحلته الاولى تم بصوره مهنية عالية جعلت فقرات الاستبيان متناسقة ومفهومة لدي المستجيب .

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والاستدلالي لوصف وتقييم واقع التكلفة الملائمة و دورها في ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة من خلال دراسة تطبيقية ميدانية على الشركات الصناعية الموجودة بمدينة الخرطوم بحرى وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

1/ المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للبحث إلي مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2/المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلي جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسية للبحث، والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على الشركات التي وقعت ضمن عينة الدراسة، وتم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

## 2/ مجتمع وعينة الدراسة .

يتكون المجتمع الاساسي للدراسة من الشركات الصناعية بمنطقة الخرطوم بحرى، لذا قام الباحث بحصر كافة الشركات الموجودة في المنطقة الصناعية بحري وذلك من خلال احصائيات المسجل التجاري للشركات .ومن خلال استخدام المعادلة الخاصة بتحديد الحجم الامثل للعينة الاحصائية للبحث  $(N=PQ(Z)^2/E)$  تم الوصول الي حجم العينة المناسب فتم اختيار العينه العشوائيه البسيطة وهى عدد ستة شركات يتكون عدد افرادها من 317 موظف وتم توزيع 60 استمارة استبانته للافراد الذين لديهم علاقه بموضوع البحث فى الشركات الصناعية والتي تتخذ قرارات تشغيلية بصورة متكرره ولديها اقسام محاسبة تكاليف ضمن المنظومه المالية.



قام الباحث باستخدام طريقة العينة العشوائية، لتوزيع عينة استطلاعية حجمها 10 إستمابانات لاختبار الاتساق الداخلي وثبات الإستمابانة. وبعد التأكد من صدق وسلامة الاستمابانة للاختبار تم توزيع 60 إستمابانة على عينة الدراسة وتم الحصول على 46 إستمابانة بنسبة استرداد 76%.

### ثانيا: تحليل بيانات عينة الدراسة.

تم تحليل بيانات وفقرات الاستمابانة كالاتى:

1/ توزيع افراد الدراسة حسب العمر:

يوضح الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

### جدول رقم (15/2/3)

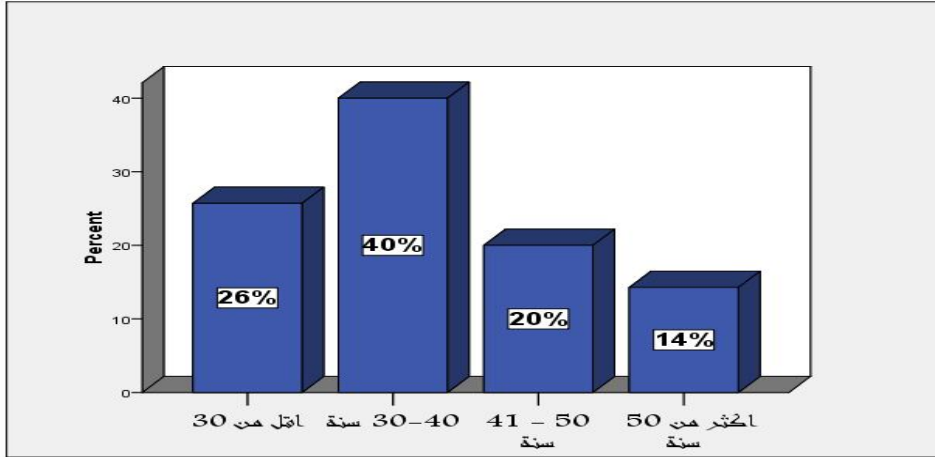
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

		التكرار	النسبة	النسبة الصحيحة	النسبة التراكمية
Valid	اقل من 30	9	25.0	25.7	25.7
	30-40 سنة	14	38.9	40.0	65.7
	41 - 50 سنة	7	19.4	20.0	85.7
	اكثر من 50 سنة	5	13.9	14.3	100.0
	Total	35	97.2	100.0	
Missing	System	1	2.8		
المجموع		36	100.0		

المصدر : الباحث 2016م.

### الشكل رقم (6/2/3)

التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر : اعداد الباحث ،2016م

من خلا النظر الى الشكل البياني رقم (6/2/3) والجدول رقم (15/2/3) واللذان يوضحان توزيع افراد الدراسة علي حسب متغير العمر فقد كشفت نتائج الدراسة ان 40% من اجمالي افراد الدراسة كانت اعمارهم (30 الي 40) سنة ، و 26% منهم اعمارهم (أقل من 30 سنة) ، بينما 20% من اجمالي افراد الدراسة كانت اعمارهم تقع ما بين (41 - 50 سنه)، وفي الاخير ثملت الاشخاص الذين هم اعمارهم اكثر من 50 سنة فقد تمثلو بنسبة 14% من اجمالي المشاركين في الدراسة.

يتضح ان الفئة العظمى هي 40% من افراد عينة الدراسة وهم الذين تراوحت اعمارهم بين (30-40) سنة وهذا يفيد موضوع البحث بأن أكثر المبحوثين هم من الشباب الذين تلقوا علوما حديثه مما يسهل موضوع البحث.

2/ توزيع افراد الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (7/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

### جدول رقم (16/2/3)

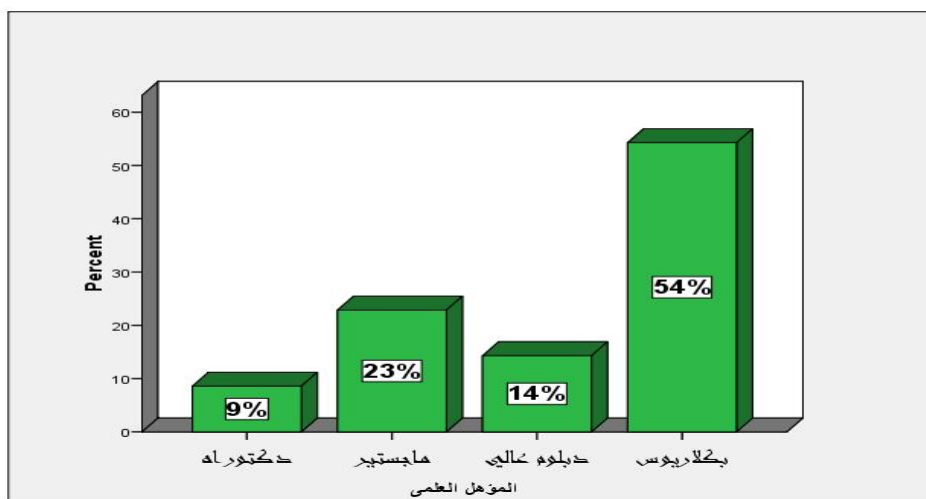
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى

		التكرار	النسبة	النسبة الصحيحة	النسبة التراكمية
Valid	دكتوراه	3	8.3	8.6	8.6
	ماجستير	8	22.2	22.9	31.4
	دبلوم عالي	5	13.9	14.3	45.7
	بكلوريوس	19	52.8	54.3	100.0
	Total	35	97.2	100.0	
Missing	System	1	2.8		
المجموع		36	100.		

المصدر : الباحث، 2016م

### الشكل (7/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة وفق متغيرالمؤهل العلمى



المصدر : اعداد الباحث , 2016م

من خلال النظر الى الشكل البياني رقم (7/2/3) والجدول رقم (16/2/3) واللذان يوضحان توزيع افراد الدراسة علي حسب متغير المؤهل العلمى فقد اوضحت لنا نتائج الدراسة ان

**54%** من اجمالي المشاركين في الدراسة كان مؤهلهم العلمي درجة البكالوريوس ، بينما **23%** من اجمالي افراد الدراسة مؤهلهم العلمي درجة الماجستير ،وان **14%** منهم حاصلين علي درجة الدبلوم العالي، كما كشفت نتائج الدراسة ايضا ان **9%** من افراد الدراسة مؤهلهم العملي درجة الدكتوراه مما يدل على ان بعض المبحوثين حاصلين على شهادات فوق الجامعية وهذا يجعل موضوع البحث أكثر عمقا لمعرفة المبحوثين بموضوع البحث.

3/ توزيع افراد الدراسة حسب التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم(8/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمى.

جدول رقم (17/2/3)

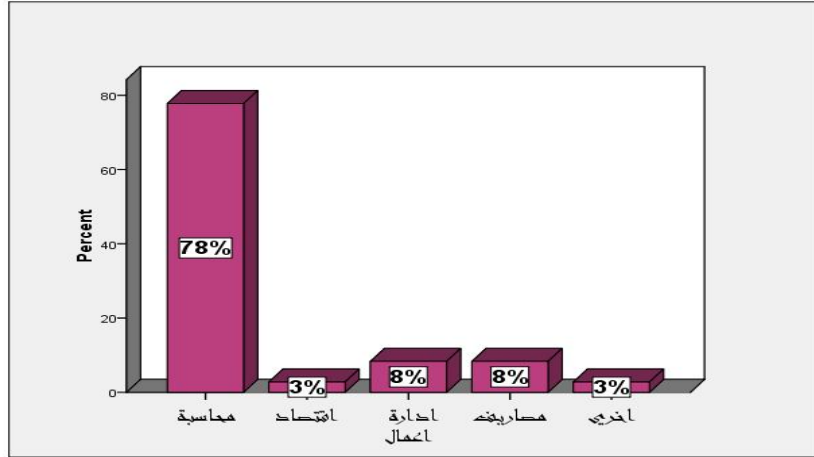
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغيرالتخصص العلمى

		التكرار	النسبة النسبة	النسبة الصحيحة	النسبة التراكمية
Valid	محاسبة	28	77.8	77.8	77.8
	اقتصاد	1	2.8	2.8	80.6
	ادارة اعمال	3	8.3	8.3	88.9
	مصاريف	3	8.3	8.3	97.2
	اخرى	1	2.8	2.8	100.0
	المجموع	36	100.0	100.0	

المصدر:الباحث2016م.

### الشكل رقم (8/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر : اعداد الباحث 2016م

من خلال النظر الى الشكل البياني رقم (8/2/3) والجدول رقم (17/2/3) وللذان يوضحان توزيع افراد الدراسة علي حسب التخصص العلمي فقد كشفت نتائج الدراسة ان **78%** من اجمالي أفراد الدراسة تخصصهم محاسبة ، هذه النسبة يمكن ان تساعد الباحث في الوصول الي رؤية واضحة بخصوص مايتعلق موضوع دراسته ، كما تمثلت النسبة الكاملة في التخصصات الاخرى ، حيث اوضحت النتائج ان الاشخاص المتخصصون في ادارة الاعمال والمصاريف كانت نسبتهم **8%** بالتساوي و**3%** من اجمالي افراد الدراسة متخصصون في الاقتصاد والعلوم الاخرى .

4/توزيع افراد الدراسة حسب المؤهل المهني :

يوضح الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم(9/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى.

### جدول رقم (18/2/3)

التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغيرالمؤهل المهني

		التكرار	النسبة النسبة	النسبة الصحيحة	النسبة التراكمية
Valid	الزمالة السودانية	3	8.3	8.3	8.3
	لايوجد	33	91.7	91.7	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

المصدر:الباحث2016م.

من خلال النظر الى الجدول رقم(18/2/3) نجد ان 92% من اجمالي افراد عينة دراسته ليس لديهم زمالات ، كما اشارت الدراسة ان 8% منهم لديهم زمالة سودانية ،هذه المؤشرات تدل على عدم تأثير اصحاب الزمالات على هذه الدراسة وهذا لا يضر موضوع البحث.

5/ توزيع افراد الدراسة حسب الوضع الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم(9/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

### جدول رقم (19/2/3)

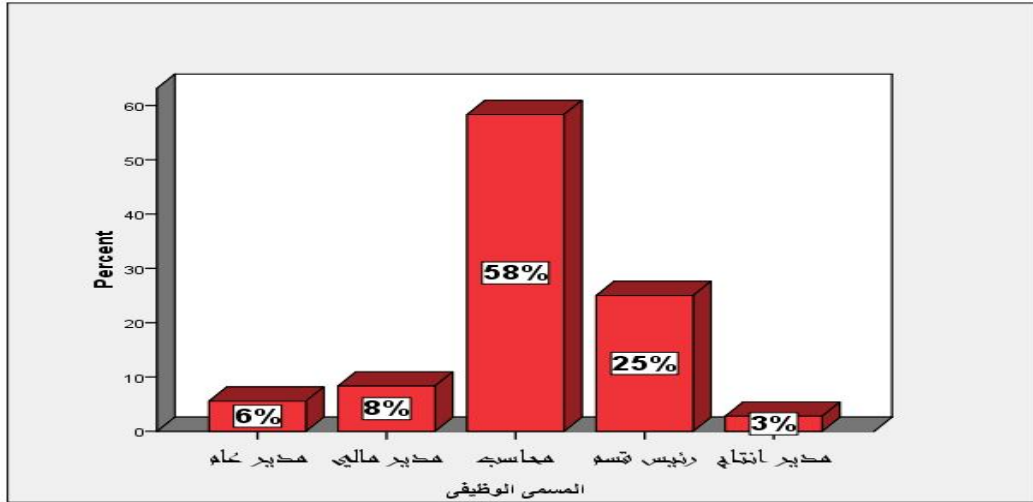
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغيرالمسمى الوظيفي

		التكرار	النسبة النسبة	النسبة الصحيحة	النسبة التراكمية
Valid	مدير عام	2	5.6	5.6	5.6
	مدير مالي	3	8.3	8.3	13.9
	محاسب	21	58.3	58.3	72.2
	رئيس قسم	9	25.0	25.0	97.2
	مدير انتاج	1	2.8	2.8	100.0
	المجموع	36	100.0	100.0	

المصدر:الباحث2016م.

### الشكل رقم (9/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغيرالوضع الوظيفي



المصدر : اعداد الباحث ، 2016م

من خلال النظر الى الشكل البياني رقم (9/2/3) والجدول رقم (19/2/3) والذان يوضحان توزيع افراد الدراسة علي حسب الوضع الوظيفي فقد كشفت نتائج الدراسة ان 58% من اجمالي افراد الدراسة محاسبون ، وان 25% منهم يعملون كرؤساء اقسام ، 8% منهم يعملون كمدرء ماليين ، بالاضافة الي 6% من اجمالي افراد الدراسة يعملون كمدرء عاميين في شركاتهم ، وفي الاخير فقد بلغت نسبة الذين يعملون كمدرء انتاج 3% . من خلال النتائج السابقة يتضح لنا ان عينة الدراسة تمثلت فيها كل الاوضاع الوظيفية ابتداءً من المحاسبين حتي المدرء العاميين مما يجعل موضوع البحث أقرب الى تنوع وجهات النظر أضف لذلك ان الفئة العظمى محاسبين وهو ما يرتبط بموضوع البحث.

6/ توزيع افراد الدراسة حسب الخبرة العملية:

يوضح الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم(10/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة العملية.

جدول رقم (20/2/3)

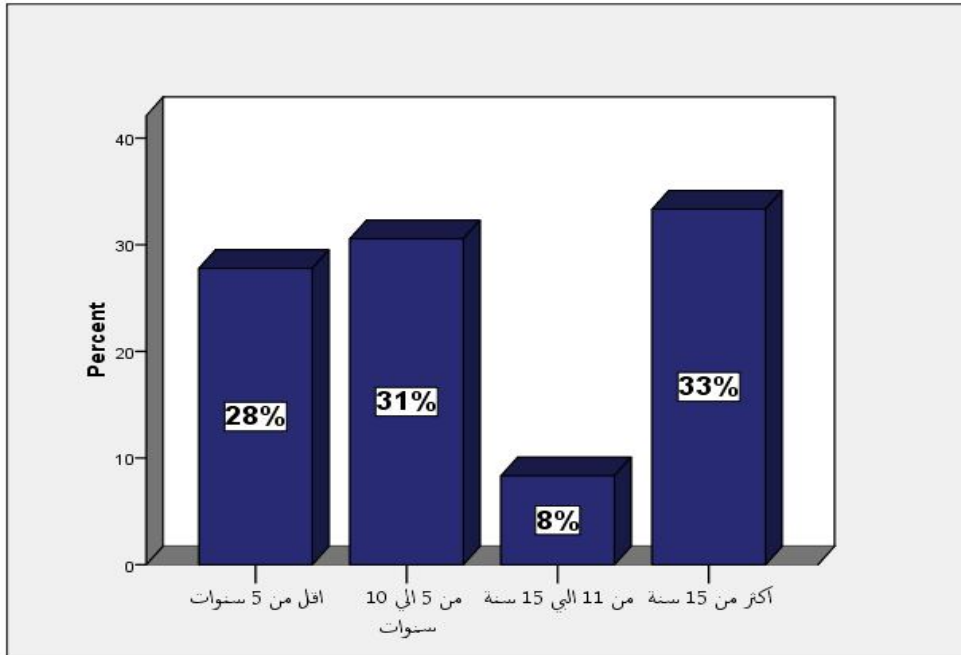
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة

		التكرار	النسبة النسبة	النسبة الصحيحة	النسبة التراكمية
Valid	اقل من 5 سنوات	10	27.8	27.8	27.8
	من 5 الي 10 سنوات	11	30.6	30.6	58.3
	من 11 الي 15 سنة	3	8.3	8.3	66.7
	اكثر من 15 سنة	12	33.3	33.3	100.0
	المجموع	36	100.0	100.0	

المصدر: الباحث , 2016 م.

الشكل رقم (10/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة



المصدر : اعداد الباحث، 2016م



من خلال النظر الى الشكل البياني رقم (10/2/3) والجدول رقم (20/2/3)واللذذ يوضحان توزيع افراد الدراسة علي حسب الخبرة العملية فقد كشفت نتائج الدراسة ان هنالك تقارب بين خبرات الافراد المشاركين في الدراسة حيث بلغت نسبة الاشخاص الذين كانت خبرتهم العملية أقل من 5 سنة 28% والاشخاص الذين خبرتهم العملية من خمسة سنة الى عشرة سنوات 31% والاشخاص الذين خبرتهم من احدى عشر سنة حتى خمسة عشر سنة 8% والاشخاص الذين خبرتهم العملية أكثر من خمسة عشر سنة 33% حيث وضح ان الفئة العظمى وهم 33% خبرتهم أكثر من 15 سنه مما يفيد ويثري موضوع البحث بالتجربه العمليه الطويله ويجعله أقرب للواقع .

### ثالثا: اختبار الفرضيات.

للكشف عن نتائج فرضيات البحث اتبع الباحث اسلوب المنهج الاستدلالي مستخدماً تحليل الانحدار لمعرفة تأثيرات المتغيرات المستقلة(تكلفة الفرصة البديلة - التكلفة التي يمكن تجنبها - التكلفة التفاضلية ) علي المتغير التابع (القرارات التشغيلية).

**1/ الفرضية الفرعية الاولى.** هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية الخاصه نتيجته لاستخدام تكلفة الفرصه البديله فى اتخاذ القرار.

تم تحويل الفرضيه الى محور يقيس مدى استخدام تكلفة الفرصه البديله فى الشركات الصناعيه ومن ثم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة أثر استخدام تكلفة الفرصه البديله على القرارات التشغيليه.

### المحور الأول : تكلفة الفرصه البديله.

تم استخاد فرض العدم والقائل لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية على القرارات التشغيلية نتيجة لاستخدام تكلفة الفرصه البديله .

### جدول رقم (21/2/3)

تحليل ليكارت الخماسي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المحور الأول

الخيار المرجح	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات التي تقيس مدى استخدام تكلفة الفرصة البديله
أوافق بشدة	.798	4.36	تستخدم شركتنا تكلفة الفرصة البديله كتكلفة ملائمة .
وافق	1.108	3.83	الشركة تقوم بحساب تكلفة الفرصة البديله ضمن تكاليف البديل الذي تم اختياره
وافق	1.017	3.71	تهتم الشركة بعائد أفضل بديل لم يتم اختياره
وافق	.938	3.94	تقوم شركتنا بتحليل الفرص الضائعة من حيث العائد والتكلفة
وافق	.919	3.89	تهتم الشركة بحساب وتحليل التكاليف التي لايعبر عنها فى القوائم المالية
أوافق		<b>3.94</b>	المتوسط العام للمحور

المصدر: الباحث 2016م.

### جدول رقم (22/2/3)

تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الاولى

ANOVA<sup>b</sup>

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة إختبار F	معامل الارتباط	P- value (مستوي الدلالة)
الإنحدار	3.270	1	3.270	16.819	.575 <sup>a</sup>	<b>.0001<sup>a</sup></b>
البواقي	6.610	34	.194			
الكلية	9.880	35				

a. Predictors: (Constant), تكلفة الفرصة البديله

b. Dependent Variable: القرارات التشغيلية

المصدر: الباحث 2016م.

من خلال النظر الى الجدول رقم (21/2/3) الخاص بتحليل ليكارت الخماسي لعبارات المحور الأول . والنظر الى الجدول رقم (22/2/3) والخاص بتحليل الانحدار وذلك لأختبار الفرضية الصفرية الخاصة بمعرفة أثر استخدام تكلفة الفرصة البديله علي القرارات التشغيلية ، ومن خلال النتائج اعلاه وقيمة ال P-value (مستوي الدلالة ) والتي بلغت

قيمتها 0.0001 وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذا يستوجب رفض فرض العدم القائل بأنه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكلفة الفرصة البديله علي القرارات التشغيلية. كما أشارت النتائج بأن هنالك ارتباط متوسط موجب وعلاقة طردية بين القرارات التشغيلية وتكلفة الفرصة البديله وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط والذي بلغت قيمته 0.575 . وهذا يبرهن لنا ان هنالك اثر واضح في القرارات التشغيلية نتيجة لاستخدام تكلفة الفرصة البديله علي كون الفرض القائل بأن هناك أثر ذا دلالة احصائية علي القرارات التشغيلية نتيجة لاستخدام تكلفة الفرصة البديله صحيحا وقد أكد ذلك التحليل .

**2/الفرضية الفرعية الثانية. هناك أثر ذا دلالة احصائية علي القرارات التشغيلية الخاصه**  
**نتيجة لاستخدام التكلفة التي يمكن تجنبها.**

تم تحويل الفرضيه الي محور يقيس مدى استخدام التكلفة التي يمكن تجنبها في الشركات الصناعية ومن ثم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة أثر استخدام التكلفة التي يمكن تجنبها علي القرارات التشغيلية. وتم استخدام فرض العدم والقائل أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكلفة التي يمكن تجنبها والقرارات التشغيلية الخاصه .

**المحور الثاني: التكلفة التي يمكن تجنبها.**

### جدول رقم (23/2/3)

تحليل ليكارت الخماسي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المحور الثاني

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الخيار المرجح
تستخدم شركتنا التكلفة التي يمكن تجنبها كتكلفة ملائمة	2.33	1.601	لا اوافق
تقوم شركتنا بتحليل التكاليف الي تكلفة يمكن تجنبها وتكلفة لا يمكن تجنبها	3.03	1.099	محايد
تقوم الشركة بتحليل التكلفة التي يمكن تجنبها عند مقارنة البدائل	2.44	1.570	لا اوافق
تقوم شركتنا بتخصيص تكلفة كل خط انتاجي على حده	2.77	1.120	محايد
تقوم الشركة بتوزيع التكلفة على الخطوط الانتاجية	2.40	1.500	لا اوافق
المتوسط العام للمحور	2.49		لا اوافق

المصدر: الباحث 2016م.

جدول رقم (24/2/3)

تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

ANOVA<sup>b</sup>

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة إختبار F	معامل الارتباط	P- value (مستوي الدلالة)
الإنحدار	.226	1	.226	.795	.151 <sup>a</sup>	<b>0.379<sup>a</sup></b>
البواقي	9.654	34	.284			
الكلية	9.880	35				

a. Predictors: (Constant), التكلفة التي يمكن تجنبها

b. Dependent Variable: القرارات التشغيلية

المصدر: الباحث 2016م.

من خلال النظر الى الجدول رقم (23/2/3) والخاص بتحليل ليكارت الخماسي لتحليل آراء افراد عينة دراسه على جميع عبارات المحور الثانى والنظر الى الجدول رقم (24/2/3) والخاص بتحليل الانحدار لمعرفة أثر استخدام التكلفة التي يمكن تجنبها علي القرارات التشغيلية ومعرفة مدي هذا الاثر ، فقد كشفت النتائج اعلاه ان قيمة ال-P-value (مستوي الدلالة قد بلغت قيمتها 0.379 وهي اكبر من مستوي المعنوية 0.05 لذا يتوجب علينا قبول الفرضية الصفرية القائل بأنه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام التكلفة التي يمكن تجنبها علي القرارات التشغيلية. كما أشارت النتائج ايضا بأن هنالك ارتباط ضعيف بين القرارات التشغيلية و التكلفة التي يمكن تجنبها وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط والتي بلغت 0.151 . مما يدل على ان الشركات الصناعية تغفل فوائد استخدام التكلفة التي يمكن تجنبها فى القرارات التشغيلية .

3/الفرضية الفرعية الثالثة: هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية الخاصه نتيجته لاستخدام التكلفة التفاضليه فى اتخاذ القرار.

تم تحويل الفرضيه الى محور يقيس مدى استخدام التكلفة التفاضلية فى الشركات الصناعية ومن ثم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة أثر استخدام التكلفة التفاضلية على القرارات التشغيلية.

ايضا تم استخدام فرض العدم والقائل أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكلفة التفاضلية والقرارات التشغيلية الخاصه .

### المحور الثالث : التكلفة التفاضلية

#### جدول رقم (25/2/3)

تحليل ليكارت الخماسي لآراء أفراد عينة الدراسه على جميع عبارات المحور الثالث

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الخيار المرجح
تستخدم شركتنا التكلفة التفاضلية كتكلفة ملائمة	2.20	1.569	لا اوافق
تقارن الشركة الایراد التفاضلى مع التكلفة التفاضليه لكل بديل على حده	2.10	1.750	لا اوافق
تقارن شركتنا التكلفة التفاضلية مع الایراد التفاضلى لكل البدائل	3.20	0.605	محايد
تختار شركتنا التكلفة التفاضلية الأدنى	2.42	1.560	لا اوافق
تختار شركتنا الایراد التفاضلى الأعلى	3.03	1.099	محايد
المتوسط العام للمحور	2.50		لا اوافق

المصدر: الباحث 2016م.

#### جدول رقم (26/2/3)

تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

ANOVA <sup>b</sup>						
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة إختبار F	معامل الارتباط	P- value (مستوي الدلالة)
الإنحدار	.284	1	.284	1.007	.170 <sup>a</sup>	.323 <sup>a</sup>
البواقي	9.596	34	.282			
الكلية	9.880	35				

a. Predictors: (Constant), التكلفة التفاضلية

b. Dependent Variable: القرارات التشغيلية

المصدر: الباحث 2016م.

من خلال النظر الى الجدول رقم (25/2/3) والخاص بتحليل ليكارت الخماسي لتحليل آراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المحور الثالث والجدول رقم (26/2/3) الخاص بتحليل الانحدار لمعرفة أثر استخدام التكلفة التفاضلية في عملية إتخاذ القرار علي القرارات التشغيلية ومعرفة مدي هذا الاثر ، فقد كشفت النتائج اعلاه ان قيمة ال-P-value (مستوي الدلالة قد بلغت قيمتها 0.323 وهي اكبر من مستوي المعنوية 0.05 لذا يتوجب علينا قبول الفرضية الصفرية القائل بأنه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام التكلفة التفاضلية علي القرارات التشغيلية. كما أشارت النتائج ايضا بأن هنالك ارتباط ضعيف بين القرارات التشغيلية والتكلفة التفاضلية وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط والتي بلغت 0.170 . وهذ يدل على عدم معرفة متخذى القرارات على فوائد استخدام التكلفة التفاضلية .

**4/ الفرضية الرئيسية: هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية الخاصة نتيجة لاستخدام اسلوب التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار.**

تم تحويل الفرضيه الى محور يقيس مدى اهتمام الشركات الصناعية بالقرارات التشغيليه ومن ثم أخذ المتوسط العام للمحور بغرض قياس الفرضية العامه بعد أخذ المتوسط العام لكل من الفرضيه الأولى والثانيه والثالثه.

#### جدول رقم (27/2/3)

تحليل ليكارت الخماسي لآراء أفراد عينة الدراسه على جميع عبارات المحور الرابع

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الخيار المرجح
تتخذ شركتنا قرارات تشغيلية خاصة	4.58	0.134	اوافق بشدة
تتبع الشركة الطرق العلمية لاتخاذ القرارات	4.53	0.116	اوافق بشدة
تفاضل شركتنا بين بدائل القرارات	4.58	0.101	اوافق بشدة
تقوم شركتنا بالاستخدام الامثل للموارد النادرة	4.36	0.170	اوافق بشدة
تقيس شركتنا نتائج قراراتها التشغيلية	4.44	0.166	اوافق بشدة
المتوسط العام للمحور	4.50		اوافق بشدة

المصدر: الباحث 2016م

من خلال النظر الى الجدول رقم (27/2/3) والخاص بتحليل ليكارت الخماسي لتحليل عبارات المحور الرابع نجد ان المتوسط العام للمحور هو 4.50 وهو أوافق بشدة يتضح ان هناك اهتمام بالقرارات التشغيلية في الشركات الصناعية.

جدول رقم (28/2/3)

تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية العامة

ANOVA<sup>b</sup>

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة إختبار F	معامل الارتباط	(مستوي الدلالة)
الإنحدار	3.315	3	1.105	5.385	.579 <sup>a</sup>	<u>.004<sup>a</sup></u>
ر						
البواقي	6.565	32	.205			
الكلية	9.880	35				

a. Predictors: (Constant), التكلفة الملائمة

b. Dependent Variable: القرارات التشغيلية

من خلال النظر الى الجدول رقم (28/2/3) والخاص بتحليل الانحدار لمعرفة أثر استخدام التكلفة الملائمة والمتمثلة في التكاليف السابقة (تكلفة الفرصة البديله - التكلفة التي يمكن تجنبها - التكلفة التفاضلية) لمعرفة اثرها ككل في عملية إتخاذ القرارات التشغيلية ، فقد كشفت النتائج اعلاه ان قيمة ال P-value (مستوي الدلالة قد بلغت قيمتها 0.004. وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذا يتوجب علينا رفض الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام التكلفة الملائمة علي القرارات التشغيلية والتي تبرهن لنا ما نقصد دراسته واثباته في هذا البحث . كما أشارت النتائج ايضا بأن هنالك ارتباط موجب وعلاقة طردية بين القرارات التشغيلية , والتكلفة الملائمة وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط والتي بلغت 0.579 .

# الخاتمة

تشتمل على الآتى:

أولا : النتائج.

ثانيا : التوصيات.



## أولاً: النتائج.

اعتمادا على ادبيات الدراسة والدراسة الميدانية ، توصل البحث الى النتائج الآتية:

1- تحتاج عملية اتخاذ القرارات التشغيلية الى توفير معلومات ملائمة تساعد فى التنبؤ بالنتائج المتوقعه ومن ثم تحقيق الهدف المنشود من عملية اتخاذ القرار .

2- يهتم متخذو القرارات التشغيلية ببعض المعلومات التى لا يمكن التعبير عنها فى القوائم المالية مثل تكلفة الفرصة البديلة لما لها من فوائد فى بيان كل الفرص المتاحة أمام متخذ القرار حتى يتسنى له اختيار أفضل بديل ممكن .

3- تلعب التكلفة التى يمكن تجنبها دورا كبيرا فى عملية اتخاذ القرارات التشغيلية الخاصة حيث تساعد متخذ القرار فى التفرقة بين تكاليف الخط الانتاجى أو المنتج المراد اتخاذ قرار بشأنه من ناحية ان هذه التكاليف يمكن التخلص منها اذا تم التخلص من الخط الانتاجى أو المنتج فتتضح الرؤيا لمتخذ القرار على الرغم من ذلك لا تدرك الشركات الصناعية أهمية التكلفة التى يمكن تجنبها فى ترشيد القرارات التشغيلية الخاصه .

4- يحتاج متخذو القرارات التشغيلية الى المفاضله بين البدائل المتاحة و مقارنة تكلفتها وايراداتها لاختيار أقل تكلفة وأعلى عائد لاتخاذ قرار أمثل يهدف الى تعظيم ثروة الملاك ومع ذلك لا تدرك الشركات الصناعية أهمية التكلفة التفاضلية فى ترشيد القرارات التشغيلية الخاصه .

5- بعض الشركات لا تدرك أهمية التكلفة التفاضلية والتكلفة التى يمكن تجنبها عند اتخاذ القرارات .

## ثانياً: التوصيات.

بناءً على النتائج السابقة يوصى البحث بالآتى:

1- على الشركات والقائمين بعملية اتخاذ القرارات التشغيلية استخدام الاساليب العلمية الحديثة وخاصة اسلوب التكلفة الملائمة وعدم الاعتماد على خبره الشخصيه فى اتخاذ القرارات .

2- استخدام اسلوب تكلفة الفرصة البديلة عند مقارنة البدائل واستخدام المعلومات التى لا يعبر عنها فى القوائم الماليه.

3- على الشركات الصناعية ومتخذو القرارات التشغيلية استخدام اسلوب التكلفة التى يمكن تجنبها عند اتخاذ القرارات.

4- ضرورة استخدام اسلوب التكلفة التفاضلية عند اتخاذ القرارات التشغيليه لما لها من أثر على ترشيد القرارات.

4- يجب الاهتمام بالمعلومات التى لا يعبر عنها فى القوائم الماليه عند مقارنة بدائل القرار.

5/التوصيه بدراسات مستقبلية.

أ/ التكلفة الملائمة ودورها فى ترشيد قرارات الانفاق الرأسمالى.

ب/ التكلفة الملائمة وأثرها فى نظم دعم القرارات.

ج/ حاكمية التكلفة الملائمه فى اتخاذ القرارات الرشيده .

## المصادر والمراجع

## قائمة المصادر و المراجع

القرآن الكريم.

أولاً: المراجع باللغة العربية

### 1/ الكتب

- 1- احمد يوسف عريقات وآخرون، المفاهيم الاداريه الاساسيه ،(الاردن، مطبعة دار الحامد ، 2011م ).
- 2- احمد ماهر، الادارة المبادئ والمهارات،(القاهرة ، الدار الجامعية للكتب، 2004م ).
- 3- اسماعيل جمعه وآخرون، محاسبة التكاليف، (الاسكندرية ،الدار الجامعيه للكتب ،2000م).
- 4- محمد تيسير الرجبى، مبادئ محاسبة التكاليف، (الطبعة الثانية، القاهرة، مطبعة المكتبة الوطنية، 1999 ).
- 4- منى عطية خزام خليل ، الادارة واتخاذ القرار فى عصر المعلوماتية،(القاهرة، مطبعة المكتب الجامعى الحديث 2009 ).
- 5- عبدالمنعم عوض وآخرون، المحاسبه الاداريه، (القاهرة ، مطبعة مركزالتعليم المفتوح، 1998 ).
- 6- تشارلز هورنجرن وآخرون ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف،(الطبعة الثانية،السعودية، دارالمريخ للنشر، 2007).

### 2/ المجلات العلمية.

- مجلة العلوم الانسانية ،جامعة بابل ،المجلد رقم 18 العدد رقم 1 للعام 2010 م .
- مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية،العدد 2012/29.
- مجلة التقنى ،المجلد العشرون ، العدد2/2007.

### 3/الرسائل الجامعية.

- بثينة راشد حميدي الكعبي، دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في ترشيد القرارات التشغيلية ، (اطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، منشوره،جامعة بغداد ،كلية الادارة والاقتصاد ، 2003م).

- جبار جاسم الربيعي، ناجي شايب الركابي،(دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الادارية الخاصة)، بحث منشور ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 2012/29، ص ص 43-71).

- مهند عبدالرحمن سلمان، " أثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة " ، ( بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في محاسبة التكاليف ، منشور ، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية 2010م).

- نهاد اسحق هويدى ، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الانفاق الراسمالي، رسالة ماجستير في المحاسبه ،منشوره، الجامعة الاسلامية ، غزة .

- صلاح مهدي جواد، حسين عمران الرفاعي، دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية، (بحث منشور ، مجلة التقنى ،المجلد العشرون ، العدد 2 ، ص ص 122-147).

ثانيا:المراجع باللغة الانجليزية.

1-Mihaela Tulvinschi (**Relevant Costs for Decision in an Effective Controlling System**), published Master's Thesis ,University of Suceava ,Romania ,2010.

الملاحق

ملحق رقم (1)

خطاب المحكمين

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد / ..... الموقر

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع : تحكيم استبيان

إشاره للموضوع اعلاه مرسل لكم استبيان يخص الدارس / محمد عبدالله الشيخ محمد الذى يقوم بإعداد دراسة عن التكلفة الملائمة ودورها فى ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة ، نرجو من سيادتكم التكرم بمنح جزء من وقتكم الغالى لتحكيم الاستبيان المرفق .

،،، ولكم خالص الشكر ،،،

الباحث :

محمد عبدالله الشيخ محمد

تلفون 0122290015

E-mail Mohcost1111@yahoo.com

ملحق رقم (2)

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد / ..... المحترم

الموضوع : إستمارة استبانة

يقوم الباحث بإعداد بحث تكميلي للحصول علي درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الاداريه بعنوان:(التكلفة الملائمة ودورها في ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة) . دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بمدينة الخرطوم بحرى ، تتطلب هذه الدراسه الحصول علي مجموعة من البيانات لتكملة البحث ، يشرفنى أن تكون مساهمتكم ومشاركتم القيمة من خلال خبراتكم العلمية والعملية لتكملة هذه الدراسة ، شاكرا لكم حسن تعاونكم فى الإجابة بوضوح وشفافية على عبارات الاستبانة، علماً بأن البيانات التى ترد منكم سوف تعالج بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمى فقط ، علاوة على أن نتائج الدراسة ستكون متاحه لكم متى ما رغبتم فى ذلك .

وجزاكم الله خيرا

الباحث / محمد عبدالله الشيخ محمد

0122290015



## الإستبانة

أولا : البيانات الشخصية :  
الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب.

### 1.العمر:

<input type="checkbox"/>	30 سنة - 40 سنة	<input type="checkbox"/>	أقل من 30 سنة
<input type="checkbox"/>	أكثر من 50 سنة	<input type="checkbox"/>	41 سنة - 50 سنة

### 2.المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	دكتوراه
<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس
<input type="checkbox"/>	دبلوم وسيط	<input type="checkbox"/>	أخرى
اذكرها .....		<input type="checkbox"/>	

### 3.التخصص العلمي:

<input type="checkbox"/>	نظم معلومات	<input type="checkbox"/>	محاسبة
<input type="checkbox"/>	ادارة اعمال	<input type="checkbox"/>	اقتصاد
<input type="checkbox"/>	مصارف	<input type="checkbox"/>	اخرى
اذكرها .....		<input type="checkbox"/>	

### 4.المؤهل المهني:

<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية	<input type="checkbox"/>	لا يوجد
<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	<input type="checkbox"/>	أخرى
<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين العرب	<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	<input type="checkbox"/>	
اذكرها .....		<input type="checkbox"/>	

### 5.المسمى الوظيفي:

<input type="checkbox"/>	مدير مالي	<input type="checkbox"/>	مدير عام
<input type="checkbox"/>	مدير صيانة	<input type="checkbox"/>	رئيس قسم
اذكرها .....		<input type="checkbox"/>	اخرى

### 6.سنوات الخبرة:

<input type="checkbox"/>	من 5سنوات - 10سنوات	<input type="checkbox"/>	أقل من 5سنوات
<input type="checkbox"/>	أكثر من 15 سنة	<input type="checkbox"/>	من 11سنة - 15 سنة

المحور الأول : تكلفة الفرصة البديلة-هى ما تم التضحية به من أرباح نتيجة لاختيار بديل آخر.

تقيس العبارات ادناه مدى استخدام تكلفة الفرصة البديلة فى الشركات.

لا اوافق بشده	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشده	العبارة
					تستخدم شركتنا تكلفة الفرصة البديلة كتكلفة ملائمة.
					الشركة تقوم بحساب تكلفة الفرصة البديلة ضمن تكاليف البديل الذى تم اختياره .
					تهتم الشركة بعائد أفضل بديل لم يتم اختياره .
					تقوم شركتنا بتحليل الفرص الضائعة من حيث العائد والتكلفة.
					تهتم الشركة بحساب وتحليل التكاليف التى لايعبر عنها فى القوائم المالية.

المحور الثاني : التكلفة التي يمكن تجنبها - تكلفه مرتبطة بخط انتاجي يمكن التخلص منها اذا تم التخلص من الخط.

تقيس العبارات ادناه مدى استخدام الشركة للتكلفة التي يمكن تجنبها.

العبارات	اوافق بشده	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
تستخدم شركتنا التكلفة التي يمكن تجنبها كتكلفة ملائمة.					
تقوم شركتنا بتحليل التكاليف الى تكلفة يمكن تجنبها وتكلفة لا يمكن تجنبها.					
تقوم الشركة بتحليل التكلفة التي يمكن تجنبها عند مقارنة البدائل.					
تقوم شركتنا بتخصيص تكلفة كل خط انتاجي على حده.					
تقوم الشركة بتوزيع التكلفة على الخطوط الانتاجية.					

المحور الثالث: التكلفة التفاضلية – هي التكلفة المتعلقة بتنفيذ كل بديل على حده.  
تقيس العبارات ادناه مدى استخدام الشركة للتكلفة التفاضلية.

العبرة	اوافق بشده	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
تستخدم شركتنا التكلفة التفاضلية كتكلفة ملائمة.					
تقارن الشركة الايراد التفاضلى مع التكلفة التفاضليه لكل بديل على حده.					
تقارن شركتنا التكلفة التفاضلية مع الايراد التفاضلى لكل البدائل.					
تختار شركتنا التكلفة التفاضلية الأدنى.					
تختار شركتنا الايراد التفاضلى الأعلى.					

المحور الرابع: القرارات التشغيلية الخاصة- هي قرارات غير متكررة متعلقة باستبعاد منتج، أو إضافة منتج للمزيج الانتاجي، أو إيقاف خط أو إضافة خط أو شراء جزء من منتج أو قبول طلبية خاصة ،و قرار صنع جزء أو شراؤه من الخارج وغيرها. تقيس العبارات ادناه مدى اهتمام الشركة بالقرارات التشغيلية الخاصة.

العبارات	اوافق بشده	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
تتخذ شركتنا قرارات تشغيلية خاصة.					
تتبع الشركة الطرق العلمية لاتخاذ القرارات.					
تفاضل شركتنا بين بدائل القرارات.					
تقوم شركتنا بالاستخدام الامثل للموارد النادرة.					
تقيس شركتنا نتائج قراراتها التشغيلية.					

### ملحق رقم (3)

#### قائمة محكمي الاستبانة

العنوان	الرتبة العلمية	الاسم
أكاديمية السودان للعلوم المصرفية	أ.مساعد	د. زين العابدين يس بريمه
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أ.مساعد	د. اسماعيل عثمان محمد النجيب
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	محاضر	أ. عبدالسلام آدم