جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

عنوان المذكرة:

دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صياغة القرارات الاستراتيجية

دراسة ميدانية لكبريات المؤسسات الاقتصادية لولاية المدية

مذّكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: إدارة وتسيير مؤسسة

أعضاء لجنة المناقشة

د. أحمد شمس الدين بوعرار	أستاذ محاضر (ب)	رئيسا ممتحنا
د. علي سماي	أستاذ محاضر (أ)	مشرفا ومقررا
د. محمد زرواطي	أستاذ مساعد (أ)	ممتحنا

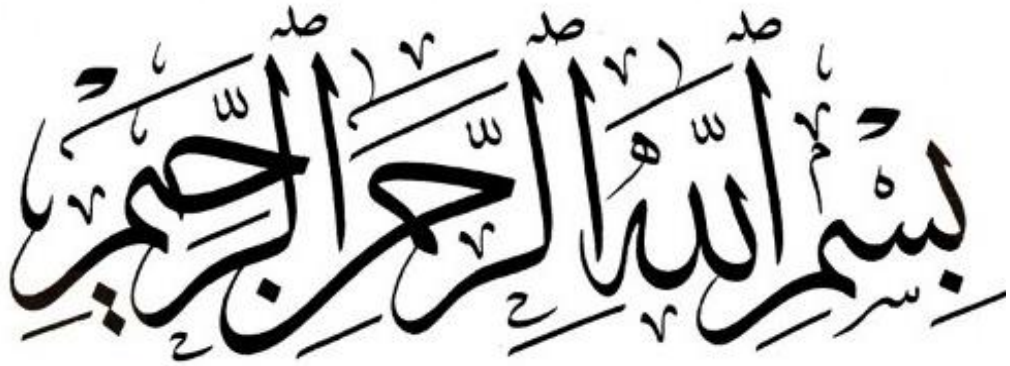
إعداد الطالبتين:

- نريمان قاسم
- نور الهدى صيدون

تحت إشراف الأستاذ:

- علي سماي

السنة الجامعية 2017/2016


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

الحمد والثناء والشكر لله العلي القدير على نعمه وعلى توفيق لإنجاز هذا العمل؛

واعترافا بالفضل و تقديرا للجميل لا يسعنا أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان

للأستاذ " سماي علي"

لتكرمه لقبول الأشراف على هذه المذكرة وللجهد الكبير والوقت الثمين الذي بذله من خلال توجيهاته ومتابعته لنا، من بداية هذه المذكرة وحتى خروجها إلى النور.

فجزاه الله خير وجعله في ميزان حسناته

ولا ننسى أن نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ "**أحمد شمس الدين بوعرار.**"

وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل.



إهداء

الحمد والشكر لله تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل ونسأله أن يجعله خالصا لوجهه الكريم وأن يوفقنا لما يحبه ويرضاه بكل تواضع اهدي عملي هذا إلى كل صاحب الفكر والدين إلى كل من اختار الإسلام منهجا لحياته إلى كل من يعمل في قلبه حبا لخالقه ورسوله محمد صلى الله عليه و سلم .

إلى أغلى إنسان في الوجود إلى التي لا يوفي قدرها أي كلام وعمل إلى من علمني وقوفها إلى جنبي كيف انظر لغدي إلى من منحتني من غير أن تسألني إلى من ضحت بحياتها وأمالها من أجلنا أمي الحنون أدامها الله و حفظها من كل كرب.

إلى مثلي الأعلى في الحياة إلى من حرم نفسه ليعطينا إلى من حمل هموم الدنيا وشقائها كي تكون لنا مكانة وشان بين الناس ،إلى من تحدى الصعاب ليوصلنا إلى ما نحن عليه إلى تاج ارسي ودليلي أبي العزيز أطال الله في عمره.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس الصافية إلى رياحين حياتي وقرة عيني جداتي وجدي. إلى شمعة البيت التي لا تنطفئ لينة ،والكتاكيت مؤيد وسامي.

إلى الأعمدة التي أظل ارتكز عليها للصمود إخوتي :سميرة ، سفيان ،أمال ، هبة ، بلال و محمد .وزوجة أخي .

إلى كل عماتي وأولادهم.

إلى سليمة أسال الله أن يوفقها في شهادة البكالوريا ،عائشة ، خوله ،أمين ،إلى بلقاسم وزوجته.

والى كل أخوالي وخلاتي وأولادهم.

إلى دليلنا في زمن ضاع فيه الدليل الأستاذ علي سماي.

إلى أجمل و أغلى ما منحتني الدنيا اعز من أحببتهم في الله

إلى من رافقتني وتقاسمت معي هذا العمل المتواضع نور الهدى

إلى الأخت التي لم تلدها أمي أسماء ليندة وحفيظة.

كريمة

إلى كل من لم اذكرهم لأن مكانتهم تتعدى حيز الورقة.

نريمان

3DLAT.COM

إهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبة عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح وغايته النجاح؛ قال تعالى : "و قضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا."

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ...إلى من علمني العطاء بدون انتظار ...إلى من أحمل اسمه بكل إفتخار ...إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان لي خير مرشد ... إلى من أنتظر أن يرى فلذة كبده متخرجة تخوض غمار الحياة إلى أبي العزيز الغالي أطال الله في عمره.

إلى من أرضعتني الحب والحنان ...

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء ...إلى القلب الناصع إلى أمي العزيزة الغالية أطال الله في عمرها؛

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكارهم فؤادي إلى إخوتي: "مصطفى، حسين "

إلى الأخوات : " لويزة، فايزة، رشيدة" و أزواجهن سيد علي مراد و نور الدين.

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي : "مريم، ليلى، كريمة، حياة، حنان، نعيمة، نادية، شرين، نسرين، العامرية، زهرة، نجية، سهام، خولة، أسماء، ثلجية، خديجة، سمية.

إهداء خاص إلى صيقتي إلى الحنونة ذات الإحساس المرهف

إلى الأخت الصادقة التي كانت دائما ما تحمل همي إلى من كانت لي خير صديقة و رفيقة و خير صحبة كنت دائما صديقتي فخنتك كنت دائما رفيقتي فتركتك كنت دائما مرشدتي فخذلتك عذرا عذرا ما قصدت الجرح...حنان

نور الهدى

3DLAT.COM

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر .....

إهداء .....

فهرس المحتويات .....

قائمة الأشكال: .....

قائمة الجداول: .....

قائمة المختصرات: .....

الملخص .....

مقدمة عامة .....أ

الفصل الأوّل

أهمية التحليل الاستراتيجي في صناعة القرار

تمهيد: .....- 2 -

المبحث الأول: عناصر صناعة القرار .....- 3 -

المطلب الأول: مفهوم صنع القرار الاستراتيجي في المؤسسة .....- 3 -

المطلب الثاني: القرارات الاستراتيجية الماهية والخصائص العامة .....- 6 -

المطلب الثالث: الطرق المستخدمة في صنع القرار.....- 9 -

المبحث الثاني: طرق التحليل الاستراتيجي .....- 11 -

المطلب الأول: مفهوم الاستراتيجية.....- 11 -

المطلب الثاني : تطور طرق التحليل الاستراتيجي وصناعة القرار .....- 13 -

المطلب الثالث: الأطر النظرية لصناعة القرار .....- 24 -

المبحث الثالث: عمليات القرار الاستراتيجي ..... - 30 -

المطلب الأول: الاستراتيجيات المرتكزة على الكفاءات و العمليات ..... - 30 -

المطلب الثاني: تنفيذ الاستراتيجية..... - 34 -

المطلب الثالث: الرقابة الاستراتيجية ..... - 35 -

خلاصة الفصل: ..... - 37 -

الفصل الثاني

مراقبة التسيير الاستراتيجي

تمهيد ..... - 39 -

المبحث الأول: مدخل لمراقبة التسيير ..... - 40 -

المطلب الأوّل: مفهوم مراقبة التسيير..... - 40 -

المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير ..... - 41 -

المطلب الثالث: أهمية مراقبة التسيير ..... - 42 -

المبحث الثاني: محدودية الوسائل التقليدية لمراقبة التسيير ..... - 44 -

المطلب الأوّل: المنطلق المفاهيمي للمحاسبة التحليلية ..... - 44 -

المطلب الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف الكلية ..... - 49 -

المطلب الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف الجزئية ..... - 54 -

المبحث الثالث: مضمون الطرق الحديثة لمراقبة التسيير ..... - 61 -

المطلب الأوّل: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ..... - 61 -

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة TMC..... - 66 -

المطلب الثالث: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM:..... - 69 -

خلاصة الفصل..... - 73 -

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد: ..... - 75 -

المبحث الأول : تقديم الدراسة الميدانية ..... - 76 -

المطلب الأول: منهج وأدوات البحث المستعملة ..... - 76 -

المطلب الثاني : محددات الدراسة الميدانية ..... - 77 -

المبحث الثاني : عرض الاستمارة ..... - 82 -

المطلب الأول : مراحل إعداد الاستبيان ..... - 82 -

المطلب الثاني: اختبار استمارة الاستبيان ..... - 83 -

المبحث الثالث: تحليل الاستبيان و اختبار الفرضيات ..... - 92 -

المطلب الأول: تحليل أسئلة المحور الثاني واختبار الفرضية الأولى ..... - 92 -

المطلب الثاني: تحليل أسئلة المحور الثالث واختبار الفرضية الثانية ..... - 93 -

المطلب الثالث: تحليل أسئلة المحور الرابع و اختبار الفرضية الثالثة ..... - 95 -

المطلب الرابع: تحليل و مناقشة أسئلة المحور الخامس واختبار الفرضية الرابعة ..... - 100 -

خلاصة الفصل: ..... - 102 -

الخاتمة ..... - 104 -

قائمة المراجع ..... - 109 -

الملاحق .....

فهرس

الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	سلسلة القيمة حسب (PORTER)	20
2-1	نموذج لتحليل مصفوفة (Swot)	23
3-1	الهيكل المتعدد الفروع لاتخاذ القرار	24
1-2	خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	65
2-2	أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة	70
1-3	عينة الدراسة وفقا لمتغير السن	79
2-3	عينة الدراسة وفقا لمتغير مستوى الخبرة	80

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
1-1	عناصر متعددة من نقاط الضعف، والقوة، الفرص، والتهديدات	21
1-2	جدول توزيع الأعباء الثانوية	52
2-2	جدول توزيع الأعباء الأولي	53
3-2	أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها	64
1-3	المؤسسات التي شملها الاستبيان	77
2-3	يبين الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	78
3-3	يمثل توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي	78
4-3	يمثل توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الخبرة	80
5-3	أوزان الإجابة على الاستبيان	83
6-3	نتائج اختبار معامل الفاكرومباخ للاستبيان	83
7-3	نتائج اختبار معامل الفاكرومباخ للمحور الثاني	84
8-3	نتائج اختبار معامل الفاكرومباخ للمحور الثالث	84
9-3	معامل الفاكرو نباخ للمحور الجزئي الأول من المحور الرابع	85
10-3	معامل الفاكرو نباخ المحور الجزئي الثاني من المحور الرابع	85
11-3	معامل الفاكرو نباخ المحور الجزئي الثالث من المحور الرابع	85
12-3	معامل الفاكرو نباخ للمحور الخامس	86
13-3	معامل الارتباط الخاص بالمحور الثالث	87
14-3	معامل ارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بABC	89
15-3	معامل ارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بالتكلفة المستهدفة	89
16-3	معامل ارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بأسلوب إدارة الجودة الشاملة	90
17-3	معامل ارتباط سبيرمان للمحور الخامس	91
18-3	الإجابات المتعلقة بواقع تطبيق المؤسسات محل الدراسة الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.	92

19-3	نتائج عبارات المحور الثالث	93
20-3	نتائج اختبار الفرضية الثانية	94
21-3	نتائج عبارات المحور الرابع المتعلقة بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة	95
22-3	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	96
23-3	نتائج عبارات المحور الجزئي متعلق بأسلوب التكلفة المستهدفة.	97
24-3	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية	98
25-3	نتائج عبارات المحور الجزئي المتعلق بإدارة الجودة الشاملة	99
26-3	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	100
27-3	الإجابات المتعلقة بالصعوبات التي تواجه المؤسسات محل الدراسة من ناحية تطبيق الاتجاهات الحديثة.	100
28-3	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	101

قائمة المختصرات:

الاختصار	المعنى العربي	المعنى الأجنبي
ABC	التكاليف على أساس الأنشطة	Activity –Based Costing
TQM	نظام إدارة الجودة الشاملة	Total Quality Management
BCG	مجموعة بوسطن الاستشارية	BOSTON CONSULTING GROUP
ISO	المنظمة الدولية للتوحيد القياسي	international standardization organization

الملخص

الملخص

إن السعي الدائم للمسيرين لتحقيق أهدافهم بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة وكذا ضمان التناسق بين استراتيجية المؤسسة والمهام اليومية أدى إلى بلورة آليات مراقبة التسيير، ومع تواصل التغيرات الاقتصادية كان لا بد على المؤسسات الاقتصادية تعديل الإشكالية الاستراتيجية وجعلها مناسبة للرهانات الجديدة. وهذا التطور في الفكر الاستراتيجي أعاد النظر في صلاحية المحاسبة التقليدية في المشاركة في صنع القرار.

فطرق الحساب الاقتصادية التقليدية أصبحت مبهمة بوجهة نظر المؤسسات التي اتجهت نحو أشكال جديدة من التنظيم متمحورة حول العمليات فكان لابد من تعديل وسائل مراقبة التسيير وجعلها مسايرة للواقع الجديد الذي فرضته الشروط التنافسية وظهرت بذلك طرق جديدة هدفها قياس الأداءات الاقتصادية للمؤسسة.

Résumé :

La quête incessante de gestionnaires atteindre leurs objectifs grâce à une utilisation optimale des moyens disponibles et assurer l'uniformité entre entreprise stratégie et tous les jours des tâches conduit à développer des mécanismes de contrôle de gestion et poursuivre les changements économiques ont eu sur les institutions économiques modifiant le problème stratégique et la rendent apte à de nouveaux Paris. Cette évolution dans la pensée stratégique a réexaminé la validité de la comptabilité traditionnelle dans la participation au processus décisionnel.

Calcul économique traditionnelle méthodes deviennent opaque point de vue qui se tourna vers nouvelles formes d'activités axées sur l'organisation, ils ont dû modifier les commandes de direction et les rendre conformes aux nouvelles réalités imposées par les conditions de concurrence et semblait tellement de nouvelles façons de mesurer l'objectif de performance économique pour la Fondation.

مقدمة

مقدمة عامة

تعتبر المؤسسة العنصر الأساسي في اختيار الموارد الضرورية، حيث تكمن أهميتها الأساسية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال (بقاء المؤسسة، تخفيض التكلفة، تحقيق الأرباح)، وذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من أجل الحصول على نتائج دقيقة ومقنعة، يتم اتخاذ القرار على أساسها.

ولقد عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير، ونظرا لكبر حجمها أدت الحاجة إلى زيادة التخصصات الإدارية الدقيقة و تعقد العملية الإدارية الأمر الذي يتطلب معه ضرورة تحقيق التنسيق والتنظيم والرقابة الفعالة، كما أن تزايد المنافسة في السوق يتطلب معه زيادة مهارات عالية في الإدارة، وابتكارات جديدة وفنيات حديثة، وذلك من أجل تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق.

فنجاح المؤسسات يعتمد على مدى وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة

(المادية، البشرية، المالية ...) لتحقيق أهدافها، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المدراء.

إن من التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، حيث تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لترتيب المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة، وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المسيرون القرارات الرشيدة، كما تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على التخطيط و تقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموما إلى معرفة نقاط القوة والضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات.

مع زيادة التطور في أنظمة التكاليف، أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، نظام التكلفة المستهدفة (TCM)، طريقة إدارة الجودة الشاملة، حيث ساعدت هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، تحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات.

إن التوجه نحو تبني الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير هو ضرورة يمليها دور مراقب التسيير باعتباره حلقة وصل بين الإدارة العامة والإطارات التنفيذية بحيث يلعب دورا هاما في صناعة القرار الاستراتيجي، وفي وضعه حيز التنفيذ ومراقبة تطبيقه .

ومن خلال كل ما سبق يمكن طرح إشكالية البحث الرئيسية في السؤال الآتي:

ما هو دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرار الاستراتيجي؟

وتتفرع عن هذا السؤال أسئلة فرعية هي :

- ✓ كيف تساهم هذه الطرق في صناعة القرارات الاستراتيجية ؟

- ✓ ما هي الأسس التي تقوم عليها الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف و مدى تأثيرها على تخفيض التكلفة؟
- ✓ هل توجد أهمية للطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرارات الاستراتيجية؟

الفرضيات:

بغية الإجابة عن الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ القدرة على تحقيق الرقابة على التكاليف والتحكم فيها وتوفير معلومات دقيقة وتفصيلية عنها تساهم في ترشيد اتخاذ القرارات
- ✓ الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف تساعد على توفير معلومات حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال و هذا ما يساعد الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرارات الإدارية.
- ✓ توجد أهمية للطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرارات الاستراتيجية **وتنبثق عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:**
- ✓ تطبق المؤسسات محل الدراسة الأساليب الحديثة في حساب التكاليف.
- ✓ تعتمد المؤسسات محل الدراسة على المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صياغة القرارات الاستراتيجية.
- ✓ المؤسسات محل الدراسة في حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة.
- ✓ تواجه المؤسسات محل الدراسة العديد من الصعوبات لتطبيق الأساليب الحديثة.

أهداف الدراسة:

- إبراز مكانة الرقابة الاستراتيجية من التطور المرحلي الذي ميز التحليل الاستراتيجي.
- تحديد الأدوار الحديثة لمراقبي التسيير.
- تحديد الأسس العملية لتطبيق الطرق الحديثة لمراقبة التسيير.
- الربط بين صناعة القرار والتنفيذ العملياتي في المؤسسة الاقتصادية.
- الوقوف على السلوك الاستراتيجي كمؤشر لقياس الأداء في المؤسسة الاقتصادية.
- المساهمة في إثراء المكتبة بالمرجع علمي باللغة الوطنية الرسمية في هذا المجال.

أهمية الدراسة:

أن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

- ♦ إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
- ♦ دراسة التكاليف غير المباشرة و تخصيصها بأكثر واقعية و بصفة دقيقة.
- ♦ محاولة التوجه نحو التخصيص التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية.
- ♦ استعراض مختلف الطرق الحديثة من أجل محاولة إيجاد التكامل فيما بينها.

أسباب اختيار الموضوع:

- معرفة مدى تطبيق هذا الموضوع في المؤسسات الاقتصادية.
- دور الذي أصبحت تلعبه مراقبة التسيير في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة اتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف.
- الاهتمام بهذا الموضوع أصبح على عاتق الأسرة العلمية من أساتذة و خبراء و طلبة من أجل إبراز أهميته في مدى نجاح المؤسسات.

المنهج المتبع:

بقصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع و دراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة حاولنا استخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن الظاهرة أو موقف معين مع محاولة تفسير هذه الحقائق و تحليلها للوصول إلى إبداء الاقتراحات بشأن الموقف أو الظاهرة الموضوع الدراسة، فيما يخص الوسائل والأدوات المستخدمة فإننا إستعنا بمجموعة من الكتب العربية والأجنبية، بالإضافة إلى استخدام مجالات وأبحاث في هذا المجال.

أما في الجانب التطبيقي تم التطرق من خلاله للدراسة الميدانية لواقع المؤسسات الاقتصادية و ذلك من خلال:

- ♦ الاعتماد على استبيان لجمع بيانات الدراسة الميدانية من أفراد عينات الدراسة.
- ♦ برنامج (Spss)، والذي تم استعماله من أجل تحليل البيانات الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه ومن بينها ما يلي:

- **صفاء لشهب**: نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة(2005-2006)، وهدفت هذه الدراسة إلى بلورة أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع وتحسين أداء المؤسسة وتوضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية إقامة أدواته، مع تبيين كيفية مساعدة هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى اقتراح جملة من التوصيات على ضوء النتائج التي سيسفر عنها البحث.
- **درحمون هلال**: المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في مؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة(2004-2005)، ولقد تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف القرارات، وتم التعرض فيها إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية، وتم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، أما في دراسة الأنظمة الحديثة تم الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنوع من التفصيل، بينما الحديث على الأنظمة الحديثة الأخرى فقد تم بإيجاز بسيط رغم أهميتها، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و آفاق استخدامها.
- **راضية عطوي**: دور التكلفة المستهدفة في تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة(2007-2008)، وقد تناولت هذه الدراسات مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس تخفيض التكاليف، وتم أيضا قيام بدراسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذا النظام على أرض الواقع، وقد تطرقت إلى مختلف الطرق الحديثة، لكنها غضت النظر عن الطرق التقليدية، وأسعار التنازل.
- **محمد زرواطي**: اتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، دفعة(2009)، وقد تناولت الدراسة الإطار النظري للمحاسبة الإدارية والمفاهيم المتعلقة بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف وتطرق أيضا لأوجه التركيز الحديثة للمحاسبة الإدارية، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، نظام التكلفة المستهدفة، نظام إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج في الموعد بالضبط، لكنه لم يتطرق في دراسته إلى الطرق التقليدية أسعار التنازل فيما بين الوحدات.

حدود الدراسة:

يتم معالجة دراستنا في اطار الحدود التالية:

- ♦ الحدود النظرية: تقتصر دراستنا على تناول الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صياغة القرارات الاستراتيجية.
- ♦ الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على ولاية المدية.
- ♦ الحدود الزمنية: حاولنا القيام بمسح تاريخي للدراسات السابقة، بالإضافة إلى توزيع استبيان و تحليله خلال سنة، 2017.

صعوبات الدراسة:

يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي تلقيناها في النقاط التالية:

- ♦ قلة المراجع بالغة العربية.
- ♦ ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية.
- ♦ صعوبة الاستقبال من طرف بعض المؤسسات.
- ♦ قلة إدراك أفراد عينة الدراسة لمضمون الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف و المزايا التي تقدمها في مجال مراقبة التسيير.

أقسام الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة تمّ تقسيم البحث إلى ثلاث فصول رئيسية حيث يتناول:

الفصل الأول التطور الذي طرا على طرق التحليل الاستراتيجي والتداخل الذي واكب هذا التطور مع موضوع صناعة القرار في المؤسسة، مبرزا التجسيد العملي لهذا التداخل في اطار الرقابة الاستراتيجية، لذلك تم اختيار عنوان الفصل الأول: أهمية التحليل الاستراتيجي في صناعة القرار.

أما الفصل الثاني، جاء بعنوان مراقبة التسيير الاستراتيجي حيث تم عرض مدخل لمراقبة التسيير ثم التطرق إلى محدودية الوسائل التقليدية لمراقبة التسيير، ومن ثم عرض الطرق الحديثة لحساب التكاليف التي يمكن للمؤسسات الاقتصادية تبنيها لمواكبة التطور الحاصل في بيئة الأعمال بحيث تم التطرق في جزئه الأول إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة أما الجزء الثاني فتناول نظام التكلفة المستهدفة والجزء الثالث تناول إدارة الجودة الشاملة

أما في الفصل الثالث فقد تناول الدراسة الميدانية والتي حاولنا من خلالها إجراء دراسة تحليلية لمدى حاجة المؤسسات الاقتصادية لولاية المدية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير، ومدى اعتماد المؤسسات محل

الدراسة على المعلومات المرتبطة للتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية ومحاولة تشخيص أهم المعوقات والمشاكل التي تحول دون تبني هذه الطرق، حيث تم عرض وتحليل الاستبيان ومناقشة نتائجه.

وفي الأخير ستكون هنالك خاتمة تتضمن مجموعة من النتائج و التوصيات التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة.

الفصل الأوّل

أهمية التحليل الاستراتيجي

في صناعة القرار

تمهيد:

تعمل منظمات الأعمال إلى تشكيل استراتيجية من أجل تحديد النظرة المستقبلية، وتجسيد الأهداف التي تعمل على تحقيقها. وهذه الاستراتيجيات تكون مبنية على قرارات يتم اتخاذها في المؤسسة بناءا على تحليل وتقييم العديد من البدائل المتاحة واختيار أفضلها من ناحية إمكانية التطبيق، إلا أن عملية اتخاذ القرار لا تتسم بالسهولة، فقد تحتاج إلى دراسات من قبل المديرين والمستشارين بغرض الزيادة في موضعيتها، وتختلف عمليات صناعة القرار من مؤسسة إلى أخرى وذلك بحسب المشكلة المطروحة، حجم المعلومات المتوفرة وأهمية القرار في المؤسسة كما تستخدم عدة تقنيات نوعية وكمية في صناعة القرار، التي تعتبر مرشدا بالنسبة للمديرين. من خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى مفهوم القرار مبرزا التداخل بين هذا المفهوم مع مفهوم التحليل الاستراتيجي في إطار تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: عناصر صناعة القرار

يتطلب الخوض في مسألة صناعة القرار ضبطا مفاهيميا دقيقا لتجاوز فكرة اتخاذ القرار كمفهوم نقطي و التركيز على تحليل القرار.

المطلب الأول: مفهوم صنع القرار الاستراتيجي في المؤسسة

إنّ صنع القرارات مهما كان صنفها، تحتاج إلى معلومات دقيقة وكفاءات مسيرة قادرة على ترشيد قراراتها في ظل عدم التأكد الناتج عن تغير عوامل البيئة الداخلية والخارجية فالقرار المناسب لا يقاس من خلال الطريقة المتبعة وإنّما يقاس بالنسبة للبيئة.

الفرع الأول: مفهوم القرار في ظل النظريات الإدارية

اهتم الفكر الإداري بعملية صنع القرار بداية بالنظرية الكلاسيكية التي ركزت على تطبيق مبادئ ثابتة لحل مشاكل الإدارة، مما يعني قرارات روتينية محددة مسبقا ثم النظرية السلوكية التي اهتمت بدراسة العنصر البشري باعتباره محورا لصنع القرار ودراسة تأثير العوامل والمتغيرات الاجتماعية والنفسية والبيئية على صنع القرارات، وقد برز هذا الاهتمام في دراسات من روادها "Bernard" و"Simon".

ممن أكدوا أن هناك قيودا ومعوقات تحد أو تقلل من درجة الرشد في صنع القرار وأنّ هذه القيود أو المعوقات ليست ساكنة بل تتسم بالحركية، وصولا إلى النظريات الحديثة التي اعتبرت القرار حسب "L.Sfez"،"عملية التزام متنامية متصلة بالأخرين والمحددة بنهايات متعددة أي وجود عدة مسارات من أجل الوصول إلى نفس الهدف"[1].

هذا في ظل بيئة تتميز بعدم التأكد، وبالتالي لم يعد الفرد قادرا على اتخاذ القرارات مناسبة لعدم توفر معلومات دقيقة.

الفرع الثاني: مفهوم صنع القرار

1. تعريف القرار: القرار هو أن تستقر على أمر وتثبت عليه، أما القرار في علم الإدارة فهو: "مسلك معين أو محدد من بين مجموعة من البدائل لمواجهة أو تفادي احتمالات المستقبل".[2]

ويحدد "Bernard"عملية اتخاذ القرار بأنّها عملية تقوم على الاختيار المدرك للغايات التي لا تكون في الغالب استجابات أوتوماتيكية أو رد فعل مباشر".[3]

---

[1]-Brennemann et S. sépari, Economie **d'entreprise**, Editions Dunod, paris, 2001, p :58.

[2]- خالد سليمان المومني، محمد على القضاة، **فاعلية عملية اتخاذ القرار لدى مديرات رياض الأطفال في إقليم شمال الأردن، مجلة العلوم الإنسانية**، العدد36، الأردن، 2008، ص 3.

[3]- نواف كنعان، **اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2003، ص 83.

أما صنع القرار فيعرف بأنّه: " عملية ديناميكية تتضمن في مراحلها المختلفة تفاعلات متعددة تبدا من مرحلة التصميم وتنتهي بمرحلة اتخاذ القرار".[1]

أي أن صنع القرار عبارة عن الخطوات التي يتم بمقتضاها البحث في المشكل أو الموقف مكان القرار و تحديد أفضل الحلول وأنسبها، ويمثل اتخاذ القرار إحدى مراحل الهامة والحاسمة من مراحل صنع القرار (اختيار البديل) بل هو ناتج عملية صنع القرار.

2. **فعالية القرار**: الفعالية تقيس درجة تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة، ولكي يتصف القرار بالفعالية لا بد من توافر المقومات الأساسية التالية:

- **القانونية**: يجب أن يتم القرار طبقا للشروط المعمول بها.
- **الكفاءة**: تعني تحقيق الأهداف المطلوبة بأفضل الشروط سواء كانت هذه الشروط تتعلق بالكمية المطلوبة أو الكيفية أو التكلفة أو الزمن أو غير ذلك.
- **الإبداع والتطوير**: هذا الشرط يضمن استمرارية المؤسسة في المستقبل، ولا تقتصر على مجرد ضمان كفاءتها في الحاضر، بالإضافة إلى أن فعالية قراراتها تتوقف على مدى قدرتها على ضمان هذا الطلب.
- **السلامة**: القرار الفعال هو الذي يهتم بمطلب السلامة، والتي قد تكون في بعض الأحيان في غاية الأهمية حيث أن تجاهلها يؤدي إلى عواقب وخيمة.
- **القبول**: القبول جانبان الجانب الأول: يتعلق بقبول العاملين في المؤسسة للقرار ورد فعلهم المحتمل، وقبولهم للقرار يمثل أهم الشروط لالتزامهم بتنفيذه وتأييده والدفاع عنه.

الجانب الثاني: يتعلق بقبول المجتمع للقرار خاصة الفئات المتأثرة به فاستمرارية المؤسسة وفعالية قراراتها تعتمد على مدى تقبل البيئة لها.[2]

الفرع الثالث: مراحل صنع القرار

من أجل فهم القرار داخل المؤسسة من الضروري تحليل العمليات وذلك بتحديد المراحل التي تؤدي إلى اختيار سلوكيات الأفراد والتأثيرات والسلطات الناتجة عن ممارسة عملية صنع القرار وقد تعددت الآراء حول مراحل هذه العملية تبعا لمداخل دراستها، وفيما يلي أحد هذه المداخل:[3]

---

[1]- حبيب مجدى عبد الكريم، **سيكولوجية صنع القرار**، القاهرة 2007، ص 82.

[2]- نواف كنعان، **اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص 115.

[3]- سعيد يس عامر، على محمد عبد الوهاب، **الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة** ، الطبعة الثانية، مركز وايد سيرقيس للاستشارات والتطوير الإداري، القاهرة، 1998،ص 425

- ✓ **تشخيص المشكلة:** يقصد بذلك التعرف على المشكلة وتحديد أسبابها وأعراضها وأثارها ومن الأمور المهمة التي ينبغي على صانع القرار إدراكها هو تحديد طبيعة الموقف الذي خلق المشكلة، ومدى أهمية المشكلة مع عدم الخلط بين أسبابها وأعراضها، والوقت الملائم للتصدي لحلها واتخاذ القرار الفعال والمناسب بشأنها.
- ✓ **تحليل المشكلة:** يقتضي تحليل المشكلة محل القرار تصنيفها وتحديد وتحليل البيانات المطلوبة لحلها.
  - **تصنيف المشكلة:** تحديد طبيعتها وحجمها ومدى تعقدها والحل الأمثل المطلوب لحلها.
  - **تحديد وتحليل البيانات:** على صانع القرار تحديد المصادر المناسبة التي يمكن الحصول منها على البيانات اللازمة لفهم المشكلة محل القرار مع تحديد أفضل الوسائل للحصول عليها ومراعاة التكلفة والوقت اللازم لذلك، ومن ثم يقوم بتحليلها دقيقا و يقارن الحقائق والأرقام، ويخرج من ذلك بمؤشرات ومعلومات تساعد على الوصول إلى القرار المناسب.
- ✓ **تحديد البدائل لحل المشكلة:** البديل هو الحل أو الوسيلة المتاحة أمام صانع القرار لحل المشكلة المطروحة و لا بد من أن يتوفر في البديل شرطان:
  - **الأول:** أن يساهم في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها صانع القرار.
  - **الثاني:** أن تتوافر إمكانيات تنفيذ هذا الحل البديل، ومن الاعتبارات التي تحكم عملية إيجاد الحلول البديلة للمشكلة الاعتماد على التفكير الابتكاري الذي يركز على التصور والتنبؤ وخلق الأفكار.
- ✓ **تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة:** تتم عملية تقييم البدائل على ضوء عدة معايير أهمها:[1]

– إمكانية تنفيذ البديل ومدى توافر الإمكانيات المادية والبشرية لتنفيذه.
– تكاليف تنفيذ البديل.
– الأثار الإنسانية والاجتماعية للبديل وانعكاساته على المؤسسة وأفرادها.
– مناسبة الوقت والظروف لأخذ بالبديل.
– مدى استجابة المرؤوس للبديل.
– الزمن الذي يستغرقه تنفيذ البديل.

- ✓ **اختيار البديل المناسب لحل المشكلة:** تتم عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأنسب وفقا لمعايير واعتبارات موضوعية أهمها:[2]

– الموازنة بين الفوائد المتوقعة والمخاطر المترتبة عن اختيار البديل.

[1]–خالد سليمان المومني، محمد على القضاة، **فاعلية عملية اتخاذ القرار لدى مديرات رياض الأطفال في إقليم شمال الأردن**، مرجع سابق، ص4.
[2]– سعيد يس عامر، على محمد عبد الوهاب، **الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة**، مرجع سابق، ص 434.

- اختيار البديل الذي يعطي أفضل النتائج باقل تكلفة وجهد ممكن.
- اختيار البديل الذي يسمح بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وفي الوقت المناسب.
- اختيار البديل الذي يحقق الأهداف الأكثر مساهمة في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.
- اختيار البديل الممكن التنفيذ في ضوء الموارد والإمكانيات المتاحة.

✓ **متابعة تنفيذ القرار**: يجب وضع خطة لتنفيذ ومتابعة تنفيذ البديل الذي وقع عليه الاختيار، وتتضمن:[1]

- صياغة القرار على شكل أوامر أو تعليمات.
- إعلان القرار إلى الجهات المكلفة بالتنفيذ.
- تحديد الخطوات اللازمة للتنفيذ (تحديد الوقت اللازم، مراحل تنفيذ الأفراد الذين يتولون التنفيذ، طرق التنفيذ، الإجراءات الوقائية لمنع حدوث الانحرافات).
- تحديد الوسائل التي يمكن استعمالها لمراقبة التنفيذ ومعايير التي تقيس درجة كفاءته.

المطلب الثاني: القرارات الاستراتيجية الماهية والخصائص العامة

يعد القرار الاستراتيجي أحد الحلقات المهمة في عملية صياغة الاستراتيجية، ويستند إلى عملية التحليل الاستراتيجي التي تقوم بها المؤسسة اذ يتم تكوين مجموعة بدائل متاحة، ويكون القرار الاستراتيجي أفضلها من وجهة نظر الإدارة ويتم انتقائه والعمل بموجبه للفترة المستقبلية لتحقيق ما تصبوا إليه الأهداف، بوصفه سيؤدي إلى انتقال المؤسسة نحو وضع أفضل مما هو عليه الآن. يلعب القرار الاستراتيجي دورا كبيرا في تحقيق الأهداف السياسية الاستراتيجية التي يسعى صناع القرار الاستراتيجيين نحو تحقيقها بمستوياتها المختلفة القريبة المدى، و المتوسطة و يتم صناعة هذه القرارات بموجب الأهداف التي تحددها المؤسسة.

الفرع الأول: ماهية القرارات الاستراتيجية

شكلت القرارات الاستراتيجية في مضمونها إطارا فكريا ذو أبعاد أكثر شمولية، وقد استخدمت استخداما واسعا من قبل العديد من البحثين والمفكرين، في المجالات السياسية والاقتصادية والعسكرية، وبموجب هذا الاستخدام وبهذا التنوع، تعددت الاتجاهات وتنوعت الأفكار لتحديد ماهية القرارات الاستراتيجية، ومع ذلك بقى يكتنفها نوع من الغموض وعدم الوضوح سواء من حيث تعريفها أو من حيث تحديد خصائصها ومعرفة حدودها. هذه بعض أهم التعاريف:

[1]- سعيد يس عامر، على محمد عبد الوهاب، **الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة**، مرجع سابق، ص 435.

- "القرارات الاستراتيجية هي تلك القرارات التي تخص علاقة المؤسسة مع محيطها"[1].
- "تعريف القرارات الاستراتيجية بأنها قرارات معقدة وغير روتينية وغير مهيكلة"[2].
- "تعتبر القرارات الاستراتيجية قرارات معقدة، وتتصف بدرجة كبيرة من عدم التأكد نظرا لارتباطها بالمستقبل البعيد الغامض"[3].
- القرارات الاستراتيجية هي قرارات غير مبرمجة، تتضمن تخصيص قدر كبير من الموارد ولها تأثير على المؤسسة ككل"[4].
- "القرارات الاستراتيجية هي تلك القرارات التي تتضمن ما يجب أن تكون عليه الأهداف العامة أي بمعنى إلى أين يجب أن تتجه المؤسسة"[5].
- "عملية مفاضلة بين بديلين استراتيجيين على الأقل، يتمتعان بقيمة واحدة أو متشابهة"[6].
- " القرارات الاستراتيجية هي قرارات تتخذ في مستوى أعلى، وترتبط بالمدى الطويل، يتم فيها التركيز على تحديد الفرص المتاحة وتجنب التهديدات المتوقعة في المحيط الخارجي"[7].
- "يعرف القرار الاستراتيجي بأنه قرار يتم صناعته في المدة الزمنية المقبلة، وينصب على تحقيق هدف المصرف من خلال فهم كيفية انسياب عملية صنع القرار خلالها"[8].

وعليه، يمكن القول أن القرارات الاستراتيجية هي قرارات تهتم بدراسة المشكلات ذات طبيعة معقدة، غير روتينية ولاهي مبرمجة، تحدد الاتجاهات العامة الرئيسية، وتأثر بعمق في مستقبلها وترتبط بمجالاتها الرئيسية مثل: المنتجات الجديدة، الأسواق الجديدة، الاستحواذ، الاندماج، الشراكة، التحالف...إلخ، وتعكس رؤيتها المستقبلية حيث يترتب عليها تخصيص جزء كبير من الموارد وتمتد نتائجها لفترة زمنية طويلة في المستقبل، وتتميز بقدر عال من الغموض وعدم التأكد تتخذ في أعلى المستويات، وتشكل إطار إرشادي للمستويات الأخرى[9].

وفي نطاق عمل المؤسسة وتحديد خياراتها الاستراتيجية، يجب أن يتناول التغيرات في المدى الطويل ذات العلاقة بمحيط المؤسسة وذات التأثير الهام في استمرارها وعلى تحقيق نجاحها في ظل ظروف ومواقف يميزها

---

[1]- M. Darbelet , **Economie d'entreprise**. Ed, Foucher. paris.1992 .p20.

[2] - Schwenk, C**, the essence of stratégie decision-making**. Lexington books,1988. P 284

[3]- احمد محمود عبد النبي، **تقييم مدى استخدام قسم المعلومات الاستراتيجية في اتخاذ القرارات" الادارية قطاع الصناعات الدوائية"**، رسالة دكتوراه جامعة القاهرة، كلية التجارة،2003، ص 98.

[4]- David A, Decision support, **management accounting Research**, Academic press Limited,1996. P 41.

[5]- خيري الجزيري، **وضعية التخطيط**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 72.

[6]- مازن إسماعيل الرمضاني، **عملية اتخاذ القرار السياسي الخارجي، مجلة العلوم القانونية و السياسية**، العدد2، بغداد، 168.

[7]- عسكري سمير أحمد، **المدخل إلى إدارة الأعمال**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص217.

[8]- حيدر حمزة، **علاقة القرار الاستراتيجي في الأداء المصرفي" دراسة تحليلية"، مجلة الإدارة و الاقتصاد**، جامعة المستنصرية، ص81.

[9] - Zita zoltay paprika**, Analysis and Intuition in Strategie Decision Making**, the Case of California, in Frederic A& Humphreys, Encyclopedia of Desicion making and decision support technologies, informatlon sclence reference, hershey, New York.2008. p20.

الغموض وعدم التأكد، حيث يرى Andrews أن الاستراتيجية العامة للمؤسسة في ظل عدم التأكد المحيط بها، ما هي إلا نموذج القرارات الاستراتيجية التي يتم اتخاذها من أجل تحديد أهداف المؤسسة، ومجالات نشاطاتها وطبيعة مساهمتها في خلق القيمة بالنسبة لمختلف أطراف التعامل كالمساهمين، والعاملين والزبائن، والمجتمع بشكل عام[1].

الفرع الثاني: خصائص القرارات الاستراتيجي

تتميز القرارات الاستراتيجية بخصائص معينة تميزها عن باقي القرارات التي تصنعه المؤسسة هي كالتالي[2]:

أولاً– المستوى التنظيمي: تتعامل القيادة العليا مع القرارات الاستراتيجية من حيث صياغتها وتأمين القاعدة الأساسية لها، لكونها مؤثرة في كافة أجزاء المؤسسة. يمتلك رأس الهرم التنظيمي القدرة على رؤية الأشياء بشكل واضح ولديه الإمكانية على فهم العواقب والنتائج، وهذا لا يمنع من إشراك الإدارات الأخرى في عملية صنع القرار، واعتباره من المسائل المهمة التي تزيد من ثقة عناصر المؤسسة وبلورة القرار، مما يسهل عملية المضي في تطبيقها والإشراف عليها.

ثانيا– التأثير الزمني: إن نتائج القرارات الاستراتيجية لها تأثيرات بعيدة المدى سواء على مستوى الأفراد، أو الأقسام، أو على مستوى المؤسسة بشكل كامل، ويتطلب مواصلة العمل في هذا السياق لعدة سنوات قادمة ومن خلاله يمكن أن تحقق المؤسسة قفزة نوعية ومميزة في الإنتاج، أو الاشتراك والمنافسة بسوق معينة[3]..

ثالثا– التوجه المستقبلي: تقوم القيادة العليا بإجراء مسح ميداني والتنبؤ بأمور مستقبلية للبيئة عندما ترغب في صناعة قرارها الاستراتيجي. يهدف هذا التقويم لتحقيق الفرص وتحديد المخاطر ومحاولة مواءمتها لعناصر القوة والضعف داخل التنظيم، لتصبح المؤسسة في وضع يسمح لها بصنع قرار له تأثير على مستقبلها. تتضمن النظرة المستقبلية للقرارات الاستراتيجية تحديد المسار المستقبلي، أو إمكانيات الأداء التي تمكن المؤسسة من تحويل نفسها من المرحلة الآنية إلى المرحلة المستقبلية المرغوب الوصول إليها[4].

---

[1]– صالح عبد الرضا رشيد وإحسان دهش جلاب، **الإدارة الاستراتيجية مدخل تكاملي**، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص19.

[2]– مؤلف ليث عبد الله القهوي، **جودة المعلومات والذكاء الاستراتيجي في بناء المنظمات المعاصر**، طبعة الأولى، دار الحامد لنشر وتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 223.

[3]– السعيد مبروك إبراهيم، **المعلومات و دورها في دعم واتخاذ القرار الاستراتيجي**، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2012، ص 252.

[4]– طاهر محسن منصور الغالبي، **الإدارة الاستراتيجية " منظرو منهجي متكامل"**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 157 158.

المطلب الثالث: الطرق المستخدمة في صنع القرار

بشكل عام لا توجد وصفة سحرية من أجل حسم وضعية معينة أي أنّه لا توجد طريقة علمية مثلى من أجل صنع قرار جيد، فالقاعدة الوحيدة بالنسبة للمؤسسة من أجل توضيح القرار هي وضع استراتيجية، ومن أجل مواجهة عدم التأكد المرتبطة بصنع القرار يعتمد صناع القرار على مجموعة من الطرق كالحدس والخبرة والمقارنة والاستشارة والصدفة ضمن هذه اللعبة ويلجأ بعضهم إلى التوليف بين هذه الطرق وذلك حسب طبيعة مجال الدراسة بهدف تقليص هامش عدم التأكد. ومن بين هذه الطرق ما يلي:[1]

1. **التفكير الفردي:** تتطلب هذه الطريقة التفكير الفردي في البدائل الممكنة بغرض اختيار بديل نهائي وشخصي، لأنّ غيابها قد يشير إلى غياب التفكير، فالخيارات المختلفة والواضحة تتطلب العمل بروية مع ضرورة الرجوع إلى الوراء من أجل التبصر في المشكلة مع وضع المعايير لكل بديل.
2. **تحليل الأرقام:** تتطلب مصفوفات القرار أن يكون كل قرار محسوبا حسب نظرية الألعاب، وحسب هذا المبدأ فالبرمجيات يمكن من الوصول إلى القرار فالأعمال الإلكترونية تضمن الحلول المعلوماتية التي تساعد في صنع القرار إلى جانب سلسلة من التقارير والجداول والهدف هو ترصيد المعلومات المتاحة ضمن قاعدة للمعطيات خاصة بالمؤسسة.
3. **اختيار الجماعة:** تتطلب عملية صنع القرار الجماعي التشاور حول الخيارات الممكنة مع مجموعة من أجل تحديد الحل النهائي، فيتم البحث عن كل البدائل المتاحة، وفي الأخير يقوم شخص باتخاذ القرار، ويمكن أن تشير هذه الطريقة إلى العصف الذهني أو المجموعات الإسمية.
4. **الرجوع إلى الغير:** يتعلق هنا بالاستعانة بشخص كوثيقة من أجل الحصول على استشارته أو توضيحه أو رأيه في المشكلة، ومن الممكن الاستعانة بصديق أو قريب أو مدير أو نظير... في جميع الحالات الشخص أجنبي عن المجال الخاص واليومي لصانع القرار وعن مشكلته، كما يمكن الاستعانة بمستشارين خارجين مقابل دفع أجر.[2]
5. **الرجوع إلى الحدس:** حسب نظرية الرشادة المحددة لـ "H.Simon"، لا نستطيع معرفة إذا ما كان القرار جيد أم سيئ، فصناع القرار يبحثون في الواقع عن اتخاذ القرار مقبول يتوافق مع حدسهم، ويقترح " Mare De Wilde" طريقة للتركيز على الحدس.

---

[1]- الموقع الإلكتروني: http://www.journaldunet.com/manegement/dossiers/050269 :
Décision/lead shtml/par cortine gasquet et Agnès le gonidec, 01/02/2017

[2]- الموقع الإلكتروني: http://www.journaldunet.com/manegement/dossiers/050269 décision/lead shtml/par Cortine Gasquet et Agnès le gonidec, 01/02/2017

6. **التحرك ثم التفكير**: تتطلب هذه الطريقة عدم إضاعة الوقت في تحليل المشكلة والانتقال فورا إلى إيجاد حل سريع دون دراسة البدائل الممكنة، فاتباع هذه الطريقة يرجو صانع القرار من خلال تحركه السريع الوصول إلى تحديد الحلول، وبعد ذلك سيكون لديه متسع من الوقت متى يبرر قراره الأولي.

7. **عدم اتخاذ القرار**: يتخذ الأفراد قرارات تخلق بعض المشاكل حسب هذا المبدأ من الأفضل إذن عدم اتخاذ القرار، بل يتم تفويض عملية صنع القرار إلى شخص أو مجموعة معينة، وهناك استراتيجية أخرى وهي عدم الالتزام والتهرب من المسؤولية "طريقة الخروج" لـ (Albberto.O.Hirshman)، يجب الإشارة إلى أن عدم اتخاذ القرار ليس دائما خيارا، أما بالنسبة لـ "Berthoz Alain"، فعملية صنع القرار الصعب يتطلب ثلاث أليات حسية، الهروب، أو المواجهة أو التثبيت، إذن فقد يجد صانع القرار نفسه مشلولا أمام قرار معقد يتطلب حلا سريعا.

8. **استخدام مخطط للتفكير**: إن بطاقة الكشف عن مجريات الأمور، تمثيل بياني للمشكلة أو مفهوم وتحمل تفرعات (مسارات) للإشارة إلى العلاقات الموجودة بين الأفكار، وبالتالي فهي تقدم نظرة شاملة عن وضعية معطاة بعد رسم هذه البطاقة يجب تركها جانبا لبعض الوقت حتى تبرز فكرة من هذه البطاقة و كأنها حقيقة.

9. **العمل مثل جميع الناس**: على صانع القرار الاستفادة من المجال الزمني مع ضرورة تتبع آثار الموضة ومراقبة منافسيه... حتى تكون البيئة المباشرة الذي يلجأ إليه في صنع القرار مع وجود رغبة لديه في العمل مع الآخرين بالإضافة إلى إمكانية اعتماد على الذات وملاحظة منافسيه واستخدام أسلوب المقارنة.[1]

10. **ترك الأمر للصدفة**: بدل تحليل مختلف المعايير المرتبطة بالقرار، تأتي طريقة صنع القرار بشكل اعتباطي، فحسب قانون المضاربة، فالمضاربة العشوائية لها فرصة كبيرة في النجاح مقارنة بخيار محدد بدقة على أساس معايير منطقية وخبرات، بالإضافة فان قانون الاقتصاد الخاص بخلايا الأزمات يرى أنه إذا قام شخصان باتخاذ قرار، حيث استند الشخص الأول للتحليل والأرقام والتنبؤات والمشاورة، والشخص الثاني ينظر للمشكلة كأنها عملة نقدية لها وجهان إمّا يختار الأول أو الثاني فالنتائج التي سيتوصل إليها الشخص الثاني ستكون أفضل.

[1]- الموقع الإلكتروني: http://www.journaldunet.com/manegement/dossiers/050269 décision/lead shtml/par Cortine Gasquet et Agnès le gonidec, 01/02/2017

المبحث الثاني: طرق التحليل الاستراتيجي

تعتبر استراتيجية المؤسسة إحدى الموضوعات الحديثة في مجالات البحث ومن الناحية المفاهيمية لكن على الرغم من ذلك نجدها تتأقلم وتندمج بسرعة مع مجالات البحث الأخرى لذلك يمكن انحصار الحدود بين الاستراتيجية وإدارة الأعمال من خلال التسويق الاستراتيجي أو مراقبة التسيير الاستراتيجية وهذا يضع القارئ أمام مشكلة التمييز بين كل ما هو استراتيجي وكل ما هو غير ذلك خاصة إذا استخدمت الاستراتيجية كمفهوم لوصف كل أشكال القرارات الأفعال والعمليات أو الموارد.

المطلب الأول: مفهوم الاستراتيجية

تزايد الاهتمام خلال العقدين الأخيرين بنشر مفهوم الاستراتيجية وطرق إدارته، وقدّ لازم هذا الاهتمام ظهور وازدهار أدبيات عالجت صياغة الاستراتيجية ورسم خططه، وأوضحت الطرق المناسبة لتطبيقه بما يتلاءم وإمكانات أي من المؤسسات القائمة.

الفرع الأول: مفهوم الاستراتيجية

وصفت الاستراتيجية بأنها:" خطة منفردة،[1] وشاملة ومتكاملة ترتبط بميزات تستخدمها المنظمة للتعامل مع تحديات البيئة فهي مصممة لبلوغ أهدافها الأساسية من خلال التنفيذ الصحيح لها"، وعرفت بكونها:" خططا وأفعالا ضرورية لتنسيق أنشطة أعضاء المنظمة نحو إتمام الغايات والأهداف المنظمة" ونظر إليها في نفس السياق بأنها:" خطة عمل يتم فيها تخصيص الموارد وتحديد الأنشطة الأخرى للتعامل مع البيئة ومساعدة المنظمة في بلوغ أهدافها"، وقدم آخرون تعريفا شاملا للاستراتيجية في ضوء استيعاب خصائصها الأساسية مضمونة على أنها:" الاطار المرشد للاختيارات التي تحدد طبيعة مؤسسة ما[2] وتتصل هذه الاختيارات بمجال المنتجات أو الخدمات، والأسواق، والقدرات الهامة، والنمو، والعائد وتخصيص الموارد في المؤسسة".

فهي إطار يسترشد به في الاختيار المحدد لطبيعة المنظمة وتوجهها ويشكل أساس الإدارة الاستراتيجية وصياغة الخطط الاستراتيجية.[3]

واعتبرت منهجا متعلقا بكيف تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها وفسرت من خلال اعتبارها ذلك النمط من الأفعال وتخصيص الموارد المصممة لبلوغ غايات المؤسسة وعرف محتواها بتحديد أكثر بأنها ما تم إقراره حول

---

[1]- نعمة عباس خضير الخفاجي، **الإدارة الاستراتيجية : المداخل والمفاهيم والعمليات**، بدون طبعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010،ص 35.

[2]- عبد العزيز صالح بن بحتو، الإدارة الاستراتيجية: إدارة جديدة في عالم متغير، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، 2004، ص ص 30-31.

[3]- نعمة عباس خضير الخفاجي، **الإدارة الاستراتيجية المداخل والمفاهيم والعمليات**، مرجع سابق، ص 35.

غايات المؤسسة ونطاقها ومداخل المنافسة، وما يترتب عليها من نتائج ذات علاقة بمركز منتوج المؤسسة و سوقها و كيف تحاول بلوغ الميزة التنافسية في ضوء فهم علاقتها مع المؤسسات لعرض البضائع وخدمات المماثلة فهي تحدد كيف يمكن أن تستخدم الموارد لبلوغ الغايات والأهداف والرسالة .

الفرع الثاني: المحاور الرئيسية للاستراتيجية

إن وضع الاستراتيجية ليس مسألة تكهن بل هي مسألة تلاءم بين القدرات الداخلية للمؤسسة وبيئتها الخارجية، كما أن الطرق المستخدمة في إطار التحليل الاستراتيجي تتطلب التمعن في خصائص المؤسسة، وقطاع النشاط الذي تنتمي إليه والسوق الذي تتدخل فيه وللوقوف على هذه الخصائص ينبغي التطرق إلى ثلاثة محاور رئيسية وهي: [1]

1.2. موضوع نشاط المؤسسة:

قبل كل شيء على مدير المؤسسة الإجابة على الأسئلة التي تكون من النوع: من نحن؟ ما هي أعمالنا؟ كيف يجب أن تكون؟ في أي مجال نشاط تتموضع ؟ ماذا نريد أن نكون؟ قد تبدو هذه التساؤلات مثالية نوعا ما، لكن الإجابة عليها ستسمح برسم الخطوط العريضة لعمل المؤسسة وتؤدي إلى حصر الاستراتيجيات والسلوكيات المستقبلية .

2.2. جملة الأهداف والغايات:

بعد تحديد المؤسسة لموضعها ومهنتها، تنتقل إلى حصر أهدافها وغاياتها بشكل مدقق حتى يتم تحفيز الموظفين، خلق صورة داخلية وخارجية ووضع أسس تقييم أدائه.ويجب أن نفرق بين الغايات والأهداف، فالغاية تعني التوجهات الرئيسية وفق إطار زمني محدد مسبقا، كأن نقول أن غاية المؤسسة يتمثل في تحقيق تميز تكنولوجي أو التحصيل المعرفي في ميدان من الميادين، ويمكن أن نقول أن الغايات هي تعبير عن التموضع الخارجي للمؤسسة، أما الأهداف فهي النتائج التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في زمن محدد مسبقا، ويعبر عنها كميا أو نوعيا، لذلك يجب تحديدها بشكل دقيق يسمح بقياس أداء المؤسسة.

3.2. طريقة أداء النشاط:

التحدث عن طريقة الأداء يعني بالضرورة التطرق إلى الأفعال التي تسمح ببلوغ الغايات وتحقيق الأهداف، وقدّ يقترب هذا الأمر من مفهوم الاستراتيجية في حد ذاتها، وتتطلب الاختيارات المطروحة إتباع منهجية معينة اعتمادا على الطرق الكمية، كما تتطلب أيضا تحاليل سلوكية، لا يتم توثيقها في الغالب وبذلك تقترب من مفهوم "السياسة ."

[1]- Alain, Desremaux, **stratégie**, Xavier Lecoq Vanessa Warner, Lille : Pearson éducation, 2006, p: 2.

يستعمل هذا المفهوم للتعبير عن مجموعة الأفعال وطرق العمل الواجب اتباعها، بمعنى آخر يضع أطر التعامل مع بيئة المؤسسة: السلطات العمومية، المنافسين، العملاء، البنوك، الموظفين النقابات،[1] بمعرفة طريقة أداء النشاط، يستطيع صانعوا القرار في المؤسسة ترجمة كل الأحداث ووضع النماذج لاتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الثاني : تطور طرق التحليل الاستراتيجي وصناعة القرار

لقد حظي التحليل الاستراتيجي باهتمام بالغ من باحثي ومفكري علم التسيير الاستراتيجي خاصة وعلمي المؤسسة والتسيير عامة، وخير دليل هو احتواء جميع النظريات والنماذج الفكرية المقدمة على إشارة صريحة له جزاء أو كلا، واعتماد أساس تفسير السلوك الاستراتيجي المتجسد بالاختيار الاستراتيجي وما يتبعه من تنفيذ ورقابة استراتيجية.[2]

الفرع الأول: مفهوم التحليل الاستراتيجي

يعد التحليل الاستراتيجي أحد المكونات الهامة لعمليات التسيير الاستراتيجي، حيث يهتم بمتابعة وتحليل التغييرات البيئية الداخلية والخارجية للمؤسسة وتشخيص مواطن القوة والضعف في أنشطتها ومواردها المختلفة والتي تستند إليها المؤسسة في ممارسة فعالياتها وتحقيق أهدافها ورسالتها، وذلك من خلال قدرتها على تحديد الفرص المتاحة والتهديدات المحتملة، وأنّ أفضل السبل في الاستجابة للتغييرات البيئية هي تلك التي تسمح بتقوية وتعزيز نقاط القوة واستخدامها في استغلال الفرص المتاحة وتجنب التهديدات المحتملة، وكذلك في محاولة التخلص من نقاط الضعف أو تقليل آثارها إلى أدنى حد ممكن وترتكز أنشطة التحليل الاستراتيجي على الأفراد من حيث قدراتهم ومهاراتهم وكفاءتهم وفاعليتهم وقدرتهم على التكييف وكذلك التركيز على المجموعات المختلفة خاصة أصحاب المصالح(stakeholders) الحقيقية في بقاء المؤسسة واستمرارها وتطورها ونموها كالمدراء وحملة الأسهم والحكومة والموردين والمقرضين المستثمرين والمستهلكين والمنافسين والاتحادات المهنية والنقابات العمالية وغيرهم، وكذلك المجموعات الاستراتيجية والتي تمثل مجموع المؤسسات المتنافسة في البيئة التي تتواجد فيها المؤسسة، فضلا عن تحليل الكيفية التي تؤثر فيها هذه الجماعات وهذه المتغيرات في الموقف الحالي، وما يمكن أن يحدث مستقبلا، حيث أن القرار الذي يرتبط بدخول منطقة جغرافية معينة كسوق، إنما يتطلب الاهتمام بمجموعة من الاعتبارات الاقتصادية وكذلك الطلب المستقبلي والحالي في السوق على هذه السلع التي تنتجها المؤسسات وكذلك الاهتمام بالنشطة التي يقوم بها المنافسون، حيث أنها تمثل محددات أساسية في أداء المؤسسة[3]، كما يهتم التحليل الاستراتيجي أيضا بإجراء عملية التناسق والتلاؤم أي المقابلة بين الفرص البيئية المتاحة مع الموارد التي تمتلكها

[1] - Alain Desremeuse, **stratégie**, ibid. p: 4.

[2] – نعمة عباس خضير الخفاجي، **الإدارة الاستراتيجية المداخل والمفاهيم والعمليات**، مرجع سابق، ص109.

[3] – فلاح حسن الحسيني، **الإدارة الاستراتيجية: مفاهيمها، مداخلها، عملياتها المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار النشر وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000،ص 119.

المؤسسة سواء كانت موارد مالية أو بشرية، وهذا يتطلب من الإدارة العليا أن تدرس وتحلل هذه العوامل والمتغيرات وعلى ضوء توقعاتها وقيمتها.[1]

إنّ عملية تحليل القدرة الاستراتيجية، والتحليل البيئي، والثقافة التنظيمية وتوقعات أصحاب المصالح توصف بأدوات أو تقنيات لعملية التحليل الاستراتيجي وغيرها من هذه الأدوات، ولذلك فان التحليل الاستراتيجي هو:" مجموعة المراحل المتلاحقة والمتسلسلة والتي تهدف إلى دراسة وتحليل العوامل والمتغيرات المؤثرة في اتجاهات ومستقبل المؤسسة، ويمثل إطارا شموليا ومتكاملا لتحليل تأثيرات هذه المتغيرات سواء ضمن إطار البيئة الداخلية إلى البيئة التنافسية إلى البيئة الخارجية للمؤسسة ودراسة طبيعة العلاقات التداخلية والتفاعلية بين هذه المتغيرات من خلال تأثيرها على المركز أو الموقف الاستراتيجي الحالي والمستقبلي للمؤسسة[2]، أي أنه يشمل كذلك الكيفية التي يتم من خلالها إدارة علاقة المؤسسة بالبيئة لتفرز في النهاية عملية التحليل عن تحديد عناصر القوة والضعف والفرص والتهديدات البيئية الحالية والمتوقعة، وبما يحدد طبيعة الخيار الاستراتيجي الملائم للمؤسسة".

الفرع الثاني: تعريف التخطيط الاستراتيجي

1. **مفهوم التخطيط:** لقد قدمت عدة تعاريف انطلاقا من وجهات نظر مختلفة وفي أزمنة مختلفة، وفيما يلي سوف نتعرض لعدد منها:

يرى هنري فايول بأن:" التخطيط يعني التوقع بما سيكون عليه الوضع في المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل".[3]

ورأى كونت أن التخطيط هو:" التقرير المقدم بما يجب عمله، وكيف يمكن عمله،[4] ومن الذي يقوم بالعمل، فهو يغطي الفجوة بين ما نحن فيه وما نرغب في الوصول إليه".

في حين هاريسون يرى بأنّ التخطيط:" عملية مستمرة تتضمن تحديد طريقة سير الأمور للإجابة عن الأسئلة مثل ماذا يجب أن نفعل، ومن يقوم به، وأين، ومتى، كيف".[5]

---

[1]- فلاح حسن الحسيني، **الإدارة الاستراتيجية: مفاهيمها، مداخلها، عملياتها المعاصرة**، مرجع سابق ، ص 120.

[2]- فلاح حسن الحسيني، المرجع ذاته، ص 120.

[3]- صباب، احمد عبد الله و أخرون، **أساسيات الإدارة الحديثة، الطبعة الرابعة**، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية،2013، ص67.

[4]- الشرقاوي علي، **العملية الإدارية (وظائف المدير)**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 169.

[5]- هاريسون ديفيد، **الإدارة الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي**، (ترجمة) ناطورية علاء الدين، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009، ص31.

من خلال هذه التعريفات نصل إلى تعريف شامل للتخطيط بأنه:" عملية اتخاذ القرارات والإجراءات العلمية لتحديد اتجاه المستقبل وتحقيق أهدافه المنشودة من خلال تحديد ووضع السياسات المرغوب تحقيقها في المستقبل".

2. التخطيط الاستراتيجي:

يعتبر التخطيط الاستراتيجي أحد العناصر المهمة للإدارة الاستراتيجية، ويعد الأمريكي"Igor Ansoff" أول من طور فكرة التخطيط الاستراتيجي خلال السبعينات، يمكن تلخيص أفكاره في النقاط الأتية:[1]

- لا يمكن وضع مخطط في ظل فرضية استقرار البيئة، يجب أن تأخذ التغيرات الخارجية بعين الاعتبار.
- يجب تحرير مخطط مكتوب توضح فيه الأهداف والغايات والتوجيهات المعدة بشكل تنازلي وفقا للترتيب الهرمي للمسؤوليات، وهنا يجب التركيز على العمليات وكيفيات تنفيذ الإجراءات.

ويعرفه "Ansoff" على أنه: "الأعداد لمستقبل مرغوب فيه وللوسائل اللازمة لبلوغه".[2]

ولابد من الإشارة إلى أن التخطيط الاستراتيجي يختلف عن التخطيط طويل المدى، فالتخطيط الاستراتيجي يهتم بتحديد وتحقيق غايات المؤسسة بالدرجة الأولى، ومن ثمّ تحقيق أهداف المؤسسة في حين يهتم التخطيط الطويل المدى بتحقيق الأهداف المحددة بالدرجة الأولى، وأنّ التخطيط الاستراتيجي يركز ويهتم بتوافق الغايات والأهداف مع المتغيرات البيئية في حين أن التخطيط طويل المدى لا يدعو المديرين إلى التفكير استراتيجيا أي فيما ينبغي أن تكون عليه المؤسسة وإعطاء أولوية في سلم اهتماماتهم بينما التخطيط الاستراتيجي يركز على ضرورة مساهمة المديرين أنفسهم في هذا المجال.

أمّا الغالبي و إدريس فعرفاه:" عملية متواصلة و نظامية يقوم بها الأعضاء من القادة في المؤسسة ،[3]باتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل تلك المؤسسة وتطورها بالإضافة إلى الإجراءات والعمليات المطلوبة لتحقيق ذلك المستقبل المنشود وتحديد الكيفية التي يتم فيها قياس مستوى النجاح في تحقيقه."

وكمفهوم شامل للتخطيط الاستراتيجي يتفق مع أهداف دراستنا وعلى ضوء ذلك فإنه عبارة عن:" عملية إدارية تشمل جميع أجزاء المؤسسة وتنطوي على اتخاذ قرارات ، تحديد مستقبل التنظيم بناءا على ما توفر من معلومات شاملة عن المؤسسة وبيئتها لتحديد متطلبات الإنتاج المرغوب، وفقا لما يتم تحديده من معايير لتقييم جهود التخطيط".

[1] - Grundy**, les gourons du management**, paris, aditions- organisation, 2006, p: 46.
[2] - Grundy, Tony, **les gourons du management**, ibid. p : 52.
[3] – الغالبي، **الإدارة الاستراتيجية" منظور منهجي متكامل"، مرجع سابق**، ص104.

ويمكن تقديم ملخص لأهم الطرق المستخدمة في مرحلة التخطيط الاستراتيجي:

1. **التجزئة الاستراتيجية:** المرتكزة على فكرة النجاح الاستراتيجي المشروط بقدرة المؤسسة على تجزئة أنشطتها بطريقة استشرافية.

2. **مصفوفة ANSOFF**: وهي تتبنى على أربع استراتيجيات في ظل أربعة محددات يمكن إيضاحها كالآتي:[1]

- استراتيجية تطوير السوق (الإبداع): وهذه تتطلب أسواق جديدة للمنتجات.
- استراتيجية التغلغل السريع (الولاء): وهذه تتطلب أسواق حالية للمنتجات الحالية.
- استراتيجية التنويع (الريادة): وهذه تتطلب أسواق جديدة ومنتجات جديدة.
- استراتيجية تطوير المنتج (الابتكار): وهذه تتطلب أسواق حالية ومنتجات جديدة.

3. **المصفوفة الاستراتيجية لـ Michael Porter**: لكي تضمن أي مؤسسة احتلال مكانة تصبح بموجبها قادرة على المنافسة على المدى القريب أو البعيد، فإنه من الضروري لعل أن تبنى استراتيجية تنافسية مناسبة لتحقيق أحسن أداء، وقدّ جمع بورتر الاستراتيجيات التنافسية في ثلاث استراتيجيات القيادة في التكاليف، استراتيجية التميز واستراتيجية التركيز.[2]

4. **استراتيجية BCG**: وذلك لتحليل المحفظة الذي يعطي لاختيار وفحص المركز النسبي لمنتجاتها وأسواقها بالاعتماد على المركز التنافسي لكل من (المنتج /السوق) باستخدام حصة المنتج في السوق.

5. **دورة حياة المنتج:** مفهوم أساسي لتوضيح العلاقة بين المجالات الوظيفية المختلفة كالإنتاج، التسويق، والتمويل، بالنسبة لمنتج معين في لحظة زمنية معينة يتضمن هذا المفهوم خمس مراحل لحياة المنتج: وهي مرحلة البحث والتطوير الفني، مرحلة التقديم للسوق، مرحلة النمو، مرحلة النضج، وأخيرا مرحلة التدهور أو الهبوط، على المؤسسة أن تعرف المرحلة التي وصلت إليها منتجاتها حتى تتمكن من تحديد الاستراتيجيات المناسبة لكل منها.

الفرع الثالث: مفهوم الإدارة الاستراتيجية

يتصف هذا المفهوم بالتنوع والتعدد نتيجة اختلاف أهداف الكتاب والباحثين من استخدامها، وتمايز المداخل الفكرية المعتمدة في دراستها وتحليلها، وتباين العناصر والمتغيرات المعتمدة في بلورة مفهومها، إلاّ أنّ ما يتميز به هذا المفهوم جمعه بين الحداثة والمعاصرة، وقدّ حصل التبشير به في أواخر عقد السبعينات من القرن

[1]- الموقع الإلكتروني: http://edarapedia.com/0tkhq 2017/01/29.

[2]- نوال عبداوي، **اثر تحليل القوى التنافسية لبورتر على الأداء الاستراتيجي للمنظمة**، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب – اوماش- ، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013ص 11.

العشرين و لاقى اهتماما اتسم بالسعة والشمول والإثراء والتعزيز المعرفي في ميدان الفكر الاستراتيجي عبر عقد الثمانينات والتسعينات من القرن المنصرم وتقع الإشارة إلى هذا المفهوم وتطوره ضمن بوادر ولادة أفكار تعلن عن تأسيس علم الإدارة الاستراتيجية.[1]

والإدارة الاستراتيجية هي:" عملية اتخاذ القرارات استراتيجية وتنفيذها وتقويمها ويمكن النظر إليها من منهج آخر على أنها عملية تغير استراتيجي"، وعرفت أيضا بأنها:" العملية التي تضمن تصميم وتنفيذ وتقييم القرارات ذات الأثر طويل الأجل التي تهدف إلى زيادة قيمة المؤسسة من جهة نظر العملاء والمساهمين والمجتمع ككل".[2] وعرفت بأنها: " سلسلة متصلة من القرارات والتصرفات التي تؤدي إلى تنمية وتكوين استراتيجيات فعالة تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة "[3]. وأيضا هي:" عملية تتمكن المؤسسة بواسطتها من تحديد أهدافها وتحديد الأعمال اللازمة لإنجاز تلك الأهداف في الزمن المناسب والسعي لتحقيق تلك الأعمال والأنشطة وتقويم مستوى التقدم والنتائج المحققة".[4]

وهي أيضا: "فنّ وعلم تكوين القرارات الوظيفية المتقابلة وتنفيذها وتقويمها بما يمكن المنظمة من بلوغ أهدافها، يركز هذا التعريف على حالة تكامل إدارة التسويق، والمالية والمحاسبة، والإنتاج والعمليات والبحث والتطوير وأنظمة معلومات الحاسوب لبلوغ نجاح منظمي وحددت بكونها مؤلفة من تخطيط استراتيجي وتنفيذ ورقابة، وقدّ تساءل البعض عن ماهيتها في محاولة الإجابة عليه من خلال فهم الاستراتيجية من جانب والقرارات الاستراتيجية المطلوب اتخاذها وتنفيذها وتقويمها من جانب آخر مؤكدين على إمكانية التعامل معها كعملية تنطلق من تحليل الخبرة الاستراتيجية و بيئة المؤسسة ونظر إلى دلالتها عبر وضع القرارات والأفعال المستخدمة في صياغة الاستراتيجيات وتنفيذها التي تزود المؤسسة بميزة التفوق في المنافسة، وتحقيق التلاؤم بين المنظمة و بيئتها لبلوغ أهدافها.[5]

وعلى ضوء التعريفات السابقة يمكن القول بأنها:" توحد الجهود وتجمع الأدوات نحو أهداف موحدة وكذا هي تحسن الأداء الكلي للمنظمة في الأجل الطويل، أيضا هي عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتنفيذها".

الفرع الرابع: أهم الطرق المستخدمة في فترة الإدارة الاستراتيجية:

تميزت طرق التحليل الاستراتيجي في مرحلة التخطيط الاستراتيجي بالاهتمام بالمتغيرات التقنية الاقتصادية في إطار البحث عن أحسن علاقة "تكلفة/الحجم"، لكن ظهرت فيما بعد بوادر الرغبة في إيجاد طرق بديلة لتسيير

[1]- نعمة عباس خضير الخفاجي، **الإدارة الاستراتيجية** ، مرجع سابق، ص ص 37-38.

[2]- محمد احمد عوض، **الإدارة الاستراتيجية، الأصول و الأسس العلمية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2003، ص 6.

[3]- نادية العارف، **التخطيط الاستراتيجي و العولمة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 6.

[4]- فلاح حسن عداي الحسيني، **الإدارة الاستراتيجية**، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص7.

[5]- نعمة عباس خضير الخفاجي، مرجع سابق، ص 38.

المحافظة والأنشطة كانعكاس لرغبة المستهلكين في التميز، من خلال المنتجات التي يستهلكونها فكانت هذه البداية الاهتمام برغبات الزبون كبديل عن إدارة الموارد. وصنفت هذه المرحلة على أنّها مرحلة الإدارة الاستراتيجية وقدّ ظهرت عدة طرق ومفاهيم جديدة للاستجابة لتطلعات الزبائن وتحسين الوضعية الاستراتيجية ولعل أهمها، تحليل القيمة (Swot)، طرق مراقبة التسيير الاستراتيجي التي سيتم التطرق إليها في الفصل الثاني.

I. الموقف الاستراتيجي : إن الموقف الاستراتيجي يعني تحقيق موقف تنافسي متميز أما عن طريق التميز في جودة المنتج أو التميز في وضع التكاليف بتخفيض التكلفة نسبة إلى قائد التكلفة.[1]

تحليل القيمة: نموذج سلسلة القيمة قدمه بورتر يستخدم لتحليل الأنشطة الرئيسية في المؤسسة وذلك بهدف تحديد مصادر الميزة التنافسية وبالتالي معرفة عناصر القوة والضعف الداخلية والمحتملة وتعتبر المؤسسة من منظور هذا النموذج عبارة عن سلسلة من الأنشطة الأساسية التي تضيف قيمة إلى منتجاتها أو خدماتها.[2]

وتحليل قيمة كل نشاط يتطلب فهم و تحليل تكلفة ومتابعة التكلفة وتحديد مصادرها ويتكون نموذج سلسلة القيمة من الأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة:

1. **الأنشطة الأولية:** وتتمثل فيما يلي:

- **الإمدادات الداخلية:** وتعني كل الأنشطة ذات العلاقة بنقل واستلام وتحريك وتخزين ومناولة المواد وعناصر المدخلات الأخرى اللازمة للنظام الإنتاجي، أي الإدارة اللوجستية وحركة المواد وضمان تدفقها تلبية لاحتياجات الإنتاج.
- **العمليات:** كل الأنشطة الصناعية وغيرها الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات(سلع أو خدمات)
- **المخرجات:** تشمل كل الأنشطة والعمليات اللوجستية ذات العلاقة بنقل وتوزيع وتخزين أو تسليم المخرجات(من سلع تامة الصنع أو نصف مصنعة) وتنفيذ وجدولة تسليم الطلبات في الوقت المحدد.
- **التسويق والمبيعات:** تتصل بكل الأنشطة، إدارة التسويق من تخطيط للمزيج التسويقي أو تنفيذ للوظائف التسويقية.
- **الخدمة:** وهي الخدمات الإضافية التي تقدمها المؤسسة للعميل بعد البيع مثل الضمان والإصلاح والصيانة والمكالمات المجانية للسؤال عن كيفية التشغيل.[3]

---

[1]- كمال الدين الدهراوي، **منهجية البحث العلمي في المحاسبة والإدارة**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص149.

[2]- سعد غالب ياسين، **الإدارة الاستراتيجية**، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر، عمان، 2000، ص 15.

[3]- احمد حسين علي حسين، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص21.

2. أما الأنشطة الداعمة فهي:

- **البيئة التنظيمية:** تتضمن الإدارة والتخطيط الاستراتيجي والشؤون القانونية والتحويل والمحاسبة وكل الأنشطة الداعمة الأخرى.[1]
- **تنمية التكنولوجيا:** هي أنشطة تحسين المنتج، تصميم المنتج، المعرفة الفنية والإجراءات والمدخلات التكنولوجية بكل نشاط في سلسلة القيمة.
- **الشراء:** الأنشطة الخاصة بتوفير المدخلات وضمان تدفقها من مواد أولية وأجزاء أو مواد نصف مصنعة أو خدمات وتسهيلات داعمة.

شكل رقم (01): سلسلة القيمة حسبPORTER



Source : Lorino, Philippe. **Méthodes et Pratiques de la Performance.** 3ème Edition, Paris : éditions organisations, 2003, p:61.

[1]- سعد غالب ياسين، **الإدارة الاستراتيجية**، مرجع سابق، ص، ص 17، 18.

II. تحليل مصفوفة القيمة (swot):

يمثل هذا المدخل أحد الأدوات الشائعة التي تستخدم في التحليل البيئي والذي يمهد لمرحلة الاختيار الاستراتيجي.

1. تعريف نقاط القوة والضعف الداخلية:

- ✓ **القوة:** هي بعض الأشياء المتوفرة والتي تساهم بشكل إيجابي في العمل، أو الخصائص التي تعطي المنظمة إمكانيات جيدة تعزز عناصر القوة وتساهم في إنجاز العمل بمهارة وخبرة عالية. وتتمثل عناصر القوة في منظمات الأعمال بكفاءة الموارد المالية، وتوفر الكفاءات الإدارية والتنظيمية وانخفاض تكاليف الإنتاج، وجود شبكة واسعة لتسويق المنتجات، قدرة عالية للتنافس، واسما بارزا وسمعة قوية، ثم تقديم أفضل الخدمات للمستهلك. وتكمن قوة المنظمة أيضا الدخول في ائتلافات أو مشاريع مشتركة وتعاونية مع شركاء ذوي خبرة وإمكانيات أداء عالية من أجل تعزيز مكانتها وتفوقها في الصناعة.[1]
- ✓ **أمّا الضعف:** فهو بعض النقاط التي تؤشر نقص أو فقر في إمكانيات المنظمة وخصوصا عند مقارنة مواردها مع موارد المنظمات المنافسة لها. أو هي الحالة التي تجعلها غير قادرة على التنافس أو ترغمها في عدم الوصول إلى الميزة التنافسية.

[1]- زكريا مطلك الدوري، **الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية**، الطبعة العربية، دار اليازوري، عمان، 2005، ص ص 137-138.

الجدول رقم (01): يشير إلى عناصر متعددة من نقاط الضعف، و القوة ، الفرص، و التهديدات

الفرص الخارجية	**تهديدات خارجية**
- القدرة على توفير خدمات لمجموعة إضافية من المستهلكين أو التوسع في الدخول إلى أسواق جديدة. - التوسع في إضافة خطوط إنتاجية. - القدرة على تحويل المهارات أو المعرفة التكنولوجية إلى منتجات أو أعمال جديدة. - النمو السريع بسبب الزيادة القوية في طلب السوق. - إظهار تكنولوجية جديدة.	- دخول منافسين خارجين بكلفة أقل. - زيادة مبيعات المنتجات البديلة. - البطأ في نمو السوق. - زيادة الضغوط التنافسية. - زيادة المخاطرة بسبب الركود في دورة الأعمال. - تغيير حاجات وأذواق المستهلكين. - تغيرات ديموغرافية معاكسة .
القوة الداخلية	**الضعف الداخلي**
- التنافس المحوري. - ملائمة الموارد المالية. - قناعة المشترين جيدة بمنتجات المؤسسة. - هناك تصور استراتيجي للمواقع المالية. - السبيل في الوصول إلى اقتصاديات الحجم. - تكنولوجية ملائمة. - مهارات إنتاجية مبدعة. - امتلاك المنظمة موقع متميز على منحنى الخبرة.	- التوجه الاستراتيجي غير واضح. - التسهيلات شبه معدومة. - نقص في الخبرة و العمق الإداري. - أداء ضعيف في تنفيذ الاستراتيجية. - خط أنتاج ضيق جدا. - تصور سوقي ضعيف. - مهارات تسويقية دون مستوى. - عدم القدرة على تمويل احتياجات التغير الاستراتيجي. - تكاليف الوحدة المنتجة عالية مقارنة بالمنافسين الآخرين.

المصدر: زكريا مطلك الدوري، الإدارة الاستراتيجية، مرجع سابق، ص157.

2. تعريف الفرص و التهديدات الخارجية:

✓ **الفرص:** هي تلك الظروف المحيطة بالمنظمة في مكان معين من السوق، وفي فترة زمنية محددة، ويتم استغلالها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وتعتبر الفرص السوقية عاملا مهما في تحديد الموقف الاستراتيجي للمنظمة،

ولا يستطيع المدراء في حقيقة الأمر ربط الاستراتيجية مع موقف المنظمة دون تعريفها أولا لكل فرصة من الفرص الموجودة في البيئة، وتحديد أولوياتها مع فرص الأخرى وأهميتها في تحقيق النمو والربح للمنظمة وفي قدرتها على تحقيق إذا ما أتيحت لها الفرص، والمنظمة التي تتوفر لديها فرص صناعية ولا تعمل على استغلالها واستثمارها فهي واهمة، لأنّ الفرص لا تتكرر بحكم الارتباط بعاملي المكان والزمان، ومن الجدير بالإشارة أن المنظمات الناجحة لا تنتظر من الفرصة لكي تأتي إليها، بل لابد من العمل الدؤوب والبحث لخلقها باستغلالها وتعظيم أهدافها وتحقيق الميزة التنافسية لها.[1]

✓ **التهديدات**: هي تلك الأحداث المحتملة والتي إذا ما حصلت فسوف تسبب خطرا أو أثار سلبية للمنظمة، وتتمثل التهديدات بدخول منافسين جدد وبتكاليف قليلة إلى الأسواق أو زيادة الضغوط التنافسية أو نمو قوة التفاوض عند المشترين والمجهزين، ثم التغيرات التي تحصل في أذواق المستهلكين...الخ.

- بعد تحديد عناصر القوة والضعف الداخلية، وتحديد الفرص والتهديدات الخارجية للمنظمة لا بد من القيام بتحليل و تقييم تلك المتغيرات الأربعة الرئيسية المكونة لمصفوفة (Swot)، ويعد تحليل المصفوفة هو أحد المكونات المهمة للتفكير والاختيار الاستراتيجي حول موقف المنظمات.

وفي ضوء نتائج التفاعلات لتحليل تلك العناصر تظهر استراتيجيات متعددة مما يتوجب على الإدارات القيام باختبار أو بناء استراتيجية تتطابق وموقف المنظمة إزاء أهدافها وإزاء منافسين في الصناعة.

و هذه النتائج تتلخص بما يأتي من استراتيجيات:

1. **استراتيجية هجومية**: يشير المربع (1)، في الشكل رقم (02) إلى أن المنظمة تتوافر أمامها فرص متاحة بالإضافة إلى امتلاكها نقاط قوة كبيرة، مما يدفعها لاختيار استراتيجية هجومية الغرض منها زيادة استغلال هذه الفرص المتاحة. وتعظيم قوتها الداخلية، اعتمادا على الموقف القوي للمنظمة علما أن المربع(1) هو نتيجة تفاعل الفرص ونقاط القوة في المنظمة.[2]

2. **استراتيجية علاجية**: يوضح المربع رقم (2)،أن المنظمة تتوافر أمامها فرص مناسبة لكنها تعاني من نقاط ضعف قد يمنعها من استغلال تلك الفرص المتاحة، عليه ينبغي من الإدارة الاستراتيجية في المنظمة القيام باتخاذ استراتيجية لمعالجة و تصحيح ما تعانيه المنظمة من نقاط ضعف داخلية.

[1]- زكريا مطلك الدوري، **الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية**، مرجع سابق، ص 158.

[2]- زكريا مطلك الدوري، ، مرجع ذاته، ص 159.

شكل رقم: (02) نموذج لتحليل مصفوفة (Swot)

تقويم البيئة الداخلية / تقويم البيئة الخارجية	***نقاط القوة***	***نقاط الضعف***
	----------	----------
الفرص	**(1)**	**(2)**
----------	استعمال نقاط القوة واستثمار الفرص المتاحة (استراتيجية هجومية)	معالجة نقاط الضعف واستثمار الفرص المتاحة (استراتيجية علاجية)

التهديدات	**(3)**	**(4)**
----------	استعمال نقاط القوة وتقليل التهديدات (استراتيجية دفاعية)	تقليل نقاط الضعف و تقليل التهديدات (استراتيجية انكماشية)

المصدر: زكريا مطلك الدوري، **الإدارة الاستراتيجية**، مرجع سابق، ص 160.

3. **استراتيجيات دفاعية**: لو حدث أن تواجدت المنظمة في المربع رقم (3)، والذي يعبر عن تفاعل نقاط القوة والتهديدات، فإن المنظمة تستطيع أن تعزز وتستثمر نقاط القوة التي تمتلكها وبنفس الوقت، تتوجه للدفاع ضد أخطار التهديدات المحيطة بها، من خلال اختيار استراتيجيات تساهم في تعظيم نقاط القوة و تحجيم التهديدات التي تواجهها.[1]
4. **استراتيجيات انكماشية**: تتجه المنظمة إلى إتباع استراتيجيات انكماشية بسبب ما تعانيه من تهديدات خارجية ومن نقاط ضعف داخلية، المربع(4)، فالاستراتيجيات المجسدة فيه تتضمن التقليل من التهديدات الخارجية ومعالجة نقاط الضعف الداخلية على سبيل المثال حذف خط إنتاجي متدن أو الخروج من الأسواق أو الاندماج مع شركات أخرى.

[1]- زكريا مطلك الدوري، **الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات ودراسية**، مرجع سابق، ص 161.

هذه المصفوفة مفيدة لتنمية الاستراتيجيات البديلة التي تعتمد على تحقيق الملائمة بين البيئة الخارجية للمؤسسة ممثلة في مجالات القوة والضعف، ويمكن للمدير الاستراتيجي استخدام هذه المصفوفة على مستوى المؤسسة ككل أو مستوى وحدة الأعمال.[1]

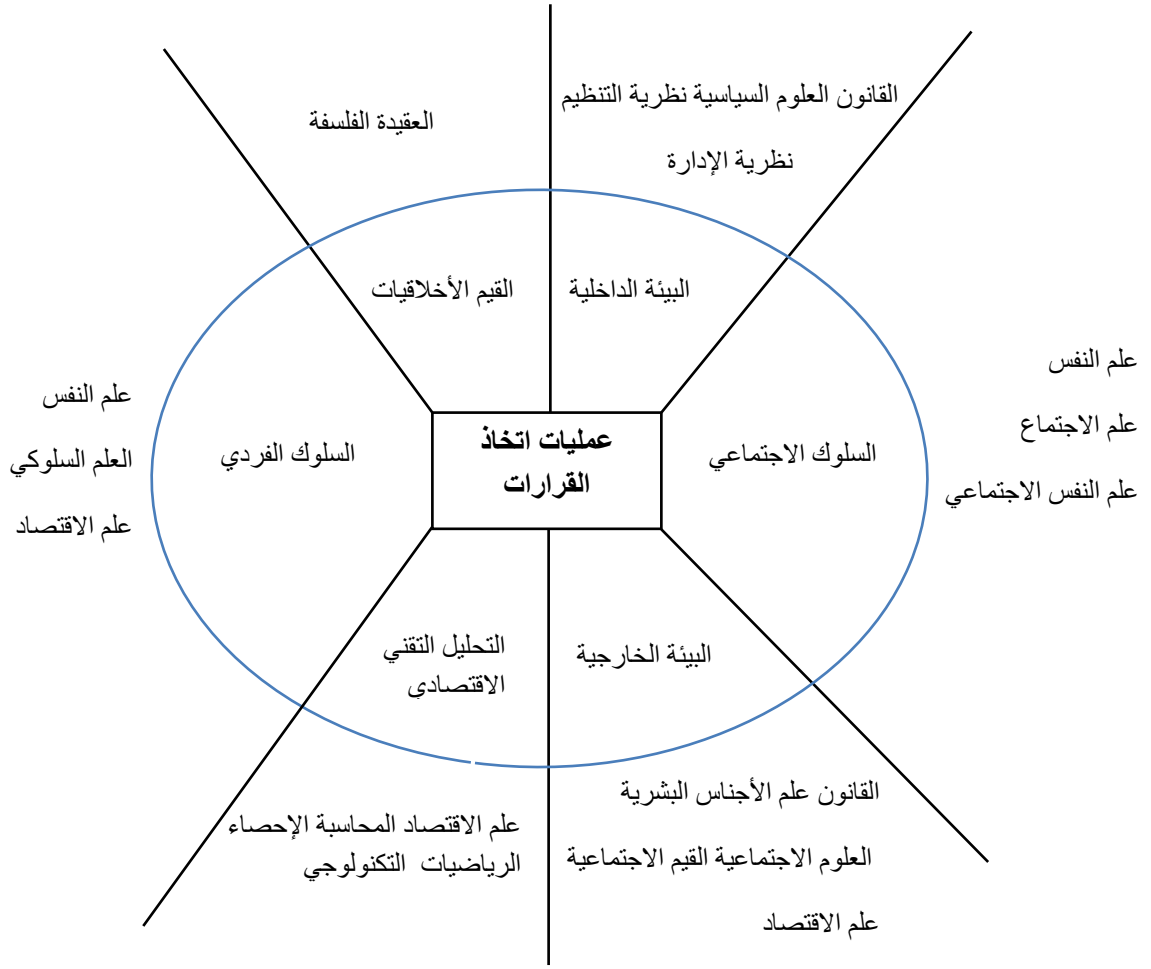
المطلب الثالث: الأطر النظرية لصناعة القرار

الفرع الأول: الإطار المتعدد الفروع لصناعة القرار

لا يوجد في نموذج تحليلي بسيط من خلال وضع الخيارات الاستراتيجية الأساسية يوضح الشكل (03)

بأنه توجد على الأقل ستة تقسيمات لظاهر يمكن أن يكون لها تأثير ذو دلالة على اتخاذ القرار الاستراتيجي في المؤسسات، و يثبت هذا المخطط أيضا بأن عددا كبيرا من الفروع ترتبط بالقوى المفصلة في أصناف الظواهر.

شكل رقم:(03) الهيكل المتعدد الفروع لاتخاذ القرار



Source: Boyden Lamb, Robert. Competitive Strategic Management. New Jersey: New York University, 1999,p:174.

[1] – مؤيد سعيد السالم، **أساسيات الإدارة الاستراتيجية**، الطبعة الأولى، دار وائل للتوزيع و النشر، عمان،2005، ص143.

الفرع الثاني: المدارس العشر للإدارة الاستراتيجية

يعتبر (Mintrberg)، أحد أهم منظري الإدارة الاستراتيجية فلقد استطاع من خلال كتابه "رحلة الاستراتيجية"، إعطاء تصنيفات دقيقة لطرق تشكيل الاستراتيجيات في منظمات الأعمال من خلال التمييز بين عشر مدارس رئيسية يعتبرها الإطار الفكري للإدارة الاستراتيجية وفيما يلي ملخص لمبادئ هذه المدارس العشر:

1. مدرسة التصميم:

الاستراتيجية عملية تصميم تقتضي البحث عن أفضل معادلة بين نقاط القوة والضعف الداخلية والفرص والتهديدات الخارجية، ويستخدم تحليل (Swot) كإطار للتشخيص والتفكير الاستراتيجيين، فطورت هذه المدرسة مع "فيليب سلزنيك" 1957، ويمكن تلخيص المحاور الكبرى لتشكيل الاستراتيجية من خلال هذه المدرسة في النقاط التالية: [1]

- **المدخل:** استراتيجيات بسيطة ومركزة في تشكيل عملية بهدف تحقيق التناغم بين الوضعية الداخلية للمؤسسة و وضعيتها الخارجية.
- **الأسس:** وضع مخطط شبه هندسي انطلاقا من تصور المديرين.
- **التعديل:** القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
- **المشاركة:** من خلال الانضباط، تجنب الازدواجية في اتخاذ القرارات، البساطة في التنفيذ كل ذلك بالارتكاز على قيادة تتسم ببعد النظر.

ومن عيوب هذه المدرسة: التفكير الواعي الذي يفصل مرحلة التصميم عن مرحلة التنفيذ و تجاهل مساهمة الفاعلين والتطورات الإضافية والاستراتيجية الصاعدة وتأثير البنية الموجودة على الاستراتيجية.

2. مدرسة التخطيط: الاستراتيجية عملية رسمية متسمة بالاحترام الشديد للمعايير والتمسك بالشكليات، ظهرت هذه المدرسة في نفس الفترة التي ظهرت بها مدرسة التصميم وكان لعل تأثير كبير على الممارسات المتعلقة بالإدارة الاستراتيجية خلال سنوات السبعينيات من القرن الماضي[2]، لكنها تعرضت للنقد بشكل كبير أما المحاور الكبرى لتشكيل الاستراتيجية فتكون كما يلي:

المدخل: إعداد و ضبط مراحل بشكل صارم بدءا من الأعداد وصولا إلى تنفيذ الاستراتيجية.

[1]-Mintzberg, Henry. Ahlstrand, Bruce. Lampel, Joseph. Strategy Safari: A guid tour through the wilds of Strategic Management. New York: The free Press, 1998 .p:24.

[2]- الموقع الإلكتروني: www.facebook.com/driss.ohlale/posts/193972954117843 يوم 2017/03/19.

- **الأسس:** التخطيط، نظرية الأنظمة و الإعلام الآلي.
- **العنوان:** التعامل مع الاستراتيجية كعملية إنتاجية.
- **الإيجابيات:** إعطاء معنى واضح للاستراتيجية ومكانة لهذه الأخيرة داخل المؤسسة كمحور يلتف حول الجميع، التوزيع الجيد لموارد المؤسسة كأساس للعملية الاستراتيجية في حد ذاتها، وتسمح التحاليل بتقييم الوقائع والحكم على الاستراتيجيات المعدة وتسمح أيضا بالرقابة القبلية على التنفيذ وفقا لما خطط له.

3. مدرسة التموقع:

ترى هذه المدرسة أن تشكيل الاستراتيجية عبارة عن عملية تحليلية وسيطرت هذه المدرسة على الفكر الاستراتيجي خلال الثمانينات القرن الماضي،[1] تعتقد هذه المدرسة أن عدد الاستراتيجيات الممكنة واقعيا ومحدد بالنظر للتموقعات الممكنة في السوق وذلك خلاف الاعتقاد السائد مع المدرستين السابقيتين في أن عدد الاستراتيجيات الممكنة لا محدود والمحاور الكبرى لهذه المدرسة هي: [2]

- **المدخل:** تصنع النشاط في إطار الصناعة والبحث عن طريق تحسين وضعيتها الاستراتيجية على مستوى هذه الصناعة.
- **الأسس:** التنظيم الصناعي والاستراتيجيات الحربية.
- **العنوان:** تحليل الوقائع والأرقام و الاستخلاص المنطقي لأحسن وضعية.
- **الإيجابيات:** حولت هذه المدرسة الإدارة الاستراتيجية إلى علم قائم بحد ذاته و ساهمت في تطويره وتقديم محتوياتها بطريقة نظامية، كما ركزت على الوقائع الاقتصادية الملموسة الخاصة في المراحل الأولى من إعداد الاستراتيجيات ألا وهي تحليل المعطيات.

4. المدرسة القيادية:

الاستراتيجية عملية استشراف وتوقع للمستقبل وتوجد في حدس القائد ورؤيته، تطورت هذه المدرسة مع "امار بهايد" 1951، والمحاور الكبرى لتشكيل الاستراتيجية هي كالآتي:

- **المدخل:** تتحدد العملية الاستراتيجية حدسيا من قبل مؤسس المؤسسة أو مديرها ويكون التركيز على الجوانب الحدسية، الذهنية ، الأحكام، والحكمة، الخبرة والحذاقة.
- **الأسس:** العلوم الاقتصادية.
- **العنوان:** التصور "القائد هو مهندس الاستراتيجية".

[1] – الموقع الإلكتروني: www.facebook.com/driss.ohlale/posts/193972954117843 يوم 2017/03/19.

[2] -Mintzberg, **Strategy Safari**, ibid. p: 82.

- **الإيجابيات:** التصور الواضح للمدير الجيد يساعد المؤسسة على تجاوز الوضعيات الصعبة خاصة في السنوات الأولى لحياتها، فالقيادة هي الضامن الوحيد لتنسيق الجهود وتوجيه المؤسسة عبر فتح باب النقاش حول الخطوط العريضة وتوخي المرونة عند التنفيذ.
- **ومن عيوبها:** عدم الفصل بين استراتيجية المؤسسة وشخصية قائدها.

5. المدرسة المعرفية:

الاستراتيجية عملية ذهنية في نمط الشخصية في البنيات المعرفية للشخص وبالضبط في عملية معالجة المعلومات (جمع المعلومات وتحليلها واتخاذ القرار)، ومحاور تشكيل الاستراتيجية تكون كالتالي:[1]

- **المدخل:** تحليل كيفية تعامل داخل المؤسسة مع نماذج وعملية المعلومات، التركيز حول ما يدور في ذهن وأضع استراتيجية وطريقة معالجته للمعلومة.
- **الأسس:** علم النفس.
- **العنوان:** سأرى الأشياء عندما اؤمن بها.
- **الإيجابيات:** رؤية الاستراتيجية كعملية معرفية إدراكية في ذهن وأضعها تبرز الاستراتيجيات كمفاهيم، خرائط، مخططات، وهياكل عاكسة للواقع، وهذا ما يضفي جانبا "إبداعيا" على العملية الاستراتيجية.
- **ويعاب على هذه المدرسة:** أن توجهاتها غير عملية بعد مرحلة ضبط المفاهيم، وتتطلب الاستراتيجية رؤية جماعية وليست فردية.

6. مدرسة التعلم:

الاستراتيجية عملية صاعدة من خلال تجربة التعلم، ودور القائد هنا هو تنسيق القرارات المتخذة في المستويات المختلفة للمؤسسة ونظمها في خط واضح ومنسجم، تطورت هذه المدرسة مع" شارل ليند بلوم" 1959، ومن محاور تشكيل الاستراتيجية تكون كما يلي :

- **المدخل:** تهتم إدارة الأعمال بشكل خاص بما هو قابل للتنفيذ مع مرور الزمن وما هو غير قابل لذلك، فوضعوا الاستراتيجية يتعلمون من الماضي عند إعداد خطة العمل.

ولا يمكن تطوير الاستراتيجيات وفق منظور واحد، بل يجب أن تنشا وفق مراحل قصيرة لأن المؤسسة تتأقلم و تتعلم.[2]

- **الأسس:** التعليم، نظرية التدريب.
- **العنوان:** اذا لم تنجحوا في البداية أعيدوا المحاولة مرة أخرى.

[1]- موقع الإلكتروني: www.1000vesitures.com/business-guide/mgnt-inex-strategy-10schools.htnl يوم 2017/02/03.

[2]-Mintzberg, **Strategy safari**, ibid. pp:123,124.

- **الإيجابيات:** تمنح الحل لمعالجة مسائل التأكد والتعقيد في تشكيل الاستراتيجية.
- **و من عيوبها:** محدودية دور الاستراتيجيات التقليدية في تحقيق التعلم والحاجة إلى استراتيجيات ثورية أو حربية في التعلم تحدث القطائع و تكسر النماذج و تغير قواعد اللعب و ربما تحدث الفوضى و لا نظام.

7. مدرسة السلطة:

الاستراتيجية عملية تفاوضية توجد في صراع موازين القوى، أي الاستراتيجية في النهاية تتبلور في فريق و لا يبلورها شخص واحد، من محاور هذه المدرسة:

- **المدخل:** تطور الاستراتيجية كعملية تفاوضية بين مالكي السلطة في المؤسسة أو بين المؤسسة وشركائها الخارجين.
- **الأسس:** العلوم السياسية.
- **العنوان:** أبحث عن الرقم الواحد.
- **الإيجابيات:** البقاء للأقوى في البيئة الداخلية المعقدة للمؤسسة يساعد على التأكيد من مناقشة كل المسائل، كما يساعد على تجاوز الحواجز عند إجراء تغييرات ضرورية ويعاب إليها عدم قدرتها على تصور وجود استراتيجيات في غياب سلطة.

8. المدرسة الثقافية:

الاستراتيجية عملية جماعية و توجد في ثقافة المنظمة من محاور هذه الاستراتيجية كالتالي:

- **المدخل:** إقحام كافة الجماعات المصالح داخل المؤسسة، الرؤية الاستراتيجية كعملية جماعية وتشاركية، فالاستراتيجية المشكلة هي انعكاس لثقافة المنظمة.[1]
- **الأسس:** علم الأجناس البشرية.
- **العنوان:** إبراز الدور المتقدم لكل من القناعات الفردية والقيم الاجتماعية والعمليات في اتخاذ القرارات عند تشكيل الاستراتيجية، ويفسر أسباب مقاومة التغيرات الاستراتيجية ويساعد على إدارة القيم السائدة في المنظمات، هذا النموذج قد يكون مفيدا في مسائل الاندماج والتوسع.
- **ويعاب إلى هذا النموذج:** أنه يتسم بالعمومية.

9. المدرسة البيئية:

تشكيل الاستراتيجية عملية تفاعلية مع البيئة أو المحيط، البيئة في نظر المدارس الأخرى هو مجرد عامل من بين عوامل أخرى يجب أخذها بعين الاعتبار في عملية تطوير الاستراتيجية من محاورها الأساسية:

[1]- موقع الإلكتروني: www.12manage.com يوم 03/02/2017.

- **المدخل:** الاستراتيجية هي ردة فعل للظروف المفروضة مع البيئة الخارجية عندما تعتبر المدارس الأخرى البيئة كعامل من العوامل، نجده في المدرسة البيئية كعنصر أساسي .
- **الأسس:** علم الأجناس البشرية، العلوم الاجتماعية و القيمة الاجتماعية.
- **العنوان:** المواجهة" كل شيء متعلق بالبيئة".
- **الإيجابيات:** إعطاء دور مركزي للبيئة عند تشكيل الاستراتيجية.

10. مدرسة التشكيل:

تشكيل الاستراتيجية عملية تحويلية وتغيير للإعدادات، تقودنا هذه المدرسة إلى النظرية وممارسة أكثر اتساعا وشمولية مع قيمة عالية جدا تابعة من إدماج مكتسبات مختلفة ومتعددة ومن محاور هذه المدرسة هي كما يلي:[1]

- **المدخل:** تكوين الاستراتيجية هو عملية تحويل المنظمة إلى نمط هيكل اتخاذ قرار جديد مختلف تماما عن النمط السابق.
- **الأسس:** التركيز على البيئة الداخلية.
- **العنوان:** التكامل، التحول "فالكل مقام مقال".
- **الإيجابيات:** الدمج بين المظهرين الاستراتيجي و التنظيمي للمؤسسة في إطار نظرة تكاملية فالتنظيم هو تشكيلة ثابتة لخصائصها، تطبق في ظروف نمطية معينة يتم إقحام جملة ملائمة من الاستراتيجيات، حيت تتخلى عن الاستقرار ببناء عمليات تحويلية لتجنب الأضرار بالمنظمة، يجب أن تتأقلم عملية تشكيل الاستراتيجية مع بيئتها وظرفها الزمني.

[1]- Mintzberg, **strategy safari**, Ibid. p: 125.

المبحث الثالث: عمليات القرار الاستراتيجي

يهتم الباحثون في الإدارة الاستراتيجية بتحديد طرق العمل النظامية والعقلانية عند دراسة المسائل الاستراتيجية وذلك في إطار تحليل أربعة محاور أساسية تشكل مع بعضها الاستراتيجية في حد ذاتها:

الإمكانيات التي يوفرها السوق، قدرة المؤسسة على توظيف مهاراتها وكفاءاتها، تطلعات مسؤولي المؤسسة، سلوك المؤسسة اتجاه بيئتها أو بعبارة أخرى، المسؤولية الاجتماعية، وتتخذ هذه المحاور شكل عملية عقلانية لحل المشاكل يضاف إليها مختلف العمليات الذهنية المستعملة لوسائل وتقنيات التحليل المعمول بها.

المطلب الأول: الاستراتيجيات المرتكزة على الكفاءات و العمليات

تتطلب قيادة المؤسسة تعريف الاستراتيجية معينة، فمن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف الاستراتيجيات الموضوعة انطلاقا من دراسة السوق وتحديد الكفاءات والعمليات.

الفرع الأول: الأنشطة و العمليات:

يسمح تحليل الأنشطة بإعطاء نظرة حول نموذج الاقتصادي للمؤسسة باعتبارها جملة من الأنشطة، ولفهم آلية للمؤسسة باعتبارها جملة من الأنشطة يجب الوقوف على مفهوم العمليات، إن الغرض من هذا التحليل هو فهم العلاقة: (المدخلات/المخرجات) في إطار تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.[1]

I. الأنشطة: تعتبر الأنشطة الحلقة الأساسية لكل مؤسسة، فهي عبارة عن تجميع لمهام متجانسة وفق توجه محدد: التحكم والمساهمة في الأداء،[2] والنشاط باختصار هو كل ما يمكن وصفه في شكل فعل داخل المؤسسة: التقطيع، التجميع، إبرام العقود، تصنيف الموردين، إعداد جملة إشهارية، تحضير الموازنة، إصدار الفواتير...

تعتبر الأنشطة بدورها كمجموعة من المهام النوعية:

- يتكفل بها فرد أو مجموعة.
- تتطلب كفاءة معينة.
- متجانسة من ناحية سلوكياتها و تكلفة أدائها.
- موجه لزبون داخلي، خارجي.
- ترتكز على مجموعة من المدخلات (العمل، الآلات، المعلومات).

يمكن أن يكون النشاط تقنيا مرتبط بالعمليات الصناعية أو إداريا بحتا، وباختصار يمكن القول أن الأنظمة هي كل ما يفعله الأفراد في المؤسسة، ساعة بساعة ويوما بيوم، بحيث يعلم كل فرد جيدا كيف يفعل ذلك وأنّه يجب عليه فعل ذلك في إطار أداء محدد حتى لو كان بسيطا.

[1]- Reymond le bau**, le mangement entre modèles et pratiques**, paris, éditions d'organisation, 2002, p:55.
[2] - Reymond le bau**, le mangement entre modèles et pratiques**, ibid. p: 56.

II. العمليات:

يجب تجميع الأنشطة وفق منطق نتائج (إشباع حاجة الزبون، إنتاج عنصر مادي أو معلوماتي، حل نمط معين من المشاكل).كما يجب تجميع الأنشطة وفق منطق العملية وهي تشكيلية من الأنشطة تستجيب بدورها لمنطق النتيجة.

1. **العمليات الرئيسية:** ترتبط الأّنشطة الأولية مباشرة بالخلق الفعلي للقيمة كما أنها تمثل المهمة الأساسية التي تؤديها المؤسسة لإتباع وتوصيل السلع إلى العميل، وتبدأ خلق قيمة الأنشطة مع توفير المواد الخام، والمواد الأولية وتستمر من خلال توفير أجزاء ومكونات الإنتاج، والتصنيع وتجميعها[1]، وقيمة التوزيع عبر إيصال السلعة إلى المشتري، وقيمة المبيعات، وقيمة تقديم خدمات ما بعد البيع إلى المستهلك الأخير كمنتج أو خدمة.

- **الإمداد الداخلي:** تتعلق باستلام وتنظيم وتخزين ومناولة المواد وكافة عناصر مدخلات النظام الإنتاجي، وتتمثل كذلك حركة النقل الداخلي والمخازن ونظام الرقابة على المخزون، ويتم تقويم هذه الأنظمة الفرعية لتحديد نواحي القوة والضعف فيها.
- **العمليات الإنتاجية:** تشمل كافة الأنشطة المتعلقة بتحويل المدخلات إلى مخرجات (سلع أو خدمات)، ويتضمن أنشطة التصميم، التعبئة، التغليف، الصيانة، الرقابة على الجودة، الخدمات الإنتاجية.
- **الإمداد الخارجي:** ويتضمن الأنشطة نقل السلع المصنعة أو شبه المصنعة إلى مراكز التوزيع والتخزين البضائع الجاهزة، وطرق التوزيع على الزبائن، وكافة الأنشطة المرتبطة بنقل البضاعة من أماكن إنتاجها إلى أماكن استهلاكها.
- **البيع و التسويق:** تشمل كافة التسويق التي تساعد على نقل السلعة من أماكن إنتاجها إلى الزبائن متمثلة في الإعلام، الترويج، قوة المبيعات، طرق التوزيع، سياسة الأسعار.[2]
- **خدمات ما بعد البيع:** هي تلك الأنشطة المتعلقة بالمنتج كالصيانة، الإصلاح، توفير أو بيع قطع الغيار، التدريب.

2. **العمليات الداعمة:** تقوم العمليات الباقية من سلسلة القيمة بتدعيم العمليات الأولية ، بعبارة أخرى تعمل على إثراء أو مساعدة وظيفة العمليات الأولية المضيفة للقيمة وهذا السبب يشار إليها بأنها عمليات داعمة،

[1]- زكريا مطلك الدوري، **الإدارة الاستراتيجية**، مفاهيم و عمليات و حالات دراسية، مرجع سابق، ص ص 137،138.

[2]- زكريا مطلك الدوري، مرجع ذاته، ص 139.

كما تساعد هذه العمليات المؤسسات على تحسين التنسيق وتحقيق الكفاءة داخل العمليات الأولية للمؤسسة لإضافة القيمة وهي ممثلة في أربعة أنشطة:[1]

- **المشتريات:** يعني شراء ما هو ضروري من المدخلات، الموارد أو المكونات لأنشطة المؤسسة الأولية المضيفة للقيمة، وتتضمن إجراءات محددة مثل نظام إصدار الفواتير، طرق التعامل مع الموردين والبائعين، وعلى الرغم من أن نشاط الشراء هو نشاط مدعم إلا أنه يستطيع أن يثري المركز التكاليفي للمؤسسة مقارنة بمنافسيها وتحتل المشتريات موقعا هاما في معظم المؤسسات (60% - 40%)، من المبيعات عبارة عن موارد وخدمات تمثل المشتريات، والتي تم استخدامها في سلسلة القيمة، وتخفيض التكلفة في الشراء له تأثير كبير على مكاسب المؤسسات، حيث أن أسعار الشراء المنخفضة تقلل من قيمة الأصول للمؤسسة كالتجهيزات...الخ

ويمكن للمؤسسة إتباع بعض الاستراتيجيات لخفض تكلفة المشتريات نذكر منها: إعادة التفاوض في العقود، مساعدة الموردين لتوريد مواد ومكونات أبسط وأرخص، الاستمرار في ممارسة الضغوط لتحقيق تخفيضات في التكاليف، تقليل عدد الموردين.

- **إدارة الموارد البشرية:** تعد وظيفة الموارد البشرية أحد الوظائف الهامة والأساسية في نجاح أو فشل المنظمات، فهي تسعى إلى تحسين التوافق والانسجام بين الأفراد والوظائف أو الأعمال، وتأثر نوعية هذا التوافق على العديد من المتغيرات الحاسمة في أداء الوظيفة ورضا العاملين ودورانهم، كما أن أنشطة الموارد البشرية تتضمن اختيار وتدريب العاملين الجدد وتقويم أدائهم وتوظيف الأفراد وتخطيط القوى البشرية في المستقبل وتطويرها بما يلبي حاجة المؤسسة الفعلية، ويساند الأنشطة الأساسية لسلسلة القيمة، وتحقيق الميزة التنافسية من خلال تصميم وتطبيق برامج إدارة الموارد البشرية التي يتم تأسيسها في إطار التوجه باحتياجات العملاء.[2]
- **التطور التكنولوجي:** المنظمات المعاصرة اليوم لديها مساحة واسعة وواضحة في مجال التنوع باستخدام التكنولوجيا في مجال الإنتاج أو ما يرافقها من أنشطة أخرى مرافقة، ولا شك أن استخدام التطور الحديث والمعاصر من التكنولوجيا سوف يساهم بشكل أساسي في التأثير على الأنشطة الأخرى ضمن سلسلة القيمة في المنظمة، سواء كان ذلك في الوقت الحاضر أو المستقبل أو عبر عملياتها المختلفة، التكنولوجية الحديثة تساعد على تحسين كفاءة العملية الإنتاجية، وبالتالي تقليل التكلفة وقدّ تساعد التكنولوجية الحديثة على تقليل زمن إنتاج وحدة المنتج.
- **البنية التحتية للمؤسسة:** تتكون من عدد من الأنشطة التي تشمل الإدارة العامة و التخطيط والمالية والمحاسبة، خلافا لغيرها من أنشطة الدعم، والبنية التحتية عموما وراء سلسلة بأكملها، ليس لأنشطة بحد ذاتها على اعتبار أن المؤسسة تنوع أم لا، فان البنية التحتية يمكن أن تكون مشتركة أو تكون مقسمة بين الأقسام و

[1] - مصطفى محمود أبو بكر، **الموارد البشرية**، مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية،2008، ص 13.

[2] - مصطفى محمود أبو بكر ،المرجع ذاته، ص 14.

المقر. ليس كافيا أن نقول أن المؤسسة ما أفضل من مؤسسة أخرى من المنظور الشامل كسلسلة القيمة تسمح للمديرين أن يقارنوا أنشطة محددة مع نفس الأنشطة التي تؤديها المؤسسات الأخرى المتنافسة معهم.

الفرع الثاني: الاستراتيجية المرتكزة على الكفاءات

- **الكفاءات:** حتى تستطيع المؤسسة الاستمرار عليها أن تحافظ على خصوصية محفظة مواردها والبحث عن الخيارات التي تضمن الاستخدام الأمثل لهذه الموارد، ويمكن أن نميز بين نوعين من الموارد: الموارد التي لا تخلق ميزة تنافسية، والموارد التي تخلق الميزة التنافسية قابلة للاستمرار.

الموارد التي تطابق مع هذه الأوصاف ليست إلا "كفاءات"[1]، المعرفة العملية، الخبرة إذا استطاعت المؤسسة أن تكتسب كفاءات يمكنها من تحقيق الميزة الاستراتيجية مقارنة بالمؤسسات المنافسة، وينبغي الإشارة إلى ذلك هذه الكفاءات متجذرة في ثقافة المؤسسة أي في بيئتها الاجتماعية والثقافية ولذلك فهي غير قابلة للنسخ أو للتداول، كما أنها لا تخزن لأنها في تطور مستمر، فالكفاءة إذنّ لا تعبر فقط عن مهارة الخبير بل مدى تأقلمه مع المؤسسة التي تنتمي إليها كشرط ضروري لتحقيق ذلك التميز التي تبحث عنه هذه المؤسسة.

- **العمليات الاستراتيجية:** يحظى مفهوم العمليات الاستراتيجية باهتمام العديد من الكتاب والباحثين في مجال الإدارة وصانعي القرار في منظمات الأعمال مما ساهم في ظهور عدد من الآراء والاتجاهات الفكرية التي تناولت مفهوم العمليات الاستراتيجية، فقد عرفت بأنها: " تطوير خطة طويلة الأمد لاستعمال المواد الرئيسية للمؤسسة مع درجة مع التوافق بين هذه الموارد الاستراتيجية المنظمة الكلية".[2]

ونستخلص مما تقدم أن استراتيجية العمليات هي أسلوب المنظمة التي يوضح الكيفية التي تتحول فيها مدخلات إلى مخرجات تتطابق مع المواصفات المحددة مسبقا بما يحقق أقصى إشباع ممكن لحاجة الزبون المستهدف، كونه نقطة الانطلاق التي تدرج المؤسسات إن كسب رضاه وولائه يمنحها مبررات الاستمرار والبقاء والقدرة على خلق الميزة التنافسية وإمكانية مواجهة تحديات البيئة الخارجية والتكيف معها.[3]

[1] - Philippe Lorino, **Méthodes et Pratiques De La Performance**, 3e Edition, (Paris: éditions organisations, 2003), P: 66.

[2] – أبو قحف عبد السلام، **أساسيات الإدارة الاستراتيجية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية،2000، ص63.

[3] – أبو قحف عبد السلام ، مرجع ذاته، 64.

المطلب الثاني: تنفيذ الاستراتيجية

تعد عملية تنفيذ الاستراتيجية المرحلة قبل الأخيرة من عمليات الإدارة الاستراتيجية وأنّ أحد أهداف التنفيذ هو تحويل الاستراتيجية التي تمّ اختيارها إلى أفعال ملموسة ذات دلالة واضحة.

الفرع الأول: مفهوم التنفيذ الاستراتيجي

يعرف التنفيذ بأنّه: "مجموعة من النشاطات والفعاليات التي تمارس لوضع الاستراتيجية موضع التنفيذ من خلال البرامج التنفيذية والميزانيات والإجراءات".[1]

كما يعرف التنفيذ الاستراتيجي بأنّه: "عبارة عن سلسلة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض والتي تضمن تكوين متطلبات الاستراتيجية التي يتم اختيارها، وتشمل هذه الأنشطة، التركيب التنظيمي، والسياسات التنظيمية، ونظام المعلومات، والأفراد، ونظام التخطيط و نظام التقويم، ونظام الرقابة".

كما يرى البعض أن تنفيذ الاستراتيجية هو دالة لمجموعة من العوامل منها، الهيكل التنظيمي وأساليب لتنفيذ المتبعة ومدى توافر الموارد البشرية فضلا عن الثقافة التنظيمية".[2]

ويكون التنفيذ غالبا، أكثر صعوبة لكونه يتضمن أنشطة وعمليات فعلية في حين أن الصياغة تهتم بإدارة العوامل المؤثرة أثناء العمليات والإنتاج، وأنّها تبنى على أساس العمليات التشغيلية مركزا على الفاعلية والكفاءة، بينما تركز على الصياغة على التنبؤ والتوقع المستقبلي.

الفرع الثاني: خطوات تنفيذ الاستراتيجية

ينظر لهذه المرحلة بانها حاسمة لأنّها تنقل التخطيط الاستراتيجي إلى مرحلة الترجمة الفعلية لجميع ما خطط له سابقا، ويتم ذلك من خلال الخطوات التالية:

1. تحويل الأهداف الاستراتيجية إلى أهداف سنوية:

إن وضع الأهداف السنوية ضرورية لتنفيذ الاستراتيجية أنها تمثل الأساس الذي يقوم عليه تخصيص الموارد، والوسيلة الأولية لتقييم المديرين، وهي الأداة الرئيسية لمتابعة التقدم نحو تحقيق الأهداف طويلة الأجل وإرساء للأولويات على مستوى كل من المؤسسة والوحدة والإدارة، ولابد من توجيه قدر كبير من الوقت والجهد لضمان تماشي الأهداف طويلة الأجل ومساندتها للاستراتيجيات موضع التنفيذ.[3]

---

[1]- أحمد عطا الله القطامين، **التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية(مفاهيم ونظريات وحالات تطبيقية)**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 1996، ص364.

[2]- زكريا مطلك الدوري، **الإدارة الاستراتيجية**، مرجع سابق، ص 293.

[3]- أحمد فهمي جلال، **استراتيجية الإدارة**، بدون دار النشر، القاهرة، 2000، ص 129.

2. **تطوير الاستراتيجيات الوظيفية:** إن مسؤولية إعداد وتكوين الاستراتيجيات الوظيفية تقع في إطار مسؤوليات الأقسام الوظيفية المختلفة التي تشرف على الوظائف الرئيسية للمشروع وهي: التسويق، التمويل، والبحوث والتطوير والتنمية والإنتاج وغيرها من الوظائف.

طبيعي أن الاستراتيجيات الوظيفية تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة في إطار الاستراتيجية الرئيسية للمؤسسة يتم إعداد الاستراتيجيات الوظيفية وهي تحدد أهداف وسياسات كل وظيفة من الوظائف.[1]

3. **إعداد السياسات الأزمة:** السياسات هي إرشادات تقود تفكير وقرارات المديرين ومرؤوسيهم عند تنفيذ وتطبيق الاستراتيجية وعلى هذا فالسياسات توفر الخطوط العريضة لتنفيذ ومراقبة العمليات الحالية بما يضمن عدم تعارضها مع أهداف المؤسسة وهي تساعد على زيادة فاعلية الإدارة من خلال تنميط كثير من الأفعال والتصرفات، وهي تساعد على سرعة الإنجاز وعدم تخطي الحدود خاصة عند تنفيذ الاستراتيجية.

4. **بناء الهيكل التنظيمي المناسب والفعال:** يقصد بالهيكل التنظيمي البناء أو الإطار الذي يحدد الإدارات أو الأجزاء الداخلية فيها، فهو بين التقسيمات التنظيمية والوحدات التي تقوم بالأعمال والأنشطة التي تطلبها تحقيق أهداف المؤسسة، كما أنّه يحدد خطوط السلطة ومواقع اتخاذ القرارات الإدارية.

5. **قيادة عملية تنفيذ الاستراتيجية:** القيادة هي:" العلاقة التي يستطيع من خلالها الفرد الواحد، القائد ممارسة تأثيره على الأخرين وجعلهم يؤدون أعمالهم برغبة صادقة لبلوغ الأهداف". فالقيادة تلعب دور محوري في تحقيق نجاح التطبيق الاستراتيجي، فهي التي تضطلع بمهمة تحديد وتوضيح غايات وأهداف كل مرحلة من مراحل تنفيذ الاستراتيجية المختارة وهي التي تحدد الموارد الأزمة لتنفيذ وتقوم بتدبيرها وتوزيعها على وحدات الأعمال الاستراتيجية، وتطوير السياسات والبرامج الوظيفية والموازنات التخطيطية لتنفيذ الاستراتيجية.[2]

المطلب الثالث: الرقابة الاستراتيجية

تعتبر الرقابة أحد الوظائف الإدارية الرئيسية التي يمكن عن طريقها التأكد من مدى تحقيق الأهداف بالكيفية المطلوبة.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الاستراتيجية

يمكن تحديد مفهوم الرقابة والتقييم الاستراتيجية بأنه: " ذلك النظام الذي يساعد الإداريين على قيامهم بتقييم مدى التقدم الذي تحرزه المؤسسة في تحقيق أهدافها، وفي تحديد بعض مجالات التنفيذ التي تحتاج إلى غاية أكبر واهتمام أكبر".[3]

---

[1]- أحمد فهمي جلال، **استراتيجية الإدارة**، مرجع سابق، ص 130.

[2]- شوقي ناجي جواد، **الإدارة الاستراتيجية**، دار ومكتبة الحامل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 305.

[3]- كاظم نزار الركابي، **الإدارة الاستراتيجية**، العولمة و المنافسة، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 297.

ويرى أحد الكتاب أن الرقابة تصبح رقابة استراتيجية عندما تكون الأولى وثيقة صلة بأهداف واستراتيجيات المؤسسة وعوامل النجاح الرئيسية بهاو عليه فالرقابة الاستراتيجية تشمل على استخدام مختلف أنواع الرقابة على المستوى الكلي والفرعي والتشغيلي بالمؤسسة، لتوجيه وإرشاد المديرين والعاملين وسعيهم لتحقيق أهداف المؤسسة، كما أن الرقابة الاستراتيجية تتيح الفرصة للمديرين لتقييم ما إذا كانت الاستراتيجية تحقق أهداف المؤسسة.

الفرع الثاني: مراحل الرقابة الاستراتيجية

يمكن النظر إلى هذه العملية في صورة نموذج وصفي يتألف أو يتكون من:

1. **مرحلة تحديد ما يجب قياسه:** ينبغي على أفراد الإدارة العليا والإدارة التنفيذية القيام بتحديد عمليات التنفيذ والنتائج المراد متابعتها وتقويمها، ويجب توفر إمكانية قياس هذه العمليات والنتائج بشكل موضوعي وثابت.[1]
2. **مرحلة وضع معايير الأداء:** يتم في هذه المرحلة وضع المعايير التي سوف تستخدم في تقييم الأداء حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بها، وهي تمثل في حقيقة الأمر الأهداف المخططة من قبل والمطلوب تحقيقها خلال فترة زمنية معينة.
3. **مرحلة قياس الأداء والتقييم:** يقصد بمفهوم الأداء:" الخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها".[2]

إن اختيار المقياس المناسب لتقييم الأداء يعتمد على الوحدة التنظيمية التي سوف يتم تقييمها والأهداف التي يجب إنجازها، ويلاحظ أن الأهداف التي سبق تحديدها في مرحلة صياغة الاستراتيجية يجب أن تستخدم في القياس لأداء المؤسسة طالما تحولت الاستراتيجية إلى تنفيذ فعلي.

4. **مرحلة مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المستهدف:** يتم في هذه الخطوة تقييم مدى انحراف الأداء الفعلي عن مستوى الأداء المستهدف في الخطوة وفي حالة ما إذا كان مستوى الأداء مرتفعا عما هو مستهدف فقد ترجع الإدارة السبب في النجاح في تنفيذ الاستراتيجية، أو بوضع مستويات أداء منخفضة، وفي حالة كان مستوى الأداء منخفضا تلجأ الإدارة إلى اتخاذ التصرف العقابي الملائم وتوقيع الجزاءات، ويسهل اتخاذ مثل هذا القرار إذا أمكن معرفة أسباب الأداء المنخفض.[3]
5. **مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية:** الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة هي قيام الإدارة ببعض التصرفات التي تؤدي إلى تصحيح الانحرافات بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة، و قد تتضمن هذه التصرفات القيام بتعديل المعايير أو القيام بتعديل الاستراتيجيات أو عدم القيام بأي تصرف، وذلك عن طريق تحديد أسباب الانحرافات ثم القيام بالتصرف الملائم لعلاج الانحرافات.[4]

---

[1]- توماس وهلين ودافيد هنجر، **الإدارة الاستراتيجية**، ترجمة محمد عبد الحميد، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2002، ص 370.

[2]- توفيق محمد عبد المحسن، **اتجاهات حديثة في التقييم و التميز في الأداء**، دار الفكر العربي، القاهرة،2006، ص 3.

[3]- نبيل مرسي، **الإدارة الاستراتيجية**، المكتب العربي الحيث، الإسكندرية، 2007، ص 379.

[4]- توفيق محمد عبد المحسن، **اتجاهات حديثة في التقييم و التميز في الأداء**، مرجع سابق، ص 4.

خلاصة الفصل:

نستنتج من كل ما سبق أن عملية الدمج بين موضوعي صناعة القرار والتحليل الاستراتيجي تتسم بالتعقيد والتشعب، سواء كان ذلك من الناحية المفاهمية أو التصورية أو التطبيقية، وقدّ توجد مخرجا عمليا من هذا المأزق بالتركيز على محور الذي يبدو لنا هو الأقرب لتفسير تركيبة صناعة القرار الاستراتيجي، ألا وهو مراقبة الإدارة الاستراتيجية. فهذا الموضوع الوحيد الذي يمنح فرصة التمعن في كيفية إيجاد الربط المنشود بين القرارات الاستراتيجية والقرارات العملياتية عبر التركيز على تحليل العمليات داخل المؤسسة.

الفصل الثاني

مراقبة التسيير الاستراتيجي

تمهيد

لقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية، وزيادة حجم المؤسسات وتعدد المنتجات لكل منها، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية وتركيبة الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أدى إلى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي نال اهتمام الكثير، ويعود هذا الاهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في حد ذاته كمنهجية في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة وما أضافه من قيم لنظم التكاليف التقليدية، مما يعني أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية، كما أن هناك أنظمة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وغيرها من الأنظمة التي تستعمل كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية، والتي بدورها تضمن للمؤسسة الارتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة التي من سماتها المنافسة الحادة. من خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى التعريف بمراقبة التسيير مبرزا محدودية الطرق التقليدية مضمون الطرق الحديثة.

المبحث الأول: مدخل لمراقبة التسيير

إن موضع مراقبة التسيير بالرغم من أنّه حديث النشأة غلاّ أنّه لا يزال يحض بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير، لأنّ التسيير الجديد للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد حسب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللاّزمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

إنّ الأهمية البالغة التي تكتسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المرجوة وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح، مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف.

المطلب الأوّل: مفهوم مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير عدّة مفاهيم ومن أبرزها نذكر ما يلي:

التعريف الأوّل: فحسب التعريف الذي جاء به G.Pillot [1] يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملة المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللاّمركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا، ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات، كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام وتكوين وظائف التسيير.

التعريف الثاني : **A..khemakhem** : مراقبة التسيير هي العملية الموضوعة داخل وحدة اقتصادية من اجل التأكد من التنشيط والاستعمال الفعال للطاقة و الموارد من اجل الوصول إلى الهدف الذي تسعى إليه هذه الوحدة [2]

التعريف الثالث: يعرف أنتوني " مراقبة التسيير هي الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية، وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة "[3].

يمكن استخلاص من خلال التعاريف السابقة تعريفا شاملا:

أنّ مراقبة التسيير مفهوم واسع ولا يمكن الإلمام بجميع جوانبه، إلاّ أنّه يمكن القول بأنها: مجموعة من الإجراءات التسييرية التي تسمح بتوقع الأهداف المرجوة، كما أنّها مجموعة من الأهداف التي تسمح بالتسيير

[1]– هانري بوكان ترجمة، أحمد شتون. **محاسبة التسيير**، دراسة الآفاق، طبعة 2003، ص35.

[2] - Khemakhem Abdelatif « la dynamique du contrôle de gestion » DUNOD –paris- 1977-P14.

[3]- Pascal Fabre, **Management et Contrôle de Gestion**, Dunod, Paris, 2007, P04.

الحسن، أي أن الهدف من مراقبة التسيير لا يتحقق إلاّ إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه والصورة التي تضمن التوافق والتطابق ما بين التنفيذ وما تم رسمه في الخطة وصولا إلى الهدف المنشود.

المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير

توجد ثلاث مهام تقوم بها مراقبة التسيير وتتمثل فيما يلي:[1]

1- مراقبة الأداء الوظيفي: إنّ مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الأداة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تقييم الأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، حيث أنّه يسعى إلى جمع المعلومات ذات الصبغة الموضوعية التي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبله الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجور والعقوبات ... إلخ، ممّا يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة.

2- مراقبة الجودّة: إنّ إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورقبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي لها والمواد المستعملة لإنتاجها.

3- إدارة الوقت: إنّ للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل الحسن، كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح، وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالرسائل التالية:

- العمل على تطوير الكفاءات عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشاكل الطارئة.
- مكننة العمليات على المستويات الحسابية، والإنتاج، التمويل، ... إلخ، مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

[1]- سعاد عقون. **نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، ص ص72، 74.

المطلب الثالث: أهمية مراقبة التسيير

1- مراقبة التسيير أداة للتحكم في التسيير[1]: إن مراقبة التسيير تقوم بمساعدة المسؤولين والمنفذين على التحكم في نشاطاتهم عن طريق:

- التحديد الدقيق للأهداف، مراقبة خطط العمل، متابعة التنفيذ، تحليل الانحرافات الحاصلة بين التوقعات والنتائج المحققة، اقتراح الإجراءات التصحيحية.

2- التنسيق بين الاستراتيجية والتنفيذ اليومي للعمليات: يبرز دور مراقبة التسيير في التوفيق بين المستويين الاستراتيجي والتنفيذي[2]، حيث تعتبر حلقة وصل بينهما، فمن أجل ضمان تقارب أهداف المؤسسة وواقع السلوك اليومي للعمال، يجب توفر أدوات الاتصال ملائمة بفرض تشخيص وتحليل الوضع وفقا للأهداف المسطرة، فالتشخيص يتم باستعمال أدوات مثل المحاسبة التحليلة، أما نشر الاستراتيجية والمساعدة على تطبيقها يتم باستخدام الموازنات ووضع مؤشرات تسمح بمتابعة الأداء.

إن دور مراقبة التسيير اقتصر على ضمان التطبيق الجيد للاستراتيجية وإنما يتعداه إلى المساهمة في تشغيلها من خلال الكشف عن مناطق الخطر والتنبيه لها.[3]

3- تصميم نظام معلومات خاصة بعملية التسيير: أدى كبر حجم المؤسسات وتوزعها جغرافيا، بفقد هيكلها وتنظيمها اللاّمركزي إلى أن يجعل منها نظاما معقدا يستخدم بيانات وإجراءات كثيرة، في ظل هذه الظروف تسعى مراقبة التسيير إلى المساهمة في تصميم نظام للمعلومات المحاسبي الخاص بالمؤسسة، تكون له القدرة على تزويد المؤسسة بالمعلومات الضرورية من خلال وضع معايير تساعد في تقييم الأداء ووضع مؤشرات القيادة التي تسمح بمتابعة التطورات المستمرة للمحيط[4]، وتمكن المسيرين من تحقيق التوافق بين الأهداف، النتائج والوسائل.

4- نظام للاتصال والتحفيز: تقوم مراقبة التسيير بدور في تنشيط وبعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وفق مبدأ المكافأة والجزاء، من أجل تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى جهد، إنّ تحقيق الأهداف والوصول إلى النتائج المرغوب فيها لا يتم في الغالب إلاّ إذا وجد مجال يسمح فيه بالمبادرة الفردية، ومن العمال وبعث روح المثابرة فيهم(5)، مما يولد شعور لدى المسؤولين بتحمل المسؤولية وهذا ما يوفره نظام

[1]- Dekerviler Isbelle- Dekerrviler. Loic **« Le Contrôle de Gestion à la portée de tous »** 4ème éd economica. Paris, 2006. P12.

[2]- Lambart Caroline, Sponem Samuel. **« La Fonction Control de Gestion, Proposition d'une typologie »** La Revue de l'association francophone de Comptabilité- comptabilité- contrôle – Audit 5 anne- 15 volumes 2- Décembre 2009.

[3]- J. L Malo. JC Mathe **« L'essentiel de contrôle de Gestion »** édition d'organisation, 2000. P32.

[4]- Teller. R **« Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant : stratégie et finance »**, édition management et société. 1999. P14

[5]- H. Bouquin **« Les fondement du contrôle de gestion »** puf ,5e me édition, France 2001. P38-39.

مراقبة التسيير، إلى جانب القدرة على الاتصال مع جميع أعضاء المؤسسة للحصول على المعلومات اللازمة من خلال التواصل بين الإدارة العامة والمسؤولين في المؤسسة انطلاقا من تحديد الأهداف وصولا إلى تحليل النتائج المحققة.

إن اتباع الإجراءات والقواعد المشتركة يسمح بالاتصال على المستوى الأفقي إلى جانب الانتقال الجيد للمعلومة.

تشكل تقارير مراقبة التسيير الموجهة للإدارة والمسؤولين في المؤسسة رأي حول النتائج المحققة والتي تسمح باتخاذ القرارات الملائمة.[1]

[1]- Teller. R « **Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant : stratégie et finance** » Ibid. P19.

المبحث الثاني: محدودية الوسائل التقليدية لمراقبة التسيير

يمكن للباحث في مجال مراقبة التسيير أنّ يميز بين ثلاث وسائل رئيسية لطالما شكلت المحرك الرئيسي الدافع والمطور للطرق التقنية المستخدمة من قبل مراقبي التسيير، وهي المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية ونظام الموازنات باعتبار أن مراقبي التسيير وفقا للمنظور التقليدي مكلفون بالمهام التالية:[1]

- تصميم نظام المعلومات في المؤسسة وبالتالي المساهمة في تحديد الوظائف والأهداف.
- العمل على السير الحسن لنظام المعلومات من خلال وضع البرامج و الموازنات والرقابة على النتائج نسبة إلى الأهداف.
- جعل نظام المعلومات قابلا للاستعمال من قبل كافة المسؤولين بالمؤسسة.
- إبداء الآراء بخصوص العمليات والمشاريع سواء تلك التي في طريق الإنجاز أو تلك قبل الدراسة.

ومن المهم التركيز في هذا المبحث على المحاسبة التحليلية لأنها كانت موضوع كل التحولات التي شكلت مجالا لأبحاث عديدة نتج عنها بروز طرق حديثة تستخدم في ميادين مراقبة التسيير.

المطلب الأوّل: المنطلق المفاهيمي للمحاسبة التحليلية

عُرِفت المحاسبة العامة على أنّها محاسبة " خارجية " مهمتها تقديم قوائم مالية، ميزانية، حسابات النواتج ولواحقها، موجهة للغير ومعدّة وفقا لرزنامة زمنية قانونية ﴿السنة المالية﴾ إلاّ أنّ المحاسبة العامة لا توفى في نهاية المطاف سوى بنتيجة إجمالية.

لا يمكن أن تفسر بعض الجزئيات اللازمة في التسيير كمدى مساهمة كل منتج في النتيجة على سبيل المثال، وهنا يأتي الدور التكميلي للمحاسبة التحليلي " الداخلية "، لأنّها موجهة للمدير داخل المؤسسة وتحتل مسائل التكاليف مكانة رئيسية في صناعة القرار الاستراتيجي، فخيار الإنتاج المكثف مثلا يحتاج لقبول هوامش ربحية منخفضة تسمح بتطبيق أسعار تنافسية حفاظا على الحصة السوقية، كما أن خيار التركيز الصناعي يتطلب البحث عن الاستفادة المثلى من التكاليف الثابتة ‹ الهيكلية › في محاولة لتحقيق اقتصاديات الحجم، وتكمن الإضافة التي تمنحها المحاسبة التحليلية في تحليل التكاليف والنتائج كأساس لمدخلي المقارنة والتنبؤ اللذين يعتمد عليهما مراقبو التسيير.

ويتجلى التمييز بين عدّة طرق تقليدية للمحاسبة التحليلية في نتاج معايير متداخلين هما: مضمون التكاليف والبعد الزمني.

[1]- Fabre Pascal. **Dubost, Nathalie. Solle, Guy. Synthèse Economie et Comptabilité.** 2eme édition, Paris : Dunod, 2000. P115.

1- الأسس النظرية للمحاسبة التحليلية:

قبل التطرق لمضمون طرق المحاسبة التحليلية يجب أوّلا ضبط المفاهيم التي أسست عليها هذه الطرق والتي تؤطرها أهداف المحاسبة التحليلية المتعددة.[1]

- تحديد تكاليف مختلف الوظائف داخل المؤسسة؛
- تحديد أسس تقييم بعض العناصر المهمة في ميزانية المؤسسة؛
- تفسير النتائج عبر حساب تكاليف كل منتج على حدة ومقارنة كل تكلفة مع سعر البيع الموافق لها؛
- المراد دراسات تنبؤية للأعباء والنواتج الجارية؛
- مقارنة التنبؤات بما يتفق وتميز الفروقات إن وجدت ⟨مراقبة التكاليف والموازنات⟩، هذه الأهداف هي ترجمة للإرادة مراقبي التسيير في منح المؤسسة لوسيلة تسمح لها بمعرفة تكاليفها ونواتجها، تحديد أو تغير أسعار البيع " التسعير "، لتقييم بعض العناصر المهمة في الميزانية ⟨الاستثمارات والمخزونات وضمان قيادتها الموازنات التقديرية⟩؛

1-1- مفاهيم أساسية: لابدّ من تعريف خمسة مفاهيم أساسية وهي: سعر التكلفة، المنتج، الهامش، والنتيجة.

1-2- مفهوم السعر: يمثل السعر قيمة نقدية لمعاملة قبلية " الشراء" أو بعدية " البيع " يطبق هذا المفهوم فقط في إطار المعاملات الخارجية للمؤسسة.[2]

1-3- مفهوم التكلفة: التكلفة في معناها العادي هي عبئ متعلق بمرحلة معينة، صرف من أجل الحصول على منتج أو خدمة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج.

أمّا المخطط الوطني المحاسبي فقد أورد تعريف للتكلفة كما يلي: " هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية ".[3]

1-4- مفهوم المنتج: المنتج هو السلع أو الخدمات المخرجة من المؤسسة سواء كانت قيد الإعداد أو في نهاية دورة التصنيع أو في إطار دورة الاستغلال ⟨إنتاج مباع، إنتاج المؤسسة لذاتها⟩.[4]

1-5- مفهوم الهامش: الهامش هو الفرق بين سعر البيع والتكلفة ويمكن تحديد الهامش هو عن تكلفة الشراء عن التكاليف المتغير عن التكلفة المباشرة.

---

[1]- Djamel Khouatra, Thier lextrait. **Comptabilité de Gestion**, (Parais, ellipses, 1996), P13

[2]- Djamel Khouatra, Thier lextrait. **Comptabilité de Gestion** Ibid. P14.

[3]- بويعقوب عبد الكريم. **المحاسبة التحليلية**، الطبعة الخامسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009، ص26.

[4]- Khouatra. Lextrait. **Comptabilité de Gestion** ibid. P14.

1-6- مفهوم النتيجة: النتيجة هي حصيلة الفرق بين التكلفة وسعر البيع إذا ما نسبنا النتيجة لمنتج معين أو لجملة منتجات أو لطلبية، تكون أنها نتيجة تحليلية.

1-7- خصائص التكاليف: يمكن التمييز بين خصائص مستقلة للتكاليف، مجال تطبيق التكلفة محتواها ولحظة حسابها[1].

1-8- مجال تطبيق التكاليف: التكاليف وباعتبارها كتجميع للأعباء يمكن أن تشمل عدّة وحدات في المؤسسة:

* **التكلفة عن وظيفة:** إذا ما كانت المؤسسة مهيكلة وظيفتها فيمكن حساب تكلفة كل وظيفة: الإنتاج، التوزيع، الإدارة، على مستوى كل وظيفة يمكن حساب تكاليف الوظائف مثلا: الدراسات والتصنيع على مستوى وظيفة الإنتاج، البيع وخدمات ما بعد البيع على مستوى وظيفة التسويق.
* **التكلفة عن وسيلة الاستغلال:** كالمحل المقسم إلى عدّة خطوط بيع بالنسبة للمساحات الكبرى، المصنع المقسم إلى ورشات بالنسبة لمؤسسة صناعية.
* **التكلفة عن نشاط الاستغلال:** في المساحات الكبرى مثلا يمكن حساب التكاليف عبر ثلاثة قطاعات للنشاط: المواد الغذائية، الأثاث والتجهيزات المنسوجات.
* **التكلفة عن مركز القرار " المسؤولية ":** يعرف مركز القرار على أنّه مجموعة مؤلفة في شكل رسمي أو عملي، لتوفر لها وسائل خاصة بها تمكنها من تحقيق مهمتها وبلوغ أهدافها.

ويمكن التفرقة بين مراكز القرار وفقا لمهمة كل منها، أهدافها ووسائل العمل لديها على المستوى الهرمي نجد: المدير العام، مدير الوظائف، وفي مستوى أقل نجد: رئيس الورشة، رئيس المصلحة.

1-9- محتوى التكاليف: يمكن حساب التكاليف ولفترة معينة إمّا عن طريق دمج كافة الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، مع أو بدون تعديل أو إضافة، وهنا نتحدث عن التكاليف الشاملة، وإمّا عن طريق دمج فهي جزء فقط من هذه الأعباء، وبالتالي الحديث عن التكاليف الجزئية، فأما التكاليف الشاملة عبارة عن ترجمة اقتصادية للأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، بينما التكاليف الجزئية قد تكون مباشرة أو متغيرة حسب طبيعة الأعباء المجمعة جزئيا.

1-10- خطة حساب التكاليف: تحسب التكاليف وفقا للرزنامة الزمنية التالية:

- بعد الحدث المنشئ لها، فيقال أنها تكاليف حقيقية أو تاريخية؛

[1]- Colin Drury. **Management and cost Acconting**, third edition, (London, Chapman and hall, 1992), P20.

- قبل الحدث المنشئ لها، فيقال أنها تكاليف تقديرية أو معيارية أو تنبؤية، وهي في كل الأحوال تكاليف مرجعية؛

- الفروقات المسجلة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية تسمح بتحليل الأداءات الداخلية للمؤسسة؛

2- الانتقال من الأعباء إلى التكاليف:[1]

لا يتم تحليل كل الأعباء المحاسبية العامة إلى المحاسبة التحليلية فتوصف تلك الأعباء المحملة من المحاسبة العامة بالأعباء المدمجة، وما سوى ذلك فهي أعباء غير مدمجة.

2-1- الأعباء المدمجة: هي أعباء موردة من المحاسبة العامة لكن بقيم مختلفة كنتيجة عن إضافات هادفة للاقتراب من الدلالات الاقتصادية للتكاليف يمكن تفسير ذلك كما يلي:

3-أ- أعباء الاستدلال: هي تلك الأعباء التي تكون قيمتها في المحاسبة التحليلية مختلفة عن تلك في المحاسبة العامة، وبالتالي فهي محل إضافة فرق في الإدماج ⟨استهلاك المواد، الاستهلاكات والمؤونات⟩[2] ، ويتم استبدال قيمة المواد المستهلكة بمخرجات المخزونات من المواد وفقا لطريقة تقييم المخزون المعتمدة في محاسبة المواد، أمّا الاهتلاكات المحسوبة على أساس جبائي فيتم استبدالها بما أقساط اهتلاك فعلية تقترب من الواقع الاقتصادي وتحسب هذه الأقساط بتحديد القيمة الاستعمالية لأجل التي يحددها السوق أو الخبراء، إضافة إلى تحديد مدّة الاستعمال الفعلي لأصل وفق نفس التصور، كما تتغير قيمة مخصصات المؤونات باعتبارها معدة وفق أساس قانوني ⟨تغير الأسعار، أخطار محتملة⟩، واعتماد قيم محددة وفقا لأساس اقتصادي مقيم من قبل الخبراء أو مديري المؤسسة.

4- الأعباء المضافة:

تأخذ المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار بعض الأعباء غير المسجلة في المحاسبة العامة متعلقة بالشكل القانوني وطرق التمويل فهي تشتمل كل من مكافأة المستغل ومكافأة الأموال الخاصة.

فالمستغل أو مالك المؤسسة، يتحصل على مكافأته من خلال اقتطاع جزء من الأرباح لكن يبقى أن الأنشطة التي يمارسها بالمؤسسة يمارسون أنشطة تقارب خصائصها أنشطة المستغل فتحسب هذه المكافأة " الوهمية " ويأخذ بها في المحاسبة التحليلية للاقتراب من الواقع الاقتصادي لمؤسسة للأحوال الخاصة أيضا مكافأة تحسب إمّا على أساس معدل مرجع لمعدلات الفائدة المطبقة على الديون أو على أساس معدل موافق لتكلفة الفرصة البديلة.[3]

[1]- Jacque. **Principes et mises en place d'un tableau de bord de gestion** Ibid. P19.
[2]- André Libert. **Comptabilité Analytique de gestio**n, 4ème édition, (Paris : Dunod 1987) P111.
[3] - André Libert. **Comptabilité Analytique de gestio**n Ibid. P177.

5- طريقة التحميل:

إنّ المدة التي تعتمد في المحاسبة التحليلية أقصر من تلك المطبقة في المحاسبة العامة: شهري أو ثلاثي إذا مّا أمكن معرفة بعض الأعباء مباشرة لطبيعتها بشكل يومي، فبعض الأعباء لا يمكن تحديدها إلاّ بعد فترة زمنية قد تصل السنة " ذات اهتلاكات والتأمينات "، ويتم عندئذ تحميل القيمة الجزئية بهذه الأعباء نسبة للمدة المعتمدة في المحاسبة التحليلية.

6- الأعباء غير المدمجة:

لا يتم إدماج بعض الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة على المستوى المحاسبة التحليلية، فهي حتما إذن أعباء غير مدمجة ويتعلق للأمر بكل من:

- الأعباء الاستثنائية؛
- أعباء الدراسات السابقة، إلاّ إذّا أمكن تحميلها للنشاط المرافق لها، كأجور العاملين في مشروع قيد التنفيذ؛
- أعباء خارج الاستغلال؛

7- إعادة ترتيب النواتج المسجلة في المحاسبة العامة (الانتقال من التكاليف إلى النواتج)

يمكن تصنيف النواتج المسجلة في المحاسبة العامة إلى أربع فئات رئيسية:[1]

- النواتج المدمجة في المحاسبة التحليلية بقيمة مماثلة لتلك المسجلة في المحاسبة العامة؛
- نواتج مسجلة بقيم مختلفة عن تلك المسجلة في المحاسبة العامة؛
- وأخيرا نواتج مدمجة وفق طريقة التحميل؛

8- نواتج مدمجة كليا:

هي نواتج تخص دورة الاستغلال الجارية للمؤسسة وتتشكل أساسا من:

- الإنتاج المباع، أداء الخدمات، الإنشاءات ومبيعات البضائع؛
- استرجاع إهتلاكات ومؤونات؛
- نواتج الأنشطة الثانوية وإنتاج المؤسسة لذاتها؛

[1]- Abdelkrim TOUDJINE, **L'analyse des Cout dans L'entreprise, édition N.R.A**, Alger. 2005. PP 35, 39.

9- نواتج غير مدمجة:

لا ندمج في المحاسبة التحليلية نواتج خارج الاستغلال أو خارج الدورة المدروسة وتعتبر بذلك النواتج التالية غير مدمجة: إعانات الاستغلال، النواتج الاستثنائية، النواتج المالية، إلاّ إذا اعتبرت نواتجها ضمن أنشطة ثانوية للمؤسسة، نواتج دورات سابقة دخل النواتج المسجلة في المحاسبة العامة والتي لا يمكن تنسيبها لموضوع مكلفة معين (منتج، توليفة، منتجات، طلبية).

10- نواتج مسجلة بقيم مختلفة عن المحاسبة العامة:

قدّ تختلف أسعار التنازل المطبقة بين أقسام المؤسسة أو بين عدّة فروع لمؤسسة أمّ عن الأسعار المطبقة في السوق، ولذلك لأسباب قد تكون جبائية، مالية أو استراتيجية، وبتوجهها الاقتصادي يمكن أنّ تتبنى المحاسبة التحليلية الأسعار المطبقة في السوق وإحلالها مكان الأسعار الموثقة في الفواتير.

11- النواتج المحملة:

هي نواتج سنوية على سبيل المثال، توزع على مدّة حساب التكاليف وكما هو الحال بالنسبة للتكاليف المحملة، يمكن تعديل النواتج المحملة أثناء الدورة إذا مّا تبين أن قيمتها الأولية المطبقة بعيدة عن الواقع الاقتصادي، وعلى الرغم من وصفها بالتقليدية إلاّ أن المحاسبة التحليلية وفرت عددا لابأس به من المفاهيم المهمة والتي كانت نقطة انطلاق كل الطرق اللاّحقة في مجال مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف الكلية

تعتبر طريقة التكاليف الكلية من أوّل النظريات في محاسبة التكاليف وهي تقوم على مجموعة من المفاهيم والأسس والتي سنحاول من خلال هذا العنصر الإلمام بها وذكر أهم الانتقادات التي واجهتها.

أولا- تعريف الطريقة:

يقصد بالتكاليف الكلية تلك التي تأخذ بعين الاعتبار جميع النفقات الإنتاجية بما فيها النفقات المباشرة وغير المباشرة وبالمقارنة مع أسلوب التكاليف الجزئية، فإن هذا الأخير يركز على بعض النفقات أو العناصر فقط وتدعي التكاليف الكلية بالفعلية لكونها حقيقية، ومن جهة أخرى فهي تمثل أساس الفعلي الذي تستخرج بالإسناد غليه الفروقات الممكنة عندما تجري المقارنة بينهما وبين التكاليف النموذجية[1].

[1]- محمد سعيد أوكيل. **تقنيات المحاسبة التحليلية**، دار الآفاق، الجزء الأوّل، الجزائر، 1998، ص180.

تشكل طريقة التكاليف الكلية ‹ الحقيقية › طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما، حيث أنّها تتميز عن الطرق الأخرى يميز بين أساسيتين هما:[1]

- بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية.
- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمنه مجموعة التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات.

ثانيا– المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة وهي:[2]

1- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها، (مواد أولية مستهلكة، أجور، ....) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع، ....).
2- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.
3- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.
4- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بكلفة الصنع الكلية.
5- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

ثالثا– الخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية:

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة الأعباء المباشرة وغير المباشرة وتسجيلها وترتيبها، ثم إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

إن تكلفة أي منتج صناعي تكون من تكلفة المواد المباشرة وتكلفة العمل المباشر ‹الأجور المباشرة›، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، وسوف نقوم بإعطاء مفهوم عام لمختلف هذه الأعباء وفصلها عن بعضها البعض كما يلي:

أولا– الأعباء المباشرة وغير المباشرة:

1– الأعباء المباشرة: وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنّها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها.[3]

---

[1]– الأخرس عاطف، الهنيني غيمان، حمودة سمير، الجعبري أحمد. **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر، ص234.

[2]– ساحل فاتح. **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص67.

[3]– رضوان محمد العنابي. **محاسبة التكاليف " مفاهيم، مبادئ، تطبيقات "**، طبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2000، ص27.

وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية والمواد الاستهلاكية وأيضا من اليد العاملة المباشرة.[1]

2- الأعباء الغير مباشرة: ويقصد بها مجموع المبالغ التي تنفق على خدمة المؤسسة بصفة عامة، ولا يوجد ارتباط مباشر بينها وبين السلعة المنتجة، ولا يمكن تحديد نصيب السلعة المنتجة من هذه التكاليف بدقة، وتعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات النضج والتسويق والإدارة، إلاّ أنّه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بلّ قدّ يستجنو منها أكثر من المنتجات، ومع هذا فإنّ هذه التكاليف تعد جزءا من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدات القياس وتصنف هذه التكاليف إلى:

أ- تكاليف صناعية غير مباشرة: وتشتمل على المواد الصناعية غير المباشرة مثل: الزيوت والغراء وتشمل كذلك الأجور الصناعية غير المباشرة مثل: أجور عمال النظافة، المشرفين الفنيين وغيرها، وتشمل أيضا على التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثل: إيجار مبنى والتأمين عليه، الكهرباء، .... إلخ.

ب- تكاليف تسويقية غير مباشرة: وتشتمل على المواد التسويقية غير المباشرة مثل مواد اللف والحزم، وقود السيارات الخاصة في التوزيع وغيرها، وتشمل أيضا على الأجور التسويقية غير المباشرة مثل: رواتب موظفي البيع، أجور عمال النقل وغيرها، وتشمل أيضا على التكاليف التسويقية الأخرى غير المباشرة الأخرى مثل: إيجار المعارض، التأمين على المعارض، ... إلخ.

ج- التكاليف الإدارية غير المباشرة: وتشتمل على الموارد الإدارية غير المباشرة مثل: مواد التنظيف للمكاتب الإدارية، ... إلخ، كما تشمل كذلك على الأجور الإدارية غير المباشرة، مثل: رواتب موظفي الإدارة .... إلخ، كما تشتمل على بقية التكاليف الإدارية الأخرى غير مباشرة مثل: التأمين على المباني الإدارية، ... إلخ.

يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها، مصاريف النقل، أجور العمال، الضرائب،.. إلخ، إذّ يجب ترتيبها حسب اتجاهاتها، أي حسب الوظائف، أعباء الشراء، الإنتاج، التوزيع، ... إلخ.[2]

ثانيا- توزيع الأعباء غير المباشرة:

يتم تصنيف التوزيعات وفقا لما يلي:[3]

أ- التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام ‹ الرئيسية والمساعدة ›.

---

[1]- ناصر دادي عدون. **المحاسبة التحليلية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص33.

[2]- ناصر دادي عدون. مرجع ذاته، ص38.

[3]- طوايبية أحمد. **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص100.

ب– التوزيع الثانوي: هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات، وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حساسة.

ج– التوزيع التنازلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية، على الأقسام الثانوية التالية له بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدمات فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوما، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء، وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي.[1]

د– التوزيع التبادلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية[(2)]، فهنا تكون الأقسام الثانوية مقدمة ومستقبلة للخدمة في نفس الوقت.

الجدول رقم (01): جدول توزيع الأعباء الثانوية

الأقسام	**الأقسام المساعدة**			**الأقسام الرئيسية**		
البيانات	**الإدارة**	**الصيانة**	**النقل**	**التموين**	**إنتاج**	**توزيع**
مجموع توزيع الأولي	–	–	–	–	–	–
التوزيع الثانوي	–	–	–	–	–	–
الإدارة	0	–	–	–	–	–
الصيانة	–	0	–	–	–	–
النقل	–	–	0	–	–	–
توزيع ثانوي	**00**	**00**	**00**	**–**	**–**	**–**

المصدر: من إعداد الطالبتين

[1]– ناصر نور الدين عبد اللطيف. **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 204، 205.

[2]– ناصر نور الدين عبد اللطيف. مرجع ذاته، ص205.

الجدول رقم (02): جدول توزيع الأعباء الأولي

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ التوزيع	قسم الإدارة	قسم الصيانة	قسم التموين	قسم الإنتاج	قسم التوزيع
60		--	--	--	--	--	--
61	مشتريات مستهلكة	--	--	--	--	--	--
62	خدمات خارجية	--	--	--	--	--	--
63	خدمات أخرى	--	--	--	--	--	--
64	مصاريف العمال	--	--	--	--	--	--
65	ضرائب ورسوم	--	--	--	--	--	--
66	أعباء أخرى	--	--	--	--	--	--
67		--	--	--	--	--	--
68	أعباء مالية	--	--	--	--	--	--
	أعباء غير مالية						
	مخصصات الإهتلاك						
	المجموع	--	--	--	--	--	--

المصدر: ناصر دادي عدون. **تقنيات مراقبة التسيير**، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص39.

رابعا– المزايا الموجهة لطريقة التكاليف الكلية: تتميز هذه الطريقة بما يلي:[1]

1- يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تميز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.

2- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.

[1]- نواف فخر، خليل الديلمي. **محاسبة التكاليف الصناعية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص84.

خامسا– الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية:[1]

1. قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق الأمر بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم، إلاّ بصورة نسبية حتى وإن كان يراعي هذا الجانب عدم تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة.
2. عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.
3. لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال البطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير المستغل.

المطلب الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف الجزئية

إن مبدأ عدم تحميل كامل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات هو أساس تقوم عليه عدّة طرق هادفة لتحديد التكلفة الجزئية، العامل المشترك لهذه الطرق هو احتساب جزء من الأعباء وتحميلها لتكاليف الإنتاج وتجميع الأعباء المتبقية في شكل موحد، ويمكن تصنيف طرق التكاليف الجزئية لأربع فئات رئيسية.

الفرع الأول: طريقة التكاليف المباشرة

تعتبر هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية من بعض المحاسبين، سنقوم في هذا الفرع بعرض هذه الطريقة من خلال تقديم مفهومها والإيجابيات التي جاء بها وسلبياتها.

أوّلا– مفهوم طريقة التكاليف المباشرة:

إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أمّا عن عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير المباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف، ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة في مشاريع المقاولات وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة.[2]

[1]– طوايبية أحمد. **المحاسبة التحليلية كإدارة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، مرجع سابق، ص102.

[2]– جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقي. **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص78.

ثانيا– تقسيم طريقة التكاليف المباشرة:

إن هذه الطريقة تعد من الطرق النادرة الاستعمال نظرا لاعتراض المحاسبين على فكرتها المشكلة، وقدّ جاءت هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي:[1]

1– إيجابيات طريقة التكاليف المباشرة:

إن من بين الإيجابيات التي تشتمل عليها هذه الطريقة ما يلي:

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.
- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.
- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

2– سلبيات طريقة التكاليف المباشرة:

يمكن حصر السلبيات الموجهة لهذه الطريقة في النقاط التالية:

- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وكذلك لأنها تهمل عناصر التكاليف غير المباشرة ‹خاصة المتغيرة منها›.
- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وكذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط.
- إن تقييم مقرون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية وهذا ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة.
- إن هذه النظرية تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لأنها تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدّة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة وهي طريقة أمريكية تسمى بطريقة التكاليف المتغيرة، تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح تكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة بكل منتج، وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.[2]

[1]– جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقي. مرجع سابق، ص ص 80، 79.

[2]– بو يعقوب عبد الكريم ، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص179.

أولا– مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة:

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالآتي:[1]

1. تكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط.
2. هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتوج.
3. الأعباء الثنائية لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة.

إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحدوية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحدوية.

4. طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

ثانيا– مزايا تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة:

الملاحظة التي يمكن إبرازها من خلال دراسة هذه الطريقة هي ملائمتها لتقنيات مراقبة التسيير واستخدامها في التحليل الاقتصادي للمؤسسة.[2]

نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء.

* انتصار مراحل حساب التكاليف لاعتماداتها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الاطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية.
* توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص.

ثالثا– الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة:

من الانتقادات الموجهة:[3]

* صعوبة الفصل بين بعض التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة تداخلها وحسابها على مختلف مراحل الإنتاج.
* تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبر حقيقة عن كل التكاليف وذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوين تلك المنتجات.

[1]-Farid Makhlouf. **Comptabilité Analytique**, Pages bleus, Alger, 2006, P82.

[2]– طوايبية أحمد. **المحاسبة التحليلية كإدارة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، مرجع سابق، ص1502.

[3]- Louis Dubrulle, Didier Jourdain. **Comptabilité Analytique de Gestion**, Dunod, paris,2000, P175.

الفرع الثالث: طريقة التكلفة الهامشية

من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها هي طريقة التكلفة الهامشية، وهذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين وقد أطلق على مدرسة من هؤلاء اسم الحدين ‹الهامشيين› باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعوا المنتج إلى رفع كمية إنتاجية إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه.[1]

أوّلا– تعريف التكلفة الهامشية:

هي التغير الحاص في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاص في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على أثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة.[2]

أو هي عبارة عن انخفاض في التكاليف الكلية على أثر انخفاض كلية " الإنتاج ".

ثانيا– أنواع التكلفة الهامشية وترتيبها:

نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعا ما دية أو خدمات، وهذه الأخيرة قد تستلزم عدّة عناصر من التكاليف مثل: تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع، ... إلخ، فيمكن إذن أن يكون هناك ثلاث أنواع من الكلفة الهامشية.[3]

أ– **التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية:** والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.

ب– **تكلفة إنتاج هامشية:** وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة إضافية.

ج– تكلفة توزيع هامشية: وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدّة إضافية وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

[1]– ناصر دادي عدون. **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص179.

[2]– بويعقوب عبد الكريم. **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص195.

[3]– ناصر دادي عدون. **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص180..

ثالثا– تقييم طريقة التكلفة الهامشية:

فيما يلي سنقوم باستعراض المزايا الخاصة بهذه الطريقة والعيوب المترتبة عنها.

أ– مزايا تطبيقية طريقة التكلفة الهامشية: وتتمثل فيما يلي:[1]

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية؛
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات؛
- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك؛
- تفيد في قبول أو رفض طلبيات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم؛

ب– الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة الهامشية:

وتتمثل فيما يلي:[2]

* التكلفة الهامشية تستعمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثانية وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة.
* الصعوبة في تحديد المقاولات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.

الفرع الرابع: طريقة التحميل العقلاني

إن طريقة التكاليف الكلية تبقى غير كافية للتحليل الاقتصادي أو التسيير المالي في المؤسسة، إذّ يجب أن تقوم المؤسسة بالفرز بين عناصر سعر التكلفة التي تظهر أثر كلّ من العناصر الثلاثة فيها، ويسمح الفرز بـ:

- تحديد المسؤوليات بدقة وذلك بتحديد أسباب التغيرات في سعر الكلفة، هل هي من التغير في حجم الإنتاج أو من التغير في تكاليف عوامل الإنتاج، أو تغير في المردودية التقنية للمؤسسة.
- تحديد سعر تكلفة منفصل عن تأثيرات تغير الإنتاج.

ويتم هذا بالفصل بين التكاليف الإجمالي وأيضا بتحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، وطريقة التحميل العقلاني ستسمح بكل هذا.[3]

---

[1]– بويعقوب عبد الكريم. **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص199.

[2]– برحمون هلال. **المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية** – دراسة مقارنة – أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص245.

[3]– ناصر دادي عدون. **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص115.

أوّلا– تعريف طريقة التحميل العقلاني:

هي طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة، ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.[1]

ثانيا– مبدأ طريقة التحميل العقلاني:

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي إذّ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات، إذّ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثانية.[2]

التكاليف الثابتة المحملة: التكاليف الثابتة العقلية × (مستوى النشاط الحقيقي/ مستوى النشاط العادي).[3]

معامل التحليل: المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي/ المستوى العادي للنشاط الاقتصادي.[4]

ويعرف النشاط الاقتصادي إمّا بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.

حجم النشاط الواقعي العادي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 25% حسب الحالات، ومن الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي (لأن كلاهما واقعيا).[5]

ثالثا– تقسيم طريقة التحميل العقلاني:

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقا كما يلي:

1– مزايا طريقة التحميل العقلاني:

أ– يسمح سعر التكلفة بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة ومع المؤسسات الأخرى.

ب– تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.

---

[1]– رحال علي. **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص59.

[2]– ناصر دادي عدون. مرجع سابق ، ص116.

[3]– بو يعقوب عبد الكريم. **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص114.

[4]– رحال علي. مرجع سابق ، ص64

[5]– ناصر دادي عدون. **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق ، ص117.

ج- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

د- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.[1]

2- عيوب طريقة التحميل العقلاني: تتمثل فيما يلي:

أ- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.

ب- وحتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.

ج- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.[2]

د- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي يعتمد عليها في توزيع بالإضافة إلى صعوبة التميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.[3]

[1]- ناصر دادي عدون. **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص132.

[2]- عبد الحليم محمود كراجة. **محاسبة التكاليف**، دار وائل، عمان، الأردن، 2000، ص201.

[3]- صالح الرزق و عطاالله خليل بن وارد. **مبادئ محاسبة التكاليف الإطار العلمي والنظري**، دار زهران، عمان، الأردن، 1997، ص143.

المبحث الثالث: مضمون الطرق الحديثة لمراقبة التسيير

أدى التطور الفكر الاستراتيجي إلى إعادة النظر في صلاحية المحاسبة التقليدية في المشاركة في صنع القرار، فطرق الحساب الاقتصادية التقليدية أصبحت مبهمة من وجهة نظر المؤسسات التي اتجهت نحو أشكال جديدة من التنظيم متمحورة حول السير ورات، فكان لابد من تعديل وسائل مراقبة التسيير وجعلها مسايرة للواقع الجديد الذي فرضته الشروط التنافسية وظهرت بذلك طرق جديدة هدفها قياس الأداءات الاقتصادية للمؤسسة، ومجمل القول هو أن النظرة الأفقية لتنظيم المؤسسة ما هي إلاّ استجابة لرغبة المؤسسة في إدارة التكاليف والقيمة بشكل متوازي، كاستجابة لضروريات التحليل الاستراتيجي.

المطلب الأوّل: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

الفرع الأوّل: تعريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد حظيت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمجموعة من التعاريف سنحاول عرض أهمها كما يلي:

" هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا مما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة ".[1]

" هي طريقة لتخفيض الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكلفة غير المباشرة على أحواض الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللاّزمة لإنهائها ".[2]

الفرع الثاني: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالآتي:

1- المسارات الحديثة لإنتاج تمثل ميزة ‹خاصية› غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق.

2- عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها ⟨التمويل، التصميم، التطوير⟩، وبعد ذلك ⟨التوزيع، المراقبة، خدمات ما بعد البيع⟩، تمثل أهمية متزايدة، ويؤدي إلى تخفيض التكاليف.

---

[1]- Michel. M, Cost Acconting, Mac Graw. Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P236

[2]- عبد الصمد نجوى. **دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال**، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 29، 30 أكتوبر 2002، ص61

3- حساب التكاليف يعتمد على مبدأين أساسيين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات.[1]

4- إنّ حساب تكلفة كل منتج على حدة أصبح غير ذي جدوى.

5- اشتداد المنافسة على المؤسسة ألزمها حساب المردودية على مستويات أخرى هي:

أ- حسب العملاء ⟨البيع بالتجزئة، هل يحقق مردودية مثل لو تم البيع بالجملة⟩.

ب- حسب الحصص ⟨بيع الحصص بكميات قليلة هل يحقق مردودية كما لو بعنا بكميات مرتفعة⟩.

ج- حسب قنوات التوزيع ⟨البيع بالإرسال هل يحقق مردودية كما لو نبيع في مخازننا الخاصة⟩.

د- حسب المناطق الجغرافية ⟨البيع بالخارج هل يحقق لنا مردودية كما لو بعنا بالوطن⟩.[2]

الفرع الثالث: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى تحقيق الأهداف التالية:[3]

* تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
* تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم مّا؛
* التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
* يساعد إدارة المؤسسة في إعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثمّ معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدّة؛
* تحديد تكلفة المنتوج بالدقة المطلوبة؛

الفرع الرابع: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنظمة ما يلي:

أولا- تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

1- تعريف الأنشطة: يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث ... إلخ.[4]

إن تحديد الأنشطة يسمح بـ:

---

[1]- سعاد معاليم. **دور نظام التكاليف على أساس ABC في تحسين تنافسية المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2005/2004، ص ص 66،67.

[2]- François Pottier. **Analyse des couts**, Economica, Paris, 2005. P87.

[3]- إسماعيل يحي التكريتي. **محاسبة التكاليف المتقدمة " قضايا معاصرة "**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 165، 166

[4]- أحمد حسن ظاهر. **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص190.

- تحسين تحديد سعر التكلفة؛
- تسهيل الاختيار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير؛
- تسهيل تنفيذ الاستراتيجية؛
- إدماج مقاييس للأداء المالي والتشغيل؛
- تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة؛
- تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة؛

2- قياس تكلفة كل نشاط: بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة[1]، وبكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج ‹الموارد› التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط، والمقياس الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس يتم استخدامه من عوامل الإنتاج ‹الموارد› لكل وحدة مخرجة من النشاط.[(2)]

3- تحديد مراكز النشاط: يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.[3]

ثانيا- مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

" مسبب التكلفة هو وحدة قياس تسمح بتتبع سلوك تكاليف الأنشطة، فهو الرابط بين تكلفة النشاط واستهلاكيه من طرف موضوع التكلفة، كما أنّه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط ".[4]

[1]- ماهر موسى درغام. **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص699.

[2]- هشام أحمد عطية. **محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص28.

[3]- زينات محرم وأخرون. **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص397.

[4]- ثناء علي القباني. **قياس وتخصص محاسبة ونظم إدارة التكلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص209، 210.

الجدول رقم (03): أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع، الصيانة. والأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزايا	ساعات الآلات ساعات العمل عدد وحدات المخرجات	تكاليف الفترة المحركة تكاليف الصيانة تكاليف العمل جهات صناعية الاستهلاك نتيجة الاستخدام
دفعات للإنتاج ‹الأوامر›	إعداد أوامر الشراء إعداد أوامر الإنتاج تهيئة معدات المعمل	عدد الأوامر المصدرة عدد مرات استلام المواد عدد أوامر الإنتاج كمية المواد المناولة	تكاليف إمساك السجلات الجهات المستخدمة تكاليف توقف العمل تكلفة العمل في مناولة المواد
المنتج	فحص الجودة اختبار المنتج إدارة المخزون الأجزاء تصميم المنتج التشغيل الخاص عمل وآلات	عدد مرات الفحص ساعات زمن الفحص عدد الاختبارات ساعات زمن الاختبارات عدد أنواع الأجزاء ساعات زمن التشغيل ساعات زمن التصميم عدد أوامر التغيير الهندسي	تكاليف رقابة الجودة تكاليف معدات الاختبار تكاليف إدارة الأجزاء تكاليف هندسة المنتج تكاليف التصميم استهلاك الآلات والمعدات المتخصصة.
المستقبلات	المصنع بصفة عامة أشغال المباني إدارة الأفراد والتدريب	ساعات عمل الآلات ساعات العمل عدد العمال عدد الساعات التدريب	مرتبات إدارة المنتج استهلاك المباني العوائد والتأمين تكاليف إدارة الأفراد تسهيلات الخدمات الطبية

المصدر: كمال خليفة أبو زيد و كمال الدين الدهراوي. **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999، ص ص 360، 361.

ثالثا– تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل ⟨مسبب التكلفة⟩، حسب المعادلة التالية:[1]

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{مجموع تكاليف غير مباشرة}}{\text{الحجم المقدر لأسس التحميل}}$$

رابعا– تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:

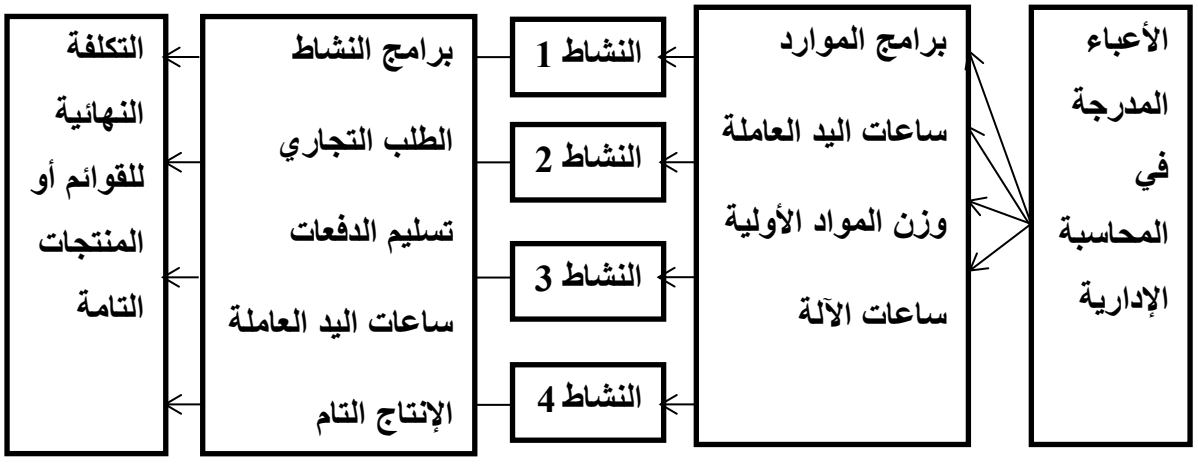
تعتبر هذه الخطوة المرحلة النهائية لحساب التكاليف على أساس النشاط ويتم من خلال هذه المرحلة توزيع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة لتحديد تكلفة الأنشطة وبعده توزع هذه الأعباء المنتجات أو الخدمات ويتم احتساب تكاليف الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة لكل نشاط حسب المعادلة التالية:[2]

تكلفة النشاط للوحدة الواحدة = إجمالي أعباء النشاط/ إجمالي عدد مسببات تكلفة النشاط

يتم بعد ذلك تحديد استهلاك كل منتج من مسببات التكلفة وما يلي:

نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة النشاط = تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب تكلفة النشاط × مقدار مسبب التكلفة المستهلكة من النشاط.

الشكل رقم (01): خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC



La Source : Emmanulle Cargnello charles et autre, **Comptabilité analytique de gestion**, presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P218.

[1]– ماهر موسى درغام. **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة** ، مرجع سابق، ص700.

[2]– عبد السلام لفتة. ميادة مهدي صالح. **أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات**، دراسة تطبيقية في شركة الفرات العامة لتنفيذ مشاريع الري، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، الإصدار 72، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص45.

الفرع الخامس: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

* التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أنّ تكاليف المنتجات عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.
* استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة.
* يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية وتنوع المنتجات.[1]

الفرع السادس: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

* إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقية، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب أجواء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لفرض التحقيق من جدوى النظام.[2]
* لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.[3]
* للحصول على المعلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة.[4]

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة TMC

حتى تتمكن المؤسسات من تطوير ميزتها التنافسية من خلال جودة منتجاتها ووظائف تلك المنتجات التي يطلبها الزبون، وبواسطة السعر الذي يحدده السوق والمحافظة على ذلك في بيئة ذات طبيعة متغيرة، استلزم ذلك عمليات منها تخطيط السعر والرقابة على التكاليف ....، كل ذلك في إطار ما يسمى بالمنتجات الموجهة بواسطة السوق، وهي تقنية التكلفة المستهدفة.

---

[1]- ماهر موسى درغام. **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية " سلسلة الدراسات الإنسانية " المجلد 15، العدد2، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص692.

[2]- إسماعيل يحي التكريتي. **محاسبة التكاليف المتقدمة " قضايا معاصرة "**، مرجع سابق، ص ص165، 166.

[3]- ماهر موسى درغام. **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، مرجع سابق، ص695.

[4]- أمين بن السعيد. **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء** " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص117.

الفرع الأوّل: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب، ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدفة – ربح الوحدة المستهدف.[1]

إن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة جدا وهي أن:

التكلفة المستهدفة ⟨التكلفة المسموح بها⟩ = سعر البيع المتوقع – العائد ⟨الأرباح المستهدفة⟩

الفرع الثاني: أهداف طريقة التكلفة المستهدفة

تهدف طريقة التكلفة المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات، كما تهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:[2]

1- السعر يؤدي إلى التكلفة:

استنادا لهذا المبدأ تضع طريقة التكلفة المستهدفة هدف تكلفة يطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي، وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة الآتية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع – هامش الربح المستهدف

2- التركيز على العميل:

أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار قرارات المنتوج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن يكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتوج ⟨بالنسبة للعميل⟩ أكبر من تكلفتها.

3- التركيز على مرحلة التصميم:

في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتوج والعملية، لذلك يجب أن تتم التغيرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

[1]- أيمن الشنطي وعامر الأشقر. **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006، ص335.

[2]- راضية عطوي. **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص43.

4- تخفيض تكلفة دورة الحياة:

يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

5- إدماج سلسلة القيمة:

يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، تقديم الخدمات والعملاء في طريقة التكلفة المستهدفة.

الفرع الثالث: مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة

ترتكز طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافها على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:[1]

1- تقوم طريقة التكلفة المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف وللأرباح.

2- تؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها.

3- تهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين وتجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، وتجعل منهم شركاء للمؤسسة أو طرفا أساسيا في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.

4- تناوي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المؤسسة الواحدة، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.

5- تقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.

6- تعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المؤسسة.

الفرع الرابع: الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المستهدفة

1- صعوبة معرفة رغبات الزبون؛

2- صعوبة تحديد القيمة التي يدرها الزبون لكل خاصية ووظيفة؛

3- صعوبة تحديد مواصفات المنتجات المنافسة وخصائصها؛[2]

---

[1]- محمود محمد راجخان ميساء. **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات** – دراسة ميدانية على المشروبات الصناعية في مدينة جدّة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص43.

[2]- مروة جمعة طعمة. **دور التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 2011، ص8.

4- يمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذّ أنّه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛[1]

المطلب الثالث: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM:

ازداد وعي المؤسسات في السنوات الأخيرة بضرورة تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، إذّ سعت العديد من المؤسسات والشركات في العالم إلى ترسيخ مبادئ ومفاهيم الجودة في عملياتها التصنيعية والخدمة والإنتاجية حتى تستطيع مجابهة التحديات الجديدة المرتبطة بشدة المنافسة على المستوى الدولي والمحلي بعد أن يتم التركيز على حرية التجارة، والسماح للسلع بالتدفق الحر بين الدول وإلغاء الحواجز الجمركية ويفي هذا الأمر ضرورة سعي هذه الشركات والمؤسسات إلى الوصول إلى أعلى مستويات الجودة في سلعها وخدماتها حتى تستطيع أن تثبت نفسها على الصعيد المحلي والدولي، ويعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي مؤسسة أن تطبقها من اجل تحقيق أفضل أداء ممكن، أو تحسين الإنتاجية، وزيادة الأرباح، وتحسين سمعتها في السوق المحلي والخارجي، في ظل الارتفاع الكبير في عدد الشركات والمؤسسات على اختلاف مجالاتها ونشاطاتها.

أولا– مفهوم نظام إدارة الجودة الشاملة:

هناك عدة تعاريف لنظام إدارة الجودة الشاملة منها:

التعريف الأول: يعرفها Goetsch et Pavis بأنها نشاطات التحسين التي تشترك بها جميع الأفراد العاملين في المنظمة بجهود تكاملية شاملة من أجل تحسين الأداء في كل المستويات الإدارية في المنظمة.[2]

التعريف الثاني: يعرفها Wiele الجودة الشاملة هي التعاون المتبادل بين كل فرد من أفراد المنظمة بين كل من له علاقة بعمليات المنظمة لإنتاج سلع أو خدمات تلبي حاجات ورغبات الزبائن.[3]

التعريف الثالث: لقد عرف معهد الجودة الفدرالي نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك في معرفة تحسين الأداء.[4]

---

[1]- راضية عطوي. **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف**، مرجع سابق، ص61.

[2]- باسم عباس اريدي الجاسمي. **مبادئ الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الأسبقيات التنافسية– دراسة ميدانية في مصنع نسيج الديوانية**، مجلة القادسية للعلوم التجارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 2، جامعة القادسية، 2007، ص 7.

[3]- باسل فارس قنديل. **أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشات الصناعية**، دراسة تطبيقية على منشات القطاع الصناعي في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص 26.

[4]- محمد محمد محمد الخولاني، **إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات**، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، 2007، ص 293.

ثانيا– أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة:

يهدف نظام الجودة الشاملة إلى تطوير جودة المنتجات والخدمات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة العملاء وتلبية حاجاتهم، وتتلخص أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:

1- خفض التكاليف: بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي.

2- تحقيق الجودة:

3- زيادة العوائد والأرباح: زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق.

4- رضا وسرور العملاء: بحيث يشترون أكثر من مرة ويقومون بالدعاية.

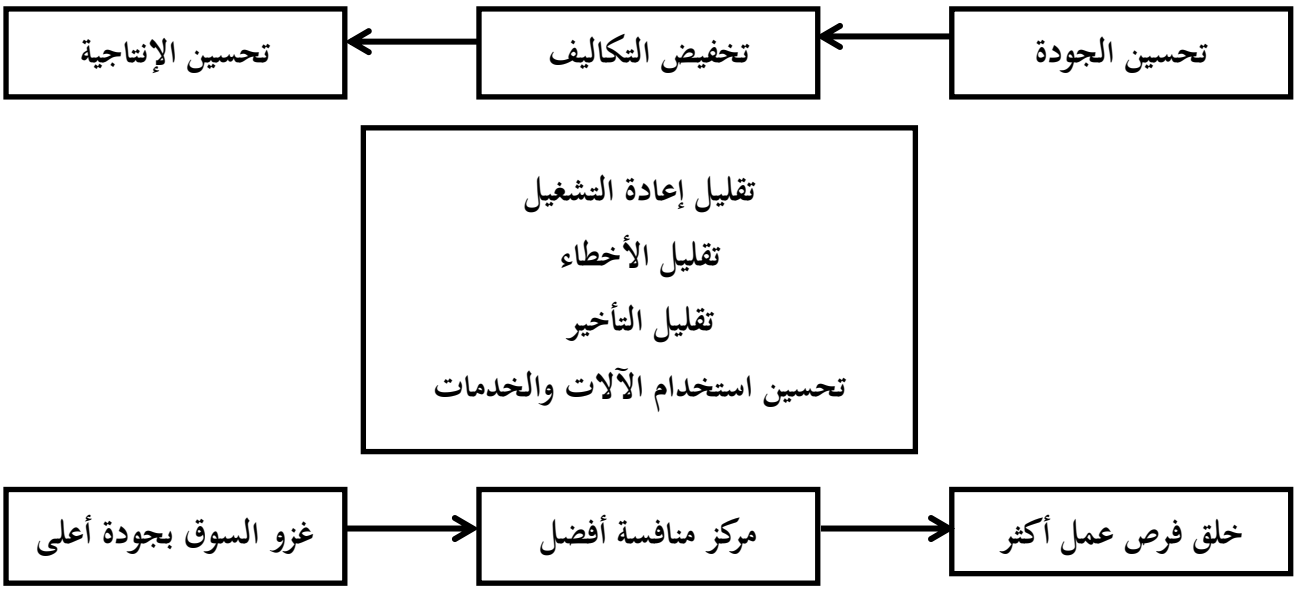
5- تمكين الموظفين ومنحهم السلطة: وبذلك تتجنب المؤسسة المشاكل التسويقية.[1]

ويمكن تلخيص هدف نظام إدارة الجودة الشاملة بشكل عام بأنه "لا أحد يستطيع أن يصمد في وجه المنافسة إلاّ من يسعى إلى إرضاء العميل وتحقيق متطلباته ورغباته بدرجة عالية وتخطيها وبشكل مستمر ودائم"، وتحقيق المقولة آنفة الذكر لا يكون في الواقع إلاّ من خلال إستراتيجية متكاملة.[2]

ثالثا– أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة:

ينظر إلى إدارة الجودة الشاملة على أنها مقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات، حيث اعتمدتها الكثير من المنظمات لأهميتها الإستراتيجية الفائقة مما زاد من فعاليتها ومن قدرتها على البقاء في سوق تنافسية ويمكن توضيح أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة



المصدر: العيهار فلة. **دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر، 2005، ص 59.

[1]- محمد عبد العال النعيمي. **إدارة الجودة المعاصرة**، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 45-46.

[2]- عمرو صيفي عقيلي. **مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة وجهة نظر**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص 39.

رابعا– خطوات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة:

حدد جوزيف جابلونسكي خمس خطوات ضرورية للتطبيق الناجح لإدارة الجودة الشاملة في أي منظمة وهي:

1– مرحلة الإعداد: تعتبر هذه المرحلة من أكثر المراحل أهمية في عملية تطبيق إدارة الجودة الشاملة، وتكمن أهمية هذه المرحلة بالأساس في تحديد مدى الاستفادة الموجودة من تطبيق هذا المدخل الإداري، مقارنة بالتكلفة المحتملة ثم عمليات التدريب المناسبة للمديرين التنفيذيين الرئيسيين، ونفضل أن يكون التدريب خارج المنظمة وجماعيا وذلك حتى يمكنهم أن يفهموا بشكل أفضل فوائد إدارة الجودة الشاملة لمنظمتهم إضافة إلى تكوين محيط تفاعلي بينهم أثناء التدريب، وفي هذه المرحلة نجد أن المديرين التنفيذيين يقومون بإعداد صياغة رسالة المنظمة ووضع أهدافها المستقبلية بما يتماشى بمنهج الجودة والتحسين المستمر، وإعداد السياسة التي تدعم بشكل مباشر الخطة الإستراتيجية بالمؤسسة وتنتهي هذه المرحلة بالالتزام بتخصيص المواد الضرورية لتطبيق هذا المدخل الإداري.[1]

2– مرحلة التخطيط: وفيها يتم وضع الخطط التفصيلية للتنفيذ وتحديد الموارد اللازمة لتطبيق النظام، وفي هذه المرحلة أيضا يتم اختيار الفريق القيادي لبرنامج إدارة الجودة والمقررين والمشرفين، ويتم التصديق على هذه الخطة بعد الموافقة عليها من جميع أعضاء الفريق.[2]

3– مرحلة التقويم والتقدير: إن تقدير وتقويم التركيبة البشرية عملية ضرورية قبل الانطلاق في عملية التطبيق، حيث أن هذه المجموعات البشرية تتكون من مزيج من الأفراد ذوي أفكار ومعتقدات قد تكون متباينة، لذلك نجد أن الثقافة التنظيمية التي يجب أن يركز عليها التقدير والتقييم مبنية على فهم نقاط القوة والضعف لأنماط مختلفة لشخصية الأفراد وهذا ما يسمح للمديرين بتكوين فريق عمل أكثر سرعة وفعالية وأقل أخطاء وهذا ما يتيح للمنظمة بان تخطو بشكل أسرع تجاه التحسين المستمر.[3]

4– مرحلة التطبيق: وفي هذه المرحلة يتم اختيار الأفراد الذين سيعتمد عليهم في عملية التنفيذ، ويتم تدريبهم على احدث وسائل التدريب المتعلقة بإدارة الجودة الشاملة.[4]

---

[1]– مزغيش عبد الحليم. **تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012، ص 73.

[2]– علي قاسم حسن العبيدي. **قياس وتحليل كلف الجودة الشاملة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 29، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2001، ص 7.

[3]– حسن عيسى أبو حمام. **أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013، ص 40.

[4]– نريمان إبراهيم صباح. **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 46.

5-مرحلة تبادل ونشر الخبرات: في هذه المرحلة يتم استثمار الخبرات والنجاحات التي تم تحقيقها من تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة، حيث تشارك جميع إدارات وأقسام الشركة وكذلك المتعاملون معها من العملاء والموردين في عملية تحسين الجودة.[1]

خامسا- معوقات نظام إدارة الجودة الشاملة:

هناك بعض المعوقات المعروفة التي تحول دون التنفيذ والتطوير الفعال لنظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أوضح كل من (Rahim and Whalen 1994) هذه المعوقات في النقاط التالية:

أ- التخطيط الشيء لنظام إدارة الجودة الشاملة؛

ب- عدم الالتزام للإدارة العليا بتبني نظام إدارة الجودة الشاملة؛

ت- مقاومة العاملين لتطبيق نظام الجودة الشاملة؛

ث- نقص التدريب المناسب للعاملين؛

ج- انخفاض الرضا الذاتي لفريق العمل؛

ح- استخدام برامج قديمة في إدارة الجودة؛

خ- الفشل في تغيير الفلسفة التنظيمية ؛[2]

[1]- حتيم محمد العيد. **إدارة الجودة الشاملة وإستراتيجية المؤسسة**، دراسة ميدانية سونلغاز، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2009، ص 50.

[2]- ISO : International standar dization organization.

خلاصة الفصل

من الواضح أن مسألة ربط مراقبة التسيير بالاستراتيجية قدّ تجاوزت المستوى النظري الذي نقرأه في الأدبيات المتخصصة فعلى المؤسسة الاقتصادية أن تبحث عن تحديد نظام الرقابة الملائم سلوكياته الاستراتيجية.

واختيار السلوك الاستراتيجي كمتغيرة محدد لنظام الرقابة يرتكز على مدخلين، الأوّل هو اختيار إحدى الطرق الحديثة لمراقبة التسيير كبديل عن المحاسبة التحليلية التقليدية التي تبتت محدوديتها، أمّا الثاني فيتمثل في البحث في كيفية توفير أحسن الظروف للسير الأمثل لهذه الطرق.

يمكن أن نلخص الدور الحديث لمراقبة التسيير في أمر واحد فقط وهو إعداد استراتيجية، هذا الأمر نابع عن هيمنة أو أولوية الاستراتيجية على الهيكل التنظيمي في المؤسسة، بعبارة أخرى نقول أن مراقبة التسيير أصبحت عنصرا مهيكلا عوضا أن تكون جزءا مشكلا للهيكل.

وبالرغم من هذا التطور الذي طرأ على موضوع مراقبة التسيير، يجب الانتباه إلى مسألة بالغة الأهمية وهي التعقيد الذي يتسم به التحليل الاستراتيجي والذي سيميع بالتأكيد الجهود المبذولة في تطبيق إحدى الطرق الحديثة السابقة الذكر، بفعل صعوبة تحديد موضوعها، ولعل أهم عائق أمام هذا التطور هو ضرورة تحقيق الإجماع حول المسار الذي ستتخذه صناعة القرار الاستراتيجي داخل المؤسسة في ظل تحقيق أهداف المؤسسة عند مستويات مقبولة من الأداء.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصول السابقة، والإجابة عن الإشكالية الأساسية نحاول من خلال هذا الفصل إعداد دراسة ميدانية نسعى من خلالها لمعرفة دور الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في صياغة القرارات الاستراتيجية، وقد اخترنا لهذا الغرض إعداد استمارة استبيان تحتوي على مجموعة أسئلة مرتبطة بإشكالية البحث ثم توزيعها على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الإنتاجي في ولاية المدية وبذلك ستكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول ما يلي:

المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض الاستمارة

المبحث الثالث :تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات

المبحث الأول : تقديم الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المبحث الدراسة الميدانية من حيث المنهج، التقنيات المستخدمة، وأدوات البحث المستعملة، ثم التطرق إلى محددات الدراسة الميدانية حيث تضم مجتمع الدراسة عينتها، حدودها، والصعوبات التي واجهت الدراسة.

المطلب الأول: منهج وأدوات البحث المستعملة

أولا :منهج الدراسة الميدانية

إن المنهج "هو الطريقة أو الكيفية العقلانية المتبعة لتقصي الحقائق وإدراك المعارف، أو الصيغة أو الأسلوب المتبع في ترتيب الأفكار، وعقلنة الفرضيات، وإخضاعها للامتحان والتحليل بما يضمن التوصل إلى نتائج معرفية جديد، أما المنهج المستخدم في هذا البحث هو المنهج التحليلي لتفسير وتحليل البيانات المتحصل عليها من هذا الاستبيان، ومن ثم تحديد النتائج المترتبة عن هذا التحليل.

ثانيا :أدوات البحث المستعملة

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة المتبع يطرح أمامنا مشكل الأدوات المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات، ونظرا لارتباط بحثنا بدراسة تحليلية فقد اعتمدنا على أداة واحدة للوقوف على الجوانب التي تكفل معالجة الموضوع والمتمثلة في:

- **الاستبانة** :هي أحد أدوات البحث وهي تتكون من مجموعة من الأسئلة وغيرها من أوجه طلب المعلومات وذلك من أجل تجميع المعلومات من الأشخاص موضع البحث، ومع أن الاستبانات تكون في الغالب مصممة من أجل التحليل الإحصائي للإجابات، فليس الحال هكذا دائما. وفكرة الاستبانة هي من اختراع سير فرانسيس جالتون.

وتتميز الاستبانات عن باقي أدوات البحث بكونها قليلة التكلفة ولا تتطلب ممن يطرح السؤال نفس القدر من المجهود الذي يتطلبه القيام بالبحث لفظيا أو من خلال الهاتف، وغالبا ما يكون للاستبانة إجابات قياسية محددة بشكل يجعل من السهل تجميع البيانات وتنظيمها. إلا أن هذه الإجابات المحددة غالبا ما تسبب الإحباط لدى القائمين بالإجابة وهي تلتزم بحدود أن القائمين بالإجابة بإمكانهم قراءة الأسئلة والإجابة عليها، ولهذا فإن إجراء بحث من خلال الاستبانات قد لا يكون أمرا عمليا لدى بعض الفئات السكانية. وفضلا عن ذلك قد تشكل صياغة السؤال في بعض الاستبانات مشكلة في الحصول على الإجابة الملائمة.[1]

[1]– الموقع الإلكتروني: https://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%A7%D8%B3%D8%AA%D8%A8%D8%A7%D9%86%D8%A9/ يوم 2017/05/01

المطلب الثاني : محددات الدراسة الميدانية

بعد تحديد منهج الدراسة وتقنياتها نقوم في هذا المطلب بتقديم مجمع الدراسة، العينة حدودها، والصعوبات التي واجهتنا أثناء قيامنا بإجرائها.

أولا :مجتمع و عينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة: يضم مجتمع الدراسة المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الإنتاجي في ولاية المدية، والتي تطبق نظام محاسبة التكاليف، والمتكون من أربع مؤسسات وقد تم توزيع الاستبيان بواقع أربع استبيانات في كل مؤسسة، وبالتالي يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 16 استبيان.

2- عينة الدراسة

جدول رقم(05): المؤسسات التي شملها الاستبيان

الرقم	اسم المؤسسة	مجال النشاط
01	مجمع صيدال	صناعة الأدوية
02	مؤسسة بوفال-البرواقية-	صناعة الصمامات و المضخات
03	شركة كهريف-المدية-	شركة أشغال الكهرباء
04	شركة نفطال	نقل إنتاج و توزيع الوقود

المصدر: من إعداد الطالبتان

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على الاستبيانات

بعد التجميع الكلي للاستبيانات الصالحة، والقيام بالفرز، والتبويب، تقرر الاعتماد في التحليل على استبانة من مجموع الاستبيانات التي وزعت، والجدول الموالي يبين الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان .

جدول رقم(06): يبين الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	16	%100
عدد الاستمارات المفقودة والمهملة	-	%0
عدد الاستمارات الملغاة	-	%0
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	16	%100

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على الاستبيانات

3- وصف عينة الدراسة

إن البيانات المتعلقة بالخصائص المهنية كالمستوى التعليمي وسنوات الخبرة ذات مدلولات مهمة، لأنها تساعد إذا ما وظفت بشكل جيد على إعطاء البعد التحليلي المعمق للمعطيات الكمية وذلك من خلال ربط المتغيرات مع بعضها البعض في تكوين جداول مركبة و سنعرض فيما يلي الخصائص المتعلقة بعينة الدراسة:

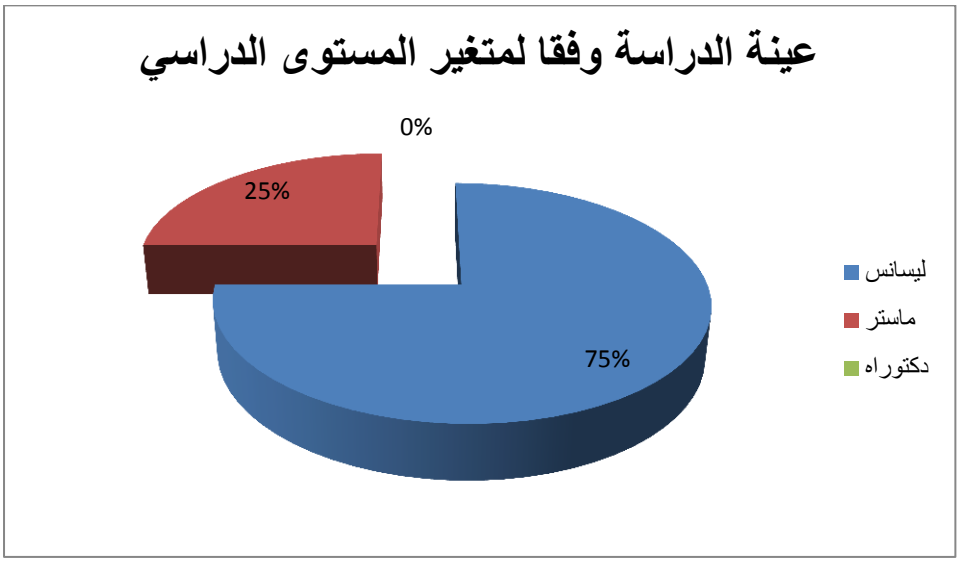
3-1 المستوى التعليمي: أظهر التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS المعلومات التالية:

الجدول رقم(07): يمثل توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	12	75%
ماستر	04	25%
دكتوراه	00	00%
المجموع	16	100%

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم(06): عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال ماسبق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة مستواهم التعليمي ليسانس بنسبة تقدر بـ 75%، من إجمالي مجموع العينة تليها مستوى ماستر بنسبة تقدر بـ 25% من إجمالي مجموع أفراد العينة.

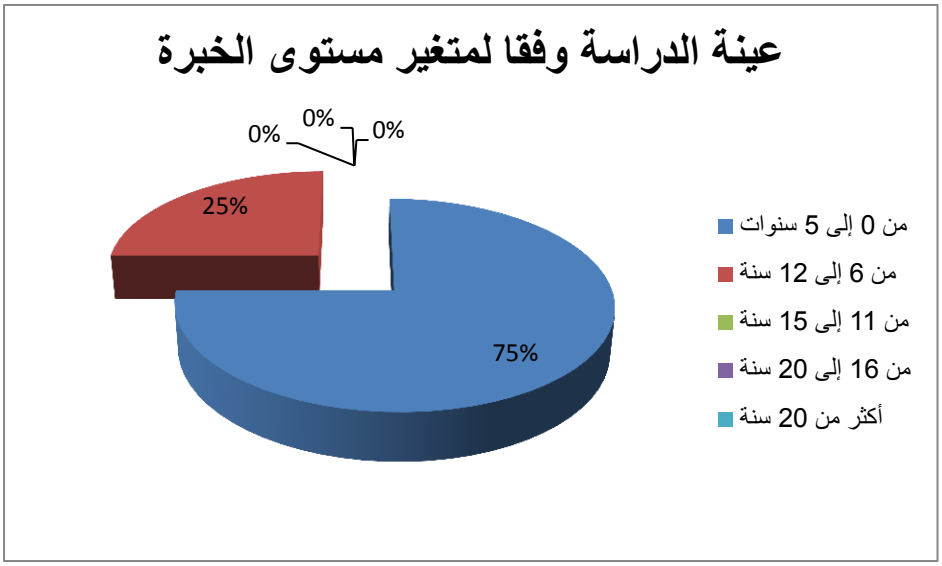
3-2 سنوات الخبرة: أظهر التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS المعلومات التالية:

الجدول رقم(08):يمثل توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
من 0 إلى 5 سنوات	**12**	**75%**
من 6 إلى 12 سنوات	**04**	**25%**
من 11 إلى 15 سنة	**00**	**00%**
من 16 إلى 20 سنة	**00**	**00%**
أكثر من 20سنة	**00**	**00%**
المجموع	**16**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم(07): عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال ما سبق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة لديهم سنوات الخبرة (من 0 إلى 5 سنوات) احتلوا المرتبة الأولى بنسبة تقدر بـ75% من مجموع أفراد العينة، و في المرتبة الثانية و الأخيرة الفئة (من 6 إلى 10 سنوات) بنسبة تقدر بـ% 25، من مجموع أفراد عينة الدراسة.

ثانيا :حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

ا/**الحدود الزمنية** :يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه، والمقدر بين جانفي إلى غاية ماي 2017، و ذلك بدءا من إعداد و تحضير الاستبيان مرورا بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.

ب/**الحدود الموضوعية:**

تقوم هذه الدراسة بقياس مدى حاجة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف في صياغة القرارات الاستراتيجية.

ج/**الحدود المكانية:** تركز الدراسة على عينة مؤسسات ذات طابع إنتاجي من ولاية المدية

ثالثا: فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف هذه الدراسة الميدانية ننطلق من اختبار الفرضيات الأساسية التالية :

الفرضية الأولى: تطبق المؤسسات محل الدراسة للأساليب الحديثة في حساب التكاليف.

الفرضية الثانية: تعتمد المؤسسات محل الدراسة على المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية.

الفرضية الثالثة: المؤسسات محل الدراسة في حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة.

الفرضية الرابعة:تواجه المؤسسات العديد من الصعوبات لتطبيق الأساليب الحديثة .

رابعا: الصعوبات المواجهة في الدراسة.

1. صعوبة استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعيةspss .
2. قلة المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الإنتاجي في ولاية المدية.
3. صعوبة الاستقبال من طرف بعض المؤسسات.

المبحث الثاني : عرض الاستمارة

يتناول المبحث عرض لمختلف مراحل إعداد الاستبيان، والمتمثلة في بناء الاستمارة، هيكل لاستمارة، اختبار قائمة الاستمارة.

المطلب الأول : مراحل إعداد الاستبيان

مر إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية :

المرحلة الأولى :تصميم استمارة الاستبيان.

هناك عدة نقاط التي حاولنا مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان أهمها :

- تصميم الأسئلة بأسلوب واضح و بسيط.
- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها.
- طباعة الاستبيان على الورق العادي (format a4)،وتكون من 6 صفحات كما أعد الاستبيان باللغة العربية.

المرحلة الثانية : هيكل استمارة الاستبيان.

بعد استرجاع الاستبيان قامت الباحثتان بإجراء التعديلات المقترحة من حذف، وتعديل، وبذلك خرج الاستبيان بالصورة النهائية قبل أن يتم توزيعه على عينة الدراسة، حيث تم تقسيم الاستبيان إلى خمس محاور رئيسية، المحور الأول تضمن المعلومات الشخصية ،حيث شمل كل من المستوى التعليمي وسنوات الخبرة، أما المحور الثاني الذي حاولنا من خلاله التعرف على واقع تطبيق المؤسسات محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف، وشمل المحور على ثلاث فقرات، أما المحور الثالث فتضمن ثلاث أسئلة متعلقة بمدى اعتماد المؤسسات محل الدراسة على المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية، أما المحور الرابع تضمن ثلاث أسئلة متعلقة بمدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، حيث خصصنا لكل سؤال إجابات متوقعة، أما في ما يخص المحور الخامس، فقد تضمن سؤال واحد متعلق بالصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة محل الدراسة، وقد ارفقنا هذا السؤال بأربع إجابات متوقعة .

تم إعداد أسئلة الاستبيان على أساس مقياس ليكارت الخماسي الأبعاد (Likert Scale)، الذي يحتمل خمس إجابات وهذا حتى يتسنى لنا قياس وتحديد أراء أفراد عينة الدراسة حول المحاور الذي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي علينا ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(09):أوزان الإجابة على الاستبيان

التصنيف	موافق جدا	موافق	محايد	غير محايد	غير موافق جدا
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتان

المطلب الثاني: اختبار استمارة الاستبيان

أولا: اختبار ثبات الاستبيان

من أجل اختبار ثبات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي **الفا كرومباخ** (ALPHA CRONBACH) وهي طريقة لقياس ثبات الاستبيان، والجدول التالي يبين أن معامل الثبات مرتفع ، مع العلم أن معامل الفا كرو مباخ قيمته تتراوح بين الصفر و الواحد، و كلما اقتربت من الواحد دل على وجود ثبات يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقا لقاعدة القياس.

1. نتائج اختبار ثبات الاستبيان ككل:

الجدول رقم (10): نتائج اختبار معامل الفا كرومباخ للاستبيان

العبارات	معامل الف كرومباخ
16	,8730

المصدر: مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن معامل الثبات الفا كرومباخ المتعلق بالاستبيان ككل قد فاق 0.6 حيث بلغ 0.873 وهو بذلك معامل ثبات عال ما يدل على قدرة الاستبيان على تحقيق أغراض الدراسة، كما أنه يشير إلى قوة الارتباط و التماسك بين الفقرات، وأن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت متشابهة إلى حد كبير الأمر الذي يسمح بظهور نتائج أكثر دقة.

2. نتائج ثبات محاور الاستبيان

قمنا بتقسيم المحور الرابع من الاستبيان إلى محاور جزئية حيث يتعلق كل محور جزئي بمجموع الأسئلة المتعلقة بكل أداة لتصبح المحاور الجزئية المكونة للمحور الرابع ثلاث(3) محاور و فيما يلي معامل الفاكرونباخ الخاص بكل محور جزئي.

- **اختبار ثبات المحور الثاني**

الجدول رقم (11): نتائج اختبار معامل الفاكرومباخ للمحور الثاني

عدد العبارات	معامل الفاكرونباخ
03	0.6210

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الفاكرونباخ الخاص بالمحور الثاني المتعلق بواقع تطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف قد بلغ 0,6210، و هو أكبر من 0.6 و هذا ما يؤكد ثباته.

- **اختبار ثبات المحور الثالث** :

الجدول رقم (12): نتائج اختبار معامل الفاكرومباخ للمحور الثالث

عدد العبارات	معامل الفاكرونباخ
03	0,6050

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الفاكرو نباخ الخاص بالمحور الثالث المتعلق بدور الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة، قد بلغ (0.605)، و هو أكبر من قيمة 0.6 و هو ما يؤكد ثباته.

- **اختبار ثبات المحور الجزئي الأول من المحور الرابع**

الجدول رقم (13): معامل الفا كرو نباخ للمحور الجزئي الأول من المحور الرابع

عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
05	0,654

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الفا كرو نباخ الخاص بالمحور الجزئي المتعلق بطريقة التكاليف على أساس الانشطةABC قد بلغ (0.654)، و هو أكبر من قيمة 0.6 و هو ما يؤكد ثباته.

- **اختبار ثبات المحور الجزئي الثاني من المحور الرابع**

الجدول رقم(14): معامل الفا كرو نباخ المحور الجزئي الثاني من المحور الرابع

عدد العبارات	معامل الفا كرو نباخ
02	,7670

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الفا كرونباخ الخاص بالمحور الجزئي المتعلق بأسلوب التكلفة المستهدفة قد بلغ (0,767)، و هذا ما يؤكد على ثبات المحور الجزئي الثاني من المحور الرابع.

- **اختبار ثبات المحور الجزئي الثالث من المحور الرابع**

الجدول رقم(15): معامل الفاكرونباخ المحور الجزئي الثالث من المحور الرابع

عدد العبارات	معامل الفاكرونباخ
03	0,745

المصدر: مخرجات برنامج spss

يظهر الجدول أن معامل الفا كرونباخ الخاص بهذا المحور و المتعلق بأسلوب نظام الجودة الشاملة قد بلغ (0,745)، و هو ما يؤكد بدوره ثبات هذا المحور.

- **اختبار ثبات المحور الخامس**

الجدول رقم(16): معامل الفاكرونباخ للمحور الخامس

عدد العبارات	معامل الفاكرو نباخ
03	,6230

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه المتعلق بالمحور الخامس من الاستبيان الذي خصص لدراسة الصعوبات التي تحول دون استخدام اتجاهات الحديثة في المؤسسات محل الدراسة، إن معامل الفاكرونباخ الخاص به قد بلغ (0,623)، و هو بدوره ما يؤكد ثبات هذا المحور.

ثانيا: صدق الاتساق الداخلي

1. اختبار الصدق الداخلي الخاص بالمحور الثالث

يتوقف هذا المحور على مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية.

وكان معامل الارتباط الخاص بكل عبارة كما يلي:

الجدول رقم (17): معامل الارتباط الخاص بالمحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	هل تحتاج مؤسستكم إلى تبني توجهات استراتيجية تزاوج بين المفاضلة و الاقتصاد في التكاليف؟	**0.62**	**0.00**
2	هل تعتمد مؤسستكم على نظام تكاليف يساعد على تحسين و تطوير طرق و أساليب العمل؟	**0.52**	**0.00**
3	هل تعتمد مؤسستكم على المعلومات التي تقدمها نظام التكاليف في تحسين العمليات الإنتاجية واتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بكل عملية؟	**0.77**	**0.00**

المصدر: بالاعتماد على مخرجات نظام spss

ظهر معامل الارتباط الخاص بعبارات المحور، بقيم موجبة تقترب من الواحد(1) عند مستوى دلالة 0.01 و هو ما يدل على وجود تجانس و اتساق داخلي لأسئلة المحور الثالث.

حيث كان معامل الارتباط العبارة الأولى0.62 و بمستوى دلالة 0.00 .

أما معامل الارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.52 و بمستوى دلالة 0.00، كما كان معامل ارتباط العبارة الثالثة فقد بلغ 0.77 وبمستوى دلالة 0.00.

2. اختبار الصدق الداخلي للسؤال والعبارات الخاصة بطريقة التكلفة على أساس النشاط:

كان السؤال متعلق بهذا المحور الجزئي كالآتي:" **حسب رأيك هل تحتاج مؤسستكم لتحقيق المزايا التالية"** :

وكانت العبارات الخاصة بهذا المحور و معامل ارتباطها موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم(18): معامل ارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بABC

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالةsig
1	التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات.	0.66	0.05
2	تحقيق هدف زيادة الربحية عن طريق تخفيض التكاليف.	0.38	0.13
3	ترشيد القرارات الادارية.	0.65	0.06

المصدر: مخرجات برنامج spss

ظهر معامل الارتباط الخاص بعبارات المحور المتعلقة بطريقة التكلفة على أساس النشاط بقيم موجبة تقترب من الواحد(1) عند مستوى دلالة 0.01 و هو ما يدل على وجود تجانس و اتساق داخلي لأسئلة المحور الأول.

حيث كان معامل الارتباط العبارة الأولى0.66 و بمستوى دلالة 0.05.

أما معامل الارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.38 و بمستوى دلالة 0.13، أما معامل ارتباط العبارة الثالثة فقد بلغ 0.65 و بمستوى دلالة 0.06.

3. اختبار الصدق الداخلي لسؤال و العبارات الخاصة بالتكلفة المستهدفة

كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي: " **حسب رأيك ما مدى احتياجكم إلى العناصر التالية**":

حيث كان معامل الارتباط الخاص بكل عبارة كالآتي:

الجدول رقم(19): معامل ارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بالتكلفة المستهدفة

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
1	تحقيق تكلفة المنتجات.	**0.61**	**0.01**
2	تحسين جودة المنتج.	**0.77**	**0.00**

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح لنا من خلال الجدول أن قيم معامل الارتباط المتعلقة بالجزئي الثاني الخاص بالتكلفة المستهدفة تظهر بقيم موجبة عند مستوى دلالة 0.01 مما يدل على صدق اتساق العبارات مع محورها.

حيث كان معامل ارتباط العبارة الأولى 0.61 و بمستوى دلالة 0.01 .

أما معامل ارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.77 و بمستوى 0.00 .

4. اختبار الصدق الداخلي لسؤال و العبارات الخاصة بإدارة الجودة الشاملة

كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالاتي: " **حسب رأيك هل مؤسستكم في حاجة لتحقيق مايلي**":

و قد كان معامل الارتباط المتعلق بالعبارات المقترحة كالآتي:

الجدول رقم(20): معامل ارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بأسلوب إدارة الجودة الشاملة

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	زيادة نصيب السوق وتخفيض التكاليف.	0.74	0.00
2	تخفيض عيوب الإنتاج والجودة وزيادة رضا العملاء.	0.66	0.00
3	تحسين الاتصال والتعاون بين وحدات المؤسسة.	0.89	0.00

المصدر: مخرجات نظام spss

يظهر لنا الجدول أن قيم معامل الارتباط المتعلقة بالمحور الجزئي الثالث الخاص بأسلوب إدارة الجودة الشاملة، تظهر بقيم موجبة عند مستوى دلالة 0.01 مما يدل على صدق اتساق العبارات مع محورها.

حيث كان معامل ارتباط العبارة الأولى 0.74 و بمستوى دلالة 0.00، أما معامل ارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.66 و بمستوى دلالة 0.00، أما معامل ارتباط العبارة الثالثة فقد كان 0.89 بمستوى دلالة 0.00 .

5. اختبار الصدق الداخلي لسؤال و العبارات الخاصة بالمحور الخامس

يتعلق هذا المحور بمحاولة الوقوف على أهم الصعوبات و المعوقات التي تحول دون تطبيق المؤسسات محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف حيث قمنا بصياغة السؤال التالي: "**حسب رأيك ما هي الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في مؤسستكم**".

و كان معامل الارتباط الخاص بكل عبارة كالآتي:

الجدول رقم(21): معامل ارتباط سبيرمان للمحور الخامس

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	التكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من اجل تصميمه	0.62	0.00
2	نقص المؤطرين في هذا المجال	0.67	0.01
3	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة.	0.77	0.00

المصدر: مخرجات نظام spss

يظهر لنا الجدول أن قيم معامل الارتباط المتعلقة بالمحور الخامس و الخاص بأهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق المؤسسات محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف تظهر بقيم موجبة كذلك عند مستوى دلالة 0.01، و هذا مما يدل على صدق اتساق العبارات مع محورها.

حيث كان معامل الارتباط العبارة الأولى 0.62 و بمستوى دلالة 0.00، أما معامل ارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.67 و بمستوى دلالة 0.01، أما معامل ارتباط العبارة الثالثة فقد كان 0.77 بمستوى دلالة 0.00 .

المبحث الثالث: تحليل الاستبيان و اختبار الفرضيات

سنقوم في هذا المبحث بمعالجة إجابات أفراد العينة التي سبق لنا جمعها من الميدان و من ثم استخلاص النتائج منها.

المطلب الأول: تحليل أسئلة المحور الثاني واختبار الفرضية الأولى

في هذا المطلب سنقوم بتحليل أسئلة المحور الثاني من الاستبيان و المتعلقة بمدى تطبيق المؤسسات محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف، و ذلك من أجل اختبار الفرضية الأولى التي تم صياغتها للدراسة الميدانية و المتضمن:" **لا تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف**".

من أجل التحليل المنهجي لهذه الفرضية نقوم لتجزئتها إلى الفرضيات الفرعية الثلاث التالية:

- ✓ لا تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة نظام التكلفة على أساس النشاط.
- ✓ لا تقوم المؤسسات محل الدراسة بتسعير منتجاتها وفقا لطريقة التكلفة المستهدفة.
- ✓ لا تلتزم المؤسسات محل الدراسة بالجودة و العمل على تحسينها المستمر و الرقابة عليها من خلال فلسفة إدارة الجودة الشاملة.

و الجدول التالي يظهر إجابات أفراد العينة بالمحور المتعلق بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.

الجدول رقم(22): الإجابات المتعلقة بواقع تطبيق المؤسسات محل الدراسة الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.

الرقم	الأسئلة	نعم	لا
01	تستخدم مؤسساتكم طريقةABC لتحديد التكاليف النهائية لمنتجاتها.	00	16
02	تقوم مؤسساتكم بتسعير منتجاتها وفقا لطريقة التكلفة المستهدفة.	04	12
03	تلتزم مؤسستكم بالجودة و العمل على تحسينها المستمر والرقابة عليها من خلال فلسفة إدارة الجودة الشاملة.	10	06

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات الاستبيان

كانت إجابات أفراد العينة حول واقع تطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف في الجدول أعلاه كما يلي:

- بالنسبة لطريقة ABC فقد كانت إجابات أفراد العينة بالأغلبية بعدم تطبيق هذا الأسلوب وهذا ما يؤكد الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص " **لا تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة نظام ABC**".
- فيما يخص أسلوب التكلفة المستهدفة فقد كانت معظم إجابات أفراد العينة عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص "**لا تقوم المؤسسات محل الدراسة بتسعير منتجاتها وفقا لطريقة التكلفة المستهدفة** ".
- أما بالنسبة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة فقد كانت إجابات أفراد العينة أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بالجودة كعامل مهم و أساسي، و لكنها لا تهتم بإدارة الجودة الشاملة كمفهوم وأسس، إلا أنه بالاعتماد على نتائج الاستبيان فإن ذلك يقودنا إلى رفض الفرضية الثالثة التي تنص :" **لا تلتزم المؤسسات محل الدراسة بالجودة و العمل على تحسينها المستمر والرقابة عليها من خلال فلسفة إدارة الجودة الشاملة**".

المطلب الثاني: تحليل أسئلة المحور الثالث واختبار الفرضية الثانية

في هذا المطلب سنحاول تحليل إجابات أفراد العينة واختبار صحة الفرضية الثانية.

ومن أجل معرفة ما خلصت إليه إجابات أفراد عينة الدراسة حول، استخدمنا .One-Sample T-Test

الجدول رقم(23): نتائج عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	هل تحتاج مؤسستكم إلى تبني توجهات استراتيجية تزاوج بين المفاضلة و الاقتصاد في التكاليف؟	**1.63**	**0.80**
2	هل تعتمد مؤسستكم على نظام تكاليف يساعد على تحسين و تطوير طرق و أساليب العمل؟	**0.18**	**1.29**
3	هل تعتمد مؤسستكم على المعلومات التي تقدمها نظام التكاليف في تحسين العمليات الإنتاجية واتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بكل عملية؟	**2.19**	**0.91**
	الفقرات (1-9)مجتمعة	**1.6**	**0.46**

المصدر: مخرجات نظام spss

نرى من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لهذا المحور ظهر بـ 1.6 و بانحراف معياري قدره 0.46، مما يعني أن المؤسسات بحاجة كبيرة لتبني توجهات استراتيجية تزاوج بين المفاضلة و الاقتصاد في التكاليف.

أما بالنسبة للعبارة الثانية فقد ظهر متوسطها الحسابي بـ 1.18 ، في حين ظهر الانحراف المعياري 1.29، هذا يظهر لنا عدم الانسجام وتباين كبير في الإجابات.

أما بالنسبة للعبارة الثالثة فقد ظهر متوسط الحسابي 2.19، في حين ظهر الانحراف المعياري 0.91، وهذا ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسة تعتمد على المعلومات التي تقدمها نظام التكاليف في تحسين العمليات الإنتاجية واتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بكل عملية.

وبشكل عام جاءت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية، بمتوسط حسابي للأسئلة المجتمعة، 1.6 كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة المجتمعة 0.46.

هذا يدل على انسجام واضح و قلة التباين بين إجابات الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة.

وبهدف التحقيق من الدلالة الاحصائية للنتائج أعلاه و لاختبار الفرضية الثانية تم استخدام اختبار One-Sample T-Test.

الجدول رقم (24): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتغير	Tالجدولية	Tالمحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الفرضية الثانية	**2.02**	**34.60**	**0.00**

المصدر: مخرجات نظام spss

يوضح الجدول رقم(24) نتائج اختبار الفرضية الثانية بحيث بلغت Tالمحسوبة 34.60 و هي أكبر من قيمة T الجدولية 2.02 و مستوى الدلالة الإحصائية 0.00،و بما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية، ونرفض الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، و من خلال تحليل الإجابات فإننا نؤكد قبول الفرضية التي تنص على أن المؤسسات محل الدراسة تعتمد على المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية.

المطلب الثالث: تحليل أسئلة المحور الرابع و اختبار الفرضية الثالثة

في هذا المطلب سنحاول تحليل إجابات أفراد العينة و اختبار صحة الفرضية الثالثة

" **تحتاج المؤسسات الاقتصادية** لتبني **الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف"**

من أجل تحليل هذه الفرضية يجب تجزئتها إلى ثلاث فرضيات جزئية

الفرضية الفرعية الأولى: تحتاج المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتحقيق مزايا أسلوب التكلفة على أساس الأنشطةABC .

الفرضية الفرعية الثانية: تحتاج المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتحقيق مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة.

الفرضية الفرعية الثالثة: تحتاج المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتحقيق مزايا أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

أولا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

بالنسبة للسؤال الأول و الذي نحاول من خلاله اختبار الفرضية الفرعية الأولى من أجل معرفة ما خلصت إليه إجابات أفراد العينة حول مدى حاجات المؤسسات محل الدراسة لتحقيق المزايا المتعلقة بأسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC، استخدمنا اختبار One-Sample T-Test.

كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي: "**حسب رأيك هل تحتاج مؤسستكم لتحقيق المزايا التالية"، والجدول الموالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا المحور الجزئي.**

الجدول رقم(25): نتائج عبارات المحور الرابع المتعلقة بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات.	4.09	0.77
2	تحقيق هدف زيادة الربحية عن طريق تخفيض التكاليف.	4.31	0.94
3	ترشيد القرارات الإدارية.	4.44	0.81
	الفقرات (1-3) مجتمعة	3.70	0.68

المصدر: مخرجات نظام spss

يلاحظ من الجدول رقم (25) أن إجابات أفراد العينة رقم(1) جاءت بمتوسط حسابي 4.09 و بانحراف معياري 0.77 ، و هو ما يدل أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية في حاجة إلى التوصل لتكاليف دقيقة للمنتجات، السبب الذي يؤدي لضرورة تبني أسلوب ABC، باعتباره الأسلوب الذي يؤدي للتحقيق الدقيق لتكاليف المنتجات.

أما بالنسبة للعبارة الثانية لقد جاءت بمتوسط حسابي 4.31 ، هو أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المستخدم 3 في حين ظهر الانحراف المعياري 0.94، مما يعني أن المؤسسات المعنية في حاجة لتحقيق هدف زيادة الربحية عن طريق تخفيض التكاليف، الأمر الذي يؤدي بدوره بضرورة تبني أسلوب ABC، باعتباره الأسلوب الذي يحقق المزايا المرتبطة بتخفيض التكاليف .

أما فيما يخص العبارة الثالثة لقد جاءت بمتوسط حسابي بـ 4.44 ، و هو أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المستخدم 3 في حين ظهر الانحراف المعياري 0.81، و هذا ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية في حاجة لترشيد القرارات الإدارية.

و بشكل عام جاءت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية الرابعة بمتوسط حسابي للأسئلة المجتمعة 3.70 ، و هو أعلى من المتوسط الحسابي ليكارت المستخدم 3، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة المجتمعة 0.68، وهو ما يدل إلى انسجام واضح و قلة التباين بين إجابات الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة.

و بهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الرابعة تم استخدام اختبار One-Sample T-Test.

الجدول رقم (26): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغير	Tالجدولية	Tالمحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الفرضية الفرعية الأولى	**2.02**	**41.22**	**0.00**

المصدر: مخرجات نظام spss

يوضح الجدول رقم(26) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى بحيث بلغت T المحسوبة 41.22 و هي أكبر من القيمةT الجدولية 2.02 ومستوى الدلالة الإحصائية لها 0.00 و بما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية اذا كانت القيمة المحسوبة اكبر من الجدولية، و نرفض الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية و من خلال تحليل الإجابات فإننا نؤكد قبول الفرضية التي تنص على أن المؤسسات محل الدراسة تحتاج لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC كأداة لحساب التكاليف.

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

فيما يخص السؤال الثاني و الذي نحاول من خلاله اختبار الفرضية الفرعية الثانية لمعرفة إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى حاجة المؤسسات محل الدراسة لتحقيق مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة استخدمنا اختبار One-Sample T-Test.

و كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي:"**حسب رأيك ما مدى احتياجكم إلى العناصر التالية**": و الجدول الموالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا المحور الجزئي.

الجدول رقم (27):نتائج عبارات المحور الجزئي متعلق بأسلوب التكلفة المستهدفة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار
1	تحقيق تكلفة المنتجات.	3.66	0.74
2	تحسين جودة المنتج.	3.02	0.91
	الفقرات(1-2)مجتمعة	4.25	0.52

المصدر: مخرجات نظام spss

ظهر المتوسط الحسابي للعبارة الأولى بالقيمة 3.66 و بانحراف معياري 0.74 و بالتالي فإن المتوسط الحسابي للفقرة أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المستخدم 3،و هو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات محل الدراسة تحتاج إلى تحقيق تكلفة المنتجات.

أما بالنسبة للعبارة الثانية، فقد ظهر متوسط الحسابي 3.02، و هو أقل من المتوسط الحسابي لقياس ليكارت المستخدم3، في حين ظهر الانحراف المعياري 0.91، وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة في حاجة إلى تحسين جودة المنتج.

عموما فقد ظهر المتوسط الحسابي بالفقرة المجتمعة بقيمة4.25و الانحراف المعياري قدره 0.52، و بالتالي نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور الجزئي أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المستخدم 3، بهدف التحقق من الدلالة الاحصائية للنتائج أعلاه و لاختبار الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار One-Sample T-Test.

الجدول رقم (28): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغير	Tالجدولية	Tالمحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الفرضية الفرعية الثانية	**2.02**	**50.22**	**0.00**

المصدر: مخرجات نظام spss

يوضح الجدول رقم(28)، نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية بحيث بلغت Tالمحسوبة 50.22و هي أقل من Tالجدولية و بمستوى الدلالة الإحصائية 0.00 ، بما أن قاعدة القرار أننا نقبل الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية و نرفض الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، و من خلال تحليل الإجابات فإننا نصل إلى قبول الفرضية الفرعية الثانية، التي تنص على أن " تحتاج المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتحقيق مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة".

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

فيما يخص السؤال الثالث و الذي نحاول من خلال اختبار الفرضية الفرعية الثالثة لمعرفة إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى حاجة المؤسسات محل الدراسة لتحقيق مزايا أسلوب إدارة الجودة الشاملة، استخدمنا اختبار One-Sample T-Test.

و كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي:" **حسب رأيك هل مؤسستكم في حاجة لتحقيق ما يلي**": و الجدول الموالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا المحور.

الجدول رقم (29):نتائج عبارات المحور الجزئي المتعلق بإدارة الجودة الشاملة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	زيادة نصيب السوق وتخفيض التكاليف.	4.38	0.71
2	تخفيض عيوب الإنتاج والجودة وزيادة رضا العملاء.	3.94	1.43
3	تحسين الاتصال التعاون بين وحدات المؤسسة.	4.00	1.31
	الفقرات (1-3) مجتمعة	4.10	0.94

المصدر: مخرجات نظام spss

ظهر المتوسط الحسابي للعبارة الأولى 4.38 و بانحراف معياري قدره 0.71، و بالتالي فالمتوسط الحسابي للفقرة أكبر من متوسط الحسابي لمقياس ليكارت المستخدم 3، و هو ما يوضح أن المؤسسات محل الدراسة في حاجة إلى زيادة نصيب السوق و تخفيض التكاليف.

بالنسبة للعبارة الثانية فقد ظهر متوسطها الحسابي بـ 3.94 و هو أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المستخدم 3، في حين ظهر الانحراف المعياري بـ 0.71، و الذي يدل على أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على تخفيض عيوب الإنتاج و الجودة و زيادة رضا العملاء.

فيما يخص العبار الثالثة فقد ظهر متوسطها الحسابي 4.30 والانحراف المعياري 1.31 وهو ما يوضح أن المؤسسات محل الدراسة في حاجة إلى تحسين الاتصال و التعاون بين وحدات المؤسسة.

عموما فقد ظهر المتوسط الحسابي للسؤال الثالث بقيمة 4.00 و بالانحراف معياري 0.94، و بالتالي نلاحظ أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المستخدم 3، و بهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه و لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة تم استخدام اختبار One-Sample T-Test.

الجدول رقم (30): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغير	Tالجدولية	Tالمحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الفرضية الفرعية الثالثة	**2.02**	**60.13**	**0.00**

المصدر: مخرجات نظام spss

يوضح الجدول رقم (30) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة، نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة بحيث بلغت Tالمحسوبة 60.13 و هي أقل من T الجدولية و بمستوى الدلالة الإحصائية 0.00، بما أن قاعدة القرار أننا نقبل الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية ونرفض الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ومن خلال تحليل الإجابات فإننا نصل إلى قبول الفرضية الفرعية الثالثة، التي تنص على " تحتاج المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتحقيق مزايا أسلوب إدارة الجودة الشاملة".

المطلب الرابع: تحليل و مناقشة أسئلة المحور الخامس واختبار الفرضية الرابعة

كانت الفرضية الرئيسية كالآتي:" تتوجد عدة صعوبات تعيق تطبيق المؤسسات الاقتصادية لاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف"، ومن أجل معرفة ما خلصت إليه إجابات أفراد عينة الدراسة حول تلك الصعوبات واختبار صحة الفرضية، استخدمناOne-Sample T-Test .

الجدول رقم(31): الإجابات المتعلقة بالصعوبات التي تواجه المؤسسات محل الدراسة من ناحية تطبيق الاتجاهات الحديثة.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من اجل تصميمه	3.63	0.66
2	عدم ثبات الأسعار يمثل مشكلة عند تطبيق الاتجاهات الحديثة	4.00	0.41
3	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة.	3.56	1.03
	الفقرات (1-3) مجتمعة	3.72	0.62

المصدر: مخرجات نظامSpss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن إجابات أفراد العينة أكدت على وجود العديد من الصعوبات التي تحول دون تطبيق المؤسسات الاقتصادية لاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف هذا ما يؤكده المتوسط الحسابي لهذا المحور

حيث ظهر بـ 3.72 وبانحراف معياري متوسط قدره 0.62، وعليه المتوسط الحسابي للمحور أكبر من المتوسط الحسابي لقياس ليكارت المستخدم3.

و بهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه و لاختبار الفرضية الخامسة تم استخدام اختبار One-Sample T-Test.

الجدول رقم (32): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

المتغير	Tالجدولية	Tالمحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الفرضية الرابعة	**2.02**	**22.65**	**0.00**

المصدر: مخرجات نظام spss

يوضح الجدول رقم(31) نتائج اختبار الفرضية الخامسة بحيث بلغت T المحسوبة 22.65 و هي أكبر من قيمة Tالجدولية 2.02، و مستوى الدلالة الإحصائية لها0.00 و بما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية الخامسة و التي تنص على وجود عدة صعوبات تحول دون تطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة حاولنا تحقيق مجموعة من الأهداف وهذا لغرض الإجابة على إشكالية الدراسة مع إثبات أو نفي الفرضيات، فكان الهدف الأول هو معرفة واقع تطبيق المؤسسات محل الدراسة الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف، وكان الهدف الثاني من هذه الدراسة هو معرفة مدى اعتماد المؤسسات محل الدراسة على المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية بالإضافة إلى معرفة مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسة، وأيضا محاولة معرفة الصعوبات التي تواجه معظم المؤسسات في تطبيق هذه الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.

ومن النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة: عدم تطبيق المؤسسات محل الدراسة الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف مع اعتمادها على المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية إلا أنها تواجه جملة من الصعوبات من بينها عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة، مع أنها في حاجة لتطبيق هذه الاتجاهات.

الخاتمة

الخاتمة

إن عملية الدمج بين موضوعي صناعة القرار وتحليل الاستراتيجي تتسم بالتعقيد والتشعب سواء كان ذلك من الناحية المفاهيمية أو التصورية أو التطبيقية، وقد يوجد مخرجا عمليا من هذا المأزق بالتركيز على المحور الذي يبدو هو أقرب لتفسير تركيبة صناعة القرار الاستراتيجي ألا وهي مراقبة التسيير الاستراتيجي فهو الموضوع الوحيد الذي يمنح فرصة التمعن في كيفية إيجاد الربط المنشود بين القرارات الاستراتيجية والقرارات العملياتية عبر التركيز على تحليل العمليات داخل المنظمة، ومن الواضح أن مسألة ربط مراقبة التسيير بالاستراتيجية قد تجاوزت المستوى النظري الذي نقرأه في الأدبيات المتخصصة، فعلى المؤسسة الاقتصادية أن تبحث عن تحديد نظام الرقابة الملائم لسلوكياته الاستراتيجية واختيار السلوك الاستراتيجي كمتغير محدد لنظام الرقابة، يرتكز على مدخلين: الأول هو اختيار إحدى الطرق الحديثة لمراقبة التسيير كبديل عن المحاسبة التحليلية التقليدية أما الثاني فيتمثل في البحث في كيفية توفير أحسن الظروف للسير الأمثل لهذه الطرق.

ويمكن تلخيص الدور الحديث لمراقبي التسيير في أمر واحد فقط وهو إعداد الاستراتيجية هذا التحول نابع عن هيمنة وأولوية الاستراتيجية على الهيكل التنظيمي في المؤسسة، وبعبارة أخرى نقول أن مراقبة التسيير أصبحت عنصرا مهيكلا عوضا أن تكون جزءا مشكلا للهيكل، وبالرغم من هذا التطور الذي طرأ على موضوع يجب الانتباه إلى مسألة بالغة الأهمية وهي التعقيد الذي يتسم به التحليل الاستراتيجي والذي سيميع الجهود المبذولة في تطبيق إحدى الطرق الحديثة سابقة الذكر، بفعل صعوبة تحديد موضوعها ولعل أهم عائق أمام هذا التطور هو ضرورة تحقيق الإجماع حول المسار الذي ستتخذه صناعة القرار الاستراتيجي داخل المؤسسة في ظل تحقيق الأهداف المؤسسة عند مستويات مقبولة من الأداء.

فقد جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على الأساليب الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية ودورها في صناعة القرار الاستراتيجي.

حيث كان الهدف والدافع الرئيسي لإجراء هذه الدراسة هو تبيان دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير لمعالجة التكاليف، كمنهج يمكن لتلك المؤسسات الاستفادة منه في تحسين التسيير وصناعة القرار الاستراتيجي وتعزيز قدراتها التنافسية. وذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة والتي كانت كالآتي:" **ما هو دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرارات الاستراتيجية**".

وللإجابة عن هذه الإشكالية والأسئلة المتفرعة عنها قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاث فصول، حيث خصص الفصل الأول والفصل الثاني لدراسة النظرية في حين خصص الفصل الثالث لدراسة الميدانية إذ حاولنا إبراز مدى حاجة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتطبيق الأساليب الحديثة لمعالجة التكاليف، من أجل صناعة القرارات الاستراتيجية وكذلك محاولة معرفة أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تبنيها من خلال دراسة تحليلية تم

الاعتماد فيها على استبيان لجمع البيانات من أجل تحليلها ومناقشة نتائجها للوصول لتحقيق أهداف الدراسة. وبعد استكمال الدراسة في الجانب النظري والجانب الميداني توصلنا لعدد من النتائج والتوصيات، كما فتحت لنا هذه الدراسة آفاقا جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث و دراسات مستقبلية.

أولا: اختبار نتائج الفرضيات

على ضوء ما تم تناوله في الدراسة النظرية وما توصلنا إليه من الدراسة الميدانية تم التوصل إلى نتائج التي نقدمها من خلال اختبار صحة الفرضيات التي أوردناها في المقدمة:

الفرضية الأولى:

وكانت كالآتي:" **القدرة على تحقيق الرقابة على التكاليف والتحكم فيها وتوفير معلومات دقيقة و تفصيلية عنها تساهم في ترشيد اتخاذ القرارات**" إذ توصلنا من خلال الدراسة النظرية لإثبات صحة هذه الفرضية وذلك نظرا لدقة المعلومات مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة

الفرضية الثانية: وكانت كالآتي: "**الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف تساعد على توفير معلومات حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال وهذا ما يساعد الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرارات الإدارية**". إذ توصلنا من خلال الدراسة النظرية لإثبات صحة هذه الفرضية و هذا بسبب مصداقية المعلومات التي توفرها هذه الطرق حول التكاليف.

الفرضية الثالثة :

و كانت كالآتي:" **توجد أهمية للطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرارات الاستراتيجية** " من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية لاختبار الفرضية الرئيسية الثالثة توصلنا إلى ما يلي :

- **بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى** : وكانت كالآتي:" **تطبق المؤسسات محل الدراسة للأساليب الحديثة في حساب التكاليف**" إذ توصلنا من خلال الدراسة الميدانية لإثبات عدم صحة ورفض هذه الفرضية وهذا بسبب وجود بعض الصعوبات و المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الطرق
- **بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية** : وكانت كالآتي :" **تعتمد المؤسسات محل الدراسة على المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية**" فقد تم قبولها وإثبات صحتها من خلال الدراسة الميدانية، وذلك نظرا لما توفره هذه الطرق من معلومات لصناعة القرارات الاستراتيجية
- **بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة:** وكانت كالآتي:" **المؤسسات محل الدراسة في حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة**". فقد تم اختبارها وتأكيدها وهذا استنادا للدراسة الميدانية وذلك لان هذه الاتجاهات تساعد المؤسسة على التحسين المستمر للمنتجات، زيادة نصيب السوق وتخفيض التكاليف، وترشيد القرارات الإدارية

- **بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة:** وكانت كالآتي: **"تواجه المؤسسات العديد من الصعوبات لتطبيق الأساليب الحديثة"**. فقد تم قبولها وإثبات صحتها تبعا لنتائج الدراسة الميدانية ومن أهم هذه الصعوبات عدم ثبات الأسعار يمثل مشكلة عند تطبيق الاتجاهات الحديثة، وعدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة.

- بالنظر إلى ما توصلنا إليه من خلال اختبار الفرضيات الفرعية السابقة الذكر نستنتج أن الفرضية الرئيسية الثالثة قد تم إثباتها وذلك نظرا للأهمية البالغة لهذه الطرق الحديثة وما تقدمه من مزايا عديدة وكذلك تعتبر هذه الأخيرة كمنهج يمكن للمؤسسات محل الدراسة الاستفادة منه في تحسين التسيير وترشيد عملية اتخاذ القرارات وتعزيز قدرتها التنافسية

ثانيا: النتائج العامة

بالنسبة للدراسة النظرية:

- تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة للتحكم في التكاليف و تحسين فعالية التسيير و تنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف و دراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم بها في شكل أفضل.
- إن معظم المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية.
- إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد في صناعة القرارات الاستراتيجية.
- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من أجل تصميمه.
- يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ببناء نظام لتسيير التكاليف على أساس الأنشطة حيث يمكن لهذا الأخير من تسيير التكاليف انطلاقا من مسببا الأنشطة وإعداد هندسة لهذه الأخيرة لغرض تخفيض التكاليف.
- يؤدي نظام التكلفة المستهدفة دورا هاما في تخفيض التكاليف، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة والتي على أساسها تحدد التكلفة المستهدفة، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدرا لمعلومات حول التكلفة.
- كما يلعب نظام إدارة الجودة الشاملة دورا هاما في تحسين جودة المنتجات التي يتم من خلالها كسب الزبائن، وأيضا تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية وغزو السوق بجودة أعلى وسعر أقل من أجل الاستمرارية في السوق ومنافسة أفضل.

بالنسبة للدراسة التطبيقية:

- عدم معرفة وإدراك معظم المسؤولين والأفراد في المؤسسات للأساليب الحديثة لمراقبة التسيير.
- لا تطبق المؤسسات محل الدراسة للأنظمة الحديثة لمراقبة التسيير.
- تساعد المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية.
- توجد العديد من الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الطرق.
- مؤسسات محل الدراسة في حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير.

ثالثا: التوصيات:

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها نقدم التوصيات التالية:

- ضرورة إنشاء مكاتب خاصة بنظام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، بصورة قانونية.
- يجب على الجهات الوصية أن تقوم بإرساء قوانين تحث على إلزامية المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
- على المؤسسات الاقتصادية القيام بدورات تكوينية لفائدة عمالها وذلك بتنمية قدراتهم المعرفية حول الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.
- يجب على المؤسسات تبني النظم الحديثة لمراقبة التسيير لأنها تحقق العديد من المزايا، عن طريق توفيرها لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال.

رابعا: آفاق الدراسة

تعتبر دراستنا في هذا الموضوع مجرد محاولة متواضعة، لأنها لا تلم في كل حال من الأحوال بجميع زوايا الموضوع و بالتالي فهو بحاجة إلى إثراء و توسع وتفصيل، ولذا نرجو من زملائنا الطلبة إثراء هذا الموضوع في البحث في المواضيع التالية:

- دمج نظام التكلفة المستهدفة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد الأسعار المستهدفة للمنتوجات المعدة وفقا لنظام ABC.
- محاولة تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات.

المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

I. الكتب

1. أبو قحف عبد السلام، **أساسيات الإدارة الاستراتيجية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، سنة 2000.
2. أحمد حسن ظاهر. **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، سنة 2002.
3. احمد حسين علي حسين، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2002.
4. أحمد عطا الله القطامين، **التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية(مفاهيم ونظريات وحالات تطبيقية)**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، سنة 1996.
5. احمد فهمي جلال، **استراتيجية الإدارة**، بدون دار النشر، القاهرة، سنة 2000.
6. الأخرس عاطف، الهنيني غيمان، حمودة سمير، الجعبري أحمد، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر.
7. إسماعيل يحي التكريتي. محاسبة التكاليف المتقدمة " قضايا معاصرة "، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2007.
8. بويعقوب عبد الكريم. **المحاسبة التحليلية**، الطبعة الخامسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2009.
9. توفيق محمد عبد المحسن، **اتجاهات حديثة في التقييم و التميز في الأداء**، دار الفكر العربي، القاهرة، سنة 2006 .
10. توماس وهلين ودافيد هنجر، **الإدارة الاستراتيجية**، ترجمة محمد عبد الحميد، معهد الإدارة العامة، الرياض،سنة 2002.
11. ثناء علي القباني. **قياس وتخصص محاسبة ونظم إدارة التكلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2006.
12. جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقي. **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2008.
13. حبيب مجدى عبد الكريم، **سيكولوجية صنع القرار**، القاهرةسنة 2007.
14. خيري الجزيري، **وضعية التخطيط**، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1993.
15. رحال علي. **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992.

16. رضوان محمد العنابي. **محاسبة التكاليف " مفاهيم، مبادئ، تطبيقات "**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة الأولى، سنة 2000.

17. زكريا مطلك الدوري، **الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات ودراسية**، الطبعة العربية، دار اليازوري، عمان، سنة 2005.

18. زينات محرم وأخرون. **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2005.

19. سعد غالب ياسين، **الإدارة الاستراتيجية**، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر، عمان،سنة 2000.

20. السعيد مبروك إبراهيم، **المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الاستراتيجي**، دار الكتب المصرية، القاهرة، سنة 2012.

21. سعيد يس عامر، على محمد عبد الوهاب، **الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة** ، الطبعة الثانية، مركز وايد سيرقيس للاستشارات والتطوير الإداري، القاهرة،سنة 1998.

22. الشرقاوي علي، **العملية الإدارية (وظائف المدير)**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية،سنة 2002.

23. شوقي ناجي جواد، **الإدارة الاستراتيجية**، دار ومكتبة الحامل للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2000.

24. صالح الرزق وعطاالله خليل بن وارد. **مبادئ محاسبة التكاليف الإطار العلمي والنظري**، دار زهران، عمان، الأردن، سنة 1997.

25. صالح عبد الرضا رشيد وإحسان دهش جلاب، **الإدارة الاستراتيجية مدخل تكاملي**، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2008.

26. صباب، احمد عبد الله وأخرون، **أساسيات الإدارة الحديثة**، الطبعة الرابعة، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية،سنة2013.

27. طاهر محسن منصور الغالبي، **الإدارة الاستراتيجية " منظرو منهجي متكامل"**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، سنة 2007.

28. عبد الحليم محمود كراجة. **محاسبة التكاليف**، دار وائل، عمان، الأردن، سنة 2000.

29. عبد العزيز صالح بن بحتو، **الإدارة الاستراتيجية**: إدارة جديدة في عالم متغير، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان،سنة 2004.

30. عمرو صيفي عقيلي. **مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة وجهة نظر**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، سنة2001.

31. فلاح حسن عداي الحسيني، **الإدارة الاستراتيجية**، دار وائل للنشر، عمان،سنة 2000.

32. كاظم نزار الركابي، **الإدارة الاستراتيجية، العولمة والمنافسة**، دار وائل للنشر، عمان، سنة 2004.

33. كمال الدين الدهراوي، **منهجية البحث العلمي في المحاسبة والإدارة**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، سنة 2006.

34. كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، سنة 1999.

35. ماهر موسى درغام. **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، سنة 2007.

36. محمد احمد عوض، **الإدارة الاستراتيجية**، الأصول والأسس العلمية، الدار الجامعية، القاهرة،سنة 2003.

37. محمد سعيد أوكيل. **تقنيات المحاسبة التحليلية**، دار الآفاق، الجزء الأوّل، الجزائر، سنة 1998.

38. محمد عبد العال النعيمي.**إدارة الجودة المعاصرة**، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة2009.

39. محمد محمد محمد الخولاني، **إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات**، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية،سنة 2007.

40. مصطفى محمود ابو بكر، **الموارد البشرية، مدخل تحقيق الميزة التنافسية**، الدار الجامعية،سنة2008 .

41. مؤلف ليث عبد الله القهوي، **جودة المعلومات و الذكاء الاستراتيجي في بناء المنظمات المعاصر**، طبعة الأولى، دار الحامد لنشر وتوزيع، عمان، الأردن، سنة2013.

42. مؤيد سعيد السالم، **أساسيات الإدارة الاستراتيجية**، الطبعة الأولى، دار وائل للتوزيع والنشر، عمان،سنة2005.

43. نادية العارف، **التخطيط الاستراتيجي والعولمة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،سنة 2002.

44. ناصر دادي عدون. **المحاسبة التحليلية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، سنة 1999.

45. ناصر دادي عدون. **تقنيات مراقبة التسيير**، دار المحمدية، الجزائر، سنة 1999.

46. ناصر نور الدين عبد اللطيف. **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2004.

47. نبيل مرسي، **الإدارة الاستراتيجية**، المكتب العربي الحيث، الإسكندرية، سنة 2007.

48. نعمة عباس خضير الخفاجي، **الإدارة الاستراتيجية التداخل والمفاهيم والعمليات**، بدون طبعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،سنة 2010.

49. نواف فخر، خليل الديلمي. **محاسبة التكاليف الصناعية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2002.

50. نواف كنعان، **اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان،سنة 2003.

51. هاريسون ديفيد، **الإدارة الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي**، (ترجمة) ناطورية علاء الدين، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، عمان،سنة 2009.

52. هانري بوكان ترجمة، أحمد شتون. **محاسبة التسيير، دراسة الآفاق**، بدون طبعة، سنة2003.

53. هشام أحمد عطية. **محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، سنة 2000.

II. المذكرات و الرسائل:

1. احمد محمود عبد النبي، **تقييم مدى استخدام قسم المعلومات الاستراتيجية في اتخاذ القرارات" الإدارية قطاع الصناعات الدوائية"**، رسالة دكتوراه جامعة القاهرة، كلية التجارة، سنة 2003.

2. احمد محمود عبد النبي، **تقييم مدى استخدام قسم المعلومات الاستراتيجية في اتخاذ القرارات" الادارية قطاع الصناعات الدوائية"**، رسالة دكتوراه جامعة القاهرة، كلية التجارة، سنة 2003 .

3. أمين بن السعيد. نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، سنة 2010.

4. باسل فارس قنديل.**أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشات الصناعية**، دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في إدارةالأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، سنة 2008.

5. برحمون هلال. **المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة –** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر،سنة 2005.

6. حتيم محمد العيد.**إدارة الجودة الشاملة واستراتيجية المؤسسة، دراسة ميدانية سونلغاز**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، سنة 2009.

7. حسن عيسى أبو حمام.**أساليب المحاسبة الإداريةالاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، سنة 2013.

8. راضية عطوي. **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، سنة 2008.

9. ساحل فاتح. **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،سنة 2004.

10. سعاد عقون. **نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر

11. سعاد معاليم. **دور نظام التكاليف على أساس ABC في تحسين تنافسية المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، سنة2005/2004.

12. طوايبية أحمد. **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2003/2002.

13. العيهار فلة.**دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر،سنة 2005.

14. محمود محمد راجخان ميساء. **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات – دراسة ميدانية على المشروبات الصناعية في مدينة جدّة**، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، سنة 2002.

15. مروة جمعة طعمة. **دور التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، سنة2011.

16. مزغيش عبد الحليم. **تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2012.

17. نريمان إبراهيم صباح. **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، سنة 2006.

18. نوال عبداوي، **اثر تحليل القوى التنافسية لبورتر على الاداء الاستراتيجي للمنظمة، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –اوماش–** ، مذكرة ماستر، منشورة، الكلية والجامعة ، سنة 2013.

III.المجلات و التقارير:

1. باسم عباس اريدي الجاسمي. **مبادئ الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الأسبقيات التنافسية– دراسة ميدانية في مصنع نسيج الديوانية**، مجلة القادسية للعلوم التجارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 2، جامعة القادسية، سنة 2007.
2. حيدر حمزة، **علاقة القرار الاستراتيجي في الأداء المصرفي" دراسة تحليلية"**، مجلة الإدارة و الاقتصاد، جامعة المستنصرية.
3. خالد سليمان المومني، محمد على القضاة، **فاعلية عملية اتخاذ القرار لدى مديرات رياض الاطفال في اقليم شمال الاردن، مجلة العلوم الانسانية**، العدد36، الاردن، سنة 2008.
4. عبد السلام لفتة. ميادة مهدي صالح. **أسلوبABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات، دراسة تطبيقية في شركة الفرات العامة لتنفيذ مشاريع الري**، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، الإصدار 72، جامعة بغداد، العراق، سنة 2013.
5. عبد الصمد نحوى. **دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 29، 30 أكتوبر 2002.
6. علي قاسم حسن العبيدي. **قياس وتحليل كلف الجودة الشاملة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 29، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2001.
7. مازن إسماعيل الرمضاني، **عملية اتخاذ القرار السياسي الخارجي**، مجلة العلوم القانونية و السياسية، العدد2، بغداد.
8. ماهر موسى درغام. **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية**، مجلة الجامعة الإسلامية " سلسلة الدراسات الإنسانية " المجلد 15، العدد2، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،سنة 2006.

ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية:

1. Alain, Desremaux, stratégie, Xavier Lecoq Vanessa Warner, Lille : Pearson éducation, 2006.
2. André Libert. Comptabilité Analytique de gestion, 4ème édition, (Paris : Dunod 1987).
3. Boyden Lamb, Robert. Competitive Strategic Management. New Jersey:New York University,1999.
4. Brennemann et S.sépari ,Economie d'entreprise, Editions Dunod, paris, 2001.
5. Colin Drury. Management and costAcconting, thirdedition, (London, Chapman and hall, 1992.
6. DekervilerIsbelle- Dekerrviler. Loic « Le Contrôle de Gestion à la portée de tous » 4ème éd economica. Paris, 2006.
7. Djamel Khouatra, Thierlextrait. Comptabilité de Gestion, (Parais, ellipses, 1996.
8. EmmanulleCargnellocharles et autre, Comptabilité analytique de gestion, presses universitaires de Grenoble, France, 2000.
9. Farid Makhlouf. Comptabilité Analytique, Pages bleus, Alger, 2006.
10. François Pottier. Analyse des couts, Economica, Paris, 2005.
11. Grundy, les gourons du management, paris, aditions- organisation, 2006.
12. H. Bouquin **«** Les fondement du contrôle de gestion **»**puf ,5^{e} me édition, France 2001.
13. J. L Malo. JC Mathe « L'essentiel de contrôle de Gestion » édition d'organisation, 2000.
14. Jacques de Caueruy, Jean Claude Guirie et Jacques Kaueigne, Principes et mises en place d'un tableau de bord de gestion, (Paris Pelmas 1986.
15. Khemakhem Abdelatif « la dynamique du contrôle de gestion » DUNOD – paris- 1977 .
16. Lambart Caroline, Sponem Samuel. « La Fonction Control de Gestion, Proposition d'une typologie » La Revue de l'association francophone de Comptabilité- comptabilité- contrôle – Audit 5 anne- 15 volumes 2- Décembre 2009.
17. Lorino, Philippe. Méthodes et Pratiques de la Performance. 3e Edition,Paris : éditions organisations, 2003.

18. Michel. M, CostAcconting, Mac Graw. Hill Book Company, N.Y, USA, 1997.
19. Mintzberg, Henry. Ahlstrand, Bruce. Lampel, Joseph. Strategy Safari: Aguid tour through the wilds of Strategic Management. New York: The freePress, 1998.
20. Pascal Fabre, Management et Contrôle de Gestion, Dunod, Paris, 2007.
21. Philippe Lorino, Méthodes et Pratiques De La Performance, 3e Edition, (Paris: éditionsorganisations, 2003.
22. Reymond le bau, le mangement entre modèles et pratiques, paris, éditions d'organisation, 2002.
23. Teller. R « Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant : stratégie et finance », édition management et société. 1999.

IV. المواقع الالكترونية:

1. الموقع الإلكتروني: http://www.journaldunet.com/manegement/dossiers/050269 décision/lead shtml/par cortine gasquet et Agnès le gonidec,
2. الموقع الإلكتروني: www.facebook.com/driss.ohlale/posts/193972954117843
3. موقع الإلكتروني: www.1000vesitures.com/business-guide/mgnt-inex-strategy-10schools.htnl
4. موقع الإلكتروني: www.12manage.com
5. الموقع الالكتروني: http://edarapedia.com/0tkhq
6. الموقع الالكتروني:

https://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%A7%D8%B3%D8%AA%D8%A8%D8%A7%D9%86%D8%A9

الملاحق

الملحق رقم 01

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة

تحية طيبة و بعد،،،

تقوم الباحثتان بإجراء دراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة ماستر تخصص إدارة وتسيير مؤسسة من جامعة يحي فارس –المدية–

نرجو التكرم بتعبئة هذا الاستبيان الخاص بدراستنا المسماة " **دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرارات الاستراتيجية**"، **دراسة ميدانية لكبريات المؤسسات الانتاجية لولاية المدية**، وذلك بوضع إشارة (X) في المكان المناسب مقابل كل فقرة، حسب درجة اتفاقك مع مضمون الفقرة من وجهة نظرك، علما بان المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة و لن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير، وشاكرين لكم حسن تعاونكم

الطالبتان:

نريمان قاسم

نور الهدى صيدون

المحور الأول: المعلومات الشخصية

يرجى منك أخي أختي أن تضع علامة (X) أمام الاختيار الذي يتناسب مع حالتك الشخصية

1. **المستوى التعليمي:**

ليسانس ( ) ماستر( ) دكتوراه ( )

2. **سنوات الخبرة:**

من 0 إلى 5 سنوات ( ) من 6 إلى 12 سنوات ( ) من 13 إلى 17 سنة ( )

من 18 إلي 22 سنة ( ) أكثر من 22سنة ( )

المحور الثاني: واقع تطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف

ضع علامة(X) في المكان الذي تراه مناسبا:

1. تستخدم مؤسستكم طريقة ABC لتحديد التكاليف النهائية لمنتجاتها. **نعم** ( ) **لا** ( )
2. تقوم مؤسستكم بتسعير منتجاتها وفقا لطريقة التكلفة المستهدفة. **نعم** ( ) **لا** ( )
3. تلتزم مؤسستكم بالجودة و العمل على تحسينها المستمر و الرقابة عليها من خلال فلسفة ادارة الجودة الشاملة. **نعم**( ) **لا** ( )

المحور الثالث: مدى اعتماد المؤسسات محل الدراسة على المعلومات المرتبطة بالتكاليف في صناعة القرارات الاستراتيجية.

الرقم	العبارة	نعم	لا	محايد
1	هل تحتاج مؤسستكم إلى تبني توجهات استراتيجية تزاوج بين المفاضلة و الاقتصاد في التكاليف؟			
2	هل تعتمد مؤسستكم على نظام تكاليف يساعد على تحسين و تطوير طرق و أساليب العمل؟			
3	هل تعتمد مؤسستكم على المعلومات التي تقدمها نظام التكاليف في تحسين العمليات الإنتاجية و اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بكل عملية؟			

المحور الرابع: مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسة

الرقم	العبـــــارات	موافق جدا	موافق	محايد	غير محايد	غير موافق جدا
I.	**حسب رأيك هل تحتاج مؤسستكم لتحقيق المزايا التالية:**					
1	التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات.					
2	تحقيق هدف زيادة الربحية عن طريق تخفيض التكاليف.					
3	ترشيد القرارات الإدارية.					
II.	**حسب رأيك ما مدى احتياجكم إلى العناصر التالية:**					
1	تحقيق تكلفة المنتجات.					
2	تحسين جودة المنتج.					
III.	**حسب رأيك هل مؤسستكم في حاجة لتحقيق ما يلي:**					
1	زيادة نصيب السوق و تخفيض التكاليف.					
2	تخفيض عيوب الإنتاج والجودة وزيادة رضا العملاء.					
3	تحسين الاتصال والتعاون بين وحدات المؤسسة.					

المحور الخامس: الصعوبات لتي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة:

الرقم	العبارات	موافق جدا	موافق	محايد	غير محايد	غير موافق جدا
I.	**حسب رأيك ما هي الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في مؤسستكم:**					
1	التكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من اجل تصميمه					
2	عدم ثبات الأسعار يمثل مشكلة عند تطبيق الاتجاهات الحديثة					
3	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة.					

إذا كانت لديكم بعض الصعوبات فيما يخص هذا المحور فتفضلوا بذكرها

.....

.....

.....

.....

.....

و شكرا لكم