

الاطار الاستراتيجي لتحليل الكلف الملائمة دراسة نظرية تحليلية في المنظمات غير الهادفة للربح

مصطفى منير اسماعيل د. حنان صحبت عبد الله د. محمد حويش علاوي الشجيري
قسم المحاسبة / كلية الرافدين الجامعة

المستخلص

يعد تحليل الكلف الملائمة تقليدياً ابرز مصادر المعلومات الكفوية لعملية اتخاذ القرارات الادارية قصيرة الاجل ، فيما يعتبر الاعتماد على مصدر المعلومات هذا دون رؤية استراتيجية بالغ الخطورة في تأثيره على الخطط الاستراتيجية طويلة الامد في ظل بيئة الاعمال التي تتسم بالتعقيد والتنافس الشديد وسيادة التفكير الاستراتيجي . وفي اطار ذلك يستهدف البحث ايضاح طبيعة عملية اتخاذ القرارات الادارية قصيرة الاجل بالاعتماد على تحليل الكلف الملائمة في ظل المسائل والخطط الاستراتيجية طويلة الاجل . ولتحقيق ذلك اعتمد البحث في اطاره النظري على ايضاح متغيراته والعلاقات فيما بينها . فيما تم اعتماد التحليل الكمي في تحقيق ذلك من خلال المنظمات غير الهادفة للربح لخصوصية واهمية مثل هذه الانشطة على الصعيد الاجتماعي والاقتصادي وفي العراق على وجه الخصوص

Strategic framework of Relevant Cost Analysis Theoretical & Analytical study at Non – Profit Organizations

Dr. Mohammed H. Al-shujairi Dr. Hanan S. Abdullah Mustafa M. Ismaeel
Accounting Dep. Al-rafidain University College

Abstract

Traditionally, the relevant cost analysis is one of the best sources of cost information for short – terms management decision making. While , depending on this cost information without strategic vision considers a significant risk through its impact on long – term strategic planning in the context of business environment that addressed with complexly, high competition and the dominance oh strategic thinking . In this context , the aim of this research is to explain the nature of short- term management decision making process depended upon relevant cost analysis in term of strategic planning and that issues which adopted by organizations . This research has been depended on identifying variables and relationships among them in its theoretical context. While it depends quantification analytical on identifying this theme by non – profit organizations for specialization and importance of this activity in social and economy life, especially in Iraq.

توطئة: تعد المحاسبة احد ابرز مصادر المعلومات في بيئة الاعمال والتي يتوقع منها ان تكون مفيدة ومتطورة الى الحد الذي يجعل من تلك المعلومات قادرة على خدمة بيئة الاعمال وحاجتها في التوسع والتطور وتلبية حاجات الافراد والمجتمعات . ولكي تحقق المحاسبة ذلك الهدف عليها مواكبة متغيرات البيئة ومتطلباتها ، والتي منها تزايد حدة التنافس والتعقيد الاقتصادي الذي جعل من منظمات الاعمال العاملة في هذه البيئة ان تعيد صياغة تكويناتها الاقتصادية والعلاقات فيما بينها ومساراتها الانتاجية والتسويقية وبما يضمن تحقيق الاهداف الاساسية الكامنة خلف التكوين ، اعتماداً على رؤية ورسالة محددة لصياغة اهداف وسياسات وبرامج عمل تتيح لها البقاء والنمو في بيئة الاعمال . وفي اطار ذلك فان على المحاسبة استيعاب تلك المتغيرات وانتهاج الاسلوب نفسه في التفكير لضمان منفعة المعلومات المقدمة . لذلك فان المحاسب الاداري على وجه الخصوص يواجه مشكلة حساب الاثر الاستراتيجي للمعلومات المقدمة ومنها تحليل الكلف الملائمة كاحد ابرز مصادر المعلومات التي يمد بها متخذ القرار في المجالات التشغيلية قصيرة الامد ، والتي قد يكون لها اثاراً سلبية مهمة في التخطيط الاستراتيجي طويل الامد ، اي في رسالة ورؤية المنظمة وبالتالي في اهدافها الاستراتيجية . وفي سياق ذلك فان البحث الحالي يتناول موضوعه في ثلاثة محاور رئيسية يختص الاول منها ببيان الطروحات الفكرية للاطار السراتيجي لتحليل الكلف الملائمة كاحد مصادر المعلومات الكفوية في عملية اتخاذ القرارات الادارية قصيرة الاجل ، فيما يتناول المحور الثاني التحليل العملي للعلاقة بين المسائل السراتيجية وتحليل الكلف الملائمة والقرارات قصيرة الاجل في اطار المنظمات غير الهادفة للربح . بينما يهتم المحور الاخير بطرح اهم استنتاجاته في هذا المجال .

المشكلة : يواجه المدراء في الادارات الوسطى والدنيا مشاكل تشغيلية تتطلب منهم اتخاذ قرارات بشأنها ، كإزالة او اضافة او ابقاء خط انتاجي ، طلبيات خاصة ، تقويم برامج او مشاريع ، اضافة خدمة او سلعة وغيرها . وفي ظل غياب وعي استراتيجي للمدير او مصدر المعلومات نتيجة نقص الخبرة او المعرفة سيتم اتخاذ القرارات بمعزل عن التخطيط او المسائل السراتيجية للمنظمة ، والتي تشكل عوامل او مؤشرات دالة مؤثرة في مفاصل حياة المنظمات . وان اتخاذ اي قرار او تصرف دون اخذها بنظر الاعتبار يعرض المنظمة لاختلال في قدرتها على المحافظة على التوازن التنافسي من خلال التأثير في نوع وطبيعة وحجم الانتاج واسلوب وسمعة المنظمة وبالتالي وضعها التنافسي في السوق . ولا يقل الامر اهمية حين يتم النظر في ذلك الى المنظمات غير الهادفة للربح وارتباط خدماتها بالمجتمع وبشكل مباشر من جهة وحصولها على الموارد المخصصة مركزياً من الدولة من جهة اخرى .

الاهداف: يرمي البحث بلوغ الاتي :-

1. التوكيد على اهمية التحليل السراتيجي للمحاسبة في دعم مصادر معلوماتها المختلفة ومنها على وجه الخصوص المعلومات الكفوية .
2. بيان الاطار السراتيجي لتحليل الكلف الملائمة واثار استبعاده .
3. بيان اهمية تحليل الكلف الملائمة وفقاً للابعاد السراتيجية في المنظمات غير الهادفة للربح .

منهج التحليل : يعتمد البحث الدراسة النظرية التحليلية للمتغيرات المدروسة والعلاقات الرابطة باطار تفسير وبيان مفهوم تحليل الكلف الملائمة في ضوء المسائل السراتيجية المحيطة بعملية

اتخاذ القرارات الادارية قصيرة الاجل . واثار عدم الاخذ بنظر الاعتبار تلك المسائل في هذا المجال . وفي اطار تأكيد دعم ترابط المفهوم واهمية واتساق العلاقات فيما بين متغيراته فقد تم اعتماد منهج التحليل الكمي المعتمد على دراسة حالة افتراضية لاحدى المنظمات الحكومية غير الهادفة للربح والممولة مركزياً للتأكيد على اهمية هذا القطاع ودوره الاجتماعي وارتباط عملية اتخاذ القرارات قصيرة الاجل بالمسائل الاستراتيجية بعيدة الامد وخطورة تجاوز مثل هذه المسائل عند ادارة متطلبات التشغيل ، كون ان اثار ذلك تمتد ابعد من مجرد الاثار الاقتصادية الى المجالات الاجتماعية وحتى السياسية مما يعرض موارد الدولة وسمعة الادارة الى خطر الاضطراب والارباك والذي يعود بالنتيجة باثاره السيئة على المجتمع . وفي هذا المجال تم اعتماد تحليل الكلف الملائمة لاحد الاقسام العلمية المخطط افتتاحها او التوسع في الاقسام القائمة في احدى الجامعات في ضوء الابعاد الاستراتيجية لها .

التحليل النظري :

يعد مفهوم الكلف الملائمة من المفاهيم البارزة في مجال المحاسبة والمرتبطة بعملية اتخاذ القرارات الادارية . اذ تتصف تلك الكلف بصفة التغير تبعاً للقرارات الادارية . حيث تعد المعرفة بسلوك الكلف المستقبلية امر مهم جداً لمدى واسع من القرارات الادارية وعلى وجه الخصوص تلك القرارات ذات الطبيعة الخاصة والمرتبطة بعمليات التشغيل قصيرة الاجل البديلة ، اذ تعد احد مصادر المعلومات الكفوية التي تساعد الادارة في اختيار البديل الاضل للقرار . لذا فان طبيعة الكلف التي تعتبر ملائمة للقرارات قصيرة الاجل ستتحدد طبقاً لنوع المشكلة التي تواجه القرار ، لذلك فان الكلف الملائمة تمتلك خاصيتين مهمتين هما (: Gluatier & Underdown , 1997) (490) :-

1. تعتبر كلف مستقبلية غير متحققة ، لذا فهي تعتمد على قدرة المحاسب على استقراء اتجاهات الكلف مستقبلاً .
2. تعد كلف تفاضلية ، اذ لا يكفي ان تكون الكلف المستقبلية كلفاً ملائمة وانما يجب ان تكون مختلفة في ضوء بدائل التصرف تحت مجال الفحص والاختبار . وتشمل الكلف الملائمة الاتي :-

1. الكلف التفاضلية Differential Cost

وهي تتمثل بمقدار الاختلاف ما بين التكاليف المتعلقة بالبدايل من خلال مقارنة بديل مع بديل اخر (: Moore et.al.,1984) ، اذ تشمل الكلف التفاضلية جميع بنود التكاليف سواء كانت متغيرة ام ثابتة .

2. الكلف الاضافية Incremental Cost

وهي الكلف التي ستنفقها الوحدة الاقتصادية عند قيامها بنشاط جديد والتي تساوي الفرق بين مجموع كلف النشاط ومجموع الكلف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بدون ذلك النشاط - بمعنى انها الزيادة الحاصلة نتيجة اختلاف التكاليف البديلة ، اذ يطلق على هذه الزيادة بالتكاليف الاضافية .

3. الكلف الممكن تجنبها Avoidable Cost

تعد الكلف الممكن تجنبها كلفاً ملائمة لاغراض القرار وهي كلف يمكن حذفها نتيجة لتفضيل بديل على اخر في حالة اتخاذ القرار . وقد عرفها Atkinson et. Al. على انها " تمثل مقدار التكاليف التي يمكن التخلص منها عند ايقاف او التخلص من القسم او المنتج (: Atkinson et. Al.,1995) (372) .

4. كلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost

تعرف بانها منفعة محتملة مضحى بها عند اختيار بديل والغاء بديل اخر . وفي مجال التعليم الجامعي فان اكثر الطلبة يفقدون فرص عملهم لغرض الحصول على درجة جامعية وان الدخل المضاع هذا يمثل جزء من تكلفة الحصول على الشهادة الجامعية (Maher & Deakin , 1994 :31) .

ومن الطبيعي فان عملية صنع القرار الاداري قصير الاجل من خلال الاعتماد على المعلومات الكلفوية المبنية على تحليل الكلف الملائمة يتطلب وبشكل رئيسي تحديد المساهمة الحدية في ضوء هذا التحليل . اذ تعد المساهمة الحدية احدى المفاهيم المهمة في تحليل الكلف الملائمة والذي يتمثل بالزيادة الحاصلة في الايرادات عن مجموع الكلف المتغيرة ، اي بمعنى اخر انها تمثل الفرق بين الايرادات وجميع التكاليف المتغيرة وهذا الفرق يساهم في تغطية التكاليف الثابتة والفائض منه يمثل الارباح المتحققة للوحدة الاقتصادية (Meigs et. Al. , 1996 : 987) .

ولاشك فان تطوير واستخدام معلومات لكلف الملائمة للمساعدة في اتخاذ القرارات الادارية ، وعلى وجه التحديد تلك القرارات التشغيلية قصيرة الاجل يؤثر بشكل طبيعي في العديد من المسائل الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية . فالتركيز على المسائل قصيرة الاجل يجب ان لايقود الادارة الى اهمال العوامل الاستراتيجية طويلة الاجل ، اذ ان الفشل في الاخذ بنظر الاعتبار تلك العوامل قد يؤدي بالوحدة الاقتصادية الى ان تكون اقل قدرة في مواجهة البيئة التنافسية (Blocher & et.al.,1999 : 345 - 346) .

اذ ان صياغة استراتيجية خاصة بالوحدة يتطلب وضع خطة شاملة توضح سبل تحقيق الوحدة لرسالتها وبالتالي اهدافها التي تحاول من خلالها تعظيم مزاياها التنافسية ، واذا ما تطلب تتبع استراتيجية الوحدة فمن المهم فهم وتتبع سياسات المنشأة وبرامجها التي تمثل انعكاساً رئيسياً لتلك الاستراتيجية . اذ تعتبر السياسات ابرز ادوات تحقيق البناء الاستراتيجي للوحدة والتي تساهم بتوفير ادلة شاملة لعملية صنع واتخاذ القرارات داخل الوحدة باطار استراتيجيتها الموضوعية ، وبذلك فان السياسة تمثل اداة ربط بين عملية صياغة وتنفيذ استراتيجية الوحدة (Wheelen & et. Al., 1995 : 13) .

اذ تتبع هذه السياسات من الاستراتيجية المختارة لتوجيه عملية اتخاذ القرارات والتي تعبر عن العوامل الحرجة لنجاح الوحدات الاقتصادية وبموجبها يتحدد نجاح او فشل المنظمة استراتيجياً ، فضلاً عن اختلاف هذه العوامل من منطقة الى اخرى . وتتضح معالم استراتيجية الوحدة من خلال مؤشرات رئيسية منها طبيعة وحجم الطاقة الانتاجية المختارة فضلاً عن تنوع وتصميم المنتجات باطار كلفوي كفوء . اذ ان القرار الاستراتيجي مثلاً في مجال تصميم عملية انتاجية بكفاءة عالية لانتاج دفعات كبيرة قد يخفض من تكاليف الانتاج الكلية ولكن في نفس الوقت قد تنخفض ايضاً مرونة المنشأة لانتاج منتجات متنوعة . وبالتالي يمكن ان تزداد كلفة انتاج الطلبات الصغيرة والخاصة . فالقرار المرتبط بتحقيق كفاءة في الجانب الكلفوي لا يمكن ايضاً ان يكون منفصل عن تحديد استراتيجية العملية التسويقية للوحدة ، اي قرار تحديد انواع وحجم الطلبات الخاصة الذي يمكن قبوله (Blocher & et. Al., 1999 : 346) .

فالاستراتيجية تتمثل اساساً بقدرة الوحدة على تحقيق الاتساق بين قدراتها من جهة والفرص المتوفرة من جهة اخرى لكي تستطيع تحقيق اهدافها . لذلك يتطلب من الوحدة ان تفهم بشكل رئيسي القطاع الذي تعمل فيه ، وهذا يبني على قدرتها على تحليل القطاع الذي يبني على خمس قوى رئيسية تساهم في تحقيق ذلك الاتساق وهي : (المنافسين ، او الداخلين الجدد الى القطاع ، والمنتجات المشابهة ، والقوة التفاوضية / المساومة او القوة التفاوضية لمجهزي المواد الخام) (Horngren & et. Al., 462 : 2000) . وفي هذا الاطار يقترح بورتر بان ربحية الوحدة الاقتصادية عبارة عن دالة

لتفاعلات بين هذه القوى ، اذ انها تتحدى فهم الصناعة المربحة مستقبلاً والستراتيجية التي يجب ان تطبقها لانشاء دفاعات عن المركز التنافسي (Smith et. Al., 1985 : 29) .
لذا فان متخذ القرار سيفشل في ربط القرار باستراتيجية الوحدة من خلال الاعتماد فقط على تحليل الكلف الملائمة كمصدر للمعلومات . اذ يجب ان ياخذ متخذ القرار بنظر الاعتبار المسائل الاستراتيجية ، حيث يتمثل دور تحليل الكلف الملائمة بمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمفاضلة ما بين البدائل واختيار الافضل ، ولكي تحقق الكلف الملائمة دورها الفاعل باتجاه القرار الصحيح وبما ينسجم باتجاه تحقيق اهدافها فلا بد من معرفة العوامل المؤثرة بعملية اتخاذ القرار وكالاتي :-

١. تأثير البيئة الخارجية :- تتكون البيئة الخارجية من متغيرات (الفرص والتهديدات) التي تكون خارج الوحدة الاقتصادية والتي تمثل عوامل استراتيجية خارجية تجري عليها عملية التحليل لتحديد الفرص المتاحة امام الوحدة الاقتصادية وتشخيص التهديدات الموجودة في البيئة . اذ تتمثل الفرص بالمتغيرات المواتية في البيئة الخارجية والتي تؤثر ايجابياً عليها والتي توفر امكانية تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية (Atkinson et. Al., 1995 : 443) . اما التهديدات فتتمثل مجموعة من العوامل التي تقف كحواجز امام الوحدة الاقتصادية وتحول من اداء اعمالها كما يجب . لذا فان التهديدات تمثل عناصراً غير ملائمة للوحدة الاقتصادية وتؤثر عليها سلباً وتمنعها من اتخاذ القرار الصحيح .

٢. تأثير البيئة الداخلية :- تحتاج الادارة قبل وضع الاستراتيجيات الى تقويم ودراسة البيئة الداخلية للتعرف على نقاط القوة والضعف . اذ يجب ان يكون لدى الادارة تفهم عميق للعوامل الاستراتيجية الداخلية مثل هيكل المنشأة ، ثقافتها ، مواردها . اذ يتاثر القرار بهذه العوامل في الوحدة الاقتصادية . فلا بد من تفهم هذه العوامل واتساقها مع الاستراتيجيات لتصبح نقطة قوة في الوحدة والا قد يصبح نقطة ضعف خطيرة قد تمنع الوحدة الاقتصادية من تنفيذ استراتيجية جيدة بشكل ملائم او قد تقلص من عدد البدائل الاستراتيجية المتوفرة او المتاحة للوحدة الاقتصادية (هيلين وهجر ، ١٩٩٠ : ٢١٢٠) .

٣. تأثير متخذ القرار :- ان عملية اتخاذ القرار تتصل بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكونات شخصيته وانماط سلوكه التي تتاثر بظروف بيئية مختلفة مما يؤدي الى حدوث عدة انواع من السلوك عند متخذ القرار مثل المجازفة والحذر والتسرع والتهور (مشرقي ، ١٩٩٧ : ٣١) .
اذ ان قرار الشراء بدلا من التصنيع على سبيل المثال يعد قراراً له ابعاد استراتيجية ، اذ قد يكون مفضلاً على اساس تحليل الكلف الملائمة ولكن قد يكون توجه استراتيجي سيء اذا كان الوضع التنافسي للوحدة يعتمد على الانتاج المبني على التصنيع الذاتي . فالمؤشر الجيد لأثبات فشل الادارة في اعطاء الاعتبار للوضع الاستراتيجي هو التركيز المجرّد على كلفة الانتاج في عملية التحليل ، بينما يقوم المدخل الناجح لعملية اتخاذ القرار على تحليل الكلف الملائمة باطار التحليل الاستراتيجي الذي يقوم على قياس واسع ومعقد للمسائل الاستراتيجية للوحدة حيث يركز التحليل الاستراتيجي اساساً وبشكل مباشر على اضافة قيمة للزبون اي الذهاب ابعد من مجرد مسائل الكلفة فقط (Blocher & et. Al., 1999 : 346) . الى جانب اهمية مراعاة عملية اتخاذ القرار لنقاط القوة والضعف لمجموعات الزبائن المتعاملين او المحتملين ، فبعض الزبائن يمكن عددهم استراتيجيين ولكن غير مربحين وبالتالي فان التصرف المناسب هو الاعتماد عليهم باطار تحسين الربحية والبعض الاخر منهم من يكون غير استراتيجي وغير مربح وفي مثل هذه الحالة فان التصرف المناسب هو عدم الاعتماد عليهم وترك مثل هؤلاء الزبائن (Hope , 1998 : 45) .

مما سبق يلاحظ بان عملية صنع القرارات الادارية تعد اح اهم الممارسات العملية في الوحدات المعاصرة وذلك بسبب ان بقاء واستمرار الوحدات او زوالها يعتمد على طبيعة القرارات المتخذة

والتي تستلزم وجود نظام معلومات استراتيجي يوفر المعلومات المتعلقة بتكاليف وخصائص المنتجات التي ترغب الشركة بانتاجها والتي تعبر عن رغبة الزبائن باعتباره المحور الرئيس لبقاء الوحدة الاقتصادية . فضلاً عن المعلومات التي تحقق تكاليف منتجات الشركات المنافسة الحالية والمرتبطة والذي يعكس على عملية المفاضلة بين البدائل والتي سوف تمارس باعلى درجات الكفاءة والفاعلية وبما يقود الوحدة الاقتصادية للنجاح الاستراتيجي . لذا فان النجاح يتحقق من خلال فهم عملية الترابط بين التحليل الاستراتيجي والمحاسبي . وهو ما يمكن ايضاحه في مجال تحليل الكلف الملائمة باطار التحليل الاستراتيجي لاغراض عملية اتخاذ القرارات قصيرة الاجل . حيث تجري مثل هذه العملية في خمس خطوات وكالاتي :-

١. وتعتبر هذه الخطوة من اهم الخطوات ، اذ يجري فيها الاخذ بنظر الاعتبار المسائل الاستراتيجية الابرز في محيط القرار وهو ما يساعد المدير في تحديد خيارات القرار الممكنة فضلاً عن القدرة في التركيز على جوهر المشكلة والبديل الافضل ، فالتفكير الاستراتيجي الذي يستعان به هنا يعد مهماً لتجنب الرارات المفضلة على الامد القصير ذات الاثار السلبية في الامد البعيد ، اي وجود نظام للمعلومات استراتيجي يتفق مع طبيعة الوحدة واهدافها واستراتيجيتها التي تؤدي الى تحقيق اهدافها . اي اتخاذ البديل الذي يتفق مع الاهداف الاستراتيجية وبما يقود الى النجاح الاستراتيجي القادر على استيعاب تطورات المستقبل وما يتضمنه من تغيرات تؤثر في قدرة القرار على التنبؤ .

٢. ويتجلى في هذه الخطوة عملية تحديد المعايير التي يتم من خلالها اتخاذ القرار، وهي في اغلب الاحيان تمثل اهداف رئيسة يحاول ان يعتمد المدير منها ما يمكن تكميمه بسهولة وذو بعد قصير الاجل وغاية يمكن انجازها مثل تخفيض الكلفة وتحسين الدخل او تعظيم العائد على الاستثمار لكن قوى السوق مثل المنافسة القوية والمصالح المستفيدة كالمالكيين لها معايير خاصة بها ومتفردة ، وهي ما يلزم المدراء بالتفكير بها الى جانب تلك الاهداف ، اي الجمع بين الغايات قصيرة الامد والتي يمكن تكميمها وغايات ذات بعد استراتيجي يصعب تكميمها .

٣. وفي الخطوة الثالثة هذه يتم انجاز التحليل الخاص بالمعلومات الملائمة ، اذ تتضمن هذه الخطوة ثلاث أنشطة متتابعة هي :-

أ. انجاز وتطوير المعلومات الملائمة حول القرار.

ب. التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية .

ج. اختيار نموذج صنع القرار .

٤. وفي هذه الخطوة التي تقوم على تحليل الكلف الملائمة ، فان المدير يقوم باختيار البديل الافضل وتنفيذه .

٥. وفي الخطوة الاخيرة يتم تقويم اداء القرار الاداري على اساس التغذية الراجعة حتى يمكن تحديد الموقف من القرار .

التحليل الكمي : دراسة حالة افتراضية :-

تخطط احدى كليات الجامعة (س) فتح قسم علمي جديد ، اذ يتيح هذا القسم استيعاب عدد من الطلبة الراغبين في مثل هذا التخصص بحدود (٥٠) طالب في السنة الاولى ، وهو بديل من ضمن عدة بدائل منها توسيع اقسامها الاخرى . وقد كانت التكاليف الملائمة المتوقعة لأي من البديلين كالاتي :-

التوسع في الاقسام القائمة	فتح قسم جديد	رواتب
٢٤٠٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠٠	ت . متغيرة
١٢٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠	

وفي جانب تمويل الخدمة الجديدة فان الجامعة تعتبر من المنظمات الحكومية الممولة مركزياً وغير الهادفة للربح ، لذا يتوقع ان حجم التمويل في كلا البديلين سيكون كالآتي :-

التوسع في الاقسام القائمة

٢٥٠٠٠٠٠٠

قسم جديد

٥٠٠٠٠٠٠٠

التمويل المركزي

اما في اطار استراتيجية الكلية :-

١. من خلال استقراء رؤية ورسالة الكلية موضع الدراسة ، يتضح تركيزها على الاهداف الاتية :-
أ. الاهداف التعليمية – وهي الاهداف الانتاجية الاساسية ومصدر تأسيسها والدعم الحكومي لها .
وفي هذا الاطار فانها تركز على اعداد وتخريج خبرات معرفية ومهنية متخصصة وفقاً لحاجات البلد التنموية .

ب. الاهداف المعرفية – وهي اهداف انتاجية متكاملة مع الاهداف التعليمية والتي تسعى الكلية من خلالها الى تفعيل النشاط البحثي من خلال توفير المناخ الايجابي لمستوى الاداء العلمي للهيئة التدريسية ودمجها بمسيرة التقدم المعرفي والتقني في العالم .

ج. الاهداف التنموية – وهي احد ابرز مشاهد استيعاب الرؤية الاستراتيجية للجامعة بالبيئة الخارجية حيث تركز هذه الكلية بشكل اساس احتلالها مركزاً ريادياً في تحفيز حركة التغيير المستمر للمجتمع وبما يسهم في تواصلها مع المستجدات العلمية والتقنية الحاصلة في العالم وبشكل متسارع .

د. الاهداف الثقافية – تركز الرؤية الاستراتيجية السليمة على اهداف واضحة في هذا المجال . اذ تركز الكلية على تنمية وعي الافراد من خلال حرصها على نشر الثقافة العامة وتنميتها في المجتمع من خلال توفير اكبر قدر ممكن من المعارف الجديدة وتوفير فرص الممارسة والاطلاع عليها من قبل الاخرين .

٢. تتضح معالم الكلية الاستراتيجية من خلال خياراتها المستخدمة والتي توضح :-

أ. ان الكلية تعتمد كخيار للنمو أنشطة جديدة مكملة ولاحقة بهدف التوسع في اعمالها من خلال الدخول في أنشطة جديدة . كما تشير المؤشرات الى سعي الكلية الى تحسين موقفها التنافسي بتنمية فرصها التعليمية الحالية كماً ونوعاً بهدف التميز عن الاخرين من خلال تطوير خدماتها لمواجهة تحديات الاخرين . فذلاً عن سعيها الدائم لأضافة مخرجات جديدة ذات صلة باهدافها ومهامها النوعية المتخصصة عندما يزداد الطلب على هذه الخدمات من خلال توفير خدمات الفرص التعليمية في اختصاصات معرفية او مهنية جديدة .

ب. تعتمد الكلية مؤشر اهتمام الكلية باختصاصات محددة ومضمونة الطلب عليها كخيار للاستقرار فهي تخصص بالفرص التعليمية ذات الاقبال المؤكد .

ج. وهكذا فان الكلية تختار خيار التقليل كبديل للتراجع عن جانب من اهدافها واهتماماتها بسبب ضعف مركزها التنافسي .

التحليل الاستراتيجي لبدائل اتخاذ القرار :

وفي هذا الاطار يجري التحليل بالاتجاه الاتي :-

أولاً- الاخذ بنظر الاعتبار المسائل الاستراتيجية المرتبطة بالقرار- يعتبر قرار تقديم خدمة جديدة (فتح قسم علمي جديد) من ابرز القرارات التشغيلية ذات الارتباط المتين باستراتيجية الكلية . اذ تركز الكلية في اهدافها الاستراتيجية على الاهداف التعليمية التي تعتبر ابرز مصدر للتمويل

الحكومي لها . والتي تركز من خلالها على تقديم الخبرات المعرفية والمهنية المتخصصة والمرتبطة بحاجة المجتمع كمستهلك . اذ يعتمد نجاحها على قدرتها على خدمة هذه المتطلبات وفق الحاجة المتغيرة للمجتمع ومتطلبات التنمية ورفع وعي الافراد بتلك المتغيرات وبما يلبي حاجة المجتمع لمثل هذه الخبرات . ومما يدعم هذا الهدف تبنيها لخيارات النمو الاستراتيجي التي تقوم على النمو من خلال الانشطة الجديدة للتوسع والتحسين في موقفها التنافسي من خلال تنمية فرصها التعليمية بهدف التميز عن الاخرين . ان ادراك مثل هذه المسائل الاستراتيجية تمكن متخذ القرار من تحديد افضلية بديل فتح قسم علمي جديد بدلاً من التوسع من خلال الاقسام القائمة وهو ما يتوافق مع اهدافها ورؤيتها ورسالتها .

ثانياً- تحديد المعايير اللازمة لاتخاذ القرار – تعتبر الاهداف قصيرة الاجل وذات البعد الاستراتيجي من المعايير المهمة كمعايير لاتخاذ القرار في هذا المجال ومنها تحسين مقدار التمويل الحكومي ، اذ يزداد مقدار التمويل الحكومي بمقدار (٥٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار في ظل فتح قسم جديد ، فيما يزداد بمقدار (٢٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار في ظل بديل التوسع في الاقسام القائمة . كما ان متطلبات خدمة المجتمع وكسب رضاه تتطلب الوفاء بمواكبة تزويده بالمعارف والمهارات المهنية الجديدة وهو ما يحققه بديل فتح قسم علمي جديد . كذلك يتم كسب رضا المجتمع من خلال استيعاب اكبر لعدد الطلبة الذي يحققه البديلان بنفس النتيجة . كما ان معيار الميزة التنافسية تتحقق للكلية في ظل بديل فتح قسم جديد ، اذ ستصبح الجامعة تملك تخصصات بعدد اكبر ومتجددة مع متغيرات البيئة وحاجة المجتمع مما يعني كسب عدد اكبر من الطلبة الراغبين في القبول والدراسة .

ثالثاً- تحليل الكلف الملائمة لبدائل القرار والتي يتم من خلالها تحديد الكلف الملائمة للقرار والتدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها مستقبلاً . وبالتالي تحديد نموذج القرار وفقاً للمعلومات المتوفرة :-

البيان	فتح قسم علمي جديد	التوسع في الاقسام القائمة
الرواتب السنوية	٤٢٠٠٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠٠٠
ت. المتغيرة ل ٥٠ طالب في السنة	٦٠٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠٠
ت. ثابتة ملائمة	١٢٠٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠٠
ت. الملائمة	٦٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠٠٠
التمويل المركزي	(٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠٠٠٠٠)
العجز المتوقع	١٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠٠٠٠٠

رابعاً- اتخاذ القرار وتنفيذه :- من خلال الخطوات السابقة فان القرار سيكون فتح قسم علمي جديد ، اذ يتفق هذا البديل ورؤية ورسالة الجامعة الاستراتيجية من ناحية وكونه يحقق اقل عجز يمكن تحقيقه في ظل البدائل المطروحة والذي يمكن تبريره في ظل ابعاد الاستراتيجية لفتح قسم علمي جديد .

خامساً – تقويم نتائج القرار من خلال الاعتماد على مصادر المعلومات المعتمدة في متابعة نتائج تنفيذ القرار .

خلاصة وتوصيات :

ان اكتساب مقومات النجاح على المستوى التنظيمي يتطلب ان تاخذ الوحدات الاقتصادية المختلفة دورها في ادراك وفهم المتغيرات الحاصلة في عالم الاعمال ، اذ ان ادراك المتغيرات

الحاصلة يتطلب نمطاً من التفكير له القدرة على احداث الفهم ومواجهة التحديات والفرص التي تاتي مع معطيات تلك المتغيرات . وعلى هذا النسق فان المحاسبة كأحد مصادر المعلومات التي تساعد في تفعيل نمط التفكير المناسب وظروف التغيير الواسعة ، وبالتالي فان ادراك طبيعة المعلومات المقدمة ولمن تقدم ولأي غرض وماهية المؤثرات فيها يعد احد ابرز عوامل النجاح لمختلف مصادر المعلومات المحاسبية . لذا ومن خلال تحليل هذا التوجه في احد المجالات المهمة والمتمثل بتزويد المعلومات الكفوية لاغراض اتخاذ القرارات الادارية قصيرة الاجل كمثال . يستنتج الباحث اهمية ودور تكامل عملية تحليل الكلف الملائمة مع نمط التفكير الاستراتيجي القائم في وحدة الاعمال لتحقيق الانسجام والتوافق بين القرارات قصيرة الاجل والطويلة الاجل وبما يخدم وتحقيق رؤية ورسالة الوحدة ومن ثم اهدافها الاستراتيجية التي تمكن وحدة الاعمال من تحقيق عوامل النجاح والنمو .

وفي هذا الاطار يقدم الباحث اطاراً لتحليل عملية المفاضلة بين القرارات وتأثيرات الاوضاع البيئية على الوحدات الاقتصادية ويدعم نتيجة مفادها ان الوحدات التي تدار استراتيجياً يكون اداؤها افضل بكثير من تلك التي تدار دون هذا التوجه وهو مايؤدي بها الى ضعف النظرة تجاه العوامل المؤثرة في مستقبلها الاقتصادي . وعلى هذا الاساس فان السعي نحو تحقيق منفعة المعلومات المحاسبية يتطلب ادراك المسائل الاستراتيجية للوحدة وخصوصاً عندما تكون المعلومات المحاسبية تتعلق بالمسائل التشغيلية التي يعتقد انها غير ذات صلة بالابعاد الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية . وتأخذ هذه المسألة اهمية ذات خصوصية عندما ترتبط بالمسائل التشغيلية للوحدات غير الهادفة للربح نظراً لدورها الاستراتيجي المرتبط بتنفيذ اهدافها الاجتماعية ذات الابعاد المرتبطة بقطاعات اجتماعية واسعة ومؤثرة في مفاصل حيوية مهمة من الدولة .

المصادر :

أولاً - المصادر العربية :-

1. مشرقي ، حسن علي ، نظرية القرارات الادارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، ١٩٩٧ .
2. هيلين ، توماس وهنجر دافيد ، الادارة الاستراتيجية ، معهد الادارة العامة للبحوث ، ١٩٩٠

ثانياً - المصادر الاجنبية :-

1. Atkinson, Anthony, et.al., Management Accounting , Prentice – Hall, NewJersy, 1995.
2. Blcher, Edward J. , Chen, Kung H. & Lin, Thomas W., Cost Accounting : A strategic Emphasis , Irwin Mc. Graw- Hill , New York , 1999.
3. Glautier, MWE, & Underdwon B., Accounting Theory and Practice , 6th.ed., Pitman publishing, London , 1997.
4. Hope, Jereny, Customers: Strategic, Loyal, and Profitable: Management Accounting , oct., UK., 1998.
5. Horngren , Charles, T.,Foster, George & Srikant M. Datar, Cost Accounting : A managerial Emphasis , 10th.ed., printice – Hall INC., New York, 2000.
6. Maher, Michael & Deakin , Edward, Cost Accounting , 4th.ed., Irwin – Hill INC., New York, 1994.

7. Meigs, Robert F., Meigs, Mary A., Bentner Y., Mark, & Whittington, Reg, Accounting :The Basis for Business Decisions , 10th .,ed., 1996.
8. Moor, Carl & et. Al., Management Accounting , 6th .,ed., south western publishing co. Ohio, 1984.
9. Smith , G., Arnold, R., & Bizzell, B., Business Strategy and Policy, Houghton Mifflin publishing co., 1985.
10. Wheelen , Thomas, I., & Hunger , Dardj, Strategic Management and Policy , 5th ., ed., Addison – Wesley publishing co. , USA., 1995.